



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم التعليم الأساسي

مطبوعة بيداغوجية مقدمة لطلبة سنة أولى ليسانس ل م د ، وفق البرنامج الوزاري الجديد
في مقياس:

المحاسبة المالية 1

من إعداد الدكتورة : بوحبيبة إلهام

السنة الجامعية 2026/2025

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
2	فهرس المحتويات
5	دليل المادة التعليمية
12	مقدمة
20-14	المحور الأول : مدخل عام لعلم المحاسبة
15	1-1- نشأة ومفهوم المحاسبة
16	1-2- أنواع المحاسبة
17	1-3- تعريف المحاسبة المالية
17	1-4- أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية
18	1-5- الفروض والمبادئ المحاسبية
38-22	المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية
23	1-2- التندقات وأنواعها
26	2-2- الحساب والقيد المزدوج
36	2-3- المستندات المحاسبية
36	2-4- مراحل الدورة المحاسبية
57-39	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
40	3-1- الدفاتر المحاسبية
41	3-1-1- دفتر اليومية
46	3-1-2- دفتر الكبير
47	3-1-3- ميزان المراجعة
49	3-2- الكشوف المالية
49	3-2-1- الميزانية
55	3-2-2- جدول النتائج
72-59	المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة
59	4-1- تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به

65	2-4 انسحاب الشريك من المؤسسة
67	3-4 تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية
68	5-4 حساب المستغل
93-84	المحور الخامس: دراسة بعض حسابات الصنف الأول
77	1-5 حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)
78	2-5 حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)
78	3-5 حساب الاحتياطات (الحساب 106)
83	المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة
85	1-6 التعريف ومجال التطبيق
86	2-6 قابلية الرسم للخصم
88	3-6 حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة
89	4-6 التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)
113-95	المحور السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية
96	1-7 الاقتناء
102	2-7 الاهتلاك
108	3-7 التنازل والتخريد
-115	المحور الثامن: محاسبة المخزونات
116	1-8 تعريف المخزونات وأنواعها
117	2-8 التصنيف المحاسبي للمخزونات
118	3-8 طرق تقييم وجرد المخزونات
119	4-8 محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم
120	5-8 محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم
122	6-8 محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم
126	7-8 محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي
131	الخاتمة
120	قائمة المراجع

دليل المادة التعليمية

دليل المادة التعليمية: محاسبة مالية 1									
التعرف على المادة التعليمية									
الرمز	المحاسبة المالية 1 Financial Accounting 1 Comptabilité financière 1							مسمى المادة	
UEF1.1. 1	الأول							السداسي	
	وحدة تعليم الأساسية							وحدة التعليم	
	06							الأرصدة	
	03							المعاملات	
	علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية							الميدان	
	طريقة التقييم					الحجم الساعي			
اختبار شفهي	التقارير المخبرية	العروض الشفوية	التقييم المستمر	اختبار فصلي	الحجم الساعي السنوي	الحجم الساعي الأسبوعي	أعمال تطبيقية	أعمال موجهة	محاضرات
//	//	//	2	2	67 سا 30د	4 سا 30د	//	1 سا 30	3 سا
☒ المنهج الرقمي ☒ الموارد عبر الإنترنت ☒ الدرجات الجامعية (خلال السداسي) في الإنترنت							درجة رقمنة المادة		

جودة التدريس

☒ تصحيح أوراق الامتحان (يمكن للطلاب الاطلاع عليها)

☒ استقبال الطلبة

☒ المرافقة

☒ تقييم الجودة من قبل الأستاذ (الاستبيانات: مرتين في السنة)

☒ التقييم الذاتي من قبل الإدارة (مرة واحدة / 3 سنوات)

مسؤول المادة التعليمية (تتغير حسب الإسناد في كل سداسي وفي كل كلية)

الاسم، اللقب	.....	الرتبة	.....
تحديد موقع المكتب	.....	البريد الالكتروني	.....
رقم الهاتف	.....	توقيت الدرس ومكانه	.....

المهدف العام للمادة التعليمية

يهدف هذا المقرر إلى تمكين الطالب من المعارف الأولية القاعدية للمحاسبة المالية التي تسمح بالتعمق في علومها في المستويات التعليمية اللاحقة.

الكلمات المفتاحية للمادة التعليمية

المحاسبة المالية؛ التثبتات؛ المخزونات؛ الدفاتر المحاسبية؛ الكشف المالية.

محاور المادة التعليمية

المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة

1. نشأة ومفهوم المحاسبة

2. أنواع المحاسبة

3. تعريف المحاسبة المالية

4. أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية

5. الفروض والمبادئ المحاسبية

المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

1. التدفقات وأنواعها

2. الحساب والقيد المزدوج

3. المستندات المحاسبية

4. مراحل الدورة المحاسبية

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

1. دفتر اليومية العامة

2. الدفتر الكبير

3. ميزان المراجعة

4. الميزانية

5. جدول النتائج

المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

1. تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به

2. انسحاب الشريك من المؤسسة

3. تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية

4. حساب المستغل

المحور الخامس: دراسة حسابات الصنف الأول

1. حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)

2. حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

3. حساب الاحتياطات (الحساب 106)

المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة

1. التعريف ومجال التطبيق

2. قابلية الرسم للخصم

3. حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

4. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)

المحور السابع: محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية

1. الاقتناء

2. الاهتلاك

3. التنازل والتخريد

المحور الثامن: محاسبة المخزونات

1. تعريف المخزونات وأنواعها

2. التصنيف المحاسبي للمخزونات

3. طرق تقييم وجرد المخزونات

4. محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم

5. محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم

برنامج المادة التعليمية

الأسبوع 01	المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة: نشأة ومفهوم المحاسبة أنواع المحاسبة تعريف المحاسبة المالية أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية الفروض والمبادئ المحاسبية
الأسبوع 02	المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية التدفقات وأنواعها الحساب والقيود المزدوج المستندات المحاسبية مراحل الدورة المحاسبية
الأسبوع 03	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية دفتر اليومية العامة الدفتر الكبير ميزان المراجعة
الأسبوع 04	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية الميزانية جدول النتائج
الأسبوع 05	المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به انسحاب الشريك من المؤسسة
الأسبوع 06	المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية حساب المستغل

الأسبوع 07	المحور الخامس: دراسة بعض حسابات الصنف الأول حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12) حساب الترحيل من جديد (الحساب 11) حساب الاحتياطات (الحساب 106)
الأسبوع 08	المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة التعريف ومجال التطبيق قابلية الرسم للخصم حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)
الأسبوع 09	المحور السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية تعريف التثبيات وخصائصها التصنيف المحاسبي للتثبيات محاسبة امتلاك التثبيات المعنوية والعينية: • حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسبيقات، الحساب 238) • حالة الإنتاج الداخلي
الأسبوع 10	المحور السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية اهتلاك التثبيات المعنوية والعينية (تعريف الاهتلاك، اعتماد طريقة الاهتلاك الخطي فقط، وتأجيل باقي الطرق إلى المحاسبة المالية المعمقة) خسائر القيمة عن التثبيات (اعتماد أبسط حالة وتأجيل الحالات المعقدة واسترجاع الخسارة إلى المحاسبة المالية المعمقة)
الأسبوع 11	المحور السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية التنازل عن التثبيات المعنوية والعينية وتخريدها: التنازل عن التثبيات غير القابلة للاهتلاك التنازل عن التثبيات القابلة للاهتلاك تخريد التثبيات
الأسبوع 12	المحور الثامن: محاسبة المخزونات تعريف المخزونات وأنواعها التصنيف المحاسبي للمخزونات

	طرق تقييم وجرد المخزونات محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم
الأسبوع 13	المحور الثامن: محاسبة المخزونات محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي
الأسبوع 14	دراسة حالة
الأسبوع 15	مراجعة عامة
الأسبوع 16	امتحانات السداسي الأول
الكفاءات المتخصصة والإضافية للمادة التعليمية	
أولاً: الكفاءات المتخصصة: 1. التحكم في المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية 1. 2. التدرب على أنواع التدفقات وتسجيلها. 3. التعرف على الدورة الحاسبية. 4. التدرب على إعداد القوائم المالية. 5. التحكم في سير بعض الحسابات. ثانياً: الكفاءات الإضافية: 1. تطوير ثقافة علمية في مجال المحاسبة. 2. استخدام أهم البرامج الحديثة في مجال المحاسبة.	
Bloom's Taxonomy للمادة التعليمية	
المستوى الأول: التذكر Remembering • يعرف الطالب المحاسبة، أنواعها. • يتحكم الطالب في المبادئ المحاسبية والفروض ويفرق بينها. • يعرف الدفاتر المحاسبية ✓ دفتر اليومية العامة ✓ الدفتر الكبير ✓ ميزان المراجعة. • يتعرف على القوائم المالية ✓ الميزانية. ✓ جدول حساب النتائج.	

- يتحكم الطالب في سير الحسابات.
- **المستوى الثاني: الفهم Understanding**
- يعطي أمثلة عن التدفقات المحاسبية.
- يعطي أمثلة عن أنواع الحسابات وكيفية سيرها.
- يقوم بإعداد القوائم المالية.
- فهم سير الحسابات.
- التحكم في الدورة المحاسبية.
- **المستوى الثالث: التطبيق Applying**
- يجري تمارين حول التدفقات.
- يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بالتأسيس.
- يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بالتثبيتات.
- يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بالمخزونات..
- **المستوى الرابع: التحليل Analyzing**
- يقارن بين أنواع التدفقات.
- تحليل واستنتاج كيفية سير الحسابات
- **المستوى الخامس: التقييم Evaluating**
- يتمكن من دراسة حالات محاسبية.
- **المستوى السادس: الإبداع Creating**
- إنشاء فضاء افتراضي أو قناة تعليمية لشرح بعض الدروس والتمارين مع مختصين.
- تطور أدائه ويستخدم مثلا: EXCEL في مجال المحاسبة

المراجع الأساسية للمادة التعليمية (التهميش وفق APA، والتركيز على المراجع باللغة الانجليزية)

1. بعداش عبد الكريم (2019)، المحاسبة العامة1، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
2. لعياشي نور الدين (2018)، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، ديوان دار بجاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر.
3. مُجَدُّ بوتيّن (2015)، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
4. لخضر علاوي (2015)، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقها ، الصفحات الزرقاء، الجزائر.

مقدمة:

تساهم المحاسبة في التسيير الفعال لمختلف المدخلات والمخرجات ذات العلاقة بالمؤسسة، وذلك بغرض إعداد قوائم مالية تساعد على إعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي اتخاذ القرار المناسب.

من أجل التطبيق السليم والفعال للمحاسبة، تعتمد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، والذي يمكن اعتبارها كإطار مرجعي يساعد المؤسسة في الحفاظ على توازنها المالي في ظل تغيرات البيئة المحيطة.

لقد تم تقديم هذه المطبوعة بشكل مبسط لمقياس المحاسبة المالية¹ والموجهة لطلبة السنة الأولى ليسانس ل م د علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير، من أجل مساعدة الطالب على اكتساب أساسيات هامة في المحاسبة المالية، من خلال التطرق إلى المحاور التالية:

المحور الأول- مدخل عام لعلم المحاسبة: شمل نشأة ومفهوم المحاسبة : أنواع المحاسبة، تعريف المحاسبة المالية، أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية، الفروض والمبادئ المحاسبية

المحور الثاني- مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية: تم التطرق إلى التدفقات وأنواعها، الحساب والقيود المزدوج، المستندات المحاسبية، مراحل الدورة المحاسبية

المحور الثالث- الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية: والمتضمنة في دفتر اليومية العامة، الدفتر الكبير، ميزان المراجعة، الميزانية، جدول النتائج

المحور الرابع- محاسبة عملية تأسيس المؤسسة: انطلاقا من تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به، انسحاب الشريك من المؤسسة ، تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية، حساب المستغل.

المحور الخامس- دراسة حسابات الصنف الأول: حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)، حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)، حساب الاحتياطات (الحساب 106)

المحور السادس- محاسبة الرسم على القيمة المضافة: التعريف ومجال التطبيق، قابلية الرسم للخصم، حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة، التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)

المحور السابع- محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل والتخريد

المحور الثامن- محاسبة المخزونات: تعريف المخزونات وأنواعها، التصنيف المحاسبي للمخزونات،

طرق تقييم وجرد المخزونات، محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم، محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم،

محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم، محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي.

المحور الأول

مدخل عام لعلم المحاسبة

المحور الأول : مدخل عام لعلم المحاسبة

I-1- نشأة ومفهوم المحاسبة

I-2- أنواع المحاسبة

I-3- تعريف المحاسبة المالية

I-4- أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية

I-5- الفروض والمبادئ المحاسبية

تمهيد:

تعدّ المحاسبة من أقدم العلوم التي رافقت تطور النشاط الاقتصادي للإنسان، إذ نشأت استجابةً للحاجة إلى تنظيم المعاملات المالية وتسجيلها وتحليل نتائجها. ومع تعقد النشاط الاقتصادي وتوسع المؤسسات، تطورت المحاسبة من مجرد أسلوب بسيط للتسجيل إلى نظام متكامل يقوم على قواعد علمية ومبادئ موحدة.

في هذا الإطار، يهدف هذا المحور إلى تقديم الإطار المفاهيمي العام للمحاسبة، من خلال التطرق إلى نشأتها ومفهومها، ثم عرض أنواع المحاسبة المختلفة، مع التركيز على المحاسبة المالية باعتبارها حجر الأساس في النظام المحاسبي. كما يتناول المحور أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية، إضافة إلى الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية وتضمن مصداقية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة.

1-1-1- نشأة ومفهوم المحاسبة

1-1-1- نشأة المحاسبة:

ظهرت المحاسبة كعلم منذ القدم لدى الإيطاليين والإغريق وقدماء المصريين والرومان حيث كانت موجودة في شكل بسيط يدعى عملية التحاسب وهي عملية تسجيل الإيرادات والمصروفات . ويمكن تلخيص تطور المحاسبة في ثلاثة مراحل كما يلي¹:

أ- المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل القيد المزدوج.

بدأت هذه المرحلة في العصور الوسطى حيث ظهرت مع بداية استخدام النقود، والتخلي عن صيغة المقايضة في المعاملات والتبادلات التجارية التي واجهت العديد من الصعوبات لشأ أدى إلى استبدال بالنقود، وبعدها أصبح التجار يقومون بعملية التسجيل لكل الإيرادات والمصروفات بالاعتماد على القيد المنفرد، والذي كان يمكنهم من استخراج نتيجة التعاملات من ربح أو خسارة خلال فترة معينة.

ب- المرحلة الثانية: مرحلة القيد المزدوج.

بدأت هذه المرحلة سنة 1494 م عن طريق العالم الإيطالي " لوكا باسيولي Luca Pacioli " حيث قدم شرح مفصل للقيد المزدوج .ومن جهة أخرى، تم الكشف عن كتاب يعود لسنة 1363 ميلادية لصاحبه عبد الله بن كاية المزنذراني مضمونه الممارسات المحاسبية في الدولة الإسلامية، التي لد تكن معروفة في أوروبا إلا بعد القرن الرابع عشر، و منها نظام القيد المزدوج.

ج- المرحلة الثالثة: مرحلة ما بعد الثورة الصناعية.

بدأت هذه المرحلة سنة 1776 م حيث كان للثورة الصناعية دور كبت في تطور المحاسبة نظرا لظهور شركات عديدة عملت على استثمار رؤوس الأموال الضخمة، وتميزت هذه المرحلة بانفصال الملكية عن الإدارة إضافة إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات واندماج الشركات .

1-1-2 مفهوم المحاسبة:

أ- تعريف المحاسبة: تعددت التعاريف التي قدمت للمحاسبة نتيجة لتطورها وارتباطها بمختلف الأنشطة الاقتصادية، ويمكن تصنيف هذه التعاريف إلى عدة اتجاهات رئيسية.

توجد عدة تعريفات قدمت للمحاسبة:

لقد تناولت التعاريف المقدمة للمحاسبة وجهتين رئيسيتين²:

¹ القاضي، حسين يوسف، وحمدان، مأمون حمدان، المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 17-19.

² القاضي، حسين يوسف، وحمدان، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 21-23.

أولاً، ركزت بعض التعاريف على الجانب التطبيقي والفني للمحاسبة، حيث اعتبرت فناً ومهنة يمارسها المختصون، تقوم على مجموعة من التقنيات والإجراءات التي تمكن من تسجيل العمليات المالية وتصنيفها وتلخيصها بطريقة منظمة، بما يسمح بتحديد نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

ثانياً، ركزت تعاريف أخرى على الجانب العلمي والأكاديمي للمحاسبة، حيث اعتبرت علماً يهتم بدراسة المبادئ والأساليب المتعلقة بتسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، بهدف توفير معلومات دقيقة تساعد على تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

كما اعتبرت بعض التعاريف الحديثة المحاسبة بأنها **نظام للمعلومات** يعتمد على مجموعة من المدخلات المتمثلة في بيانات العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، ثم تتم معالجتها وفق قواعد وإجراءات محددة لتحويلها إلى **مخرجات معلوماتية** على شكل تقارير وقوائم مالية تستخدم في اتخاذ القرارات المناسبة.³

1-2 أنواع المحاسبة:

تعد المحاسبة أداة أساسية لمتابعة العمليات المالية وتوفير المعلومات الدقيقة لصناع القرار في المؤسسات بمختلف أنواعها، سواء كانت خاصة أو عامة. ومع تنوع الأهداف الاقتصادية وتعدد المستخدمين للمعلومات المالية، تطورت المحاسبة إلى أشكال متعددة تلبي احتياجات مختلفة، بما في ذلك التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، وضمان الامتثال للقوانين والأنظمة المالية. تشمل هذه الأشكال ما يلي:⁴

أ- **المحاسبة المالية:** تهتم بتسجيل جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة بطريقة زمنية ومنظمة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها. وتهدف إلى إعداد القوائم المالية الأساسية مثل الميزانية، جدول حسابات النتائج، وجدول التدفقات النقدية. وتعد إلزامية لجميع المؤسسات، كونها الأداة الرئيسة لإعلام الأطراف الخارجية مثل إدارة الضرائب، البنوك، والمستثمرين.

ب- **محاسبة التكاليف:** تهتم بحاسبة التكاليف بحساب تكلفة إنتاج السلع أو الخدمات، من خلال تحليل عناصر التكلفة المختلفة (مواد أولية، أجور، أعباء غير مباشرة). ورغم ارتباطها الوثيق بالمحاسبة المالية، إلا أنها تستخدم أساساً لأغراض داخلية، مثل تسعير المنتجات، مراقبة التكاليف، وتحسين الأداء الإنتاجي.

ج- **المحاسبة التحليلية:** تعد المحاسبة التحليلية امتداداً لمحاسبة التكاليف، حيث تهدف إلى تحليل النتائج المالية بشكل مفصل حسب المنتجات أو الأقسام أو مراكز المسؤولية. وتساعد هذه المحاسبة الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتقييم الأداء، وترشيد الموارد.

د- **المحاسبة الجبائية:** تركز المحاسبة الجبائية على تسجيل العمليات المحاسبية وفق القواعد الجبائية المعمول بها، بهدف تحديد الوعاء الضريبي والالتزامات الجبائية للمؤسسة. وتعد حلقة وصل بين المحاسبة المالية والتشريع الجبائي، خاصة فيما يتعلق بالضرائب مثل الرسم على القيمة المضافة والضريبة على أرباح الشركات.

هـ- **المحاسبة العمومية:** هي النظام المحاسبي المعتمد في الجهات والمؤسسات الحكومية والهيئات العامة، ويهدف إلى تسجيل وتحليل العمليات المالية المتعلقة بالموارد العامة للدولة، بما يشمل الإيرادات والنفقات والالتزامات المالية. وتعمل المحاسبة العمومية على

³ عباس، محمد، وبدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية: مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 10-12.

⁴ هاشم أحمد ومحمد محمود عبدربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

ضمان الشفافية والرقابة المالية، متابعة تنفيذ الميزانية العامة، وتوفير المعلومات الدقيقة لصانعي القرار والمراجعين والجهات الرقابية، مع الالتزام بالقوانين والأنظمة المالية المعمول بها.

هـ- المحاسبة الخاصة: تطبق المحاسبة الخاصة في بعض الأنشطة أو المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة، مثل البنوك، شركات التأمين، والمؤسسات العمومية. وتتميز بخصوصية في المعالجة المحاسبية، مع الالتزام بالمبادئ العامة للمحاسبة المالية. تتكامل أنواع المحاسبة المالية فيما بينها لتقديم صورة شاملة عن نشاط المؤسسة، حيث توفر المحاسبة العامة معلومات مالية موثوقة، وتدعمها محاسبة التكاليف والتحليل في اتخاذ القرار، بينما تضمن المحاسبة الجبائية الامتثال للتشريعات القانونية.

1-3- تعريف المحاسبة المالية:

عد المحاسبة المالية أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وتهدف إلى تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة محاسبية محددة، وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المعترف بها، بهدف إعداد القوائم المالية وتقديم معلومات مالية دقيقة وموضوعية عن الوضعية المالية ونتائج النشاط.⁵

وتتمثل الوظيفة الأساسية للمحاسبة المالية في تحويل العمليات الاقتصادية اليومية إلى معلومات كمية معبر عنها بوحدات نقدية، بما يتيح تقييم أداء المؤسسة، قياس قدرتها على الاستمرارية، وتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية، سواء كانوا أطرافاً داخلية مثل الإدارة، أو أطرافاً خارجية مثل المستثمرين، الدائنين، إدارة الضرائب، والبنوك.⁶

كما تتميز المحاسبة المالية بكونها محاسبة قانونية وإلزامية، حيث تخضع للتشريعات المحاسبية والجبائية المعمول بها، مثل النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر، وتلتزم بمبادئ أساسية كالموضوعية، الاستمرارية، الحيطة والحذر، والدورية. وتعد القوائم المالية الناتجة عنها وسيلة أساسية للشفافية والمساءلة المالية.⁷

من هذا المنطلق، تشكل المحاسبة المالية اللغة المشتركة للأعمال، إذ تتيح توحيد عرض المعلومات المالية وتمكين المقارنة بين المؤسسات، سواء على المستوى الوطني أو الدولي، بما يخدم اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

1-4 أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية

تعد المحاسبة المالية أداة أساسية في تسيير المؤسسات الاقتصادية، إذ لا يقتصر دورها على تسجيل العمليات المالية فقط، بل يتعدى ذلك إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة تستخدم في التقييم واتخاذ القرار. ومن هذا المنطلق، تتحدد أهداف المحاسبة المالية ومجال تطبيقها كما يلي:

أولاً: أهداف المحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية، من أهمها⁸:

1. تسجيل العمليات المالية: تسعى المحاسبة المالية إلى تسجيل جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة بشكل منتظم ووفق تسلسل زمني، مع الاعتماد على مستندات إثبات قانونية، مما يضمن مصداقية المعلومات المحاسبية.
2. إعداد القوائم المالية: تمكن المحاسبة المالية من إعداد القوائم المالية الأساسية، مثل الميزانية، حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية، والتي تعكس الوضعية المالية ونتائج نشاط المؤسسة خلال فترة محاسبية معينة.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، المادة 1.

⁶ بومزايد، إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018، ص 15-25.

⁷ هاشم أحمد ومحمد محمود عبدربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

⁸ لعياشي، نور الدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 29.

3. توفير معلومات مالية موثوقة: تهدف إلى تزويد مختلف الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية صادقة وموضوعية، تساعد على تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.
4. قياس نتائج النشاط: تسمح المحاسبة المالية بتحديد نتيجة المؤسسة (ربح أو خسارة) خلال السنة المالية، مما يمكن من تقييم فعالية التسيير وكفاءة استخدام الموارد.
5. حماية أصول المؤسسة: من خلال الرقابة المحاسبية المنتظمة، تساهم المحاسبة المالية في المحافظة على أصول المؤسسة والحد من الغش والأخطاء.
6. الامتثال للتشريعات القانونية: تضمن المحاسبة المالية احترام القوانين والتشريعات المحاسبية والجبائية المعمول بها، خاصة فيما يتعلق بالتصريح الضريبي والشفافية المالية.

ثانياً: مجال تطبيق المحاسبة المالية

- يُمتد مجال تطبيق المحاسبة المالية ليشمل مختلف أنواع المؤسسات والأنشطة الاقتصادية، وذلك على النحو التالي⁹:
1. المؤسسات الاقتصادية: تطبق المحاسبة المالية في المؤسسات الصناعية، التجارية، والخدمية، سواء كانت صغيرة، متوسطة أو كبيرة، بهدف تتبع نشاطها المالي وإعداد قوائمها المالية.
 2. الشركات بمختلف أشكالها القانونية: تشمل شركات الأشخاص، شركات الأموال، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تعد المحاسبة المالية إلزامية لضمان الشفافية وحماية حقوق الشركاء والدائنين.
 3. المؤسسات العمومية والخاصة: تستخدم المحاسبة المالية في المؤسسات العمومية والخاصة على حد سواء، مع مراعاة خصوصية كل قطاع، وذلك لضمان حسن تسيير الأموال العامة أو الخاصة.
 4. الأطراف الخارجية: تعد المعلومات المحاسبية الناتجة عن المحاسبة المالية أساساً تعتمد عليه الأطراف الخارجية، مثل المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، والهيئات الرقابية، في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.
- تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيق الشفافية والموثوقية في عرض المعلومات المالية، وتطبق في مختلف أنواع المؤسسات كأداة قانونية وتنظيمية، تمكن من تقييم الأداء المالي وضمان الامتثال للتشريعات، مما يجعلها ركيزة أساسية في النظام الاقتصادي.

1-5 الفروض والمبادئ المحاسبية

تعتمد المحاسبة المالية على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية التي تشكل الإطار النظري والمنهجي لإعداد وعرض المعلومات المالية. وتهدف هذه الفروض والمبادئ إلى ضمان تجانس، موثوقية، وقابلية مقارنة القوائم المالية، بما يخدم حاجات مختلف مستعمليها. وتمثل أساساً في ما يلي:¹⁰

أولاً: الفروض المحاسبية

الفروض المحاسبية هي مسلّمات أساسية يبنى عليها النظام المحاسبي، وتفترض صحتها عند تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية.

1. فرض الاستمرارية (Going Concern)

يقضي هذا الفرض بأن المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، ولا توجد نية أو ضرورة لتصفيتها. وبناء عليه، تقيم الأصول والخصوم على أساس الاستعمال المستمر وليس على أساس التصفية.

⁹ كوتوش، عاشور، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص21
¹⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

2. فرض الاستقلالية (Entity Assumption)

يفترض هذا المبدأ أن المؤسسة كيان مستقل عن مالكيها أو مسيريها، حيث يتم الفصل بين الذمة المالية للمؤسسة والذمم المالية الشخصية للشركاء.

3. فرض الدورية المحاسبية (Periodicity)

يقتضي هذا الفرض تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات محاسبية متساوية (غالباً سنة مالية) لقياس النتائج وتقييم الأداء بشكل دوري.

4. فرض وحدة القياس النقدي (Monetary Unit)

يفترض تسجيل العمليات المحاسبية بوحدة نقدية واحدة، ما يسمح بتوحيد القياس وإمكانية الجمع والمقارنة بين العمليات المختلفة.

ثانياً: المبادئ المحاسبية (Accounting Principles)

المبادئ المحاسبية هي قواعد توجيهية تنظم كيفية تسجيل العمليات المالية وعرضها في القوائم المالية.

1. مبدأ التكلفة التاريخية

يسجل الأصل بالقيمة التي اقتني بها فعلياً، دون الأخذ بعين الاعتبار تغيرات القيمة السوقية، إلا في حالات استثنائية ينص عليها التشريع المحاسبي.

2. مبدأ الحيطة والحذر

يقضي هذا المبدأ بعدم المبالغة في تقييم الأصول أو الإيرادات، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الخسائر المحتملة فور توقعها، وعدم تسجيل الأرباح إلا بعد تحققها.

3. مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات

يقتضي تحميل كل فترة محاسبية بالإيرادات التي تحققت خلالها والمصروفات المرتبطة بها، قصد تحديد نتيجة دقيقة لتلك الفترة.

4. مبدأ الثبات (الاستمرارية في تطبيق الطرق)

يفرض هذا المبدأ على المؤسسة اعتماد نفس الطرق والسياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى، لضمان قابلية مقارنة القوائم المالية، ولا يجوز تغييرها إلا لسبب مبرر.

5. مبدأ الإفصاح والشفافية

يلزم هذا المبدأ المؤسسة بتقديم جميع المعلومات الجوهرية التي من شأنها التأثير على قرارات مستعملي القوائم المالية، سواء داخل القوائم أو في الإيضاحات المرفقة.

لضمان فائدة المعلومات المحاسبية لمستعملي القوائم المالية، يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية التي تكمل

المبادئ المحاسبية، وتضمن جودة وموثوقية المعلومات. ومن أهم هذه الخصائص :

- الملاءمة، أي قدرة المعلومات على التأثير في القرارات الاقتصادية لمستخدميها.

- الموثوقية، بخلو المعلومات من الأخطاء الجوهرية والتحيز.

- قابلية المقارنة بين فترات مالية أو مؤسسات مختلفة.

- وقابلية الفهم، أي وضوح المعلومات وسهولة تفسيرها.

تتيح هذه الخصائص للمحاسبة المالية أن تقدم معلومات دقيقة وشفافة تدعم اتخاذ القرارات الرشيدة.

خاتمة :

في ختام هذا المحور، يتضح أن المحاسبة تمثل نظاما معلوماتيا أساسيا لتنظيم وتسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسات، ولا تقتصر وظيفتها على مجرد تسجيل العمليات الاقتصادية، بل تمتد لتوفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة تساعد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما تبين أن المحاسبة المالية تحتل مكانة محورية داخل النظام المحاسبي، باعتبارها الأداة التي تسمح بقياس نتائج نشاط المؤسسة وإظهار وضعيتها المالية من خلال إعداد القوائم المالية، إضافة إلى دورها في ضمان الامتثال للتشريعات المحاسبية والجبائية المعمول بها.

وتعدّ الفروض والمبادئ المحاسبية الإطار النظري الذي يقوم عليه العمل المحاسبي، إذ تضمن تنظيم الممارسة المحاسبية وتحقيق الموثوقية وقابلية المقارنة في المعلومات المالية.

وعليه، يشكل هذا المحور قاعدة نظرية أساسية لفهم المعالجات المحاسبية والتطبيقات العملية التي سيتم التطرق إليها في المحاور اللاحقة، خاصة ما يتعلق بتسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية وتحليلها.

المحور الثاني

مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

1-2- التدفقات وأنواعها

2-2- الحساب والقيود المزدوج

3-2- المستندات المحاسبية

4-2- مراحل الدورة المحاسبية

تمهيد:

شكل النظام المحاسبي الإطار الذي ينظم عملية متابعة وتسجيل كل العمليات المالية للمؤسسة، منذ حدوث المعاملات الاقتصادية وحتى إعداد القوائم المالية الختامية. ويعتمد هذا النظام على قواعد ومفاهيم محددة تضمن دقة المعلومات وموثوقيتها، كما تسهل متابعة الموارد واستخدامها بشكل منظم.

يركز هذا المحور على دراسة التدفقات الاقتصادية وأنواعها باعتبارها نقطة البداية لفهم المعالجات المحاسبية، ثم الحساب والقيد المزدوج كأداة رئيسية لضمان انتظام التوازن المالي في التسجيل. كما يتناول المحور المستندات المحاسبية باعتبارها الإثبات القانوني لكل عملية مالية، وينتهي باستعراض مراحل الدورة المحاسبية التي توضح خطوات معالجة المعلومات المالية من التسجيل إلى إعداد النتائج النهائية.

2-1- التدفقات وأنواعها:

يعتمد النشاط المحاسبي على تسجيل المعاملات الاقتصادية التي تؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة، والتي تتم عادة بين طرفين على الأقل، سواء داخل المؤسسة أو بينها وبين أحد المتعاملين الخارجيين، مع تحديد قيمة لكل معاملة وتوثيقها بشكل قانوني.

أولاً- تعريف التدفقات: تعبر التدفقات عن حركة وانتقال المعلومات، و السلع، و الخدمات، و الأموال التي تحدث داخل المؤسسة، أو بين المؤسسة وأحد متعاملاتها.¹¹

تعني التدفقات في لغة المحاسبة مجمل العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة عند مزاولتها لنشاطها، ولها علاقة مباشرة ووثيقة بهذا النشاط.¹²

إذن يمكن القول أن التدفقات تمثل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة أثناء ممارسة نشاطها، والتي ترتبط مباشرة بهذا النشاط. وهي تعكس انتقال الموارد والبيانات والخدمات المالية والمادية بما يخدم سير عمل المؤسسة.

ثانياً- أنواع التدفقات: تصنف التدفقات إلى صنفين أساسيين هما:

أ- تدفقات المعلومات: وهي تعبر عن حركة المعلومات داخل المؤسسة، أو بين المؤسسة وأحد متعاملاتها باستخدام وسائل مختلفة. وتقسم إلى:

أ-1 تدفقات داخلية: وتكون بين مختلف مصالح وأقسام المؤسسة، كالتعليمات، التقارير، والمذكرات.

أ-2 تدفقات خارجية: وتكون بين المؤسسة وأحد متعاملاتها، كالفواتير، الدعوات، الطلبات، طلبات القروض، وغيرها .

ب- تدفقات اقتصادية: تعبر التدفقات عن حركة وانتقال السلع، أو الخدمات، أو الأموال التي تحدث داخل المؤسسة، أو بين المؤسسة وأحد متعاملاتها، وتقسم إلى ما يلي:

ب-1 تدفقات اقتصادية حسب طبيعتها: وتصنف حسب طبيعة التدفق إلى تدفقات حقيقية وتدفقات مالية وتتمثل في ما يلي:

- **تدفقات حقيقية:** وتتمثل في انتقال السلع والخدمات من وإلى المؤسسة، أو داخل حدود المؤسسة، ذلك نتيجة ممارستها لنشاطها كعمليات الشراء، البيع، التخزين، وغيرها .

- **تدفقات مالية:** وتتمثل في انتقال الأموال بمختلف أشكالها من وإلى المؤسسة، أو داخل حدود المؤسسة، كتسديد الفواتير، تحصيل الحقوق، وغيرها.

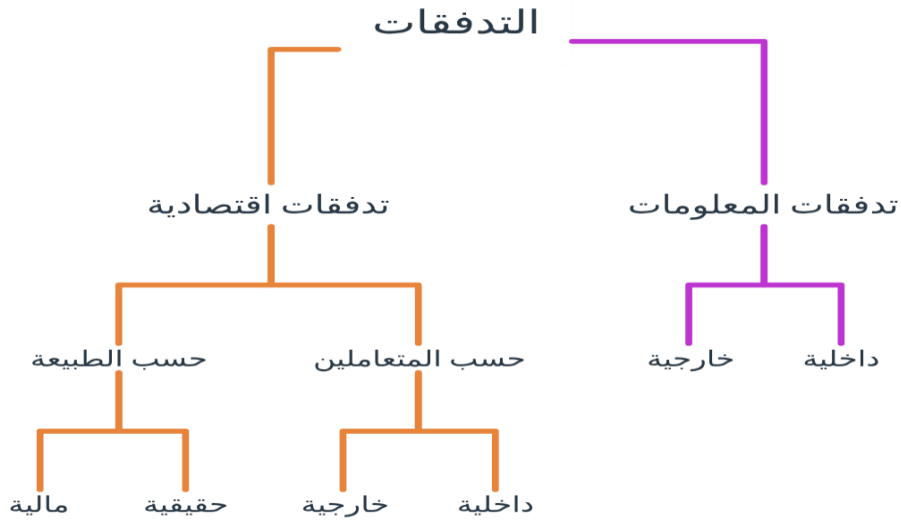
¹¹ توزيعة بلقاسم، المحاسبة العامة للمؤسسة: طبقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، مطبوعة محاضرات، موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل 2015/2016، ص8

¹² كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص23.

ب-2 تدفقات اقتصادية حسب المتعاملين: وتصنف حسب هذا المعيار إلى ما يلي:

- تدفقات داخلية: وتعبر عن انتقال السلع والخدمات والأموال التي تتم داخل المؤسسة.
 - تدفقات خارجية: وتعبر عن انتقال السلع والخدمات والأموال التي تتم بين المؤسسة وأحد متعاملاتها.
- وفي ما يلي شكل يوضح هذه التدفقات:

الشكل رقم 1: أنواع التدفقات



المصدر: توزيعه بلقاسم، المحاسبة العامة للمؤسسة: طبقاً للنظام المحاسبي المالي SCF، مطبوعة محاضرات، موجهة لطلبة السنة الأولى جدد مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل 2015/2016، ص 8

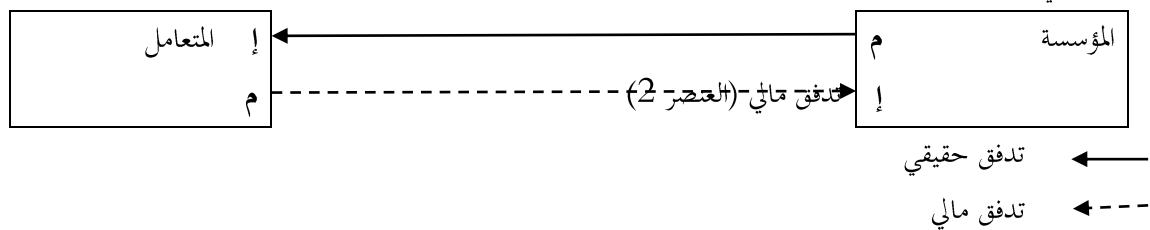
ثالثاً- عناصر التدفقات الاقتصادية: تقوم التدفقات الاقتصادية الحقيقية والمالية على العناصر التالية:

- المصدر: يعبر عن منشأ أو نقطة انطلاق التدفق، وهو يمثل الطرف الدائن للتدفق، يرمز له بحرف م.
- الاستخدام: يعبر عن وجهة أو نقطة وصول التدفق، وفي ما استخدم هذا التدفق، وهو يمثل الطرف المدين، يرمز له بحرف إ.
- التاريخ: يعبر التاريخ عن موعد إتمام العملية الاقتصادية.
- القيمة: وهو القيمة النقدية للعنصر موضع التدفق.

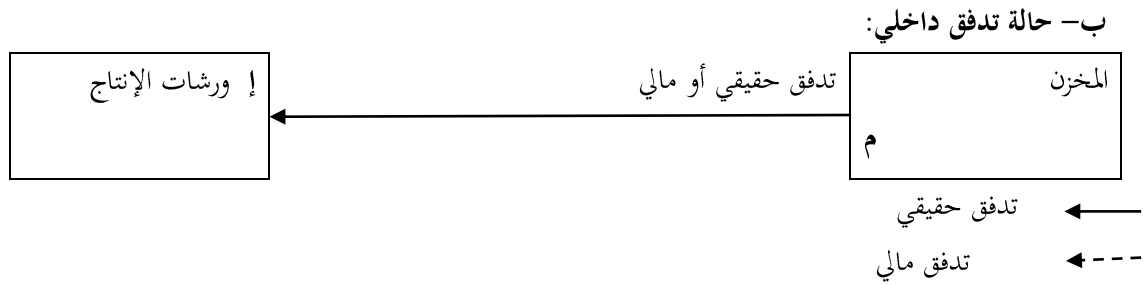
رابعاً- تمثيل التدفق: بما أن التدفق الاقتصادي هو عبارة عن حركة وانتقال عناصر معينة والمتمثلة في السلع والخدمات والأموال بين المؤسسة وأحد الأطراف المتعاملة معها (تدفق خارجي)، أو داخل حدود المؤسسة (تدفق داخلي)، فإن تمثيل التدفق يكون بين طرفين كما يلي:

أ- حالة تدفق خارجي:

تدفق حقيقي (العنصر 1)



بما أن التدفق الاقتصادي خارجي فإن التمثيل يكون بسهمين، كل واحد منهما قد يكون حقيقي أو مالي.



بما أن التدفق الاقتصادي داخلي فإن التمثيل يكون بسهم واحد فقط، قد يكون تدفق حقيقي أو تدفق مالي.

خامساً- تحليل التدفقات الاقتصادية:

يقصد ب تحليل التدفقات الاقتصادية تحديد مصدر التدفق واستخدامه:

المصدر : يمثل نقطة انطلاق الموارد، ويشير إلى خروج أو نقصان عنصر ما، أو بيع أصل معين. كما يمكن أن يكون التزاماً تجاه مورد في حالة التسديد بالأجل.

الاستخدام : يعني زيادة أو دخول الموارد، أو تسديد الالتزامات، أو شراء عنصر معين. وقد يمثل زيادة في الحقوق عند التحصيل بالأجل.

تجدر الإشارة إلى أنه :

عند دفع المبالغ المستحقة:

- من جهة المصدر، يظهر النقص في الأموال سواء في الصندوق أو الحساب البنكي، أو أي وسيلة دفع أخرى.

- من جهة الاستخدام، يتم التعامل معه كوفاء دين للمورد.

عند تحصيل الأموال من العملاء:

- من جهة المصدر، يمثل ذلك نقصاً في الحقوق تجاه العملاء.

- من جهة الاستخدام، يظهر زيادة الأموال في الصندوق أو الحساب البنكي.

يتم إجراء هذا التحليل على مستويين:

1. مستوى المؤسسة :يشمل المصدر الذي ينطلق من المؤسسة والاستخدام الذي يصل إليها.

2. مستوى الطرف المتعامل مع المؤسسة :لتحليل العلاقة المالية بين الطرفين.

ملاحظة: باعتبار أن تدفقات المعلومات لا تؤثر على عناصر الذمة المالية للمؤسسة، فإنه لا يتم تمثيلها بيانية أو تحليلها الى مصدر واستخدام، وبالتالي لا تسجل في دفاتر المؤسسة

مثال تطبيقي 01:

وإليك بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة:

1- شراء بضاعة بمبلغ 200.000 دج من مورد المخزون " سفيان" بشيك بنكي، تم استلام الفاتورة فقط (الفاتورة رقم 024/1).

2- دفع أقساط التأمين على معدات النقل بقيمة 80.000 نقداً.

3- شراء جهاز كمبيوتر بجميع لواحقه من مورد التثبيات "إلياس" بقيمة 150.000 دج، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

4- سددت مصاريف الكهرباء والغاز بقيمة 65.000 دج نقداً.

5- قامت بتسديد ديونها اتجاه مورد التثبيتات "إلياس"، تمت العملية نقداً.

المطلوب:

تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام، من جهة المؤسسة.

الحل:

العملية رقم 1: شراء بضاعة من المورد سفيان وقيمتها 200.000 دج بشيك بنكي، تم استلام الفاتورة فقط.

مصدر: نقص (خروج) أموال من الحساب البنكي بقيمة 200000 دج.

استخدام: زيادة (الحصول) مشتريات بضاعة بقيمة 200000 دج.

العملية رقم 2: دفع أقساط التأمين على معدات النقل بقيمة 80.000 نقداً.

مصدر: نقص (خروج) أموال من الصندوق بقيمة 80000 دج.

استخدام: الاستفادة (الحصول) من خدمة التأمين بقيمة 80000 دج.

العملية رقم 3: شراء جهاز كمبيوتر بجميع لواحقه من عند المورد "إلياس" بقيمة 150.000 دج تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من الحساب البنكي بـ 75000 دج، والتزام بدين اتجاه مورد التثبيتات بقيمة 75000 دج.

استخدام: الحصول على جهاز كمبيوتر (تجهيزات مكتب) بقيمة 150000 دج.

العملية رقم 4: سددت مصاريف الكهرباء والغاز بقيمة 65.000 دج نقداً.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من الصندوق بقيمة 65000 دج.

استخدام: الاستفادة (الحصول) من خدمات الكهرباء والغاز بقيمة 65000 دج.

العملية رقم 5: قامت بتسديد ديونها اتجاه المورد "إلياس"، تمت العملية نقداً.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من الصندوق بقيمة 75000 دج.

استخدام: الوفاء بدين مورد التثبيتات بقيمة 75000 دج.

2-2- الحساب والقيود المزدوج:

أولاً: الحساب

الحساب هو جدول ثنائي الأطراف: الطرف الأيمن يسمى مدين، والطرف الأيسر يسمى دائن. يسجل في الحساب جميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، والتي تؤدي إلى تغير في عناصر معينة سواء بالزيادة أو النقصان. ولكل عنصر من عناصر الأصول أو الالتزامات حساب خاص به.

عند تحليل التدفقات الاقتصادية:

• **المصدر:** يمثل نقصاً في عنصر ما، مثل نقص الأموال في الصندوق. في هذه الحالة، يتم تسجيل هذا التغير من جهة

الدائن في حساب الصندوق.

• **الاستخدام:** يمثل زيادة في عنصر ما، مثل شراء تجهيزات المكتب. يسجل هذا التغير من جهة المدين في الحساب

الخاص بالعنصر.

بهذا الشكل، يظهر الحساب أثر كل عملية محاسبية على العناصر المالية، ويسهل تطبيق نظام القيد المزدوج الذي يربط

كل مصدر باستخدام مقابل له.

أ- أشكال الحساب: يأخذ الحساب أشكال مختلفة تتمثل في ما يلي:

أ-1 حساب ذو أعمدة متقاربة: في هذا الشكل تكون أعمدة المبالغ المدينة متلاصقة مع أعمدة المبالغ الدائنة كما يلي:
...../ح

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبالغ	
			مدین	دائن
.../.../...		رصيد أول المدة	XXX	-
.../.../...			-	XXX
.../.../...			XXX	-
.../.../...		الرصيد	XXX	-
		المجموع	XXX	XXX

أ-2 حساب ذو أعمدة متباعدة: في هذا الشكل تكون أعمدة المبالغ المدينة مستقلة ومنفصلة عن أعمدة المبالغ الدائنة، وهذا الشكل أقل استخداما مقارنة بالشكل السابق، ويكون كما يلي:

...../ح

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبالغ الدائنة
..../.../..		ر.أ.م	XXX	..../.../..	.....	.....	XXX
.		الرصيد	XXX	..../.../..	.....	.....	XXX
..../.../..							
.							
		المجموع	XXX			المجموع	XXX

أ-3 الشكل المبسط (المختصر) للحساب: يعد هذا الشكل الأكثر استخداما، وهو يأخذ شكل حرف T، ويكون كما يلي:

مدین	/ح	دائن
ر.أ.م XXX		XXX
XXX		XXX

ب- أنواع الحسابات: قسم النظام المحاسبي الحسابات التي تستعملها المؤسسة إلى عدة أصناف ، وكل صنف يشمل فئة معينة. مقسمة كما يلي:

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال

الصنف 2: حسابات التثبيتات

الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الصنف 4: حسابات الغير

الصف 5: الحسابات المالية

الصف 6: حسابات العباء

الصف 7: حسابات المنتوجات

و تقسم هذه الحسابات حسب طبيعتها إلى نوعين أساسيين هما:

ب-1 حسابات الميزانية: وتضم الحسابات التي تظهر في الميزانية سواء من جهة الأصول أو من جهة الخصوم، وهي تشمل الأصناف المحاسبية من 1 إلى 5 وتمثل في ما يلي:

الأصول: هي الموارد التي تسيروها المؤسسة بفعل أحداث سابقة ويرتقب منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلا، وتمثل في الأصول الثابتة والمتمثلة في الصف 2 كالأراضي، المباني، معدات وأدوات صناعية، معدات النقل وأصول متداولة والمتمثلة في الصف 3 كالבضاعة، والمواد الأولية، بعض حسابات الصف 4 كالزبائن، والصف 5 كالبنك، الصندوق وغيرها.

الخصوم: تتكون من الالتزامات الراهنة للمؤسسة الناتجة عن أحداث سابقة، فهي تبين مصادر تمويل المؤسسة التي قد تكون داخلية مثل رأس المال الصادر، أو خارجية مثل القروض والديون وهي تشمل الصف 1 وبعض حسابات الصف 4.

ب-2 حسابات التسيير: وتضم حسابات المصاريف أو الأعباء التي تتحملها المؤسسة طوال السنة المالية كالأجور، المصاريف، المواد المستهلكة وتمثل في الصف 6، وحسابات الإيرادات أو نواتج السنة المالية كمبيعات البضاعة، مبيعات المنتجات، النواتج المالية وتمثل في الصف 7.

ج- قاعدة فتح الحسابات وتسجيل التدفقات الاقتصادية فيها: كل تدفق اقتصادي يؤدي حدوث تغيير في عنصرين على الأقل، أحدهما بالزيادة والآخر بالنقصان، فالزيادة في العنصر الأول تقابلها نقصان في العنصر الثاني وبنفس القيمة وفق مبدأ القيد المزدوج.

أما التسجيل في الحساب فيتوقف على طبيعة هذا الحساب، هل هو حساب ذو طبيعة مدنية أو حساب ذو طبيعة دائنة. فالحسابات ذات الطبيعة المدنية تفتح من جهة المدين وكل زيادة في القيمة تسجل من جهة المدين (الاستخدام) وكل نقصان يسجل من جهة الدائن (المصدر) وتمثل في حسابات الأصول وحسابات الأعباء، أما الحسابات الدائنة تفتح من جهة الدائن، وكل زيادة في القيمة تسجل من جهة الدائن (المصدر) وكل نقصان يسجل من جهة المدين (الاستخدام) وتمثل في حسابات الخصوم وحسابات الإيرادات.

إذا كان الحساب ذو طبيعة مدنية، أي من حسابات الأصول أو من حسابات المصاريف فإن التسجيل يكون كما يلي:

مدین	ح/الأصول+ح/المصاريف	دائن
زيادة		نقصان
+		-

إذا كان الحساب ذو طبيعة دائنة، أي من حسابات الخصوم أو من حسابات الإيرادات فإن التسجيل يكون كما يلي:

مدین	ح/الخصوم+ح/الإیرادات	دائن
نقصان		زیادة
-		+

د- ترصيد الحساب: رصيد الحساب هو الفرق الموجود بين طرفه المدين وطرفه الدائن، ويسجل الرصيد في الجهة الأصغر وينسب إلى الجهة الأكبر بغرض إعادة التوازن إلى طرفي الحساب، ولتحديد الرصيد نتبع الخطوات التالية:

- 1- جمع المبالغ الموجودة في جهة المدين، وجمع المبالغ الموجودة في جهة الدائن.
- 2- طرح مجموع الجهة الأصغر من مجموع الجهة الأكبر.
- 3- تسجيل الفرق في الجهة الأصغر، ونسبه إلى الجهة الأكبر.
- 4- وضع مجموع الجهة الأكبر كمجموع للجهتين.

الرصيد = الجهة الأكبر - الجهة الأصغر

أو

الرصيد = مجموع المدين - مجموع الدائن

وعلى هذا الأساس تظهر إحدى الحالات التالية:

- جهة المدين أكبر من جهة الدائن، يسجل الفرق من جهة الدائن ويسمى رصيد مدين.
 - جهة الدائن أكبر من جهة المدين، يسجل الفرق من جهة المدين ويسمى رصيد دائن.
 - جهة المدين تساوي جهة الدائن، الرصيد يكون معدوم، ونقول الحساب مرصود.
- إذن يمكن القول أن الفرق يسجل في الجهة الأصغر وينسب إلى الجهة الأكبر.

مثال تطبيقي 02: لديك مجموعة من العمليات قامت بها المؤسسة خلال دورة 2023 مع العلم أنه في بداية السنة كان في حساب البنكي مبلغ 160.000 دج وهذا المبلغ يسمى رصيد أول المدة:

- 1- شراء معدات نقل بقيمة 330000 دج من عند مورد التثبيات، سددت ثلث المبلغ بشيك بنكي، والثلث الآخر بالصندوق، والباقي على الحساب.
- 2- بيع بضاعة بقيمة 270000 دج وتم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي (إرسال الفاتورة 24/35 فقط).
- 3- تسديد مصاريف الإشهار بقيمة 51000 دج بشيك بنكي.
- 4- تحويل مبلغ من الصندوق بقيمة 60000 دج ووضعه في الحساب البنكي للمؤسسة.
- 5- تحصيل جزء من حقوقها لدى الزبون بقيمة 80000 دج بشيك بنكي.

المطلوب:

- 1- تحليل العمليات إلى مصدر واستخدام
- 2- فتح حساب البنك واستخراج الرصيد

الحل:

- 1- تحليل العمليات الى مصدر واستخدام:

العملية رقم 1: شراء معدات نقل بقيمة 330000 دج من عند مورد التثبيتات، سددت ثلث المبلغ بشيك بنكي، والثلث الآخر بالصندوق، والباقي على الحساب.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من البنك بـ 110000 دج، ومن الصندوق بـ 110000 دج، والتزام بدين اتجاه مورد التثبيتات بـ 110000 دج.

استخدام: دخول (الحصول) على معدات نقل بـ 330000 دج

العملية رقم 2: بيع بضاعة بقيمة 270000 دج وتم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي (إرسال الفاتورة 24/35).

مصدر: بيع بضاعة بقيمة 270000 دج.

استخدام: زيادة (دخول) الأموال في البنك بـ 135000 دج، وزيادة حقوق المؤسسة لدى الزبائن (الغير) بـ 135000 دج.

العملية رقم 3: تسديد مصاريف الإشهار بقيمة 51000 دج بشيك بنكي.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من البنك بـ 51000 دج.

استخدام: الاستفادة (الحصول) من خدمة الإشهار بـ 51000 دج.

العملية رقم 4: تحويل مبلغ من الصندوق بقيمة 60000 دج ووضعه في الحساب البنكي للمؤسسة.

مصدر: نقص (خروج) الأموال من الصندوق بـ 60000 دج.

استخدام: زيادة (دخول) الأموال في الحساب البنكي بـ 60000 دج.

العملية رقم 5: تحصيل جزء من حقوقها لدى الزبون بقيمة 80000 دج بشيك بنكي.

مصدر: نقص حقوق المؤسسة لدى الزبائن (الغير) بـ 80000 دج.

استخدام: زيادة (دخول) الأموال في الحساب البنكي بـ 80000 دج.

2- فتح حساب البنك واستخراج الرصيد:

ح/ 512 البنك	
110000	ر.أ.م 160000
51000	135000
ر.م 274000	60000
	80000
435000	435000

الرصيد = مجموع المدين - مجموع الدائن

الرصيد = (160.000+135.000+60.000+80.000) - (51.000+110.000)

الرصيد = 274.000 دج

ثانيا: نظرية القيد المزدوج

إن كل تدفق اقتصادي يحدث ضمن نشاط المؤسسة يؤدي بالضرورة إلى إحداث تغيرات في عنصرين (حسابين) على الأقل، وبنفس القيمة إما بالزيادة أو بالنقصان، أي أن كل زيادة في عنصر على الأقل كاستخدام والذي يمثل جهة المدين، يقابلها نقصان في عنصر على الأقل كمصدر والذي يمثل جهة الدائن، وهذا ما يعرف بمبدأ القيد المزدوج.

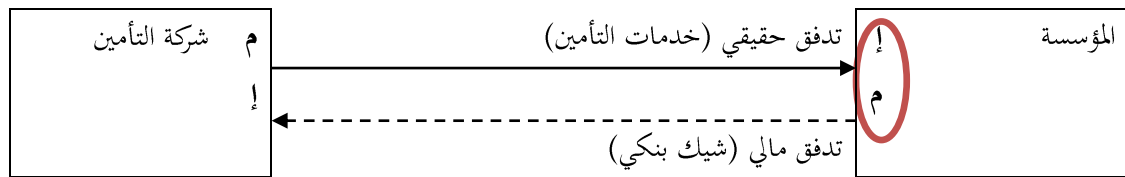
كما أن المادة 16 من القانون 11/07 المؤرخ بتاريخ 2007/11/25 تنص على أن الكتابات المحاسبية تحرر حسب مبدأ القيد المزدوج، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن.

مثال تطبيقي 03:

بتاريخ 2023/10/07 قامت المؤسسة بدفع مصاريف التأمين على معدات النقل بقيمة 100.000 دج لشركة التأمين، تمت العملية بشيك بنكي.

المطلوب: تمثيل وتحليل التدفق مع تحديد كل عنصر (حساب) تغير بالزيادة أو بالنقصان.

الحل:



المصدر (الدائن): نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 100.000 دج (نقص في الحساب البنكي)

الاستخدام (المدين): الحصول على خدمات التأمين بقيمة 100.000 دج (زيادة في مصاريف التأمين)

من خلال ما سبق يمكن القول أن القاعدة العامة لنظرية القيد المزدوج تتمثل في أن كل عملية تقوم بها المؤسسة وينشأ عنها تدفق اقتصادي، تسجل في نفس التاريخ وب نفس القيمة في طرفين، طرف أيمن وهو الاستخدام أو الطرف المدين، وطرف أيسر وهو المصدر أو الطرف الدائن، ويحتوي كل طرف على عنصر (حساب) واحد على الأقل، مع العلم أن المبلغ المسجل الطرف الدائن مساوي للمبلغ المسجل في الطرف المدين.

ملاحظة هامة: إن تحليل وتسجيل التدفق في حالي الشراء والبيع للمخزونات يكون على مرحلتين، مرحلة تسجيل الفاتورة ومرحلة استلام أو إرسال المواد.

ففي حالة الشراء يتم تحليل التدفق في مرحلة الفاتورة لتظهر طبيعة المشتريات كاستخدام وطريقة التسديد كمصدر، أما في مرحلة حركة المواد فيتم استلام المواد المشتراة وتخزينها لتظهر كاستخدام، أما من جهة المصدر فتظهر طبيعة المشتريات. في حالة البيع يتم تحليل التدفق في مرحلة الفاتورة لتظهر طبيعة المبيعات كمصدر، وطريقة التحصيل كاستخدام، وفي حالة حركة المواد فتظهر المواد المباعة كمصدر أما الاستخدام فيختلف حسب طبيعة المبيعات (يتم التفصيل فيها عند التطرق للمخزونات).

مثال تطبيقي 3:

لديك مجموعة من العمليات قامت بها المؤسسة خلال شهر جوان 2024، مع العلم أنه في بداية الشهر كان في حسابها البنكي 680.000 دج.

- 1- بتاريخ 06/05 شراء شاحنة بقيمة 900.000 دج، دفعت نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.
- 2- بتاريخ 06/10 شراء بضاعة بقيمة 100.000 دج على الحساب، تم استلام الفاتورة مع البضاعة في نفس اليوم. (البضاعة كلفت المورد 70.000 دج).
- 3- بتاريخ 06/15 بيع بضاعة بقيمة 150.000 دج بشيك بنكي، مع العلم أن تكلفة البضاعة كانت 120.000 دج.
- 4- بتاريخ 06/18 تسديد مصاريف التأمين على معدات النقل بقيمة 50.000 دج بشيك بنكي.
- 5- بتاريخ 06/22 تسديد دين اتجاه مورد المخزونات بقيمة 70.000 دج بشيك بنكي.
- 6- تأجير محل تجاري لمؤسسة أخرى بقيمة 45.000 دج بشيك بنكي

المطلوب:

- 1- تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام من جهة المؤسسة ومن جهة الأطراف المتعاملة معها.
- 2- تسجيل العمليات في حساباتها وفق مبدأ القيد المزدوج بالنسبة للمؤسسة فقط.
- 3- فتح حساب البنك واستخراج الرصيد.

الحل:

1- تحليل التدفقات إلى مصدر واستخدام من جهة المؤسسة ومن جهة الأطراف المتعاملة معها:

العملية 01: شراء شاحنة بقيمة 900.000 دج، دفعت نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

– من جهة المؤسسة:

المصدر: نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 450.000 دج، التزام بدين اتجاه مورد التثبيتات بقيمة 450.000 دج
الاستخدام: شراء شاحنة (معدات نقل) بقيمة 900.000 دج

– من جهة مورد التثبيتات:

المصدر: بيع بضاعة بقيمة 900.000 دج
الاستخدام: زيادة الأموال في الحساب البنكي بقيمة 450.000 دج، زيادة الحقوق اتجاه الزبون بقيمة 450.000 دج
العملية 02: شراء بضاعة بقيمة 100.000 دج على الحساب

– من جهة المؤسسة: عمليات الشراء تسجل على مرحلتين، مرحلة استلام المشتريات ومرحلة استلام المشتريات
مرحلة الفاتورة:

المصدر: زيادة التزام المؤسسة اتجاه مورد المخزونات بقيمة 100.000 دج
الاستخدام: مشتريات بضاعة بقيمة 100.000 دج
مرحلة استلام المشتريات:

المصدر: استلام مشتريات البضاعة بقيمة 100.000 دج
الاستخدام: زيادة البضاعة في المخزن بقيمة 100.000 دج

من جهة المورد: عمليات البيع تسجل على مرحلتين، مرحلة الفاتورة ومرحلة إرسال المواد المباعة
مرحلة الفاتورة

المصدر: بيع بضاعة بقيمة 100.000 دج
الاستخدام: زيادة الحقوق لدى الزبون بقيمة 100.000 دج
مرحلة إرسال البضاعة:

المصدر: نقص البضاعة من المخزن تكلفتها 70.000
الاستخدام: استهلاك بضاعة في عملية البيع تكلفتها 70.000 دج

العملية 03: بيع بضاعة بقيمة 150.000 دج بشيك بنكي

من جهة المؤسسة: عمليات البيع تسجل على مرحلتين، مرحلة الفاتورة ومرحلة إرسال المواد المباعة
مرحلة الفاتورة

المصدر: بيع بضاعة بقيمة 150.000 دج
الاستخدام: زيادة الأموال في الحساب البنكي بقيمة 150.000 دج

مرحلة إرسال البضاعة:

المصدر: نقص البضاعة من المخزن تكلفتها 120.000

الاستخدام: استهلاك بضاعة في عملية البيع تكلفتها 120.000 دج

من جهة الزبون: عمليات الشراء تسجل على مرحلتين، مرحلة الفاتورة ومرحلة استلام البضاعة

مرحلة الفاتورة:

المصدر: نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 150.000 دج

الاستخدام: مشتريات بضاعة بقيمة 150.000 دج

مرحلة استلام المشتريات:

المصدر: استلام مشتريات البضاعة بقيمة 150.000 دج

الاستخدام: زيادة البضاعة في المخزن بقيمة 150.000 دج

العملية 04: تسديد مصاريف التأمين على معدات النقل بقيمة 50.000 دج بشيك بنكي

من جهة المؤسسة:

المصدر: نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 50.000 دج

الاستخدام: الحصول على خدمات التأمين بقيمة 50.000 دج

من جهة شركة التأمين:

المصدر: تقديم خدمات التأمين بقيمة 50.000 دج

الاستخدام: زيادة الأموال في الحساب البنكي بقيمة 50.000 دج

العملية 05: تسديد دين اتجاه مورد المخزونات بقيمة 70.000 دج بشيك بنكي.

من جهة المؤسسة:

المصدر: نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 70.000 دج

الاستخدام: الوفاء بدين اتجاه مورد المخزونات بقيمة 70.000 دج

من جهة المورد:

المصدر: نقص الحقوق اتجاه الزبون (المؤسسة) بقيمة 70.000 دج

الاستخدام: زيادة الأموال في الحساب البنكي بقيمة 70.000 دج

العملية 06: تأجير محل تجاري لمؤسسة أخرى بقيمة 45.000 دج بشيك بنكي

من جهة المؤسسة:

المصدر: تقديم خدمات الإيجار بقيمة 45.000 دج

الاستخدام: زيادة الأموال في الحساب البنكي بقيمة 45.000 دج

من جهة مورد الثبيلات:

المصدر: نقص الأموال من الحساب البنكي بقيمة 45.000 دج.

الاستخدام: الحصول على خدمات الإيجار بقيمة 45.000 دج

2- تسجيل العمليات في حساباتها وفق مبدأ القيد المزدوج بالنسبة للمؤسسة فقط.

العملية 01: شراء شاحنة بقيمة 900.000 دج، دفعت نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب

إ	ح/معدات النقل م	إ	ح/البنك م	إ	ح/مورد التثبيتات م
	900.000		450.000		450.000
↑		↑		↑	

العملية 02: شراء بضاعة بقيمة 100.000 دج على الحساب

مرحلة الفاتورة:

إ	ح/مشتريات البضاعة م	إ	ح/موردو المخزونات م
	100.000		100.000
↑		↑	

مرحلة استلام المشتريات:

إ	ح/البضاعة م	إ	ح/مشتريات البضاعة م
	100.000		100.000
↑		↑	

العملية 03: بيع بضاعة بقيمة 150.000 دج بشيك بنكي

مرحلة الفاتورة:

إ	ح/البنك م	إ	ح/مبيعات البضاعة م
	150.000		150.000
↑		↑	

مرحلة إرسال البضاعة:

إ	ح/بضاعة مستهلكة م	إ	ح/بضاعة مخزنة م
	120.000		120.000
↑		↑	

العملية 04: تسديد مصاريف التأمين على معدات النقل بقيمة 50.000 دج بشيك بنكي

إ	ح/مصاريف التأمين م	إ	ح/البنك م
	50.000		50.000
↑		↑	

العملية 05: تسديد دين اتجاه مورد المخزونات بقيمة 70.000 دج بشيك بنكي

إ	ح/مورد المخزونات م	إ	ح/البنك م
	70.000		70.000
↑		↑	

العملية 06: تأجير محل تجاري لمؤسسة أخرى بقيمة 45.000 دج بشيك بنكي

إ	م	إ	م
45.000	تقديم خدمات الإيجار	45.000	ح/ البنك

3- فتح حساب البنك واستخراج الرصيد:

إ	م	إ	م
ر.أ.م 680.000	450.000		
150.000	50.000		
45.000	70.000		
	305.000 دج رصيد		
875.000	875.000		

الرصيد = المجموع الأكبر - المجموع الأصغر
أو

الرصيد = مجموع المدين - مجموع الدائن

الفرق يسجل في الجهة الأصغر وينسب إلى الجهة الأكبر

مجموع المدين = 45.000 + 150.000 + 680.000 = 875.000 دج

مجموع الدائن = 70.000 + 50.000 + 450.000 = 570.000 دج

الرصيد = 570.000 - 875.000 = 305.000 دج

بما أن الجهة الأكبر هي جهة المدين فإن الرصيد يسمى **رصيد مدین** ولكن يسجل في **جهة الدائن** بغرض إعادة التوازن إلى طرفي الحساب. أما المجموع الذي يوضع في الطرفين فهو مجموع المدين لأنه الأكبر.

2-3- المستندات المحاسبية: تقوم كل مؤسسة أثناء الدورة المحاسبية بعدة عمليات مرتبطة بنشاطها الاستغلالي، كالبيع والشراء، تحمل المصاريف، تحديد التكاليف، تحصيل الإيرادات، وغيرها. ولتتمكن من معرفة نتيجة النشاط لا بد من تسجيل هذه العمليات في دفاتر خاصة نقلا عن مجموعة من المستندات القانونية وأوراق الثبوتية.¹³

تعتبر المستندات بمثابة وثيقة يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية، وهي تعتبر كدليل إثبات في حالة حدوث منازعات قضائية بين المؤسسة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية، كما يتم استخدامها في تدقيق الحسابات.¹⁴

من بين أهم هذه المستندات المتعارف عليها نذكر ما يلي:

- مستندات خاصة بعمليات الشراء مثل أوامر الشراء وفواتير الشراء الواردة من عند الموردين.

- مستندات خاصة بعمليات البيع كفواتير البيع المرسلة للزبائن.

¹³ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 61.

¹⁴ صلاح ربيعة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى جدد مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016/2017، ص 26

- مستندات متعلقة بالشحن والتسليم مثل مذكرات الاستلام والتسليم.
- مستندات التسديد والتحصيل مثل الوصولات والحالات البريدية.
- مستندات أخرى مثل العقد التجاري، فواتير الحسم والخصم، عقود التأمين، بالإضافة إلى مختلف الرسائل التجارية الصادرة والواردة المتبادلة بين المؤسسات.

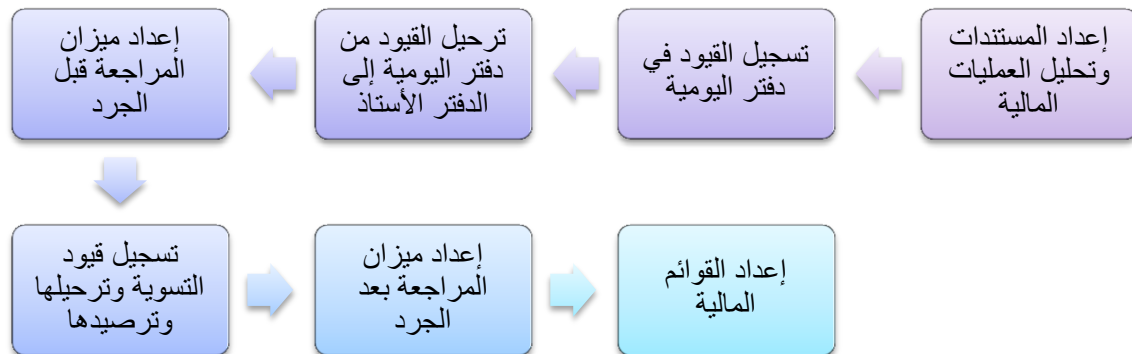
2-4- الدورة المحاسبية

أولاً- تعريف الدورة المحاسبية: هي فترة زمنية محددة في الغالب ما تكون سنة (12 شهراً)، تقوم المؤسسة في نهايتها بتقييم نتيجة نشاطها ما إذا كان ربح أو خسارة، وكذا تحديد حقيقة مركزها المالي. غالباً ما تتطابق الدورة المحاسبية مع السنة المدنية، أي تبدأ في الأول من جانفي من كل عام، وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة.¹⁵

تمثل الدورة المحاسبية في مجموعة من الإجراءات والخطوات التي يتبعها المحاسب والتي تمكنه من القيام بالوظائف الرئيسية للمحاسبة، انطلاقاً من تحديد العمليات المالية إلى غاية تسجيلها ومعالجتها محاسبياً في مختلف الدفاتر المحاسبية القانونية، بغرض الحصول على نتائج هذه العمليات وإصدار كافة القوائم المالية بشكل يضمن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية.¹⁶

إذن يمكن القول أن الدورة المحاسبية هي عبارة عن فترة زمنية محددة تمثل في السنة، وغالب ما تتطابق مع السنة المدنية إلا في بعض الحالات الاستثنائية. يقوم خلالها المحاسب بمجموعة من الإجراءات والخطوات بهدف تقييم نتيجة نشاط المؤسسة ما إذا كان ربح أو خسارة، مع تحديد المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة. تبدأ الدورة المحاسبية بتحديد العمليات المالية، تسجيلها، ومعالجتها بالاستعانة بالدفاتر المحاسبية القانونية، وذلك بغرض إصدار كافة القوائم المالية.

ثانياً- مراحل الدورة المحاسبية: إن الغرض من الدورة المحاسبية هو معالجة البيانات المالية بهدف إعداد قوائم مالية وهي بمثابة سلسلة أنشطة مختلفة ومتكاملة تصل في نهايتها إلى البيانات المطلوبة التي تخدم الأهداف المالية للمنشأة والجهات الأخرى ذات الصلة. وذلك يتم وفق عدة مراحل تتمثل في ما يلي:



¹⁵ كواشي مراد، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، محاضرات عبر الخط، المحاضرة السابعة، موجهة لطلبة السنة الأولى جدد مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، ص4، 2023/2022

¹⁶ صلاح ربيعة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى جدد مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2017/2016، ص26

- إعداد المستندات وتحليل العمليات المالية: إن تحديد وتحليل العمليات المالية التي تتم في المؤسسة يعد من أهم الخطوات في الدورة المحاسبية لأنها تعد أساس بناء جميع الخطوات القادمة. ويجب علي كل محاسب تحديد هذه العمليات يوميا ولا يجب تأجيلها إلى لنهاية الشهر ، و إذا كان هناك معاملات مالية يجب أن يكون لها سند إثبات، وفي هذه الخطوة يجب علي المحاسب التأكد من كل المستندات الخاصة بالمعاملات المالية، ويجب عليه أيضا التمييز بين كل المعاملات المختلفة ومعرفة الحسابات المدينة والحسابات الدائنة حتي يمكن تسجيلها في دفتر اليومية دون أخطاء.
- تسجيل القيود في دفتر اليومية: يعتبر دفتر اليومية أحد أهم الدفاتر المحاسبية التي توضح كل العمليات التي تتم بالمؤسسة حيث يتم تسجيل كل عملية مالية تمت بالمؤسسة وفق مبدأ القيد المزدوج.
- ترحيل القيود من دفتر اليومية إلى الدفتر الأستاذ، وترصيد الحسابات: خلال هذه المرحلة يتم توضيح رصيد كل حساب بمفرده بالمؤسسة، فمن الصعب تحديد رصيد كل حساب من خلال دفاتر اليومية وذلك لكثرة القيود، لذلك يتم الترحيل إلى الدفتر الأستاذ وفتح صفحة لكل حساب وتحديد رصيده في نهاية الفترة.
- إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد: ميزان المراجعة يعمل علي تجميع إجمالي المبالغ و الأرصدة المدينة والدائنة، على أن يكون إجمالي الحسابات المدينة مساويا لإجمالي الحسابات الدائنة، ويتم إعداده عن طريق الأرصدة التي تم الحصول عليها قيمتها من الدفتر الأستاذ.
- تسجيل قيود التسوية وترجيلها وترصيدها: هي القيود التي تصحح أرصدة الأصول والخصوم وكذا أرصدة الإيرادات والمصروفات، لذا يتم عمل قيود التسوية كمرحلة أساسية من الدورة المحاسبية لتحصيل الفترة المالية بكل المبالغ المطلوبة.
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد: في هذه المرحلة يتم إضافة الأرصدة الجديدة التي تم إعداد قيود تسويتها، ويتم إعداد ميزان مراجعة مع إضافة الأرصدة الجديدة بشرط تساوي الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة، وبعد إعداده يتم توفير كافة البيانات والمعلومات التي تساعد على إعداد القوائم المالية.
- إعداد القوائم المالية: هناك 5 قوائم مالية يجب إعدادها في نهاية الفترة المالية وتتمثل في الميزانية، حساب النتائج، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، ملحق.

الختام:

يتضح من خلال هذا المحور أن المحاسبة نظام متكامل يقوم على تسلسل منطقي ومنهجي لمراحل المعالجة المحاسبية. فقد تم إبراز الدور المحوري للتدفقات الاقتصادية باعتبارها جوهر النشاط المالي للمؤسسة، وأهمية القيد المزدوج في ضمان التوازن والمصدقية في التسجيل المحاسبي.

كما تم التأكيد على أن المستندات المحاسبية تمثل الدعامة الأساسية لإثبات العمليات وتوثيقها، في حين تشكل مراحل الدورة المحاسبية الإطار العملي الذي يسمح بتحويل البيانات الأولية إلى معلومات مالية قابلة للاستغلال في التسيير واتخاذ القرار. وبذلك، يوفر هذا المحور للطالب قاعدة معرفية أساسية تمكنه من فهم المعالجات المحاسبية اللاحقة وتطبيقها بشكل صحيح ومنهجي.

المحور الثالث

الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

3-1- الدفاتر المحاسبية

3-1-1- دفتر اليومية

3-1-2- الدفتر الكبير

3-1-3- ميزان المراجعة

3-2- الكشوف المالية

3-2-1- الميزانية

3-2-2- جدول النتائج

تجهيد:

يعد النظام المحاسبي أداة أساسية لتنظيم وتسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، حيث لا يقتصر دوره على مجرد التدوين، بل يتعداه إلى توفير معلومات دقيقة وموثوقة تساعد على متابعة النشاط المالي واتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا الإطار، تمثل الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية الركيزة الأساسية التي يقوم عليها العمل المحاسبي، إذ تضمن الانتقال المنهجي من تسجيل العمليات اليومية إلى عرض النتائج المالية النهائية للمؤسسة.

ويتناول هذا المحور في شقه الأول الدفاتر المحاسبية، من خلال التعريف بدفتر اليومية، والدفتر الكبير، وميزان المراجعة، باعتبارها مراحل مترابطة تهدف إلى تصنيف وتلخيص العمليات المحاسبية والتحقق من سلامة التسجيل. أما الشق الثاني، فيخصص لدراسة الكشوف المالية، وعلى رأسها الميزانية وجدول النتائج، اللذان يعكسان الوضعية المالية ونتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة محاسبية معينة، ويعدان من أهم مخرجات النظام المحاسبي.

3-1- الدفاتر المحاسبية

بين القانون التجاري الجزائري في المواد من 9 إلى 18 إلزامية "التاجر" سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا، بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر وتسجيل الوثيقتين في دفتر الجرد، كما بينت نفس المواد قواعد التسجيل بهذه الدفاتر والهدف من مسكهما.

كما نص القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (ن.م.م) فقد في المادة 20 على أن الكيانات الخاضعة لهذا القانون تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ، ودفترا كبيرا (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة، أما المادة 21 فذكرت أن دفتر اليومية ودفتر الجرد (ولم تذكر دفتر الأستاذ) يتم ترقيمهما والتأشير عليهما من قبل رئيس محكمة مقر الكيان.

إن شروط التسجيل في الدفاتر المحاسبية حددت في المادة 23 حيث نصت على أن يكون التسجيل دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش. والملاحظ أن عدد الدفاتر المحاسبية وكيفية مسكها يختلف تبعا للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة، ومن أهم النظم المحاسبية نجد:

- النظام الكلاسيكي ويعتمد على يومية واحدة وهو النظام الذي سنعتمد عليه في دراستنا لأنه الأسهل للطلاب المبتدئين ، على الرغم من أن هذا النظام لم يعد مستخدما.

- نظام اليوميات المساعدة وهو يعتمد على عدة يوميات مساعدة (يومية مبيعات، يومية مشتريات، يومية بنك ...) ويومية عامة تمثل اليومية القانونية، وهذا النظام ملائم لكل المؤسسات خاصة الكبيرة منها.

3-1-1- دفتر اليومية:

تطرقنا في المحور السابق إلى التدفقات الاقتصادية التي تتم أثناء نشاط المؤسسة وطريقة تمثيلها وتحليلها، وتحديد الأطراف المتأثرة في كل تدفق سواء كمصدر (دائن) أو كاستخدام (مدين). كان الغرض من ذلك هو تسجيلها في دفتر اليومية بطريقة تمدنا بالبيانات الدقيقة المتعلقة بهذه التدفقات وكذا الحصول على سجل تاريخي متسلسل لها.

أولاً: تعريف دفتر اليومية: يعد دفتر اليومية من أهم الدفاتر الإلزامية، تسجل فيه مجمل التدفقات المالية التي تتم في المؤسسة، بطريقة واضحة ومرتبطة ترتيبا تاريخيا يوما بيوم ، طبقا للقواعد المحاسبية، ووفق مبدأ القيد المزدوج.

جاءت المادة 09 من القانون التجاري الجزائري بأن " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

ثانيا- أهمية دفتر اليومية: يمكن إبراز أهمية إعداد دفتر اليومية في ما يلي:¹⁷

- يعتبر مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة، فهو كشف شامل لكافة العمليات التي تمارسها المؤسسة خلال السنة المالية، حيث يتم تسجيل كل تدفق مالي ناتج عن نشاط المؤسسة خلال الدورة.
- يعكس حالة التوازن المحاسبي لبيانات النشاط التجاري، حيث يجب أن يكون لكل نشاط يمارسه المشروع تأثير مزدوج على الوضع المالي فتكون مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين مساوية لمجموع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن في نهاية السنة المالية.
- يتمتع هذا الدفتر بالصفة القانونية ، وبإمكان المؤسسة استخدامه كوثيقة إثبات قانونية في إطار المنازعات التي تحدث مع مختلف المتعاملين في إطار ممارسة النشاط.

ثالثا- التسجيل في دفتر اليومية: بما أن عملية التسجيل في دفتر اليومية تتم وفق مبدأ القيد المزدوج، فإن القيد المحاسبي يتضمن خمسة عناصر أساسية وهي:

- تاريخ العملية.
 - أرقام الحسابات المدينة والدائنة (يتم استخراجها من النظام المحاسبي المالي).
 - أسماء الحسابات المدينة والدائنة.
 - مبالغ الحسابات المدينة والدائنة.
 - شرح العملية، حيث يتم الإشارة إلى العملية و سند الإثبات (رقم الفاتورة، رقم الشيك البنكي،...).
- وعليه يكون شكل دفتر اليومية كما يلي:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
xxx	xxx	التاريخ إسم الحساب المدين إسم الحساب الدائن (سند العملية)	xxx	xxx

تجدر الإشارة إلى أنه عند ترتيب القيود يجب مراعاة تاريخ العملية، أي أنها تكون متتالية لبعضها حسب تاريخ حدوثها. وفي أسفل كل صفحة يتم حساب مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة وتحويل إلى بداية الصفحة الموالية، حيث تكون مجموع المبالغ المدينة تساوي مجموع المبالغ الدائنة.

يمكن تقسيم القيود المحاسبية إلى نوعين أساسيين:

- **القيد البسيط:** هو القيد الذي يتضمن حسابين فقط، أحدهما مدين والآخر دائن بنفس المبلغ وفق مبدأ القيد المزدوج. مثل تسجيل قيد دفع مصاريف التأمين بشيك بنكي رقم 23/12 بقيمة 75.000 دج، يكون كما يلي:

المبالغ	البيان	رقم الحساب
---------	--------	------------

¹⁷ لعياشي نور الدين، مرجع سابق، ص 64

الدائن	المدين		الدائن	المدين
75.000	75.000	التاريخ ح/ مصاريف التأمين ح/ البنك شيك بنكي رقم 23/12	512	616

القيد المركب: هو القيد الذي يتضمن أكثر من حسابين، أي أنه يوجد أكثر من حساب في أحد الطرفين أو كلاهما، مثل شراء معدات صناعية بقيمة 500.000 دج، تسديد نصف المبلغ نقداً.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
250.000	500.000	التاريخ ح/معدات وأدوات صناعية ح/الصندوق ح/ موردو التثبيتات (سند العملية)	53 404	215
250.000				

ملاحظة: يتم تسجيل معطيات الميزانية الافتتاحية في دفتر اليومية في بداية السنة، وذلك بنقل عناصر الأصول كحسابات مدينة، وعناصر الخصوم كحسابات دائنة، ويسمى هذا القيد بالقيد الافتتاحي.

توضيح: تطرقنا في المحور السابق إلى تحليل العمليات إلى مصدر واستخدام، كما تطرقنا إلى نظرية القيد المزدوج، ومن خلال ذلك يمكن القول أن كل عملية اقتصادية تقوم بها المؤسسة تؤثر في حسابين على الأقل، الحساب الذي يظهر في التحليل كمصدر هو حساب دائن ويسجل في دفتر اليومية من جهة الدائن، أما الحساب الذي يظهر في التحليل كاستخدام فهو حساب مدين ويسجل في دفتر اليومية من جهة المدين.

مثال تطبيقي:

بتاريخ 2023/01/02 قدر رأس مال المؤسسة بـ 4.000.000 دج موزع كما يلي:
أراضي بـ 1.000.000 دج، مباني بـ 1.100.000 دج، معدات النقل بـ 900.000 دج، بضاعة بـ 255.000 دج،
الزبائن بـ 52.000 دج، البنك بـ 600.000 دج، الصندوق بـ 150.000 دج، موردو التثبيتات بـ 57.000 دج.

خلال السنة قامت بالعمليات التالية:

- 1- شراء جهاز كمبيوتر بقيمة 95.000 دج تسديد نصف المبلغ نقداً.
- 2- تحويل مبلغ من البنك لتمويل الصندوق بقيمة 210.000 دج.
- 3- تسديد الزبائن لالتزاماتهم نقداً.
- 4- شراء بضاعة بـ 130.000 دج، على الحساب، استلام البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم.
- 5- تسديد المؤسسة لنصف التزاماتها اتجاه مورد التثبيتات بشيك بنكي.
- 6- بيع بضاعة بـ 320.000 دج بشيك بنكي، إرسال البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم، مع العلم أن تكلفة البضاعة 200.000 دج.
- 7- تسديد مصاريف الصيانة والإصلاحات بـ 2.500 دج نقداً.

المطلوب:

- 1- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.
- 2- فتح حساب الصندوق، واستخراج الرصيد.
- 3- ترحيل الحسابات إلى الدفتر الكبير.
- 4- إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد.

الحل:

- 1- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
	1.000.000	أراضي		211
	1.100.000	مباني		213
	900.000	تثبيات أخرى (معدات النقل)		218
	255.000	بضاعة		30
	52.000	الزبائن		411
	600.000	البنك		512
	150.000	الصندوق		53
4.000.000		رأس المال الصادر	101	
57.000		موردو التثبيات	404	
		القيد الافتتاحي		
		العملية 01		
	95.000	ح/ تجهيزات المكتب		218
47.500		ح/ الصندوق	53	
47.500		ح/ موردو التثبيات	404	
		فاتورة رقم...		
		العملية 02		
	210.000	ح/ الصندوق		53
210.000		ح/ البنك	512	
		شيك بنكي رقم...		
		العملية 03		
	52.000	ح/ الصندوق		53
52.000		ح/ الزبائن	411	
		وصل رقم...		

130.000	130.000	العملية 04 ح/ مشتريات البضاعة	401	380
		ح/ موردو المخزونات فاتورة رقم...		
130.000	130.000	//		
		ح/ البضاعة	380	30
52.250	52.250	ح/ مشتريات البضاعة وصل دخول رقم...		
		العملية 05 ح/ موردو التثبيات	512	404
320.000	320.000	ح/ البنك شيك بنكي رقم...		
		العملية رقم 06 ح/ البنك	700	512
200.000	200.000	ح/ مبيعات البضاعة شيك بنكي رقم...		
		//		
200.000	200.000	ح/ بضاعة مستهلكة	30	600
		ح/ بضاعة وصل خروج رقم...		
2.500	2.500	العملية 07 ح/ الصيانة والإصلاحات		
		ح/ الصندوق فاتورة رقم...	53	615

2- فتح حساب الصندوق، واستخراج الرصيد:

م	إ
47.500	ر.أ.م 150.000
2.500	210.000
	52.000
362.000 دج رصيد مدين	
412.000	412.000

الرصيد = المجموع الأكبر - المجموع الأصغر

مجموع المدين = 412.000 دج

مجموع الدائن = 50.000 دج

الرصيد = 412.000 - 50.000 = 362.000 دج

بما أن الجهة الأكبر هي جهة المدين فالرصيد مدين ويسجل من جهة الدائن.

3-1-2- الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ):

هو دفتر إلزامي ترحل إليه كل الحسابات الموجودة في دفتر اليومية، حيث يتم فتح حساب لكل عنصر ظهر في دفتر اليومية خلال فترة معينة، وذلك لتسجيل التغيرات التي تطرأ على هذا العنصر، حيث يسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب، وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية إلى الدفتر الكبير، وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشف المالية.

بالاعتماد على الدفتر الكبير تتمكن المؤسسة في أي وقت من معرفة رصيدها لعنصر معين كحسابها البنكي مثلاً، أو ما عليها من ديون اتجاه مورد المخزونات. ويشمل الدفتر الكبير جميع الحسابات سواء حسابات الميزانية أو حسابات التسيير. إذن الدفتر الكبير هو مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة، والذي يعتبر "الدفتر المرجع" في النظام المحاسبي، حيث يستخدم كأداة لتبويب وتلخيص العمليات المالية، كما أنه يعد مرحلة هامة لإعداد القوائم المالية.¹⁸ قد يكون الدفتر الكبير عبارة عن سجل عادي يتضمن عدة صفحات لكل حساب، أو عبارة عن صفحات متحركة أو بطاقات. أما في حالة المسك الآلي للدفتر الكبير فإن هذا الأخير قد يكون في شكل قرص أو أي حامل آخر لحفظ البيانات.

مثال تطبيقي: بالاعتماد على معطيات المثال السابق

المطلوب: 3- ترحيل الحسابات إلى الدفتر الكبير

م / ح/ 211 أراضي د		م / ح/ 213 مباني د		م / ح/ 218 تشييدات أخرى د	
18 كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 68					
ر.أ.م. 1.000.000		ر.أ.م. 1.100.000		ر.أ.م. 900.000	
ر.م. 1.000.000		ر.م. 1.100.000		ر.م. 95.000	
000. 1.00		1.100.000		995.000	
1.000.00		1.100.000		995.000	

م ح/401 موردو المخزونات د

130.000	ر.د. 130.000
130.000	130.000

م ح/380 مشتريات البضاعة د

0.000 1	000 130
حساب مغلق "مرصد"	

م ح/30 بضاعة د

200.000	ر.أ.م. 255.000
ر.م. 185.000	130.000
385.000	385.000

م ح/512 البنك د

210.000	ر.أ.م. 600.000
52.250	320.000
ر.م. 657.750	
920.000	920.000

م ح/411 الزبائن د

52.000	ر.أ.م. 52.000
حساب مغلق "مرصد"	

م ح/404 موردو التثبيتات د

57.000 ر.أ.م.	52.250
47.500	ر.د. 52.250
104.500	104.500

م ح/615 مصاريف الصيانة د

	2.500
ر.م. 2.500	
0 2.5	2.500

م ح/600 بضاعة مستهلكة د

	200.000
ر.م. 200.000	
200.000	200.000

م ح/53 الصندوق د

47.500	ر.أ.م. 150.000
2.500	210.000
ر.م. 362.000	52.000
412.000	412.000

م ح/101 رأس المال د

4.000.000	ر.د. 4.000.000
4.000.000	4.000.000

م ح/700 مبيعات البضاعة د

320.000	ر.د. 320.000
320.000	320.000

3-1-3- ميزان المراجعة:

هو عبارة عن جدول يتضمن أسماء جميع الحسابات التي ظهرت خلال الدورة والتي وردت في دفتر الأستاذ، وتكون مرتبة حسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي.

تم التطرق سابقا إلى كيفية تسجيل العمليات في دفتر اليومية بالاعتماد على المستندات، ليتم بعدها ترحيل الحسابات إلى الدفتر الكبير، وبعدها إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد حيث تنقل إليه كل العمليات التي حدثت خلال الدورة المحاسبية حيث يشمل جميع المجموعات المحاسبية من حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

إن الهدف من إعداد ميزان المراجعة يتمثل في ما يلي:

- التأكد من صحة تسجيل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية وبأن المبالغ والأرصدة المسجلة من جهة المدين مساوية للمبالغ والأرصدة المسجلة من جهة الدائن وفق مبدأ القيد المزدوج
- التأكد من نقل العمليات من دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير بالشكل الصحيح.
- تقديم ملخص عن أرصدة جميع الحسابات، مما يساعد على تسهيل عملية إعداد الكشوف المالية.

ويتخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	المجموع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
	المجموع	//	//	**	**

بعد القيام بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، تتم عملية الجرد بتحديد الفرق بين أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا، ومن ثم إجراء قيود التسوية الضرورية بغرض مطابقة هذه الأرصدة مع ما هو موجود فعلا. ويتم ذلك بواسطة الجرد المادي أو الجرد المحاسبي. لذلك يمكن القول بأن عمليات الجرد ضرورية لإعطاء صورة واضحة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة.

مثال تطبيقي: (تابع للمثال السابق)

المطلوب: 4- إعداد ميزان المراجعة

رقم الحساب	اسم الحساب	المجموع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
101	رأس المال الصادر	-	4.000.000	-	4.000.000
211	أراضي	1.000.000	-	1.000.000	-
213	مباني	1.100.000	-	1.100.000	-
218	تثبيات أخرى	995.000	-	995.000	-
30	بضاعة	385.000	200.000	185.000	-
380	مشتريات البضاعة	130.000	130.000	-	-
401	موردو المخزونات	-	130.000	-	130.000
404	موردو التثبيات	52.250	104.500	-	52.250

411	الزبائن	52.000	52.000	52.000	-
512	البنك	920.000	262.250	657.750	-
53	الصندوق	412.000	50.000	362.000	-
600	بضاعة مستهلكة	200.000	-	200.000	-
615	مصاريف الصيانة	2.500	-	2.500	-
700	مبيعات البضاعات	-	320.000	-	320.000
	المجموع	5.248.750	5.248.750	4.502.250	4.502.250

3-2-الكشوف المالية

يتعين على كل مؤسسة تخضع للنظام المحاسبي المالي الالتزام سنويا بإعداد الكشوف المالية، باستثناء المؤسسات الصغيرة الخاضعة للمحاسبة المالية المبسطة. حيث توفر الكشوف المالية المعلومات عن الوضع المالي للمؤسسة والتغيرات الحاصلة في وضعيتها المالية، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة، سواء من جهة المؤسسة أو من جهة الأطراف الخارجية والتي تستخدم هذه الكشوف. وتتمثل الكشوف المالية في كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملية للميزانية وحساب النتائج.

3-2-1-الميزانية:

أولاً-تعريف الميزانية: هي عبارة عن جدول يتكون من جانبين، جانب أيمن يرتب عناصر أصول المؤسسة والجانب الأيسر يرتب خصومها، وذلك بتاريخ معين. فالأصول تعبر عن موجودات المؤسسة أما الخصوم فهي التزاماتها أي مصادر تمويل المؤسسة سواء كانت ذاتية (رؤوس الأموال الخاصة) أو خارجية (القروض). وهذا الجدول يتساوى جانبيه من حيث القيمة النقدية، فموجودات المؤسسة لا بد أن تتساوى مع التزاماتها.

الأصول= الخصوم+ رؤوس الأموال الخاصة

حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 عرفت الميزانية في النظام المحاسبي المالي كما يلي: " تعرض الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. ويبرز هذا العرض الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية." تجدر الإشارة إلى أنه وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري يتم التركيز في تعريف عناصر الميزانية من أصول وخصوم ورؤوس الأموال، على الجانب الاقتصادي وليس الشكل القانوني.

ثانياً- مكونات الميزانية:

أ- الأصول: تتكون الأصول من الموارد التي تديرها المؤسسة بفعل أحداث سابقة والموجهة لأن توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق تدفقات نقدية أو ما يعادلها وتكون لصالح المؤسسة. إن ترتيب عناصر الأصول يعتمد على تزايد درجة السيولة.

تجدر الإشارة إلى أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري، يتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة بالرغم من غياب عنصر الملكية، وهو ما يعكس التركيز على الجوهر الاقتصادي للأصول. تنقسم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى أصول غير جارية وأصول جارية، كما يلي:

- **الأصول غير الجارية:** تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة، وهي الأصول التي يتم حيازتها وتوظيفها خلال فترة زمنية تفوق السنة، ومنه تحتوي الأصول غير الجارية على ما يلي:
 - الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة.
 - الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل.
- تشمل الأصول غير الجارية الصنف الثاني حسب المدونة الوطنية للحسابات التي أقرها النظام المحاسبي المالي والمتمثل في الثبittات، فقد تكون أصول معنوية كبرمجيات المعلوماتية وبراءات الاختراع وغيرها، أصول عينية كالأراضي والمباني والمعدات الصناعية، أو أصول مالية كالأسهم والسندات.
- **الأصول الجارية:** هي تلك الأصول التي تتميز بسرعة التحويل والدوران، وتحتوي على ما يلي:
 - الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة المحاسبية.
 - الأصول التي يتم حيازتها لأغراض المعاملات، أو لمدة قصيرة من المتوقع أن تكون السنة.
 - السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.
- حسب المدونة الوطنية للحسابات التي أقرها النظام المحاسبي المالي، فإن الأصول الجارية تشمل الصنف الثالث المتمثل في المخزونات، الصنف الرابع المتمثل في حسابات الغير (حقوق)، والصنف الخامس والمتمثل في الحسابات المالية.
- ب- الخصوم:** تتكون الخصوم من الالتزامات الحالية للمؤسسة والناجمة عن أحداث اقتصادية سابقة، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد التي تملكها المؤسسة. تمثل الخصوم مصادر التمويل للمؤسسة، وقد تكون مصادر تمويل ذاتية مثل مساهمة الشركاء، وقد تكون خارجية مثل القروض طويلة الأجل أو القروض قصيرة الأجل. إن ترتيب عناصر الخصوم يعتمد على تناقص درجة الاستحقاق.
- **الخصوم غير الجارية:** هي الخصوم طويلة الأجل والتي من المتوقع أن تتم تسويتها خلال مدة تفوق السنة وينتج عنها فوائد كالاقتراضات. وحسب المدونة الوطنية للحسابات فهي تشمل بعض حسابات الصنف الأول المتمثل في حسابات رؤوس الأموال (كالحساب 16 الخاص بالاقتراضات).
- **الخصوم الجارية:** هي الخصوم التي من المتوقع أن يتم تسديدها خلال الدورة المحاسبية العادية، أو التي يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال. وتتمثل أساسا في الموردون والديون قصيرة الأجل الأخرى. وحسب المدونة الوطنية للحسابات فهي تشمل بعض حسابات الصنف الرابع والمتمثلة في حسابات الغير (ديون)، وكذا ديون أخرى قصيرة الأجل.
- **رؤوس الأموال الخاصة:** هي الأموال التي وضعها الشركاء (أو المستغل في حالة المؤسسة الفردية) تحت تصرف المؤسسة عند تأسيسها أو بعد ذلك. وهي تمثل الفرق بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية.

$$\text{رأس المال} = \text{الأصول} - (\text{الخصوم الجارية} + \text{الخصوم غير الجارية})$$
- تظهر رؤوس الأموال الخاصة من جهة الخصوم على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي لا يعتبرها من الخصوم واجبة التسديد، وهي تشمل كل حسابات رأس المال وحسابات الاحتياطات والنتيجة وكذا فوارق التقييم.
- ثالثا- أنواع الميزانية:** يمكن تحديد نوعين أساسيين للميزانية، وذلك بالاعتماد على تاريخ إعدادها، وهي كما يلي:
 - أ- الميزانية الافتتاحية:** يتم إعدادها في بداية الدورة المحاسبية أو عند تأسيس المؤسسة، والميزانية الافتتاحية يجب أن تكون متطابقة مع الميزانية الختامية للسنة السابقة، وهي ليست إجبارية قانونيا.
 - ب- الميزانية الختامية:** يتم إعدادها في نهاية الدورة بتاريخ 31 ديسمبر، وهي تظهر نتيجة الدورة سواء كانت ربح أم خسارة، وهذه الميزانية إجبارية قانونيا.

رابعاً- شكل الميزانية: حسب النظام المحاسبي المالي فإن الميزانية تضم من جهة الأصول عناصر الأصول غير الجارية وعناصر الأصول الجارية، ومن جهة الخصوم تضم رؤوس الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية والخصوم الجارية. يعكس جانب الأصول موجودات المؤسسة أما جانب الخصوم فيعكس مصادر تمويل هذه الموجودات.

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	<u>الأصول غير الجارية (ثابتة):</u>			<u>رؤوس الأموال الخاصة:</u>	
20x	تثبيتات معنوية	.....	101	رأس المال الصادر (أو حساب	.....
21x	تثبيتات مادية (عينية)	.....	أو 108	المستغل	.....
23x	تثبيتات جاري إنجازها	.....	106	الاحتياطات	.....
26x	تثبيتات مالية	.....	105	فارق إعادة التقييم	.....
27x	السندات الأخرى المثبتة	.....	12	النتيجة الصافية	.....
...	...	.....	11	الترحيل من جديد	.....
				...	
	<u>مجموع الأصول غير الجارية</u>	.....		<u>مجموع الأموال الخاصة</u>	.....
	<u>الأصول الجارية:</u>			<u>الخصوم غير الجارية:</u>	
3x	مخزونات	.....	16x	القروض والديون المالية	.....
4x	حسابات الغير المدينة	.....	15x	المؤونات	.....
5x	الحسابات المالية	.....		...	
				<u>مجموع الخصوم غير الجارية</u>	.....
				<u>الخصوم الجارية:</u>	
			40x	الموردون	.....
			4x	ديون أخرى	.....
				...	
	<u>مجموع الأصول الجارية</u>	.....		<u>مجموع الخصوم الجارية</u>	.....
	<u>المجموع العام للأصول</u>	.....		<u>المجموع العام للخصوم</u>	.....

تجدر الإشارة إلى أنه في الميزانية الافتتاحية يجب أن يكون جانبي الميزانية دائما متساويين:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

حيث:

الأصول = التثبيتات + المخزونات + حسابات الغير (حقوق) + الحسابات المالية

الخصوم = رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية

خامساً- نتيجة الدورة وصافي المركز المالي:

أ-نتيجة الدورة: يقصد بنتيجة الدورة الربح الذي تحققه المؤسسة أو الخسارة التي تتحملها نتيجة مختلف العمليات التي تقوم بها

خلال الدورة المحاسبية. يمكن حساب نتيجة الدورة المحاسبية بطريقتين:

الطريقة 1- طريقة حسابات الميزانية: يتم حساب نتيجة الدورة وفق هذه الطريقة باستخدام حسابات الميزانية فقط، وتكون النتيجة عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم كما يلي:

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

الطريقة 2- طريقة حسابات التسيير: يتم حساب نتيجة الدورة وفق هذه الطريقة باستخدام حسابات التسيير فقط، وتكون النتيجة عبارة عن الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع المصاريف كما يلي:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع الإيرادات} - \text{مجموع المصاريف}$$

نتيجة الدورة لا تظهر في بداية الدورة في الميزانية الافتتاحية، على اعتبار أن النشاط لم يبدأ بعد، ولم تتحقق أي نتيجة، ويكون حينها مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم.

تظهر النتيجة في الميزانية الختامية كفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم، أو بين مجموع الإيرادات ومجموع المصاريف، بسبب مجموع التدفقات التي حدثت خلال الدورة والتي أدت إلى تغير أرصدة العديد من الحسابات. وهنا تظهر حالتين:

- **حالة الربح:** يكون الفرق بين الأصول والخصوم موجب أي أن الأصول أكبر من الخصوم، وأن المؤسسة حققت ربح يزيد من قيمة رأس المال. وكذلك الأمر إذا استخدمنا طريقة حسابات التسيير، سيكون مجموع الإيرادات أكبر من مجموع المصاريف في حالة الربح.

- **حالة الخسارة:** يكون الفرق بين الأصول والخصوم سالب أي أن الأصول أصغر من الخصوم، وأن المؤسسة حققت خسارة تخفض من قيمة رأس المال. وكذلك الأمر إذا استخدمنا طريقة حسابات التسيير، سيكون مجموع الإيرادات أصغر من مجموع المصاريف في حالة الخسارة.

حسب النظام المحاسبي المالي، فإن نتيجة الدورة سواء كانت ربح أو خسارة تسجل من جهة الخصوم، فإذا كانت ربح تظهر بإشارة موجبة، وإذا كانت خسارة تظهر بإشارة سالبة أو نضع المبلغ بين قوسين.

ب- صافي المركز المالي: يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بعد أن تتخلص من جميع التزاماتها اتجاه الدائنين (أي بعد تسديد جميع ديونها)، فهو يعطي القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة في تاريخ معين. إذن يمكن القول أن صافي المركز المالي يعبر عن الأموال الخاصة التي تم وضعها تحت تصرف المؤسسة، مضاف إليها النتيجة ربح، أو مطروح منها النتيجة خسارة. ويتم حساب صافي المركز المالي بطريقتين كما يلي:

$$\text{ص م م} = \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الديون}$$

$$\text{ص م م} = \text{الأموال الخاصة} \pm \text{نتيجة الدورة}$$

مثال تطبيقي:

بتاريخ 2024/1/2 افتتحت المؤسسة التجارية أعمالها برأس مال قدره X دج، وكانت أرصدة ميزانيتها الافتتاحية كالتالي:
أراضي 410.000، مباني 350.000 دج، معدات النقل 200.000 دج، تجهيزات المكتب 70.000 دج، بضاعة 500.000 دج، الزبائن 90.000 دج، الصندوق 380.000 دج، البنك 550.000 دج، مورد التثبيات يساوي 5/1 (الخمس) من إجمالي الأصول غير الجارية.

وإليك بعض العمليات التي قامت بها خلال هذه الدورة:

- 1- شراء بضاعة بمبلغ 200.000 دج من مورد المخزون "سفيان" بشيك بنكي، تم استلام الفاتورة فقط (الفاتورة رقم 024/1).
- 2- دفع أقساط التأمين على معدات النقل بقيمة 80.000 نقداً.

3- شراء جهاز كمبيوتر بجميع لواحقه من مورد التثبيات "إلياس" بقيمة 150.000 دج، تم تسديد نصف المبلغ بشيك بنكي والباقي على الحساب.

4- سددت مصاريف الكهرباء والغاز بقيمة 65.000 دج نقداً.

5- قامت بتسديد ديونها اتجاه مورد التثبيات "إلياس"، تمت العملية نقداً.

المطلوب:

- إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة، مع تبرير العمليات الحسابية لإيجاد القيم المجهولة.
- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المؤسسة، بما في ذلك القيد الافتتاحي، (نفرض أن الرسم على القيمة المضافة يساوي 0%).

الحل:

1- إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة بتاريخ 2024/1/2:

المبالغ	الخصوم		المبالغ	الأصول	ر.ح
2344000	حسابات رؤوس الأموال		1030000	الأصول غير الجارية	
2344000	رأس المال الخاص	101	410000	أراضي	211
			350000	مباني	213
-	الخصوم غير الجارية		270000	أصول مادية أخرى (معدات نقل وت. مكتب)	218
206000	الخصوم الجارية			الأصول الجارية	30
206000	موردو التثبيات	404	1520000	بضاعة	411
			500000	الزبائن	512
			90000	البنك	53
			550000	الصندوق	
			380000		
2550000	مجموع الخصوم		2550000	مجموع الأصول	

تحديد قيمة ح/موردو التثبيات وح/رأس المال:

لدينا:

موردو التثبيات = 5/1 (الخمس) من إجمالي الأصول غير الجارية.

إجمالي الأصول غير الجارية = ح/الأراضي + مباني + أصول مادية أخرى (معدات نقل وت. مكتب)

$$= 1030000 = 270000 + 350000 + 410000 \text{ دج}$$

ومنه: موردو التثبيات = 5/1030000 = 206000 دج.

ولدينا: مجموع الأصول = مجموع الخصوم

مجموع الأصول = رأس المال + موردو التثبيات

رأس المال = مجموع الأصول - موردو التثبيات

$$\text{ح/رأس المال} = 2344000 - 206000 = 2550000 \text{ دج}$$

3- تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

المبالغ		البيان	أرقام الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2024/1/2		
	410000	أراضي		211
	350000	بنايات		213
	270000	أصول مادية أخرى (م.نقل + ت. مكتب)		218
	500000	بضاعة مخزنة		30
	90000	الزبائن		411
	550000	البنك		512
	380000	الصندوق		53
2344000		رأس المال	101	
206000		موردو التثبيتات	404	
		القيد الافتتاحي		
		1		
	200000	مشتريات بضاعة		380
200000		البنك	512	
		شراء بضاعة بشيك		
		2		
	80000	أقساط التأمينات		616
80000		الصندوق	53	
		تحويل مبلغ من البنك إلى الصندوق		
		3		
	150000	تجهيزات مكتب		218
75000		موردو التثبيتات	404	
75000		البنك	512	
		شراء معدات مكتب وتسديد النصف بشيك والنصف على الحساب		
		4		
	65000	مشتريات غير مخزنة (الكهرباء والغاز)		607
65000		الصندوق	53	
		تسديد مصاريف الكهرباء والغاز نقدا		
		5		
	75000	موردو التثبيتات		404
75000		الصندوق	53	
		تسديد دين المورد		

3-2-2- حساب النتائج: هو بيان يلخص ويرتب الأعباء والمنتجات المحققة من طرف المؤسسة حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، حيث يظهر النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة. كما أنه يحتوي على أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية.

- حدد النظام المحاسبي المالي أهم النواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج، وتتمثل في ما يلي:
- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الأمر الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال.
 - منتجات الأنشطة العادية.
 - المنتجات المالية والأعباء المالية.
 - أعباء المستخدمين.
 - الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
 - المخصصات للاهلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
 - المخصصات للاهلاك ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
 - نتيجة الأنشطة العادية.
 - العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
 - النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
 - النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

في ما يلي الشكل النموذجي لحساب النتائج حسب الطبيعة خلال فترة محددة حسب النظام المحاسبي المالي:

رقم الحساب	البيان	مبالغ السنة N	مبالغ السنة-N
1			
70	المبيعات والمنتجات الملحقه		
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع		
73	الإنتاج المثبت		
74	إعانات الاستغلال		
1	إنتاج السنة المالية = 70/ح + 72/ح + 73/ح + 74/ح		
60	المشتريات المستهلكة		
61 و 62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		
2	استهلاك السنة المالية = 60/ح + 61/ح + 62/ح		
3	القيمة المضافة للاستغلال = (1-2)		
63	أعباء المستخدمين		
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
4	إجمالي فائض الاستغلال = 3-(63/ح + 64/ح)		
75	المنتجات العملية الأخرى		
65	الأعباء العملية الأخرى		

68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
5	النتيجة العملية = $4 + 75/ح - 65/ح - 68/ح + 78/ح$		
76	المنتجات المالية		
66	الأعباء المالية		
6	النتيجة المالية = $66/ح - 76/ح$		
7	النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
A	مجموع منتجات الأنشطة العادية = مجموع مبالغ الحسابات من $70/ح$ إلى $78/ح$ باستثناء $77/ح$		
B	مجموع أعباء الأنشطة العادية = مجموع مبالغ الحسابات من $60/ح$ إلى $68/ح$ باستثناء $67/ح$		
8	النتيجة الصافية للأنشطة العادية = $B - A$		
77	عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		
67	عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		
9	النتيجة غير العادية = $67/ح - 77/ح$		
10	صافي نتيجة للسنة المالية = $8 + 9$		

خاتمة:

يتضح من خلال هذا المحور أن الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية تشكل سلسلة مترابطة تبدأ بتسجيل العمليات المالية بشكل يومي ومنظم، ثم تصنيفها وتجميعها، لتنتهي بعرض صورة شاملة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة. فدفتر اليومية يضمن التوثيق الزمني للعمليات، بينما يسمح الدفتر الكبير بتجميعها حسب الحسابات، ويأتي ميزان المراجعة كأداة رقابية للتحقق من صحة القيود المحاسبية.

أما الكشوف المالية، المتمثلة في الميزانية وجدول النتائج، فتعدّ الوسيلة الأساسية لتلخيص المعلومات المحاسبية وتقديمها لمختلف الأطراف المعنية، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، من أجل تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. وعليه، فإن الإلمام الجيد بهذه الأدوات يعدّ خطوة أساسية لفهم المحاسبة المالية وبناء قاعدة معرفية صلبة تمكّن الطالب من الانتقال إلى دراسة المواضيع المحاسبية المتقدمة.

المحور الرابع

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

4-1 تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به

4-2 انسحاب الشريك من المؤسسة

4-3 تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية

4-5 حساب المستغل

تقهيء:

يعدّ تأسيس المؤسسات وتغير هيكل ملكيتها من أهم الأحداث التي تؤثر مباشرة في الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يستدعي معالجة محاسبية دقيقة ومنظمة. وتكتسي هذه العمليات أهمية خاصة في المؤسسات غير الفردية، حيث يقوم رأس المال على مساهمات الشركاء، سواء تعلّق الأمر بالوعد بالمساهمة أو بالوفاء بها فعلياً، لما لذلك من أثر على حقوق الشركاء والتزاماتهم تجاه المؤسسة.

كما يتناول هذا العنصر بعض الحالات الخاصة المرتبطة بتغير الملكية، مثل انسحاب الشريك من المؤسسة، وما يترتب عنه من تسويات محاسبية تهدف إلى الحفاظ على توازن حقوق الشركاء واستمرارية النشاط. وفي المقابل، يخصص جزء من هذا العنصر لدراسة تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية، التي تتميز بارتباط الذمة المالية للمؤسسة بذمة صاحبها، مما يفرض معالجة محاسبية خاصة. وفي هذا السياق، يعدّ حساب المستغل أداة محاسبية أساسية لتسجيل العلاقة المالية بين صاحب المؤسسة الفردية ومؤسسته.

تمثل حسابات رؤوس الأموال عناصر التمويل التي يقتضيها نشاط المؤسسة، وهذا التمويل قد يأخذ صيغتين أساسيتين، إما التمويل عن طريق الأموال الخاصة وإما التمويل عن طريق الديون المالية. وفي هذا الفصل سيتم التركيز على حسابات الأموال الخاصة (الصف الأول) وبالتحديد الحسابات التي لها علاقة بتكوين رأس المال، وعادة ما تكون حسابات الصف الأول ذات الطبيعة الدائنة.

بغرض المعالجة المحاسبية لتأسيس مؤسسة تجدر الإشارة إلى الشكل القانوني لهذه المؤسسة، فكل شكل يستخدم حسابات معينة عند التأسيس.

4-1- المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء شركة:

يعدّ تأسيس الشركة مرحلة محورية في دورة حياة الشركة، إذ يتم خلالها تحديد الإطار القانوني للنشاط الاقتصادي وتكوين رأس المال الذي يمثل المصدر الأساسي لتمويلها. ويكتسي هذا الاختيار أهمية محاسبية خاصة، لكونه يحدد طبيعة القيود التي تسجّل عند بداية النشاط وكيفية عرض رأس المال في القوائم المالية، ويختلف هذا التسجيل باختلاف نوع الشركة.

في الواقع العملي، تتخذ الشركات في الغالب شكل شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، نظراً لما يميز هذين الشكلين من تقسيم واضح لرأس المال واعتماد مبدأ المسؤولية المحدودة، وهو ما ينعكس مباشرة على المعالجة المحاسبية لعمليات الاكتتاب وتحرير رأس المال. وانطلاقاً من ذلك، يهدف هذا العنصر إلى توضيح الأسس المحاسبية لتسجيل قيود تأسيس الشركة، مع التركيز على كيفية إثبات رأس المال ومختلف المساهمات وفقاً لقواعد النظام المحاسبي المالي.

4-1-1 مراحل التسجيل المحاسبي لإنشاء شركة: تمر عادة المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركات التجارية بمرحلتين أساسيتين، وهما:

– **مرحلة الوعد بالمساهمة:** هو عبارة عن وعود مقدمة في العقد التأسيسي للشركة من قبل الأطراف المؤسسين لها حول تحديد قيمة ونوعية المساهمات (نقدية وعينية) لكل طرف، ويترتب عن ذلك التزام الشركاء تجاه الشركة، مع تحديد تاريخ تسديدها.

– **مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة:** يتم في هذه المرحلة تسديد مختلف المساهمات المتفق عليها في مرحلة الوعد بالمساهمة. يختلف التسجيل المحاسبي لمرحلي الوعد بالمساهمة وتنفيذ الوعد بالمساهمة في شركة ذات مسؤولية محدودة عنه في شركة مساهمة.

أ- التسجيل المحاسبي لإنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة (طلب رأس المال رأس المال دفعة واحدة):

تنص المادة 566 من القانون التجاري الجزائري على أن رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة يُحدد بحرية في النظام الأساسي للشركة، ويقسم إلى حصص متساوية بين الشركاء، مع إلزامية الإشارة إلى رأس مال في جميع الوثائق الرسمية. في هذه الحالة يتم الطلب الكلي لرأس المال، حيث يتم دفع رأس المال العيني والنقدي اللذان تم الوعد بدفعهما.

أ- **مرحلة الوعد بالمساهمة:** إن التسجيل المحاسبي للوعد بالمساهمة في حالة الطلب الكلي لرأس المال يكون يجعل الحساب 456 "الشركاء-عمليات على رأس المال" مدينا بقيمة الوعود بالمساهمات النقدية والعينية المقدمة من طرف كل شريك، مقابل الحساب 101 من جهة الدائن بنفس المبلغ، ونسجل في اليومية ما يلي:

4561	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص عينية)	xxx	
4562	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص نقدية)	xxx	
101	رأس المال الصادر	xxx	
	مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الاكتتاب الكلي		

ب- **مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة:** يتم تنفيذ الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الكلي لرأس المال بترصيد الحساب 456 ليظهر من جهة الدائن مع الحسابات 2x، 3x، 5x، وهي بذلك تمثل المساهمات التي أحضرها المساهمون فعلا، وتسجل محاسبيا كما يلي:

2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
4561	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص عينية)	xxx	
	استلام الحصص العينية (100%)		
5x	حسابات مالية	xxx	
4562	الشركاء-عمليات على رأس المال (حصص نقدية)	xxx	
	استلام الحصص النقدية (100%)		

ملاحظة: يتم استلام حصص الشركاء في تواريخ مختلفة لذلك يتم تكرار القيد الخاص بتنفيذ الوعد بالمساهمة عند استلام كل حصة بقيمة ما تم استلامه، من حصص عينية ونقدية.

مثال تطبيقي:

بتاريخ 2024/2/5 اجتمع مجموعة من الشركاء واتفقوا على إنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة، برأس مال قدره 4.200.000 دج حيث كانت وعودهم بالمساهمات النقدية والعينية كما يلي:

الشريك الأول: وعد بتقديم ما يلي:

1.000.000	- مبنى إداري
500.000	- معدات نقل
700.000	- أموال في الحساب البنكي

الشريك الثاني: وعد بتقديم ما يلي:

620.000	- آلة إنتاجية
580.000	- أموال في الحساب البنكي

الشريك الثالث: وعد بتقديم ما يلي:

460.000 - بضاعة

340.000 - أموال في الصندوق

- بتاريخ 12-02-2024 قدم الشركاء كل مساهماتهم العينية التي وعدوا بتقديمها.

- بتاريخ 17-02-2024 قدم الشركاء كل مساهماتهم النقدية التي وعدوا بتقديمها.

المطلوب:

1- تحديد مجموع المساهمات النقدية والعينية التي قدمها كل شريك.

2- ماهي نسبة مساهمة كل شريك في رأس المال؟

3- تسجيل القيد التأسيسي للشركة (الوعد بالمساهمة، وتنفيذ الوعد بالمساهمة) في دفتر اليومية.

الحل:

1- تحديد مجموع المساهمات النقدية والعينية التي قدمها كل شريك:

الشريك	المساهمات العينية	المساهمات النقدية	المجموع
الشريك الأول	1.500.000	700.000	2.200.000
الشريك الثاني	620.000	580.000	1.200.000
الشريك الثالث	460.000	340.000	800.000
المجموع	2.580.000	1.620.000	4.200.000

2- حساب نسبة مساهمة كل شريك في رأس المال:

$$\text{نسبة مساهمة الشريك الأول} = \frac{\text{مجموع مساهمات الشريك}}{\text{رأس المال}} \times 100 = \frac{2.200.000}{4.200.000} \times 100 = 52,38\%$$

$$\text{نسبة مساهمة الشريك الثاني} = \frac{\text{مجموع مساهمات الشريك}}{\text{رأس المال}} \times 100 = \frac{1.200.000}{4.200.000} \times 100 = 28,57\%$$

$$\text{نسبة مساهمة الشريك الثالث} = \frac{\text{مجموع مساهمات الشريك}}{\text{رأس المال}} \times 100 = \frac{800.000}{4.200.000} \times 100 = 19,01\%$$

3- تسجيل القيد التأسيسي للشركة (الوعد بالمساهمة، وتنفيذ الوعد بالمساهمة) في دفتر اليومية:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		2024-2-5		
	2.850.000	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص عينية)		4561
	1.620.000	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص نقدية)		4562
2.200.000		رأس المال الصادر عن الشريك الأول	1011	
1.200.000		رأس المال الصادر عن الشريك الثاني	1012	
800.000		رأس المال الصادر عن الشريك الثالث	1013	
		مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الكلي لرأس المال		

2.580.000	2.120.000	2024-02-12	أصول ثابتة	4561	2×
	460.000		مخزونات		3×
			الشركاء-عمليات على رأس المال (حصص عينية) استلام الحصص العينية (100%)	4561	
1.620.000	1.620.000	2024-02-17	الحسابات المالية	4562	5×
			الشركاء-عمليات على رأس المال (حصص نقدية) استلام الحصص النقدية (100%)	4562	

ب- مراحل التسجيل المحاسبي لإنشاء شركة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال

نصت المادة 596 من القانون التجاري الجزائري بأن رأس مال شركة المساهمة يجب أن يكتب بكامله، وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بالكامل حين إصدارها (مطلوبة كلياً)، في حين تكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة 25% على الأقل (مطلوبة جزئياً). في هذه الحالة يظهر حساب جديد عند التسجيل في دفتر اليومية وهو الحساب 109 "المساهمون، رأس مال مكتتب غير مطلوب" ليضم 75% من الأسهم النقدية التي تأجل طلبها بعد عملية الاكتتاب. ومنه يمكن القول أن المساهمات النقدية تشمل جزء مطلوب وجزء غير مطلوب حيث:

الجزء المطلوب ————— يسجل في الحساب 4562

الجزء غير المطلوب ————— يسجل في الحساب 109

أ- مرحلة الوعد بالمساهمة: إن التسجيل المحاسبي للوعد بالمساهمة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال يكون بتسجيل الحساب 4561 "الشركاء-عمليات على رأس المال-حصص عينية" مدينا بقيمة الحصص العينية الموعود المساهمة بها والتي سيتم تقديمها عند تنفيذ الوعد بالمساهمة بنسبة 100%، وتسجيل الحساب 4562 "الشركاء-عمليات على رأس المال-حصص نقدية" مدينا بقيمة الحصص النقدية الموعود المساهمة بهي والتي سيتم تقديمها عند تنفيذ الوعد بالمساهمة بنسبة 25% على الأقل، وتسجيل الحساب 109 "رأس مال مكتتب غير مطلوب" مدينا أيضا بقيمة الحصص النقدية الموعود المساهمة بها والتي سيتم تقديمها في فترات لاحقة بخلاف تاريخ تنفيذ الوعد بالمساهمة أي غير المطلوبة حالا والتي يمكن دفعها في مدة يصل أقصاها إلى خمس سنوات والتي تبلغ نسبتها 75% على الأكثر، مقابل الحساب 101 من جهة الدائن بمجموع المبالغ السابقة ونسجل محاسبيا ما يلي:

4561	الشركاء-المساهمات العينية مطلوبة 100%	xxx	xxx
4562	الشركاء-المساهمات النقدية مطلوبة 25% على الأقل	xxx	xxx
109	المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب 75%	xxx	xxx
101	رأس المال الصادر	xxx	xxx
	مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال		

ب- مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة: يتم تسجيل تنفيذ الوعد بالمساهمة بالعناصر التي تم المساهمة بها فعلا، سواء كانت عينية أو نقدية، دون تسجيل المساهمات غير المطلوبة (الموجلة) ويكون التسجيل كما يلي:

×××	×××	أ. ثابتة	4561	2×
	×××	مخزونات		3×
×××		الشركاء-المساهمات العينية		
		إثبات تسديد المساهمات العينية المطلوبة 100%		
×××	×××	الحسابات المالية	4562	5×
		المساهمات النقدية		
		إثبات تسديد 25% على الأقل من المساهمات النقدية المطلوبة		

عند استدعاء الحصص النقدية المؤجلة، أي عندما تصبح المساهمات النقدية المؤجل تسديدها (75%) مستحقة التسديد في الآجال المحددة يتم طلب المساهمات المؤجلة لتسدد من طرف المساهمين المعنيين حيث تسجيل القيد المحاسبي التالي:

×××	×××	الشركاء-المساهمات النقدية (75%)	4562
		المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب	109
		طلب المساهمات المؤجلة 75%	

وعند دفع الحصص النقدية المؤجلة في التاريخ المتفق عليه يتم تسجيل القيد التالي:

×××	×××	البنك	512
		الشركاء-المساهمات النقدية	4562
		إثبات تسديد المساهمات النقدية (75%)	

ملاحظة: تمت معالجة التسجيل المحاسبي لتأسيس شركة بطلب جزئي على رأس المال بطريقة مبسطة ، وذلك لتسهيل الفهم على الطالب، ليتم التعمق فيه لاحقا في مقاييس أخرى.

مثال تطبيقي:

- بتاريخ 2024-01-02 اجتمع ثلاث شركاء A،B، و C واتفقوا على تأسيس شركة مساهمة برأس مال قدره 17.200.000 دج، وكانت عودهم بالمساهمة كما يلي:

المجموع	المساهمات النقدية		المساهمات العينية	الشركاء
	غير المطلوبة	المطلوبة		
5.900.000	800.000	800.000	4.300.000	الشريك A
6.700.000	400.000	3.600.000	2.700.000	الشريك B
4.900.000	760.000	1.140.000	3.000.000	الشريك C
17.500.000	1.960.000	5.540.000	10.000.000	المجموع

- بتاريخ 2024-02-18 قدم الشركاء مساهماتهم العينية والنقدية الموعود بها وكانت كما يلي:

أراضي 3.200.000 دج، مباني 2.000.000 دج، معدات نقل 1.400.00 دج، تجهيزات المكتب 1.100.000 دج، بضاعة 2.300.000، البنك 3.000.000 دج، الصندوق 2.540.000 دج.

- بتاريخ 2025-03-13 تم طلب رأس المال المؤجل، وتم دفعه بشيك بنكي بعد شهرين.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية (الوعد بالمساهمة، تنفيذ الوعد بالمساهمة، طلب رأس المال المؤجل وتسديده).

الحل:

17.500.000	10.000.000	الشركاء-المساهمات العينية المطلوبة	4561
	5.540.000	الشركاء-المساهمات النقدية المطلوبة	4562
	1.960.000	المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب	109
		رأس المال الصادر	101
		مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال	
10.000.000		2024-02-18	
	3.200.000	أراضي	211
	2.000.000	مباني	213
	2.500.000	تثبيات أخرى (معدات النقل، تجهيزات المكتب)	218
	2.300.000	بضاعة	30
5.540.000		الشركاء-المساهمات العينية المطلوبة	4561
		تقديم كل المساهمات العينية	
		//	
	3.000.000	البنك	512
	2.540.000	الصندوق	53
1.960.000		الشركاء-المساهمات النقدية المطلوبة	4562
		تسديد المساهمات النقدية المطلوبة (73,87%)	
		2025-03-13	
	1.960.000	الشركاء-المساهمات النقدية المطلوبة	4562
		المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب	109
1.960.000		طلب المساهمات النقدية المؤجلة (26,13%)	
		2025-05-13	
	1.960.000	البنك	512
		الشركاء-المساهمات النقدية المطلوبة	4562
		تسديد المساهمات النقدية المطلوبة (26,13%)	

4-2- انسحاب الشريك من المؤسسة:

انسحاب الشريك هو خروج أحد الشركاء من الشركة مع استمرار نشاطها وعدم انقضائها. ويترتب عن هذا الانسحاب

ضرورة تسوية الوضعية المالية للشريك المنسحب، وذلك من خلال تحديد حقوقه المالية ودفعها له أو تحويلها إلى حساب جارٍ دائن

في حال انسحابه بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة. أما إذا انسحب قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة فنكتفي بعكس قيد الوعد بالمساهمة بغرض إلغائه. ولا يمس انسحاب الشريك بالشخصية المعنوية للشركة، لكنه يؤثر على هيكل رأس المال وتركيبته الشركاء.

أ- **تحديد نصيب الشريك المنسحب:** عند انسحاب أحد الشركاء من الشركة، تلتزم المؤسسة بتسوية وضعيته المالية وفق قواعد محاسبية دقيقة تضمن العدالة بين الشركاء وتعكس الوضعية المالية الحقيقية للشركة إلى غاية تاريخ الانسحاب. وتعد هذه العملية مرحلة أساسية، لما يترتب عنها من آثار على هيكل رأس المال وتوازن المصالح داخل الشركة، مما يستوجب تحديد حقوق الشريك المنسحب بطريقة موضوعية ومنظمة. ويتم تحديد نصيب الشريك المنسحب من خلال:

- تحديد نصيب الشريك المنسحب في أرباح أو خسائر الشركة إلى غاية تاريخ الانسحاب، وذلك حسب نسبة مشاركته في رأس المال أو وفق ما ينص عليه عقد الشركة.

- تحديد حصته في رأس المال، والمتمثلة في الرصيد حساب رأس مال للشريك المنسحب كما هو مثبت في الدفاتر المحاسبية.

- تحديد نصيبه في الأصول المستترة، وعلى رأسها شهرة المحل، في حال تم الاعتراف بها محاسبيا عند إعادة التقييم.

- تحديد حصته في فرق إعادة التقييم (ح/105)، سواء كان موجبا أو سالبا، الناتج عن إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة قبل الانسحاب.

- تحديد وضعيته تجاه مديونية الشركة، في حال وجود ديون له أو عليه، والتي يتم تسويتها عند تحديد المبلغ النهائي المستحق.

ب- **المعالجة المحاسبية لانسحاب شريك من المؤسسة:** تطرقنا سابقا إلى كيفية المعالجة المحاسبية لإنشاء مؤسسة جماعية، والتي تتم على مرحلتين الوعد بالمساهمة وتنفيذ الوعد بالمساهمة. يمكن لأحد المساهمين أو أكثر الانسحاب من المساهمة في رأس المال، سواء انسحاب جزئي أو كلي.

يمكن أن ينسحب الشريك بعد مرحلة الوعد بالمساهمة وقبل مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة. كما يمكن أن ينسحب بعد مرحلتين الوعد وتنفيذ الوعد بالمساهمة، ويختلف التسجيل المحاسبي في كل حالة.

4-2-1 انسحاب الشريك من المؤسسة قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة: عند الوعد بالمساهمة نسجل الحساب 456 "الشركاء - عمليات على رأس المال" من جهة المدين مع رأس المال الخاص بكل شريك من جهة الدائن، وعند انسحاب الشريك قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة نعكس قيد الوعد بالمساهمة، ليظهر الحساب 456 من جهة الدائن والحساب 101 الخاص بالشريك المنسحب من جهة المدين، وذلك بالمبلغ المراد سحبه. ونسجل في اليومية القيد التالي:

101	رأس المال الصادر	×××	×××
456	الشركاء-عمليات على رأس المال انسحاب الشريك قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة	×××	×××

4-2-2 انسحاب الشريك من المؤسسة بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة: تختلف المعالجة المحاسبية لانسحاب الشريك بحسب ما إذا تم الانسحاب قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة أو بعد تنفيذه. ففي حالة انسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة، يتعين عليه تقديم طلب انسحاب يعرض على الهيئة المختصة داخل الشركة، سواء كانت الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة، حسب الشكل القانوني للشركة. وبعد المصادقة على الطلب، يتم تحديد حقوق الشريك المنسحب محاسبيا، ثم تسوى هذه الحقوق وفق الإجراءات المعتمدة.

تتم المعالجة المحاسبية لانسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة مع مراعات التسلسل الزمني للأحداث الاقتصادية كما يلي:

أ- **طلب انسحاب الشريك:** عند طلب الشريك الانسحاب الجزئي أو الكلي من رأس مال الشركة يظهر الحساب 101 مدين مع الحساب 456 دائن بالمبلغ المراد سحبه، وهذا القيد يعد عكس لقيد الوعد بالمساهمة ونسجل ما يلي:

101	رأس المال الصادر	xxxx	xxxx
456	الشركاء-عمليات على رأس المال طلب انسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة		

ب- إثبات حقوق الشريك المنسحب: بعد تحديد حقوق الشريك المنسحب والمصادقة على طلب انسحابه من طرف الجهة المختصة في الشركة، يتم إثبات هذه الحقوق محاسبيا. ويتم ذلك بتسجيل مبلغ حقوق الشريك في الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية" في الجانب الدائن، مقابل ترصيد الحساب 456 "الشركاء-عمليات على رأس المال"، وذلك لإظهار الالتزام المالي للشركة تجاه الشريك المنسحب. ونسجل القيد التالي:

456	الشركاء-عمليات على رأس المال	xxxx	xxxx
455	الشركاء - الحسابات الجارية إثبات حقوق الشريك المنسحب		

ج- تسديد حقوق الشريك المنسحب: بعد إثبات حقوق الشريك المنسحب محاسبيا في الحسابات الجارية للشركاء، يتم الانتقال إلى مرحلة تسديد هذه الحقوق وفق الوسيلة المعتمدة من طرف الشركة. ويتم التسديد عادة إما نقداً عن طريق الصندوق أو عن طريق البنك. ويترتب عن هذه العملية انقضاء الالتزام المسجل في ذمة الشركة تجاه الشريك المنسحب، وذلك بترصيد الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية" من الجهة المدينة، مقابل تسجيل عملية الدفع في حساب الصندوق أو البنك من الجهة الدائنة. ونسجل القيد التالي:

455	الشركاء-عمليات على رأس المال	xxxx	xxxx
5x	حسابات الخزينة تسديد حقوق الشريك المنسحب		

ملاحظة: عند انسحاب أحد الشركاء وتحديد حقوقه المالية، يسجل كامل المبلغ المستحق له في البداية ضمن الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية"، باعتباره التزاما على عاتق الشركة تجاه الشريك المنسحب، سواء تم التسديد كليا أو جزئيا. وفي حالة قيام الشركة بعدم التسديد أو بتسديد جزء فقط من هذه الحقوق وتأجيل تسديد الجزء المتبقي دون تحديد أجل طويل، يبقى المبلغ غير المسدد مسجلاً في الحساب 455. أما إذا تم الاتفاق بين الطرفين على تأجيل التسديد لفترة طويلة مع تحديد آجال واضحة، فإن المبلغ غير المسدد يحوّل إلى الحساب 164 "قروض وديون مالية"، ويعامل محاسبيا كدين طويل الأجل إلى غاية تسديده.

3-4 تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية:

1-3-4 القيد التأسيسي لعملية إنشاء مؤسسة فردية:

إن رأس المال في المؤسسة فردية يتمثل في الحساب الثانوي 101 "أموال الاستغلال" وهو يعبر عن رأس المال في مؤسسة فردية. وبما أن الملكية فردية للمؤسسة فإن المستغل وبصفته المالك الوحيد، له الحرية التامة في سحب إحدى قيم الأصول النقدية والعينية لاحتياجاته الخاصة أو زيادتها من حسابه الشخصي، ويتم متابعة هذا التغير باستعمال الحساب 108 "حساب المستغل". عند تأسيس مؤسسة فردية يتم تسجيل القيد التالي:

2x	أصول ثابتة	xxxx	xxxx
3x	مخزونات		
5x	حسابات مالية		

		أموال الاستغلال	101	
		القيد التأسيسي لمؤسسة فردية		

يظهر الحساب 101 من جهة الدائن أما جهة المدين فتشمل مختلف العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة.

4-4 حساب المستغل:

عندما يقوم المستغل بإضافة عناصر للمؤسسة (مدفوعات) أو سحب عناصر من المؤسسة (مسحوبات)، تسجل هذه العمليات محاسبيا كما يلي:

في حالة المدفوعات تظهر قيمتها من جهة المدين ليظهر الحساب 108 من جهة الدائن كما يلي:

2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
5x	حسابات مالية	xxx	
108	حساب المستغل	xxx	
	مدفوعات للمؤسسة		

أما في حالة المسحوبات فتظهر قيمتها من جهة الدائن ليظهر الحساب 108 من جهة المدين كما يلي:

108	حساب المستغل	xxx	
2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
5x	حسابات مالية	xxx	
	مسحوبات من المؤسسة		

في نهاية الدورة يستقبل الحساب 101 رصيد الحساب 108 والذي قد يكون مدين أو دائن، بحيث نميز ما يلي:

- إذا كان رصيد الحساب 108 دائن فهذا يعني أن قيمة الدفعات أكبر من قيمة المسحوبات، وبالتالي يرصد مع الحساب 101 من جهة الدائن وهذا ما يفسر بأنه زيادة في رأس مال المؤسسة. ونسجل ما يلي:

108	حساب المستغل	xxx	
101	أموال الاستغلال	xxx	
	رصيد 108 دائن/ زيادة في رأس المال		

- إذا كان رصيد الحساب 108 مدين فهذا يعني أن قيمة المسحوبات أكبر من قيمة المدفوعات وبالتالي يرصد مع الحساب

101 من جهة المدين وهذا ما يفسر بأنه نقصان في رأس مال المؤسسة. ونسجل محاسبيا ما يلي:

101	أموال الاستغلال	xxx	
108	حساب المستغل	xxx	
	رصيد 108 مدين/ انخفاض في رأس المال		

في نهاية الدورة المحاسبية تحقق المؤسسة نتيجة الدورة (ربح/خسارة) وهذه النتيجة بدورها تؤثر على رأس المال، حيث يستقبل

الحساب 101 رصيد الحساب 12 والذي قد يكون مدين أو دائن، بحيث:

في حالة الربح يكون رصيد للحساب 12 دائن، وفي بداية الدورة الموالية يتم ترصيده ليظهر من جهة المدين مع الحساب 101 من جهة الدائن وبالتالي فإنه سيحدث زيادة في رأس المال، ونسجل القيد التالي:

12	نتيجة الدورة	×××	×××
101	أموال الاستغلال النتيجة ربح / زيادة في رأس المال		

في حالة الخسارة يكون رصيد للحساب 12 مدين، وفي بداية الدورة الموالية يتم ترصيده ليظهر من جهة الدائن مع الحساب 101 من جهة المدين وبالتالي فإنه سيحدث انخفاض في رأس المال، ونسجل القيد التالي:

101	أموال الاستغلال	×××	×××
12	نتيجة الدورة النتيجة خسارة / انخفاض في رأس المال		

مثال توضيحي 01:

بتاريخ 2019/01/02 بدأ التاجر نشاطه التجاري برأس مال موزع كما يلي:
أراضي 1.500.000 دج، مباني 900.000 دج، معدات النقل 500.000 دج، بضاعة 250.000 دج، الحساب البنكي 300.000 دج، الصندوق 150.000 دج.

حيث قام خلال الدورة بالعمليات التالية:

- 1- شراء تجهيزات المكتب بقيمة 130.000 دج، دفع نصف المبلغ من أمواله الخاصة؛
 - 2- سحب من الصندوق 120.000 دج لتغطية مصاريف شخصية؛
 - 3- سحب من المخزن بضاعة بقيمة 50.000 دج للاستهلاك العائلي؛
 - 4- سدد فاتورة التأمين الخاصة بمعدات النقل بقيمة 15.000 دج من حسابه الخاص؛
 - 5- وضع في الحساب البنكي للمتجر مبلغ قدره 200.000 دج من أمواله الخاصة؛
- حقق هذا التاجر في نهاية الدورة نتيجة ربح بقيمة 175.000 دج.

المطلوب:

- 1- تسجل العمليات السابقة في دفتر يومية التاجر؛
- 2- متابعة إجراءات ترصيد الحساب 108، والحساب 12 ؛
- 3- بتحديد رأس المال الجديد.

الحل:

- 1- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

		2019/01/02		
3.600.000	1.500.000	أراضي	211	
	900.000	مباني	213	
	500.000	أصول ثابتة أخرى	218	
	250.000	بضاعة	30	
	300.000	الحساب البنكي	512	
	150.000	الصندوق	53	
		أموال الإستغلال	101	
		القيد التأسيسي		
		1		218
	130.000	أصول ثابتة أخرى	108	
65.000		حساب المستغل	404	
65.000		مورد الأصول الثابتة		
		فاتورة الشراء رقم.....		
	120.000	2		108
120.000		حساب المستغل	53	
		الصندوق		
	50.000	3		108
		حساب المستغل	30	
50.000		بضاعة		
	15.000	4		616
15.000		أقساط التأمينات	108	
		حساب المستغل		
	200.000	5		512
		الحساب البنكي	108	
200.000		حساب المستغل		

2- ترصيد الحساب 108، والحساب 12:

ح/ 108 حساب المستغل

65.000	120.000
15.000	50.000
200.000	رد: 110.000

280.000	280.000
---------	---------

نلاحظ من خلال الحساب 108 أن المدفوعات التي وضعها التاجر أكثر من المسحوبات، لذلك يظهر الرصيد دائما بقيمة 110.000 دج، وهذا ما سيأثر على رأس المال بالزيادة.

		2019/12/31		
		حساب المستغل		
110.000	110.00	أموال الإستغلال ترصيد الحساب 108	101	108
		2020/01/02		
		نتيجة الدورة		
175.000	175.000	أموال الإستغلال ترصيد الحساب 12	101	12

3- حساب رأس المال الجديد: لمعرفة رأس المال الجديد نقوم بترصيد الحساب 101:

ح/ 101 أموال الاستغلال

3.600.000	رد: 3.885.000
110.000	
175.000	
3.885.000	3.885.000

ومنه : رأس المال الجديد = 3.885.000 دج

خاتمة:

من خلال دراسة هذا العنصر، يتضح أن المعالجة المحاسبية لعمليات التأسيس وتغير الملكية تشكل مرحلة حساسة في حياة المؤسسة، لما لها من تأثير مباشر على رأس المال والحقوق المالية للشركاء أو المستغل. فالتفريق بين الوعد بالمساهمة والوفاء به يسمح بإظهار الوضع الحقيقي لرأس المال في المؤسسات غير الفردية، كما يضمن الشفافية والدقة في تسجيل التزامات الشركاء. كما أن معالجة انسحاب الشريك من المؤسسة تبرز الدور التنظيمي للمحاسبة في تسوية الحقوق والحفاظ على استقرار المؤسسة. أما في المؤسسات الفردية، فإن اعتماد حساب المستغل يساهم في الفصل المحاسبي بين عمليات صاحب المؤسسة والنشاط المهني، رغم وحدة الذمة المالية قانونياً. وعليه، فإن الإلمام بهذه المفاهيم والمعالجات المحاسبية يُمكِّن الطالب من فهم الجوانب التطبيقية لتأسيس المؤسسات وإدراك أثرها على القوائم المالية، ويعد أساساً ضرورياً لمتابعة دراسة المحاسبة المالية بصورة سليمة.

المحور الخامس

دراسة بعض حسابات

الصنف الأول

المحور الخامس: دراسة بعض حسابات الصنف الأول

1-5 حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)

2-5 حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

3-5 حساب الاحتياطات (الحساب 106)

تمهيد:

يعدّ الصنف الأول من الحسابات من أهم الأصناف في الحاسبة المالية، إذ يضم الحسابات التي تعبر عن حقوق الملكية ومصادر التمويل الدائمة للمؤسسة. وتكتسي هذه الحسابات أهمية خاصة لأنها تعكس العلاقة بين المؤسسة ومالكها، كما تبرز نتائج النشاط المحققة وكيفية معالجتها محاسبيا عبر الفترات المالية المتتالية.

يتناول هذا المحور دراسة بعض حسابات الصنف الأول، وعلى رأسها حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12) الذي يبين الربح أو الخسارة المحققة خلال الفترة، وحساب الترحيل من جديد (الحساب 11) الذي يسمح بنقل نتائج السنوات السابقة، إضافة إلى حساب الاحتياطات (الحساب 106) الذي يمثل جزءا من الأرباح المحتجزة لدعم الاستقرار المالي للمؤسسة. وتمكّن دراسة هذه الحسابات من فهم آلية توزيع النتائج وتعزيز القاعدة المالية للمؤسسة.

خصص النظام المحاسبي المالي الجزائري حسابات الصنف الأول من أجل المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة وهي كما يلي:

- الحساب 10 "رأس المال، الاحتياطات وما يمثّلها": يمثّل المبالغ المقدمة عند تأسيس شركة، سواء من المستغل الفردي أو عن طريق مساهمة، إضافة إلى الجزء المكتسب نتيجة ممارسة النشاط. ويتجزأ هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
- الحساب 101: يمثّل هذا الحساب رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة (رأس المال الاجتماعي) أو الأموال المخصصة أو أموال الإستغلال، فتغير المصطلح المستخدم للدلالة على رأس المال له علاقة بالشكل القانوني للمؤسسة (مؤسسة فردية، مؤسسة جماعية، مؤسسة عمومية...)

- الحساب 103 "العلاوات المرتبطة برأس المال": تقوم المؤسسة بطرح أسهم جديدة في السوق بغرض رفع رأس المال وذلك بقيمة إسمية معينة لكل سهم، وإذا بيعت بسعر أعلى فإن الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحقيقية لهذه الأسهم يسجل في الحساب 103 كعلاوات مرتبطة برأس المال من جهة الدائن.

- الحساب 104 "فارق التقييم": يسجل في هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر التي لم يتم تقييدها في النتيجة، والذي ينتج عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها الحقيقية، وفقا للقوانين المعمول بها.

- الحساب 105: يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيات وفقا للشروط القانونية لإعادة التقييم.
- الحساب 107 "فارق المعادلة": يسجل في هذا الحساب الفرق الموجب بين القيمة الإجمالية للسندات المقومة عن طريق المعادلة وسعر الشراء، حيث أن هذه السندات قد اقتنتها المؤسسة من مؤسسات شريكة بما يعادلها من قيم أخرى غير النقود. وهذا الحساب لا يظهر إلا في حالات معينة.

- الحساب 108 "حساب المستغل": يسجل فيه كل عمليات السحب أو إيداع التي يقوم بها صاحب المؤسسة الفردية (المستغل) خلال دورة الاستغلال.

- الحساب 11 "الترحيل من جديد": يفتح هذا الحساب في الشركات ويستقبل بداية كل سنة رصيد الحساب 12 "نتيجة الدورة" للسنة السابقة، وذلك في انتظار تخصيصها لاحقا. يظهر هذا الحساب من جهة الدائن إذا كانت النتيجة ربح، ويظهر من جهة المدين إذا كانت النتيجة خسارة.

- الحساب 12 "نتيجة الدورة": يستقبل هذا الحساب في نهاية كل سنة أرصدة حسابات الأعباء وأرصدة حسابات الإيرادات المتعلقة بتلك السنة، فإذا كانت إيرادات أكبر من التكاليف فإن النتيجة تكون ربح وتظهر في هذا الحساب من جهة الدائن، أما إذا كانت الإيرادات أقل من التكاليف فإن النتيجة تكون خسارة وتظهر في الحساب 12 من جهة المدين.

- الحساب 13 "المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال": يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 131 "إعانات التجهيز";

- الحساب 132 "إعانات أخرى للاستثمار؛
- الحساب 133 " الضرائب المؤجلة على الأصول؛
- الحساب 134 " الضرائب المؤجلة على الخصوم؛
- الحساب 138 "منتجات أخرى وأعباء مؤجلة.
- الحساب 15 "المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجارية": هي عبارة عن صندوق احتياطي توضع فيه الأموال لمواجهة أخطار متوقعة الحدوث. عند تكوين مؤونات الأعباء يظهر الحساب 15 من جهة الدائن مقابل الحساب 68 "المخصصات للاهلاك والمؤونات وخسائر القيمة" من جهة المدين.
- الحساب 16 "الاقتراضات والديون المماثلة": تتمثل الحسابات الفرعية لهذا الحساب في ما يلي:
 - الحساب 161 "السندات التساهمية؛
 - الحساب 162 "الاقتراضات السندية القابلة للتحويل؛
 - الحساب 163 "الاقتراضات السندية ا أخرى؛
 - الحساب 164 "الاقتراضات لدى مؤسسات القرض؛
 - الحساب 165 "الودائع والكفالات المقبوضة؛
 - الحساب 167 "الديون المترتبة على عقد الإيجار؛
 - الحساب 168 "اقتراضات أخرى وديون مماثلة؛
 - الحساب 169 "علاوات تسديد السندات.
- حسب النظام المحاسبي المالي تسجل مبالغ الاقتراضات في الحسابات الفرعية للحساب 16 من جهة الدائن مع جعل أحد حسابات أموال الخزينة كطرف مدين. وعند التسديد يتم جعل حسابات الاقتراضات المعنية مدينة مقابل حسابات الخزينة كطرف دائن.
- الحساب 17 "الديون المرتبطة بالمساهمات": يقصد بها تلك الديون التي تنشأ بين المؤسسات الشريكة من نفس المجموعة (الفروع والشركات المشاركة) والديون المرتبطة بمساهمات خارج المجموع. ويشمل هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:
 - الحساب 171 "الديون المرتبطة بمساهمات المجموع؛
 - الحساب 172 " الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجموع؛
 - الحساب 173 "الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة؛
 - الحساب 178 "الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات".
- يتم إثبات مبلغ الديون المرتبطة بالمساهمات حسب طبيعتها، يجعل أحد الحسابات الفرعية للحساب 17 كطرف دائن مقابل أحد الحسابات المالية كطرف مدين. وعند إقفال السنة المالية يتم تسجيل الفوائد المترتبة عن الاقتراضات غير المستحق أجلها، في الحسابات الفرعية لكل حساب من حسابات الديون المعنية.
- الحساب 18 "حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة": يخص هذا الحساب العمليات المنجزة بواسطة شركات المساهمة، وهو موضوع تحت تصرف المؤسسات لكي تستقبل خلال السنة المالية العمليات التي تتم بين الفروع والوحدات في ما بينها، أي بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة، ومن الضروري ترصيده عند نهاية السنة المالية.

5-1 حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)

هو حساب ختامي يستخدم في نهاية السنة المالية للتعبير عن الفرق بين مجموع الإيرادات (المنتجات) ومجموع المصروفات (الأعباء) التي تحققت خلال السنة. ويظهر هذا الحساب النتيجة النهائية لأعمال المؤسسة، سواء كانت ربحاً أو خسارة، قبل توزيعها أو ترحيلها إلى حسابات أخرى.

ويعبر هذا الحساب عن الأداء الاقتصادي والمالي للمؤسسة، حيث يظهر ما إذا كانت قد حققت ربحاً أو خسارة نتيجة استغلالها لمواردها خلال الفترة المحاسبية. يتفرع هذا الحساب عادة إلى:

– 120 نتيجة السنة المالية (ربح)، إذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات .

– 129 نتيجة السنة المالية (خسارة)، إذا كانت المصروفات أكبر من الإيرادات .

في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة "ربح" في الحساب 12 من جهة الدائن، وعند افتتاح السنة الجديدة يتم ترصيد الحساب 12 مع الحساب 11 "الترحيل من جديد" . ويتم توزيع النتيجة ربح حسب قرار من الجمعية العامة أو مجلس الإدارة، و يتم تسجيل القيد التالي:

12	نتيجة الدورة	xxx	xxx
11	الترحيل من جديد	xxx	xxx
11	ترحيل النتيجة ربح لبداية الدورة الموالية	xxx	xxx
101		xxx	xxx
106		xxx	xxx
457		xxx	xxx
	توزيع النتيجة ربح		

في نهاية السنة تظهر نتيجة الدورة "خسارة" في الحساب 12 من جهة المدين، وعند افتتاح السنة الجديدة يتم ترصيد الحساب 12 مع الحساب 11 "الترحيل من جديد" . ويتم تغطية النتيجة خسارة حسب قرار من الجمعية العامة أو مجلس الإدارة، و يتم تسجيل القيد التالي:

11	الترحيل من جديد	xxx	xxx
12	نتيجة الدورة	xxx	xxx
101	ترحيل النتيجة خسارة لبداية الدورة الموالية	xxx	xxx
106		xxx	xxx
11	تغطية الخسارة من رأس المال، ودمج الاحتياطات	xxx	xxx

5-2 حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

الحساب 11 "الترحيل من جديد": يفتح هذا الحساب في الشركات ويستقبل بداية كل سنة رصيد الحساب 12 "نتيجة الدورة" للسنة السابقة، وذلك في انتظار تخصيصها لاحقاً. يظهر هذا الحساب من جهة الدائن إذا كانت النتيجة ربح، ويظهر من جهة المدين إذا كانت النتيجة خسارة. وثمّثل فروعه في ما يلي:

- 110 الترحيل من جديد (ربح)، إذا تم ترحيل النتيجة ربح .

- 119 الترحيل من جديد (خسارة)، إذا تم ترحيل النتيجة خسارة

تم التطرق للحساب 11 في العنصر السابق والخاص بنتيجة الدورة، حيث لا يمكن معالجة كلا منهما على حدا، باعتبار أن الترحيل من جديد يخص نتيجة الدورة.

5-3 حساب الاحتياطات (الحساب 106):

هي جزء من الأرباح غير الموزعة، أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، ويمكن توزيعها على المساهمين أو دمجها مع رأس المال أو تخصيصها لامتناع الخسائر، وهذا حسب قرار الهيئة القانونية للمؤسسة¹⁹.

تنقسم الاحتياطات إلى احتياطات قانونية ح/1061، احتياطات منظمة ح/1062، احتياطات النظام الأساسي ح/1063، احتياطات أخرى ح/1068.

مثال توضيحي:

- بتاريخ 2018/01/15 تأسست شركة مساهمة بين ثلاث شركاء، الشريك الأول، الشريك الثاني، الشريك الثالث، برأس مال قدره 30.000.000 دج وكان الوعد بالمساهمة كما يلي:

المجموع	مساهمات نقدية	مساهمات عينية	
12.000.000	2.000.000	10.000.000	الشريك الأول
7.500.000	3.500.000	4.000.000	الشريك الثاني
10.500.000	4.500.000	6.000.000	الشريك الثالث
30.000.000	10.000.000	20.000.000	المجموع

الوحدة : دج

- بتاريخ 2018/01/28 نفذ المساهمون وعودهم وكانت المساهمات كما يلي:

أراضي 3.800.000 دج، مباني 4.750.000 دج، معدات النقل 1.200.000 دج، آلات صناعية 1.300.000 دج، مواد أولية 5.000.000 دج، الحساب البنكي 6.950.000 دج، الصندوق 7.000.000 دج.

- في نهاية 2018 حققت الشركة نتيجة ربح وكانت قيمتها بعد اقتطاع الضرائب على أرباح الشركات 2.000.000 دج، وفي 2019/03/13 عقدت الجمعية العامة للمساهمين، وتم اتخاذ القرارات التالية بشأن توزيع النتيجة:

- تخصيص 15% كاحتياطات؛

- تخصيص 50% على الشركاء حسب حصصهم؛

- الباقي يضاف إلى رأس المال.

- بتاريخ 2019/03/03 قام الشريك الثاني بسحب 50% من مساهماته، حيث سددت الشركة حقوقه بعد شهر نقداً.

المطلوب:

¹⁹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص103

1- توزيع نتيجة الدورة، مع حساب حصة كل شريك؛

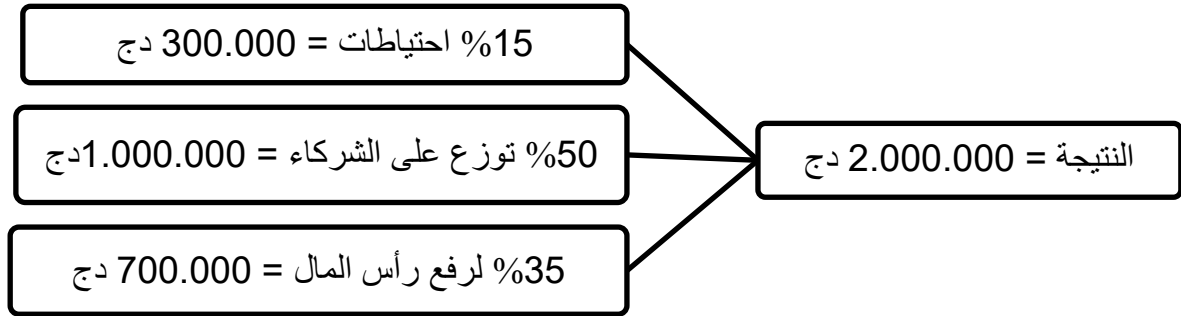
2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية؛

3- حساب رأس المال الجديد.

الحل:

1- توزيع النتيجة مع حساب حصة كل شريك:

أ- توزيع النتيجة:



ب- حساب حصة كل شريك:

نسبة الشريك الأول:

$$100\% \leftarrow 30.000.000$$

$$\%x \leftarrow 12.000.000$$

$$\%40 = \frac{100 \times 12.000.000}{30.000.000} = x$$

نسبة الشريك الثاني:

$$100\% \leftarrow 30.000.000$$

$$\%Y \leftarrow 7.500.000$$

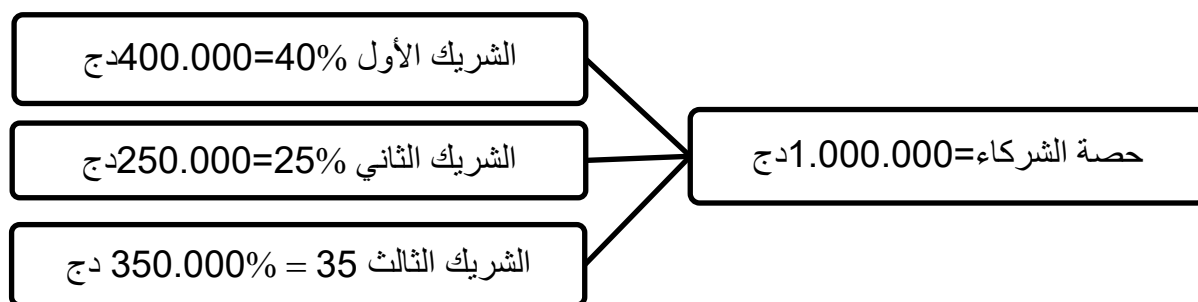
$$\%25 = \frac{100 \times 7.500.000}{30.000.000} = Y$$

نسبة الشريك الثالث:

$$100\% \leftarrow 30.000.000$$

$$\%Z \leftarrow 10.500.000$$

$$\%35 = \frac{100 \times 10.500.000}{30.000.000} = Z$$



– حصة الشريك المنسحب:

إنسحاب الشريك الثاني بـ 50% من مساهماته أي بقيمة 3.750.000 دج.

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية:

		2018/01/15		456
	30.000.000	الشركاء-عمليات على رأس المال		
12.000.000		حصة الشريك الأول	1010	
7.500.000		حصة الشريك الثاني	1011	
10.500.000		حصة الشريك الثالث	1012	
		الوعد بالمساهمة		
		2018/01/28		211
	3.800.000			213
	4.750.000			218
	1.200.000			215
	1.300.000			31
	5.000.000			512
	6.950.000			53
30.000.000	7.000.000			
		تنفيذ الوعد بالمساهمة	456	
		2019/01/02		12
	2.000.000			
2.000.000			11	
		ترصيد الحساب 12 مع الحساب 11		
		2019/01/13		11
	2.000.000			
300.000			106	
400.000			4570	
250.000			4571	

350.000			4572	
700.000			101	
		توزيع نتيجة الدورة لسنة 2018		
	3.750.000	2019/06/03		101
3.750.000			457	
		إثبات حقوق الشريك المنسحب		
	3.750.000	2019/07/03		457
3.750.000			53	
		تسديد حقوق الشريك المنسحب		

3- حساب رأس المال الجديد:

رأس المال الجديد = رأس المال الابتدائي + 35% من النتيجة - نصف نصيب الشريك الثاني

رأس المال الجديد = 30.000.000 + 700.000 - 3.750.000

رأس المال الجديد = 33.050.000 دج

خاتمة:

من خلال دراسة حسابات الصنف الأول محل هذا المحور، يتضح الدور المحوري الذي تلعبه في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة وتطوير حقوق الملكية فيها. فحساب نتيجة السنة المالية يعدّ حلقة الوصل بين النشاط الاقتصادي والنتائج المحاسبية، بينما يساهم حساب الترحيل من جديد في ضمان الاستمرارية المحاسبية عبر نقل نتائج السنوات السابقة إلى الفترات اللاحقة. أما حساب الاحتياطات، فيعكس السياسة المالية للمؤسسة في تدعيم مواردها الذاتية ومواجهة المخاطر المستقبلية أو تمويل التوسعات. وعليه، فإن الإلمام الجيد بهذه الحسابات يَمَكِّن الطالب من فهم كيفية معالجة النتائج المحاسبية وتوظيفها، كما يشكّل أساساً مهماً لتحليل القوائم المالية واتخاذ القرارات المالية الرشيدة.

المحور السادس

محاسبة الرسم على القيمة المضافة

المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة

6-1 التعريف ومجال التطبيق

6-2 قابلية الرسم للخصم

6-3 حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

6-4 التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)

تمهيد:

يعدّ الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة التي تؤثر بشكل مباشر على تسجيل العمليات المحاسبية داخل المؤسسة. فكل عملية شراء أو بيع خاضعة لهذا الرسم تستلزم معالجة محاسبية خاصة تميز بين الرسم المدفوع عند المشتريات والرسم المحصل عند المبيعات. لذلك يهتم النظام المحاسبي المالي بتخصيص حسابات محددة لمعالجة هذا الرسم، بما يسمح بتحديد المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية أو المبلغ القابل للاسترجاع في نهاية الفترة المحاسبية.

ولهذا فإن دراسة الرسم على القيمة المضافة في إطار المحاسبة المالية تركز أساسا على كيفية تسجيل العمليات المتعلقة به ومعالجة الحسابات المرتبطة به وفق القواعد المحاسبية المعمول بها.

6-1 التعريف ومجال التطبيق:

6-1-1 تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يعدّ الرسم على القيمة المضافة (TVA – Taxe sur la Valeur Ajoutée) من أهم الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك، حيث يطبق على السلع والخدمات في مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع. ويعتمد هذا الرسم على مبدأ فرض الضريبة على القيمة المضافة التي تتحقق في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، أي الفرق بين قيمة المبيعات وقيمة المشتريات الخاضعة للرسم. ويتميز هذا النظام بآلية الخصم الضريبي التي تسمح للمؤسسة بخصم الرسم المدفوع على مشترياتها من الرسم المحصل على مبيعاتها، مما يؤدي إلى انتقال العبء الضريبي تدريجيا إلى المستهلك النهائي الذي يتحمل الضريبة فعليا²⁰.

من الناحية المحاسبية، تمثل الضريبة على القيمة المضافة عنصرا مهما في المعالجة المحاسبية للعمليات التجارية، حيث تقوم المؤسسة بدور الوسيط الضريبي بين المستهلك النهائي والإدارة الجبائية، إذ تقوم بتحصيل الرسم على مبيعاتها وتسجيله محاسبيا كرسوم مستحق الدفع، وفي المقابل تستفيد من خصم الرسم المدفوع على مشترياتها وفقا للقواعد التي يحددها التشريع الجبائي. لذلك يتطلب تسجيل عمليات الرسم على القيمة المضافة في المحاسبة احترام القواعد التي يحددها النظام المحاسبي المالي (SCF) والتشريع الجبائي، بما يضمن شفافية المعلومات المالية ودقة تحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسة²¹.

قد اعتمدت الجزائر نظام الرسم على القيمة المضافة في إطار الإصلاحات الجبائية التي شهدتها بداية التسعينيات، حيث تم إدخاله بموجب قانون المالية لسنة 1992 ليحل محل عدد من الضرائب غير المباشرة السابقة، بهدف توسيع الوعاء الضريبي وتحسين فعالية التحصيل الجبائي وتعزيز شفافية النظام الضريبي²².

6-1-2 مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة: تعد معرفة مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (TVA) من الركائز

الأساسية لفهم هذه الضريبة، حيث يوضح العمليات الاقتصادية التي تخضع لها وجوبا وفق التشريع الجبائي. قبل تحديد نطاق التطبيق، يجب التأكيد على أن أي عملية تخضع للـ TVA لا بد أن تتوفر فيها ثلاث شروط أساسية مجتمعة:

1- طبيعة العملية : يجب أن تكون العملية مشمولة قانونيا بالضريبة، مثل بيع السلع، تقديم الخدمات، الأشغال، عمليات

التسليم للنفس، والاستيراد.

2- مكان التنفيذ : يجب أن تتم العملية داخل التراب الوطني.

²⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 1992، الجزائر.

²¹ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر. 2022

²² بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجبائي الجزائري، دار هومة للنشر، الجزائر، 2014

3- الشخص القائم بها : يجب أن يقوم بها شخص يمارس نشاطاً اقتصادياً بصفة مستقلة، سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً.

على الرغم من تحقق هذه الشروط، قد تعفى بعض العمليات من تحصيل الرسم إذا نص القانون على ذلك صراحة. وبالتالي، فإن فهم هذه الشروط يعد أساساً لفهم نطاق تطبيق الرسم على القيمة المضافة. العمليات الخاضعة للضريبة: تتمثل في ما يلي:²³

1- **عمليات بيع السلع:** تخضع للـ TVA جميع عمليات بيع السلع المنقولة داخل التراب الوطني، متى كانت منجزة بصفة اعتيادية ومقابل عوض من طرف شخص خاضع للضريبة. ويشمل ذلك المنتجات الصناعية والتجارية والفلاحية، سواء تم البيع مباشرة أو عن طريق وسيط.

2- **عمليات تقديم الخدمات:** تشمل جميع الخدمات المقدمة مقابل أجر، مهما كانت طبيعتها، متى أُنجزت في إطار نشاط مهني أو تجاري. ومن الأمثلة على هذه الخدمات: النقل، الصيانة، الاستشارات، والأنشطة المهنية المختلفة.

3- **عمليات الأشغال والعقود:** تشمل أشغال البناء والأشغال العمومية والعقود المرتبطة بإنجاز المشاريع، شرط أن تكون منجزة في إطار نشاط اقتصادي منظم. وتعد هذه العمليات من أهم مصادر تحصيل TVA نظراً لقيمتها المالية المرتفعة.

4- **عمليات التسليم للنفس:** يقصد بها استعمال المؤسسة لسلع أو خدمات أنتجتها بنفسها لأغراض غير خاضعة للنشاط المهني، أو إدماجها في استعمال شخصي. وتخضع هذه العمليات للرسم لضمان مبدأ الحياد الجبائي.

5- **عمليات الاستيراد:** تخضع جميع عمليات استيراد السلع والخدمات للـ TVA، بغض النظر عن صفة المستورد أو طبيعة نشاطه. ويتم تحصيل الرسم عند إدخال السلع إلى التراب الوطني من قبل مصالح الجمارك وفق القواعد الجبائية المعمول بها، لضمان المساواة بين السلع المستوردة والمحلية.

6-2 قابلية الرسم للخصم:

تعد قابلية خصم الرسم على القيمة المضافة من الخصائص الجوهرية التي يقوم عليها نظام الضريبة على القيمة المضافة. ويقصد بها إمكانية قيام المؤسسة بطرح مبلغ الضريبة الذي دفعته عند اقتناء السلع أو الخدمات اللازمة لنشاطها من مبلغ الضريبة الذي قامت بتحصيله عند بيع منتجاتها أو تقديم خدماتها.²⁴

تكمن أهمية هذه الآلية في تحقيق مبدأ الحياد الجبائي، حيث لا تتحمل المؤسسة عبء الضريبة بشكل نهائي، بل تقوم فقط بدور الوسيط في تحويلها وتحويلها إلى الخزينة العمومية. وبهذا الشكل يتم تفادي تراكم الضريبة عبر مختلف مراحل الدورة الاقتصادية، بحيث ينتقل العبء الضريبي تدريجياً إلى أن يتحمله المستهلك النهائي.

غير أن ممارسة حق الخصم لا تتم بصورة مطلقة، بل تخضع لجملة من الشروط والضوابط التي يحددها التشريع الجبائي الجزائري. فالمؤسسة لا يمكنها خصم الرسم إلا إذا كان مرتبطاً بنشاطها الخاضع للضريبة، ومثبتاً بوثائق محاسبية قانونية، إضافة إلى ضرورة احترام القواعد الزمنية والمحاسبية المتعلقة بتسجيل العمليات. ويهدف هذا التنظيم إلى ضمان الشفافية الجبائية ومنع أي استعمال غير مشروع لآلية الخصم.

وانطلاقاً من ذلك يمكن التمييز بين عدة حالات تتعلق بقابلية الرسم على القيمة المضافة للخصم، والتي سيتم التطرق إليها فيما يلي:²⁵

²³ Direction Générale des Impôts (DGI), *Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*, Ministère des Finances, Algérie, <http://www.mfdgi.gov.dz>.

²⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب على رقم الأعمال (CTCA)، المادة 29 المتعلقة بنظام خصم الرسم على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية، الجزائر، آخر تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2022.

6-2-1 الرسم القابل للخصم:

لكي يكون الرسم المدفوع على المشتريات قابلاً للخصم، يجب أن تتحقق الشروط التالية مجتمعة:

أولاً: الشرعية والإثبات القانوني للرسم: لكي يكون الرسم المدفوع على المشتريات قابلاً للخصم، يجب أن يكون قانونياً ومثبتاً بشكل صحيح من خلال ما يلي :

– **فرض قانوني :** يجب أن يكون الرسم مفروضاً وفق القوانين الجزائية الخاصة بالTVA، أي أن المؤسسة لم تدفع الرسم بشكل عشوائي أو على عمليات غير خاضعة للضريبة.

– **فاتورة نظامية :** يجب أن تكون المشتريات مصحوبة بوثيقة رسمية (فاتورة) تحتوي على جميع المعلومات الأساسية :

✓ اسم البائع والمشتري

✓ نوع السلعة أو الخدمة

✓ السعر قبل الرسم

✓ نسبة TVA المفروضة

– **أهمية الفاتورة :** وجود هذه الفاتورة يضمن أن الرسم المدفوع مقبول لدى إدارة الضرائب ويمكن تسجيله ومطالبتة بالخصم عند التصريح الضريبي.

إذن لكي تستطيع المؤسسة استرجاع TVA المدفوع، لا يكفي دفع الرسم فقط، بل يجب أن يكون الرسم قانونياً وموثقاً بوثيقة رسمية تثبت صحة العملية أمام الإدارة الضريبية.

ثانياً: ارتباط المشتريات بالنشاط الاقتصادي: لكي يكون الرسم على القيمة المضافة قابلاً للخصم، يجب أن تستخدم السلع أو الخدمات المشتراة في نشاط المؤسسة الاقتصادي، أي في إنتاج سلع أو تقديم خدمات تخضع للTVA، أو في عمليات معفاة يسمح فيها بالخصم:

– **الاستخدام المهني :** يجب أن تكون المشتريات مرتبطة مباشرة بالنشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي للمؤسسة، وليست لأغراض شخصية.

– **العمليات الخاضعة أو المعفاة مع الحق في الخصم :** إذا استخدمت المشتريات لإنتاج سلع أو خدمات تفرض عليها TVA ، أو لعمليات معفاة يسمح القانون فيها بالخصم، يمكن خصم الرسم المدفوع على هذه المشتريات.

– **أهمية الشرط :** يضمن هذا الشرط أن الخصم يستعمل فقط للعمليات الاقتصادية، وبالتالي تحافظ الضريبة على حيادها ولا تتحول عبئاً على المؤسسة.

ثالثاً: المكلف ملتزم بالنظام المحاسبي والجباي: لكي يكون الرسم على القيمة المضافة قابلاً للخصم، يجب أن يكون المكلف بالرسم:

– **خاضعاً لنظام TVA:** أي يمارس نشاطاً اقتصادياً خاضعاً للضريبة، سواء كان شخصاً طبيعياً (تاجر، حرفي، مهني حر) أو شخصاً معنوياً (شركة أو مؤسسة).

– **يمسك محاسبة منتظمة :** يجب أن تكون جميع عمليات الشراء والبيع مسجلة وفق النظام المحاسبي المالي، بحيث يمكن تتبع TVA المدفوع على المشتريات والرسم المحصل على المبيعات بدقة.

²⁵ نفس المرجع، المواد 33-29 المتعلقة بحق الخصم وشروطه.

-أهمية الشرط: يضمن هذا الشرط أن المؤسسة تسجل العمليات بطريقة منظمة، ما يسمح بتطبيق الخصم بشكل قانوني ويجنب أي مشكلات مع الإدارة الضريبية.

6-2-2 الرسم غير القابل للخصم

هناك حالات يحددها القانون تجعل الرسم على القيمة المضافة غير قابل للخصم، أي أن المؤسسة لا تستطيع استرجاعه من إدارة الضرائب. ومن أبرز هذه الحالات:

- 1- العمليات المعفاة دون الحق في الخصم : مثل بعض الخدمات أو السلع المعفاة قانوناً حيث لا يسمح بالاستفادة من الخصم.
- 2- المصاريف الشخصية أو غير المرتبطة بالنشاط المهني :مثل مشتريات شخصية أو نفقات لا تخدم نشاط المؤسسة الاقتصادي.
- 3- الفواتير غير القانونية أو غير مستوفية للشروط الشكلية :أي مستندات الشراء غير صحيحة أو ناقصة المعلومات المطلوبة قانونياً.

في هذه الحالات، يضاف الرسم إلى تكلفة الاقتناء أو الأعباء التشغيلية للمؤسسة، مما يعني أنه يزيد من تكلفة المنتجات أو الخدمات ويؤثر على النتيجة المحاسبية بشكل غير مباشر، لأن المؤسسة لا تستطيع خصمه عند التسوية مع إدارة الضرائب.

6-3 حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

تقوم المؤسسة بتسوية وضعيتها الجبائية اتجاه مصلحة الضرائب بصفة دورية بتسديد قيمة الرسم على القيمة المضافة على مختلف مشترياتها، كما تقوم بتحصيل قيمة الرسم على القيمة المضافة على عمليات البيع التي تقوم بها. ليتم بعدها بتحديد الرسوم واجبة الدفع (الفرق الضريبي) لمصلحة الضرائب، وذلك بالاعتماد على المعادلة التالية:

الفرق الضريبي = مجموع TVA المحصلة على المبيعات - مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات

من خلال هذه المعادلة نميز الحالات التالية:

1- إذا كان الفرق الضريبي موجب يكون:

مجموع TVA المحصلة على المبيعات أكبر من مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات ، أي أن TVA التي حصلت عليها المؤسسة نتيجة عمليات البيع أكبر من TVA القابلة للاسترجاع التي دفعتها المؤسسة أثناء عمليات الشراء، وبما أن TVA رسم حيادي لا يؤثر على نتيجة النشاط فإن هذا الفرق الموجب هذا يعتبر دين ضريبي واجب الدفع لمصلحة الضرائب خلال 20 يوم الأولى من الشهر الموالي، لترفق عملية التسديد بوثيقة جبائية تسمى G50.

2- إذا كان الفرق الضريبي سالب يكون:

مجموع TVA المحصلة على المبيعات أصغر من مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات، أي أن TVA التي دفعتها المؤسسة نتيجة عمليات الشراء التي قامت بها تفوق TVA التي حصلت عليها من عمليات البيع، وبما أن المؤسسة عبارة عن وسيط في عملية تجميع هذا النوع من الرسوم، فإن هذا الفرق يعد حق ضريبي من حقوق المؤسسة لدى مصلحة الضرائب، يعتبر كتسبيق ضريبي للأشهر الموالية.

3- إذا كان الفرق الضريبي معدوم أي أن:

مجموع TVA المحصلة على المبيعات مساوي مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات، أي أن المؤسسة قد دفعت TVA على المشتريات بنفس قيمة TVA التي حصلت عليها من المبيعات، وقامت بدورها كوسيط في جمع هذا الرسم دون أن تنشأ حقوق أو ديون بينها وبين مصلحة الضرائب، فتقوم بإعداد الوثيقة G50 مع الملاحظة "لا شيء".

6-4 المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة: خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 445 "الدولة-الرسوم على رقم الأعمال" من أجل المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة، وتمثل فروعها في ما يلي:

- الحساب 4455 الرسوم على رقم الأعمال الواجب دفعها
- الحساب 4456 رسوم قابلة للاسترجاع على المشتريات، والذي يمكن تجزئته إلى:
 - الحساب 44562 رسوم قابلة للاسترجاع على المشتريات من التثبيتات
 - الحساب 44563 رسوم قابلة للاسترجاع على المشتريات من المخزونات والخدمات
 - الحساب 44567 تسبيقات على الرسم على القيمة المضافة
- الحساب 4457 رسوم محصلة مستحقة على المبيعات

عند قيام المؤسسة بعمليات الشراء للتثبيتات والمخزونات والخدمات، فإنها تقوم بتسديد تكلفة المشتريات مضاف إليها قيمة TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات، والتي تظهر في قيد الشراء من جهة المدين للحساب 4456 "TVA قابلة للاسترجاع على المشتريات".

عند القيام ببيع المخزونات من بضاعة ومنتجات، وكذا تقديم الخدمات، فإن المؤسسة تستلم قيمة مبيعاتها مضاف إليها قيمة TVA المحصلة على المبيعات، والتي تظهر في قيد البيع ضمن الحساب 4457 من جهة الدائن.

في نهاية الشهر تقوم المؤسسة بتسوية وضعيتها الجبائية من خلال إعداد الوثيقة G50 (كما ذكرنا سابقاً).

من خلال ما سبق يمكن القول أن:

$$\text{الفرق الضريبي} = (4457/ح) - (44562/ح + 44563/ح)$$

فإذا كان الفرق موجب نسجل القيد التالي:

4457	مجموع TVA المحصلة على المبيعات	xxx	xxx
44562	مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات	xxx	xxx
44563	مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات	xxx	xxx
4455	TVA واجبة الدفع	xxx	xxx
	دين ضريبي واجب الدفع لمصلحة الضرائب		
4455		xxx	xxx
53	تسديد الدين الضريبي		

أما إذا كان الفرق سالب فنسجل ما يلي:

4457	مجموع TVA المحصلة على المبيعات	xxx	xxx
44567	تسبيق على TVA	xxx	xxx
44562	مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات	xxx	xxx
44563	مجموع TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات	xxx	xxx
	حق ضريبي يعتبر كتسبيق للأشهر الموالية		

مثال تطبيقي:

إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة "الزكية" التجارية للعبور، خلال الثلاثي الأول لسنة 2019:

شهر جانفي:

- 1- شراء بضاعة من عند المورد، وبلغ ثمن الشراء 205.000 دج HT ، حيث تم استلام البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم؛
- 2- شراء تجهيزات المكتب بـ 18.000 دج، تم تسديد المبلغ نقداً؛
- 3- بيع بضاعة للزبون بسعر بيع 190.000 دج، وتم إرسال الفاتورة مع البضاعة التي بلغت تكلفتها 130.000 دج في نفس اليوم؛

شهر فيفري:

- 4- شراء بضاعة بقيمة 170.000 دج HT، وتم استلام الفاتورة مع البضاعة في نفس اليوم، والعملة تمت بشيك بنكي؛
- 5- بيع بضاعة بسعر 270.000 دج وتم إرسال الفاتورة ، وكان استلام المبلغ نقداً؛
- 6- دفع مصاريف التأمين على معدات النقل بقيمة 20.000 دج نقداً؛

شهر مارس:

- 7- شراء بضاعة بقيمة 250.000 دج HT حيث تم استلام البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم؛
- 8- دفع مصاريف الدعاية والإشهار بقيمة 12.000 دج بشيك بنكي؛
- 9- دفع مصاريف الصيانة والإصلاحات لمعدات النقل بقيمة 8.000 دج نقداً؛
- 10- بيع بضاعة بسعر بيع 130.000 دج، وأرسلت الفاتورة مع البضاعة التي بلغت تكلفتها 100.000 دج في نفس اليوم.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المؤسسة، مع إعداد التصريح الضريبي للرسم على القيمة المضافة TVA لشهر جانفي، وشهر فيفري، مع العلم أن التسديد تم نقداً.

الحل:

- التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية:

243.950	205.000	01 (جانفي)	53	380
	38.950			44563
205.000	205.000	فاتورة رقم	380	30
		//		
21.420	18.000	وصل دخول المواد...	53	218
		02		
190.000	226.100	فاتورة الشراء رقم...	700	411
		03		
130.000	130.000	فاتورة البيع رقم ...	30	600
		//		
202.300	170.00	وصل خروج المواد...	512	380
		04 (فيفري)		
270.000	321.300	فاتورة الشراء رقم...	700	53
		05		
51.300		فاتورة البيع رقم...	4457	

23.800	20.000	06	53	616
	3.800			44563
38.930	36.100	فاتورة رقم... 2019/02/20	44563	4457
	6.250			44562
297.500	250.000	التصريح الضريبي لشهر جانفي 07 (مارس)	512	380
	47.500			44563
250.000	250.000	وفاتورة الشراء رقم... //	380	30
14.280	12.000	وصل دخول المواد.... 08	512	623
	2.280			44563
9.520	8.000	فاتورة رقم.... 09	53	616
	1.520			44563
130.000	154.700	فاتورة رقم... 10	700	411
	24.700			4457

100.000	100.000	فاتورة البيع رقم... //	30	600
36.100	51.3000	وصل خروج المواد... 2019/03/20	44563	4457
6.250			44567	
8.950			4455	
8.950	8.950	التصريح الضريبي لشهر فيفري	53	4455

خاتمة:

من خلال ما تم عرضه يتبين أن المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة تعدّ عنصراً أساسياً في تنظيم العمليات المحاسبية داخل المؤسسة، إذ تسمح بتحديد العلاقة المالية بين المؤسسة ومصلحة الضرائب فيما يخص الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للخصم على المشتريات. ويقوم تسجيل هذه العمليات على استعمال حسابات محاسبية مخصصة تمكن من عزل هذا الرسم عن باقي عناصر التكلفة أو الإيراد، باعتباره ضريبة تتحملها في النهاية جهة الاستهلاك النهائي وليس المؤسسة.

كما أن تطبيق مبدأ الخصم يعد من الركائز المحاسبية المهمة في نظام الرسم على القيمة المضافة، حيث يسمح بمقابلة الرسم المحصل بالرسم القابل للخصم قصد تحديد صافي الرسم الواجب دفعه للخزينة أو الرصيد القابل للترحيل. وتقتضي هذه العملية احترام القواعد المحاسبية المتعلقة بإثبات العمليات وتسجيلها وفق الوثائق القانونية المعتمدة، بما يضمن دقة المعلومات المحاسبية وشفافية العلاقة الجبائية.

إن الإلمام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالرسم على القيمة المضافة يشكل أساساً ضروريا لفهم كيفية تسجيل مختلف العمليات المرتبطة به داخل الدفاتر المحاسبية، وهو ما يمهّد لدراسة التطبيقات المحاسبية التفصيلية المرتبطة بهذه الضريبة في مختلف العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

المحور السابع: محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية

1-7 الاقتناء:

1-1-7 تعريف التثبيتات وخصائصها

2-1-7 التصنيف المحاسبي للتثبيتات

3-1-7 محاسبة امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

أولاً- حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسيقات، الحساب 238)

ثانياً- حالة الإنتاج الداخلي

2-7 الاهتلاك:

1-2-7 اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية (تعريف الاهتلاك، اعتماد طريقة الاهتلاك الخطي

فقط، وتأجيل باقي الطرق إلى المحاسبة المالية المعمقة)

2-2-7 خسائر القيمة عن التثبيتات (اعتماد أبسط حالة وتأجيل الحالات المعقدة واسترجاع

الخسارة إلى المحاسبة المالية المعمقة)

3-7 التنازل والتخريد:

1-3-7 التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك

2-3-7 التنازل عن التثبيتات القابلة للاهتلاك

3-3-7 تخريد التثبيتات

تمهيد:

تعدّ التثبيّات المعنوية والعينية من الأصول طويلة الأجل الأساسية للمؤسسة، حيث تستخدم في الإنتاج أو تقديم الخدمات على مدى فترات محاسبية متعددة. ولضمان تسجيل محاسبي دقيق يعكس قيمتها الحقيقية، يركز هذا المحور على كيفية اقتناء التثبيّات، احتساب اهتلاكها وخسائر قيمتها، والتعامل مع التنازل أو التخريد عند انتهاء عمرها الإنتاجي. كما يستعرض التصنيف المحاسبي لهذه الأصول والحسابات المناسبة لتسجيل العمليات المرتبطة بها، مع التركيز على المبادئ الأساسية للاهتلاك والخسائر، مع تأجيل الحالات المعقدة إلى مراحل متقدمة في المحاسبة المالية.

7-1 الافتناء

7-1-1 تعريف التثبيّات وخصائصها

أ- تعريف التثبيّات:

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 (IAS 16) الأصل على أنه: "مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة، وتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية". وتتمثل أهم المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها نتيجة السيطرة على الأصل فيما يلي²⁶:

- استعمال الأصل في عملية إنتاج السلع أو تقديم الخدمات بهدف تحقيق الربح؛
- إمكانية استبدال الأصل بأصول أخرى؛
- استخدام الأصل في تسديد عنصر من عناصر الالتزامات؛
- توزيع الأصل على ملاك المؤسسة.

يعرف النظام المحاسبي المالي التثبيّات على أنها الأصول التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل، وتدرج ضمن دورة الاستثمار، ويتم الاحتفاظ بها قصد استعمالها في الإنتاج أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية²⁷. إذن يمكن القول أن التثبيّات هي الأصول غير الجارية، سواء كانت مادية أو معنوية أو مالية، والتي تخضع لسيطرة المؤسسة وتقتنى بغرض الاستعمال المستمر في النشاط الاقتصادي لمدة تزيد عن سنة مالية واحدة، ومن المتوقع أن تحقق للمؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية، دون أن تكون موجهة لإعادة البيع في المدى القصير.

ب- خصائص التثبيّات : تعدّ التثبيّات من أهم عناصر الأصول في المؤسسة، إذ تمثل الاستثمارات الدائمة التي تقتنى بغرض الاستعمال المستمر في النشاط الاقتصادي، وليس بقصد إعادة البيع. ووفقاً للنظام المحاسبي المالي، تتميز التثبيّات بمجموعة من الخصائص الأساسية التي تميزها عن باقي عناصر الأصول، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1- الطابع الدائم للاستعمال وتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية: تتصف التثبيّات بالطابع الدائم للاستعمال، حيث تستخدم لمدة تتجاوز الدورة المحاسبية الواحدة، وتساهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية سواء بطريقة مباشرة، كالمشاركة في عملية الإنتاج، أو بطريقة غير مباشرة من خلال دعم النشاط الإداري والتسييري للمؤسسة. كما تخضع هذه الأصول لسيطرة المؤسسة، أي أن للمؤسسة حق استعمالها والتحكم في المنافع الناتجة عنها.

2- قابلية القياس المحاسبي والاعتراف بالتكلفة: يشترط النظام المحاسبي المالي إمكانية القياس المحاسبي الموثوق للتثبيّات، إذ لا يعترف به محاسبياً إلا إذا أمكن تحديد تكلفته بشكل دقيق. وعند الاعتراف الأولي، تسجل التثبيّات بالقيمة الأصلية المتمثلة في

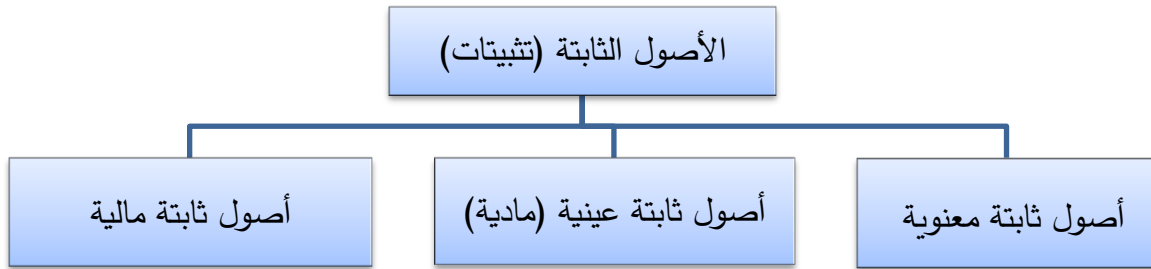
²⁶ International Accounting Standards Board (IASB), *International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment*, 2019.

²⁷ République Algérienne Démocratique et Populaire, *Système Comptable Financier (SCF)*, Ministère des Finances, Algérie, 2009.

تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، مضافاً إليها جميع التكاليف الضرورية لجعل الأصل صالحاً للاستعمال. كما تخضع أغلب التثبيات، باستثناء الأراضي وبعض التثبيات المعنوية ذات العمر غير المحدد، للاهلاك المحاسبي.

3- الانتماء إلى دورة الاستثمار والظهور في الميزانية: تظهر التثبيات في الميزانية ضمن جانب الأصول غير الجارية، وتدرج في إطار دورة الاستثمار لا دورة الاستغلال، مع احترام مبدأ الاستمرارية.

7-1-2 التصنيف المحاسبي للتثبيات: يميز النظام المحاسبي المالي بين عدة أنواع من التثبيات، وذلك بحسب طبيعتها ودورها في نشاط المؤسسة. ويعد هذا التصنيف ضرورياً لفهم أساليب التسجيل المحاسبي والمعالجة اللاحقة لكل نوع منها. وبصفة عامة، تصنف التثبيات إلى ثلاث فئات رئيسية كما يلي:



المصدر: من إعداد الأستاذة

– **التثبيات المعنوية (الحساب 20):** التثبيات المعنوية هي أصول غير ملموسة، لا يكون لها وجود مادي، وتقتنى بغرض الاستعمال المستمر في نشاط المؤسسة، وتسهم في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية. أهم حساباتها:

– 200 مصاريف التأسيس

– 203 مصاريف البحث والتطوير

– 204 برمجيات المعلوماتية وما يماثلها

– 205 الامتيازات، براءات الاختراع، الرخص، العلامات التجارية

– 207: فارق الاقتناء (شهرة الحل)

– 208 تثبيات معنوية أخرى

وتُهلك أغلب التثبيات المعنوية عندما يكون لها عمر استعمال محدد، وتسجل اهتلاكاتها في حسابات الصنف 28.

– **التثبيات المادية (الحساب 21):** التثبيات المادية هي أصول ملموسة لها وجود مادي، تستعمل بصفة دائمة في نشاط المؤسسة سواء في الإنتاج أو تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية. أهم حساباتها:

– 211 الأراضي

– 213 المباني

– 215 التجهيزات التقنية، الآلات والمعدات الصناعية

– 218 تجهيزات أخرى (معدات مكتبية، إعلام آلي، وسائل نقل...)

وتخضع معظم التثبيات المادية للاهلاك المحاسبي، باستثناء الأراضي (211) التي لا تُهلك.

– **التثبيات قيد الإنجاز (الحساب 23):** تمثل التثبيات قيد الإنجاز الأصول التي لم تكتمل بعد ولم تصبح صالحة للاستعمال، وتكون في مرحلة البناء أو التركيب. أهم حساباتها:

- 231 تثبيّات معنوية قيد الإنجاز

- 232 تثبيّات مادية قيد الإنجاز

- 238 تسبيقات على التثبيّات

ولا تخضع هذه التثبيّات للاهلاك إلا بعد دخولها حيز الاستغلال.

- التثبيّات المالية (الحساب 26): التثبيّات المالية هي أصول مالية تحتفظ بها المؤسسة على المدى الطويل، ولا يكون الهدف من اقتنائها المضاربة قصيرة الأجل، بل تحقيق منافع مالية أو استراتيجية. أهم حساباتها:

- 261 مساهمات في مؤسسات أخرى

- 262 سندات مثبّة النشاط

- 267 قروض ممنوحة للغير على المدى الطويل

- 268 ودائع وكفالات مدفوعة

ولا تخضع التثبيّات المالية للاهلاك، لكنها قد تكون محل مخصصات عند انخفاض قيمتها.

- تثبيّات مالية أخرى (الحساب 27): وتشمل الحسابات الفرعية التالية

- 271 السندات المثبّة الأخرى غير السندات المثبّة التابعة لنشاط الحافطة

- 272 السندات التي تمثل حق دين الدائن

- 273 السندات المثبّة التابعة لنشاط الحافطة.

- 274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الائجار

- 275 الودائع والكفالات المدفوعة

- 276 حسابات مدينة أخرى مثبّة

- 277 أسهم وسندات خاصة

- 279 دفعات باقية للتسديد عن السندات المثبّة غير المسددة

- اهتلاكات التثبيّات (الحساب 28):

- 280 اهتلاك التثبيّات المعنوية

- 281 اهتلاك التثبيّات العينية

- 282 اهتلاك تثبيّات الإمتياز

- خسائر القيمة عن التثبيّات (الحساب 29):

- 290 خسائر القيمة عن التثبيّات المعنوية

- 291 خسائر القيمة عن التثبيّات العينية

- 292 خسائر القيمة عن تثبيّات الامتياز

- 293 خسائر القيمة عن التثبيّات قيد الانجاز

- 296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات

- 297 خسائر القيمة عن السندات المثبّة الأخرى

- 298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبّة

يسمح تصنيف التثبيتات وربطها بأرقام الحسابات بفهم منطق التنظيم المحاسبي للأصول غير الجارية، كما يسهل عملية التسجيل المحاسبي للتثبيتات ومعالجة اهتلاكاتها ومؤوناتها وفق النظام المحاسبي المالي.

7-1-3 محاسبة امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

يمكن للمؤسسة اقتناء التثبيتات بطرق متعددة، غير أن أكثرها شيوعاً في الممارسة المحاسبية هما الاقتناء عن طريق الشراء، والاقتناء عن طريق الإنتاج الداخلي. ويختلف أسلوب تقييم التثبيتات وتسجيلها محاسبياً باختلاف طريقة الاقتناء.

أولاً- حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسيقات، الحساب 238): يقصد باقتناء التثبيتات عن طريق الشراء حصول المؤسسة على أصل ثابت من الغير مقابل مبلغ نقدي أو آجل، قصد استعماله بصفة دائمة في نشاطها. وتسجل التثبيتات المكتونة بالشراء بالقيمة الأصلية التي تمثل تكلفة الاقتناء.

وتتكون تكلفة اقتناء التثبيت من:

- سعر الشراء الصافي بعد خصم التخفيضات التجارية؛
- الرسوم والحقوق غير القابلة للاسترجاع؛
- مصاريف النقل والتأمين؛
- مصاريف التركيب والتجربي؛
- أي مصاريف مباشرة أخرى ضرورية لجعل التثبيت صالحاً للاستعمال.

ولا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء:

- التخفيضات المالية؛
- مصاريف الاستغلال العادية؛
- الغرامات والتأخيرات؛
- مصاريف الصيانة الدورية بعد دخول التثبيت حيز الاستعمال.

ومنه:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + رسوم غير مسترجعة - التخفيضات

وتسجل محاسبياً كما يلي:

20x	تثبيتات معنوية	xxx	
21x	تثبيتات عينية	xxx	
404	موردو التثبيتات	xxx	
5xx	حسابات مالية	xxx	
	شراء تثبيتات معنوية وعينية		

ملاحظة: عند دفع تسبيق نقدي على شراء التثبيتات يسجل في الحساب 238 من جهة المدين، وعندما تتم عملية الشراء يرصد هذا الحساب.

ويعترف بالتثبيت المكتنى عن طريق الشراء ابتداء من التاريخ الذي يصبح فيه جاهزاً للاستعمال.

ثانياً- حالة الإنتاج الداخلي: يقصد بالإنتاج الداخلي قيام المؤسسة بإنتاج أو تصنيع التثبيت بنفسها، كإنشاء مبنى، أو تصنيع

آلة، أو تطوير برنامج معلوماتي، قصد استعماله في نشاطها المستقبلي. وتقيم التثبيتات المنتجة داخلياً بـ **تكلفة الإنتاج**، والتي

تشمل:

- تكلفة المواد الأولية المستعملة؛
- تكلفة اليد العاملة المباشرة؛
- نصيب التثبيت من التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالإنتاج؛
- المصاريف المباشرة اللازمة لإنجاز التثبيت.

ولا تدخل ضمن تكلفة الإنتاج:

- التكاليف الإدارية العامة غير المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛
- خسائر الإنتاج غير العادية؛
- مصاريف البيع والتسويق.

ومنه:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستعملة في عملية الإنتاج + مصاريف مباشرة وغير مباشرة خاصة بالإنتاج

وتسجل محاسيبا كما يلي:

	6××	مصاريف	×××	
×××	5××	الحسابات المالية	×××	
×××	40×	الموردون	×××	
		تسجيل مصاريف إنتاج أصول معنوية أو عينية		
	20×	تثبيتات معنوية	×××	
	21×	تثبيتات عينية	×××	
	731	إنتاج قيم ثابتة معنوية		
	732	إنتاج قيم ثابتة عينية		
		تثبيت المصاريف كأصل معنوي أو عيني		

ويسجل التثبيت المنتج داخليا ضمن حسابات التثبيتات قيد الإنجاز إلى غاية اكتماله ودخوله حيز الاستعمال، حيث يحول بعدها إلى حساب التثبيت النهائي ويبدأ احتسابه للاهلاك.

يبرز التمييز بين الشراء والإنتاج الداخلي اختلاف أسس تقييم التثبيتات عند الاعتراف الأولي، حيث تعتمد الأولى على تكلفة الاقتناء، في حين تعتمد الثانية على تكلفة الإنتاج، مع اشتراك الطريقتين في شرط أساسي هو قابلية القياس المحاسبي الموثوق ودخول التثبيت حيز الاستعمال.

مثال تطبيقي:

لدينا بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة والخاصة بأصولها الثابتة:

- 1- تطوير أسلوب إنتاجها وتحملت المصاريف خاصة بمكتب الدراسات بلغت 150.000 دج ، بالإضافة إلى مواد أولية مستهلكة بقيمة 100.000 دج، تم التسديد بشيك بنكي.
- 2- شراء علامة تجارية بقيمة 300.000 ودفعت نصف المبلغ نقدا.
- 3- دفعت تسبيق نقدي على شراء معدات صناعية ، قيمة التسبيق 130.000 دج
- 4- شراء المعدات الصناعية بمبلغ 2.000.000 دج وسددت نصف المبلغ بشيك بنكي.

5- قامت بإنجاز مبنى إداري بوسائلها الخاصة ولاستعمالها الذاتي، وكانت المصاريف كما يلي:

- مواد أولية (اسمنت، رمل، حديد) بتكلفة 800.000 دج

- مصاريف إنتاج مباشرة (أجور العمال) سددت نقدا بقيمة 300.000 دج

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

- حساب تكلفة إنجاز المبنى الإداري :

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + المصاريف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالإنتاج

تكلفة إنجاز المبنى = 800.000 + 300.000

تكلفة الإنجاز = 1.100.000 دج

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

100.000 150.000	100.000 150.000	1	مواد أولية مستهلكة	31	601
			الدراسات والأبحاث	512	617
			مواد أولية		
			البنوك والحسابات الجارية		
250.000	250.000		شيك بنكي رقم....، وصل خروج المواد.... //		
			مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
			إنتاج قيم ثابتة معنوية		
			تثبيت مصاريف التطوير	731	203
150.000 150.000	300.000	2	الامتيازات والحقوق المماثلة		205
			البنوك والحسابات الجارية		
			مورد الأصول الثابتة	512	
			فاتورة رقم....، شيك بنكي رقم.....	404	
130.000	130.000	3	تسبيقات على الأصول		238
			الصندوق	53	
			دفع تسبيق نقدي		
		4			

130.000	2.000.000	معدات صناعية	238	215
935.000		تسيقات على الأصول	53	
935.000		الصندوق	404	
		موردو التثبيتات		
		فاتورة شراء رقم.....		
		5		
	800.000	مواد أولية مستهلكة		601
	300.000	أجور العمال	31	631
800.000		مواد أولية	53	
300.000		الصندوق		
		وصل خروج المواد.....		
		//		
	1.100.000	مباني		213
1.100.000		إنتاج أصول مادية	732	
		استلام المبنى جاهز		

2-7 الاهتلاك:

1-2-7 اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية:

أولاً- تعريف الاهتلاك: حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فإن الاهتلاك هو توزيع منتظم للقيمة القابلة للاهتلاك الخاصة بالأصل على مدة حياته الإنتاجية المقدرة.

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف الاهتلاك في المادة 121-7 بأنه "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه".

عند دراسة الاهتلاك، تجدر الإشارة إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية التي تساعد على فهم آلية احتساب قسط الاهتلاك ومعالجته محاسبيا، ومن أهمها ما يلي:

- **المبلغ القابل للاهلاك:** هو المبلغ الذي يوزع على مدة الاستعمال النافع للأصل، ويمثل الفرق بين تكلفة الأصل والقيمة المتبقية المحتملة له في نهاية عمره التشغيلي.
- **تكلفة الأصل (قيمة الاستثمار):** هي مجموع المبالغ التي تتحملها المؤسسة للحصول على الأصل ووضعه في حالة صالحة للاستعمال، وتشمل ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف المرتبطة بعملية الاقتناء. وتعد تكلفة الأصل الأساس المعتمد في حساب الاهلاك.
- **القيمة المتبقية:** هي صافي المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من الأصل عند نهاية عمره المفيد، بعد خصم التكاليف المتوقعة المتعلقة بخروجه من الخدمة أو بيعه.
- **مدة الاهلاك (العمر المفيد):** تمثل مدة الاستعمال النافع للأصل، أي الفترة التي يتوقع خلالها أن تستفيد المؤسسة من المنافع الاقتصادية الناتجة عنه. ويمكن تحديدها بعدة طرق، من بينها:
 - الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها.
 - عدد وحدات الإنتاج المتوقعة الحصول عليها من الأصل.
 - العمر التقني أو الاقتصادي المتوقع للأصل.
- **تاريخ الحيازة:** هو التاريخ الذي تحصل فيه المؤسسة على الأصل وتصبح قادرة على استعماله، ويعتمد عليه في تحديد بداية احتساب قسط الاهلاك.
- **تاريخ التنازل:** هو تاريخ خروج الأصل من ملكية المؤسسة، سواء عن طريق البيع أو أي شكل آخر من أشكال التنازل، ويتوقف عنده احتساب الاهلاك.
- **قسط الاهلاك:** هو الجزء من المبلغ القابل للاهلاك الذي يحمل على نتيجة فترة محاسبية معينة، ويمثل التناقص في قيمة الأصل الناتج عن الاستعمال أو التقادم أو مرور الزمن.
- ثانياً- حساب الاهلاك بطريقة الاهلاك الخطي:** تعرف أيضاً بأسلوب الأقساط المتساوية، أو أسلوب الإهلاك الثابت، وتقوم هذه الطريقة على اهلاك الأصل الثابت بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال (العمر الإنتاجي للأصل) فهو يؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل.
- كما عرف بأنه صندوق تقوم المؤسسة سنوياً بوضع قيمة ثابتة فيه لتكون هذه الأموال كمصاريف تسجل سنوياً. وبحسب قسط الاهلاك حسب هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{قسط الاهلاك الثابت} = \frac{\text{قاعدة الاهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

مع العلم أن:

$$\text{قاعدة الاهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة الباقية المتوقعة}$$

وبما أن:

$$\text{معدل الاهلاك الثابت} = \frac{1}{n} = \frac{1}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

فإن:

$$\text{قسط الاهلاك الثابت} = \text{قاعدة الاهلاك} \times \text{معدل الاهلاك}$$

إذا تم الحصول على الأصل خلال السنة وليس في بدايتها فإنه ولحساب قسط الاهتلاك للسنة الأولى نستخدم إحدى الطريقتين:

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك × عدد الأيام المتبقية من السنة / 360

أو

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = قاعدة الاهتلاك × معدل الاهتلاك × عدد الأشهر المتبقية من السنة / 12

مع العلم أنه:

- إذا تمت عملية الشراء من 1 إلى 15 من الشهر يحتسب الشهر كاملاً.
- إذا تمت عملية الشراء من 16 إلى 30 من الشهر فلا يحتسب شهر الشراء.
- أما في حالة التنازل عن الأصل فإنه:
- إذا تمت عملية التنازل من 1 إلى 15 من الشهر فلا يحتسب شهر التنازل.
- إذا تمت عملية التنازل من 16 إلى 30 من الشهر فيحتسب شهر التنازل كاملاً.
- تقوم المؤسسة بإعداد بطاقتين لكل أصل من أصولها القابل للاهلاك، وهما:
- بطاقة فنية تحتوي على خصائص الأصل، كالاسم، الرمز، القيمة، تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال، معدل الاهتلاك، اسم المورد، رقم الفاتورة؛
- بطاقة تقنية (جدول الاهتلاك) والتي تعطي صورة عن الوضعية التي آل إليها الأصل من تناقص خلال عمره الإنتاجي. ويأخذ جدول الاهتلاك الشكل الموالي:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع (المتراكم)	القيمة المحاسبية الصافية

حيث:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - الاهتلاك المجمع

الاهتلاك المجمع = مجموع أقساط الاهتلاك للسنوات السابقة - قسط السنة الحالية

ثالثاً: التسجيل المحاسبي للاهتلاكات: يتم تسجيل الاهتلاكات -مهما كانت الطريقة المتبعة لحسابها- في نهاية الدورة 12/31 ن في الحساب 28× "قيم الاهتلاك الثابتة" من جهة الدائن، مقابل الحساب 681 "أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة" من جهة المدين، وذلك كما يلي:

681	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	×××
28×	قيم اهتلاك التثبيتات	×××
	تسجيل قسط الاهتلاك السنوي	

عندما يهتك التثبيت بالكامل يتم إخراجها من موجودات المؤسسة، فيتم جعل مجموع الحساب 28× مدينا مقابل حساب الأصل الثابت المعني الحساب 2× دائناً. ويسجل كما يلي:

28×	قيم الاهتلاك الثابتة (إهلاك متراكم)	×××
2×	الأصل الثابت	×××
	ترصيد الحساب 28 مع الحساب 2×	

مثال تطبيقي:

إليك بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة الصناعية والخاصة بأصولها الثابتة خلال دورة 2019 :

1-2019/02/1 قامت بتطوير طريقة إنتاج أحد منتجاتها، وتحملت بذلك المصاريف التالية: استهلكت مواد أولية موجودة في المخازن بقيمة 375.000 دج، أجور العمال 260.000 دج تم تسديدها بشيك بنكي.

4-2019/01/01 دفعت تسبيق نقدي على شراء آلة إنتاجية، قيمة التسبيق 100.000 دج.

12-2019/01/01 شراء الآلة الإنتاجية بـ 1.380.000 دج وتحملت المصاريف التالية: مصاريف النقل 120.000 دج ، مصاريف التركيب والتجميع 190.000 دج ، مصاريف الصيانة والإصلاحات 50.000 دج تم تسديد المبالغ بشيك بنكي. القيمة المتبقية للآلة في نهاية عمرها الإنتاجي هي 110.000 دج، وعمرها الإنتاجي 5 سنوات.

8-2019/05/08 بناء مبنى إداري بوسائلها الخاصة ولاستخدامها الذاتي، وتحملت المصاريف التالية: مواد أولية مستهلكة 370.000 دج، أجور العمال 340.000 دج 50 % خاصة بعمال التنفيذ، تم التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 0%

- 1- تحديد تكلفة حيازة الآلة الإنتاجية والمبنى الإداري
- 2- بإعداد جدول اهتلاك الآلة الإنتاجية بطريقة الإهلاك الثابت مع توضيح العمليات الحسابية.
- 3- تسجيل عمليات امتلاك (حيازة) مختلف التجهيزات أعلاه في يومية المؤسسة مع تسجيل قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية بتاريخ 2019/12/31.

الحل:

– تحديد تكلفة حيازة الآلة الإنتاجية والمبنى الإداري :

أ – حساب تكلفة حيازة الآلة الإنتاجية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + رسوم غير مسترجعة – التخفيضات

$$\text{تكلفة الشراء} = 1.380.000 + 120.000 + 190.000$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 1.690.000 \text{ دج.}$$

ب – تكلفة إنتاج المبنى:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة

$$\text{تكلفة الإنتاج} = 370.000 + 170.000$$

$$\text{تكلفة الإنتاج} = 540.000 \text{ دج}$$

2- بإعداد جدول اهتلاك الآلة الإنتاجية بطريقة الإهلاك الثابت مع توضيح العمليات الحسابية:

أ – طريقة الحساب:

قاعدة الاهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية المحتملة للأصل

$$\text{قاعدة الاهتلاك} = 1.690.000 - 110.000 = 1.580.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{قاعدة الاهتلاك}}{\text{العمر الانتاجي للأصل}} = \frac{1.580.000}{5} = 316.000 \text{ دج.}$$

ب-جدول الاهتلاك:

السنة	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	ق.م.ص
2019	1.580.000	316.000	316.000	1.374.000
2020	1.580.000	316.000	632.000	1.058.000
2021	1.580.000	316.000	948.000	742.000
2022	1.580.000	316.000	1.264.000	426.000
2023	1.580.000	316.000	1.580.000	110.000

3- تسجيل عمليات امتلاك (حيازة) مختلف التثبيات أعلاه في يومية المؤسسة مع تسجيل قسط اهتلاك الآلة الإنتاجية

بتاريخ 2019/12/31:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين		الدائن	المدين
		2019/01/02		
	375.000			601
	260.000			631
375.000			31	
260.000			512	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		//		
	635.000			203
635.000			731	
		تثبيت المصاريف كأصل معنوي		
		2019/01/04		
	100.000			238
100.000			53	
		تسبيق نقدي		
		2019/01/12		
	1.690.000			215
1.590.000			512	
100.000			238	
		فاتورة شراء رقم ...		
		//		
	50.000			615
50.000			512	
		تسديد مصاريف الصيانة والاصلاحات		

		2019/05/08		
	370.000			601
	170.000			631
370.000			31	
170.000			512	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		//		
	540.000			213
540.000			732	
		تثبيت المصاريف كأصل مادي		
		2019/12/31		
	316.000			681
316.000			2815	
		قسط الاهتلاك السنوي لسنة 2019		

7-2-2 خسائر القيمة عن التثبيتات: على خلاف الاهتلاكات التي تخص بعض عناصر التثبيتات فإن مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق، سندات المساهمة والتوظيف). فعند إقفال الحسابات السنوية المتعلقة بالدورة المعنية، تقوم المؤسسة باختبار تدني قيم أصولها لأسباب مختلفة أو لظروف غير مرتقبة. فإذا تبين أن القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني أقل من القيمة المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة بعد إثبات قيم الاهتلاكات، فإنه يتم الاعتراف بالفارق السلبي على أنه تدني في قيمة الأصل.

خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 29 "خسائر القيمة عن التثبيتات لتسجيل هذا الفرق السالب بين القيمتين السابقتين.

إن المعالجة المحاسبية لخسارة القيمة تكون بنفس طريقة المعالجة المحاسبية للتثبيتات، مع استعمال الحساب 29 في تسجيل خسارة القيمة بدلا من الحساب 28 في الاهتلاكات. وتصدر الإشارة إلى أن تسجيل الخسارة في قيمة الأصل القابل للاهلاك يؤدي إلى تغيير قسط الاهتلاك السنوي خلال السنوات التي تلي تسجيل الخسارة.²⁸ ويتم إثبات الخسارة المسجلة في القيمة وفق القيد المحاسبي التالي:

68x			xxx	
29x		إثبات مخصص خسارة القيمة		xxx

في نهاية الدورة يتم تسوية حساب خسائر القيمة عن التثبيتات، وإعادة النظر في القيم المعتمدة ونميز ما يلي:

أولاً: إذا تبين زيادة في قيمة التدهور يتم تسجيل نفس القيد الخاص بتكوين مخصصات خسائر القيمة، وذلك يجعل الحساب 68x مدين مقابل الحساب 29x دائن بقيمة التدهور.

²⁸ لعياشي نور الدين، مرجع سابق، ص208

ثانياً: إذا تبين ضرورة تخفيض قيمة التدهور أو إلغائه نهائياً، يتم جعل الحساب 78× "استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات" دائن مقابل الحساب 29× مدين

ملاحظة: يتم إثبات المبلغ الصافي للتبittات التي تكون موضع اهتلاك في الميزانية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة التي تم الاعتراف بها وتسجيلها. وفي حالة التنازل عن أحد التبittات يجب تسجيل خسارة القيمة التي تم إثباتها سابقاً في شكل انخفاض لقيمة التبitt.²⁹

7-3 التنازل عن التبittات المعنية والعينية وتخريدها:

يعبر عن خروج الأصول الثابتة عن الخدمة بالاستغناء عنها من خلال بيعها أو مبادلتها بتبittات أخرى مع الغير أو التخلص منها بعد نهاية عمرها الإنتاجي. وفي هذه الحالة يجب إقفال حساب الأصل المتنازل عنه في الدفاتر المحاسبية.

7-3-1 التنازل عن التبittات غير القابلة للاهتلاك:

تشمل التبittات غير القابلة للاهتلاك أساساً الأراضي، باعتبارها أصولاً لا تتعرض للاستهلاك بسبب عدم محدودية عمرها الاقتصادي، إضافة إلى بعض التبittات المالية التي لا تخضع للاهتلاك المحاسبي.

عند التنازل عن تبitt غير قابل للاهتلاك، تتبع القواعد المحاسبية التالية:

- شطب قيمة الأصل من حساب التبittات المعنية
- إثبات المقابل المتحصل عليه (نقداً أو في الحسابات المدينة)
- تحديد نتيجة التنازل، والتي تتمثل في:

$$\text{نتيجة التنازل} = \text{سعر التنازل} - \text{القيمة المحاسبية الصافية}$$

بما أن الأصل غير قابل للاهتلاك فإن القيمة المحاسبية الصافية تمثل تكلفة اقتناء الأصل ما لم يخضع لإعادة تقييم أو تسجيل خسارة قيمة. ومنه نميز حالتين:

الحالة الأولى: نتيجة التنازل موجبة أي تحقيق فائض تنازل لأن ثمن التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأصل وتسجل محاسبياً ضمن الإيرادات في الحساب 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية". ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

5×	حسابات الخزينة	×××	
462	حسابات الدائنة عن التنازل عن التبittات غير المالية	×××	
752	فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية	×××	
21/20	الأصل الثابت	×××	
	التنازل عن تبittات غير قابلة للاهتلاك		

الحالة الثانية: نتيجة التنازل سالبة أي عجز تنازل لأن ثمن التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل، وتسجل محاسبياً ضمن الحساب 652 "نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية". ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

²⁹ لعياشي نور الدين، مرجع سابق، ص209

5x	حسابات الخزينة	xxx	
462	حسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات غير المالية	xxx	
652	نوافض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية	xxx	
	الأصل الثابت	xxx	
21/20	التنازل عن تثبيتات غير قابلة للاهلاك	xxx	

7-3-2 التنازل عن التثبيتات القابلة للاهلاك:

وتشمل هذه التثبيتات على وجه الخصوص تثبيتات معنوية وتثبيتات عينية وهي أصول تتعرض للاهلاك نتيجة الاستعمال أو التقادم. يعالج التنازل عن التثبيتات القابلة للاهلاك محاسبيا وفق تسلسل منطقي يضمن تحديد القيمة المحاسبية الصافية للأصل ونتيجة العملية بدقة، وذلك من خلال المراحل التالية:

- احتساب قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل: يتم حساب قسط الاهلاك الخاص بالفترة الممتدة من بداية السنة المالية إلى تاريخ التنازل الفعلي عن الأصل، وذلك قصد تحميل السنة الجارية بنصيبها من الاستعمال.
- تحديد مجموع الاهلاكات إلى غاية تاريخ التنازل: يحسب الاهلاك المتراكم منذ تاريخ اقتناء التثبيت إلى غاية تاريخ التنازل، بما في ذلك قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل.
- تحديد القيمة المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل: تمثل القيمة المحاسبية الصافية الفرق بين تكلفة اقتناء الأصل ومجموع الاهلاكات المتراكمة إلى تاريخ التنازل.
- حساب نتيجة التنازل عن التثبيت: تُحدد نتيجة التنازل بمقارنة سعر التنازل (سعر البيع) مع القيمة المحاسبية الصافية للأصل عند تاريخ التنازل:

$$\text{نتيجة التنازل} = \text{سعر التنازل} - \text{القيمة المحاسبية الصافية للأصل}$$

يمكن تحديد القيمة المحاسبية الصافية بإحدى الطريقتين التاليتين:

الطريقة الأولى:

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - مجموع الاهلاكات من تاريخ الاقتناء إلى تاريخ التنازل

الطريقة الثانية:

القيمة المحاسبية الصافية لسنة التنازل = القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة - قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل ونمیز الحالین التاليتين:

الحالة الأولى: إذا كان سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية، فإن المؤسسة تتحمل أعباء تسجل في الحساب 652 "نوافض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية" من جهة المدين، يعتبر عجز تنازل، ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

681	أقساط الاهلاك والمؤنات وخسائر القيمة	xxx	
28x	قيم الاهلاك الثابتة	xxx	
	تسجيل قسط الاهلاك المكمل لسنة التنازل		
5x	حسابات الخزينة	xxx	
	حقوق التنازل عن أصول ثابتة		

	xxx	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة		462
	xxx	قيم الاهتلاك الثابتة (إهلاك متراكم)		652
	xxx	الأصل الثابت		28x
xxx		التنازل عن الأصل	2x	
	xxx	حسابات الخزينة		
		حقوق التنازل عن أصول ثابتة		5x
xxx		قبض حقوق التنازل عن الأصل إذا تمت العملية بالأجل	462	

الحالة الثانية: إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، فإن المؤسسة تحقق إيراد يسجل في الحساب 752 "فائض القيم عن خروج أصول ثابتة غير مالية" من جهة الدائن، يعتبر فائض تنازل، ونسجل بتاريخ التنازل القيد التالي:

	xxx	أقساط الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
xxx		قيم الاهتلاك الثابتة	28x	
		تسجيل قسط الاهتلاك المكمل لسنة التنازل		
	xxx	حسابات الخزينة		5x
	xxx	حقوق التنازل عن أصول ثابتة		462
	xxx	قيم الاهتلاك الثابتة (إهلاك متراكم)		28x
xxx		فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة	752	
xxx		الأصل الثابت	2x	
		التنازل عن الأصل		
	xxx	الحسابات المالية		5x
xxx		حقوق التنازل عن أصول ثابتة	462	
		قبض حقوق التنازل عن الأصل إذا تمت العملية بالأجل		

مثال توضيحي:

بتاريخ 2020/01/02 قامت إحدى المؤسسات الصناعية بجائزة آلة إنتاجية بقيمة 700.000 دج، وبتاريخ 2023/07/20 تنازلت عن هذه الآلة بسعر بيع بلغ 250.000 دج، مع العلم أن المؤسسة كانت تعتمد طريقة الاهتلاك الثابت لتحديد أقساط الاهتلاك.

المطلوب:

– تسجيل القيود اللازمة لعملية التنازل، مع العلم أن عملية التنازل تمت على الحساب.

الحل:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي الثابت} = \frac{700.000}{5} = 140.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة (7 أشهر) 2023} = \frac{7}{12} \times \frac{700.000}{5} = 81.666,66 \text{ دج}$$

حساب مجموع الأقساط المتراكمة المتعلقة بسنة 2020 + 2021 + 2022 + 7 أشهر من 2023:

$$\text{مجموع الأقساط المتراكمة} = 81.666,66 + 140.000 + 140.000 + 140.000$$

مجموع الأقساط المتراكمة = 501.666,66 دج

القيمة المحاسبية الصافية المتبقية = 501666,66 – 700.000

القيمة المحاسبية الصافية المتبقية = 198.333,34 دج

إذن:

نتيجة التنازل = سعر التنازل – القيمة المحاسبية الصافية للأصل

نتيجة التنازل = 198.333,34 – 250.000 = 51.666,66 دج

الفرق موجب أي أن سعر التنازل (250.000 دج) أكبر من ق.م.ص المتبقية (198.333,34 دج)، وهو يعد فوائض قيم عن التنازل عن هذا الأصل.

والتسجيل المحاسبي في دفتر اليومية يكون كما يلي:

2023/07/30				
81.666,66	81.666,66	إثبات قسط الاهتلاك المكمل لـ 7 أشهر من 2013	2815	681
		//		
	250.000	حقوق التنازل عن أصول ثابتة		
	501.666,66	اهتلاك معدات صناعية (إهلاك متراكم)		462
51.666,66		فوائض القيم عن خروج أصول ثابتة		2815
700.000		معدات صناعية	752	
		التنازل عن الأصل وتحقيق فائض في القيمة	215	

7-3-3 تخريد التثبيتات:

يتمثل تخريد التثبيتات في الإخراج النهائي لأصل ثابت من ذمة المؤسسة دون مقابل، نتيجة فقدانه لقدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية بسبب التلف أو التقادم أو انتهاء عمره الاقتصادي. وعلى خلاف التنازل، لا ينتج عن التخريد أي تحصيل مالي، لذلك تعد القيمة المحاسبية الصافية المتبقية للأصل أعباء تتحملها المؤسسة. وتختلف المعالجة المحاسبية حسب ما إذا كان التثبيت مهتلكاً كلياً أو جزئياً.

أولاً- المعالجة المحاسبية لتخريد تثبيت مهتلك كلياً: إذا كان التثبيت قد استهلك بالكامل، فإن:

الاهتلاك المتراكم = تكلفة الأصل

القيمة المحاسبية الصافية = 0

في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

28x	قيم الاهتلاك الثابتة (الاهتلاك المتراكم)	xxx	xxx
21/20	الأصل الثابت	xxx	xxx
	ترصيد الحساب 28 مع الحساب 20 أو 21		

ثانياً - المعالجة المحاسبية لتخريد تثبيت مهتلك جزئياً دون استغلاله: إذا كان التثبيت غير مهتلك كلياً، أي ما تزال له قيمة محاسبية صافية موجبة، فإن هذه القيمة تمثل أعباء ناتجة عن التخريد، لعدم وجود أي مقابل. ويكون لدينا:

$$\text{الاهتلاك المتراكم} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية للأصل}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة المتبقية للأصل}$$

في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

28x	قيم الاهتلاك الثابتة (الاهتلاك المتراكم)	xxx	xxx
652	خسائر القيم عن خروج تثبيطات غير مالية	xxx	xxx
21/20	الأصل الثابت	xxx	xxx

ثالثاً - المعالجة المحاسبية لتخريد تثبيت مهتلك جزئياً وتخزينه: إذا كان التثبيت غير مهتلك كلياً، أي ما تزال له قيمة محاسبية صافية موجبة، ويتم تفكيكه إلى قطع وتخزينها لبيعها لاحقاً، فإنه يتم تسجيل القيد التالي:

28x	قيم الاهتلاك الثابتة (الاهتلاك المتراكم)	xxx	xxx
36	المخزونات المتأتية من التثبيطات	xxx	xxx
21/20	الأصل الثابت	xxx	xxx

الختام:

تعدّ التثبيّات، سواء كانت معنوية أو مادية، من الركائز الأساسية لاستمرارية النشاط الاقتصادي للمؤسسة، إذ تمثّل استثماراً طويلاً الأجل يساهم في إنتاج السلع والخدمات وتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية. ومن خلال الدراسة المحاسبية للتثبيّات، يتضح أن الاهتلاك ليس مجرد عبء مالي، بل أداة لتعكس استهلاك المنافع الاقتصادية للأصول على مدى عمرها الإنتاجي.

كما يظهر أن التعامل مع التنازل والتخريد يمثل مرحلة حاسمة في دورة حياة الأصول، حيث تختلف المعالجة المحاسبية باختلاف قابلية الأصل للاهتلاك ووجود مقابل مالي أم لا. التمييز الدقيق بين التنازل عن الأصول مقابل التخريد يعزز دقة التقارير المالية ويضمن تقديم صورة عادلة عن وضع المؤسسة المالي.

المحور الثامن

محاسبة المخزونات

المحور الثامن: محاسبة المخزونات

- 1-8 تعريف المخزونات وأنواعها
- 2-8 التصنيف المحاسبي للمخزونات
- 3-8 طرق تقييم وجرد المخزونات
- 4-8 محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم
- 5-8 محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم
- 6-8 محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم
- 7-8 محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي

8-1 تعريف المخزونات وأنواعها

8-1-1 تعريف المخزونات: لمخزونات تمثل أصولاً متداولة لدى المؤسسة، تُحتفظ بها بهدف دعم النشاط الاقتصادي العادي. وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 2)، فهي تشمل كافة الموارد المملوكة للكيان والتي تكون مخصصة ل: البيع في إطار النشاط العادي، أو الاستعمال ضمن عمليات الإنتاج، أو الاستهلاك في تقديم الخدمات أو التسيير الإداري.³⁰

تعد المخزونات من الأصول قصيرة الأجل وسريعة الدوران، حيث يتم تحويلها إلى منتجات تامة أو بيعها خلال الدورة الاستغلالية للمؤسسة.

وتتميز المخزونات بأنها سريعة الدوران وقصيرة الأجل، حيث يتم تحويلها إلى منتجات أو بيعها خلال الدورة الاستغلالية للمؤسسة.³¹

8-1-2 أنواع المخزونات:

1- المخزون التجاري (البضائع): البضائع هي السلع التي تشتريها المؤسسة بهدف إعادة بيعها كما هي دون أي تعديل. تظهر عادة في الشركات التجارية مثل محلات التجزئة والجملة، مثل الملابس أو المواد الغذائية أو الأجهزة المنزلية.

2- مخزون المواد واللوازم: يشمل هذا المخزون كل المواد التي تستخدم في الإنتاج أو في تقديم الخدمات، سواء كانت مواد أولية تدخل في المنتج مباشرة، أو مواد نصف مصنعة، أو لوازم ومستهلكات ضرورية للعمل. مثل الحديد في صناعة الأثاث، الزيوت للصناعة، أدوات الصيانة.

3- مخزون المنتجات قيد الصنع: هي المنتجات التي بدأ تصنيعها لكنها لم تستكمل بعد عند نهاية الفترة المالية، وتظهر في المؤسسات الصناعية لضمان تحديد تكلفة الإنتاج بدقة. مثل سيارات قيد التجميع، ملابس لم تُخاط بعد.

4- مخزون المنتجات التامة الصنع: هي المنتجات التي تم الانتهاء من تصنيعها بالكامل وأصبحت جاهزة للبيع أو التسويق، مثل أثاث جاهز أو أجهزة إلكترونية مكتملة.

5- المخزونات المتأتمية من التثبيتات: هي المواد أو القطع التي تنشأ عندما تُهدر أو تفكك التثبيتات (ملحقات أصل ثابت) بهدف بيعها أو إعادة استعمالها. تسمح بتسجيل العناصر التي لم تعد أصلاً ثابتاً ولكنها لا تزال ذات قيمة يمكن بيعها أو إعادة استخدامها. حيث ينقل الجزء الذي يمكن بيعه إلى حساب المخزونات المتأتمية من التثبيتات.

6- المخزونات في الخارج: هي المخزونات التي لم تصل بعد إلى المؤسسة لكنها في طريقها أو محتجزة لدى طرف ثالث (شاحن، مخزن لدى المورد....). تمكّن من احتساب المخزون الحقيقي في نهاية السنة حتى لو لم يكن مادياً في المؤسسة. ويدرج حسب مستندات الاستلام في حساب المخزونات في الخارج.

³⁰ Ministère des Finances, Algérie, Système Comptable Financier (SCF), 2019

³¹ Horngren, C., Sundem, G., Elliott, J., Introduction to Financial Accounting, 11th Edition, Pearson, 2018.

8-2 التصنيف المحاسبي للمخزونات

يهدف التصنيف المحاسبي للمخزونات إلى تحديد الحسابات المناسبة لكل نوع من المخزون، مما يسهل تسجيل العمليات، مراقبة المخزون، وتقييمه بدقة في نهاية السنة المالية. هذا التصنيف مرتبط مباشرة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF).

1- البضاعة (الحساب 30):

يستخدم لتسجيل السلع المشتراة بغرض إعادة البيع دون تعديل، ويشمل كل التكاليف المرتبطة بشراء البضاعة حتى تكون جاهزة للبيع.

2- المواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى (الحساب 31 والحساب 32):

31- المواد الأولية واللوازم (مواد تدخل الإنتاج مباشرة أو مواد مساعدة).

32- التموينات الأخرى / المستهلكات (مواد غير مباشرة أو مستهلكات تشغيلية)

3- السلع قيد الإنتاج (الحساب 33):

يحتفظ هذا الحساب بالمنتجات التي بدأت مرحلة التصنيع لكنها لم تكتمل بعد. يسهل تتبع التكاليف الجزئية لكل سلعة وضمان محاسبتها ضمن الفترة المناسبة.

4- الخدمات قيد الإنتاج (الحساب 34):

مخصص للمؤسسات التي تقدم خدمات أو مشاريع قصيرة الأجل، ويسجل فيه تكلفة الخدمات غير المكتملة في نهاية الفترة. يساعد على مزامنة التكاليف مع الإيرادات الفعلية.

5- مخزونات المنتجات النهائية (الحساب 35):

يحتوي على المنتجات المكتملة والجاهزة للبيع. يمثل هذا الحساب تحويل التكاليف من الإنتاج إلى أصول متداولة قابلة للتحويل إلى سيولة.

6- المخزونات المتأتمية من الثبنيات (الحساب 36):

تستخدم لتسجيل العناصر الناتجة عن التخلص من أصول ثابتة يمكن إعادة بيعها أو إعادة استخدامها، مثل مخلفات معدات أو قطع غيار.

7- المخزونات في الخارج (الحساب 37):

يسجل فيه المخزون الذي لم يصل بعد إلى المؤسسة، لكنه في الطريق أو مخزن لدى طرف ثالث. يضمن هذا الحساب تمثيل المخزون الفعلي ضمن القوائم المالية.

8- المشتريات المخزنة (الحساب 38):

يستخدم لتسجيل المخزونات المشتراة ولم تستلم بعد ضمن المخزون النهائي، ويرصد عند استلام المشتريات

9- خسائر القيمة عن المخزونات (الحساب 39):

يسجل الانخفاض في قيمة المخزون نتيجة التلف أو انخفاض القيمة السوقية، ويخصم من المخزون أو يسجل كمصروف.

8-3 طرق جرد وتقييم المخزون:

8-3-1 طرق جرد المخزون: إن النظام المحاسبي المالي ترك للمؤسسة حرية اختيار أسلوب جرد المخزون الأنسب لها من بين الأسلوبين التاليين:

أولاً- أسلوب الجرد الدائم "المستمر": يتميز هذا الأسلوب بأن رصيد آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة أو المواد المستهلكة يكون متوفرًا في أية لحظة من الدورة المالية، وذلك من خلال تتبع حركة مدخلات ومخرجات المخزون، حيث يتم تسجيل كل التغيرات من بيع، شراء، استهلاك، وغيرها.

من أهم متطلبات تطبيق أسلوب الجرد الدائم هو مسك بطاقة المخزون لكل نوع من أنواع المخزون، وذلك لتوضيح جميع المعلومات الخاصة بهذا المخزون. على الرغم من أن استخدام هذا الأسلوب يظهر جميع المعطيات الخاصة بالمخزون إلا أن المؤسسة يجب أن تقوم بإجراءات الجرد الفعلي ولو مرة واحدة على الأقل خلال الدورة المالية، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المثبتة في السجلات.

ثانياً- أسلوب الجرد المتناوب "النهائي": عند اتباع هذا الأسلوب تقوم المؤسسة بتسجيل قيد محاسبي واحد فقط، والمتعلق بالحصول على ملكية المشتريات من عند المورد، أو تحويل ملكيتها للزبون وذلك بالاعتماد على وسيلة الإثبات (الفاتورة). وفقا لهذا الأسلوب يتم حساب مخزون آخر المدة عن طريق إجراء الجرد الفعلي للمخزون، وقد تلجأ المؤسسة إلى ذلك كل ستة أشهر تسهيلاً لإعداد التقارير المالية السنوية.

8-3-2 طرق تقييم المخزون: يتم تقييم المخزونات عند دخولها أو خروجها من المخازن بسعر التكلفة، حيث تشمل تكلفة المخزون جميع التكاليف التي تحملتها المؤسسة لإيصال المشتريات إلى مخازنها.

أولاً- تكلفة الشراء: يتم تقييم المخزونات بتكلفة شرائها وهي تضم ثمن الشراء مضاف إليه جميع المصاريف المتعلقة بعملية الشراء (مصاريف النقل، الشحن، التفريغ، الجمركة، التأمين، وجميع الرسوم غير المسترجعة)، ويتم استبعاد جميع التخفيضات التجارية التي تستفيد منها المؤسسة وكذا الرسم على القيمة المضافة، ومنه فإن تكلفة شراء المخزون تحسب كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع - التخفيضات التجارية

ثانياً- تكلفة الإنتاج: تقييم تكلفة المخزونات من المنتجات بتكلفة إنتاجها، والمتمثلة في تكلفة المواد الأولية واللوازم المستهلكة أثناء عملية الإنتاج وكذا الأعباء المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بعملية الإنتاج، ويتم حسابها كما يلي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستهلكة + المصاريف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بعملية الإنتاج

ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسة بضرورة اعتماد إحدى الطريقتين في تقييم مخرجات المخزون والقيام بعمليات الجرد، وهما كما يلي:

أ- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO): تقوم هذه الطريقة على أساس أن ما يرد أولاً إلى المخازن يخرج أولاً، أي أن تكلفة المواد التي تخرج من المخازن تكون بالأسعار الأقدم، وتحسب تكلفة المخزون السلعي في آخر الدورة على أساس أحدث الأسعار.

ب- طريقة متوسط التكلفة المرجح: تعتمد هذه الطريقة على قسمة تكلفة المخزونات القابلة للبيع على عدد وحدات المخزونات القابلة للبيع، وهذه الطريقة هي الأكثر انتشاراً في تقييم المخزون لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وفقاً لهذه الطريقة يتم استخدام سعر موحد للمخزون، سواء بالنسبة للكميات المباعة أو المخزون النهائي. ويتم حساب متوسط التكلفة المرجح للمخزون كما يلي:

$$\frac{\text{تكلفة البضاعة المتاحة للبيع}}{\text{عدد الوحدات القابلة للبيع}} = \text{المتوسط المرجح لتكلفة الوحدة الواحدة من المخزون}$$

8-4 محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم

تقوم المؤسسة التجارية بشراء البضاعة وإعادة بيعها على حالها، وتمثل عمليات الشراء والبيع من أهم العمليات المتعلقة بدورة الاستغلال في مؤسسة تجارية، حيث يتم تقييم البضائع بتكلفة الشراء. وفق أسلوب الجرد الدائم تمر عملية شراء البضاعة على مستوى المؤسسة التجارية بمرحلتين، الأولى خاصة بنقل ملكية البضاعة من البائع إلى المشتري، والثانية تتعلق بتسليم البضاعة. **أولاً- شراء البضاعة:** يتم أولاً تسجيل عملية استلام الفاتورة والتي تعبر عن نقل ملكية البضاعة، ويتم ذلك كما يلي:

380	xxx		
4456	xxx		
401	xxx		
5xx		فاتورة رقم.....	

ثانياً- تخزين البضاعة: وعند استلام البضاعة وتخزينها في مخازن المؤسسة يتم تسجيل القيد التالي:

30	xxx		
380	xxx	وصل دخول البضاعة رقم....	

مثال تطبيقي 1:

لدينا بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة تجارية خلال شهر مارس 2018:

- بتاريخ 2018/03/05 شراء بضاعة من عند المورد بسعر 387.000 دج، وتحملت مصاريف النقل بـ 50.000 دج، مصاريف التأمين على عملية النقل 75.000 دج، مصاريف التأمين على شاحنة النقل 110.000 دج، تمت العملية نقداً، وتم استلام البضاعة مع الفاتورة رقم (018/25) في نفس اليوم.

المطلوب: إذا علمت أن TVA=19% قم بما يلي:

- إعداد الفاتورة رقم (018/25)، والفاتورة رقم (018/55)؛
- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

الحل:

1- إعداد الفواتير:

فاتورة الشراء رقم (018/25)	
البيان	المبالغ (دج)
ثمن الشراء	387.000
مصاريف النقل	50.000
مصاريف التأمين على النقل	75.000

512.000	تكلفة الشراء
97.280	%19 = TVA
609.280	المبلغ واجب الدفع TTC

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية:

2018/03/05				
609.280	512.000	مشتريات البضاعة	53	380
	97.280	TVA على عملية الشراء	53	4456
		الصندوق		
512.000	512.000	فاتورة رقم (018/25)	380	30
		//		
		بضاعة		
110.000		مشتريات البضاعة	53	616
		وصل استلام رقم		
	110.000	//		
		أقساط التأمين		
		الصندوق		

8-5 محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم

تقوم المؤسسة الصناعية بشراء المواد الأولية واللوازم وتخزينها من أجل استهلاكها في عملية تصنيع المنتجات التي تخزن هي الأخرى بغرض بيعها، والتي تخزن بدورها لتباع لاحقاً. ويتم التسجيل في اليومية كما يلي:

أ- شراء المواد الأولية أو التموينات الأخرى: يتم أولاً تسجيل عملية استلام الفاتورة والتي تعبر عن نقل ملكية المواد، حيث يتم ذلك بتكلفة الشراء، وتسجل كما يلي:

xxx xxx	xxx	فاتورة رقم.....	382/381
	xxx		4456
			401
			5xx

ب- تخزين المواد المشتراة: وعند الاستلام والتخزين يتم تسجيل القيد التالي:

xxx	xxx	وصل دخول المواد....	32/31
			382/381

ج- إرسال المواد إلى ورشات التصنيع: يتم إخراج المخزونات من المواد الأولية من المخازن ويتم إرسالها إلى ورشات التصنيع:

xxx	xxx	601
xxx	xxx	602
xxx		31
xxx		32
	وصل خروج المواد.....	

د- إنتاج المنتجات وتخزينها: قد تكون هذه المنتجات إما منتجات تامة، أو وسيطية، أو بقايا منتجات، أو منتجات وخدمات قيد الإنجاز:

xxx	منتجات قيد الإنجاز	33
xxx	خدمات قيد الإنجاز	34
xxx	مخزونات المنتجات	35
xxx	تغير المخزونات من المنتجات	724
	وصل دخول المواد.....	

مثال تطبيقي 2:

- قامت مؤسسة "شمس الدين" الصناعية بالعمليات التالية خلال الثلاثي الأول من سنة 2019:
- 1- شراء المواد الأولية وتضمنت الفاتورة رقم (018/02) ما يلي: ثمن الشراء HT بقيمة 750.000 دج، مصاريف النقل 20.000 دج، قيمة التسبيق، والتسديد كان بشيك بنكي، وتم استلام الفاتورة مع المواد؛
 - 2- تم إرسال ثلثي المواد الأولية المشتراة إلى ورشات التصنيع لاستعمالها في العملية الإنتاجية؛
 - 3- أعطت ورشات التصنيع منتجات تامة بتكلفة 630.000 دج، وتم إرسالها إلى مخازن المؤسسة؛
- المطلوب:

- إعداد الفاتورة رقم (018/02) مع العلم أن $TVA = 19\%$

- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

فاتورة الشراء رقم (018/02)	
المبالغ (دج)	البيان
750.000	ثمن الشراء
20.000	مصاريف النقل
770.000	تكلفة الشراء
146.300	$TVA = 19\%$
916.300	المبلغ واجب الدفع TTC

		01		
		مشتريات المواد الأولية		

916.300	770.000	TVA على عملية الشراء	512	381
	146.300	البنك فاتورة رقم (018/02)		4456
770.000	770.000	// مواد أولية مشتريات المواد الأولية وصل دخول المواد...	381	31
		02		
513.333,33	513.333,33	مواد أولية مستهلكة مواد أولية وصل خروج المواد...	31	601
		03		
630.000	630.000	منتجات تامة الصنع تغير المخزونات من المنتجات وصل تخزين المنتجات..	724	355

8-6 محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم:

8-6-1 بيع بضاعة : وفق أسلوب الجرد الدائم تمر عملية بيع البضاعة على مستوى المؤسسة التجارية بمرحلتين، الأولى خاصة

بنقل ملكية البضاعة من البائع إلى المشتري، والثانية تتعلق بتسليم البضاعة.

المرحلة الأولى: خاصة بإرسال الفاتورة للزبون لإثبات نقل ملكية البضاعة، وتسجل محاسبيا كما يلي:

xxx	xxx	فاتورة رقم	700	411
	xxx			5xx

المرحلة الثانية: أما عند إخراج البضاعة من المخازن فتسجل بتكلفة الشراء كما يلي:

xxx	xxx	وصل خروج البضاعة....	30	600
	xxx			

مثال تطبيقي 03:

بالاعتماد على معطيات المثال التطبيقي 01 ، وبتاريخ 2018/03/11 باعت نصف البضاعة المشتراة بـ 330.000 دج، وتمت العملية بالأجل، مع العلم أنها أرسلت البضاعة مع الفاتورة رقم (018/55) في نفس اليوم.

المطلوب:

– إعداد فاتورة البيع رقم (018/55)

– تسجيل العملية في دفتر اليومية.

الحل:

– إعداد فاتورة البيع:

فاتورة البيع رقم (018/55)	
البيان	المبالغ (دج)
سعر البيع	330.000
TVA = 19%	62.700
المبلغ واجب الدفع TTC	392.700

– تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

		2018/03/11		
330.000 62.700 304.640	392.700	الربائن	411	
		مبيعات البضاعة	700	
		TVA على المبيعات (فاتورة رقم 018/55) //	4457	
	304.640	بضاعة مستهلكة		600
		بضاعة	30	
		وصل خروج البضاعة...		

8-6-2 بيع المنتجات: يتم تسجيل هذه العملية وفق مرحلتين، الأولى خاصة بنقل الملكية والثانية بإرسال المنتجات، وتسجل

كما يلي:

المرحلة الأولى: يتم خلالها نقل ملكية المبيعات من المؤسسة إلى الزبون، ونسجل القيد التالي:

سعر البيع = تكلفة الإنتاج + هامش الربح

xxx	xxx		411	
xxx	xxx		5xx	
xxx			700	
xxx			4457	

		فاتورة رقم.....		
--	--	-----------------	--	--

المرحلة الثانية: خاصة بإخراج المنتجات من المخازن بتكلفة الإنتاج، ونسجل القيد التالي:

724	355	خروج المنتجات إلى المخازن	xxx	xxx
-----	-----	---------------------------	-----	-----

مثال تطبيقي 4: بالاعتماد على معطيات المثال 2، باعت المؤسسة نصف الكمية المنتجة بسعر بيع 400.000 دج، وتم تسليم المواد في نفس اليوم.

المطلوب :

– سجل العملية في دفتر اليومية

الحل:

		01		
411	701	الزبائن	476.000	
	4457	مبيعات المنتجات		400.000
		ر.ق.م محصلة على المبيعات		76.000
		فاتورة البيع		
		//		
724			315.000	
	355	خروج المنتجات من المخازن		315.000

مثال تطبيقي 05:

لديك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة "دار الأجهزة الحديثة" لتجارية الأجهزة الكهربائية، خلال شهر جانفي 2024:

– 2024/01/14 شراء أجهزة تلفاز من عند المورد "ع.ر"، واستلام الفاتورة رقم (24/01) والمتضمنة ما يلي: ثمن الشراء متضمن الرسم 297.500 دج، مصاريف النقل خارج الرسم HT 1.800 دج، مصاريف الشحن خارج الرسم 1.400 دج، كما تحملت رسوم غير مسترجعة بقيمة 1.100 دج. العملية تمت على الحساب.

– 2024/01/17 تسديد نصف المبلغ الواجب الدفع للمورد "ع.ر" بشيك بنكي.

– 2024/01/22 استلام الأجهزة المشتراة من عند المورد "ع.ر"، وصل استلام رقم (04.24)

- 2024/01/27 بيع آلات غسيل للزبون "ش.د" وإرسال الفاتورة رقم (24/02) والمتضمنة ما يلي: سعر البيع خارج الرسم 400.000 دج، تم إرسال البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم مع وصل الإرسال رقم (08.24) مع العلم أن تكلفة آلات الغسيل المباعة 220.000 دج. العملية تمت على الحساب.

- 2024/01/29 استلام المبلغ المستحق التحصيل من عند الزبون "ش.د" نقداً.

المطلوب: إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة $TVA=19\%$ قم بما يلي:

1- إعداد الفاتورة (24/01) والفاتورة (24/02)

2- تسجيل العمليات السابقة في يومية مؤسسة "دار الأجهزة الحديثة" وفق طريقة الجرد الدائم

الحل:

- إعداد الفاتورة (24/01) والفاتورة (24/02):

أ- إعداد الفاتورة (24/01)

فاتورة الشراء رقم (24/01)	
المبلغ (دج)	البيان
250.000	ثمن الشراء HT (1,19/297.500)
1.800	مصاريف النقل HT
1.400	مصاريف الشحن HT
1.100	رسوم غير مسترجعة
254.300	تكلفة الشراء HT
48.317	TVA (19%) (0,19×254.300)
302.617	TTC

ب- فاتورة البيع رقم (24/02)

فاتورة البيع رقم (24/02)	
المبلغ (دج)	البيان
400.000	سعر البيع HT
76.000	TVA (19%) (0,19×400.000)
476.000	TTC

2- تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة وفق طريقة الجرد الدائم

2024/01/14		2024/01/17	
302.617	254.300	مشتريات البضاعة	380
	48.317	TVA على عملية الشراء	4456
		مورد المخزونات	401
		فاتورة شراء رقم (24/01)	
	151.308,5	مورد المخزونات	401

151.308,5		الحساب البنكي	512	
		شيك بنكي رقم ...		
		2024/01/22		
254.300	254.300	أقساط التأمين	380	30
254.300		الصندوق		
		وصل استلام رقم (04.24)		
		2024/01/27		
400.000	476.000		700	411
76.000			4457	
		فاتورة بيع رقم (24/02)		
		//		
220.000	220.000		30	600
		وصل إرسال رقم (08.24)		
		2024/01/29		
476.000	476.000		411	53
		تحصيل قيمة المبيعات من الزبون		

7-8 محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي

تعتمد المؤسسات التي تطبق طريقة الجرد النهائي على عدم متابعة حركة المخزون بشكل مستمر أثناء السنة المالية، إذ لا تسجل عمليات الدخول والخروج في حسابات المخزون مباشرة، بل تُحمل المشتريات أو تكاليف الإنتاج على حسابات الأعباء، ثم يتم تحديد قيمة المخزون الفعلية في نهاية السنة عن طريق الجرد المادي وتسوية الحسابات محاسبياً.

أولاً- خلال الدورة

1- معالجة عمليات الشراء: خلال السنة يقوم المحاسب بتسجيل قيد نقل الملكية فقط سواء للبضاعة، المواد الأولية، أو

التموينات الأخرى، دون تسجيل قيد استلام وتخزين المواد، ويسجل القيد التالي :

	xxx			38x
	xxx			4456
xxx			401	
xxx		فاتورة شراء رقم.....	5xx	

2- معالجة عمليات البيع: خلال السنة يقوم المحاسب أيضاً بتسجيل قيد نقل الملكية فقط سواء للبضاعة، أو المنتجات، دون

تسجيل قيد إرسال المبيعات ويسجل القيد التالي :

	xxx		411
	xxx		5xx
xxx		700	
xxx		4457	
		فاتورة رقم.....	

ثانيا- في نهاية الدورة: في نهاية الدورة وبعد القيام بعملية الجرد يتم تسجيل القيود التالية:

أ- إلغاء رصيد أول المدة: يتم من خلال هذا القيد إلغاء المخزون الذي تم تسجيله ضمن القيد الافتتاحي في أول المدة، ونسجل ما يلي:

	xxx	مشتريات بضاعة مستهلكة	600
	xxx	مشتريات مواد أولية مستهلكة	601
	xxx	مشتريات تموينات مستهلكة	602
	xxx	تغير المخزون	72x
xxx		بضاعة مخزنة	30
xxx		مواد أولية ولوازم	31
xxx		تموينات أخرى	32
xxx		منتجات مصنعة	35
xxx		منتجات متأتية من التثبيات	36
		إلغاء رصيد أول المدة	

ب- ترصيد الحساب 38: وذلك بتسجيل القيد التالي:

	xxx	مشتريات بضاعة مستهلكة	600
	xxx	مشتريات مواد أولية مستهلكة	601
	xxx	مشتريات تموينات مستهلكة	602
xxx		بضاعة مخزنة	380
xxx		مواد أولية ولوازم	381
xxx		تموينات أخرى	382
		ترصيد الحساب 38	

ج- إثبات مخزون آخر المدة:

30	بضاعة مخزنة	×××	
31	مواد أولية ولوازم	×××	
32	تموينات أخرى	×××	
35	منتجات مصنعة	×××	
36	منتجات متأتية من التثبيتات	×××	
600	مشتريات بضاعة مستهلكة	×××	
601	مشتريات مواد أولية مستهلكة	×××	
602	مشتريات تموينات مستهلكة	×××	
72×	تغير المخزون	×××	
	إثبات مخزون آخر المدة		

مثال تطبيقي:

لديك أرصدة حسابات المخزون في مؤسسة تجارية صناعية لسنة 2023:

بضاعة 180.000 دج، مواد أولية 140.000، تموينات أخرى 20.000 دج، منتجات تامة 150.000 دج.

قامت خلال الدورة بالعمليات التالية:

- 1- شراء بضاعة بـ 170.000 دج بشيك بنكي، تم استلام الفاتورة مع البضاعة
- 2- شراء مواد أولية بـ 85.000 دج، و تموينات أخرى بـ 7.000 دج على الحساب ، تم استلام المواد الأولية والتموينات في نفس اليوم.

3- استهلاك 125.000 دج من المواد الأولية ، و 19.000 دج من التموينات الأخرى في عمليات الإنتاج.

4- أعطت ورشات الإنتاج ما قيمته 160.000 دج من المنتجات التامة.

5- بيع بضاعة بـ 230.000، منتجات تامة بـ 245.000 دج ، العملية تمت على الحساب.

في نهاية السنة قدرت عناصر المخزون بعد قيام عمليات الجرد المادي بالقيم التالية:

بضاعة 150.000 دج، مواد أولية 100.000 دج، تموينات أخرى 8.000 دج ، منتجات تامة 90.000 دج

المطلوب: إذا علمت أن TVA= 19% سجل العمليات السابقة في يومية المؤسسة وفق طريقة الجرد النهائي، مع تسجيل

قيود التسوية اللازمة.

الحل:

– التسجيل في دفتر اليومية:

202.300	170.000	العملية 1	512	380
	39.300	مشتريات البضاعة TVA على عملية الشراء		4456
109,480		الحساب البنكي	401	
		فاتورة شراء رقم (...)		
	85.000	العملية 2		381
	7.000			382
	17.480			4456
230.000 245.000 90.250		فاتورة شراء رقم (....)	700 701 4457	
		العملية 3		
		لا تسجل وفق طريقة الجرد المتناوب		
		العملية 4		
		لا تسجل وفق طريقة الجرد المتناوب		
	565.250	العملية 5		411
		فاتورة رقم (...)		

– قيود التسوية:

		2023/12/31		
	180.000	بضاعة مستهلكة		600
	140.000	مواد أولية مستهلكة		601
	20.000	تموينات مستهلكة		602
	150.000	تغير المخزون من المنتجات		724
180.000		بضاعة مخزنة	30	
140.000		مواد أولية ولوازم	31	
20.000		تموينات أخرى	32	
150.000		منتجات تامة الصنع	355	
		إلغاء مخزون أول المدة		

		//		
	170.000	بضاعة مستهلكة		600
	85.000	مواد أولية مستهلكة		601
	7.000	تموينات مستهلكة		602
170.000		مشتريات بضاعة	380	
85.000		مشتريات مواد أولية	381	
7.000		مشتريات تموينات	382	
		ترصيد الحساب 38		
		//		
	150.000			30
	100.000			31
	8.000			32
	90.000			355
150.000			600	
100.000			601	
8.000			602	
90.000			724	
		إثبات مخزون آخر المدة		

خاتمة:

في ختام هذا المحور يتضح أن المخزونات تمثل عنصراً مهماً من عناصر الأصول المتداولة في المؤسسة، نظراً لدورها في دعم النشاط الاستغلالي سواء في المؤسسات التجارية أو الصناعية. وقد تم التطرق إلى تعريف المخزونات وأنواعها، وتصنيفها المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى طرق جردها وتقييمها.

كما تم توضيح المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والإنتاج والبيع وفق طريقتي الجرد الدائم والجرد النهائي، مما يسمح بتحديد قيمة المخزون وتكلفة المبيعات بدقة وتحسين مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة.

الخلاصة:

في ختام هذه المطبوعة، يتضح أن المحاسبة المالية تعد من أهم الأدوات العلمية والتطبيقية التي تعتمد عليها المؤسسات في تنظيم وتسجيل مختلف العمليات الاقتصادية والمالية بطريقة منهجية ومنظمة. فهي تمكن من توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة تساعد على فهم الوضعية المالية للمؤسسة وتقييم أدائها، كما تشكل أساسا لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مختلف الأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها.

وقد تم التطرق إلى مجموعة من المحاور الأساسية التي تشكل المدخل الضروري لفهم المحاسبة المالية، حيث بدأ العرض بمدخل عام حول نشأة المحاسبة ومفهومها وأنواعها، مع التركيز على المحاسبة المالية وأهدافها ومجال تطبيقها، إضافة إلى أهم الفروض والمبادئ التي تحكم العمل المحاسبي. كما تم تناول المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتدفقات الاقتصادية والحسابات المحاسبية والقيود المزدوج، إلى جانب التعرف على المستندات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية التي تمر بها العمليات المالية داخل المؤسسة. كما تم التطرق إلى الدفاتر المحاسبية الأساسية مثل دفتر اليومية العامة والدفتر الكبير وميزان المراجعة، والتي تسمح بتسجيل العمليات المالية وترجيلها ومراقبتها، إضافة إلى عرض الكشوف المالية الأساسية المتمثلة في الميزانية وجدول النتائج، والتي تعكس الوضعية المالية ونتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة معينة.

وتناولت المطبوعة أيضا المعالجة المحاسبية لعدد من العمليات المهمة التي تواجه المؤسسة في نشاطها اليومي، مثل محاسبة تأسيس المؤسسة سواء كانت مؤسسة فردية أو غير فردية، مع توضيح كيفية تسجيل مساهمات الشركاء وعمليات الانسحاب، بالإضافة إلى دراسة بعض حسابات الصنف الأول مثل حساب نتيجة السنة المالية، حساب الترحيل من جديد، وحساب الاحتياطات، لما لها من دور في تحديد وتوزيع نتائج النشاط.

كما تم التطرق إلى محاسبة الرسم على القيمة المضافة من خلال تعريفه ومجال تطبيقه وكيفية حسابه والتسجيل المحاسبي له وفق القواعد المعتمدة. ولم تغفل المطبوعة معالجة محاسبة التثبيات المعنوية والعينية من حيث تعريفها وتصنيفها وطرق اقتنائها، إضافة إلى دراسة اهتلاك التثبيات وخسائر القيمة والتنازل عنها أو تخريدها.

وفي الأخير، تم تخصيص محور كامل لمحاسبة المخزونات باعتبارها عنصرا مهما من عناصر الأصول المتداولة في المؤسسة، حيث تم التعريف بالمخزونات وأنواعها وتصنيفها المحاسبي، إضافة إلى طرق جردها وتقييمها، مع توضيح المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والإنتاج والبيع وفق كل من طريقتي الجرد الدائم والجرد النهائي.

وعليه، فإن الإلمام بهذه المفاهيم والقواعد الأساسية يشكل خطوة ضرورية لفهم النظام المحاسبي المالي وتطبيقه بشكل صحيح، كما يمكن الطلبة من اكتساب قاعدة معرفية متينة تمهد لدراسة مواضيع أكثر تعمقا في المحاسبة المالية والمحاسبة المعقدة، ويساعدهم على استيعاب الدور الحيوي للمحاسبة في تسيير المؤسسات وتحقيق الشفافية في المعلومات المالية.

قائمة المراجع:

- القاضي، حسين يوسف، وحمدان، مأمون حمدان، المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 17-19.
- ¹ القاضي، حسين يوسف، وحمدان، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 21-23
- ¹ عباس، مُجَّد، وبدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية: مدخل نظم المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 10-12.
- ¹ هاشم أحمد ومُجَّد محمود عبدربه مُجَّد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- ¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF)، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، المادة 1.
- ¹ بومزايد، إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية، الجزائر، 2018، ص 15-25.
- ¹ هاشم أحمد ومُجَّد محمود عبدربه مُجَّد، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- ¹ لعباشي، نور الدين، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 29.
- ¹ كتوش، عاشور، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 21
- ¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.
- ¹ تويزة بلقاسم، المحاسبة العامة للمؤسسة: طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، مطبوعة محاضرات، موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجَّد الصديق بن يحيى، جيجل 2015/2016، ص 8
- ¹ كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص 23.
- ¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 61.
- ¹ صلاح ربيعة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016/2017، ص 26
- ¹ كواشي مراد، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، محاضرات عبر الخط، المحاضرة السابعة، موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، ص 4، 2022/2023
- ¹ صلاح ربيعة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى جدع مشترك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2016/2017، ص 26
- ¹ لعباشي نور الدين، مرجع سابق، ص 64

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 68

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة 1992، الجزائر.

¹ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، الجزائر. 2022

¹ بن عمارة منصور، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجبائي الجزائري، دار هومة للنشر، الجزائر، 2014

¹ Direction Générale des Impôts (DGI), *Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*,

Ministère des Finances, Algérie, <http://www.mfdgi.gov.dz>.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون الضرائب على رقم الأعمال (CTCA)، المادة 29 المتعلقة بنظام خصم الرسم

على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية، الجزائر، آخر تعديل بموجب قانون المالية لسنة 2022.

¹ نفس المرجع، المواد 29-33 المتعلقة بحق الخصم وشروطه.

¹ International Accounting Standards Board (IASB), *International Accounting*

Standard 16: Property, Plant and Equipment, 2019.

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, *Système Comptable*

Financier (SCF), Ministère des Finances, Algérie, 2009.

¹ لعياشي نور الدين، مرجع سابق، ص 208

¹ لعياشي نور الدين، مرجع سابق، ص 209

¹ Ministère des Finances, Algérie, *Système Comptable Financier (SCF)*, 2019

¹ Horngren, C., Sundem, G., Elliott, J., *Introduction to Financial Accounting*,
11th Edition, Pearson, 2018.