الجمهورية الجزائريّة الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم الجذع المشترك LMD

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات وتطبيقات في المحاسبة المالية1

موَجّهة لطلَبة السّنة الأولى جذع مشترك LMD

مِن إعداد الدّكتور بن حمزة ياسين

السّنة الجامعيّة: 2022 / 2023

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-1)	الإطار المحاسبي الإجباري لحسابات الميزانية	06-05
(2-1)	الإطار المحاسبي الإجباري لحسابات التسيير	07
(3-1)	أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنّشاط المطبقة لغرض مسك محاسبة مالية مبسطة	09
(1-3)	الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	43
(2-3)	المنتوجات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	44
(1-4)	حسابات رؤوس الأموال	49-48
(1-7)	حسابات التثبيتات	87-86
(1-8)	حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	120

قائمة الأشكال

رقم الشّكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-2)	معاملات المؤسسة الاقتصادية والتدفقات الناجمة عنها	16
(2-2)	مراحل الدورة المحاسبية	20
(1-3)	ميزان المراجعة	28
(2-3)	ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / أصول	33
(3-3)	ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / خصوم	34
(4-3)	حساب النتائج حسب الطبيعة	40
(5-3)	حساب النتائج حسب الوظيفة	41
(1-7)	جدول الاهتلاك	102
(2-7)	البيانات السنوية لوضعية الأصل المُهتلك	103

قائمة الاختصارات

رمز الاختصار	المدلول باللّغة الأجنبيّة	المدلول باللغة العربيّة
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير الماليّة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدوليّة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة
LMD	Licence - Master - Doctorat	ليسانس- ماستر- دكتوراه
AAA	American Association of Accounting	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
PCG	Plan Comptable Général	المُخطّط المحاسبي العام
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée	مؤسسة الشخص الوحيد ذات مسؤولية محدودة
EPE	Entreprise Publique Economique	مؤسسة عمومية اقتصادية
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرّسم على القيمة المضافة
CMUP	Coût Moyen Unitaire Pondéré	التكلفة الوسطية الوحدوية المرجحة
FIFO	First In First Out	الوارد أولا صادر أولا

جـدول الـمـواد

عنوان العنصر	رقم الصفحة
قائمة الجداول	I
قائمة الأشكال	II
قائمة الاختصارات	III
جدول المواد	IV
مُقدّمة	**أ - ج**
المحور الأول: مدخل عام الى المحاسبة	**01 - 13**
1. نشأة المحاسبة، مفهومها وأنواعها	01
1.1. نشأة المحاسبة	01
2.1. مفهوم المحاسبة	02
3.1. أنواع المحاسبة	03
2. تعريف المحاسبة المالية، أهدافها ومجال تطبيقها	04
1.2. تعريف المحاسبة المالية	04
2.2. أهداف المحاسبة المالية ومجال تطبيقها	08
3. الفروض والمبادئ المحاسبية	10
1.3. الفروض المحاسبية	10
2.3. المبادئ المحاسبية	11
المحور الثاني: مفاهيم أساسيّة في المحاسبة الماليّة	**14-23**
1. المؤسسة الاقتصادية	14
2. التدفقات وأنواعها	15
3. الحساب والقيد المزدوج	17
4. المستندات المحاسبية	19
5. مراحل الدورة المحاسبية	20
1.5. مرحلة التحليل والتسجيل	21
2.5. مرحلة الترحيل والترصيد	22
3.5. مرحلة المراجعة والتسوية	22
4.5. مرحلة العرض والإقفال	23
المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية	**24-46**
1. الدفاتر المحاسبية	24

1.1. الدفتر اليومي	24
2.1. الدفتر الكبير	27
3.1. دفتر الجرد	27
4.1. ميزان المراجعة	28
5.1. أنواع ميزان المراجعة	31
2. الكشوف المالية	31
1.2. الميزانية	31
2.2. حساب النتائج	39
المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة	**64-47**
1. التصنيف المحاسبي للأموال الخاصة	47
2. تأسيس المؤسسة غير الفردية	49
1.2. محاسبة تأسيس المؤسسة غير الفردية	49
2.2. حالات تغير رأسمال الشركة	52
3.2. حالة التنفيذ الجزئي للمساهمة	52
3. انسحاب الشريك من المؤسسة	56
4. تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية	58
5. حساب المستغل	60
1.5. قواعد سير حساب المستغل	60
2.5. كيفيات ترصيد حساب المستغل	62
المحور الخامس: دراسة حسابات الصنف الأوّل	**68-65**
1. حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)	65
2. حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)	67
3. حساب الاحتياطات (الحساب 106)	67
المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة	**82-69**
1. التعريف ومجال التطبيق	69
2. قابلية الرسم للخصم	69
1.2. اقتناء التثبيتات	70
2.2. شراء المخزونات	72
3.2. حالة المشتريات غير المخزّنة	73
4.2. حالة الحصول على خدمات خارجية	74
3. الرسم المحصل على المبيعات	76

1.3. بيع المخزونات	76
2.3. تقديم (أداء) الخدمات	77
4. حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة	78
المحور السابع: محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية	**117-83**
1. تعريف التثبيتات وخصائصها	83
2. التصنيف المحاسبي للتثبيتات	84
3. امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية	88
1.3. حالة الاقتناء	88
2.3. إنجاز التثبيتات	94
4. اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية	100
1.4. مفاهيم عامة حول الاهتلاك	100
2.4. طرق الاهتلاك	101
3.4. جدول الاهتلاك	101
4.4. التسجيل المحاسبي للاهتلاك	103
5. خسائر القيمة عن التثبيتات	107
1.5. حالة إثبات الخسارة في القيمة	107
2.5. حالة استرجاع الخسارة في القيمة	109
6. التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك	109
7. التنازل عن التثبيتات القابلة للاهتلاك	112
8. تخريد التثبيتات	116
المحور الثامن: محاسبة المخزونات	**160-118**
1. تعريف المخزونات وأنواعها	118
2. التصنيف المحاسبي للمخزونات	119
3. طرق تقييم وجرد المخزونات	121
1.3. طرق تقييم المخزونات	121
2.3. طرق جرد المخزونات	124
4. محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم	125
1.4. المسار المحاسبي لعملية الشراء	125
2.4. حالة المشتريات غير المخزنة	128
3.4. تكلفة الشراء	129
4.4. التسبيقات على المخزونات مدفوعة	130

5.4. مردودات المشتريات	132
6.4. تسوية حساب المشتريات المخزنة (حـ/38)	133
5. محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم	136
1.5. المسار المحاسبي لعملية الإنتاج	136
2.5. حالة المنتجات الجاري إنجازها	139
6. محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم	140
1.6. المسار المحاسبي لعملية البيع	140
2.6. حالة المخزونات من المنتجات	143
3.6. التسويات	144
4.6. التسبيقات على المبيعات مقبوضة	148
5.6. المردودات	151
7. محاسبة المخزونات وفق طريقة الجرد النهائي	152
1.7. معالجة العناصر المشترية أثناء الفترة المحاسبية	152
2.7. معالجة العناصر المشترية في نهاية الفترة المحاسبية	153
3.7. معالجة العناصر المنتجة أثناء الفترة المحاسبية	158
4.7. معالجة العناصر المنتجة في نهاية الفترة المحاسبية	158
المحور التاسع: تطبيقات في المحاسبة المالية1	**201-161**
السلسلة الأولى: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية	161
السلسلة الثانية: دراسة الكشوف المالية / الميزانية	164-163
السلسلة الثالثة: دراسة الدورة المحاسبية	169
السلسلة الرابعة: محاسبة الرسم على القيمة المضافة	174
السلسلة الخامسة: التثبيتات / الجزء الأوّل	177
السلسلة السادسة: التثبيتات / الجزء الثاني	180
السلسلة السابعة: المخزونات / الجزء الأوّل	183
السلسلة الثامنة: المخزونات / الجزء الثاني	186
السلسلة التاسعة: مراجعة عامة	189
الخاتمة	**202**
قائمة المصادر والمراجع	**205**

مُقـدّمَـــة

تُعتبَر المعلومة المالية ذاتَ أهمية بالغة بالنسبة لمُستخدِميها المختلِفين من مستثمرين ومقرضين وزبائن وموَرِّدين وعاملِين، فهي تُفيدهم في اتخاذ القرارات وتُمَكنهم من تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية والمقارنة بينها. ففي سياق إصلاح أغلب الدول لأنظمتها المحاسبية بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) المُصدَرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، أحدثت الجزائر إصلاحا محاسبيا قصد توفير قواعد محاسبية جديدة تلَبِّي حاجيات مستخدِميها المختلِفين، تُواكِب التطورات الاقتصادية الراهنة وتتوافق مع المعايير الدولية المُصدَرة في هذا المجال.

لقد أسفر الإصلاح المحاسبي الجزائري عن إصدار النظام المحاسبي المالي (SCF)، ولقد تمَّ ذلك بموجِب القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، مع الإشارة الى أنه أصبح ساريَ المفعول ابتداءً من تاريخ 01 جانفي سنة 2010، وأنه ألغى الأمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أفريل سنة 1975 يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) الذي ظل مطبَّقا في الجزائر منذ سنة 1976 الى نهاية سنة 2009 من دون تعديلاتٍ جوهرية.

تُعتبَرُ المحاسبة المالية1 مادّة تعليميّة ضمن مسار التكوين الجامعي في السنة الأولى من الطور الأول المُتوّج بالحصول على شهادة الليسانس في ميدان العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، إذ لا يشترِط فهمها واستيعابُها حصول الطالب على مكتسباتٍ تعليميّة مُسبَقة أو ذات علاقة بموادَّ تعليمية أخرى. تندرج المحاسبة المالية1 كمقياسٍ ضمن وحدة التعليم الأساسي، وتضمَن للطالب تكوينا يتماشى مع الممارسات الميدانية الجاري العمل بها على مستوى المؤسسات الاقتصادية والهيئات المعنويّة المُجبَرة بنص قانوني على مسك محاسبة مالية.

يكمُنُ الهدف العام من وراء إعداد هته المطبوعة البيداغوجيّة في تمكين طلبة السنة الأولى جذع مشترك (LMD) من تحصيل المعارف الأولية القاعدية التي ستسمَح لهم، فيما بعد، بتعميق الدراية والفهم في حقول المحاسبة المالية وشِعابِها خلال مستويات التعلُّم اللاّحقة. وبناء عليه، تعتبر أهدافا فرعية يُراد الوصول إليها ضمن الهدف العام من هته المادة التعليميّة ما يلي:

- القدرة على فهم الميزانية وجدول النتائج فهما مبدئيا عاما وليس معمقا؛
- اكتساب المعارف المتعلقة بمنهجية العمل المحاسبي في شكله البسيط؛
- التمييز بين ممتلكات المؤسسة (الأصول) والتزاماتها (الخصوم)؛

- التمييز بين منتوجات المؤسسة (الإيرادات) وأعبائها (المصاريف) المُصنّفة حسب الطبيعة؛
- القدرة على التسجيل المحاسبي لعمليات اقتناء التثبيتات والتنازل عنها، وشراء المخزونات وبيعها.

لبلوغ تلك الأهداف، تم تقسيم هذا العمل البيداغوجي الى تسعةِ محاور أساسية سبِقتهُم مقدمة وتليهِم الخاتمة؛ فأما المحور الأول وعُنوانه: مدخل عام الى المحاسبة، فإنما خُصّص لتمكين الطالب من اكتساب معارف كافية حول العناصر التالية: نشأة المحاسبة ومفهومها، أنواع المحاسبات وأسس التمييز بينها، تعريف المحاسبة المالية وأهدافها ومجال تطبيقها - مع الإشارة الى نظام المحاسبة المالية المُبَسّطة، الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكُم إعداد وعرض الكشوف المالية.

خصص المحور الثاني وعُنوانه: مفاهيم أساسية في المحاسبة الماليّة، لتمكين الطالب من الإحاطة النظرية والتقنية بالمفاهيم والمصطلحات ذات الصلة بالعناصر التالية: المؤسسة الاقتصادية، التدفقات وأنواعها، الحساب والقيد المزدوج، المستندات المحاسبية، ومراحل الدورة المحاسبية.

خُصّصَ المحور الثالث وعُنوانه: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية، لدراسَة المستندات القانونية الموصي بها لتنظيم العمل المحاسبي على غرار: الدفتر اليومي والدفتر الكبير ودفتر الجرد بالإضافة الى ميزان المراجعة في إطار تعريف الطالب بالدفاتر المحاسبية الإجبارية وتمكينه من التمييز بين المدين والدائن في المحاسبة، الميزانية وحساب النتائج في إطار تعريفه بالكشوف المالية الإلزامية وتمكينه من التمييز بين الأصول والخصوم من جهة، والأعباء والمنتوجات من جهة ثانية.

خُصّصَ المحور الرابع وعُنوانه: محاسبة عمليّة تأسيس المؤسّسة، لتلقين الطالب أساسيات المعالجة المحاسبية البسيطة للعناصر الأربعة التالية: تأسيس المؤسسة غير الفردية (الشركة) بما يشمَل مرحلَتيْ الوعد بالمساهمة ثم الوفاء به، حالة انسحاب الشريك من المؤسسة، تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية (حساب الاستغلال في النظام المحاسبي المالي SCF)، وسَيْر حساب المستغل (حـ/108).

تناول المحور الخامِس دراسة حسابات الصّنف الأول في اتجاه تمكين الطالب من إجراء الطرق الحسابيّة والقيام بالمعالجة المحاسبية البسيطة لبعض حسابات مجموعة الأموال الخاصة ولاسيما: حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12)، حساب الترحيل من جديد (حـ/11)، وحساب الاحتياطات (حـ/106).

تناول المحور السّادِس محاسبة الرسم على القيمة المضافة (TVA) في اتجاه إكساب الطالب دراية كافية بكُلّ من مفهوم الرّسم ومجال تطبيقه وقابليته للخصم، وتلقينِه أسُس التمييز بين الرسم القابل للاسترجاع على المشتريات والرّسم المُحصّل على المبيعات والتسجيل المحاسبي لكليْهِما، فضلا عن تحديد رصيد الرسم على القيمة المضافة (TVA) في نهاية الفترة ومُعالجتِه معالجَة محاسبِيّة بسيطَة وفقا لنموذج التسجيل المقترح.

تناول المحور السابِع محاسبة التثبيتات المعنوية والعينيّة بهدَف إكساب الطالب معارفَ كافية حول مفهوم التثبيتات وخصائصها وتصنيفها المحاسبي، وتلقينه الكيفيّات الحسابِيّة وأسُس المعالجة المحاسبية البسيطة لكلّ من العناصر التالية: امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية سواء عن طريق الاقتناء أو الإنجاز الداخلي - بما فيه من تحديدٍ لتكلفة الشراء أو الإنتاج، اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية بالتركيز على نمط الاهتلاك الخطي دون غيره، خسائر القيمة عن التثبيتات، التنازل عن التثبيتات سواء أكانت قابلة للاهتلاك أو غير ذلك، تخريد التثبيتات بانقضاء الاتفاق القانوني أو الضّمني.

تناول المحور الثامن محاسبة المخزونات بهدَف إكساب الطالب معارفَ كافية حول مفهوم المخزونات وأنواعها وتصنيفها المحاسبي، وتمكينه من إحداث الفرق بين طرق تقييم المخزونات وجردها، وتلقينه الكيفيّات الحسابِيّة وأسُس المعالجة المحاسبية البسيطة لعمليات شراء وإنتاج وبيْع المخزونات وفقا لطريقة الجرد الدّائم هذا من جهة، ومن جهة ثانية، تلقين الطالب محاسبة المخزونات المنطوية على عمليات الشراء والإنتاج والبيع وفقا لطريقة الجرد النهائي المُسمّاة أيضا بطريقة الجرد المرحلي أو الدّوْري.

خُصّصَ المحور التاسِع وعُنوانه: تطبيقات في المحاسبة المالية1 لاقتراح تمارين شاملة بحلولها حول العناصر التالية: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية، إعداد وعرض الكشوف المالية ولاسيما الميزانية وحساب النتائج، منهجية العمل المحاسبي البسيط لمسك الحسابات أو ما يُعرَف بعناصر الدورة المحاسبية، المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية والعينية بما يشمَل عمليات الاقتناء، الإنجاز، الاهتلاك، التنازل والتخريد، المعالجة المحاسبية للمخزونات بما يشمل عمليات الشراء، الإنتاج والبيع في حالة الجرد الدائم والجرد النهائي، المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA).

المحور الأوّل

مدخل عام الى المحاسبَة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تقديم نبذة حول نشأة المحاسبة ومفهومها وأنواعها، الى تعريف المحاسبة المالية وأهدافها ومجال تطبيقها، الفروض والمبادئ المحاسبية.

1. نشأة المحاسبة، مفهومها وأنواعها

يُعالج هذا العنصر الأساسي ثلاثة عناصر فرعية ألا وَهيَ أوّلا: نشأة المحاسبة، ثانيا: مفهوم المحاسبة، ثالثا: أنواع المحاسبة.

1.1. نشأة المحاسبة

تتفق الأدبيات المحاسبية على أنه من غير الممكن تحديد تاريخ دقيق لظهور المحاسبة ونشأتها، لكونها ترتبط ارتباطا وثيقا بالوقائع الاقتصاديّة وتطوّرها، ولاسيما أشكال الشركات والمعاملات التجارية الناجمة عنها. ففي هذا الصدد، يتفق المؤرخون على تقسيم التطور المحاسبي الى فترَتيْن مستنِدين في ذلك الى حدثٍ اقتصادي تاريخيّ بارزٍ متمثلٍ في ظهور الثورة الصناعية كما يلي:

1.1.1. مرحلة ما قبل الثورة الصناعية

خلال هته المرحلة، كانت المحاسبة مرادِفَة للعدّ الذي استخدمته الجماعات البشرية من يونانيين ورومانيين ومصريين قدماء (الفراعنة) لتبيان كميات المحاصيل الزراعية التي ترِد الى مخازن الدولة، والكميات التي تُصرَف منها بهدف حصرها ووضعِ نظامٍ عادل لتوزيعها على الشعوب.[1]

أُطلق على هته المرحلة بمرحلة مسك الدفاتر؛ أين تمّ إثبات العمليات وتبويبها في دفاتر خاصّة باستخدام بعض الطرق المحاسبية وبالاعتماد على القيد المفرد البسيط. تميزت هته المرحلة بضعف الجانب الفكري وإن شهدت تطورا في مهنة المحاسبة نتيجة لاستخدام النقود، وظهور المؤسسات الفردية، ونشأة الائتمان، وزيادة حركة التجارة بداخِل الدول وفيما بينها، والحاجة المُلِحّة لأصحاب المؤسسات للمحافظة على رأس المال المملوك ملكية مشتركة.[2]

انتهت هته المرحلة مع بداية القرن الرابع عشر حيث انتشرت البنوك وتوسّعت التجارة، وطَوّر رجال الأعمال الإيطاليون طريقة القيد المزدوج التي جاء بها LUCA PACIOLI في سنة 1494، والذي يُعتبَر أول من

[1] محمد فيصل مايده. **محاضرات مقدمة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD في مقياس: المحاسبة المالية01**، جامعة الوادي (الجزائر)، السنة الجامعية 2022/2021، ص02.

[2] محمود السيد الناغي (2007). أسس المحاسبة: **التأصيل وإطار التّطبيق، المكتبة العصريّة**، عمان (الأردن)، ص ص28-30.

أرسى مبادئ الفكر المحاسبي في كتابه: **" Summa de arithmetica geometria proportioni et proportion alita"** الذي يُعتبر موسوعة في علوم الرياضيات والجبر والهندسة والرياضيات المالية، كما شمَل قسما مخصّصًا لمسك الحسابات.

2.1.1. مرحلة ما بعد الثورة الصناعية

يُمكن وصف هته المرحلة بمرحلة التقدم السّريع في مجال المحاسبة نتيجَة لاستخدام الأساليب الاحصائية، وبحوث العمليات، والحواسيب الآلية، والعلوم السلوكية في بيئة الأعمال الحديثة المُعتمِدَة على التنافسية ونظم التصنيع والإدارة المبتكِرة، ومعايير المحاسبة الدوليّة.[1]

يُطلق على هته المرحلة بمرحلة التحوّل من مسك الدفاتر الى نظُم المعلومات المحاسبية؛ أين أصبحت المحاسبة نشاطا خدميا يهتم بتوفير المعلومات لمختلف المستخدِمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية. تميزت هته المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوربا، وظهور الشركات كبيرة الحجم، وانتشار السكك الحديدية، وظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منتظمة. وتميّزت بظهور الشخصية المعنوية للشركات بعدما انفصلت الملكية عن الإدارة، وظهور أمريكا على مسرح المحاسبة بعد مصر وإيطاليا وبريطانيا نتيجة لظهور التنظيمات المهنية والهيئات الدولية المتخصّصة في هذا المجال، كما تميزت باتخاذ المنهج العلمي لصياغة نظريات محددة في مجالات معينة باتجاه التعارف على نظرية عامة في المحاسبة؛[2] الأمر الذي دفعَ التنظيمات المحاسبية المهنية في أمريكا وبريطانيا الى إعداد مرجعية دولية تلبي حاجيات مختلف الفئات المستخدِمة للمعلومة المحاسبية.

2.1. مفهوم المحاسبة

تُعرّف المحاسبة بوجهٍ عام بأنها لُغة المالِ والأعمال، وأنها تسجيلٌ منتظَم لإيرادات المنشأة ومصروفاتها وموجوداتها ومطلوباتها. أما من الناحية التقنية، فإن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) تُعرّفها بأنها "عمليّة تحديد، وقياس، وتوصيل معلومات اقتصاديّة يُمكِن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات من قبل مستخدمي المعلومات"، كما يعرفها المخطط المحاسبي العام (PCG) بأنها "نظامٌ لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتسجيل معطيات ذات قاعدة عدديّة وتصنيفها وتخزينها، وعرض كشوف تعكس

[1] محمد فيصل مايده. **المرجع سبق ذكره**، ص03.

[2] محمود السّيّد الناغي. **المرجع سبق ذكره**، ص ص28-30.

صورةً صادقة عن ممتلكات المنشأة ووضعيتها المالية والنتيجة في تاريخ الإقفال. تمكّن المحاسبة من إجراء مقارنات دورية، وتقييم مدى تطور المنشأة ضمن رؤيةٍ أساسها استمرارية النشاط".[1]

تمثّل المحاسبة نظامَ معلوماتٍ خاصّ، يعالِج نوعا محدَّدا من المعلومات ألا وهي المعلومة المالية أي: المعلومة المعَبّر عنها بوحدات نقدية، أو تلك المرتبطة بعناصرَ قابلةٍ للقياس باستخدام النقود.

تهتم المحاسبة بتقديم معلوماتٍ كَمّيّة حول نشاط المنشأة ووضعيتها الماليّة؛ أين تكتسي الأرقام المحاسبيّة أهميّة بالغة لتسيير المنشأة، فضلا عن استخدامها في خارجِها من طرفِ أفرادٍ أو هيئاتٍ تريد معرفةَ الوضعية المالية للمنشأة لأسباب متعدّدَة.

3.1. أنواع المحاسبة

تقدّم المحاسبة معلوماتٍ مالية متنوعة، تلبّي المتطلّبات الخاصة لمستخدِميها المختلِفين؛ مع الإشارة الى أن تنوع المتطلبات إنما نتج عنه التمييز بين نوعين من المحاسبات: المحاسبة المالية التي تكتسي طابعا إجباريا بالنسبة للمنشأة، ومحاسبة التسيير (المحاسبة التحليليّة) التي تكتسي طابعا اختياريا.

فبينما تهتم المحاسبة المالية بتسجيل المعاملات التي تمّت بين المنشأة ومحيطها بهدف التّحديد الدوري، وبشكلٍ ملخّصٍ، لممتلكاتها ووضعيتها المالية وكذا النتيجة الإجماليّة للعمليات التي قامت بها؛ تهتم المحاسبة التحليلية بحساب التكلفة وتحديد هامش الربح والنتيجة التحليلية حسب نوع المنتج أو نوع النشاط. علاوة على ذلك، فإنها تقدم معلوماتٍ ضرورية لإعداد الميزانيات التقديرية وتحيين مؤشرات التسيير الواردة بلوحات القيادة للمسيرين، وبصورة أشمل، فإنها تُستخدم في التحليل الكلي للنشاط، تحليل المنتجات ومجالات الأعمال، وتحليل الوحدات التنظيمية (مديريات، دوائر الاستغلال، أقسام، مصالح...).[2]

وبناء عليه، فإن المحاسبة المالية الموجّهة أساسا لإعلام مستخدِميها المختلِفين تخضع في أغلب الدّول للرقابة القانونية واللوائح للتنظيمية؛ في حين أن المحاسبة التحليلية لا تخضع لمعايير محددة أو رقابة قانونيّة أو لوائح تنظيمية، وأن نشر المعلومات التحليلية المستخدَمة لإدارة نشاط المنشأة قد يضر بمصالحها، وبالتبعية، يعود بالمنفعة على منافسيها.

[1] Marie-Christine BAZIN et autres. **Introduction à la comptabilité : La modélisation comptable**, Série 01, Institut National des Techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009, P14.
[2] **Idem**, P15.

2. تعريف المحاسبة المالية، أهدافها ومجال تطبيقها

يُعالج هذا العنصر الأساسي عنصرَيْن فرعيّيْن ألا وَهما أوّلا: تعريف المحاسبة الماليّة، ثانيا: أهداف المحاسبة الماليّة ومجال تطبيقها.

1.2. تعريف المحاسبة المالية

لقد عرّف التشريع الجزائري المحاسبة الماليّة التي تُدعَى أيضا "النظام المحاسبي المالي (SCF)" بأنها "نظامٌ لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة الماليّة".[1]

يتشكل النظام المحاسبي المالي (SCF) من ثلاثة أجزاءَ تتضمن إطارا تصوريا، معايير محاسبية، ومدوَّنة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامّا؛ "يُشكِّل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالَجَة بموجِب معيار أو تأويل. تُحدِّد المعايير المحاسبية قواعِد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات، محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها. تُسجَّل العمليات الناتجة عن نشاطات المؤسسة في حسابات"،[2] يُحدَّد مضمونُ كلّ مجموعة من تلك الحسابات في الجدوليْن (1-1) و(1-2) أدناه:

[1] **قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي**. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 صادرة بتاريخ 25 نوفمبر سنة 2007، متوفرة على الموقع: http://www.joradp.dz، المادة 02، ص03.

[2] **المرجع نفسه**، المواد من 07 الى 09، ص04.

جدول رقم (1–1): الإطار المحاسبي الإجباري لحسابات الميزانية

مجموعات الحسابات	الإطار المحاسبي الإجباري	أسماء الحسابات
الصنف1: حسابات رؤوس الأموال	ح/10	رأس المال والاحتياطات وما يماثلها
	ح/11	الترحيل من جديد
	ح/12	نتيجة السنة المالية
	ح/13	المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال
	ح/15	المؤونات للأعباء – خصوم غير جارية
	ح/16	الاقتراضات والديون المماثلة
	ح/17	الديون المرتبطة بالمساهمات
	ح/18	حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
الصنف2: حسابات التثبيتات	ح/20	التثبيتات المعنوية
	ح/21	التثبيتات العينية
	ح/22	التثبيتات في شكل امتياز
	ح/23	التثبيتات الجاري إنجازها
	ح/26	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات
	ح/27	تثبيتات مالية أخرى
	ح/28	اهتلاك التثبيتات
	ح/29	خسائر القيمة عن تثبيتات
الصنف3: حسابات المخزونات والمنتجات الجارية قيد التنفيذ	ح/30	مخزونات البضائع
	ح/31	المواد الأولية واللوازم
	ح/32	تموينات أخرى
	ح/33	سلع قيد الإنتاج
	ح/34	خدمات قيد الإنتاج
	ح/35	مخزونات المنتجات
	ح/36	المخزونات المتأتية من التثبيتات
	ح/37	المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق أو في المستودع أو في الإيداع)
	ح/38	المشتريات المخزنة
	ح/39	خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

مجموعات الحسابات	الإطار المحاسبي الإجباري	أسماء الحسابات
الصنف4: حسابات الغير	ح/40	الموردون والحسابات الملحقة
	ح/41	الزبائن والحسابات الملحقة
	ح/42	المستخدمون والحسابات الملحقة
	ح/43	الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة
	ح/44	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة
	ح/45	المجمّع والشركاء
	ح/46	مختلف الدائنين ومختلف المدينين
	ح/47	الحسابات الانتقالية أو الانتظاريّة
	ح/48	الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات
	ح/49	خسائر القيمة عن حسابات الغير
الصنف5: الحسابات الماليّة	ح/50	القيم المنقولة للتوظيف
	ح/51	البنوك والمؤسسات المالية وما تماثلها
	ح/52	الأدوات المالية المشتقة
	ح/53	الصندوق
	ح/54	وكالات التسبيقات والإعتمادات
	ح/58	التحويلات الداخلية
	ح/59	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**، (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص ص02- 05.

جدول رقم (1–2): الإطار المحاسبي الإجباري لحسابات التسيير

مجموعات الحسابات	الإطار المحاسبي الإجباري	أسماء الحسابات
الصنف6: حسابات الأعباء	ح/60	المشتريات المستهلكة
	ح/61	الخدمات الخارجية
	ح/62	الخدمات الخارجية الأخرى
	ح/63	أعباء المستخدَمين
	ح/64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
	ح/65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى
	ح/66	الأعباء المالية
	ح/67	العناصر غير العادية – الأعباء
	ح/68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	ح/69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها
الصنف7: حسابات المنتوجات	ح/70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة
	ح/72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
	ح/73	الإنتاج المثبت
	ح/74	إعانات الاستغلال
	ح/75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى
	ح/76	المنتوجات المالية
	ح/77	العناصر غير العادية – المنتوجات
	ح/78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**، (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص ص05- 06.

2.2. أهداف المحاسبة المالية ومجال تطبيقها

يُعالج هذا العنصر الفرعي عنصرَيْن جزئيّيْن ألا وَهما أوّلا: أهداف المحاسبة المحاسبة، ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة الماليّة.

1.2.2. أهداف المحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية، بوجه عام، الى تحديد الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخٍ معيّن عِلاوَة عن تحديد النتيجة الصافية للنشاط في نهاية الدورة. أما المحاسبة المالية المُتضَمّنة النظام المحاسبي المالي (SCF) فإنما تهدف، من خلال طبيعة ونوعية الكشوف المالية التي تعِدّها المؤسسة ضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية، الى "إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان".[1] في هذا الصدد، "يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة، والدقة، وقابلية المقارنة والوضوح".[2] أي، بتعبير آخر: أن تؤثر المعلومة في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة، وعلى تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها؛[3] وأن تكون المعلومة خالية من الخطأ أو الحكم المسبَق المعتبَر بحيث يُمكِن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترَض أن تقدّمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة؛[4] وأن يتم إعداد المعلومة وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق، وتسمح بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات؛[5] وأن يكون من السهل فهم المعلومة من طرفِ أيّ مُستعملٍ له معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، وله الإرادة على دراستها بكيفية جادة بما فيه الكفاية.[6]

---

[1] **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي**. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27 صادرة بتاريخ 28 ماي سنة 2008، متوفرة على الموقع: http://www.joradp.dz، المادة 19، ص13.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 08، ص12.

[3] وزارة المالية. **قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، متوفرة على الموقع: http://www.joradp.dz، ص88.

[4] **المرجع نفسه**، ص85.

[5] **المرجع نفسه**، ص82.

[6] **المرجع نفسه**، ص87.

2.2.2. مجال تطبيق المحاسبة الماليّة

لقد نصّ القانون رقم 07-11 المتضمّن النّظام المحاسبي المالي (SCF)، في مادته الثانية، على أنْ تسري أحكام المحاسبة الماليّة على كل شخص طبيعي أو معنوي مُلزمٍ قانونا، أو من خلال التنظيم، بمسك محاسبة مالية، ويستثنى من مجال تطبيقها الأشخاص المعنويون الخاضعون لأحكام المحاسبة العمومية. يندرج تحت لواء هته المادة كُلٌّ من:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.[1]

هذا، ولقد ميّز القانون نفسُهُ بين المحاسبة المالية المُلزِمة لكل شخص طبيعي أو معنوي خاضعٍ لأحكامها قانونا أو من خلال التنظيم، والمحاسبة المالية المُبسّطَة الخاضعةُ لأحكامها الكيانات الصغيرة التي لا يتعدّى رقم أعمالها، وعدد مستخدَميها، ونشاطها حدّا معيّنا. في هذا الصدد، حدد القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المُطبّقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة كما في الجدول رقم (1-1) أدناه:[2]

جدول رقم (1-3): أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المُطبّقة لغرض مسك محاسبة مالية مبسطة

النشاط التجاري		النشاط الإنتاجي والحرفي		نشاط الخدمات ونشاطات أخرى	
رقم الأعمال	عدد المستخدمين	رقم الأعمال	عدد المستخدمين	رقم الأعمال	عدد المستخدمين
10 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	6 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	3 ملايين دينار	9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: وزارة المالية. **قرار 26 جويلية سنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009.**

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، **المرجع سبق ذكره**، المادة 4، ص03.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع نفسه**، المادة 2، ص91.

3. الفروض والمبادئ المحاسبية

تتفق الأدبيات المحاسبية على وصف الفروض والمبادئ المحاسبية بأنها الاتفاقيات القاعدية، والمبادئ الأساسية، وكذا القواعد والممارسات والإجراءات الخاصة التي يُطبّقها الكيان لإعداد وعرض كشوفه المالية السنوية. فباعتبار أنّ الفروض المحاسبية أسُسٌ لفهم التقارير المالية، تُعتبَر المبادئ المحاسبية إطارٌ لتسجيل العمليات وإعداد الكشوف المالية وعرضِها في ضوء تلك الفروض.

1.3. الفروض المحاسبية

تعتبر الفروض المحاسبيّة، كالاتفاقيّات القاعديّة التي يصفها المحاسبون، أسُسًا لإعداد وعرض الكشوف الماليّة كالميزانيّة وحساب النتائج، أو بتعبيرٍ آخر، قواعدَ محاسبية رئيسيّة مُطبّقة لفهم التقارير الماليّة التي تلزم الكيانات الاقتصادية بنشرها من سنة مالية لأخرى. تشمل هته الفروض ما يلي:

- محاسبة الالتزام: لقد نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ تتمَّ محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوث هته المعاملات أو الأحداث، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها،[1] أي أن "تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية"؛[2]
- استمرارية الاستغلال: لقد نصت المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن تُعدَّ الكشوف المالية بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مُستقبل متوقّعٍ، إلا إذا طرأت أحداثٌ أو قرارات قبلَ تاريخ نشر الحسابات جَعَلت من الممكن أن تتسبّب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب،[3] أي أن "يُفترضَ أن تزاول المؤسسة نشاطها بصفة مستمرة ودائمة".[4]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، ص11.

[2] مجدي سلامة محمود. (2017)، **معايير المحاسبة الدولية: السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية، الإفصاح المحاسبي – عرض البيانات المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)، ص441.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع نفسه**.

[4] مجدي سلامة محمود، **المرجع نفسه**.

2.3. المبادئ المحاسبية

تتمثل المبادئ المحاسبيّة في القواعد والتطبيقات الخاصّة التي يجب على المؤسسات، أو الكيانات بصورة أشمل، تطبيقَها بشكل دائمٍ من سنة مالية الى أخرى لإعداد وعرض كشوفِها المالية. تشمل هته المبادئ ما يلي:

- مبدأ القيد المزدوج: لقد نصت المادة 16 من القانون رقم 07-11 على أنْ "يمَسّ كلّ تسجيلٍ على الأقل حسابين اثنين: أحدهما مَدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني لتسجيل العمليات. يجب أن يكونُ المبلغ المَدين مُساويًا للمبلغ الدّائن"؛[1]
- مبدأ عدم المقاصة: لقد نصت المادة 15 من القانون رقم 07-11 على أنْ "لا يُمكن إجراء أية مقاصة بين عنصرٍ من الأصول وعنصرٍ من الخصوم، ولا بين عنصرٍ من الأعباء وعنصرٍ من المنتوجات إلا إذا تمت هته المقاصة على أسُس قانونية أو تعاقديّة، أو إذا كان من المُقرّر أصلا تحقيق عناصر هته الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات بالتتابُع أو على أساسٍ صافٍ"؛[2]
- مبدأ الشمول: لقد نصت المادة 26 من القانون رقم 07-11 على أنْ تعرِضَ الكشوف الماليّة وجوبا، وبصفة وفيّة، الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكِسَ هته الكشوف مُجمَل العمليات والأحداث الناجمة عن مُعاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه؛[3]
- مبدأ الوحدة النقديّة: لقد نصت المواد 12، 13 و28 من القانون رقم 07-11 على أنْ تُمسَك المحاسبة المالية، وتُعرَض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنيّة. تُحوّل العمليات المدوّنة بالعملة الأجنبية الى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المُحَدّدَة في المعايير المحاسبية؛[4]
- مبدأ السنوية: لقد نصت المادة 30 من القانون رقم 07-11 على أنّ "مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنيّة"؛[5]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، **المرجع سبق ذكره**، ص04.

[2] **المرجع نفسه**.

[3] **المرجع نفسه**، ص05.

[4] **المرجع نفسه**، ص ص04-05.

[5] **المرجع نفسه**، ص06.

- مبدأ الوحدة المحاسبية: لقد نصت المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ يُعتبَر الكيان، وجوبا، وحدةً محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيه؛ تقوم المحاسبية المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته، وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو المساهمين فيها، ويجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دونَ معاملاتِ مالكيه؛[1]
- مبدأ الأهمية النسبية: لقد نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ تبرِزَ الكشوف المالية، وجوبا، كل معلومة مُهمّة يمكنها أن تؤثر على حُكم مستعمليها اتجاه الكيان، وأن تعكِسَ الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفَة المسيّرينَ للمعلومة التي يحملونَها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛[2]
- مبدأ استقلالية السنوات المالية: لقد نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ "تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والسنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛[3]
- مبدأ الحيطة: لقد نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أن تستجيبَ المحاسبة لتقديرٍ معقولٍ للوقائع في ظروف الشّك قصد تفادي خطر التحوّل الى المستقبل لشكوكٍ موجودةٍ من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه؛[4]
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبيّة: لقد نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ "يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، وأن لا يُبَرر أيّ استثناءٍ عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم"؛[5]
- مبدأ التكلفة التاريخية: لقد نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ تقيّدَ في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء، وتُعرَض في الكشوف المالية على أساس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، ص12.

[2] **المرجع نفسه.**

[3] **المرجع نفسه.**

[4] **المرجع نفسه.**

[5] **المرجع نفسه.**

قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيّر السّعر أو تطوّر القدرة الشرائية للعملة؛[1]

- مبدأ مطابقة الميزانية: لقد نصت المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ تكون، وجوبًا، الميزانية الافتتاحية لسنةٍ ماليةٍ مطابقةٍ لميزانيّة إقفال السنة المالية السابقة؛[2]
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي: لقد نصت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنْ تُقيّد العمليات في المحاسبة، وتعرَض في الكشوف المالية، طبقا لطبيعتها ولواقعها الاقتصادي والمالي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.[3]

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الأول حول المدخل الى المحاسبة، سيتعرّض المحور الثاني الى حُزمَةٍ من المفاهيم الأساسية في المحاسبة الماليّة قصد التمكن من الإحاطة النظرية والتقنية بالعناصِر ذات الصّلَة بكُلّ مِنْ: المؤسّسة الاقتصادية، التدفقات الاقتصادية والمالية، الحساب والقيد المزدوج، المستندات المحاسبية، ومراحل الدورة المحاسبية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، ص12.

[2] **المرجع نفسه.**

[3] **المرجع نفسه.**

المحور الثّاني

مفاهيم أساسيّة في المحاسبة الماليّة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تعريف المؤسسة الاقتصادية، تعريف التدفقات الواقعة بها وتحديد أنواعها، الى معالجة الحساب والقيد المزدوج، المستندات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية.

1. المؤسسة الاقتصادية

يمكن تعريف المؤسسة الاقتصادية بأنها وحدةٌ اقتصادية وقانونية، تجمع عوامل إنتاجية مختلفة (رأس المال، العمل، المواد...) لغرض تقديم منتجات وخدمات تجارية (موجّهة للبيع في الأسواق)، تهدف الى تحقيق الربح.[1]

يمكن للمؤسسة الاقتصادية، بحَسبِ شكلها القانوني، أن تكونَ مملوكة لشخص وحيد (مؤسسة الشخص الوحيد **EURL**)، أو لمجموعةٍ من الشركاء (شركة تجارية)، للدولة (مؤسسة عمومية اقتصادية **EPE**)، أو لمستخدَميها (تعاونية **Coopérative**). كما يمكن لها، بحسب نشاطها، أن تكونَ مؤسسة صناعيّة تهتم بتحويل المواد الأولية واللوازم الى منتجاتٍ تامة الصنع، أو مؤسسة تجارية تهتم بشراء البضائع وإعادة بيعها على حالها دون إدخال تغييرات عليها، أو مؤسسة خدمية تهتم بتقديم خدمات أي: القيام بأشغال لفائدة الغير أو تقديم منتجات غير مادية، أو مؤسسة فلاحية تهتم باستغلال الأراضي المُخصّصة للزراعة.[2]

كذلك والجزائر أنموذجا، يُمكن للمؤسسة الاقتصادية، بحَسبِ حجمها، أن تكونَ مؤسسة مُصغّرة إذا كان عدد عمالها يتراوح بين عاملٍ واحدٍ وتسعة عاملين، أو مؤسسة صغيرةً إذا كان عدد عمالها يتراوح بين 10 و199 عامل، أو مؤسسة متوسطة إذا كان عدد عمالها يتراوح بين 200 و499 عامِل، أو مؤسسة كبيرة إذا كان عدد عمالها يفوق 500 عامل.[3]

[1] Marie-Christine BAZIN et autres. Introduction à la comptabilité : La modélisation comptable, **Op.Cit**, P13.

[2] Moussa HAMMAM. (2011), **Comptabilité générale selon le Système Comptable Financier et les normes IFRS**, tome1, Éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie), P15.

[3] عائشة بعيليش. **مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس علوم اقتصادية ل.م.د مقياس المحاسبة المالية**، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، السنة الجامعية 2018/2017، ص08.

2. التدفقات وأنواعها

تنشأ المعاملات الاقتصادية نتيجة لعلاقات التبادل بالثروة بين المؤسسة الاقتصادية وشركائها الداخليّين أو الخارجيّين. تتِمّ تلك المعاملات في شكلِ تدفقاتٍ حقيقيّةٍ من المنتجات والخدمات (تدفقات مادية وغير مادية) أو تدفقاتٍ مالية، كما قد تتِمّ في شكل تدفقاتٍ داخليّة يكونُ مصدرُها واستخدامُها عوْنا من داخلِ المؤسسة ، أو خارجيّةٍ يكونُ مصدرُها أو استخدامُها عوْنا من خارجِ المؤسسة.

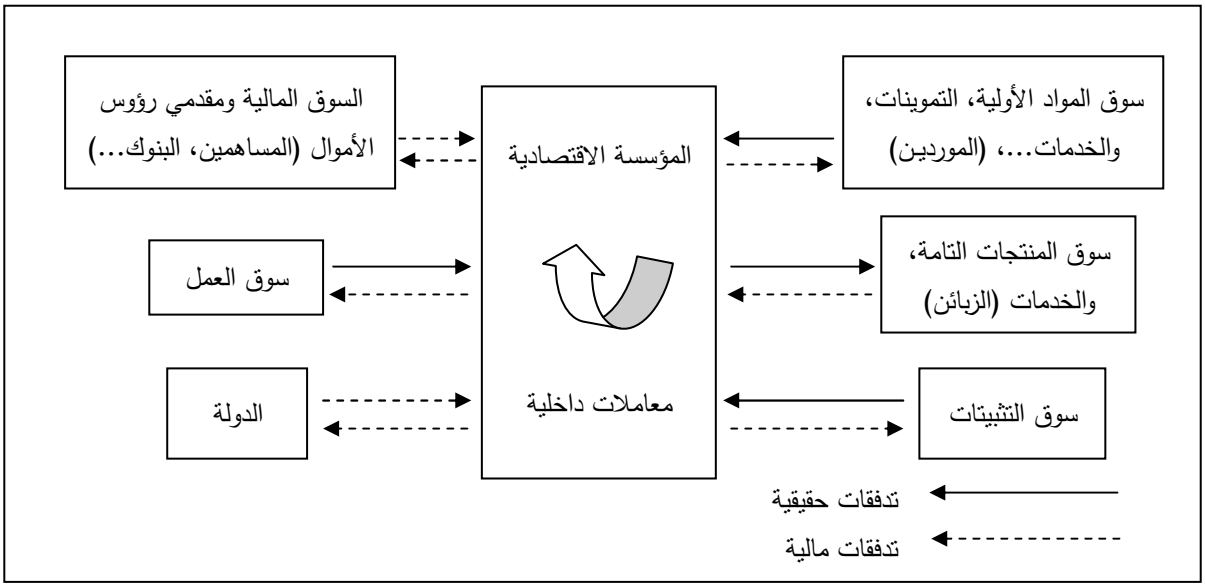
تنعكس الثروة في جزء معيّن من الأموال والممتلكات التي يحوز عليها البعض ويتنازل عنها لصالح البعض الآخر مقابل تعويض نقدي أو سلعيّ أو ماليّ (التزام مؤجّل الدفع). وعليه يمكن القول بأنّ العملية التجاريّة أو الصناعيّة، أو غيرُها من المعاملات، هي في الواقعِ عمليةُ تبادلٍ للثروة فيما بين المتعاملين الاقتصاديين؛ فالتبادلُ بالأموال والممتلكات في المجتمع يولّد تداولا للثروة يسمى اصطلاحا بالتدفق.[1]

في هذا الصدد، تنبغي الإشارة الى أنّ التدفق هو عبارةٌ عن حركةٍ تتم بين نوعَيْن من الأعوان الاقتصاديّين، وأنّ دراسة المعاملة الواحدة تقتضي النظر إليها من زاويتين اثنتيْن هما: مصدَرها واستخدامها. فأما المصدَر فإنما يشير الى مجموع الوسائل التي تم توظيفها في إطار تلك المعاملة، وأما الاستخدام فإنما يشير الى الأهداف التي تم تحقيقها. وبتعبير آخر، تعبّر المصادر عن تدفقاتٍ تخرج من المؤسسة وتغادرها، في حين أن الاستخدامات تعبّر عن تدفقاتٍ تؤول الى المؤسسة وترجِع إليها.[2] والشكل رقم (2-1) الموالي يقدّم ملخصا لتلك التدفقات كما يلي:

[1] عائشة بعيليش. **المرجع سبق ذكره**، ص16.

[2] Moussa HAMMAM. **Op.cit**, P17.

شكل رقم (2–1): معاملات المؤسسة الاقتصادية والتدفقات الناجمة عنها



Source : Marie-Christine BAZIN et autres. **Introduction à la comptabilité : La modélisation comptable**, Série 01, Institut National des Techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009, P13.

♦ مثـال تطبيقـي (1)

لتكن لديك العمليات التي قامت بها مؤسسة "**الفلاح**" خلال شهر سبتمبر 2022 كما يلي:

- 09/15: شراء جهاز إعلام آلي بجميع لواحقه على الحساب بمبلغ 60.000 دج؛
- 09/17: بيع بضاعة نقدا لأحدى الزبائن بمبلغ 5200 دج؛
- 09/20: تسديد فاتورة الهاتف بشيك بنكي بمبلغ 20.000 دج؛
- 09/25: تحويل مبلغ 9000 دج من حسابها البنكي إلى الصندوق؛
- 09/27: دفع أجور العاملين بصك بريدي بمبلغ 250.000 دج؛
- 09/30: تأمين ممتلكاتها ضد المخاطر لدى شركة التأمين بشيك بنكي بمبلغ 100.000 دج.

المطلوب: رتّب العمليّات السّابقة في شكلِ تدفقاتٍ، موضّحا نوع كلّ تدفّق (مادي، غير مادي، مالي، نقدي، داخلي، خارجي).

التاريخ	البيـان	المبلغ	نوع التدفق					
			مادي	غير مادي	مالي	نقدي	داخلي	خارجي
09/15	شراء جهاز إعلام آلي بجميع لواحقه على الحساب	60.000	x		x			X
09/17	بيع بضاعة نقدا	5.200	x			X		X
09/20	تسديد فاتورة الهاتف بشيك بنكي	20.000		X		X		X
09/25	تحويل مبلغ من الحساب البنكي إلى الصندوق	9.000				X	x	
09/27	دفع أجور العاملين بصك بريدي	250.000				X	x	
09/30	تأمين الممتلكات ضد المخاطر بشيك بنكي	100.000		X		X		X

3. الحساب والقيد المزدوج

عرّف النظام المحاسبي المالي (SCF) الحساب بأنه "أصغر وحدة مُعتمدَة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية"،[1] أي: هو الوحدة الصغرى لتسجيل حركة عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات.

تُجمع الحسابات في فئاتٍ متجانسة تدعى أصنافا، وتوجد فئتان من أصناف الحسابات؛ فأما العمليات المتعلقة بالميزانية فإنها تتوزّع على خمسةِ أصنافٍ من الحسابات تدعَى بحسابات الميزانية (أنظر الجدول رقم 1-1)، وأما العمليات المتعلقة بحساب النتائج فإنها تقسّم على صنفين من الحسابات تُعرَف بحسابات التسيير (أنظر الجدول رقم 1-2).[2]

لكلِّ عنصرٍ من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات حسابٌ، مع العِلم أن الشكلَ المختصَر للحساب يظهر كما يلي:

مَدين	**حـ/ رقم الحساب**	**دائن**
حركات مدينة "**رصيد دائن**"		حركات دائنة "**رصيد مدين**"
المجموع المدين		**المجموع الدائن**

[1] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 1.311، ص44.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص44-45.

حيث أن:

- ينقسم الحساب الى طرفيْن: طرفٌ أيمنٌ **مَدين** وطرف أيسر **دائن**، فبعد الانتهاء من تسجيل كافة حركات العنصر يُحَدَّد **رَصيدُه** عن طريق حساب **الفرق** بين مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة؛
- يوضَع **الفرق** في جانب المجموع الأصغر وينسب الى جانب المجموع الأكبر حفاظا على توازن الجانِبيْن؛ فيكون الرصيد مدينا إذا كان المجموع المدين **>** المجموع الدائن، ويكون دائنا إذا كان المجموع الدائن **>** المجموع المدين، ويكون معدوما إذا تساوى المجموعان؛
- تُعتبر حسابات **الأصول** ذات طبيعة مدينة أي أن رصيدَها الافتتاحي يُسجَّل في الجانب المدين لدفتر اليوميّة، تتزايد في الجانب المدين وتتناقص في الجانب الدائن. أما حسابات **الخصوم** فهي ذات طبيعة دائنة أي أن رصيدَها الافتتاحي يُسجَّل في الجانب الدائن لدفتر اليوميّة، تتزايد في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين؛

هذا، وتُعتبر حسابات **الأعباء** ذات طبيعة مدينة أي: تتزايد في الجانب المدين وتتناقص في الجانب الدائن، أما حسابات **المنتوجات** فهي ذات طبيعة دائنة أي: تتزايد في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين.

- **مثال تطبيقي (2)**

لتكن لديك العمليات التي تمت عن طريق الحساب البنكي الجاري لإحدى المؤسسات الصناعية خلال شهر أفريل سنة 2022 كما يلي:

- 04/01: رصيد افتتاحي بمبلغ 250.000 دج؛
- 04/02: تحويل مبلغ 33.000 دج من الصندوق، مع العلم أن رصيدَه الافتتاحي 50.000 دج؛
- 04/03: الحصول على قرض مصرفي بمبلغ 500.000 دج؛
- 04/07: بيع منتجات مصنعة بمبلغ 65.000 دج؛
- 04/09: تسديد أعباء الإيجار بمبلغ 4.100 دج وأعباء الصيانة بمبلغ 9.000 دج؛
- 04/18: اقتناء آلة طبع بمبلغ 8.500 دج؛
- 04/28: تحصيل مبلغ 3.400 دج من أحد الزبائن، يمثل 50% من رصيدِه الافتتاحي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في الحسابات الموافقة لها.

ح/512: بنوك الحسابات الجارية	
25.000	9.000
33.000	8.500
500.000	
65.000	**608.900**
3.400	ر.م
626.400	626.400

ح/53: الصندوق	
50.000	33.000
	17.000
	ر.م
50.000	50.000

ح/164: الاقتراضات	
500.000	500.000
ر.د	
500.000	500.000

ح/701: مبيعات المنتجات	
65.000	65.000
ر.د	
65.000	65.000

ح/615: الصيانة	
9.000	9.000
ر.م	
9.000	9.000

ح/218: آلة طبع	
8.500	8.500
ر.م	
8.500	8.500

ح/411: الزبائن	
3.400	6.800
3.400	
ر.م	
6.800	6.800

ح/613: الإيجارات	
4.100	4.100
ر.م	
4.100	4.100

4. المستندات المحاسبية

تُعرِّف الأدبيات المحاسَبيّة المستند بأنه كلُّ وثيقةٍ ثبوتية تُستخدَم كدليلٍ لإثبات حدوث معاملة مالية معينة كالشيكات والفواتير. تتفرع الوثائق الثبوتية الى فرعين: وثائقَ داخلية تُحرّرها المؤسسة لفائدة الغير كفاتورة البيع، وسند التسليم، ووصل الصندوق، وكشف الرّاتب والشيك المدفوع، ووثائق خارجية تتحصل عليها المؤسسة من الغير كفاتورة الشراء، وسند الاستلام، وكشف الأتعاب والشيك المقبوض.[1]

ففي باب تنظيم المحاسبة، أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) الى ضرورة أن يستندَ كُلّ تسجيلٍ محاسبي على وثيقةٍ ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة، أو أية دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق، وأن يحدّدَ كُلّ تسجيلٍ مصدرَ كُلّ معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجِع الوثيقة الثبوتية

[1] صلاح ربيعة. **محاضرات في مقياس المحاسبة العامة**، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس (الجزائر)، السنة الجامعية 2017/2016، ص26.

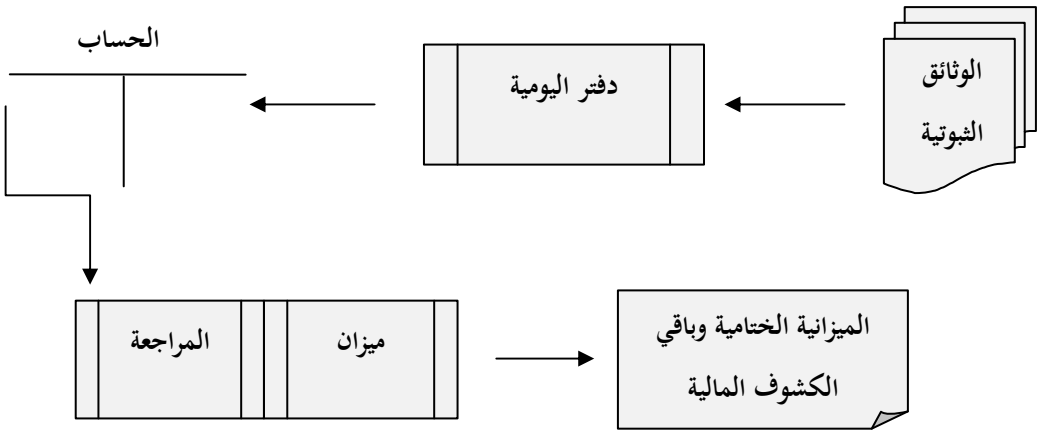
التي يستند عليها؛[1] مع ضرورة أن تُحفظ الوثائق الثبوتية لمدّة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة ماليّة محاسبيّة.[2]

تكتسي المستندات المحاسبيّة أهميّة قصوى لأنها تُشكل دليلا موضوعيا في حالة نشوب خلافات بين المؤسسة والأطراف المتعامِلَة معها، أو قيام نزاعات قضائية بينهما أمام المحاكم.[3] كما تُعتبر أساسا للقيد المحاسبي في دفتر اليومية ومرجِعا لتأكيد صحة التسجيل مِن عدَمها في حالة مراجعة الحسابات من طرف المدققين الداخليين أو الخارجيين، أو من طرف المصالح الجبائية.

5. مراحل الدورة المحاسبية

يُمكِن تعريف الدورة المحاسبية بأنها مجموع المراحل المتسلسلة لمعالجة البيانات المحاسبية انطلاقا من الوثائق الثبوتية، وتحويلها الى معلوماتٍ تظهر في الكشوف المالية الختامية للمؤسسة. تشمل هته المراحل: تسجيل العمليات في دفتر اليومية، ترحيل تلك العمليات الى الحسابات الموافِقة لها، إعداد ميزان المراجعة، إعداد الكشوف المالية الختامية، وتتخذ الشكل رقم (2-2) المُوالي:

شكل رقم (2-2): مراحل الدورة المحاسبية



المصدر: من إعداد المؤلف

[1] قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، **المرجع سبق ذكره**، المادّتين 17 و18، ص04.

[2] **المرجع نفسه**، المادّتين 20 و22، ص05.

[3] صلاح ربيعة. **المرجع سبق ذكره**، ص26.

تمُرّ العمليّات والأحداث والمعاملات في المؤسّسة، بمجرّد حدوثها، بعدّة مراحل محاسبيّة حتى تتحول الى معلوماتٍ ماليةٍ مفيدة تُستخدَم لاتخاذ قرارات اقتصاديةٍ رشيدةٍ. تشمل هته المراحل التحليلَ والتسجيل، الترحيلَ والترصيد، المراجعة والتسوية، العرض والإقفال، وتتضمن مايلي:[1]

1.5. مرحلة التحليل والتسجيل

تلي هته المرحلة مرحلة حدوث العملية؛ أين يقوم المحاسب بالاعتماد على المستند الذي يثبت حدوثها بتحليلها وتحديد الطرف المدين والطرف الدائن، ليقوم بعد ذلك بتسجيلها في الدفتر اليومي على شكل قيود محاسبية مع مراعاة تسلسل العمليات حسب تاريخ حدوثها.[2]

♦ **مثال تطبيقي (3)**

لتكن لديك العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات خلال شهر جوان سنة 2022 كما يلي:

- 06/10: استلام فاتورة صيانة وإصلاحات بمبلغ 25.000 دج؛
- 06/20: الزيادة في أموال الاستغلال نقدا بمبلغ 50.000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في الدفتر اليومي على شكل قيود محاسبية.

		2022/06/10		
615		حـ/ الصيانة والتصليحات والرعاية	25.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		25.000
		" فاتورة رقم... "		
		2022/06/20		
53		حـ/ الصندوق	50.000	
	101	حـ/ أموال الاستغلال		50.000
		" الزيادة في أموال الاستغلال نقدا "		

[1] **الدورة المحاسبية**. معلومات متوفرة على رابط الموقع الإلكتروني لبوابة المحاسبة: **https://accountinggate.com/arabic/financial-accounting/accounting-cycle.html**، (تاريخ الاطلاع: 18 جانفي 2023، التوقيت: الساعة 09 صباحا).

[2] Moussa HAMMAM. **Op.cit**, P20.

2.5. مرحلة الترحيل والترصيد

تلي هته المرحلة مرحلة التحليل والتسجيل؛ أين يقوم المحاسب بترحيل المبالغ المدينة والدائنة من الدفتر اليومي الى الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ)، كلّ مبلغٍ في حسابه الخاصّ به، وذلك لتحديد الرصيد النهائي لكلّ حسابٍ في نهاية الفترة.

بافتراض المثال التطبيقي (2)، تُرصّد العمليات السابقة في الحسابات الخاصة بها كما يلي:

حـ/615: الصّيانة	
25.000	**25.000** ر.م
25.000	25.000

حـ/401: الموردون	
25.000 ر.د	25.000
25.000	25.000

حـ/53: الصندوق	
50.000	**50.000** ر.م
50.000	50.000

حـ/101: أموال الاستغلال	
50.000 ر.د	50.000
50.000	50.000

3.5. مرحلة المراجعة والتسوية

تلي هته المرحلة مرحلة الترحيل والترصيد؛ أين يقوم المحاسب بنقل كافة الحسابات المُرصّدة والظاهرة بالدفتر الكبير الى ميزان المراجعة، وذلك للتأكد من احترام التسجيل وفق مبدأ القيد المزدوج ومطابقة أرصدة الحسابات مع طبيعتها المدينة أو الدائنة.[1]

بافتراض المثال التطبيقي (2)، تُنقل العمليات السابقة الى ميزان المراجعة كما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	الحركات		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	أموال الاستغلال	-	50.000	-	50.000
401	موردو المخزونات والخدمات	-	25.000	-	25.000
53	الصندوق	50.000	-	50.000	-
615	الصيانة والتصليحات والرعاية	25.000	-	25.000	-
المجموع		**75.000**	**75.000**	**75.000**	**75.000**

[1] Moussa HAMMAM. **Op.cit**, P82.

تلي هته المرحلة مباشرة عمليّة الجرد؛ أين يقتضي الأمر تسوية بعض الحسابات وتسجيل قيود محاسبيّة خاصّة بهته العملية، ومن خلالها، إتمام مراحل التسجيل والترصيد والمراجعة.

4.5. مرحلة العَرْض والإقفال

تلي هته المرحلة مرحلة المراجعة والتسوية؛ أين يقوم المحاسِب بناءً على ميزان مراجعة مُعدّل بعد الجرد بإعداد الكشوف المالية للمؤسسة من ميزانيةٍ وحسابِ نتائجَ،[1] وذلك لتحديد نتيجة الدورة أكانت ربحا أم خسارة ومعرفة المركز المالي للمؤسسة بدقّة. بعد الانتهاء، يتم إقفال حسابات الأعباء (حـ/6x) والمنتوجات (حـ/7x) عن طريق ترصيدها في حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12)، وحساب المستغل (حـ/108) في حساب أموال الاستغلال (حـ/101).

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الثاني حول المفاهيم الأساسية في المحاسبة المالية، سيتعرض المحور الثالث الى الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية الإجبارية لتنظيم العمل المحاسبي على غرار: الدفتر اليومي، الدفتر الكبير ودفتر الجرد، بالإضافة الى ميزان المراجعة لتكريس أُسُس التمييز بين الطرف المدين والطرف الدائن في المحاسبة، الميزانية وحساب النتائج لتكريس أُسُس التمييز بين الأصول والخصوم من جهة، الأعباء والمنتوجات من جهة ثانية.

[1] الدورة المحاسبية: https://accountinggate.com/arabic/financial-accounting/accounting-cycle.html، **المرجع سبق ذكره.**

المحور الثّالث

الدفاتر المحاسبيّة والكشوف الماليّة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن الدّفاتر المحاسبية المشتمِلة على الدّفتر اليومي والدفتر الكبير ودفتر الجرد بالإضافة الى ميزان المراجعة، الى الكشوف المالية المتضمّنة أساسا الميزانيّة وحساب النتائج.

1. الدفاتر المحاسبية

لقد نص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنّ الدفاتر المحاسبية التي تمسِكُها الكيانات الخاضعة لأحكام المحاسبة المالية تشمَل دفترا يوميّا، دفترا كبيرا ودفترَ جردٍ، في حين أن الكيانات الخاضعة لأحكام المحاسبة المالية المبَسّطة تمسِكُ دفاتر محاسبيّة لضبطٍ يوميّ للإيرادات والنفقات تشمَل دفترا وحيدا للخزينة، أو دفترَ نفقاتٍ ودفترَ الإيرادات.

1.1. الدفتر اليومي

هي وثيقةٌ محاسبية تُستخدَم لتسجيل عمليات المؤسسة انطلاقا من الوثائق الثبوتية لها: وصل الطلبية (bon de commande)، فاتورة (facture)، كشف الأجر (bulletin de paie)، صك بنكي (chèque de banque)، صك بريدي (chèque postal)، وصل صندوق (bon de caisse)، وصل تسليم (bon de livraison)، وصل استلام (bon de réception)، كمبيالة (lettre de change)، سند لأمر (billet à ordre)، عقد ملكية (acte de propriété)...، وِفقا للتسلسل الزّمني لتواريخ حدوثها.[1]

ففي هذا الصدد، ينبغي التذكير بما أوصى به النظام المحاسبي المالي (SCF) حول ضرورة أن يستندَ كلّ تسجيلٍ محاسبي على وثيقةٍ ثبوتية مؤرّخة ومثبتة على ورقة (أو أية دعامة أخرى تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق)، وأن يحدّد كلّ تسجيلٍ محاسبي مصدرَ كل معلومة ومضمونَها وتخصيصَها، وكذا مرجِع كل وثيقة ثبوتية يستندِ إليها. يتضمن كلّ تسجيلٍ محاسبيّ في الدفتر اليومي ثمانية عناصر، ويتخذ الشكل الموالي:

	(2)		**(5)**	**(1)**	**(3)**	**(4)**	
				(6)			**(7)**
				(8)			

[1] عائشة بعيليش. مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس علوم اقتصادية ل.م.د مقياس المحاسبة المالية، **المرجع سبق ذكره**، ص ص26-27.

حيث أن:

- (1): تاريخ العملية، (2): رقم الحساب المدين، (3): إسم الحساب المدين، (4): المبلغ المدين؛
- (5): رقم الحساب الدائن، (6): إسم الحساب الدائن، (7): المبلغ الدائن، (8): بيان العملية؛
- يسمى كلُّ تسجيلٍ محاسبي بالقيد المحاسبي، يكون القيد بسيطا إذا جُعل حسابٌ واحدٌ فقط مدينا وحسابٌ واحدٌ فقط دائنا، ويكون القيد مركَّبا إذا جُعل أكثر من حساب (اثنان فما فوق) مدينا، وأكثر من حساب (اثنان فما فوق) دائنا؛
- تُسجَّل أرصدة الميزانية الافتتاحية في الدفتر اليومي ويسمى تسجيلها بالقيد الافتتاحي، حيث تُجعل عناصر الأصول مدينة وعناصر الخصوم دائنة؛
- تُسجل العمليات التي تتم نقدا في حساب الصندوق (حـ/53)، تُسجل العمليات التي تتم بشيك في حساب البنك (حـ/512)، تُسجل عمليات الشراء التي تتم على الحساب في حساب الموردين (حـ/401 أو حـ/404)، تُسجل عمليات البيع التي تتم على الحساب في حساب الزبائن (حـ/411)؛
- تنص قاعدة تسجيل الحسابات في اليومية على جعل مصادر العملية دائنة واستخداماتها مدينة، فمثلا: لو تحصلت المؤسسة على مبلغ مالي نقدا من الزبائن، ففي هذه الحالة يُجعل حساب الزبائن (حـ/411) دائنا لأنه مَصْدر المبلغ المالي، وحساب الصندوق (حـ/53) مدينا لأنه استُخدِم لتحصيل ذلك المبلَغ؛

تُلغَى التسجيلات المحاسبية الخاطئة بعدة طرق أهمها عَكْس القيد، أي: إعادة تسجيل الحسابات والمبالغ المدينة في الجانب الدائن، والحسابات والمبالغ الدائنة في الجانب المدين، أو: إعادة كتابة نفس القيد ولكن بوضع المبالغ المدينة والدائنة بإشارة سالبة.

- **مثـال تطبيقـي (1)**

تضمنت الميزانية الافتتاحية لإحدى المؤسسات التجارية بتاريخ 2022/01/01 أرصدة الحسابات التالية: رأس المال (حـ/101): 634.000، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512): 110.000، البناءات (حـ/213): 200.000، معدات النقل (حـ/218): 175.000، مخزونات البضائع (حـ/30): 99.000، الصندوق (حـ/53): 50.000، وخلال شهر جانفي من نفس السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 01/05: الحصول على قرض مصرفي بشيك بمبلغ 800.000 دج؛

- 01/10: تحويل مبلغ 75.000 دج من البنك الى الصندوق؛
- 01/15: اقتناء مكيفات هوائية على الحساب بمبلغ 66.000 دج؛
- 01/20: اكتشف المحاسب بأن فاتورة الاتصالات اللاسلكية التي سُدّدت نقدا في تاريخ سابق بمبلغ 5.400 دج قد سجلها خطأ بمبلغ 4.500 دج، فقرر إلغاء القيد وإعادة تسجيله بالمبلغ الصحيح؛
- 01/25: تسديد موردو المكيفات الهوائية بشيك.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/01/01		
213		حـ/ البناءات	200.000	
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - معدات النقل	175.000	
30		حـ/ مخزونات البضائع	99.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	110.000	
53		حـ/ الصندوق	50.000	
	101	حـ/ رأس المال		634.000
		" قيد افتتاحي "		
		2022/01/05		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	800.000	
	164	حـ/ اقتراضات لدى مؤسسات القرض		800.000
		" الحصول على قرض مصرفي بشيك "		
		2022/01/10		
53		حـ/ الصندوق	75.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		75.000
		" تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق"		
		2022/01/15		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - مكيفات هوائية	66.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		66.000
		" اقتناء مكيفات هوائية على الحساب"		

		2022/01/20		
626		حـ/ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	4.500-	
	53	حـ/ الصندوق		4.500-
		" إلغاء القيد ذو المبلغ الخاطئ"		
		""" """ """		
626		حـ/ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	5.400	
	53	حـ/ الصندوق		5.400
		" إعادة تسجيل القيد بالمبلغ الصحيح"		
		2022/01/20		
404		حـ/ موردو التثبيتات	66.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		66.000
		" تسديد موردو المكيفات بشيك"		

2.1. الدفتر الكبير

هي وثيقةٌ محاسبية تُستخدَم لترحيل حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والمنتوجات من الدفتر اليومي الى الحسابات الموافقة لها بغرض ترصيدها. في هذا الصدد، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنْ يتضمّن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، ويوصي بأنْ يتفرع الدفتر الكبير الى عدد من الدفاتر والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان.[1]

3.1. دفتر الجرد

هي وثيقةٌ محاسبية تُستخدَم لعرض الكشفيْن الماليّيْن المتعلّقيْن بالوضعية المالية والأداء، وهذا انطلاقا من الأرصدة الظاهرة في ميزان المراجعة بعد الجرد. ففي هذا الصدد، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنْ "تُنقلَ في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصّان بالكيان".[2]

[1] قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، **المرجع سبق ذكره**، المادة 20، ص05.

[2] **المرجع نفسه**.

4.1. ميزان المراجعة

يعرّف ميزان المراجعة بأنه وثيقةٌ محاسبية تُستخدَم لتقديم حوصلة عن كافَّة الحسابات المستخدَمة خلال الدورة المحاسبية الواحدة، ووضعيَّتِها في نهاية الدورة. يُمَكِّن ميزان المراجعة من التأكد من احترام التسجيل المحاسبي وفق مبدأ القيد المزدوِج، ومراجعة الحسابات، وإعداد الكشوف المالية المُمثلَة في الميزانية الختامية وحساب النتيجة.[1]

يُستخدم ميزان المراجعة للتأكد من التوازن الحسابي الناتج عن عمليات التسجيل والترحيل والتّرصيد، كما يُساعد على اكتشاف الأخطاء التي قد تقع عند التسجيل في دفتر اليومية أو عند الترحيل الى دفتر الأستاذ (أو الدفتر الكبير).[2] يتخذ ميزان المراجعة الشكل رقم (3-1) المُوالي:

شكل رقم (3-1): ميزان المراجعة

رقم الحساب	إسم الحساب	الحركات		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
1	حسابات رؤوس الأموال	...	...		...
2	حسابات التثبيتات	...	...	...	
3	حسابات المخزونات والقيم الجارية	...	...	...	
4	حسابات الغير	...	...	...	...
5	الحسابات المالية	...	...	...	
6	حسابات الأعباء	...	...	...	
7	حسابات المنتوجات	...	...		...
المجموع		(1)	(2)	(3)	(4)

المصدر: من إعداد المؤلّف

حيث أن:

- كافة الحسابات، ومن دون استثناء، تُرحَّل من دفتر الأستاذ الى ميزان المراجعة، بما في ذلك الحسابات المُرصَّدة (أي الحسابات التي يكون رصيدها معدوم أو = 0)؛

[1] Marie-Christine BAZIN et autres. Introduction à la comptabilité : La modélisation comptable, **Op.Cit**, P79.
[2] **Idem.**

- يكون مجموع اليومية = مجموع الحركات: (1) أو (2)؛
- يجب أن يكون مجموع الحركات المدينة: (1) = مجموع الحركات الدائنة: (2)؛
- يجب أن يكون مجموع الأرصدة المدينة: (3) = مجموع الأرصدة الدائنة: (4).

♦ مثال تطبيقي (2)[1]

لتكن لديك القائمة الموالية بالحسابات المستخدمة خلال الدورة N من طرفِ إحدى المؤسسات كما يلي:

حـ/512	
150.000	960.000
470.000	350.000
8.500	60.000
741.500	
ر.م	
1.370.000	1.370.000

حـ/401	
99.000	**99.000**
	ر.د
99.000	99.000

حـ/53	
7.000	260.000
253.000	
ر.م	
260.000	260.000

حـ/101	
1.200.000	**1.200.000**
	ر.د
1.200.000	1.200.000

حـ/164	
350.000	**350.000**
	ر.د
350.000	350.000

حـ/213	
300.000	**300.000**
	ر.م
300.000	300.000

حـ/215	
290.000	290.000
ر.م	
290.000	290.000

حـ/218	
235.000	170.000
ر.م	65.000
235.000	235.000

حـ/404	
290.000	**355.000**
65.000	ر.د
355.000	355.000

حـ/31	
106.000	99.000
ر.م	7.000
106.000	106.000

حـ/622	
10.000	10.000
ر.م	
10.000	10.000

حـ/623	
12.000	12.000
ر.م	
12.000	12.000

[1] Moussa HAMMAM. (2011), **COMPTABILITÉ GÉNÉRALE: 150 exercices d'application avec corrigés types**, Tome2, Les éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie), Pp61-62.

حـ/607	
8.500	**8.500** ر.م
8.500	8.500

حـ/708	
60.000 ر.د	60.000
60.000	60.000

حـ/517	
240.000	110.000 **22.000** **108.000** ر.م
240.000	240.000

المطلوب: إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة.

رقم الحساب	إسم الحساب	الحركات		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال	-	1.200.000	-	1.200.000
164	اقتراضات لدى مؤسسات القرض	-	350.000	-	350.000
213	البناءات	300.000	-	300.000	-
215	المعدات والأدوات الصناعية	290.000	-	290.000	-
218	التثبيتات العينية الأخرى	235.000	-	235.000	-
31	المواد الأولية واللوازم	106.000	-	106.000	-
401	موردو المخزونات والخدمات	-	99.000	-	99.000
404	موردو التثبيتات	-	355.000	-	355.000
512	بنوك الحسابات الجارية	1.370.000	628.500	741.500	-
517	الهيئات المالية الأخرى	240.000	132.000	108.000	-
53	الصندوق	260.000	7.000	253.000	-
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	8.500	-	8.500	-
622	أجور الوسطاء والأتعاب	10.000	-	10.000	-
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	12.000	-	12.000	-
708	منتوجات الأنشطة الملحقة	-	60.000	-	60.000
المجموع		**2.831.500**	**2.831.500**	**2.064.000**	**2.064.000**

5.1. أنواع ميزان المراجعة

يجري التمييز عموما بين نوعين من ميزان المراجعة: ميزان المراجعة قبل الجرد، وهي وثيقةٌ محاسبية تُستخدَم لتقديم نظرة شاملة عن حسابات المؤسسة (حسابات الميزانية وحسابات التسيير) قبل الانطلاق في أعمال نهاية الدورة. تحتوي هته الوثيقة على كافة العمليات التي تمت خلال الدورة المحاسبية وسُجّلت في الدفتر اليومي على أساس الوثائق الثبوتية، ثم رُحّلت الى الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ) أي: كافة حسابات الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة، وكذا الأعباء والمنتوجات المُسّجلة في دفاتر المؤسسة.[1]

وميزان المراجعة بعد الجرد: وهي وثيقةٌ محاسبية تُقدِّم وضعيَّةً حقيقيَّة عن حسابات المؤسسة بغرض التّمكّن من إعداد الكشوف المالية المُمثلة في الميزانية الختامية وحساب النتائج. يتم إعداد هته الوثيقة بعد القيام بعمليات التسوية والتحديد المحاسبي لنتيجة السنة المالية، ثم ترحيل الحسابات من الدفتر اليومي الى الدفتر الكبير؛ وبناء عليه، يتضمن ميزان المراجعة بعد الجرد العناصر التالية: [2]

- حسابات الميزانية: الأصناف المحاسبية 1، 2، 3، 4 و5 بعد تسويتها؛
- حسابات التسوية؛
- النتيجة الصافية للسنة المالية: حـ/12، أي:

ميزان المراجعة بعد الجرد = ميزان المراجعة قبل الجرد + عمليات التّسوية

2. الكشوف الماليّة

يتعرض هذا العنصر الرئيسيّ الى عنصرين فرعيّيْن ألا وهما: كشف الوضعية المالية المُعبّر عنه بالميزانيّة (bilan)، وكشف الأداء المُعبّر عنه بحساب النتائج (compte de résultats).

1.2. الميزانيّة

تشمل دراسة الميزانيّة التعرّض للعناوين التاليَة: تعريف الميزانيّة، تعريف الأصول والخصوم، أنواع الميزانيّات وحسابَات الميزانيّة.

---

[1] جمعة هوام. (2002)، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية (OPU)، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص06.

[2] **المرجع نفسه**، ص26.

1.1.2. تعريف الميزانية

هي جدوَل من جانبين، تهدف الى عرض الوضعية المالية للمؤسَّسة. "تُحدِّد الميزانية بصفة منفصلة عناصِر الأصول وعناصر الخصوم، ويُبرِز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصلَ بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية".[1]

تصِف أصول الميزانية الفصول التالية عند وجود عمليّاتٍ تتعلق بها:

- التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية والاهتلاكات؛
- المساهمات والأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة، الزبائن، المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.[2]

تصِف خصوم الميزانية الفصول التالية عند وجود عمليّاتٍ تتعلق بها:

- رؤوس الأموال الخاصة، مع تمييز رأس المال الصادر والاحتياطيّات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة، المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة؛
- خزينة الأموال السّلبيّة ومعادلات الخزينة السّلبيّة.[3]

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 33، ص14.

[2] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 1.220، ص23.

[3] **المرجع نفسه**.

شكل رقم (3–2): ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / أصول

الأصل	ملاحظة	إجمالي N	اهتلاك N	صافي N	صافي N -1
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
– أراضٍ					
– مبانٍ					
– تثبيتات عينية أخرى					
– تثبيتات ممنوح امتيازها					
– تثبيتات جاري إنجازها					
تثبيتات مالية					
– سندات موضوعة موضِعَ معادلة					
– مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
– سندات أخرى مثبتة					
– قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية (1)					
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
– الزبائن					
– المدينون الآخرون					
– الضرائب وما شابهها					
– حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
– الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
– الخزينة					
مجموع الأصول الجارية (2)					
المجموع العام للأصول (1+2)					

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص28.

شكل رقم (3–3): ميزانية السنة المالية المقفلة في..... / خصوم

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأسمال تم إصداره			
رأسمال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات			
فوارق إعادة التقييم			
نتيجة صافية			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب مؤجلة ومرصود لها			
ديون غير جارية أخرى			
مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم (1+2+3)			

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص28.

2.1.2. تعريف الأصول والخصوم

تعرّف الأصول بأنها مواردٌ يسيّرها الكيان بفعلِ أحداثٍ ماضية، وموَجّهة لأن توفّرَ له منافعَ اقتصادية مستقبلية. تعرّف الخصوم بأنها التزاماتٌ راهنة للكيان، ناتجة عن أحداثٍ ماضية، والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروجِ مواردَ ممثّلة لمنافعَ اقتصادية.[1]

تشكّل العناصر الموجَّهة لخدمة نشاط الكيان بصورةٍ دائمة أصولا غير جارية، تحتوي هته العناصر على ما يلي:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات نشاط الكيان كالأموال المعنوية أو العينية الثابتة؛
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر (12) شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.[2]

تشكّل العناصر التي ليست لها صفة الأصول غير الجارية بسبب وِجهتِها أو طبيعتها أصولا جارية، وتحتوي على ما يلي:

- الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية؛
- الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات، أو لمدة قصيرة، والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الإثني عشر (12)؛
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.[3]

تصنّف عناصر الخصوم كخصومٍ غير جارية في الحالات التالية:

- الخصوم ذات المدى الطويل، والتي تنتج عنها فوائد، حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الإثني عشر (12) شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛
- العناصر التي لا يتوجب على الكيان القيام بتسديدها خلال الإثني عشر (12) شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.[1]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادتين 21 و22، ص13.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 21.

[3] **المرجع نفسه**.

تصنّف عناصر الخصوم كخصومٍ جارية في الحالات التالية:

- يتوقع الكيان تسويَتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- يتوجب على الكيان تسديدها خلال الإثني عشرَ (12) شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.[2]

تمثّل رؤوس الأموال الخاصة، أو الأموال الخاصة، أو رأس المال المالي فائضَ أصول الكيان عن خصومه غير الجارية والجارية.[3] هي أيضا الثروة الحقيقية التي تمتلكها المؤسسة أي: جميع ممتلكات المؤسسة وموجوداتها وحقوقها (أصولها) بعد استبعاد كافة ديونِها، أو هو المركز الماليّ الصافيّ للمؤسسة المُعبّر عنه بمجموع الأموال الخاصة المُصحّحة بنتيجة الدورة أكانت ربحا أم خسارة.

3.1.2. أنواع الميزانية

يجري التمييز عموما بين نوعيْن من الميزانية: الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية؛ فأما الميزانية الافتتاحية فهي الوضعيّة المالية للمؤسسة في بداية السّنة المالية، أي هي مجموع عناصر الأصول ومجموع عناصر الخصوم (الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية) بتاريخ 01/01/ن، وهي أيضا الوضعية المالية للمؤسسة في بداية نشاطها إذا اختلف تاريخ بداية النشاط عن تاريخ بداية السنة المالية. تمتاز الميزانية الافتتاحية بتحقق شرط التوازن مباشرة بعد ترتيب عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

وأما الميزانية الختامية فهي الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية السّنة المالية، أي هي مجموع عناصر الأصول ومجموع عناصر الخصوم (الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية) بتاريخ 12/31/ن. تمتاز الميزانية الختامية بعدم تحقق شرط التوازن مباشرة بعد ترتيب عناصر الأصول وعناصر الخصوم، لذا ينبغي الرجوع الى حالة التوازن عن طريق تحديد نتيجة الدورة.

في هذا الصدد، يمكن ذِكر الملاحظات التالية:

- وفقا لمبدأ مطابقة الميزانية، فإن الميزانية الختامية للسّنة ن يجب أن تتطابق مع الميزانية الافتتاحية للسنة ن+1؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 23، ص13.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 22.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 24.

- حسابات الأصول هي حساباتٌ ذاتُ طبيعةٍ مدينة، أما حسابات الخصوم فهي حساباتٌ ذات طبيعةٍ دائنة؛
- تتمثل معادلة الميزانية في العلاقة التالية: مجموع الأصول = مجموع الخصوم.

4.1.2. حسابات الميزانية

تنقسِم الحسابات، عموما، الى نوعين: حسابات الميزانية وحسابات التسيير؛ فأما حسابات الميزانية فإنها تشمل الأصناف المحاسبية (المجموعات) من **1** الى **5**، وأما حسابات التسيير فإنها تشمل الصنفين المحاسبيين (المجموعتين) **6** و**7**.

- تشمَل حسابات الأصول الأصناف المحاسبية التالية: **2**، **3**، **4** و**5**، وتعبِّر عن موجودات المؤسسة وممتلكاتها وحقوقها.[1] تُسجَّل حسابات الصنف **2** كأصولٍ غير جارية، بينما تُسجَّل حسابات الأصناف المتبقية (**3**، **4** و**5**) كأصولٍ جارية؛
- تشمَل حسابات الخصوم الأصناف المحاسبية التالية: **1**، **4** و**5**، وتعبِّر عن الأموال الخاصة للمؤسسة وديونها (خصومِها غير الجارية والجارية).[2] تُسجَّل حسابات الصنف **1** كأموالٍ خاصة وخصوم غير جارية، بينما تُسجَّل حسابات الأصناف المتبقية (**4** و**5**) كخصومٍ جارية.

يتكوَّن كل صنفٍ محاسبيّ من مجموعاتٍ متجانسة، قد تتكون هته المجموعات بدورها من حساباتٍ برقميْن وتعرَف بالحسابات الرئيسية أو **الإطار المحاسبي الإجباري**، كما قد تتكون من حساباتٍ بثلاثة أرقامٍ وتعرف بالحسابات الفرعية (أو الثانوية).[3]

[1] صلاح ربيعة. محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، **المرجع سبق ذكره**، ص21.

[2] **المرجع نفسه**.

[3] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. (2015)، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF – الجانب النظري**، ط1، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية (الجزائر)، ص145.

♦ مثـال تطبيقـي (3)

لتكن لديك أرصدة حسابات إحدى الشركات التجارية بتاريخ معيَّن كما يلي: رأس المال = 65.000، الاحتياطيّات = 2.000، البناءات = 10.000، معدات النقل = 5.000، مخزون البضائع = 5.000، موردو المخزونات والخدمات = 5.000، اقتراضات لدى مؤسسات القرض = 5.000، الزبائن = 3.000، بنوك الحسابات الجارية = 30.000، الصندوق = 8.000

المطلوب: تعيين أرصدة الحسابات، إعداد ميزانية الشركة، تحديد نتيجة الدورة، تحديد نوع الميزانية (افتتاحية أم ختامية) وتاريخها.

ميزانية الشركة في 31/12/ن

الأصل	صافي ن	الخصوم	صافي ن
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
		101: رأسمال الشركة	65.000
213: البناءات	10.000	106: الاحتياطيات	2.000
218: تثبيتات عينية أخرى	5.000	129: نتيجة الدورة (خسارة)	(16.000)
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**15.000**	**المجموع (1)**	**51.000**
أصول جارية		**الخصوم غير الجارية**	
30: مخزون البضائع	5.000	164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	5.000
411: الزبائن	3.000	**المجموع (2)**	**5.000**
512: بنوك الحسابات الجارية	30.000	**الخصوم الجارية**	
53: الصندوق	8.000	401: موردو المخزونات والخدمات	5.000
مجموع الأصل الجاري (2)	**46.000**	**المجموع (3)**	**5.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**61.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)+(3)**	**61.000**

- مجموع الميزانية قبل تحديد النتيجة هو: مجموع الأصول = 61.000 دج، مجموع الخصوم يساوي 77.000 دج؛
- الأصول # الخصوم => هناك نتيجة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم؛
- النتيجة = 61.000 – 77.000 = – 16.000 دج يعني خسارة، والميزانية هي ميزانية ختامية.

2.2. حساب النتائج

يُعالج هذا العنصر الفرعي خمسة عناصر جزئيّة ألا وَهي أوّلا: تعريف حساب النتائج، ثانيا: تعريف الأعباء، ثالثا: تعريف المنتوجات، رابعا: تعريف النتيجة الصافية للسنة المالية، خامسا: حسابات التسيير.

1.2.2. تعريف حساب النتائج

يُعرِّف الأدبُ المحاسبي حساب النتائج بأنه كشفٌ إجماليّ للأعباء والمنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المَعنِيّة، وعلى سبيل الفرق تَبرُز النتيجة الصافية لهذه المدة. بينما يَنصُّ الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أنْ يُعِدَّ حساب النتائج وضعيّة ملخّصة للأعباء والمنتوجات المحقّقة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويُظهِر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.[1] يُقدّم حساب النتائج، إجباريا، المعلومات الدنيا الآتية:

- تحليلا للأعباء حسب طبيعتها والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، نتيجة الأنشطة العادية، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكلّ سهمٍ من الأسهم بالنسبة الى شركات المساهمة؛
- الأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والمعنوية، والأعباء غير العادية؛
- منتوجات الأنشطة العادية، المنتوجات المالية والمنتوجات غير العادية.[2]

مع الإشارة الى تمكين الكيانات أيضا من تقديمِ حسابٍ للنتائج حسب الوظيفة في المَلحق؛ أين يقتضي الأمر أن تستعمِل، زيادة على مدوّنة حسابات الأعباء والمنتوجات حسب الطبيعة، مدوّنةً للحسابات حسب الوظيفة مكيّفَة مع خصوصيّاتها واحتياجاتها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 34، ص14.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 2.230، ص ص24-25.

شكل رقم (3–4): حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	السنة ن
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	
73	الإنتاج المثبت	
74	إعانات الاستغلال	
	1) إنتاج السنة المالية	
60	المشتريات المستهلكة	
61 و62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
	2) استهلاك السنة المالية	
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1) – (2)	
63	أعباء المستخدَمين	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
	4) إجمالي فائض الاستغلال	
75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى	
65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى	
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	
	5) النتيجة العمليّاتيّة	
76	المنتوجات المالية	
66	الأعباء المالية	
	6) النتيجة المالية	
	7) النتيجة العاديّة قبل الضرائب (5) + (6)	
69	الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجّلة عن النتيجة العادية	
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
77	عناصر غير عادية – منتوجات	
67	عناصر غير عادية – أعباء	
	9) النتيجة غير العادية	
	10) النتيجة الصافية للسنة المالية (8) + (9)	

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص34.

شكل رقم (3–5): حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	السنة ن	السنة ن-1	ملاحظة
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتوجات عمليّاتيّة أخرى			
تكاليف تجارية			
أعباء إدارية			
أعباء عمليّاتيّة أخرى			
النتيجة العمليّاتيّة			
مصاريف المستخدَمين			
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
منتوجات مالية			
أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
منتوجات غير عادية			
أعباء غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية[1]			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج[1]			
حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية للمجموع المدمج[1]			
حصة المجمّع[1]			
[1] يُستعمَل فقط عند تقديم كشوف مالية مُدمَجة			

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص31.

2.2.2. تعريف الأعبـاء

تتمثلُ أعباءُ سنَةٍ ماليةٍ في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروجٍ أو انخفاضُ أصولٍ، أو في شكلِ ظهور خصوم، ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخرَ غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين.[1] تشمَل الأعباء مُخصّصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة.

3.2.2. تعريف المنتوجات

تتمثلُ منتوجاتُ سنَةٍ ماليةٍ في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمة حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.[2] تشمَل المنتوجات استعادة الخسارة في القيمة والاحتياطات.

4.2.2. تعريف النتيجة الصافية للسنة المالية

تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارِق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة، ويكون الفارِق مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات. تمثل النتيجة الصافية ربحا (أو فائدةً) عند وجود فائض في المنتوجات عن الأعباء، وتمثل خسارة في الحالة العكسية.[3]

5.2.2. حسابات التسيير

ينبغي التذكير بأن الحسابات تنقسِم، عموما، الى نوعين: حسابات الميزانية وحسابات التسيير؛ فأما حسابات الميزانية فإنها تشمل الأصناف المحاسبية من **1** الى **5**، وأما حسابات التسيير فإنها تشمل الصّنفيْن المحاسبِيّيْن (المجموعتين) **6** و**7**.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص82.

[2] **المرجع نفسه**، ص88.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 28، ص14.

- تشمَل حسابات الأعباء الصنف المحاسبي **6**، وتعبِّر عن مصروفاتٍ نقدية (تدفقات حقيقية) أو مالية قد ترتبط باستغلال التثبيتات، أو استهلاك المخزونات، أو الحصول على خدمات.[1] تصَنف الأعباء حسب طبيعتها في ثلاثةِ أصنافٍ يُظهرها الجدول رقم (3-1) كما يلي: أعباءَ عملياتية ناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاستغلالي في ظروفٍ اعتيادية، أعباءَ مالية ناتجة عن المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة والتي يترتب عنها تقديم فوائد، وأعباءَ غير عادية ناتجة عن الأحداث والعمليات التي تكتسي طابعا استثنائيا بالنسبة للمؤسسة أو لنشاطها الاستغلالي؛

جدول رقم (3-1): الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول الأعباء حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)		
طبيعة العبء	**رقم الحساب**	**التعيين في SCF**
أعباء عملياتية	60	المشتريات المستهلكة
	61	الخدمات الخارجية
	62	الخدمات الخارجية الأخرى
	63	أعباء المستخدمين
	64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
	65	الأعباء العمليّاتية الأخرى
	68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
	69	الضرائب عن النتائج وما يماثلها
أعباء مالية	66	الأعباء المالية
أعباء استثنائية	67	الأعباء غير العادية
مجموع الأعباء للدورة	**ح/60 + ... + ح/69**	**الأعباء العملياتية + الأعباء المالية + الأعباء الاستثنائية**

المصدر: من إعداد المؤلف

- تشمَل حسابات المنتوجات الصنف المحاسبي **7**، وتعبِّر عن إيراداتٍ نقدية أو مالية قد ترتبط بالتنازل عن تثبيتات، أو بيع مخزونات، أو تأدية خدمات.[2] تصنف المنتوجات حسب طبيعتها في ثلاثةِ أصنافٍ يُظهرها الجدول رقم (3-2) كما يلي: منتوجاتٍ عملياتية ناتجة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاستغلالي في ظروفٍ اعتيادية، منتوجاتٍ مالية ناتجة عن المعاملات المالية التي تقوم بها

[1] Conseil National de la Comptabilité. (2014), **Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier**, ENAG ÉDITIONS, Alger (Algérie), P311.
[2] **Idem**, P271.

المؤسسة والتي يترتب عنها تحصيل فوائد، ومنتوجاتٍ غير عادية ناتجة عن الأحداث والعمليات التي تكتسي طابعا استثنائيا بالنسبة للمؤسسة أو لنشاطها الاستغلالي.

جدول رقم (3-2): المنتوجات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

إيرادات العمليات الاستغلالية		
طبيعة المنتوج	**رقم الحساب**	**التعيين في SCF**
منتوجات عملياتية	70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة
	72	الإنتاج المخزّن أو المنتقص من المخزون
	73	الإنتاج المثبت
	74	إعانات الاستغلال
	75	المنتوجات العمليّاتية الأخرى
	78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
منتوجات مالية	76	المنتوجات المالية
منتوجات استثنائية	77	المنتوجات غير العادية
مجموع المنتوجات للدورة	**ح/70 + ... + ح/78**	**المنتوجات العملياتية + المنتوجات المالية + المنتوجات الاستثنائية**

المصدر: من إعداد المؤلف

♦ مثـال تطبيقـي (4)

لتكن لديك القائمة الموالية بحسابات التسيير لإحدى الشركات التجارية بتاريخ 2022/12/31:

منتوجات الدورة (ح/7x)			أعباء الدورة (ح/6x)		
رقم الحساب	**إسم الحساب**	**المبلغ**	**رقم الحساب**	**إسم الحساب**	**المبلغ**
70	المبيعات، الخدمات المقدّمة	987.000	60	المشتريات المستهلكة	454.150
	والمنتوجات الملحقة		61	الخدمات الخارجية	6.500
72	الإنتاج المخزن	-	62	الخدمات الخارجية الأخرى	3.000
73	الإنتاج المثبت	-	63	أعباء المستخدمين	250.000
74	إعانات الاستغلال	-	64	الضرائب والرسوم	25.000
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	48.100	65	الأعباء العملياتية الأخرى	12.710
76	المنتوجات المالية	600	66	الأعباء المالية	-
77	المنتوجات الاستثنائية	-	67	الأعباء الاستثنائية	-
78	إسترجاعات عن المخصصات	3.950	68	الاهتلاك، المؤونة وخسارة القيمة	37.750
			69	الضرائب عن الأرباح	62.635
المجموع	/	**1.039.650**	**المجموع**	/	**851.745**

المطلوب: إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة.

رقم الحساب	البيان	سنة 2022
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	987.000
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	–
73	الإنتاج المثبت	–
74	إعانات الاستغلال	–
	1) إنتاج السنة المالية	**987.000**
60	المشتريات المستهلكة	(454.150)
61 و62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(9.500)
	2) استهلاك السنة المالية	**(463.650)**
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1) – (2)	**523.350**
63	أعباء المستخدَمين	(250.000)
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	(25.000)
	4) إجمالي فائض الاستغلال	**248.350**
75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى	48.100
65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى	(12.710)
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	(37.750)
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	3.950
	5) النتيجة العمليّاتيّة	**249.940**
76	المنتوجات المالية	600
66	الأعباء المالية	–
	6) النتيجة المالية	**600**
	7) النتيجة العاديّة قبل الضرائب (5) + (6)	**250.540**
69	الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجّلة عن النتيجة العادية	(62.635)
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**187.905**
77	عناصر غير عادية – منتوجات	–
67	عناصر غير عادية – أعباء	–
	9) النتيجة غير العادية	–
	10) النتيجة الصافية للسنة المالية (8) + (9)	**187.905**

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الثالث حول الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية، سيتعرض المحور الرابع الى محاسبة عمليّة تأسيس المؤسّسة قصد التمكين من المعالجة المحاسبية البسيطة لإجراءات تأسيس المؤسسة غير الفردية (الشركة) المشتمِلَة على مرحلَتيْ الوعد بالمساهمة ثم الوفاء به، ثم معالجة حالة انسحاب الشريك من المؤسسة، فالمعالجة المحاسبية لتأسيس المؤسسة الخاصّة الفردية (حساب الاستغلال في النظام المحاسبي المالي SCF)، وأخيرا عرض كيفيات سَيْر حساب المستغل.

المحور الرّابع

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن التصنيف المحاسبي للأموال الخاصة، الى المعالجة المحاسبية لتأسيس المؤسسة غير الفردية - بما في ذلك حالة انسحاب الشّريك من المؤسسة، تأسيس المؤسسة الفردية، قواعِد سير حساب المستغل وكيفيات ترصيدِه.

1. التصنيف المحاسبي للأموال الخاصّة

تصَنّف رؤوس الأموال والاحتياطات وما يماثلها في الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال، وتُعتبَر حساباتٍ ذات طبيعة دائنة باستثناء "رأس المال المُكتتب غير المُستعان به" (حـ/109)؛ مع الإشارة الى أن النظام المحاسبي المالي (SCF) أخذ بمعيار المَصدَر للتصنيف في مُدوّنة رؤوس الأموال كما يلي: حسابات رؤوس الأموال الخاصة (حـ/10، حـ/11 وَ حـ/12)، العناصر المؤجّلَة والمؤونات للخصوم غير الجارية (حـ/13 وَ حـ/15)، حسابات الاقتراضات (حـ/16)، حسابات الديون المرتبطة بمؤسسات وشركات في شكل مساهمة وحسابات الارتباط الخاصّة بها (حـ/17 وَ حـ/18).[1] تتضمن الحسابات الرئيسية والفرعية لمُدوّنة رؤوس الأموال العناصر الظاهرة في الجدول رقم (4-1) الموالي:

[1] صلاح ربيعة. محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، **المرجع سبق ذكره**، ص42.

جدول رقم (4-1): حسابات رؤوس الأموال

الصنف المحاسبي	الحسابات الرئيسية	الحسابات الفرعية
الصنف1 حسابات رؤوس الأموال	حـ/10 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها	حـ/101: رأس المال الصادر، رأسمال الشركة، الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال حـ/103: العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة حـ/104: فارق التقييم حـ/105: فارق إعادة التقييم حـ/106: الاحتياطات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة) حـ/107: فارق المعادلة حـ/108: حساب المستغل حـ/109: رأس المال المكتتب غير المستعان به
	حـ/11 الترحيل من جديد	متاحة
	حـ/12 نتيجة السنة المالية	متاحة
	حـ/13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	حـ/131: إعانات التجهيز حـ/132: إعانات أخرى للاستثمار حـ/133: الضرائب المؤجلة على الأصول حـ/134: الضرائب المؤجلة على الخصوم حـ/138: منتوجات وأعباء أخرى مؤجّلة
	حـ/14: متاح	مُتاحة
	حـ/15 المؤونات للأعباء والخصوم غير الجارية	حـ/153: المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة حـ/155: المؤونات للضرائب حـ/156: المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز) حـ/158: المؤونات الأخرى للأعباء – خصوم غير جارية
	حـ/16 الاقتراضات والديون المماثلة	حـ/161: السندات التساهمية حـ/162: الاقتراضات السندية القابلة للتحويل حـ/163: الاقتراضات السندية الأخرى حـ/164: الاقتراضات لدى مؤسسات القرض حـ/165: الودائع والكفالات المقبوضة حـ/167: الديون المترتبة على عقد الإيجار- التمويل حـ/168: اقتراضات أخرى وديون مماثلة حـ/169: علاوات تسديد السندات

الصنف المحاسبي	الحسابات الرئيسية	الحسابات الفرعية
الصنف1 حسابات رؤوس الأموال	ح/17 الديون المرتبطة بالمساهمات	ح/171: الديون المرتبطة بمساهمات المجمع ح/172: الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع ح/173: الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة ح/178: الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
	ح/18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة	ح/181: حسابات الارتباط بين المؤسسات ح/188: حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
	ح/19: متاح	متاحة

المصدَر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**، (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص02.

2. تأسيس المؤسسة غير الفردية

تحُثُّ الأدبيات المحاسبية على تجزئة حساب رأس المال (ح/101) الى حساباتٍ فرعيّةٍ تختلف باختلاف الشكل القانوني الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطَها؛ ففي حالة الشركات الخاصة يمثل رأس المال الصادر القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصَها، وفي حالة الشركات العمومية يمثل رأس المال الصادر مقابل الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية والتي لم يتقرر تسديدها بموجِب اتفاقية. وفي هذا الصّدَد، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) "بوجوب أن تتم مواءمة عنوان الحساب 101 مع الوضع القانوني للكيان".[1]

1.2. محاسبة تأسيس المؤسسة غير الفرديّة

محاسبيا، تتم في الغالِب معالجة تأسيس المؤسسة غير الفردية (الشّركة) على مرحلتين: مرحلة الوعد بالمساهمة ومرحلة تنفيذ المساهمة؛ فأما المرحلة الأولى- المُطلَق عليها أيضا مرحلة الاكتتاب في أسهم الشركة فإنما يترتب عنها ظهور حق جديد للشركة على الشركاء يمثل قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي اكتتبوا فيها؛ أين تسجل تلك القيمة في الجانب الدائن لحساب رأسمال الشركة (ح/101)، ويجعل حساب

[1] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص52.

الشركاء - عمليات على رأس المال (حـ/456) مدينا بمقابل المساهمات العينية أو النقدية المكتتب فيها، مع الإشارة الى إمكانية تجزئته لأغراض الإعلام المُفصّل والهادِف الى الحسابات التالية:[1]

- 4561: الشركاء - عمليات على رأسمال الشركة / مساهمات عينية؛
- 4565: الشركاء - عمليات على رأسمال الشركة / مساهمات نقدية.

		..../../..		
4561		حـ/ الشركاء - مساهمات عينية	...	
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية	...	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		...
		" تسجيل الوعد بالمساهمة"		

وأما المرحلة الثانية - المُطلَق عليها أيضا مرحلة تسديد قيمة المساهمات فإنما يترتب عنها سقوط الحق الذي نشأ خلال عملية الاكتتاب؛ أين تسجل قيمة العناصر العينية أو النقدية المُمثّلة للأسهم المكتتب فيها والمَدفوعَة لفائدة الشرِكة في الجانب المدين لأحد الحسابات التالية أو أكثر: التثبيتات العينية (حـ/21)، المخزونات (حـ/3x) وبنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، على أن يُجعَل حساب الشركاء - عمليات على رأس المال (حـ/456) دائنا بمقابل تلك العناصر.[2]

		..../../..		
21		حـ/ التثبيتات العينية	...	
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
	4561	حـ/ الشركاء - مساهمات عينية		...
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		...
		" تنفيذ المساهمة "		

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF – الجانب التطبيقي، **المرجع سبق ذكره**، ص ص106-107.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص106-108.

- **مثـال تطبيقـي (1)**

بتاريخ 2019/01/01، تم تأسيس شركة "اليسر"، وتم الاكتتاب في 1.400 سهم بقيمة اسمية 1.000 دج/سهم؛ 50% منها تمثل مُساهمات مالية سَتوضَع لاحقا في الحساب البنكي الجاري للشركة، و50% الباقية تُمثِّل مساهماتٍ عينية موزعة على الشركاء كما يلي:

- الشريك (1): بناءات = 120.000، معدات النقل = 75.000؛
- الشريك (2): معدات صناعية (آلة إنتاجية) = 250.000، مخزون البضائع = 30.000؛
- الشريك (3): أراضي = 200.000، المواد الأولية واللوازم = 25.000؛

وبتاريخ 2019/01/20 قدَّم الشركاء مساهماتهم العينية، ووُضِعت المساهمات المالية في البنك.

المطلوب: تسجيل عملية التأسيس في دفتر اليومية.

		2019/01/01		
4561		حـ/ الشركاء - مساهمات عينية	700.000	
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية	700.000	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		1.400.000
		" تسجيل الوعد بالمساهمة"		
		2019/01/20		
211		حـ/ الأراضي	200.000	
213		حـ/ البناءات	120.000	
215		حـ/ المعدات الصناعية	250.000	
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى	75.000	
30		حـ/ مخزونات البضائع	30.000	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	25.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	700.000	
	4561	حـ/ الشركاء - مساهمات عينية		700.000
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		700.000
		" تنفيذ المساهمة"		

2.2. حالات تغيّر رأسمال الشّركة

مبدئيا، يُسجِّل حساب رأسمال الشركة في جانبه الدائن مبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة، ويعرِض هذا الحساب تطوّر ذلك المبلغ خلال حياتها تبعا لقرارات الهيئة الإدارية المختصة؛ فمثلما يمكن أن يتغير مقدار رأس المال بالزيادة تبعا للأحداث التالية:

- أسهم نقديّة أو عينيّة يقدمها الشركاء؛
- احتياطات مُدمَجة في رأس المال بقرارٍ من المساهمين أو الشركاء؛[1]
- مساهمات جديدة تنتج عن عمليات إصدار جديدة لحصَصٍ تُطرح للاكتتاب؛
- تحويل الديون الى مساهمات في رأس المال؛[2]

يُمكن أن يتغير أيضا مقدار رأس المال بالنقصان تبعا للأحداث التالية:

- تخفيضات رأس المال أيا كان سبب ذلك؛[3]
- ردّ جزء من رأس المال الى الشركاء في حالة زيادته عن احتياجات الشركة؛
- امتصاص الخسائر المتراكمة والتي بلغت مستوياتٍ لا يمكن امتصاصها عن طريق الأرباح المتوقّعَة أو الاحتياطات المُخَصّصَة.[4]

3.2. حالة التنفيذ الجزئي للمساهمَة

تتعلق هته الحالة بتسديد المساهمات النقديّة في شركة المساهمة SPA (Société Par Actions)؛ أين ينُصُّ القانون التجاري الجزائري في مادته رقم 596 على أن تكونَ المساهمات النقديّة مدفوعةً عند الاكتتاب بنسبة الربع (25%) على الأقل من قيمتها الاسمية، وأن الوفاءَ بالنسبة المتبقية (75%) لا يمكنه أن يتجاوز خمس سنوات ابتداءً من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري.[5]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص52.

[2] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **المرجع سبق ذكره**، ص ص105-106.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع نفسه**.

[4] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **المرجع نفسه**، ص106.

[5] الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن **القانون التجاري – معدل ومتمم**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 101، صادرة بتاريخ 19 ديسمبر سنة 1975، متوفر على الموقع الرسمي: https://www.joradp.dz، ص152.

محاسبيا، يُسجَّل الوعد بالمساهمة بتسجيل مبلغ المساهمات المطلوبة: العينية وجزء المساهمات النقدية (25%) في الجانب المدين للحسابين الفرعيين لحساب الشركاء - عمليات على رأس المال (حـ/456)، مُقابِلَ تسجيل مجموع تلك المبالغ المطلوبة في الجانب الدائن لحساب رأسمال الشركة (حـ/101).

يُسجَّل الجزء غير المطلوب من المساهمات النقديّة (75%) في الجانب المدين لحساب رأس المال المكتتب غير المستعان به (حـ/109)، مُقابِلَ تسجيل مبلغ ذلك الجزء في الجانب الدائن لحساب رأس المال المُكتتَب غير المطلوب (حـ/1011).

		..../../....		
109		حـ/ رأس المال المكتتب غير المستعان به	...	
4561		حـ/ الشركاء - مساهمات عينية	...	
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات عينية	...	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		...
	1011	حـ/ رأس المال المكتتب غير المطلوب		...
		" تسجيل الوعد بالمساهمة "		

يُسجَّل تنفيذ المساهمة عن طريق تسجيل العناصر العينية، ونسبة العناصر النقدية المطلوبة (25%) في الجانب المدين لأحد الحسابات التالية أو أكثر: التثبيتات العينية (حـ/21)، المخزونات (حـ/3x) وبنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، على أن يُجعَل حساب الشركاء - عمليات على رأس المال (حـ/456) دائنا بمقابل تلك العناصر.

		..../../....		
21		حـ/ التثبيتات العينية	...	
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
	4561	حـ/ الشركاء - مساهمات عينية		...
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		...
		" تنفيذ المساهمة "		

يُسجَّل تنفيذ الجزء المتبقي من المساهمات النقدية (75%) على مرحلتين:

- مرحلة طلب المساهمة: في هته الحالة، تُجعل الحسابات التالية مدينة: حساب الشركاء - مساهمات نقدية (حـ/4465) وحساب رأس المال المكتتب غير المطلوب (حـ/1011)، مُقابِلَ جعل الحِسابات التالية دائنة: رأس المال المكتتب غير المستعان به (حـ/109) ورأس المال المطلوب غير المُحرَّر (حـ/1012) كما يلي:

		..../../..		
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية	...	
1011		حـ/ رأس المال المكتتب غير المطلوب	...	
	109	حـ/ رأس المال المكتتب غير المستعان به		...
	1012	حـ/ رأس المال المطلوب غير المُحرّر		...
		" طلب المساهمة "		

- مرحلة تنفيذ المساهمة: في هته الحالة، تُجعل الحسابات التالية مدينة: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) ورأس المال المطلوب غير المُحرَّر (حـ/1012)، مُقابِلَ جعل الحِسابات التالية دائنة: رأسمال الشركة (حـ/101) والشركاء - مساهمات نقدية (حـ/4465) كما يلي:

		..../../..		
1012		حـ/ رأس المال المطلوب غير المُحرّر	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		...
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		...
		" تنفيذ المساهمة "		

♦ مثـال تطبيقـي (2)

بتاريخ 2019/01/01، تم الاتفاق على تأسيس شركة برأسمال قدره 20.000 دج؛ 50% منه تمثل مُساهمات مالية و50% الباقية تُمثِّل مساهماتٍ عينية موزعة على الشركاء كما يلي:

- الشريك (1): بناءات = 4.000؛
- الشريك (2): معدات صناعية (آلة إنتاجية) = 6.000؛

دُفِعت المساهمات العينية بالكامِل و25% من المساهمات المالية في تاريخ الاكتتاب، واتفق الشركاء على دفع الحصة المتبقية من المساهمات المالية في غضون 03 أشهر.

- بتاريخ 2019/04/01: قدمت الشركة طلبا لدفع الحصة المتبقية من المساهمات المالية؛
- بتاريخ 2019/04/02: وُضعت الأموال المطلوبة في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

		2019/01/01		
109		حـ/ رأس المال المكتتب غير المستعان به	7.500	
4561		حـ/ الشركاء - مساهمات عينية	10.000	
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية	2.500	
	101	حـ/ رأسمال الشركة		12.500
	1011	حـ/ رأس المال المكتتب غير المطلوب		7.500
		" تسجيل الوعد بالمساهمة"		
		""" """ """		
213		حـ/ البناءات	4.000	
215		حـ/ المعدات الصناعية	6.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	2.500	
	4561	حـ/ الشركاء - مساهمات عينية		10.000
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		2.500
		" التنفيذ الجزئي للمساهمة"		
		2019/04/01		
1011		حـ/ رأس المال المكتتب غير المطلوب	7.500	
4565		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية	7.500	
	109	حـ/ رأس المال المكتتب غير المستعان به		7.500
	1012	حـ/ رأس المال المطلوب غير المحرر		7.500
		" طلب الحصة المتبقية من المساهمة النقدية"		
		2019/04/02		
1012		حـ/ رأس المال المطلوب غير المحرر	7.500	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	7.500	
	4565	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية		7.500
	101	حـ/ رأسمال الشركة		7.500
		" دفع الحصة المتبقية من المساهمة النقدية"		

3. انسحاب الشريك من المؤسّسة

يمكن أن ينسحب الشريك من المؤسسة اختياريا من خلال بيع حصته في رأس المال الى الشركاء الآخرين أو إلى الغير، كما يمكن أن يكون انسحابه إجباريا لبلوغه السن القانوني للتقاعد، أو بسبب الوفاة، أو لحصولٍ خلافات بينه وبين بقية الشركاء. وتجدر الإشارة إلى أن الانسحاب من المؤسسة يتطلب، كما هو الحال في الانضمام، تعديل عقد التأسيس ليتضمن نسب توزيع رأس المال والأرباح والخسائر بعد الانسحاب.

في هذا الصدد، يذكر عقد التأسيس العناصر التالية:

- تاريخ التأسيس، الشكل القانوني للشركة، طبيعة العلاقة بين الشركاء أكانوا متضامنين أو موصيّين ومن له حق تمثيل الشركة أمام القضاء والغير سواءً أكانوا أشخاصا عموميين أو قطاعا خاصا؛
- مدة انقضاء الشركة، وهي المدة الافتراضية للشركة، ويجوز مدّها إذا نص العقد على ذلك؛
- طريقة التصفية، انسحاب أحد الشركاء أو وفاة شريك واستمرار الشركة أو التصفية؛
- نسب رأسمال الشركاء، طريقة السداد و زيادة رأسمال الشركة؛
- نسب توزيع الرّبح بين الشركاء، وغالبا ما تكون بنسبِ رأسمالهم، وفي حالة شريك العمل أو بالمجهود ينص العقد على نصيبه من الأرباح.[1]

محاسبيا، تتم معالجة انسحاب الشريك من المؤسسة كتخفيضٍ في رأسمالها، وعند صدور قرار التخفيض عن الجمعية العامة بتعويض الشريك المنسحب نقدا يُجعل حساب رأسمال الشركة (حـ/101) مدينا مُقابِلَ جعل حساب الشركاء - مساهمات نقدية للسداد (حـ/4567) دائنا بمبلغ التعويض كما يلي:

		..../../..		
101		حـ/ رأسمال الشركة	...	
	4567	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية للسداد		...
		" تسجيل الوعد بالتعويض عن الانسحاب "		

[1] الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري – معدل ومتمم، **المرجع سبق ذكره**، المواد من 544 الى 549، ص137.

عند دفع قيمة التعويض لفائدة الشريك المنسحب، يُجعل حساب الشركاء - مساهمات نقدية للسداد (حـ/4567) مدينا مُقابِلَ جعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا بالمبلغ المدفوع: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، الصندوق (حـ/53) كما يلي:

		..../../..		
4567		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية للسداد	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجاري		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تسديد مبلغ التعويض عن الانسحاب "		

♦ **مثال تطبيقي (3)**

يرغب شريكٌ (أ) في التنازل عن حصته لفائدة الشريكَيْن (ب) و(ج)، فلو أن ميزانية الشركة في تاريخ التنازل كانت تظهر كما يلي:

ميزانية الشركة قبل الانسحاب

أصول	خصوم
تثبيتات معنوية = 300.000	رأسمال الشركة / حصة الشريك (أ) = 500.000
تثبيتات عينية = 1.350.000	رأسمال الشركة / حصة الشريك (ب) = 600.000
مدينون = 360.000	رأسمال الشركة / حصة الشريك (ج) = 1.200.000
نقديات = 740.000	دائنون = 450.000
مجموع الأصول = 2.750.000	**مجموع الخصوم = 2.750.000**

المطلوب: التسجيل المحاسبي لانسحاب الشريك (أ) وتعويض حصته في رأسمال الشركة نقدا، إعداد ميزانية الشركة بعد الانسحاب.

		..../../..		
101		حـ/ رأسمال الشركة	500.000	
	4567	حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية للسداد		500.000
		" تسجيل الوعد بالتعويض عن الانسحاب "		
		..../../..		
4567		حـ/ الشركاء - مساهمات نقدية للسداد	500.000	
	53	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		500.000
		" تسديد مبلغ التعويض عن الانسحاب "		

ميزانية الشركة بعد الانسحاب

أصول	خصوم
تثبيتات معنوية = 300.000	رأسمال الشركة / حصة الشريك (ب) = 600.000
تثبيتات عينية = 1.350.000	رأسمال الشركة / حصة الشريك (ج) = 1.200.000
مدينون = 360.000	دائنون = 450.000
نقديات = 240.000	
مجموع الأصول = 2.250.000	**مجموع الخصوم = 2.250.000**

4. تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية

تتم في الغالِب معالجة تأسيس المؤسسة الفردية عن طريق تسجيل مختلف عناصر الذمة المالية (الممتلكات) التي وضعها المقاول (التاجر أو المستغل) في خدمة مؤسسته الخاصة؛ أين تسجل قيمة العناصر العينية أو النقدية المُمثلة للذمة المالية في الجانب المدين لأحد الحسابات التالية أو أكثر: التثبيتات العينية (حـ/21)، المخزونات (حـ/3x)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) والصندوق (حـ/53)، على أن يُجعَل حساب أموال الاستغلال (حـ/101) دائنا بمقابل تلك العناصر مُجتمِعة كما يلي:[1]

		..../../....		
21		حـ/ التثبيتات العينية	...	
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	101	حـ/ أموال الاستغلال		...
		" تأسيس مؤسسة فردية "		

وخلال السنة المالية، يمكن أن يتطوّر مبلغ حساب أموال الاستغلال (حـ/101) تبعا لقرارات المستغل؛ فمثلما يمكن أن يتغير مقداره بالزيادة تبعا لإسهامات المقاول أثناء نشاطه أو لاستقبال الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـ/108) بعد الإقفال، يُمكن أن يتغير مقداره بالنقصان تبعا لكل تخفيضٍ في رأس المال أو لاستقبال الرصيد المدين لحساب المستغل (حـ/108) بعد الإقفال.

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. **المرجع سبق ذكره**، ص ص101-102.

م	حـ/101	د
تخفيضات في رأس المال أثناء النشاط؛ الرصيد المدين لحساب المستغل (حـ/108) عند الإقفال.		إسهامات المقاول في بداية نشاطه إسهامات المقاول أثناء نشاطه؛ الرصيد الدائن لحساب المستغل (حـ/108) عند الإقفال.
المجموع المدين		المجموع الدائن

- **مثـال تطبيقـي (4)**

بتاريخ 2019/01/01، أسَّس تاجِرٌ مؤسسة فردية بواسطة العناصر التالية: حـ/213 بناءات: 20.000، حـ/218 تثبيتات عينية أخرى (معدات النقل): 20.000، حـ/30 مخزون البضائع: 5.000، حـ/53 الصندوق: 15.000، وخلال السنة، قام التاجر بالعمليات التالية:

- 2019/03/15: اقتناء تثبيتات عينية أخرى (كمبيوتر) من أمواله الشخصية بمبلغ 5.000 دج؛
- 2019/06/20: تسديد فاتورة كهرباء مسكنِهِ الشخصي من صندوق المؤسسة بمبلغ 1.000 دج؛
- 2019/09/25: سَحَب ما قيمته 2.000 دج من مخزونات البضائع لحاجَتِهِ الشخصية؛
- 2019/10/31: تسديد فاتورة الصيانة الخاصة بمؤسسته من أمواله الشخصية بمبلغ 1.500 دج؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

		2019/01/01		
213		حـ/ البناءات	20.000	
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - معدات النقل	20.000	
30		حـ/ مخزونات البضائع	5.000	
53		حـ/ الصندوق	15.000	
	101	حـ/ أموال الاستغلال		60.000
		" تأسيس مؤسسة فردية "		
		2019/03/15		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - معدات المكتب	5.000	
	108	حـ/ حساب المستغل		5.000
		" اقتناء كمبيوتر من حساب المستغل "		

		2019/06/20		
108		حـ/ حساب المستغل	1.000	
	53	حـ/ الصندوق		1.000
		" تسديد فاتورة الكهرباء لحساب المستغل"		
		2019/09/25		
108		حـ/ حساب المستغل	2.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		2.000
		" سحب بضائع لحساب المستغل"		
		2019/10/31		
615		حـ/ الصيانة والرعاية والتصليحات	1.500	
	108	حـ/ حساب المستغل		1.500
		" تسديد مصاريف الصيانة من حساب المستغل "		

5. حساب المستغِل

يُعالج هذا العنصر الأساسي عنصرين فرعِيّين ألاَ وَهما أوّلا: قواعد سير حساب المستغل (حـ/108)، ثانيا: كيفيات ترصيد حساب المستغل إذا كان دائنا أم مَدينا.

1.5. قواعد سير حساب المستغل

لقد أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) في معرَضِ حديثه عن سير حسابات رؤوس الأموال الى أن حساب المستغل (حـ/108) يستقبل خلال السنة المالية: "المعاملات التي تتم بين الكيان والمستغل (مسحوبات شخصية، مدفوعات للحساب، نتيجة السنة المالية n-1 وكذا الأجر العادي للمستغل، المرتبط بعمله، عند الاقتضاء). وعند إقفال السنة المالية، يُحوّل الرصيد الباقي من هذا الحساب - ضمن إعداد الكشوف المالية - الى حساب أموال الاستغلال (حـ/101)".[1]

محاسبيا، يُمكن أن يُجعَل حساب المستغل (حـ/108) دائنا في الحالات المذكورة أدناه:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص52.

- عند قيام المستغل بمدفوعاتٍ شخصية أي: عند دفع أموالٍ لحساب الكيان؛
- عندما يرحل إليه الرصيد الدائن لحساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حـ/12) أي: الربح الذي تحقق خلال السنة المالية المُقفلَة n-1؛[1]

على أن يُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر مدينا: نتيجة السنة المالية (حـ/120)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53)، ويكون القيد كالتالي:

		..../../..		
120		حـ/ نتيجة السنة المالية (ربح)	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	108	حـ/ حساب المستغل		...
		" حالات الزيادة في حساب المستغل "		

كما يمكن أن يُجعَل حساب المستغل (حـ/108) مدينا في الحالات التالية:

- عند قيام المستغل بمسحوباتٍ شخصية أي: عند سحب أموالٍ لحسابه الخاص؛
- عندما يُرحّل إليه الرصيد المدين لحساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حـ/12) أي: الخسارة التي تحققت خلال السنة المالية المُقفلَة n-1؛[2]

على أن يُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا: نتيجة السنة المالية (حـ/129)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53)، ويكون القيد كالتالي:

		..../../..		
108		حـ/ حساب المستغل	...	
	129	حـ/ نتيجة السنة المالية (خسارة)		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" حالات النقصَان في حساب المستغل "		

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **المرجع سبق ذكره**، ص103.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص103-104.

2.5. كيفيات ترصيد حساب المستغل

تنص الأدبيات المحاسبية على وجوب ترصيد حساب المستغل (حـ/108) في نهاية السنة المالية، وترحيل رصيده الى حساب أموال الاستغلال (حـ/101)، وذلك لتحديد القيمة التي آل إليها رأسمال المؤسسة بعد سنة من النشاط، بحيث أنّ:

- إذا كانت مدفوعات المستغل الشخصيّة لحساب الكيان أكبرَ من مسحوباته، يكون رصيد حساب المستغل (حـ/108) دائنا، وهذا يعني ارتفاعا في حساب أموال الاستغلال (حـ/101) أي: ارتفاعا في رأس المال.[1] في هته الحالة، يُرصّد حساب المستغل (حـ/108) بجعله مدينا على أن يُجعل حساب أموال الاستغلال (حـ/101) دائنا بنفس المبلغ؛

108		..../../....		
	101	حـ/ حساب المستغل	...	...
		حـ/ أموال الاستغلال		
		" ترصيد حساب المستغل الدائن"		

فبافتراض المثال التطبيقي (4)، يظهر رصيد حساب المستغل (حـ/108) كما يلي:

حـ/108

1.000	5.000
2.000	1.500
3.500 ر. د	
6.500	6.500

ويرصد حساب المستغل في حساب أموال الاستغلال (حـ/101) في نهاية السنة المالية كما يلي:

108		2019/10/31		
	101	حـ/ حساب المستغل	3.500	3.500
		حـ/ أموال الاستغلال		
		" ترصيد حساب المستغل الدائن"		

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **المرجع سبق ذكره**، ص ص103-104.

- إذا كانت مسحوبات المستغل الشخصية على حساب الكيان أكبرَ من مدفوعاته، يكون رصيد حساب المستغل (حـ/108) مدينا، وهذا يعني انتقاصا من حساب أموال الاستغلال (حـ/101) أي: انخفاضا في رأس المال؛[1] في هته الحالة، يُرصّد حساب المستغل (حـ/108) بجعله دائنا على أن يُجعل حساب أموال الاستغلال (حـ/101) مدينا بنفس المبلغ؛

		..../../..		
101		حـ/ أموال الاستغلال	...	...
	108	حـ/ حساب المستغل		
		" ترصيد حساب المستغل المدين"		

- **مثـال تطبيقـي (5)**

خلال شهر جويلية سنة 2019 قام تاجر بالعمليات التالية في مؤسسته الفردية:

- 2019/07/05: تحويل مبلغ 15.000 دج من البنك الى الصندوق؛
- 2019/07/15: اقتناء مكيف هوائي لحساب المؤسسة من أمواله الشخصية بمبلغ 18.000 دج؛
- 2019/07/20: تسديد فاتورة هاتِفه الشخصي من صندوق المؤسسة بمبلغ 2.000 دج؛
- 2019/07/25: سَحْب ما قيمته 17.500 دج من التغليفات لحاجَتِهِ الشخصية؛

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة وترصيد حساب المستغل في نهاية الشهر.

		2019/07/05		
53		حـ/ الصندوق	15.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		15.000
		" تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق "		
		2019/07/15		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - مكيف هوائي	18.000	
	108	حـ/ حساب المستغل		18.000
		" اقتناء مكيف هوائي بأموال المستغل"		

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر، **المرجع سبق ذكره**، ص105.

		2019/07/20		
	2.000	حـ/ حساب المستغل		108
2.000		حـ/ الصندوق	53	
		" تسديد فاتورة هاتف المستغل نقدا"		
		2019/10/31		
	17.500	حـ/ حساب المستغل		108
17.500		حـ/ التغليفات	326	
		" سحب تغليفات لحاجة المستغل "		

حـ/108

2.000	18.000
17.500	**1.500** ر. م
19.500	19.500

يرصد حساب المستغل في حساب أموال الاستغلال (حـ/101) في نهاية الشهر كما يلي:

		2019/10/31		
	1.500	حـ/ أموال الاستغلال		101
1.500		حـ/ حساب المستغل	101	
		" ترصيد حساب المستغل المدين"		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الرابع حول محاسبة عمليّة تأسيس المؤسّسة، سيتعرض المحور الخامس الى دراسة بعض حسابات الصّنف الأول قصد التمكين من المعالجة المحاسبية البسيطة لحزمةٍ مختارة من حسابات مجموعة الأموال الخاصة على غرار: حساب النتيجة الصافية للسّنة المالية، حساب الترحيل من جديد وحساب الاحتياطات.

المحور الخامس

دراسة حسابات الصّنف الأوّل

يتعرض هذا المحور الى المعالجة المحاسبية لحُزمةٍ مختارة من حسابات الصنف الأوّل - حسابات رؤوس الأموال - ذات الصلة برأس المال الخاص وما يماثله، على غرار: حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12)، حساب الترحيل من جديد (حـ/11) وحساب الاحتياطيات (حـ/106).

1. حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)

ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن يُسجِّل الحساب رقم 12: نتيجة السنة المالية رصيدَ حسابات منتوجات (حـ/7x) السنة المالية وحسابات أعبائها (حـ/6x). يُمثل رصيد الحساب رقم 12 ربحا (فائضا) إذا كانت المنتوجات بمبلغٍ يفوق الأعباء ويُقيّد في الجانب الدائن للحساب رقم 120، بينما يُمثل رصيد الحساب رقم 12 خسارةً (عجزا) إذا كانت المنتوجات بمبلغٍ يقل عن الأعباء ويُقيّد في الجانب المدين للحساب رقم 129.[1]

في هذا الصدد، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) بأن يُصفّى حساب النتيجة (حـ/12) في الشركات حسب قرار التخصيص الذي تتخذه الجمعية العامة المنعقدة لهذا الغرض، بينما يُحوّل الحساب رقم 12 في المؤسسات الفردية الى حساب أموال الاستغلال (حـ/101) في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الموالية لإنجازه.

- **مثـال تطبيقـي (1)**

ظهرت أرصدة حسابات التسيير لأحدى المؤسسات الصناعية في نهاية السنة المالية η كما هو مبيّن في الجدول أدناه، وبعد اجتماع الجمعية العامة تقرر مايلي: تخصيص احتياطي قانوني، تخصيص احتياطي اختياري بمقدار خمس المبلغ المتبقي، وما تبقى من الرصيد يتم ترحيله من جديد.

المطلوب: تحديد نتيجة السنة المالية مع العلم أن معدل الضريبة على الأرباح هو 19%، تسجيل المعالجة المحاسبية للمعطيات السابقة في دفتر اليومية.

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF – الجانب التطبيقي، **المرجع سبق ذكره**، ص105.

منتوجات الدورة (حـ/7x)			أعباء الدورة (حـ/6x)		
رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ	رقم الحساب	إسم الحساب	المبلغ
70	المبيعات، الخدمات المقدّمة	131.330	60	المشتريات المستهلكة	52.655
	والمنتوجات الملحقة		61	الخدمات الخارجية	4.800
72	الإنتاج المخزن	5.200	62	الخدمات الخارجية الأخرى	1.400
73	الإنتاج المثبت	750	63	أعباء المستخدمين	2.000
74	إعانات الاستغلال	50	64	الضرائب والرسوم	38.600
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	–	65	الأعباء العملياتية الأخرى	150
76	المنتوجات المالية	100	66	الأعباء المالية	1.570
77	المنتوجات الاستثنائية	–	67	الأعباء الاستثنائية	–
78	استرجاعات عن المخصصات	620	68	الاهتلاك، المؤونة وخسارة القيمة	2.650
المجموع	/	**138.050**	**المجموع**	/	**103.825**

- نتيجة الدورة = مجموع المنتوجات – مجموع الأعباء، نتيجة الدورة = 138.050 – 103.825 وتساوي: 34.225 دج؛
- الضريبة على الأرباح = نتيجة الدورة * 19% وتساوي: 6.503 دج؛
- النتيجة الصافية للسنة المالية = 34.225 – 6.503 وتساوي: 27.722 دج، وتظهر في الجانب الدائن للحساب 120.

695		η /12/31		
	444	حـ/ الضرائب عن الأرباح	6.503	
		حـ/ الدولة - الضرائب على النتائج		6.503
		" تسجيل مبلغ IBS للسنة الماليّة المقفلة"		

بعد اجتماع الجمعية العامة، تصبح المعالجة المحاسبية للنتيجة الصافية للسنة المالية كما يلي:

- مبلغ الاحتياطي القانوني حسب القانون التجاري الجزائري = 5% من النتيجة الصافية، أي: 27.722 * 5% = 1.386 دج؛
- مبلغ الاحتياطي الاختياري = خمس (5/1) المبلغ المتبقي، أي: (27.722 – 1.386) * 5/1 ويساوي 5/26.336 = 5.267 دج؛
- المبلغ الترحيل من جديد = 27.722 – 1.386 – 5.267 = 21.069 دج.

		η /06/30		
120		حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح)	27.722	
	1060	حـ/ احتياطات قانونية		1.386
	1068	حـ/ احتياطات اختيارية		5.267
	110	حـ/ الترحيل من جديد (ربح)		21.069
		" ترصيد حساب نتيجة السنة الماليّة "		

2. حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن يُسجَّل جزء النتيجة (في حالة الربح أو الخسارة) الذي أرجأت الجمعية العامة قرارَ تخصيصِه الى وقتٍ لاحق في الحساب رقم 11: الترحيل من جديد، ويقيَّد في الجانب الدائن للحساب رقم 110 في حالة الربح، بينما يقيّد في الجانب المدين للحساب رقم 119 في حالة الخسارة.[1]

- **مثـال تطبيقـي (2)**

أظهر حساب النتيجة الصافية (حـ/129) لأحدى الشركات التجاريّة في نهاية السنة المالية η رصيدا مدينا قدره 400.000 دج، وبعد اجتماع الجمعية العامة في 1+η/06/30 تقرر ترحيل هته النتيجة من جديد.

المطلوب: تسجيل المعالجة المحاسبية للمعطيات السابقة في دفتر اليومية.

		1+η /06/30		
119		حـ/ الترحيل من جديد (خسارة الدّورة)	400.000	400.000
	129	حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية (خسارة)		
		" ترحيل حساب نتيجة السنة الماليّة "		

3. حساب الاحتياطات (الحساب 106)

ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن الاحتياطات، من حيث المبدأ، هي عبارة عن أرباح مخصصة بشكلٍ دائمٍ للكيان، وتقيّد في الجانب الدائن للحساب رقم 106: الاحتياطات القانونية، الأساسية، العادية والمقننة، ما لم يَصدُر قرارٌ مخالف من الأجهزة المختصة يفيد بتقييد في الجانب المدين للحساب رقم

[1] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF – الجانب التطبيقي، **المرجع سبق ذكره**، ص105.

106: المدمجات من الاحتياطات برأس المال، ما يتم توزيعه منها على الشركاء وما يتم اقتطاعه لأجل اهتلاك الخسائر.[1]

- **مثـال تطبيقـي (3)**

أظهر حساب النتيجة الصافية (حـ/120) لأحدى المؤسسات الصناعية في نهاية السنة المالية ن-1 رصيدا دائنا قدره 100.000 دج، وبعد اجتماع الجمعية العامة في ن/06/30 تقرر مايلي: تخصيص احتياطي قانوني (المبلغ للتحديد)، تخصيص احتياطي اختياري بمقدار خمس المبلغ المتبقي، وما تبقى من الرصيد يتم توزيعه على الشركاء.

المطلوب: تسجيل المعالجة المحاسبية للمعطيات السابقة في دفتر اليومية.

- مبلغ الاحتياطي القانوني حسب القانون التجاري الجزائري = 5% من النتيجة الصافية، أي 100.000 * 5% = 5.000 دج؛
- مبلغ الاحتياطي الاختياري = خمس (5/1) المبلغ المتبقي، أي: (100.000 – 5.000) * 5/1 = 5/95.000 = 19.000 دج؛
- المبلغ للتوزيع على الشركاء = 100.000 – 5.000 – 19.000 = 76.000 دج؛

		ن /06/30		
120		حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح)	100.000	
	1060	حـ/ احتياطات قانونية		5.000
	1068	حـ/ احتياطات اختيارية		19.000
	457	حـ/ الشركاء - الحصص الواجب دفعها		76.000
		" ترصيد حساب نتيجة السنة الماليّة "		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الخامس حول دراسة بعض حسابات الصّنف الأول، سيتعرض المحور السادس الى المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA) بما يُمكِّن من تعريفه وتحديد مجال تطبيقه وقابليته للخصم، وتكريس أُسُس التمييز بين الرسم القابل للاسترجاع على المشتريات والرّسم المُحصّل على المبيعات والتسجيل المحاسبي لكليْهِما، فضلا عن تحديد رصيد TVA في نهاية الفترة المُختارة (الشهر، الثلاثي، السداسي، أو السنة) ومُعالجتِه معالجَة محاسبِيّة بسيطَة في دفاتر المؤسّسة.

[1] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص53.

المحور السّادس

محاسبة الرّسم على القيمة المُضافة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تعريف الرسم على القيمة المضافة (TVA) وتحديد مجال تطبيقه، الى الرسم القابل للاسترجاع والرسم المحصل (المُجمَّع) على المبيعات، بالإضافة الى تحديد رصيد الرسم في نهاية الفترة المختارة للتصريح به لدى مصلحة الضـريبة.

1. التعريف ومجال التطبيق

يُعرَّف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبةٌ غير مباشرة، مُطبَّقة على كافة المعاملات ذات الطابَع التجاري والصناعي، تُفرَض على المنتجات والخدمات المُسوَّقة داخل الوطن، يتحملها المستهلك النهائي وتُدفَع الى المصالح الضريبية.[1] عمليا، هناك معدَّلَيْن للرسم: المُعدَّل العادي بنسبة 19% والمُعدَّل المخفَّض بنسبة 9%. أما حسابيا، فيتحدد مبلغ TVA حسب العلاقة التالية:

TVA = القاعدة أو الوعاء * مُعدّل الرسم

مع الإشارة الى أن القاعدة (أو الوعاء) تساوي سعر البيع أو ثمن الشراء خارج الرسم (HT) صافيا من كافة التخفيضات التجارية والمالية.[2] يُضاف مبلغ TVA الى المبلغ HT الصافي من التخفيضات للحصول على المبلَغ المتضمِّن الرسم (TTC)، كما يمكن تحديد المبلغ HT انطلاقا من المبلغ TTC حسب العلاقة التالية:

المبلغ HT = المبلغ TTC / مُعدّل الرسم,1

فإذا كان معدل الرسم 9%: HT = TTC / 1,09

وإذا كان معدل الرسم 19%: HT = TTC / 1,19

2. قابلية الرسم للاسترجاع

يشمَل الرّسم القابل للاسترجاع على المشتريات عمليات اقتناء التثبيتات وشراء المخزونات، بما فيه من مشترياتٍ غير مخزنة من المواد والتوريدات، بالإضافة الى الحصول على خدمات خارجية.

[1] Didier CHADOURE, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité : Analyse comptable des opérations courantes**, Série (02), Institut National des Techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009, P09.

[2] **Idem**.

1.2. اقتناء التثبيتات

للتذكير، تُعرَّف التثبيتات بأنها أصولٌ معنوية، عينية (مادية) أو مالية تحوزها المؤسسة لغرَض استخدامِها خلال فترة تفوق 12 شهرا، فأما الأصول المعنوية فهي تلك العناصر المُراقبة من طرف المؤسسة، غير ملموسة، قابلة للتحديد، غير نقدية وبدون جوهر مادي، محتفظ بها للاستخدام.[1] تشمَل الأصول المعنوية على سبيل الذكر لا الحصر: برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حـ/204)، البراءات والرّخَص والعلامات (حـ/205)، والتثبيتات المعنوية الأخرى (حـ/208).

وأما الأصول العينية فهي تلك العناصر المادية التي "تُمتلَك لغرض الاستخدام في تنفيذ نشاط المنشأة أو بقصد تأجيرها للغير، ويتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية"،[2] أي خلال فترة تفوق 12 شهرا، وتشمَل على سبيل الذكر لا الحصر: الأراضي (حـ/211)، البناءات (حـ/213)، المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية (حـ/215)، والتثبيتات العينية الأخرى (حـ/218).

محاسبيا، تدفَع المؤسسة مبلغ TVA على مقتنياتها من التثبيتات الى الموردين خارج الرسم (HT)، ويُسجَّل مبلغ الرسم على القيمة المضافة في الجانب المدين للحساب 4456،[3] مع إمكانية إضافة العدد (2) الى يمين هذا الحساب للتمييز بين الرسم القابل للاسترجاع على التثبيتات والرسم القابل للاسترجاع على المخزونات والخدمات كما يلي: حـ/44562: TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات.

		..../../....		
20		حـ/ التثبيتات المعنوية	HT	
21		حـ/ التثبيتات العينية	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

[1] **معايير المحاسبة الدّولية IAS/IFRS**. (2008)، Collection GESTION، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر)، ص53.

[2] **المرجع نفسه**، ص30.

[3] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرّسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص68.

♦ مثـال تطبيقـي (1)

قامت إحدى المؤسسات باقتناء التثبيتات المعنوية والعينية الموالية خلال شهر أوت سنة 2022 كما يلي:

- 08/01: اقتناء بشيك: برنامج إعلام آلي لتسيير الأجور بمبلغ 50.000 HT دج، TVA 19%، وعلامة تجارية بمبلغ 76.300 TTC دج، TVA 09%؛
- 08/10: اقتناء آلة صناعية على الحساب بمبلغ 750.000 HT دج، TVA 19%؛
- 08/20: اقتناء أثاث مكتب نقدا بمبلغ 48.500 HT دج، TVA 19%؛
- 08/25: اقتناء مخازن: ½ على الحساب وَ ½ بشيك بمبلغ 1.000.000 HT دج، TVA 19%.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/08/01		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	50.000	
205		حـ/ الامتيازات والحقوق البراءات، الرخص والعلامات	70.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	15.800	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		135.800
		" اقتناء برنامج إعلام آلي وعلامة تجارية"		
		2022/08/10		
215		حـ/ المعدات والأدوات الصناعية	750.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	142.500	
		حـ/ موردو التثبيتات		892.500
	404	" اقتناء آلة صناعية على الحساب"		
		2022/08/20		
218		حـ/ التثبيتات العينية الأخرى	48.500	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	9.215	
	53	حـ/ الصندوق		57.715
		" اقتناء أثاث مكتب نقدا"		
		2022/08/25		
213		حـ/ البناءات (مخازن)	1.000.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	190.000	
		حـ/ موردو التثبيتات		595.000
		حـ/ بنوك الحسابات الجارية		595.000
		" اقتناء مخازن ½ على الحساب، ½ بشيك"		

2.2. شراء المخزونات

للتذكير، تُعرَّف المخزونات بأنها "أحد أو جميع ما يلي: البضاعة التي تتم حيازتها بغرض إعادة بيعها، البضاعة في مرحلة الإنتاج أو مواد خام ومهملات إنتاجية"،[1] كما تعرف بأنها أصولٌ تحوزها المؤسسة لأغراض البيع في إطار الاستغلال العادي، أو الإنتاج ثم البيع في إطار الاستغلال العادي، أو الاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات. تشمَل عناصر المخزونات التي تشتريها المؤسسة على سبيل الذكر لا الحصر: مخزونات البضائع (حـ/30)، المواد الأولية واللوازم (حـ/31)، والتموينات الأخرى (حـ/32).

لا تختلف المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة في حالة شراء المخزونات عن معالجته في حالة اقتناء التثبيتات، غير أن TVA المدفوعة على المشتريات من المخزونات الى الموردين تُسجَّل خلال مرحلة الفوتَرة في الجانب المدين للحساب 4456، مع إمكانية إضافة العدد (6) الى يمين هذا الحساب للتمييز بين الرسم القابل للاسترجاع على المخزونات والرسم القابل للاسترجاع على التثبيتات كما يلي: حـ/44566: TVA قابلة للاسترجاع على المخزونات والخدمات.[2]

		..../../....		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

♦ **مثال تطبيقي (2)**

بتاريخ 2022/08/08، قامت إحدى المؤسسات التجارية بشراء المخزونات الموالية ½ نقدا و ½ الآخر رُبعُه بشيك وما تبقى منه على الحساب: بضائع بمبلغ HT 120.000 دج، مواد أولية ولوازم بمبلغ HT 75.000 دج، وتغليفات بمبلغ HT 60.000 دج. فإذا علمت أن هته المشتريات تخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%.

[1] معايير المحاسبة الدّولية IAS/IFRS، **المرجع سبق ذكره**، ص22.

[2] Moussa HAMMAM, Comptabilité générale selon le Système Comptable Financier et les normes IFRS, **Op.Cit**, Pp190-191.

المطلوب: تسجيل فاتورة العملية السابقة في يومية المؤسسة حسب نظام الجرد الدائم.

		..../../....		
380		حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع	120.000	
381		حـ/ المشتريات المخزنة من المواد الأولية واللوازم	75.000	
3826		حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات	60.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	48.450	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		113.793,75
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		37.931,25
	53	حـ/ الصندوق		151.725
		" فاتورة رقم..."		

3.2. حالة المشتريات غير المخزَّنة

للتذكير، يُعتبَر كُلٌّ من الماء والكهرباء والغاز من المشتريات التي لا يُمكِن تخزينها. وبناء عليه، تُعتبَر هته العناصر مستهلكةً بمجرد الحصول عليها ويتم تسجيلها كأعباءٍ بالمبلغ خارج الرسم (HT) في الحساب رقم 607،[1] ولا تختلف المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA) عن معالجته في حالة شراء المخزونات حيث يُسجَّل مبلغُه في الجانب المدين للحساب 4456: TVA قابلة للاسترجاع على المخزونات والخدمات.

		..../../....		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

[1] Conseil National de la Comptabilité. Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier, **Op.Cit**, P324.

- **مثـال تطبيقـي (3)**

بتاريخ 2022/04/02، استلمت المؤسسة فاتورة استهلاك الكهرباء المتعلقة بالثلاثي الأول لسنة 2022 محررة كالتالي: كهرباء ← الاستهلاك 1.400 KW، السعر الوحدوي HT 17 دج، TVA 09%؛

المطلـوب: تسجيل الفاتورة السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/04/02		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	23.800	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	2.142	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		25.942
		" فاتورة رقم..."		

4.2. حالة الحصول على خدمات خارجية

تُعرَّف الخدمات الخارجية بأنها مَبالغٌ مالية تُسدِّدها المؤسسة في صورة أعباء خلال الدورة المحاسبية لأطرافٍ خارجية مُقابِل حصولها على منافِع إدارية مُحدَّدة أو بذلهم جُهدا لفائدتِهَا، وتشمَل على سبيل الذكر لا الحصر ما يلي: الإيجارات (حـ/613)، الصيانة والتصليحات والرعاية (حـ/615)، أقساط التأمينات (حـ/616)، أجور الوسطاء والأتعاب (حـ/622)، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية (حـ/626)، الخدمات المَصرَفيَّة وما شابهها (حـ/627).[1]

محاسبيا، تُسجَّل الخدمات الخارجية بالمبلغ خارج الرسم (HT) في أحد الحسابات الفرعية للحسابيْن 61 أو 62، ويُسجَّل مبلَغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) في الجانب المدين للحساب 4456: TVA قابلة للاسترجاع على المخزونات والخدمات.

[1] Conseil National de la Comptabilité, **Op.Cit**, Pp325-326.

		..../../....		
61		حـ/ الخدمات الخارجيّة	HT	
62		حـ/ الخدمات الخارجيّة الأخرى	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (4)**

بتاريخ 2022/07/01، سددت المؤسسة بشيك أقساط التأمينات المتعلقة بالسداسي الثاني لسنة 2022 كما يلي:

- التأمين من مخاطر السرقة: مبلغ HT 17.000 دج، TVA 19%؛
- التأمين من خطر الحرائق: مبلغ HT 27.000 دج، TVA 19%؛
- التأمين من المخاطر المتنوعة: مبلغ HT 7.000 دج، TVA 19%؛

المطلـوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/07/01		
61601		حـ/ أقساط التأمينات (مخاطر السرقة)	17.000	
61602		حـ/ أقساط التأمينات (خطر الحرائق)	27.000	
61603		حـ/ أقساط التأمينات (المخاطر المتنوعة)	7.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	9.690	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		60.690
		" تسديد أقساط التأمينات بعنوان السداسي الثاني"		

3. الرّسم المُحصّل (المُجمّع) على المبيعات

يشمَل الرّسم المحصّل على المبيعات عمليات بيع المخزونات وأداء الخدمات.

1.3. بيع المخـزونـات

عموما، تشمَل عناصر المخزونات التي تبيعها المؤسسة ما يلي: مخزونات البضائع (حـ/30)، المواد الأولية واللوازم (حـ/31)، التموينات الأخرى (حـ/32)، المنتجات المصنعة (حـ/355) والمنتجات المُتبقيَة أو المواد المُسترجَعة (حـ/358).

لا تختلف المعالجة الحِسابية للرسم على القيمة المضافة (TVA) في حالة بيع المخزونات عن معالجته في حالة شرائها، حيث يتحدد مبلغ TVA بعد طرح كافة التخفيضات التجارية، والمالية من سعر البيع خارج الرسم (HT)، ثم يُضاف مبلغ TVA المحسوب الى المبلغ الصافي من التخفيضات للحصول على المبلَغ المتضمِّن الرسم (TTC).[1]

مُحاسبيا، تجمَع المؤسسة من زبائنها مبلغ TVA على مبيعاتها من المخزونات، ويُسجَّل مبلغ الرسم خلال مرحلة الفَوْترة في الجانب الدائن للحساب 4457: TVA مُجمَّعة على المبيعات.[2]

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	TTC	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	TTC	
53		حـ/ الصندوق	TTC	
	4457	حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)		...
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		HT
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		HT
	702	حـ/ المبيعات من المنتجات الوسيطة		HT
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		HT
		" فاتورة رقم..."		

[1] Didier CHADOURE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P09.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص68.

♦ **مثـال تطبيقـي (5)**

بتاريخ 2022/08/18، قامت إحدى المؤسسات الصناعية ببيع المخزونات الموالية ½ نقدا و ½ الآخر رُبعُه بشيك وما تبقى منه على الحساب: بضائع بمبلغ 40.000 HT دج، مواد أولية ولوازم بمبلغ 60.000 HT دج، منتجات مصنعة بمبلغ 120.000 HT دج، منتجات متبقية بمبلغ 10.000 HT دج. فإذا علمت أن هته المبيعات تخضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19%؛

		2022/08/18		
411		حـ/ الزبائن	102.637,50	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	34.212,50	
53		حـ/ الصندوق	136.850	
	4457	حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)		43.700
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		40.000
	700	حـ/ المبيعات من المواد الأولية واللوازم		60.000
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		120.000
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		10.000
		" فاتورة رقم..."		

2.3. تقديم (أداء) الخدمات

تُعرَّف الخدمات المُقدَّمة بأنها مَبالغٌ مالية تتحصل عليها المؤسسة خلال الدورة في صورة منتوجات من أطرافٍ خارجية مُقابِل تقديمها لمنافِع إدارية مُحدَّدة أو بذلها جُهدا لفائدَتهم، وتشمَل ما يلي: مبيعات الأشغال (حـ/704)، مبيعات الدراسات (حـ/705)، تقديم الخدمات الأخرى (حـ/706)، منتوجات الأنشطة المُلحقة (حـ/708).[1]

محاسبيا، تُسجَّل الخدمات المُقدَّمة بالمبلغ خارج الرسم (HT) في الجانب الدائن لإحدى الحسابات المذكورة أعلاه، كما يُسجّل مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) في الجانب الدائن للحساب 4457: TVA مُجمَّعة على الخدمات المُقدَّمة، بينما يُسجَّل المبلغ الإجمالي (TTC) للخِدمة المُقدَّمة (المبلغ HT + مبلغ TVA المُجمَّعة) في الجانب المدين لأحد الحسابات التالية: حـ/411، حـ/512، حـ/53.[2]

[1] Conseil National de la Comptabilité, **Op.Cit**, P276.
[2] **Idem**.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	TTC	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	TTC	
53		حـ/ الصندوق	TTC	
	4457	حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)		...
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		HT
	705	حـ/ مبيعات الدراسات		HT
	706	حـ/ تقديم الخدمات الأخرى		HT
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة		HT
		" فاتورة رقم..."		

♦ **مثـال تطبيقـي (6)**

بتاريخ 2022/07/01، حصّلت المؤسسة بشيك إيرادات خدمات التنظيف التي قامت بأدائها لفائدة مؤسسة أخرى كما يلي: مبلغ الخدمة HT = 79.000 دج، TVA: 19%.

المطلـوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/07/01		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	94.010	
	4457	حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)		15.010
	706	حـ/ تقديم الخدمات الأخرى		79.000
		" تحصيل إيرادات الخدمات بشيك"		

4. حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

يتحدد مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع لفائدة الخزينة بصورة دورية، أي في نهاية كل شهر، ويُدفع مرفوقا بالتصريح على الضريبة (G50) قبل تاريخ 20 من الشهر الموالي، مع الإشارة الى أن عملية ترصيد الرسم تمُرّ عبر الخطوات التالية:

- تجميع الرسم المجمع على المبيعات (حـ/4457)؛
- تجميع الرسم القابل للاسترجاع على المشتريات (حـ/4456)؛
- حساب مبلغ الرسم الواجب الدفع، ويساوي حـ/4457 – حـ/4456؛[1]

إذا كان الفارق موجبا فهذا يعني وجود رسم واجب الدفع لصالح الخزينة ويسجل في الجانب الدائن للحساب 4455: رسم واجب الدفع؛

		..../../..		
4457		حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)	...	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		...
	4455	حـ/ TVA واجبة الدفع		...
		" ترصيد حساب TVA لشهر..."		

وإذا كان الفارق سالبا فهذا يعني وجود تسبيق على الرسم ويسجل في الجانب المدين للحساب 4458: تسبيق على الرسم، ويُخصم من الرسم الواجب الدفع للدورة المقبلة إن وجد؛

		..../../..		
4457		حـ/ TVA مُجمّعة (مُحصّلة)	...	
4458		حـ/ تسبيق على TVA		...
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		...
		" ترصيد حساب TVA لشهر..."		

عند حلول ميعاد السداد: تاريخ 20 من الشهر الموالي، تقوم المؤسسة بتحرير شيك لصالح الخزينة فتجعل حساب البنك دائنا، والحساب 44551 مدينا بقيمة الرسم الواجب الدفع.[2]

		20/شهر/ن		
4455		حـ/ TVA واجبة الدفع	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
		" تسديد TVA لشهر..."		

[1] Didier CHADOURE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P11.
[2] **Idem**, Pp16-17.

♦ مثـال تطبيقـي (7)

سجّل العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات التجارية، ورصّد حساب TVA لشهر سبتمبر 2020:

- 09/02: اقتناء شاحنة نقل على الحساب كما يلي: المبلغ HT = 1.000.000، TVA = 19%؛
- 09/03: شراء بضاعة على الحساب كما يلي: ثمن الشراء HT = 30.000، TVA = 19%؛
- 09/10: تسديد فاتورة المياه بشيك كما يلي: مبلغ الاستهلاك HT = 7.000، TVA = 09%؛
- 09/20: بيع البضاعة المشتراة في 09/03 بشيك بمبلغ TTC = 57.120، TVA = 19%؛
- 09/29: تأجير الشاحنة لأحدى المؤسسات نقدا كما يلي: المبلغ HT = 3.000، TVA = 19%.

		2020/09/02		
218		حـ/ معدات النقل– شاحنة	1.000.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	190.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		1.190.000
		" اقتناء شاحنة على الحساب"		
		2020/09/03		
380		حـ/ البضائع المخزنة	30.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	5.700	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		35.700
		" فاتورة شراء بضائع"		
		""" """ """		
30		حـ/ البضائع	30.000	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		30.000
		" استلام البضائع"		
		2020/09/10		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	7.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	630	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		7.630
		" تسديد فاتورة المياه بشيك"		

		2020/09/20		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	57.120	
	4457	حـ/ TVA محصّلة		9.120
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		48.000
		" فاتورة بيع بضائع"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	30.000	
	30	حـ/ البضائع		30.000
		" تسليم البضائع"		
		2020/09/29		
53		حـ/ الصندوق	3.570	
	4457	حـ/ TVA محصّلة		570
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة		3.000
		" تأجير معدات نقل المؤسسة نقدا"		
		2020/09/30		
4457		حـ/ TVA محصّلة	9.690	
4458		حـ/ تسبيق على TVA	186.640	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		196.330
		" ترصيد حساب TVA لشهر سبتمبر "		

حـ/4456

190.000	**196.330**
5.700	ر.م
630	
196.330	196.330

حـ/4457

9.690	9.120
ر. د	570
9.690	9.690

- رصيد TVA = TVA مجمعة – TVA قابلة للاسترجاع أي: رصيد حـ/4457 – رصيد حـ/4456؛
- رصيد TVA = 9.690 – 196.330 = – 186.640 أي: تسبيقا على الرسم يسجل في الجانب المدين للحساب 4458.

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور السادس حول المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA)، سيتعرض المحور السابع الى محاسبة التثبيتات المعنوية والعينيّة بما يُمكِّن من تعريفها وتحديد خصائصها وتصنيفها المحاسبي، فضلا عن تكريس أُسُس المعالجة المحاسبية البسيطة لامتلاكها وإهلاكها وإثبات الخسارة في قيمتها والتنازل عنها وتخريدها عند الانتهاء من استخدامها.

المحور السّابِع

محاسبة التثبيتات المعنويّة والعينيّة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تعريف التثبيتات وخصائصها وتصنيفها المحاسبي، الى المعالجة المحاسبية لامتلاك التثبيتات سواء عن طريق اقتنائها أو إنجازها - مع الإشارة الى التسبيقات المدفوعة لطلبها، اهتلاك التثبيتات، التنازل عنها، إثباتُ الخسارة في قيمتها أو استرجاعُها، تخريدها.

1. تعريف التثبيتات وخصائصها

بوجه عام، تُعرَّف التثبيتات بأنها أصولٌ معنوية، عينية (مادية) أو مالية تحوزها المؤسسة لغرَض استخدامِها خلال فترةٍ تفوق 12 شهرا؛ فأما التثبيت المعنوي فيعرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه: "أصل قابل للتحديد، غير مادي وغير نقدي، مُراقب ومُستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان؛ والمقصودُ منه مثلا: المحلات التجارية المُكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال، الإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري"،[1] أي أنه يشمل الحسابات التالية:

- حـ/203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت؛
- حـ/204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
- حـ/205: الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات؛
- حـ/207: فارق الاقتناء؛
- حـ/208: التثبيتات المعنوية الأخرى.[2]

وأما التثبيت العيني فيعرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه: "أصلٌ عيني، يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم خدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراضٍ إدارية، والذي يُفترض أن تستغرق مدة استعماله الى ما بعد مدة السنة المالية"،[3] أي أنه يشمل الحسابات التالية:

- حـ/211: الأراضي؛
- حـ/212: عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي؛
- حـ/213: البناءات؛
- حـ/215: المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية؛

[1] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 2.121، ص08.

[2] **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**. (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر، ص02.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع نفسه**، المادة 1.121، ص08.

- حـ/218: التثبيتات العينية الأخرى.[1]

وأما التثبيت المالي فيُعرّف بأنه أصل قابل للتحديد، نقدي وغير مادي، تحوزه المؤسسة عن طريق توظيفِه خلال فترة تفوق اثني عشرة (12) شهرا بغرض الاستفادة من فوائدَ أو من حصصٍ في الأرباح. في هذا الصدد، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنْ تكونَ التثبيتات المالية محل إدراجٍ في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها، أو عند تغيير وِجهتها، في إحدى الفئات الأربعة التالية:[2]

- مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات: حـ/26؛
- السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة: حـ/273؛
- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة: حـ/271؛
- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل: حـ/274.[3]

مع الإشارة الى أن إدراج التثبيتات المالية في الحسابات إنما يكون بتكلفتها التي تساوي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

2. التصنيف المحاسبي للتثبيتات

بوَجهٍ عام، تصنّف التثبيتات كأصولٍ تحوزها المؤسسة لأحد الأغراض التالية أو أكثر: الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراضٍ إدارية؛ وبصورة أشمل: الاستعمال في إطار أنشطتها العادية لمدة تستغرق الى ما بعدَ السّنة المالية أي: لمدّةٍ تفوق اثنا عشر شهرا من تاريخ الإقفال. فطبقا للقواعد الخاصة للتقييم والإدراج، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على إدراج التثبيت المعنويّ أو العينيّ في الحسابات كأصلٍ في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به الى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[4]

[1] نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF. **المرجع سبق ذكره**، ص02.

[2] **المرجع نفسه**، ص ص02-03

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 1.122، ص11.

[4] **المرجع نفسه**، المادة 3.121، ص08.

وفي السياق نفسه، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن التثبيتات تشكل أصولاً، أي: مواردَ يُراقبها كيانٌ معيّن بسبب أحداث وقعت ويَرتقِب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية؛[1] مع التأكيد من جِهةٍ على أن "مراقبة الأصول هي قدرة حصول الكيان على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هته الأصول"،[2] ومن جهة أخرى على أنّ "المنافع الاقتصادية المستقبلية هي قدرة مساهمة الأصول بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة ومقابلات الخزينة لفائدة الكيان".[3]

تصَنّف التثبيتات في الصنف2: حسابات التثبيت؛ وتُعتبَر حسابات التثبيتات ذات طبيعة مدينة باستثناء اهتلاك التثبيتات (حـ/28) وخسائر القيمة عن التثبيتات (حـ/29)؛ بالإضافة الى كلّ حسابٍ ينتهي بالعدد 9 في المرتبة الثالثة على غرار: حـ/229: حقوق مانح الامتياز، حـ/269: عمليات الدفع الباقية عن سندات مساهمة غير مُسدّدَة وحـ/279: عمليات الدفع الباقية عن السندات المثبتة غير المسدّدَة؛ مع الإشارة الى أن النظام المحاسبي المالي (SCF) أخذ بمعيار طبيعة الأصل للتصنيف في مُدوّنة التثبيتات كما يلي: التثبيتات المعنوية (حـ/20)، التثبيتات العينية (حـ/21) بما فيها من أشكال الامتياز (حـ/22)، التثبيتات الجارية والتسبيقات المدفوعة (حـ/23)، التثبيتات المالية (حـ/26 وحـ/27)، اهتلاك التثبيتات والتدنّي في قيمتها (حـ/28 وحـ/29). تتضمن الحسابات الرئيسية والفرعية لمُدوّنة التثبيتات العناصر الظاهرة في الجدول رقم (7-1) الموالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص81.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 20، ص13.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع نفسه**، ص82.

جدول رقم (7-1): حسابات التثبيتات

الصنف المحاسبي	الحسابات الرئيسية	الحسابات الفرعية
الصنف2 حسابات التثبيتات	ح/20 التثبيتات المعنويّة	ح/203: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح/204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/205: الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات ح/207: فارق الاقتناء ح/208: التثبيتات المعنوية الأخرى
	ح/21 التثبيتات العينيّة	ح/211: الأراضي ح/212: عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي ح/213: البناءات ح/215: المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية ح/218: التثبيتات العينيّة الأخرى
	ح/22 التثبيتات في شكل امتياز	ح/221: الأراضي الممنوح امتيازها ح/222: عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها ح/223: البناءات الممنوح امتيازها ح/225: المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها ح/228: التثبيتات العينيّة الأخرى الممنوح امتيازها ح/229: حقوق مانح الامتياز
	ح/23 التثبيتات الجاري إنجازها	ح/232: التثبيتات العينية الجاري إنجازها ح/237: التثبيتات المعنويّة الجاري إنجازها ح/228: التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات
	ح/24	متاح
	ح/25	متاح
	ح/26 مساهمات وحسابات ملحقة بمساهمات	ح/261: سندات الفروع المنتسبة ح/262: سندات المساهمة الأخرى ح/265: سندات المساهمة المقوّمة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة) ح/266: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمّع ح/267: الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمّع ح/268: الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة ح/269: عمليات الدفع الباقية عن سندات مساهمة غير مُسدّدَة

الصنف المحاسبي	الحسابات الرئيسية	الحسابات الفرعية
الصنف2 حسابات التثبيتات	حـ/27 تثبيتات مالية أخرى	حـ/271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة لنشاط الحافظة حـ/272: السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم) حـ/273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة حـ/274: القروض والحسابات الدائنة المترتبَة على عقد إيجار- التمويل حـ/275: الودائع والكفالات المدفوعة حـ/276: الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة حـ/279: عمليات الدفع الباقية عن السندات المثبتة غير المسدّدَة
	حـ/28 اهتلاك التثبيتات	حـ/280: اهتلاك التثبيتات المعنوية حـ/281: اهتلاك التثبيتات العينية حـ/281: اهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز
	حـ/29 خسائر القيمة عن التثبيتات	حـ/290: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية حـ/291: خسائر القيمة عن التثبيتات العينية حـ/292: خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز حـ/293: خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها حـ/296: خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بها حـ/297: خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة حـ/298: خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**، (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص ص02- 03.

3. امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

يُعالج هذا العنصر الأساسي عنصرَيْن فرعيّيْن ألا وَهما أوّلا: حالة اقتناء التثبيتات من خارج المؤسسة، ثانيا: حالة إنجاز التثبيتات بالوسائل الخاصة للمؤسسة ولأغراض الاستخدام الداخلي.

1.3. حالة الاقتناء

عند الاقتناء، يُجعل حساب الأصل المعنوي أو العيني مَدينًا بتكلفة الشراء، ويُجعل أحد الحسابات الموالية أو أكثر دائنا بنفس المبلغ:

- حـ/404: موردو التثبيتات في حالة الاقتناء على الحساب؛
- 512: بنوك الحسابات الجارية في حالة الاقتناء بشيك؛
- 53: الصندوق في حالة الاقتناء نقدا.[1]

		..../../..		
20x		حـ/ التثبيتات المعنوية وفارق الاقتناء	...	
21x		حـ/ التثبيتات العينية	...	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

1.1.3. تكلفة الشراء

لقد أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) في أحدِ نصوصه التطبيقية الى أن تكلفة شراء أصل تساوي "سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، وزيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع وكذا المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام".[2]

[1] Didier CHADOURE, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité : Analyse comptable des opérations courantes, **Op.Cit**, Pp75-76.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 3.112، ص07.

في هذا الصدد، تشَكّل المصاريف التالية مصاريفَ ممنوحة مباشرةً للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام: مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، مصاريف التركيب والأتعاب المهنية كالمعماريين والمهندسين. بينما تستثنى المصاريف التالية من تكلفة الشراء: المصاريف الإدارية العامة، المصاريف الملتزم بها طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيب الأصل المثبت واستخدامه بقدرته العادية، الرسم على القيمة المضافة (TVA) لأنّه رسم قابلٌ للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وأنه يسجَّل محاسبيا في حسابٍ خاصّ بهِ (حـ/4456).

تكلفة الشراء = سعر الشراء – التنزيلات والتخفيضات التجارية + المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام + الرسوم غير القابلة للاسترجاع

♦ مـثــال تطبيقـي (1)

بتاريخ 30 جانفي سنة 2020، قامت إحدى المؤسسات التجارية باقتناء التثبيتات الموالية:

- برمجيات المعلوماتية بشيك بمبلغ 5.000 دج؛
- شاحنة على الحساب بمبلغ 100.000 دج؛
- آلة صناعية على الحساب بمبلغ 150.000 دج، مصاريف النقل 5.000 دج بشيك ومصاريف التركيب 8.000 دج نقدا؛
- أراضي بشيك بمبلغ 500.000 دج وبناءات إدارية بمبلغ 150.000 دج النصف على الحساب والنصف بشيك.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

		2020/01/30		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	5.000	
211		حـ/ الأراضي	500.000	
213		حـ/ البناءات	150.000	
215		حـ/ المعدات الصناعية	163.000	
218		حـ/ التثبيتات العينية الأخرى (شاحنة)	100.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		325.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		585.000
	53	حـ/ الصندوق		8.000
		" اقتناء تثبيتات"		

☜ **مُلاحظـات**

- حـ/215 (الآلة الصناعية): تكلفة الشراء = 150.000+5.000+8.000 = 163.000 دج؛
- حـ/404 (موردو التثبيتات): 100.000 + 150.000 + (2/150.000) = 325.000 دج؛
- حـ/512 (بنوك الحسابات الجارية): 5.000 + 5.000 + 500.000 + (2/150.000) ويساوي 585.000 دج.

2.1.3. التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات

بوجه عام، يعرّف التسبيق بأنه مبلغ نقديّ يُقدّمه الزبون الى مورّده بطلبٍ من هذا الأخير ضمانا لإتمام عملية تصريف المنتجات والحصول عليها أين يجري التمييز، من حيث نوع العناصر المشتراة أو المباعة، بين نوعين من التسبيقات: تسبيقات على التثبيتات، وتسبيقات على المخزونات والخدمات. أما من حيث نوع العمليات، فيجري التمييز بين التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالمشتريات، والتسبيقات المقبوضة عن طلبات بالمبيعات.

تُعرَّف التسبيقات المدفوعة على التثبيتات بأنها مَبالِغ تدفعها المؤسسة للغير في إطار اقتناء تثبيت ما شريطة أن تُرصَّد في حساب التثبيت المعني عندما تتم حيازته ووضعه في خدمة المؤسسة.[1] في هذا الصدد، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن تقيّد التسبيقات والمدفوعات على الحساب للغير في إطار اقتناء تثبيتات في حساب فرعي للحساب 23: التثبيتات الجاري إنجازها / 238: التسبيقات والحسابات المدفوعة

[1] Conseil National de la Comptabilité. Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier, **Op.Cit**, P115.

عن طلبات بالتثبيتات، كما يمكن للكيانات إدراج هته التسبيقات في حساب فرعي للحساب 40: الموردون والحسابات الملحقة / 409: الموردون المدينون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى، شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب (ح/409) الى الحساب 238 كي تظهر في الميزانية تحت عنوان التثبيتات.[1]

محاسبيا، تُسجَّل التسبيقات على التثبيتات عند دفعها في الجانب المدين للحساب 238: التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات، بِجَعل أحد الحسابين 512: بنوك الحسابات الجارية أو 53: الصندوق دائنا بنفس المبلغ.

		..../../..		
238		ح/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	...	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	ح/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

بعد حيازة التثبيت المعني، يُرصَّد الحساب 238 بجعله دائنا ويُجعل الحساب المعني للتثبيت (ح/2x) مدينا بتكلفة الشراء، وتدفع المؤسسة فقط الفرق بين المبلغ الإجمالي للفاتورة وقيمة التسبيق.

		..../../..		
20		ح/ التثبيتات المعنوية	...	
21		ح/ التثبيتات العينية	...	
	238	ح/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		...
	404	ح/ موردو التثبيتات		...
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	ح/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص60.

♦ مـثــال تطبيقـي (2)

قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر سبتمبر 2020:

- 09/05: تقديم تسبيق بشيك بمبلغ 150.000 دج، يمثل 10% من ثمَن آلة صناعية؛
- 09/15: استلام الآلة المطلوبة في 09/05 وتسديد كافة المبالغ الموالية بشيك: ثمن الشراء (HT) 1.500.000، حقوق الجَمْركة 4% من ثمن الشراء، مصاريف الشحن 10.000، أتعاب المصرح 10.000، مصاريف النقل 40.000، مصاريف التركيب من طرف مستخدمي المؤسسة 50.000، TVA 19%، مدة الاستخدام 10 سنوات؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

		2020/09/05		
238		حـ/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	150.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		150.000
		" تقديم تسبيق بشيك لاقتناء آلة صناعية"		
		2020/09/15		
215		حـ/ المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	1.670.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	296.400	
	238	حـ/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		150.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		1.816.400
		" استلام الآلة المطلوبة بتاريخ 09/05"		

☜ **مُلاحـظـات**

- تكلفة الشراء HT= 1.500.000 + 60.000 + 10.000 + 10.000 + 40.000 + 50.000 وتساوي 1.670.000 دج؛
- مبلغ TVA = (1.500.000 + 10.000 + 10.000 + 40.000)*19% = 296.400 دج؛
- المبلغ للدفع = المبلغ TTC – التسبيق المدفوع = (1.670.000 + 296.400) – 150.000 ويساوي 1.966.400 – 150.000 = 1.816.400 دج.

3.1.3. المقاربة بالمكونات

تتفق الأدبيات المحاسبية، عند امتلاك أصل له عدة مكونات ولكل مكون عمر إنتاجي مختلف، أن يتم تسجيل كل مكون على حدا، أي بشكل منفصل في حسابات فرعية لحساب الأصل المعني.[1] وخير مثال على ذلك معدات النقل، كالطائرة والشاحنة والسيارة، التي يمكن أن يتم تسجيلها من خلال عناصرها وهي: الهيكل والمحرك والتجهيزات وهي تختلف في فترة استخدامها على النحو التالي:

- 218x: تثبيتات عينية أخرى / معدات النقل - الهيكل؛
- 218y: تثبيتات عينية أخرى / معدات النقل - المحرك؛
- 218z: تثبيتات عينية أخرى / معدات النقل - التجهيزات؛

وتأكيدا لما سبق، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "تعالَجَ مكوناتُ أصلٍ كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مُدَد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفّر منافعَ اقتصادية حسب وتيرةٍ مختلفة".[2] ففي هذا الشأن، أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) الى أن الأراضي والمباني تُشكل أصولا متمايزة، وتعالَج في المحاسبة كُلاّ على حدا حتى ولو تم اقتناؤها معا؛ فالبناءات هي أصولٌ قابلة للاهتلاك، بينما الأراضي فهي تعَدّ على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك.[3]

♦ مثـال تطبيقـي (3)

بتاريخ 02 فيفري سنة 2020، قامت إحدى المؤسسات التجارية باقتناء بناءات إدارية على الحساب بمبلغ 800.000 دج، تكونت هته البناءات من العناصر التالية وهي مختلفة في مدد الانتفاع بها واهتلاكها:

- الهيكل 50%، أي: مبلغ 400.000 دج؛
- الأجهزة 25%، أي: مبلغ 200.000 دج؛
- المصاعد الكهربائية 25%، أي: مبلغ 200.000 دج.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في دفتر اليومية.

---

[1] Conseil National de la Comptabilité, **Op.Cit**, P68.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 4.121، ص08.

[3] **المرجع نفسه**، المادة 9.121، ص09.

		2020/02/02		
21301		حـ/ بناءات إدارية – الهيكل	400.000	
21302		حـ/ بناءات إدارية – الأجهزة	200.000	
21303		حـ/ بناءات إدارية – المصاعد الكهربائية	200.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		800.000
		" اقتناء بناءات على الحساب"		

2.3. إنجـاز التثبيتـات

تُعرّف الأدبيات المحاسبية، العملية الإنتاجية، على أنها تحويلٌ للمواد الأولية واللوازم بمساهمة الأجور المدفوعة للأيدي العاملة الى منتجاتٍ تامة، تقوم المؤسسة ببيعها أو استغلالها في إطار نشاطها الاعتيادي. أما إنجاز التثبيتات، فيعرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه "إنتاجٌ لعناصر الأصل المعنوي وعناصر الأصل العيني التي أنشأها الكيان والمسجلة في الأصول غير الجارية أي: الأعباء التي تم تسجيلها مسبقا في الحسابات حسب الطبيعة".[1] في هذا الصدد، تُعتبر التثبيتات المعنوية والعينية المُنجَزة في داخل المؤسسة عناصرٌ أنتجتها لحاجتها الخاصة، ليس لغرض بيعها وإنما لاستخدامها كوسيلةٍ دائمة للاستغلال على مدار أزيد من دورة محاسبية (أي > 12 شهرا).

محاسبيا، تُسجَّل التثبيتات المنجزَة من طرف المؤسسة في قيدين:

- قيد إثبات المصاريف: أين تُسجّل المصاريف حسب طبيعتها في الجانب المدين للحسابيْن: المشتريات المستهلكة (حـ/60)، أجور المستخدَمين (حـ/631)، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا: المخزونات (حـ/3x)، المستخدَمون- الأجور المستحقّة (حـ/421)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53).

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص76.

		..../../....		
60		حـ/ المشتريات المستهلكة	...	
631		حـ/ أجور المستخدمين	...	
	421	حـ/ المستخدمون- الأجور المستحقة		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" قيد إثبات المصاريف"		

- قيد حيازة الأصل: أين تسجل التثبيتات المُنجزَة بتكلفة الإنتاج (مجموع مصاريف المشتريات المستهلكة من المخزونات وأجور المستخدَمين المدفوعة) في الجانب المدين لحساب التثبيتات المعنوية (حـ/20) أو حساب التثبيتات العينية (حـ/21)، ويُجعل أحد الحسابات التالية دائنا: الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (حـ/731) أو الإنتاج المثبت للأصول العينية (حـ/732).

		..../../....		
20		حـ/ التثبيتات المعنوية	...	
21		حـ/ التثبيتات العينية	...	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		...
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		...
		" قيد حيازة الأصل"		

1.2.3. تكلفة الإنتاج

لقد أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) في أحدِ نصوصه التطبيقية الى أن تكلفة إنتاج الأصل تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج، مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزَم بها خلال عملية الإنتاج أي: الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالأصل المنتج. تستبعَد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل أي: نشاط الأصل إذا كان يقل عن قدرته الإنتاجية الحقيقية.[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 4.112، ص07.

تكلفة إنتاج أصل= تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة + الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالأصل المنتج – الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية للأصل

♦ مـثــال تطبيقـي (4)

باشرت إحدى المؤسسات الصناعية خلال سنة 2020 إنجاز ورشة صناعية بوسائلها الخاصة، ولهذا الغرض قامت بالعمليات التالية:

- 02/02: اقتناء قطعة أرض بشيك بمبلغ 400.000 دج؛
- 10/31: استهلاك مواد أولية ولوازم بمبلغ 250.000 دج؛
- 10/31: تسديد أجور مستخدمين بشيك بمبلغ 190.000 دج؛
- 10/31: تسديد خدمات خارجية متنوعة بشيك بمبلغ 112.000 دج.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في دفتر اليومية إذا علمت بأن الورشة قد تم استلامها ووضعها حيز الخدمة ابتداء من تاريخ 2020/11/01.

		2020/02/02		
211		حـ/ الأراضي	400.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		400.000
		" اقتناء أراضي بشيك"		
		2020/10/31		
601		حـ/ المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم	250.000	
61		حـ/ الخدمات الخارجية	112.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	190.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		250.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		302.000
		" مستهلكات عملية إنجاز الورشة"		

		2020/11/01		
213		حـ/ البناءات (ورشة)	552.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		552.000
		" حيازة الورشة ووضعها حيز الخدمة"		

2.2.3. حالة التثبيتات الجاري إنجازها

يعرف النظام المحاسبي المالي (SCF) التثبيتات الجاري إنجازها بأنها عناصر التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء السنة المالية، تتوزع هته العناصر على مجموعتين:

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة مقتناة لدى الغير أو مسندة إليهم؛
- التثبيتات التي ينجزها الكيان بوسائله الخاصة.[1]

فأما التثبيتات التي يتم اقتناؤها لدى الغير، والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، فإنها تسجل محاسبيا على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال في شكل تثبيتات جار إنجازها في الجانب المدين لحساب التثبيتات العينية الجاري إنجازها (حـ/232)، أو حساب التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها (حـ/237)، ويُجعل حساب موَردو التثبيتات (حـ/404) دائنا بنفس المبلغ.

		n/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	...	
237		حـ/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها	...	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		...
		" فاتورة رقم..."		

وأما التثبيتات التي ينجزها الكيان بوسائله الخاصة، والتي لم يتم الانتهاء منها عند انتهاء السنة المالية فإنها تسجل محاسبيا في شكل تثبيتات جار إنجازها في الجانب المدين لحساب التثبيتات العينية الجاري إنجازها (حـ/232) ويُجعل حساب الإنتاج المثبت للأصول العينية (حـ/732) دائنا بتكلفة الإنتاج، أو حساب التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها (حـ/237) ويُجعل حساب الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (حـ/731) دائنا بتكلفة الإنتاج.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص60.

		n/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	...	
237		حـ/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها	...	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		...
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		...
		" تسجيل نسبة التقدم في إنجاز التثبيت"		

♦ مثال تطبيقي (5)

ظهرت أرصدة بعض الحسابات لأحدى المؤسسات الصناعية بتاريخ 2021/06/30 كما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	المجموع		الرصيد	
		مدين	دائن	مدين	دائن
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	70.000	-	70.000	-
211	أراضي	100.000	-	100.000	-
215	معدات صناعية	120.000	-	120.000	-
31	مواد أولية ولوازم	250.000	130.000	120.000	-
355	منتجات تامة مصنعة	500.000	450.000	50.000	-
512	بنوك الحسابات الجارية	850.000	350.000	500.000	-

وخلال السداسي الثاني لسنة 2021، قامت المؤسسة بالعمليات الموالية:

- 07/12: تطوير برنامج معلوماتي بوسائلها الخاصة لمعالجة الأجور بقيمة 50.000 دج؛
- 08/02: إقامة بناءات إدارية بوسائلها الخاصة، تطلبت هته العملية استهلاك ½ مخزون المواد الأولية واللوازم الظاهر في الجدول أعلاه، وتسديد أجور مستخدَمين بشيك بمبلغ 80.000 دج؛
- 10/12: اتفقت مع مقاول لانجاز بناءات صناعية بتكلفة إجمالية قدرها 150.000 دج، سددت له تسبيقا نقدا بمبلغ 50.000 دج وبلغت نسبة التقدم في الإنجاز عند نهاية السنة المالية 60%؛

أتمّ المقاول إنجاز البناءات الصناعية وتسليمها في 2022/03/31، وسددت المؤسسة ما تبقّى بشيك.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2021/07/12		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	50.000	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		50.000
		" تطوير برنامج معلوماتي بوسائلها الخاصة"		
		2021/08/02		
601		حـ/ مواد أولية ولوازم مستهلكة	60.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	80.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		60.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		80.000
		" إثبات مستهلكات عملية إنجاز البناءات"		
		"" "" ""		
213		حـ/ البناءات	140.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		140.000
		" إثبات حيازة البناءات"		
		2021/10/12		
238		حـ/ التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	50.000	
	53	حـ/ الصندوق		50.000
		" وصل صندوق رقم..."		
		2021/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	90.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		90.000
		" إثبات نسبة التقدم في الإنجاز بـ 60%"		
		2022/03/31		
213		حـ/ البناءات	150.000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		90.000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		60.000
		" إثبات حيازة البناءات"		
		"" "" ""		
404		حـ/ موردو التثبيتات	150.000	
	238	حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		50.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		100.000
		" تسديد دين المورد بشيك"		

4. اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

يُعالج هذا العنصر الأساسي أربعة عناصر فرعيّة ألا وَهيَ أوّلا: مفاهيم عامّة حول الاهتلاك، ثانيا: طرق الاهتلاك بالتركيز على الطّريقة الخطيّة، ثالثا: جدول الاهتلاك، رابعا: التّسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك السّنوي في دفاتر المؤسسة.

1.4. مفاهيم عامة حول الاهتلاك

تعَرّف الأدبيات المحاسبية الاهتلاك بأنه ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت، المعنوي أو العيني، الذي يتم خصمه من منتوجات (إيرادات) السنة المالية مقابل ما قدّمَه من خدماتٍ في إطار النشاط الاعتيادي للمؤسسة، أي بتعبير آخر، هو تكلفةٌ من تكاليف الإنتاج المُسجّلة في مقابل النقص الفعلي لقيمة الأصل الثابت نتيجةً لاستخدامه أو تقادمه الزمني، أو لظهور مخترعات جديدة في مجاله.[1] أما النظام المحاسبي المالي (SCF)، فيعرِّف الاهتلاك بأنه "استهلاكٌ للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"،[2] كما يعرفه بأنه "توزيعٌ نظامي للمبلغ المهتلك من أصلٍ على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الاهتلاك، مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصل بعد هته المدة".[3] في هذا الصدد، يكتسي مصطلح الاهتلاك ثلاثة أنواعٍ من المفاهيم يمكن ذكرها كما يلي:

- المفهوم المالي: هو عملية تمَكّن المؤسسة من استبدال أصولها الثابتة، أي أنه مصدرٌ من مصادر التمويل الذاتي؛
- المفهوم الاقتصادي: هو توزيعٌ لتكلفة الأصل الثابت، فهو إذن استهلاكٌ تدريجي للأصلِ الثابت نتيجة لاستخدامه، وتدهور يتعين على كل دورةٍ ماليّة أن تأخذه في الاعتبار؛
- المفهوم المحاسبي: يهدف الاهتلاك الى قياس قيمة الأصل الثابت في كلّ مرحلة من مراحل حياته وذلك من جهة، لقياس الربح الناتج عن استخدام الأصل الثابت خلال فترة معينة، ومن جهة ثانية لضمان صيانة رأس المال.[4]

---

[1] جمعة هوام. (2002)، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص53.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 7.121، ص09.

[3] **المرجع نفسه**، ص81.

[4] جمعة هوام. **المرجع نفسه**، ص ص53-54.

2.4. طرق الاهتلاك

تعني طريقة الاهتلاك نمط (Rythme) استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصلٍ ثابت مُعيّن، كما أن "طريقة اهتلاك أيّ أصل هي انعكاسٌ لتطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يُدِرّها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج".[1]

- الطريقة الخطية: تقوم على استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل الثابت بصفة متساوية على مدار عمره الإنتاجي، أي أنها تقود الى عبئٍ ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الطريقة التناقصية: تقوم على استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل الثابت بصفة متناقصة على مدار عمره الإنتاجي، أي أنها تقود الى عبئٍ متناقصٍ على المدة النفعية للأصل؛
- طريقة وحدات الإنتاج: تقوم على استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل الثابت بناءً على ما يحققه من نشاطٍ فعليّ من دورةٍ لأخرى على مدار عمره الإنتاجي، أي أنها تقود الى عبئٍ يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظَر من للأصل.

علاوة على ذلك، فإن الطريقة التزايدية (المتزايدة) لاهتلاكِ أصلٍ ثابتٍ إنما تقوم على استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة به بصفة متزايدة على مدار عمره الإنتاجي، أي أنها تؤدي الى عبئٍ يتنامى على المدة النفعية للأصل.[2] مع الإشارة الى أن الطريقة المختارة يجب أن تعكسَ بصدق تطوّر استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل طِوال مدته النفعية، وإذا تعذر على المؤسسة تحديد هذا التطور بصورة صادقة، فإن الطريقة الخطيّة تكونُ هي المعتمَدة.

3.4. جدول الاهتلاك

عمليا، تُجبر المؤسسات على إعداد بطاقة تقنية لكلّ أصلٍ ثابتٍ، معنويّ أو عينيّ، على حدا تُدعى جدول الاهتلاك؛ يضم هذا الجدول كافة المعلومات حول الوضعية التي آل إليها الأصل المعني نتيجة استخدامِه من دورة لأخرى، ويتخذ الشكل رقم (7-1) الموالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص09.

[2] **المرجع نفسه**.

شكل رقم (7-1): جدول الاهتلاك

الدورة	القيمة الأصلية Vo	معدل الاهتلاك K%	القسط السنوي An	الاهتلاك المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
η					
η+1					
η+2					
η+3					

المصدر: من إعداد المؤلف

حيث أن:

- القيمة الأصلية (Valeur d'Origine): هو مبلغ الخزينة المدفوع، أو القيمة الحقيقية لكلّ مقابلٍ آخر قدّمَ للحصول على أصولٍ عند تاريخِ اقتنائها أو إنتاجها؛
- القيمة المتبقيّة (Valeur Résiduelle): هو المبلغ الصافي الذي يرتقب كيانٌ ما الحصولَ عليه في مقابل خروج أصول عند نهاية مدة منفعتها، بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة؛[1]
- المبلغ القابل للاهتلاك (Montant Amortissable): هو المبلغ الصافي الذي ينتج عن طرح القيمة المتبقية لأصلٍ (Valeur Résiduelle) من قيمته الأصلية (Valeur d'Origine) إذا كان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بصورة صادقة، مع الإشارة الى أنها غالبا ما تكون غير مُعبّرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة كالامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدود؛
- القيمة المحاسبية الصافية (Valeur Comptable Nette): هو المبلغ الذي تظهرُ به الأصول في الدفاتر المحاسبية (الميزانية) بعد خصم مجموع الاهتلاكات، ومجموع خسارة القيمة المتعلقة بهته الأصول؛
- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لأصل ثابتٍ وقيمته النفعية، مع الإشارة الى أن القيمة النفعية هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل ثابتٍ وخروجه في نهاية مدّة منفعته؛[2]

[1] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité : Les opérations d'inventaire**, Série 03, Institut National des techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009, Pp32-33.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص ص89-90.

- مدة المنفعة (Durée d'Utilité): هي إمّا المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال أصول قابلة للاهتلاك، أو عدد الوحدات الإنتاجية، أو الوحدات المماثلة، التي يرتقب الكيان الحصولَ عليها من استعمال تلكَ الأصول؛
- قسط الاهتلاك: هو المبلغ السنوي لاستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه عن طريق توزيع المبلغ القابل للاهتلاك (Montant Amortissable) على المدة النفعية أو العمر الإنتاجي للأصل وفقا لنمط الاستهلاك (Rythme) المختار.[1]

وبناء عليه، يمكن الاستعانة بالبيانات الظاهرة في الشكل رقم (7-2) لتحديد الوضعية السنوية للأصل المُهتلك من دورة لأخرى:

الشكل رقم (7-2): البيانات السنوية لوضعية الأصل المهتلك

الدورة	العمر الإنتاجي	معدل الاهتلاك	القسط السنوي للاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	المعامل الضريبي	معدل الاهتلاك التناقصي
الرمز	t	K%	An	∑An	VNC	C	K'
العلاقة	المدة النفعية	t / 100	%k * Vo أو t / Vo	...+A2+A1	∑An - Vo	يرتبط بالمدة النفعية	C * %k

المصدر: من إعداد المؤلف

4.4. التسجيل المحاسبي للاهتلاك

لحساب وتسجيل قسط الاهتلاك السنوي، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) عمّا يلي:

- أن البدء في احتساب قسط الاهتلاك يكون انطلاقا من تاريخ وضع التثبيت حيز الخدمة واستخدامه طبقا لتوصيات الإدارة، أي أن التثبيتات التي لم تدخل حيز الخدمة فإنها لا تُهتلك؛
- تُطبّق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر لحساب قسط الاهتلاك الخطي (الثابت) والقسط التناقصي (المتناقص)، أي أنّ التثبيتات التي دخلت حيز الخدمة بين 01 و15 من الشهر فإنه من الضروري احتساب الشّهر كاملا، أما التثبيتات التي دخلت حيز الخدمة بين 16 و30 من الشهر فإن الشهر لا يُحتسب؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص ص82-84.

- أن قسط الاهتلاك المتناقِص يُحسب بتطبيق معامل ضريبي يُرمز له بالرمز (C) على قسط الاهتلاك الثابت كما يلي:

عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل	المعامل الضريبي (C)
من 03 الى 04 سنوات	1,5
من 05 الى 06 سنوات	02
أكبر من 06 سنوات	2,5

- تؤخذ القيمة المحاسبية الصافية (VNC) كقاعدة لاحتساب القسط المتناقِص، وإذا أصبح مبلغ هذا الأخير (القسط المتناقِص) مساويا أو أقل من مبلغ القسط الثابت فإن القيمة المحاسبية الصافية (VNC) الباقية تُقسَّم بالتساوي على المُدة المتبقية أي: الانتقال الى طريقة القسط الثابت؛
- لا تطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر لحساب قسط الاهتلاك المتزايد، أي أن السَّنة تُحتسَب كاملة حتى وإن دخل التثبيت حيّزَ الخدمة في نهاية الدورة، ويحسب القسط السنوي وفقا لمجموع أرقام السنين، أي أنه يساوي القيمة الأصلية (Vo) * (رقم الدورة / على مجموع أرقام السنين)؛

محاسبيا، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "يقيّد اهتلاك التثبيتات في الجانب الدائن للحساب 28، ويُقسّم هذا الحساب الى أقسامٍ فرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية (20 و21) التي يتضمنها. وفي المقابل، تسجل مخصصات الاهتلاكات كأعباء في الجانب المدين لحسابات المخصصات"،[1] أي: يُجعل حساب المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية (حـ/681) مدينا بمبلغ القسط السنوي للاهتلاك، ويُجعل أحد الحسابين: اهتلاك التثبيتات المعنوية (حـ/280) أو اهتلاك التثبيتات العينية (حـ/281)، حسب الحالة، دائنا بنفس المبلغ.

		n/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	...	
	280	حـ/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		...
	281	حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية		...
		" قسط الاهتلاك للدورة..."		

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص61.

♦ مثال تطبيقي (6)

إذا علمت أن إحدى المؤسسات الصناعية قد اقتنت آلة إنتاجية بتاريخ 2020/06/17 بمبلغ 500.000 دج، تُهتلك على مدار 05 سنوات، فالمطلوب إعداد جدول الاهتلاك في حالة القسط الخطي (الثابت) والتناقصي (المتناقص) والتزايدي (المتزايد)، مع تسجيل قسط اهتلاك الدورة الأولى في يومية المؤسسة حسب طريقة القسط الخطي (الثابت).

*** إعداد جدول الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت**

- Vo = 500.000، t = 5 سنوات، %K = t/100 = 5/100 = 20%؛
- An = Vo * %K = 500.000 * 0,2 = 100.000؛

حسب قاعدة التناسب الزمني بالأشهر، لا يُحسب شهر جوان سنة 2020. ومنه، يتم حساب قسط الاهتلاك لستة أشهر فقط (من شهر جويلية الى شهر ديسمبر) أي: 100.000 * 12/6 = 50.000

الدورة	قاعدة الاهتلاك أو القيمة الأصلية Vo	معدل الاهتلاك K%	القسط السنوي An	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2020	500.000	%20	50.000	50.000	450.000
2021	500.000	%20	100.000	150.000	350.000
2022	500.000	%20	100.000	250.000	250.000
2023	500.000	%20	100.000	350.000	150.000
2024	500.000	%20	100.000	450.000	50.000
2025	500.000	%20	50.000	500.000	0

*** إعداد جدول الاهتلاك حسب طريقة القسط المتناقص**

- بما أن t = 5 سنوات فإن المعامل الضريبي = 02، ومنه: %K' = 20% * 02 = 40%؛
- An = Vo * %K' = 500.000 * 0,4 = 200.000؛

حسب قاعدة التناسب الزمني بالأشهر لا يُحسب شهر جوان سنة 2020. ومنه، يتم حساب قسط الاهتلاك لستة أشهر فقط: 200.000 * 12/6 = 100.000

الدورة	القيمة الأصلية أو القيمة المحاسبية الصافية	معدل الاهتلاك K'%	القسط السنوي An	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2020	500.000	%40	100.000	100.000	400.000
2021	400.000	%40	160.000	260.000	240.000
2022	240.000	%40	96.000	356.000	144.000
2023	144.000	%40	57.600	413.600	86.400
2024	144.000	%40	57.600	471.200	28.800
2025	144.000	%40	28.800	500.000	0

انطلاقا من سنة 2022 يصبح القسط المتناقص < القسط الثابت، أي: (96.000 < 100.000). في هته الحالة، تعالج القيمة المحاسبية الصافية (144.000) حسب طريقة القسط الثابت.

* **إعداد جدول الاهتلاك حسب طريقة القسط المتزايد**

- بما أن t = 5 سنوات فإن مجموع أرقام السنين = 1+2+3+4+5 = 15؛
- An = Vo*(رقم الدورة / مجموع أرقام السنين)، أي A1 = 500.000*(1/15) = 33.333، مع الإشارة الى أن قاعدة التناسب الزمني بالأشهر لا تطبق في حالة القسط المتزايد.

الدورة	قاعدة الاهتلاك أو القيمة الأصلية Vo	معدل الاهتلاك K%	القسط السنوي An	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2020	500.000	1/15	33.333	33.333	466.667
2021	500.000	2/15	66.667	100.000	400.000
2022	500.000	3/15	100.000	200.000	300.000
2023	500.000	4/15	133.333	333.333	166.667
2024	500.000	5/15	166.667	500.000	0

* **التسجيل المحاسبي لقسط سنة 2020 حسب الاهتلاك الثابت**

681		2020/12/31	50.000	
	2815	حـ/ مخصصات الاهتلاكات		50.000
		حـ/ اهتلاك المعدات الصناعية		
		" قسط الاهتلاك للدورة 2020"		

5. خسائر القيمة عن التثبيتات

عَمليّا، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) بأن يُقدِّر الكيان، عند حلول تاريخ إقفال الحسابات، ما إذا كان هناك أيُّ مؤشرٍ يدل على أن أيَّ أصل من الأصول لم يفقد قيمته. وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. في هذا الصدد، "تقيم القيمة القابلة للتحصيل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية للأصل"،[1] مع الإشارة الى أنّ "ثمن البيع الصافي هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح تكاليف الخروج، وأنّ القيمة النفعية هي القيمة المُحيّنَة لتقدير سيولة الأموال المستقبليّة المنتظَرة من استعمال الأصل بشكل متواصل، والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به".[2]

1.5. حالة إثبات الخسارة في القيمة

إذا ثبت للمؤسسة أنّ القيمة القابلة للتحصيل (valeur récupérable) لأي أصل أقلّ من قيمته المحاسبة الصافية بعد الاهتلاكات (valeur nette comptable)، فإن هته القيمة الأخيرة يجب إرجاعها الى القيمة الأولى؛ وحينئذ يشكل فائض القيمة المحاسبية الصافية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة تدرج كعبءٍ في الحسابات (حـ/68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة) بانخفاض الأصل المذكور (حـ/29 خسائر القيمة عن التثبيتات).

- **مثال تطبيقي (7)**

بتاريخ 2020/12/31، وعند الجرد، اتضح لأحدى المؤسسات الصناعية بأن سعر بيع المنتج المصنع في إحدى ورشاتها المكوّنة من العناصر المثبّتة الظاهرة في الجدول أدناه قد انخفض بأكثر من 20%؛ وبناء عليه استدعت المؤسسة خبيرا لتقييم الورشة وتسجيل الخسارة المحتملة في قيمتها:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 6.112، ص07.

[2] **المرجع نفسه**.

رقم الحساب	تعيين العنصر في SCF	القيمة الأصلية Vo	المدة النفعية t	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
213	البناءات	10.000.000	20 سنة	2.000.000	8.000.000
215	المعدات الصناعية	20.000.000	10 سنوات	10.000.000	10.000.000
218	تهييئات وتركيبات	5.000.000	5 سنوات	3.000.000	2.000.000
المجموع	–	**35.000.000**	–	**15.000.000**	**20.000.000**

المطلوب: تحديد مبلغ الخسارة في القيمة إن وجدت، وتسجيلها في دفتر اليومية، إذا علمت أن القيمة القابلة للتحصيل للورشة بتاريخ الجرد هي: 15.000.000 دج.

رقم الحساب	تعيين العنصر في SCF	القيمة المحاسبية الصافية VNC	القيمة القابلة للتحصيل VR	معدل الخسارة في القيمة	مبلغ الخسارة في القيمة
213	البناءات	8.000.000	15.000.000	%40	2.000.000
215	المعدات الصناعية	10.000.000		%50	2.500.000
218	تهييئات وتركيبات	2.000.000		%10	500.000
المجموع	–	**20.000.000**	**15.000.000**	**%100**	**5.000.000**

☜ **مُلاحظـات**

- يتحدد معدل الخسارة في القيمة انطلاقا من تحديد حصة كل عنصر ضمن القيمة المحاسبية الصافية (VNC) للورشة، فحصّة البناءات مثلا هي: 8.000.000 / 20.000.000 = 40%؛
- مبلغ الخسارة في القيمة = VNC – VR = 5.000.000 دج، يُخصص هذا المبلغ تبعا لحصة كل عنصر ضمن القيمة المحاسبية الصافية، فحصّة البناءات مثلا هي: 5.000.000 * 40% وتساوي 2.000.000 دج؛

		2020/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات، المؤونات وخسائر القيمة	5000.000	
	2913	حـ/ خسائر القيمة عن البناءات		2.000.000
	2915	حـ/ خسائر القيمة عن المعدات الصناعية		2.500.000
	2918	حـ/ خسائر القيمة عن التهييئات والتركيبات		500.000
		" تسجيل الخسارة في قيمة الورشة للدورة 2020"		

2.5. حالة استرجاع الخسارة في القيمة

إذا ثبت للمؤسسة أنّ هناك مؤشرٌ يدل على أنّ الخسارة في القيمة المدرَجة في الحسابات خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودةً أو أنها انخفضت، فإن القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعنِيّ يجب تقييمها. في هذا الصدد، يؤخذ بخسارة القيمة المُثبتة خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتوجات (حـ/78: الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات) حتى تصبح القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعنيّ أكبَر من قيمته المحاسبية.

حسابيا، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) بأن يُعمَد الى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يُناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز قيمته المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أية خسارة بالنسبة لهذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة.[1]

بافتراض المثال التطبيقي (7)، وعند الجرد بتاريخ 2021/12/31 اتضح للمؤسسة بأن سعر بيع المنتج قد ارتفع الى مستوياته الأصلية، وأن الخسارة في القيمة التي تم تسجيلها في نهاية الدورة 2020 أصبحت من دون جدوى. في هته الحالة، وجب استرجاع تلك الخسارة كما يلي:

		2021/12/31		
2913		حـ/ خسائر القيمة عن البناءات	2.000.000	
2915		حـ/ خسائر القيمة عن المعدات الصناعية	2.500.000	
2918		حـ/ خسائر القيمة عن التهييئات والتركيبات	500.000	
	781	حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة " إلغاء الخسارة في قيمة الورشة للدورة 2020"		5.000.000

6. التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك

لقد نصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) في معرَض حديثه عن اهتلاك الأصول المعنوية والعينية عمّا يلي: "تشكّل الأراضي والمباني أصولا متمايزة، وتعالَج كُلاّ على حِدا في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا؛ فالبناءات هي أصولٌ قابلة للاهتلاك، بينما تعدُّ الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للاهتلاك".[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 10.112، ص08.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 9.121، ص09.

عمليا، قد ينتج عن خروج التثبيتات غير القابلة للاهتلاك من الميزانية ربحٌ أم خسارة؛ ويتحدد مبلغ الربح أو الخسارة بإحداث الفارق بين السعر الصافي المقبوض من خروج التثبيت المعنيّ وقيمته الصافية (VNC) الظاهرة في الدفاتر المحاسبية (الميزانية).

محاسبيا، وأثناء التنازل عن تثبيتات غير قابلة للاهتلاك، يُدخَل مباشرة في حسابات الأعباء أو المنتوجات الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصّافية للتثبيت المتنازل عنه كما يلي:

- في الجانب المدين لحساب نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية (حـ/652) إذا كان هذا الفارق سالبا؛
- في الجانب الدائن لحساب فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (حـ/752) إذا كان هذا الفارق موجبا".[1]

فضلا عن ذلك، توصي الأدبيّات المحاسبيّة باحترام المبادئ التالية أثناء التنازل عن تثبيتات معنوية أو عينية غير قابلة للاهتلاك:

- إذا كان الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصّافية للتثبيت المتنازل عنه سالبا، تُجعل الحسابات التالية مدينة: خسائر القيمة عن التثبيتات (حـ/29)، مبلغ التنازل حسب نوع التحصيل (حـ/462: التحصيل على الحساب، حـ/512: التحصيل بشيك أو حـ/53: التحصيل نقدا)، نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية (حـ/652)، ويجعل حساب التثبيت المعنوي أو العيني المتنازل عنه دائنا بالقيمة الأصلية (Vo)، أي:

		..../../..		
29		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتيات	...	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	...	
	20	حـ/ التثبيتات المعنوية		...
	21	حـ/ التثبيتات العينية		...
		" التنازل عن تثبيت غير قابل للاهتلاك"		

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص69.

- إذا كان الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه موجبا، تُجعل الحسابات التالية مدينة: خسائر القيمة عن التثبيتات (حـ/29)، مبلغ التنازل حسب نوع التحصيل (حـ/462: التحصيل على الحساب، حـ/512: التحصيل بشيك أو حـ/53: التحصيل نقدا)، وتجعل الحسابات التالية دائنة: التثبيت المعنوي أو العيني المتنازل عنه دائنا بالقيمة الأصلية (Vo)، فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (حـ/752)، أي:

		..../../..		
29		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتيات	...	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53	20	حـ/ الصندوق	...	
	21	حـ/ التثبيتات المعنوية		...
	752	حـ/ التثبيتات العينية		...
		حـ/ فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		...
		" التنازل عن تثبيت غير قابل للاهتلاك"		

♦ مثال تطبيقي (8)

بتاريخ 2021/06/30، تنازلت إحدى المؤسسات عن قطعة أرض بشيك بمبلغ 350.000 دج، مع العلم أن الأرض تم اقتناؤها بتاريخ 2012/01/02 بمبلغ 370.000 دج، وأن المؤسسة قد سجلت محاسبيا خسارةً في قيمتها بمبلغ 55.000 دج في نهاية سنة 2020.

المطلوب: تسجيل المعالجة المحاسبية للعملية السابقة.

		2021/06/30		
2911		حـ/ خسائر القيمة عن الأراضي	55.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	350.000	
	211	حـ/ الأراضي		370.000
	752	حـ/ فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		35.000
		" التنازل عن تثبيت غير قابل للاهتلاك"		

- القيمة المحاسبية الصافية للأرض = 370.000 – 55.000 = 315.000 دج؛

- نتيجة التنازل = مبلغ التنازل – القيمة المحاسبية الصافية = 350.000 – 315.000 وتساوي 35.000 دج: يمثل هذا المبلغ فائض عمليّة التنازل ويسجل في الجانب الدائن للحساب 752.

7. التنازل عن التثبيتات القابلة للاهتلاك

يعتبر التنازل عن الأصول المثبتة في نهاية مدتها النفعية إجراءً اعتياديا غيرَ استثنائي، كما قد يتم التنازل عن تلك الأصول خلال مدتها النفعية في حالِ وقوع أحداثٍ تجعلها غير مؤهلة لتقديم منافع اقتصادية لفائدة المؤسسة. ففي هذا الصدد، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "يُحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان، أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم يعد الكيان ينتظر منه أية منفعة اقتصادية مستقبلية: لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا".[1]

عمليا، قد ينتج عن خروج التثبيتات من الميزانية ربحٌ أم خسارة، ويتحدد مبلغ الربح أو الخسارة بإحداث الفارق بين السعر الصافي المقبوض من خروج التثبيت وقيمته المحاسبية الصافية (VNC) الظاهرة في الدفاتر المحاسبية (الميزانية). في هذا الصدد، أشار النظام المحاسبي (SCF) الى ما يلي: "تحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه، عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل، وتدرج في الحسابات كمنتوجاتٍ أو كأعباءَ عملياتية في حساب النتائج".[2]

محاسبيا، وأثناء التنازل عن أصول غير جارية معنوية أو عينية، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "يُدخل في دفاتر المحاسبة، مباشرة، الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه كما يلي:

- في الجانب المدين لحساب نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية (حـ/652) إذا كان هذا الفارق سالبا؛
- في الجانب الدائن لحساب فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (حـ/752) إذا كان هذا الفارق موجبا".[3]

فضلا عن ذلك، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) باحترام المبادئ التالية أثناء التنازل عن أصول غير جارية معنوية أو عينية:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 11.121، ص09.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 12.121.

[3] **المرجع نفسه**، ص69.

- حساب مبلغ الاهتلاك المتراكم (∑An) عند تاريخ التنازل، وفي هته الحالة تُطبّق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر لحساب قسط الاهتلاك الأخير عكسَ تطبيقها في حالة دخول التثبيتات حيز الخدمة أي: أنّ التثبيتات التي تم التنازل عنها بين 01 و15 من الشهر فإنّ الشهر لا يُحتسب، وأما التثبيتات التي تم التنازل عنها بين 16 و30 من الشهر فإنه من الضروري احتساب الشّهر كاملا؛
- إذا كان الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه سالبا، تُجعل الحسابات التالية مدينة: الاهتلاك المتراكم (حـ/28)، مبلغ التنازل حسب نوع التحصيل (حـ/462: التحصيل على الحساب، حـ/512: التحصيل بشيك أو حـ/53: التحصيل نقدا)، نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية (حـ/652)، ويجعل حساب التثبيت المعنوي أو العيني المتنازل عنه دائنا بالقيمة الأصلية (Vo)، أي:

		..../../..		
28		حـ/ اهتلاك التثبيتات	...	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	...	
	20	حـ/ التثبيتات المعنوية		...
	21	حـ/ التثبيتات العينية		...
		" التنازل عن تثبيت معنوي أو عيني"		

- إذا كان الفارق بين سعر التنازل والقيمة الصافية للتثبيت المتنازل عنه موجبا، تُجعل الحسابات التالية مدينة: الاهتلاك المتراكم (حـ/28)، مبلغ التنازل حسب نوع التحصيل (حـ/462: التحصيل على الحساب، حـ/512: التحصيل بشيك أو حـ/53: التحصيل نقدا)، وتجعل الحسابات التالية دائنة: التثبيت المعنوي أو العيني المتنازل عنه دائنا بالقيمة الأصلية (Vo)، فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (حـ/752)، أي:

		..../../....		
28		حـ/ اهتلاك التثبيتات	...	
462		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	20	حـ/ التثبيتات المعنوية		...
	21	حـ/ التثبيتات العينية		...
	752	حـ/ فائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية " التنازل عن تثبيت معنوي أو عيني"		...

♦ **مثال تطبيقي (9)**

بتاريخ 2019/04/13، تمت حيازة آلة إنتاجية بشيك حسب المواصفات التالية:

تاريخ الحيازة	تكلفة الحيازة	المدة النفعية	نمط الاهتلاك	القيمة المتبقية	تاريخ التنازل	سعر التنازل
2019/04/13	100.000 دج	05 سنوات	خطي	00 دج	2021/07/13	35.000 دج

المطلوب: تسجيل قيد الحيازة، إعداد جدول الاهتلاك، تسجيل قسط الاهتلاك لكل دورة، تسجيل عملية التنازل، تارة بافتراض سعر التنازل الظاهر في الجدول أعلاه، وتارة أخرى بافتراض أن عملية التنازل قد تمت بسعر 65.000 دج.

*** تسجيل قيود الحيازة، الاهتلاك والتنازل**

		2019/04/13		
		حـ/ آلة إنتاجية		215
100.000		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	512	
	100.000	" حيازة آلة إنتاجية بشيك"		
		2019/12/31		
		حـ/ مخصصات الاهتلاكات		681
15.000		حـ/ اهتلاك الآلة الإنتاجية	2815	
	15.000	" قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية لسنة 2019"		
		2020/12/31		
		حـ/ مخصصات الاهتلاكات		681
20.000		حـ/ اهتلاك الآلة الإنتاجية	2815	
	20.000	" قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية لسنة 2020"		
		2021/07/13		
		حـ/ مخصصات الاهتلاكات		681
10.000		حـ/ اهتلاك الآلة الإنتاجية	2815	
	10.000	" قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية لسنة 2021"		
		2021/07/13		
		حـ/ اهتلاك الآلة الإنتاجية		2815
		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		462
	45.000	حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية		652
	35.000	حـ/ آلة إنتاجية	215	
100.000	20.000	" إثبات عملية التنازل عن الآلة الإنتاجية"		
		""" """ """ """		
		حـ/ اهتلاك الآلة الإنتاجية		2815
		حـ/ الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		462
	45.000	حـ/ فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	752	
10.000	65.000	حـ/ آلة إنتاجية	215	
100.000		" إثبات عملية التنازل عن الآلة الإنتاجية"		

* **إعداد جدول اهتلاك الآلة**

الدورة	قاعدة الاهتلاك أو القيمة الأصلية Vo	معدل الاهتلاك K%	القسط السنوي An	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2019	100.000	%20	15.000	15.000	85.000
2020	100.000	%20	20.000	35.000	65.000
2021	100.000	%20	20.000	55.000	45.000
2022	100.000	%20	20.000	75.000	25.000
2023	100.000	%20	20.000	95.000	5.000
2024	100.000	%20	5.000	100.000	00

8. تخريد التثبيتات

يندرج تخريد التثبيتات ضمن عناصر التكلفة المنسوبَة مباشرة الى اقتناء التثبيتات أو إنجازها بداخل المؤسسة، والدليل على ذلك هو ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF) في معرَض حديثه عن القواعد الخاصة لإدراج التثبيتات المعنوية والعينية في الحسابات بقوله: "تضاف تكلفة تفكيك أية منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو كلفة تجديد موقع، الى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان".[1]

محاسبيا، تُعتبَر تكلفة تفكيك منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو كلفة تجديد موقع، خصوما غير جارية تُسجّل في الجانب الدائن لحساب المؤونات لتجديد التثبيتات (حـ/156)، على أن يُدرَج مبلغ المؤونة في الجانب المدين لكلفة إنتاج التثبيت المعنيّ أو اقتنائه (حـ/2x) في الحالات التالية:

- عندما يكونُ للكيان التزامٌ راهنٌ، قانونيّ أو ضمني، ناتجٌ عن حدثٍ مضى؛
- عندما يكونُ من المحتملِ أن يكونَ خروجُ مواردٍ أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 5.121، ص08.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 1.125، ص14.

		..../../....		
20		حـ/ التثبيتات المعنوية	...	
21		حـ/ التثبيتات العينية	...	
	404	حـ/ مورّدو التثبيتات		...
	73	حـ/ الإنتاج المثبت		...
	156	حـ/ المؤونات لتجديد التثبيتات		...
		" حيازة تثبيت معنوي أو عيني"		

♦ **مثال تطبيقي (10)**

بتاريخ 2022/12/30، أتمت المؤسسة تشييد بناءات إدارية بوسائلها الخاصة على أراضي مستأجرة من الغير بتكلفة قدرها 400.000 دج، والتزمت بإعادة الموقع الى حالته الأصلية في نهاية فترة الاستخدام بتكلفة تقديرية مبلغها 10% من تكلفة البناءات.

		2022/12/30		
213		حـ/ البناءات	440.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		400.000
	156	حـ/ المؤونات لتجديد التثبيتات		40.000
		" حيازة تثبيت معنوي أو عيني"		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور السابع حول محاسبة التثبيتات المعنوية والعينيّة، سيتعرض المحور الثامن الى محاسبة المخزونات بما يُمكِّن من تعريفها وتحديدِ أنواعِها وتصنيفِها المحاسبي، فضلا عن تكريس أُسُس التمييز بين طرائق تقييمها وجردها، بالإضافة الى تمكين المعالجة المحاسبية البسيطة لعمليات الشراء والإنتاج والبيْع وفقا لطريقتين ألا وَهُما: طريقة الجرد الدّائم، وطريقة الجرد النهائي المُسمّاة أيضا بطريقة الجرد المرحلي أو الدّوْري.

المحور الثّامِن

محاسبة المخزونات

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تعريف المخزونات وأنواعُها، تصنيفُها المحاسبي، طُرُق تقييمها وجردها، الى المعالجة المحاسبية البسيطة لعمليات شراء وإنتاج وبيع المخزونات وفقَ نظاميْن شائعَيْن ألا وهما: نظام الجرد الدائم ونظام الجرد النهائي (الدّوري).

1. تعريف المخزونات وأنواعها

يمثّل المخزون، باتفاق الأدبيّات المحاسبيّة، جزءً من الأصول المتداولة التي تحوزها المؤسسات التجارية لغرض البيع، أو ذلك الجزء الموجّه للتصنيع في المؤسسات الإنتاجية لذاتِ الغرض، كما قد يُمثلُ المخزون تلك العناصر الموجهة للاستهلاك الذّاتيّ داخلَ المؤسّسة.

تُمثل المخزونات، وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، "أصولاً يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، أو هي قيد الإنتاج بقصدٍ مماثلٍ، أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات".[1]

يتضمّن المخزون حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS): البضاعة المشتراة والمُحتفظ بها لغرض البيع، الأراضي والممتلكات المُحتفظ بها لغرض البيع، البضاعة تامّة الصّنع، البضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. وفي حالة المؤسّسات الخدمية، يتضمن المخزون تكاليف الخدمة التي لم تحدّد المؤسسة بَعدُ الإيراد المتعلق بها.[2]

[1] وزارة المالية. قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 1.123، ص12.

[2] **المعيار المحاسبي الدولي الثاني**. مدونة صالح القرّا، متوفرة على الموقع الالكتروني: www.Squarra.com، (تاريخ الاطلاع: 2023/01/22، التوقيت: الساعة 08 صباحا).

2. التصنيف المحاسبي للمخزونات

ينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني (IAS02) على أنّ المخزون يُعدُّ أصلا في الحالات التالية:

- عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري؛
- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع؛
- إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.[1]

وفي السياق نفسه، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن المخزونات تشكل أصولا جارية إذا كان الكيان يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء البضائع، أو المواد الأولية التي تدخل في عملية الاستغلال، وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.[2]

تصَنّف المخزونات في الصنف3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، وتُعتبَر حسابات المخزونات ذات طبيعة مدينة باستثناء خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (حـ/39)؛ مع الإشارة الى أن النظام المحاسبي المالي (SCF) أخذ بمعياريْن للتصنيف في مُدوّنة المخزونات وَهما: الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها)، وطبيعة الأصل المُخزّن الذي يكون موضِعَ تقسيمٍ ضمن كلّ كيانٍ حسب احتياجاته الداخلية للتسيير.[3] تتضمن الحسابات الرئيسية والفرعية لمُدوّنة المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ العناصر الظاهرة في الجدول رقم (8-1) الموالي:

---

[1] المعيار المحاسبي الدولي الثاني، مدونة صالح القرّا: www.Squarra.com، **المرجع سبق ذكره**.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 21، ص13.

[3] أحمد طرطار، عبد العالي منصر. **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF – الإطار النظري**، ط1، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية (الجزائر)، ص174.

جدول رقم (8–1): حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الصنف المحاسبي	الحسابات الرئيسية	الحسابات الفرعية
الصنف3 حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	30/ح مخزونات البضائع	متاح
	31/ح المواد الأولية واللوازم	متاح
	32/ح تموينات أخرى	ح/321: المواد القابلة للاستهلاك ح/322: اللوازم القابلة للاستهلاك ح/321: التغليفات
	33/ح سلع قيد الإنتاج	ح/331: المنتجات الجاري إنجازها ح/335: الأشغال الجاري إنجازها
	34/ح خدمات قيد الإنتاج	ح/341: الدراسات الجاري إنجازها ح/345: الخدمات الجاري تقديمها
	35/ح مخزونات المنتجات	ح/351: المنتجات الوسيطة ح/355: المنتجات المصنّعة ح/358: المنتجات المتبقيَة أو المواد المسترجعة
	36/ح المخزونات المتأتية من التثبيتات	متاح
	37/ح المخزونات في الخارج	متاح
	38/ح المشتريات المخزنة	ح/380: البضائع المخزنة ح/381: المواد الأولية واللوازم المخزنة ح/382: التموينات الأخرى المخزنة
	39/ح خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيد	ح/390: خسائر القيمة عن مخزونات البضائع ح/391: خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات ح/392: خسائر القيمة عن التموينات الأخرى ح/393: خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها ح/394: خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها ح/395: خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات ح/397: خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**، (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة (الجزائر)، ص03.

3. طرق تقييم وجرد المخزونات

تشمَل طرق تقييم المخزونات تقييم كُلاّ من المدخلات والمخرجات من المخزون، بينما تشمَل طرق جرد المخزونات كُلاّ من أنظمة المتابعة المحاسبية لحركات المخزون وتحديد وضعيتهِ الدورية.

1.3. طرق تقييم المخزونات

تختلف طرق تقييم المخزونات باختلاف الترتيب الزمني لدورة المخزون، غير أن هناك اتفاقا بين المؤلفين على التمييز بين تقييم المدخلات، تقييم المخرجات، وتقييم الحركات من المخزون. فأما المدخلات فيتم تقييمها بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج مثلما سيَتمّ التعرّض لهُما في العنصريْن رقم 4 و5 أدناه، وأما الحركات فيتم تقييمها وفقا لنظام الجرد الدائم أو الجرد النهائي المذكورَيْن أسفله، وأما المخرجات فيتم تقييمها حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجّحة (CMUP) أو نفاذ الكميات (FIFO).

1.1.3. طريقة التكلفة الوسطية المرجّحة (CMUP)

تقتضي هته الطريقة أن يَتمّ تحديد تكلفة المخزون بإحداث الوسط المرجح بين، من جهة، تكلفة العناصر الموجودة في المخزون عند بداية الفترة، ومن جهة ثانية، تكلفة المدخلات من المشتريات والمنتجات خلال الفترة. تُحتسبُ التكلفة الوسطية المرجحة عموما بعد كلّ دخولٍ، غير أنه من الممكنِ احتسابها مرّة واحدة في نهاية الدورة أو في نهاية الفترات المتساوية خلال الدورة الواحدة، وهذا تبعا لظروف النشاط الخاصّة بكل مؤسسة.[1]

حسابيا، تتحدد التكلفة الوسطية المرجحة وفقا لأسلوبين: التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول،[2] وتحسب طبقا للعلاقة التالية: (ق0 + ق1) / (ك0 + ك1)، حيث أن ق0 هي قيمة المخزون في بداية الفترة و ق1 هي القيمة الواردة منه، ك0 هي كمية المخزون في بداية الفترة و ك1 هي الكمية الواردة منه.

التكلفة الوسطية المرجحة للفترة،[1] وتحسب طبقا للعلاقة التالية: (ق0 + قi) / (ك0 + كi)، حيث أن ق0 هي قيمة المخزون في بداية الفترة و قi هي مجموع القيم الواردة منه، ك0 هي كمية المخزون في بداية الفترة و كi هي مجموع الكميات الواردة منه.

[1] Conseil National de la Comptabilité. Manuel de comptabilité financière conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier, **Op.Cit**, P183.

[2] جمعة هوام. تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج1، **المرجع سبق ذكره**، ص163.

♦ مثال تطبيقي (1)

قامت إحدى المؤسسات التجارية بعمليات الشراء والبيع الموالية، والمرتبة ترتيبا زمنيا، خلال دورة 2022. مع العلم أن مخزون بداية الفترة كانَ 2.000 وحدة بتكلفة 13دج/الوحدة، وأن مخزون نهاية الفترة بعد الجرد المادي بلغَ 900 وحدة:

- مشتريات البضائع: 1.500 وحدة بثمن 12دج/الوحدة؛
- مبيعات البضائع: 2.500 وحدة بسعر 19دج/الوحدة؛
- مشتريات البضائع: 2.200 وحدة بثمن 14دج/الوحدة؛
- مشتريات البضائع: 500 وحدة بثمن 15دج/الوحدة؛
- مبيعات البضائع: 2.800 وحدة بثمن 19دج/الوحدة.

المطلوب: عرض حساب مخزون البضائع للفترة باستخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP).

مخزون البضائع باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) بعد كل دخول

بيان العمليّة	المدخلات			المخرجات			المخزون النّهائي		
	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة
مخزون بداية الفترة	–	–	–	–	–	–	2.000	13	26.000
مشتريات البضائع	1.500	12	18.000	–	–	–	3.500	12,57	44.000
مبيعات البضائع	–	–	–	2.500	19	47.500	1.000	12,57	12.570
مشتريات البضائع	2.200	14	30.800	–	–	–	3.200	13,55	43.370
مشتريات البضائع	500	15	7.500	–	–	–	3.700	13,75	50.870
مبيعات البضائع	–	–	–	2.800	19	53.200	900	13,75	12.375

[1] جمعة هوام، ج1، **المرجع سبق ذكره**، ص163.

مخزون البضائع باستخدام التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP) للفترة

بيان العملية	كمية المخزونات Q	السعر الوحدوي PU	قيمة المخزونات V
مخزون بداية الفترة	2.000	13	26.000
مشتريات البضائع	1.500	12	18.000
مشتريات البضائع	2.200	14	30.800
مشتريات البضائع	500	15	7.500
التكلفة الوسطية المرجحة للفترة	**6.200**	**13,27**	**82.300**
مبيعات البضائع	2.500	19	47.500
مبيعات البضائع	2.800	19	53.200
مخزون نهاية الفترة	**900**	**13,27**	**11.943**

يُظهر الجدولان أعلاهُ اختلافا في النتائج المتوَصّل إليها بالرّغم من تقارب مبادئ الحساب بين الطريقتين، وهذا دليل على أنّ لكلّ طريقةٍ خصائصُها وأنّ على المؤسسة أنْ تختار ما يلائم نشاطَها. غير أنّ المتعارَف عليه في مجال تسيير المخزونات هو أنّ التكلفة الوسطية المرجّحة بعد كل دخولٍ تعتبر أكثر دقّة من التكلفة الوسطية المرجّحة للفترة، ولكنها في الوقت ذاتِه أكثرَ كُلفة بالنسبة للمؤسّسَة.

2.1.3. طريقة نفاذ الكميات (الوارِد أوّلا صادِر أوّلا FIFO)

تقتضي هته الطريقة أن يتم تقييم الصّادر من المخزون المُباع أو المُستهلك بتكلفة الوحدات الواردة الى مخازن المؤسسة في تاريخٍ سابقٍ. وبناءً عليه، فإن قيمة المخزون الظاهرة في نهاية الفترة توافق تكلفة الوحدات الواردة الى مخازن المؤسسة عن طريق الشراء أو الإنتاج في تاريخٍ حديثٍ.[1]

وبافتراض عرض حساب مخزون البضائع للمثال التطبيقي المقترَح في الصّفحة رقم 104 أعلاه، باستخدام طريقة نفاذ الكميات (FIFO)، يُمكن الحصول على النتائج التالية:

[1] Conseil National de la Comptabilité, **Op.cit**. P183.

مخزون البضائع باستخدام طريقة نفاذ الكميات (FIFO)

بيان العمليّة	المدخلات			المخرجات			المخزون النّهائي		
	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة	الكمية	السعر	القيمة
مخزون بداية الفترة	–	–	–	–	–	–	2.000	13	26.000
مشتريات البضائع	1.500	12	18.000	–	–	–	2.000	13	26.000
							1.500	12	18.000
مبيعات البضائع	–	–	–	2.500	19	47.500	1.000	12	12.000
مشتريات البضائع	2.200	14	30.800	–	–	–	1.000	12	12.000
							2.200	14	30.800
مشتريات البضائع	500	15	7.500	–	–	–	1.000	12	12.000
							2.200	14	30.800
							500	15	7.500
مبيعات البضائع	–	–	–	2.800	19	53.200	400	14	5.600
							500	15	7.500

2.3. طرق جرد المخزونات

تُعالَج المخزونات بإحدى الأسلوبين: أسلوب الجرد الدائم، وهو الأسلوب الأكثر استخداما، وأسلوب الجرد المتناوِب؛ فأما الجرد الدائم فيعرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنها "طريقةٌ تتيح المتابعة المحاسبية للمخزون، وتساعد على التحديد السريع لوضعية حساباته الدورية. كما تسمح هته الطريقة، فيما يتعلق بالمنتجات التامة الصنع، بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزون المباع والعائدات المتعلقة به".[1]

يعتمد نظام الجرد الدائم، عِلاوة عن الجرد الفعلي (المادي) للمخزون، على مسك سجلات محاسبية منتظمة تظهر باستمرار قيمة المخزون السلعي في أية لحظة (بعد كل دخول). لذلك، فإن نظام الجرد الدائم يتيح تحديد تكلفة السلع المباعة عند كلّ خروجٍ باستخدام إحدى طرق التقييم المستخدمة (FIFO ،CMUP).[2]

وأما الجرد المتناوِب، فإنها طريقةٌ تتمثل في تقييم المخزونات في نهاية الفترة المحاسبية بعد القيام بأعمال الجرد الفعلي، أي تقنيّا: عدم تسجيل أية حركة في حسابات المخزونات (3x) أثناء الفترة المحاسبية والاكتفاء فقط بتسجيل فواتير العمليات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

[2] جمعة هوام، ج1، **المرجع سبق ذكره**، ص167.

يعتمد نظام الجرد المتناوِب على القيام بجرد فعلي (طبيعي) للمخزون السلعي المتوفّر لدى المؤسسة في تاريخٍ معين، وهذا عن طريق القيام بِعَدّ أو وزن أو قياس الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ وتقييمها باستخدام إحدى الطرق المذكورة أعلاه.[1]

4. محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم

تقوم المؤسسات التجارية بعمليّتي الشراء والبيع، بينما تقوم المؤسسات الصناعية بعمليات الشراء والإنتاج ثم البيع. وفي كلتا الحالتين، يتحقق صافي الرّبح إذا زادت قيمة المبيعات عن تكلفة السّلع المشتريَة أو المنتَجَة. مما سبق، يتعرض هذا العنصر الرئيسي الى المعالجة المحاسبية لعمليّة الشراء البسيطة بافتراض أنها معفاة من الرسم على القيمة المضافة (TVA).

1.4. المسار المحاسبي لعمليّة الشّراء

يُقصَد بعملية الشراء في الأدب المحاسبي مُبادَلَة عناصر النقدية التي تحوزها المؤسسة في حساب البنك أو حساب الصندوق بعناصر الأصول أو عناصر الأعباء المتأتية من الغير (المورِّدين). تشمَل هته العملية اقتناء التثبيتات أو شراء المخزونات أو الحصول على الخدمات، بينما تشمَل المخزونات التي قد تشتريها المؤسسة العناصر التالية:

- مخزونات البضائع (حـ/30): وهي سِلَع تُشترى لإعادة بيعها دون إدخال أية تغييرات عليها؛
- المواد الأولية واللوازم (حـ/31): وهي عناصر تُشترى لغرض تحويلها الى منتجات تامة مُصنعة؛
- تموينات أخرى (حـ/32): وهي عناصر تُشترى لتساهمَ في عملية التصنيع، تحافظُ على شكل المنتجات المصنعة دون أن تَدخُل في تركيبتها كالتغليفات (الأغلفة) غير المسترجَعَة.

محاسبِيّا، وطِبْقا لأسلوب الجرد الدائم، تُعالَج المخزونات عند الشراء بجعل أحد الحسابات الفرعية لحساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مَدينا بتكلفة الشراء، ويُجعل أحد الحسابات الموالية أو أكثر دائنا بنفس المبلغ، وتسمى هذه المرحلة الأولى بمرحلة الفَوْتَرة (أي الحصول على فاتورة الشراء):

[1] جمعة هوام، ج1، **المرجع سبق ذكره**، ص164.

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة الشراء على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة الشراء بشيك أو عن طريق البنك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة الشراء نقدا.

		..../../..		
380		حـ/ البضائع المخزنة	...	
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	...	
382		حـ/ التموينات الأخرى المخزنة	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

خلال المرحلة الثانية التي يُطلَق عليها مرحلة الدخول الى المخازن (مرحلة الاستلام)، يُجعل حساب المخزون المعني: البضائع (حـ/30)، المواد الأولية واللوازم (حـ/31) أو التموينات الأخرى (حـ/32) مَدينا بالمبلغ المُسجَّل خلال مرحلة الفَوتَرة، ويُجعل الحساب الفرعي لحساب المشتريات المخزنة (حـ/38) الموافِق دائنا بنفس المبلغ.

		..../../..		
30		حـ/ مخزونات البضائع	...	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	
32		حـ/ التموينات الأخرى	...	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		...
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		...
	382	حـ/ التموينات الأخرى المخزنة		...
		" وصل استلام رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (2)

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بعمليات الشراء الموالية خلال شهر جويلية سنة 2022:

- 07/07: شراء مواد أولية ولوازم على الحساب كما يلي: ثمن الشراء (H.T) 62.000 دج، مصاريف النقل 3.000 دج، TVA 19%، تم استلام المواد وتخزينها في نفس التاريخ؛
- 07/17: شراء تغليفات بشيك كما يلي: ثمن الشراء (H.T) 31.000 دج، TVA 19%، تم استلام التغليفات وتخزينها بعد 48 ساعة.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/07/07		
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	65.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع (65.000*19%)	12.350	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		77.350
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	65.000	
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		65.000
		" وصل استلام رقم..."		
		2022/07/17		
3826		حـ/ التموينات الأخرى المخزنة - تغليفات	31.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع (31.000*19%)	5.890	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		36.890
		" فاتورة رقم..."		
		2022/07/19		
326		حـ/ التغليفات	31.000	
	3826	حـ/ التموينات الأخرى المخزنة - تغليفات		31.000
		" وصل استلام رقم..."		

2.4. حالة المشتريات غير المخزَّنة

يُعتبَر كُلٌّ من الماء والطاقة (الكهرباء والغاز) من العناصِر التي لا يُمكِن تخزينها. وبناء عليه، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على اعتبار هته العناصر مستَهلَكة بمجرّد الحصول عليها، ويتم تسجيلها كأعباءٍ في الجانب المدين لحساب المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات (حـ/607)، ويُجعل أحد الحسابات الموالية دائنا بنفس المبلغ:

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة التسجيل على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التسديد بشيك أو عن طريق البنك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة التسديد نقدا.

		..../../....		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (3)

سددت المؤسسة بتاريخ 2022/07/10 مستهلكات المياه للثلاثي الثاني من سنة 2022 بشيك حسب الفاتورة التالية:

- الماء / الشطر الأول: 25 م^3 بسعر وحدوي (H.T) 6.50 دج، TVA 09%؛
- الماء / الشطر الثاني: 25 م^3 بسعر وحدوي (H.T) 20.50 دج، TVA 09%؛
- التطهير / الشطر الأول: 25 م^3 بسعر وحدوي (H.T) 2.50 دج، TVA 09%؛
- التطهير / الشطر الثاني: 25 م^3 بسعر وحدوي (H.T) 7.50 دج، TVA 09%؛
- أتاوات التسيير، نوعية الماء واقتصاد المياه: 194 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة الاستهلاك وتسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

- تكلفة المستهلكات (HT) = (20,50*25 + 6,50*25) + (7,50*25 + 2,50*25) + 194 = (512,50 + 162,50) + (187,50 + 62,50) + 194 = 925 + 194 = 1.119 دج؛
- مبلغ TVA = 925 * 9% = 83,25 دج، ومنه تكلفة المستهلكات بكل الرسوم (TTC) تساوي: 925 + 83,25 + 194 = 1.202,25 دج.

		2022/07/10		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	1.119	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	83,25	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		1.202,25
		" شيك رقم..."		

3.4. تكلفة الشّراء

ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنْ "تشملَ تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات الى المكان وفي الحالة التي توجد عليها، أي: تكاليف الشراء، تكاليف التحويل باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة لأي استعمالٍ غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان ، المصاريف العامة، المصاريف المالية وفقا للمعالجة المحاسبية الأخرى المرخص بها، والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر الى المخزونات".[1]

تكلفة شراء المخزونات= المشتريات + المواد القابلة للاستهلاك + المصاريف المرتبطة بالمشتريات + مصاريف المستخدمين + الأعباء الأخرى المتغيرة والثابتة + المصاريف العامة + المصاريف المالية + المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر الى المخزونات – الأعباء التي يمكن تحميلها مباشرة لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، المادة 2.123، ص13.

4.4. التّسبيقات على المخزونات مدفوعة

يعرّف التسبيق في الأدب المحاسبي بأنه مبلغ نقديّ يُقدّمه الزبون الى موَرّده، بطلبٍ من هذا الأخير، ضمانا لإتمام عملية تصريف المنتجات والحصول عليها. عمليّا، يجري التمييز بين نوعين من التسبيقات حسبَ طبيعة العناصر المشترية أو المباعة: تسبيقات على التثبيتات وتسبيقات على المخزونات والخدمات، أما من حيثُ طبيعة العمليات، فيجري التمييز بين التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالمشتريات، والتسبيقات المقبوضة عن طلبات بالمبيعات.

تُعرَّف التسبيقات المدفوعة على المخزونات بأنها مَبالِغ يدفعها المشتري (الزبون) الى البائع (المورد) بطلبٍ منه في إطار عملية شراء عنصر من عناصر المخزونات (حـ/3x)، وذلِك حتى يضمَن البائع للمشتري إتمام الطلبية وتصريف المبيعات. وبما أن حساب المورد لدى المؤسسة (حـ/401) ذو طبيعةٍ دائنة، ويُعبر عن قيمة المشتريات على الحساب أي: تلك التي لم تدفع المؤسسة مبلغَها أثناء عملية الشراء. فإن المؤسسة إذا دفعت تسبيقا، يصبح حساب المورد مدينا مؤقتا بقيمة التسبيق، ويستبدل الرقم "1" بالرقم "9"، ويسجل المبلغ في الحساب 409 المدين.

محاسبيا، تُسجَّل التسبيقات عند دفعها في الجانب المدين لحساب الموردون المدينون (حـ/409)، ويُجَعل أحد الحسابين: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، أو الصندوق (حـ/53) دائنا بنفس المبلغ.

		../../....		
409		حـ/ الموردون المدينون	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" وصل رقم..."		

بعد إتمام الطلبية وحصول المؤسسة على فاتورة الشراء، يُرصَّد حساب الموردون المدينون (حـ/409) بجعله دائنا، ويُجعل حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مدينا بتكلفة الشراء، وتدفع المؤسسة فقط الفارق بين المبلغ الإجمالي للفاتورة وقيمة التسبيق، ويُسجّل الفارق في الجانب الدائن لأحدِ الحسابات التالية:

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة التسجيل على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التسديد بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة التسديد نقدا.

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	409	حـ/ الموردون المدينون		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

- **مثال تطبيقي (4)**

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال شهر أكتوبر سنة 2022:

- 10/10: دفعت تسبيقا نقدا بقيمة 50.000 دج للحصول على مواد أولية تمثلت في 1.000 م^3 من الاسمنت الجاهز؛
- 10/12: الحصول على الطلبية حسب الفاتورة التالية: ثمن الشراء (H.T) 500.000 دج، TVA 19%، بقي المبلغ على الحساب.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/10/10		
409		حـ/ الموردون المدينون	50.000	
	53	حـ/ الصندوق		50.000
		" وصل صندوق رقم..."		
		2022/10/12		
381		حـ/ المواد الأولية المخزنة	500.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	95.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		545.000
	409	حـ/ الموردون المدينون		50.000
		" فاتورة رقم..."		

		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	500.000	
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		500.000
		" وصل استلام رقم..."		

5.4. مردودات المشتريات

يُقصَد بمردودات المشتريات قيام المؤسسة بإرجاع كافة عناصر المخزونات المشتراة، أو جزء منها، الى مورّدها وذلك لثبوتِ عيْب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة أي عمليّا: إعادةُ إخراجِها من مخازن المؤسسة وتسليمها الى المورّد.

محاسبيا، تقوم المؤسسة في حالة ردّها للمشتريات المخزّنة بعكس قيْديْ الشراء؛ أين تصبح الحسابات التالية مدينة: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، الصندوق (حـ/53)، وحساب المشتريات المخزنة (حـ/38) دائنا بمبلغ المردودات على مستوى الفاتورة:

		..../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	38	حـ/ المشتريات المخزنة		...
		" فاتورة مردودات... رقم..."		

أما على مستوى وصل التسليم، فيصبح حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مدينا، وحساب المخزون المعني (حـ/3x) دائنا بنفس المبلغ.

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
	3x	حـ/ حسابات المخزونات		...
		" وصل تسليم مردودات... رقم..."		

بافتراض المثال التطبيقي (4)، وأن المؤسسة قامت في نفس اليوم بردّ نصف (½) الكمية المستلمة من الاسمنت الجاهز لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة:

		2022/10/12		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	297.500	
	381	حـ/ المواد الأولية المخزنة		250.000
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		47.500
		" فاتورة مردودات مواد أولية رقم..."		
		""" """ """		
381		حـ/ المواد الأولية المخزنة	250.000	
	31	حـ/ المواد الأولية		250.000
		" تسليم المردودات من المواد الأولية"		

6.4. تسوية حساب المشتريات المخزنة (حـ/38)

يُعتبر حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) حسابا وسيطا ينبغي أن يُرصّد في نهاية العملية، أو على الأرجح، في نهاية السنة المالية، أي أن يَظهَر رصيدُه في ميزان المراجعة معدوما وألاّ يظهرَ في الميزانية الختامية. وفي خلاف ذلك، تعتبر عملية الشراء غير مكتملة لأحَدِ السّببينِ: عدم استلام فاتورة الشراء، أو عدم استلام العناصر المشترية؛ وفي كلتا الحالتين، تلزَم المؤسسة بتسوية هذا الحساب كما يلي:

1.6.4. حالة استلام الفاتورة دونَ المشتريات

في هته الحالة، تكون المؤسسة قد سجلت محاسبِيّا مرحلة الفَوْتَرة أي: الحصول على فاتورة الشراء، ويكون رصيد حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) في نهاية السنة المالية مَدينا بتكلفة الشراء، وهذا يعني أن لدى المؤسسة مخزوناتٍ في الخارج ينُصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنها عمّا يلي: "تكون المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها موضوع إدراج في المحاسبة في الحساب 37: مخزونات في الخارج الى أن يتم تسلّمُها لدى مخازن الكيان أو الى نهاية العملية (في حال إيداعها للبيع)".[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

		n/12/31		
37		حـ/ المخزونات في الخارج	...	
	38	حـ/ المشتريات المخزنة		...
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزنة المدين"		

عند الاستلام الفعلي للمخزون المعنِيّ خلال الدورة المقبلة، يرصد حساب المخزونات في الخارج (حـ/37) بجعله دائنا، ويجعل حساب المخزون المعنِي (حـ/3x) مدينا بنفس المبلغ:

		1+n/../..		
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
	37	حـ/ المخزونات في الخارج		...
		" ترصيد حساب المخزونات في الخارج"		

♦ مثال تطـبيقـي (5)

بتاريخ 2021/12/31، ظهر حساب المشتريات المخزنة من البضائع (حـ/380) في ميزان المراجعة قبل الجرد لإحدى المؤسسات التجارية برصيدٍ مدين بمبلغ 55.000 دج، وبعد المراجعة تبين أن المؤسسة قد تحصلت على فاتورة العملية غير أن المشتريات لم ترِد بعد، وأن الاستلام سيكون بتاريخ 2022/01/07.

المطلوب: تسوية الحساب في دفتر اليومية وتسجيل قيد الاستلام.

		2021/12/31		
370		حـ/ مخزونات البضائع في الخارج	55.000	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		55.000
		" تسوية رصيد حساب البضائع المخزنة المدين"		
		2022/01/07		
30		حـ/ مخزونات البضائع	55.000	
	370	حـ/ مخزونات البضائع في الخارج		55.000
		" استلام المخزونات من البضائع "		

2.6.4. حالة استلام المشتريات دونَ الفاتورة

في هته الحالة، تكون المؤسسة قد سجلت محاسبِيّا مرحلة الدخول الى المخازن أي: مرحلة الاستلام، ويكون رصيد حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) في نهاية السنة المالية دائنا بتكلفة الشراء، وهذا يعني أن لدى المؤسسة فواتيرَ في الخارج ينُصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنها عمّا يلي: "تقيد في الجانب الدائن من الحساب 408: موردون- الفواتير التي لم تصل الى صاحبِها، عند قفل السنة المالية، مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة التي لم تُبلّغ، والتي يكون مبلغها معروفا بما فيه الكفاية أو قابلا للتقدير".[1]

		ن/12/31		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
	408	حـ/ موردون- الفواتير التي لم تصل الى صاحبها		...
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزّنة الدائن"		

عند الاستلام الفعليّ للفاتورة المعنِيّة خلال الدورة المقبلة، يرصد حساب موردون- الفواتير التي لم تصل الى صاحبِها (حـ/408) بجعله مدينا، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا بنفس المبلغ:

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة الشراء على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة الشراء بشيك أو عن طريق البنك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة الشراء نقدا.

		ن+1/../..		
408		حـ/ موردون- الفواتير التي لم تصل الى صاحبها	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" ترصيد حساب موردون- الفواتير التي لم تصل الى صاحبها "		

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره** ، ص64.

بافتراض المثال التطبيقي (5)، وأن حساب المشتريات المخزنة من البضائع (حـ/380) قد ظهر في ميزان المراجعة قبل الجرد برصيدٍ دائنٍ 55.000 دج، وبعد المراجعة تبيّن أن المؤسسة قد تحصلت على المشتريات غير أن فاتورة العملية لم ترِد بعد (TVA 19%)، وأن استلامها سيكون بتاريخ 2022/01/07.

المطلوب: تسوية الحساب في دفتر اليومية وتسجيل قيد استلام الفاتورة.

		2021/12/31		
380		حـ/ المشتريات المخزنة	55.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	10.450	
	408	حـ/ موردون– الفواتير التي لم تصل الى صاحبها		65.450
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزّنة الدائن"		
		2022/01/07		
408		حـ/ موردون– الفواتير التي لم تصل الى صاحبها	65.450	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		65.450
		" ترصيد حساب الفواتير التي لم تصل الى صاحبها "		

5. محاسبة عمليّة الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم

تقوم المؤسّسات الصّناعية بشراء المواد الأولية واللوازم لغرض تصنيعها، حتى تعطِيَ في النهاية سلعا جاهزة للبيع؛ أين تتضمن تكلفة الإنتاج العناصر الثلاثة التالية: تكلفة المواد الأولية واللوازم المستهلكة، تكلفة العمل وتكاليف الإنتاج غير المباشرة. مما سبق، يتعرض هذا العنصر الرئيسي الى المعالجة المحاسبية البسيطة لعمليّة إنتاج المخزونات.

1.5. المسار المحاسبي لعمليّة الإنتاج

تُعرَّف العملية الإنتاجية في الأدبِ المحاسبِيّ على أنها تحويلٌ للمواد الأولية واللوازم، بمساهمة الأجور المدفوعة للأيدي العاملة، الى منتجاتٍ تامة تقوم المؤسسة ببيعها أو استغلالها في إطار نشاطها الاعتيادي. تُعتبر المخزونات المنتَجة في داخل المؤسسة عناصرٌ تُستخدم لغرض بيعها وتحقيق الرّبح في إطار دورة الاستغلال العادية أي: خلال فترة تقل عن اثني عشر شهرا (< 12)؛ مع الإشارة الى أن النظام

المحاسبي المالي (SCF) يعرّف دورة الاستغلال العادية بأنها "الفترة الممتدة بين، اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال، وإنجازها في شكل سيولة الخزينة".[1]

محاسبيا، تَمُرّ عملية تسجيل إنتاج المخزونات عبر قيدين، ولا يختلف القيد الأول عن قيد تسجيل مصاريف إنجاز التثبيتات أين تُسجَّل مصاريف إنتاج المخزونات كما يلي:

		..../../..		
60		حـ/ المشتريات المستهلكة	...	
631		حـ/ أجور المستخدَمين	...	
	3x	حـ/ حسابات المخزونات		...
	421	حـ/ المستخدمون– الأجور المستحقة		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تسجيل مصاريف الإنتاج"		

أما بالنسبة لحيازة المخزون؛ فتسجل المخزونات المُنتجة بتكلفة الإنتاج: مجموع مصاريف المشتريات المستهلكة من المخزونات وأجور المستخدَمين المدفوعة في الجانب المدين لأحد الحسابات التالية: المنتجات الوسيطة (حـ/351) إذا بلغت نسبة الإنتاج > 50%، المنتجات المصنعة (حـ/355)، المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (حـ/358)، ويُجعل حساب تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) دائنا بنفس المبلغ.

		..../../..		
351		حـ/ المنتجات الوسيطة	...	
355		حـ/ المنتجات المصنّعة	...	
358		حـ/ المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة	...	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		...
		" تسجيل حيازة المخزونات المنتجة"		

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، **المرجع سبق ذكره**، المادة 21، ص13.

♦ مثال تطبيقي (6)

قامت إحدى المؤسسات الصناعية المتخصصة في إنتاج وبيع المعدات المنزلية الخشبية بالعمليات التالية خلال شهر مارس سنة 2022:

- 03/03: تسديد ما قيمته 33.500 دج من أجور المستخدمين بشيك، وسحب ما قيمته 35.000 دج من المواد الأولية واللوازم وإرسالها الى ورشات التصنيع؛
- 03/07: الحصول على منتجات وسيطة تم إدخالها الى المخازن؛
- 03/08: تسديد ما قيمته 17.500 دج من أجور المستخدمين بشيك، وسحب المنتجات الوسيطة من المخازن وإرسالها الى ورشات التصنيع؛
- 03/12: الحصول على منتجات مصنعة و 10% منها منتجات متبقية وإدخالها الى المخازن.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/03		
601		حـ/ مشتريات المواد الأولية المستهلكة	35.000	
631		حـ/ أجور المستخدَمين	33.500	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		35.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		33.500
		" تسجيل مصاريف الإنتاج"		
		2022/03/07		
351		حـ/ المنتجات الوسيطة	68.500	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		68.500
		" إدخال المنتجات الوسيطة الى المخازن"		
		2022/03/08		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	68.500	
631		حـ/ أجور المستخدَمين	17.500	
	355	حـ/ المنتجات الوسيطة		68.500
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		17.500
		" تسجيل مصاريف إتمام عملية الإنتاج"		

		2022/03/12		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	86.000	
358		حـ/ المنتجات المتبقية	8.600	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		94.600
		" إدخال المنتجات المصنعة والمتبقية الى المخازن"		

2.5. حالة المنتجات الجاري إنتاجها

إذا لم تبلغ عملية إنتاج السّلَع نسبة 50% مع انتهاء السنة المالية، فإن نسبة التقدم في الإنتاج: مجموع مصاريف المشتريات المستهلكة من المخزونات وأجور المستخدمين المدفوعة، تُسجل في الجانب المدين لحساب المنتجات الجاري إنجازها (حـ/331)، ويُجعل حساب تغير المخزونات الجارية (حـ/723) دائنا بنفس المبلغ.

		n/12/31		
331		حـ/ المنتجات الجاري إنجازها	...	
	723	حـ/ تغير المخزونات الجارية		...
		" تسجيل نسبة التقدم في إنتاج السّلَع"		

♦ **مثال تطبيقي (7)**

أحصت إحدى المؤسسات الصناعية بتاريخ 2021/12/31 خلال عملية الجرد المادي لمخزون المنتجات 300 وحدة لم تبلغ بَعدُ 50% من مُعدّل الإنتاج، قُدرت التكلفة الوحدوية لهذه العناصر 280 دج.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2021/12/31		
331		حـ/ المنتجات الجاري إنجازها	84.000	
	723	حـ/ تغير المخزونات الجارية		84.000
		" تسجيل منتجات جاري إنجازها خلال عملية الجرد"		

6. محاسبة عمليّة البيْع وفق طريقة الجرد الدّائم

تقوم المؤسسات التجارية بإعادة بيع البضائع، بينما تقوم المؤسسات الصناعية ببيع المنتجات المصنعة، وفي كلتا الحالتين تتحقق عملية البيع عند انتقال ملكية المخزون من المؤسسة الى الزبون وتتعزّز بالمستندات التالية: وصل الطلب، فاتورة البيع وسند التسليم. مما سبق، يتعرض هذا العنصر الرئيسي الى المعالجة المحاسبية لعمليّة البيع البسيطة بافتراض أنها مُعفاة من الرسم على القيمة المضافة (TVA).

1.6. المسار المحاسبي لعمليّة البَيْع

يُقصَد بعملية البيع مُبادَلَة عناصر الأصول الجارية التي تحوزها المؤسسة بعناصر النقدية المتأتية من الغير (الزبائن) عن طريق حساب البنك أو حساب الصندوق. تشمَل هته العملية في الغالب بيع المخزونات وتقديم الخدمات وتهدِف الى تحقيق الربح، كما تشمَل عناصر المخزونات التي تبيعها المؤسسة الحسابات الموالية:

- مخزونات البضائع (حـ/30)؛
- المواد الأولية واللوازم (حـ/31)؛
- تموينات أخرى (حـ/32)؛
- المنتجات الوسيطة (حـ/351)؛
- المنتجات المصنعة (حـ/355)؛
- المنتجات المُتبقيَة أو المواد المُسترجَعة (حـ/358).[1]

محاسبيا، تُعالَج عند البيع كلٌّ من البضائع (حـ/30)، المواد الأولية واللوازم (حـ/31) والتموينات الأخرى (حـ/32) بنفس المعالجة المحاسبية؛ أين يُجعَل أحد الحسابات التالية مدينا بسعر البيع:

- الزبائن (حـ/411) في حالة البيع على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة البيع بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة البيع نقدا.

[1] نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF. **المرجع سبق ذكره**، ص03.

ويُجعل حساب المبيعات من البضائع (حـ/700) دائنا بنفس المبلغ، وتسمى هته المرحلة الأولى بمرحلة الفَوْتَرة أي: إعداد فاتورة البيع.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		...
		" فاتورة مبيعات... رقم..."		

خلال المرحلة الثانية التي يُطلَق عليها مرحلة الخروج من المخازن أو التسليم أي: إعداد وصل التسليم، يُجعَل أحد الحسابات التالية مدينا بتكلفة الشراء:

- مشتريات البضائع المبيعة (حـ/600) في حالة بيع البضائع؛
- المواد الأولية واللوازم المبيعة (حـ/601) في حالة بيع المواد الأولية واللوازم؛
- التموينات الأخرى المبيعة (حـ/602) في حالة بيع التموينات الأخرى؛

ويُجعل حساب المخزون الموافق له دائنا بنفس المبلغ: مخزونات البضائع (حـ/30) في حالة البضائع المبيعة (حـ/600)، المواد الأولية واللّوازم (حـ/31) في حالة المواد الأولية واللّوازم المبيعة (حـ/601)، تموينات أخرى (حـ/32) في حالة التّموينات الأخرى المبيعة (حـ/602).

		..../../..		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	...	
601		حـ/ المواد الأولية واللوازم المبيعة	...	
602		حـ/ التموينات الأخرى المبيعة	...	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		...
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		...
	32	حـ/ تموينات أخرى		...
		" وصل تسليم... رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (8)

بافتراض المثال التطبيقي (2)، وأن المؤسسة قامت بعمليات البيع الموالية خلال شهر جويلية سنة 2022:

- 07/07: بيع مواد أولية ولوازم على الحساب كما يلي: سعر البيع (H.T) 70.000 دج، مصاريف النقل 3.000 دج، TVA 19%، تكلفة الشراء 65.000 دج؛
- 07/17: بيع تغليفات بشيك كما يلي: سعر البيع (H.T) 40.000 دج، TVA 19%، تكلفة الشراء 31.000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/07/07		
411		حـ/ الزبـائـن	86.870	
	4457	حـ/ TVA محصلة		13.870
	700	حـ/ المبيعات من المواد الأولية واللوازم		70.000
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - نقل		3.000
		" فاتورة مبيعات مواد أولية رقم..."		
		""" """ """		
601		حـ/ المواد الأولية واللوازم المبيعة	65.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		65.000
		" وصل تسليم المواد الأولية واللوازم رقم..."		
		2022/07/07		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	47.600	
	4457	حـ/ TVA محصلة		7.600
	700	حـ/ المبيعات من التغليفات		40.000
		" فاتورة مبيعات تغليفات رقم..."		
		""" """ """		
6026		حـ/ التغليفات المبيعة	31.000	
	326	حـ/ التغليفات		31.000
		" وصل تسليم التغليفات رقم..."		

2.6. حالة المخزونات من المنتجات

عند بيع المنتجات الوسيطة (حـ/351)، المنتجات المصنعة (حـ/355) أو المنتجات المتبقية (حـ/358)، يُجعَل أحد الحسابات التالية، أو أكثر، خلال مرحلة الفوتـرَة مدينا بسعر البيع:

- الزبائن (حـ/411) في حالة البيع على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة البيع بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة البيع نقدا؛

ويُجعل حساب المبيعات الموافق له دائنا بنفس المبلغ: المبيعات من المنتجات التامة المُصنَّعة (حـ/701) في حالة المنتجات المصنعة (حـ/355)، المبيعات من المنتجات الوسيطة (حـ/702) في حالة المنتجات الوسيطة (حـ/351)، المبيعات من المنتجات المتبقية (حـ/703) في حالة المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (حـ/385).

		..../../....		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		...
	702	حـ/ المبيعات من المنتجات الوسيطة		...
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		...
		" فاتورة بيع... رقم..."		

خلال مرحلة الخروج من المخازن، أو التسليم (تحرير وصل التسليم)، يُجعَل حساب تغيُّر المخزونات من المنتجات (حـ/724) مدينا بتكلفة الإنتاج، ويُجعل حساب المخزون المعني دائنا بنفس المبلغ: المنتجات الوسيطة (حـ/351)، المنتجات المصنعة (حـ/355)، المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (حـ/385).

		..../../..		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	...	
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		...
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		...
	358	حـ/ المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة		...
		" وصل تسليم... رقم..."		

- **مثال تطبيقي (9)**

بافتراض المثال التطبيقي (6)، وأن المؤسسة قامت ببيع المنتجات المصنعة على الحساب بسعر بيع (HT) 100.000، TVA 19%، والمنتجات المتبقية نقدا بسعر بيع (HT) 10.000 دج، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة بتاريخ 2022/03/15.

		2022/03/15		
411		حـ/ الزبائن	119.000	
53		حـ/ الصندوق	11.900	
		حـ/ TVA محصلة		20.900
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		100.000
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		10.000
		" فاتورة بيع رقم..."		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	94.600	
	355	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		86.000
	358	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		8.600
		" وصل تسليم المنتجات رقم..."		

3.6. التسويات

قد تُعتبَر عملية البيع التي تقوم بها المؤسّسة غير مكتملة لأحَدِ السّببينِ: عدم تسليم فاتورة البيع، أو عدم تسليم العناصر المباعة؛ وفي كلتا الحالتين، تلزَم المؤسسة بتسوية هته العملية احتراما لمبدأ ضم الأعباء الى المنتوجات، والذي ينص من جهة على أنّه "بعد تحديد منتوجات الفترة المحاسبية، فإن

المصاريف المرتبطة بهته المنتوجات لابدّ أن تخصم منها للوصول الى النتيجة الصافية لتلك الفترة"،[1] ومن جهة ثانية فأنّ "المصاريف ينبغي أن تقابل المنتوجات الخاصة بها كلما أمكن، وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصاريف والمنتوجات، فلابدّ من استخدام سياسة منتظَمَة ورشيدة لعملية تخصيص المصاريف على المنتوجات".[2]

1.3.6. حالة تسليم الفاتورة دونَ المبيعات

في هته الحالة، تكون المؤسسة قد سجلت محاسبِيّا مرحلة الفَوْتَرة أي: إعداد فاتورة البيع، ويكون حساب المبيعات (حـ/70) دائنا مُسبَقا بسعر البيع، غير أن التكاليف المرتبطة بعملية البيع لم تُخصَم بعد. وبناء عليه، تكون النتيجة الصافية مضخّمَة بفعل المنتوجات المعاينة مسبقا والتي ينُصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنها عمّا يلي: "يستقبل حساب المنتوجات المعاينة مسبقا (حـ/487) عند إقفال السنة المالية التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة...، كما تُقيّد التكاليف والمنتوجات في الحسابات...أثناء السنة المالية حيث يتم نقلها وفقا لمبادئ استقلالية السنوات المالية وضم التكاليف الى المنتوجات".[3]

70x		η/12/31 حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة	...	
	487	حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا " تسوية رصيد حساب المبيعات"		...

عند افتتاح الدورة المقبلة، يتم عكس القيد في انتظار التسليم الفعلي للمخزون المعنِيّ (حـ/3x) بجعله دائنا ويُجعَل حساب المشتريات المستهلكة (حـ/60) أو حساب الإنتاج المُخزّن أو المُنتقص من المخزون (حـ/72)، حسب الحالة، مدينا بتكلفة الشراء أو الإنتاج:

[1] جمعة هوام، ج1، **المرجع سبق ذكره**، ص15.

[2] **المرجع نفسه**، ص16.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص70.

		1+n/../..		
487		حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا	...	
	70x	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		...
		" ترصيد حساب المنتوجات المعاينة مسبقا "		
		..../../..		
60		حـ/ المشتريات المستهلكة	...	
72		حـ/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	...	
	3x	حـ/ حسابات المخزونات		...
		" تسليم المخزون المعني "		

- **مثال تطبيقي (10)**

بتاريخ 2021/12/30، اتفقت المؤسسة مع زبونها على بيع بضائع على الحساب بسعر بيع (HT) 55.000 دج، TVA 19%، تكلفتها 32.000 دج، وأن يكون التسليم في غضون سبعة أيام، فقبل الزبون بذلك وأعدت المؤسسة اتفاقية البيع لأجل وفاتورة العملية.

المطلوب: تسجيل العملية وقيود التسوية اللازمة في دفتر اليومية.

		2021/12/30		
411		حـ/ الزبائن	65.450	
	4457	حـ/ TVA محصلة		55.000
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		10.450
		" فاتورة بيع بضائع رقم..."		
		2021/12/31		
700		حـ/ المبيعات من البضائع	55.000	
	487	حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا		55.000
		" تسوية حساب المبيعات من البضائع"		

		2022/01/01		
487		حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا	55.000	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		55.000
		" عكس القيد"		
		2022/01/07		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	32.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		32.000
		" وصل تسليم البضائع رقم..."		

2.3.6. حالة تسليم المبيعات دونَ الفاتورة

في هته الحالة، تكون المؤسسة قد سجلت محاسبِيّا مرحلة الخروج من المخازن أي: مرحلة التسليم، ويكون حساب المخزونات (حـ/3x) دائنا بتكلفة الشراء، وهذا يعني أن بحوزة المؤسسة فواتيرَ لم تُرسَل الى صاحِبِها ينُصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنها عمّا يلي: "تقيد في الجانب المدين من الحساب 418: الزبائن– المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد، عند قفل الفترة المحاسبية، مبلغ الديون المقتطعة في الفترة المقفلة والتي لم يتم إعداد المستندات الثبوتية بشأنها (الفواتير، الخصم...) مع احتساب الرسوم".[1]

		n/12/31		
418		حـ/ الزبائن– المنتوجات التي لم تُعَد فواتيرها بعدُ	...	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		...
		" تسوية المنتوجات غير المفَوْترة "		

عند التسليم الفعليّ للفاتورة المعنِيّة خلال الدورة المقبلة، يُرصّد حساب الزبائن– المنتوجات التي لم تُعدّ فواتيرها بعدُ (حـ/418) بجعله دائنا، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر مدينا بنفس المبلغ:

- الزبائن (حـ/411) في حالة البيع على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة البيع بشيك أو عن طريق البنك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة البيع نقدا.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، **المرجع سبق ذكره**، ص65.

		1+n/../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	418	حـ/ الزبائن– المنتوجات التي لم تُعَد فواتيرها بعدُ		...
		" ترصيد حساب الزبائن– المنتوجات التي لم تُعَد فواتيرها بعدُ "		

بافتراض المثال التطبيقي (5)، وأن الجرد المادي لعناصر المخزونات أظهر بأن المؤسسة قد أرسلت بضائع تكلفتها 55.000 دج غير أن فاتورة العملية لم يتم إعدادها بعد، وأن تسليمها الى أصحابها سيكون بتاريخ 2022/01/07 بسعر بيع (HT) 60.000 دج، (TVA 19%) مقابل الحصول على صك بريدي.

المطلوب: تسوية الحساب في دفتر اليومية وتسجيل قيد استلام الفاتورة.

		2021/12/31		
418		حـ/ الزبائن– المنتوجات التي لم تُعَد فواتيرها بعدُ	71.400	
	4457	حـ/ TVA محصلة		60.000
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		11.400
		" تسوية المنتوجات غير المفَوْترة "		
		2022/01/07		
515		حـ/ الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	71.400	
	418	حـ/ الزبائن– المنتوجات التي لم تُعَد فواتيرها بعدُ		71.400
		" ترصيد حساب المنتوجات غير المفَوْترة "		

4.6. التّسبيقات على المبيعات مقبوضَة

بما أن حساب الزبون لدى المؤسسة (حـ/411) ذو طبيعةٍ مدينة، ويُعبّر عن قيمة المبيعات على الحساب التي لم تقبِض المؤسّسة مبلغَها أثناء عملية البيع، فإن المؤسسة إذا تحصلت على تسبيقٍ يُصبح حساب الزبون دائنا مؤقتا بقيمة التسبيق، ويستبدل الرقم "1" بالرقم "9"، ويسجّل المبلَغ في حساب الزبائن الدائنون (حـ/419).

محاسبيا، تُسجّل التسبيقات المقبوضة على المبيعات من المخزونات في الجانب المدين لأحد الحسابين: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53)، ويُجَعل حساب الزبائن الدائنون (حـ/419) دائنا بنفس المبلغ.

		..../../..		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون		...
		" وصل رقم..."		

بعد تحرير فاتورة البيع، يُرصَّد حساب الزبائن الدائنون (حـ/419) بجعله مدينا، ويُجعل حساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (حـ/70) دائنا بسعر البيع، وتقبِض المؤسسة فقط الفارق بين مبلغ الفاتورة الإجمالي وقيمة التسبيق، ويُسجّل الفارق في الجانب المدين لأحدِ الحسابات التالية:

- الزبائن (حـ/411) في حالة التسجيل على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التحصيل بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة التحصيل نقدا.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		...
		" فاتورة بيع... رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (11)

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال شهر ماي سنة 2020:

- 05/15: الحصول على 15.000 دج نقدا من الزبون كتسبيقٍ على طلبية بالمنتجات المصنعة تكلفتها 200.000 دج يتم تسليمها في غضون خمسة أيام؛
- 05/20: تسليم المنتجات المصنعة لزبون عملية 05/15 بسعر بيع قدره 32.000، وسُجّل الفارق على الحساب؛

<u>المطلوب</u>: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2020/05/15		
53		حـ/ الصندوق	15.000	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون		15.000
		" الحصول على تسبيق نقدا لبيع منتجات تامّة"		
		2020/05/20		
411		حـ/ الزبائن	17.000	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	15.000	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة		32.000
		" فاتورة بيع منتجات تامة مصنعة"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	20.000	
	355	حـ/ المنتجات المصنّعة		20.000
		" تسليم المنتجات التامة"		

5.6. المردودات

يُقصَد بمردودات المبيعات إرجاع عناصر المخزونات المبيعة الى الزبائن سواءً لثبوت عيب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة، أي عمليّا: استلام العناصِر المردودة من المخزونات وإعادةُ إدخالِها الى مخازن المؤسسة.

محاسبيا، تقوم المؤسسة بالتسجيل العكسي لقيْديْ البيع؛ فأما على مستوى الفاتورة يُصبِح حساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (حـ/70) مدينا، ويصبح أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا بسعر بيع المردودات: الزبائن (حـ/411)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، أو الصندوق (حـ/53).

		..../../..		
70		حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة مردودات... رقم..."		

وأما على مستوى وصل التسليم، يُصبح حساب المخزونات المردودة (حـ/3x) مدينا، ويصبح أحد الحسابين التاليَيْن دائنا بتكلفة المردودات: المشتريات المستهلكة (حـ/60)، الإنتاج المُخزّن أو المنتقص من المخزون (حـ/72).

		..../../..		
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة		...
	72	حـ/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		...
		" وصل استلام مردودات... رقم..."		

بافتراض المثال التطبيقي (11)، وأن الزبون قام بردّ المنتجات المصنعة المُسَلّمة له بتاريخ 05/20 لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة:

		2020/05/17		
701		حـ/ المبيعات من المنتجات التامة	32.000	
	411	حـ/ الزبائن		17.000
	53	حـ/ الصندوق		15.000
		" فاتورة مردودات منتجات تامة مصنعة"		
		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	20.000	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		20.000
		" استلام المنتجات التامة المردودة"		

7. محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي

تُتيح طريقة الجرد النهائي، والتي يُطلَق عليها أيضا في الأدَب المحاسبي طريقة الجرد المتناوِب أو الجرد غير الدائم، المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على تحديد وضعية الحسابات في نهاية الفترة. تُميّز هته الطريقة بين العناصر المشتراة (حـ/30: مخزونات البضائع، حـ/31: المواد الأولية واللوازم، حـ/32: تموينات الأخرى) والعناصر المنتَجَة (حـ/33: سلع قيد الإنتاج، حـ/34: خدمات قيد الإنتاج وحـ/35: مخزونات المنتجات)، كما تميز بين المعالجة المحاسبية للمخزونات أثناء الفترة المحاسبيّة ومعالجتها في نهاية الفترة.

1.7. معالجة العناصر المشتريَة أثناء الفترة المحاسبية

محاسبيا، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنْ تسَجَّل في الجانب المدين، بثمن الشراء والمصاريف الملحقة به، المشتريات المخزّنة من البضائع (حـ/380) والمواد الأولية واللوازم (حـ/381) والتموينات الأخرى (حـ/382)، وأن يُجعَل أحد الحسابات الموالية أو أكثر دائنا بنفس المبلغ:

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة الشراء على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة الشراء بشيك أو عن طريق البنك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة الشراء نقدا.

		..../../..		
380		حـ/ البضائع المخزنة	...	
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	...	
382		حـ/ التموينات الأخرى المخزنة	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

2.7. معالجة العناصر المشتريَة في نهاية الفترة المحاسبية

تتميّز نهاية الفترة المحاسبية بقيام المؤسسة بأعمال الجرد؛ حيث يقصَد بالجرد "تلك العملية التي تقوم بها المنشأة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من ميزان المراجعة وقبل إعداد القوائم المالية بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية بدقة، وتصوير مركزها المالي الحقيقي".[1] في هذا الصدد، يجري التمييز بين نوعين من الجرد: الجرد المادي والجرد المحاسبي؛ فأما الجرد المادي الذي يُعرَف أيضا بالجرد خارج المحاسبة فإنما يقوم على معاينة مختلف عناصر الأصول والخصوم وإثباتها وإحصاء الوثائق الثبوتية المرتبطة بها، بحيث "تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة للقانون رقم 07-11، يتضمن النظام المحاسبي المالي، محلّ جردٍ من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية"،[2] ويكون الجرد المادي مسبوقا بإعداد ميزان مراجعة يُظهِر حركة مختلف حسابات المؤسسة خلال السنة. وأما الجرد المحاسبي الذي يُعرَف أيضا بالجرد الحسابي فإنما يقوم على تسجيل القيود المرتبطة بتسوية الحسابات الناتجة عن الجرد المادّي، وذلك بعد إجراء الموافقة بين من جهة: معطيات الجرد المادّي لمختلف الحسابات، ومن جهة ثانية: أرصدة تلك الحسابات حسبَ ظهورها في دفاتر المؤسسة.

في نهاية الفترة المحاسبية، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأن معالجة العناصر المشترِيَة على اتباع الخطوات التالية:

[1] عبد العزيز علوان العزعزي. (2006)، **الجرد والتسويات الجردية**، كتاب متوفر على الرابط التالي: https://drive.google.com/file/d/1Dan1Ounb7cpR_lrbCKav2wO3SBllTloA/view، (تاريخ الاطلاع: 2023/02/02، التوقيت: الساعة 07 صباحا).

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74، **المرجع سبق ذكره**، المادة 14، ص04.

- إلغاء مخزون أول المدة من البضائع والمواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى بجعل الحسابات: حـ/30، حـ/31 وحـ/32 دائنة على أن تجعل حسابات تغيرات المخزونات الموافقة لها مدينة بنفس المبلغ، أي: حـ/6030، حـ/6031 وحـ/6032؛
- ترصيد المشتريات المخزّنة من البضائع والمواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى بجعل الحسابات التالية: حـ/380، حـ/381 وحـ/382 دائنة على أن تجعل حسابات المشتريات المستهلكة الموافقة لها مدينة بنفس المبلغ، أي: حـ/600، حـ/601 وحـ/602؛
- التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة من البضائع والمواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى بجعل الحسابات التالية: حـ/30، حـ/31 وحـ/32 مدينة على أن تجعل حسابات تغيرات المخزونات الموافقة لها دائنة بنفس المبلغ، أي: حـ/6030، حـ/6031 وحـ/6032.

		ن/12/31	...	
6030		حـ/ تغيرات المخزونات من البضائع	...	
6031		حـ/ تغيرات المخزونات من المواد الأولية	...	
6032		حـ/ تغيرات المخزونات من التموينات الأخرى		
	30	حـ/ مخزونات البضائع		...
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		...
	32	حـ/ التموينات الأخرى		...
		" إلغاء مخزون أول المدة"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	...	
601		حـ/ المواد الأولية	...	
602		حـ/ التموينات الأخرى	...	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		...
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		...
	382	حـ/ التموينات الأخرى المخزنة		...
		" ترصيد المشتريات المخزنة"		

		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	...	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	
32		حـ/ التموينات الأخرى	...	
	6030	حـ/ تغيرات المخزونات من البضائع		...
	6031	حـ/ تغيرات المخزونات من المواد الأولية		...
	6032	حـ/ تغيرات المخزونات من التموينات الأخرى		...
		" التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة"		

♦ مـثـال تـطـبيـقـي (12)

لتكن لديك المعلومات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية لأحدى المؤسسات الإنتاجية حول وضعية المخزونات خلال دورة 2022 كما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	مخزون بداية الفترة (دج)	مخزون نهاية الفترة (دج)
30	مخزونات البضائع	140.000	190.000
31	المواد الأولية واللوازم	120.000	210.000
326	التغليفات	25.000	30.000

فإذا علمت أن المؤسسة قامت بعمليات الشراء الموالية على الحساب خلال الدورة المحاسبية: بضائع بمبلغ 250.000 دج، مواد أولية ولوازم بمبلغ 300.000 دج، تغليفات بمبلغ 60.000 دج؛

المطلوب: سجل محاسبيا العمليات السابقة حسبَ نظام الجرد النهائي (المتناوب).

		..../../..		
380		حـ/ البضائع المخزنة	250.000	
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	300.000	
3826		حـ/ التغليفات المخزنة	60.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		610.000
		" فاتورة رقم..."		

		η/12/31		
6030		حـ/ تغيرات المخزونات من البضائع	140.000	
6031		حـ/ تغيرات المخزونات من المواد الأولية	120.000	
60326		حـ/ تغيرات المخزونات من التغليفات	25.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		140.000
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		120.000
	326	حـ/ التغليفات		25.000
		" إلغاء مخزون أول المدة"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	250.000	
601		حـ/ المواد الأولية	300.000	
6026		حـ/ التغليفات	60.000	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		250.000
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		300.000
	3826	حـ/ التغليفات المخزنة		60.000
		" ترصيد المشتريات المخزنة"		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	190.000	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	210.000	
326		حـ/ التغليفات	30.000	
	6030	حـ/ تغيرات المخزونات من البضائع		190.000
	6031	حـ/ تغيرات المخزونات من المواد الأولية		210.000
	60326	حـ/ تغيرات المخزونات من التغليفات		30.000
		" التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة"		

حـ/380

250.000	250.000
250.000	250.000

حـ/381

300.000	300.000
300.000	300.000

حـ/3826

60.000	60.000
60.000	60.000

حـ/401

1.150.000	**1.150.000 ر.د**
1.150.000	1.150.000

حـ/601

300.000 ر.م	300.000
300.000	300.000

حـ/600

250.000 ر.م	250.000
250.000	250.000

حـ/31

120.000 **90.000 ر.م**	210.000
210.000	210.000

حـ/6026

60.000 ر.م	60.000
60.000	60.000

حـ/ 30

140.000 **50.000 ر.م**	190.000
190.000	190.000

حـ/6031

	210.000
210.000	**90.000 ر.د**
210.000	210.000

حـ/6030

	140.000
190.000	**50.000 ر.د**
190.000	190.000

حـ/3026

25.000 **5.000 ر.د**	30.000
30.000	30.000

حـ/60326

30.000	25.000 **5.000 ر.د**
30.000	30.000

3.7. معالجة العناصر المنتجة أثناء الفترة المحاسبية

محاسبيا، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على ألاّ تسجَّل أية كتابة خصوصية في الصنف3، وأن تسَجَّل في الجانب المَدين المصاريف المتعلقة بعناصر الإنتاج من مواد أولية ولوازم (حـ/601) وأجور المستخدَمين (حـ/631)، وأن يُجعَل أحد الحسابات الموالية أو أكثر دائنا بالمبلغ المُناسِب:

- المواد الأولية واللوازم (حـ/31)؛
- المستخدمون، الأجور المستحقة (حـ/421) في حالة أجور المستخدَمين على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة تسديد أجور المستخدَمين بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة تسديد أجور المستخدَمين نقدا.

		..../../....		
601		حـ/ المواد الأولية		
631		حـ/ أجور المستخدَمين	...	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	...
	421	حـ/ المستخدمون، الأجور المستحقة		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" المصاريف المتعلقة بعناصر الإنتاج"		

4.7. معالجة العناصر المنتجة في نهاية الفترة المحاسبية

في نهاية الفترة المحاسبية، يَنصُّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأن معالجة العناصر المنتجَة على اتباع الخطوات التالية:

- إلغاء مخزون أول المدة من المواد الأولية واللوازم بجعل الحساب (حـ/31) دائنا، على أن يُجعل حساب تغيرات المخزونات الموافِق له مدينا بنفس المبلغ، أي: حـ/6031؛
- إلغاء مخزون أول المدة من السلع قيد الإنتاج والخدمات قيد الإنتاج ومخزونات المنتجات بجعل الحسابات التالية: (حـ/33)، (حـ/34) و(حـ/35) دائنة، على أن يُجعل أحد الحسابين التاليَيْن: تغير المخزونات الجارية (حـ/723) أو تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) مدينا بالمبلغ المناسب؛

- التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة من السلع قيد الإنتاج والخدمات قيد الإنتاج ومخزونات المنتجات بجعل الحسابات التالية: (حـ/33)، (حـ/34) و(حـ/35) مدينة، على أن يُجعل أحد الحسابين التاليَيْن: تغير المخزونات الجارية (حـ/723) أو تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) دائنا بالمبلغ المناسب.

		..../../....	...	
6031		حـ/ تغيرات المخزونات من المواد الأولية		
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		...
		" إلغاء مخزون أول المدة"		
		""" """ """	...	
723		حـ/ تغير المخزونات الجارية	...	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		
	33	حـ/ سلع قيد الإنتاج		...
	34	حـ/ خدمات قيد الإنتاج		...
	35	حـ/ مخزونات المنتجات		...
		" إلغاء مخزون أول المدة "		
		""" """ """		
33		حـ/ سلع قيد الإنتاج	...	
34		حـ/ خدمات قيد الإنتاج	...	
35		حـ/ مخزونات المنتجات	...	
	723	حـ/ تغير المخزونات الجارية		...
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		...
		" التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة"		

♦ مثـال تطـبيقـي (13)

لتكن لديك المعلومات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية لأحدى المؤسسات الإنتاجية حول وضعية مخزون المنتجات المصنعة خلال دورة 2022 كما يلي:

- مخزون بداية الفترة: 20.000 دج؛
- مبيعات الفترة على الحساب: 155.000 دج؛
- مخزون نهاية الفترة: 85.000 دج.

المطلوب: سجل محاسبيا المعلومات السابقة حسبَ نظام الجرد النهائي (المتناوب).

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	155.000	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		155.000
		" فاتورة رقم..."		
		ɳ/12/31		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	20.000	
	355	حـ/ مخزونات المنتجات		20.000
		" إلغاء مخزون أول المدة "		
		""" """ """		
355		حـ/ مخزونات المنتجات	85.000	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		85.000
		" التسجيل المحاسبي لمخزون آخر المدة"		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحاور السابقة، سيُخَصّص المحور التاسع لتقديم تطبيقات في المحاسبة المالية1 على شكل سلاسل بحلولها حول العناصر التالية: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية، إعداد وعرض الكشوف المالية ولاسيما الميزانية، منهجية مسك الحسابات أو ما يُعرَف بعناصر الدورة المحاسبية، المعالجة المحاسبية للتثبيتات والمخزونات بما يشمَل عمليات الاقتناء والشراء، الإنجاز والإنتاج، التنازل والبيع، الاهتلاك والتخريد، مع الأخذ في الاعتبار لعنصر الرسم على القيمة المضافة (TVA).

المحور التّاسع

تطبيقات في المحاسبة المالية1

السلسة الأولى: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

التمرين الأول: أربط الإجابة الصحيحة بسهم

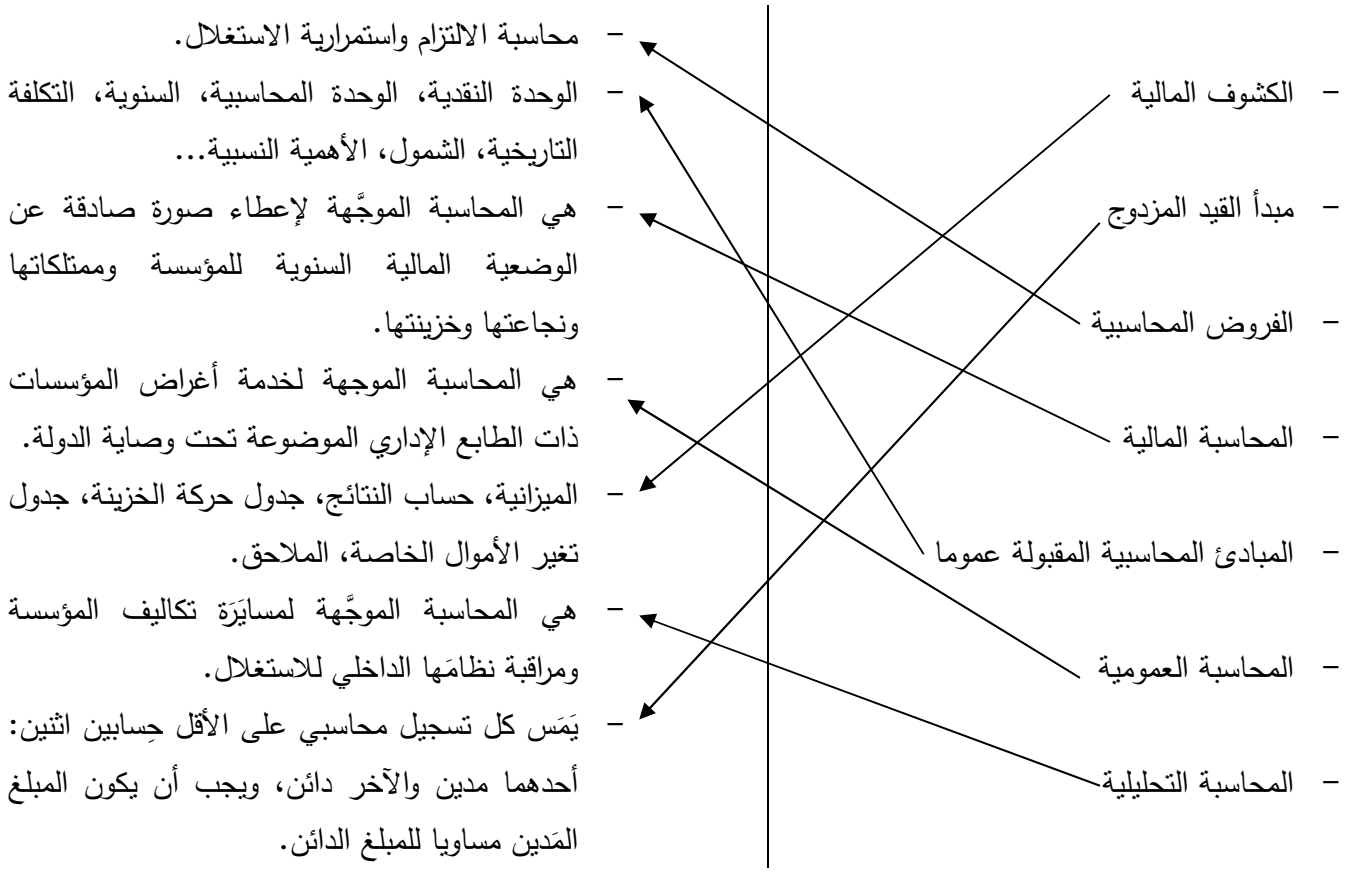
– الكشوف المالية	– محاسبة الالتزام واستمرارية الاستغلال.
– مبدأ القيد المزدوج	– الوحدة النقدية، الوحدة المحاسبية، السنوية، التكلفة التاريخية، الشمول، الأهمية النسبية...
– الفروض المحاسبية	– هي المحاسبة الموجَّهة لإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية السنوية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها وخزينتها.
– المحاسبة المالية	– هي المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسات ذات الطابع الإداري الموضوعة تحت وصاية الدولة.
– المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	– الميزانية، حساب النتائج، جدول حركة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق.
– المحاسبة العمومية	– هي المحاسبة الموجَّهة لمسايَرَة تكاليف المؤسسة ومراقبة نظامَها الداخلي للاستغلال.
– المحاسبة التحليلية	– يَمَس كل تسجيل محاسبي على الأقل حِسابين اثنين: أحدهما مدين والآخر دائن، ويجب أن يكون المبلغ المَدين مساويا للمبلغ الدائن.

التمرين الثاني: رتّب العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات الاقتصادية خلال شهر سبتمبر 2022 في كلِ تدفقاتٍ، موضّحا نوعَ كلّ تدفق: مادي، غير مادي، مالي، نقدي، داخلي، خارجي...

- 09/15: اقتناء تثبيتات عينية على الحساب بمبلغ 1.000.000 دج؛
- 09/17: بيع بضاعة لأحدِ الزبائن بمبلغ 32.000 دج، النصف نقدا والنصف على الحساب؛
- 09/20: تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بشيك بنكي بمبلغ 16.000 دج؛
- 09/25: تحويل مبلغ 100.000 دج من صندوق المؤسسة الى حسابها البنكي؛
- 09/27: دفع أجور العاملين لشهر سبتمبر 2022 بصك بريدي بمبلغ 300.000 دج؛
- 09/30: شراء بضاعة من أحدِ الموردين بمبلغ 32.000 دج، النصف بشيك والنصف على الحساب.

حلول السلسلة الأولى

التمرين الأول: ربط الأجوبة الصحيحة بسهم



التمرين الثاني: ترتيب عمليات المؤسسة في شكلِ تدفقاتٍ

التاريخ	البيان	المبلغ	نوع التدفق					
			مادي	غير مادي	مالي	نقدي	داخلي	خارجي
09/15	اقتناء تثبيتات عينية على الحساب	100.000	X		x			x
09/17	بيع بضاعة النصف نقدا والنصف على الحساب	32.000	X		x	x		x
09/20	تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بشيك بنكي	16.000		x	x			x
09/25	تحويل مبلغ من الصندوق الى الحساب البنكي	100.000				x	x	
09/27	دفع أجور العاملين بصك بريدي	300.000			x		x	
09/30	شراء بضاعة النصف بشيك والنصف على الحساب	32.000	X		x			x

السلسة الثانية: دراسة الكشوف المالية / الميزانية

التمرين الأول

بتاريخ 2020/01/01 أنشأ تاجر مؤسسةً صناعية برأسمال قدره 65.000 دج، تم استخدام هذا المبلغ في شراء الأصول التالية: بناءات = 20.000، معدات صناعية = 6.000، مواد أولية ولوازم = 10.000، والباقي تم وضعه في الحساب البنكي الجاري للمؤسسة.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية وتحديد مبلغ الحساب البنكي الجاري للمؤسسة.

وبعد سنة من النشاط، أصبحت عناصر ميزانية التاجر كما يلي: رأس المال = 65.000، البناءات = 20.000، المعدات الصناعية = 6.000، معدات النقل = 4.000، المنتجات التامة المصنعة = 10.000، الزبائن = 12.000، بنوك الحسابات الجارية = 28.000، موردو المخزونات والخدمات = 5.000

المطلوب: إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة.

وبافتراض أن عناصر ميزانية التاجر بعد سنة من النشاط كانت كما يلي: رأس المال = 65.000، البناءات = 20.000، المعدات الصناعية = 6.000، معدات النقل = 4.000، المنتجات التامة المصنعة = 5.000، الزبائن = 12.000، بنوك الحسابات الجارية = 28.000، اقتراضات لدى مؤسسات القرض = 10.000، موردو المخزونات والخدمات = 10.000

المطلوب: تحديد نتيجة الدورة وحساب المركز المالي الصافي.

التمرين الثاني

لتكن لديك الميزانية الافتتاحية لسنة 2021 لأحدى المؤسسات التجارية كما هي موضحة أدناه، وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- الزيادة في رأس المال بمبلغ 1.000.000 دج تم وضعه في الحساب البنكي للمؤسسة؛
- تسديد ما قيمته 20% من الاقتراضات بشيك بنكي؛
- بيع ما قيمته 150.000 دج من البضائع على الحساب لأحد الزبائن بمبلغ 200.000 دج.
- اقتناء أجهزة إعلام آلي على الحساب بمبلغ 350.000 دج؛
- شراء مواد أولية ولوازم على الحساب بمبلغ 150.000 دج؛
- تسديد كافة المبالغ المستحقة للموردين نقدا.

المطلوب: تحديد مبلغ رأس المال بالميزانية الافتتاحية، إعداد ميزانية المؤسسة في نهاية السنة مع إبراز أثر كل عملية على تغيّر مجموع الميزانية، حساب المركز المالي الصافي.

ميزانية في 2021/01/01

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	1.200.000		
215: معدات صناعية	2.100.000	101: رأس المال	.....
218: معدات النقل	1.200.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**4.500.000**	**المجموع (1)**	.....
أصول جارية		164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.5000.000
30: مخزونات البضائع	600.000		
512: بنوك الحسابات الجارية	400.000	**المجموع (2)**	**1.500.000**
53: الصندوق	500.000	/	
مجموع الأصل الجاري (2)	**1.500.000**		
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**6.000.000**	**المجموع العام للخصوم**	.....

حلول السلسلة الثانية

التمرين الأوّل

☜ **الحالة (1):** إعداد الميزانية الافتتاحية وتحديد مبلغ الحساب البنكي الجاري للمؤسسة

الميزانية الافتتاحية في 2020/01/01

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	20.000		
215: معدات صناعية	6.000	101: رأسمال الشركة	65.000
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**26.000**	**المجموع (1)**	**65.000**
أصول جارية			
31: المواد الأولية واللوازم	10.000	/	
512: بنوك الحسابات الجارية	29.000		
مجموع الأصل الجاري (2)	**39.000**		
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**65.000**	**المجموع العام للخصوم**	**65.000**

مبلغ الحساب البنكي الجاري للمؤسسة: حسب معادلة الميزانية فإن مجموع الأصول = مجموع الخصوم، ومنه: 65.000 = 20.000+6.000+10.000+الحساب البنكي الجاري للمؤسسة، ومنه: مبلغ الحساب البنكي الجاري للمؤسسة = 29.000 دج

☜ **الحالة (2):** إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة

نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم، أي: (الأصول غير الجارية + الأصول الجارية) – (رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)؛

(50.000+30.000) – (5.000+65.000)، ومنه مجموع الأصول = 80.000 أكبر من مجموع الخصوم = 70.000 وهذا يعني أن النتيجة ربح بمبلغ 10.000 دج يوضع في جانب رؤوس الأموال الخاصة.

ميزانية في 2020/12/31

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	20.000	101: رأسمال الشركة	65.000
215: معدات صناعية	6.000	120: نتيجة الدورة (ربح)	10.000
218: تثبيتات عينية أخرى	4.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**30.000**	**المجموع (1)**	**75.000**
أصول جارية		**خصوم جارية**	
355: منتجات تامة مصنعة	10.000	401: موردو المخزونات والخدمات	5.000
411: الزبائن	12.000		
512: بنوك الحسابات الجارية	28.000		
مجموع الأصل الجاري (2)	**50.000**	**مجموع الخصوم الجارية (2)**	**5.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**80.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)**	**80.000**

☜ **الحـالـة (3):** تحديد نتيجة الدورة وحساب المركز المالي الصافي

- نتيجة الدورة = (45.000+30.000) – (10.000+10.000+65.000)، ومنه مجموع الأصول =75.000 أقل من مجموع الخصوم = 85.000 وهذا يعني أن النتيجة خسارة بمبلغ 10.000 دج يوضع في جانب رؤوس الأموال الخاصة بين قوسين (10.000) أو بإشارة سالبة: – 10.000؛
- المركز المالي الصافي (الطريقة الأولى) = مجموع الأصول – مجموع الديون، المركز المالي الصافي يساوي 75.000 – (10.000+10.000) = 75.000 – 20.000 = 55.000 دج؛
- المركز المالي الصافي (الطريقة الثانية) = مجموع رؤوس الأموال الخاصة، المركز المالي الصافي يساوي 65.000 – 10.000 = 55.000 دج.

الميزانية الختامية في 2020/12/31

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	20.000	101: رأسمال الشركة	65.000
215: معدات صناعية	6.000	129: نتيجة الدورة (خسارة)	(10.000)
218: تثبيتات عينية أخرى	4.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**30.000**	**المجموع (1)**	**55.000**
أصول جارية		**خصوم غير جارية**	
355: منتجات تامة مصنعة	5.000	164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	10.000
411: الزبائن	12.000	**مجموع الخصوم غير الجارية (2)**	**10.000**
512: بنوك الحسابات الجارية	28.000	**خصوم جارية**	
		401: موردو المخزونات والخدمات	10.000
مجموع الأصل الجاري (2)	**45.000**	**مجموع الخصوم الجارية (3)**	**10.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**75.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)+(3)**	**75.000**

التمرين الثاني

- مبلغ رأس المال: حسب معادلة الميزانية فإن مجموع الأصول = مجموع الخصوم، ومنه: 6.000.000 تساوي رأس المال + 1.500.000، ومنه: مبلغ رأس المال = 4.500.000 دج؛
- نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم، أي: (الأصول غير الجارية + الأصول الجارية) – (رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)، نتيجة الدورة تساوي (1.900.000+4.850.000) – (1.200.000+5.500.000)، ومنه نتيجة الدورة تساوي 6.750.000 – 6.700.000 = 50.000 وهذا يعني أن النتيجة ربح يوضع في جانب رؤوس الأموال الخاصة إشارة موجبة؛
- المركز المالي الصافي (الطريقة الأولى) = مجموع الأصول – مجموع الديون، المركز المالي الصافي يساوي 6.750.000 – 1.200.000 = 5.550.000 دج؛
- المركز المالي الصافي (الطريقة الثانية) = مجموع رؤوس الأموال الخاصة، المركز المالي الصافي يساوي 5.500.000 + 50.000 = 5.550.000 دج.

ميـزانيـة فـي 2021/01/01

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	1.200.000		
215: معدات صناعية	2.100.000	101: رأس المال	4.500.000
218: معدات النقل	1.200.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**4.500.000**	**المجموع (1)**	**4.500.000**
أصول جارية		164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.500.000
30: مخزونات البضائع	600.000		
512: بنوك الحسابات الجارية	400.000	**المجموع (2)**	**1.500.000**
53: الصندوق	500.000	/	
مجموع الأصل الجاري (2)	**1.500.000**		
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**6.000.000**	**المجموع العام للخصوم**	**6.000.000**

ميـزانيـة فـي 2021/12/31

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	1.200.000		
215: معدات صناعية	2.100.000	101: رأس المال	5.500.000
218: تثبيتات عينية أخرى	1.550.000	120: نتيجة الدورة (ربح)	50.000
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**4.850.000**	**المجموع (1)**	**5.550.000**
أصول جارية		164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	1.200.000
30: مخزونات البضائع	450.000		
31: مواد أولية ولوازم	150.000	**المجموع (2)**	**1.200.000**
411: الزبائن	200.000	401: موردو المخزونات والخدمات	-
512: بنوك الحسابات الجارية	1.100.000	404: موردو التثبيتات	-
53: الصندوق	-		
مجموع الأصل الجاري (2)	**1.900.000**	**المجموع (3)**	**-**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**6.750.000**	**المجموع العام للخصوم**	**6.750.000**

السلسة الثالثة: دراسة الدورة المحاسبية

لتكن لديك أرصدة حسابات إحدى المؤسسات التجارية بتاريخ 2020/01/01 كما يلي:

حـ/101: رأس المال = 200.000، حـ/213: البناءات = 100.000، حـ/218: تثبيتات عينية أخرى (شاحنة) = 70.000، حـ/30: مخزون البضائع = 40.000، حـ/401: موردو المخزونات والخدمات = 60.000، حـ/404: موردو التثبيتات = 80.000، حـ/411: الزبائن = 20.000، حـ/512: بنوك الحسابات الجارية = 60.000، حـ/53: الصندوق = 50.000

وخلال السنة، قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 2020/01/06: اقتناء برمجيات المعلوماتية وما شابهها بمبلغ 40.000 دج على الحساب؛
- 2020/02/05: تحصيل ½ من مبلغ الزبائن نقدا؛
- 2020/03/10: تحويل مبلغ 20.000 دج من البنك الى الصندوق؛
- 2020/04/05: الزيادة في رأسمال المؤسسة بمبلغ 100.000 دج تم وضعه في حسابها البنكي؛
- 2020/05/10: الاستفادة من قرض مصرَفي بشيك من إحدى مؤسسات القرض بمبلغ 150.000 دج؛
- 2020/06/30: تسديد موردو المخزونات والخدمات بشيك؛
- 2020/10/30: تسديد أعباء أجور المستخدمين بشيك بمبلغ 30.000 دج؛
- 2020/12/04: تحصيل مبيعات الأشغال نقدا بمبلغ 10.000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية، تسجيل العمليات في دفتر اليومية، ترحيل العمليات الى دفتر الأستاذ (T)، إعداد ميزان المراجعة، إعداد الميزانية الختامية.

حلول السلسلة الثالثة

* إعداد الميزانية الافتتاحية

ميزانية في 2020/01/01

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213: البناءات	100.000	101: رأس المال	200.000
218: تثبيتات عينية أخرى	70.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**170.000**	**المجموع (1)**	**200.000**
أصول جارية		**خصوم جارية**	
30: مخزون البضائع	40.000	401: موردو المخزونات والخدمات	60.000
411: الزبائن	20.000	404: موردو التثبيتات	80.000
512: بنوك الحسابات الجارية	60.000		
53: الصندوق	50.000		
مجموع الأصل الجاري (2)	**170.000**	**المجموع (2)**	**140.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**340.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)**	**340.000**

* تسجيل العمليات في دفتر اليومية

		2020/01/01		
213		حـ/ البناءات	100.000	
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى (شاحنة)	70.000	
30		حـ/ مخزون البضائع	40.000	
411		حـ/ الزبائن	20.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	60.000	
53		حـ/ الصندوق	50.000	
	101	حـ/ رأس المال		200.000
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		60.000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		80.000
		" قيد افتتاحي"		

		2020/01/06		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	40.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		4.0000
		" اقتناء برمجيات المعلوماتية على الحساب"		
		2020/02/05		
53		حـ/ الصندوق	10.000	
	411	حـ/ الزبائن		10.000
		" تحصيل ½ مبلغ الزبائن نقدا"		
		2020/03/10		
53		حـ/ الصندوق	20.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		20.000
		" تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق"		
		2020/04/05		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	100.000	
	101	حـ/ رأس المال		100.000
		" الزيادة في رأس المال عن طريق البنك"		
		2020/05/10		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	150.000	
	164	حـ/ اقتراضات لدى مؤسسات القرض		150.000
		" الحصول على قرض مصرفي بشيك"		
		2020/06/30		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	60.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		60.000
		" تسديد موردو المخزونات والخدمات بشيك"		
		2020/10/30		
631		حـ/ أجور المستخدمين	30.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		30.000
		" تسديد أجور المستخدمين بشيك"		
		2020/12/04		
53		حـ/ الصندوق	10.000	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		10.000
		" تحصيل مبيعات أشغال نقدا"		

* **ترحيل العمليات الى دفتر الأستاذ**

حـ/ 213

100.000 رصيد مدين	100.000
100.000	100.000

حـ/218

70.000 ر.م	70.000
70.000	70.000

حـ/ 30

40.000 ر.م	40.000
40.000	40.000

حـ/ 101

200.000	**300.000**
100.000	رصيد دائن
300.000	300.000

حـ/ 401

60.000	60.000
60.000	60.000

حـ/ 512

20.000	60.000
60.000	100.000
30.000	150.000
200.000 ر.م	
310.000	310.000

حـ/ 631

30.000 ر.م	30.000
30.000	30.000

حـ/ 704

10.000	**10.000** ر.د
10.000	10.000

حـ/ 411

10.000	20.000
10.000 ر.م	
20.000	20.000

حـ/ 53

	50.000
90.000	10.000
ر.م	20.000
	10.000
90.000	90.000

حـ/ 404

80.000	**120.000**
40.000	ر.د
120.000	120.000

حـ/ 204

40.000 ر.م	40.000
40.000	40.000

حـ/ 164

150.000	150.000
ر.د	
150.000	150.000

* إعداد ميزان المراجعة

رقم الحساب	إسم الحساب	الحركات		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال الصادر	–	300.000	–	**300.000**
164	اقتراضات لدى مؤسسات القرض	–	150.000	–	**150.000**
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	40.000	–	**40.000**	–
213	البناءات	100.000	–	**100.000**	–
218	تثبيتات عينية أخرى	70.000	–	**70.000**	–
30	مخزون البضائع	40.000	–	**40.000**	–
401	موردو السلع والخدمات	60.000	60.000	–	–
404	موردو التثبيتات	–	120.000	–	**120.000**
411	الزبائن	20.000	10.000	**10.000**	–
512	بنوك الحسابات الجارية	310.000	110.000	**200.000**	–
53	الصندوق	90.000	–	**90.000**	–
631	أجور المستخدمين	30.000	–	**30.000**	–
704	مبيعات الأشغال	–	10.000	–	**10.000**
المجموع		**760.000**	**760.000**	**580.000**	**580.000**

* إعداد الميزانية الختامية

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
<u>أصول غير جارية</u>		**<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>**	
204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها	40.000	101: رأس المال	300.000
213: البناءات	100.000	129: نتيجة الدورة (خسارة)	(20.000)
218: تثبيتات عينية أخرى	70.000	**المجموع (1)**	**280.000**
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**210.000**	**<u>خصوم غير جارية</u>**	
<u>أصول جارية</u>		164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	150.000
30: مخزون البضائع	40.000	**المجموع (2)**	**150.000**
411: الزبائن	10.000	**<u>خصوم جارية</u>**	
512: بنوك الحسابات الجارية	200.000	404: موردو التثبيتات	120.000
53: الصندوق	90.000		
مجموع الأصل الجاري (2)	**340.000**	**المجموع (3)**	**120.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**550.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)+(3)**	**550.000**

السّلسلة الرّابعة: محاسبة الرسم على القيمة المضافة

التمرين الأوّل: قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال الثلاثي الأخير لسنة 2021:

- 10/19: اقتناء معدات صناعية حسب المواصفات التالية: ثمن الشراء HT = 100.000، TVA = 09%، طريقة السداد: شيك بنكي، العمر الإنتاجي: 04 سنوات، نمط الاهتلاك: خطي؛
- 10/30: شراء مواد أولية ولوازم حسب الفاتورة التالية: ثمن الشراء HT = 30.000، TVA = 09%، تسبيق مدفوع = 15.000، العملية على الحساب؛
- 11/11: إنتاج أغلفة، تطلبت هته العملية استهلاك مخزون المواد الأولية المشتراة في 2021/10/30 وتسديد أجور مستخدمين بمبلغ 11.200 بشيك، كما نتج عن العملية منتجات متبقية قُدرت تكلفتها بـ 10% من تكلفة إنتاج الأغلفة؛
- 12/15: بيع الأغلفة المنتجة في 2021/11/11 حسب الفاتورة التالية: سعر البيع HT = 70.000، TVA = 19%، تسبيق مقبوض = 20.000، العملية على الحساب.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية، وترصيد حساب الرسم على القيمة المضافة.

التمرين الثاني: لتكن لديك معلومات حول بعض العمليات التي تمت خلال شهر أفريل سنة 2021:

رقم العملية	مبلغ العملية HT	مبلغ TVA		ملاحظة
		%19	%9	
01	1.615.000	306.850	-	بيع منتجات تامة الصنع
02	103.000	-	9.270	بيع منتجات وسيطة ومتبقية
03	1.110.000	210.900	-	اقتناء أراضي
04	85.000	16.150	-	شراء مواد أولية ولوازم
05	1.200	-	-	تسبيق على TVA خاص بشهر مارس 2021

المطلوب: التسجيل المحاسبي للتصريح بالرسم على القيمة المضافة لدى مصلحة الضرائب، وتسوية رصيد الرسم عن طريق البنك إن وجد.

حلول السّلسلة الرّابعة

التمرين الأوّل: تسجيل العمليات وترصيد حساب TVA

		2021/10/19		
215		حـ/ المعدات والأدوات الصناعية	100.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	9.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		109.000
		" اقتناء آلة صناعية بشيك"		
		2021/10/30		
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	30.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	2.700	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		15.000
	409	حـ/ الموردون المدينون		17.700
		" فاتورة شراء مواد أولية ولوازم"		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	30.000	
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		30.000
		" استلام المواد المشتراة"		
		2021/11/11		
601		حـ/ المواد الأولية	30.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	11.200	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		30.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		11.200
		" مصاريف عملية الإنتاج"		
		""" """ """		
355		حـ/ منتجات مصنعة	41.200	
358		حـ/ منتجات متبقية	4.120	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		45.320
		" استلام المنتجات"		

		2021/12/15		
411		حـ/ الزبائن	63.300	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	20.000	
	4457	حـ/ TVA محصلة		13.300
	512	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		70.000
		" فاتورة بيع منتجات مصنعة"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	41.200	
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		41.200
		" تسليم المنتجات المباعة "		
		2021/12/30		
4457		حـ/ TVA محصلة	13.300	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		11.700
	4451	حـ/ TVA واجبة الدفع		1.600
		" ترصيد حساب TVA "		

<u>التمرين الثاني</u>: تسجيل التصريح بالرسم وتسوية رصيده

- رصيد TVA = TVA محصلة على المبيعات (حـ/4457) – [TVA قابلة للاسترجاع على المشتريات (حـ/4456) + تسبيق على الرسم (حـ/4458)]؛
- رصيد TVA = (306.850 + 9.270) – (210.900 + 16.150 + 1.200) ويساوي 87.870 دج، ويمثل رسما مستحق الدفع لدى مصلحة الضريبة.

		2021/04/30		
4457		حـ/ TVA محصلة	316.120	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		227.050
	4458	حـ/ تسبيق على TVA		1.200
	4451	حـ/ TVA مستحقة الدفع		87.870
		" ترصيد حساب TVA "		
		2021/05/20		
4451		حـ/ TVA مستحقة الدفع	87.870	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		87.870
		" تسديد حساب TVA "		

السّلسلة الخامِسة: التثبيتات / الجزء الأوّل

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال سنة 2021:

- 2021/01/10: شراء علامة تجارية بشيك بمبلغ 70.000 دج، قابلة للاستغلال لمدة 5 سنوات؛
- 2021/02/15: شراء ورشة تصنيع بشيك بمبلغٍ إجماليّ قدره 5.000.000 دج، تضمنت هته الورشة ما يلي: أرض بقيمة 400.000 دج، مبنى بقيمة 2.000.000 دج ومعدات صناعية بقيمة 1.600.000 دج؛
- 2021/03/10: استوردت منشأة تقنية حسب الفاتورة التالية: ثمن الشراء على الحساب 900.000 دج، حقوق الجمارك 35% بشيك، أتاواي جمركية 3.600 دج نقدا، مصاريف التأمين والشحن والنقل 2.500 دج بشيك، مصاريف التركيب والخبرة 8.900 دج على الحساب؛
- 2021/04/25: تحصلت على قطعة أرض بقيمة 380.000 دج من أحد شركائها، تعبيرا عن مساهمته في رفع رأس المال؛
- 2021/06/10: دفعت تسبيقا بشيك بمبلغ 150.000 دج لأحَدِ الموردين لاقتناء معدات نقل مكونة من شاحنة وسيارة نفعية؛
- 2020/07/30: تحصلت على المعدات المطلوبة بتاريخ 2021/06/10 حسب الفاتورة التالية: ثمن الشاحنة 1.120.000 دج، ثمن السيارة 880.000 دج، ودفعت نصف ما تبقى من المبلغ بشيك وبقِيَ النصف الآخر على الحساب؛
- 2021/12/04: اقتناء بناية صناعية على الحساب بمبلغ 10.000.000 دج، تكونت هته البناية من عناصرَ مختلفة في مُدَدِ استخدامها كما يلي:

تسمية العنصر	مدة الاستخدام	المبلغ (دج)
أشغال كبرى	50 سنة	3.600.000
عناصر الخشبية وما شابهها	10 سنوات	1.000.000
عناصر الترصيص الصحي	12 سنة	1.800.000
عناصر الكهرباء وما شابهها	15 سنة	500.000
مصاعد كهربائية	5 سنوات	1.500.000
مكوّنات أخرى	3 سنوات	1.600.000
المجموع	/	**10.000.000**

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

حلول السّلسلة الخامِسة

تسجيل العمليات في دفتر اليومية

		2021/01/10		
205		حـ/ الامتيازات، البراءات، الرخص والعلامات	70.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		70.000
		" شراء علامة تجارية بشيك"		
		2021/02/15		
211		حـ/ الأراضي	400.000	
213		حـ/ البناءات	2.000.000	
215		حـ/ المعدات الصناعية	1.600.000	
207		حـ/ فارق الشراء	1.000.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		5.000.000
		" شراء ورشة تصنيع بشيك"		
		2021/03/10		
215		حـ/ المنشآت التقنية	1.230.000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		900.000
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		8.900
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		317.500
	53	حـ/ الصندوق		3.600
		" استيراد منشأة تقنية + مصاريف ملحقة"		
		2021/04/25		
211		حـ/ الأراضي	380.000	
	101	حـ/ رأس المال		380.000
		" الحصول على أرض كمساهمة في رفع رأس المال"		
		2021/06/10		
238		حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	150.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		150.000
		" تقديم تسبيق بشيك لاقتناء معدات نقل"		

		2021/07/30		
	1.120.000	حـ/ تثبيتات عينية أخرى – شاحنة	238	218x
	880.000	حـ/ تثبيتات عينية أخرى – سيارة	512	218y
150.000		حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	404	
925.000		حـ/ بنوك الحسابات الجارية		
925.000		حـ/ موردو التثبيتات		
		" اقتناء معدات نقل + ترصيد تسبيق مدفوع"		
		2021/12/24		
	3.600.000	حـ/ البناءات – أشغال كبرى		21301
	1.000.000	حـ/ البناءات – تجهيزات خشبية وما شابهها		21302
	1.800.000	حـ/ البناءات – عناصر الترصيص الصحي		21303
	500.000	حـ/ البناءات – عناصر الكهرباء وما شابهها		21304
	1.500.000	حـ/ البناءات – مصاعد كهربائية	404	21305
	1.600.000	حـ/ البناءات – مكوّنات أخرى		21306
10.000.000		حـ/ موردو التثبيتات		
		" اقتناء بناية صناعية مكونة من أجزاء مختلفة"		
18.830.000	**18.830.000**			

السّلسلة السّادسة: التثبيتات / الجزء الثاني

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال سنتي 2020 و 2021:

- 2020/01/10: تطوير برنامج معلوماتي بداخلها لتسيير الأجور بتكلفةٍ قدرها 90.000 دج؛
- 2020/02/15: اتفقت مع مقاول على إنشاء بناءات إدارية بمبلغ إجمالي قدره 1.000.000 دج ودفعت له تسبيقا بشيك بمبلغ 250.000 دج؛
- 2020/12/31: بلغت نسبة إنجاز البناءات الإدارية 65%؛
- 2020/12/31: بلغت نسبة إنجاز بناءات صناعية باشرتها المؤسسة لذاتها وبوسائلها الخاصة 50%، تطلبت هته النّسبة استهلاك 275.000 دج من المواد الأولية واللوازم، 100.000 دج من التموينات الأخرى، وتسديد 375.000 دج أجور مستخدمين بشيك؛
- 2021/02/15: أتمّ المقاول إنشاء البناءات الإدارية واستلمتها المؤسسة، ثم سدّدت ما تبقى من المبلغ المتفق عليه بعد مرور 48 ساعة بشيك؛
- 2021/03/17: أتمّت المؤسسة إنجاز 50% المتبقية من البناءات الصناعية واستلمتها، ووضعتها حيّز الخدمة ابتداء من هذا التاريخ؛
- 2021/07/14: تنازلت المؤسسة عن آلة صناعية بمبلغ 380.000 دج بشيك، مع الإشارة الى أن المواصفات التقنية لهته الآلة كانت كما يلي:

تاريخ الاقتناء	ثمن الشراء	المصاريف الملحقة	المدة النفعية	نمط الاهتلاك	القيمة المتبقية
2019/07/07	1.200.000 دج	300.000 دج	04 سنوات	خطي	00 دج

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية، إعداد جدول اهتلاك الآلة صناعية.

حلول السّلسلة السّادسة

* تسجيل العمليات في دفتر اليومية

		2020/01/10		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	90.000	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		900.000
		" تطوير برنامج معلوماتي لتسيير الأجور"		
		2020/02/15		
238		حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	250.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		250.000
		" تقديم تسبيق بشيك لإنجاز بناءات إدارية"		
		2020/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	650.000	
	404	حـ/ مورّدو التثبيتات		650.000
		" إثبات نسبة إنجاز البناءات الإدارية بـ 65%"		
		""" """ """ """		
601		حـ/ المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم	275.000	
602		حـ/ المشتريات المستهلكة من التموينات الأخرى	100.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	375.000	
	31	حـ/ مواد أولية ولوازم		275.000
	32	حـ/ تموينات أخرى		100.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		375.000
		" إثبات مستهلكات عملية الإنجاز"		
		""" """ """ """		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	750.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		750.000
		" إثبات نسبة إنجاز البناءات الإدارية بـ 50%"		

		2021/02/15		
213		حـ/ البناءات	1.000.000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		650.000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		350.000
		" حيازة البناءات الإدارية"		
		2021/02/17		
404		حـ/ موردو التثبيتات	1.000.000	
	238	حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		250.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		750.000
		" تسديد مقاوِل البناءات الإدارية بشيك"		
		2021/03/17		
213		حـ/ البناءات	1.500.000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		750.000
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		750.000
		" حيازة البناءات الصناعيّة"		
		2021/07/15		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	187.500	
	2815	حـ/ اهتلاك الآلة الصناعية		187.500
		" تسجيل قسط اهتلاك الآلة الصناعية لسنة 2021"		
		""" """ """ """		
2815		حـ/ اهتلاك الآلة الصناعية	750.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	380.000	
652		حـ/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	370.000	
	215	حـ/ آلة صناعية		1.500.000
		" تسجيل خروج الآلة الصناعية من الميزانية"		

*** إعداد جدول اهتلاك الآلة الصناعية**

الدورة	قاعدة الاهتلاك أو القيمة الأصلية Vo	معدل الاهتلاك K%	القسط السنوي An	القسط المتراكم ∑An	القيمة المحاسبية الصافية ∑An - Vo = VNC
2019	1.500.000	%25	187.500	187.500	1.312.500
2020	1.500.000	%25	375.000	562.500	937.500
2021	1.500.000	%25	187.500	750.000	750.000

السّلسلة السّابعة: المخزونات / الجزء الأول

قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر ديسمبر سنة 2021:

- 2021/12/01: شراء بضائع بشيك واستلامِها حسب الفاتورة التالية: ثمن الشراء = 85.000 دج، مصاريف النقل = 5.000 دج؛
- 2021/12/04: شراء واستلام العناصر التالية نقدا: مواد أولية ولوازم بمبلغ 7.500 دج، تموينات أخرى بمبلغ 4.500 دج؛
- 2021/12/07: دفعت المؤسسة تسبيقا بشيك لأحد الموردين بمبلغ 10.000 دج للحصول على طلبيّة بالبضائع في غضون عشرة أيام؛
- 2021/12/14: استلمت المؤسسة البضائع المطلوبة بتاريخ 2021/12/07 على الحساب بمبلغٍ إجماليّ قدره 55.000 دج؛
- 2021/12/15: اكتشفت المؤسسة عيبا في البضائع المستلمة بتاريخ 2021/12/14 وقامت بردٍّ نصفها الى المورّد؛
- 2021/12/20: سددت المؤسسة مستهلكات العناصر المتعلقة بالثلاثي الأخير لسنة 2021 بشيك كما يلي: ماء = 8.700 دج، كهرباء وغاز = 18.300 دج؛
- 2021/12/25: اشترت بضائع من الخارج كما يلي: ثمن الشراء = 1.000.000 دج، مصاريف النقل والتأمين = 12.500 دج، حقوق وأتاوى جمركية = 54.400 دج، أتعاب وعمولات = 32.600 دج. استلمت المؤسسة الوثائق المتعلّقة بعملية الشراء وسددت كافة المبالغ المستحقة لأصحابها بشيك، غير أن البضائع المشتراة تصِلُ الى المؤسسة بدايةً من الأسبوع الأول للسنة المقبلة؛
- 2021/12/29: استلمت المؤسسة حِصّة من المواد الأولية واللوازم المطلوبة من أحد الموردين بقيمة 10.500 دج، غير أن الفاتورة المتعلقة بها لم ترِدْ بعد.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم.

حلول السّلسلة السّابعة

تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم

		2021/12/01		
380		حـ/ البضائع المخزنة	90.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		90.000
		" فاتورة شراء بضائع"		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	90.000	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		90.000
		" استلام البضائع"		
		2021/12/04		
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	7.500	
382		حـ/ التموينات الأخرى المخزنة	4.500	
	53	حـ/ الصندوق		12.000
		" فاتورة شراء مواد أولية ولوازم، وتموينات أخرى"		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	7.500	
32		حـ/ تموينات أخرى	4.500	
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		7.500
	382	حـ/ التموينات الأخرى المخزنة		4.500
		" استلام المواد الأولية واللوازم، والتموينات الأخرى"		
		2021/12/07		
409		حـ/ التسبيقات والمدفوعات على الحساب	10.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		10.000
		" تقديم تسبيق على طلبية بالبضائع"		
		2021/12/14		
380		حـ/ البضائع المخزنة	55.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		45.000
	409	حـ/ التسبيقات والمدفوعات على الحساب		10.000
		" فاتورة شراء بضائع"		

		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	55.000	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		55.000
		" استلام البضائع"		
		2021/12/15		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	27.500	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		27.500
		" فاتورة مردودات بضائع"		
		""" """ """		
380		حـ/ البضائع المخزنة	27.500	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		27.500
		" تسليم البضائع المردودة"		
		2021/12/20		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	27.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		27.000
		" تسديد مستهلكات الماء، الكهرباء والغاز"		
		2021/12/25		
380		حـ/ البضائع المخزنة	1.099.500	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		1.099.500
		" فاتورة شراء بضائع"		
		2021/12/29		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	10.500	
	381	حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة		10.500
		" استلام المواد الأولية واللوازم"		
		2021/12/31		
37		حـ/ المخزونات في الخارج	1.099.500	
	380	حـ/ البضائع المخزنة		1.099.500
		" تسوية وضعية البضائع غير المستلمة"		
		""" """ """		
381		حـ/ المواد الأولية واللوازم المخزنة	10.500	
	408	حـ/ موردون: الفواتير التي لم تصل الى أصحابها		10.500
		" تسوية وضعية الفواتير غير المستلمة"		

السّلسلة الثّامنة: المخزونات / الجزء الثاني

قامت إحدى المؤسسات الصناعيّة بالعمليات الموالية خلال شهر ديسمبر سنة 2021، مع العلم أن مخزون المواد الأولية واللوازم (حـ/31) بتاريخ 2021/12/01 يساوي 42.000 دج؛ أي ما يعادل 120 وحدة بسعر 350 دج للوحدة.

- 2021/12/02: تحصلت المؤسسة على تسبيقٍ بشيك من الزبون "**عَليّ**" بمبلغ 25.000 دج للحصول على طلبيّة بـ 40 وحدة من المنتجات التامة في غضون عشرة (10) أيام؛
- 2021/12/03: أنتجت المؤسسة 40 وحدة من المنتجات التامة؛ تطلبت الوحدة الواحدة 2,5 وحدة من المواد الأولية واللوازم، و2 ساعات عمل بسعر 250 دج للساعة الواحدة سُدّدت بشيك؛
- 2021/12/10: أرسلت المؤسسة المنتجات المطلوبة بتاريخ 2021/12/02 الى الزبون "**عَليّ**" على الحساب بمبلغٍ إجماليّ قدره 70.000 دج؛
- 2021/12/15: اكتشف الزبون "**عَليّ**" عيبا في المنتجات المستلمة بتاريخ 2021/12/10 وقام بردِّ نصفها الى المؤسسة؛
- 2021/12/20: اتفقت المؤسسة مع زبونها "**يوسف**" على تسليمِه ما تبقى من مخزون المواد الأولية واللوازم بسعر بيع 10.000 دج وقامت بتحرير فاتورة العملية، غير أن المواد لم تُرسَل له بعد؛
- 2021/12/31: كشف الجرد المادي لعناصر المخزونات وجود نقصٍ في كمية المنتجات التامة المصنعة يقدر بـ 20 وحدة، وبعد المراجعة اتضح بأن الوحدات المنتقصة قد بيعت الى الزبون "**يحي**" غير أن المحاسب لم يسجل بشأنها أية عملية؛
- 2021/12/31: أرسلت المؤسسة المواد الأولية واللوازم الى الزبون "**يوسف**" وحصّلت مبلغ العملية نقدا؛
- 2021/12/31: أرسلت المؤسسة إشعارا الى الزبون "**يحي**" مفاده أن سعر بيع المنتجات التامة الموجودة بحوزته يبلغ 34.500 دج، وأن فاتورة العملية سوف تُحرّر في بداية الدّورة المقبِلة؛

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم.

حلول السّلسلة الثّامنة

تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم

		2021/12/02		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	25.000	
	419	حـ/ التسبيقات المستلمة – الزبون "عَليّ"		25.000
		" الحصول على تسبيق بشيك "		
		2021/12/03		
601		حـ/ المواد الأولية المستهلكة (2,5*350*40)	35.000	
631		حـ/ أجور المستخدَمين (2*250*40)	20.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		35.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		20.000
		" تسجيل مستهلكات عملية الإنتاج"		
		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	55.000	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		55.000
		" استلام المنتجات"		
		2021/12/10		
411		حـ/ الزبون "عَليّ"	45.000	
419		حـ/ التسبيقات المستلمة – الزبون "عَليّ"	25.000	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		70.000
		" فاتورة مبيعات منتجات تامة"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	55.000	
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		55.000
		" تسليم المنتجات المباعة"		
		2021/12/15		
701		حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	35.000	
	411	حـ/ الزبون "عَليّ"		35.000
		" فاتورة مردودات منتجات تامة"		

		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	27.500	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		27.500
		" استلام المنتجات المردودة"		
		2021/12/20		
411		حـ/ الزبون "يوسف"	10.000	
	700	حـ/ المبيعات من المواد الأولية واللوازم		10.000
		" فاتورة بيع مواد أولية ولوازم"		
		2021/12/31		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	27.500	
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		27.500
		" تسجيل فارق الجرد المادي لعناصر المخزونات"		
		""" """ """		
601		حـ/ المواد الأولية واللوازم المستهلكة	7.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم (20و*350دج)		7.000
		" إرسال المواد الأولية واللوازم الى الزبون يوسف"		
		""" """ """		
53		حـ/ الصندوق	10.000	
	411	حـ/ الزبون "يوسف"		10.000
		" تحصيل مبلغ الزبون يوسف نقدا"		
		""" """ """		
418		حـ/ فواتير قيد التحرير – الزبون "يحي"	34.500	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		34.500
		" تسوية المنتجات التامة المباعة الى الزبون يحي"		

السلسلة التّاسعة: مـراجـعـة عـامّـة

بتاريخ 2020/01/01، ظهرت أرصدة حسابات إحدى المؤسسات الصناعية كما يلي:

- أراضي: 150.000 دج؛
- بناءات: 120.000 دج؛
- معدات صناعية: 80.000 دج؛
- مواد أولية ولوازم: 20.000 دج؛
- منتجات مصنعة: 30.000 دج؛
- زبائن: 32.000 دج؛
- بنوك الحسابات الجارية: 64.000 دج؛
- صندوق: 4.000 دج؛
- رأس المال: 350.000 دج؛
- احتياطيات: 40.000 دج؛
- موردو التثبيتات: 50.000 دج؛
- موردو المخزونات والخدمات: 60.000 دج؛

وخلال السنة، قاما المؤسسة بالعمليات التالية:

1) تحصيل مبلغ الزبائن نقدا؛

2) تسديد نصف مبلغ موردو المخزونات والخدمات وربع مبلغ موردو التثبيتات بشيك؛

3) الحصول على قرض مصرفي بشيك بمبلغ 200.000 دج؛

4) تطوير برنامج إعلام آلي بداخلها بتكلفة قدرها 35.000 دج؛

5) تقديم تسبيق بشيك بمبلغ 12.500 دج لاقتناء شاحنة لنقل السلع؛

6) استلام الشاحنة المطلوبة في العملية رقم (5) حسب المواصفات التالية: ثمن الشراء HT = 125.000 دج، TVA = 19%، مدة الاستخدام = 4 سنوات، نمط الاهتلاك: خطي، تاريخ الاستخدام: 2020/02/16، وسدّدَت المؤسسة ما تبقى من مبلغ العملية بشيك؛

7) أنجزت بداخلها بناءات إدارية بتكلفةٍ إجمالية قدرها 100.000 دج، قدّرَت نسبة الإنجاز في نهاية السنة المالية 2019 بـ 60% وسجل المحاسب القيد التالي:

		2020/12/31		
213		حـ/ البناءات	60.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		60.000
		" قيْد نسبة إنجاز البناءات الإدارية"		

8) أتمت إنجاز البناءات الإدارية واستهلكت 15.000 دج من المواد الأولية واللوازم و25.000 دج أجور مستخدمين سددت بشيك، ودخلت البناءات حيز الخدمة ابتداءً من 2020/07/01؛

9) تنازلت بتاريخ 2020/12/15 عن الشاحنة المقتناة في العملية رقم (6) بمبلغٍ قدره 60.000 دج بشيك بنكي؛

10) قدمت تسبيقا نقدا لأحد المورّدين بقيمة 35.000 دج، 50% منه للحصول على بضائع و50% الباقية للحصول على تموينات أخرى؛

11) تحصلت على العناصر المطلوبة في العملية رقم (10) كما يلي: ثمن شراء البضائع HT = 40.000 دج، TVA = 19%، ثمن شراء التموينات HT = 35.000 دج، TVA = 09%؛

12) استلمت مخزونا من المواد الأولية واللّوازم بقيمة 30.000 دج، تم إرساله من أحدِ المورّدين بدون فاتورة؛

13) تحصلت على تسبيق نقدا من أحد الزبائن بقيمة 50.000 دج لإعداد طلبية بالبضائع والمنتجات المصنعة؛

14) سحبت كافة المواد الأولية واللوازم المتبقّية وأرسلتها الى ورشات التصنيع، وسددت أجور مستخدمين بشيك بمبلغ 25.000 دج، وتحصلت على ما يلي: 55.000 دج من المنتجات المصنعة و5.000 دج من المنتجات المتبقية، تم إدخالها الى المخازن؛

15) أرسلت العناصر المطلوبة في العملية رقم (13) الى الزبون كما يلي: سعر بيع البضائع HT = 50.000 دج، TVA = 19%، سعر بيع المنتجات المصنعة HT = 80.000 دج، TVA = 19%، تكلفة إنتاجها = 70.000 دج؛

16) ردّ زبون العملية رقم (15) ما قيمته 10% من المنتجات المصنعة لثبوت عيب بها؛

17) أرسلت مخزون المنتجات المتبقية الى أحد مستخدَميها بدون فاتورة.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية، تسجيل العمليات في دفتر اليومية مع العلم أن المؤسسة لم تستلم فاتورة العملية رقم (12) ولم تحرر فاتورة العملية رقم (17) وأن مدة استخدام البناءات المنجزة في العملية (8) هي 20 سنة، ترحيل العمليات الى دفتر الأستاذ، إعداد ميزان المراجعة، إعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة حسب الطبيعة.

حلول السلسلة التّاسعة

* إعداد الميزانية الافتتاحية

ميزانية في 2020/01/01

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
211: الأراضي	150.000	101: رأس المال	350.000
213: البناءات	120.000	106: الاحتياطيات	40.000
215: المعدات الصناعية	80.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**350.000**	**المجموع (1)**	**390.000**
أصول جارية		**خصوم غير جارية**	
31: المواد الأولية واللوازم	20.000	/	–
355: المنتجات المصنعة	30.000	**المجموع (2)**	–
411: الزبائن	32.000	**خصوم جارية**	
512: بنوك الحسابات الجارية	64.000	401: موردو المخزونات والخدمات	60.000
53: الصندوق	4.000	404: موردو التثبيتات	50.000
مجموع الأصل الجاري (2)	**150.000**	**المجموع (3)**	**110.000**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**500.000**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)+(3)**	**500.000**

* تسجيل العمليات في دفتر اليومية

		2020/01/01		
211		حـ/ الأراضي	150.000	
213		حـ/ البناءات	120.000	
215		حـ/ المعدات الصناعية	80.000	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	20.000	
355		حـ/ المنتجات المصنعة	30.000	
411		حـ/ الزبائن	32.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	64.000	
53		حـ/ الصندوق	4.000	
	101	حـ/ رأس المال		350.000
	106	حـ/ الاحتياطيات		40.000

	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		60.000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		50.000
		" قيد افتتاحي"		
		(01)		
53		حـ/ الصندوق	32.000	
	411	حـ/ الزبائن		32.000
		" تحصيل مبلغ الزبائن نقدا"		
		(02)		
401		حـ/ مورّدو المخزونات والخدمات	30.000	
404		حـ/ مورّدو التثبيتات	12.500	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		42.500
		" تسديد مبالغ للموردين بشيك"		
		(03)		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	200.000	
	164	حـ/ اقتراضات لدى مؤسسات القرض		200.000
		" الحصول على قرض مصرفي بشيك"		
		(04)		
204		حـ/ برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها	35.000	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت من الأصول المعنوية		35.000
		" إنجاز برنامج إعلام آلي بداخل المؤسسة"		
		(05)		
238		حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	12.500	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		12.500
		" تقديم تسبيق بشيك لاقتناء شاحنة"		
		(06)		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى (شاحنة)	125.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	23.750	
	238	حـ/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		12.500
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		136.250
		" الحصول على الشاحنة المطلوبة بشيك"		

		(07)		
213		حـ/ البناءات	60.000 -	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		60.000 -
		" إلغاء قيد استلام 60% من البناءات"		
		""" """ """		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	60.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		60.000
		" استلام 60% من البناءات الجاري إنجازها"		
		(08)		
601		حـ/ المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم	15.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	25.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		15.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		25.000
		" تسجيل مستهلكات عملية إنجاز البناءات"		
		""" """ """		
213		حـ/ البناءات	100.000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		60.000
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		40.000
		" استلام البناءات المنجزة "		
		(09)		
681		حـ/ المخصصات للاهتلاكات	23.437,50	
	2818	حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		23.437,50
		" تسجيل قسط اهتلاك الشاحنة لدورة 2020"		
		""" """ """		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	60.000	
2818		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	23.437,50	
652		حـ/ نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة	41.562,50	
	218	حـ/ تثبيتات عينية أخرى (شاحنة)		125.000
		" التنازل عن الشاحنة بشيك "		

		(10)		
409		حـ/ الموردون المدينون	35.000	
	53	حـ/ الصندوق		35.000
		" تقديم تسبيق نقدا لشراء مخزونات"		
		(11)		
380		حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع	40.000	
382		حـ/ المشتريات المخزنة من التموينات الأخرى	35.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	10.750	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		50.750
	409	حـ/ الموردون المدينون		35.000
		" فاتورة شراء مخزونات"		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	40.000	
32		حـ/ التموينات الأخرى	35.000	
	380	حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع		40.000
	382	حـ/ المشتريات المخزنة من التموينات الأخرى		35.000
		" استلام المخزونات"		
		(12)		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	30.000	
	381	حـ/ المشتريات المخزنة من المواد الأولية واللوازم		30.000
		" استلام مواد أولية ولوازم دون فاتورة"		
		(13)		
53		حـ/ الصندوق	50.000	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون		50.000
		" الحصول على تسبيق نقدا "		
		(14)		
601		حـ/ المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم	35.000	
631		حـ/ أجور المستخدمين	25.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		35.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		25.000
		" تسجيل مستهلكات عملية إنتاج المخزونات"		

		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	55.000	
358		حـ/ المنتجات المتبقية	5.000	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		60.000
		" استلام المخزونات المنتجة "		
		(15)		
411		حـ/ الزبائن	104.700	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	50.000	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		50.000
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		80.000
	4457	حـ/ TVA محصّلة		24.700
		" تسجيل مستهلكات عملية إنتاج المخزونات"		
		""" """ """		
600		حـ/ المشتريات المستهلكة من البضائع	40.000	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	70.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		40.000
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		70.000
		" تسليم المخزونات المباعة "		
		(16)		
701		حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة	8.000	
4457		حـ/ TVA محصّلة	1.520	
	411	حـ/ الزبائن		9.520
		" فاتورة مردودات مبيعات من المنتجات المصنعة"		
		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	7.000	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		7.000
		" استلام المنتجات المصنعة المردودة "		
		(17)		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	5.000	
	358	حـ/ المنتجات المتبقية		5.000
		" تسليم مخزون المنتجات المتبقية دون فاتورة"		

		2020/12/31		
381		حـ/ المشتريات المخزنة من المواد الأولية واللوازم	30.000	
	408	حـ/ موردون- الفواتير التي لم تصل الى أصحابها		30.000
		" تسوية فاتورة العملية رقم (12) "		
		""" """ """		
418		حـ/ الزبائن- المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد	5.000	
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		5.000
		" تسوية فاتورة العملية رقم (17) "		
		""" """ """		
681		حـ/ المخصصات للاهتلاكات	2.500	
	2813	حـ/ اهتلاك البناءات		2.500
		" تسجيل قسط اهتلاك البناءات لدورة 2020 "		
		""" """ """		
4457		حـ/ TVA محصّلة	23.180	
4458		حـ/ تسبيق على TVA	11.320	
	4457	حـ/ حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		34.500
		" ترصيد حساب TVA لدورة 2020 "		

*** ترصيد الحسابات**

حـ/211		حـ/213		حـ/215		حـ/31	
150.000	150.000	60.000	120.000	**80.000**	80.000	15.000	20.000
ر.م		**160.000**	100.000	ر.م		35.000	30.000
		ر.م					

حـ/355		حـ/411		حـ/512		حـ/53	
70.000	30.000	32.000	32.000	42.500	64.000	35.000	4.000
22.000	55.000	9.520	104.700	12.500	200.000	**51.000**	32.000
ر.م	7.000	**95.180**		136.250	60.000	ر.م	50.000
		ر.م		25.000			
				25.000			
				82.750			
				ر.م			

ح/101	
350.000	**350.000**
	ر.د

ح106	
40.000	**40.000**
	ر.د

ح/401	
60.000	30.000
50.750	**80.750**
	ر.د

ح/404	
50.000	12.500
	37.500
	ر.د

ح/164	
200.000	**200.000**
	ر.د

ح204	
35.000	35.000
ر.م	

ح/731	
35.000	**35.000**
	ر.د

ح/238	
ر.م **12.500**	12.500

ح/218	
125.000	125.000
ر.م	

ح/4456	
34.500	23.750
	10.750

ح/732	
60.000	60.000
40.000	40.000

ح/232	
60.000	60.000

ح/601	
ر.م **50.000**	15.000
	35.000

ح/631	
50.000	25.000
ر.م	25.000

ح/681	
25.937,50	23.437,50
ر.م	2.500

ح/2818	
23.437,50	**23.437,50**
	ر.د

ح/652	
41.562,50	41.562,50
ر.م	

ح/409	
35.000	35.000

ح/380	
40.000	40.000

ح/382	
35.000	35.000

ح/30	
40.000	40.000

ح/32	
35.000	35.000

ح/381	
30.000	30.000

ح/419	
50.000	50.000

ح/358	
5.000	5.000

ح/724	
60.000	70.000
7.000	5.000
ر.م **8.000**	

ح/700	
50.000	**50.000**
	ر.د

ح/701	
80.000	**80.000**
	ر.د

ح/4457	
24700	1.520
	23.180

ح/600	
40.000	40.000
ر.م	

ح/408	
30.000	**30.000**
	ر.د

ح/418	
ر.م **5.000**	5.000

ح/703		ح/2813		ح/4458		
5.000 ر.د	5.000	**2.500** ر.د	2.500	11.320	**11.320** ر.م	

☜ **معلومات هامّة**

- ثمن اقتناء الشاحنة: 125.000 دج، تاريخ الاستخدام: 2020/02/16، المدة النفعية: 04 سنوات؛
- K%=100/t = 100/4 = 25%, An=Vo*K% = 125.000*25% = 31.250؛
- A2020=31.250*9/12 = 23.437,50 (9 هو عدد الأشهر من مارس الى نوفمبر لأن شهر فيفري لا يحتسب وشهر ديسمبر لا يحتسب أيضا)؛
- VNC=Vo−An = 125.000−23.437,50 = 101.562,50؛
- نتيجة التنازل=سعر التنازل−VNC = 60.000−101.562,50 = 41.562,50؛
- تاريخ حيازة البناءات: 2020/07/01، مبلغ الحيازة: 100.000 دج، مدة الاستخدام: 20 سنة؛
- K%=100/t = 100/20 = 5%, An=100.000*5% = 5.000؛
- A2020=5.000*6/12 = 2.500 (6 هو عدد الأشهر من جويلية الى ديسمبر)؛
- مجموع TVA القابلة للاسترجاع (ح/4456) هو: 34.500، مجموع TVA المحصلة (ح/4457) هو: 23.180، رصيد TVA= ح/4457 − ح/4456 = 23.180 − 34.500 = (11.320) تسبيق على الرسم يسجل في الجانب المدين للحساب 4458؛
- نتيجة الدورة = مجموع الأصول − مجموع الخصوم = 724.750 − 738.250 = (13.500) خسارة تسجل في الجانب المدين للحساب 129.

* **إعداد ميزان المراجعة**

رقم الحساب	إسم الحساب	الحركات		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال	–	350.000	–	350.000
106	الاحتياطيات	–	40.000	–	40.000
164	اقتراضات لدى مؤسسات القرض	–	200.000	–	200.000
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	35.000	–	35.000	–
211	الأراضي	150.000	–	150.000	–
213	البناءات	220.000	60.000	160.000	–
215	المعدات الصناعية	80.000	–	80.000	–
218	تثبيتات عينية أخرى	125.000	125.000	–	–
232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها	60.000	60.000	–	–
238	تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	12.500	12.500	–	–
2813	اهتلاك البناءات	–	2.500	–	2.500
2818	اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	23.437,50	23.437,50	–	–
30	مخزونات البضائع	40.000	40.000	–	–
31	المواد الأولية واللوازم	50.000	50.000	–	–
32	التموينات الأخرى	35.000	–	35.000	–
355	المنتجات المصنعة	92.000	70.000	22.000	–
358	المنتجات المتبقية	5.000	5.000	–	–
380	المشتريات المخزنة من البضائع	40.000	40.000	–	–
381	المشتريات المخزنة من المواد الأولية	30.000	30.000	–	–
382	المشتريات المخزنة من التموينات الأخرى	35.000	35.000	–	–
401	موردو السلع والخدمات	30.000	110.750	–	80.750
404	موردو التثبيتات	12.500	50.000	–	37.500
408	الموردون- الفواتير لم تصل الى أصحابها	–	30.000	–	30.000
409	الموردون المدينون	35.000	35.000	–	–
411	الزبائن	136.700	41.520	95.180	–
418	الزبائن- منتجات لم تعد فواتيرها بعد	5.000	–	5.000	–
419	الزبائن الدائنون	50.000	50.000	–	–
4456	TVA قابلة للاسترجاع	34.500	34.500	–	–
4457	TVA محصلة	24.700	24.700	–	–
4458	تسبيق على TVA	11.320	–	11.320	–
512	بنوك الحسابات الجارية	324.000	241.250	82.750	–

53	الصندوق	86.000	35.000	51.000	-
600	المشتريات المستهلكة من البضائع	40.000	-	40.000	-
601	المشتريات المستهلكة من المواد الأولية	50.000	-	50.000	-
631	مصاريف المستخدمين	50.000	-	50.000	-
652	نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة	41.562,50	-	41.562,50	-
681	مخصصات الاهتلاكات	25.937,50	-	25.937,50	-
700	المبيعات من البضائع	-	50.000	-	50.000
701	المبيعات من المنتجات المصنعة	8.000	80.000	-	72.000
703	المبيعات من المنتجات التامة	-	5.000	-	5.000
724	تغير المخزونات من المنتجات	75.000	67.000	8.000	-
731	الإنتاج المثبت من الأصول المعنوية	-	35.000	-	35.000
732	الإنتاج المثبت من الأصول العينية	60.000	100.000	-	40.000
المجموع		**2.133.157,50**	**2.133.157,50**	**942.750**	**942.750**

*** إعداد الميزانية الختامية**

ميزانية في 2020/12/31

الأصل	صافي N	الخصوم	صافي N
أصول غير جارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
204: برمجيات المعلوماتية	35.000	101: رأس المال	350.000
211: الأراضي	150.000	106: الاحتياطيات	40.000
213: البناءات	157.500	129: نتيجة الدورة (خسارة)	(13.500)
215: المعدات الصناعية	80.000		
مجموع الأصل غير الجاري (1)	**422.500**	**المجموع (1)**	**376.500**
أصول جارية		**خصوم غير جارية**	
32: التموينات الأخرى	35.000	164: اقتراضات لدى مؤسسات القرض	200.000
355: المنتجات المصنعة	22.000	**المجموع (2)**	**200.000**
411: الزبائن	95.180	**خصوم جارية**	
418: الزبائن- فواتير قيد التحرير	5.000	401: موردو المخزونات والخدمات	80.750
4458: تسبيق على TVA	11.320	404: موردو التثبيتات	37.500
512: بنوك الحسابات الجارية	82.750	408: موردون- فواتير قيد الاستلام	30.000
53: الصندوق	51.000		
مجموع الأصل الجاري (2)	**302.250**	**المجموع (3)**	**148.250**
المجموع العام للأصول (1)+(2)	**724.750**	**المجموع العام للخصوم (1)+(2)+(3)**	**724.750**

* إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	سنة 2020
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	127.000
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	(8.000)
73	الإنتاج المثبت	75.000
74	إعانات الاستغلال	-
	1) إنتاج السنة المالية	**194.000**
60	المشتريات المستهلكة	(90.000)
61 و62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-
	2) استهلاك السنة المالية	**(90.000)**
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1) – (2)	**104.000**
63	أعباء المستخدَمين	(50.000)
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-
	4) إجمالي فائض الاستغلال	**54.000**
75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى	-
65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى	(41.562,50)
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	(25.937,50)
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	-
	5) النتيجة العمليّاتيّة	**(13.500)**
76	المنتوجات المالية	-
66	الأعباء المالية	-
	6) النتيجة المالية	-
	7) النتيجة العاديّة قبل الضرائب (5) + (6)	**(13.500)**
69	الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجّلة عن النتيجة العادية	-
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**(13.500)**
77	عناصر غير عادية – منتوجات	-
67	عناصر غير عادية – أعباء	-
	9) النتيجة غير العادية	-
	10) النتيجة الصافية للسنة المالية (8) + (9)	**(13.500)**

الـخـاتـمـة

لقد ارتبط الهدفُ من إعداد هته المطبوعة البيداغوجية بتقديم دَعامَة شاملة في المحاسبة المالية1، وهذا نظرا لأهميتها البالغة في معالجة مختلف العمليات والأحداث والمعاملات الواقعة بمحيط المؤسسة الاقتصادية، وعرض كشوف مالية تعبر بصدقٍ عن وضعيتها المالية ونجاعتها وكذا التغير في وضعيتها المالية؛ مع الإشارة الى أن البيئة الاقتصادية الراهنة ما فتئت تتّصف بتشابكها وندرة المعلومات ذات الصلة بديْمومَة المؤسسة واستمرارية نشاطها، الأمر الذي يستدعي تأهيلا متواصلا لمحاسبينا الأكاديميين والمهنيين - على حَدّ سواء - في حقول المعرفة واقتصادياتها، والتكنولوجيا الحديثة واستخداماتها.

لقد بدا واضحا من دراسة المحاور التسعة لهته المطبوعة أن نجاح التسجيل المحاسبي لعمليات المؤسسة يتوقف من جهة على مدى كفاءة النظام المحاسبي الذي تمسِكه، ومن جهة ثانية على مدى كفاءة المحاسبين في الاستخدام الأمثل لمنهجية العمل المحاسبي في شكله البسيط. ففي هذا الصدد، يُعتبر النظام المحاسبي المالي (SCF) نظاما كفؤا لتوافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) القائمة على ربط أحداث المؤسسة ومعاملاتها بواقعها المالي على حساب شكلها القانوني، كما يُعتبَر الإطار التصوري للمحاسبة المالية، والمفاهيم الأساسية المشتملة على التدفقات الاقتصادية وعناصر الدورة المحاسبية، والدفاتر المحاسبية والكشوف المالية الموصي بها، والمعالجة المحاسبية البسيطة لكُلّ مِن تأسيس المؤسسة وبعض حسابات الصنف الأول والرسم على القيمة المضافة (TVA) والتثبيتات المعنوية والعينية والمخزونات عناصرٌ جوهرية لمقتضيات العمل المحاسبي المفضي الى تمكين طلبة السنة الأولى جذع مشترك (LMD) من تحصيل معارف أولية قاعدية تسمَح لهم، فيما بعد، بتعميق الدراية والفهم في حقول المحاسبة المالية وشِعابِها خلال مستويات التعلُّم اللاّحقة. وبناء عليه، فلقد تم التوصل الى النتائج التالية:

- يتيح الإطار التصوري للمحاسبة المالية تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول مفهوم المحاسبة المالية، والهدف من استخدامها، ومجال تطبيقها، فضلا عن تعميق الفهم بالفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بما يمَكّن من إعداد الكشوف المالية لأية مؤسسة اقتصادية، وعرضها في ظل احترام منهجية العمل المحاسبي المُتعارَف عليها؛
- يتيح الإطلاع على أبرز المفاهيم الأساسية في المحاسبة المالية تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول تعريف المؤسسة الاقتصادية، وأنواعها حسب شكلها وحجمها، والتدفقات الواقعة بها من حيث مصدرها، والمستندات التي يستخدمها المحاسب كدعاماتٍ أولية لتسجيل العمليات الاعتيادية، فضلا

عن تعميق الفهم بمراحل الدورة المحاسبية بما يمَكّن من تتبع مسار المعلومة المالية انطلاقا من الحصول عليها وانتهاء عند الإفصاح عنها بالكشوف الختامية للمؤسّسة؛

- يتيح الإطلاع على الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية الموصي بها قانونا تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية من جهة: حول أنواع الدفاتر المحاسبية المُستخدَمة لضبط العمل الاعتيادي كالدفتر اليومي والدفتر الكبير، أو العمل المرحلي كميزان المراجعة ودفتر الجرد، ومن جهة أخرى: حول أنواع الكشوف المالية المُعِدّة لتقديم صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها، والتغير في وضعيتها المالية بما يُمكّن الأطراف ذات الاهتمام من اتخاذ قرارات مفيدة بشأنها؛
- تمكن المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس المؤسسة من التعرف على التصنيف المحاسبي للأموال الخاصة، والإطلاع على أبرز المفاهيم القاعدية وأشهر النماذج التقنية المُستخدَمة لمعالجة تأسيس المؤسسة الفردية وغير الفردية، فضلا عن تعميق الفهم بسير حساب المستغل بما يمَكّن من الإحاطة بحسابات المجموعة الأولى، والتمييز بين عناصر الخصوم غير الجارية وعناصر الخصوم الجارية على مستوى الميزانية؛
- تمكن المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة من التعرف على تصنيفه المحاسبي، والإطلاع على أبرز المفاهيم القاعدية وأشهر النماذج التقنية المستخدمة لمعالجة الرّسم القابل للاسترجاع وكذا الرّسم المُجمَّع، فضلا عن تعميق الفهم بتحديد رصيد الرسم والمبلغ الواجب دفعه لدى مصلحة الضريبة بما يمَكّن من التمييز بين حقوق المؤسّسة المُسجّلة على مستوى الأصول والتزاماتها المُسجّلة على مستوى الخصوم؛
- تمكن المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية والعينية من التعرف على تصنيفها المحاسبي، والإطلاع على أبرز المفاهيم القاعدية وأشهر النماذج التقنية المستخدمة لمعالجة العمليات المتعلقة بامتلاكها وإهلاكها، وإثبات الخسارة في قيمتها، والتنازل عنها وتخريدها، فضلا عن تعميق الفهم بأنماط الاهتلاك المتاحة وكيفيات إدراج المعلومات التقنية للتثبيتات في جدول الاهتلاك بما يمَكّن من التمييز بين عناصر الأصول المسجلة في المجموعة الثانية وعناصر الأعباء المسجلة في المجموعة السادسة؛
- تمكن المعالجة المحاسبية للمخزونات من التعرف على تصنيفها المحاسبي، وتقييمها وجردها، والإطلاع على أبرز المفاهيم القاعدية وأشهر النماذج التقنية المستخدمة لمعالجة العمليات المتعلقة بشرائها وإنتاجها وبيعها حسب طريقتين: طريقة الجرد الدائم وطريقة الجرد المتناوب، فضلا عن

تعميق الفهم ببعض الحالات الخاصة كمردودات المشتريات والمبيعات، وتسوية الفواتير وحركات المخزون بما يُمَكّن من التمييز بين عناصر التثبيتات المسجلة في المجموعة الثانية وعناصر المخزونات المسجلة في المجموعة الثالثة، وعناصر الأعباء المسجلة في المجموعة السادسة؛

- تمكن سلاسل التطبيقات من تعميق المدارك التقنية بكافة المحاور النظرية التي تم التطرق لها مسبقا بما يحقّق القدرة على فهم الميزانية وجدول النتائج فهما مبدئيا، واكتساب المعارف المتعلقة بمنهجية العمل المحاسبي في شكله البسيط، والتمييز بين أصول المؤسسة وخصومها من جهة، وبين منتوجاتها وأعبائها المُصنّفة حسب الطبيعة من جهة ثانية، فضلا عن تحقيق القدرة على التسجيل المحاسبي لكافة العمليات المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والعينية، الى جانب العمليات المتعلقة بالمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

المصادِر والمراجِع

1. كُـتُـب

1.1. باللغة العربية

- طرطار أحمد، منصر عبد العالي. (2015)، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF - الإطار النظري، ط1، جسور للنشر والتوزيع، المُحمَّدية (الجزائر)؛
- طرطار أحمد، منصر عبد العالي. (2015)، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF - الجانب التطبيقي، ط1، جسور للنشر والتوزيع، المُحمَّدية (الجزائر)؛
- محمود سلامة مجدي. (2017)، معايير المحاسبة الدولية: السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية، الإفصاح المحاسبي - عرض البيانات المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (مصر)؛
- معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. (2008)، Les pages bleues internationales، Collection GESTION، الجزائر؛
- الناغي محمود السيد. (2007). أسس المحاسبة: التّأصيل وإطار التّطبيق، المكتبة العصريّة، عمان (الأردن)؛
- نظام المحاسبة المالية - نماذج الكشوف المالية SCF. (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر؛
- هوام جمعة. (2002)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر؛
- هوام جمعة. (2002)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر؛

2.1. باللغة الأجنبية

- Conseil National de la Comptabilité. (2014), MANUEL DE COMPTABILITÉ FINANCIÈRE conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier, ENAG EDITIONS, Alger (Algérie) ;
- HAMMAM Moussa. (2011), COMPTABILITÉ GÉNÉRALE selon le Système Comptable Financier et les Normes IFRS, Tome1, Editions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie) ;
- HAMMAM Moussa. (2011), COMPTABILITÉ GÉNÉRALE : Exercices d'application avec corrigés types, Tome2, Editions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie) ;

2. مطبوعات بيداغوجية

1.2. باللغة العربية

- بعيليش عائشة، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس علوم اقتصادية ل.م.د مقياس المحاسبة المالية، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، السنة الجامعية 2018/2017؛
- ربيعة صلاح. محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس (الجزائر)، السنة الجامعية 2017/2016؛
- مايده محمد فيصل، محاضرات مُقدّمة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD في مقياس المحاسبة المالية01، جامعة الوادي (الجزائر)، السنة الجامعية 2022/2021؛

2.2. باللغة الأجنبية

- BAZIN Marie-Christine et autres, Introduction à la comptabilité : La modélisation comptable, Série 01, Institut National des Techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009 ;
- Didier CHADOURE, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité : Analyse comptable des opérations courantes, Série 02, Institut National des Techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009 ;
- Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité : Les opérations d'inventaire, Série 03, Institut National des techniques Économiques et Comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009.

3. نصوص قانونية وتنظيمية

- الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري – معدل ومتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 101، صادرة بتاريخ 19 ديسمبر سنة 1975، متوفر على الموقع الرسمي: https://www.joradp.dz؛
- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 صادرة في 25 نوفمبر سنة 2007، متوفرة على الموقع: https://www.joradp.dz؛
- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27 صادرة في 28 ماي سنة 2008، متوفرة على الموقع: https://www.joradp.dz؛

- وزارة المالية، قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 صادرة في 25 مارس سنة 2009، متوفرة على الموقع: https://www.joradp.dz؛

4. مصادر إلكترونية

- بوابة المحاسبة: https://www.accountinggate.com/arabic/financial-accounting/accounting-cycle.html؛
- العزعزي علوان عبد العزيز. (2006)، الجرد والتسويات الجرديّة، كتاب متوفر على الرابط التالي: https://drive.google.com/file/d/1Dan1Ounb7cpR_lrbCKav2wO3SBllTloA/view.
- مدونة صالح القرّا: https://www.Squarra.com؛