

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- قسم التعليم الأساسي -



محاضرات في مقياس:

المحاسبة المالية

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل.م.د.

اعداد الدكتورة/سايع نوال

محاضرات / أمثلة محلولة / تمارين



السنة الجامعية:

2021/2020

مقياس المحاسبة المالية

- ✓ المستوى: سنة أولى جذع مشترك
- ✓ رصيد المادة: 4
- ✓ المعامل: 2
- ✓ وحدة التعليم: وحدة أساسية

الهدف العام:

يهدف هذا المقياس إلى تعريف الطالب بالمحاسبة كنظام لجمع ومعالجة وتوصيل المعلومات المالية، وكذلك التعريف بالمبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية، والتحكم في حسابات الأصول والخصوم وحسابات التسيير.

الأهداف الفرعية:

- ✓ أن يتعرف الطالب على أسس المحاسبة المالية وأهدافها ومبادئها العامة؛
- ✓ أن يتعرف على مراحل الدورة المحاسبية؛
- ✓ أن يتمكن الطالب من معرفة أهم الطرق في المعالجة المحاسبية؛
- ✓ أن يتحكم الطالب في حسابات المجموعات السبع؛
- ✓ أن يتمكن من عمليات نهاية الدورة في نهاية السنة؛
- ✓ أن يصبح الطالب قادرا على اعداد مختلف القوائم المالية.

محتوى المقياس:

سنحاول من خلال هذه المطبوعة عرض محاضرات مقسمة الى فصول وفق البرنامج الوزاري المسطر لها، وإبراز ذلك في الفصول التالية:

الهدف من الفصل	فصول المقياس
التعرف على الإطار العام للمحاسبة المالية ومبادئها والخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية؛	الفصل الأول: مقدمة حول المحاسبة المالية
التعرف على الميزانية، شكلها، أنواعها، مكوناتها، حساب نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي الصافي؛	الفصل الثاني: الميزانية
التعرف على الحساب، أنواعه، تصنيف الحسابات، والتسجيل فيه، وترصيد الحساب؛	الفصل الثالث: الحساب
التعرف على مراحل الدورة المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، وأشكالها، عناصرها، والخطوات المتبعة في الترحيل بين الدفاتر المحاسبية؛	الفصل الرابع: الدفاتر المحاسبية

معلومات عامة

التفريق بين رأس المال في المؤسسة الفردية والجماعية، وخصائص كل حالة، والتعرف على أهم حسابات المجموعة الأولى، وتخصيص النتيجة في نهاية الدورة؛	الفصل الخامس: العمليات الخاصة بالأموال الخاصة (المجموعة الأولى)
التمييز بين التثبيات العينية، المعنوية، والمالية، وأنواعها، والتسجيلات المرتبطة بها؛	الفصل السادس: العمليات الخاصة بالتثبيات (المجموعة الثانية)
التفريق بين أسلوب الجرد الدائم والمتناب، والتعرف على أنواع المخزونات وطرق تقييمها، والتسجيل المحاسبي لعمليات البيع، الشراء، والإنتاج، وبعض التسويات الجردية؛	الفصل السابع: العمليات الخاصة بالمخزونات (المجموعة الثالثة)
تسجيل العمليات المرتبطة بالعملاء، الموردون، المستخدمون، والحسابات الملحقه بهم، والعمليات المحاسبية المرتبطة بالدولة والهيئات الاجتماعية؛	الفصل الثامن: العمليات الخاصة بحسابات الغير
التعرف على أنواع وطرق تسجيل الحسابات المالية قصيرة الأجل؛	الفصل التاسع: العمليات الخاصة بالحسابات المالية (المجموعة الخامسة)
التعرف على المعالجة المحاسبية لحسابات المشتريات والمبيعات إضافة الى حسابات أخرى للأعباء والناتج؛	الفصل العاشر: العمليات الخاصة بالأعباء والناتج (المجموعتين ستة وسبعة)
التعرف على أعمال نهاية الدورة من جرد مادي ومحاسبي للمخزونات، التثبيات، حسابات العملاء، حسابات الموردين، ومؤونة المخاطر والأعباء، وتقديم القوائم المالية.	الفصل الحادي عشر: أعمال نهاية الدورة

للتواصل:

✓ الايميل الشخصي: sayeh nawel@hotmail.fr

✓ الايميل المهني: nawel.sayeh@univ-setif.dz

الفهرس

الصفحة	فهرس المحتويات
أ-	مقدمة
01	الفصل الأول: مقدمة حول المحاسبة المالية
02	تمهيد
03	أولاً: تقديم النظام المحاسبي المالي
04	ثانياً: المصادر التشريعية المنظمة للمحاسبة في الجزائر؛
05	ثالثاً: المبادئ والفروض المحاسبية؛
08	رابعاً: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
10	خلاصة
11	تمارين الفصل الأول
12	الفصل الثاني: الميزانية
13	تمهيد
14	أولاً: تعريف الميزانية وأنواعها
15	ثانياً: عناصر الميزانية وتبويبها
18	ثالثاً: نتيجة الدورة
19	رابعاً: المركز المالي الصافي
20	خلاصة
21	تمارين الفصل الثاني
22	الفصل الثالث: الحساب
23	تمهيد
24	أولاً: تعريف الحساب وأشكاله
25	ثانياً: تصنيف الحسابات
26	ثالثاً: ترقية الحسابات
26	رابعاً: تسجيل العمليات في الحسابات
30	خلاصة
31	تمارين الفصل الثالث
32	الفصل الرابع: الدفاتر المحاسبية
33	تمهيد
34	أولاً: الدورة المحاسبية ومراحلها
36	ثانياً: دفتر اليومية

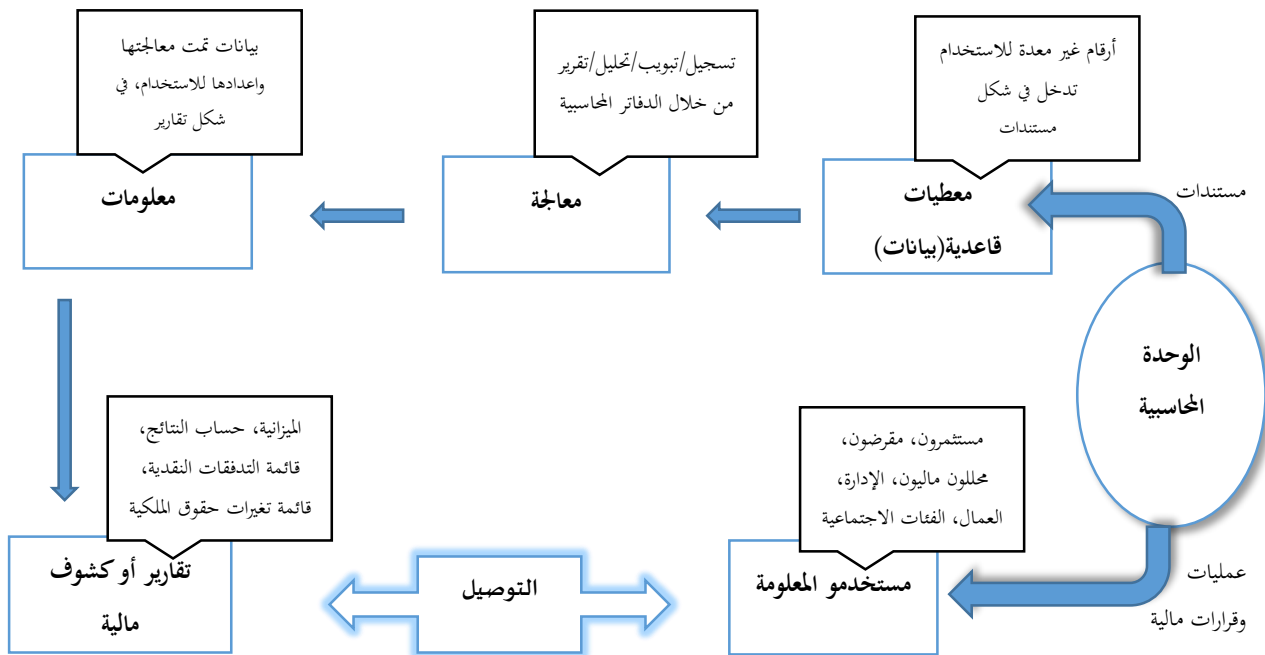
40	ثالثا: دفتر الأستاذ
43	رابعا: ميزان المراجعة
46	خلاصة
47	تمارين الفصل الرابع
48	الفصل الخامس: العمليات الخاصة بالأموال الخاصة (المجموعة الأولى)
49	تمهيد
50	أولا: رأس المال في المؤسسة الفردية ؛
53	ثانيا: رأس المال في المؤسسة الجماعية؛
58	ثالثا: حسابات الاحتياطات والاقتراضات المصرفية؛
59	رابعا: تخصيص نتيجة الدورة والترحيل من جديد
61	خلاصة
62	تمارين الفصل الخامس
63	الفصل السادس: العمليات الخاصة بالتبittات (المجموعة الثانية)
64	تمهيد
65	أولا: التبittات المعنوية
67	ثانيا: التبittات العينية (المادية)
74	ثالثا: التبittات المالية
76	رابعا: حالات خاصة مرتبطة بالتبittات
79	خلاصة
80	تمارين الفصل السادس
81	الفصل السابع: العمليات الخاصة بالمخزونات (المجموعة الثالثة)
82	تمهيد
83	أولا: عموميات حول المخزونات
84	ثانيا: العمليات المرتبطة بحالة الشراء والبيع
101	ثالثا: العمليات المرتبطة بحالة الإنتاج
106	رابعا: التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب.
110	خلاصة
111	تمارين الفصل السابع
112	الفصل الثامن: العمليات الخاصة بحسابات الغير (المجموعة الرابعة)
113	تمهيد
114	أولا: الموردون والعملاء والحسابات الملحقه؛

116	ثانيا: المستخدمون والحسابات الملحقه
118	ثالثا: الدولة والهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقه بهم
120	رابعا: المجمع والشركاء وحسابات الغير الأخرى
123	خلاصة
124	تمارين الفصل الثامن
125	الفصل التاسع: العمليات الخاصة بالحسابات المالية (المجموعة الخامسة)
126	تمهيد
127	أولا: القيم المنقولة للتوظيف
128	ثانيا: البنوك والمؤسسات المالية، الادوات المالية المشتقة، الصندوق
129	ثالثا: وكالات التسيقات والاعتمادات
129	رابعا: التحويلات الداخلية
131	خلاصة
132	تمارين الفصل التاسع
133	الفصل العاشر: العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج (المجموعتين ستة وسبعة)
134	تمهيد
135	أولا: حساب المشتريات المستهلكة
137	ثانيا: بقية حسابات الأعباء
142	ثالثا: حساب مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة، المنتجات الملحقه
145	رابعا: بقية حسابات النواتج
151	خلاصة
152	تمارين الفصل العاشر
153	الفصل الحادي عشر: أعمال نهاية الدورة
154	تمهيد
155	أولا: جرد المخزونات
160	ثانيا: جرد التثبيتات
170	ثالثا: أعمال الجرد المحاسبي الأخرى
174	رابعا: القوائم المالية
176	خلاصة
177	تمارين الفصل الحادي عشر
178	قائمة المراجع
180	فهرس الأشكال

تتمتع كل وحدة اقتصادية بنظام محاسبي خاص يتناسب مع حجمها وطبيعة أعمالها، وللنظام المحاسبي أهمية خاصة لكونه يساعد على توفير البيانات المالية عن العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، إضافة الى دوره في توفير نظام رقابي يضمن الحفاظ على أصول المؤسسة وممتلكاتها.

في الجزائر مرت المحاسبة في العصر الحديث بمراحل هامة شكلت كل منها توجهها مناسباً معيناً يتلاءم والنظام المحاسبي السائد، فقد أدت التغيرات في التوجهات السياسية العامة للدولة في تبني نظام محاسبي يتوافق بشكل كبير مع المصدر الدولي المحاسبي والتي تعرف بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS، وهذا من خلال اصدار النظام المحاسبي المالي SCF والذي بدأ تطبيقه في الجزائر مطلع سنة 2010، والذي استخدم مصطلح المحاسبة المالية بدلاً من المحاسبة العامة، حيث عرف المحاسبة المالية في المادة 11/07 بأنها: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" فالمحاسبة كنظام يمكن أن نلخصها في الشكل أدناه:

شكل 1: نظام المحاسبة المالية



المصدر: محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دائر وائل للنشر، ط1، 2004، ص24

من خلال الشكل نلاحظ أن نظام المحاسبة المالية شأنه شأن أي نظام، يحتوي على مدخلات، نظام تشغيل، ومخرجات، فالمدخلات هنا هي مختلف البيانات المالية والمعطيات القاعدية المتعلقة بالعمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، والتي بشكلها الحالي غير ملائمة لاتخاذ القرارات، وعليه هذه المعطيات تحتاج لنظام تشغيل والذي يتمثل في عمليات التخزين، التصنيف، التقييم والتسجيل، استنادا الى مبادئ وأسس علمية، لنتج عنها في الأخير مخرجات والتي تتمثل في الكشف المالية، هذه الأخيرة تكون موجهة للمستخدمين ويمكن استعمالها لاتخاذ القرارات.

تهدف هذه المطبوعة الى التطرق الى مقياس المحاسبة المالية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، والتي تضمنت عناصر المنهاج الوزاري الرسمي من حيث المضمون والأهداف، معتمدين على البساطة في الطرح حسب ما يقضيه المقياس، محاولين الامام بكل الجوانب بهدف التعرف على المفاهيم العامة والخاصة بالمحاسبة المالية كنظام، من اطار عام، مبادئ وفروض محاسبية، خصائص واجب توفرها في المعلومة المحاسبية، مراحل الدورة المحاسبية، والدفاتر المحاسبية، ثم المعالجة المحاسبية للمجموعات السبع بشكل مفصل، وأخيرا التعرف على أعمال نهاية الدورة المحاسبية، وهذا من أجل الإحاطة بالمقياس بكل جوانبه معتمدين على التدرج في الطرح، والاستعانة بأمثلة توضيحية وملخص في نهاية كل فصل، واقترح تمارين شاملة.

في الأخير نتطلع ان يحقق هذا العمل الهدف منه، وأن يتمكن الطالب من اكتساب أهم العناصر الأساسية لفهم المقياس، ونسأل الله تعالى التوفيق والسداد.

الفصل الأول

مقدمة حول المحاسبة

المالية

تمهيد:

يعتبر علم المحاسبة الركيزة الأساسية التي يقوم عليها عمل المؤسسة، سواء كانت ربحية أو غير ربحية، من خلال جمع معلومات مرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، والظروف التي أثرت فيها، ليتم معالجتها، و تبويبها لقياس انعكاسها على المركز المالي للمؤسسة، ويقوم عمل المحاسب على توضيح الوضع الحالي للمؤسسة، وما اذا كانت متوجهة الى تحقيق أهدافها، وإعطاء كل المعلومات اللازمة للمستخدمين، وكذا مساعدة الإدارة على الرقابة واتخاذ القرارات، وبالتالي الحكم على نجاعة المؤسسة، مستندا على نظام محاسبي، يقوم على مجموعة من من المبادئ والفروض والتي يعتمد عليها في اعداد القوائم المالية وعرض معلومات ذات جودة عالية.

في الجزائر يعتبر النظام المحاسبي المالي هو الإطار المرجعي في العمل المحاسبي، والذي بدأ العمل به مع مطلع سنة 2010م، حيث أدخلت تغييرات كبيرة على محاسبة المؤسسة تضمنها القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي مهد الى التقارب مع المعايير الدولية للمحاسبة وذلك بعد اجراء مجموعة من التعديلات على النظام المحاسبي القديم، وفق عدة خطوات مست عدة جوانب، لجعله يتلاءم مع احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية على المستوى المحلي والدولي.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: تقديم النظام المحاسبي المالي؛

ثانياً: المصادر التشريعية المنظمة للمحاسبة في الجزائر؛

ثالثاً: المبادئ والفروض المحاسبية؛

رابعاً: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ تحديد تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
✓ التعرف على الأطر القانونية للمحاسبة المالية؛
✓ التعرف على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
✓ التمييز بين الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: تقديم النظام المحاسبي المالي

يعتبر النظام المحاسبي المالي الإطار المرجعي في العمل المحاسبي في الجزائر، ومقتضى القانون 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2009 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي تم تحديد مفهوم للمحاسبة المالية بأنها¹: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية الدورة".

1. مجال التطبيق:²

جاء في القانون 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007 في المادة 02 أنه: "تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعات الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية". وجاء في نص المادة 04 من نفس القانون لتضيف تفصيلاً حول مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ووردت على النحو التالي:

تلتزم الكيانات التالية بمسك المحاسبة المالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما أشارت المادة 05 من نفس القانون عن كيفية مسك المحاسبة من طرف الكيانات الصغيرة وجاءت كالتالي: "يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مبسطة، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

2. أهدافه:³

نصت المادة 03 من المرسوم التنفيذي 156/08 أن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى المساعدة على:

¹ القانون رقم 11/07 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 2007/11/25، المادة 03، ص 03.

² القانون نفسه، ص 9.

³ مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 2008/05/28، ص 11.

- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- ابداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.

ثانيا: المصادر التشريعية المنظمة للمحاسبة في الجزائر

1. المصادر الداخلية:

- القانون 11/07 الصادر في 25 نوفمبر 2007 الخاص بالنظام المحاسبي المالي، تضمن الإطار التصوري للمحاسبة المالية، معايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد الكشوف المالية؛
- المرسوم التنفيذي 156/08 الصادر في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07؛
- القرار رقم 71 الصادر في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وجاء في أربع أبواب وملحق تناولت:
 - ✓ الباب الأول: يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومحتوى الكشوف المالية،
 - ✓ الباب الثاني: عرض الكشوف المالية؛
 - ✓ الباب الثالث: مدونة الحسابات؛
 - ✓ الباب الرابع: يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة التي تطبق على الكيانات الصغيرة؛
 - ✓ ملحق: يتضمن تعاريفات للمصطلحات التقنية المحاسبية.
- القرار رقم 72 الصادر في 26 جويلية 2008 يحدد شروط استخدام المحاسبة المبسطة من قبل الكيانات الصغيرة؛
- التعليم رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي 110/09 الصادر في 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، تضمن الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الاعلام الآلي، وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج.

2. المصادر الخارجية:

تتمثل في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقرير المالي IAS/IFRS، والتي تهدف الى اعداد وتطوير معايير محاسبية دولية تحقق توافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في ظل العولمة، حيث شهدت العقود الأخيرة تطورات مهمة حين أقدمت العديد من الدول المتقدمة والنامية بالتوجه نحو تبني أو التوافق مع هذه المعايير، ومن بينها الجزائر التي أصدرت نظام محاسبي مالي SCF يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الاطار المفاهيمي النظري، أو من الناحية التقنية.

ثالثا: المبادئ والفروض المحاسبية

1. المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

تعرف المبادئ المحاسبية بأنها: قواعد عمومية تُتبع لتوجيه التطبيق العملي، فهي تحكم الطرائق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم والتقارير المالية⁴.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هي:⁵

- مبدأ الوحدة المحاسبية:

يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة منفصلة عن مالكيها، كما يتم الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها، وأعبائها ونوائجها، وأصول وخصوم وأعباء ونوائج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميتها؛

- مبدأ الوحدة النقدية:

تلتزم كل مؤسسة باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل المعاملات، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.

كما يشير المرسوم في هذه النقطة أنه لا يتم إدراج الحسابات أو المعاملات أو الأحداث التي يمكن تقويمها نقداً، إلا أنه يمكن أن تذكر المؤسسة في ملحق بالكشوف المالية المعلومات غير قابلة للتجديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي؛

كما يشير القانون 11/07 في هذه النقطة في المادتين 12 و 13 أن المحاسبة المالية تمسك بالعملة الوطنية، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية، حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛ تتمثل بقية المبادئ حسب ما عرضه المرسوم التنفيذي رقم 156/08 في⁶:

- مبدأ الأهمية النسبية:

يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة. وتكون المعلومة ذات أهمية إذا كان حذفها أو تحريفها وحدها أو مجتمعة مع معلومات أخرى يؤثر على القرار المراد اتخاذه؛

- مبدأ استقلالية الدورات:

⁴ بالقاسم بن خليفة، المبادئ، الفروض المحاسبية والخصائص النوعية للقوائم المالية بين الاطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري-دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي، العدد 2015، 6، ص 74.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص 11.

⁶ المرسوم نفسه، ص 12-13.

تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يجب أن تُنسب لكل دورة محاسبية الأحداث أو المعاملات الخاصة بها فقط؛

- مبدأ الحيطة والحذر:

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تحول الشكوك الموجودة في المستقبل من شأنها أن ثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، فلا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج، ولا يقلل من قيمة الديون والأعباء.

فهذا يجب أن لا يؤدي الى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛

- مبدأ الثبات:

يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛

- مبدأ التكلفة التاريخية:

تُقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتُعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها، دون الأخذ في الحسبان آثار التغيرات في السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة؛

- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

تُقيّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بشكلها القانوني،

- مبدأ الصورة الصادقة:

يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية الى هدف إعطاء الصورة الصادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغيير الوضعية المالية للكيان،

كما أشار القانون 11/07 الى مبادئ أخرى هي:⁷

- مبدأ الفترة الزمنية:

تُعد الكيانات الكشوف المالية سنوياً على الأقل، ومدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهراً تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح للمؤسسة قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 12/31 في حال ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

⁷ القانون رقم 11/07، مرجع سابق، ص2.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثنا عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة الانشاء أو الوقف، أو تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها؛

- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن اجراء المقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج، الا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية وتعاقدية؛

- مبدأ القيد المزدوج:

وهو الأساس في التسجيل المحاسبي، يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني عند التسجيل، وأن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.

2. الفروض المحاسبية:

تُعرف الفروض المحاسبية عموما بأنها تمثل مقدمات يجب قبولها في الإطار الفكري المحاسبي ولا يمكن التحقق من صحتها، كونها تمثل أساسا للإطار الفكري، تصلح للاستدلال، والاستنباط والتوصل الى المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة في المهنة، فهي تمثل أساسا يُستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية واعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية⁸.

أقر النظام المحاسبي المالي من خلال اطاره التصوري فرضين محاسبيين أساسيين هما:⁹

- فرض محاسبة الالتزام(التعهد):

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

بمعنى تسجيل العمليات عند حدوث العملية والنشأة بين الطرفين، بغض النظر عن وجود تدفق نقدي من عدمه، وعلى هذا الأساس إذا تم الشراء على الحساب نسجل العملية عند حدوثها، بغض النظر هل تم الدفع نقدا أو بأجل؛

- فرض استمرارية الاستغلال:

تُعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطه في المستقبل المتوقع، الا اذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات، والتي من الممكن أن تُسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب.

⁸ بالقاسم بن خليفة ، مرجع سابق، ص81

⁹ مرسوم تنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص11.

فاذا لم يتم اعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فان الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

رابعا: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

حسب ما ورد في النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي توجد أربع خصائص للمعلومة المحاسبية والتي يجب توفرها في المعلومات المتضمنة في التقارير المالية تتمثل في:

1. الدلالة (الملاءمة)¹⁰:

تكون المعلومة ملائمة إذا كان لها تأثير على احداث تغيير اتجاه القرار، والمساعدة على تقييم احداث ماضية، حالية، أو مستقبلية، ولكي تتوافق مع تلك الخصائص لا بد وأن يتوفر فيها:

- التوقيت المناسب: أن تصل الى متخذ القرار في الوقت الملائم، والا فقدت قيمتها أحيانا، وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين،
- القدرة على التنبؤ: كلما تميزت المعلومة المحاسبية بالقدرة على امداد متخذ القرار ومساعدته في زيادة احتمال التوقعات وتقليل احتمال خطر اتخاذ تلك القرارات كلما زادت فائدتها وحاجة المستفيد لتلك المعلومة، والعكس صحيح؛
- معلومات ارتدادية: من خلال امداد المستخدم بمعلومات سابقة تمكنه من تقييم نتائج القرارات وتعديلها، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناء على هذه التوقعات.

2. المصدقية (الموثوقية)¹¹:

تعتبر المعلومة المحاسبية موثوقة طالما كان يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويمكن الاعتماد على المعلومات طالما كانت خالية الى حد معقول من الأخطاء الجوهرية أو التحيز، وطالما كانت تعبر بأمانة عن الحقيقة، وتكون المعلومة موثوقة إذا توفرت فيها ثلاث خصائص هي:

- إمكانية التحقق منها: وذلك عندما تُوفر نتائج يمكن التحقق منها من طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس؛
- تعبر بأمانة عما تهدف التعبير عنه: ويكون ذلك إذا كان هناك اتفاق بين المقياس أو الوصف المالي والظاهرة الاقتصادية أو الحدث الذي يمكن قياسه ووصفه؛

¹⁰ عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة 1، الرياض، 2009، ص115.

¹¹ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة-الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير-، دار الوراق للخدمات الحديثة للنشر، عمان، ط2، 2014، ص46-47.

- بعيدة عن التحيز: يجب لا يتم اختيارها بحيث تكون في صالح معين من ذوي المصالح على حساب غيرهم.

3. القابلية للمقارنة¹²:

ان استخدام المعلومات في اجراء المقارنات يشكل أمراً هاماً وأساسياً لمستخدميها، من خلال اجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أملاً في رصد التغيرات وتفسيرها، وكذلك اجراء المقارنة بين الوحدات والمؤسسات المختلفة لنفس القطاع لتقييم أدائها والتعرف على مواضع القوة والضعف.

4. قابلية الفهم:

أن تكون المعلومة واضحة ومفهومة وخالية من التعقيد لفئة من مستخدميها يتمتعون بمستوى عادي من الفهم والادراك.

وبتوفر هذه الخصائص تؤدي المعلومة المحاسبية المالية دورها المتمثل في تلبية احتياجات مستخدميها من خلال¹³:

- دورها الاعلامي: يحتاج مستخدم المعلومة لمعرفة مركز ووضعية المؤسسة، وتقييم أدائها في المستقبل، كالمستثمرين المحتملين (شركات التأمين، شركات الاستثمار...)، المحللون الماليون ومختلف الأطراف الفاعلة، وبالتالي يستند على المعلومات المالية المحاسبية التي تنشرها المؤسسة؛

- دور التعاقدية: المعلومات المحاسبية تسمح بمراقبة التنفيذ الصحيح للعقود بين المؤسسة وشركائها، على سبيل المثال الدائنين، الموردين، الموظفين، إدارة المؤسسة...)، تتوقف عقود المؤسسة القائمة على المعلومات المحاسبية على خصوصيات كل مؤسسة. على سبيل المثال، تربط عقود عمل المديرين جزءاً من مكافآتهم بمؤشرات الأداء (العائد على حقوق الملكية أو الأصول...)، من أجل تشجيعهم على تعظيم قيمة المؤسسة، كذلك تحتوي عقود الديون على بنود محددة لحماية مصالح الدائنين.

¹² مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنه، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط2، عمان، 2009، ص20

¹³ Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, **Comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education France; paris, 2015, p3

خلاصة:

في نهاية هذا الفصل عرفنا أن الهيكل العام للمحاسبة المالية يضم العديد من العناصر تُشكل إطارا مرجعيا للعمل المحاسبي، وفي الجزائر يعتبر النظام المحاسبي المالي **scf** هو الإطار المنظم للعمل المحاسبي، يستند على مجموعة من المبادئ والفروض والخصائص النوعية للمعلومة، والتي تهدف الى انتاج معلومات مالية تلبي احتياجات مختلف مستخدمي هذه المعلومات لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة، ويمكن أن نلخص هذه العناصر في الجدول الموالي:

المبادئ المحاسبية (12 مبدأ)	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
1. مبدأ الوحدة المحاسبية	1- الملاءمة
2. مبدأ الوحدة النقدية	- التوقيت المناسب
3. مبدأ الأهمية النسبية	- القدرة على التنبؤ
4. مبدأ استقلالية الدورات	- معلومات ارتدادية
5. مبدأ الحيطة والحذر	2- الموثوقية
6. مبدأ الثبات	3- قابلية المقارنة
7. مبدأ التكلفة التاريخية	4- قابلية الفهم
8. مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	المصادر التشريعية المنظمة للنظام المحاسبي المالي
9. مبدأ الصورة الصادقة	1. القانون 11/07 صادر في 2009/11/25
10. مبدأ الفترة الزمنية	2. المرسوم التنفيذي 156/08 صادر في 2008/05/26
11. مبدأ عدم المقاصة	3. القرار رقم 71 اصدار في 2008 /07/ 26
12. مبدأ القيد المزدوج	4. القرار رقم 72 الصادر في 2008 /07/ 26
الفروض المحاسبية	
1. فرض محاسبة الالتزام (التعهد)	5. التعليم رقم 02 الصادرة في 2009 /10/ 29
2. فرض استمرارية الاستغلال	6. المرسوم التنفيذي 110/09 الصادر في 2009 /4/07

تمارين الفصل الأول:

التمرين الأول: أجب بصحيح أو خطأ مع التعليل:

- يتم تسجيل قيمة بضاعة مبيعة على الحساب في تاريخ استلام المبلغ وليس في تاريخ بيع البضاعة حسب ما ينص عليه فرض محاسبة الالتزام (التعهد)؛
 - تهدف المحاسبة المالية الى تحقيق هدف واحد فقط وهو تحديد نتيجة الاعمال في نهاية الدورة ان كانت ربح أو خسارة؛
 - مبدأ يترتب عليه تقسيم حياة المؤسسة الى فترات دورية غالبا ما تكون سنة، ويطلق عليها دورة محاسبية هذا المبدأ هو استقلالية الدورات؛
 - المبدأ المحاسبي الذي يؤدي الى الاعتراف الفوري بالخسارة المتوقعة هو مبدأ الحيطة والحذر؛
 - يسمح مبدأ الثبات بمقارنة القوائم المالية على فترات مالية مختلفة لنفس المؤسسة؛
 - يجب على كل المؤسسات داخل الإقليم الوطني التسجيل بالعملة الوطنية في قياس التدفقات الاقتصادية؛
 - عند اقتناء آلة جديدة وبيع آلة قديمة تقوم المؤسسة بدفع الفارق بين السعرين حسب ما ينص عليه مبدأ عدم المقاصة؛
 - لا تسجل قيمة عقد الائجار التمويلي في ميزانية المؤسسة حسب ما ينص عليه مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني؛
 - اقتناء أصل يعرض في الكشوف المالية بسعر المعاينة دون الأخذ بعين الاعتبار اثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية حسب ما ينص عليه مبدأ التكلفة التاريخية؛
 - لا يتم الفصل بين أموال المؤسسة وأموال المساهمين واعتبارهما كيان واحد حسب ما ينص عليه مبدأ الوحدة المحاسبية.
- التمرين الثاني:** حدد خاصية المعلومة المالية في كل حالة من الحالات التالية:

- الابتعاد عن التقدير الشخصي والاستناد الى المصادر الحقيقية للمعلومة المحاسبية، هذه الخاصية هي: الملاءمة/الحيادية/الوقتية/ لا شيء مما سبق
- ترتبط المعلومة بصورة مفيدة بالحدث الذي صممت من أجله، هذه خاصية هي: الملائمة/القابلية للتحقق/الوقتية/ لا شيء مما سبق
- خلو المعلومة من الأخطاء واحترام معايير الصورة الصادقة ، هذه الخاصية هي: القابلية للتحقق/الملاءمة/الموثوقية/لا شيء مما سبق
- احترام استمرارية الطرق تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة لفترات مالية مختلفة لنفس المؤسسة، هذه الخاصية هي:

القدرة على التنبؤ/الوقتية/قابلية الفهم/لا شيء مما سبق

الفصل الثاني

الميزانية

تمهيد:

تحرص مختلف المؤسسات على بيان وضعها المالي خلال السنة المالية، إضافة الى توفير تقارير محاسبية يومية عن حالتها المالية العامة، ويساهم ذلك في معرفة الوضع المالي الحالي للمؤسسة، إضافة الى مقارنته مع الوضع السابق، وهذا من خلال مجموع التقارير المالية التي تُعرف بالقوائم المالية، ومن بين هذه القوائم الميزانية، والتي تعرف في النظام المحاسبي المالي بقائمة المركز المالي، تحوي على كل ما تملكه المؤسسة، وما عليها من التزامات لدى الغير في تاريخ معين، بغرض إيضاح المركز المالي لها في تاريخ محدد، وتوفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق للعناصر التالية:

أولاً: تعريف الميزانية وأنواعها
ثانياً: عناصر الميزانية وتبويبها
ثالثاً: نتيجة الدورة
رابعاً: المركز المالي الصافي

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التعرف على شكل الميزانية وتبويبها
✓ التمييز بين عناصر الأصول والخصوم
✓ حساب نتيجة الدورة
✓ حساب المركز المالي الصافي

الأهداف
التعليمية:

أولاً: تعريف الميزانية وأنواعها

1- تعريفها:

الميزانية من الناحية الاقتصادية تمثل توازن بين كميات من موارد اقتصادية معينة كانت قد وُضعت تحت تصرف المؤسسة وبين مصادر تمويل تلك الموارد، أما من الناحية المحاسبية، فالميزانية عبارة عن كشف بأصول الوحدة الاقتصادية من جهة وبخصومها من جهة أخرى في بداية أو نهاية فترة زمنية معينة¹. وهي نوعان:

أ- الميزانية الافتتاحية: تُظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية الدورة المحاسبية، أو في بداية نشاط المؤسسة، الميزانية الافتتاحية لدورة محاسبية معينة هي مطابقة للميزانية الختامية للدورة المحاسبية التي تسبقها، ومن خصائصها أنها لا تُظهر نتيجة الدورة، وهي غير الزامية قانونياً؛

ب- الميزانية الختامية: تُظهر الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية، حيث تُظهر نتيجة الدورة الخاصة بالمؤسسة من ربح أو خسارة، وهي الزامية قانونياً.

2- شكلها:

الشكل التقليدي للميزانية هو عرضها في شكل حساب، يُظهر جانبه الأيمن (المدين) أصول المؤسسة (استخدامات الأموال) وفي الجانب الأيسر (الدائن) الخصوم (مصادر الأموال)، وهو الشكل المبسط، والذي سنعتمد عليه في الدراسة من أجل تسهيل الفهم للطلاب على أن يتم التطرق الى الشكل المفصل في مقاييس أخرى.

شكل رقم 02: الميزانية المالية بتاريخ.../.../....

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
	<u>الأصول غير الجارية</u>			<u>الأموال الخاصة</u>	
20	تثبيات معنوية		10.	رأس المال	
23-21	تثبيات عينية		106	الاحتياطات	
27-26	تثبيات مالية أخرى		12.	النتيجة الصافية	
	<u>الأصول الجارية</u>			<u>الخصوم غير جارية</u>	
37-30	المخزونات		17/16	ديون مالية	
48-40	حقوق مدينون		15/13	الضرائب	
54-50	توظيفات وأصول مالية جارية		229	ديون أخرى غير جارية	
	أموال الخزينة			<u>الخصوم الجارية</u>	
			44/40	ديون الاستغلال	
			45-41	ديون أخرى	
			52/51	خزينة سالية	
	<u>مجموع الاصول</u>			<u>مجموع الخصوم</u>	

¹ عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، ط2، 2008، ص50

ملاحظة

ان الميزانية يجب أن تحتوي على اسم المؤسسة، وتاريخ، ويجب اعدادها بالعملة الوطنية.

وبغرض التبسيط في هذه المرحلة سنحاول الاعتماد على الشكل المبسط للميزانية دون مراعات تصنيفات الأصول والخصوم في الأمثلة والتمارين.

مثال:

في 2020/03/03 أنشأ التاجر محمد مؤسسة فردية "الوفاق"، وخصص لذلك رأس مال قيمته 2.000.000 دج، استخدمه فيما يلي: شراء مبنى تجاري بقيمة 450.000 دج، معدات مكتب 150.000 دج، معدات صناعية 300.000 دج، معدات نقل 200.000 دج، والباقي وضع نصف في البنك ونصف في الصندوق.

المطلوب: اعداد الميزانية الافتتاحية البسيطة لمؤسسة الوفاق.

الحل:

الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الوفاق" في 2020/03/03

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
213	مباني تجارية	450.000	101	رأس المال	2.000.000
215.4	معدات صناعية	300.000			
218.2	معدات نقل	200.000			
218.3	معدات مكتب	150.000			
512	البنك	450.000			
53	الصندوق	450.000			
	مجموع الأصول	2.000.000		مجموع الخصوم	2.000.000

نلاحظ من خلال الميزانية أعلاه أن:

- مجموع الأصول = مجموع الخصوم (التوازن شرط أساسي في الميزانية)
- كل عنصر من عناصر الأصول والخصوم يقابله رقم حساب ومبلغ
- يُراعى ترتيب أرقام الحسابات من الأصغر الى الأكبر
- الميزانية الافتتاحية كانت بتاريخ 2020/03/03 لأنها ميزانية افتتاحية تأسيسية.

ثانيا: عناصر الميزانية وتبويبها

تُعتبر الميزانية عن معادلة محاسبية، حيث تُظهر في الجانب الأيمن الأصول، وتُظهر في الجانب الأيسر الخصوم، ويكون مجموع الجانبين دائماً متساوي، وحسب النظام المحاسبي المالي الميزانية تُحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول، وعناصر الخصوم، وتُبرز الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

1- الأصول:

وهي تعبر عن كل ما تملكه المؤسسة من عناصر مادية ومعنوية والتي تستغلها في أداء أنشطتها، وهي العناصر الموجبة من ثروة المؤسسة، وحسب النظام المحاسبي المالي تتكون الأصول من الموارد التي تسيروها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية¹.

كما تُعرف الأصول بالاستخدامات، لأنها تُبين كيف استخدمت المؤسسة الأموال التي تحصلت عليها. وتصنف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى أصول جارية وأصول غير جارية على أساس السيولة من الأصول الأقل سيولة إلى الأصول الأكثر سيولة²:

أ- الأصول غير الجارية: هي الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة (فترة زمنية تفوق السنة)، وتحتوي على:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات نشاط المؤسسة؛
 - الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل، أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهراً ابتداءً من تاريخ الاقفال.
- وتكون ضمن أحد المجموعات الثلاث التالية:

- التبittات المعنوية: وهي الأصول التي لا يمكن لمسها أو رؤيتها مثل شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير...

- التبittات العينية (المادية): وهي جميع الأملاك الملموسة مثل الأراضي، المباني، المعدات...

- التبittات المالية: تمثل بعض الحقوق أو السندات الثابتة مثل سندات المساهمة.

ب- الأصول الجارية: هي الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة تقل عن السنة، وتحتوي على:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية والتي تمثل الفترة الممتدة بين شراء المواد الأولية أو البضائع، وبين تاريخ بيعها؛
- الأصول التي تم حيازتها لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة، والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال 12 شهراً؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص 13.

² المرجع نفسه، ص 13.

- السيولات وشبه السيولات.

وتكون ضمن أحد المجموعات الأربع التالية:

- المخزونات: تضم جميع السلع، المنتجات، المواد المخصصة للاستهلاك أو البيع مثل البضاعة، المنتجات المصنعة، المواد الأولية...
- الحقوق: كل الحقوق المرتبطة بدورة الاستغلال مثل الحقوق عند العملاء، الموردون المدينون...
- القيم المنقولة وأدوات مالية مشتقة: وهي سندات تحصلت عليها المؤسسة لتحقيق ربح في المدى القصير، مثل السندات، الأسهم...
- السيولة: وهي السيولة المالية الموجودة في حسابات المؤسسة، في صندوقها، مثل الحسابات البنكية، الحسابات البريدية، الصندوق...

2- الخصوم:

وهي تعبر عن مصادر تمويل المؤسسة، والتي قد تكون ذاتية وتعرف بالأموال الخاصة أو خارجية في شكل ديون طويلة أو قصيرة الأجل، وحسب النظام المحاسبي المالي تتكون الخصوم من الالتزامات الرهانة للكيان، الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية¹. وتعرف الخصوم كذلك بالمصادر لأنها تبين مصادر الأموال المستعملة في المؤسسة للقيام بنشاطها . وتصنف الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي الى أموال خاصة، خصوم جارية، وخصوم غير جارية على أساس مصدرها ودرجة استحقاقها، من الخصوم أقل استحقاقا الى الخصوم أكثر استحقاقا، وتنقسم الى:

أ- الأموال الخاصة: تمثل فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، وهي مصادر تمويل ذاتية، مصدرها ملاك المؤسسة أو نشاط المؤسسة، توضح صافي ثروة المؤسسة، مثل: أموال الاستغلال(رأس المال)، نتيجة الدورة، الاحتياطات...

ب- الخصوم غير جارية: وهي خصوم يتوقع سدادها في فترة تفوق دورة الاستغلال العادية(12 شهرا) مثل القروض طويلة الاجل؛

ج- الخصوم الجارية: هي خصوم يتوقع سدادها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الاقفال، مثل الموردون، ضرائب مستحقة الدفع...

3. الدورة المحاسبية:

¹ مرسوم تنفيذي رقم 156/08، مرجع سابق، ص14

هي فترة زمنية تساوي 12 شهرا وهي متطابقة مع السنة المدنية، تبدأ في 01/01/ن وتنتهي 31/12/ن.

ثالثا: نتيجة الدورة:

هي النتيجة المالية (ربح أو خسارة) التي حققتها المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية بعد القيام بالنشاط الاقتصادي خلال دورة محاسبية، يتم حسابها بالفرق بين أصول المؤسسة وخصومها.

نتيجة الدورة = الأصول - الخصوم

من خلال هذه العلاقة يمكن أن نحدد ما ان حققت المؤسسة ربحا او خسارة.

في حال الأصول أكبر من الخصوم تكون النتيجة المحاسبية ربح، وتسجل في جانب الخصوم (رقم الحساب ح/120)، ومعادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

الخصوم	الأصول
نتيجة الدورة (ربح)	

في حال الخصوم أكبر من الأصول تكون النتيجة المحاسبية خسارة، وتسجل في جانب الخصوم لكن بإشارة سالبة (رقم الحساب ح/129)، لاسترجاع موازنة معادلة الميزانية، لتأخذ الشكل التالي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} - \text{نتيجة الدورة (ربح)}$$

الخصوم	الأصول
	نتيجة الدورة (خسارة)

ملاحظة

نتيجة الدورة تسجل دائما في جانب الخصوم سواء كانت ربح أو خسارة، وإذا كانت خسارة يوضع المبلغ بين قوسين، أو بإشارة سالبة.

مثال:

بالنسبة للمثال السابق (مؤسسة الوفاق) في 31/12/2020 أصبحت أصول وخصوم المؤسسة كالتالي:

مبنى تجاري 450.000 دج، معدات مكتب 150.000، معدات صناعية 300.000 دج، معدات نقل 200.000 دج، البنك 600.000، الصندوق 450.000 دج، العملاء 120.000 دج، بضاعة 20.000 دج، قرض مصرفي 150.000 دج.

المطلوب: حساب نتيجة الدورة في 2020/12/31.

الحل:

نتيجة الدورة = الأصول - الخصوم

$$(150.000 + 2000.000) - 20.000 + 120.000 + 450.000 + 600.000 + 200.000 + 300.000 + 150.000 + 450.000 =$$

$$140.000 = 2.150.000 - 2.260.000 =$$

نلاحظ أن مبلغ الأصول أكبر من مبلغ الخصوم لهذا نتيجة الدورة كانت ربح، تسجل في جانب الخصوم في ح/120

رابعاً: المركز المالي الصافي

المركز المالي الصافي هو الثروة الحقيقية للمؤسسة، فهو كل ما تملكه المؤسسة من ممتلكات (أصول) بعد استثناء الديون الطويلة والقصيرة الأجل.

المركز المالي الصافي = الأصول - الديون (طويلة الأجل + قصيرة الأجل)

أو هو الأموال الخاصة مضافا إليها نتيجة الدورة (في حالة الربح) أو مخفض منها نتيجة الدورة (ان كانت خسارة).

المركز المالي الصافي = الأموال الخاصة ± نتيجة الدورة

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المركز المالي الصافي هو الأموال الخاصة والتي تساوي:

رأس المال + الاحتياطات ± نتيجة الدورة + فارق إعادة التقييم.

ملاحظة

مثال 3: بالعودة الى المثال السابق

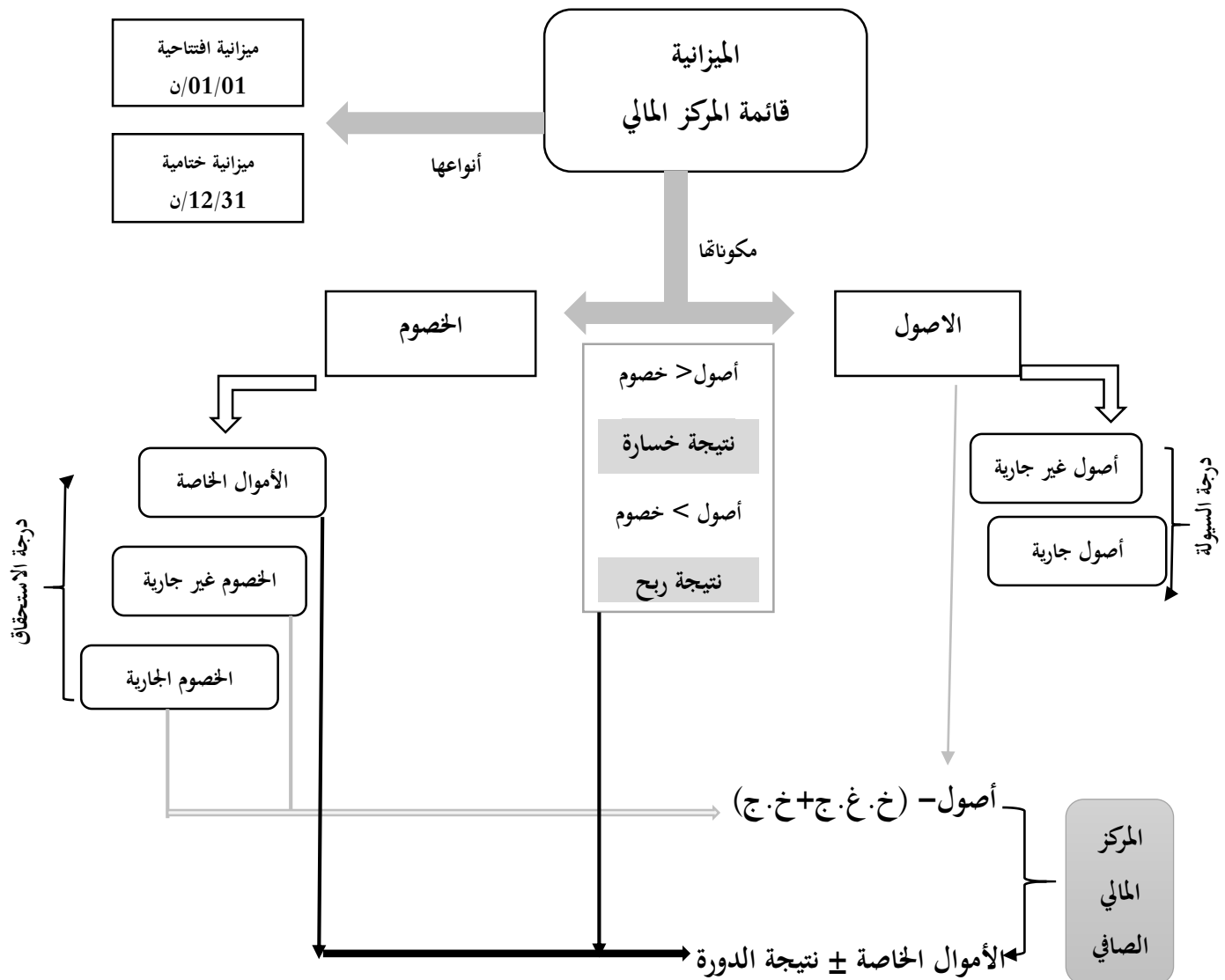
الطريقة 1: المركز المالي الصافي = الأصول - الديون

$$2.140.000 = 150.000 - 2.260.000 =$$

الطريقة 2: المركز المالي الصافي = الأموال الخاصة + نتيجة الدورة

$$2.140.000 = 140.000 + 2.000.000 =$$

في نهاية هذا الفصل عرفنا أن الميزانية والتي تعرف في النظام المحاسبي المالي بقائمة المركز المالي هي قائمة ذات جانبين تظم عناصر الأصول (الاستخدامات) وعناصر الخصوم (المصادر)، تبين ثروة المؤسسة في تاريخ معين، سميت ميزانية لأنها تقوم على مبدأ التوازن بين جانبي الأصول والخصوم، وإذا كان هناك فرق يظهر في نهاية الدورة المحاسبية من خلال نتيجة الدورة، إذا فاقت الأصول الخصوم تكون النتيجة ربح، وإذا فاقت الخصوم الأصول تكون خسارة، من جانب آخر عرفنا أن المركز المالي الصافي للمؤسسة هو الثروة الصافية للمؤسسة بمعنى أصول المؤسسة بعد استبعاد الديون، أو أموالها الذاتية مضافا إليها أو مخفض منها نتيجة الدورة، والشكل الموالي يلخص كل ذلك.



تمارين الفصل الثاني

التمرين الأول: أجب بصحيح أو خطأ مع التعليل:

- الميزانية الافتتاحية هي ميزانية مطابقة للميزانية الختامية للدورة التي تسبقها؛
- الأصول الجارية هي الأصول التي مدة بقائها تفوق السنة؛
- تقسم الأصول الى جارية وغير جارية على أساس مدة بقائها في المؤسسة؛
- يضم جانب الخصوم كل التزامات وديون المؤسسة عند الغير فقط؛
- تظهر نتيجة الدورة في الميزانية الافتتاحية للمؤسسة.

التمرين الثاني:

لدينا العناصر التالية الخاصة بمؤسسة "الوفاق" في تاريخ 2020/01/01:

مبنى صناعي=200.000دج، معدات صناعية=100.000دج، معدات مكتب=35.000دج، بضاعة=30.000دج، أجور عمال=25.000دج، حساب بنكي=200.000دج، حساب الصندوق 50.000 دج مصاريف صيانة الآلات=9.000دج، قرض مصرفي=165.000دج.

المطلوب: - حساب قيمة رأس مال المؤسسة؛

- اعداد الميزانية الخاصة بمؤسسة "الوفاق" مع تحديد نوعها.

خلال نفس الدورة المحاسبية قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- اقتناء سيارة بقيمة 30.000 تم دفعها بشيك بنكي؛
- تسديد أجور العمال بقيمة 10.000 نقداً (عن طريق الصندوق)
- تسديد نصف قيمة القرض المصرفي بشيك بنكي؛
- بيع بضاعة بقيمة 15.000 وتحصيل المبلغ نقداً؛
- استلام طلبية من عند الزبون أحمد 300 وحدة من المنتجات تامة الصنع.

المطلوب: - بين أثر كل عملية على جانبي الميزانية؛

- اعداد الميزانية الختامية لمؤسسة "الوفاق" في 2020/12/31 اذا كانت قيمة البضاعة المتبقية 20.000دج؛

- حساب نتيجة الدورة؛

- تحديد المركز المالي الصافي للمؤسسة.

الفصل الثالث

الحساب

تمهيد:

يُشير مصطلح العمليات المالية إلى أي أحداث أو معاملات اقتصادية تقوم بها المؤسسة ويمكن التعبير عنها مالياً، ويتم تحليل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات المؤيدة لحدوثها والتي تثبت أن العملية تمت فعلاً وانها خاصة بالمؤسسة ومتعلقة بالفترة المحاسبية، ويتم تحليل وتسجيل العمليات طبقاً لنظام القيد المزدوج، والذي يقوم على أساس أن كل عملية مالية لها طرفان أحدهما مدين، والآخر دائن، ودائماً الطرفان يكونان متساويان، وبالتالي كل عملية تؤثر على حسابين على الأقل، من حسابات الأصول والخصوم، أو من حسابات الأعباء والائرادات،

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق للعناصر التالية:

أولاً: تعريف الحساب وأشكاله؛
ثانياً: تصنيف الحسابات؛
ثالثاً: ترقيم الحسابات؛
رابعاً: تسجيل العمليات في الحسابات.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التعرف على مفهوم الحساب، أنواعه وأشكاله؛
✓ تصنيف الحسابات في المجموعات؛
✓ التعرف على طريقة ترقيم الحسابات في مدونة الحسابات؛
✓ تسجيل العمليات في حسابات الأصول، الخصوم، لأعباء، النواتج

الأهداف

التعليمية:

أولاً: تعريف الحساب وأشكاله

1. تعريفه وأنواعه:

هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية¹، وهو عبارة عن جدول ذو طرفين يظهر حركة التدفقات النقدية الخاصة به، يسجل في الطرف الأيمن الاستخدام ويسمى مدين، ويسجل في الطرف الأيسر المصدر ويسمى دائن.

تنقسم الحسابات الى ثلاث أنواع²:

- أ- حسابات حقيقية: تتمثل في الأصول الملموسة التي تمتلكها المؤسسة، من طبيعتها أنها تكون مدينة بالزيادة ودائنة بالنقصان، رصيدها دائماً مدين أو صفر،
- ب- حسابات شخصية: متعلقة بالأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، مثل العملاء، الموردين، مالكو المؤسسة... وفيها نوعان حسابات شخصية مدينة، وحسابات شخصية دائنة
- ت- حسابات اسمية (وهمية): هي حسابات لا وجود لمادي ملموس لها، ولا تمثل أشخاصاً معنويين، وتتمثل في كافة الأعباء والإيرادات، الأرباح والخسائر...

2. شكل الحساب

يأخذ الحساب عدة أشكال:

- أ- الشكل المبسط: ويكون على شكل حرف T، فإذا أردنا فتح حساب للبنك يكون بهذا الشكل:

مدين 512 ح/البنك دائن

- ب- الحساب ذو الأعمدة المتلاصقة: سمي كذلك لأن عمود المبالغ المدينة والدائنة لنفس الحساب تكون متلاصقة، كما يوضحه الشكل أدناه لحساب البنك:

512 ح/البنك

التاريخ	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
..../.././.././../. الرصيد (مدين)			
المجموع			

¹ Anne –marie bouvier, charlotte disle, **introduction à la comptabilité (cas pratiques)**, dunod, paris, 2008, p.18

² وليد ناجي الخياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، ص 211

ت- الحساب ذو الأعمدة المنفصلة: سمي كذلك لأن عمود المبالغ المدينة منفصل عن عمود المبالغ الدائنة، كما يوضحه الشكل أدناه لحساب البنك:

512 ح/البنك

التاريخ	البيان	المبلغ المدين	التاريخ	البيان	المبلغ الدائن
....../.../..			/.../..		
....../.../..			/.../..		
			رصيد مدين		
	المجموع		المجموع		

ثانياً: تصنيف الحسابات

حدد النظام المحاسبي المالي مدونة حسابات الزامية تشكل إطار مرجعي الزامي التطبيق من طرف كل المؤسسات التي تخضع لهذا النظام حسب ما ينص عليه القانون، وهي في شكل مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصناف، يتضمن كل صنف قائمة حسابات ذات رقمين. مدونة الحسابات هي قائمة بأسماء الحسابات المستخدمة في المؤسسة وأرقامها أو رموزها وفقاً لخطة معينة، والترقيم يساعد في عملية الترحيل، كما يفيد في توفير الجهد والوقت عند استعماله في المستندات الخاصة بعمليات المؤسسة من شراء وبيع وتخزين...، كما تعتبر مدونة الحسابات حلقة الربط الأساسية بين كل من المستندات، اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة، القوائم المالية¹.

ملاحظة

المؤسسة ملزمة بمدونة الحساب في حدود رقمين، لكن يمكنها اعتماد مدونة حساب خاصة بها ذات ثلاث أرقام أو أكثر حسب هيكلها، واحتياجاتها ونشاطها، بشرط احترام الترميز الثنائي كما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

تتضمن مدونة الحسابات 7 مجموعات مقسمة الى فئتين:

1. حسابات الميزانية: وهي المجموعات من 1 الى 5، تتكون من حسابات الأصول والخصوم،

2. حسابات التسيير: وهي المجموعتين 6 و7، تتكون من حسابات المصاريف والنواتج.

وتشمل هذه المجموعات ما يلي:

المجموعة 1 (حسابات رؤوس الأموال): تشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الاحتياطات، القروض...

المجموعة 2 (حسابات التثبيتات): تشمل كل الأصول الثابتة والقيم الموجهة للبقاء للمؤسسة بشكل دائم؛

¹ عيسى عبد العزيز الرواشدة، مهدي مأمون الحسين، المحاسبة 2، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص12.

المجموعة 3(حسابات المخزونات والعناصر قيد الإنتاج): تشمل على مخزونات البضائع، المواد الأولية، المنتجات المصنعة، وقيد التصنيع، والنصف مصنعة...

المجموعة 4(حسابات الغير): تشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة؛

المجموعة 5(الحسابات المالية): تتضمن الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، والشيكات، والعمليات التي تمت مع المؤسسات المالية؛

المجموعة 6(الأعباء): تشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لممارسة نشاطها؛

المجموعة 7(الإيرادات): تشمل كل العائدات والنواتج التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط.

ثالثاً: ترقيم الحسابات¹:

اعتمدت مدونة الحسابات على إعطاء رقم احادي يبين المجموعة الأساسية التي ينتمي إليها، حيث أن ترتيب أرقام الحسابات يكون كالتالي:

المجموعات	المستوى	الشرح	موضعه
مجموع الحسابات الرئيسية	المستوى الأول	المجموعة التي ينتمي إليها الحساب	الرقم الأول على اليسار
مجموعة الحسابات الفرعية	المستوى الثاني	تقسيم فرعي للمجموعة	الرقم الثاني على اليسار
مجموعة الحسابات المساعدة	المستوى الثالث	تقسيم الحساب الفرعي	الرقم الثالث على اليسار

من خلال الجدول أعلاه تتمثل مجموعة الحسابات الرئيسية في المجموعات المحاسبية السبع السابقة (حسابات رؤوس الأموال 1، حسابات التثبيتات 2....). تليها مجموعة الحسابات الفرعية لكل مجموعة مثلاً التثبيتات فيها ثلاث حسابات فرعية (تثبيتات معنوية 20، تثبيتات عينية 21، تثبيتات مالية 26/27) تليها مجموعة الحسابات المساعدة، مثلاً في التثبيتات العينية (الأراضي 211/معدات صناعية 215...)

رابعاً: تسجيل العمليات في الحسابات

تسجل كل عملية في المؤسسة في حسابين على الأقل، أحدهما يكون مدين، والآخر دائن، وهذا وفق مبدأ القيد المزدوج، حيث تنص المادة 16 من القانون 11/07 تسجل العمليات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، وبمس كل تسجيل حسابين اثنين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني لتلك العمليات، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.

¹ عيسى عبد العزيز الرواشدة، مهدي مأمون الحسين، المرجع السابق، ص 13.

1. حسابات الأصول وحسابات الأعباء : تفتح في الجانب المدين، وكل زيادة فيها تسجل في الجانب المدين، وكل نقصان قيمة يُسجل في الجانب الدائن، هذه الحسابات تمثل الاستخدامات.

مدين	حسابات الأصول	دائن	مدين	حسابات المصاريف	دائن
تفتح	+	-	تفتح	+	-

2. حسابات الخصوم وحسابات الإيرادات : تفتح في الجانب الدائن، كل زيادة فيها تسجل في الجانب الدائن، وكل نقصان قيمة يُسجل في الجانب المدين، هذه لحسب تمثل المصادر.

مدين	حسابات الخصوم	دائن	مدين	حسابات الإيرادات	دائن
تفتح	-	+	تفتح	-	+

كل عملية تسجل محاسبيا عبارة عن مصدر واستخدام في حسابين اثنين على الأقل، الاستخدام يسجل دائما في الجانب المدين أما المصدر فيسجل دائن في الحساب الآخر.

مثال:

قام التاجر أحمد بشراء معدات نقل قيمتها 200.000 دج بشيك بنكي.

الحل: في هذه العملية الاستخدام هو معدات نقل وبالتالي ستكون زيادة في مدين الحساب، والبنك هو المصدر وبالتالي المبلغ يسجل في دائن الحساب كما يلي:

مدين	218 ح/معدات نقل	دائن	مدين	512 ح/البنك	دائن
استخدام	200.000		مصدر	200.000	

تدفق نقدي

3. ترصيد الحسابات:

يتم ترصيد الحسابات في نهاية الدورة من أجل إيجاد الفرق بين المبالغ المسجلة في الجانب المدين والمبالغ المسجلة في الجانب الدائن، وإعادة التوازن للجانبين من خلال تسجيل الفرق في الجانب الأصغر لإحداث المساواة بين الجانبين، على أن يُنسب للجانب الأكبر، وهذا الفرق يسمى الرصيد، والذي يُعرف بأنه الفرق بين مجموع العمليات المدينة ومجموع العمليات الدائنة لحساب واحد معين بذاته ، يكون الرصيد:

- مدين: اذا كان مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة، يسجل في الجانب الدائن (إعادة التوازن)؛
- دائن: اذا كان مجموع المبالغ الدائنة أكبر من مجموع المبالغ المدينة، يسجل في الجانب المدين (إعادة التوازن)؛

-معدوم: إذا كان مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة أي مسدد.

مثال شامل:

لدينا الميزانية الافتتاحية لشركة "الوفاق في 2020/01/01 كالتالي:

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
213	مباني تجارية	350.000	101	رأس المال	1.650.000
215.4	معدات صناعية	300.000	164	قرض مصرفي	150.000
218.2	معدات نقل	200.000			
30	بضاعة	50.000			
512	البنك	450.000			
53	الصندوق	450.000			
	مجموع الأصول	1.800.000		مجموع الخصوم	1.800.000

خلال الدورة 2020 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء معدات مكتب بقيمة 100.000 دج بشيك؛
2. بيع بضاعة بقيمة 25.000 دج نقداً؛
3. تسديد مصاريف أجور العمال بقيمة 14.000 دج بشيك؛
4. تحويل مبلغ 6.000 دج من البنك الى الصندوق؛
5. تسديد نصف القرض المصرفي نقداً؛
6. تسديد مصاريف الهاتف بقيمة 12.000 دج بشيك.

المطلوب: فتح حسابات الميزانية الافتتاحية، تسجيل العمليات فيها، واستخراج الرصيد في نهاية الدورة حسب أسلوب الجرد النهائي.

الحل:

العملية	المصدر	الاستخدام	المدين	الدائن
1	البنك	معدات مكتب	معدات مكتب	البنك
2	مبيعات بضاعة	الصندوق	الصندوق	مبيعات بضاعة
3	البنك	مصاريف الاجور	مصاريف الاجور	البنك
4	البنك	الصندوق	الصندوق	البنك
5	الصندوق	القرض المصرفي	القرض المصرفي	الصندوق
6	البنك	مصاريف الهاتف	مصاريف الهاتف	البنك

الأصول:

م 30 / بضاعة د	م 215.4 / معدات صناعية د	م 213 / مباني تجارية د																								
<table><tr><td>50.000</td><td>50.000</td></tr><tr><td>50.000</td><td>50.000</td></tr></table>	50.000	50.000	50.000	50.000	<table><tr><td>300.000</td><td>300.000</td></tr><tr><td>300.000</td><td>300.000</td></tr></table>	300.000	300.000	300.000	300.000	<table><tr><td>350.000</td><td>350.000</td></tr><tr><td>350.000</td><td>350.000</td></tr></table>	350.000	350.000	350.000	350.000												
50.000	50.000																									
50.000	50.000																									
300.000	300.000																									
300.000	300.000																									
350.000	350.000																									
350.000	350.000																									
م 218.3 / معدات مكتب د	م 53 / الصندوق د	م 512 / البنك د																								
<table><tr><td>100.000</td><td>100.000</td></tr><tr><td>100.000</td><td>100.000</td></tr></table>	100.000	100.000	100.000	100.000	<table><tr><td>75.000</td><td>350.000</td></tr><tr><td>306.000</td><td>25.000</td></tr><tr><td></td><td>6.000</td></tr><tr><td>381.000</td><td>381.000</td></tr></table>	75.000	350.000	306.000	25.000		6.000	381.000	381.000	<table><tr><td>100.000</td><td>450.000</td></tr><tr><td>14.000</td><td></td></tr><tr><td>6.000</td><td></td></tr><tr><td>12.000</td><td></td></tr><tr><td>318.000</td><td></td></tr><tr><td>450.000</td><td>450.000</td></tr></table>	100.000	450.000	14.000		6.000		12.000		318.000		450.000	450.000
100.000	100.000																									
100.000	100.000																									
75.000	350.000																									
306.000	25.000																									
	6.000																									
381.000	381.000																									
100.000	450.000																									
14.000																										
6.000																										
12.000																										
318.000																										
450.000	450.000																									
م 218.2 / معدات نقل د																										
<table><tr><td>200.000</td><td>200.000</td></tr><tr><td>200.000</td><td>200.000</td></tr></table>	200.000	200.000	200.000	200.000																						
200.000	200.000																									
200.000	200.000																									

نلاحظ أن كل الأرصدة مدينة سجلت في الجانب الدائن

الخصوم:

م 164 / قرض مصرفي د	م 101 / رأس المال د										
<table> <tr> <td>150.000</td><td>75.000</td></tr> <tr> <td></td><td>75.000</td></tr> <tr> <td>150.000</td><td>150.000</td></tr> </table>	150.000	75.000		75.000	150.000	150.000	<table> <tr> <td>1.650.000</td><td>1.650.000</td></tr> <tr> <td>1.650.000</td><td>1.650.000</td></tr> </table>	1.650.000	1.650.000	1.650.000	1.650.000
150.000	75.000										
	75.000										
150.000	150.000										
1.650.000	1.650.000										
1.650.000	1.650.000										

نلاحظ أن الأرصدة دائنة وسجلت في الجانب المدين

الإيرادات

المصاريف

م 700 ح/مبيعات بضاعة د	
25.000 ²	<u>25.000 ر.د</u>
25.000	25.000

م 226 ح/مصاريف هاتف د	
12.000 ⁶	<u>12.000 ر.م</u>
12.000	12.000

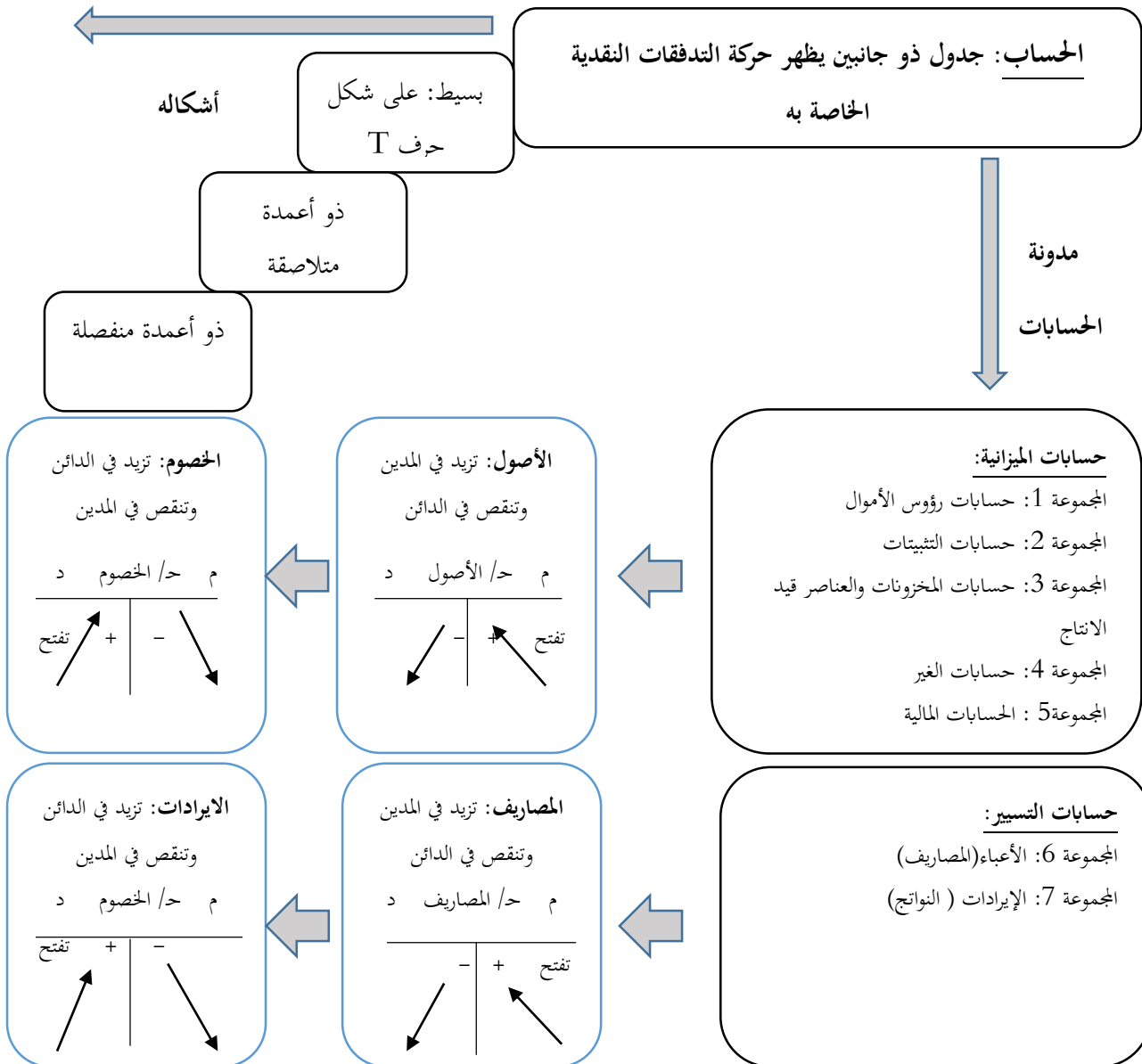
م 631 ح/أجور المستخدمين د	
14.000 ³	<u>14.000 ر.م</u>
14.000	14.000

ملاحظة

- حسابات الأصول دائما تكون الأرصدة مدينة وحسابات الخصوم دائما تكون دائنة؛
- عند اعداد الميزانية الختامية تنقل الحسابات بمبالغ الأرصدة؛
- الرصيد يأخذ اسم الطرف الأكبر ويوضع في الطرف الأصغر لإحداث التوازن.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل عرفنا أن أي تسجيل محاسبي يكون على الأقل في حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، وأن الحساب هو أصغر وحدة معتمدة في تسجيل حركة التدفقات الخاصة به، يُساعدنا على تسجيل حركات الدخول والخروج، والزيادة والنقصان، وفي الأخير استخراج الرصيد في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، ويمكن أن نلخص ما ارتبط بالحساب في الشكل الموالي:



الرصيد: الفرق بين مجموع العمليات المدينة ومجموع العمليات الدائنة لحساب واحد معين بذاته في مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية

مدين = المبالغ المدينة < المبالغ الدائنة
دائن = المبالغ المدينة > المبالغ الدائنة
معدوم = المبالغ المدينة = المبالغ الدائنة

يأخذ اسم الطرف الأكبر ويوضع في الطرف الأصغر لإحداث التوازن

تمارين الفصل الثالث

التمرين الأول : تحديد المصدر والاستخدام في كل عملية من العمليات التالية ، ثم فتح الحسابات المعنية، و اظهار حركة التدفق النقدي في كل عملية.

1. شراء أجهزة اعلام آلي بقيمة 25.000 دج بشيك بنكي؛
2. شراء بضاعة بقسمة 50.000 دج سدد نصف عن طريق البنك والباقي على الحساب؛
3. تسديد مصاريف أجور العمال بقيمة 30.000 دج نقدا؛
4. تحصيل المستحقات من عند العملاء بقيمة 150.000 دج بشيك؛
5. تحصيل على قرض مصرفي قيمته 160.000 دج وضع نصف في البنك ونصف في الصندوق؛
6. شراء سيارة للمؤسسة بقيمة 200.000 دج على الحساب.

التمرين الثاني: لدينا الميزانية الافتتاحية لشركة "الوفاق" في 2020/01/01

الميزانية الافتتاحية لشركة "الوفاق"

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
213.11	مباني صناعية	350.000	101	رأس المال	1.000.000
215.4	معدات صناعية	300.000	164	قرض مصرفي	150.000
218.2	معدات نقل	150.000	401	موردو المخزون	100.000
30	بضاعة	100.000			
31	مواد أولية	50.000			
53	الصندوق	300.000			
	مجموع الأصول	1.250.000		مجموع الخصوم	1.250.000

خلال الدورة 2020 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء شاحنة على الحساب بقيمة 200.000 دج ؛
 2. شراء من محل بيع أجهزة الاعلام الآلي جهاز كمبيوتر بقيمة 70.000 دج ولوازم مكتبية(غير قابلة للتخزين) 10.000 دج ودفعت المبالغ نقدا؛
 3. بيع بضاعة بقيمة 70.000 دج وتحصيل المبلغ بشيك؛
 4. تسديد قيمة الشاحنة 50.000 دج عن طريق البنك والباقي نقدا؛
 5. تسديد مصاريف صيانة الألات بقيمة 15.000 دج نقدا؛
 6. سددت 10.000 دج من ديونها طويلة الأجل نقدا؛
 7. بيع البضاعة المتبقية بقيمة 60.000 دج وتم التحصيل بشيك؛
- المطلوب:-** فتح حسابات الميزانية الافتتاحية وترحيل الأرصدة الافتتاحية؛

- تسجيل العمليات في حساباتها المناسبة؛

- ترصيد الحسابات في نهاية الدورة؛

- اعداد الميزانية الختامية علما أن مخزون نهاية الدورة من المواد الأولية بقي نفسه.

الفصل الرابع

الدفاتر المحاسبية

تمهيد:

يتمثل الهدف الأساسي للمحاسبة المالية في توصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المتعددة التي تتطلع إلى الاستفادة من هذه المعلومات، ولتحقيق هذا الهدف يقوم المحاسب بالعديد من الإجراءات والخطوات المتتابعة، وقد تعارف المحاسبون على تسمية هذه الخطوات بالدورة المحاسبية. وهي تعبر عن الحصول على المعلومة المالية في تاريخ حدوثها، ثم القيام بعملية التشغيل، والتحليل لهذه المعلومة خلال فترة زمنية معينة، لإظهار التقارير المالية والاستفادة منها في إطار الدورة المحاسبية المتكاملة بما تتضمنه من دفاتر محاسبية، ترحيل، تسويات جردية...

من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى العناصر التالية:

أولاً: الدورة المحاسبية ومراحلها؛
ثانياً: دفتر اليومية؛
ثالثاً: دفتر الأستاذ؛
رابعاً: ميزان المراجعة؛

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

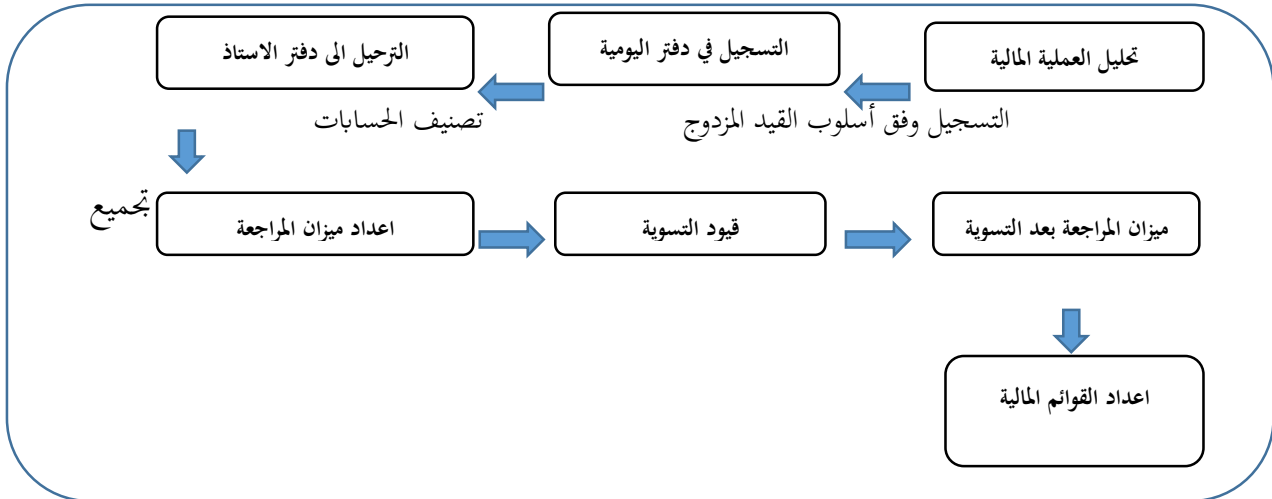
✓ تحديد خطوات ومراحل الدورة المحاسبية؛
✓ التعرف على اليومية، شروط التسجيل فيها، أنواع القيود وعناصرها؛
✓ التعرف على دفتر الأستاذ، أشكاله، عناصره، خطوات الترحيل إليه؛
✓ التعرف على ميزان المراجعة، أشكاله، عناصره، خطوات الترحيل إليه.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: الدورة المحاسبية ومراحلها

الدورة المحاسبية هي تتابع الإجراءات المحاسبية التي يقوم بها ماسك الحسابات، أو المحاسب، ابتداءً من تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها في دفتر اليومية العامة أو الدفاتر المساعدة، ثم ترحيل القيود الى دفتر الأستاذ، وانتهاءً باستخراج الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة¹، ويمكن شرح مراحل هذه الدورة في الشكل الموالي:

شكل رقم 03: مراحل الدورة المحاسبية



1. تحليل العملية المالية: يتم في هذه الخطوة تحليل الأحداث الاقتصادية لتحقيق الهدفين التاليين:

- تحديد العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة، وهذا يعني استبعاد العمليات المالية التي ليس للمؤسسة علاقة بها مثل العمليات الشخصية المرتبطة بمالك المؤسسة؛
- تحديد العمليات القابلة للقياس والتي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد.

تتم هذه المرحلة بالاعتماد على مجموع المستندات المؤيدة للمعاملات المالية، والتي تمت خلال الفترة المالية مثل الفواتير، سندات القبض، وصل الادخال والإخراج وغيرها، حيث ينص القانون 11/07 في مادته 18 أن كل عملية محاسبية يجب أن تستند على وثيقة ثبوتية، ليتم تحليلها، وتحديد الطرف المدين والدائن؛

2. التسجيل في دفتر اليومية: تسجل كل المعاملات المالية حسب مبدأ القيد المزدوج وفقاً لتسلسلها الزمني، وهذا بالاستناد الى الوثائق الإثباتية،

3. الترحيل الى دفتر الأستاذ: بعد التسجيل في دفتر اليومية يتم ترحيل الحسابات من أجل تصنيفها والحصول على معلومات أكثر دقة، من خلال تجميع الحسابات وتصنيفها في مجموعات (الأصول، الخصوم، الأعباء

¹ وليد ناجي الحيايلي، مرجع سابق، ص 95

(والنواتج)، ويمثل كل بند في قيد اليومية حساباً، أما حركة التدفقات فتترجم في شكل مبالغ مدينة أو دائنة حسب الحالة؛

4. اعداد ميزان المراجعة: يتم نقل الحسابات المصنفة في دفتر الأستاذ الى ميزان المراجعة، الذي يساعد في إضافة تأكيد على صحة عمليات التسجيل في دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ؛

5. قيود التسوية: يستلزم استخدام أساس الاستحقاق اجراء العديد من التسويات الضرورية قبل اعداد القوائم المالية، ويرجع ذلك أن العديد من أرصدة الحسابات الظاهرة ضمن ميزان المراجعة قبل التسوية لا تكون في الواقع مثلة للأرصدة الدقيقة والواجبة في نهاية الفترة المحاسبية¹؛

6. اعداد ميزان المراجعة بعد التسوية: حيث أن التسويات الجردية تؤدي الى تعديل بعض الحسابات وظهور حسابات جديدة؛

7. اعداد القوائم المالية: والتي تعتبر المحصل النهائي للدورة المحاسبية تساهم في توصيل المعلومة للمستفيدين منها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

يجب على المؤسسات الخاضعة لقواعد النظام المحاسبي المالي مسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ودفتر الجرد، حيث حدد القانون التجاري في المواد من 9 الى 18 هذه الدفاتر وشروط مسكها والتسجيل فيها، وأن يكون الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية. وعليه يمكن تلخيص النظام الأساسي للمسار المحاسبي في الشكل أدناه:

شكل رقم 04: المسار المحاسبي



المصدر:

cyrille mandou, **comptabilité générale de l'entreprise(instrument et procédures)**, edition de boeck université, paris,2003, p49

¹ محمد شريف توفيق، المحاسبة المالية المتقدمة(الاندماج والقوائم المالية المجمعة لشركات المساهمة)، مكتبة المدينة للنشر، مصر، 2003/2004، ص50

ثانيا: دفتر اليومية

1. تعريفها:

دفتر اليومية هو سجل (دفتر) يُسجل فيه بشكل يومي، يحتوي على تاريخ يثبت كل العمليات المحاسبية بشكل زمني متسلسل تبين الحسابات المدينة والدائنة وشرح القيد، (سبب العملية مثلا شراء معدات خدمات...) إضافة الى وثائق الثبوتية (فواتير ومستندات...). اذا كانت المؤسسة تركز على مدونة حسابات خاصة، نضيف أرقام حسابات هذه المدونة¹.

2. شروط التسجيل في اليومية:²

- عدم ترك الفراغات بين العملية والعملية التي تليها؛
- التسلسل التاريخي في تسجيل العمليات؛
- عدم التشطيب؛
- عدم الكتابة على الهامش؛
- في آخر كل صفحة تجمع المبالغ المدينة وكذا الدائنة والتي يجب أن تكون متساوية، ويتم ترحيلها الى الصفحات الموالية.

ويكون شكل صفحات دفتر اليومية كالتالي:

الشكل رقم 05: دفتر اليومية

هذا الدفتر يحتوي على xx صفحة ليستعمل كيومية للمؤسسة x مرقم وموقع عليه من طرف رئيس محكمة ... من الصفحة الأولى الى الأخيرة طبقا لأحكام المادة 11 من القانون التجاري والمادة 21 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي في .../.../.... رئيس محكمة..... دورة.....				
المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
xx	xx	-----تاريخ العملية 01-----	xx	xx
xx	xx	شرح القيد 01 -----تاريخ العملية 02-----	xx	Xx
xx	xx	شرح القيد 02	xx	
		المجموع		

¹jacques richard, christine collette, **comptabilité générale-système francais et normes ifrs**, dunod; 8^e edition, paris,2008, p148

² عبد الوهاب رميدي، علي سمي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (مبادئ عامة/أمثلة محلولة)**، دار هومة للنشر، الجزائر، الطبعة الثانية، 2016، ص60.

3. القيد المحاسبي:

يكون التسجيل في دفتر اليومية على شكل قيود محاسبية حسب التسلسل الزمني لحدوثها، ويتضمن كل قيد محاسبي معلومات متعلقة بعملية معينة.

أ- شكل القيد المحاسبي¹: يتكون من جانبين طرف مدين وطرف دائن يمثلان أطراف العملية المالية، ويكتب القيد المحاسبي على الشكل التالي:

من ح/الطرف المدين
الى ح/الطرف الدائن

ويتميز القيد بالاختصارات التي تستخدم من باب التسهيل والسرعة وأهم هذه الاختصارات:

الحرف (من)	اختصار كلمة مدين
الحرف (الى)	اختصار كلمة دائن
الحرف (ح)	اختصار كلمة حساب

ب- عناصر القيد: ويحتوي العناصر التالية:

- تاريخ العملية: يسجل أعلى القيد في وسط العمود الخاص بالبيان؛
- أرقام الحسابات: كل طرف في عملية يقابله رقم حساب يؤخذ من مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، في العمود الأيمن تسجل أرقام الحسابات المدينة، وفي الطرف الأيسر تسجل أرقام الحسابات الدائنة؛
- أسماء الحسابات: في العمود الخاص بالبيان وفي الجانب الأيمن تسجل الحسابات المدينة مع ذكر عبارة (من ح/)، وفي الجانب الأيسر تسجل الحسابات الدائنة مع ذكر عبارة (الى ح/)
- المبالغ: تسجل فيها مبالغ أطراف العملية، يسجل في الجانب الأيمن المبالغ المدينة، وفي الجانب الأيسر المبالغ الدائنة؛

- شرح القيد: كل عملية لابد من شرحها أسفل القيد في العمود الخاص بالبيان مع ذكر المعلومات المرتبطة بوثيقة الثبوتية (رقم وتاريخ الفاتورة، رقم وتاريخ الوصل، رقم الشيك...)

ج- أنواع القيود:

- القيد البسيط: وهو القيد الذي فيه حسابين فقط أحدهما مدين والآخر دائن؛

مثال: شراء معدات نقل قيمتها 250.000 دج بشيك				
مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
218.2		ح/معدات نقل	250.000	
	512	ح/البنك		250.000
		شراء معدات نقل بشيك		

¹ حسام عواد، المحاسبة الحاسوبية، دار الخليج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012، ص 12-13.

– القيد المركب: هو القيد الذي فيه أكثر من حسابين في جهة المدين، أو في جهة الدائن، أو الجهتين معا.

مثال: شراء معدات صناعية قيمتها 380.000 دج تم دفع نصف المبلغ نقدا والباقي على الحساب.

الحل:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
215.4		ح/معدات صناعية	380.000	
	404	ح/موردو التثبيتات		160.000
	53	ح/الصندوق		160.000
		شراء معدات صناعية وتسديد نصف المبلغ نقدا والباقي على الحساب		

مثال حول دفتر اليومية:

لدينا الميزانية الافتتاحية لمؤسسة الوفاق بتاريخ 2020/01/01:

ميزانية افتتاحية لمؤسسة الوفاق

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
211	أراضي	350.000	101	رأس المال	900.000
213.11	مباني صناعية	200.000	164	قرض مصرفي	100.000
218.2	معدات نقل	100.000			
30	بضاعة	50.000			
53	الصندوق	300.000			
	مجموع الأصول	1.000.000		مجموع الخصوم	1.000.000

خلال الدورة 2020 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة بقيمة 100.000 نقدا ومواد أولية بقيمة 50.000 دج على الحساب؛
2. تسديد مصاريف أجور المستخدمين بقيمة 70.000 دج نقدا؛
3. بيع بضاعة بقيمة 200.000 دج وتحصيل المبلغ بشيك؛
4. تسديد مستحقات موردو المخزون بشيك؛
5. تحصيل قرض مصرفي قيمته 100.000 دج وتم وضعه في حساب الصندوق؛
6. شراء معدات مكتب بقيمة 200.000 دج تم تسديد نصف المبلغ نقدا والباقي على الحساب؛
7. سددت المؤسسة كل ما في ذمتها لموردو التثبيتات بشيك؛

المطلوب: تسجيل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية وفق أسلوب الجرد المتناوب (النهائي).

الحل:

دفتر اليومية لمؤسسة الوفاق للدورة 2020.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
		-----2020/01/01-----		
	350.000	من ح/ أراضي		211
	200.000	ح/ مباني صناعية		213.11
	100.000	ح/ معدات نقل		218.2
	50.000	ح/ بضاعة		30
	300.000	ح/ صندوق		53
900.000		الى ح/ رأس المال	101	
100.000		ح/ قرض مصرفي	164	
		اثبات أرصدة الميزانية الافتتاحية		
		-----01-----		
	100.000	من ح/ مشتريات بضاعة		380
	50.000	ح/ مشتريات مواد أولية		381
50.000		الى ح/ موردو المخزون	401	
100.000		ح/ الصندوق	53	
		شراء بضاعة نقدا ومواد أولية على الحساب		
		-----02-----		
	70.000	من ح/ أجور المستخدمين		631
70.000		الى ح/ الصندوق	53	
		تسديد أجور العمال نقدا		
		-----03-----		
	200.000	من ح/ البنك		512
200.000		الى ح/ مبيعات بضاعة	700	
		تحصيل مستحقات البيع بشيك		
		-----04-----		
	50.000	من ح/ موردو المخزون		401
50.000		الى ح/ البنك	512	
		تسديد مستحقات موردو المخزون		
		-----05-----		
	100.000	من ح/ الصندوق		53
100.000		الى ح/ قرض مصرفي	164	
		الحصول على قرض مصرفي ووضعه في الصندوق		

100.000 100.000	200.000	-----06----- من ح/ معدات مكتب	404 53	218.3
		الى ح/ موردو التثبيتات		
		ح/ الصندوق		
100.000	100.000	شراء معدات مكتب نصف نقدا والباقي على الحساب	512	404
		-----07----- من ح/ موردو التثبيتات		
		الى ح/ البنك		
		تسديد مستحقات موردو التثبيتات بشيك		
		المجموع		

ثالثا: دفتر الأستاذ

1. تعريفه:

بعد أن يقوم المحاسب بتسجيل كل العمليات المالية في دفتر اليومية يقوم بترحيل الحسابات المدينة والدائنة الى دفتر الأستاذ، والذي يكون في شكل سجل تسجل فيه جميع الحسابات التي تأثرت بالعملية المحاسبية¹، يوضح حركة الحسابات وأرصدها، يخصص لكل حساب صفحة أو أكثر تسجل فيه التدفقات النقدية الواردة والصادرة، وبالتالي فهو يساعد في معرفة رصيد أي حساب وفي أي مرحلة.

2. أشكاله:

يأخذ دفتر الأستاذ عدة أشكال:

- سجل ذو أوراق ثابتة: يستعمل عادة في المؤسسات الصغيرة ذات عمليات مالية محدودة، وأصبح نادر الاستخدام؛
- دفتر الأستاذ المفتوح: تخصص فيه صفحتين لكل حساب؛
- دفتر الأستاذ المغلق: تخصص فيه صفحة لكل حساب؛
- دفتر الصفحات المتحركة: هو سجل في شكل أوراق متحركة يمكن فيه إضافة أوراق جديدة عند انتهاء الأوراق المفتوحة لحساب ما؛
- دفتر البطاقات: يتكون الدفتر من مجموعة بطاقات ذات ألوان مختلفة، يكون لكل حساب بطاقة خاصة به؛
- مسك دفتر الأستاذ بصيغة آلية في جهاز الحاسوب.

ملاحظة

تمثيل الحساب في دفتر الأستاذ تطرقنا إليها سابقا في درس الحساب، يأخذ الشكل المختصر مثل حرف T وهو الذي نعتمده في حل التمارين لغرض التبسيط.

¹ عبد الوهاب رميدي، مرجع سابق، ص56.

3. الترحيل الى دفتر الأستاذ

يقصد بعملية الترحيل بأن يتم نقل العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية الى حساباتها في دفتر الأستاذ، بحيث يتم ترحيل كل مبلغ مدين مسجل في دفتر اليومية الى الجانب المدين من صفحة الحساب (صفحة الأستاذ)، وترحيل كل مبلغ دائن مسجل في دفتر اليومية الى الجانب الدائن من صفحة الحساب الموجودة في دفتر الأستاذ، ويتم الترحيل باتباع المراحل التالية:

1. يتم تحديد قيد اليومية المراد ترحيله الى دفتر الأستاذ؛
2. يُخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب؛
3. يُرحل الجانب المدين من القيد الى الجانب المدين لنفس الحساب في دفتر الأستاذ، ونفس الشيء بالنسبة للجانب الدائن؛
4. يتم اثبات رقم قيد اليومية أو التاريخ في المكان المخصص لذلك؛
5. بعد الانتهاء من الترحيل يمر المحاسب الى الترصيد لمعرفة أثر العمليات المالية على الحساب (تطرقنا اليه في درس الحساب)

ملاحظة

عند الترحيل الى دفتر الأستاذ من الأفضل تقسيم الحسابات في مجموعات (الأصول، الخصوم، الأعباء، النواتج) حتى يسهل ترحيلها لميزان المراجعة.

مثال حول دفتر الأستاذ:

نعتمد على المثال السابق الخاص بدفتر اليومية، المطلوب هو ترحيل كل العمليات الخاصة بمؤسسة الوفاق من دفتر اليومية الى دفتر الأستاذ، ثم ترصيد الحسابات في نهاية الدورة.

الحل:

كما أشرنا في الملاحظة نحاول تقسيم الحسابات في مجموعات ونقوم بفتح كل حسابات الميزانية الافتتاحية ثم تسجيل العمليات في حساباتها المعنية، وفي الاخير استخراج رصيد كل حساب في نهاية الدورة.

حسابات الأصول:

[illegible]

حسابات الخصوم:

م 401 ح/موردو المخزون		د
150.000 ¹	50.000 ⁴	
50.000	50.000	

م 164 ح/قرض مصرفي		د
100.000 ^{2020/1/1/}	200.000 ر.د.	
100.000 ⁵		
200.000		

م 101 ح/رأس المال		د
900.000 ^{2020/1/1/}	900.000 ر.د.	
900.000	900.000	

م 404 ح/موردو التثبيتات		د
100.000 ⁶	100.000 ⁷	
100.000	100.000	

حسابات الأعباء والنواتج:

م	380 ح/مشتريات بضاعة	م	381 ح/مشتريات مواد أولية	م	631 ح/أجور المستخدمين
	100.000 ¹		50.000 ¹		70.000 ²
	<u>100.000</u> ر.م		<u>50.000</u> ر.م		<u>70.000</u> ر.م
	100.000		50.000		70.000

م	700 ح/مبيعات بضاعة
	200.000 ³
	<u>200.000</u> ر.د
	300.000

رابعاً: ميزان المراجعة

1. تعريفه:

ميزان المراجعة عبارة عن كشف يتضمن الأرصدة المدينة والدائنة أو المجاميع المدينة والدائنة للحسابات الظاهرة في الدفاتر، ويعتبر أداة لقياس التوازن الحسابي للتأكد من صحة التسجيل والترحيل بالدفاتر المحاسبية¹. والغرض من اعداد ميزان المراجعة هو²:

- كشف الأخطاء التي حدثت في عملية التسجيل أو الترحيل في دفتر الأستاذ اذا لم يتوازن محاسبيا؛
- ميزان المراجعة بالأرصدة يكشف الأخطاء التي تحدث في عملية التصيد؛
- يعتبر نقطة البداية لإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية.

2. أشكاله:

يأخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

شكل رقم 06 : ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
1..					
2..					
3..					
4..					
5..					
6..					
7..					
		المجموع	المجموع	المجموع	المجموع

ميزان المراجعة بهذا الشكل يسمى ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة، بحيث يظهر لكل حساب المبالغ المدينة والدائنة الخاصة بدورة محاسبية معينة، وفي نفس الوقت رصيد الحساب في تاريخ معين.

كما يوجد شكلان آخران لميزان المراجعة حسب ما تقتضيه الحاجة هما:

- ميزان المراجعة بالمجاميع فقط: يحتوي في الجانب المدين على مجموع المبالغ المدينة لكل حساب وفي الجانب الدائن على مجموع المبالغ الدائنة، ويجب أن يتساوى مجموع المبالغ المدينة لجميع الحسابات مع مجموع المبالغ الدائنة؛
- ميزان المراجعة بالأرصدة فقط: يحتوي في الجانب المدين على الأرصدة المدينة للحسابات وفي الجانب الدائن على الأرصدة الدائنة، ويجب ان يتساوى مجموع الأرصدة المدينة لجميع الحسابات مع مجموع الأرصدة الدائنة.

3. عناصره:

¹ وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 258

² وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص 260

من خلال الشكل أعلاه يتكون ميزان المراجعة من العناصر التالية:

- رقم الحساب حسب مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المالي؛
- اسم الحساب؛
- مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين للحساب؛
- مجموع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن للحساب؛
- رصيد الحساب (مدين، أو دائن، معدوم)

4. الترحيل الى ميزان المراجعة

بعد اعداد أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ يتم اعداد ميزان المراجعة من خلال:

- ترحيل كل الحسابات مع مراعات ترتيب الحسابات حسب أرقامها الواردة في مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي،
- يتم نقل الحسابات في أعمدة ميزان المراجعة حيث يسجل لكل حساب (رقم الحساب، اسم الحساب، مجموع المبالغ المدين، مجموع المبالغ الدائنة، الرصيد مدين أو دائن أو معدوم حسب الحالة)
- بعد تفرغ كل الحسابات في ميزان المراجعة يتم التأكد من أن:
- مجموع المبالغ المدينة=مجموع المبالغ الدائنة؛
- مجموع المبالغ المدينة والدائنة لميزان المراجعة=مجموع المبالغ المدينة والدائنة لليومية؛
- مجموع الأرصدة المدينة=مجموع الأرصدة الدائنة.

مثال حول ميزان المراجعة

نعمد على المثال السابق الخاص بدفتر الاستاذ، المطلوب هو ترحيل كل العمليات الخاصة بمؤسسة الوفاق من دفتر الاستاذ الى ميزان المراجعة، واعداد الميزانية الختامية علما أن مخزون البضاعة في نهاية الدورة هو 80.000 دج .

الحل:

1. اعداد ميزان المراجعة لشركة الوفاق استنادا الى دفتر الاستاذ:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال	-	900.000	-	900.000
164	قرض مصرفي	-	200.000	-	200.000
211	أراضي	350.000	-	350.000	-
215.4	معدات صناعية	200.000	-	200.000	-
218.2	معدات نقل	100.000	-	100.000	-
218.3	معدات مكتب	200.000	-	200.000	-
30	بضاعة	50.000	-	50.000	-

الفصل الرابع: الدفاتر المحاسبية

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

380	مشتريات بضاعة	100.000	-	100.000	-
381	مشتريات مواد أولية	50.000	-	50.000	-
401	موردو المخزون	50.000	50.000		
404	موردو التثبيتات	100.000	100.000		
512	البنك	200.000	150.000		
53	الصندوق	400.000	270.000		
631	أجور المستخدمين	70.000	-	70.000	-
700	مبيعات بضاعة	-	200.000	200.000	-
		1.970.000	1.870.000	1.300.000	1.300.000

ملاحظات

نلاحظ من خلال الجدول وعند الترحيل تم مراعاة ترتيب الحسابات استنادا الى أرقامها؛

- نلاحظ تساوي المجاميع المدينة مع الدائنة والأرصدة المدينة مع الدائنة؛

- عند اعداد القوائم المالية حسابات المجموعات من 1 الى 5 خاصة بالميزانية أما حسابات المجموعتين 6 و 7 خاصة بجدول حساب النتيجة؛

- نلاحظ وجود الحسابين 380 و 381 وهي حسابات وسيطة لا ترحل مع حسابات الميزانية؛

- نلاحظ أن مبلغ حساب البضاعة لم يتغير رغم وجود عمليات بيع وشراء لأن التسجيل كان وفق أسلوب الجرد النهائي.

2- اعداد الميزانية الختامية

الميزانية الختامية لشركة الوفاق في 2020/12/31

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
211	أراضي	350.000	101	رأس المال	900.000
213.11	مباني صناعية	200.000	120	نتيجة الدورة	10.000
218.2	معدات نقل	100.000	164	قرض مصرفي	200.000
218.3	معدات مكتب	200.000			
30	بضاعة	80.000			
512	البنك	50.000			
53	الصندوق	130.000			
	مجموع الأصول	1.110.000		مجموع الخصوم	1.110.000

نلاحظ من خلال الميزانية ظهور حساب جديد وهو نتيجة الدورة، والتي تحتسب انطلاقا من الفرق بين مبالغ حسابات الأصول مطروح منها مجموع مبالغ حسابات الخصوم، في هذه الحالة كانت ربح.

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

$$10.000 = 1.100.000 - 1.110.000$$

من خلال هذا الفصل تعرفنا على الدورة المحاسبية وهي مجموع المراحل والخطوات المتبعة لمعالجة العمليات المالية خلال فترة زمنية معينة، للوصول الى القوائم المالية التي تخدم متخذي القرارات، وهذا مروراً بثلاث دفاتر محاسبية أساسية هي دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، وميزان المراجعة ويمكن ان نلخص هذه المراحل في الشكل أدناه:

دفتر اليومية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XX	XX	-----تاريخ العملية 01----- شرح القيد 01 -----تاريخ العملية 02----- شرح القيد 02 -----تاريخ العملية 03----- -----	XX	XX
XX	XX		XX	XX
		المجموع		

تسجيل

مجموع المستندات
(أوراق ثبوتية)

ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
1..					
2..					
3..					
4..					
5..					
6..					
7..					
		المجموع	المجموع	المجموع	المجموع

دفتر الأستاذ

حسابات الأصول			
م / أصول د	م / خصوم د		
حسابات التسيير			
م / أعباء د	م / نواتج د		

ترحيل

اعداد

جدول حساب النتيجة

رقم الحساب	مصاريف	المبلغ	رقم الحساب	نواتج	المبلغ
	مجموع			مجموع	

الميزانية الختامية

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
	الأصول غير الجارية			الأموال الخاصة	
	-			-	
	-			نتيجة الدورة	
	الأصول الجارية			الخصوم غير جارية	
	-			-	
	-			الخصوم الجارية	
	-			-	
	مجموع الأصول			مجموع الخصوم	

تمارين الفصل الرابع

التمرين الأول: في 2020/02/20 بدأ التاجر أحمد نشاطه التجاري وخصص لذلك مبلغ 600.000 دج وضع نصفه في حساب البنك والنصف الآخر في حساب الصندوق، وخلال الدورة قام بمجموعة من العمليات:

01	تسديد مصاريف إيجار المحل بقيمة 100.000 دج نقدا
02	شراء أثاث مكتب بقيمة 80.000 دج دفع نصفه بشيك والباقي على الحساب
03	شراء بضاعة بقيمة 5.000 دج نقدا
04	الحصول على قرض مصرفي بقيمة 150.000 دج ووضعه في البنك؛
05	بيع كل البضاعة بقيمة 80.000 دج على الحساب
06	تسديد مستحقات موردين التثبيات بشيك
07	تسديد مصاريف الكهرباء والغاز نقدا بقيمة 10.000 دج.
08	تحصيل نصف المبلغ من العملاء ووضعه في البنك

المطلوب: متبعا مراحل الدورة المحاسبية قم بإعداد الميزانية الختامية للتاجر أحمد وفق أسلوب الجرد المتناوب.

التمرين الثاني: لدينا الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الأمل" للدورة المحاسبية 2020

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
213.11	مباني صناعية	250.000	101	رأس المال	1000.000
213.15	مباني إدارية	200.000	164	قرض مصرفي	100.000
218.3	معدات مكتب	100.000	404	موردين التثبيات	200.000
218.4	أثاث	80.000			
30	بضاعة	20.000			
411	زبائن	200.000			
512	البنك	200.000			
53	الصندوق	250.000			
	مجموع الأصول	1.300.000		مجموع الخصوم	1.300.000

خلال الدورة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- بيع بضاعة بقيمة 10.000 دج نقدا؛
- تسديد مصاريف الصيانة والإصلاح بقيمة 30.000 دج بشيك؛
- تحويل مبلغ 100.000 دج من الصندوق إلى البنك؛
- تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 7.000 دج بشيك؛
- سدد العملاء ما في ذمتهم بشيك
- شراء بضاعة بقيمة 10.000 دج على الحساب؛

المطلوب: تسجيل القيود في دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

ترحيل حسابات دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة وأعداد الميزانية الختامية علما أن قيمة مخزون البضاعة في نهاية الدورة هي 15.000 دج .

الفصل الخامس

العمليات الخاصة برأس المال

تمهيد:

يمثل رأس المال المصدر الرئيسي الذي تعتمد عليه المؤسسة في تمويل نشاطاتها، وقد يتم تقديمه نقداً أو في شكل مادي في صورة أصول ، وتختلف قيمة رأس المال باختلاف حجم ونوع المؤسسة وشكلها القانوني ونشاطها، إلا أن المؤسسة في امكانها اللجوء الى تمويل انشطتها من مصادر خارجية أخرى من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: رأس المال في المؤسسة الفردية ؛
ثانياً: رأس المال في المؤسسة الجماعية؛
ثالثاً: حسابات الاحتياطات والاقتراضات المصرفية؛
رابعاً: تخصيص نتيجة الدورة والترحيل من جديد.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التعرف على خصائص رأس المال في المؤسسة الفردية؛
✓ التعرف على خصائص رأس المال في المؤسسة الجماعية، وطرق التسجيل في مرحلة التأسيس، الزيادة، وعلاوة الإصدار؛
✓ التعرف على حسابات الاحتياطات، والاقتراضات، والترحيل من جديد؛
✓ تخصيص النتيجة في المؤسسة الفردية والجماعية في نهاية الدورة.

**الأهداف
التعليمية:**

أولاً: رأس المال في المؤسسة الفردية

1. ح/101 أموال الاستغلال:

عند تأسيس رأس مال المؤسسة الفردية يسجل في دائن ح/101 أموال الاستغلال، والذي يضم مختلف عناصر الذمة التي وضعها المستغل (صاحب المؤسسة) في خدمة المؤسسة، ويعرف حساب أموال الاستغلال تغيرات بالزيادة والنقصان، وبالتالي يصبح دائناً أحياناً ومديناً في بعض الحالات.

أ- يكون الحساب دائناً في الحالات التالية:

- عند انشاء المؤسسة الفردية بقيمة المساهمات والممتلكات التي وضعها المستغل من أجل ممارسة نشاطه؛
 - عندما يرحل اليه الرصيد الدائن للحساب 108 (حساب المستغل) عند اقفال السنة المالية (سيتم التفصيل في هذه النقطة)؛
 - عند ترحيل نتيجة الدورة للسنة المالية السابقة في حال كانت النتيجة ربح.
- ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		-----تاريخ التأسيس-----		
	XX	من ح/التبittات		2..
	XX	ح/المخزونات		3..
	XX	ح/حقوق لدى الغير		4..
	XX	ح/النقديات		5..
XX		الى ح/أموال الاستغلال	101	
		تأسيس المؤسسة الفردية ... ودفع المساهمات		
		-----بقيـة العمليات-----		
		-----12/31ن-----		
	XX	من ح/المستغل		108
XX		الى ح/أموال الاستغلال	101	
		ترصيد حساب المستغل		

وفي بداية الدورة الموالية :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	-----1+ن/01/01----- من ح/نتيجة الدورة (ربح) الى ح/أموال الاستغلال ترحيل نتيجة الدورة	101	120

ب- يكون الحساب مدينا في الحالات التالية:

- عندما يرحل اليه الرصيد المدين لحساب 108 (حساب المستغل) عند اقفال السنة المالية؛
 - عند ترحيل نتيجة الدورة للسنة المالية السابقة في حال كانت النتيجة خسارة.
- ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	-----.....----- مجموع العمليات الخاصة بالدورة -----12/31ن----- من ح/أموال الاستغلال الى ح/المستغل ترصيد حساب المستغل	108	101

وفي بداية الدورة الموالية:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	-----1+ن/01/01----- من ح/أموال الاستغلال الى ح/نتيجة الدورة (خسارة) ترحيل نتيجة الدورة	129	101

2. ح/108 حساب المستغل:

يظهر هذا الحساب في المؤسسة الفردية فقط، نتيجة وجود عمليات مالية بين المؤسسة وصاحب المؤسسة (المستغل)، ويكون هذا الحساب مدينا في حالة مسحوبات شخصية من المؤسسة، ودائنا في حالة المدفوعات الشخصية للمؤسسة.

وفي نهاية الدورة يحدد رصيد المستغل ويحول الى أموال الاستغلال حيث:

- رصيد مدين: في حالة المسحوبات الشخصية < المدفوعات الشخصية (نقص في أموال الاستغلال)

- رصيد دائن: في حالة المسحوبات الشخصية > المدفوعات الشخصية (زيادة في أموال الاستغلال).

مثال حول المؤسسة الفردية:

في 2020/01/02 بدأ السيد أحمد نشاطه التجاري وخصص لذلك مبنى تجاري قيمته 250.000 دج، معدات مكتب بقيمة 150.000 دج، أثاث مكتب بقيمة 15.000 دج، مبلغ نقدي بقيمة 170.000 دج، وخلال الدورة المحاسبية قام بالنشاطات التالية:

1. اقتناء سيارة سياحية لحسابه الخاص بقيمة 150.000 دج على الحساب؛
 2. شراء بضاعة بقيمة 80.000 دج نقدا؛
 3. وضع حاسوبه الخاص في المؤسسة قيمته 40.000 دج؛
 4. باع بضاعة بقيمة 100.000 دج بشيك بنكي؛
 5. تسديد فاتورة هاتف البيت بقيمة 15.000 دج بشيك وفاتورة هاتف المؤسسة بقيمة 25.000 دج نقدا.
- المطلوب:** تسجيل العمليات في يومية المؤسسة وفق أسلوب الجرد المتناوب، وترصيد حساب المستغل .

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
		2020/01/02-----من		
250.000		ح/ مباني تجارية	215	
150.000		ح/ معدات مكتب	218.3	
15.000		ح/ أثاث مكتب	218.4	
170.000		ح/ الصندوق	53	
585.000		الى ح/ أموال الاستغلال	101	
		اثبات رأس المال التأسيسي للشركة		
		-----01-----		
150.000		من ح/ المستغل	108	
150.000		الى ح/ موردو التثبيات	404	
		شراء سيارة سياحية لحسابه الخاص على الحساب		
		-----02-----		
80.000		من ح/ مشتريات بضاعة	380	
80.000		الى ح/ الصندوق	53	
		شراء بضاعة نقدا		

40.000	40.000	-----03----- من ح/معدات مكتب الى ح/المستغل وضع جهاز الحاسوب الخاص في المؤسسة	108	218.3
100.000	100.000	-----04----- من ح/البنك الى ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة بشيك	700	512
15.000	15.000	-----05----- من ح/المستغل ح/مصاريف البريد والاتصالات	512	108
25.000	25.000	الى ح/ البنك ح/الصندوق تسديد فاتورة هاتف البيت بشيك وفاتورة المؤسسة نقدا	53	626
125.000	125.000	-----2020/12/31----- من ح/أموال الاستغلال الى ح/المستغل ترصيد حساب المستغل	108	101

ثانيا: رأس المال في المؤسسة الجماعية

1. رأس المال:

يسجل فيه مجموع المساهمات التي وضعها المساهمون في المؤسسة، ويقسم رأس المال الى مجموعة من الأسهم متساوية القيمة، والتي تعرف بالقيمة الاسمية، ويعرف هذا الحساب تغيرات بالزيادة والنقصان ما يجعله في بعض الأحيان مدينا، وفي أحيان أخرى دائنا. وتمتاز المؤسسات الجماعية بالخصائص التالية³⁰:

- اعتبار المؤسسة شخصا معنويا وبالتالي لها ذمة مالية مستقلة عن المساهمين؛
- رأس المال مقسم الى وحدات صغيرة (أسهم متساوية) للسماح للمستثمرين الصغار المساهمة في رأس المال؛
- مسؤولية الشريك تتحدد بمقدار ما تعهد به من حصة من رأس المال؛
- الاسهم فيها قابلة للتداول بالطرق التجارية؛
- توكيل أعضاء مجلس الادارة القيام بمهام ادارة المؤسسة مع اقرار مكافأة تحتسب بنسبة ما تحققه من أرباح.

³⁰ كمال عبد السلام علي، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة في شركات-قطاع الأعمال العام. القطاع الخاص أموال-، الدار الجامعية، المنصورة، 2006،

2. مرحلة التأسيس في المؤسسة الجماعية:

هذه المرحلة فيها ثلاث حالات:

أ- تاريخ الوعد هو تاريخ دفع المساهمات:

يتم دفع المساهمات العينية والنقدية في نفس تاريخ تأسيس المؤسسة، ويسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- تاريخ دفع المساهمات -----		2..
	XX	من ح/ التثبيات		3..
	XX	ح/ المخزونات		5..
XX		ح/ النقديات		
		الى ح/ رأس المال	101	
		تأسيس المؤسسة دفع المساهمات العينية والنقدية		

ب- دفع المساهمات بعد تاريخ الوعد (الاكتتاب الكلي):

تأسيس المؤسسة يبدأ بمرحلة الوعد بإحضار المساهمات العينية والنقدية عند الموثق بما يقتضيه القانون، ثم المرحلة الثانية الوفاء بالوعد (دفع كل المساهمات العينية والنقدية) وفي هذه المرحلة يظهر حساب وسيط هو ح/456 عمليات خاصة برأس المال ويتم التسجيل المحاسبي في هذه الحالة على مرحلتين.

- تاريخ الوعد يسجل القيد التالي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- تاريخ الوعد -----		456
		من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال		
XX		الى ح/ رأس المال	101	
		الوعد بدفع المساهمات		

- تاريخ الوفاء بالوعد (دفع المساهمات):

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- تاريخ دفع المساهمات -----		2..
	XX	من ح/ التثبيات		3..
	XX	ح/ المخزونات		5..
		ح/ النقديات		
XX		الى ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال	456	
		دفع المساهمات العينية والنقدية		

ج/ دفع المساهمات بعد تاريخ الوعد (الاكتتاب الجزئي):

تأسيس المؤسسة يبدأ بمرحلة الوعد بإحضار المساهمات العينية والنقدية عند الموثق بما يقتضيه القانون، ثم المرحلة الثانية الوفاء بالوعد (دفع كل المساهمات العينية وجزء من المساهمات النقدية)، ثم المرحلة الثالثة وهي دفع الجزء المتبقي من المساهمات النقدية، ويظهر حساب جديد هو ح/109 رأس المال المكتتب غير المطلوب، ويكون التسجيل المحاسبي على ثلاث مراحل.

ملاحظة

المشروع الجزائي يفرض أن تكون كل المساهمات العينية مطلوبة في حين 25% من المساهمات النقدية على الأقل مطلوبة.

يكون التسجيل المحاسبي على ثلاث مراحل كما يلي:

- تاريخ الوعد يسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
XX		----- تاريخ الوعد ----- من ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب (75% من المساهمات النقدية)	109	
XX		ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال (مساهمات عينية + 25% من المساهمات النقدية)	456	
XX		الى ح/ رأس المال مرحلة التأسيس والوعد بدفع المساهمات	101	

- تاريخ الوفاء بالوعد (دفع المساهمات العينية و 25% من المساهمات النقدية):

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
XX		----- تاريخ دفع المساهمات المطلوبة ----- من ح/ التثبيات	2..	
XX		ح/ المخزونات	3..	
XX		ح/ النقديات	5..	
XX		الى ح/ شركاء، عمليات خاصة برأس المال دفع المساهمات العينية و 25% من المساهمات النقدية	456	

- تاريخ طلب ودفع الجزء المتبقي (75% من المساهمات النقدية):

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
XX		----- تاريخ طلب المساهمات المتبقية ----- من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال	456	
XX		الى ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب طلب المساهمات المتبقية (75% من المساهمات النقدية)	109	

الفصل الخامس: العمليات الخاصة برأس المال

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

5..	456	من ح/ النقديات الى ح/ عمليات خاصة برأس المال دفع المساهمات المالية المتبقية	-----تاريخ دفع المساهمات المتبقية----- XX XX
-----	-----	---	--

مثال:

بتاريخ 2020/01/02 اتفق الشريك أحمد والشريك محمد على تأسيس شركة "الوفاق" برأس مال قيمته 1.000.000 مقسم الى 500 سهم القيمة الاسمية للسهم 2000 دج وكانت مساهمات الشريك أحمد عبارة عن مبنى صناعي بقيمة 350.000 دج، معدات نقل بقيمة 150.000 دج ومبلغ في البنك بقيمة 200.000 دج أما مساهمات الشريك محمد عبارة عن مبلغ مالي تم وضعه في الصندوق، تعهد الشركاء بدفع المساهمات بتاريخ 2020/02/20.

الحل:

تسجيل العمليات في يومية المؤسسة:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
1.000.000	700.000	-----2020/01/02----- من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال "شريك أحمد"	101	456.1
	300.000	ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال "شريك محمد"		456.2
		الى ح/ رأس المال		
		تكوين المؤسسة والوعد بدفع المساهمات		
700.000 300.000		-----2020/02/20----- من ح/ معدات صناعية		215.4
	350.000	ح/ معدات نقل		218.2
	150.000	ح/ البنك		512
	200.000	ح/ الصندوق		53
	300.000	الى ح/ عمليات خاصة برأس المال "أحمد"	456.1	
		ح/ عمليات خاصة برأس المال "محمد"	456.2	
		دفع المساهمات العينية والنقدية		

3. زيادة رأس المال:

تكون الزيادة في رأس المال اما بانضمام مساهمين جدد، أو بإدماج الاحتياطات، أو ادماج الأرباح المحتجزة.

أ- انضمام شريك أو عدة شركاء جدد:

في هذه الحالة نسجل نفس قيد الوعد في حالة الاكتتاب الكلي والمبلغ يكون بمقدار الزيادة في رأس المال:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ انضمام ----- من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال (شريك جديد) الى ح/ رأس المال انضمام شريك جديد X	101	456

ب- ادماج الاحتياطات: ويكون هذا بقرار من الجمعية العامة للشركاء، يسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ زيادة رأس المال ----- من ح/ احتياطات الى ح/ رأس المال زيادة رأس المال	101	106

ج- ادماج الأرباح المحتجزة: الأرباح المحجوزة هي الأرباح غير الموزعة، وقد يتم تحويلها لرأس مال بقرار من الجمعية العامة للمساهمين، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ زيادة رأس المال ----- من ح/ الترحيل من جديد الى ح/ رأس المال زيادة رأس المال	101	110

4. مصاريف التأسيس:

عملية التأسيس ترافقها مصاريف متعددة مثل مصاريف أتعاب الموثق، مصاريف العقد والاشهار، وغيرها، تسجل حسب طبيعتها في حسابات الأعباء (المجموعة 06) ولا يتم ادراجها ضمن الأصول، ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- تاريخ تسديد المصاريف ----- من ح/ أتعاب الموثق		622.6
	XX	ح/ امصاريف العقود والمنازعات		622.7
	XX	ح/ مصاريف الاشهار		623
	XX	ح/ مصاريف ...		6..
XX		الى ح/ نقديات تسديد مصاريف تأسيس المؤسسة	5..	

5. ح/103 علاوة الاصدار:

عند زيادة رأس المال من خلال انضمام شريك أو عدة شركاء جدد (طرح الاسهم للاكتتاب العام)، يتم اصدار الاسهم عادة بقيمة سوقية تفوق القيمة الاسمية للسهم عند تاريخ التأسيس، هذه الزيادة ينتج عنها علاوة تسمى بعلاوة الاصدار والتي تحسب كما يلي:

علاوة الاصدار = (القيمة السوقية للسهم - القيمة الاسمية للسهم) × عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب

هذه العلاوة يتحملها الشريك المنضم الجديد، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
XX		----- تاريخ طرح الأسهم للاكتتاب -----		
		من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال (شريك جديد)		
XX		الى ح/ رأس المال	101	
XX		ح/ علاوة اصدار	103	
		زيادة رأس المال		

مثال: نفس المثال السابق

- بتاريخ 2020/06/12 طرح 200 سهم للاكتتاب العام، القيمة السوقية للسهم 2500 دج؛

- بتاريخ 2020/06/20 شراء الشريك "علي" الأسهم نقداً؛

حل المثال:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
		----- 2020/06/12 -----		
		من ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال (شريك علي)		
	500.000	200 × 2500 دج		456.3
400.000		الى ح/ رأس المال 200 × 2000 دج	101	
100.000		ح/ علاوة الإصدار 200 × 500 دج	103	
		طرح أسهم جديدة للاكتتاب		
		----- 2020/06/20 -----		
		من ح/ الصندوق		
	500.000	الى ح/ شركاء: عمليات خاصة برأس المال (شريك علي)		
500.000		انضمام شريك جديد ودفع العلاوة	456.3	

ثالثاً: حسابات الاحتياطات والاقتراضات المصرفية

1. ح/106 الاحتياطات:

الاحتياطات هي الأرباح التي أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وتقسم الى عدة فروع:

- احتياطات قانونية: تنص القانون التجاري على أن المؤسسة ملزمة بتكوين احتياطات قانونية بنسبة 5% من الأرباح على أن لا تتجاوز نسبة 10% من رأس المال (يمكن للشركاء دمجها مع رأس المال كما تم توضيحه سابقا)؛
- احتياطات تعاقدية: تكون وفق عقد تأسيس المؤسسة أو وفق العقود المبرمة بين المؤسسة والغير؛
- احتياطات نظامية: هي احتياطات مكونة حسب القانون الجبائي؛
- احتياطات اختيارية: احتياطات تكون بقرار من الجمعية العامة للشركاء.

2. ح/16 الاقتراضات المصرفية:

وهي مجموع القروض والديون التي تلجأ اليها المؤسسة في التمويل الخارجي، تتحصل عليها في شكل قروض بنكية، أو سندات، أو قروض ايجار، تسجل حسب طبيعتها في الجانب الدائن ويقابلها في الجانب المدين أحد حسابات النقدية، ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ الحصول على القرض ----- من ح/ حسابات نقدية الى ح/ اقتراضات مصرفية الحصول على قرض	16.	5..

رابعاً: تخصيص نتيجة الدورة والترحيل من جديد

1. تخصيص نتيجة الدورة

في المؤسسة الفردية نتيجة الدورة ترصد دائماً مع ح/101 أموال الاستغلال في بداية الدورة المقبلة (تم الإشارة اليها سابقاً)، أما المؤسسات الجماعية فان ترصيد نتيجة الدورة يكون بقرار من الجمعية العامة للشركاء، والتي عادة تخصص جزء منها للاحتياطات وجزء منها كأرباح للشركاء، وفي حال بقاء جزء دون تخصيص يوضع في حساب 110 الترحيل من جديد.

2. ح/11 الترحيل من جديد:

يسجل في هذا الحساب الجزء المتبقي من نتيجة الدورة والذي لم يتخذ بشأنه أي قرار عند انعقاد الجمعية العامة للمساهمين، أو هو المبلغ المتبقي بعد تخصيص جزء من نتيجة الدورة الى احتياطات وتوزيع حصص للشركاء، ويتفرع الى حسابين ح/110 الترحيل من جديد (في حال كانت النتيجة ربح) وح/119 الترحيل من جديد في حال كانت النتيجة خسارة ويكون التسجيل كما يلي:

أ- نتيجة الدورة ربح:

الفصل الخامس: العمليات الخاصة برأس المال

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	-----1+01/01----- من ح/ نتيجة الدورة الى ح/ الترحيل من جديد ترصيد نتيجة الدورة ربح	110	120

ب- نتيجة الدورة خسارة:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	-----1+01/01----- من ح/ الترحيل من جديد الى ح/ نتيجة الدورة ترصيد نتيجة الدورة خسارة	129	119

مثال:

حققت مؤسسة "الوثام" ربح قيمته 50.000 دج، بتاريخ 2020/01/12 انعقدت الجمعية العامة للشركاء وقررت توزيع نتيجة الدورة كما يلي:

- 5% احتياطات قانونية؛
- 10% احتياطات اختيارية؛
- 50% توزيع الارباح؛
- الباقي لم يتخذ بشأنه أي قرار

المطلوب: تسجيل قيد تخصيص نتيجة الدورة.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
2.500	50.000	-----2020/01/12----- من ح/ نتيجة الدورة الى ح/ احتياطات قانونية ح/ احتياطات اختيارية ح/ الشركاء حصص للدفع ح/ الترحيل من جديد ترصيد نتيجة الدورة	106.1 106.8 457 110	120

خلاصة:

المجموعة الاولى حسب مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي هي حسابات رؤوس الأموال، تضم عدة حسابات فرعية من رأس المال، الاحتياطات، العلاوات، الاقتراضات وغيرها من الحسابات، وفي هذه المجموعة وعند التسجيل لابد وأن يتم التمييز بين المؤسسة الفردية والمؤسسة الجماعية، لأن لكل نوع خصوصياته، ويمكن أن نلخص ذلك أدناه:

المؤسسة الفردية					المؤسسة الجماعية				
عند التأسيس:					عند التأسيس:				
ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن		ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن	
5/3/2	101	من ح/ المساهمات الى ح/ أموال الاستغلال	XX	XX	5/3/2	101	من ح/ المساهمات الى ح/ رأس المال	XX	XX
حساب المستغل:					حساب المستغل:				
لأن مالك المؤسسة هو المسير تداخل بين الأموال الشخصية والمؤسسة ح/108 المستغل					تفاوت بين الوعد والدفع (اكتتاب كلي) -ح/456-				
يحدد رصيد المستغل ويحول الى أموال الاستغلال حيث:					ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن	
- رصيد مدین: في حالة المسحوبات الشخصية < المدفوعات الشخصية (نقص في أموال الاستغلال)					456	101	من ح/ ع. خ رأس المال الى ح/ رأس المال	XX	XX
ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن		5/3/2	456	من ح/ المساهمات الى ح/ ع. خ رأس المال	XX	XX
101	108	من ح/ أموال الاستغلال الى ح/ المستغل	XX	XX	تفاوت بين الوعد والدفع (اكتتاب جزئي) -ح/109-				
- رصيد دائن: في حالة المسحوبات الشخصية > المدفوعات الشخصية (زيادة في أموال الاستغلال).					ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن	
ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن		109	101	من ح/ اس مال مكتتب غ مطلوب ح/ ع. خ رأس المال الى ح/ رأس المال	XX	XX
108	101	من ح/ المستغل الى ح/ أموال الاستغلال	XX	XX	456	456	من ح/ المساهمات الى ح/ ع. خ رأس المال	XX	XX
نتيجة الدورة:					5/3/2	456	من ح/ المساهمات الى ح/ ع. خ رأس المال	XX	XX
في بداية الدورة المالية يجب ترصيدها مع أموال الاستغلال					456	109	من ح/ ع. خ رأس المال الى ح/ اس مال م. غ مطلوب	XX	XX
ربح: زيادة في اموال الاستغلال					5..	456	من ح/ نقديت الى ح/ عمليات خ رأس المال	XX	XX
ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن		الزيادة في رأس المال: انضمام شريك جديد/ ادماج الاحتياطات/ ادماج الارباح المحتجزة.				
120	101	من ح/ نتيجة الدورة الى ح/ أموال الاستغلال	XX	XX	تخصيص نتيجة الدورة: بقرار من الجمعية العامة للشركاء عادة تكون :				
خسارة: نقص في أموال الاستغلال.					ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن	
ح.مدين	ح.دائن	م.مدين	م.دائن		120	16	من ح/ نتيجة الدورة الى ح/ احتياطات	XX	XX
101	120	من ح/ أموال الاستغلال الى ح/ نتيجة الدورة	XX	XX	457	110	ح/ شركاء أرباح للدفع ح/ الترحيل من جديد	XX	XX
الترحيل من جديد: هو المبلغ المتبقي من النتيجة والذي لم يتم تخصيصه									

تمارين الفصل الخامس

التمرين الأول: في 2020/01/01 بدأ السيد أحمد نشاطه التجاري خصص لذلك: مبنى تجاري 200.000 دج بضاعة 80.000 دج، مبلغ نقدي 320.000 دج وضعه بالبنك، وخلال الدورة قام بالعمليات التالية:

01	بيع بضاعة بقيمة 150.000 دج بشيك
02	وضع سيارته الخاصة تحت تصرف المؤسسة قيمتها 120.000 دج
03	سدد فاتورة صيانة المحل 20.000 دج وفاتورة كهرباء المنزل 3.000 دج الكل بشيك
04	سدد فاتورة هاتف المنزل من حسابه الخاص
05	شراء اثاث للبيت 12.000 دج وللمؤسسة 15.000 دج على الحساب
06	تسديد قيمة الاثاث بشيك

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة حسب أسلوب الجرد النهائي؛

- ترصيد حساب المستغل في نهاية الدورة؛

- ترصيد نتيجة الدورة في 2021/01/01 اذا علمت أنا المؤسسة حققت ربح بقيمة 20.000 دج.

التمرين الثاني: في 2020/01/02 اتفق الشريكين "علي" و"أحمد" على تكوين شركة ذات أسهم "المنار" برأس مال قيمته

1.000.000 دج مقسمة الى 500 دج القيمة الاسمية للسهم 2000 دج. مساهمات الشريك "علي" عبارة عن مباني

صناعية 400.000 دج، معدات صناعية 100.000 دج، مخزون بضاعة 20.000 دج، أما مساهمات الشريك "أحمد" فهي عبارة عن

مبلغ مالي (طلبت مؤسسة "المنار" دفع كل المساهمات العينية و50% من المساهمات المالية).

- في 2020/01/20 دفع الشركاء المساهمات المطلوبة ووضع المبلغ المالي في حساب البنك.

خلال الدورة 2020 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- شراء مواد أولية بقيمة 20.000 دج على الحساب؛

2- تسديد مصاريف تكوين المؤسسة بشيك: اتعاب موثق 10.000 دج، مصاريف عقد التأسيس 15.000 دج؛

3- طلبت المؤسسة من الشركاء دفع المساهمات المتبقية؛

4- قررت المؤسسة زيادة رأس المال بإصدار 100 سهم للاكتتاب العام بقيمة 2400 دج؛

5- بيع كل البضاعة بقيمة 70.000 دج نقداً؛

6- دفع الشركاء المساهمات المالية المتبقية بشيك؛

7- باعت المؤسسة كل الاسهم المطروحة للاكتتاب نقداً؛

8- الحصول على قرض مصرفي قيمته 12.000 دج ووضعه في البنك.

المطلوب: تسجيل كل العمليات في يومية المؤسسة وفق أسلوب الجرد المتناوب؛

كانت نتيجة الدورة لمؤسسة "المنار" في نهاية الدورة 5.000 دج وفي 2021/02/15 انعقدت الجمعية العامة للشركاء وتقرر توزيع النتيجة

كما يلي: 5% احتياطات قانونية، 10% احتياطات اختيارية، 30% توزع على الشركاء والباقي لم يتخذ بشأنه أي قرار.

المطلوب: قم بترصيد نتيجة الدورة.

الفصل السادس

التثبيتات

تمهيد:

تصنف التثبيتات ضمن المجموعة الثانية من حسابات النظام المحاسبي المالي، وتتفرع الى ثلاث حسابات رئيسية هي التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، والتثبيتات المالية، إضافة الى حسابات الاهتلاكات وخسائر القيمة على التثبيتات، وتمثل التثبيتات كل الموجودات التي تؤولها المؤسسة والتي تستغرق مدة استعمالها فترة تفوت السنة، ويُنتظر منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وهي تعتبر جزءا رئيسيا من موجودات المؤسسة.

تنص المادة 121.3 من النظام المحاسبي المالي أنه تدرج التثبيتات العينية والمعنوية في حسابات الأصول إذا كان من المنتظر أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة، إضافة الى إمكانية تقييم تكلفة الأصل بصورة صادقة.

من خلال هذا الفصل سنتطرق الى العناصر التالية:

أولا: التثبيتات المعنوية
ثانيا: التثبيتات العينية؛
ثالثا: التثبيتات المالية؛
رابعا: حالات خاصة مرتبطة بالتثبيتات.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادرا على:

✓ التعرف على خصائص والمجموعات الفرعية للتثبيتات العينية، المعنوية، المالية؛
✓ تحديد الحالات المرتبطة بالحصول على التثبيت العيني؛
✓ التمييز بين أنواع التثبيتات المالية؛
✓ التعرف على بعض الحالات الخاصة المرتبطة بالتثبيتات.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: التثبيتات المعنوية

تتمثل التثبيتات المعنوية في الأصول غير الجارية التي ليس لها كيان مادي ملموس، تُعرف حسب المادة 02/121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية أن التثبيت المعنوي هو³¹: أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مُراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، مثل المحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية وغيرها، ويشمل:

ح/ 203 مصاريف التطوير قابلة للتثبيت	ح/ 207 فارق الاقتناء
ح/ 204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	ح/ 208 التثبيتات المعنوية الأخرى
ح/ 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	

1. ح/ 203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت:

تسجل هذه المصاريف في قيدين، القيد الأول تدرج فيه كمصاريف عادية يجعل أحد حسابات المجموعة 6 مدينا وأحد حسابات النقدية دائنا، أما القيد الثاني يسجل قيد تحويلها الى تثبيتات معنوية يجعل الحساب ح/ 203 مدينا وح/ 731 الانتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا، وتسجل كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
6	5	تاريخ من ح/ مصاريف ... الى ح/ نقديات تسديد المصاريف	XX	XX
203	731	تاريخ ح/ مصاريف التطوير القابلة للتثبيت الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت المصاريف	XX	XX

ينص القرار السابق في المادة 14/121 أن مصاريف التنمية (التطوير) تثبت كأصل معنوي إذا³²:

- كانت تلك المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تؤدي الى تحقيق مردودية شاملة؛
- تقيم هذه المصاريف بصورة صادقة؛
- المؤسسة تملك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها.

³¹ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جوان 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/03/25، ص 8

³² المرجع نفسه، ص 9

2. ح/204 برامج المعلوماتية وما شابهها:

هو حساب خاص بالرخص المتعلقة باستخدام برامج المعلوماتية وما يشابهها، وتوجد حالتين:

أ- حالة 1: شراء حق استعمال برامج الاعلام الآلي (الرخص) نسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ ----- من ح/برامج المعلوماتية الى ح/موردو التثبيتات /النقدية شراء رخص برامج المعلوماتية	5../404	204

ب- حالة 2: انتاج برامج المعلوماتية من طرف المؤسسة

في هذه الحالة نسجل قيدين، **القيد الأول** خاص بالمصاريف التي تحملتها المؤسسة من أجل انتاج البرامج، والتي تسجل كمصاريف ضمن المجموعة 6، يجعل أحد حسابات المجموعة 6 مدينا وأحد حسابات النقدية دائنا، أما **القيد الثاني** تحويل المصاريف الى تثبيات معنوية يجعل الحساب ح/204 مدينا وح/731 الانتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا، وتسجل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ ----- من ح/مصاريف ... الى ح/نقديات تسديد المصاريف انجاز برامج الاعلام ----- تاريخ -----	5	6
XX	XX	ح/ البرامج المعلوماتية وما شابهها الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت المصاريف	731	204

ت- ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات:

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها أو حصولها على براءات الاختراع أو الرخص والعلامات، أو استغلال نموذج معين...

يسجل هذا الحساب بجعله مدينا وجعل أحد حسابات النقدية أو موردو التثبيتات دائنا، كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	تاريخ من ح/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات للرخص والعلامات الى ح/ موردو التثبيتات /نقديت شراء رخص برامج المعلوماتية	5../404	204

ث- ح/ 207 فارق الاقتناء

عند تجميع مؤسسات في إطار عملية الاقتناء أو الاندماج فان فرق الاقتناء سواء كان ايجابيا أو سلبيا يسجل في هذا الحساب، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا.

ج- ح/ 208 التثبيتات المعنوية الاخرى

يسجل في مدين هذا الحساب التثبيتات المعنوية الأخرى التي لا تندرج ضمن المجموعات السابقة.

ثانيا: التثبيتات العينية(المادية)

يعرف الأصل العيني حسب المادة 01/121 من النظام المحاسبي المالي بأنه³³: أصل تحوزه المؤسسة من أجل الانتاج أو تقديم الخدمات، أو الايجار، أو الاستعمال للأغراض الادارية، والذي يفترض ان تتجاوز مدة استغلاله السنة، ويشمل:

ح/ 211 الأراضي	ح/ 215 تركيبات تقنيو ومعدات وادوات
ح/ 212 عمليات ترتيب وتهئية الأراضي	ح/ 218 تثبيات عينية أخرى
ح/ 213 البنايات	

1. الحالات المرتبطة بالحصول على التثبيتات العينية: نميز وجود ثلاث حالات:

أ- التثبيتات العينة التي تم شراؤها:

في حال شراء التثبيتات نجعل أحد حسابات التثبيتات العينية مدينا أما الجانب الدائن تسجل فيه النقدية أو حسابات الغير، ويكون القيد كما يلي:

³³ القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية، مرجع سابق، ص8

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ ----- من ح/ تثبيطات عينية الى ح/ مورودو التثبيطات /نقديات شراء تثبيطات ...	5../404	21..

وحسب المادة 05/121 من نفس القرار تدرج التثبيتات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الحياة، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والاعباء المباشرة أخرى، ولا تدرج المصاريف العامة، والادارية، ومصاريف الانطلاق في الأشغال، وعليه:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + تكاليف الاقتناء

حيث أن ثمن الشراء هو الثمن المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية، والتخفيضات المالية.

ب- التثبيتات العينية التي تم انجازها:

في حال انتاج التثبيتات من طرف المؤسسة، فان التسجيل المحاسبي يكون في قيديين، القيد الأول هو قيد مصاريف الانتاج حيث تسجل أحد حسابات المصاريف (المجموعة 6) مدينا وفي الجانب الدائن تسجل أحد حسابات النقدي، أما القيد الثاني وبعد الانجاز الكلي يسجل التثبيت العيني بجعل أحد حساباته مدينا، أما الجانب الدائن يسجل ح/732 انتاج مثبت للأصول العينية، ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- تاريخ ----- من ح/ مصاريف ... الى ح/ نقديات تسديد المصاريف انجاز تثبيطات عينية	5..	6..
XX	XX	----- تاريخ ----- ح/ تثبيطات عينية الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تثبيطات المصاريف	732	21.

ت- التثبيتات العينية في شكل اسهامات:

كما تم التطرق اليه في رأس المال، قد يتم انشاء مؤسسة وتكون طبيعة المساهمات في شكل تثبيطات، فتسجل أحد حسابات التثبيتات في الجانب المدين، أما ح/101 رأس المال أو أموال الاستغلال فيسجل في الجانب الدائن، كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	تاريخ من ح/ تثبيات عينية الى ح/ رأس المال/أموال الاستغلال تكوين رأس مال مؤسسة	101	21.

ملاحظة

في حال الحيازة على التثبيتات العينية أو المعنوية، مع وجود رسم على القيمة المضافة الذي تقدر نسبته بـ 19% من قيمة الشراء، عند تسجيل القيد يتم اضافة الحساب ح/ 4456 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع في الجانب المدين (يتم التطرق اليها بالتفصيل لاحقا)

2. ح/ 22 التثبيتات في شكل امتيازات

يعتبر الامتياز أحد الطرق التي يمكن أن تحصل بها المؤسسة على التثبيتات، وامتياز الخدمة العمومية هو عقد يسند بموجبه شخصا معنويا ممثلا في الحكومة أو الجماعات المحلية (مانح الامتياز) لشخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية أو مرفق عمومي تحت مسؤوليته لمدة طويلة تفوق السنة، مقابل أتاوى يدفعها صاحب الامتياز لمانح الامتياز ويتفرع هذا الحساب الى:

ح/ 221 الاراضي الممنوح امتيازها	ح/ 225 المنشآت التقنية الممنوح امتيازها
ح/ 222 عمليات ترتيب وتهيئة الاراضي الممنوح امتيازها	ح/ 228 التثبيتات المادية الاخرى الممنوح امتيازها
ح/ 223 المباني الممنوح امتيازها	ح/ 229 حقوق مانح الامتياز

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

أ- عند الاستلام:

تسجل قيمة التثبيتات الموضوعة محل الامتياز في الجانب المدين، ويقابلها في الجانب الدائن ح/ 229 حقوق مانح الامتياز (والذي يظهر في جانب الخصوم غير الجارية في الميزانية).

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	تاريخ من ح/ تثبيات في شكل امتيازات الى ح/ حقوق مانح الامتياز الحصول على تثبيات في شكل امتيازات	229	22.

ب- في نهاية الدورة:

يسجل في نهاية كل دورة أقساط الاهتلاك للتثبيتات الموضوعة محل الامتياز من خلال تسجيل الحساب 229 حقوق مانح الامتياز مدين أما الجانب الدائن يسجل فيه الحساب 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعة محل الامتياز بقيمة أقساط الاهتلاك وتماشيا مع الاهتلاك المطبق (سيتم التطرق اليه في أعمال نهاية الدورة)

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
XX	XX	----- تاريخ ----- من /حقوق منح الامتياز الى /اهتلاك التثبيتات الموضوعة محل الامتياز قسط اهتلاك التثبيتات الموضوعة محل الامتياز	229 282	

ت- عند انقضاء مدة منح الامتياز

يرصد الحساب 229 حقوق منح الامتياز (بالقيمة الصافية بعد استبعاد اقساط الاهتلاك) وكذلك الحساب 282 أقساط الاهتلاك مع الحساب 22. تثبيتات في شكل امتيازات.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
XX	XX	----- تاريخ ----- من /حقوق منح الامتياز /اهتلاك التثبيتات الموضوعة محل الامتياز الى /تثبيتات في شكل امتياز ترصيد الحساب 22.	229 282 22.	

ث- تسديد الأتاوى من قبل صاحب الامتياز الى مانح الامتياز:

والتي تعتبر أعباء تسجل في مدين الحساب 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات و يقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
XX	XX	----- تاريخ ----- من /مصاريف الأتاوى المترتبة على الامتيازات الى /النقدية تسديد مصاريف الأتاوى	651 5..	

3. /ح23 التثبيتات الجاري انجازها:

يظهر هذا الحساب في حال عدم اكتمال انجاز التثبيتات في نهاية السنة المالية، سواء كانت منجزة من طرف المؤسسة أو من أطراف خارجية، كما يظهر قيمة الأقساط المدفوعة في شكل تسبيقات ودفعات للأطراف الخارجية المكلفة بإعداد التثبيتات للمؤسسة، ويتفرع هذا الحساب الى:

ح/ 232 تثبيات مادية قيد الانجاز	ح/ 237 تثبيات معنوية قيد الانجاز
ح/ 238 تسبيقات ودفعات مقدمة على التثبيات قيد الانجاز.	

ويمكن أن نميز حالتين:

أ- الحالة الأولى: الانجاز من طرف المؤسسة

- القيد الأول: يسجل المصاريف التي تحملتها المؤسسة من أجل انجاز التثبيت يجعل أحد حسابات المصاريف مدينا، وأحد حسابات النقدية أو المواد الأولية دائنا، كما يلي:

ح.مدين	ح.دائن	مبلغ مدین	مبلغ دائن
6..	31 5..	XX	XX
من ح/مصاريف الى ح/مواد أولية ح/النقدية مصاريف انجاز التثبيات		تاريخ	

القيد الثاني: يسجل في نهاية الدورة المالية استلام الجزء الأول من التثبيات

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
237/232	732/731	من ح/التثبيات المادية/المعنوية الجاري انجازها الى ح/نتاج مثبت للأصول المادية/المعنوية استلام جزء من التثبيات	XX	XX
		12/31 ن		

القيد الثالث: استلام الجزء المتبقي من التثبيات

عندما يصبح التثبيت جاهزا يرصد ح/ 232 أو ح/ 237 ويكون التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
21/20	237/232 732/731	من ح/تثبيات عينية/معنوية الى ح/التثبيات المادية/المعنوية الجاري انجازها ح/نتاج مثبت للأصول المادية/المعنوية استلام التثبيات الجاهزة	XX	XX XX
		تاريخ الاستلام		

ب- الحالة الثانية: الانجاز من طرف خارجي

القيد الأول: يتم تسجيل التثبيات الجاري انجازها بجعل الحسابين 232 أو 237 مدينا، كما تسجل التسبيقات المدفوعة للأطراف الخارجية على طلبيات التثبيات في مدین ح/ 238 ، أما الجانب الدائن تسجل أحد حسابات النقدية أو موردو التثبيات بتكلفة الانجاز بعد استلام الفاتورة كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 12/31 ن -----		
	XX	من ح/ التثبيتات المادية/ المعنوية الجاري انجازها		237/232
	XX	ح/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبيات التثبيتات		238
XX		الى ح/ موردو التثبيتات	404	
XX		ح/ النقدية	5..	
		استلام جزء من التثبيتات		

القيد الثاني: استلام الجزء المتبقي من التثبيتات

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- تاريخ الاستلام -----		
	XX	من ح/ تثبيات عينية/ معنوية		21/20
XX		الى ح/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبيات التثبيتات	238	
XX		ح/ التثبيتات المادية/ المعنوية الجاري انجازها	237/232	
XX		ح/ موردو التثبيتات/ النقدية	5../404	
		استلام التثبيتات الجاهزة		

مثال شامل حول التثبيتات المعنوية والعينية:

في 2020/01/02 أنشأ التاجر "أحمد" مؤسسة فردية "الوفاق" برأس مال قيمته 900.000 دج وكانت مساهماته عبارة عن محل تجاري 300.000 دج، معدات مكتب 100.000 دج، برامج اعلام ألي 50.000 دج، مواد أولية 110.000 دج، معدات نقل 140.000 دج، البنك 200.000 دج. خلال الدورة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء معدات صناعية بقيمة 100.000 دج ومصاريف نقلها 5000 دج الكل بشيك؛
2. تحصلت المؤسسة على حق استعمال نموذج صناعي قيمته 40.000 دج بشيك؛
3. انجزت مباني ادارية بوسائلها الخاصة تطلبت 70.000 دج مواد أولية وأجور عمال 10.000 دج سددت بشيك (هذه المباني لم تكتمل بعد)؛
4. في 2121/03/12 أكملت انجاز المباني الادارية وتطلبت من أجل الاثتام 20.000 دج مواد أولية و 30.000 دج أجور عمال مسددة بشيك

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية الخاصة بمؤسسة "الوفاق" للدورتين 2021/2020 حسب أسلوب الجرد المتناوب.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 2020/01/02 -----		
	50.000	من ح/برامج اعلام آلي		204
	300.000	ح/مباني تجارية وادارية		213.15
	140.000	ح/معدات نقل		218.2
	100.000	ح/معدات مكتب		218.3
	110.000	ح/مواد أولية		31
	200.000	ح/البنك		512
900.000		الى ح/ أموال الاستغلال	101	
		تكوين المؤسسة ودفع المساهمات		
		----- 01 -----		
	105.000	من ح/معدات صناعية		215
105.000		الى ح/البنك	512	
		شراء معدات صناعية+مصاريفها الكل مدفوع بشيك		
		----- 02 -----		
	40.000	من ح/امتيازات ممنوحة		205
40.000		الى ح/البنك	512	
		الحصول على حق استخدام نموذج صناعي		
		----- 03 -----		
	70.000	ح/ مواد أولية مستهلكة		601
	10.000	ح/ أجور العمال		631
70.000		الى ح/مواد أولية	31	
10.000		ح/البنك	512	
		مصاريف انجاز المباني الإدارية		
		----- 2020/12/31 -----		
	80.000	من ح/تثبيتات عينية قيد الإنجاز-مبنى اداري-		232
80.000		الى ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		مبنى اداري قيد الإنجاز		
		----- 2021/03/12 -----		
	20.000	ح/ مواد أولية مستهلكة		601
	30.000	ح/ أجور العمال		631
20.000		الى ح/مواد أولية	31	
30.000		ح/البنك	512	
		مصاريف إتمام المباني الإدارية		

215.13	232	من ح/مباني ادارية	130.000	80.000
732		الى ح/تثبيتات عينية قيد الإنجاز-مبنى اداري- ح/الإنتاج المثبت للأصول العينية	50.000	

ثالثا: التثبيتات المالية

وهي القيم المنقولة (الاسهم والسندات) التي تحوزها المؤسسة لاستغلالها لفترة تفوق السنة، ولها القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لعدة دورات، وتشمل:

ح/26 مساهمات وحقوق متعلقة بالمساهمات	ح/27 التثبيتات المالية الأخرى
--------------------------------------	-------------------------------

1. ح/26 المساهمات والحقوق المتعلقة بالمساهمات:

يضم هذا الحساب سندات المساهمة، وهي تلك السندات التي تمتلك بشكل دائم من طرف المؤسسة المصدرة لها، وتسمح لحاملها بممارسة تأثير على المؤسسة المصدرة لها وفرض الرقابة عليها، اضافة الى أنواع أخرى من المساهمات مثل حقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة، وحقوق أخرى ، وتشمل:

ح/261 سندات الفروع المنتسبة: حيازتها تسمح بممارسة نفوذ وفرض رقابة على المؤسسة المصدرة التي هي تابعة لنفس المؤسسة الأم	ح/267 الحقوق الملحققة بمساهمات خارج المجمع: يضم الحقوق الموجودة عند المؤسسات خارج المجمع والتي تمتلك فيها المؤسسة مساهمات.
ح/262 سندات المساهمة الأخرى: تسمح بممارسة النفوذ والمراقبة في حال امتلاك المؤسسة 10% من رأس مال المؤسسة المصدرة، الغرض منها هو تحقيق عوائد	ح/268 الحقوق الملحققة بالشركات في حال المساهمة: وهي مجموع الحقوق الموجودة عند الشركات في حال المساهمة
ح/266 الحقوق الملحققة بمساهمات المجمع: يضم الحقوق الموجودة عند المؤسسات التي تنتمي الى نفس المجمع.	ح/269 عمليات الدفع المستحقة على سندات المساهمة غير المحررة: وهو الجزء غير المطلوب من المساهمة على أن يتم تسويته لاحقا.

هذه المساهمات تسجل بتكلفة شرائها مضافا اليها كل المصاريف الملحققة بها (يمكن تسجيلها منفصلة أو دمجها في تكلفة الشراء)، وهذا يجعل أحد فروع ح/26 مدينا ويقابله في الجانب الدائن ح/101 رأس المال، أو ح/456 عمليات خاصة برأس المال، أو ح/404 موردو التثبيتات، أو ح/269 عمليات الدفع المستحقة على سندات المساهمة غير المحررة، أو ح/5. أحد حسابات النقدية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
XX	XX	----- التاريخ -----		
		من ح/المساهمات والحقوق المتعلقة بالمساهمات		26.
		الى ح/ رأس المال	101	
		ح/عمليات خاصة برأس المال	456	
		ح/موردو التثبيتات	404	
		ح/ عمليات الدفع المستحقة على سندات المساهمة	269	
		ح/نقدية	5..	
		شراء سندات مساهمة		

2. ح/27 التثبيتات المالية الأخرى

يشمل هذا الحساب السندات الأخرى المثبتة لنشاط الحافظة والتي لا تمنح للمؤسسة التدخل في تسيير المؤسسة التي أصدرتها، وتشمل:

ح/271 سندات مثبته أخرى غير السندات التابعة لنشاط الحافظة:	ح/274 القروض والحقوق المرتبطة بعقد الايجار: يضم القروض التي تقدمها المؤسسة للغير في شكل عقد ايجار تمويلي
ح/272 السندات الممثلة لحق الدين لدى الغير	ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة: تضم المبالغ المدفوعة للغير كضمان على انجاز عقد متفق عليه
ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة: التي تهدف الى الحصول على مردودية مالية	ح/276 حقوق أخرى مثبته: يضم حقوق المؤسسة التي لا يمكن ادراجها في الحسابات السابقة
ح/269 عمليات الدفع المستحقة على السندات المثبتة غير المحررة: الجزء غير المطلوب	

ملاحظة

هناك فرق بين الاصول المالية المثبتة والتي تم التطرق اليها وتضم الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة الرغبة والقدرة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة وبين الاصول المالية الجارية والتي تضم الأسهم والسندات وكل الادوات المالية التي تمت حيازتها بهدف التنازل عليها في المدى القصير، تسجل في مدين الحساب 503 أسهم أخرى.

مثال حول التثبيتات المالية:

قامت مؤسسة "الوفاء" بالعمليات التالية خلال الدورة 2020:

1. شراء 600 سهم بقيمة 2000 دج للسهم الواحد وتحملت مصاريف بنكية بقيمة 20.000 دج ودفعت المبلغ

نقدًا (ر.ق.م 19%)، وتمثل هذه الأسهم حصة من رأس مال شركة أخرى (سندات مساهمة)؛

2. قدمت قرض مال لأحد عمالها بقيمة 15.000 دج بشيك؛

3. اشترت المؤسسة 2000 سهم بقيمة 1000 دج للسهم الواحد بشيك والهدف منها هو تحقيق مردودية مالية فقط،

4. دفعت 5 أشهر ايجار للمؤسسة الامل لقاء ايجار أراضيها بقيمة 10.000 دج بشيك.

5. شراء 1000 سهم بقيمة 200 دج تتوقع التنازل عليها في المدى القصير بعد ارتفاع أسعارها.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		مدين	دائن
1.451.800	1.200.000	----- 01 ----- من ح/سندات مساهمة	262	
	20.000	ح/مصاريف على الأسهم	6271	
	231.800	ح/رسم على القيمة المضافة	4456	
		الى ح/البنك	512	
		شراء سندات مساهمة		
15.000	15.000	----- 02 ----- من ح/القروض	274	
		الى ح/البنك	512	
		تقديم قرض الى أحد العمال بشيك		
2.000.000	2.000.000	----- 03 ----- من ح/ السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	273	
		الى ح/البنك	512	
		شراء سندات		
10.000	10.000	----- 04 ----- من ح/الودائع والكفالات المدفوعة	275	
		الى ح/البنك	512	
		دفع كفالة على ايجار بشيك		
100.000	100.000	----- 05 ----- من ح/ أسهم أخرى	503	
		الى ح/البنك شراء أسهم بهدف بيعها	512	

رابعا: حالات خاصة مرتبطة بالتثبيتات

1. تسجيل التثبيتات العينية كعناصر منفصلة

تنص المادة 4/121 من القرار المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي أنه تعالج مكونات أصل ما كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، بمعنى في حال وجود تثبيت يحتوي على أجزاء متنوعة تدخل في تكوينه، قابلة للانفصال تسجل هذه الأجزاء في حسابات فرعية للحساب الرئيسي المعني³⁴.

مثال:

اشترت مؤسسة مجمع تجاري بقيمة 12.000.000 دج بشيك، هذا المجمع يحتوي على مبنى بقيمة 800.000 دج، أجهزة تدفئة 100.000 دج، مصاد 150.000 دج، سلام كهربائية 150.000 دج

المطلوب: سجل القيد المناسب.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
		----- التاريخ -----		
	800.000	من ح/مباني تجارية (مبنى)		21315.1
	100.000	ح/مباني تجارية (أجهزة تدفئة)		21315.2
	150.000	ح/مباني تجارية (مصادر)		21315.3
	150.000	ح/مباني تجارية (سلام كهربائية)		21315.4
12.000.000		الى ح/ البنك شراء مبنى تجاري بشيك	512	

2. تسجيل مصاريف الصيانة الدورية للتثبيتات

تنص نفس المادة السابقة أن مصاريف الصيانة إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية معينة وكانت المؤسسة تعتمد استعمالها لأكثر من سنة مالية فإنها تسجل في حساب فرعي للتثبيت المعني، أي اعتبارها أحد العناصر المكونة للتثبيت العيني.

مثال: اشترت مؤسسة معدات صناعية بقيمة 150.000 دج، هذه المعدات تحتاج صيانة دورية كل ثلاث سنوات، بقيمة 20.000 دج على الحساب.

المطلوب: سجل القيد المناسب

الحل:

³⁴ القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وعرض القوائم المالية، مرجع سابق، ص 8

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
150.000	170.000	----- التاريخ -----	2154.1	
20.000		من ح/معدات صناعية	215.2	
		ح/معدات صناعية (صيانة دورية)		404
		الى ح/ موردو التثبيتات		
		شراء معدات صناعية على الحساب وتسجيل مصاريف الصيانة المرتبطة بها		

3. تسجيل مصاريف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال:

تنص المادة 5/121 من القرار المحدد لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي أنه تضاف تكلفة تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة الاستغلال أو كلفة تحديد الموقع الى كلفة انتاج التثبيت المعني، أو كلفة اقتنائه، اذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل الزاماً للمؤسسة.

مثال: انجزت مؤسسة "الوفاق" مباني صناعية على أرض استأجرتها من أملاك الدولة بقيمة 10.000.000 دج وتعهدت الدولة بعد انقضاء فترة الايجار أن تقوم بإعادة تهيئة الأرض واعادتها الى حالتها الأصلية، تكلفة إعادة التهيئة قدرت بـ 600.000 دج .

المطلوب: تسجيل القيد المناسب.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
10.600.000	10.000.000 600.000	----- التاريخ -----	21311	
		من ح/مباني صناعية		512
		الى ح/ البنك		156
		ح/مؤونة تجديد التثبيتات		
		انجاز مباني صناعية وتسجيل مصاريف إعادة التهيئة		

خلاصة:

المجموعة الثانية حسب مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي هي حسابات التثبيتات، تضم ثلاث مجموعات رئيسية، التثبيتات المعنوية وهي الموجودات غير الملموسة، التثبيتات العينية وهي الموجودات التي لها وجود مادي وملمس، والتثبيتات المالية المتمثلة في الاسهم والسندات التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لأكثر من دورة، ويمكن أن نورد الملخص التالي:

التثبيتات المعنوية	التثبيتات المادية	التثبيتات المالية																																										
هو أصل قابل للتحديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل المؤسسة لأكثر من دورة	أصل تحوزه المؤسسة من أجل الانتاج أو تقديم الخدمات، أو الأيجار، أو الاستعمال للأغراض الادارية، والذي يفترض ان تتجاوز مدة استغلاله السنة	وهي القيم المنقولة (الاسهم والسندات) التي تحوزها المؤسسة لاستغلالها لفترة تفوق السنة، ولها القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لعدة دورات																																										
ح/203 مصاريف التطوير قابلة للتثبيت (تسجل في قيدين الاول قيد المصاريف والثاني تثبيت المصاريف)	1. الحصول على التثبيت شراء	ح/26 المساهمات والحقوق المتعلقة بالمساهمات تسجل بتكلفة شرائها مضافا اليها كل المصاريف الملحقه بها																																										
<table> <tr> <td>6.</td><td>5.</td><td>مصاريف نقدية</td></tr> <tr> <td>203</td><td>731</td><td>مصاريف التطوير ق.ت</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>انتاج مثبت أ.م</td></tr> </table>	6.	5.	مصاريف نقدية	203	731	مصاريف التطوير ق.ت			انتاج مثبت أ.م	<table> <tr> <td>21.</td><td>5..</td><td>تثبيتات عينية</td></tr> <tr> <td>404</td><td></td><td>نقدية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>موردو التثبيت</td></tr> </table>	21.	5..	تثبيتات عينية	404		نقدية			موردو التثبيت	<table> <tr> <td>26.</td><td>101</td><td>المساهمات والحقوق المتعلقة بها</td></tr> <tr> <td></td><td>456</td><td>الى ح/ رأس المال</td></tr> <tr> <td></td><td>404</td><td>ح/ع.خ. راس المال</td></tr> <tr> <td></td><td>269</td><td>ح/موردو التثبيتات</td></tr> <tr> <td></td><td>5..</td><td>ح/عمليات الدفع المستحقة</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>ح/النقدية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>شراء سندات مساهمة</td></tr> </table>	26.	101	المساهمات والحقوق المتعلقة بها		456	الى ح/ رأس المال		404	ح/ع.خ. راس المال		269	ح/موردو التثبيتات		5..	ح/عمليات الدفع المستحقة			ح/النقدية			شراء سندات مساهمة			
6.	5.	مصاريف نقدية																																										
203	731	مصاريف التطوير ق.ت																																										
		انتاج مثبت أ.م																																										
21.	5..	تثبيتات عينية																																										
404		نقدية																																										
		موردو التثبيت																																										
26.	101	المساهمات والحقوق المتعلقة بها																																										
	456	الى ح/ رأس المال																																										
	404	ح/ع.خ. راس المال																																										
	269	ح/موردو التثبيتات																																										
	5..	ح/عمليات الدفع المستحقة																																										
		ح/النقدية																																										
		شراء سندات مساهمة																																										
ح/204 برامج المعلوماتية وما شابهها عند انتاجها تسجل في قيدين قيد المصاريف وقيد تحويل المصاريف	2. التثبيت في شكل امتياز	ح/27 التثبيتات المالية الأخرى يشمل هذا الحساب السندات الاخرى المثبتة لنشاط المجفظة والتي لا تمنح للمؤسسة التدخل في تسيير المؤسسة التي أصدرتها.																																										
<table> <tr> <td>6.</td><td>5.</td><td>مصاريف نقدية</td></tr> <tr> <td>204</td><td>731</td><td>برامج المعلوماتية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>انتاج مثبت أ.م</td></tr> </table>	6.	5.	مصاريف نقدية	204	731	برامج المعلوماتية			انتاج مثبت أ.م	<table> <tr> <td>21.</td><td>101</td><td>تثبيتات عينية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>راس المال</td></tr> </table>	21.	101	تثبيتات عينية			راس المال	<table> <tr> <td>27.</td><td>101</td><td>تثبيتات مالية أخرى</td></tr> <tr> <td></td><td>456</td><td>الى ح/ رأس المال</td></tr> <tr> <td></td><td>404</td><td>ح/ع.خ. راس المال</td></tr> <tr> <td></td><td>269</td><td>ح/موردو التثبيتات</td></tr> <tr> <td></td><td>5..</td><td>ح/عمليات الدفع المستحقة</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>ح/النقدية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>شراء سندات مساهمة</td></tr> </table>	27.	101	تثبيتات مالية أخرى		456	الى ح/ رأس المال		404	ح/ع.خ. راس المال		269	ح/موردو التثبيتات		5..	ح/عمليات الدفع المستحقة			ح/النقدية			شراء سندات مساهمة						
6.	5.	مصاريف نقدية																																										
204	731	برامج المعلوماتية																																										
		انتاج مثبت أ.م																																										
21.	101	تثبيتات عينية																																										
		راس المال																																										
27.	101	تثبيتات مالية أخرى																																										
	456	الى ح/ رأس المال																																										
	404	ح/ع.خ. راس المال																																										
	269	ح/موردو التثبيتات																																										
	5..	ح/عمليات الدفع المستحقة																																										
		ح/النقدية																																										
		شراء سندات مساهمة																																										
ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات ح/207 فارق الاقتناء (شهرة المحل) ح/208 التثبيتات المعنوية الأخرى. هذه الحسابات تسجل كما يلي:	3. التثبيتات الجاري انجازها داخليا																																											
<table> <tr> <td>205</td><td></td><td>الامتيازات</td></tr> <tr> <td>207</td><td></td><td>فارق الاقتناء</td></tr> <tr> <td>208</td><td></td><td>التثبيتات المعنوية الأخرى</td></tr> <tr> <td>5..</td><td></td><td>النقدية</td></tr> <tr> <td>404</td><td></td><td>موردو التثبيتات</td></tr> </table>	205		الامتيازات	207		فارق الاقتناء	208		التثبيتات المعنوية الأخرى	5..		النقدية	404		موردو التثبيتات	<table> <tr> <td>6.</td><td>31</td><td>مصاريف مواد أولية</td></tr> <tr> <td>5.</td><td></td><td>نقدية</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>---نحاية الدورة---</td></tr> <tr> <td>23</td><td>73</td><td>تثبيتات جاري انجازها</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>انتاج مثبت</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>---انتهاء الانجاز---</td></tr> <tr> <td>2..</td><td></td><td>تثبيتات</td></tr> <tr> <td></td><td>23</td><td>تثبيتات جاري انجازها</td></tr> <tr> <td></td><td>73</td><td>انتاج مثبت</td></tr> </table>	6.	31	مصاريف مواد أولية	5.		نقدية			---نحاية الدورة---	23	73	تثبيتات جاري انجازها			انتاج مثبت			---انتهاء الانجاز---	2..		تثبيتات		23	تثبيتات جاري انجازها		73	انتاج مثبت	
205		الامتيازات																																										
207		فارق الاقتناء																																										
208		التثبيتات المعنوية الأخرى																																										
5..		النقدية																																										
404		موردو التثبيتات																																										
6.	31	مصاريف مواد أولية																																										
5.		نقدية																																										
		---نحاية الدورة---																																										
23	73	تثبيتات جاري انجازها																																										
		انتاج مثبت																																										
		---انتهاء الانجاز---																																										
2..		تثبيتات																																										
	23	تثبيتات جاري انجازها																																										
	73	انتاج مثبت																																										
	خارجيا																																											
	<table> <tr> <td>23.</td><td></td><td>تثبيتات جاري انجازها</td></tr> <tr> <td>238</td><td></td><td>تسبيقات</td></tr> <tr> <td>404</td><td></td><td>موردو التثبيت</td></tr> <tr> <td>5..</td><td></td><td>النقدية</td></tr> </table>	23.		تثبيتات جاري انجازها	238		تسبيقات	404		موردو التثبيت	5..		النقدية																															
23.		تثبيتات جاري انجازها																																										
238		تسبيقات																																										
404		موردو التثبيت																																										
5..		النقدية																																										

تمارين الفصل السادس

التمرين الأول: بتاريخ 2020/01/02 أنشأ التاجر "أحمد" مؤسسة "الوفاق" برأس مال قدره 1.000.000 دج تم وضعه

في حساب البنك، وخلال الدورة قام بالعمليات التالية:

1. شراء محل تجاري 500.000 دج بشيك يضم مبنى تجاري 100.000 دج، أرض المحل 200.000 دج، المعدات 50.000 دج والباقي هو قيمة العناصر المعنوية للمحل؛

2. شراء حق استغلال نموذج صناعي بقيمة 20.000 دج على الحساب؛

3. شراء معدات صناعية بتكلفة 200.000 دج، مصاريف نقلها 5.000 دج وتركيبها 15.000 دج الكل بشيك؛

4. أنجزت مباني إدارية بوسائلها الخاصة تطلبت هذه المباني غير المكتملة مواد أولية 20.000 دج وأجور مسددة بشيك بقيمة 15.000 دج

5. اتفقت مع المقاول صالح على إنجاز مباني صناعية تكلفتها 100.000 دج سددت للمقاول تسبيق قيمته 40.000 دج بشيك وكانت تكلفة الأشغال لهذه المباني 70.000 دج حسب الفاتورة الواردة من المقاول؛

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة حسب أسلوب الجرد الدائم للدورة 2020.

- تسجيل القيود الضرورية للدورة 2121 اذا علمت أنه:

- في 12/02/2021 استلمت المؤسسة المباني كاملة من عند المقاول وسددت ما بقي بدمتها بشيك؛

- في 15/03/2021 أكملت المباني الإدارية التي أنجزتها وتطلبت من أجل الاتمام 15.000 دج مواد أولية و 20.000 دج أجور العمال مسددة بشيك

التمرين الثاني: لدينا بعض الحالات الخاصة بالتثبيتات المالية، المطلوب هو تحديد التسجيل المحاسبي ورقم الحساب

المعني في كل حالة من الحالات التالية:

01	شراء سندات من شركة "الفؤارة" بغرض تحسين سمعتها (800 سند بسعر 2000 دج للسند) نقدا
02	قامت المؤسسة بشراء أسهم من المؤسسة "نجمة" (1000 سهم ب 1000 دج) وهي تمثل حصة 60% من رأس مالها بشيك
03	قصد سد العجز من إحدى مؤسسات الفروع قامت بشراء 350 سند بمبلغ 1500 دج للسند بشيك
04	شراء سندات لا تنوي التنازل عنها قيمتها الإجمالية 3000 دج بشيك
05	شراء 600 سند تابع لنشاط المحفظة بمبلغ 2000 دج سددت نصف بشيك ولم تسدد الباقي
06	شراء 200 سهم بقيمة 1500 دج للسهم نقدا تنوي بيعها في المدى القصير

الفصل السابع

المخزونات

تمهيد:

تصنف المخزونات ضمن المجموعة الثالثة من حسابات النظام المحاسبي المالي، وتتفرع الى أربع مجموعات رئيسية، المخزونات المشتراة بهدف تحويلها، المخزونات المصنعة داخليا، المخزونات المشتراة بهدف بيعها، والمخزونات لدى الغير، ويمكن للمؤسسة أن تختار في التسجيل المحاسبي بين أسلوبين هما أسلوب الجرد المتناوب، أو أسلوب الجرد النهائي، ومن خلال هذا الفصل سنتطرق الى العناصر التالية:

أولاً: عموميات حول المخزونات
ثانياً: العمليات المرتبطة بحالة الشراء والبيع
ثالثاً: العمليات المرتبطة بحالة الانتاج
رابعاً: التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التعرف على المخزونات، أنواعها، طرق تقييمها؛
✓ التمييز بين أسلوب الجرد الدائم وأسلوب الجرد المتناوب؛
✓ تسجيل العمليات المرتبطة بحالات البيع، الشراء، الإنتاج؛
✓ القيام بالتسويات الجردية وفق أسلوب الجرد المتناوب.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: عموميات حول المخزونات

1. تعريفها:

- حسب المادة 01/123 من النظام المحاسبي المالي المخزونات تمثل أصولاً :
- تمتلكها المؤسسة تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
 - هي قيد الإنتاج ؛
 - هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

2. فروعها:

يتفرع الحساب 03 الى عدة حسابات فرعية هي:

30/ـ	هي سلع التي تشتريها المؤسسة بهدف بيعها بشكلها النهائي دون تحويل البضاعة
31/ـ	هي السلع التي تشتريها المؤسسة وتعتبر مواد أساسية يتم تحويلها بهدف الحصول على منتج نهائي (تدمج في عملية التصنيع)
32/ـ	هي عناصر موجهة للاستهلاك خارج العملية الإنتاجية مثل مواد التنظيف ومواد التغليف وغيرها (تستهلك في عملية التصنيع)
33/ـ	هي منتجات بلغت مرحلة معينة من التصنيع في نهاية الدورة المحاسبية
35/ـ	هي المنتجات التي تحصلت عليها المؤسسة بعد عملية التصنيع تكون في شكل منتجات وسيطة تخضع للتحويل مرة أخرى للحصول منتجات نهائية (تامة الصنع) إضافة الى بقايا المواد.
37/ـ	هو مخزون المؤسسة الذي تملكه بصفة قانونية ولا تحوزه في مخازنها (موجود في مخازن الغير ، أو هو قيد الاستلام)
38/ـ	المشتريات المخزنة من البضاعة والمواد الأولية والتموينات الأخرى، وهو حساب وسيط يرصد مع استلام المشتريات، وإذا لم يتحقق يتم تسويته
39/ـ	يمثل الخسائر على القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
	خسائر القيمة

3. طرق تقييم المخزونات

تقيم المخزونات بتكلفة الشراء في حالة الشراء أو بتكلفة الإنتاج في حالة التصنيع داخلياً كما يلي:

تكلفة الشراء	ثمن الشراء خارج الرسم+المصاريف الملحقة بعملية الشراء+ الرسوم غير قابلة للاسترجاع
تكلفة الإنتاج	مجموع المصاريف التي تحملتها المؤسسة في التصنيع (مشتريات مواد مستهلكة+مصاريف الإنتاج ...)

4. الجرد الدائم والجرد النهائي

ان النظام المحاسبي المالي ترك للمؤسسة الحرية في اختيار أسلوب الجرد الذي يتلاءم معها، ولم يفرض عليها اتباع أسلوب معين، ويظهر الفرق بين الأسلوبين في تسجيل حركة المخزون فأسلوب الجرد الدائم ومع كل عملية شراء أو

انتاج أو بيع مرتبطة بالمخزونات يسجل دائما قيد حركة المخزون أي دخول أو خروج حسب الحالة ، كذلك استهلاكات المواد والتموينات، وهو ما سيسهل على المحاسب في نهاية الدورة استخراج الرصيد النهائي للمخزونات، فهذا الأسلوب يسمح بالمتابعة المحاسبية الجيدة التي تُسهل معرفة وضعية المخزونات بصفة دورية، بينما أسلوب الجرد المتناوب فو لا يسجل حركة المخزونات فهو يقيد فقط عمليات الفوترة بالنسبة للشراء أو البيع ، وقيد المصاريف بالنسبة لعملية التصنيع الداخلي، لكن المحاسب في نهاية الدورة ملزم بالقيام بالجرد الفعلي للمخازن وورشات التصنيع من أجل تحديد قيمة المخزونات في نهاية الدورة.

5. ح/445 الرسم على القيمة المضافة

هو ضريبة غير مباشرة تُفرض على الانفاق أو الاستهلاك النهائي، يتحملها المستهلك الأخير، يقدر معدله العادي المفروض على عمليات البيع والشراء بنسبة 19% من رقم الاعمال الخاضع للرسم. ويُستثنى من المبلغ الخاضع للضريبة التخفيضات التجارية والمالية، الأمانة على الاغلفة القابلة للاسترجاع، مصاريف النقل التي تحملها البائع لتسليم السلع الخاضعة للضريبة.

حسب النظام المحاسبي المالي ح/445 الدولة: رسوم على رقم الأعمال يتفرع الى الحسابات التالية:

- ح/4456 الدولة: رسم قابل للاسترجاع

يكون في حالة الشراء، أو الاستفادة من خدمة حيث ينشأ هنا حق للمؤسسة على الدولة بقيمة الرسم المدفوع والتي ستسترجعها عند القيام بعملية البيع وتسجل في الجانب المدين؛

- ح/4457 الدولة: رسم محصل

يكون في حالة البيع، حيث ينشأ هنا دين بالنسبة للمؤسسة اتجاه الدولة بقيمة الرسم المحصل ويسجل في دائن الحساب.

- ح/4455 الدولة: رسوم مستحقة الدفع

هو الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع ففي حال كان الرسم المحصل أكبر من الرسم القابل للاسترجاع يدفع الفرق الى مصلحة الضرائب، أما في حال كان الرسم المحصل أقل من الرسم القابل للاسترجاع يعتبر الفرق حق ضريبي للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب ويسجل كتسبيق ضريبي يُسترجع في الأشهر الموالية.

- ح/4458 الدولة: رسوم قيد التسوية

يستعمل هذا الحساب عند تسوية وضعية المخزونات في نهاية الدورة، ستتطرق اليه لاحقا بالتفصيل.

ثانيا: العمليات المرتبطة بحالة الشراء والبيع (وفق أسلوب الجرد الدائم)

1. حالة الشراء:

تسجل عمليات الشراء المرتبطة بالمخزونات بتكلفة الشراء عند استلام الفواتير، ويكون التسجيل المحاسبي للبضاعة بالحساب 380 مشتريات بضاعة، أما المواد الأولية بالحساب 381، و التموينات الأخرى بالحساب 382 و تسجل

في الجانب المدين، إضافة الى مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية، أو موردو المخزون كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- التاريخ -----		
	XX	من ح/مشتريات بضاعة		380
	XX	ح/مشتريات مواد أولية		381
	XX	ح/مشتريات تموينات أخرى		382
	XX	ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
XX		الى ح/مورد المخزونات	401	
XX		ح/النقدية	5..	

وعند ادخال المخزونات (بضاعة أو مواد أولية، أو تموينات أخرى) نقوم بترصيد حسابات المشتريات ونسجل القيد الموالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- التاريخ -----		
	XX	من ح/بضاعة		30
	XX	ح/مواد أولية		31
	XX	ح/ تموينات أخرى		32
XX		الى ح/مشتريات بضاعة	380	
XX		ح/مشتريات مواد أولية	381	
XX		ح/مشتريات تموينات أخرى	382	
		ادخال المشتريات الى المخزن		

مثال:

1. اشترت مؤسسة "الوفاق" بضاعة 800 وحدة بسعر 20 دج للوحدة الواحدة، وتحملت 2000 دج مصاريف نقل هذه البضاعة ووضعها في المخزن، الكل مسدد بشيك؛
 2. اشترت المؤسسة 5000 كغ من المواد أولية سعر الوحدة 30 دج على الحساب وتم إدخالها للمخزن؛
 3. تم شراء أغلفة قابلة للاستهلاك بمبلغ إجمالي قيمته 3000 دج نصف على الحساب والنصف الآخر نقدا.
- ملاحظة: الرسم على القيمة المضافة 19%
- المطلوب: تسجيل العمليات السابقة وفق أسلوب الجرد الدائم.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 2020/03/15 -----		
	18.000	من ح/ مشتريات بضاعة (800×20 دج)+2000 دج		380
	3.420	ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
21.420		الى ح/ البنك	512	
		شراء بضاعة وتسديد قيمتها نقدا		
		-----//-----		
	18.000	من ح/ بضاعة		30
18.000		الى ح/ مشتريات بضاعة	380	
		ادخال البضاعة الى المخزن		
		----- 2020/04/03 -----		
	150.000	من ح/ مشتريات مواد أولية		381
	28.500	ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
178.500		الى ح/ موردو المخزون	401	
		شراء مواد أولية على الحساب		
		-----//-----		
	150.000	من ح/ مواد أولية		31
150.000		الى ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		ادخال المواد الأولية الى المخزن		
		----- 2020/05/02 -----		
	3.000	من ح/ مشتريات أغلفة مستهلكة		3826
	570	ح/ الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
1.785		الى ح/ موردو المخزون	401	
1.785		ح/ الصندوق	53	
		شراء اغلفة مستهلكة نصف نقدا والباقي على الحساب		
		-----//-----		
	3.000	من ح/ أغلفة مستهلكة		326
3.000		الى ح/ مشتريات أغلفة مستهلكة	3826	
		ادخال الاغلفة المستهلكة الى المخزن		

2. حالات خاصة متعلقة بالشراء

- أ- شراء تموينات غير قابلة للتخزين: وهي مواد صغيرة الحجم لا تحتاج الى التخزين، أو هي مواد يتم استهلاكها مباشرة دون مرورها الى التخزين، مثل الكهرباء، الغاز، الماء حيث تسجل في مدين الحساب

607 تموينات وتوريدات غير قابلة للتخزين، ويقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية أو موردو المخزونات.

مثال:

– سددت مؤسسة "الوفاق" فاتورة الكهرباء والغاز بشيك بنكي كانت قيمتها 200.000 دج

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
200.000	200.000	التاريخ من ح/ تموينات وتوريدات غير قابلة للتخزين الى ح/ البنك تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بشيك بنكي	607	512

ب- عملية شراء غير مكتملة

وفق أسلوب الجرد الدائم فان عملية شراء المخزونات تسجل في قيدين، الأول قيد الفوترة، أما القيد الثاني فيخص ادخال المخزونات الى المخزن، لكن في بعض الأحيان يتم استلام الفاتورة دون استلام المخزون وأحيانا أخرى العكس، وهو ما يتطلب تسوية في نهاية الدورة.

– حالة استلام الفواتير دون استلام المخزونات

بتاريخ استلام الفواتير يسجل القيد بشكله العادي، وفي 12/31/ن نسجل قيد تسوية المشتريات التي لم يتم استلامها بعد بجعل الحساب 37 مخزون لدى الغير ومدينا وحساب 38 مشتريات المخزونات دائنا، كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
XX	XX	12/31/ن من ح/ مخزون لدى الغير الى ح/ المشتريات المخزنة تسوية مشتريات الفاتورة XX	37	38.

وعند استلام المشتريات يتم ترصيد ح/ 37 مخزون لدى الغير بجعله دائنا، وجعل الحساب المعني من المخزونات مدينا.

– حالة استلام المخزونات دون استلام الفواتير

بتاريخ استلام المشتريات نسجل قيد الادخال بشكله العادي، وفي 12/31/ن نقوم بتسوية المشتريات الموجودة في المخزن والتي لم تُستلم فواتيرها بعد، بجعل الحساب 408 موردون: فواتير قيد الاستلام دائنا، وحساب 4458 رسم على القيمة المضافة للتسوية ، وحساب 38 المشتريات المخزنة مدينا، كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 12/31 ن -----		
	XX	من ح/ المشتريات المخزنة		38
	XX	ح/ رسم على القيمة المضافة للتسوية		4458
XX		الى ح/موردون: فواتير قيد الاستلام	408	
		تسوية فاتورة المشتريات المخزنة		

عند استلام الفواتير يرصد ح/408 موردون: فواتير قيد التحرير بجعله مدينا، وجعل أحد حسابات النقدية أو موردو المخزون دائنا، كما يرصد ح/4458 رسم على القيمة المضافة للتسوية بجعله دائنا، وح/4456 رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع مدينا.

مثال:

1. شراء مواد أولية بقيمة 3000 دج وصلت المواد لكن الفاتورة لم تصل بعد؛
2. شراء بضاعة بمبلغ 40.000 دج على الحساب، وصلت الفاتورة لكن لم يتم استلام البضاعة بعد؛
في الدورة ن+1 (TVA: 19%).
1. استلام فاتورة العملية الاولى وكان التسديد بشيك (19TVA %)؛
2. استلام بضاعة العملية الثانية.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 01 -----		
	3.000	من ح/ مواد أولية		31
3.000		الى ح/مشتريات مواد أولية	381	
		ادخال المواد الى المخزن		
		----- 02 -----		
	40.000	من ح/مشتريات بضاعة		380
	7.600	ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
47.600		الى ح/موردو المخزون	401	
		شراء بضاعة على الحساب		

3. حالة البيع

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
	XX	----- التاريخ -----		
	XX	من ح/ النقدية		5..
XX		ح/ العملاء		411
		الى ح/ مبيعات بضاعة	700	
XX		ح/ رسم على القيمة المضافة محصل	4457	
		بيع بضاعة.....		

أما القيد الثاني هو قيد اخراج ما تم بيعه، وهنا نشير أن البضاعة أو المواد التي بيعت يتم اخراجها بتكلفة الشراء، وهذا يجعل ح/600 مشتريات بضاعة مبيعة مدينا وح/30 بضاعة أو ح/31 مواد أولية دائنا كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	----- التاريخ ----- من ح/ مشتريات بضاعة الى ح/ بضاعة / مواد أولية اخراج البضاعة أو المواد الأولية المبيعة	31/30	600

مثال:

- بيع بضاعة 200 وحدة بسعر 300 دج للوحدة الواحدة نقدا، علما أن تكلفة شرائها هي 200 دج للوحدة (TVA 19%)

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
60.000 11.400	71.400	----- التاريخ ----- من ح/ الصندوق الى ح/ مبيعات بضاعة (200×300 دج) ح/ رسم على القيمة المضافة محصل بيع بضاعة نقدا -----//-----	700 4457	53
40.000	40.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة (200×200 دج) الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة المبيعة	30	600

4. حالات متعلقة بعملية البيع

1. عملية البيع غير المكتملة:

في بعض الأحيان يتم اخراج المبيعات (بضاعة أو مواد) لكن لا يتم اصدار الفاتورة، في هذه الحالة نسجل قيد الاخراج بشكله العادي، وفي نهاية الدورة يتم تسويته بجعل ح/ 418 زبائن: فواتير قيد التحرير مدينا وح/ 4458 رسم على القيمة المضافة للتسوية دائنا وح/ 700 مبيعات بضاعة دائنا كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- ن/12/31 ----- من ح/ زبائن: فواتير قيد التحرير الى ح/ رسم على القيمة المضافة للتسوية الى ح/ مبيعات بضاعة تسوية البضاعة والمواد التي تم بيعها	4458 700	4018
XX				
XX				

وعند استلام الفواتير يرصد ح/418 زبائن فواتير قيد التحرير مع أحد حسابات النقدية أو حساب العملاء، كما

يرصد ح/4458 رسم على القيمة المضافة للتسوية مع ح/4457 رسم على القيمة المضافة محصل كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- ن+1 ----- من ح/ النقدية أو العملاء ح/ رسم على القيمة المضافة للتسوية الى ح/ رسم على القيمة المضافة محصل ح/ عملاء: فواتير قيد التحرير استلام فاتورة البيع	4457 418	411/5.. 4458
XX	XX			
XX				

مثال:

1. بيع بضاعة بمبلغ 3000 دج، أرسلت للزبون ولم تصدر بعد الفاتورة (تكلفة الشراء 2500 دج، 19% TVA)

2. في الدورة ن+1 حررت المؤسسة الفاتورة وتبين أن طريقة الدفع كانت نقداً.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
2.500	2.500	----- 1 ----- من ح/ مشتريات بضاعة مباعة الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة من المخزن ----- ن/12/31 ----- من ح/ عملاء: فواتير قيد التحرير الى ح/ رسم على القيمة المضافة للتسوية الى ح/ مبيعات بضاعة تسوية البضاعة التي تم بيعها الدورة ن+1	30 4458 700	600 418
570	3.570			
3.000				

53	4458	من ح/ الصندوق ح/ رسم على القيمة المضافة للتسوية الى ح/ رسم على القيمة المضافة محصل ح/ عملاء: فواتير قيد التحرير تحرير فاتورة بيع البضاعة	3.570 570	570 3.570
----	------	--	--------------	--------------

2. عملية بيع التموينات الأخرى:

الأصل في شرائها هو استعمالها كمادة مكمل للعمليات الإنتاجية، لكن إذا تم بيعها تسجل في دائن ح/ 708 نواتج الأنشطة الملحق، لأن بيع التموينات الأخرى لا يدخل ضمن النشاط العادي

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
XX	XX	التاريخ من ح/ النقدية أو العملاء الى ح/ نواتج أنشطة ملحقة قيد البيع // من ح/ تموينات أخرى مستهلكة الى ح/ تموينات أخرى اخراج التموينات من المخزن	708	411/5..
XX	XX		32	602

3. عمليات بيع الخدمات:

تقديم مؤسسة لخدمة لطرف خارجي هو تحصيل لإيراد يسجل وكأنه عملية بيع من خلال ح/ 704 مبيعات أشغال، أو ح/ 705 مبيعات دراسات، أو ح/ 706 تقديم خدمات أخرى حيث يسجل المبلغ في الجانب الدائن، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية، أو ح/ 411 العملاء.

مثال:

قامت مؤسسة بإنجاز دراسات لمقاول تكلفتها 150.000 دج تم تحصيلها نقدا

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
150.000	150.000	التاريخ من ح/ الصندوق الى ح/ مبيعات دراسات بيع دراسات لمقاول والتحصيل نقدا	705	53

4. عمليات ملحقة متعلقة بالبيع والشراء

1.4 التخفيضات التجارية والمالية

التخفيض هو ذلك الاقتطاع الذي يقدمه البائع للزبون لأهداف تجارية أو مالية، وهو نوعان:

- أ- **التخفيضات التجارية:** من الاسم هي تخفيضات تقدم للأهداف تجارية متعلقة بنقص جودة المنتج، أو عدم مطابقته لمواصفات الجودة المطلوبة (تنزيلات) أو متعلقة بالتشجيع على شراء كميات كبيرة (الحسومات) أو متعلقة بفئة معينة من العملاء الذين يحققون رقم أعمال معين (الخصومات)، وفي كامل الاحوال تخفض قيمة التخفيض التجاري من سعر البيع أو الشراء ولا تسجل محاسبيا (إذا منحت مع الفاتورة).
- لكن إذا منحت هذه التخفيضات خارج الفاتورة (بعد عملية البيع أو الشراء) في هذه الحالة لابد من تعديل قيمة المشتريات أو المبيعات بقيمة التخفيض، بحيث تسجل في دائن ح/ 609 تخفيضات مستلمة عند الشراء، أو في مدين ح/ 709 تخفيضات ممنوحة عند البيع.

مثال:

- 1- لدينا فاتورة تتضمن سعر شراء بضاعة بقيمة 30.000 دج بشيك، مع تخفيض تجاري بقيمة 10.000 دج؛
- 2- باعت المؤسسة بضاعة بمبلغ 40.000 دج نقدا؛
- 3- منحت تخفيض تجاري للزبون بقيمة 15.000 دج بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
20.000	20.000	----- 01 ----- من ح/ مشتريات بضاعة (10.000-30.000) الى ح/ البنك شراء بضاعة بشيك	512	380
	20.000	-----//----- من ح/ بضاعة الى ح/ مشتريات بضاعة ادخال البضاعة الى المخزن	380	30
	40.000	----- 02 ----- من ح/ الصندوق الى ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة نقدا	700	53

20.000	20.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة من المخزن 03	30	600
15.000	15.000	من ح/ تخفيضات تجارية ممنوحة الى ح/ البنك منح تخفيض تجاري بشيك	512	709

ب- التخفيضات المالية: تمنح التخفيضات المالية لتعجيل الدفع، بحيث تسدد قيمة الفاتورة فوراً، أو قبل تاريخ استحقاقها، وتخفيض قيمة التخفيضات المالية من الصافي التجاري (بعد استبعاد التخفيض التجاري ان وجد)، تُسجل محاسبياً في مدين الحساب 6680 تخفيضات مالية ممنوحة في حالة البيع، أو في دائن الحساب 7680 تخفيضات مالية مستلمة في حالة الشراء.

مثال:

شراء بضاعة بقيمة 45.000 دج بشيك، تحصلت المؤسسة على تخفيض تجاري بقيمة 5.000 دج وتخفيض مالي بقيمة 12.000 دج، الرسم على القيمة المضافة 19%.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		مدين	دائن
	40.000	التاريخ		
	5.320	من ح/ مشتريات بضاعة (5000-45.000)	380	
33.320		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
		الى ح/ البنك	512	
12.000		ح/ تخفيضات مالية مستلمة	7680	
		شراء بضاعة مع وجود تخفيض مالي وتجاري		

ملاحظة

- الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع يحتسب بعد تخفيض قيمتي التخفيض التجاري والمالي.
- التخفيض التجاري لا يسجل في هذه الحالة لأنه وارد في الفاتورة.

2.4. أمانة الأغلفة المتداولة:

يوجد نوعين من الأغلفة التي تستعمل في تغليف المخزون لحمايته أثناء عمليات البيع والشراء، والنقل، الأغلفة المتداولة وهي أغلفة تستغلها المؤسسة لأكثر من مرة، طبيعتها طويلة الأجل، والنوع الثاني هي الأغلفة

المستهلكة والتي يتم استهلاكها بمجرد استعمالها وتلف، ولا يمكن استغلالها مرة أخرى، وهي تدخل ضمن الترميمات الأخرى (تم التطرق إليها سابقاً)، أمانة الأغلفة المتداولة تكون مرتبطة بالأغلفة المتداولة، فهي تعتبر ضمان يقدمه المشتري إلى البائع حتى تاريخ إرجاع الأغلفة إلى مالكيها الأصلي، فعندها يسترد مبلغ الأمانة، فعند الشراء المؤسسة هي التي تسدد مبلغ الأمانة مقابل استعمال الأغلفة المتداولة، وتسجل قيمتها في مدين ح/4096 موردين: أمانة مدفوعة، أما في حالة البيع فهي التي تُحَصَّل مبلغ الأمانة من العملاء، وتسجل في دائن ح/4196 زبائن: أمانة محصلة.

وعند استرجاع الأغلفة المتداولة تظهر الحالات التالية:

- في حال إرجاع الأغلفة المتداولة سليمة وفي تاريخها المحدد يتم ترصيد حساب الأمانة بقيمتها.

البيع				الشراء			
		زبائن: أمانة محصلة	4196			موردين: المخزون/النقدية	5./401
		موردين: المخزون/النقدية	5./401			موردين: أمانة مدفوعة	4096
		إرجاع مبلغ الأمانة				استرجاع مبلغ الأمانة	

- في حال إرجاع الأغلفة متدهورة جزئياً: يتم استرجاع جزء فقط من قيمة الأمانة مع الاحتفاظ بقيمة معينة كتعويض عن الضرر، في حالة الشراء تتحمل المؤسسة عبئ التعويض، ويعتبر المبلغ المفقود مصاريف يسجل في مدين ح/6136 نقص وخسائر على الأغلفة، أما في حالة البيع فالمؤسسة تحتفظ بجزء من المبلغ كتعويض عن الضرر، ويعتبر هذا المبلغ نواتج يسجل في دائن ح/708 نواتج أنشطة ملحقة.

البيع				الشراء			
		زبائن: أمانة محصلة	4196			موردين: المخزون/النقدية	5./401
		موردين: المخزون/النقدية	5./401			خسائر على الأغلفة	6136
		نواتج أنشطة ملحقة	708			موردين: أمانة مدفوعة	4096
		استرجاع الأمانة متدهورة جزئياً				إرجاع الأغلفة متدهورة	

- في حال إرجاع الأغلفة متدهورة كلياً: لا يسترجع مبلغ الأمانة، في حال الشراء يصبح مبلغ الأمانة كله مصاريف أما في حال البيع يصبح كله نواتج.

البيع				الشراء			
		زبائن: أمانة محصلة	4196			خسائر على الأغلفة	6136
		نواتج أنشطة ملحقة	708			موردين: أمانة مدفوعة	
		استرجاع الأمانة متدهورة كلياً				إرجاع الأغلفة متدهورة كلياً	4096

مثال:

1. شراء بضاعة بمبلغ 150.000 دج مع أمانة أغلفة بقيمة 10.000 دج الكل بشيك؛

2. أرجعت المؤسسة الأغلفة واسترجعت مبلغ 6000 دج فقط نظراً لإرجاعها متأخرة نقداً.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
160.000	150.000	----- 01 -----		
	10.000	من ح/ مشتريات بضاعة		380
		ح/موردون: أمانة مدفوعة		4096
		الى ح/ البنك	512	
150.000	150.000	شراء بضاعة مع وجود أمانة		
		-----//-----		
		من ح/ بضاعة		30
		الى ح/ مشتريات بضاعة	380	
10.000	6.000	ادخال البضاعة الى المخزن		
	4.000	----- 02 -----		
		من ح/ الصندوق		53
		ح/ خسائر على الاغلفة		6136
		الى ح/موردون أمانة مدفوعة	4096	
		استرجاع جزء فقط من مبلغ الأمانة		

3.4. مردودات المشتريات والمبيعات

في بعض الحالات يتم ارجاع المخزون الى المورد نتيجة لعدم مطابقته مواصفات الجودة المطلوبة، أو وجود عيب في المخزون أو يكون منتهي الصلاحية، أو تلف الأغلفة عند النقل وغيرها من الأسباب، محاسبيا تعالج المردودات من المشتريات أو المبيعات بعكس القيد الأصلي لعملية الشراء أو البيع مع مراعات نقطتين هما طريقة الارجاع، والكمية التي تم ارجاعها.

مثال:

1. شراء مواد أولية (500 كغ بتكلفة 20 دج للوحدة الواحدة) نقدا، الرسم على القيمة المضافة 19%.
2. ارجاع 100 وحدة للمورد بعد أن وجدت منتهية الصلاحية، تم استرداد المبلغ بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
		----- 01 -----		
100.000		من ح/ مشتريات مواد أولية (500 كغ × 200 دج)	381	
1.900		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
	10.900	الى ح/ الصندوق .	53	
		شراء مواد أولية نقدا		
		-----//-----		
100.000		من ح/ مواد أولية	31	
	100.000	الى ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		ادخال المواد الأولية الى المخزن		
		-----02-----		
	23.800	من ح/ الصندوق	53	
20.000		الى ح/ مشتريات مواد أولية (100 كغ × 200 دج)	381	
3.800		ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
		فاتورة المشتريات المردودة		
		-----//-----		
	20.000	من ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		الى ح/ مواد أولية	30	
20.000		اخراج المواد التي تم ارجاعها		

4.4. عمليات البيع والشراء بالعملة الأجنبية

ينص مبدأ القياس النقدي أن التسجيل المحاسبي يكون بالعملة الوطنية، وهي الدينار الجزائري، وعليه فإن أي عملية شراء أو بيع بالعملة الأجنبية تقتضي التحويل الى الدينار الجزائري قبل التسجيل في الدفاتر المحاسبية، وهو ما قد يترتب عنه أرباح أو خسائر الصرف التي قد تنتج نتيجة وجود فارق زمني بين تاريخ اصدار الفاتورة وتاريخ التسديد والذي يصاحبه تغيرات في أسعار الصرف، ففي حال وجود أرباح تسجل في دائن ح/ 766 أرباح الصرف، أما الخسائر تسجل في مدین ح/ 666 خسائر الصرف.

مثال:

1. بيع بضاعة (500 وحدة) للزبون الاجنبي ب 3 € مع العلم أن سعر الصرف 1€=100 دج (تكلفة الشراء 150 دج)
2. سدد الزبون ما في ذمته للمؤسسة نقدا مع العلم أن سعر الصرف تغير حيث أصبح 1€=90 دج.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
150.000	150.000	-----01----- من ح/ العملاء (500×3×100 دج) الى ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة لزبون أجنبي على الحساب -----//-----	411	700
75.000	75.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة (500×150 دج) الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة من المخزن -----02-----	600	30
15.000	135.000	من ح/ الصندوق (500×3×90 دج) ح/ خسائر الصرف الى ح/ العملاء تحصيل قيمة المبيعات من الزبون مع تسجيل خسارة في الصرف	53	411
150.000	15.000		666	

5.4. التسيقات

يقدم التسيق عادة من طرف الزبون الى المورد من أجل ضمان إتمام عملية البيع وعادة يكون بطلب من المورد.

أ- التسيق عند الشراء:

عند تقديم تسيق للمورد في حالة الشراء نسجل ح/4091 موردين مدينون بقيمة التسيق، أي أن للمؤسسة حق اتجاه المورد، والذي يتم اقتطاعه عند تسديد قيمة المشتريات، بحيث يرصد ويسدد المبلغ المتبقي فقط.

مثال:

1. قدمت المؤسسة طلبية لشراء مواد أولية مرفقة بتسيق قيمته 30.000 دج بشيك بنكي؛
2. استلمت المؤسسة فاتورة الشراء التي كانت بقيمة 150.000 دج وتم تسديد المبلغ المتبقي نقداً.

الحل

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
30.000	30.000	-----01----- من ح/ موردين تسيقات مدفوعة الى ح/ البنك تقديم تسيق لاستلام مواد أولية	4091	512

381	53 4091	من ح/ مشتريات مواد أولية الى ح/ الصندوق ح/موردون دائنون :تسبيقات مدفوعة شراء مواد أولية واقتطاع تسبيق سابق -----//-----	150.000	150.000	120.000 30.000
31	381	من ح/ مواد أولية الى ح/ مشتريات مواد أولية ادخال المواد الاولية الى المخزن	150.000	150.000	150.000

ب- التسبيق عند البيع:

عند استلام تسبيق من عند زبون في حال البيع نسجل ح/4191 زبائن مدينون في الجانب الدائن بقيمة التسبيق، أي المؤسسة لها دين عند الزبون الى غاية تسليم الطلبية، حينها يرصد الحساب وتُحصل المبلغ المتبقي للمبيعات بعد استبعاد قيمة التسبيق.

مثال:

1. تحصلت المؤسسة على تسبيق قيمته 25.000 دج مرفق بشيك بنكي من طرف الزبون من أجل طلبية بيع؛
2. سلمت المؤسسة الطلبية للزبون وحصلت المبلغ نقدا قيمته 70.000 دج (تكلفة الشراء 55.000 دج)

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
25.000	25.000	----- 01 ----- من ح/ البنك ح/ العملاء المدينون: تسبيق محصل تحصيل تسبيق لطلبية بيع ----- 02 -----	4191	512
	45.000 25.000	من ح/ الصندوق ح/ العملاء المدينون: تسبيق محصل الى ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة وترصيد قيمة التسبيق ----- // -----		53 4191
70.000	55.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة من المخزن	700 30	600
55.000				

6.4. البيع والشراء بأوراق تجارية:

تعتبر الأوراق التجارية من أدوات الدفع التي تتداول بالطرق التجارية، تستعمل في حالة البيع أو الشراء، ففي حالة الشراء تكون ورقة دفع ح/403 موردون : أوراق الدفع وتسجل في دائن الحساب ويقابلها في الجانب المدين أحد حسابات المشتريات ح/38، أما في حالة البيع تعتبر ورقة قبض ح/413 زبائن: أوراق القبض وتسجل في مدين الحساب ويقابلها أحد حسابات المبيعات ح/7، وعند تسديد مستحقات الورقة يرصد ح/403 أو ح/413 مع أحد حسابات النقدية.

مثال:

1. شراء بضاعة بقيمة 20.000 دج بورقة تجارية؛
2. تسديد قيمة الورقة التجارية نقداً؛
3. بيع البضاعة بمبلغ 30.000 دج بواسطة كمبيالة.
4. أرسلت المؤسسة الكمبيالة للبنك لتحصيلها .

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
		01		
20.000	20.000	من ح/ مشتريات بضاعة (45.000-5000)	380	
20.000		الى ح/ موردون : أوراق الدفع	403	
		شراء بضاعة بورقة تجارية		
		-----//-----		
20.000	20.000	من ح/ بضاعة	30	
20.000		ال ح/ مشتريات بضاعة	380	
		ادخال البضاعة الى المخزن		
		02		
20.000	20.000	من ح/ موردون: أوراق الدفع	403	
20.000		الى ح/ الصندوق	512	
		دفع قيمة الورقة التجارية نقداً		
		-----03-----		
30.000	30.000	من ح/ العملاء: أوراق القبض	413	
30.000		الى ح مبيعات بضاعة	700	
		بيع بضاعة بورقة تجارية		

600	30	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة الى ح/ بضاعة اخراج البضاعة من المخزن -----04-----	20.000	20.000
512	413	من ح/ البنك الى ح/ العملاء: أوراق القبض ارسال الكمبيالة للبنك للحصول	30.000	30.000

ثالثا: العمليات المرتبطة بحالة الإنتاج

في هذه الحالة المؤسسة هي التي تقوم بالتصنيع الداخلي للحصول على منتجات نصف مصنعة أو نهائية الصنع، من خلال استهلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى إضافة الى تحمل بعض المصاريف المرتبطة بالإنتاج كاليد العاملة وغيرها، وتتم عملية التصنيع بمراحل، بدءا من اخراج المواد الأولية والتموينات الأخرى من المخزن ثم استهلاكها، إضافة الى تحمل مصاريف متعلقة بالعملية الإنتاجية، للحصول على منتجات وسيطة أو نهائية الصنع والتي يتم إدخالها للمخزن في انتظار بيعها أو اكمال التصنيع بالنسبة للمنتجات الوسيطة، إضافة الى الحصول على بقايا المواد في بعض الحالات.

تسجل المنتجات في ح/ 35 مخزون المنتجات والذي يمثل جميع المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيعها بهدف تحويلها أو بيعها ويضم ثلاث فروع:

ح/ 351 منتجات وسيطة أو نصف مصنعة	هي منتجات وصلت الى مرحلة معينة من التصنيع، يتم تحويلها للحصول على منتجات تامة الصنع
ح/ 355 منتجات تامة الصنع	هي منتجات نهائية جاهزة للبيع أو الاستخدام الذاتي
ح/ 356 بقايا المواد	وهي نواتج العملية الإنتاجية يمكن للمؤسسة في بعض الأحيان إعادة بيعها

تسجل المنتجات بتكلفة الإنتاج وهي تشمل كل التكاليف التي تحملتها المؤسسة للحصول على المنتج.

1. التسجيل المحاسبي للإنتاج والتخزين

تتطلب العملية الانتاجية استهلاك المواد الأولية واللوازم من المخزن ووضعها في الورشات بغرض تصنيعها، إضافة الى تحمل بعض المصاريف، وعند الحصول على المنتجات تامة الصنع أو الوسيطة يتم ادخالها الى المخزن، وعليه يكون التسجيل في قيدتين:

أ- مصاريف الانتاج واستهلاك المواد الأولية واللوازم:

عند استهلاك المواد الأولية نسجل قيمة الاستهلاك في مدين ح/ 601 مواد أولية مستهلكة ويقابله في الجانب الدائن ح/ 31 مواد أولية، وعند استهلاك التموينات الأخرى نسجل قيمة الاستهلاك في مدين ح/ 602 تموينات أخرى

مستهلكة ويقابله في الجانب الدائن ح/32 تموينات أخرى، أما بقية المصاريف فتسجل حسب طبيعتها في مدين المجموعة 6 والجانب الدائن يقابله أحد حسابات النقدية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- تاريخ العملية -----		
	XX	من ح/ مواد أولية مستهلكة		601
	XX	ح/ تموينات أخرى مستهلكة		602
	XX	ح/ مصاريف		6..
XX		ح/ مواد أولية	31	
XX		ح/ تموينات أخرى	32	
XX		ح/ نقدية	5..	
		مصاريف الإنتاج		

ب- ادخال المنتجات الى المخزن:

يتم ادخال المنتجات الى المخزن بقيمة مصاريف الانتاج واستهلاك المواد يجعل أحد حسابات ح/35 مدينا وفي الجانب الدائن ح/724 تغير مخزون المنتجات دائنا، كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- تاريخ العملية -----		
	XX	من ح/ مخزون المنتجات		35.
XX		الى ح/ تغير مخزون المنتجات	724	
		ادخال المنتجات الى المخزن		

ملاحظة

في حال كان للمؤسسة منتجات وسيطة وخلال الدورة قامت بإتمام تصنيعها هنا يتم اضافة قيد أول وهو قيد اخراج المنتجات الوسيطة من المخزن يجعل ح/724 تغير مخزون المنتجات مدينا وح/351 منتجات وسيطة دائنا، ثم بعدها تسجيل القيد السابقين (قيد مصاريف الانتاج، قيد ادخال المنتجات الى المخزن).

مثال:

من أجل تصنيع 1000 وحدة من المنتجات تامة الصنع، استهلكت المؤسسة 200 كغ من المواد الأولية تكلفة شراء الوحدة 20 دج ودفعت 30 دج أجور عمال على كل وحدة مصنعة بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- تاريخ العملية -----		
	4.000	من ح/ مواد أولية مستهلكة (200 كغ × 20 دج)		601
	30.000	ح/ أجور العمال (1000 و 30 دج)		631
4.000		ح/ مواد أولية	31	
30.000		ح/ البنك	512	
		مصاريف الإنتاج		
		-----//-----		
	34.000	من ح/ منتجات مصنعة		355
34.000		الى ح/ تغير مخزون المنتجات	724	
		ادخال المنتجات الى المخزن		

2. التسجيل المحاسبي لبيع المنتجات: تسجل عملية بيع المنتجات في قيدتين:

أ- قيد البيع:

يجعل أحد حسابات النقدية أو حساب العملاء مدين، أما الجانب الدائن يسجل فيه قيمة المبيعات من المنتجات المصنعة في ح/ 701 مبيعات منتجات مصنعة، أو ح/ 702 مبيعات منتجات وسيطة، أو ح/ 703 مبيعات بقايا المواد والمنتجات كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- تاريخ العملية -----		411/5...
XX		النقدية/العملاء		
		الى ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع	701	
XX		ح/ مبيعات منتجات وسيطة	702	
XX		ح/ مبيعات بقايا المواد	703	
		فاتورة المبيعات		

ب- قيد اخراج المنتجات

يتم اخراج المنتجات بجعل ح/ 724 تغيرات مخزون المنتجات مدينا وح/ 35 مخزون المنتجات دائنا وتسجل بتكلفة الانتاج.

مثال:

1. بيع 500 وحدة من المنتجات تامة الصنع بسعر 30 دج للوحدة الواحدة تكلفة انتاجها 25 دج نقداً؛
2. بيع بقايا المواد والمنتجات لمؤسسة أخرى تستعملها كمادة أولية للتصنيع بسعر اجمالي قيمته 2.500 تكلفة انتاجها 2.000 دج (على الحساب).

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
15.000	15.000	-----01----- من ح/ الصندوق (500×30 دج) الى ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع فاتورة المبيعات -----//-----	512 701	
12.500	12.500	من ح/ تغير مخزون المنتجات (500×25 دج) الى ح/ منتجات تامة الصنع اخراج المنتجات من المخزن -----02-----	724 355	
2.500	2.500	من ح/ العملاء الى ح/ مبيعات بقايا المواد بيع بقايا المواد على الحساب -----//-----	411 703	
2.000	2.000	من ح/ تغير مخزون المنتجات الى ح/ بقايا المواد والمنتجات اخراج بقايا المواد من المخزن	724 356	

3. التسجيل المحاسبي لبيع الخدمات:

عند تقديم خدمة وبيعها تحصل المؤسسة ايراد يُسجل في دائن أحد الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 704 مبيعات الأشغال	ح/ 705 مبيعات الدراسات
ح/ 706 تقديم خدمات أخرى	

ويقابله في الجانب المدين حساب العملاء أو أحد حسابات النقدية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	-----تاريخ العملية----- النقدية/العملاء		411/5...
XX		الى ح/ مبيعات الأشغال	704	
XX		ح/ مبيعات الدراسات	705	
XX		ح/ تقديم خدمات أخرى	706	
		فاتورة المبيعات		

4. التسجيل المحاسبي للسلع والدراسات قيد الانجاز

أ- المنتجات قيد الانجاز:

وهي السلع التي بلغت مرحلة معينة من التصنيع وعند اقفال السنة المالية لم تصل لمرحلة أن تكون منتجات وسيطة ولا تامة الصنع بالنسبة للسلع ، تسجل في ح/ 331 منتجات قيد الانجاز. في نهاية الدورة وبعد الجرد المادي يسجل في الجانب المدين ح/ 331 منتجات قيد الانجاز بتكلفة الانتاج التي تقابلها، أما الجانب الدائن يسجل ح/ 723 تغيرات المخزونات جاري انجازها، على أن يرصد هذا الحساب مباشرة بعد افتتاح الدورة المحاسبية للسنة الموالية بتسجيل عكس القيد.

مثال:

في 31/12/ن وبعد الجرد المادي تبين أن تكلفة المنتجات قيد الانجاز في الورشات هي 20.000 دج
- سجل القيود الضرورية في 31/12/ن وفي 01/02/ن+1

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	20.000	----- 31/12/ن ----- من ح/ منتجات قيد الانجاز		331
20.000		الى ح/ تغيرات المخزون جاري انجازها	723	
		اثبات المنتجات جاري إنجازها		
	20.000	الدورة ن+1 ----- 01/02/ن+1 -----		723
20.000		من ح/ تغيرات المخزون جاري انجازها		
		الى ح/ منتجات قيد الإنجاز	331	
		ترصيد المنتجات قيد الإنجاز		

ب- الدراسات قيد الانجاز: وهي الخدمات والدراسات التي لم تستكمل بعد مع نهاية الدورة المحاسبية، وعادة ما يكون هذا النشاط عند مكاتب الدراسات والمؤسسات الخدمائية ومكاتب الاعلام الآلي وغيرها، تسجل الدراسات التي لم تكتمل بعد في مدين ح/341 دراسات قيد الانجاز بتكلفة مصاريف انجاز تلك الدراسة، ويقابلها في الجانب الدائن ح/723 تغيرات المخزون جاري انجازها في نهاية الدورة، على أن يرصد هذا الحساب مباشرة مع افتتاح الدورة المحاسبية الموالية.

رابعاً: التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب.

التسجيل المحاسبي للمخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب هو التسجيل للعمليات دون حركة المخزون، في عمارة الشراء تسجل قيد الفوترة فقط دون ادخال للمخزون، ونفس الشيء بالنسبة لعملية البيع تسجل قيد الفوترة الخاص بالبيع فقط دون قيد الاخراج، أما في عملية الانتاج تسجل فقط مصاريف الانتاج ، ولا تسجل عملية استهلاك المواد الأولية، أو دخول وخروج المنتجات.

في نهاية الدورة المحاسبية يكون التسجيل المحاسبي عبر ثلاث مراحل:

أ- الغاء مخزون بداية المدة: يجب الغاء مخزون بداية الدورة الموجود في الميزانية الافتتاحية بجعل أحد الحسابات التالية دائن(ح/30/31/32/35) وجعل الحسابات التالية مدين (ح/600/601/602/724)

كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 12/31 ن -----		
	XX	من ح/مشتريات بضاعة مباعة		600
	XX	ح/مواد أولية مستهلكة		601
	XX	ح/تموينات أخرى مستهلكة		602
	XX	ح/تغير مخزون المنتجات		724
XX		الى ح/البضاعة	30	
XX		ح/المواد الأولية	31	
XX		ح/التموينات الأخرى	32	
XX		ح/مخزون المنتجات	35	
		الغاء مخزون بداية المدة		

ب- ترصيد حساب المشتريات ح/38 مشتريات مخزنة: هذا الحساب هو حساب وسيط يجب أن يرصد في نهاية الدورة بجعله دائن مع الحسابات التالية(ح/600/601/602) في الجانب المدين كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- ن/12/31 -----		
	XX	من ح/مشتريات بضاعة مبيعة		600
	XX	ح/مواد أولية مستهلكة		601
	XX	ح/تموينات أخرى مستهلكة		602
XX		الى ح/مشتريات البضاعة	380	
XX		ح/مشتريات المواد الأولية	381	
XX		ح/مشتريات التموينات الأخرى	382	
		ترصيد حساب المشتريات		

ج/ اثبات مخزون نهاية الدورة: بعد القيام بأعمال الجرد المادي، يستخرج المحاسب القيم الحقيقية والفعلية للمخزونات الموجودة في مخازن المؤسسة، فيتم ادخالها بجعل أحد الحسابات التالية مدينا (ح/30/31/32/35) وفي الجانب الدائن الحسابات التي تقابلها (ح/600/601/602/724) كالتالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- ن/12/31 -----		
	XX	من ح/البضاعة		30
	XX	ح/المواد الأولية		31
	XX	ح/التموينات الأخرى		32
	XX	ح/مخزون المنتجات		35
XX		الى ح/مشتريات بضاعة مبيعة	600	
XX		ح/مواد أولية مستهلكة	601	
XX		ح/تموينات أخرى مستهلكة	602	
XX		ح/تغير مخزون المنتجات	724	
		اثبات مخزون نهاية الدورة		

وبالتالي الهدف من هذه القيود في نهاية الدورة هو ترصيد حسابات المشتريات لأنها حسابات وسيطة، واثبات كمية وقيمة المخزون الفعلي في المؤسسة من خلال الغاء مخزون البداية واثبات مخزون النهاية الذي يتم تحديده من خلال أعمال الجرد المادي.

مثال:

1. كان المخزون في بداية الدورة كما يلي: بضاعة 15.000 دج، مواد أولية 10.000 دج ، تموينات أخرى 7.000 دج
 2. اشترت المؤسسة 10.000 دج مواد أولية نقدا؛
 3. استهلكت موادا قيمتها 5.000 دج ، و تموينات قيمتها 4.000 دج من اجل انتاج منتجات مصنعة قيمتها 15.000 دج
 4. باعت بضاعة بقيمة 17.000 دج على الحساب
- كانت قيمة المخزون في نهاية الدورة: البضاعة: 3.000 دج، المواد: 20.000 دج، التموينات الاخرى 3.000 دج، منتجات مصنعة 15.000 دج.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	----- 01/01 ن ----- من ح/.....		30
	15.000	ح/البضاعة		31
	10.000	ح/المواد الأولية		32
	7.000	ح/التموينات الأخرى		..
XX		الى ح/.....		
XX		ح/.....		
		اثبات أرصدة الميزانية الافتتاحية		
	10.000	----- 02 ----- من ح/مشتريات بضاعة	512	380
10.000		الى ح/البنك		
		شراء بضاعة نقدا		
		----- 03 ----- لا يسجل		
	17.000	----- 04 ----- من ح/العملاء	700	411
17.000		الى ح/مبيعات بضاعة		
		بيع بضاعة على الحساب		

-----ن/12/31-----				
	15.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة		
	10.000	ح/ مواد أولية مستهلكة	600	
	7.000	ح/ تموينات أخرى مستهلكة	601	
15.000		الى ح/ البضاعة	30	602
10.000		ح/ المواد الأولية	31	
7.000		ح/ التموينات الأخرى	32	
الغاء مخزون بداية الدورة				
-----//-----				
	10.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة	380	600
10.000		الى ح/ مشتريات بضاعة		
ترصيد ح/ 380				
-----//-----				
	3.000	من ح/ البضاعة		30
	20.000	ح/ المواد الأولية		31
	3.000	ح/ التموينات الأخرى		32
	15.000	ح/ منتجات مصنعة		35
3.000		الى ح/ مشتريات بضاعة مبيعة	600	
20.000		ح/ مواد أولية مستهلكة	601	
3.000		ح/ تموينات أخرى مستهلكة	602	
15.000		ح/ تغبر مخزون المنتجات	724	
اثبات مخزون نهاية الدورة				

خلاصة:

المجموعة الثالثة حسب مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي هي حسابات المخزونات، تضم أربع مجموعات ، المخزونات المشتراة بهدف تحويلها، المخزونات المصنعة داخليا، المخزونات المشتراة بهدف بيعها، والمخزونات لدى الغير، ويمكن أن نورد الملخص التالي:

الجرد الدائم (يسجل حركة المخزون)	الجرد النهائي (لا يسجل حركة المخزون)																																												
الشراء <table> <tr> <td>38.</td><td>مشتريات</td></tr> <tr> <td>5/401</td><td>الموردون/النقدية</td></tr> <tr> <td></td><td>فاتورة الشراء</td></tr> <tr> <td></td><td>-----//-----</td></tr> <tr> <td>3.</td><td>مخزونات</td></tr> <tr> <td>38.</td><td>مشتريات</td></tr> <tr> <td></td><td>ادخال المخزونات</td></tr> </table>	38.	مشتريات	5/401	الموردون/النقدية		فاتورة الشراء		-----//-----	3.	مخزونات	38.	مشتريات		ادخال المخزونات	البيع <table> <tr> <td>5/411</td><td>العملاء/النقدية</td></tr> <tr> <td>7..</td><td>مبيعات بضاعة</td></tr> <tr> <td></td><td>فاتورة البيع</td></tr> <tr> <td></td><td>-----//-----</td></tr> <tr> <td>600</td><td>مشتريات بضاعة مبيعة</td></tr> <tr> <td>31/30</td><td>بضاعة/مواد</td></tr> <tr> <td></td><td>اخراج البضاعة</td></tr> </table>	5/411	العملاء/النقدية	7..	مبيعات بضاعة		فاتورة البيع		-----//-----	600	مشتريات بضاعة مبيعة	31/30	بضاعة/مواد		اخراج البضاعة																
38.	مشتريات																																												
5/401	الموردون/النقدية																																												
	فاتورة الشراء																																												
	-----//-----																																												
3.	مخزونات																																												
38.	مشتريات																																												
	ادخال المخزونات																																												
5/411	العملاء/النقدية																																												
7..	مبيعات بضاعة																																												
	فاتورة البيع																																												
	-----//-----																																												
600	مشتريات بضاعة مبيعة																																												
31/30	بضاعة/مواد																																												
	اخراج البضاعة																																												
الانتاج <table> <tr> <td>602/601</td><td>مواد/لوازم مستهلكة</td></tr> <tr> <td>6..</td><td>مصاريف</td></tr> <tr> <td>32/31</td><td>مواد/لوازم</td></tr> <tr> <td>5.</td><td>النقدية</td></tr> <tr> <td></td><td>مصاريف الانتاج</td></tr> <tr> <td></td><td>-----//-----</td></tr> <tr> <td>35</td><td>مخزون المنتجات</td></tr> <tr> <td>724</td><td>تغير مخزون المنتجات</td></tr> <tr> <td></td><td>ادخال المنتجات الى المخزن</td></tr> </table>	602/601	مواد/لوازم مستهلكة	6..	مصاريف	32/31	مواد/لوازم	5.	النقدية		مصاريف الانتاج		-----//-----	35	مخزون المنتجات	724	تغير مخزون المنتجات		ادخال المنتجات الى المخزن	في 12/31 <table> <tr> <td>60.</td><td>بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة</td></tr> <tr> <td>724</td><td>ح/تغير مخزون المنتجات</td></tr> <tr> <td>3.</td><td>الى مخزون</td></tr> <tr> <td></td><td>الغاء مخزون بداية المدة</td></tr> <tr> <td></td><td>-----//-----</td></tr> <tr> <td>60.</td><td>بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة</td></tr> <tr> <td>38.</td><td>الى ح/ مشتريات مخزون</td></tr> <tr> <td></td><td>ترصيد ح/ 38.</td></tr> <tr> <td></td><td>-----//-----</td></tr> <tr> <td>3.</td><td>مخزون</td></tr> <tr> <td>60.</td><td>بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة</td></tr> <tr> <td>724</td><td>ح/تغير مخزون المنتجات</td></tr> <tr> <td></td><td>اثبات مخزون نهاية المدة</td></tr> </table>	60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة	724	ح/تغير مخزون المنتجات	3.	الى مخزون		الغاء مخزون بداية المدة		-----//-----	60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة	38.	الى ح/ مشتريات مخزون		ترصيد ح/ 38.		-----//-----	3.	مخزون	60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة	724	ح/تغير مخزون المنتجات		اثبات مخزون نهاية المدة
602/601	مواد/لوازم مستهلكة																																												
6..	مصاريف																																												
32/31	مواد/لوازم																																												
5.	النقدية																																												
	مصاريف الانتاج																																												
	-----//-----																																												
35	مخزون المنتجات																																												
724	تغير مخزون المنتجات																																												
	ادخال المنتجات الى المخزن																																												
60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة																																												
724	ح/تغير مخزون المنتجات																																												
3.	الى مخزون																																												
	الغاء مخزون بداية المدة																																												
	-----//-----																																												
60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة																																												
38.	الى ح/ مشتريات مخزون																																												
	ترصيد ح/ 38.																																												
	-----//-----																																												
3.	مخزون																																												
60.	بضاعة/مواد/تقويمات مستهلكة																																												
724	ح/تغير مخزون المنتجات																																												
	اثبات مخزون نهاية المدة																																												

تمارين الفصل السابع:

تمرين شامل:

في 01/02/2020 كانت الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الوفاق" كالتالي:

رقم الحساب	عناصر الأصول	المبلغ	رقم الحساب	عناصر الخصوم	المبلغ
211	أراضي	300.000	101	رأس المال	1.000.000
21311	مباني صناعية	200.000	164	قرض مصرفي	500.000
2154	معدات صناعية	150.000	404	موردو التثبيتات	350.000
30	بضاعة (2.000 كغ × 150 دج)	300.000	4191	زبائن (علي): تسبيقات مستلمة	100.000
31	مواد أولية 3.000 كغ × 100 دج)	300.000			
32	أغلفة قابلة للاستهلاك (2.000 و 20 دج)	40.000			
331	منتجات قيد الإنجاز 1.000 و	120.000			
512	البنك	540.000			
	مجموع الأصول	1.950.000		مجموع الخصوم	1.950.000

وخلال الدورة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- اكتمال انتاج كل المنتجات قيد الانجاز تطلبت 2 كغ مواد أولية، 1 غلاف مستهلك و 50 دج أجور عمال عن كل وحدة مسددة بشيك، تحصلت على 900 وحدة من المنتجات المصنعة وضعت بالمخزن، و 100 وحدة عبارة عن بقايا مواد.
 - تسديد موردو التثبيتات بشيك؛
 - شراء بضاعة (100 كغ × 150 دج) بواسطة كمبيالة مع وجود تخفيض مالي (5000 دج) ، ودفع 4.000 دج أمانة أغلفة حيث وصلت الفاتورة لكن البضاعة لم تصل بعد (TVA=19%)؛
 - اشترت آلة صناعية على الحساب من ألمانيا بـ 1000 € حيث سعر الصرف (1 € = 100 دج)؛
 - بيع بضاعة للزبون علي (1.000 كغ × 170 دج) نقدا حيث استلمت المؤسسة تسبيق من الزبون قيمته 100.000 دج (TVA=19%)؛
 - اشترت جهاز كومبيوتر بقيمة 50.000 دج نقدا، وأقراص مضغوطة غير قابلة للتخزين بقيمة 2.000 دج بشيك ؛
 - سددت المؤسسة فاتورة الآلة الصناعية بشيك حيث أصبح سعر الصرف بهذا التاريخ (1 € = 90 دج)؛
 - أرجع الزبون علي 200 كغ من البضاعة لأنها لم تطابق معايير الجودة المطلوبة وسدد له المبلغ بشيك؛
 - أنجزت برامج اعلامي آلي تطلبت 80.000 دج أتعاب مهندس مسددة بشيك، ومشتريات غير مخزنة بقيمة 15.000 دج نقدا هذه البرامج لم تنتهي بعد؛
 - استرداد 3.000 دج من مبلغ الامانة فقط نقدا نظرا لإرجاعها متأخرة؛
 - بيع منتجات تامة الصنع (700 و 300 دج) بشيك سلمت المنتجات للزبون، لكن لم تصدر الفاتورة بعد (TVA=19%)؛
- المطلوب:** تسجيل العمليات وفق أسلوب الجرد الدائم وتسجيل قيود التسوية الضرورية في 2020/12/31.
- تسجيل القيود الضرورية للدورة 2021 إذا علمت أن المؤسسة:
- اتمت تصنيع برامج الاعلام الآلي وسددت مبلغ 70.000 دج أتعاب المهندس بشيك.
 - قامت ببيع برامج الاعلام الآلي نقدا بقيمة 250.000 دج (TVA=19%).

الفصل الثامن

العمليات الخاصة بحسابات الغير

تمهيد:

تمثل حسابات الغير المجموعة الرابعة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وهي تضم كل الحسابات التي تعبر عن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المرتبطين بالمؤسسة، سواء كانوا أطراف داخلية كالمستخدمين أو أطراف خارجية كالموردون والعملاء والدولة والهيئات الاجتماعية وغيرها، وهذا من أجل اثبات حقوق المؤسسة عليهم، أو التزاماتهم عليها.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: الموردون والعملاء والحسابات الملحقة؛
ثانياً: المستخدمون والحسابات الملحقة؛
ثالثاً: الدولة والهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم؛
رابعاً: المجمع والشركاء وحسابات الغير الأخرى.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التمييز بين التسجيل المحاسبي للعملاء والموردين والحسابات الملحقة بهم؛
✓ التعرف على القيود اللازمة لتسجيل العمليات المرتبطة بالمستخدمين ومراحل التسديد؛
✓ تقييد العمليات المرتبطة بالدولة والهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم؛
✓ التعرف على الحالات الخاصة المرتبطة بالمجمع وحسابات الغير.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: الموردون والعملاء والحسابات الملحقه

1. ح/40 الموردون والحسابات الملحقه:

يرتبط بالديون والتسبيقات وأوراق الدفع الناتجة عن عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة، ويضم ستة مجموعات:

ح/401 موردو المخزون: مشتريات المؤسسة من السلع والخدمات على الحساب بعد استلام الفواتير؛	ح/404 موردو التثبيتات: مشتريات المؤسسة من التثبيتات على الحساب بعد استلام الفواتير
ح/403 موردون (أوراق الدفع): مشتريات المؤسسة من سلع وخدمات بورقة تجارية؛	ح/405 موردو التثبيتات (أوراق الدفع): مشتريات المؤسسة من التثبيتات بورقة تجارية.
ح/408 موردون (فواتير غير مستلمة): المبالغ المستحقة للموردين نتيجة شراء السلع والخدمات والتثبيتات والتي لم يتم استلام فواتير ومستندات الاثبات المرتبطة بها؛	ح/409 موردون مدينون: وهي التسبيقات والاقساط المدفوعة للموردين ، والحقوق على الاغلفة الواجب ارجاعها، وديون أخرى.

هذه الحسابات تم التطرق اليها سابقا في فصل التثبيتات والمخزونات.

2. ح/41 العملاء والحسابات الملحقه:

يرتبط بالديون والتسبيقات وأوراق القبض الناتجة عن عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة، ويضم خمس مجموعات:

ح/411 العملاء: مبيعات المؤسسة من السلع والخدمات على الحساب بعد تحرير الفاتورة	ح/418 العملاء (فواتير قيد التحرير): عند تسليم السلع والخدمات بوصل فقط دون تحرير فاتورة
ح/413 العملاء (أوراق القبض): مبيعات المؤسسة من السلع والخدمات بورقة تجارية	ح/419: العملاء الدائنون: التسبيقات المحصل عليها نتيجة الطلبات، والحسومات الممنوحة للزبائن، والديون على الاغلفة الممنوحة
ح/416 عملاء مشكوك فيهم: وهي ديون العملاء المشكوك فيها نتيجة تجاوز فترة الاستحقاق، أو غياب الزبون لفترة طويلة ، أو الافلاس، ويرصد مع ح/411 العملاء.	

مثال شامل:

لدينا مجموعة من العمليات الخاصة بمؤسسة "الوفاق" للدورة ن:

1. شراء بضاعة بقيمة (1000 و 100× دج) ، ودفع مبلغ أمانة بقيمة 10.000 دج بشيك، (TVA=19%).
2. استلام تسبيق بقيمة 200.000 دج نقدا من عند الزبون علي من أجل طلبية مبيعات؛
3. استرجاع نصف مبلغ الامانة نقدا (نظرا لإرجاعها متأخرة)
4. بيع بضاعة للزبون علي قيمتها (1000 و 250× دج) بشيك، (TVA=19%)؛
5. شراء معدات نقل بورقة تجارية قيمتها 200.000 دج؛
6. بيع منتجات مصنعة بقيمة 300.000 دج على الحساب (تكلفتها 200.000 دج) ، (TVA=19%)، سلمت المنتجات لكنها لم تحرر الفاتورة بعد؛
7. في نهاية الدورة قدرت المؤسسة قيمة ديون العملاء المشكوك في تحصيلها بـ 10.000 دج.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدین	مبلغ دائن		مدین	دائن
111.900	100.000	من ح/مشتريات بضاعة	380	
	10.000	ح/موردون: أمانة مدفوعة	4096	
	1.900	ح/رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
		الى ح/البنك	512	
		شراء بضاعة ودفع مبلغ على الاغلفة بشيك		
		-----//-----		
100.000	100.000	من ح/ بضاعة	30	
		الى ح/مشتريات بضاعة	380	
		ادخال البضاعة الى المخزن		
200.000	200.000	من ح/الصندوق	512	
		الى ح/ العملاء: تسبيقات مستلمة	4191	
		تحصيل تسبيق من الزبون "علي" على طلبية مبيعات		
		-----03-----		
	5.000	من ح/الصندوق	512	
10.000	5.000	ح/خسائر على الاغلفة	6136	
		الى ح/موردون: أمانة مدفوعة	4096	
		استرجاع جزء من مبلغ الأمانة		
		-----04-----		
	97.500	من ح/البنك	512	
250.000	20.000	ح/العملاء: تسبيقات مستلمة	4191	
		الى ح/مبيعات بضاعة	700	
	47.500	ح/رسم على القيمة المضافة محصل	4457	
		بيع بضاعة للزبون "علي" مع ترصيد التسبيق		
		-----//-----		
100.000	100.000	من ح/مشتريات بضاعة مبيعة	600	
100.000		الى ح/بضاعة	30	
		اخراج البضاعة من المخزن		

200.000	200.000	من ح/معدات نقل الى ح/موردو التثبيتات: أوراق الدفع شراء معدات نقل بورقة تجارية	405	218.2
200.000	200.000	من ح/تغير مخزون المنتجات الى ح/منتجات مصنعة اخراج المنتجات المصنعة من المخزن	355	723
10.000	10.000	من ح/ديون العملاء المشكوك فيهم الى ح/ العملاء ديون العملاء المشكوك في تحصيلها	411	416
300.000 57.000	357.000	من ح/عملاء: فواتير قيد التحرير الى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ رسم على القيمة المضافة محصل تسوية العملية 06	701 4457	418

ثانيا: ح/42 المستخدمين والحسابات الملحقه

يسجل حساب المستخدمين والحسابات الملحقه حقوق المستخدمين الداخليين على المؤسسة، باعتبارهم موظفين فيها لقاء مجهودهم للحصول على الاجور والمنح والودائع، ويضم الحسابات التالية:

ح/421 المستخدمين (الاجور المستحقة): تمثل المقابل الذي يُدفع للعمال لقاء عملهم داخل المؤسسة	ح/425 المستخدمين (تسبيقات ودفعات ممنوحة): هي سلفيات ممنوحة مسبقا للعمال (قبل موعد استحقاق الاجر)
ح/422 أموال الخدمات الاجتماعية: هو اقتطاع جزئي من الأجر للاستفادة من الخدمات الاجتماعية	ح/426 المستخدمين (الودائع المستلمة) : مبالغ تستلمها المؤسسات كتعويضات لصالح المستخدمين
ح/423 مساهمة الاجراء في النتيجة: علاوات المردودية الفردية والجماعية تمنح للعامل نتيجة دوره في رفع ربحية	ح/427 المستخدمين: اعتراضات على الأجور
ح/428 المستخدمين: أعباء واجبة الدفع ونواتج للاستلام	

يسجل في دائن هذه الحسابات مستحقات المستخدمين عند اعداد كشف الراتب، ويقابلها في الجانب المدين الأعباء المرتبطة بها، من حسابات المجموعة 63، وعند تسديد أجور المستخدمين ترصد مع أحد حسابات الخزينة.

مثال:

1. قام المحاسب بإعداد كشف الراتب للمستخدمين وكان الأجر الصافي 900.000 دج وتم دفعها نقداً؛
2. تحصلت المؤسسة على ودائع لصالح عمالها بشيك بقيمة 600.000 دج، وقامت بدفعها للعمال نقداً؛
3. منحت المؤسسة تسبيق لأحد العمال بشيك بقيمة 12.000 دج؛
4. اقتطعت المؤسسة مبلغ 5.000 دج من أجور العمال لتدعيم لجان الخدمات الاجتماعية وسددته نقداً؛
5. بعد تحقيق المؤسسة لنتيجة دورة ربح قدمت علاوة مردودية جماعية بمبلغ 50.000 دج نقداً.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
		-----01-----		
	900.000	من ح/ مصاريف المستخدمين		631
900.000		الى ح/ المستخدمين (الأجور المستحقة)	421	
		اعداد كشف الراتب		
		-----//-----		
	900.000	من ح/ المستخدمين (الأجور المستحقة)		421
900.000		الى ح/ الصندوق	53	
		دفع مستحقات المستخدمين		
		-----02-----		
	600.000	من ح/ البنك		512
600.000		الى ح/ المستخدمين (ودائع مستلمة)	426	
		استلام الوديعة بشيك		
		-----//-----		
	600.000	من ح/ المستخدمين (ودائع مستلمة)		426
600.000		الى ح/ الصندوق	53	
		تسديد الوديعة للمستخدمين		
		-----03-----		
	12.000	من ح/ المستخدمين (تسبيقات ممنوحة)		425
12.000		الى ح/ البنك	512	
		منح تسبيقات للمستخدمين		
		-----04-----		
	5.000	من ح/ أعباء اجتماعية		637
5.000		الى ح/ أموال الخدمات الاجتماعية	422	
		التصريح بمبلغ الاقتطاع للخدمات الاجتماعية		

5.000	5.000	من ح/ أموال الخدمات الاجتماعية الى ح/ الصندوق تسديد قيمة الخدمات الاجتماعية	53	422
50.000	50.000	من ح/ أجور المستخدمين الى ح/ مساهمة الاجراء في النتيجة التصريح بقيمة علاوات الأجراء	423	631
50.000	50.000	من ح/ مساهمة الأجراء في النتيجة الى ح/ الصندوق تسديد قيمة العلاوة للمستخدمين	53	423

ثالثا: الدولة والهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم

1. ح/ 43 الهيئات الاجتماعية:

يستخدم هذا الحساب لإثبات العمليات التي تتم بين المؤسسة والهيئات الاجتماعية، كالضمان الاجتماعي، مؤسسات التأمين، والتعاضديات، ويسجل هذا الحساب الاشتراكات المدفوعة في الهيئات الاجتماعية، يسجل كعبء من خلال تسجيله في الجانب الدائن ح/ 431 ويقابله ح/ 635 اشتراكات الهيئات الاجتماعية في الجانب المدين، وعند الدفع يرصد مع أحد حسابات النقدية.

مثال:

- دفعت المؤسسة مبلغ اشتراكات الضمان الاجتماعي بقيمة 800.000 دج نقدا.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
800.000	800.000	من ح/ اشتراكات الهيئات الاجتماعية الى ح/ الهيئات الاجتماعية اثبات قيمة الضمان الاجتماعي	431	635
800.000	800.000	من ح/ الهيئات الاجتماعية الى ح/ الصندوق دفع قيمة الضمان الاجتماعي	53	431

2. ح/ 44 الدولة والجماعات المحلية والحسابات الملحقة بها:

هذا الحساب خاص بالعمليات الخاصة التي تتم مع الجهات العمومية، مثل الضرائب والرسوم والاعانات، يتفرع الى عدة حسابات، نأخذ مثال عن أهمها، ليتم دراسته بالتفصيل في مقياس المحاسبة المعمقة، و أهمها:

أ- ح/441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى:

يسجل في مدين هذا الحساب قيمة الاعانات المحصل عليها من الجهات العمومية، ويقابلها في الجانب الدائن ح/74 اعانات الاستغلال(إذا كانت الاعانة موجهة للاستغلال)و ح/131 اعانة تجهيز(إذا كانت عبارة عن تجهيزات متعلقة بالاستثمارات) وح/132 اعانات استثمار أخرى، ويرصد مع حسابات النقدية عندما يتم تحصيل قيمة الاعانة.

مثال:

1. استلام اعانة استغلال من عند الولاية بقيمة 600.000دج، وتم استلامها بشيك؛
2. منحت الدولة اعانة تجهيز عبارة عن أرض بقيمة 900.000دج وتم مباشرة العمل بها.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		01		
	600.000	من ح/الدولة والجماعات العمومية الأخرى		441
600.000		الى ح/اعانة استغلال	74	
		الاستفادة من اعانة استغلال		
		//		
	600.000	من ح/ البنك		512
600.000		الى ح/الدولة والجماعات العمومية الأخرى	441	
		تحصيل قيمة الاعانة بشيك		
		02		
	900.000	من ح/الدولة والجماعات العمومية الأخرى		441
900.000		الى ح/اعانة تجهيز	131	
		الاستفادة من اعانة تجهيز في شكل أرض		
		//		
	900.000	من ح/أراضي		211
900.000		الى ح/الدولة والجماعات العمومية الأخرى	441	
		استلام الأرض ومزاولة النشاط فيها		

ب- ح/444 الدولة (الضرائب على النتائج):

يسجل فيه قيمة الضريبة على نتيجة الأعمال بجعل ح/695 ضرائب على الأرباح مدينا وح/444 الدولة (ضرائب على النتائج) دائنا، ليرصد مع أحد حسابات النقدية عند تسديد قيمة الضريبة.

مثال:

- حققت المؤسسة نتيجة دورة ربح، وكانت الضريبة على النتيجة بقيمة 200.000دج، ستسدد في الدورة ن+1 نقدا.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	200.000	-----الدورة ن----- من ح/ضرائب على الارباح الى ح/ الدولة (ضرائب على النتائج) مستحقات الضريبة على النتيجة	444	695
200.000		-----الدورة ن+1----- من ح/ الدولة (ضرائب على النتائج) الى ح/الصندوق دفع قيمة الضريبة على النتيجة نقدا	53	444
200.000	200.000			

ت- ح/445 الدولة(الرسم على رقم الأعمال)

هو الرسم على القيمة المضافة سواء كان قابل للاسترجاع ح/4456 (في حالة المشتريات) أو محصل ح/4457(في حالة المبيعات)، وتم التطرق اليه في فصل المخزونات.

اضافة الى الحساب الفرعي ح/4455 رسم على القيمة المضافة مستحق الدفع، وهو الفرق بين الرسم على القيمة المضافة المحصل والرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وهو الجزء الواجب دفعه لمصلحة الضرائب.

ث- ح/447 ضرائب ورسوم والدفعات المشابهة الأخرى

يضم الضرائب والرسوم التي لم تدرج في الحسابات السابقة على سبيل المثال الرسم على النشاط المهني TAP، حيث يسجل في ح/642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال دينا، وح/447 ضرائب ورسوم والدفعات المشابهة الاخرى دائنا، ليرصد مع أحد حسابات النقدية عند الدفع.

رابعا: المجموع والشركاء وحسابات الغير الأخرى

1. ح/445 المجموع والشركاء

يخصص هذا الحساب لتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة ومساهميها، أو بين فروعها، أو بين باقي مؤسسات المجموع، ويستثنى منها العمليات التي تظهر فيها هذه الأطراف كزبائن أو موردين، ويضم عدة حسابات فرعية:

الفصل الثامن: العمليات الخاصة بحسابات الغير

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

ح/451 عمليات المجمع: يسجل فيه المبالغ التي تقدمها المؤسسة أو تستلمها بصورة مؤقتة من المؤسسات الأخرى للمجمع.	ح/457 الشركاء (الحصص واجبة الدفع): وهي مخصصات الأرباح التي قررت المؤسسة توزيعها على المساهمين (سبق التطرق اليه في فصل رأس المال)
ح/455 الشركاء الحسابات الجارية: الأموال التي تقدمها المؤسسة بصورة مؤقتة للمساهمين، أو الأموال التي يضعها المساهمون في المؤسسة بصورة مؤقتة	ح/456 الشركاء عمليات خاصة برأس المال: المساهمات المقدمة من طرف الشركاء عند انشاء مؤسسة (سبق التطرق اليه في فصل رأس المال)

مثال:

1. تحصلت المؤسسة على مبلغ نقدي من أحد مؤسسات المجمع بقيمة 150.000 دج؛
2. وضع أحد المساهمين سيارته الشخصية في المؤسسة قيمتها 350.000 دج.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
150.000	150.000	-----01----- من ح/الصندوق الى ح/ عمليات المجمع الحصول على مبلغ نقدي من أحد مؤسسات المجمع	451	53
350.000	350.000	-----02----- من ح/ معدات نقل الى ح/ الشركاء (حسابات جارة) استلام معدات نقل من أحد شركاء المؤسسة	455	218.2

2. ح/46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين:

يسجل فيه المبالغ غير المحصلة والمستحقة على عمليات التنازل عن الأصول، أو الديون نتيجة اقتناء أو القيم المنقولة للتوظيف والأدوات المالية المشتقة، ويتم ترصيدهم مع أحد حسابات الخزينة عند عملية التحصيل أو تسوية الحقوق والديون.

3. ح/47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية:

يستخدم هذا الحساب لتسجيل العمليات التي لا يمكن تسجيلها بصفة مؤكدة في حساب معين، نتيجة عدم توفر المعلومة، حيث تسجل بصفة مؤقتة حتى يتم تحويلها الى حسابها الأصلي، لان هذا الحساب يجب أن يرصد.

مثال:

1. سددت المؤسسة مصاريف بقيمة 100.000 دج نقدا، لم تحدد طبيعة هذه المصاريف بعد؛
2. استلمت المؤسسة اشعاراً من البنك يفيد باستلام 300.000 دج دون تحديد المصدر؛
3. تبين أن المصاريف تخص مصاريف التأمينات؛
4. المبلغ المستلم من البنك يخص خدمات مقدمة.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
		----- 01 -----		
	100.000	من ح/ مصاريف رهن التخصيص		471
100.000		الى ح/ الصندوق	53	
		تسديد مصاريف		
		----- 02 -----		
	300.000	من ح/ البنك		512
300.000		الى ح/ نواتج رهن التخصيص	475	
		استلام مبلغ عن طريق البنك		
		----- 03 -----		
	100.000	من ح/ مصاريف تأمينات		616
100.000		الى ح/ مصاريف رهن التخصيص	471	
		تسوية ح/ 471		
		----- 04 -----		
	300.000	من ح/ نواتج رهن التخصيص		475
300.000		الى ح/ مبيعات خدمات مقدمة	706	
		تسوية ح/ 475		

4. ح/ 48 الأعباء والنواتج المقيدة سلفاً

هي الأعباء والنواتج المسجلة مسبقاً والتي تخص سنة أو سنوات لاحقة، إضافة الى مؤونة الخصوم الجارية (سيتم التطرق الى هذه الحسابات في الفصول القادم).

خلاصة:

تمثل المجموعة الرابعة في النظام المحاسبي المالي في حسابات الغير، وهي كل الأطراف التي ترتبط بالمؤسسة سواء أطراف داخلية مثل المستخدمين الذين يتحصلون على الاجور وبعض الامتيازات أو اطراف خارجية مثل العملاء، أو الموردين، أو الدولة، أو الهيئات الاجتماعية وغيرها، ويمكن أن نلخص التسجيلات المرتبطة بحسابات الغير فيما يلي:

أطراف داخلية(المستخدمين)	أطراف خارجية(شراء وبيع)	أطراف خارجية(الدولة والهيئات الاجتماعية...)																													
تسجل في قيدين الأول خاص بإعداد كشف الراتب والثاني دفع المستحقات كما يلي:	1. في حال الشراء(الموردون) ديون وتسبيقات واوراق دفع ناتجة عن عمليات الشراء	43/ الهيئات الاجتماعية: العمليات بين الهيئات الاجتماعية والمؤسسة.																													
<table><tr><td>63</td><td>من ح/مصاريف مستخدمين</td><td rowspan="3">42</td></tr><tr><td rowspan="2">42</td><td>الى ح/ المستخدمين والحسابات المرتبطة بهم</td></tr><tr><td>من ح/المستخدمين الحسابات المرتبطة بهم</td></tr><tr><td>5..</td><td>الى ح/النقية</td></tr></table>	63	من ح/مصاريف مستخدمين	42	42	الى ح/ المستخدمين والحسابات المرتبطة بهم	من ح/المستخدمين الحسابات المرتبطة بهم	5..	الى ح/النقية	<table><tr><td>38</td><td>من ح/مشتريات</td><td rowspan="4">2</td></tr><tr><td>401</td><td>الى ح/ موردون</td></tr><tr><td>403</td><td>ح/موردون(اوراق الدفع)</td></tr><tr><td>408</td><td>ح/موردون(فواتير غ مستلمة)</td></tr><tr><td rowspan="2">404</td><td>من ح/تثبيات</td><td rowspan="2">405</td></tr><tr><td>الى ح/موردو التثبيات</td></tr><tr><td>405</td><td>ح/مودون (اوراق الدفع)</td></tr></table>	38	من ح/مشتريات	2	401	الى ح/ موردون	403	ح/موردون(اوراق الدفع)	408	ح/موردون(فواتير غ مستلمة)	404	من ح/تثبيات	405	الى ح/موردو التثبيات	405	ح/مودون (اوراق الدفع)	<table><tr><td>635</td><td>من ح/اشتراكات الهيئات الاجتماعية</td><td rowspan="3">431</td></tr><tr><td rowspan="2">431</td><td>الى ح/ الهيئات الاجتماعية</td></tr><tr><td>من ح/الهيئات الاجتماعية الى ح/ النقدية</td></tr></table>	635	من ح/اشتراكات الهيئات الاجتماعية	431	431	الى ح/ الهيئات الاجتماعية	من ح/الهيئات الاجتماعية الى ح/ النقدية
63	من ح/مصاريف مستخدمين	42																													
42	الى ح/ المستخدمين والحسابات المرتبطة بهم																														
	من ح/المستخدمين الحسابات المرتبطة بهم																														
5..	الى ح/النقية																														
38	من ح/مشتريات	2																													
401	الى ح/ موردون																														
403	ح/موردون(اوراق الدفع)																														
408	ح/موردون(فواتير غ مستلمة)																														
404	من ح/تثبيات	405																													
	الى ح/موردو التثبيات																														
405	ح/مودون (اوراق الدفع)																														
635	من ح/اشتراكات الهيئات الاجتماعية	431																													
431	الى ح/ الهيئات الاجتماعية																														
	من ح/الهيئات الاجتماعية الى ح/ النقدية																														
	2. في حال البيع(العملاء) الديون والتسبيقات وأوراق القبض الناتجة عن عمليات البيع	44/ الدولة والجماعات العمومية 441/ الدولة والجماعات العمومية: وهي الاعانات التي تحصل عليها المؤسسة سواء كانت استغلال أو تجهيز																													
	<table><tr><td>411</td><td>من ح/زبائن</td><td rowspan="3">7..</td></tr><tr><td>413</td><td>ح/ زبائن(اوراق قبض)</td></tr><tr><td>418</td><td>ح/زبائن(فواتير قيد التحرير)</td></tr><tr><td>416</td><td>الى ح/ مبيعات</td></tr></table>	411	من ح/زبائن	7..	413	ح/ زبائن(اوراق قبض)	418	ح/زبائن(فواتير قيد التحرير)	416	الى ح/ مبيعات	<table><tr><td>441</td><td>من ح/الدولة و ج.ع</td><td rowspan="3">74</td></tr><tr><td rowspan="2">131</td><td>الى ح/ اعانة استغلال</td></tr><tr><td>ح/ اعانة تجهيز</td></tr><tr><td>74</td><td>من ح/اعانة استغلال</td><td rowspan="2">131</td></tr><tr><td>5..</td><td>ح/اعانة تجهيز الى ح/النقية</td></tr></table>	441	من ح/الدولة و ج.ع	74	131	الى ح/ اعانة استغلال	ح/ اعانة تجهيز	74	من ح/اعانة استغلال	131	5..	ح/اعانة تجهيز الى ح/النقية									
411	من ح/زبائن	7..																													
413	ح/ زبائن(اوراق قبض)																														
418	ح/زبائن(فواتير قيد التحرير)																														
416	الى ح/ مبيعات																														
441	من ح/الدولة و ج.ع	74																													
131	الى ح/ اعانة استغلال																														
	ح/ اعانة تجهيز																														
74	من ح/اعانة استغلال	131																													
5..	ح/اعانة تجهيز الى ح/النقية																														
	عند استلام تسبيق من العملاء أو مبلغ أمانة على الأغلفة يصبح دين على المؤسسة وتسجل في دائن ح/419 في حال كان شك في تحصيل المستحقات من العملاء يسجل المبلغ في مدين ح/416 زبائن مشكوك فيهم.	444/ الدولة ضرائب على رقم الاعمال يسجل فيه قيمة الضريبة على نتيجة الأعمال																													
	<table><tr><td>695</td><td>من ح/ضرائب على الارباح</td><td rowspan="3">444</td></tr><tr><td rowspan="2">444</td><td>الى ح/ الدولة ض.ع.أ</td></tr><tr><td>من ح/الدولة ض.ع.أ الى ح/النقية</td></tr></table>	695	من ح/ضرائب على الارباح	444	444	الى ح/ الدولة ض.ع.أ	من ح/الدولة ض.ع.أ الى ح/النقية	<table><tr><td>4458</td><td>من ح/رسم مستحق الدفع</td><td rowspan="2">5..</td></tr><tr><td>الى ح/النقية</td></tr></table>	4458	من ح/رسم مستحق الدفع	5..	الى ح/النقية																			
695	من ح/ضرائب على الارباح	444																													
444	الى ح/ الدولة ض.ع.أ																														
	من ح/الدولة ض.ع.أ الى ح/النقية																														
4458	من ح/رسم مستحق الدفع	5..																													
الى ح/النقية																															
	</																														

تمارين الفصل الثامن

تمرين شامل:

بتاريخ 02/01/2020 تأسست مؤسسة "المنار" برأس مال قيمته 1.000.000 دج وكانت مساهمات الشريكين كما يلي:

أحمد	علي
أراضي 300.000 دج، مباني 200.000 دج	نقدية 500.000 وضع النصف في البنك والنصف في الصندوق

تعهد الشركاء بدفع المساهمات في الحين وخلال الدورة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة بواسطة كمبيالة بقيمة 300.000 دج، الرسم على القيمة المضافة 19 %؛
2. قام أحد الشركاء بسحب مبلغ قيمته 20.000 دج نقداً؛
3. سحب مبلغ من الصندوق بقيمة 90.000 دج لم تتوفر معلومات عن كيفية صرفه؛
4. الحصول على تسبيق من أحد العملاء قيمته 5.000 دج نقداً؛
5. الحصول على اعانة عينية من طرف الدولة تمثلت في معدات نقل بقيمة 150.000 دج، وتم استلامها ؛
6. استلم أمين الصندوق فاتورة اقتناء معدات مكتب بقيمة 90.000 دج مسحوبة من الصندوق (العملية 03)
7. بيع كل البضاعة الموجودة في المخزن بورقة تجارية بقيمة 400.00 دج، الرسم على القيمة المضافة 19 %، سلمت البضاعة ولم تصدر الفاتورة؛
8. اقتناء آلة صناعية بقيمة 100.000 دج على الحساب؛
9. تبين أن أحد العملاء قد أفلس، مستحقته لدى المؤسسة بقيمة 12.000 دج؛
10. سددت تسبيقاً على الاجور لأحد مستخدمي بقيمة 500 دج بشيك؛
11. تسديد المستحقات الضريبية للثلاثي الأول نقداً؛
12. ان الضريبة على النتيجة كانت 10.000 دج ستسدد في الدورة 2021.

المطلوب:

تسجيل العمليات الخاصة بالدورتين 2020 و 2021 وفق أسلوب الجرد الدائم اذا عمت أنه خلال الدورة 2021 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

في 2021/3/12 اجتمعت الجمعية العامة للشركاء وقررت توزيع نتيجة الدورة التي كانت ربح بقيمة 200.000 دج كما يلي: 70% على الشركاء، 20% على العمال،
في 2021/03/20 سددت المؤسسة المستحقات المترتبة عليها تجاه الشركاء والعمال بشيك.

الفصل التاسع

العمليات الخاصة بالحسابات المالية

تمهيد:

تمثل الحسابات المالية المجموعة الخامسة في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وتضم النقدية المحتفظ بها في المؤسسة أو لدى الغير، أو أشباه النقدية أو الأدوات المالية المشتقة أو القيم المنقولة للتوظيف، وهي من بين بنود الأصول والخصوم الجارية التي تسجل مختلف التدفقات المالية بين المؤسسة والغير. سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: القيم المنقولة للتوظيف؛
ثانياً: البنوك والمؤسسات المالية، الأدوات المالية المشتقة، الصندوق؛
ثالثاً: وكالات التسيقات والاعتمادات؛
رابعاً: التحويلات الداخلية.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ التعرف على القيم المنقولة للتوظيف، أنواعها، المجالات المرتبطة بعمليات الشراء والبيع؛
✓ التعرف على حسابات البنوك، الصندوق والأدوات المالية المشتقة؛
✓ التعرف على الحالات المرتبطة بالاستفادة من التسيقات والاعتمادات.

الأهداف
التعليمية:

أولاً: ح/50 القيم المنقولة للتوظيف

وتضم الأصول المالية التي تكتنيها المؤسسة بهدف بيعها في المدى القصير بغرض تحقيق ربح رأسمالي، ناتج عن بيعها بسعر أعلى من تكلفة اقتنائها، فهي استثمارات مالية قصيرة الأجل، وتضم عدة فروع:

ح/501 الحصص في المؤسسات المرتبطة	هي الأسهم التي تملكها المؤسسة في المؤسسات التي تنتمي لنفس المجموعة
ح/502 الأسهم الخاصة	عندما تقوم المؤسسة بإعادة شراء أسهمها من المستثمرين والمساهمين
ح/503 الأسهم الأخرى والسندات المخولة للملكية	يضم الأسهم والسندات التي تمنح الحق لمالكيها التصويت في الجمعية العامة للشركاء
ح/506 السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل	يضم سندات الاستحقاق والقسائم التي تصدرها شركات المساهمة بقيمة اسمية قابلة للتحقيق
ح/508 القيم المنقولة للتوظيف الأخرى والحقوق المماثلة	يضم كل قيم التوظيف التي لم تذكر في الحسابات السابقة
ح/509 الدفعات الباقية من القيم المنقولة للتوظيف غير مسددة	وهي المبالغ المتبقية وغير المسددة عند اقتناء القيم المنقولة للتوظيف

عند شراء القيم المنقولة للتوظيف يسجل المبلغ في مدين ح/50 القيم المنقولة للتوظيف، ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية، إضافة إلى ح/509 الدفعات الباقية من القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة في حال بقاء جزء من المبلغ غير مسدد.

وعند البيع تصادفنا حالتين:

1. التنازل بقيمة أعلى من القيمة الاسمية: في هذه الحالة ينتج أرباح تسجل في دائن ح/767 الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية؛
2. التنازل بقيمة أقل من القيمة الاسمية: في هذه الحالة تنتج خسائر تسجل في مدين ح/667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.

مثال:

1. شراء 100 سهم في مؤسسة أخرى بـ 1200 دج للسهم، الغاية منها هو التنازل عنها في المدى القصير، سُدد 60% من قيمتها بشيك؛
2. شراء 500 سند خزينة بـ 1000 دج للسند نقداً؛
3. سددت المبلغ المتبقي الخاص بالعملية 1 نقداً؛
4. بيع كل أسهم العملية رقم 01 بـ 1300 دج نقداً؛
5. بيع كل سندات الخزينة العملية رقم 02 بـ 900 دج للسند بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
		----- 01 -----		
	120.000	من ح/ الأسهم الأخرى والسندات المخولة للملكية		503
	22.800	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
71.400		الى ح/ البنك	512	
71.400		ح/ الدفعات الباقية من القيم المنقولة للتوظيف غير مسددة	509	
		شراء أسهم ودفع جزء من قيمتها بشيك		
		----- 02 -----		
	1.000	من ح/ سندات الخزينة		506
	190	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
1.190		الى ح/ الصندوق	53	
		شراء سندات الخزينة نقدا		
		----- 03 -----		
	71.400	من ح/ الدفعات الباقية من القيم المنقولة للتوظيف غير مسددة		509
71.400		الى ح/ الصندوق	53	
		تسديد المبلغ المتبقي من شراء الاسهم		
		----- 04 -----		
	130.000	من ح/ الصندوق		53
120.000		الى ح/ الأسهم الأخرى والسندات المخولة للملكية	503	
10.000		ح/ الارباح الصافية عن التنازل عن الاصول المالية	767	
		بيع الأسهم الخاصة بالعملية 01		
		----- 05 -----		
	900	من ح/ البنك		512
	100	ح/ الخسائر الصافية عن التنازل عن الاصول المالية		667
1.000		الى ح/ سندات الخزينة	506	
		بيع سندات الخزينة الخاصة بالعملية 02		

ثانيا: البنوك والمؤسسات المالية، الادوات المالية المشتقة، الصندوق

1. ح/ 51 البنوك والمؤسسات المالية ما يمثليها

يضم كل الحسابات لدى البنوك والهيئات المالية، التي تسمح بسحب وايداع الأموال، واجراء مختلف المعاملات المالية، وتضم الحسابات الفرعية التالية:

الفصل التاسع: العمليات الخاصة بالحسابات المالية

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

511/ قيم التحصيل	ح/ 517 الهيئات المالية الأخرى
512/ بنوك، حسابات جارية	ح/ 518 الفوائد المنتظرة
515/ الخزينة والمؤسسات العمومية	ح/ 519 مساهمات بنكية جارية

2. ح/ 52 الادوات المالية المشتقة:

وهي الادوات المالية المتفرعة عن الادوات المالية الرئيسية (الاسهم والسندات) مثل الخيارات، العقود المستقبلية، الاعتمادات المتبادلة لأسعار الصرف، تُعالج محاسبيا بنفس طريقة معالجة ح/ 50.

3. ح/ 53 الصندوق:

وهو الاموال السائلة المحتفظ بها في المؤسسة، وعادة تكون قيمتها ضئيلة تجنباً للاختلاس، فيعتمد على الشيكات في أغلب المعاملات التجارية، يكون هذا الحساب مدينا بقيمة المبالغ المحصلة، ودائنا بقيمة المبالغ المسددة.

ثالثا: ح/ 54 وكالات التسييقات والاعتمادات

يخصص هذا الحساب الأموال الموضوعة تحت تصرف محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون، أو الاعتمادات المفتوحة في البنوك والمؤسسات المالية الأخرى لأشخاص يمثلون المؤسسة للقيام بمهام تحت مسؤوليتهم لصالح المؤسسة، وفيه حسابين فرعيين:

541/ وكالات التسييقات	ح/ 542 الاعتمادات المالية
-----------------------	---------------------------

عند تسليم الاموال للوكيل، أو فتح اعتماد نجعل المبلغ في مدين ح/ 54 مقابل أحد حسابات النقدية، وعند استخدام الاعتماد أو القيام بأداء الخدمة يرصد الحساب.

مثال:

- قدمت مؤسسة طلب للبنك من أجل فتح اعتماد لمحاسبها أحمد بمبلغ 150.000 من أجل تسيير ديونها؛

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
150.000	150.000	01----- من ح/ الاعتمادات المالية الى ح/ البنك فتح اعتماد لمحاسب المؤسسة في البنك	542	512

رابعا: ح/ 58 التحويلات الداخلية

وهو حساب عبور، يستخدم لتسجيل التحويلات المالية والتحويلات الداخلية الأخرى، وينقسم الى فرعين:

581/ تحويلات مالية	ح/ 588 التحويلات الداخلية الأخرى
--------------------	----------------------------------

بالنسبة ح/581 يستعمل عند التحويل من حساب مالي، الى حساب مالي آخر، كحساب وسيط بينهما، لذلك يرصد بمجرد اكتمال عملية التحويل، أما ح/588 يستعمل عند استخدام الدفاتر المحاسبية المساعدة التي تقتضي فتح يومية لكل حساب وتسجل مختلف العمليات الخاصة به.

مثال:

في 2020/01/15 قامت المؤسسة بتحويل مبلغ 250.000 دج من الصندوق الى البنك من خلال وصل رقم 05، مع استعمال نظام اليومية المساعدة.

الحل:

يومية البنك لشهر جانفي:

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشرح	مدين	دائن
2020/01/15	512	5	تحويل مالي/وصل رقم 5	250.000	
	581	5	تحويل مالي/وصل رقم 5		250.000
			المجموع	250.000	250.000

يومية الصندوق لشهر جانفي:

التاريخ	رقم الحساب	رقم المستند	الشرح	مدين	دائن
2020/01/15	581	5	تحويل مالي/وصل رقم 5	250.000	
	53	5	تحويل مالي/وصل رقم 5		250.000
			المجموع	250.000	250.000

خلاصة:

المجموعة الخامسة في النظام المحاسبي المالي تتمثل في كل الحسابات المالية وبمختلف أشكالها، نقدية أو قيم منقولة للتوظيف، أو حسابات في البنوك أو المؤسسات المالية، تحتفظ بها المؤسسة لغرض المتاجرة بها في الأجل القصير، ويمكن أن نلخص هذه الأنواع فيما يلي:

ح/ 54 الوكالات وتسبيقات الاعتمادات		
عند الحصول على الوكالة أو الاعتماد:		
54	5..	الوكالات وتسبيقات الاعتمادات التقديية
عند استنفاد الوكالة أو الاعتماد:		
5./4/6	54	مصاريف/ مورдон/ خزينة الوكالات وتسبيقات الاعتمادات

ح/50 قيم منقولة للتوظيف / ح/52 الأدوات المالية المشتقة		
شراء		
50.		قيم منقولة للتوظيف
52		الأدوات المالية المشتقة
5..	509	النقدية
		الدفعات غير المسددة
البيع:		
البيع بسعر أكبر من سعر الشراء (ارباح)		
5..		النقدية
50.		قيم منقولة للتوظيف
52		الأدوات المالية المشتقة
767		الارباح الصافية عن تنازل أ.م
البيع بسعر أقل من سعر الشراء (خسائر)		
5..		النقدية
667		خسائر صافية عن تنازل أ.م
50.		قيم منقولة للتوظيف
52		الأدوات المالية المشتقة

ح/58 التحويلات الداخلية		
التحويل بين حسابين ماليين:		
5..	58	حساب مالي التحويلات الداخلية
58	5..	التحويلات الداخلية حساب مالي

ح/512 البنك / ح/53 الصندوق		
في حالة التسديد:		
6/4/3/2	512	تثبيات/مخزونات/مورдон/مصاريف
	53	البنك
		الصندوق
في حالة التحصيل:		
512		البنك
53		الصندوق
4/7		مبيعات/زبائن

تمارين الفصل التاسع

تمرين شامل:

خلال الدورة 2020 قامت مؤسسة الوفاق بالعمليات التالية:

1. سددت المصاريف التالية نقدا: مصاريف ايجار 3.000 دج، مصاريف الهاتف 12000 دج؛
 2. تحصيلت على قيمة خدمات مقدمة للغير (ايجار معدات) 5.000 دج بشيك؛
 3. بيع بضاعة بمبلغ 16.000 دج على الحساب، الرسم على القيمة المضافة 19%؛
 4. شراء قسائم الخزينة بقيمة 30.000 دج تم تسديد النصف نقدا تنوي المؤسسة التنازل عنها في المدى القصير؛
 5. تحصيل قيمة مبيعات البضاعة بشيك؛
 6. تسديد المبلغ المتبقي من قسائم الخزينة بشيك؛
 7. شراء 100 سهم بقيمة 1500 دج للسهم الواحد نقدا (لا تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها في المدى الطويل)؛
 8. — تحويل مبلغ مالي من البنك الى الصندوق قيمته 10.000 دج؛
 9. طلب اعتماد بنكي لمحاسب المؤسسة بقيمة 15.000 دج من أجل تسديد المصاريف؛
 10. استلمت شيكا بنكيا من أحد العملاء قيمته 12.000 دج للتحصيل
 11. تسديد مصاريف التأمينات بقيمة 10.000 دج والهاتف 5.000 دج عن طريق الاعتماد الممنوح للمحاسب (عملية 9)
 12. تحصيل قيمة الشيك البنكي (العملية رقم 10)
 13. بيع الاسهم الخاصة بالعملية 5 نقدا بقيمة 1600 دج للسهم الواحد
 14. في نهاية الدورة قدرت فوائد الأسهم للدورة وغير المحصلة ب 1.000 دج .
- المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية وفق أسلوب الجرد المتناوب.

الفصل العاشر

العمليات الخاصة بالأعباء

والنفقات

تمهيد:

تمثل حسابات الاعباء المجموعة ستة والنواتج المجموعة سبعة من النظام المحاسبي المالي، وتعرف كذلك بحسابات التسيير، وتصنف ضمن جدول حسابات النتائج حسب طبيعتها (حسب مدونة الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي) والتي تعتبر اجبارية، أو وظائفها الاساسية (شراء، توزيع، انتاج، ...)، وتقسم حسابات التسيير الى مجموعتين أساسيتين، مجموعة الاعباء أو المصاريف، ومجموعة النواتج أو الايرادات. من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: حساب المشتريات المستهلكة
ثانياً: بقية حسابات المصاريف
ثالثاً: حساب مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة، المنتجات الملحقة
رابعاً: بقية حسابات النواتج.

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ تسجيل القيود المتعلقة بحسابات الأعباء والمصاريف
✓ تسجيل القيود المتعلقة بحسابات النواتج والايرادات

الأهداف
التعليمية:

أولاً: ح/60 المشتريات المستهلكة:

يضم عدة حسابات فرعية:

ح/600 مشتريات بضاعة مبيعة:

يسجل في مدين هذا الحساب تكلفة الشراء الحقيقية للبضاعة أو المواد الأولية التي قامت المؤسسة بإخراجها من المخزن دون أن تقوم بتحويلها، ويقابله في الجانب الدائن ح/30 بضاعة؛

ح/601 مواد أولية مستهلكة:

يسجل في مدين هذا الحساب تكلفة الشراء الحقيقية للمواد الأولية التي قامت المؤسسة بإخراجها من المخزن بهدف تحويلها واستهلاكها في العملية الانتاجية، ويقابله في الجانب الدائن ح/31 مواد أولية؛

ح/602 تموينات أخرى مستهلكة:

يسجل في مدين هذا الحساب تكلفة الشراء الحقيقية للتموينات الاخرى التي قامت المؤسسة بإخراجها من المخزن بهدف تحويلها واستهلاكها في العملية الانتاجية، ويقابله في الجانب الدائن ح/32 تموينات أخرى؛

ح/603 تغيرات المخزون:

يظهر هذا الحساب عند استعمال أسلوب الجرد النهائي (المتناوب) فقط، يستعمل لتسوية المخزونات في نهاية الدورة بعد اجراء الجرد المادي للمخزونات؛

ح/604 مشتريات الدراسات والخدمات:

يسجل في مدين هذا الحساب مشتريات المؤسسة للدراسات والخدمات المؤدات من الغير لصالحها، مثل الدراسات التقنية والهندسية، خدمات عامة....، ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية ، أو ح/401 موردو المخزونات والخدمات؛

ح/605 مشتريات التجهيزات والمعدات والأشغال:

يسجل في مدين هذا الحساب مشتريات المؤسسة من المعدات والتجهيزات والاشغال المنجزة من طرف الغير لفائدة المؤسسة ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية، أو ح/401 موردو المخزونات والخدمات؛

ح/607 المشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات:

يسجل في مدين هذا الحساب المشتريات من التوريدات غير قابلة للتخزين مثل الماء والكهرباء والغاز، اضافة الى المواد الصغيرة التي لا تمر عبر المخزن مثل لوازم الصيانة والتنظيف والمعدات الصغيرة، ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية، أو ح/401 موردو المخزونات والخدمات؛

ح/608 مصاريف الشراء التابعة:

في حال لم تستطع المؤسسة تخصيص مصاريف شراء تابعة لعملية معينة فإنها تسجلها بصفة استثنائية في مدين ح/608، ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية، أو ح/401 موردو المخزونات والخدمات.

ح/609 التخفيضات والتنزيلات على المشتريات:

يسجل في مدين هذا الحساب التخفيضات التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة الشراء (سبق التطرق الى هذا الحساب في فصل المخزونات).

مثال:

1. بيع بضاعة بقيمة 20.000 دج نقدا، تكلفة شرائها 15.000 دج؛
 2. تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بشيك بقيمة 10.000 دج؛
 3. تحصلت المؤسسة على تخفيض تجاري بقيمة 10.000 دج نقدا خاص ببضاعة تم شراؤها الشهر السابق؛
 4. من اجل انتاج 50 وحدة من المنتجات المصنعة استهلكت 30 كغ مواد أولية (تكلفة الوحدة 100 دج)، و 10 غلاف (تكلفة الغلاف 200 دج)، 5000 دج اجور عمال مسددة بشيك؛
 5. دفعت 300.000 دج نقدا تكاليف دراسة هندسية تقنية أنجزها مكتب دراسات؛
 6. تحصلت على فاتورة نقل مشتريات سابقة بقيمة 3.000 دج بشيك.
- المطلوب: تسجيل العمليات حسب أسلوب الجرد الدائم.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
20.000	20.000	01----- من ح/الصندوق الى ح/مبيعات بضاعة بيع بضاعة نقدا	53	700
150.000	150.000	-----//----- مشتريات بضاعة مبيعة بضاعة اخراج البضاعة من المخزن	600	30
10.000	10.000	02----- من ح/مشتريات وتوريدات غير قابلة للتخزين الى ح/البنك تسديد فاتورة الكهرباء والغاز	607	512
10.000	10.000	03----- من ح/الصندوق الى ح/تخفيض تجاري محصل تحصيل تخفيض تجاري نقدا	53	609

		-----04-----		
	3.000	من ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة (30 كغ×100 دج)	601	
	2.000	ح/تموينات أخرى مستهلكة (10 غلاف×200 دج)	602	
	5.000	أجور العمال	631	
3.000		الى ح/مواد أولية	31	
2.000		ح/تموينات أخرى	32	
5.000		ح/البنك	512	
		مصاريف انتاج المنتجات المصنعة		
		-----//-----		
	10.000	من ح/منتجات مصنعة	355	
10.000		الى ح/تغير مخزون المنتجات	724	
		ادخال المنتجات المصنعة الى المخزن		
		-----05-----		
	300.000	من ح/مشتريات الدراسات والخدمات	604	
300.000		الى ح/الصندوق	512	
		شراء دراسات نقدا		
		-----06-----		
	3.000	من ح/مصاريف الشراء التابعة	608	
3.000		الى ح/البنك	512	
		تسديد مصاريف نقل بشيك		

ثانيا: بقية حسابات الأعباء

1. ح/61 خدمات خارجية:

وهي الخدمات التي تتحصل عليها المؤسسة من الغير، مثل الايجار، التأمينات، صيانة التثبيات... وتكون مرتبطة بشكل خاص بالتثبيات، ويضم عدة حسابات فرعية:

ح/611 المناولة العامة	ح/616 أقساط التأمينات
ح/613 مصاريف الايجار	ح/617 الدراسات والأبحاث
ح/614 الاعباء التجارية وأعباء الملكية المشتركة	ح/618 التوثيق ومصاريف متنوعة
ح/615 الصيانة، التصليحات والرعاية	ح/619 التخفيضات، والتنزيلات والحسومات من الخدمات الخارجية.

تسجل المصاريف الخاصة بالخدمات الخارجية في الجانب المدين للحساب 61، ويقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية أو ح/401 موردو المخزون والخدمات.

2. ح/62 الخدمات الخارجية الاخرى:

الفصل العاشر: العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

وهي الخدمات الخارجية التي تتحصل عليها المؤسسة من الغير، وليس لها علاقة مع التثبيات مثل مصاريف الاشهار، البريد، الأتعاب...، وتضم عدة حسابات فرعية

ح/621 العاملون الخارجيون عن المؤسسة	ح/626 مصاريف البريد والاتصالات
ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب	ح/627 الخدمات المصرفية وما يشابهها
ح/623 الاشهار	ح/628 الاشتراكات والمستجدات
ح/624 نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين	ح/629 التخفيضات والتزييلات والحسومات على الخدمات الخارجية الأخرى.
ح/625 التنقلات والمهمات والاستقبالات	

تسجل المصاريف الخاصة بالخدمات الخارجية الأخرى في الجانب المدين للحساب 62، ويقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية أو ح401 موردو المخزون والخدمات.

مثال حول الحسابين 62/61:

1. سددت المصاريف التالية نقدا: الايجار 150.000دج، أقساط التأمينات 13.000دج، أتعاب موثق 20.000دج؛
2. استلمت فاتورة الصيانة والاصلاح للآلات قيمتها 6.000دج سددتها نقدا؛
3. استلمت فاتورة دراسات وابحاث انجزتها لها مؤسسة دراسات بقيمة 15.000دج؛
4. سددت فاتورة الدراسة بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		مدين	دائن
183.000	150.000	01-----	613	
	13.000	من ح/مصاريف ايجار	616	
	20.000	ح/مصاريف تأمينات	622	
		ح/مصاريف أتعاب		
		الى ح/ الصندوق	53	
		تسديد مصاريف نقدا		
6.00000	6.000	02-----	615	
		من ح/مصاريف الصيانة	53	
		الى ح/الصندوق		
		تسديد مصاريف الصيانة نقدا		
15.000	15.000	03-----	607	
		من ح/مصاريف الدراسات والابحاث	512	
		الى ح/موردو المخزون والخدمات		
		استلام فاتورة مصاريف الأبحاث والدراسات		

الفصل العاشر: العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

617	512	من ح/الدراسات والأبحاث الى ح/البنك تسديد فاتورة مصاريف الأبحاث والدراسات	-----04-----	15.000	15.000
-----	-----	--	--------------	--------	--------

3. ح/63 مصاريف المستخدمين:

وهي مصاريف المستخدمين الداخليين المسددة لهم من الرواتب والأجور ، الاشتراكات في الضمان الاجتماعي، أعباء رب العمل....، وتضم عدة حسابات فرعية:

ح/631 أجور المستخدمين	ح/636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي
ح/634 أجور المستغل الفردي	ح/637 الأعباء الاجتماعية الأخرى
ح/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	ح/68 أعباء المستخدمين الأخرى

تم التطرق الى محاسبة الاجور في فصل حسابات الغير .

4. ح/64 ضرائب ورسوم:

يسجل في هذا الحساب مختلف الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة للدولة باستثناء الضرائب على الأرباح التي تسجل في ح/695 الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/641الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الاجور	ح/645 الضرائب والرسوم الأخرى
ح/642 الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	

مثال:

1. شراء طوابع ضريبة بقيمة 6.000 دج بشيك وطوابع بريدية بقيمة 1.000 دج نقداً؛
2. بلغت قيمة الرسم على التكوين المهني للمستخدمين قيمة 2.000 دج سددتها نقداً؛
3. حققت ربح اجمالي قيمته 40.000 دج خاضع للضريبة على أرباح الشركات (25%)؛
4. سددت قيمة الضريبة نقداً.

الحل:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
642		من ح/ الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال	6.000	
626		ح/مصاريف بريد واتصالات	1.000	
	512	الى ح/البنك		6.000
	53	ح/ الصندوق		1.000
		تسديد قيمة الطوابع الضريبة والبريدية		

2.000	2.000	-----02----- من ح/ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الاجور الى ح/الصندوق تسديد قيمة الرسم على التكوين المهني نقدا	53	641
10.000	10.000	-----03----- من ح/ الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية الى ح/الدولة الضرائب على النتائج اثبات الضريبة على أرباح الشركات	444	695
10.000	10.000	-----04----- من ح/ الدولة الضرائب على النتائج الى ح/الصندوق تسديد الضريبة على أرباح الشركات	53	444

5. ح/65 الأعباء العملية:

وهي مصاريف مختلف العمليات التي تدخل في النشاط التشغيلي العادي للمؤسسة، ينقسم الى حسابات فرعية:

ح/651 الاتاوى المترتبة عن الامتيازات والبراءات	ح/655 قسم النتائج عن عمليات منجزة بصورة مشتركة
ح/652 نواقص قيم خروج أصول مثبتة غير مالية	ح/656 غرامات وعقوبات واعانات ممنوحة
ح/653 أتعاب الحضور	ح/657 الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري
ح/654 خسائر على الحسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	ح/658 أعباء اخرى للتسيير الجاري

تسجل المصاريف الخاصة بالأعباء العملائية في الجانب المدين للحساب 65، ويقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية أو ح401 موردو المخزون والخدمات.

مثال:

1. سددت المؤسسة أعباء اتاوات على استخدام برامج معلوماتية بـ 20.000 دج نقدا؛
2. كانت أتعاب حضور أعضاء مجلس الادارة 3.000 دج؛
3. تحصلت على عقوبة ضريبية نتيجة التأخر في تسديد المستحقات بقيمة 12.000 دج سددتها بشيك؛
4. سددت أتعاب الحضور نقدا.

الحل:

رقم الحساب	البيان	المبالغ	
		مدين	دائن
651	-----01----- من ح/ الاتاوى المترتبة عن الامتيازات والبراءات الى ح/ الصندوق تسديد قيمة الاتاوات نقدا	53	20.000

3.000	3.000	-----02----- من ح/ أتعاب الحضور الى ح/ أعباء أخرى واجب دفعها اثبات أتعاب الحضور	468	653
		-----03----- من ح/ غرامات وعقوبات واعانات ممنوحة الى ح/ البنك دفع الغرامة الضريبية		
		-----04----- من ح/ أعباء أخرى واجب دفعها الى ح/ الصندوق تسديد قيمة اتعاب الحضور		
12.000	12.000		512	656
3.000	3.000		53	4686

6. ح/ 66 الأعباء المالية:

وهي كل المصاريف ذات الطبيعة المالية، ترتبط بالتمويل الخارجي للمؤسسة، وينقسم الى عدة حسابات فرعية:

ح/ 661 أعباء الفوائد	ح/ 666 خسائر الصرف
ح/ 664 الخسائر على الحسابات الدائنة مرتبطة بالمساهمات	ح/ خسائر صافية عن تنازل عن الاصول المالية
ح/ 665 فارق تقييم اصول مالية-نواقص قيمة	ح/ 668 أعباء مالية اخرى.

تسجل المصاريف الخاصة بالأعباء المالية في الجانب المدين ح/ 66، ويقابلها في الجانب الدائن أحد حسابات النقدية أو ح/ 401 موردو المخزون والخدمات.

مثال:

1. بلغت قيمة فوائد القروض 10.000 دج سددتها المؤسسة نقداً؛
2. بيع أسهم بقيمة 20.000 دج بشيك تم شراؤها بـ 25.000 دج؛
3. قدرت القيمة السوقية للأسهم في 12/31 بـ 12.000 دج كان سعر شرائها 13.000 دج (قصيرة الاجل).

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
10.000	10.000	----- 01 ----- من ح/ أعباء الفوائد الى ح/ الصندوق تسديد قيمة الفوائد نقداً	53	661

25.000	20.000 5.000	-----02----- من ح/البنك ح/ الخسائر الصافية عن التنازل عن الاصول المالية الى ح/سندات المساهمة الاخرى بيع أسهم بشيك -----12/31----- من ح/ فارق تقييم أصول مالية-نواقص قيمة الى ح/أسهم اخرى انخفاض قيمة الاسهم	261	512
				667
1.000	1.000		503	665

7. ح/67 الابعاء غير العادية:

وهي الابعاء المرتبطة بالحالات الاستثنائية والتي لا تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة، حيث قد تظهر في دورة وتختفي في عدة دورات مثل مصاريف ناشئة عن الكوارث الطبيعية، أو وجود نزاعات غير متوقعة...

8. ح/68 مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة:

يتم التطرق اليه في الفصل الموالي الخاص بأعمال نهاية الدورة.

9. ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها:

يُستعمل لتسجيل الضرائب المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة، يضم أربع حسابات فرعية:

ح/692 الضرائب المؤجلة على الاصول	ح/695 ضرائب على الأرباح مبنية على الانشطة العادية
ح/693 الضرائب المؤجلة على الخصوم	ح/698 ضرائب أخرى على النتائج.

ثالثا: ح/70 مبيعات البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة، المنتجات الملحقه:

يسجل في دائن هذا الحساب (ح/70) سعر البيع الصافي (رقم الاعمال) بعد طرح التخفيضات التجارية والمردودات من المبيعات ، ويضم ثلاث مجموعات رئيسية:

- نواتج متعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة: مبيعات بضاعة، مواد أولية، منتجات مصنعة، المواد المتبقية، خدمات مقدمة، الاشغال والدراسات...
- نواتج متعلقة بأنشطة ملحقه: مثل بيع الأغلفة القابلة للاستهلاك، استرجاع الاغلفة...
- التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة خارج الرسم.

1. ح/700 مبيعات بضاعة:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع البضاعة والمواد الأولية، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

2. ح/701 مبيعات منتجات تامة الصنع:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع المنتجات تامة الصنع (التي تم تصنيعها داخليا بهدف بيعها)، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب

3. ح/702 مبيعات المنتجات الوسيطة:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع المنتجات الوسيطة (المنتجات التي وصلت الى درجة معينة من التصنيع ووضعت بالمخزن لإتمام تصنيعها أو بيعها)، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

4. ح/703 مبيعات المنتجات المتبقية:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع المنتجات المتبقية (منتجات غير صالحة للبيع بصورة عادية أو الاستخدام في العملية الانتاجية)، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

5. ح/704 مبيعات الأشغال:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع الأشغال (المقدمة الى الغير)، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

6. ح/705 مبيعات الدراسات:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من بيع الدراسات (المقدمة الى الغير)، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب

7. ح/706 تقديم الخدمات الأخرى:

يسجل في دائن هذا الحساب سعر البيع الصافي من قيمة تقديم الخدمات الأخرى للغير مثل تأجير الممتلكات، استشارات، وساطة...، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

8. ح/708 منتجات الأنشطة الملحقه

يسجل في دائن هذا الحساب النواتج المرتبطة بالأنشطة الاستثنائية للمؤسسة مثل بيع الاغلفة، فوائض استرداد الاغلفة المتداولة، خدمات الاطعام والسكن للمستخدمين...، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء في حالة البيع على الحساب؛

9. ح/709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة:

يسجل في مدين هذا الحساب قيمة التخفيضات التجارية الممنوحة ، التنزيلات، الحسومات في فاتورة الانقاص(فاتورة التصحيح)، ويقابلها في الجنب الدائن أحد حسابات النقدية أو ح/411 العملاء .

مثال:

1. بيع بضاعة للزبون علي بقيمة 40.000 دج نقدا تكلفة شرائها 25.000 دج، الرسم على القيمة المضافة 19%، وتحصيل قيمة أمانة أغلفة 10.000 دج.
2. أنجزت دراسات لمؤسسة أخرى وتم بيعها بقيمة 25.000 دج بشيك؛
3. منح تخفيض تجاري للزبون علي بقيمة 5.000 دج بشيك؛
4. استرجعت الاغلفة من عند الزبون وأرجعت له مبلغ 2.000 دج نقدا فقط نظرا لإرجاعها ناقصة.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		مدين	دائن
	57.600	01----- من ح/ الصندوق	53	
40.000		الى ح/ مبيعات بضاعة	700	
7.600		ح/ رسم على القيمة المضافة محصل	4456	
10.000		ح/ عملاء: أمانة محصلة	4191	
		بيع بضاعة نقدا مع تحصيل مبلغ أمانة		
		-----//-----		
25.000	25.000	من ح/ مشتريات بضاعة مباعة	600	
		الى ح/ بضاعة	30	
		اخراج البضاعة المباعة		
		02-----		
25.000	25.000	من ح/ البنك	512	
		الى ح/ مبيعات دراسات	705	
		بيع دراسة بشيك		
		03-----		
5.000	5.000	من ح/ تخفيضات تجارية ممنوحة	709	
		الى ح/ البنك	512	
		تخفيض تجاري ممنوح		
		04-----		
	10.000	من ح/ عملاء: أمانة محصلة	4191	
8.000		الى ح/ نواتج أنشطة ملحقة	708	
2.000		ح/ الصندوق	53	
		ارجاع جزء من مبلغ الأمانة		

رابعاً: بقية حسابات النواتج.

1. ح/72 الانتاج المخزن أو المحسوب من التخزين:

يتعلق بالإنتاج الداخلي للمؤسسة، يسجل في هذا الحساب حركة السلع والخدمات الجاري انجازها وحركة المنتجات المخزنة في المخازن، ويضم حسابين:

ح/723 **تغير المخزون الجاري**: يسجل في دائن هذا الحساب تكلفة انتاج المنتجات غير منتهية الصنع في نهاية الدورة ويقابله في الجانب المدين ح/33 سلع قيد الانجاز، أو ح/34 انتاج خدمات جاري انجازها، على أن يرصد في بداية الدورة المقبلة؛

ح/724 **تغير المخزونات من المنتجات**: يكون الحساب دائناً عند كل عملية انتاج وادخال الى المخزن ويقابله في الجانب المدين ح/35 الانتاج المثبت، ويكون مديناً عند كل عملية اخراج من المخزن للمنتجات بهدف البيع أو اتمام التصنيع، وهذا عند تطبيق الجرد الدائم.

أما عند تطبيق الجرد المتناوب فإن هذا الحساب لا يستعمل خلال الدورة، بل يستعمل فقط في نهاية الدورة من خلال تسجيل الرصيد، وحساب تغير مخزون المنتجات بين بداية الدورة ونهاية الدورة، فإذا كان الفرق ايجابياً يكون ح/72 دائناً، أما اذا كان الفرق سلبياً فيكون ح/72 مديناً.

مثال:

1. انجزت المؤسسة منتجات تامة الصنع تكلفتها 200.000 دج ومنتجات وسيطة تكلفتها 12.000 دج وتم وضعهم في المخزن؛
2. باعت منتجات تامة الصنع بقيمة 250.000 دج نقداً.
3. في 12/31 بلغت تكلفة المنتجات جاري انجازها في ورشات التصنيع 1.000 دج

الحل:

حسب اسلوب الجرد الدائم:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
212.000	200.000 12.000	----- 01 -----		
		من ح/ منتجات مصنعة		355
		ح/بقايا المواد		358
		الى ح/ تغير مخزون المنتجات ادخال مخزون المنتجات الى المخزن	724	
250.000	250.000	----- 02 -----		
		من ح/ الصندوق		53
		الى ح/ مبيعات منتجات مصنعة بيع منتجات مصنعة نقداً	701	

724	355	من ح/ تغير مخزون المنتجات الى ح/ منتجات مصنعة اخراج المنتجات المصنعة من المخزن -----ن/12/31-----	200.000	200.000
331	723	من ح/ منتجات جاري إنجازها الى ح/ تغير المخزون الجاري تسوية ح/331	1.000	1.000

2. ح/ الانتاج المثبت:

يسجل في دائن هذا الحساب تكلفة انتاج المؤسسة للتبittات العينية أو المعنوية بوسائلها الخاصة للاستخدام الذاتي، ويضم حسابين فرعيين:

ح/ انتاج الاصول الثابتة المعنوية: ويسجل فيه قيمة الاصول غير المادية التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة؛

ح/ انتاج الاصول الثابتة المادية: يسجل فيه قيمة الاصول المادية التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة.

- عند استلام التبittات يسجل في الجانب المدين أحد حسابات التبittات (مادي أو معنوي)، ويقابله في الجانب الدائن ح/ 73 الانتاج المثبت؛

- في نهاية الدورة اذا لم يتم استلام التبitt كاملا تسجل تكلفة الانجاز في الجانب المدين ح/ 232 التبittات العينية الجاري انجازها، ويقابله في الجانب الدائن ح/ 732 انتاج الاصول الثابتة المادية بالنسبة للتبitt المادي، أو في الجانب المدين ح/ 237 التبittات المعنوية الجاري انجازها، ويقابله في الجانب الدائن ح/ 731 انتاج الاصول الثابتة المعنوية بالنسبة للتبitt المعنوي.

مثال:

1. تم استلام برامج اعلام آلي للمؤسسة للاستخدام الذاتي منجزة من طرف مهندسين داخليين تابعين للمؤسسة بتكلفة 250.000دج؛
2. أنجزت مبنى اداري بوسائلها الخاصة تطلب مواد أولية 220.000دج، أجور عمال 80.000دج مسددة بشيك، تم استلام المبنى؛
3. في 12/31ن بلغت تكلفة انجاز مستودع للمؤسسة باستعمال وسائلها الخاصة 150.000دج، لم يتم استلام هذا المستودع بعد.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
250.000	250.000	01----- من ح/ برامج اعلام آلي الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية استلام برامج اعلام آلي منجزة ذاتيا	731	204
220.000	220.000	02----- من ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
80.000	80.000	ح/ أجور العمال		631
220.000		ح/ مواد أولية	31	
80.000		ح/ البنك	512	
		مصاريف انجاز مباني إدارية		
300.000	300.000	//----- من ح/ مباني إدارية الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية استلام مباني إدارية تم إنجازها ذاتيا	732	213
150.000	150.000	12/31----- من ح/ التثبيتات العينية جاري إنجازها الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية تكلفة مستودع جاري إنجازه ولم يستلم بعد	732	232

3. ح/ 74 اعانات الاستغلال:

يسجل في دائن هذا الحساب قيمة الاعانات التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية للمؤسسة وتكون مقيدة بمدة تقل عن السنة، ويقابله في الجانب المدين أحد حسابات النقدية، أو حسابات الغير وتنقسم الى فرعين:

ح/ 741 اعانات الاستغلال (التوازن): تمنحها الدولة والجماعات المحلية بهدف تغطية خسائر الاستغلال والتي قد تؤدي الى الافلاس؛

ح/ 748 اعانات أخرى للاستغلال: هي اعانات تقدمها الدولة والجماعات المحلية للمؤسسة اذا ما التزمت بشروط معينة كبيع بعض السلع بسعر أقل من تكلفة الانتاج...

مثال:

1. تحصلت المؤسسة على وعد باستلام اعانة استغلال مقابل تخفيضها لقيمة الحليب المنتج (بتكلفة أقل من تكلفة الإنتاج) بقيمة 900.000 دج؛
2. تحصلت على اعانة استغلال بقيمة 250.000 دج من أجل تغطية خسائر استغلال بشيك؛
3. استلمت اعانة الاستغلال (العملية 01) نقدا.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
900.000	900.000	----- 01 ----- من ح/ الدولة والجماعات العمومية اعانات مطلوبة الى ح/ اعانات أخرى للاستغلال اثبات قيمة الاعانة	441	748
250.000	250.000	----- 02 ----- من ح/ البنك الى ح/ اعانة استغلال استلام اعانة توازن بشيك	512	741
900.000	900.000	----- 03 ----- من ح/ الصندوق الى ح/ الدولة والجماعات العمومية اعانات مطلوبة تحصيل قيمة الاعانة	53	441

4. ح/75 المنتجات العمالية الأخرى:

يضم هذا الحساب الناتج المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والتي لا تدخل ضمن المجموعات السابقة مثل اتاوات مترتبة على براءات الاختراعات والامتيازات، أتعاب الحضور للإداريين،...، ويضم عدة مجموعات فرعية:

ح/751 اتاوات عن الامتيازات والبراءات والتراخيص	ح/755 قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة
ح/752 فوائض القيمة عن مخزونات الاصول المثبتة غير المالية	ح/756 المدخولات عن الحسابات الدائنة للمهتلكة
ح/753 أتعاب الحضور للإداريين أو المسير	ح/757 المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير
ح/754 أقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية	ح/758 المنتوجات الأخرى للتسيير الجاري

مثال:

- الحصول على اتاوة نتيجة استغلال براءة اختراع خاصة بالمؤسسة بقيمة 15.000 دج نقداً؛
- تحصل مسيري الإدارة على 5.000 دج نقداً نتيجة قيامهم بمهام إدارية في مجلس إدارة مؤسسة تنتمي إلى نفس الجمع؛
- أظهر الجرد المادي لحساب الصندوق فرقا إيجابيا بقيمة 4.000 دج.
- تحصلت على تعويض مالي من شركة تأمين بقيمة 10.000 دج وديون سبق الغاؤها بـ 3.000 دج بشيك ؛

الحل:

الفصل العاشر: العمليات الخاصة بالأعباء والنواتج

محاضرات في مقياس المحاسبة المالية

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
15.000	15.000	01----- من ح/ الصندوق الى ح/ اتاوات عن الامتيازات والبراءات والتراخيص الحصول على اناوة براءة اختراع	751	53
5.000	5.000	-----02----- من ح/ الصندوق الى ح/ اتعاب الحضور للإداريين أو المسير الحصول على اتعاب الحضور للمسيرين	753	53
4.000	4.000	-----03----- من ح/ الصندوق الى ح/ المنتوجات الاخرى للتسيير الجاري تسوية حساب الصندوق	758	53
3.000 10.000	13.000	-----04----- من ح/ البنك الى ح/ المدخولات عن الحسابات الدائنة المهتلكة ح/ المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير تحصيل مبلغ من شركة التامين، وديون سبق الغاؤها بشيك	756 758	512

5. ح/76 المنتجات المالية:

يسجل في دائن هذا الحساب كل النواتج ذات الطبيعة المالية، مثل عائدات السندات المثبتة، نواتج من شركات تابعة، الفوائد المحصل عليها من القروض، أرباح تغير أسعار الصرف....، ويضم عدة حسابات فرعية:

ح/761 منتجات المساهمة	ح/766 أرباح الصرف
ح/762 عائدات الاصول المالية	ح/767 الارباح الصافية عن التنازل عن الاصول المالية
ح/763 عائدات الحسابات الدائنة	ح/768 المنتوجات المالية الأخرى
ح/765 فارق التقييم عن الاصول المالية - فوائض	

مثال:

1. تحصلت المؤسسة على نواتج المساهمة في مؤسسة تابعة بقيمة 12.000 دج بشيك بقرار من الجمعية العامة للمؤسسة؛
2. تحصلت على فوائض أسهم بقيمة 15.000 دج نقداً؛
3. تبين أن قيمة سندات التوظيف هي 12.000 دج في نهاية الدورة (سعر شرائها 10.000 دج)؛

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
12.000	12.000	----- 01 ----- من ح/ البنك الى ح/ منتوجات المساهمة الحصول على ناتج مساهمة	761	512
15.000	15.000	----- 02 ----- من ح/ الصندوق الى ح/ عائدات الاصول المالية تحصيل فوائد أسهم	762	53
2.000	2.000	----- 03 ----- من ح/ قيم منقولة للتوظيف الى ح/ فارق التقييم عن الاصول المالية - فوائض اثبات فائض التقييم	765	506

6. ح/ 77 العناصر غير العادية:

هي النواتج المرتبطة بالظروف الاستثنائية والحالات غير العادية، مثل نواتج النزاعات على الملكية، تعويضات على الكوارث الطبيعية..

مثال:

تحصلت المؤسسة على قيمة 12.000 دج بشيك نتيجة وجود نزاع مع عميل سابق.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
12.000	12.000	----- 01 ----- من ح/ البنك الى ح/ العناصر غير العادية - نواتج تحصيل ايرادات استثنائية بشيك	761	512

7. ح/ 78 الاسترجاعات من خسائر القيمة والتموينات:

يكون هذا الحساب دائنا في حالة الالغاء الجزئي أو الكلي لخسائر القيمة والمؤونات المكونة خلال السنوات السابقة والتي أصبحت غير ضرورية، يتم التطرق اليه في أعمال نهاية الدورة.

خلاصة:

تمثل حسابات التسيير المجموعة السادسة والتي تضم الاعباء والمصاريف، والمجموعة السابعة والتي تضم النواتج والايادات، ويمكن أن نلخص الحسابات المرتبطة بها كما يلي:

الاعباء			النواتج		
ح/60 المشتريات المستهلكة:			ح/70 مبيعات		
600	مشتريات بضاعة مبيعة		5..	النقدية	
601	مشتريات مواد أولية مستهلكة		411	العملاء	
602	مشتريات تموينات أخرى مستهلكة			مبيعات بضاعة	700
	بضاعة	30		مبيعات منتجات مصنعة	701
	مواد أولية	31		مبيعات منتجات وسيطة	702
	تموينات أخرى	32		مبيعات منتجات متبقية	703
604	مشتريات الدراسات والخدمات			مبيعات أشغال	704
605	مشتريات التجهيزات والمعدات والأشغال			مبيعات دراسات	705
607	المشتريات تغير المخزنة			تقديم خدمات أخرى	706
608	مصاريف الشراء التابعة			نواتج أنشطة ملحقة	708
	نقدية	5..		التخفيضات	709
	موردو المخزون	401			
ح/61 الخدمات الخارجية و ح/62 خدمات خارجية أخرى			ح/72 الانتاج المخزن: عند الادخال		
61	خدمات خارجية		33	سلع قيد الانجاز	
62	خدمات خارجية أخرى		34	خدمات جاري انجازها	
	نقدية	5..		تغير المخزون الجاري	723
	موردو المخزون	401		الانتاج المخزن	35
				تغير الانتاج المخزن	724
ح/63 مصاريف المستخدمين			ح/73 الانتاج المثبت		
63	مصاريف مستخدمين		2..	التثبيتات	
	المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم	42		الانتاج المثبت	73
	المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم	42		-----12/31-----	
	النقدية	5..		تثبيتات عينية جاري انجازها	232
				تثبيتات معنوية جاري انجازها	237
				الانتاج المثبت	73
				في حال عدم استلام التثبيت في نهاية الدورة	
ح/64 الضرائب والرسوم و ح/69 الضرائب على النتائج			ح/74 اعانة الاستغلال		
63	الضرائب والرسوم		5..	النقدية	
69	الضرائب على النتائج			اعانة الاستغلال	74
	النقدية	5..			
ح/65 الاعباء العمالية و ح/66 الاعباء المالية و ح/67 الاعباء غير العادية			ح/75 المنتجات العمالية الأخرى و ح/76 النواتج المالية و ح/77 العناصر غير العادية		
65	الاعباء العمالية			النقدية	5..
66	الاعباء المالية			المنتجات العمالية الأخرى	75
67	الاعباء غير العادية			النواتج المالية	66
	النقدية	5..		العناصر غير العادية	77
	موردو المخزون	401			

تمارين الفصل العاشر

تمرين شامل:

خلال الدورة 2020 قامت مؤسسة "الوثام" بالعمليات التالية:

1. بيع أسهم بقيمة 150.000 دج بشيك سعر شرائها 100.000 دج اقتنتها المؤسسة بهدف بيعها في المدى القصير؛
2. شراء بضاعة من عند مورد أجنبي بقيمة € 1.000 على الحساب (100=€1 دج)؛
3. تحصل على اعانة توازن من عند الدولة بقيمة 200.000 دج من أجل تجنب افلاس المؤسسة بعد أن قامت بتخفيض قيمة منتجاتها من الحليب بطلب من الدولة؛
4. تضررت بعض مخزوناتا بقيمة 10.000 دج نتيجة حدوث هزة أرضية؛
5. سددت فوائد قرض مصرفي بقيمة 5.000 دج نقدا؛
6. منحت المؤسسة لـ واحد العمال ما قيمته 13.000 دج نقدا كتعويض لـ واحد العمال المطرودين؛
7. منح اعانة قيمتها 20.000 دج لـ واحد الجمعيات الخيرية بشيك؛
8. بلغت مصاريف انعقاد الجمعية العامة للشركاء 2.000 دج سددت بشيك؛
9. سددت المورد الاجنبي (العملية رقم 2) نقدا حيث أصبح سعر الصرف (110=€1 دج)؛
10. حصلت قيمة اعانة التوازن (العملية 3) بشيك؛
11. قامت المؤسسة بإنجاز دراسة لصالح مؤسسة أخرى تطلبت اجور عمال 5000 دج مسددة نقدا ومواد اولية مستهلكة من المخزن بقيمة 12.000 دج (هذه الدراسة لم تنتهي بعد)؛
12. قامت المؤسسة بتأجير آلات صناعية لمؤسسة أخرى بقيمة 55.000 دج نقدا؛
13. خلال الدورة حققت المؤسسة نتيجة دورة ربح بقيمة 500.000 دج.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة حسب اسلوب الجرد الدائم؛
- سجل قيمة الضريبة على أرباح المؤسسة في يومية المؤسسة.

الفصل الحادي عشر

أعمال نهاية الدورة

تمهيد:

تكتسي أعمال نهاية الدورة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، من أجل اعداد الحسابات الختامية بعد اجراء التسويات المطلوبة وتصحيح بعض العمليات، حيث تهدف أعمال نهاية الدورة الى : الجرد المادي لعناصر الذمة المالية، وتسوية الحسابات الضرورية، حتى تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من نواتجها، اعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة الحسابات، اعداد الكشوف المالية وغلق الحسابات.

من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: جرد المخزونات؛
ثانياً: جرد التثبيات؛
ثالثاً: أعمال الجرد المحاسبي الأخرى؛
رابعاً: القوائم المالية

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب قادراً على:

✓ معرفة أعمال الجرد المادي والمحاسبي المرتبطة بالمخزونات في نهاية الدورة؛
✓ التمييز بين اساليب حساب الاهتلاكات والتعرف على طرق التسجيل؛
✓ التعرف على الحالات المرتبطة بخسائر القيمة للمخزونات، التثبيات، حسابات الغير؛
✓ تسجيل عمليات التنازل عن التثبيات والأصول المالية؛
✓ التعرف على الحالات المرتبطة بمؤونة المخاطر والاعباء؛
✓ التعرف على القوائم المالية.

الأهداف التعليمية:

أولاً: جرد المخزونات

الجرد هو عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من اعداد ميزان المراجعة، وقبل اعداد القوائم المالية، بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة، اضافة الى تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة في نهاية تلك السنة¹.

1. الجرد المادي للمخزونات:

يقصد بالجرد المادي للبضاعة الحصر والعد للأصناف الموجودة بالمخازن في نهاية الدورة المالية، والتأكد من ملكية المشروع لها في تاريخ محدد²، فالمؤسسة تقوم بجرد مادي (تعداد واحصاء) لعناصر المخزون من بضاعة، مواد أولية، تموينات أخرى، انتاج مخزن، وتحديد قيمة هذا المخزون، من أجل تحديد الأصناف الموجودة فعلاً في المخزن، اضافة الى المواد واللوازم والمنتجات الجارية الموجودة في الورشات، اضافة الى مخزون المؤسسة الموجود لدى الغير، ويجب أن تتم العملية بصورة دقيقة وسليمة، على أن يكون التقييم دون تضخيم لقيمة المخزون في نهاية الدورة حتى لا ينعكس على نتيجة الدورة بالزيادة، ودون انقاص لقيمة المخزون حتى لا ينعكس على نتيجة الدورة بتخفيض قيمتها الفعلية.

2. الجرد المحاسبي للمخزون:

يوجد نوعين من الجرد المرتبطة بالمخزون :

أ- الجرد المتناوب (النهائي):

حسب هذا الاسلوب فان الحركة اليومية للمخزون لا تسجل، فعند الشراء أو البيع تسجل الفاتورة فقط، دون تسجيل قيود الادخال أو الاخراج، وعند الانتاج تسجل المصاريف فقط، وفي نهاية الدورة وبعد اجراء الجرد المادي وتحديد القيمة الحقيقية للمخزون الموجود في مخازن المؤسسة، يتم تسجيل قيود خاصة بالتسوية، من أجل تعديل أرصدة حسابات المخزونات وفقاً للجرد المادي (الحقيقي)، وهذا من خلال تخفيض مخزون بداية المدة، ثم اثبات مخزون نهاية المدة، وأخيراً ترصيد كل حسابات المشتريات (ح/38) ان وجدت (تم التطرق الى العنصر بالأمثلة في فصل المخزونات)

ب- الجرد الدائم:

حسب هذا الاسلوب تسجل حركة المخزون، لمتابعة المخزونات الصادرة من المخازن والواردة اليه، مع كل عملية شراء أو بيع أو انتاج، فحركة المخزونات تدرج بشكل عادي خلال الدورة، وفي نهاية الدورة يتم اجراء جرد مادي لتحديد قيمة المخزون الموجودة فعلاً في مخازن المؤسسة، وفي حال وجود اخلاف بين الجرد المحاسبي الدائم والجرد المادي فان هذا يستلزم اجراء قيود تسوية من أجل تعديل فروقات الجرد الموجودة، ويمكن أن نميز وجود الحالات التالية:

في حال اعتبار الفارق عادي:

¹ عبد العزيز علوان العززي، الجرد والتسويات الجردية، دار عبادي للنشر، صنعاء، 2006، ص16

² سليمان محمد مصطفى، المحاسبة المالية - الحسابات الختامية والتسويات الجردية -، الدار الجامعية الجيدة للنشر، الإسكندرية، 2006، ص68

– الجرد المادي أكبر من التسجيل المحاسبي وفق اسلوب الجرد الدائم:

في هذ الحالة يتم تسوية هذا الفارق بزيادة رصيد الحساب المعني ليصبح مساوي للقيمة الفعلية في المخزن، من خلال تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
		----- 01 -----		
XX		من ح/ البضاعة	30	
XX		ح/المواد الأولية	31	
XX		ح/تموينات أخرى	32	
XX		ح/الانتاج المخزن	35	
XX		الى ح/ مشتريات بضاعة مباعة	600	
XX		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة	601	
XX		ح/مشتريات تموينات أخرى مستهلكة	602	
XX		ح/تغير مخزون المنتجات	724	
		تسوية المخزونات		

الجرد المادي أقل من التسجيل المحاسبي وفق اسلوب الجرد الدائم

في هذ الحالة يتم تسوية هذا الفارق بتخفيض رصيد الحساب المعني ليصبح مساوي للقيمة الفعلية في المخزن، من خلال تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
		----- 01 -----		
XX		من ح/ مشتريات بضاعة مباعة	600	
XX		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة	601	
XX		ح/مشتريات تموينات أخرى مستهلكة	602	
XX		ح/تغير مخزون المنتجات	724	
XX		الى ح/ البضاعة	30	
XX		ح/المواد الأولية	31	
XX		ح/تموينات أخرى	32	
XX		ح/الانتاج المخزن	35	
		تسوية المخزونات		

في حال اعتبار الفارق غير عادي وغير مبرر:

– الجرد المادي أكبر من التسجيل المحاسبي وفق اسلوب الجرد الدائم:

يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	01-----		30
	XX	من ح/ البضاعة		31
	XX	ح/ المواد الأولية		32
	XX	ح/ تموينات أخرى		35
XX		الى ح/ نواتج استثنائية عن عمليات التسيير	757	
		تسوية المخزونات		

الجرد المادي أقل من التسجيل المحاسبي وفق أسلوب الجرد الدائم

في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	XX	01-----		657
XX		من ح/ مصاريف استثنائية للتسيير		
		الى ح/ البضاعة	30	
XX		ح/ المواد الأولية	31	
XX		ح/ تموينات أخرى	32	
XX		ح/ الانتاج المخزن	35	
		تسوية المخزونات		

مثال:

في 2020/12/31 وبعد اجراء الجرد المادي تحصلت المؤسسة على الجدول التالي:

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة	الفرق ونوعه
بضاعة	1000	800	50 دج/كغ	عادي
مواد اولية	500	700	120 دج/كغ	عادي
اغلفة مستهلكة	1200	1400	30 دج/لغلاف	غير عادي
منتجات مصنعة	5000	4000	250 دج/و	غير عادي

المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية مع العلم أن المؤسسة تعتمد على أسلوب الجرد الدائم.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		داين	مدين
10.000	10.000	-----2020/12/31----- من ح/ بضاعة (800-1.000) كغ×50 ج الى ح/ مشتريات بضاعة مباعة تسوية البضاعة -----//-----	600	30
24.000	24.000	من ح/ مواد أولية مستهلكة (500-700) كغ×120 دج الى ح/ مواد أولية تسوية المواد الأولية -----//-----	31	601
6.000	6.000	من ح/ مصاريف استثنائية للتسيير (1200-1400) كغ×30 دج الى ح/ أغلفة مستهلكة تسوية الأغلفة المستهلكة -----//-----	326	657
250.000	250.000	من ح/ منتجات مصنعة (4.000-5.000) كغ×250 دج الى ح/ نواتج استثنائية عن عمليات التسيير تسوية المنتجات المصنعة	757	35

3. خسائر القيمة في المخزون:

تعتبر التكلفة التاريخية الأساس الذي يُعتمد عليه في التقييم، والتي تعبر عن تكلفة الشراء أو الانتاج، غير أن النظام المحاسبي المالي يسمح في بعض الحالات ووفق شروط مراجعة التكلفة التاريخية استنادا الى التكلفة العادلة، أو القيمة القابلة للتحقق، أو القيمة الاستبدالية.

تنص المادة 05/123 من النظام المحاسبي المالي أنه: "عملا بمبدأ الحيطة والحذر فان المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية، أيهما أقل، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج، عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون (صافي سعر البيع)"

ويمكن أن نوضح التالي:

✓ تكلفة المخزون هي تكلفة الشراء أو تكلفة الانتاج؛
✓ القيمة الصافية للإنجاز هي صافي سعر البيع (بعد طرح مصاريف الالتزام والتسويق)
✓ اذا كانت تكلفة المخزون > القيمة الصافية للإنجاز لا تحتاج المؤسسة لتكوين مؤونة
✓ اذا كانت تكلفة المخزون < القيمة الصافية للإنجاز يجب تكوين مؤونة.

- في نهاية الدورة إذا كان سعر البيع بالنسبة للمخزونات أقل من تكلفة الشراء أو الانتاج فان المؤسسة ملزمة بتكوين مؤونة خاصة بالمخزونات، والتي تهدف الى تغطية أية خسائر قد تتحقق في الدورة المقبلة نتيجة بيع المخزون بسعر

- أقل من تكلفته، من خلال تسجيل الفرق في مدين ح/ 685 مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية، ويقابله في الجانب الدائن ح/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ؛
- إذا شهد المخزون المعني خسارة قيمة اضافية بسبب انخفاض جديد في صافي سعر البيع فيجب تكوين خسائر قيمة اضافية (بتسجيل نفس القيد بقيمة الزيادة)؛
- إذا أصبحت خسارة القيمة غير مبررة كلياً أو جزئياً، لا بد من الغائها أو تخفيضها، من خلال ترصيد ح/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ مع ح/ 785 استرجاعات عن خسائر القيمة للأصول الجارية؛
- عند بيع المخزون الذي كون لأجله خسارة القيمة لا بد من ترصيد هذه المؤونة (الغائها) من خلال تخفيضها من مبلغ المخزونات المعنية عند اخراجها.

مثال:

في 2019/12/31 أظهرت عملية الجرد الخاصة بمؤسسة "المنار" ما يلي:

المجرد المادي	تكلفة الشراء	تكلفة البيع	خسارة القيمة / كغ
2000 كغ	120	100	20 دج

خلال الدورة 2020 قامت ببيع 500 كغ من البضاعة بقيمة 125 دج للكغ نقداً.

في 2020/12/31 نفرض:

- صافي سعر بيع البضاعة أصبح 130 دج / كغ.
- صافي سعر بيع البضاعة أصبح 90 دج / كغ.

الحل:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
685	390	-----2019/12/31----- من ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية الى ح/ خسائر القيمة على البضائع $2000 \times (100 - 120)$ تكوين خسارة القيمة	40.000	40.000
53	700 4457	الدورة 2020 -----01----- من ح/ الصندوق الى ح/ مبيعات بضاعة ح/ الرسم على القيمة المضافة بيع بضاعة نقداً	74.375	62.500 11.875

60.000	50.000	من ح/ مشتريات بضاعة مبيعة (500 كغ×100 دج) ح/ خسائر القيمة على البضائع (500 كغ×20 دج) الى ح/ بضاعة	30	600 39
	10.000			
30.000	30.000	إخراج البضاعة من المخزن وتخفيض خسائر القيمة -----2020/12/31(حالة 1)----- من ح/ خسائر القيمة على البضائع (1.500 كغ×20 دج) الى ح/ استرجاعات عن خسائر القيمة للأصول الجارية استرجاع ما بقي من خسائر قيمة المخزون -----2020/12/31(حالة 2)-----	785	390
	15.000			
15.000		من ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية (1500 كغ×10 دج) الى ح/ خسائر القيمة على البضائع تكوين جزء اضافي من خسائر القيمة على البضائع	390	685

ثانيا: جرد التثبيتات

1. الجرد المادي للتثبيتات:

تقوم المؤسسة بمتابعة ومراقبة استثماراتها طيلة مدة الاستعمال، وتقوم بتحديد قيمتها الحقيقية في نهاية الدورة ومقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، وتحديد أي نقص أو زيادة في قيمة هذه التثبيتات على اختلاف أنواعها بين معنوية، عينية، ومالية.

2. الجرد المحاسبي للتثبيتات

اعتمادا على الجرد المادي ومن خلال مقارنة القيمة الحقيقية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية يسجل كل انخفاض في قيمة التثبيتات الناتج عن التقادم، أو الاستخدام، أو التنازل، أو التغير في الأسعار، ويتم معالجتها محاسبيا من خلال الاهتلاكات، مخصصات خسائر القيمة، أعمال التسوية الخاصة بالتنازل.

1.2. الاهتلاكات:

أ- عموميات:

يعرف النظام المحاسبي المالي في مادته 7/121 الاهتلاك بأنه: " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء الا إذا كان مدجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها" وتضيف نفس المادة مجموعة من النقاط:

- يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعات القيمة المتبقية المحتملة للأصل؛
- القيمة المتبقية للأصل: هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته، بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة؛
- توجد عدة طرق للاهتلاك: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الانتاج، الطريقة التزايدية؛

- يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة؛
- وعليه لا بد أن نوضح المصطلحات التالية حتى يسهل التسجيل المحاسبي للاهلاك:
- قسط الاهتلاك:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{أساس الاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة حياة التثبيت} / 12$$

حيث أن معدل الاهتلاك يختلف حسب الاسلوب المعتمد (خطي، متزايد، متناقص...)

- أساس الاهتلاك: وهو المبلغ المعتمد في حساب قسط الاهتلاك حيث

$$\text{أساس الاهتلاك} = \text{تكلفة التثبيت} - \text{القيمة المتبقية للتثبيت}$$

- القيمة المحاسبية الصافية: هي القيمة التي يسجل على أساسها التثبيت، حيث

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة اقتناء أو انتاج التثبيت} - \text{الاهتلاك المتراكم الخاص به}$$

- مدة استخدام التثبيت = هي المدة منذ دخول التثبيت الى المؤسسة الى غاية التنازل عنه، أو انتهاء مدته النفعية؛
- ب- طرق وأساليب الاهتلاك:

كما تم الإشارة اليه سابقا توجد أربع طرق واساليب لحساب الاهتلاك:

- الاهتلاك الخطي:

و يعرف كذلك بأسلوب القسط الثابت، لأن أقساط الاهتلاك الخاصة بالتثبيت تكون متساوية، على افتراض أن استخدام التثبيت يكون بنفس الوتيرة خلال مدة النفعية وبحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك الخطي} = \text{أساس الاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

مدة الاستخدام n بالسنوات:

$$\text{قسط الاهتلاك الخطي} = (\text{أساس الاهتلاك} \times 1/n) \times 100$$

مدة الاستخدام n بالأشهر:

$$\text{قسط الاهتلاك الخطي} = (\text{أساس الاهتلاك} \times 12/n) \times 100$$

ملاحظة:

في حال الحياة:	في حال البيع
من 01 الى 15 يوم يحتسب الشهر كاملا	من 01 الى 15 يوم لا يحتسب الشهر كاملا
من 16 فما فوق لا يحتسب الشهر	من 16 فما فوق يحتسب الشهر

ويتم اعداد البطاقة التالية:

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية

مثال:

اشترت مؤسسة آلة صناعية بقيمة 360.000 دج، والقيمة المتبقية لهذه الآلة بلغت 60.000 دج، والعمر الانتاجي لها هو 5 سنوات.
المطلوب: أحسب قسط الاهتلاك الثابت، وسجله محاسبيا.

الحل:

1. اعداد بطاقة الاهتلاك:

$$\text{أساس الاهتلاك} = 360.000 - 60.000 = 300.000$$

$$\text{معدل الاهتلاك} = 1/5 = 20\%$$

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
1	300.000	0.2	60.000	60.000	300.000
2	300.000	0.2	60.000	120.000	240.000
3	300.000	0.2	60.000	180.000	180.000
4	300.000	0.2	60.000	240.000	120.000
5	300.000	0.2	60.000	300.000	60.000

2. التسجيل المحاسبي:

في نهاية كل دورة نسجل القيد التالي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
681	2815	من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن -----ن/12/31-----	60.000	60.000

- الاهتلاك المتناقص:

وفق هذا الأسلوب يتم توزيع أساس الاهتلاك بطريقة متناقصة، فبعد حساب قسط الاهتلاك للسنة الاولى تصبح القيمة المتبقية هي أساس الاهتلاك للسنة الموالية وهكذا، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك المتناقص} = \text{أساس الاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

$$\text{حيث أن معدل الاهتلاك} = \text{معدل الاهتلاك الثابت} \times \text{المعامل}$$

المعامل يحسب على أساس سنوات الاستخدام:

مدة الاستخدام 3 أو 4 سنوات	المعامل 1.5
مدة الاستخدام 5 أو 6 سنوات	المعامل 2
مدة الاستخدام فوق 6	المعامل 2.5

إذا أصبح قسط الاهتلاك السنوي وفق أسلوب الاهتلاك المتناقص أقل من القسط طبقا للأسلوب الخطي هنا المؤسسة تتحول الى تطبيق الأسلوب الخطي.

مثال:

نفس المثال السابق مع اعتماد أسلوب الاهتلاك المتناقص

الحل:

1. اعداد بطاقة الاهتلاك

أساس الاهتلاك = 360.000 - 60.000 = 300.000

معدل الاهتلاك = $(5/1) \times 2 = 40\%$ (المعامل 2 لان مدة الاستخدام 5 سنوات وفق الجدول أعلاه)

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
1	300.000	0.4	120.000	120.000	180.000
2	180.000	0.4	72.000	192.000	108.000
3	108.000	0.4	43.200	235.200	64.800
4	64.800	0.5	32.400	267.400	32.400
5	32.400	1	32.400	300.000	0

بالعودة الى الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل الاهتلاك تغير بالنسبة للسنتين 4 و 5 وهذا راجع للملاحظة السابقة (إذا أصبح قسط الاهتلاك وفق الأسلوب المتناقص أقل من قسط الاهتلاك وفق الأسلوب الخطي تتحول المؤسسة الى اعتماد الأسلوب الخطي فيما بقي من مدة الاستخدام) وعليه في السنة الرابعة بقي سنتين على مدة الاستخدام فمعدل الاهتلاك هو $2/1 = 50\%$ ، السنة الاخيرة المعدل $1/1 = 100\%$.

2. التسجيل المحاسبي:

في نهاية كل دورة نسجل القيد التالي مع مراعات قيمة القسط التي تتغير من دورة لأخرى:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
120.000	120.000	-----12/31/ن----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن الدورة ن+1 -----12/31/ن+1----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن+1	2815	681
72.000	72.000		2815	681

– الاهتلاك المتزايد:

وفق هذا الأسلوب فإن قسط الاهتلاك يتزايد حسب متتالية حسابية أساسها 1 ومجموع عناصرها يساوي مجموع أرقام سنوات مدة الاستخدام، ويحسب بالعلاقة التالية:

قسط الاهتلاك المتزايد = أساس الاهتلاك × عدد السنوات منذ الحصول على التثبيت / مجموع أرقام سنوات مدة الاستخدام

مثال:

نفس المثال السابق مع تطبيق أسلوب الاهتلاك المتزايد

الحل:

مدة الاستخدام هي 5 سنوات بمعنى مجموع أرقام سنوات مدة الاستخدام = 1+2+3+4+5=15

1. اعداد بطاقة الاهتلاك:

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
1	300.000	15/1	20.000	20.000	280.000
2	300.000	15/2	40.000	60.000	220.000
3	300.000	15/3	60.000	120.000	180.000
4	300.000	15/4	80.000	200.000	100.000
5	300.000	15/5	100.000	300.000	0

1. التسجيل المحاسبي:

في نهاية كل دورة نسجل القيد التالي مع مراعات قيمة القسط التي تتزايد من دورة لأخرى:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
681	2815	-----12/31/ن----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن الدورة ن+1 -----12/31/ن+1----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن+1	20.000	20.000
681	2815		60.000	60.000

- الاهتلاك وفق طريقة وحدات الانتاج:

وفق هذا الأسلوب العمر الانتاجي للتثبيت لا يحدد بمدة زمنية، وإنما يحسب بعدد وحدات الانتاج، وهي عدد الوحدات المتوقعة من التثبيت خلال عمره الانتاجي، وبالتالي فمعدل الاهتلاك يختلف من دورة الى أخرى، ويتم حسابه وفق العلاقة التالية:

معدل الاهتلاك للدورة ن = عدد وحدات الانتاج المحققة للدورة ن / عدد وحدات الانتاج المتوقعة خلال العمر الانتاجي للتثبيت.

مثال:

اشترت المؤسسة آلة صناعية بقيمة 360.000 دج، وتبلغ تكلفتها المتبقية 60.000 دج، يتوقع أن تحقق 900.000 وحدة خلال عمرها الانتاجي المقدر بـ 5 سنوات، والجدول الموالي يبين عدد وحدات الانتاج المحققة لكل دورة:

ن	1+ن	2+ن	3+ن	4+ن
120.000	240.000	150.000	270.000	120.000

الحل:

2. اعداد بطاقة الاهتلاك:

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك(1000)	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
1	300.000	900/120	40.000	40.000	260.000
2	300.000	900/240	80.000	120.000	180.000
3	300.000	900/150	50.000	170.000	130.000
4	300.000	900/270	90.000	260.000	40.000
5	300.000	900/120	40.000	300.000	0

2. التسجيل المحاسبي:

في نهاية كل دورة نسجل القيد التالي مع مراعات قيمة القسط التي تتغير من دورة لأخرى:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مبلغ مدین	مبلغ دائن
681	2815	-----ن/12/31----- من ح/مخصصات الاهتلاك(أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن	40.000	40.000
681	2815	الدورة ن+1 -----ن+1/12/31----- من ح/مخصصات الاهتلاك(أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن+1	80.000	80.000

2.2. خسارة القيمة على التثبيتات

أ- خسائر القيمة على التثبيتات العينية والمادية

تنص المادة 10/121 من النظام المحاسبي المالي أنه إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها المحاسبية الصافية بعد طرح الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

وعليه فالمؤسسة وفي نهاية الدورة تقوم بتقدير القيمة القابلة للتحصيل للتثبيت، فإذا كانت أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تكوين خسارة في القيمة تسجل كإخفاض في قيمة الأصل في دائن ح/ 29 خسائر القيمة عن التثبيتات، وتعتبر عبء بالنسبة للمؤسسة في مدين ح/ 681 مخصصات خسائر قيمة الأصول الجارية. وهنا لا بد أن نوضح العناصر التالية:

القيمة القابلة للتحصيل: هي المبلغ الأكبر بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية
سعر البيع الصافي: هو سعر البيع - مصاريف البيع
القيمة النفعية: القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية

ملاحظة

عند تسجيل خسائر القيمة بالنسبة للتثبيتات فيجب تعديل أقساط الاهتلاك للدورات اللاحقة بما يتناسب والمبلغ الجديد للتثبيت؛

- بعد تكوين خسائر القيمة وفي حال وجود مؤشرات تدل على أن الخسائر المكونة أصبحت غير ضرورية، أو أن القيمة القابلة للتحصيل أصبحت أكبر من القيمة المحاسبية الصافية فيجب إلغاء خسائر القيمة واسترجاعها كناتج في دائن ح/ 781 استرجاع خسائر القيمة (أصول غير جارية)

مثال:

في 2018/01/01 اشترت مؤسسة معدات صناعية بقيمة 100.000 دج، فترة استخدامها 5 سنوات، يتم اهتلاكها بأقساط متساوية؛
 في 2019/12/31 تبين أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات هي 68.000 دج.
 المطلوب: سجل القيد الضروري في 2019/12/31.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك} = 100.000 \times \frac{1}{5} = 20.000$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية للدورة 2019} = 100.000 - 20.000 = 80.000$$

$$\text{القيمة القابلة للتحصيل} = 68.000 \text{ هي أقل من القيمة المحاسبية الصافية} = 80.000$$

$$\text{قيمة خسائر القيمة} = 80.000 - 68.000 = 12.000$$

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
20.000	20.000	----- 2018/12/31 ----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة 2019	2815	681
12.000	12.000	-----//----- من ح/مخصصات اهتلاكات وخسائر القيمة (أصول غير جارية) الى ح/ خسائر القيمة على التثبيتات تكوين خسائر القيمة للدورة 2019	2915	681

ب- خسائر القيمة عن الاصول المالية:

كما تم التطرق اليه سابقا التثبيتات المالية تصنف الى صنفين:

- تثبيتات مالية تحتفظ بها المؤسسة الى تاريخ الاستحقاق: هي الأسهم والسندات والحقوق المحتفظ بها لمدة تفوق السنة، تسمح للمؤسسة أن يكون لها نفوذ في تسيير المؤسسة التي قامت باصدارها. هذه التثبيتات تكون لها خسارة قيمة اذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، يجعل ح/686 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (العناصر المالية) مدينا، وح/296 خسائر القيمة على المساهمات دائنا.

- تثبيتات مالية جاهزة للبيع: هي سندات تهدف الى تحقيق ربح في المدى المتوسط أو الطويل ولا تسمح بممارسة نفوذ على المؤسسة التي قامت باصدارها، اضافة الى القسائم المحصلة خلال فترة الحياة. تقيم هذه التثبيتات في نهاية الدورة على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة)، والفرق بين قيمتها في بداية الدورة وقيمتها في نهاية الدورة يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة في ح/104 فارق التقييم.

مثال:

- للمؤسسة 500 سهم بقيمة 200 دج للسهم الواحد في مؤسسة أخرى (تنوي المؤسسة الاحتفاظ بهذه الاسهم) في 31/12/ن أصبح سعر السهم 185 دج.
- تملك المؤسسة 200 سند تخص مؤسسة أخرى بقيمة 150 دج (هذه السندات خاصة بنشاط المحفظة)، في 31/12/ن أصبح سعر السند 120 دج.
المطلوب: سجل القيود الضرورية في 31/12/ن

الحل:

بالنسبة للاسهم = 500 سهم × (200 - 185) دج = 7.500

بالنسبة للسندات = 200 سند × (120 - 150) = 6.000

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ مدين	مبلغ دائن		مدين	دائن
7.500	7.500	-----ن/12/31----- من ح/مخصصات الاهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة(العناصر المالية الى ح/خسائر القيمة على التثبيتات المالية اثبات خسارة القيمة للدورة ن	296	686
6.000	6.000	-----//----- من ح/فارق التقييم الى ح/ سندات مثبته لنشاط المحفظة انخفاض قيمة السندات للدورة ن	273	104

3.2. التنازل عن التثبيتات

أ- التنازل على التثبيتات العينية والمعنوية

عند خروج التثبيت من المؤسسة بسبب انتهاء منافعه الاقتصادية يتم ترصيده مقابل حساب الاهتلاك المتعلق به، والقيمة المحاسبية الصافية غالباً تكون معدومة، أنا في حالة التنازل فان هذا يتطلب:

- اثبات قسط الاهتلاك الخاص بالدورة التي تم فيها التنازل؛
- ترصيد حساب الاهتلاكات المتعلق بالتثبيت مقابل حساب التثبيت المعني؛
- تسجيل قيد التنازل مع ادراج الفرق بين الايرادات الصافية للإخراج والقيمة المحاسبية الصافية للأصل والتي تسجل في مدين ح/652 نواقص القيمة عن خروج الأصول غير المالية، أو دائن ح/752 فوائض القيمة عن خروج الأصول غير المالية.

مثال:

نفس المثال السابق(الخاص بالاهتلاك الخطي) مع افتراض أن المؤسسة اقتنت التثبيت في 2015/01/01 وتم التنازل عليها في 2018/06/17 بقيمة 100.000دج.

الحل:

بالنسبة لسنة التنازل 2018 :

قسط الاهتلاك الثابت هو 60.000

عدد الاشهر 01/01 الى غاية 06/17 هو 6 أشهر

قسط الاهتلاك للدورة 2018=60.000×12/6=30.000

الاهتلاك المتراكم من 2015/01/01 الى غاية 2018/06/17 =60.000+60.000+30.000=210.000

القيمة المحاسبية الصافية=300.000-210.000=90.000

التسجيل المحاسبي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
30.000	30.000	----- 2018/06/17 ----- من ح/مخصصات الاهتلاك (أصول غير جارية) الى ح/اهتلاك معدات صناعية اثبات قسط الاهتلاك للدورة ن	2815	681
	119.000	-----//----- من ح/حقوق التنازل عن الآلة		462
	210.000	مخصصات الاهتلاك (الاهتلاك المتراكم) الى ح/الآلة		2815
300.000		ح/فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير جارية	215	
10.000		ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل	752	
19.000		التنازل عن الآلة	4457	

ب- التنازل عن التثبيتات والأصول المالية

تعالج بنفس الطريقة الخاصة بالتثبيتات العينية والمعنوية، مع اختلاف بسيط فيما يخص القيمة المحاسبية الصافية ولكون الاصول المالية لا تتهلك فان القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية - خسائر القيمة.

مثال:

بيع 200 سند مساهمة بمبلغ 190 دج للسند نقدا، تم شراؤها ب 200 دج (كونت المؤسسة خسائر قيمة في الدورة السابقة بقيمة 1.000 دج)

الحل:

القيمة المحاسبية الصافية = (200 سند × 200 دج) - 1.000 = 39.000

سعر البيع الصافي = 200 × 190 دج = 38.000

القيمة المحاسبية الصافية < سعر البيع الصافي وبالتالي لدينا نقص في القيمة

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	38.000	----- التاريخ ----- من ح/الصندوق		53
	1.000	ح/ خسائر القيمة على التثبيتات المالية		296
	1.000	ح/نقص قيمة عن خروج الاصول المثبتة		652
40.000		الى ح/سندات المساهمة التنازل عن سندات المساهمة	261	

ثالثاً: أعمال الجرد المحاسبي الأخرى

1. جرد حسابات العملاء:

أ- الجرد المادي:

تقوم المؤسسة في إطار أعمال نهاية الدورة بإحصاء مختلف عناصر الأصول، من بينها حسابات العملاء، من خلال مراجعة وفحص كل ما يتعلق بهذه الحسابات كالقوائم والأوراق التجارية وكشوف الحسابات... من أجل التأكد من صحة الحسابات وتصحيح الأخطاء، وإعادة تصنيفها وفق فترة استحقاقها.

ب- الجرد المحاسبي لحسابات العملاء:

حسابات العملاء في نهاية الدورة لابد وأن تكون مدينة، فإذا كان رصيدها دائناً فلا بد من إجراء تسوية للحساب، وترصد مع ح/419 حسابات العملاء الدائنة في نهاية السنة، على أن يسجل قيد معاكساً مباشرة مع بداية الدورة المقبلة (لأن هذا حساب تسوية فقط لابد وأن يرصد)

مثال:

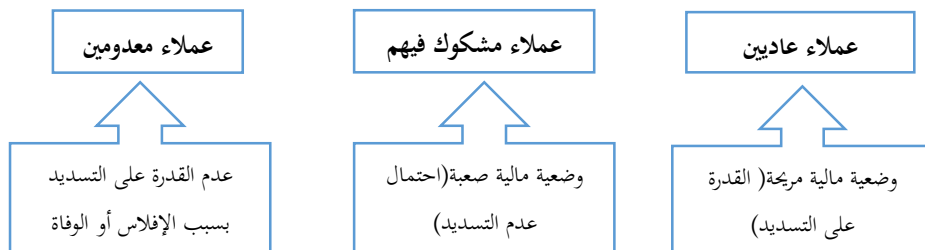
في 2020/12/31 كان رصيد العملاء دائناً بمبلغ 12.000 دج

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدین		دائن	مدین
12.00	12.000	----- 2020/12/31 ----- من ح/العملاء الى ح/حسابات العملاء الدائنة تسوية حساب العملاء الدائنة	419	411
12.000	12.000	----- 2021/01/01 ----- من ح/حسابات العملاء الدائنة الى ح/العملاء ترصيد ح/419	411	419

ج- خسائر القيمة على حسابات الغير

في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية لحسابات الغير، من أجل تحديد العملاء العاديين القادرين على تسديد ديونهم، والعملاء المشكوك فيهم والمحتمل عدم تحصيل الديون منهم، وبالتالي لابد من تكوين خسائر قيمة، والعملاء المعدومين.



- بالنسبة للعملاء المشكوك فيهم:

يتم تحويل ديونهم الى ح/416 العملاء المشكوك فيهم، ومن ثم تكوين خسارة القيمة وتسجيلها في دائن ح/491 خسائر القيمة على العملاء بقيمة المبلغ المشكوك في تحصيله.

- بالنسبة للزبائن المفلسين:

يتم تحويل كل الديون المرتبطة بهم الى مدين ح/654 خسائر على الديون المعدومة. في حال تحصيل قيمة الدين الذي خصصت له خسارة قيمة فيتم ترصيده جزئيا أو كليا حسب الحالة.

مثال:

للمؤسسة المعطيات الخاصة بالعميلين علي وأحمد في نهاية الدورة:

اسم العميل	مبلغ الدين	المبلغ المشكوك فيه	في 12/31
العميل علي	10.000	/	عدم تحصيل 10.000 (نتيجة الافلاس)
العميل أحمد	20.000	%50	عدم تحصيل 5.000

في 15/01/2015 تمكنت المؤسسة من تحصيل بعض الديون المشكوك فيها من المورد أحمد بقيمة 2.000 دج نقدا، باقي الدين لا يمكن استرجاعه.

الحل:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن		مبلغ مدين	مبلغ دائن
416		-----تاريخ----- من ح/العملاء المشكوك فيهم(50%) الى ح/العملاء(أحمد) اثبات قيمة العملاء المشكوك فيهم -----2020/12/31-----	10.000	10.000
654		من ح/خسائر على الديون المعدومة الى ح/العملاء(علي) الديون المعدومة للزبون علي -----//-----	10.000	10.000
411		من ح/العملاء(أحمد) الى ح/خسائر قيمة على العملاء تكوين خسارة قيمة -----15/01/2015-----	5.000	5.000
53		من ح/الصندوق الى ح/العملاء المشكوك فيهم تحصيل جزء من الديون المشكوك فيها	2.000	2.000

2.000	-----//-----		
3.000	من ح/ خسائر القيمة على العملاء	491	
	ح/خسائر على الديون المعدومة	654	
5.000	الى ح/ العملاء (أحمد)	411	

2. جرد حسابات الموردين:

أ- الجرد المادي:

في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بدراسة الوضعية المالية لحسابات الموردين، من خلال مراجعة الوثائق التي تثبت التزامات المؤسسة نحو الغير، وتصحيح أي أخطاء في المبالغ.

ب- الجرد المحاسبي:

حسابات الموردين في نهاية الدورة لابد وأن تكون دائنة، فإذا كان رصيدها مدينا فلابد من اجراء تسوية للحساب، وترصد مع ح/409 الموردين حسابات مدينة في نهاية السنة، على أن يسجل قيد معاكسا مباشرة مع بداية الدورة المقبلة (لان هذا حساب تسوية فقط لابد وأن يرصد)

مثال:

في 12/31/ن أظهر جرد حسابات موررو المخزون أن رصيدها مدين بمبلغ 150.000 دج

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
	150.000	-----12/31/ن----- من ح/موردون-حسابات مدينة- الى ح/موردو المخزون تسوية حساب الموردون -----01/01/ن+1-----	401	409
150.000	150.000	من ح/موردو المخزون الى ح/ موردون-حسابات مدينة- ترصيد ح/409	409	401

3. مؤونات المخاطر والأعباء

تنص المادة 125 من النظام المحاسبي المالي أن مؤونة المخاطر والأعباء هي خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، تدرج في الحسابات اذا توفرت الشروط الثلاث التالية:

- إذا كان للمؤسسة التزام حالي ناتج عن حدث ماضي؛
- إذا كان خروج الموارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- امكانية تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا.

أ- مؤونة المخاطر والأعباء-الخصوم غير الجارية-

تكوين هذه المؤونة يكون في نهاية الدورة، تسجل في دائن ح/15، وهي مرتبطة بالأعباء التي تزيد فترة استحقاقها عن السنة وتضم أربع حسابات فرعية:

ح/153 مؤونة المعاشات والالتزامات المماثلة	ح/156 مؤونة تحديد التثبيتات
ح/155 مؤونة الضرائب	ح/158 مؤونات أخرى للأعباء-خصوم غير جارية-

تسجل في نهاية الدورة بجعل ح/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم (أصول غير جارية) أو ح/686 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم (العناصر المالية) مدينا، وجعل أحد الحسابات السابقة دائنا.

يتم مراجعة المؤونة في نهاية كل سنة ويتم تعديلها كما يلي:

- زيادة قيمة المؤونة: يسجل نفس قيد التكوين بقيمة الزيادة؛

- انخفاض في قيمة المؤونة أو الغائها: يتم ترصيد ح/15 بقيمة الانخفاض أو بالمبلغ كله عند الالغاء ويقابله في الجانب الدائن ح/78 استرجاعات الاستغلال.

عند استخدام المؤونة وفي حال تحقق الأعباء التي كونت لأجلها ترصد المؤونة ويثبت العبء.

مثال:

1. في اطار التزام تعاقدى من طرف المؤسسة لمنحها امتياز لشركة أخرى تكون المؤسسة مؤونة تحديد التثبيتات بنسبة 5% من قيمة المبيعات والتي قدرت بـ 600.000 دج للدورة 2019.
2. في 2020/03/15 تحملت المؤسسة مصاريف الصيانة والتي قدرت بـ 10.000 دج مسددة بشيك.

الحل:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
مبلغ دائن	مبلغ مدين		دائن	مدين
30.000	30.000	-----2019/12/31----- من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-اصول غ ج الى ح/مؤونة المخاطر والأعباء(تحديد التثبيتات) مؤونة تحديد تثبيات منحت بامتيار	15	681
	30.000	-----2020/03/15----- من ح/ مؤونة المخاطر والأعباء(تحديد التثبيتات) الى ح/ البنك	512	15
10.000		ح/استرجاع خسائر قيمة المؤونات(اصول غ.ج)	781	
20.000		ترصيد ح/15 وتسديد مصاريف الصيانة		

ب- مؤونة المخاطر والأعباء-الخصوم الجارية-

بالنسبة للخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد ومن المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا يكون لها مؤونة، يجعل ح/481 مؤونات الخصوم الجارية دائنا ويقابلها في الجانب المدين ح/685 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (الأصول الجارية).

مراجعة المؤونة واستخدامها يكون بنفس طريقة مؤونة المخاطر والاعباء (الخصوم غير جارية).

ملاحظة

هناك العديد من التسويات المحاسبية التي يستوجب القيام بها في نهاية الدورة لكن لا تدرس في هذا المستوى، تدرس لاحقا في مقاييس أخرى

رابعاً: القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، تزود الأطراف خارج المؤسسة بالمعلومات المالية، وتتكون من أربع قوائم مالية رئيسية هي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة تغيرات حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، اضافة الى ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكلمة.

تنص المواد 26،27،28،29 من القانون 11/07 أن القوائم المالية يجب أن¹:

- تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للمؤسسة، وكل تغيير يحدث عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المديرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية؛
- تعرض القوائم المالية لزوما بالعملة الوطنية؛
- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح باجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة
- أ- قائمة المركز المالي (الميزانية):

تبين ثروة المؤسسة بتاريخ معين، من خلال بيان ما لها من موجودات وحقوق ملكية وما عليها من التزامات-تم التطرق اليها في الفصل الثالث-

ب- قائمة الدخل (جدول النتيجة):

هو جدول بياني ملخص للأعباء والايرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، يبرز النتيجة الصافية للسنة المالية من ربح أو خسارة، ويعتبر مقياساً لأداء المؤسسة، يسمح بإبراز حصيلة نشاطها خلال دورة محاسبية. حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض هذه القائمة، حسب ما يلائم كل مؤسسة، وهما:

- حسب الطبيعة: والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

✓ الهامش الاجمالي؛

✓ القيمة المضافة؛

✓ الفائض الاجمالي عن الاستغلال.

¹ القانون 11/07، مرجع سابق، ص3.

- حسب الوظيفة: يتم فيه ترتيب الأعباء حسب وظائف المؤسسة، وهو ما يسمح بالحصول على تكاليف الانتاج، وأسعار التكلفة.

ت- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

ترتبط بحسابات رأس المال وحقوق المساهمين، تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأحداث المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات.

والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول حسب النظام المحاسبي المالي هي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن اطار تصحيح أخطاء هامة؛

- عمليات الرسملة؛

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

ث- قائمة التدفقات النقدية (تغيرات الأموال الخاصة):

تبين التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والتدفقات النقدية الخارجية، خلال الدورة المحاسبية، مع التمييز بين:

- التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية: وهي التدفقات الناتجة عن العمليات التشغيلية من مدفوعات

ومقبوضات، مثل التحصيل من بيع السلع والخدمات، أو المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة، أو سداد

الحسابات الدائنة...

- التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية: ناتجة عن أنشطة الاستثمار من عمليات سحب الأموال عن

اقتناء أو تحصيل للأموال عن بيع أصول طويلة الأجل؛

- التدفقات النقدية الناتجة عن أنشطة تمويلية: ناتجة عن أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة

أو القروض، مثل مقبوضات ناتجة عن اصدار الأسهم ، أو صكوك المديونية...

ويعرض جدول تدفقات النقدية اما بالطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة.

ج - ملحق القوائم المالية:

يحتوي على المعلومات التي تكتسي نوعا من الأهمية ولم تتناولها القوائم المالية السابقة، وخاصة ما تعلق بالحوادث

اللاحقة لتاريخ اقفال السنة المالية.

خلاصة:

تقوم المؤسسة في آخر الدورة المحاسبية بأعمال نهاية الدورة بغرض تحديد نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي الصافي واعداد الكشوف المالية، ويمكن أن نلخصها فيما يلي:

1. أعمال الجرد المادي: جرد واحصاء مادي وفعلي لأصول المؤسسة من تثبيات، مخزونات، حسابات الغير من حيث الكم والنوع والقيمة،

وكذا خصومها للتأكد من وجودها وصحتها واجراء التسويات الضرورية

2. أعمال الجرد المحاسبي: اجراء التسويات الضرورية على عناصر الأصول والخصوم بغرض التوازن بين ماهو موجود فعلا وما هو مسجل محاسبيا

جرد التثبيات	جرد المخزون																																						
الاهتلاكات - خطي: أقساط ثابتة - متناقص: أقساط متناقصة - متزايد: أقساط متزايدة - وحدات الانتاج: حسب و. الدورة <table> <tr> <td>681</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج</td></tr> <tr> <td>28.</td><td>اهتلاك التثبيات</td></tr> </table> خسائر القيمة: القيمة القابلة للتحويل > القيمة المحاسبية الصافية <table> <tr> <td>681</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج</td></tr> <tr> <td>29.</td><td>خسائر القيمة</td></tr> </table> خسائر القيمة على التثبيات المالية - تثبيات محتفظ بها الى تاريخ الاستحقاق <table> <tr> <td>686</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.م</td></tr> <tr> <td>629</td><td>خسائر القيمة على الاصول المالية</td></tr> </table> - تثبيات مالية جاهزة للبيع: تسجل في شكل زيادة أو نقصان في ح/104 فارق التقييم. التنازل على التثبيات الفرق بين الايرادات الصافية والقيمة المحاسبية الصافية يسجل في مدين ح/652 نواقص القيمة عن خروج أ.غ.م أو دائن ح/752 فوائض القيمة عن خروج أ.غ.م	681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج	28.	اهتلاك التثبيات	681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج	29.	خسائر القيمة	686	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.م	629	خسائر القيمة على الاصول المالية	الجرد المادي < المحاسبي (الفارق مبرر) <table> <tr> <td>3.</td><td>بضاعة/مواد/تقوينات</td></tr> <tr> <td>35</td><td>انتاج مخزن</td></tr> <tr> <td>60.</td><td>مشتريات مستهلكة</td></tr> <tr> <td>724</td><td>تغير مخزون المنتجات</td></tr> </table> الجرد المادي > المحاسبي (الفارق مبرر) <table> <tr> <td>60.</td><td>مشتريات مستهلكة</td></tr> <tr> <td>724</td><td>تغير مخزون المنتجات</td></tr> <tr> <td>3.</td><td>بضاعة/مواد/تقوينات</td></tr> <tr> <td>35</td><td>انتاج مخزن</td></tr> </table> الجرد المادي < المحاسبي (الفارق غير مبرر) <table> <tr> <td>3.</td><td>بضاعة/مواد/تقوينات</td></tr> <tr> <td>35</td><td>انتاج مخزن</td></tr> <tr> <td>757</td><td>نواتج استثنائية عن عمليات التسيير</td></tr> </table> الجرد المادي > المحاسبي (الفارق غير مبرر) تعكس القيد ويعوض ح/757 بح/657 في الجانب المدين. خسائر القيمة: اذا كان سعر البيع الصافي أقل من تكلفة الشراء أو الانتاج <table> <tr> <td>685</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج</td></tr> <tr> <td>39.</td><td>خسائر القيمة على المخزون</td></tr> </table>	3.	بضاعة/مواد/تقوينات	35	انتاج مخزن	60.	مشتريات مستهلكة	724	تغير مخزون المنتجات	60.	مشتريات مستهلكة	724	تغير مخزون المنتجات	3.	بضاعة/مواد/تقوينات	35	انتاج مخزن	3.	بضاعة/مواد/تقوينات	35	انتاج مخزن	757	نواتج استثنائية عن عمليات التسيير	685	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج	39.	خسائر القيمة على المخزون
681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج																																						
28.	اهتلاك التثبيات																																						
681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج																																						
29.	خسائر القيمة																																						
686	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.م																																						
629	خسائر القيمة على الاصول المالية																																						
3.	بضاعة/مواد/تقوينات																																						
35	انتاج مخزن																																						
60.	مشتريات مستهلكة																																						
724	تغير مخزون المنتجات																																						
60.	مشتريات مستهلكة																																						
724	تغير مخزون المنتجات																																						
3.	بضاعة/مواد/تقوينات																																						
35	انتاج مخزن																																						
3.	بضاعة/مواد/تقوينات																																						
35	انتاج مخزن																																						
757	نواتج استثنائية عن عمليات التسيير																																						
685	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج																																						
39.	خسائر القيمة على المخزون																																						
مؤونة المخاطر والأعباء الخصوم غير جارية مرتبطة بأعباء تزيد فترة استحقاقها عن 12 شهر <table> <tr> <td>681</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج</td></tr> <tr> <td>15</td><td>مؤونة المخاطر والاعباء</td></tr> </table> الخصوم الجارية من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال 12 عشر شهرا <table> <tr> <td>685</td><td>مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج</td></tr> <tr> <td>481</td><td>مؤونة الخصوم الجارية</td></tr> </table> انخفاض المؤونة أو الغائها: ترصد مع ح/78 استرجاعات الاستغلال	681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج	15	مؤونة المخاطر والاعباء	685	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج	481	مؤونة الخصوم الجارية	جرد حسابات العملاء والموردين العملاء اذا كانت دائنة يسجل القيد التالي ويعكس في بداية الدورة <table> <tr> <td>411</td><td>العملاء</td></tr> <tr> <td>419</td><td>حسابات العملاء الدائنة</td></tr> </table> العملاء المشكوك فيهم <table> <tr> <td>416</td><td>العملاء المشكوك فيهم</td></tr> <tr> <td>491</td><td>خسائر القيمة على العملاء</td></tr> </table> العملاء المفلسون <table> <tr> <td>654</td><td>خسائر على الديون المدعومة</td></tr> <tr> <td>411</td><td>العملاء</td></tr> </table> الموردون اذا كانوا مدينون يسجل القيد التالي ويعكس في بداية الدورة <table> <tr> <td>409</td><td>حسابات الموردون المدينة</td></tr> <tr> <td>401</td><td>الموردون</td></tr> </table>	411	العملاء	419	حسابات العملاء الدائنة	416	العملاء المشكوك فيهم	491	خسائر القيمة على العملاء	654	خسائر على الديون المدعومة	411	العملاء	409	حسابات الموردون المدينة	401	الموردون														
681	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.غ. ج																																						
15	مؤونة المخاطر والاعباء																																						
685	مخصصات اهتلاكات مؤونات خسائر قيمة أ.ج																																						
481	مؤونة الخصوم الجارية																																						
411	العملاء																																						
419	حسابات العملاء الدائنة																																						
416	العملاء المشكوك فيهم																																						
491	خسائر القيمة على العملاء																																						
654	خسائر على الديون المدعومة																																						
411	العملاء																																						
409	حسابات الموردون المدينة																																						
401	الموردون																																						

تمارين الفصل الحادي عشر:

تمرين 01:

في 12/31 ن أظهرت أعمال الجرد الخاصة بالمخزونات ما يلي:

نوع المخزون	الجرد المادي	الجرد الفعلي	تكلفة الانتاج / الشراء	نوع الفرق	سعر البيع
بضاعة	1000 و	800 و	95 دج/و	عادي	90
مواد أولية	1200 كغ	1300 كغ	65 دج/كغ	غير عادي	70
تموينات أخرى	600 و	400 و	25 دج/و	عادي	30
منتجات تامة الصنع	2500 و	2550 و	250 دج/و	عادي	220

المطلوب:

- سجل القيود المناسبة في نهاية الدورة وفق أسلوب الجرد الدائم

تمرين 02:

بتاريخ 06/12/2006 اشترت مؤسسة معدات صناعية بقيمة 550.000 دج، مصاريف نقلها 50.000 دج، تهتك في مدة 5 سنوات،

قدرت قيمتها المتبقية بعد فترة الاستخدام بـ 100.000 دج

المطلوب: - حساب معدل الاهتلاك عند استعمال أسلوب الاهتلاك الخطي؛

- اعداد جدول الاهتلاك للمعدات الصناعية؛

- التسجيل المحاسبي لقيد الاهتلاك في نهاية الدورة 12/31/ن

في 12/31/ن+1 مكنت عملية اختبار التدهور في القيمة من ملاحظة خسارة محتملة قدرت بقيمة 50.000 دج .

المطلوب: اعداد مخطط الاهتلاك للسنوات المتبقية وتسجيل القيود الضرورية في 12/31/ن+1، و 12/31/ن+2.

في 12/31/ن+2 بعد اعادة عملية اختبار التدهور تبين امكانية استرجاع جزء من مخصص خسارة القيمة بـ 30.000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة الخاصة بخسائر القيمة.

بافتراض أنه تم التنازل عن المعدات الصناعية بتاريخ 06/10/ن+1 بقيمة 370.000 دج.

المطلوب: سجل قيد الخاص بعملية التنازل في يومية المؤسسة.

تمرين 03:

على اثر حادث وقع في المؤسسة قدت تكلفة أشغال الصيانة بقيمة 250.000 دج مع العلم أن المؤسسة استفادت من تعويض بنسبة

40% من هذه التكلفة، وفي 15/10/2020 تمت أعمال الصيانة وقدرت التكلفة بـ:

- الحالة 01: 300.000 دج

- الحالة 02: 200.000 دج

المطلوب: سجل قيود التسوية حسب الحالتين السابقتين.

قائمة المراجع:

الكتب:

باللغة العربية:

1. بن إبراهيم الحميد عبد الرحمان ، نظرية المحاسبة، ط1، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، 2009.
2. توفيق محمد شريف ، المحاسبة المالية المتقدمة(الاندماج والقوائم المالية المجمعة لشركات المساهمة)، مكتبة المدينة للنشر، مصر، 2004/2003
3. جربوع يوسف محمود ، نظرية المحاسبة(الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير)، ط2، دار الوراق للخدمات الحديثة للنشر، عمان، 2014،
4. خنفر مؤيد راضي ، لمطارنه غسان فلاح ، تحليل القوائم المالية(مدخل نظري وتطبيقي)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009،
5. رميدي عبد الوهاب ، سمي علي ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي(مبادئ عامة/أمثلة محلولة)، ط2، دار هومة للنشر، الجزائر، 2016؛
6. الرواشدة عيسى عبد العزيز ، الحسين مهدي مأمون ، المحاسبة2، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2011؛
7. عبد العزيز علوان العززي، الجرد والتسويات الجردية، دار عبادي للنشر، صنعاء، 2006؛
8. عواد حسام، المحاسبة الخوسبة، دار الخليج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012؛
9. الكبيسي عبد الستار، الشامل في مبادئ المحاسبة، ط2، دار وائل للنشر، 2008؛
10. مطر محمد ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، ط1، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، 2004
11. مصطفى سليمان محمد، المحاسبة المالية (الحسابات الختامية والتسويات الجردية)، الدار الجامعية الجيدة للنشر، الإسكندرية، 2006.

باللغة الأجنبية:

1. - Dick Wolfgang, Missonier-Piera Franck, **comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education France, paris, 2015;
2. mandou cyrille, **comptabilité générale de l'entreprise (instrument et procédures)**, édition de boeck université, paris, 2003;

3. marie bouvier Anne, disle charlotte, **introduction à la comptabilité (cas pratiques)**, dunod, paris, 2008;
4. richard jacques, collette christine, **comptabilité générale-système français et normes ifrs**, 8^e edition, dunod, paris, 2008

المقالات:

- بلقاسم بن خليفة، المبادئ، الفروض المحاسبية والخصائص النوعية للقوائم المالية بين الاطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري-دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر -الوادي، العدد، 2015.

القوانين:

- القانون رقم 11/07 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25/11/2007.

- مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 28/05/2008

- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 جوان 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25/03/2009

فهرس الأشكال:

الشكل	العنوان	الصفحة
01	نظام المحاسبة المالية	أ
02	الميزانية المالية	14
03	مراحل الدورة المحاسبية	34
04	المسار المحاسبي	35
05	دفتر اليومية	36
06	ميزان المراجعة	43