



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في مقياس المحاسبة العامة 2  
محاضرات وأمثلة محلولة

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل م د

علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

إعداد:

د. سوسن زيرق

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | العنوان  |
|------------|--|
| IV         | فهرس المحتويات   |
| أ          | مقدمة  |
| 2          | 1- مدخل نظري للمحاسبة المالية                          |
| 2          | 1-1- تعريف المحاسبة المالية                            |
| 3          | 1-2- أهداف المحاسبة المالية                            |
| 3          | 1-3- وظائف المحاسبة المالية                            |
| 4          | 1-4- فروض المحاسبة المالية ومبادئها                    |
| 8          | 2- النظام المحاسبي المالي                              |
| 8          | 1-2- تعريف النظام المحاسبي المالي                      |
| 10         | 2-2- أهمية النظام المحاسبي المالي                      |
| 10         | 3-2- أهداف النظام المحاسبي المالي                      |
| 11         | 3- الإطار التصوري للمحاسبة المالية                     |
| 11         | 1-3- مجال التطبيق                                      |
| 13         | 2-3- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية                     |
| 13         | 3-3- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء |
| 14         | 4- الكشوف والقوائم المالية                             |
| 14         | 1-4- الميزانية   |
| 14         | 2-4- حساب النتائج                                      |
| 15         | 3-4- جدول تدفقات الخزينة                               |
| 15         | 4-4- جدول تغير الأموال الخاصة                          |
| 16         | 5-4- ملحق الكشوف المالية                               |
| 16         | 5- التدفقات والحساب                                    |
| 16         | 1-5- التدفقات  |
| 18         | 2-5- الحساب والقيود المزدوج                            |
| 19         | 3-5- فتح الحساب وحركاته                                |
| 21         | 4-5- مدونة الحسابات                                    |
| 23         | 6- الميزانية   |
| 23         | 1-6- تعريف الميزانية                                   |
| 25         | 2-6- أنواع الميزانية                                   |

|     |  |
|-----|--|
| 29  | 7- حساب النتائج  |
| 29  | 7-1- الأعباء   |
| 29  | 7-2- النواتج   |
| 30  | 8- المجموعة المستندية والدفاتر المحاسبية                               |
| 30  | 8-1- المجموعة المستندية  |
| 31  | 8-2- الدفاتر المحاسبية   |
| 35  | 9- المعالجة المحاسبية للعمليات الجارية                                 |
| 35  | 9-1- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع والإنتاج                 |
| 41  | 9-2- المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة                       |
| 46  | 9-3- المعالجة المحاسبية للتسبيقات والمردودات والتعويضات                |
| 53  | 9-4- المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار                          |
| 59  | 9-5- المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية                               |
| 63  | 9-6- المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة                              |
| 67  | 10- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال                      |
| 67  | 10-1- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال في المؤسسة الفردية |
| 72  | 10-2- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال في الشركات         |
| 77  | 10-3- المعالجة المحاسبية للديون  |
| 79  | 11- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالثبیتات                     |
| 80  | 11-1- المعالجة المحاسبية لحياسة الثبیتات                               |
| 91  | 11-2- المعالجة المحاسبية لاهتلاك الثبیتات                              |
| 96  | 11-3- المعالجة المحاسبية لخروج الثبیتات                                |
| 100 | 12- المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية                      |
| 100 | 12-1- جرد الثبیتات   |
| 100 | 12-2- جرد وتسوية المخزونات   |
| 108 | 12-3- جرد وتسوية حسابات الغير  |
| 112 | 12-4- جرد وتسوية مؤونات الأعباء والمخاطر                               |
| 114 | 12-5- جرد وتسوية النواتج والأعباء المقيدة سلفا                         |
| 118 | قائمة المراجع  |

مقدمة

تعتبر المحاسبة كمجال علمي أو أكاديمي ومهمي من المجالات التي تعرف تطورا مستمرا على المستوى العالمي سواء على المستوى المفاهيمي والتصوري أو على المستوى التطبيقي وقد أخذ هذا التطور وتيرة متسارعة بعد استجابة أغلب دول العالم للمعايير المحاسبية الدولية (IAS) في البداية ثم معايير الإبلاغ المالي (IFRS) في صورتها الحديثة، إذ يتم إصدارها بشكل دوري في صيغ محسنة تتناسب مع التطورات الاقتصادية. وتهدف الدول من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي إلى ضمان بقائها في الخريطة الاقتصادية من خلال ضمان حسن وجودة مقروئية مخرجات أنظمتها المحاسبية التي أخذت بعدا جديدا في ظل التوحيد والتوافق المحاسبين.

والجزائر على غرار بقية دول العالم، وبعد ما كانت ولعقود طويلة تتبع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) الذي تناسب مع التوجه الاقتصادي الاشتراكي في تلك الفترة، قررت أن تأخذ نفس الاتجاه من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من المعايير المحاسبية الدولية والمطبق لأول مرة في جانفي 2010 وذلك من أجل زيادة جودة مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وكشوف مالية تساهم في رشادة قرارات المستثمرين وبقية الأطراف ذات العلاقة.

وقد جاءت هذه المطبوعة لتسلط الضوء على أهم ما تضمنه النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومستوى السنة الأولى ل م د والتي تعتبر مدخلا للتعرف على أهم المفاهيم والأساسيات والإطلاع على محتوى القوائم المالية ومدونة الحسابات التي يعتمد عليها في عملية التسجيل المحاسبي للأحداث والعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية.

ومن أجل تحقيق ذلك فقد تم تقسيم المطبوعة إلى دروس متتالية تراعي أهمية التدرج في تقديم المعلومة من خلال الإمام بالجانب النظري بالدروس ثم الجانب التطبيقي من خلال أمثلة بسيطة محلولة تساعد الطلبة على استيعاب المستجدات المحاسبية بشكل أسرع وأسهل وتحضيرهم لتمارين الأعمال الموجهة التي تكون أكثر توسعا.

المحاضرات



## 1- مدخل نظري للمحاسبة المالية:

1-1- تعريف المحاسبة المالية: تعرف (AAA) American Association of Accountants المحاسبة عموماً بأنها: "عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص (1) بتحديد Identifying و(2) قياس Measuring وتسجيل Recording و(3) توصيل Communicating البيانات والمعلومات الاقتصادية- المالية معبراً عنها بوحدة النقد (الدينار مثلاً) والمتعلقة بالوحدات الاقتصادية (منظمات الأعمال التجارية وغير التجارية) لتقديمها إلى المستخدمين المهتمين بتلك البيانات والمعلومات بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية"<sup>1</sup>.

أما المحاسبة المالية فقد تم تعريفها حسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) في 1941 على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"<sup>2</sup>.

من خلال هذا التعريف يتضح أن المحاسبة المالية فن يسعى إلى تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة ومعالجتها واستخلاص نتائجها ثم تفسير هذه النتائج لتسهيل حسن استخدامها.

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) على أنها: "نشاط خدمي، وظيفتها تقديم المعلومات الكمية- ذات الطبيعة المالية أساساً- عن منشأة معينة، والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"<sup>3</sup>.

يبين هذا التعريف أن للمحاسبة المالية وظيفة تتمثل في تقديم معلومات تخص نشاط مؤسسة ما وذلك لتحقيق غرض معين وهو تمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات الأنسب فيما يتعلق بهذه المؤسسة ومواردها من أجل تحقيق كفاءة عالية.

وفي مرحلة لاحقة عرفتها (AAA) سنة 1975 على أنها: "نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"<sup>4</sup>.

هذا التعريف يتفق مع ما سبقه من حيث هدف المحاسبة المالية إلا أنه يزيد عليه تطور المحاسبة كنظام للمعلومات، أي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تختص بقياس وتوصيل المعلومات المرتبطة بالمؤسسة ونشاطها لمستخدميها لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

<sup>1</sup> رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2005، ص 12.

<sup>2</sup> محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004، ص 19.

<sup>3</sup> رضوان حلوه حنان، ص 12.

<sup>4</sup> محمد مطر، مرجع سابق، ص 20.

وقد تم تعريفها وفقا للمادة الثالثة من النظام المحاسبي المالي على أنها: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية"<sup>1</sup>.

2-1- أهداف المحاسبة المالية: تسعى المحاسبة المالية لتحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إنتاج معلومة مالية مفيدة وذات جودة في شكل قوائم مالية يستعين بها من لديهم مصالح في المؤسسة في اتخاذ القرارات؛
- قياس نتائج أعمال المؤسسة وتحديد ربحها أو خسارتها في فترة معينة؛
- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة الوطنية والهيئات الحكومية بما تحتاجه من معلومات؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- توفير المعلومات للمستخدمين الداخليين في المؤسسة لأغراض الإدارة والرقابة والتخطيط والتنبؤ في المستقبل؛
- تقديم المعلومات التي يحتاجها الأطراف الخارجيون عن المؤسسة من مستثمرين ومقرضين من أجل اتخاذ قرار الاستثمار أو الإقراض على أن تكون تلك المعلومات مفهومة وواضحة من أجل تمكينهم من تحليلها ودراستها.

3-1- وظائف المحاسبة المالية: يمكن حصر وظائف المحاسبة المالية في:

- تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة وفق تسلسلها الزمني بالاستناد إلى الوثائق والمستندات المناسبة؛
- تبويب وتصنيف العمليات المالية من أجل تحليلها وشرح كيفية استخدام موارد المؤسسة، مصاريفها وإيراداتها؛
- القيام بمختلف عمليات الجرد والتسوية لعناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛
- إعداد وإصدار الكشوف أو التقارير المالية الموضحة لنتيجة الدورة وإظهار المركز المالي للمؤسسة؛
- تقديم وإيصال المعلومات المالية للفئات المستفيدة منها.

<sup>1</sup> القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ص 03.

4-1- فروض المحاسبة المالية ومبادئها: تركز المحاسبة المالية على جملة من الفروض والمبادئ التي تعتبر مسلمات في العمل المحاسبي تتسم بالتناسق فيما بينها، تم التطرق إليها من خلال المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المذكور أعلاه، والتي تتمثل في "المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض قوائمها المالية"<sup>1</sup>. ويمكن تقسيمها كما يلي:

#### 1-4-1- الفروض المحاسبية:

- فرض المحاسبة على أساس التعمد: تنص المادة السادسة على أن تتم محاسبة العمليات الاقتصادية للكيان على أساس الاعتراف بها عند حدوثها، وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها<sup>2</sup>. ويعرف هذا الفرض في الأدبيات المحاسبية بـ"أساس الاستحقاق"، أي الاعتراف بالأحداث الاقتصادية وتسجيلها محاسبيا بتاريخ التعاقد، وليس على أساس تحقق التدفق النقدي المرتبط بها<sup>3</sup>.
- فرض استمرارية الاستغلال: وفقا للمادة السابعة فإن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال أي متابعة الكيان لأنشطته الاقتصادية من أجل تحقيق خطته ومن غير المتوقع في الحاضر أو المستقبل القريب تصفية المؤسسة أو تقليص نشاطها أو توقيفه<sup>4</sup>. إن فرض الاستمرارية لا يعني أن الكيان سيعمل إلى ما لا نهاية، وإنما المقصود هو أنه مستمر في نشاطه بصورة تسمح له بالوفاء بالتزاماته القائمة والاستفادة من أصوله في ظل ظروف الوقت الحاضر.

#### 1-4-2- المبادئ المحاسبية:

- مبدأ استقلالية الذمة المالية: وفقا للمادة التاسعة من المرسوم التنفيذي فإن كل كيان يعتبر وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن الكشوف المالية تأخذ في الحسبان معاملات الكيان فقط دون معاملات مالكيه<sup>5</sup>. ووفقا لهذا الفرض فإن أي عملية مالية تتم بين المؤسسة ومالكيها يجب أن تعامل وكأنها تمت مع الغير، وهكذا تسجل كل العمليات الخاصة بالمالك سواء كانت مدفوعات أو مسحوبات في حساب شخصي.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 26 ماي 2008. ص 11.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07. مرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة- الجزائر، 2009، ص 05.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07. مرجع سابق، ص 11.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 12.

- مبدأ استقلالية الدورات: وفقا لهذا المبدأ فإن كل سنة مالية مستقلة عن سنة مالية أخرى سواء كانت تليها أو تسبقها، وهو ما يستلزم أن تنسب لكل سنة مجمل الأحداث والعمليات الاقتصادية التي حدثت خلالها<sup>1</sup>. وهو ما يعني ضمنا تقسيم نشاط الكيان إلى دورات متساوية تمثل السنة المالية من أجل معرفة النتائج المحققة، وهذا طبعا لا يتعارض مع مبدأ الاستمرارية. الذي ينص على أن الكيان يمارس نشاطه الاقتصادي إلى تاريخ غير معلوم على الأقل في المستقبل القريب.
- مبدأ الوحدة النقدية: وفقا للمادة العاشرة فإن إعداد الكشوف المالية للكيان يكون على أساس نقدي موحد وهو الدينار الجزائري، وهذا طبعا بالنسبة للأحداث والعمليات التي يمكن قياسها وتقويمها نقديا، على أن يتم إدراج تلك الأحداث غير القابلة للتحديد الكمي وذات أثر مالي في الملحق<sup>2</sup>. ويفترض هذا المبدأ أن تكون قيمة هذا النقد ثابتة دون تغيير إلا أن ذلك يشوبه بعض الانتقاد، وهو إهمال التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد خاصة في الفترات التي تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أين تصبح هذه المعلومات المحاسبية المقيدة بوحدة النقد بلا معنى، وهو ما يدعو إلى ضرورة إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيير في المستوى العام للأسعار<sup>3</sup>.
- مبدأ الأهمية النسبية: ويقصد به التركيز على العناصر المهمة في القوائم المالية، وتتحدد أهمية هذا العنصر أو ذاك وفقا لحجمه النسبي أو طبيعته أو مدى تأثيره على صنع القرار. حيث تنص المادة 11 إلى أهمية أن تظهر الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملي هذه الكشوف بما يعكس صورة صادقة عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، في حين يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، كما يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر غير المهمة، ما يعني ضمنا أن المؤشر المعتمد عليه في تحديد أهمية تلك العناصر يخضع لاعتبارات كمية ونقدية<sup>4</sup>.
- مبدأ الثبات في اتباع الطرق المحاسبية: وفقا للمادة الخامسة من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 فإن كل كيان ملزم بتطبيق مجموعة من الطرق والاتفاقيات والقواعد بشكل دائم خلال مختلف الدورات المحاسبية من أجل إعداد وعرض كشوفه المالية<sup>5</sup>. ويتيح هذا المبدأ انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 12.

<sup>3</sup> جمعة هوم، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2008، ص 13.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 12.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 11.

الفترة المالية المتعاقبة، إلا إذا حدث تغيير في طبيعة عمليات الكيان أو ظروفه، أو أن تغيير القواعد والطرق ينتج عنه كشوف مالية أكثر ملاءمة وأكثر موثوقية، وهو ما يعني ضرورة الإفصاح في مثل هذه الحالة<sup>1</sup>.

- مبدأ التكلفة التاريخية: تقييد محاسبيا عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ بعين الاعتبار آثار التغيير في الأسعار أو تطور القدرة الشرائية<sup>2</sup>. ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) من قبل معدي الكشوف المالية ومستعملها، ويعد الأكثر انتشاراً في تقويم كل من الأصول والخصوم، حيث تسجل الأصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها وتاريخ نشوء الالتزام بالنسبة للخصوم. وتقدم التكلفة التاريخية معلومات موضوعية قابلة للتحقق لأنها تستند إلى أحداث فعلية، وهو ما يفسر استمرار الاعتماد عليها رغم الانتقادات الموجهة لها والتي تنادي بضرورة استخدام القيم الجارية في السوق بدلاً من التكلفة التاريخية، هذه الأخيرة التي لا تتأثر بالمستوى العام للأسعار المتأثر بحالات الكساد والتضخم، وبذلك لا تعبر المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في الكشوف المالية بصدق عن الواقع<sup>3</sup>.
- مبدأ الحيطة والحذر: يقضي هذا المبدأ بأهمية تحري الواقع عند تقويم عناصر كل من الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء في حالة عدم التأكد، أي عدم المبالغة في تقدير قيمتها أو التقليل منها، هذه الحالة الأخيرة التي تدفع الكيان إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها<sup>4</sup>. ويتم ذلك من خلال اختيار واحد بين عدة إجراءات أو بدائل محاسبية على نفس المستوى من الصحة لعرض حدث اقتصادي بما يؤدي إلى إظهار مستوى أقل من الدخل أو تخفيض للأرباح، وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان من خلال تكوين المخصصات والمؤونات<sup>5</sup>. إذن فالهدف من هذا المبدأ هو تقييد معلومات مفيدة لمستعملي الكشوف المالية تعكس حالة عدم التأكد المحيطة بالكيان.
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يهتم هذا المبدأ بالتقرير عن الجوهر الاقتصادي للعملية أكثر من الاهتمام بشكلها، أي تفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني عند إعداد القوائم المالية،

<sup>1</sup> بلال كيموش، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2016-2017، ص 16.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 12.

<sup>3</sup> رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري-التطبيقات العملية، مرجع سابق، ص 202.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 12.

<sup>5</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، ص 478.

والهدف من ذلك هو الاستفادة من المعلومات التي تقدمها هذه القوائم وتمكين مستخدميها من اتخاذ القرارات المناسبة<sup>1</sup>.

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: إن الميزانية الافتتاحية لدورة ما هي إلا الميزانية الاختتامية للدورة السابقة ما عدا السنة الأولى التي لا توجد ميزانية اختتامية قبلها، ويقضي هذا المبدأ بعدم المساس بكل ما يرد في هذه الميزانية أو تغيير محتواها، وفي حالة ظهور حدث أو خطأ بعد تاريخ الإقفال فإنه يسجل في الدورة الحالية ويعرض في الملاحق لتوضيح ذلك<sup>2</sup>.
- مبدأ عدم المقاصة: لغرض تقديم كشوف مالية صادقة وواضحة ينبغي أن تسجل كل العمليات بصورة مستقلة دون إجراء أي مقاصة بين مبالغها، سواء بعنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم، أو بعنصر من الأعباء مع عنصر من المنتجات، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانوناً<sup>3</sup>.
- مبدأ إعطاء الصورة الصادقة: تهدف الكشوف المالية ضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى تقديم صورة صادقة من خلال توفير معلومات مناسبة عن وضعية الكيان المالية وتغيير أداؤه، ولكن وفي حالة عدم ملاءمة القاعدة المحاسبية المطبقة فإنها لن تقوم بما هي منوطة به، لذا ينبغي الإشارة إلى ذلك في الملحق<sup>4</sup>.

#### 1-4-3- مبادئ أخرى:

- مبدأ القيد المزدوج: وهو من أقدم المبادئ المنظمة لمهنة المحاسبة منذ إرسائه من قبل "Luca Pacioli" ولا يزال يحظى بالقبول العام لحد الساعة، ويقوم هذا المبدأ على تسجيل العمليات التي تقوم بها في طرفين مدين ودائن بالاعتماد على الحسابات، على أن تتساوى المبالغ المسجلة في الجانب المدين مع تلك المسجلة في الجانب الدائن أي اشتراط التوازن. وقد أكدت المادة 16 من القانون 11-07 على أن تحرر كل الكتابات المحاسبية وفقاً لهذا المبدأ وتبعاً للتسلسل الزمني للعمليات والأحداث<sup>5</sup>.
- مبدأ المقابلة: ويقوم هذا المبدأ على أساس الربط بين الإيرادات والمصروفات وإجراء مقابلة بينهما، والهدف من المقابلة هو القياس الدوري لنتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة وفقاً للمعادلة<sup>6</sup>:  

$$\text{ربح الدورة} = \text{إجمالي إيرادات الدورة} - \text{إجمالي مصروفات الدورة}.$$

<sup>1</sup> محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2008، ص 24.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 23.

<sup>3</sup> بلال كيموش، مرجع سابق، ص 16.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، مرجع سابق، ص 13.

<sup>5</sup> القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 04.

<sup>6</sup> رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري-التطبيقات العملية، مرجع سابق، ص 195.

- أي أن إجمالي الإيرادات في الجانب الدائن يقابله إجمالي المصروفات في الجانب المدين.
- مبدأ تحقق الإيراد: وفقا لهذا المبدأ يجب الاعتراف بالإيراد في حالة تحققه أي عند اكتسابه نتيجة تقديم خدمة أو سلعة وفي هذه الحالة يتم تسجيله محاسبيا<sup>1</sup>.
  - مبدأ الموضوعية: من أهم المبادئ في القياس المحاسبي، إذ يأخذ بعين الاعتبار كل الوثائق والمستندات والقرائن التي تسجل على أساسها العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعد هذا المبدأ عنصرا مهما لتوفير الحيادية في القياس إذ يقلص إلى أدنى حد الاجتهاد الشخصي للمحاسب، ويسمح لأي محاسب آخر بالوصول إلى نفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي وبصورة مستقلة<sup>2</sup>.

## 2- النظام المحاسبي المالي:

- 1-2- تعريف النظام المحاسبي المالي: عرفت المادة الثالثة من القانون رقم 11-07 على أنها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>3</sup>. إن هذا التعريف يتفق مع مفهوم نظام المعلومات المحاسبي، كما أنه يوضح الفرق بين مدخلاته ومخرجاته، هذه الأخيرة التي تهم المستخدمين والمستفيدين من هذه المخرجات أو المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، ومن هنا يمكن التطرق إلى أهم الخصائص التي تتميز بها هذه المعلومات حتى تقدم صورة صادقة عن وضعية الكيان، وقد تم توضيحها في المادة الثامنة من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ويمكن إيجازها فيما يلي:<sup>4</sup>

- الملائمة: أي أن تكون تلك المعلومات ملائمة لأغراض المستخدم متخذ القرار، أي لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار المستخدم عندما تساعده تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه وتحديد البديل الأمثل المتمثل في القرار المتخذ. وتتناسب خاصية الملائمة مع مبدأ الإفصاح الشامل ومفهوم الأهمية النسبية للذين ينصان على أن كل معلومة مهمة نسبيا هي مؤثرة ويجب الإفصاح عنها. وحتى تكون المعلومات ملائمة يلزم أن تتوافر فيها جملة من الخصائص أيضا وهي:

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص 35.

<sup>2</sup> محمد مطر، مرجع سابق، ص 55.

<sup>3</sup> القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 04.

<sup>4</sup> سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 33-36.

- التوقيت الزمني المناسب: أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب المحدد بزمان اتخاذ القرار وبذلك لن تفقد قيمتها وقدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار؛
- القيمة التنبؤية: ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بأحداث الكيان والتي تشمل تدفقاته النقدية وقوته الإيرادية المستقبلية؛
- قيمة التغذية الراجعة من المعلومات: أي إلى أي مدى يمكن لمتخذ القرار الاعتماد على المعلومات في تصحيح توقعات سابقة وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
- الثقة (المصدقية): وتعني هذه الخاصية أن تمنح المعلومات حالة من الاطمئنان لدى مستخدميها وبذلك يعول عليها كأساس لاتخاذ قراره وتحقق هذه الخاصية من خلال ما يلي:
  - عدالة التمثيل (صدق التعبير): أي أن تعبر المعلومات المحاسبية بصدق وبصورة سليمة عن الأحداث الخاصة بها ودون أي تلاعب متعمد؛
  - الحيادية (عدم التحيز): يجب الاعتماد على الحيادية عند الحصول على المعلومات المحاسبية كما يجب مراعاتها عند إعداد التقارير المالية حتى تبين حقيقة أوضاع الكيان مصدر هذه التقارير، ودون المساهمة في خدمة مستخدم عن آخر وهو ما يتوافق مع مبدأ الموضوعية؛
  - قابلية التحقق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب المستخدمة في قياس المعلومات المحاسبية من طرف أكثر من شخص.
- قابلية المقارنة: تعد هذه الخاصية مهمة في مجال تقييم أداء الكيانات من خلال إجراء مقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس الكيان أو المقارنة بين عدة كيانات اقتصادية ضمن نفس النشاط. وتتطلب هذه الخاصية الاستمرار والثبات في تطبيق نفس طرق التقييم والعرض والإفصاح، وذلك طبعاً لا يعني عدم إمكانية تغيير هذه الطرق في حالة تغير الظروف الاقتصادية شرط أن يتم الإفصاح عن ذلك لما له من أثر على القوائم المالية<sup>1</sup>.
- الوضوح: ويتعلق الأمر بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات إما من خلال المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار/ أو المساهمة في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار. وهذا يعتمد على شقين مهمين؛ وضوح المعلومات ومواصفات المستخدم الذي ينبغي أن يتمتع بدرجة مقبولة من المعرفة التي تؤهله لفهم مضمونها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بلال كيموش، مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 12.



2-2- أهمية النظام المحاسبي المالي: يستمد هذا النظام أهميته من خلال المزايا الكثيرة التي يقدمها والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية وبذلك فهو قريب من النظم المحاسبية الدولية التي تعتمد على نفس المرجعية، وهو ما يؤدي إلى إنتاج معلومة مالية ذات جودة وتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية؛
- تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي من خلال تقديم معلومات عن المؤسسات ونشاطاتها تتميز بالوضوح والثقة؛
- تنشيط السوق المالية وزيادة دورها في تمويل الاقتصاد، حيث أنها تعتمد على موثوقية المعلومات وهو ما يحتاج إليه المستثمرون وبذلك يزداد الادخار والاستثمار وإنشاء مؤسسات جديدة تتخذ من السوق المالية مصدرا لتمويلها<sup>1</sup>.

2-3- أهداف النظام المحاسبي المالي: يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى:<sup>2</sup>

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعتها نشاطاتها وأحجامها؛
- السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن ومع غيرها سواء على المستوى الوطني أو الدولي؛
- المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها؛
- نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستخدمي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات، مما يساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات؛
- المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة تم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات؛
- إن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها (TVA، ضرائب على الأرباح...)

<sup>1</sup> عبد القادر بكيجل، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2007، ص 60.

<sup>2</sup> Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Magister en Sciences de Gestion, l'École Supérieure du Commerce, Alger, 2006, p 87.

- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارستها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي ما هو في الواقع إلى تبني للمعايير المحاسبية الدولية.

### 3- الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

يمثل الإطار التصوري جزء من النظام المحاسبي المالي هذا الأخير الذي يضم معايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة إلى جانب الإطار التصوري، والذي يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند عدم وجود أي معيار أو تفسير لمعالجة بعض العمليات الاقتصادية<sup>1</sup>. مع الإشارة إلى أن هذه المعايير تحدد قواعد تقييم وحساب الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء، كما تحدد محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها<sup>2</sup>. ويعرف الإطار التصوري كلا من:<sup>3</sup>

- 3-1- مجال التطبيق: تبعا للمادة الثانية من القانون رقم 07-11 فإن أحكام النظام المحاسبي المالي تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، باستثناء الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية. كما نصت المادة الرابعة من نفس القانون على أن مسك المحاسبة المالية إلزامي بالنسبة للوحدات الآتية:
  - الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
  - التعاونيات، وهي الوحدات التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري؛
  - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
  - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

والجدول الموالي يوضح أنواع المؤسسات الاقتصادية وفقا للقانون التجاري الجزائري:

<sup>1</sup> القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 04.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 04.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 04.

## الجدول 1: أنواع المؤسسات الاقتصادية:

| نوع المؤسسة            | خصائصها   |
|------------------------|---|
| مؤسسة فردية            | <ul style="list-style-type: none"> <li>- يملكها شخص طبيعي واحد؛</li> <li>- سهولة وسرعة إتمام إجراءات التكوين والتسجيل؛</li> <li>- اتصال مباشر بين المقاول والعمال، وبينه وبين الزبائن</li> </ul>  |
| مؤسسات جماعية          |   |
| 1- شركات الأشخاص       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- يملكها شريكين أو أكثر يأخذون صفة التاجر، مسؤولون بالتضامن على ديون الشركة؛</li> <li>- تعود إدارتها لكافة الشركاء؛</li> <li>- يعين مدير أو أكثر بموجب القانون الأساسي أو عقد لاحق؛</li> <li>- يطلع الشركاء غير المديرين مرتين في السنة على السجلات والحسابات؛</li> <li>- تنتهي الشركة بوفاة أحد الشركاء ما لم يكن هناك شرط مخالف في القانون الأساسي؛</li> <li>- تحل الشركة في حالة إفلاس أحد الشركاء أو فقدان أهليته أو منعه من ممارسة مهنته، ما لم يقرر باقي الشركاء عكس ذلك.</li> </ul>         |
| - شركة التوصية البسيطة | <ul style="list-style-type: none"> <li>- تعود ملكيتها إلى شركاء متضامنين لهم مسؤولية كاملة وشركاء موصين بمسؤولية محدودة؛</li> <li>- تطبق أحكام شركات التضامن على هذه الشركة؛</li> <li>- تناسب الشركات العائلية فهي بمثابة فتح رأسمالها بشكل بسيط من خلال تقديم أموال جديدة دون أن يفقد المؤسسون التحكم فيها؛</li> <li>- الشركاء الموصون لهم حق الإطلاع مرتين سنويا على حسابات الشركة؛</li> <li>- تحل الشركة في حالة إفلاس أحد الشركاء المتضامنين أو منعه من ممارسة مهنته التجارية، ولا يكون الاستمرار إلا بالإجماع فيما بينهم.</li> </ul> |
| - شركة المحاصة         | <ul style="list-style-type: none"> <li>- يجوز تأسيسها بين شخصين طبيعيين أو أكثر يقتسمون الأرباح والخسائر بينهم حسب الاتفاق؛</li> <li>- ليس لها وجود قانوني تجاه الغير؛</li> <li>- يتعاقد كل شريك فيها مع الغير باسمه الخاص، ويتحمل التزاماته وحده بمنأى عن بقية الشركاء.</li> </ul>   |
| 2- شركات الأموال       |   |
| - شركات المساهمة       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- رأسمالها مقسم إلى أسهم متساوية قابلة للتداول؛</li> <li>- تحدد مسؤولية كل شريك وفقا لحصته من الأسهم؛</li> <li>- تدار هذه الشركة بمجلس إدارة منتخب؛</li> <li>- لا يقل رأسمالها عن خمسة ملايين دج؛</li> </ul>   |

|  |  |
|--|--|
| <p>- شركة التوصية<br/>بالأسهم</p>            | <ul style="list-style-type: none"> <li>- لا يقل عدد الشركاء عن سبعة.</li> <li>- خليط بين شركات الأشخاص والأموال؛</li> <li>- رأسمالها مقسم إلى أسهم ممتازة قابلة للتداول؛</li> <li>- الشركاء الموصون لهم مسؤولية محدودة بقدر مساهمتهم في رأس المال؛</li> <li>- تعين باسم تجاري لا يتضمن اسم أحد الشركاء.</li> </ul>   |
| <p>- شركة ذات<br/>المسؤولية<br/>المحدودة</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- يتراوح عدد الشركاء من شريكين إلى 20، مسؤولون عن ديون الشركة بقدر حصصهم في رأس المال؛</li> <li>- في حالة وجود شريك واحد تسمى مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة؛</li> <li>- لا يقل رأسمالها عن 100 ألف دج مقسم إلى حصص إسمية قيمتها 1000 دج على الأقل؛</li> <li>- يتضمن القانون الأساسي ذكر قيم الحصص العينية للشركاء على أن لا تكون في شكل سندات قابلة للتداول؛</li> <li>- يكون الشركاء مسؤولين بالتضامن تجاه الغير لمدة خمس سنوات؛</li> <li>- يمكن نقل الحصص للورثة أو الأزواج أو الفروع، كما يمكن نقلها إلى الأجانب بموافقة ثلاثة أرباع الشركاء؛</li> <li>- يديرها شخص أو عدة أشخاص طبيعيين، ويمكن عزل المدير بقرار من أكثر من نصف الشركاء؛</li> <li>- تحل الشركة في حالة خسارة ثلاثة أرباع رأسمال الشركة، ولا أثر لخطر أي شريك عليها.</li> </ul> |

المصدر: من إعداد المؤلف اعتماداً على القانون التجاري الجزائري.

وقد حاول النظام المحاسبي المالي من خلال المادة الخامسة مراعاة خصوصية الكيانات الصغيرة والمصغرة من خلال تخويلها مسك محاسبة مالية مبسطة اعتماداً على رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط الممارس، وهو ما تم التطرق إليه في المادة الأولى من القرار الوزاري المؤرخ في 26/07/2008 والصادر في 25/03/2009 ضمن العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، والذي يحدد شروط مسك الكيانات الصغيرة محاسبة مالية مبسطة<sup>1</sup>. والجدول الموالي يوضح هذه الشروط والمعايير:

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن شروط مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 25/03/2009، ص 91.

## الجدول 2: معايير مسك محاسبة مالية مبسطة:

| نشاط الخدمات ونشاطات أخرى | النشاط الانتاجي والحرفي | النشاط التجاري | نوع النشاط                      |
|---------------------------|-------------------------|----------------|---------------------------------|
| 3 ملايين دج               | 6 ملايين دج             | 10 ملايين دج   | رقم الأعمال*                    |
| 9                         | 9                       | 9              | عدد المستخدمين ضمن الوقت الكامل |

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القرار المؤرخ في 2008/07/26 المتضمن شروط مسك محاسبة مبسطة.

2-3- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية: وهي مجموعة من المبادئ والمفاهيم المقبولة عموما وتناسب مع العمل المحاسبي، وقد تم التطرق إليها سابقا في المدخل النظري للمحاسبة المالية.

3-3- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء: وهي مجموعات تصنف فيها العمليات والأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان حسب طبيعتها والتي تم تنظيمها من خلال مدونة حسابات لتسهيل عملية التسجيل المحاسبي من جهة وعرض الكشوف المالية من جهة أخرى. حيث تجتمع كل من الأصول والخصوم والأموال الخاصة في الميزانية، بينما تجتمع المنتجات والأعباء في حسابات النتائج، وهما من أهم القوائم المالية التي يعدها الكيان لتوضيح أدائه ووضعته المالية.

## 4- الكشوف المالية:

تتمثل الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

1-4- الميزانية: هي قائمة المركز المالي وتصف بشكل منفصل عناصر الأصول والخصوم التي لا يمكن إجراء المقاصة بينها إلا إذا تمت على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر متزامنة أو على أساس واضح وجلي.

2-4- حساب النتائج: يعرف بقائمة الدخل وهو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف الكيان خلال السنة المالية مع إبراز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة<sup>1</sup>.

ويسمح حساب النتائج بتحديد بعض المجاميع كالهامش الإجمالي والقيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال من خلال تحليل الأعباء حسب طبيعتها، كما يسمح بمعرفة: النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، نتيجة النشاط العادي، النتيجة غير العادية والنتيجة الصافية للسنة المالية قبل التوزيع، والنتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 2009/03/25، ص 24.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 24-25.

\* يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية.

3-4- جدول تدفقات الخزينة: يهدف هذا الجدول إلى إعطاء مستخدمي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على خلق الأموال واستخداماتها، إذ يقدم المقبوضات والمدفوعات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها، وتمثل في:<sup>1</sup>

- التدفقات الناتجة عن الأنشطة العملية أي تلك التي لا تتعلق بالاستثمار والتمويل؛
- التدفقات المالية الناتجة عن أنشطة الاستثمار؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص الأسهم ترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛ حيث تقوم الطريقة المباشرة بتقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية أي المتعلقة بالزبائن والموردين والضرائب وغيرها قصد إبراز تدفق مالي صافي، ثم تقرب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة. أما الطريقة غير المباشرة فتقضي بتصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات...);
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
- التدفقات المالية الناتجة عن أنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) كل على حدى.

4-4- جدول تغير الأموال الخاصة: يسمى هذا الجدول قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ويبين مختلف الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، وترتبط هذه الحركات بكل من:<sup>2</sup>

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة في إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...);
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 26.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 26-27.

4-5- ملحق الكشوف المالية: أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ويضم كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم محتوى الكشوف المالية كالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، إضافة إلى مختلف المعلومات المكتملة لما جاءت به بشكل منظم<sup>1</sup>.

كما يقدم الملحق المعلومات التي تخص الكيانات المدمجة وكل ما تقوم به من معاملات من أجل الحصول على صورة واضحة تتعلق بطبيعة هذه المعاملات، حجمها ومبالغها، سياسة تحديد الأسعار المرتبطة بها... ويضم الملحق كذلك ملاحظات عن الحوادث التي طرأت بعد إقفال السنة المالية ولم ينتج عنها أي تأثير، إلا أن إغفالها قد يؤثر سلبا على مستعملي الكشوف المالية ولهذا تكون موضوع إعلام من خلال بيان طبيعة الحوادث وتقدير التأثيرات المالية أو الأسباب التي لا تمكن من تقدير هذه التأثيرات. كما وقد وضع النظام المحاسبي المالي محتوى كل الكشوف المالية بالتفصيل آخذا بعين الاعتبار طبيعة العمليات التي يقوم بها الكيان، وهو ما تم إيرادها في الملاحق.

## 5- الحساب:

إن الجانب التطبيقي للمحاسبة هو الخطوة التي تقود إلى ظهور المخرجات المحاسبية المتمثلة في الكشوف المالية، ويرتكز هذا الجانب على التسجيل المحاسبي الذي بدوره يعتمد على مفهوم آخر وهو الحساب الذي يتم من خلاله متابعة مختلف التدفقات الناتجة عن الأحداث والعمليات الاقتصادية التي يقوم بها الكيان. 1-5- التدفقات: تعبر التدفقات عن مجمل العمليات الجارية التي يقوم بها الكيان وتكون ذات صلة بنشاطه الاستغلالي أو الإنتاجي<sup>2</sup>. وهي حسب مصدرها نوعان:

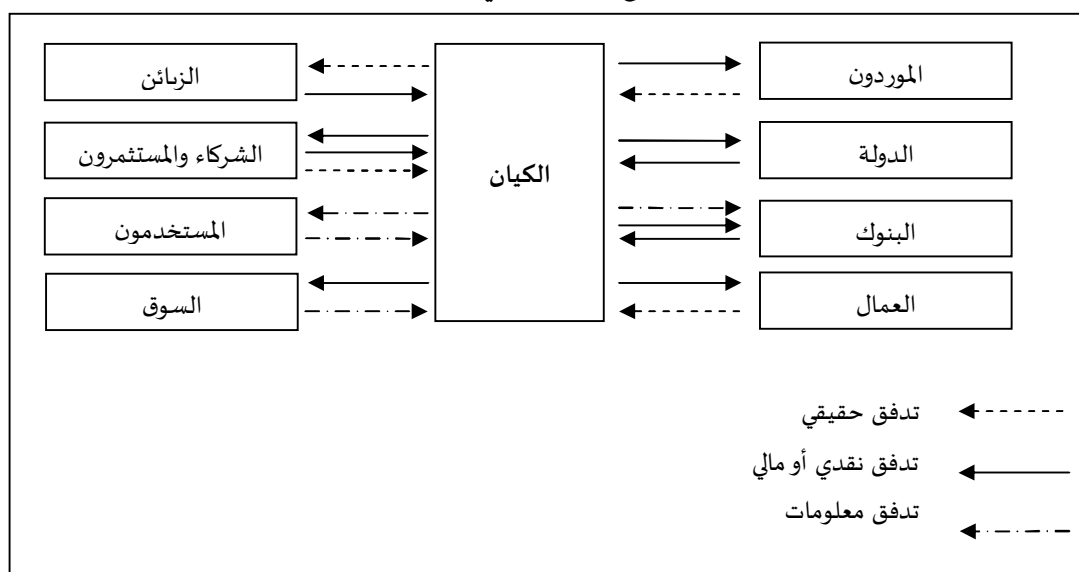
- تدفقات خارجية: هي التي تتم بين الكيان وأطراف خارجية عنه.
- تدفقات داخلية: هي التي تتم داخل الكيان.

وضمن هذا التقسيم أيضا هناك تقسيم آخر حسب طبيعتها يوضحه الشكل الموالي:

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2013، ص 23.

الشكل 1: أنواع التدفقات في الكيان:



المصدر: من إعداد المؤلفة.

من خلال الشكل يمكن التمييز بين:

- تدفقات حقيقية أو اقتصادية: وهي تعبر عن التدفقات المادية الملموسة أو التدفقات السلعية، سواء كانت من الكيان تجاه الغير (تدفق خارج) في صورة مبيعات مثلا، أو كانت من الغير تجاه الكيان (تدفق داخل) في صورة مشتريات على سبيل المثال.
- تدفقات نقدية: وهي التدفقات التي تنتج عن العمليات الفورية التي يؤديها الكيان كعمليات التحصيل من الزبائن أو تسديد المشتريات أو دفع الضريبة أو تسديد الأجور أو تسديد مصاريف مختلفة وغيرها من العمليات التي ينتج عنها حركة نقدية داخلية أو خارجية.
- تدفقات مالية: وهي التدفقات الناتجة عن العمليات الآجلة التي يقوم بها الكيان والتي ينتج عنها تدفقات حقيقية أو نقدية مستقبلية، مثلما يحدث مع الشركاء من توزيعات أرباح أو مع البنوك من تسديد أقساط قروض وفوائد.
- تدفقات معلومات: بما أن الكيان يعمل وينشط في بيئة تضم إلى جانب الأطراف التي يتعامل معها وينتج عنها التدفقات الثلاث المذكورة أعلاه، فهناك أطراف أخرى يأخذ معها التعامل شكلا آخر وبالتالي تأخذ التدفقات أيضا شكلا آخر وهم المستخدمون أو الراغبون في الاستثمار في الكيان من خلال الحصول على معلومات ملائمة وواقعية عنه تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة، وهو أمر يشتركون فيه مع البنوك والمؤسسات التمويلية أيضا والتي يهتمها الحصول على معلومات تسهل قرار منحها التمويل من عدمه. كما يمكن للكيان



أيضا الحصول على معلومات من محيطه في إطار دراسات السوق ومعرفة وميولات المستهلكين. وهذا طبعا يعتمد بالدرجة الأولى على حجم الكيان ونوعية نشاطه.

2-5- الحساب والقيود المزدوج: يعتبر الحساب أداة تسجيل ومتابعة التدفقات الناتجة عن العمليات الاقتصادية التي يقوم بها الكيان، وهو "جدول ذو عمودين يصور عمليات من طبيعة واحدة وضعت مبالغها في حقلين مختلفين - حسب الظروف- تمكنا من استخراج الرصيد الذي يحدد في تاريخ معين نتيجة هذه العمليات"<sup>1</sup>. ويعرف العمود الأيمن بالجانب المدين والثاني أيسر يعرف بالجانب الدائن، وهذا اعتمادا على مبدأ القيد المزدوج الذي يعتمد على فكرة مفادها أن كل عملية تجمع بين طرفين على الأقل أو تشمل عنصرين على الأقل في حالة قيام الكيان بعمليات داخلية فقط على سبيل المثال، وينتج عنها تدفقات تتجه من طرف إلى آخر، وهو ما أكدته المادة 16 من القانون رقم 11-07 التي أقرت بأن كل الكتابات المحاسبية تحرر حسب مبدأ "القيد المزدوج"، إذ يمس كل تسجيل حسابين على الأقل<sup>2</sup>.

ويستخدم الحساب للتعبير النقدي عن هذه التدفقات على أن يتم تمثيل كل عنصر من العملية بحساب خاص به وكأنه ممثل له أو ينوب عنه في العملية. ويسجل في الحساب الزيادة والنقصان التي تمس كل عنصر من عناصر ثروة الكيان أو التزاماته، ما يعني أنه يحمل إسما أو رمزا أو رقما معيناً، كما أن الحساب يفتح ويزيد في الجانب المدين عندما يعتبر استخداما وينقص في الجانب الدائن، ويفتح ويزيد في الجانب الدائن عندما يكون مصدرا وينقص في الجانب المدين، ووفقا لمبدأ القيد المزدوج فمن الضروري تساوي مبالغ الجانب المدين مع الجانب الدائن حفاظا على التوازن، مع الإشارة إلى أن الفرق بين الطرفين يسمى رصيذا. ويمكن توضيح مقومات الحساب في الجدول الموالي:

| دائن            |         | اسم ورقم الحساب |                 | مدين    |         |
|-----------------|---------|-----------------|-----------------|---------|---------|
| المبالغ الدائنة | البيان  | التاريخ         | المبالغ المدينة | البيان  | التاريخ |
| Xxxxx           | .....   | .....           | Xxxxx           | .....   | .....   |
| Xxxxx           | .....   | .....           | Xxxxx           | .....   | .....   |
|                 | المجموع |                 |                 | المجموع |         |

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 04.

أما الشكل المبسط للحساب فهو كما يلي:

| مدین    | رقم الحساب/اسم الحساب | دائن    |
|---------|-----------------------|---------|
| المبالغ |                       | المبالغ |
| المجموع |                       | المجموع |

وينقسم الحساب إلى ثلاثة أقسام هي:<sup>1</sup>

- الحسابات الحقيقية: وتمثل كل ما هو مادي ملموس كحسابات البضاعة، التثبيتات العينية..
- الحسابات الشخصية: وهي تخص حسابات الأشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين (الموردون، الزبائن..)
- الحسابات الاسمية: وتسمى أيضا الحسابات الوهمية وهي تشمل كل ما يمثل نفقة أو إيرادا كالتخفيضات، الفوائد..

3-5- فتح الحساب وحركاته: إن التعامل مع الحساب يتطلب جملة من القواعد والمراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يتم في بداية السنة أو الدورة المالية فتح الحساب بالرصيد العائد للسنة المالية السابقة الظاهر في الميزانية الختامية في حال ممارسة الكيان لنشاطه منذ أكثر من سنة، أما في حالة ميزانية افتتاحية فيكون المبلغ الذي يفتح به الحساب بمثابة رصيد أولي.
- خلال الدورة وأثناء قيام الكيان بالعمليات الاقتصادية يتم تسجيل كل المبالغ الخاصة بالحساب المعني سواء كانت في الجانب المدین أو الدائن وذلك وفقا لطبيعة كل حساب ونوعية العملية.
- في نهاية الدورة المالية يتم ترصيد الحساب أي إيجاد الفرق بين جانبيه المدین والدائن، حيث يسجل الفرق بينهما في الجهة الأصغر بينما ينسب للجهة الأكبر، أي:
  - عندما يكون الجانب المدین أكبر من الجانب الدائن يسمى الرصيد مدینا.
  - عندما يكون الجانب الدائن أكبر من الجانب المدین يسمى الرصيد دائنا.
  - عندما يكون كلا الجانبين متساويان يعتبر الحساب مرصدا ورصيده يساوي 0.
  - بعد تحديد الرصيد يتم ترحيل مبلغه إلى مكانه المناسب إما في الميزانية سواء كان أصول أو خصوم، أو إلى حساب النتائج سواء كان أعباء أو إيرادات.

<sup>1</sup> كمال رماش، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، 2018-2017، ص 05.

مثال 1: بتاريخ 2017/02/10 كان رصيد حساب البنك 150000 دج، وخلال ذات الشهر قام الكيان بالعمليات التالية:

- 2017/02/13: بيع بضاعة بمبلغ 175000 دج بشيك بنكي.
  - 2017/02/15: تحصيل 145000 دج من الزبائن بشيك بنكي على مبيعات الشهر السابق.
  - 2017/02/20: تسديد مشتريات بضاعة بمبلغ 116000 دج.
  - 2017/02/23: تقديم تسبيق للمورد على طلبية مواد أولية بمبلغ 50000 بشيك بنكي.
  - 2017/02/25: تسديد ضرائب بمبلغ 25000 دج بشيك بنكي.
  - 2017/02/27: تسديد فاتورة الهاتف بمبلغ 13000 ج بشيك بنكي.
- المطلوب: فتح حساب الصندوق وترصيده.

الحل:

| دائن            |                   | اسم ورقم الحساب |                 |                  | مدين       |  |
|-----------------|-------------------|-----------------|-----------------|------------------|------------|--|
| المبالغ الدائنة | البيان            | التاريخ         | المبالغ المدينة | البيان           | التاريخ    |  |
| 116000          | مشتريات بضاعة     | 2017/02/20      | 150000          | رصيد أول مدة     | 2017/02/10 |  |
| 50000           | تسبيق للمورد      | 2017/02/23      | 175000          | مبيعات بضاعة     | 2017/02/13 |  |
| 25000           | تسديد ضرائب       | 2017/02/25      | 145000          | تحصيل من الزبائن | 2017/02/15 |  |
| 13000           | تسديد فاتورة هاتف | 2017/02/27      |                 |                  |            |  |
| 266000          | رصيد مدين         |                 |                 |                  |            |  |
| 204000          | المجموع           |                 | 470000          | المجموع          |            |  |

أما استخدام الشكل المبسط للحساب فيكون كما يلي:

| دائن        | البنك | مدين   |
|-------------|-------|--------|
| 116000      |       | 150000 |
| 50000       |       | 175000 |
| 25000       |       | 145000 |
| 13000       |       |        |
| رم = 266000 |       |        |
| 470000      |       | 470000 |

رصيد الحساب = المدين - الدائن = (45000 + 50000) - (56000 + 23000) = 16000

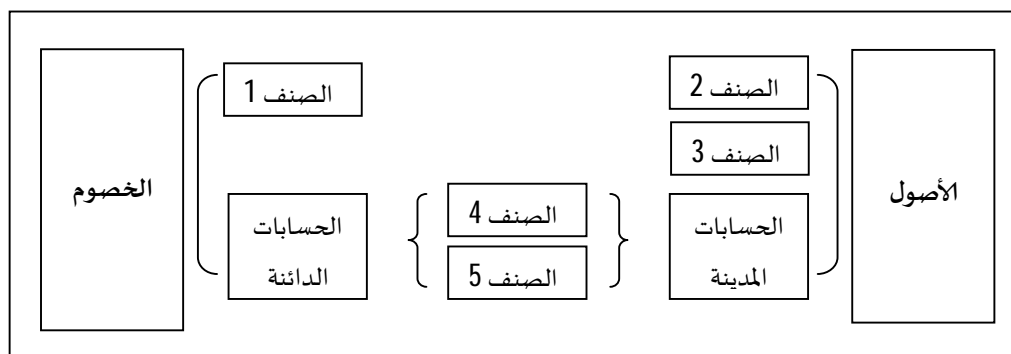
4-5- مدونة الحسابات: بما أن الحساب هو أساس التسجيل المحاسبي، وبسبب كثرة وتنوع العمليات الاقتصادية التي يقوم بها الكيان، فقد كان من الضروري تصنيف الحسابات التي تمثل هذه العمليات، وهو ما قام به المشرع من خلال القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث قسم الحسابات إلى مجموعتين هما:

1-4-5- حسابات الميزانية أو المركز المالي: ويطلق عليها أيضا حسابات الوضعية حسب القرار الوزاري، وهي التي تسجل فيها أرصدة الأصول والخصوم، مع الإشارة إلى أن الأصول تتخذ الجانب الأيمن من الميزانية وهي بذلك حسابات تفتح في الجانب المدين وتزايد فيه، بينما تأخذ الخصوم الجانب الأيسر وهي إذن تفتح في الجانب الدائن وتزايد فيه، وتشمل حسابات الميزانية خمسة أصناف، كل صنف مكون من حسابات رئيسية ذات رقمين، كما يمكن للكيانات أن تفتح تقسيمات أخرى إذا دعت الحاجة لذلك، وتتمثل هذه الأصناف فيما يلي:

- الصنف (1): حسابات الأموال: وهي كل الحسابات التي تخص الأموال المتحصل عليها، أي مصادر التمويل سواء كانت طويلة، متوسطة أو قصيرة الأجل، وسواء كانت أموال خاصة مملوكة أو مقترضة
- الصنف (2): حسابات التثبيتات: وهي التي تخص استثمارات الكيان سواء كانت معنوية أو عينية أو مالية وهي ما يمثل الأصول غير الجارية في الميزانية.
- الصنف (3): حسابات المخزونات: وهي تضم كل ما يخص النشاط الجاري أو الاستغلالي للكيان.
- الصنف (4): حسابات الغير: وتشمل كل الأطراف الخارجية عن الكيان والتي يتعامل معها سواء كانوا مدينين (أصول) أو دائنين (خصوم).
- الصنف (5): الحسابات المالية: وهي تلك المتعلقة بالنقديات وأشباه النقديات والاستثمارات المالية قصيرة الأجل.

وتتوزع هذه الأصناف في الميزانية كما يلي:

الشكل 2: توزيع أصناف الحسابات في الميزانية:



المصدر: من إعداد المؤلف.

2-4-5- حسابات التسيير أو الإستغلال: وهي تضم حسابات أخرى لا تظهر نهائيا في الميزانية بل في حساب

النتائج، وتستخدم بشكل رئيسي لحساب نتيجة الدورة المالية، وتضم صنفين هما:

- الصنف (6): حسابات الأعباء: وهي تمثل كل المصاريف والتكاليف التي يتحملها الكيان خلال نشاطه، وتفتح في الجانب المدين وتزايد فيه.

- الصنف (7): حسابات المنتجات أو النواتج: وهي تعبر عن كل الإيرادات التي يتحصل عليها الكيان نتيجة نشاطه، وتفتح في الجانب الدائن وتزايد فيه.

وهكذا فإن الأصول والأعباء ذات طبيعة واحدة مدينة (استخدام)، بينما الخصوم والنواتج فهي ذات

طبيعة دائنة (مورد) كما هو موضح فيما يلي:<sup>1</sup>

| الخصوم والنواتج |        |
|-----------------|--------|
| دائن            | مدين   |
| +               | -      |
| بالزيادة        | بالنقص |

| الأصول والتكاليف |          |
|------------------|----------|
| دائن             | مدين     |
| -                | +        |
| بالنقص           | بالزيادة |

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 47.

## 6- الميزانية:

6-1- تعريف الميزانية: تعتبر الميزانية صورة ملخصة لكل العمليات الاقتصادية التي قام بها الكيان والأحداث التي مر بها خلال السنة المالية. وتعرف الميزانية أيضا بأنها قائمة المركز المالي، إذ تعبر عن ثروة المؤسسة أو وضعيتها المالية بتاريخ معين، حيث تلخص كل ممتلكاتها وما تراقبه وحقوقها على الغير أو ما يعرف بالاستخدامات إلى جانب التزاماتها تجاه الغير أو ما يعرف بالموارد. وتأخذ الميزانية شكل جدول من جانبين؛ الأصول في الجانب الأيمن والخصوم في الجانب الأيسر شرط تساويهما، أي:

مجموع الاستخدامات = مجموع الموارد أو مجموع الأصول = مجموع الخصوم + الأموال الخاصة

والجدول الموالي يوضح صورة مبسطة عن الميزانية:

| الأصول                          | الخصوم                    |
|---------------------------------|---------------------------|
| <u>الأصول غير الجارية</u>       | <u>الأموال الخاصة</u>     |
| التثبيات المعنوية (ح/20)        | رأس المال (ح/101)         |
| التثبيات العينية (ح/21)         | الاحتياطات (ح/106)        |
| التثبيات المالية (ح/26، ح/27)   | نتيجة الدورة (ح/12)       |
| <u>الأصول الجارية</u>           | <u>الخصوم غير الجارية</u> |
| مخزونات (ح/30 إلى ح/37)         | اقتراضات (ح/16، ح/17)     |
| حقوق على الغير (ح/41)           | <u>الخصوم الجارية</u>     |
| سندات التوظيف (ح/50)            | موردون (ح/401، ح/404)     |
| متاحات أو موجودات (ح/512، ح/53) | ديون قصيرة الأجل أخرى     |
|                                 | الخزينة السالبة           |
| مجموع الأصول                    | مجموع الخصوم              |

المصدر: من إعداد المؤلفة بناء على المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتصرف.

ويمكن الاطلاع على محتوى فصول الميزانية في القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في 2009/03/25.

ويمكن تعريف مختلف أقسام الميزانية كما يلي:

6-1-1- تعريف الأصول: تمثل الأصول حسب النظام المحاسبي المالي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، أما مراقبة الأصول فتعني قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول. وترتب الأصول حسب درجة سيولتها أي قدرتها على التحول إلى نقدية

بسهولة وأقل تكلفة، ووفقا لهذا المبدأ ترتب تصاعديا كلما من أعلى إلى أسفل الميزانية، وبذلك يكون الصندوق على سبيل المثال أكثر سيولة من المخزونات، والمخزونات أكثر سيولة من التثبيات. وتنقسم هذه الأخيرة إلى:<sup>1</sup>

- أصول غير جارية: وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة وتحتوي على الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان كالتثبيات العينية والمعنوية. الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال، وتتميز بسيولة منخفضة بسبب الفترة الطويلة التي تتطلبها لتحويل إلى نقدية. وبشكل عام تضم الأصول غير الجارية كل أنواع التثبيات من معنوية وعينية ومالية كما يلي:

• التثبيات المعنوية (ح/20): وهي الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس كبراءات الاختراع والرخص وشهرة المحل..

• التثبيات العينية (ح/21): وهي الأصول الثابتة التي لديها كيان مادي ملموس كالأراضي، المباني، الآلات الصناعية ومعدات النقل وغيرها..

• التثبيات المالية (ح/26- ح/27): وهي الأدوات المالية من أسهم وسندات تتم حيازتها من أجل توظيفها على المدى الطويل والتي يتوقع أن تتحقق عوائدها بعد أكثر من سنة.

- أصول جارية: وهي تلك الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة غير دائمة وتضم الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية أي في الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة، الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا والسيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود. وهي أكثر سيولة مقارنة بالأصول غير الجارية، وتتضمن ما يلي:

• المخزونات (ح/30-ح/37): وتتمثل في البضاعة التي يتم شراؤها لإعادة بيعها على حالها، والمواد المستهلكة بشكل نهائي في دورة الاستغلال والتموينات الأخرى والمنتجات.

• الحقوق والاستخدامات المماثلة (ح/41، ح/409، من ح/42- ح/48): وأهمها حسابات الزبائن وأوراق القبض.

• الموجودات وما يماثلها (من ح/50- ح/54): وهي أكثر أشكال الأصول سيولة، وتشمل الأصول غير النقدية والنقدية ممثلة في خزينة المؤسسة سواء كانت في الصندوق أو البنك أو الحسابات الجارية.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابق، ص 13.

6-1-2- تعريف الخصوم: تمثل الخصوم الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضائها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وهي الأموال التي يكون مصدرها الغير وليس ملاك المؤسسة أو نشاطها، وترتب تصاعديا من الأعلى إلى الأسفل حسب درجة استحقاقها، أي حسب أحقية الغير في المطالبة بأموالهم عند تصفية الكيان، وبهذا يكون الشركاء في رأس المال أقل استحقاقا من المقرضين والموردين على التوالي. وتصنف الخصوم إلى:<sup>1</sup>

- خصوم غير جارية (ح/13 إلى ح/17): وهي الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وإن كان استحقاقها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية، وتصنف كذلك إذا كان استحقاقها الأصلي أكثر من 12 شهرا، أو كان الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ الإقفال.
- خصوم جارية (ح/40، ح/419، من ح/42- ح/48): وتصنف كذلك عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال. وتضم الحسابات الدائنة لحسابات الغير والحسابات المالية.

6-1-3- الأموال الخاصة: وهي الأموال التي يكون مصدرها الملاك ممثلة في رأس المال الابتدائي المدفوع عند التأسيس، أو رأس المال الإضافي والأموال التي يكون مصدرها نشاط المؤسسة ممثلة في الاحتياطات والمخصصات والأرباح غير الموزعة، وتوضح الأموال الخاصة صافي ثروة المؤسسة من خلال الفرق بين أصولها والتزاماتها طويلة وقصيرة الأجل.<sup>2</sup>

6-2- أنواع الميزانية: تصنف الميزانية وفقا لتاريخ إعدادها إلى نوعين هما:

6-2-1- الميزانية الافتتاحية: وهي الميزانية التي يتم إعدادها بتاريخ 01/01/ن أو بتاريخ بداية نشاط الكيان لإظهار وضعيته المالية، وهذا يعني عدم وجود نتيجة للدورة.

6-2-2- الميزانية الختامية: وهي الميزانية التي يتم إعدادها دوما بتاريخ 31/12/ن بهدف إظهار نتيجة الدورة.

6-2-3- نتيجة الدورة: هي نتيجة نشاط الكيان بعد دورة محاسبية وتحسب بالفرق بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم وفقا للمعادلة التالية:

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

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> بلال كيموش، مرجع سابق، ص 65.



وبهذا فمبي تأخذ احتمالين؛ إما ربح أو خسارة حسب طبيعة الفرق، حيث تكون:

- ربحاً: إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم.

- خسارة: إذا كان مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم.

مثال 2: كانت قيم عناصر الميزانية لإحدى المؤسسات كما يلي: أراضي 1.500.000 دج، مباني 1.000.000 دج، معدات صناعية 750.000 دج، سيارة 500.000 دج، بضاعة 300.000 دج، مواد أولية 200.000 دج، تموينات مختلفة 100.000 دج، بنك 450.000 دج، صندوق 200.000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة.

الحل:

| المبالغ | الخصوم         | رح  | المبالغ | الأصول                    | رح    |
|---------|----------------|-----|---------|---------------------------|-------|
| 5000000 | أموال خاصة:    |     | 1500000 | أصول غير جارية            |       |
|         | رأس المال      | 101 |         | أراضي                     | 211   |
| 5000000 | مج 1           |     | 1000000 | مباني                     | 213   |
|         |                |     | 750000  | معدات صناعية              | 215   |
|         | خصوم غير جارية |     | 500000  | تثبيات عينية أخرى (سيارة) | 218.1 |
|         |                |     | 3750000 | مج 1                      |       |
|         | خصوم جارية:    |     | 300000  | أصول جارية:               |       |
|         |                |     | 200000  | بضاعة                     | 30    |
|         |                |     | 100000  | مواد أولية                | 31    |
|         |                |     | 450000  | تموينات مختلفة            | 32    |
|         |                |     | 200000  | البنك                     | 512   |
|         |                |     | 1250000 | الصندوق                   | 53    |
|         |                |     |         | مج 2                      |       |
| 5000000 | المجموع        |     | 5000000 | المجموع                   |       |

مثال 3: خلال السنة المالية قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- بيع ثلث البضاعة بمبلغ 175000 دج بشيك بنكي؛

- تحويل مبلغ 50000 دج من الصندوق إلى البنك؛

- مشتريات أغلفة بمبلغ 70000 بشيك بنكي.

المطلوب:

- فتح الحسابات الضرورية وترصيدتها.

- إعداد الميزانية الختامية وتحديد نتيجة الدورة.

الحل:

- فتح الحسابات الضرورية:

| م      | د      | م     | د     | م         | د     | م      | د     |
|--------|--------|-------|-------|-----------|-------|--------|-------|
| 30/ح   | 100000 | 326/ح | 70000 | 512/ح     | 70000 | 53/ح   | 50000 |
| 300000 |        | 70000 |       | 450000    |       | 200000 |       |
|        |        |       |       | 175000    |       |        |       |
|        |        |       |       | 50000     |       |        |       |
|        |        |       |       | رم=605000 |       |        |       |
|        |        |       |       | 70000     |       |        |       |
|        |        |       |       | 700000    |       |        |       |
|        |        |       |       | رم=70000  |       |        |       |
|        |        |       |       | 300000    |       |        |       |
|        |        |       |       | رم=200000 |       |        |       |
|        |        |       |       | 300000    |       |        |       |
|        |        |       |       | 675000    |       |        |       |
|        |        |       |       | 675000    |       |        |       |
|        |        |       |       | 200000    |       |        |       |
|        |        |       |       | 200000    |       |        |       |

- إعداد الميزانية الختامية:

| المبالغ | الخصوم         | رح  | المبالغ | الأصول                    | رح    |
|---------|----------------|-----|---------|---------------------------|-------|
| 5000000 | أموال خاصة:    |     |         | أصول غير جارية            |       |
| 75000   | رأس المال      | 101 | 1500000 | أراضي                     | 211   |
| 5150000 | نتيجة الدورة   | 12  | 1000000 | مباني                     | 213   |
|         | مجموع 1        |     | 750000  | معدات صناعية              | 215   |
|         | خصوم غير جارية |     | 500000  | تثبيات عينية أخرى (سيارة) | 218.1 |
|         |                |     | 3750000 | مجموع 1                   |       |
|         |                |     |         | أصول جارية:               |       |
|         |                |     | 200000  | بضاعة                     | 30    |
|         |                |     | 200000  | مواد أولية                | 31    |
|         |                |     | 100000  | تموينات مختلفة            | 32    |
|         |                |     | 70000   | أغلفة                     | 326   |
|         |                |     | 605000  | البنك                     | 512   |
|         |                |     | 150000  | الصندوق                   | 53    |
|         |                |     | 1325000 | مجموع 2                   |       |
| 5075000 | المجموع        |     | 5075000 | المجموع                   |       |

- حساب نتيجة الدورة:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم} = 5075000 - 5000000 = 75000$$

بما أن الفرق موجب فذلك يعني أن مجموع الأصول كان أكبر من مجموع الخصوم فنتيجة الدورة إذن ربح.

مثال 4: في نهاية السنة المالية اتخذت قيم عناصر ميزانية المؤسسة في المثال 2 قيم أخرى كما يلي: بضاعة

100000 دج، مواد أولية 50000 دج، بنك 320000 دج، صندوق 70000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الختامية وحساب نتيجة الدورة.

الحل:

- إعداد الميزانية الختامية:

| المبالغ  | الخصوم         | رح  | المبالغ | الأصول                    | رح    |
|----------|----------------|-----|---------|---------------------------|-------|
| 5000000  | أموال خاصة:    |     |         | أصول غير جارية            |       |
|          | رأس المال      | 101 | 1500000 | أراضي                     | 211   |
| (610000) | نتيجة الدورة   | 12  | 1000000 | مباني                     | 213   |
| 4390000  |                |     | 750000  | معدات صناعية              | 215   |
|          | مج 1           |     | 500000  | تثبيات عينية أخرى (سيارة) | 218.1 |
|          |                |     | 3750000 | مج 1                      |       |
|          | خصوم غير جارية |     |         | أصول جارية:               |       |
|          |                |     | 100000  | بضاعة                     | 30    |
|          |                |     | 50000   | مواد أولية                | 31    |
|          | خصوم جارية:    |     | 100000  | تموينات مختلفة            | 32    |
|          |                |     | 320000  | البنك                     | 512   |
|          |                |     | 70000   | الصندوق                   | 53    |
|          |                |     | 640000  | مج 2                      |       |
| 4390000  | المجموع        |     | 4390000 | المجموع                   |       |

- حساب نتيجة الدورة:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم} = 5000000 - 4390000 = 610000$$

بما أن الفرق سالب فذلك يعني أن مجموع الأصول كان أقل من مجموع الخصوم فنتيجة الدورة إذن خسارة.

## 7- حساب النتائج:

يهدف حساب النتائج مثله مثل الميزانية إلى حساب نتيجة الدورة ويضم:

7-1- الأعباء: تتمثل في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو خسارة في قيمتها أو ظهور خصوم<sup>1</sup>.

7-2- النواتج: تتمثل في تزايد المزايا الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم كما تمثل استعادة خسارة في القيمة<sup>2</sup>.

وعلى عكس الميزانية فإن عناصر حساب النتائج من أعباء ومنتجات تتم المقاصة بينها سواء كانت مرتبطة بأصول وخصوم محلا للمقاصة، أو ناتجة عن معاملات أو حوادث مماثلة أو متجانسة كالأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية في محفظة معاملات تجارية، أو مفروضة من النظام أو أذن بها كعمليات تغطية خطر الصرف. أما الأحداث (المنتجات والأعباء) التي تقع بين تاريخ الإقفال وتاريخ إعداد الكشوف المالية فيترتب عليها تصحيحات إذا كانت تساعد على تقدير الأصول والخصوم القائمة بشكل أفضل وتحتسب هذه الأحداث في النتيجة عند إقفال السنة المالية. ويمكن توضيح كيفية حساب النتيجة من خلال دفتر الأستاذ الموالي<sup>3</sup>:

| نتيجة الدورة 12  |   |
|--|---|
| 70 مبيعات الإنتاج المصنع والبضائع وبيع الخدمات والمنتجات التابعة | 60 مشتريات مستهلكة                        |
| 72 الإنتاج المخزن وغير المخزن                                    | 61 خدمات خارجية                           |
| 73 إنتاج مثبت  | 62 خدمات خارجية أخرى                      |
| 74 إعانات الاستغلال  | 63 أعباء المستخدمين                       |
| 75 منتجات عملياتية أخرى  | 64 ضرائب ورسوم وتسديدات مماثلة            |
| 76 إيرادات مالية   | 65 أعباء عملياتية أخرى                    |
| 77 منتجات استثنائية  | 66 أعباء مالية                            |
| 78 استرجاعات خسائر القيم والمؤونات                               | 67 أعباء استثنائية                        |
|  | 68 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسارة القيم |
|  | 69 ضرائب على النتائج وما شابهها           |

إذن نتيجة الدورة = مجموع الإيرادات - مجموع الأعباء

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 13.

<sup>3</sup> نوح لبوز، مرجع سابق، ص 20.

## 8- المجموعة المستندية والدفاتر المحاسبية:

إن الوصول إلى الميزانية وبقية الكشوف المالية الأخرى يمر بعد مراحل تشكل في مجموعها الدورة المحاسبية التي تبدأ بالمجموعة المستندية التي تمثل المصدر الأولي للبيانات، والتي يتم معالجتها من خلال مجموعة دفاتر أثبتت أهميتها سواء بنص القانون أو من خلال الممارسة العملية.

8-1- المجموعة المستندية: تمثل المجموعة المستندية مختلف الوثائق الثبوتية التي تعتبر مصدرا موثوقا للمعلومة التي سيتم تسجيلها، وقد أكدت على ذلك المادة 17 من القانون رقم 07-11 التي اعتبرت من الضرورة وجود "وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق"<sup>1</sup>. وتعتبر هذه المستندات دليلا على كل العمليات التي قام بها الكيان سواء كانت عمليات داخلية أو خارجية يترتب عنها تدفقات يجب إثباتها. ويتميز هذا التعريف بقدرته على مسايرة العمل المحاسبي، إذ كان في البداية يتم بشكل يدوي فيما يتعلق بالتسجيل والكتابة المحاسبية وتحليل البيانات، ثم وبعد التطور التكنولوجي واستحداث برمجيات متخصصة في العمل المحاسبي أصبح الأمر يتم الكترونيا، وهو ما يستدعي حفظ الوثائق الثبوتية على دعامات يمكن إعادة محتواها. كما تكتسب هذه المستندات أو الوثائق أهميتها لأنها تعتبر دليلا في حالة وجود منازعات بين الكيان والأطراف التي أدى معها تلك العمليات.

وتتنوع هذه المستندات حسب حجم الكيان ونوعية النشاط الممارس، ولكن بشكل عام يمكن

ذكر أهمها فيما يلي:

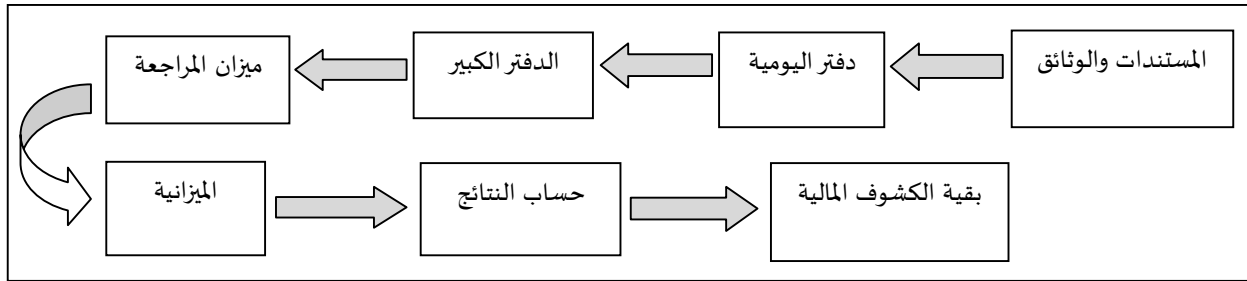
- فواتير الشراء والبيع: وهي الفواتير الواردة للكيان أو التي يصدرها لطرف أو أطراف خارجيين (الزبائن)، تحدد المبالغ المستحقة وأسماء الأطراف المتعامل معها وتاريخ العمليات المرتبطة بها.
- فواتير الإشعار: وهي الفواتير المصدرة من طرف الكيان أو الواردة إليه وتتضمن معلومات إضافية خارج الفواتير الأساسية للعمليات، كأن تتضمن معلومات تخص مردودات أو تخفيضات..
- وصولات الاستلام والتسليم: وهي المستندات التي ترافق عمليات الشراء والبيع والإنتاج والتي تثبت وجود حركة في المخزون سواء بالزيادة أو النقصان.
- المستندات الخاصة بالعمليات المالية: وهي كل ما يثبت وجود عملية دفع أو تحصيل لمبالغ نقدية مرتبطة بالعمليات الاقتصادية التي قام بها الكيان، كالكشوف البنكية، إيصالات الدفع وغيرها.
- وثائق ومستندات أخرى: إلى جانب المستندات السابقة والتي تعتبر الأهم، هناك وثائق أخرى مثل عقود الامتياز، عقود الملكية وغيرها والتي تثبت عملية أو حدثا اقتصاديا ما بالنسبة للكيان.

<sup>1</sup> القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 04.

2-8- الدفاتر المحاسبية: حسب المادة 20 من القانون رقم 11-07 فإن الكيان ملزم بمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد، ويتفرع عن كل منها دفاتر مساعدة حسب احتياجات الكيان، مع مراعاة خصوصية الكيانات الصغيرة التي تمسك محاسبة مبسطة<sup>1</sup>. كما أوضح ذات القانون ضرورة ترقيم الدفاتر المحاسبية والتأشير عليها من طرف رئيس محكمة مقر الكيان، إضافة إلى عدم ترك بياض أو فراغ أو تغيير من أي نوع كان أو نقل للهامش، إلى جانب إلزامية الاحتفاظ بهذه الدفاتر رفقة المجموعة المستندية والوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات بداية من تاريخ إقفال السنة المالية<sup>2</sup>.

كما تعتبر هذه الدفاتر جزء مهما من الدورة المحاسبية، بل وهي حلقة الربط بين مختلف أقسامها لغاية الوصول إلى القوائم والكشوف المالية التي تمثل المخرجات النهائية للعمل المحاسبي، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل 3: مكونات الدورة المحاسبية:



المصدر: من إعداد المؤلفة.

1-2-8- دفتر اليومية: هو سجل يوثق بشكل يومي كل العمليات التي يقوم بها الكيان، وقد تقرر الاعتماد على هذا الدفت من خلال الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري الجزائري المؤرخ في 1975/09/26، والذي ألزم التاجر أو الكيان بضرورة مسك هذا الدفت، وذلك انطلاقا من وجود وثائق ثبوتية أو مستندات تؤكد حدوث تلك العمليات. وتخص هذه العمليات كل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الأعباء والمنتجات شرط احترام التسلسل الزمني للأحداث والعمليات الاقتصادية كما نصت عليه المادة 16 من القانون رقم 11-07.

ويمكن الاعتماد على اليومية المساعدة في حالة الكيانات التي تقوم بعمليات كثيرة، فتقوم بتخصيص يوميات مساعدة لعمليات أو حسابات معينة، كحسابات الزبائن أو الموردين وغيرها حسب ما يراه الكيان مناسبا. وفي نهاية الكل شهريتم نقل المجاميع الشهرية أو الأرصدة لدفتر اليومية الرئيسي.

يتكون دفتر اليومية من مجموعة من القيود أو التسجيلات المحاسبية، على أن كل عملية يقوم بها الكيان تسجل في قيد محاسبي على الأقل، وقد يكون هذا الأخير بسيطا أي يضم حسابين فقط أحدهما مدين والآخر

<sup>1</sup> القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 05.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 05.

دائن، أو مركبا أي يضم أحد طرفيه أو كلاهما أكثر من حساب واحد، وهذا طبعا وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي يراعي تساوي المبالغ في جانبي الحساب.

ويشمل القيد المحاسبي عدة معلومات هي: تاريخ العملية، نوع أو بيان العملية، نوع ورقم الوثيقة الثبوتية أو المستند الذي لولاه لما كان هناك تسجيل محاسبي، أسماء وأرقام الحسابات المدينة والدائنة ومبالغ كلا الطرفين كما هو موضع في النموذج الموالي:

| المبالغ |      | تاريخ العملية |   | رقم الحساب |      |
|---------|------|---------------|---|------------|------|
| دائن    | مدين | اسم الحساب    | اسم الحساب                              | دائن       | مدين |
|         |      | اسم الحساب    | بيان العملية ونوع ورقم الوثيقة الثبوتية |            |      |

تجدد الإشارة إلى أنه ينبغي كتابة مجموع المبالغ التي تم تسجيلها في قيود اليومية في نهاية كل صفحة، ثم يتم نقل المجموع إلى بداية الصفحة الموالية قبل استئناف التسجيل.

وفيما يلي مثال عن قيد محاسبي بسيط: بتاريخ 2018/07/20 تم تحصيل مبلغ المبيعات من الزبون بشيك بنكي بمبلغ 200000 دج.

| دائن   | مدين   | 2018/07/20                             | دائن | مدين |
|--------|--------|--|------|------|
|        | 200000 | البنك                                  | 512  |      |
| 200000 |        | الزبائن                                | 411  |      |
|        |        | تحصيل حقوق الزبائن بشيك بنكي رقم ..... |      |      |

أما القيد المركب فيمكن توضيحه من خلال المثال التالي: تم شراء مواد أولية وتموينات مختلفة بمبالغ 150000 دج و 70000 دج على التوالي بتاريخ 2018/05/24 على أن يتم الاستلام والتسديد في تاريخ لاحق.

| دائن   | مدين   | 2018/07/20                | دائن | مدين |
|--------|--------|---------------------------|------|------|
|        | 150000 | مشتريات مواد أولية        | 381  |      |
|        | 70000  | مشتريات تموينات مختلفة    | 382  |      |
| 220000 |        | موردو المخزونات           | 401  |      |
|        |        | مشتريات بفاتورة رقم ..... |      |      |

2-2-8- الدفتر الكبير: ويطلق عليه دفتر الأستاذ، حيث يتم ترحيل كل الحسابات التي تم فتحها في اليومية إليه من أجل تحليل حركة الحسابات، ذلك أن اليومية يقتصر عملها على تدوين العمليات بشكل متسلسل، دون القدرة على مراقبة تدفقات كل حساب ومعرفة رصيده في نهاية الفترة المعنية.

ويتم تخصيص لكل حساب على حدا صفحة خاصة به من أجل ترحيل المبالغ المدينة والدائنة بداية بالرصيد الأولي أو الافتتاحي ثم تجميعها وإيجاد الفرق بينها أو الأرصدة، ومن ثم نقلها إلى ميزان المراجعة الذي يقود مباشرة إلى القوائم المالية. وهنا أيضا يمكن استخدام دفاتر أستاذ مساعدة ثم تجميعها في دفتر أستاذ عام.

مثال 5: كانت الأرصدة الأولية لحسابات البضاعة، الزبائن، البنك والصندوق هي على التوالي: 200000 دج، 100000 دج، 450000 دج، 75000 دج ثم قام الكيان بالعمليات التالية:

- تحويل مبلغ 55.000 دج من الصندوق إلى البنك.
  - تسديد أجور عمال بـ 65.000 دج بشيك بنكي.
  - تحصيل مبلغ 50.000 دج من الزبائن بشيك بنكي.
  - بيع بضاعة بمبلغ 150.000 دج نقدا، تكلفتها 100.000 دج.
- المطلوب: فتح الحسابات الضرورية.

الحل:

| م 53/ح د  |        | م 512/ح د |        | م 411/ح د |        | م 30/ح د  |        |
|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|--------|
| 55000     | 75000  | 65000     | 450000 | 50000     | 100000 | 100000    | 200000 |
|           | 150000 |           | 55000  |           |        |           |        |
| 170000=رم |        | 440000=رم |        | 50000=رم  |        | 100000=رم |        |
| 225000    | 225000 | 505000    | 505000 | 1000000   | 100000 | 200000    | 200000 |

3-2-8- ميزان المراجعة: بالرغم من عدم إلزامية مسك هذا الدفتر إلا أنه يعتبر دفترا غاية في الأهمية على المستوى العملي والتطبيقي للمحاسبة، فبعد التسجيل في اليومية ثم ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ، يأتي دور ميزان المراجعة للتأكد من صحة كل ما تم تسجيله في الدفترين السابقين خاصة فيما يتعلق بالمبالغ الدائنة والمدينة، وهو جدول يضم كل الحسابات المسجلة بأسمائها ومبالغها وأرصدها، ويكشف عن الأخطاء التي تم ارتكابها. الجدول الموالي يوضح نموذجا عن ميزان المراجعة:

| الأرصدة  |         | المجاميع |          | اسم الحساب | رقم الحساب |
|----------|---------|----------|----------|------------|------------|
| دائن     | مدین    | دائن     | مدین     |            |            |
| Xxxxxxxx | xxxxxxx | Xxxxxxxx | Xxxxxxxx | .....      | .....      |
| Xxxxxxxx | xxxxxxx | Xxxxxxxx | Xxxxxxxx | .....      | .....      |
| Xxxxxxxx | xxxxxxx | Xxxxxxxx | Xxxxxxxx | .....      | .....      |
| المجموع  | المجموع | المجموع  | المجموع  |            |            |

مع الإشارة إلى أن صحة العمليات المحاسبية من خلال ميزان المراجعة تتطلب تساوي مجموع جانبي المجاميع (مدین ودائن) وأن يكون هو نفسه مجموع جانبي دفتر اليومية. كما يجب أيضا تساوي جانبي الأرصدة<sup>1</sup>. أي:

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 72.



مجموع الجانب المدين من ميزان المراجعة = مجموع الجانب الدائن من ميزان المراجعة

مجموع ميزان المراجعة = مجموع دفتر اليومية

مجموع الأرصدة المدينة من ميزان المراجعة = مجموع الأرصدة الدائنة من ميزان المراجعة

مثال 6: إعداد ميزان المراجعة انطلاقاً من دفاتر الأستاذ أعلاه الخاصة بالمثل 5.

| الأرصدة |         | المجاميع |         | اسم الحساب | رقم الحساب |
|---------|---------|----------|---------|------------|------------|
| دائن    | مدين    | دائن     | مدين    |            |            |
| -       | 100000  | 100000   | 200000  | بضاعة      | 30         |
| -       | 50000   | 50000    | 100000  | زبائن      | 411        |
| -       | 440000  | 65000    | 505000  | بنك        | 512        |
| -       | 170000  | 55000    | 225000  | صندوق      | 53         |
| المجموع | المجموع | المجموع  | المجموع |            |            |

في هذا المثال لم يتساو الجانب المدين مع الجانب الدائن سواء بالنسبة للمجاميع أو الأرصدة، وذلك لأن الغرض من المثال توضيح طريقة استخدام ميزان المراجعة فقط، أما في الحالة العادية فيجب أولاً الانطلاق من ميزانية افتتاحية ثم المرور بالتسجيل المحاسبي في اليومية ثم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ، مع العلم أن هذا الإجراء يمس كل الحسابات الواردة في الميزانية الافتتاحية حتى تلك التي لم تشملها أي عملية اقتصادية خلال الدورة المحاسبية، ناهيك عن إمكانية ظهور حسابات جديدة لم تكن موجودة في الميزانية الافتتاحية.

4-2-8- دفتر الجرد: حسب القانون التجاري الجزائري هو دفتر تنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاص بالكيان، وذلك بعد جرد لكل الأصول والخصوم وإقفال كل الحسابات، ويسري على هذا الدفتر كل الأحكام التي تسري على دفتر اليومية.

## 9- المعالجة المحاسبية للعمليات الجارية:

وهي تلك العمليات التي تبدأ وتنتهي بالنقدية من خلال شراء أصول وبيعها أو استخدامها في عملية إنتاج تنهي بالبيع هي أيضا. كما تتميز هذه العمليات بعدم تجاوزها السنة المالية، بل وقد تتكرر عدة مرات خلال تلك الفترة وهو ما يطلق عليه دورة الاستغلال، وهي تمس الصنف 3 أي المخزونات التي تتكون من الحسابات التالية:

|                       |   |
|-----------------------|---|
| 30: بضاعة مخزنة       | 35: مخزونات المنتجات                            |
| 31: مواد ولوازم أولية | 36: المخزونات المتأتية من التثبيتات             |
| 32: تموينات مختلفة    | 37: المخزونات في الخارج                         |
| 33: سلع قيد الإنتاج   | 38: المشتريات المخزنة                           |
| 34: خدمات قيد الإنتاج | 39: خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات الجارية |

ويتم متابعة حركة هذه المخزونات في الكيان من أجل إثباتها وفقا لطريقتين هما:

- الجرد الدائم: تتطلب هذه الطريقة المتابعة المستمرة لحركة المخزونات وإثبات كل دخول وخروج من خلال التسجيل المحاسبي لكل المراحل والتفاصيل.
- الجرد المتناوب: لا تتطلب هذه الطريقة المتابعة المستمرة لحركة دخول وخروج المخزونات، ويكتفي الكيان بالتدفقات الحاصلة في بداية ونهاية الدورة.

## 9-1-1- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع والإنتاج:

9-1-1-1- عملية الشراء: تشمل عملية الشراء الأصول القابلة للتخزين في صورة مخزونات أو تلك غير القابلة للتخزين كالتوريدات غير القابلة للتخزين والخدمات التي تعتبر ضرورية في دورة الاستغلال. وبشكل عام تمر عملية الشراء بثلاث مراحل؛ مرحلة تحرير الفاتورة بعد إعداد الطلبية من طرف الزبون تجاه مورده والتي تتضمن الكمية والسعر وصنف المخزون المطلوب. أما المرحلة الثانية فيوثقها وصل دخول أو استلام المخزون الذي تم شراؤه، ثم تأتي المرحلة الثالثة التي تمثل تسديد قيمة المشتريات عبر اختيار طريقة معينة للدفع، قد تكون بشيك بنكي أو نقدا أو بورقة تجارية. أما بالنسبة للخدمات فتتم العملية في مرحلتين فقط؛ الأولى والأخيرة بسبب طبيعتها غير المادية والتي لا تتيح تخزينها. ويمكن تسجيل كل المراحل السابقة سواء للمخزونات أو الخدمات محاسبيا كما يلي:

## - شراء المخزونات:

| المبالغ |       | التاريخ                                   | أرقام الحسابات |       |
|---------|-------|---|----------------|-------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين  |
| XXXXX   | XXXXX | مشتريات بضاعة/ مواد أولية/ تموينات مختلفة | 401            | 38... |
|         |       | موردو المخزونات                           |                |       |
|         |       | تحرير فاتورة شراء رقم .....               |                |       |

|       |       |   |            |          |
|-------|-------|---|------------|----------|
| XXXXX | XXXXX | بضاعة/ موارد ولوازم/ تموينات مختلفة<br>مشتريات بضاعة/ مواد أولية/ تموينات مختلفة<br>وصل استلام رقم .....    | 38....     | 32/31/30 |
| XXXXX | XXXXX | موردو المخزونات<br>بنك/ صندوق/ موردون-أوراق الدفع<br>تسديد قيمة المشتريات بشيك رقم...../ ورقة دفع رقم ..... | 403/53/512 | 401      |

من خلال عملية الشراء يبدو جليا أن حساب المشتريات (38..) حساب وسيط، أي لا يظهر في الميزانية وتقتصر وظيفته على تسهيل عملية الشراء وذلك في حالة استلام المشتريات قبل تاريخ 12/31/ن، ولكن في حالة عدم استلامها يرصد هذا الحساب مع حساب 37، والذي يرصد بدوره فيما بعد عند استلام المخزونات فعليا، وتسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ (ن)  | أرقام الحسابات |          |
|---------|-------|--|----------------|----------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين     |
| XXXXX   | XXXXX | مشتريات بضاعة<br>ترصيد حساب المشتريات  | 38..           | 37..     |
|         |       | التاريخ (ن+1)  |                |          |
| XXXXX   | XXXXX | بضاعة/ موارد ولوازم/ تموينات مختلفة<br>مخزون لدى الغير<br>وصل استلام رقم ..... | 37..           | 32/31/30 |

## - الاستفادة من الخدمات:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |                          |
|---------|-------|--|----------------|--------------------------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين                     |
| XXXXX   | XXXXX | مشتريات الدراسات والخدمات/مشتريات المعدات والتجهيزات<br>والأشغال/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات<br>خدمات خارجية/ خدمات خارجية أخرى<br>موردو المخزونات<br>تحرير فاتورة رقم ... | 401            | 607/605/604<br>62../61.. |
| XXXXX   | XXXXX | موردو المخزونات<br>بنك/ صندوق/موردون-أوراق الدفع<br>تسديد قيمة الخدمات بشيك رقم...../ ورقة دفع رقم .....   | 403/53/512     | 401                      |

مثال 7: قامت إحدى المؤسسات بعمليات التالية:

- بتاريخ 2018/01/10: شراء بضاعة ومواد أولية بمبلغ 100000 دج و126000 دج على التوالي على الحساب.
- بتاريخ 2018/01/14: تسديد قيمة المشتريات بشيك بنكي.
- بتاريخ 2018/01/17: شراء تغليفات ومواد تنظيف بمبلغ 50000 دج و24000 دج نقدا.

- بتاريخ 2018/01/20: استلام وتسديد فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 80000 دج بشيك بنكي،  
المطلوب: التسجيل في يومية المؤسسة.

الحل:

| المبالغ                                    |        | أرقام الحسابات |       |
|--|--------|----------------|-------|
| دائن                                       | مدين   | دائن           | مدين  |
| 226000                                     | 100000 | 401.1          | 380   |
|  | 126000 |                | 381   |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| تحرير فاتورة شراء رقم .....                |        |                |       |
| 100000                                     | 100000 | 380            | 30    |
|  | 126000 |                | 31    |
| مشتريات بضاعة                              |        |                |       |
| مشتريات مواد أولية                         |        |                |       |
| وصول استلام رقم .....                      |        |                |       |
| 2018/01/14                                 |        |                |       |
| 226000                                     | 226000 | 512            | 401.1 |
|  |        |                |       |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| بنك / صندوق / موردون-أوراق الدفع           |        |                |       |
| تسديد قيمة المشتريات نقدا                  |        |                |       |
| 2018/01/17                                 |        |                |       |
| 74000                                      | 24000  | 401.2          | 382.1 |
|  | 50000  |                | 382.6 |
| مشتريات تموينات مختلفة- مواد تنظيف         |        |                |       |
| مشتريات تموينات مختلفة- تغليفات            |        |                |       |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| فاتورة رقم .....                           |        |                |       |
| 24000                                      | 24000  | 382.1          | 321   |
|  | 50000  |                | 326   |
| تموينات مختلفة- مواد تنظيف                 |        |                |       |
| تموينات مختلفة- تغليفات                    |        |                |       |
| مشتريات تموينات مختلفة- مواد تنظيف         |        |                |       |
| مشتريات تموينات مختلفة- تغليفات            |        |                |       |
| وصول استلام رقم ....                       |        |                |       |
| 74000                                      | 74000  | 53             | 401.2 |
|  |        |                |       |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| صندوق                                      |        |                |       |
| تسديد فاتورة رقم .....                     |        |                |       |
| 2018/01/20                                 |        |                |       |
| 80000                                      | 80000  | 401.3          | 607   |
|  |        |                |       |
| المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات |        |                |       |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| استلام فاتورة الكهرباء..                   |        |                |       |
| 80000                                      | 80000  | 512            | 401.3 |
|  |        |                |       |
| موردو المخزونات                            |        |                |       |
| بنك  |        |                |       |
| تسديد فاتورة الكهرباء بشيك بنكي رقم ...    |        |                |       |

2-1-9- عملية البيع: تعتبر عملية البيع العملية المناظرة لعملية الشراء فمن يكون مشتريا في عملية الشراء يكون زبونا في عملية البيع، وعليه فستمر بنفس المراحل مع الإشارة إلى أن قيد خروج المخزونات يكون بسعر الشراء أو التكلفة وليس سعر البيع وهذا حتى تكون عملية البيع مربحة من خلال حساب الفرق بينهما، ويكون التسجيل المحاسبي كما هو موضح أدناه:

## - بيع المخزونات:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |             |
|---------|-------|---|----------------|-------------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين        |
| XXXXX   | XXXXX | مبيعات<br>فاتورة رقم ...  | 70..           | 411         |
| XXXXX   | XXXXX | مخزونات مبيعة (مستهلكة)<br>التغير في المنتجات<br>بضاعة/ مواد أولية/ تموينات مختلفة/ منتجات<br>وصل تسليم رقم ... | 35../32/31/30  | 60..<br>724 |
| XXXXX   | XXXXX | بنك/ صندوق/ زبائن-أوراق القبض<br>زبائن<br>تحصيل بشيك بنكي رقم.../ورقة قبض رقم ...                               | 411            | 413/53/512  |

## - بيع أو تقديم الخدمات:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |            |
|---------|-------|---|----------------|------------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين       |
| XXXXX   | XXXXX | مبيعات الأشغال/مبيعات الدراسات/خدمات أخرى مقدمة<br>فاتورة رقم .....             | 706/705/704    | 411        |
| XXXXX   | XXXXX | بنك/صندوق/زبائن-أوراق القبض<br>زبائن<br>تحصيل بشيك بنكي رقم.../ورقة قبض رقم.... | 411            | 413/53/512 |

مثال 8: قامت مؤسسة بالعمليات التالية خلال شهر نوفمبر كما يلي:

- بتاريخ 2017/11/03: إرسال فاتورة للزبون "أ" تضمنت مبيعات بضاعة بمبلغ 142000 دج تكلفتها 110000 دج بشيك بنكي.
  - بتاريخ 2017/11/10: إرسال فاتورة تقديم خدمة الصيانة للزبون "ب" بقيمة 40000 دج.
  - بتاريخ 2017/11/20: تحصيل قيمة فاتورة خدمة الصيانة نقدا.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة.

الحل:

| المبالغ    |        | 2017/11/03   | أرقام الحسابات |       |
|------------|--------|--|----------------|-------|
| دائن       | مدين   |  | دائن           | مدين  |
| 142000     | 142000 | زبائن<br>مبيعات بضاعة<br>فاتورة رقم ....             | 700            | 411.1 |
| 110000     | 110000 | بضاعة مبيعة (مستهلكة)<br>بضاعة<br>وصل تسليم رقم .... | 30             | 600   |
| 142000     | 142000 | بنك<br>زبائن<br>تحصيل بشيك بنكي رقم...               | 411.1          | 512   |
| 2017/11/10 |        |  |                |       |
| 40000      | 40000  | زبائن<br>خدمات مقدمة أخرى<br>فاتورة رقم ....         | 706            | 411.2 |
| 2017/11/20 |        |  |                |       |
| 40000      | 40000  | صندوق<br>زبائن<br>تحصيل الفاتورة رقم .....           | 411.2          | 53    |

3-1-9- عملية الإنتاج: تختلف المؤسسات الصناعية عن المؤسسات التجارية من خلال عملية الإنتاج، التي تمثل تحويلًا للمواد أو المخزونات من صورة خام إلى منتجات قابلة للبيع، وهي تتمثل في عملية خروج المواد الأولية واللوازم أو التموينات المختلفة من المخزن باتجاه الورشات أين يتم استهلاكها لتعود فيما بعد في صورة منتجات بسعر التكلفة التي تشمل كل المصاريف الضرورية من أجل إتمام هذه العملية، ويتم تسجيل هذه العملية وفقا للجرد الدائم (على اعتباره أنه وفقا للجرد المتناوب لا تسجل) كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |             |
|---------|-------|--|----------------|-------------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين        |
| XXXXX   | XXXXX | مواد أولية مستهلكة/ تموينات مختلفة مستهلكة/ التغير في المنتجات<br>مواد أولية/ تموينات مختلفة/ منتجات<br>وصل خروج (تسليم) رقم ..... | 35../32/31     | 724/602/601 |
| XXXXX   | XXXXX | منتجات<br>التغير في المخزونات من<br>المنتجات<br>وصل دخول (استلام) رقم ....   | 724            | 35..        |



|        |        |   |     |     |
|--------|--------|---|-----|-----|
| 75000  |        | منتجات وسيطة                            | 351 |     |
| 52500  |        | منتجات تامة الصنع<br>وصل تسليم رقم .... | 355 |     |
| 159000 | 159000 | بنك                                     | 411 | 512 |
| 159000 |        | زبائن<br>تحصيل المبيعات بشيك رقم ....   |     |     |

2-9- المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة (TVA) نوعاً من الضرائب غير المباشرة تفرض على المستهلك النهائي الذي يتحملها بشكل كامل، يتم جمعها من طرف المؤسسات العاملة في الاقتصاد وهي جزء من الفاتورة تظهر لدى كل من المورد والزبون، حيث:

- تدفع عند الشراء في صورة رسوم قابلة للاسترجاع، أي أن المؤسسة قادرة على استرجاعها من خلال قيامها بعمليات البيع.

- تقبض في عمليات البيع في صورة رسوم محصلة أو مجمعة.

وبما أن المؤسسات تقوم بعمليات الشراء والبيع سواء كانت خاصة بالمخزونات أو التثبيتات بشكل مستمر ومتداخل فإن ذلك يؤدي إلى نشوء التزام تجاه الدولة (مصلحة الضرائب)، يتطلب تحديد وضعية هذا الرسم، حيث:

- إذا كانت TVA المجمعة أكبر من TVA المسترجعة يظهر مبلغ يستحق الدفع لمصلحة الضرائب (TVA واجبة السداد).

- إذا كانت TVA المجمعة أقل من TVA المسترجعة يظهر دين للمؤسسة على مصلحة الضرائب (TVA دين).

وتحسب TVA انطلاقاً من المبلغ خارج الرسم HT، ثم يتم اقتطاع جزء منه وفق معدل محدد مرتبط بنوع النشاط، وغالباً يكون هذا الاقتطاع بنسبة 9% بالنسبة للمعدل المخفض، و19% بالنسبة للمعدل العادي. وعليه يمكن صياغة المعادلة التالية:

$$TTC = HT + TVA$$

حيث يمثل TTC المبلغ متضمن الرسم.

وتسجل TVA محاسبياً كما يلي:



## - عند الشراء:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |                 |
|---------|-------|---|----------------|-----------------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين            |
| XXXXX   | XXXXX | مشتريات مخزنة/توريدات/خدمات خارجية/خدمات خارجية أخرى<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>تحرير فاتورة شراء رقم .... | 401            | 62/61/607/38... |
|         | XXXXX |   |                | 445.66          |

## - عند البيع:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |       |
|---------|-------|---|----------------|-------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين  |
| XXXXX   | XXXXX | مبيعات<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة رقم .... | 70..<br>445.7  | 411   |
|         |       |   |                | زبائن |

- تسوية وضعية TVA: يقوم كل مكلف أو شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بإرسال كشف يوضح فيه مجمل مبالغ العمليات المحققة من خلال نشاطه في الشهر السابق خلال العشرين يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب في مكان إقامته أو مقر نشاطه الرئيسي<sup>1</sup>. ويتم تحديد وضعية TVA ما إذا كانت دين أو مستحقة الدفع وفقا للمعادلة التالية:

$$TVA \text{ دين} / \text{مستحقة الدفع} = TVA \text{ المجمعة (على المبيعات)} - TVA \text{ المسترجعة (على المشتريات)}$$

ثم يتم تسجيل هذا الفرق حسب طبيعته كما يلي:

## • الفرق لصالح الدولة:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات   |                          |
|---------|-------|--|------------------|--------------------------|
| دائن    | مدين  |  | دائن             | مدين                     |
| XXXXX   | XXXXX | الدولة- TVA على المبيعات<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>الدولة- TVA مستحقة الدفع | 445.66<br>445.51 | 445.7                    |
|         |       |  |                  | الدولة- TVA مستحقة الدفع |
| XXXXX   | XXXXX | بنك / صندوق<br>تسديد TVA لمصلحة الضرائب  | 53/512           | 445.51                   |

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017، ص 28.

## • الفرق لصالح المؤسسة:

| المبالغ |       | التاريخ                                | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين   |
|         | XXXXX | الدولة- TVA على المبيعات               |                | 445.7  |
| XXXXX   |       | الدولة- TVA دين (تسبيق)                |                | 445.67 |
| Xxxxx   |       | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 445.66         |        |

في حالة كان الفرق لصالح المؤسسة أي أن TVA دين أو تسبيق يتم ترصيدها من خلال المقاصة في الأشهر المقبلة.

مثال 10: قامت مؤسسة خلال شهر ماي من سنة 2019 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 05/02: شراء بضاعة بقيمة 45000 بشيك بنكي.
  - بتاريخ 05/05: شراء مواد أولية بقيمة 55000 على الحساب.
  - بتاريخ 05/11: استلام وتسديد فاتورة الخدمات من الدراسات 30000 بشيك بنكي.
  - بتاريخ 05/15: بيع نصف البضاعة بقيمة 35000 بشيك بنكي.
  - بتاريخ 05/20: بيع منتجات مصنعة بقيمة 200000 على الحساب، تكلفتها 150000.
  - بتاريخ 05/25: إرسال وتحصيل فاتورة خدمات الصيانة المقدمة لمؤسسة أخرى بقيمة 20000 نقدا.
- المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية المؤسسة، وتسوية وضعية TVA لشهر ماي إذا كان المعدل المطبق 19 %.

الحل:

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |       | 2019/05/02                             | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين   |
|         | 45000 | مشتريات بضاعة                          |                | 380    |
| 53550   | 8550  | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات |                | 445.66 |
|         |       | موردو المخزونات                        | 401.1          |        |
|         |       | تحرير فاتورة شراء رقم .....            |                |        |
| 45000   | 45000 | بضاعة                                  |                | 30     |
|         |       | مشتريات بضاعة                          | 380            |        |
|         |       | وصل استلام رقم ....                    |                |        |
| 53550   | 53550 | موردو المخزونات                        |                | 401.1  |
|         |       | بنك                                    | 512            |        |
|         |       | تسديد فاتورة الشراء بشيك بنكي رقم .... |                |        |
|         |       | 2019/05/05                             |                |        |
|         | 55000 | مشتريات مواد أولية                     |                | 381    |

|                 |               |   |              |               |
|-----------------|---------------|---|--------------|---------------|
| 65450           | 10450         | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>فاتورة شراء رقم .....                              | 401.2        | 445.66        |
| 55000           | 55000         | مواد أولية<br>مشتريات مواد أولية<br>وصل استلام رقم .....  | 381          | 31            |
|                 |               | 2019/05/11  |              |               |
| 35700           | 30000<br>5700 | مشتريات الدراسات والخدمات<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>فاتورة شراء رقم ..... | 401.3        | 604<br>445.66 |
| 35700           | 35700         | موردو المخزونات<br>بنك<br>تسديد الفاتورة بشيك بنكي رقم .....  | 512          | 401.3         |
|                 |               | 2019/05/15  |              |               |
| 35000<br>6650   | 41650         | زبائن<br>مبيعات بضاعة<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة بيع رقم .....                                       | 700<br>445.7 | 411.1         |
| 22500           | 22500         | بضاعة مستهلكة<br>بضاعة<br>وصل تسليم رقم .....   | 30           | 600           |
| 41650           | 41650         | بنك<br>زبائن<br>تحصيل المبيعات بشيك بنكي رقم .....  | 411.1        | 512           |
|                 |               | 2019/05/20  |              |               |
| 200000<br>38000 | 238000        | زبائن<br>مبيعات منتجات مصنعة<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة بيع رقم .....                                | 701<br>445.7 | 411.2         |
| 150000          | 150000        | التغير في المخزونات من المنتجات<br>منتجات مصنعة<br>وصل تسليم رقم .....  | 355          | 724           |
|                 |               | 2019/05/25  |              |               |
| 20000<br>3800   | 23800         | زبائن<br>خدمات مقدمة أخرى<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة تقديم خدمات رقم .....                           | 706<br>445.7 | 411.3         |
| 23800           | 23800         | صندوق<br>زبائن<br>تحصيل قيمة الخدمات نقدا   | 411.3        | 53            |

- تسوية وضعية TVA:

|            |       |       |
|------------|-------|-------|
| م          | د     | ح/445 |
| 8550       | 6650  |       |
| 10450      | 38000 |       |
| 5700       | 3800  |       |
| رد = 23750 |       |       |
| 48450      | 48450 |       |

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين   |
|         | 48450 | الدولة- TVA على المبيعات                           |                | 445.7  |
| 24700   |       | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات             | 445.66         |        |
| 23750   |       | الدولة- TVA مستحقة الدفع                           | 445.51         |        |
|         | 23750 | الدولة- TVA مستحقة الدفع                           |                | 445.51 |
| 23750   |       | بنك<br>تسديد TVA لمصلحة الضرائب بشيك بنكي رقم .... | 512            |        |

مثال 11: نتج عن نشاط مؤسسة ما خلال شهر جوان TVA على المشتريات بمبلغ 51000 دج، و TVA على

المبيعات بمبلغ 26000 دج، وخلال شهر جويلية كانت معطيات TVA كما يلي:

- TVA على مشتريات السلع والخدمات: 32000 دج.

- TVA على المبيعات: 59500 دج.

المطلوب: تسوية وضعية TVA لشهر جويلية.

الحل:

يمكن حساب فرق TVA من خلال المعادلة:

$$TVA \text{ دين} / \text{مستحقة الدفع} = TVA \text{ المجمعة} - TVA \text{ المسترجعة}$$

$$= 51000 - 26000 = 25000 \text{ دج}$$

أي أنها TVA دين، ويمكن تسجيلها كما يلي:

| المبالغ |       | جوان (ن)                               | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين   |
|         | 26000 | الدولة- TVA على المبيعات               |                | 445.7  |
|         | 25000 | الدولة- TVA دين (تسبيق)                |                | 445.67 |
| 51000   |       | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 445.66         |        |

أما تسجيل شهر جويلية فيكون كما يلي وذلك أخذاً بعين الاعتبار TVA شهر جوان:

|       |       | جويلية (ن+1)                           |        |        |
|-------|-------|--|--------|--------|
|       | 59500 | الدولة- TVA على المبيعات               |        | 445.7  |
| 32000 |       | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 445.66 |        |
| 25000 |       | الدولة- TVA دين (تسبيق)                | 445.67 |        |
| 2500  |       | الدولة- TVA مستحقة الدفع               | 445.51 |        |
|       |       | ترصيد TVA دين                          |        |        |
|       | 2500  | الدولة- TVA مستحقة الدفع               |        | 445.51 |
| 2500  |       | بنك                                    | 512    |        |
|       |       | تسديد TVA بشيك بنكي رقم .....          |        |        |

### 3-9- المعالجة المحاسبية للتسبيقات والمردودات والتعويضات:

3-9-1- التسبيقات: تعتبر التسبيقات من المعاملات المعروفة بين التجار مرتبطة غالباً بعنصر الثقة بين المتعاملين، حيث يقوم الزبون بدفع مبلغ مالي للمورد بطلب منه لتفادي مشكلة السيولة ومن أجل ضمان إتمام الصفقة، على أن يتم تسديد باقي مبلغ الصفقة بعد تحرير الفاتورة. وفي هذه الحالة يصبح مبلغ التسبيق حقا للزبون على المورد (موردون مدينون)، ودينا على المورد لصالح زبونه (زبائن دائنون) وتسجل التسبيقات محاسبياً كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |       | التاريخ                                 | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين   |
|         | XXXXX | بنك/صندوق                               |                | 53/512 |
| XXXXX   |       | الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفعات مستلمة | 419            |        |
|         |       | استلام التسبيق                          |                |        |
|         | XXXXX | زبائن                                   |                | 411    |
|         | XXXXX | الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفعات مستلمة |                | 419    |
| XXXXX   |       | مبيعات                                  | 70..           |        |
| XXXXX   |       | الدولة- TVA على المبيعات                | 445.7          |        |
|         |       | تحرير فاتورة البيع رقم .....            |                |        |

- عند الزبون:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |                |
|---------|-------|--|----------------|----------------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين           |
| XXXXX   | XXXXX | الموردون المدينون- تسبيقات ودفوعات مقدمة<br>بنك/صندوق<br>دفع التسبيق       | 53/512         | 409            |
| XXXXX   | XXXXX | مشتريات مخزنة<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات | 401            | 38..<br>445.66 |
| XXXXX   | XXXXX | الموردون المدينون- تسبيقات ودفوعات مقدمة<br>استلام فاتورة الشراء رقم ..... | 409            |                |

مثال 12: بتاريخ 2018/07/13 تلقت مؤسسة مبلغ بقيمة 50000 دج كتسبيق بشيك بنكي على طلبية بضاعة،  
وبتاريخ 2018/07/20 تم إتمام عملية البيع وتحرير الفاتورة بقيمة 145000 دج، مع العلم أن تكلفة البضاعة  
كانت 130000 دج. كما قام الزبون بتسديد نصف التزاماته نقدا.  
المطلوب: تسجيل القيود في يومية كل من المورد والزبون.

الحل:

- يومية المورد:

| المبالغ |                 | 2018/07/13   | أرقام الحسابات |            |
|---------|-----------------|--|----------------|------------|
| دائن    | مدين            |  | دائن           | مدين       |
| 50000   | 50000           | بنك/صندوق<br>الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفوعات مستلمة<br>استلام التسبيق  | 419            | 512        |
|         |                 | 2018/07/20   |                |            |
| 145000  | 122550<br>50000 | زبائن [50000-(27550+145000)]<br>الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفوعات مستلمة<br>مبيعات<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>تحرير فاتورة البيع رقم ..... | 700<br>445.7   | 411<br>419 |
| 130000  | 130000          | بضاعة مبيعة<br>بضاعة<br>وصل خروج أو تسليم رقم .....  | 30             | 600        |
| 61275   | 61275           | صندوق (2/122550)<br>زبائن<br>تحصيل قيمة المبيعات نقدا  | 411            | 53         |

- يومية الزبون:

| المبالغ         |                 | التاريخ   | أرقام الحسابات |               |
|-----------------|-----------------|---|----------------|---------------|
| دائن            | مدين            |   | دائن           | مدين          |
| 50000           | 50000           | الموردون المدينون- تسبيقات ودفعات مقدمة<br>بنك/صندوق<br>دفع التسبيق   | 512            | 409           |
| 122550<br>50000 | 145000<br>27550 | مشتريات بضاعة<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>الموردون المدينون- تسبيقات ودفعات مقدمة<br>استلام فاتورة الشراء رقم ..... | 401<br>409     | 380<br>445.66 |
| 145000          | 145000          | بضاعة<br>مشتريات بضاعة<br>وصل استلام رقم .....  | 380            | 30            |
| 61275           | 61275           | موردو المخزونات<br>صندوق<br>تسديد قيمة المشتريات نقدا   | 53             | 401           |

2-3-9- المردودات: قد يقوم الزبون بإرجاع المخزونات المشتراة من المورد في حالة عدم مطابقة المواصفات المطلوبة، أو الإخلال بشروط الصفقة المتفق عليها، وهو ما يتطلب إعداد فاتورة إشعار "Facture d'avoir" تثبت إرجاع المخزونات بشكل كلي أو جزئي. ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |                  | التاريخ   | أرقام الحسابات |               |
|---------|------------------|---|----------------|---------------|
| دائن    | مدين             |   | دائن           | مدين          |
| XXXXXX  | XXXXXX           | بضاعة/ مواد أولية/ تموينات مختلفة/ منتجات<br>مخزونات مبيعة/التغير في المنتجات<br>استلام المردودات | 724/60..       | 35/32/31/30   |
| XXXXXX  | XXXXXX<br>XXXXXX | مبيعات<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>زبائن<br>فاتورة إشعار رقم .....                             | 411            | 70..<br>445.7 |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | مشتريات مخزنة<br>بضاعة/ مواد أولية/ تموينات مختلفة<br>إرجاع المشتريات | 32/31/30       | 38.. |

|       |       |  |        |
|-------|-------|--|--------|
| XXXXX | XXXXX | موردو المخزونات  | 401    |
| XXXXX |       | مشتريات مخزنة  | 38..   |
| XXXXX |       | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 445.66 |

مثال 13: بتاريخ 2018/07/25 اتضح للزبون أن نصف البضاعة المشتراة في المثال 12 بتاريخ 2018/07/20 غير مطابق للمواصفات المطلوبة فقرر إرجاعها للمورد، هذا الأخير الذي حرر في نفس اليوم فاتورة إشعار بذلك. المطلوب: تسجيل القيود في يومية كل من الزبون والمورد.

الحل:

- التسجيل عند المورد:

| المبالغ |                | التاريخ                            | أرقام الحسابات |              |
|---------|----------------|------------------------------------|----------------|--------------|
| دائن    | مدين           |                                    | دائن           | مدين         |
|         | 65000          | بضاعة (2/130000)                   |                | 30           |
| 65000   |                | بضاعة مبيعة<br>استلام المردودات    | 600            |              |
|         | 72500<br>13775 | مبيعات<br>الدولة- TVA على المبيعات |                | 700<br>445.7 |
| 86275   |                | زبائن<br>فاتورة إشعار رقم .....    | 411            |              |

- التسجيل عند الزبون:

| المبالغ        |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|----------------|-------|---|----------------|------|
| دائن           | مدين  |   | دائن           | مدين |
|                | 72500 | مشتريات بضاعة   |                | 380  |
| 72500          |       | بضاعة<br>إرجاع المشتريات  | 30             |      |
|                | 86275 | موردو المخزونات   |                | 401  |
| 72500<br>13775 |       | مشتريات بضاعة<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 380<br>445.66  |      |

3-3-9- التعويضات: في حالة حدوث إلغاء لعمليتي الشراء أو البيع من طرف واحد سواء كان الزبون أو المورد، أو كما يطلق عليه نقض التعهدات، يقوم الطرف المتضرر بطلب تعويضات تتناسب مع ما تعرض له، وتعتبر هذه التعويضات بمثابة إيراد، وذلك بعد موافقة الطرف المتسبب في الضرر أو الذي ألغى العملية والذي يعتبر التعويض كعبء عليه. ويتم التسجيل محاسبيا كما يلي:



## - الطرف المتضرر:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |         |
|---------|-------|--|----------------|---------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين    |
| XXXXX   | XXXXX | موردو المخزونات/زبائن<br>نواتج أخرى للتسيير الجاري<br>استلام تعويضات | 758            | 411/401 |

## - الطرف المتسبب في الضرر:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|-------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين |
| XXXXX   | XXXXX | أعباء أخرى للتسيير الجاري<br>موردو المخزونات/زبائن<br>منح تعويضات | 411/401        | 658  |

مثال 14: بالعودة للمثال 13 قام الزبون بطلب تعويض عن الضرر الذي لحق به بسبب عدم مطابقة البضاعة المشتراة للمواصفات المطلوبة، وقد اتفق مع مورده على تعويض قدره 85000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود في يومية كل من الزبون والمورد.

الحل:

- يومية الزبون: بما أن الزبون هو الطرف المتضرر فيكون التسجيل كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|---------|-------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين |
| 85000   | 85000 | موردو المخزونات<br>نواتج أخرى للتسيير الجاري<br>استلام تعويضات | 758            | 401  |

- يومية المورد: بما أن المورد هو المتسبب في الضرر فيكون التسجيل كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|-------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين |
| 85000   | 85000 | زبائن<br>أعباء أخرى للتسيير الجاري<br>منح تعويضات | 411            | 658  |

مثال 15: خلال شهر جويلية من السنة 2019 قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

- 07/02: تسبيقات للمورد بقيمة 30000 دج بشيك على طلبية لشراء مواد أولية.

- 07/04: قام المورد بتسليم المواد الأولية للمؤسسة وفاتورة بقيمة 135000 دج.

- 07/05: الحصول على تسبيقات بقيمة 25000 دج نقدا من الزبون على طلبية بضاعة.

- 07/06: قامت المؤسسة بإرجاع ربع المواد الأولية نظرا لعدم تطابق المواصفات المطلوبة.
- 07/06: حصلت المؤسسة على تعويضات من المورد بقيمة 25000.
- 07/07: تسوية نصف الإلتزامات تجاه المورد بشيك بنكي.
- 07/10: إرسال البضاعة للزبون وفاتورة قيمتها 145000 دج وتكلفتها 105000 دج.
- 07/11: تسوية الرصيد المتبقي بين المؤسسة والمورد بشيك بنكي.
- 07/15: قام الزبون بإرجاع نصف البضاعة لوجود تلف بها.
- 07/16: تقديم تعويضات للزبون بقيمة 32000 دج.
- 07/17: تحصيل قيمة البضاعة من الزبون بشيك بنكي.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة وتسوية وضعية TVA مع العلم أن المعدل المستخدم هو 19%.
- الحل:

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ         |                 | 07/02   | أرقام الحسابات |               |
|-----------------|-----------------|---|----------------|---------------|
| دائن            | مدين            |   | دائن           | مدين          |
| 30000           | 30000           | الموردون المدينون- تسبيقات ودفعات مقدمة<br>بنك<br>دفع تسبيق بشيك بنكي رقم ...   | 512            | 409           |
|                 |                 | 07/04   |                |               |
| 130650<br>30000 | 135000<br>25560 | مشتريات مواد أولية<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>الموردون المدينون- تسبيقات ودفعات مقدمة<br>فاتورة شراء رقم ..... | 401<br>409     | 381<br>445.66 |
| 135000          | 135000          | مشتريات مواد أولية<br>وصل استلام رقم....  | 381            | 31            |
|                 |                 | 07/05   |                |               |
| 25000           | 25000           | صندوق<br>الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفعات مستلمة<br>استلام تسبيق نقدا   | 419            | 53            |
|                 |                 | 07/06   |                |               |
| 33750           | 33750           | مشتريات مواد أولية (4/135000)<br>مواد أولية<br>إرجاع المواد الأولية   | 31             | 381           |
| 33750           | 40162.5         | موردو المخزونات<br>مشتريات مواد أولية   | 381            | 401           |

|          |          |  |        |       |
|----------|----------|--|--------|-------|
| 6412.5   |          | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة إشعار رقم .....         | 445.66 |       |
| 25000    | 25000    | موردو المخزونات<br>نواتج أخرى للتسيير الجاري<br>الحصول على تعويضات       | 758    | 401   |
| 25000    |          | 07/07  |        |       |
| 32743.75 | 32743.75 | موردو المخزونات<br>بنك<br>تسديد المشتريات بشيك بنكي رقم .....            | 512    | 401   |
| 32743.75 |          | 07/10  |        |       |
| 147550   | 147550   | زبائن  |        | 411   |
| 25000    | 25000    | الزبائن الدائنون- تسبيقات ودفعات مستلمة                                  |        | 419   |
| 145000   | 145000   | مبيعات بضاعة   | 700    |       |
| 27550    | 27550    | الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة البيع رقم ....                        | 445.7  |       |
| 105000   | 105000   | بضاعة مبيعة<br>بضاعة   | 30     | 600   |
| 105000   |          | وصل تسليم رقم .....  |        |       |
|          |          | 07/11  |        |       |
| 32743.75 | 32743.75 | موردو المخزونات (2/65487.5)<br>بنك<br>تسديد المشتريات بشيك بنكي رقم .... | 512    | 401   |
| 32743.75 |          | 07/15  |        |       |
| 52500    | 52500    | بضاعة<br>بضاعة مبيعة   | 600    | 30    |
| 52500    |          | استلام بضاعة معادة   |        |       |
| 72500    | 72500    | مبيعات بضاعة   |        | 700   |
| 13775    | 13775    | الدولة- TVA على المبيعات   |        | 445.7 |
| 86275    | 86275    | زبائن<br>فاتورة إشعار رقم .....  | 411    |       |
| 86275    |          | 07/16  |        |       |
| 32000    | 32000    | أعباء أخرى للتسيير الجاري<br>زبائن                                       | 411    | 658   |
| 32000    |          | منح تعويضات  |        |       |
|          |          | 07/17  |        |       |
| 29275    | 29275    | بنك<br>زبائن   | 411    | 512   |
| 29275    |          | تحصيل المبيعات بشيك بنكي رقم ....  |        |       |

| م            | ح/401  | د |
|--------------|--------|---|
| 40162.5      | 130650 |   |
| 25000        |        |   |
| رد = 65487.5 |        |   |
| 130650       | 130650 |   |

| م      | ح/411      | د |
|--------|------------|---|
| 147550 | 86275      |   |
|        | 32000      |   |
|        | رد = 29275 |   |
| 147550 | 147550     |   |

- تسوية وضعية TVA:

| م        | ح/445       | د |
|----------|-------------|---|
| 25560    | 27550       |   |
| (6412.5) | (13775)     |   |
|          | رد = 5462.5 |   |
| 19237.5  | 19237.5     |   |

| 07/31   |        |   |        |  |
|---------|--------|---|--------|--|
|         | 13775  | الدولة- TVA على المبيعات  | 445.7  |  |
|         | 5462.5 | الدولة- TVA دين   | 445.67 |  |
| 19237.5 |        | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة شراء رقم ..... | 445.66 |  |

4-9- المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار: تعتبر التخفيضات من العمليات المرتبطة بالشراء والبيع وهي من المزايا التي يمنحها البائع (المورد) للمشتري (الزبون)، وهي مبلغ مالي من سعر الصفقة المبرمة بينهما خارج الرسم يتنازل عنه وفق نسبة محددة. وفيها نوعان هما:

1-4-9- التخفيضات التجارية: وهي تخفيضات على الأسعار هدفها إرضاء الزبون وتشمل<sup>1</sup>:

- التخفيضات (Rabais): تمنح هذه التخفيضات في حالة حدوث ضرر للزبون نتيجة عدم مطابقة مواصفات المشتريات مع الشروط المتفق عليها سابقا أو وجود عيب فيها، مع شرط احتفاظه بها.
- التزيلات (Remises): يمنح هذا النوع من التخفيضات حسب حجم الصفقة المبرمة بين المورد والزبون.

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 140.

- الحسومات (Ristournes): تمنح هذه التخفيضات وكأنها علاوة عندما يبلغ إجمالي الصفقات المنجزة مع الزبون خلال فترة زمنية محددة مبلغا معيناً.

وبما أن التخفيضات التجارية هدفها تخفيض السعر فلي لا تسجل محاسبياً إذا وردت في فاتورة البيع، ويقتصر أثرها على تخفيض السعر الأصلي وهكذا يسجل بالمبلغ الصافي. بينما إن وردت في فاتورة منفصلة وهي فاتورة إشعار فتسجل محاسبياً كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ                         | أرقام الحسابات |              |
|---------|--------|---------------------------------|----------------|--------------|
| دائن    | مدين   |                                 | دائن           | مدين         |
| XXXXXX  | XXXXXX | زبائن<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 411            | 709<br>445.7 |

- عند الزبون:

| المبالغ          |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|------------------|--------|--|----------------|------|
| دائن             | مدين   |  | دائن           | مدين |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX | موردو المخزونات<br>RRR المحصل عليها من المشتريات<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 609<br>445.66  | 401  |

مثال 16: بتاريخ 2019/03/16 استلمت مؤسسة فاتورة شراء تضمنت مواد أولية بقيمة 250000 دج وتنزيلاً بنسبة 3%. وبتاريخ 2019/03/20 تلقت فاتورة إشعار تضمنت حتماً بنسبة 4% بسبب تحقيق الزبون مستويات معينة من مشتريات الشهر. أما التسديد فقد تم نقداً في اليوم الموالي.  
المطلوب: إعداد فاتورتي الشراء والإشعار وتسجيل العمليات في اليومية.

الحل:

- إعداد الفواتير:

• فاتورة الشراء:

|                         |                     |
|-------------------------|---------------------|
| 250000                  | ثمن المواد الأولية  |
| 7500 = (0.03*250000)    | - تنزيل 3 %         |
| 242500                  | الصافي التجاري      |
| 46075 = (0.19*242500)   | + TVA 19 %          |
| 288575 = (46075+242500) | المبلغ الواجب سداده |

• فاتورة الإشعار:

|  |                     |
|--|---------------------|
| 250000                                     | ثمن المواد الأولية  |
| 7500 = (0.03*250000)                       | - تنزيل 3 %         |
| 9700 = (0.04*242500) = 0.04 *(7500-250000) | - حسم 4 %           |
| 232800                                     | الصافي التجاري      |
| 44232 = (0.19*232800)                      | + TVA 19 %          |
| 277032 = (44232+232800)                    | المبلغ الواجب سداده |

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |        | 2019/03/16   | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
|         | 242500 | مشتريات مواد أولية   |                | 381    |
|         | 46075  | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات                           |                | 445.66 |
| 288575  |        | موردو المخزونات<br>فاتورة شراء رقم .....                         | 401            |        |
|         | 242500 | مواد أولية   |                | 31     |
| 242500  |        | مشتريات مواد أولية<br>وصل استلام رقم .....                       | 381            |        |
|         |        | 2019/03/20   |                |        |
|         | 11543  | موردو المخزونات  |                | 401    |
| 9700    |        | RRR المحصل عليها من المشتريات                                    | 609            |        |
| 1843    |        | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 445.66         |        |
|         |        | 2019/03/21   |                |        |
|         | 277032 | صندوق  |                | 53     |
| 277032  |        | موردو المخزونات<br>تسديد المشتريات نقدا                          | 401            |        |

| م           | ح/401 | د      |
|-------------|-------|--------|
| 11543       |       | 288575 |
| رد = 277032 |       |        |
| 288575      |       | 288575 |

2-4-9- التخفيضات المالية: تمنح هذه التخفيضات من أجل تحفيز الزبون على دفع مستحقاته سريعاً، أو لقاء تعجيل الدفع. وعلى عكس التخفيضات التجارية فهي تسجل محاسبياً سواء كانت متضمنة في فاتورة البيع أو في فاتورة إشعار. وتسجل كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ                           | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|-----------------------------------|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |                                   | دائن           | مدين  |
|         |        | <b>التخفيضات ضمن فاتورة البيع</b> |                |       |
|         | XXXXXX | زبائن                             |                | 411   |
|         | XXXXXX | أعباء مالية أخرى                  |                | 668   |
| XXXXXX  |        | مبيعات                            | 70..           |       |
| XXXXXX  |        | الدولة- TVA على المبيعات          | 445.7          |       |
|         |        | فاتورة رقم .....                  |                |       |
|         |        | <b>التخفيضات في فاتورة إشعار</b>  |                |       |
|         | XXXXXX | أعباء مالية أخرى                  |                | 668   |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على المبيعات          |                | 445.7 |
| XXXXXX  |        | زبائن                             | 411            |       |
|         |        | فاتورة إشعار رقم .....            |                |       |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ                                | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
|         |        | <b>التخفيضات ضمن فاتورة البيع</b>      |                |        |
|         | XXXXXX | مشتريات مخزنة                          |                | 38..   |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات |                | 445.66 |
| XXXXXX  |        | موردو المخزونات                        | 401            |        |
| XXXXXX  |        | نواتج مالية أخرى                       | 768            |        |
|         |        | فاتورة رقم .....                       |                |        |
|         |        | <b>التخفيضات في فاتورة إشعار</b>       |                |        |
|         | XXXXXX | موردو المخزونات                        |                | 401    |
| XXXXXX  |        | نواتج مالية أخرى                       | 768            |        |
| XXXXXX  |        | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 445.66         |        |
|         |        | فاتورة إشعار رقم .....                 |                |        |

مثال 17: بتاريخ 2020/01/10 بيع بضاعة بمبلغ 170000 دج تكلفتها 110000 دج ، وقد تضمنت الفاتورة تنزيلا بـ 3% وخصما ماليا بـ 3%. بعد 4 أيام تم إرسال فاتورة إشعار تضمنت خصما لقاء تعجيل الدفع بـ 5%. المطلوب: إعداد فاتورتي البيع والإشعار وتسجيل العمليات في اليومية.

الحل:

- إعداد الفواتير:

• فاتورة البيع:

|                                 |                     |
|---------------------------------|---------------------|
| 170000                          | ثمن البضاعة         |
| $5100 = 0.03 * 170000$          | - تنزيل 3%          |
| $164900 = 5100 - 170000$        | الصافي التجاري      |
| $4947 = 0.03 * 164900$          | - الخصم المالي      |
| $159953 = 4947 - 164900$        | الصافي المالي       |
| $30391.07 = 0.19 * 159953$      | + TVA 19%           |
| $190344.07 = 30391.07 + 159953$ | المبلغ الواجب سداده |

• فاتورة الإشعار:

|  |                     |
|--|---------------------|
| 170000   | ثمن البضاعة         |
| $5100 = 0.03 * 170000$                             | - تنزيل 3%          |
| $164900 = 5100 - 170000$                           | الصافي التجاري      |
| $4947 = 0.03 * 164900$                             | - الخصم المالي      |
| $7997.65 = 0.05 * 159953 = 0.05 * (4947 - 164900)$ | - خصم لقاء التعجيل  |
| $151955.35 = (7997.65 - 4947 - 5100 - 170000)$     | الصافي المالي       |
| $28871.51 = 0.19 * 151955.35$                      | + TVA 19%           |
| $180826.86 = 28871.51 + 151955.35$                 | المبلغ الواجب سداده |

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ  |           | 2020/01/10                | أرقام الحسابات |      |
|----------|-----------|---------------------------|----------------|------|
| دائن     | مدين      |                           | دائن           | مدين |
|          | 190344.07 | زبائن                     | 411            |      |
|          | 4947      | أعباء مالية أخرى          | 668            |      |
| 164900   |           | مبيعات                    | 700            |      |
| 30391.07 |           | الدولة - TVA على المبيعات | 445.7          |      |
|          |           | فاتورة رقم .....          |                |      |
|          | 110000    | بضاعة مبيعة               | 600            |      |
| 110000   |           | بضاعة                     | 30             |      |



|        |                    |   |     |              |
|--------|--------------------|---|-----|--------------|
|        |                    | وصل تسليم رقم .....   |     |              |
|        |                    | 2020/01/15  |     |              |
| 9517.2 | 7997.65<br>1519.55 | أعباء مالية أخرى<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>زبائن<br>فاتورة إشعار رقم ..... | 411 | 668<br>445.7 |

3-4-9- الوعد بالتخفيض: قد ينوي المورد منح تخفيضات للزبون، لكنه يتأخر في إرسال فاتورة الإشعار، لهذا يمكن للزبون في نهاية السنة المالية تسجيل هذا الوعد بالاستعانة بالحساب 419.8، ثم في الدورة المقبلة وعند الوفاء به يرصد هذا الحساب ويتم تعويضه بحساب 411 كما هو موضح أدناه:

- عند المورد:

| المبالغ |                            | التاريخ   | أرقام الحسابات |                     |
|---------|----------------------------|---|----------------|---------------------|
| دائن    | مدين                       |   | دائن           | مدين                |
|         |                            | الوعد بالتخفيض في الدورة ن  |                |                     |
| XXXXXX  | XXXXXX<br>XXXXXX<br>XXXXXX | أعباء مالية أخرى<br>RRR الممنوحة على المبيعات<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>الزبائن الدائنون- تخفيضات ممنوحة | 419.8          | 668<br>709<br>445.7 |
|         |                            | الوفاء بالوعد بالتخفيض في الدورة ن+1  |                |                     |
| XXXXXX  | XXXXXX                     | الزبائن الدائنون- تخفيضات ممنوحة<br>زبائن<br>فاتورة إشعار رقم .....   | 411            | 419.8               |

- عند الزبون:

| المبالغ                    |        | التاريخ   | أرقام الحسابات       |       |
|----------------------------|--------|---|----------------------|-------|
| دائن                       | مدين   |   | دائن                 | مدين  |
|                            |        | الوعد بالتخفيض في الدورة ن  |                      |       |
| XXXXXX<br>XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX | الموردون المدينون- تخفيضات مستحقة<br>RRR المكتسبة على المشتريات<br>نواتج مالية أخرى<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 609<br>768<br>445.66 | 409.8 |
|                            |        | الوفاء بالوعد بالتخفيض في الدورة ن+1  |                      |       |
| XXXXXX                     | XXXXXX | موردو المخزونات<br>الموردون المدينون- تخفيضات مستحقة<br>فاتورة إشعار رقم .....  | 409.8                | 401   |

5-9- المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية: خلال عقد الصفقات بين المورد والزبون تنشأ التزامات تثبت حق الطرف الدائن أو المورد على الزبون، هذا الأخير الذي يجب عليه دفع مستحقاته، ولكن في حالة عدم توفرو وسيلة للدفع يتم اللجوء للأوراق التجارية التي تعتبر وثائق قانونية تثبت حق المورد. وتشمل الأوراق التجارية كلا من:

- السفتجة أو الكمبيالة (La lettre de change): هي ورقة تجارية يحررها الساحب وغالبا يكون المورد للمسحوب عليه وهو الزبون لفائدة شخص ثالث وهو المستفيد وقد يكون هو المورد نفسه، للحصول على مستحقاته في تاريخ معين وهو تاريخ الاستحقاق.

- السند لأمر (Le billet à ordre): هو ورقة تجارية يصدرها الزبون لصالح مورده وهو المستفيد، يلتزم فيها بدفع ديونه تجاهه بتاريخ محدد هو تاريخ الاستحقاق.

9-5-1- نشوء الأوراق التجارية: تنشأ الورقة التجارية عند قبول الطرف المستفيد سواء كان موردا أو زبونا تسوية التزاماته بواسطتها، وتسجل محاسبيا كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ                                    | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | زبائن<br>نشوء أو سحب ورقة تجارية رقم ..... | 411            | 413  |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | موردو المخزونات<br>موردو المخزونات والخدمات- أوراق الدفع<br>نشوء أو قبول ورقة تجارية رقم ..... | 403            | 401  |

مثال 18: بتاريخ 20/04/2019 قام الزبون بشراء بضاعة بقيمة 250000 دج تكلفتها 175000 دج، وفي تاريخ 25/04/2019 سحب عليه المورد ورقة تجارية بقيمة الدين تستحق بتاريخ 20/06/2019، هذا الأخير قام بقبولها.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المورد والزبون.

الحل:

- يومية المورد:

| المبالغ |        | 2019/04/20                 | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|----------------------------|----------------|------|
| دائن    | مدين   |                            | دائن           | مدين |
| 250000  | 297500 | زبائن                      | 411            |      |
| 47500   |        | مبيعات بضاعة               | 700            |      |
|         |        | الدولة- TVA على المبيعات   | 445.7          |      |
|         |        | فاتورة رقم .....           |                |      |
| 175000  | 175000 | بضاعة مبيعة                | 600            |      |
|         |        | بضاعة                      | 30             |      |
|         |        | وصل تسليم رقم .....        |                |      |
|         |        | 2019/04/25                 |                |      |
| 297500  | 297500 | الزبائن- أوراق القبض       | 413            |      |
|         |        | زبائن                      | 411            |      |
|         |        | نشوء ورقة تجارية رقم ..... |                |      |

- يومية الزبون:

| المبالغ |        | 2019/04/20                             | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| 297500  | 250000 | مشتريات بضاعة                          | 380            |      |
|         | 47500  | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات | 445.66         |      |
|         |        | موردو المخزونات                        | 401            |      |
|         |        | فاتورة رقم ....                        |                |      |
| 250000  | 250000 | بضاعة                                  | 30             |      |
|         |        | مشتريات بضاعة                          | 380            |      |
|         |        | وصل استلام رقم .....                   |                |      |
|         |        | 2019/04/25                             |                |      |
| 297500  | 297500 | موردو المخزونات                        | 401            |      |
|         |        | موردو المخزونات والخدمات- أوراق الدفع  | 403            |      |
|         |        | نشوء ورقة تجارية رقم .....             |                |      |

2-5-9- تحصيل الأوراق التجارية في تاريخ الاستحقاق: عند حلول تاريخ الاستحقاق يقدم المستفيد الورقة التجارية لبنكه حتى يقوم بتحصيلها من المسحوب عليه أو الزبون، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |                            | التاريخ   | أرقام الحسابات |                      |
|---------|----------------------------|---|----------------|----------------------|
| دائن    | مدين                       |   | دائن           | مدين                 |
| XXXXXX  | XXXXXX                     | قيم للتحويل<br>الزبائن - أوراق القبض<br>إيداع الورقة التجارية للتحويل   | 413            | 511                  |
| XXXXXX  | XXXXXX<br>XXXXXX<br>XXXXXX | بنك<br>خدمات بنكية وما يماثلها<br>الدولة - TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>قيم للتحويل<br>تحصيل الورقة التجارية | 511            | 512<br>627<br>445.66 |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | موردو المخزونات والخدمات - أوراق الدفع<br>بنك<br>تسديد الورقة التجارية | 512            | 403  |

مثال 19: بالعودة إلى المثال 18 وبتاريخ 2019/06/15 قم المورد بإيداع الورقة التجارية لدى بنك الزبون من أجل تحصيلها في تاريخ استحقاقها أي في 2019/06/20.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المورد والزبون مع العلم أن مبلغ العمولات البنكية قدره 2000 دج.

الحل:

- عند المورد:

| المبالغ |                       | التاريخ   | أرقام الحسابات |                      |
|---------|-----------------------|---|----------------|----------------------|
| دائن    | مدين                  |   | دائن           | مدين                 |
| 297500  | 297500                | قيم للتحويل<br>الزبائن - أوراق القبض<br>إيداع الورقة التجارية للتحويل   | 413            | 511                  |
| 297500  | 295120<br>2000<br>380 | بنك<br>خدمات بنكية وما يماثلها<br>الدولة - TVA على مشتريات السلع والخدمات (0.19*2000)<br>قيم للتحويل<br>تحصيل الورقة التجارية | 511            | 512<br>627<br>445.66 |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | 2019/06/20   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| 297500  | 297500 | موردو المخزونات والخدمات - أوراق الدفع<br>بنك<br>تسديد الورقة التجارية | 512            | 403  |

3-5-9- تظهير الأوراق التجارية: قبل حلول تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمكن للمستفيد تظهيرها لدى طرف آخر، أي تحويل ملكيتها إليه، وهذه العملية لا تؤثر على الزبون كونه يبقى ملتزماً بتسديد دينه بغض النظر عن صاحب الدين، في حين أن المورد يختفي تماماً من العلاقة. وعليه يتم تسجيل هذه العملية لدى المورد كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | موردو المخزونات<br>الزبائن - أوراق القبض<br>تظهير الورقة التجارية رقم ..... | 413            | 401  |

4-5-9- خصم الأوراق التجارية: يمكن لحامل الورقة التجارية خصمها قبل تاريخ الاستحقاق من أجل الحصول على السيولة، وذلك من خلال التوجه لبنكه وبيع الورقة مقابل الحصول على النقدية، وتجدر الإشارة إلى أن المبلغ الذي سيتحصل عليه بعد الخصم قد يكون أقل من قيمة الدين الذي أنشئت الورقة التجارية من أجله، ذلك أن البنك يأخذ بعض العمولات، وهذه العملية أيضاً لا تؤثر على الزبون كونه يبقى الطرف المدين وبذلك لا تسجل محاسبياً. ويكون التسجيل في هذه الحالة كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين   |
| XXXXXX  | XXXXXX | قيم للتحصيل<br>الزبائن - أوراق القبض<br>إيداع الورقة التجارية للخصم | 413            | 511    |
|         | XXXXXX | بنك   |                | 512    |
|         | XXXXXX | أعباء الفوائد   |                | 661    |
|         | XXXXXX | خدمات بنكية وما يماثلها   |                | 627    |
|         | XXXXXX | الدولة - TVA على مشتريات السلع والخدمات                             |                | 445.66 |
| XXXXXX  |        | قيم للتحصيل<br>خصم الورقة التجارية                                  | 511            |        |

مع الإشارة إلى أن TVA تحسب على الخدمات أو العمولات البنكية فقط.

مثال 20: أخذاً في الحسبان معطيات المثال 18، وقبل حلول تاريخ الاستحقاق وتحديدًا بتاريخ 2019/05/15 قام المورد بتقديم الورقة التجارية للخصم لدى البنك، وبعد 5 أيام استلم كشف الخصم الذي تضمن مبلغ العمولات البنكية الذي قدر بـ 1400 دج، معدل الخصم بـ 10%.  
المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية المورد والزبون.  
الحل:

- كشف الخصم:

|   |                      |
|---|----------------------|
| 297500  | قيمة الورقة التجارية |
| 1400  | العمولات البنكية     |
| 10%   | معدل الخصم           |
| = قيمة الورقة التجارية * معدل الخصم * المدة المتبقية لتاريخ الاستحقاق =<br>2975 = (360/36)*0.1*297500 | أعباء الفوائد        |

- التسجيل عند المورد:

| المبالغ |        | 2019/05/15  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين   |
|         | 297500 | قيم للتحويل   | 511            |        |
| 297500  |        | الزبائن- أوراق القبض<br>إيداع الورقة التجارية للخصم | 413            |        |
|         |        | 2019/05/20  |                |        |
|         | 292859 | بنك   |                | 512    |
|         | 2975   | أعباء الفوائد                                       |                | 661    |
|         | 1400   | خدمات بنكية وما يماثلها                             |                | 627    |
|         | 266    | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات (0.19*1400)  |                | 445.66 |
| 297500  |        | قيم للتحويل<br>خصم الورقة التجارية                  | 511            |        |

- التسجيل عند الزبون: لا يوجد تسجيل عند الزبون لأن عملية الخصم لا تؤثر عليه، ويبقى الدين موجوداً عليه حتى تاريخ الاستحقاق أين يسترد منه البنك قيمة الدين.

6-9- المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة: تعتبر الأغلفة جزء من العملية الإنتاجية بالنسبة للمؤسسات الصناعية، كما أن المؤسسات التجارية تستخدمها من أجل حماية مبيعاتها. وتنقسم إلى نوعين هما:  
- أغلفة قابلة للاستهلاك: ويطلق عليها الأغلفة غير المتداولة أي التي تستخدم أو تستهلك مرة واحدة فقط، فتباع مع السلع أو المنتجات وهي غير قابلة للاسترجاع، لذا فهي تسجل في حساب 326/ تموينات مختلفة- تغليفات، مثل أوراق التغليف، الزجاجات، علب المصبرات...

- أغلفة غير قابلة للاستهلاك: ويطلق عليها الأغلفة المتداولة أي الأغلفة التي تستخدم أكثر من مرة أو الأغلفة القابلة للاسترجاع، حيث تعاد إلى المورد بعد إتمام عملية البيع وتبقى في حيازته وهنا تعتبر ككتيبات وتسجل في أحد فروع حساب 218/تثبيبات عينية أخرى، مثل الحاويات، البراميل...

وتسجل الأغلفة المتداولة محاسبيا حسب حالات التعامل معها كما يلي:

9-6-1- إنشاء أمانة الأغلفة المتداولة: عندما يقوم المورد بعملية بيع فإنه يضيف لمبلغ المباع قيمة الأغلفة المتداولة كأمانة، وهي مبلغ مالي يحتفظ به المورد إلى غاية إعادة الأغلفة إليه. ويتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

- عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
|         | XXXXXX | زبائن  |                | 411  |
| XXXXXX  |        | مبيعات   | 70..           |      |
| XXXXXX  |        | الدولة- TVA على المبيعات                         | 445.7          |      |
| XXXXXX  |        | زبائن دائنون- أمانة أغلفة<br>فاتورة بيع رقم..... | 419.6          |      |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ                                  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
|         | XXXXXX | مشتريات مخزنة                            |                | 38..   |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات   |                | 445.66 |
|         | XXXXXX | موردون مدينون- أمانة أغلفة               |                | 409.6  |
| XXXXXX  |        | موردو المخزونات<br>فاتورة شراء رقم ..... | 401            |        |

9-6-2- إعادة الأغلفة المتداولة: بعد انقضاء المدة المحددة بين المورد والزبون لإعادة الأغلفة المتداولة، قد يواجه المورد حالتين:

- إعادة الأغلفة المتداولة سليمة: في هذه الحالة وبعد أن يعيد الزبون الأغلفة في حالتها الأصلية، يرجع المورد مبلغ أمانة الأغلفة كاملة للزبون ويكون التسجيل المحاسبي كما هو موضح أدناه.

• عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ                      | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|------------------------------|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |                              | دائن           | مدين  |
|         | XXXXXX | زبائن دائنون- أمانة أغلفة    |                | 419.6 |
| XXXXXX  |        | زبائن<br>إرجاع أمانة الأغلفة | 411            |       |

## • عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ                                     | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | موردو المخزونات                             | 409.6          | 401  |
|         |        | موردون مدينون- أمانة أغلفة<br>إرجاع الأغلفة |                |      |

- إعادة الأغلفة المتداولة متضررة: في هذه الحالة يقوم المورد بالاحتفاظ بجزء من مبلغ الأمانة كتعويض له عن الضرر الذي تسبب به الزبون، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

## • عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين  |
| XXXXXX  | XXXXXX | زبائن دائنون- أمانة أغلفة                        | 411            | 419.6 |
| XXXXXX  |        | زبائن  | 708.6          |       |
| XXXXXX  |        | نواتج الأنشطة الملحقة- ربح                       | 445.7          |       |
|         |        | الأغلفة المتداولة                                |                |       |
|         |        | الدولة- TVA على المبيعات<br>إرجاع الأغلفة متضررة |                |       |

## • عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
|         | XXXXXX | موردو المخزونات                                    |                | 401    |
|         | XXXXXX | خسائر أغلفة المتداولة                              |                | 613.6  |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات             |                | 445.66 |
| XXXXXX  |        | موردون مدينون- أمانة أغلفة<br>إرجاع الأغلفة متضررة | 409.6          |        |

9-6-3- الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة: قد يرغب الزبون في الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة أو جزء منها، وربما لم يعدها في الوقت المحدد، هنا يحتفظ المورد بمبلغ الأمانة وكأنها عملية بيع، وتسجل هذه العملية كما يلي:

## - عند المورد:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|---|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين  |
| XXXXXX  | XXXXXX | زبائن دائنون- أمانة أغلفة                         | 218.6          | 419.6 |
| XXXXXX  |        | تثبيتات عينية أخرى- أغلفة متداولة                 | 445.7          |       |
|         |        | الدولة- TVA على المبيعات<br>بيع الأغلفة المتداولة |                |       |



- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين   |
|         | XXXXXX | تثبيتات عينية أخرى- أغلفة متداولة                         |                | 218.6  |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات                    |                | 445.62 |
| XXXXXX  |        | موردون مدينون- أمانة أغلفة<br>الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة | 409.6          |        |

مثال 21:

- بتاريخ 2013/02/10: حرر المورد فاتورة بيع بضاعة بمبلغ 365000 دج تكلفتها 310000 دج، كما تضمنت الفاتورة أيضا أمانة أغلفة متداولة تخص 1000 غلاف قيمة الأمانة للغلاف الواحد 50 دج.
  - بتاريخ 2013/02/15: أعاد الزبون نصف الأغلفة بحالة جيدة.
  - بتاريخ 2013/02/20: أعاد الزبون 200 غلاف متضرر، ونتيجة لذلك طلب المورد تعويضا بمبلغ 7000 دج.
  - بتاريخ 2013/02/25: قرر الزبون الاحتفاظ ببقية الأغلفة بقيمة الأمانة.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المورد مع العلم أن معدل TVA المطبق 17%.

الحل:

| المبالغ |        | 2013/02/10   | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين  |
|         | 477050 | زبائن  |                | 411   |
| 365000  |        | مبيعات بضاعة   | 700            |       |
| 62050   |        | الدولة- TVA على المبيعات                                 | 445.7          |       |
| 50000   |        | زبائن دائنون- أمانة أغلفة متداولة<br>(50*1000)           | 419.6          |       |
|         |        | فاتورة رقم ...   |                |       |
| 310000  | 310000 | بضاعة مبيعة  | 30             | 600   |
|         |        | وصل تسليم رقم .....                                      |                |       |
|         |        | 2013/02/15   |                |       |
| 25000   | 25000  | زبائن دائنون- أمانة أغلفة متداولة (50*500)               |                | 419.6 |
|         |        | زبائن  | 411            |       |
|         |        | فاتورة إشعار رقم...                                      |                |       |
|         |        | 2013/02/20   |                |       |
| 3000.01 | 10000  | زبائن دائنون- أمانة أغلفة متداولة (50*200)               |                | 419.6 |
| 5982.9  |        | زبائن  | 411            |       |
| 1017.09 |        | نواتج الأنشطة الملحقة- ربح الأغلفة المتداولة (1.17/7000) | 708            |       |
|         |        | الدولة- TVA على المبيعات (0.17*5982.9)                   | 445.7          |       |
|         |        | فاتورة إشعار رقم.....                                    |                |       |

| 2013/02/25 |       |   |       |       |
|------------|-------|---|-------|-------|
|            | 15000 | زبائن دائنون- أمانة أغلفة (50*300)            |       | 419.6 |
| 12820.51   |       | تثبيات عينية أخرى- أغلفة متداولة (1.17/15000) | 218.6 |       |
| 2179.48    |       | الدولة- TVA على المبيعات                      | 445.7 |       |
|            |       | بيع الأغلفة المتداولة                         |       |       |

## 10- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال:

تشمل العمليات الخاصة بالأموال قسمين رئيسيين؛ قسم متعلق بالأموال الخاصة ويضم عمليات تأسيس الكيانات وما ارتبط بها من عمليات أخرى، وآخر بالديون كونها معا يمثلان مصدرا لاستخدامات الكيان. ويضم الصنف 1 الحسابات الرئيسية التالية:

|  |   |
|--|---|
| 10: رأس المال                                    | 15: مؤونات الأعباء- خصوم غير جارية                |
| 11: مرحل من جديد                                 | 16: الاقراضات والديون المماثلة                    |
| 12: نتيجة الدورة                                 | 17: الديون المرتبطة بالمساهمات                    |
| 13: النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال | 18: حسابات الارتباطات بين المؤسسات وشركات المحاصة |

وفقا لطبيعتها فهذه الحسابات تزيد في الجانب الدائن وتنقص في الجانب المدين وتتموضع في جانب الخصوم في الميزانية. ويعتبر حساب 10 أو رأس المال أهم حساب في هذا الصنف حيث يمثل حقوق الملكية والتي تختلف حسب طبيعة الكيان، إن كان مؤسسة فردية أو شركة.

10-1- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال في المؤسسة الفردية: تمثل المؤسسة الفردية كل مؤسسة أو كيان مملوك رأسماله من طرف شخص واحد والذي عادة هو من يتولى تسييرها والذي يطلق عليه "المستغل"، في حين يطلق على رأس المال بـ "أموال الاستغلال"، وفي هذه الحالة يتم استخدام حسابين رئيسيين هما حساب 101 وحساب 108 لإثبات كل العمليات التي تتم بين المستغل والكيان.

10-1-1- إنشاء المؤسسة الفردية: يتم إنشاء هذه المؤسسة عند قيام صاحبها بوضع مجموعة من العناصر تمثل مساهماته تحت تصرف مؤسسته، وقد تكون تلك المساهمات عينية في صورة مخزونات أو تثبيات، أو في صورة نقدية من خلال وضع أموال في البنك أو الصندوق. وذات الإجراء يطبق في حالة زيادة رأسمال المؤسسة. وهو ما يوضحه القيد الموالي:

| المبالغ |      | التاريخ  | أرقام الحسابات |       |
|---------|------|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين |  | دائن           | مدين  |
|         | XXXX | تثبيات   |                | 2.... |
|         | XXXX | مخزونات  |                | 3.... |
|         | XXXX | النقدية  |                | 5.... |
| XXXXXX  |      | رأس المال (أموال الاستغلال)<br>إنشاء مؤسسة فردية/ زيادة رأسمال مؤسسة فردية | 101            |       |

ملاحظة: في حالة تسجيل نقصان أو تخفيض في أموال الاستغلال يتم عكس القيد السابق.  
 مثال 22: بتاريخ 2017/02/05 تم إنشاء مؤسسة فردية، حيث قام صاحبها بوضع تحت تصرف مؤسسته مباني بقيمة 780000 دج، بضاعة بمبلغ 159000 دج، معدات مكتب بـ 75000 دج، برمجيات معلوماتية بـ 50000 دج، كما وضع بالحساب البنكي مبلغ 100000 دج وفي الصندوق مبلغ 86000 دج.  
 المطلوب: تسجيل قيد الإنشاء وإعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة الفردية.  
 الحل:

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |        | 2017/02/05                                       | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
|         | 50000  | تثبيات معنوية- برمجية معلوماتية                  |                | 204  |
|         | 780000 | مباني  |                | 213  |
|         | 75000  | تثبيات عينية أخرى- معدات مكتب                    |                | 218  |
|         | 159000 | بضاعة  |                | 30   |
|         | 100000 | بنك  |                | 512  |
|         | 86000  | صندوق  |                | 53   |
| 1250000 |        | رأس المال (أموال الاستغلال)<br>إنشاء مؤسسة فردية | 101            |      |

- إعداد الميزانية الافتتاحية:

| المبالغ | الخصوم                   | رح  | المبالغ | الأصول                        | رح  |
|---------|--------------------------|-----|---------|-------------------------------|-----|
| 1250000 | أموال خاصة:<br>رأس المال | 101 | 50000   | أصول غير جارية                |     |
|         |                          |     | 780000  | برمجيات معلوماتية             | 204 |
| 1250000 | مج 1                     |     | 75000   | مباني                         | 213 |
|         |                          |     |         | تثبيات عينية أخرى- معدات مكتب | 218 |
|         | خصوم غير جارية           |     | 905000  | مج 1                          |     |
|         |                          |     | 159000  | أصول جارية:                   |     |
|         |                          |     |         | بضاعة                         | 30  |
|         | خصوم جارية:              |     | 100000  | البنك                         | 512 |
|         |                          |     | 86000   | الصندوق                       | 53  |
|         |                          |     | 345000  | مج 2                          |     |
| 1250000 | المجموع                  |     | 1250000 | المجموع                       |     |

10-1-2- التحويلات بين المستغل والمؤسسة الفردية: خلال الدورة المحاسبية قد يتداخل نشاط المستغل مع نشاط مؤسسته بصورة مؤقتة في شكل مسحوبات ومدفوعات وهنا من الضروري الفصل بينهما، وذلك من خلال استخدام الحساب 108 ثم في نهاية الدورة يتم ترصيد هذا الحساب مع حساب 101 كما يلي:

- حالة المدفوعات الشخصية:

| المبالغ |              | التاريخ   | أرقام الحسابات |                     |
|---------|--------------|---|----------------|---------------------|
| دائن    | مدين         |   | دائن           | مدين                |
| XXXXX   | XXXX<br>XXXX | المستغل<br>مدفوعات المستغل للمؤسسة الفردية                              | 108            | 3.../2...<br>53/512 |
| XXXXX   | XXXXX        | المستغل<br>أموال الاستغلال<br>تحويل الرصيد الدائن من حساب 108 لحساب 101 | 101            | 108                 |

- حالة المسحوبات الشخصية:

| المبالغ               |       | التاريخ  | أرقام الحسابات |      |
|-----------------------|-------|--|----------------|------|
| دائن                  | مدين  |  | دائن           | مدين |
| XXXX<br>XXXX<br>XXXXX | XXXX  | المستغل<br>بنك/صندوق<br>مبيعات بضاعة (سحب بضاعة)<br>مسحوبات المستغل من المؤسسة الفردية | 53/512<br>700  | 108  |
| XXXXX                 | XXXXX | المستغل<br>أموال الاستغلال<br>تحويل الرصيد المدين لحساب 108 لحساب 101                  | 108            | 101  |

وفي نهاية الدورة وبعد حساب النتيجة يتم دمجها في رأسمال المؤسسة الفردية حسب طبيعتها:

- حالة الربح:

| المبالغ |      | التاريخ                                    | أرقام الحسابات |      |
|---------|------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين |  | دائن           | مدين |
| XXXXX   | XXXX | المستغل<br>تحويل الربح إلى أموال الاستغلال | 101            | 120  |

## - حالة الخسارة:

| المبالغ |      | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين |   | دائن           | مدين |
| XXXXX   | XXXX | أموال الاستغلال<br>نتيجة الدورة- خسارة<br>تحويل الخسارة إلى أموال الاستغلال | 129            | 101  |

مثال 23: تمت العمليات التالية على مستوى المؤسسة الفردية وذلك انطلاقاً من المثال 22:

- 2017/04/20: سحب المستغل ربع البضاعة لاستعماله الشخصي.
- 2017/05/03: سحب المستغل من الحساب البنكي لمؤسسته الفردية مبلغ 65000 دج.
- 2017/05/15: أعاد المستغل نصف المبلغ الذي سحبه من البنك وأودع النصف الآخر في الصندوق.
- 2017/06/25: اقتنى المستغل طابعة رقمية لمؤسسته الفردية بأمواله الشخصية بقيمة 35000 دج.

المطلوب:

- تسجيل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.
- تسجيل القيود بتاريخ 2018/01/01 إذا كانت نتيجة الدورة: خسارة بـ 30000 دج / ربح بـ 45000 دج.

الحل:

- تسجيل القيود في اليومية:

| المبالغ |                | 2017/02/05  | أرقام الحسابات |           |
|---------|----------------|---|----------------|-----------|
| دائن    | مدين           |   | دائن           | مدين      |
| 25000   | 25000          | المستغل<br>مبيعات بضاعة (سحب بضاعة)<br>مسحوبات المستغل من البضاعة | 700            | 108       |
| 25000   | 25000          | بضاعة مستهلكة<br>بضاعة<br>خروج البضاعة من مخزن المؤسسة الفردية    | 30             | 600       |
|         |                | 2017/05/03  |                |           |
| 65000   | 65000          | المستغل<br>البنك<br>مسحوبات المستغل من البنك                      | 512            | 108       |
|         |                | 2017/05/15  |                |           |
| 65000   | 32500<br>32500 | البنك<br>الصندوق<br>المستغل<br>مدفوعات المستغل                    | 108            | 512<br>53 |
|         |                | 2017/06/25  |                |           |

|       |       |  |     |     |
|-------|-------|--|-----|-----|
| 35000 | 35000 | تثبيات عينية أخرى- تابعة رقمية<br>المستغل<br>مدفوعات المستغل | 108 | 218 |
|-------|-------|--|-----|-----|

- ترصيد حساب 108:

| م        | ح/108  | د |
|----------|--------|---|
| 25000    | 65000  |   |
| 65000    | 35000  |   |
| رد=25000 |        |   |
| 100000   | 100000 |   |

| المبالغ |       | 2017/12/31                            |      | أرقام الحسابات |  |
|---------|-------|---------------------------------------|------|----------------|--|
| دائن    | مدين  | المستغل                               | دائن | مدين           |  |
| 25000   | 25000 | أموال الاستغلال<br>ترصيد حساب المستغل | 101  | 108            |  |

- تسجيل نتيجة الدورة:

• خسارة:

| المبالغ |       | 2018/01/01                            |      | أرقام الحسابات |  |
|---------|-------|---------------------------------------|------|----------------|--|
| دائن    | مدين  | المستغل                               | دائن | مدين           |  |
| 30000   | 30000 | أموال الاستغلال<br>ترصيد حساب المستغل | 129  | 101            |  |

• ربح:

| المبالغ |       | 2018/01/01                            |      | أرقام الحسابات |  |
|---------|-------|---------------------------------------|------|----------------|--|
| دائن    | مدين  | نتيجة الدورة- ربح                     | دائن | مدين           |  |
| 45000   | 45000 | أموال الاستغلال<br>ترصيد حساب المستغل | 101  | 120            |  |

10-2- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال في الشركات: الشركة هي اتفاق عدة شركاء على تقديم حصص أو مساهمات لتكوين رأسمالها، ويشمل هذا الاتفاق أيضا تقاسم نتيجة نشاط الشركة سواء كان ربحا أو خسارة بحسب حصة كل شريك في رأسمالها، على أن يتم تحديد قيمة الحصص ورأس المال حسب نوع كل شركة (تم التعرف على أنواع الشركات في القانون الجزائري من خلال الجدول 1 أعلاه).

10-2-1- إنشاء الشركة: يمر إنشاء الشركة بعدة مراحل يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الوعد بالمساهمة: أين يتفق الشركاء على تأسيس شركة وتحديد نوع المساهمات وقيمتها.
- تنفيذ الوعد ووضع المساهمات تحت تصرف الشركة: في هذه المرحلة يقدم كل شريك المساهمة التي وعد بها. وتجدر الإشارة إلى أن تسديد المساهمات سواء كانت عينية أو نقدية يكون إما بشكل كلي أو جزئي كما يلي:
- حالة التحرير الكلي لرأس المال: في هذه الحالة يتم تسديد كل المساهمات بمجرد إثبات رأسمال الشركة (رأس المال الاجتماعي) بشكل قانوني، ويتم تسجيل العملية محاسبيا كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ                                    | أرقام الحسابات |       |
|---------|-------|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين  |  | دائن           | مدين  |
| XXXXX   | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية | 101            | 456.1 |
|         | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |                | 456.5 |
|         |       | رأس مال مكتتب مطلوب                        |                |       |
|         |       | وعد بتأسيس شركة                            |                |       |
| XXXXX   | XXXXX | تثبيات                                     | 456.1          | 2...  |
|         | XXXXX | مخزونات                                    |                | 3...  |
|         | XXXXX | بنك  |                | 512   |
|         | XXXXX | صندوق                                      |                | 53    |
|         | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية |                | 456.1 |
|         | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |                | 456.5 |
|         |       | تنفيذ الوعد بالتأسيس                       |                |       |

مثال 24: تم تأسيس شركة بتاريخ 2015/06/04 برأسمال قدره 2000000 دج، حيث قدم الشركاء المساهمات التالية: مباني 650000 دج، معدات صناعية 420000 دج، تجهيزات مكتبية 120000 دج، بضاعة 80000 دج، مواد أولية 100000 دج، بنك 625000 دج.

المطلوب: تسجيل قيود التأسيس إذا تم تحرير كل المساهمات بعد 10 أيام.

الحل:

| المبالغ           |         | 2015/06/04   | أرقام الحسابات |       |
|-------------------|---------|--|----------------|-------|
| دائن              | مدين    |  | دائن           | مدين  |
| 2000000           | 1375000 | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية   | 101            | 456.1 |
|                   | 625000  | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية<br>رأس مال مكتتب مطلوب<br>وعد بتأسيس شركة |                | 456.5 |
|                   |         | 2015/06/13   |                |       |
| 1375000<br>625000 | 650000  | مباني  | 456.1          | 213   |
|                   | 420000  | معدات صناعية   |                | 215   |
|                   | 125000  | تثبيات عينية أخرى- تجهيزات مكتب  |                | 218.1 |
|                   | 80000   | بضاعة  |                | 30    |
|                   | 100000  | مواد أولية   |                | 31    |
|                   | 625000  | بنك  |                | 512   |
|                   |         | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية   | 456.1          |       |
|                   |         | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية<br>تنفيذ الوعد بالتأسيس                   | 456.5          |       |

- حالة التحرير الجزئي لرأس المال: وتخص هذه الحالة شركات المساهمة فقط، حيث نص المشرع الجزائري على أن يتم تسديد كل المساهمات العينية وبيع المساهمات النقدية على الأقل، سواء على شكل دفعة واحدة أو عدة دفعات لا تتجاوز خمس سنوات من تاريخ التأسيس وإبرام عقد الشركة. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

| المبالغ        |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |       |
|----------------|-------|---|----------------|-------|
| دائن           | مدين  |   | دائن           | مدين  |
| XXXXX          | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية  | 101            | 456.1 |
|                | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية  |                | 456.5 |
|                | XXXXX | رأس مال مكتتب غير مطلوب<br>وعد بتأسيس شركة  |                | 109   |
| XXXXX<br>XXXXX | XXXXX | تثبيات  | 456.1          | 2...  |
|                | XXXXX | مخزونات   |                | 3...  |
|                | XXXXX | بنك   |                | 512   |
|                | XXXXX | صندوق   |                | 53    |
|                |       | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية  | 456.1          |       |
|                |       | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية<br>تقديم المساهمات المطلوبة  | 456.5          |       |
| XXXXX          | XXXXX | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية<br>رأس مال مكتتب غير مطلوب<br>طلب الجزء المتبقي من رأس المال المكتتب | 109            | 456.5 |



|       |       |  |       |
|-------|-------|--|-------|
| XXXXX | XXXXX | بنك  | 512   |
| XXXXX | XXXXX | صندوق  | 53    |
| XXXXX |       | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية<br>تسديد المساهمات النقدية المتبقية | 456.5 |

مثال 25: انطلاقا من المثال 24 سجل قيود تأسيس الشركة على افتراض تحرير كلي للمساهمات العينية و30% من المساهمات النقدية بتاريخ إبرام العقد. أما بقية المساهمات النقدية فتحرر بتاريخ 2015/06/30.

الحل:

| المبالغ |         | 2015/06/04                                 |  | أرقام الحسابات |       |
|---------|---------|--|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين    |  |  | دائن           | مدين  |
|         | 1375000 | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية |  |                | 456.1 |
|         | 437500  | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |  |                | 456.5 |
|         | 187500  | رأس مال مكتتب غير مطلوب                    |  |                | 109   |
| 2000000 |         | رأس مال مكتتب مطلوب                        |  | 101            |       |
|         |         | وعد بتأسيس شركة                            |  |                |       |
|         | 650000  | مباني                                      |  |                | 213   |
|         | 420000  | معدات صناعية                               |  |                | 215   |
|         | 125000  | تثبيتات عينية أخرى- تجهيزات مكتب           |  |                | 218.1 |
|         | 80000   | بضاعة                                      |  |                | 30    |
|         | 100000  | مواد أولية                                 |  |                | 31    |
|         | 437500  | بنك  |  |                | 512   |
| 1375000 |         | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات عينية |  | 456.1          |       |
| 437500  |         | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |  | 456.5          |       |
|         |         | تنفيذ الوعد بالتأسيس                       |  |                |       |
|         |         | 2015/06/30                                 |  |                |       |
|         | 187500  | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |  |                | 456.5 |
| 187500  |         | رأس مال مكتتب غير مطلوب                    |  | 109            |       |
|         |         | طلب الجزء المتبقي من رأس المال المكتتب     |  |                |       |
|         | 187500  | بنك  |  |                | 512   |
| 187500  |         | شركاء- عمليات على رأس المال- مساهمات نقدية |  | 456.5          |       |
|         |         | تسديد المساهمات النقدية المتبقية           |  |                |       |

10-2-2- تعديل رأسمال الشركة: يكون تعديل رأسمال الشركة إما بزيادته أو تخفيضه بعد تعديل القانون الأساسي للشركة، ويتم ذلك كما يلي:

- زيادة رأسمال الشركة: ويتم ذلك عبر عدة طرق يمكن اختصارها فيما يلي:

• تقديم مساهمات نقدية وعينية جديدة بنفس طريقة التأسيس مع الأخذ بعين الاعتبار استخدام

حساب 103/علاوات الإصدار الذي يمثل الفرق بين القيمة السوقية والاسمية للسهم.

- إدماج الاحتياطات (ح/106) والأرباح غير الموزعة (ح/11) في رأس المال.
- تحويل كل أو جزء من ديون الشركة إلى حساب رأسمالها أو حساب علاوات الإصدار.
- تخفيض رأسمال الشركة: وتهدف هذه العملية إلى جعل رأسمال الشركة في مستوى مقبول ويتم ذلك من خلال ترحيل الخسائر المتراكمة لعدة سنوات إلى حساب رأس المال، أو من خلال إعادة بعض المساهمات إلى الشركاء في شكل نقدية، أو من خلال إعادة شراء أسهم الشركة وإبطالها فيما بعد<sup>1</sup>.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذه القاعدة تسري على المؤسسة الفردية أيضا وذلك من خلال مجمل العمليات التي يقوم بها المستغل والتي تمس رأسماله سواء بالزيادة أو النقصان.
- 10-2-3- توزيع نتيجة الشركة: في نهاية السنة المالية يتم تحديد النتيجة وتحديد قرارات تخصيصها، أي ما إذا سيتم توزيعها أو تحويلها في انتظار قرار التخصيص. وغالبا يتم توزيع النتيجة كما يلي:
- تكوين الاحتياطات (ح/106): حسب القانون الجزائري يمكن للشركة اقتطاع جزء من الأرباح واعتبارها احتياطات، وهي أنواع:
- الاحتياطات القانونية (106.1): وهي احتياطات إجبارية تم تحديدها بنسبة 5% من النتيجة بعد طرح خسائر السنوات السابقة، وتتوقف الشركة عن اقتطاع هذا الاحتياطي في حالة بلوغه (10/1) رأس المال.
- الاحتياطات التعاقدية (106.2): وهي التي يتم تحديدها عند إبرام عقد الشركة في قانونها الأساسي.
- الاحتياطات المنظمة (106.3): وهي المكونة وفقا لقانون الضرائب كالأرباح المعاد استثمارها وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات.
- الاحتياطات الاختيارية (106.4): وهي كما تبدو من اسمها فتكوينها يعود للشركة حسب ما تراه مناسبا.
- امتصاص خسائر الدورات السابقة (119): وهي تمثل نتيجة الدورات السابقة والتي كانت خسارة، والتي يجب تخفيضها من النتيجة إذا كانت ربحا قبل تخصيصه.
- ترحيل جزء من النتيجة إلى الدورات المستقبلية (110): في حال قررت الجمعية العامة العادية عدم توزيع النتيجة لأي سبب كان، يتم ترحيلها للسنوات القادمة، ومن ثم يتم اتخاذ قرار بخصوصها.
- توزيعات الأرباح على الشركاء (457): ويتم ذلك تبعا لحصة كل شريك من رأس المال.

<sup>1</sup> بلال كيموش، مرجع سابق، ص 97.

وتعالج نتيجة الدورة محاسبيا كما يلي:

## ● نتيجة الربح:

| المبالغ |       | التاريخ                   | أرقام الحسابات |      |
|---------|-------|---------------------------|----------------|------|
| دائن    | مدين  |                           | دائن           | مدين |
|         | Xxxxx | نتيجة الدورة- ربح         |                | 120  |
| Xxxxx   |       | احتياطات                  | 106            |      |
| Xxxxx   |       | مرحل من جديد- ربح         | 110            |      |
| Xxxxx   |       | مرحل من جديد- خسارة       | 119            |      |
| Xxxxx   |       | شركاء- الحصص الواجب دفعها | 457            |      |
|         |       | توزيع نتيجة الدورة        |                |      |

## ● نتيجة الخسارة:

| المبالغ |       | التاريخ             | أرقام الحسابات |      |
|---------|-------|---------------------|----------------|------|
| دائن    | مدين  |                     | دائن           | مدين |
|         | Xxxxx | رأس المال           |                | 101  |
|         | Xxxxx | احتياطات            |                | 106  |
|         | Xxxxx | مرحل من جديد- خسارة |                | 119  |
| Xxxxx   |       | نتيجة الدورة- خسارة | 129            |      |
|         |       | توزيع نتيجة الدورة  |                |      |

مثال 26: حققت إحدى الشركات نتيجة ربح تقدر بـ 500000 دج وقد تقرر في الجمعية العاملة توزيعها على

ثلاث شركاء حصصهم في رأسمال الشركة على التوالي: 45%، 30%، 25%.

المطلوب: إعداد جدول توزيع النتيجة وتسجيلها في اليومية مع العلم أن الشركة حققت خسارة في الدورة

السابقة قيمتها 30000 دج.

الحل:

- إعداد جدول توزيع النتيجة:

|                          |                      |
|--------------------------|----------------------|
| 500000                   | نتيجة الدورة         |
| 25000 = (0.05*500000) -  | احتياطي قانوني       |
| 30000 -                  | مرحل من جديد (خسارة) |
| 445000 =                 | صافي النتيجة         |
| 200250 = (0.45*445000) = | حصصة الشريك 1        |
| 133500 = (0.3*445000) =  | حصصة الشريك 2        |
| 111250 = (0.25*445000) = | حصصة الشريك 3        |

- اليومية:

| المبالغ |        | التاريخ                             | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|-------------------------------------|----------------|------|
| دائن    | مدين   |                                     | دائن           | مدين |
|         | 500000 | نتيجة الدورة- ربح                   |                | 120  |
| 25000   |        | احتياطات                            | 106.1          |      |
| 30000   |        | مرحل من جديد- خسارة                 | 119            |      |
| 200250  |        | شركاء- الحصص الواجب دفعها- الشريك 1 | 457.1          |      |
| 133500  |        | شركاء- الحصص الواجب دفعها- الشريك 2 | 457.2          |      |
| 111250  |        | شركاء- الحصص الواجب دفعها- الشريك 3 | 457.3          |      |
|         |        | توزيع نتيجة الدورة                  |                |      |

10-3- المعالجة المحاسبية للديون: تمثل الديون التزامات على عاتق الشركة أو المؤسسة ويطلق عليها أيضا رأس المال الأجنبي<sup>1</sup>. يمكن الحصول عليها في شكل قروض بنكية أو سندية أو في إطار عقود الإيجار التمويلي من المؤسسات التمويلية أو من أطراف مرتبطة بالمؤسسة تمثل حسابات الغير كالشركاء والمساهمين. وتعتبر الاقتراضات (ح/16) النوع الأكثر شيوعا من الديون والأكثر تفضيلا بين مصادر التمويل الخارجية بالنسبة للمؤسسة ذلك أنها تتمتع بمميزات تتعلق بكيفيات سدادها وآجالها، حيث يتم سداد قيمة الاقتراض إلى جانب الفوائد المترتبة عنه والمرتبطة أساسا بآجال التسديد التي تتنوع بين شهرية، فصلية، سداسية أو سنوية حسب ما اتفق عليه بين المؤسسة والمؤسسة المقرضة. وتسجل محاسبا كما يلي:

| المبالغ |       | التاريخ   | أرقام الحسابات |        |
|---------|-------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين   |
|         | Xxxxx | بنك   |                | 512    |
|         | Xxxxx | خدمات بنكية وما يماثلها                                   |                | 627    |
|         | Xxxxx | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات                    |                | 445.66 |
| Xxxxx   |       | ديون لدى مؤسسات الإقراض (اقتراضات)<br>الحصول على قرض بنكي | 164            |        |
|         | Xxxxx | ديون لدى مؤسسات الإقراض (اقتراضات)                        |                | 164    |
|         | Xxxxx | فوائد مستحقة على الاقتراضات                               |                | 168.8  |
| Xxxxx   |       | بنك   | 512            |        |
|         | Xxxxx | أعباء الفوائد   |                | 661    |
|         | Xxxxx | تسديد قسط القرض الأول                                     |                |        |
| Xxxxx   |       | أعباء الفوائد   |                | 661    |
|         | Xxxxx | فوائد مستحقة على الاقتراضات                               | 168.8          |        |
|         | Xxxxx | تسوية الفوائد في نهاية الدورة                             |                |        |

<sup>1</sup> نوح لبيوز، مرجع سابق، ص 08.

مثال 27: بتاريخ 2015/05/14 تحصلت إحدى المؤسسات على قرض بنكي لمدة 5 سنوات بقيمة 500000 دج يسدد على أقساط سنوية، وقد تحملت من أجل ذلك عمولات بنكية بقيمة 15000 دج، بلغت قيمة القسط الأول 150000 دج، كما بلغت قيمة قسط الفائدة الأول 9500 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة مع العلم أن معدل TVA المطبق هو 17%.

الحل:

| المبالغ |        | 2015/05/14  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين   |
| 500000  | 482450 | بنك   |                | 512    |
|         | 15000  | خدمات بنكية وما يماثلها                                   |                | 627    |
|         | 2550   | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات                    |                | 445.66 |
|         |        | ديون لدى مؤسسات الإقراض (اقتراضات)<br>الحصول على قرض بنكي | 164            |        |
|         |        | 2015/12/31  |                |        |
| 9500    | 9500   | أعباء الفوائد   | 168.8          | 661    |
|         |        | فوائد مستحقة على الاقتراضات                               |                |        |
|         |        | تسوية الفوائد في نهاية الدورة                             |                |        |
|         |        | 2016/05/14  |                |        |
| 169000  | 150000 | ديون لدى مؤسسات الإقراض (اقتراضات)                        |                | 164    |
|         | 9500   | فوائد مستحقة على الاقتراضات                               |                | 168.8  |
|         | 9500   | أعباء الفوائد   |                | 661    |
|         |        | بنك   | 512            |        |
|         |        | تسديد قسط القرض الأول                                     |                |        |

## 11- المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالتثبيات:

تعتبر التثبيات من أهم أصول الكيان إلى جانب المخزونات والحقوق والحسابات المالية، وهي تعبر عن الأصول غير الجارية في الميزانية كونها تمثل دورة الاستثمار التي تهدف إلى تزويد الكيان بالأصول الضرورية لممارسة نشاطه بشكل دائم، أي لمدة تفوق السنة المالية الواحدة. وهي تمثل حسب المشرع الجزائري مجموع الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية لخدمة نشاطه بصورة دائمة والموجهة لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية<sup>1</sup>.

ويأخذ التثبيت شكلين، مادي ومعنوي عرفهما المشرع الجزائري كما يلي:<sup>2</sup>

- التثبيت العيني: أصل يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية.
- التثبيت المعنوي: أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي. مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة والعلامات وبرامج المعلوماتية او رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

وتمثل التثبيات في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي في المجموعة 2 التي تضم الحسابات التالية:

|  |   |
|--|---|
| 20: التثبيات المعنوية                                      | 262: سندات مساهمة أخرى  |
| 203: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت                        | 265: سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة                             |
| 204: البرمجيات المعلوماتية وما يماثلها                     | 266: حقوق مرتبطة بمساهمات المجموعة                            |
| 205: الامتيازات والحقوق الماثلة والبراءات والرخص والعلامات | 267: حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة                       |
| 207: فارق الاقتناء   | 268: حقوق مرتبطة بشركات المحاصة                               |
| 208: التثبيات المعنوية الأخرى                              | 269: دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة              |
| 21: التثبيات العينية                                       | 27: تثبيات مالية أخرى   |
| 211: أراضي   | 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة لنشاط المحفظة |
| 202: عمليات ترتيب وتهبئة الأراضي                           | 272: السندات التي تمثل حق الدين                               |
| 213: مباني   | 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة                    |
| 215: المنشآت التقنية، والمعدات والأدوات الصناعية           | 274: قروض وحقوق على عقود الإيجار التمويلي                     |
| 218: التثبيات العينية الأخرى                               | 275: ودائع وكفالات مدفوعة                                     |

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 08.

|                                     |   |
|-------------------------------------|---|
| 22: التثبيتات في شكل امتياز         | 276: سندات مثبتة أخرى                             |
| 23: التثبيتات الجاري إنجازها        | 279: دفعات مستحقة على السندات المثبتة غير المحررة |
| 26: مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات | 28: اهتلاك التثبيتات                              |
| 261: سندات المساهمة                 | 29: خسائر القيمة عن التثبيتات                     |

ويتم إدراج التثبيتات في الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي عندما:<sup>1</sup>

- يكون من المحتمل أن تعود منها أو إليها أي منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛
- يكون للعناصر كلفة أو قيمة يمكن تحديدها بصورة صادقة.

وسيتم في هذه المطبوعة وتماشيا مع مستوى التدريس تناول مختلف العمليات المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية دون التثبيتات المالية، من حيازة واهتلاك وتنازل.

11-1- المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيتات: يمكن الحصول على التثبيتات العينية من خلال عدة طرق منها:  
11-1-1- الاقتناء: وهي الطريقة الأولى لحيازة التثبيتات من خلال دفع مقابل عنها، وتدرج هذه التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتتضمن كافة تكاليف الاقتناء بعد طرح التخفيضات التجارية وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع وكذا المصاريف المباشرة للحصول على مراقبة التثبيت ووضعه في حالة الاستخدام، ويستثنى من ذلك المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق الأشغال. كما يمكن إضافة تكلفة تفكيك التثبيت العيني في شكل منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع إذا كان ذلك يشكل التزاما للكيان.<sup>2</sup>

وخلافا لعملية شراء المخزونات فعلية اقتناء التثبيتات تمر بمرحلتين فقط وهما مرحلة تحويل الملكية من المورد إلى الزبون ومرحلة النقدية، ويمكن تسجيل هذه العملية محاسبيا كما يلي:  
- عند المورد:

| المبالغ                    |                  | التاريخ   | أرقام الحسابات |             |
|----------------------------|------------------|---|----------------|-------------|
| دائن                       | مدين             |   | دائن           | مدين        |
|                            | Xxxxxx<br>xxxxxx | زبائن<br>زبائن- أوراق القبض                                   |                | 411<br>*413 |
| xxxxxx<br>xxxxxx<br>Xxxxxx |                  | تثبيتات عينية<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة رقم ..... | 21..<br>445.7  |             |
|                            | Xxxxxx           | بنك / صندوق   |                | 53/512      |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 06.

<sup>2</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 93.

|        |        |                     |     |
|--------|--------|---------------------|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | قيم للتحصيل         | 511 |
| XXXXXX |        | زبائن               | 411 |
| XXXXXX |        | زبائن- اوراق القبض  | 413 |
|        |        | تحصيل قيمة التثبيات |     |

- عند الزبون:

| المبالغ |        | التاريخ                      | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|------------------------------|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |                              | دائن           | مدين   |
|         | XXXXXX | تثبيات عينية                 |                | 21..   |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على التثبيات     |                | 445.62 |
| XXXXXX  |        | موردو التثبيات               | 404            |        |
| XXXXXX  |        | موردون التثبيات- أوراق الدفع | *405           |        |
|         |        | فاتورة رقم.....              |                |        |
|         | XXXXXX | موردو التثبيات               |                | 404    |
|         | XXXXXX | موردو التثبيات- أوراق الدفع  |                | 405    |
| XXXXXX  |        | بنك / صندوق                  | 53/512         |        |
| XXXXXX  |        | قيم للتحصيل                  | 511            |        |
|         |        | تسديد قيمة التثبيات          |                |        |

بالنسبة لحسابي 405 و413 يتم التعامل معهما كما تم التعامل مع حسابي 403 و413 في درس الأوراق

التجارية في العمليات الجارية.

أما بالنسبة للتثبيات المعنوية فيتم اقتناؤها بنفس الطريقة المعتمدة مع التثبيات العينية، مع وجود بعض الحالات الخاصة، حيث يستثنى منها كل من ح/203 وح/207 كما هو موضح في التسجيل المحاسبي أدناه:

| المبالغ |        | التاريخ                               | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---------------------------------------|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |                                       | دائن           | مدين   |
|         | XXXXXX | تثبيات معنوية (باستثناء ح/203 وح/207) |                | 20..   |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على التثبيات              |                | 445.62 |
| XXXXXX  |        | موردو التثبيات                        | 404            |        |
|         |        | فاتورة رقم .....                      |                |        |

11-1-2- تطوير أو إنتاج التثبيات داخليا: قد تقوم المؤسسة بتطوير أو إنتاج تثبيت قائم حازته سابقا وذلك باستخدام مواردها الذاتية، وتنطوي العملية على مرحلتين: مرحلة استهلاك المواد والمصاريف الضرورية والمرحلة الثانية هي مرحلة الاعتراف بالتثبيت المطور داخليا، وتتضمن تكلفته تكلفة العتاد واليد العاملة وتكاليف الإنتاج الأخرى<sup>1</sup>. وتسجل التثبيات العينية المطورة داخليا كما يلي:

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 93.



| المبالغ          |                  | التاريخ   | أرقام الحسابات         |                |
|------------------|------------------|---|------------------------|----------------|
| دائن             | مدين             |   | دائن                   | مدين           |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX<br>XXXXXX | مبيعات مخزنة<br>الخدمات الخارجية/الخدمات الخارجية الأخرى<br>بضاعة/مواد أولية/تموينات مختلفة/موردو المخزونات<br>بنك/صندوق<br>استهلاكات عملية التطوير الداخلي | 401/32/31/30<br>53/512 | 60..<br>62/61  |
|                  | XXXXXX           | تثبيتات عينية<br>الدولة- TVA على التثبيتات<br>الإنتاج المثبت للأصول العينية<br>فاتورة رقم.....  | 732                    | 21..<br>445.62 |

وعلى عكس التثبيتات العينية، لا يمكن الاعتراف بالتثبيتات المعنوية المطورة داخليا ما عدا مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/203) والبرمجيات المعلوماتية (ح/204)، وقد حدد المشرع الجزائري الشروط الضرورية حتى يمكن الاعتراف بها كتثبيت معنوي مطور داخليا، وهي:<sup>1</sup>

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
  - إذا كان الكيان ينوي ويملك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
  - إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
- وتسجل هذه العملية محاسبا كما يلي:

| المبالغ          |                  | التاريخ   | أرقام الحسابات         |                |
|------------------|------------------|---|------------------------|----------------|
| دائن             | مدين             |   | دائن                   | مدين           |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX<br>XXXXXX | مبيعات مخزنة<br>الخدمات الخارجية/الخدمات الخارجية الأخرى<br>بضاعة/مواد أولية/تموينات مختلفة/موردو المخزونات<br>بنك/صندوق<br>استهلاكات عملية التطوير الداخلي | 401/32/31/30<br>53/512 | 60..<br>62/61  |
|                  | XXXXXX           | تثبيتات معنوية<br>الدولة- TVA على التثبيتات<br>الإنتاج المثبت للأصول المعنوية<br>فاتورة رقم.....  | 731                    | 20..<br>445.62 |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص ص 10-09.

11-1-3- التثبيات المكتسبة مجاناً: وتمثل مختلف التثبيات العينية التي قد يتحصل عليها الكيان دون دفع مقابل، كالإعانات المقدمة من طرف الأشخاص الطبيعيين و/أو المعنويين، وفي هذه الحالة يدرج التثبيات بقيمته العادلة التي تعبر عن مبلغ بيعه مطروحا منه مصاريف الخروج في الجانب الدائن من ح/778.8 نواتج استثنائية أخرى<sup>1</sup>.

11-1-4- التثبيات المحصل عليها في إطار عقد إيجار تمويلي: اعتمادا على مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للعملية الاقتصادية، فإن أي أصل أو تثبيات يتم الحصول عليه في إطار عقد الإيجار التمويلي يمكن الاعتراف به ضمن أصول المؤسسة (المستأجر)، ذلك أن هذه الأخيرة تتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من خلال استئجار أصول من مؤسسات مالية متخصصة (المؤجر) مقابل دفع أقساط محددة، سواء بسبب عدم قدرتها على اقتناء التثبيات أو رغبتها في عدم تجميد سيولتها واستخدامها في منافذ أخرى. ويدرج الأصل المستأجر في أصول الميزانية بالقيمة الأضعف بين القيمة الحقيقية للأصل والقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا المتفق عليها في العقد، هذه الأخيرة تحدد بالمعدل الضمني للعقد أو معدل الاقتراض الهامشي للمستأجر وهذا بمجرد دخول الأصل المؤجر تحت رقابة المستأجر. وتسجل هذه العملية محاسبيا كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| Xxxxxx  | xxxxxx | ديون مترتبة عن عقود الإيجار التمويلي<br>لإبرام عقد إيجار تمويلي | 167            | 21.. |

#### 11-1-5- حالات إدراج خاصة:

- العناصر ذات القيمة الضعيفة: لا تدرج في الحسابات كتثبيات وتعتبر كما لم تم استهلاكها تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه تدرج في حساب 605/مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال<sup>2</sup>، وتسجل كما يلي:

| المبالغ |                  | التاريخ  | أرقام الحسابات |               |
|---------|------------------|--|----------------|---------------|
| دائن    | مدين             |  | دائن           | مدين          |
| Xxxxxx  | xxxxxx<br>xxxxxx | مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال<br>الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو المخزونات<br>إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة | 401            | 605<br>445.66 |

<sup>1</sup> بلال كيموش، مرجع سابق، ص 131.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 133.

- قطع الغيار ومعدات الصيانة: تدرج كما لو كانت جزء من التثبيت إذا كان استعمالها مرتبطاً به، وكان الكيان يعتزم استخدامها أكثر من سنة مالية واحدة<sup>1</sup>. وتسجل كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
| XXXXXX  | XXXXXX | منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية                   | 404            | 215.1  |
|         | XXXXXX | قطع غيار ومعدات التثبيت                            |                | 215.2  |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على التثبيتات                          |                | 445.62 |
|         |        | موردو التثبيتات<br>إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة |                |        |

- التثبيت العيني وأجزاؤه: إذا كان التثبيت مكوناً من عدة مكونات، تدرج كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت أعمارها الإنتاجية مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة<sup>2</sup>. وتسجل محاسبياً كما يلي:

| المبالغ |  | التاريخ                   | أرقام الحسابات |        |
|---------|--|---------------------------|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |                           | دائن           | مدين   |
| XXXXXX  | XXXXXX   | تثبيت عيني- مكون أ        | 404            | 21...1 |
|         | XXXXXX   | تثبيت عيني- مكون ب        |                | 21...2 |
|         | XXXXXX   | تثبيت عيني- مكون ج        |                | 21...3 |
|         | XXXXXX   | الدولة- TVA على التثبيتات |                | 445.62 |
|         | موردو التثبيتات<br>إدراج التثبيت العيني ومكوناته |                           |                |        |

- تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع: كما ورد أعلاه في كيفية تقييم التثبيت من أجل إدراجه في الحسابات، فإن الكيان ملزم بإضافة تكلفة تفكيك المنشأة و/أو إعادة تهيئة موقعها بعد انتهاء مدة استغلالها أو الانتفاع بها، ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

| المبالغ          |   | التاريخ                          | أرقام الحسابات |        |
|------------------|---|----------------------------------|----------------|--------|
| دائن             | مدين  |                                  | دائن           | مدين   |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX  | منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية | 404            | 215    |
|                  | XXXXXX  | الدولة- TVA على التثبيتات        |                | 445.62 |
|                  |   | موردو التثبيتات                  |                |        |
|                  | المؤونات الأخرى للأعباء- تكلفة تفكيك المنشأة وتجديد الموقع<br>إدراج تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع | 158                              |                |        |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 08.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 08.

11-1-6- التثبيات في شكل امتياز: يمكن الحصول على تثبيات عينية في إطار عقد الامتياز، حيث يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤولياته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستغلي الخدمة العمومية، ويؤخذ بعين الاعتبار عند تقسيم هذا الحساب إلى فروع تماشيها مع تقسيم التثبيات إلى عينية ومعنوية<sup>1</sup>. ويتم تسجيل التثبيات في شكل امتياز حسب ما إذا كان مجاناً أو بمقابل كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ   | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|---|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين   |
|         |        | الامتياز المجاني  |                |        |
| Xxxxxx  | xxxxxx | تثبيات في شكل امتياز<br>حقوق مانح الامتياز<br>الحصول على تثبيت في إطار عقد امتياز | 229            | 22..   |
| xxxxxx  | xxxxxx | أتاوات الامتيازات<br>بنك<br>تسديد الأتاوات في نهاية كل دورة                       | 512            | 6512.. |
|         |        | الامتياز بمقابل   |                |        |
| xxxxxx  | xxxxxx | تثبيات في شكل امتياز<br>بنك/صندوق<br>اقتناء تثبيت في إطار عقد امتياز              | 53/512         | 22..   |

11-1-7- التثبيات الجاري إنجازها: وهي تمثل التثبيات غير المكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت عينية أو معنوية إلى جانب التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها للغير من أجل اقتناء تثبيت ما. وتنقسم إلى نوعين هما:<sup>2</sup>

- التثبيات الناتجة عن أشغال طويلة وقصيرة الأجل والمسندة للغير.
- التثبيات التي ينشأها الكيان بوسائله الخاصة.

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 60.

وكل نوع يسجل بشكل مختلف كما هو موضح أدناه:

| المبالغ |        | الدورة ن  | أرقام الحسابات |            |  |
|---------|--------|---|----------------|------------|--|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين       |  |
|         |        | إنتاج التثبيت من طرف الكيان بوسائله الخاصة  |                |            |  |
| XXXXXX  | XXXXXX | مبيعات مخزنة/خدمات خارجية/خدمات خارجية أخرى<br>مخزونات/موردو المخزونات<br>استهلاكات   | 401/3..        | 62/61/60.. |  |
|         | XXXXXX | التثبيتات العينية الجاري إنجازها  |                | 232        |  |
|         | XXXXXX | التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها   |                | 237        |  |
| XXXXXX  |        | الإنتاج المثبت للأصول المعنوية  | 731            |            |  |
| XXXXXX  |        | الإنتاج المثبت للأصول العينية   | 732            |            |  |
|         |        | تثبيتات غير مكتملة في نهاية الدورة ن  |                |            |  |
|         |        | الدورة ن+1  |                |            |  |
|         | XXXXXX | التثبيتات المعنوية  |                | 20..       |  |
|         | XXXXXX | التثبيتات العينية   |                | 21..       |  |
| XXXXXX  |        | الإنتاج المثبت للأصول المعنوية  | 232            |            |  |
| XXXXXX  |        | الإنتاج المثبت للأصول العينية   | 237            |            |  |
|         |        | انتهاء عملية الإنتاج والحصول على التثبيت  |                |            |  |
|         |        | إنتاج التثبيت من طرف الغير لصالح الكيان   |                |            |  |
|         |        | الدورة ن  |                |            |  |
| XXXXXX  | XXXXXX | التسبيقات المدفوعة عن طلبات التثبيتات<br>بنك/ صندوق<br>دفع تسبيقات                    | 53/512         | 238        |  |
| XXXXXX  | XXXXXX | التثبيتات العينية الجاري إنجازها/التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها<br>موردو التثبيتات | 404            | 237/232    |  |
|         | XXXXXX | تثبيتات غير مكتملة في نهاية الدورة ن  |                |            |  |
|         | XXXXXX | تثبيتات معنوية (باستثناء ح/203 وح/207)  |                | 20..       |  |
|         | XXXXXX | تثبيتات عينية   |                | 21..       |  |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على التثبيتات   |                | 445.62     |  |
| XXXXXX  |        | التثبيتات العينية الجاري إنجازها/التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها                    | 237/232        |            |  |
| XXXXXX  |        | التسبيقات المدفوعة عن طلبات التثبيتات   | 238            |            |  |
| XXXXXX  |        | موردو التثبيتات   | 404            |            |  |
|         |        | استلام التثبيتات في الدورة ن+1  |                |            |  |

مثال 28: تقرر بناء منشأة صحية تزامنا مع انتشار الوباء، وقد تطلب ذلك العمليات التالية:

- بتاريخ 2020/02/02: اقتناء مباني بقيمة 1000000 دج بشيك بنكي.
- بتاريخ 2020/02/20: اقتناء معدات طبية بقيمة 850000 دج على الحساب.

- بتاريخ 2020/03/10: بناء سور حول المنشأة باستخدام وسائلها الخاصة، وقد تطلب ذلك: 75000 دج أجر، 80000 دج اسمنت، 100000 دج أجور عمال خارجيين سددت نقدا.
- بتاريخ 2020/03/15: اقتناء رخصة إنتاج اللقاح بقيمة 1500000 دج بشيك بنكي.
- بتاريخ 2020/04/15: الحصول على معدات طبية كهبة من إحدى المنظمات الصحية غير الحكومية.
- بتاريخ 2020/07/23: أوكلت المنشأة إلى أحد المقاولين بناء مبنى جديد لتوسيعها بقيمة 1500000 دج، ومن أجل ذلك فقد قدمت تسبقا بشيك بنكي بقيمة 670000 دج.
- بتاريخ 2020/12/31: لم يتم إنجاز المبنى كلية، حيث بلغت نسبة الإنجاز 85%.
- بتاريخ 2021/01/31: تم استلام المبنى كاملا وتسديد مستحقات المورد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية.

الحل:

| المبالغ |         | 2020/02/02   | أرقام الحسابات |        |
|---------|---------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين    |  | دائن           | مدين   |
| 1190000 | 1000000 | مباني<br>الدولة-TVA على التثبيات<br>موردو التثبيات<br>فاتورة رقم .....   | 404.1          | 213.1  |
|         | 190000  |  |                | 445.62 |
| 1190000 | 1190000 | موردو التثبيات<br>بنك<br>شيك بنكي رقم ....   | 512            | 404.1  |
|         |         | 2020/02/20   |                |        |
| 1011500 | 850000  | تثبيات عينية أخرى- معدات طبية<br>الدولة-TVA على التثبيات<br>موردو التثبيات<br>فاتورة رقم.....                      | 404.2          | 218.1  |
|         | 161500  |  |                | 445.62 |
|         |         | 2020/03/10   |                |        |
| 75000   | 75000   | مواد أولية مستهلكة- أجر<br>مواد أولية مستهلكة - اسمنت<br>مواد أولية- أجر<br>مواد أولية- اسمنت<br>وصل خروج رقم..... | 31.1<br>31.2   | 601.1  |
|         | 80000   |  |                | 601.2  |
| 119000  | 100000  | العمال الخارجيون عن المؤسسة<br>الدولة-TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>صندوق<br>تسديد خدمات العمال نقدا           | 53             | 621    |
|         | 19000   |  |                | 445.66 |
|         | 274000  | عمليات تهيئة وترتيب الأراضي (الاستهلاكات+تكلفة العمال)   |                | 212    |

|                   |                   |   |              |                 |
|-------------------|-------------------|---|--------------|-----------------|
| 274000            |                   | الإنتاج المثبت للأصول العينية<br>إنتاج سور بوسائلها الخاصة  | 732          |                 |
|                   |                   | 2020/03/15  |              |                 |
| 1785000           | 1500000<br>285000 | تثبيات معنوية- رخص<br>الدولة- TVA على التثبيات<br>موردو التثبيات<br>فاتورة رقم .....                            | 404.3        | 205<br>445.62   |
| 1785000           | 1785000           | موردو التثبيات<br>بنك<br>شيك بنكي رقم .....   | 512          | 404.3           |
|                   |                   | 2020/04/15  |              |                 |
| 800000            | 800000            | تثبيات عينية أخرى- معدات طبية<br>نواتج استثنائية أخرى<br>الحصول على معدات طبية مجانا                            | 708.8        | 218.2           |
|                   |                   | 2020/07/23  |              |                 |
| 670000            | 670000            | تسبيقات على طلبيات التثبيات<br>بنك<br>شيك بنكي رقم .....  | 512          | 238             |
|                   |                   | 2020/12/31  |              |                 |
| 670000<br>380000  | 1050000           | تثبيات عينية جاري إنجازها (0.85*1500000)<br>تسبيقات على طلبيات التثبيات<br>موردو التثبيات<br>تثبيات قيد الإنجاز | 238<br>404.4 | 232             |
|                   |                   | 2021/01/31  |              |                 |
| 1050000<br>735000 | 1500000<br>285000 | مباني<br>الدولة- TVA على التثبيات<br>التثبيات العينية الجاري إنجازها<br>موردو التثبيات<br>فاتورة رقم.....       | 232<br>404.4 | 213.2<br>445.62 |
| 1115000           | 1115000           | موردو التثبيات (735000+380000)<br>بنك<br>شيك بنكي رقم.....  | 512          | 404.4           |

11-1-8- شهرة المحل أو فارق الاقتناء: يوجد في التثبيات المعنوية حساب يختلف عن بقية الحسابات وهو حساب فارق الاقتناء (ح/207) والذي يعرف أيضا بشهرة المحل، والنتائج أساسا عن عمليات تجميع عدة كيانات سواء من خلال قيام كيان باقتناء كيان آخر أو الاندماج معه. ويدرج هذا الحساب في الميزانية مهما كانت طبيعته، سواء كان مدينا أو دائنا<sup>1</sup>.

ويمثل الفرق بين سعر الاقتناء والقيمة العادلة للأصول والخصوم بعد إعادة تقييمها، وهكذا قد يكون هذا الفرق موجبا أو سالبا.

مثال 29: قرر الكيان "أ" إدماج الكيان "ب" لغرض توسيع نشاطه، ومن أجل ذلك فقد قدرت قيمة الحصة التي يدفعها الكيان "أ" بمبلغ 3000000 دج في صورة أسهم عددها 2000 سهم قيمة الواحد منها تقدر بـ 1500 دج أما القيمة الإسمية للسهم فتقدر بـ 1000 دج. وقد كانت ميزانية الكيان "ب" كما يلي:

| المبالغ | الخصوم          | رح  | المبالغ | الأصول                       | رح  |
|---------|-----------------|-----|---------|------------------------------|-----|
| 2500000 | أموال خاصة:     |     | 1500000 | أصول غير جارية               |     |
| 10000   | رأس المال       | 101 | 650000  | أراضي                        | 211 |
|         | احتياطات        | 106 | 550000  | مباني                        | 213 |
| 2510000 | مج 1            |     | 2700000 | تثبيات عينية أخرى- معدات نقل | 218 |
|         | خصوم غير جارية  |     |         | مج 1                         |     |
|         |                 |     | 140000  | أصول جارية:                  |     |
|         |                 |     | 95000   | بضاعة                        | 30  |
|         |                 |     | 73000   | البنك                        | 512 |
| 498000  | خصوم جارية:     |     |         | الصندوق                      | 53  |
|         | موردو المخزونات | 401 |         |                              |     |
| 498000  | مج 2            |     | 308000  | مج 2                         |     |
| 3008000 | المجموع         |     | 3008000 | المجموع                      |     |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 57.



أما الجدول الموالي فيوضح القيمة العادلة لبعض عناصر الميزانية:

| عناصر الميزانية   | القيمة المحاسبية | القيمة العادلة |
|-------------------|------------------|----------------|
| برمجيات معلوماتية | 0                | 30000          |
| أراضي             | 1500000          | 1700000        |
| معدات النقل       | 550000           | 600000         |
| بضاعة             | 140000           | 170000         |
| موردو المخزونات   | 498000           | 500000         |

وتقيم بقية عناصر الميزانية بقيمتها الإسمية، كما لا تحتسب الصرائب المؤجلة.

المطلوب: حساب فارق الاقتناء (شهرة المحل) وتسجيل العمليات في اليومية.

الحل:

- حساب فارق الاقتناء:

شهرة المحل = سعر الشراء - مجموع القيم العادلة للأصول والخصوم

مجموع القيم العادلة للأصول والخصوم = (73000+95000+170000+600000+650000+1700000+30000)

+ (500000 -) = 2818000

شهرة المحل = 2818000 - 3000000 = 182000

- حساب علاوة الإدماج:

علاوة الإدماج = القيمة السوقية للأسهم - القيمة الإسمية للأسهم

= (1500\*2000) - (1000\*2000) = 1000000

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |         | التاريخ                         | أرقام الحسابات |      |
|---------|---------|---------------------------------|----------------|------|
| دائن    | مدين    |                                 | دائن           | مدين |
|         | 3000000 | الشركاء- العمليات على رأس المال |                | 456  |
| 2000000 |         | رأس المال                       | 101            |      |
| 1000000 |         | علاوة إدماج                     | 103            |      |
|         |         | المساهمة في رأسمال الكيان "ب"   |                |      |
|         | 30000   | برمجيات المعلومات وما شابهها    |                | 204  |
|         | 182000  | فارق الاقتناء (شهرة المحل)      |                | 207  |
|         | 1700000 | أراضي                           |                | 211  |
|         | 650000  | مياني                           |                | 213  |
|         | 600000  | تثبيات عينية أخرى- معدات نقل    |                | 218  |
|         | 170000  | بضاعة                           |                | 30   |
|         | 95000   | بنك                             |                | 512  |
|         | 73000   | صندوق                           |                | 53   |

|         |  |                                 |     |  |
|---------|--|---------------------------------|-----|--|
| 500000  |  | موردو المخزونات                 | 401 |  |
| 3000000 |  | الشركاء- العمليات على رأس المال | 456 |  |
|         |  | تنفيذ عملية الإدماج             |     |  |

2-11- اهتلاك التثبيات: يعتبر الاهتلاك من أهم العمليات المرتبطة بالتثبيات سواء كانت عينية أو معنوية إذ يعبر عن التدهور في قيمة التثبيات تدريجيا حتى انتهاء عمرها الإنتاجي أو مدتها النفعية.

1-2-11- تعريف الإهتلاك: يعرف الاهتلاك على أنه: "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه"<sup>1</sup>.

ويعود هذا الاستهلاك في المنافع إلى استخدام التثبيات أو تقادمه التكنولوجي، أما من الناحية المحاسبية فيعني توزيع قيمة التثبيات على مدته النفعية وفق وتيرة معينة. وتجدر الإشارة إلى كل التثبيات عينية ومعنوية يمكن اهتلاكها باستثناء الأراضي بسبب عدم القدرة على تحديد مدتها النفعية، أو تلك التثبيات التي تعتبر ضمن ذمة الكيان كالتثبيات المحصل عليها في إطار التأجير التشغيلي، إضافة إلى التثبيات الجالاي إنجازها. ويهدف الاهتلاك إلى إعادة تكوين الأموال المستثمرة وتجديد التثبيات أو استبدالها بتثبيات أكثر كفاءة من خلال احتجاز المبالغ المخصصة لكل دورة من قيمة التثبيات المهتلك.

انطلاقا من كل ما سبق يمكن توضيح مقومات الاهتلاك فيما يلي:

- أساس الاهتلاك: أو المبلغ القابل للاهتلاك وهو يمثل المبلغ الذي يتم توزيعه على طول المدة النفعية أو مدة الاهتلاك، مع مراعاة القيمة المتبقية المتوقعة من الأصل محل الاهتلاك. وعليه فإن:

$$\text{أساس الاهتلاك} = \text{تكلفة التثبيات} - \text{القيمة المتبقية}$$

- القيمة المتبقية: وهي المبلغ الصافي الذي يتوقع الكيان الحصول عليه من الأصل عند انقضاء مدته النفعية وذلك بعد طرح تكاليف خروجه، وغالبا هذه القيمة لا تكون ذات أهمية إلا في حالات خاصة كالتثبيات في إطار الامتياز أو المشاريع ذات الأجل المحدد<sup>2</sup>.

- المدة النفعية: أو مدة الاهتلاك أو العمر الإنتاجي للتثبيات، وهي تمثل مدة حيازة الأصل من تاريخ دخوله إلى تاريخ خروجه من مراقبة الكيان، وتقسم هذه المدة إلى دورات تحمل بأقساط الاهتلاك الخاصة بها.

- قسط الاهتلاك: وهو المبلغ المخصص من قيمة التثبيات لكل دورة على حدا والذي يعبر عن قيمة التدني في قيمته.

- معدل الاهتلاك: ويحدد وتيرة التدني في قيمة التثبيات ويتم حسابه وفقا لنوع الاهتلاك المطبق.

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 09.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 09.

11-2-2- أنواع الإهلاك: تعتبر طريقة اهلاك الأصل انعكاسا لتطور استهلاك الكيان لمنافعه الاقتصادية، وهناك أربعة أنواع هي:

- الإهلاك الثابت أو الخطي: وهو الإهلاك الذي يتم فيه تناقص قيمة التثبيت بوتيرة ثابتة، ما يعني أن الأقساط السنوية متساوية، ويحسب قسط الإهلاك كما يلي:

قسط الإهلاك الثابت (A الثابت) = أساس الإهلاك \* معدل الإهلاك الثابت

حيث أن: معدل الإهلاك الثابت (T ثابت) = 1 / المدة النفعية عدد السنوات) = N/1

مثال 30: بتاريخ 2013/01/01 تم اقتناء آلة صناعية بمبلغ 500000 دج تهتك على 5 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك الخطي.

الحل:

قسط الإهلاك = أساس الإهلاك \* معدل الإهلاك = أساس الإهلاك \* n/1 = 5/1 \* 500000 = 100000 دج.

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = أساس الإهلاك (V0) - الإهلاك المتراكم (Σ A)

| الفترة الزمنية (N) | أساس الإهلاك (V0) | قسط الإهلاك (A) | الإهلاك المتراكم (Σ A) | القيمة المحاسبية الصافية (VNC) |
|--------------------|-------------------|-----------------|------------------------|--------------------------------|
| 2013               | 500000            | 100000          | 100000                 | 400000                         |
| 2014               | 500000            | 100000          | 200000                 | 300000                         |
| 2015               | 500000            | 100000          | 300000                 | 200000                         |
| 2016               | 500000            | 100000          | 400000                 | 100000                         |
| 2017               | 500000            | 100000          | 500000                 | 0                              |

مثال 31: بتاريخ 2010/05/10 تم اقتناء سيارة نقل بمبلغ 600000 دج تهتك لمدة 4 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك الخطي.

الحل:

$$A = V0 * T = 600000 * \frac{1}{4} = 150000 \text{ دج}$$

$$A_{2010} = \frac{8}{12} * 150000 = 100000$$

$$A_{2014} = \frac{8}{12} * 150000 = 100000 \text{ أو } A_{2014} - A_{2010} = 10000 - 150000 = 50000 \text{ دج.}$$

في حالة اقتناء التثبيت في الفترة 1-15 يوم الأولى من الشهر يتم احتساء الشهر كاملا في الإهلاك، في حين لو كان الاقتناء في الفترة من 16-30 الشهر يتم احتساب الإهلاك من الشهر الموالي له. وعليه يكون جدول الإهلاك كما يلي:

| VNC    |        | A      | V0     | N                         |
|--------|--------|--------|--------|---------------------------|
| 500000 | 100000 | 100000 | 600000 | -2010/05/10<br>2010/12/31 |
| 350000 | 250000 | 150000 | 600000 | 2011                      |
| 200000 | 400000 | 150000 | 600000 | 2012                      |
| 50000  | 550000 | 150000 | 600000 | 2013                      |
| 0      | 600000 | 50000  | 600000 | -2014/01/01<br>2014/04/30 |

- اهتلاك متناقص: وهو الاهتلاك الذي تتدهور فيه قيمة التثبيت بشكل متناقص وبحسب وفق القاعدة التالية:

قسط الاهتلاك المتناقص (A المتناقص) = أساس الاهتلاك \* معدل الاهتلاك المتناقص

حيث: معدل الاهتلاك المتناقص (T متناقص) = معدل الاهتلاك الثابت \* المعامل الجبائي

ويرتبط المعامل الجبائي بمدة الاهتلاك حيث:

| المدة النفعية (مدة الاهتلاك) | المعامل الجبائي |
|------------------------------|-----------------|
| 4-3 سنوات                    | 1.5             |
| 6-5 سنوات                    | 2               |
| أكثر من 6 سنوات              | 2.5             |

وما يميز الاهتلاك المتناقص عن بقية أنواع الاهتلاك الأخرى أن الكيان لا يستطيع استرجاع أساس الاهتلاك بشكل كلي إلا إذا تعدى المدة النفعية المحددة، لهذا وفي مرحلة ما يضطر الكيان إلى الانتقال إلى الاهتلاك الثابت حتى يضمن عدم تجاوز هذه المدة، غير أن ذلك يتطلب توفر شرطين أساسيين هما:

- أن يكون القسط الثابت أقل من / أو يساوي آخر قسط متناقص؛
- أن يكون معدل الاهتلاك الثابت أكبر من / أو يساوي معدل الاهتلاك المتناقص.

مثال 32: بتاريخ 2011/01/01 تم اقتناء مبنى بمبلغ 700000 دج بهتلك لمدة 7 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك المتناقص.

الحل:

$$A \text{ المتناقص} = T * V_0 = \text{المتناقص} = (n/1 * \text{المعامل الجبائي}) * 700000 = 245000 \text{ دج}$$

| VNC     |          | A       | T    | V0      | N    |
|---------|----------|---------|------|---------|------|
| 455000  | 245000   | 245000  | 0.35 | 700000  | 2011 |
| 295750  | 404250   | 159250  | 0.35 | 455000  | 2012 |
| 189280  | 510720   | 106470  | 0.35 | 295750  | 2013 |
| 123032  | 576968   | 66248   | 0.35 | 189280  | 2014 |
| 79970.8 | 620029.2 | 43061.2 | 0.35 | 123032  | 2015 |
| 39985.4 | 660014.6 | 39985.4 | 0.5  | 79970.8 | 2016 |
| 0       | 700000   | 39985.4 | 0.5  | 79970.8 | 2017 |

في الاهتلاك المتناقص يكون أساس الاهتلاك بداية من السنة الثانية هو القيمة المحاسبية الصافية إلى

غاية انتهاء مدة الاهتلاك. أما فيما يتعلق بالانتقال إلى الاهتلاك الثابت فيكون بعد تحقق الشروط التالية:

T الثابت =  $n/1$  المتبقية =  $0.5 = 1/2$  وهو معدل أكبر تماماً من معدل الاهتلاك المتناقص المحسوب وهو 0.35.

$$\text{إضافة إلى أن A الثابت} = \frac{2015VNC}{2} = \frac{79970.8}{2} = 39985.4 \text{ دج.}$$

- اهتلاك متزايد: وهو الاهتلاك الذي يتزايد فيه قسط الاهتلاك كل سنة لغاية انتهاء مدة الاهتلاك. ويحسب كما يلي:

قسط الاهتلاك المتزايد (A المتزايد) = أساس الاهتلاك \* معدل الاهتلاك المتزايد

$$\frac{N}{\sum N} = \frac{\text{رقم الدورة } N}{\text{مجموع أرقام الدورات المحاسبية}} = \text{حيث معدل الاهتلاك المتزايد}$$

مثال 33: لنأخذ معطيات المثال رقم 32 ثم تطبيق طريقة الاهتلاك المتزايد عليه.

الحل:

$$A \text{ المتزايد} = T * V_0 = \frac{n}{\sum n} * V_0 = \text{المتزايد} = \frac{1}{1+2+3+4+5+6+7} * 700000 = \frac{1}{28} * 700000 = 25000 = 1A$$

| VNC    |        | A      | T    | V0     | N    |
|--------|--------|--------|------|--------|------|
| 675000 | 25000  | 25000  | 28/1 | 700000 | 2011 |
| 625000 | 75000  | 50000  | 28/2 | 700000 | 2012 |
| 550000 | 150000 | 75000  | 28/3 | 700000 | 2013 |
| 450000 | 250000 | 100000 | 28/4 | 700000 | 2014 |
| 325000 | 375000 | 125000 | 28/5 | 700000 | 2015 |
| 175000 | 525000 | 150000 | 28/6 | 700000 | 2016 |
| 0      | 700000 | 175000 | 28/7 | 700000 | 2017 |

- اهتلاك حقيقي: ويمثل التدهور الحقيقي في قيمة التثبيت اعتمادا على عدد الوحدات التي يتوقع منه إنتاجها، ويحسب وفق القاعدة:

$$\text{قسط الاهتلاك الحقيقي} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة في السنة } N}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال مدة الاهتلاك}} * \text{أساس الاهتلاك}$$

مثال 34: بتاريخ 2014/04/20 تم اقتناء آلة صناعية قيمتها 500000 دج، يتوقع أن تنتج هذه الآلة 400000 وحدة خلال 5 سنوات موزعة كما يلي:

| السنة               | 2014  | 2015  | 2016   | 2017   | 2018  | المجموع |
|---------------------|-------|-------|--------|--------|-------|---------|
| عدد الوحدات المنتجة | 30000 | 50000 | 130000 | 100000 | 90000 | 400000  |

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك الحقيقي.

الحل:

$$A_{2014} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة في السنة } N}{\text{عدد الوحدات المنتجة خلال مدة الاهتلاك}} * \text{أساس الاهتلاك} = 500000 * \frac{30000}{400000} = 500000 * 0.075 = 37500 \text{ دج.}$$

| VNC    |        | A      | T     | V0     | N    |
|--------|--------|--------|-------|--------|------|
| 462500 | 37500  | 37500  | 0.075 | 500000 | 2014 |
| 400000 | 100000 | 62500  | 0.125 | 500000 | 2015 |
| 237500 | 262500 | 162500 | 0.325 | 500000 | 2016 |
| 112500 | 387500 | 125000 | 0.25  | 500000 | 2017 |
| 0      | 500000 | 112500 | 0.225 | 500000 | 2018 |

11-2-3- التسجيل المحاسبي للاهلاك: يعتبر قسط الاهتلاك عبء يحمل على الدورة التي تم حسابه فيها، ويسجل في نهاية كل دورة حتى نهاية مدة الاهتلاك أين يتم تسجيل خروج التثبيت محل الاهتلاك. ومحاسبيا يستخدم حسابان هما ح/681 وح/28 مع مراعاة تقسيمات التثبيتات العينية والمعنوية كما يلي:

| المبالغ |        | ن/12/31   | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|---|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين  |
| XXXXXX  | XXXXXX | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك التثبيتات<br>تسجيل قسط الاهتلاك السنوي  | 28..           | 681.. |
|         |        | ن/12/13+.. (في آخر مدة الاهتلاك)  |                |       |
| XXXXXX  | XXXXXX | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك التثبيتات<br>تسجيل قسط الاهتلاك السنوي  | 28..           | 681.. |
| XXXXXX  | XXXXXX | اهتلاك التثبيتات (مجموع الأقساط المتراكمة خلال مدة الاهتلاك)<br>التثبيتات المعنوية<br>التثبيتات العينية (باستثناء الأراضي)<br>خروج التثبيت محل الاهتلاك | 20..<br>21..   | 28..  |

مثال 35: بالعودة للمثال رقم 32 تسجيل قسط الاهتلاك للسنة الأولى والسنة الأخيرة.

الحل:

| المبالغ |         | 2011/12/31   | أرقام الحسابات |        |
|---------|---------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين    |  | دائن           | مدين   |
| 245000  | 245000  | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك المباني<br>تسجيل قسط الاهتلاك السنوي | 28.13          | 681.13 |
|         |         | 2017/12/13   |                |        |
| 39985.4 | 39985.4 | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك المباني<br>تسجيل قسط الاهتلاك السنوي | 28.13          | 681.13 |
| 700000  | 700000  | اهتلاك المباني<br>المباني<br>خروج المباني محل الاهتلاك                                   | 213            | 28.13  |

11-3- خروج التثبيتات: يقتني الكيان التثبيتات لاستخدامها في النشاط الاقتصادي بصورة دائمة، غير أنه وفي بعض الحالات يتخلى الكيان عن تثبيت ما سواء لانقضاء الحاجة عليه أو استبداله بتثبيت أكثر كفاءة أو أي سبب آخر. ويحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم يعد الكيان ينتظر منه أية منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من

خروجه لاحقا ونتيجة لذلك تدرج الأرباح والخسائر المترتبة عن خروج التثبيت كمنتجات أو أعباء عملياتية في حساب النتائج<sup>1</sup>.

وتتم عملية خروج التثبيت كما يلي:

- تسجيل قسط الاهتلاك الأخير من بداية السنة إلى غاية تاريخ التنازل، مع الإشارة إلى أن التنازل في الفترة 15-1 يوم الأولى من الشهر يعني أن الاهتلاك يتوقف في الشهر السابق للشهر الذي تمت فيه عملية التنازل، أما إن كان التنازل في الفترة 16-30 من الشهر فيحتسب هذا الشهر كاملا في قسط الاهتلاك.
- غلق وترصيد حساب الاهتلاك الخاص بالتثبيت بمبلغ الاهتلاك المتراكم إلى غاية تاريخ التنازل.
- تسجيل عملية التنازل والتي تتيح معرفة نتيجة التنازل، أي الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بتاريخ التنازل، فإذا كانت ربحا أي سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، تسجل في ح/72 فوائض القيمة الناتجة عن خروج التثبيتات، أما إن كانت خسارة لأن سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية فإنها تسجل في ح/652 نواقص القيمة الناتجة عن خروج التثبيتات.

وتسجل عملية التنازل محاسبيا كما يلي:

- حالة نتيجة التنازل ربح:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
| XXXXXX  | XXXXXX | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك التثبيتات<br>تسجيل قسط الاهتلاك الأخير | 28..           | 681..  |
| XXXXXX  | XXXXXX | حقوق التنازل عن التثبيتات<br>اهتلاك التثبيتات  | 2..            | 462    |
| XXXXXX  | XXXXXX | التثبيت المتنازل عنه   | 752            | 28..   |
| XXXXXX  | XXXXXX | فوائض القيمة عن خروج التثبيتات   | 445.7          |        |
| XXXXXX  | XXXXXX | الدولة- TVA على المبيعات<br>التنازل عن التثبيت   |                |        |
| XXXXXX  | XXXXXX | بنك/ صندوق   | 462            | 53/512 |
| XXXXXX  | XXXXXX | حقوق التنازل عن التثبيتات<br>تحصيل سعر التنازل   |                |        |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 09.



- حالة نتيجة التنازل خسارة:

| المبالغ |        | التاريخ  | أرقام الحسابات |        |
|---------|--------|--|----------------|--------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين   |
| XXXXXX  | XXXXXX | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك التثبيتات<br>تسجيل قسط الاهتلاك الأخير | 28..           | 681..  |
| XXXXXX  | XXXXXX | حقوق التنازل عن التثبيتات  |                | 462    |
| XXXXXX  | XXXXXX | اهتلاك التثبيتات   |                | 28..   |
| XXXXXX  | XXXXXX | نواقص القيمة عن خروج التثبيتات   |                | 652    |
| XXXXXX  | XXXXXX | التثبيت المتنازل عنه   | 2..            |        |
| XXXXXX  | XXXXXX | الدولة- TVA على المبيعات   | 445.7          |        |
|         |        | التنازل عن التثبيت   |                |        |
| XXXXXX  | XXXXXX | بنك/ صندوق   |                | 53/512 |
| XXXXXX  |        | حقوق التنازل عن التثبيتات  | 462            |        |
|         |        | تحصيل سعر التنازل  |                |        |

مثال 36: بتاريخ 2015/04/05 قامت مؤسسة باقتناء آلة صناعية بـ 600 000 دج تهتك لمدة 6 سنوات. بتاريخ 2019/06/25 تم التنازل عن هذه الآلة بمبلغ 475 000 دج بشيك بنكي.  
المطلوب:

- إعداد جدول الاهتلاك الخطي للآلة الصناعية؛
- تحديد نتيجة التنازل
- تسجيل قسط الاهتلاك للسنة الأولى والأخيرة في يومية المؤسسة.

الحل:

- إعداد جدول الاهتلاك:

$$120\ 000 \text{ دج} = \frac{600\ 000}{5} = n/1 * V0 = A$$

$$50\ 000 \text{ دج} = \frac{9}{12} * A = 2015 A$$

$$60\ 000 \text{ دج} = \frac{6}{12} * A = 2019 A$$

| VNC     |         | A       | V0      | N                     |
|---------|---------|---------|---------|-----------------------|
| 510 000 | 90 000  | 90 000  | 600 000 | 2015/12/31-2015/04/05 |
| 390 000 | 210 000 | 120 000 | 600 000 | 2016                  |
| 270 000 | 330 000 | 120 000 | 600 000 | 2017                  |
| 150 000 | 450 000 | 120 000 | 600 000 | 2018                  |
| 90 000  | 510 000 | 60 000  | 600 000 | 2019/06/25-2019/01/01 |

- تحديد نتيجة التنازل:

النتيجة = سعر التنازل - VNC بتاريخ التنازل  
 = 90 000 - 475 000 = 385 000 دج

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ                      |                    | 2015/12/31   | أرقام الحسابات      |              |
|------------------------------|--------------------|--|---------------------|--------------|
| دائن                         | مدين               |  | دائن                | مدين         |
| 60 000                       | 60 000             | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة<br>اهتلاك المعدات والأدوات<br>تسجيل قسط الاهتلاك السنوي  | 28.15               | 681.15       |
| 600 000<br>385 000<br>90 250 | 565 250<br>510 000 | حقوق التنازل عن التثبيات<br>اهتلاك المعدات والأدوات<br>المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية<br>فوائض القيمة عن خروج التثبيات<br>الدولة-TVA على المبيعات<br>التنازل عن الآلة الصناعية | 215<br>752<br>445.7 | 462<br>28.15 |
| 565 250                      | 565 250            | بنك<br>حقوق التنازل عن التثبيات<br>شيك بنكي رقم.....   | 462                 | 512          |

## 12- المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية:

تعتبر أعمال نهاية السنة عن مجمل ومختلف العمليات التي يقوم بها الكيان لإيجاد نتيجة السنة المالية، إخراج ونشر الكشوف المالية النهائية وفي مقدمتها الميزانية الختامية لصالح كل الأطراف ذات العلاقة من ملاك، مسيرين، عمال، مستثمرين محتملين، الإدارة الجبائية..

وتشمل أعمال نهاية السنة عمليات الجرد والتسوية، الاهتلاكات وخسائر القيمة، المؤونات وعمليات إعادة التقييم وغيرها من العمليات التي يقوم بها المحاسب قبل إعداد ميزان المراجعة النهائي أو ميزان المراجعة بعد الجرد والذي يقود في النهاية إلى عملية إعداد الكشوف المالية.

وتهدف عمليات الجرد والتسوية إلى مراجعة الحسابات الموجودة في الدفاتر المحاسبية كونها المرجع الأول والأساسي للمعلومات (الجرد المحاسبي)، ومقارنتها مع ما هو موجود فعلا نتيجة الجرد المادي، وهو ما قد ينتج عنه فروقات تتطلب البحث في أسبابها ثم إثباتها حتى تتطابق الأرصدة من حيث الكمية والقيمة النقدية مع ما هو موجود فعلا بعد الجرد<sup>1</sup>.

12-1- جرد التثبيات: تتضمن عملية جرد التثبيات متابعتها ومقارنتها بما هو مسجل محاسبيا وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار حالات التلف أو التدهور في القيمة والمعروف محاسبيا بالاهتلاك والخسائر الناتجة عن التنازل، والتي تم التطرق إليها جميعا في الوحدة الخاصة بالمعالجة المحاسبية للتثبيات أعلاه.

12-2- جرد وتسوية المخزونات: تشمل هذه العملية الجرد المادي لكل عناصر المخزونات ثم تسويتها بتكوين خسائر عن قيمتها إن وجدت، وتسوية الفروق بين الجرد المادي والمحاسبي إن وجدت كذلك<sup>2</sup>.

- جرد وتسوية فروقات الجرد المادي والمحاسبي: كما تم التطرق إليه في المحور الخاص بالمعالجة المحاسبية للمخزونات فالجرد إما دائم أو متناوب ولكل منهما خصائصه، غير أن الجرد الدائم هو الذي يتيح للكيان معرفة وضعية تدفقات مخزونات بشكل أدق، ومع ذلك فهذا لا يلغي أهمية عملية جرد المخزونات في نهاية السنة، والتي تسمح بمعاينة النقص الذي قد يظهر نتيجة التلف أو الضياع أو خسارة في القيمة.

في حالة الجرد الدائم يأخذ هذا النقص المسجل في المخزونات شكلين؛ إما موجب أو سالب والذي

يمثل الفرق بين الجرد المادي الفعلي أو الحقيقي والجرد المحاسبي، ويسجل كما يلي:

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق، ص 198.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، 2009، ص 141.

- فرق الجرد موجب: عندما يكون الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي يسجل الفرق كإلغاء لقيود الاستهلاك أو التغيير في المنتجات مع شرط أن يكون هذا الفرق عاديا:

| المبالغ |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |          |
|---------|--------|---|----------------|----------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين     |
|         | XXXXXX | بضاعة/ مواد ولوازم/ تموينات مختلفة<br>المخزونات من المنتجات |                | 32/31/30 |
|         | XXXXXX |   |                | 35..     |
| XXXXXX  |        | مخزونات مبيعة أو مستهلكة                                    | 60..           |          |
| XXXXXX  |        | التغير في المخزونات من المنتجات                             | 724            |          |
|         |        | إلغاء عملية استهلاك المخزونات                               |                |          |

أما إذا كان الفرق غير عادي (وهو أمر يحدده الكيان) فيسجل كما يلي:

| المبالغ |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |          |
|---------|--------|---|----------------|----------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين     |
|         | XXXXXX | بضاعة/ مواد ولوازم/ تموينات مختلفة<br>المخزونات من المنتجات |                | 32/31/30 |
|         | XXXXXX |   |                | 35..     |
| XXXXXX  |        | نواتج أخرى للتسيير الجاري                                   | 757            |          |
|         |        | إلغاء عملية استهلاك المخزونات                               |                |          |

- فرق الجرد سالب: أي عندما يكون الجرد المحاسبي أكبر من الجرد المادي، في هذه الحالة يتم تسجيل الفرق العادي كعملية استهلاك كما يلي:

| المبالغ |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
|         | XXXXXX | مخزونات مبيعة أو مستهلكة<br>التغير في المخزونات من المنتجات |                | 60.. |
|         | XXXXXX |   |                | 724  |
| XXXXXX  |        | بضاعة/ مواد ولوازم/ تموينات مختلفة                          | 32/31/30       |      |
| XXXXXX  |        | المخزونات من المنتجات                                       | 35..           |      |
|         |        | تسجيل عملية استهلاك المخزونات                               |                |      |

أما إذا كان الفرق غير عادي فيسجل كما يلي:

| المبالغ |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |          |
|---------|--------|---|----------------|----------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين     |
|         | XXXXXX | أعباء أخرى للتسيير الجاري<br>بضاعة/ مواد ولوازم/ تموينات مختلفة |                | 657      |
| XXXXXX  |        |   |                | 32/31/30 |
| XXXXXX  |        | المخزونات من المنتجات   | 35..           |          |

أما في حالة الجرد المتناوب والذي لا يعتمد على تسجيل حركة تدفقات المخزون ويكتفي بتسجيل الفواتير فقط، فإن الكيان يقوم من خلاله بإلغاء مخزون أول مدة ومشتريات المخزونات في صورة استهلاكات ثم إثبات مخزون آخر مدة، ويكون التسجيل كما يلي:

| المبالغ          |                  | 2015/12/31   | أرقام الحسابات   |                  |
|------------------|------------------|--|------------------|------------------|
| دائن             | مدين             |  | دائن             | مدين             |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX           | مخزونات مبيعة أو مستهلكة<br>التغير في المخزونات من المنتجات<br>بضاعة/مواد ولوازم/تموينات<br>مختلفة<br>المخزونات من المنتجات<br>إلغاء مخزون أول مدة | 32/31/30<br>35.. | 60..             |
|                  | XXXXXX           |  |                  | 724              |
| XXXXXX           | XXXXXX           | مخزونات مبيعة أو مستهلكة<br>مشتريات مخزونة<br>إلغاء مشتريات المخزونات  | 38..             | 60..             |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX<br>XXXXXX | بضاعة/مواد ولوازم/تموينات مختلفة<br>المخزونات من المنتجات<br>مخزونات مبيعة أو مستهلكة<br>التغير في المخزونات من المنتجات<br>إثبات مخزون آخر مدة    | 60..<br>724      | 32/31/30<br>35.. |

مثال 37: بتاريخ 2019/12/31 أظهرت عملية جرد المخزون التي قام بها الكيان ما يلي:

| المخزون    | الجرد المادي (وحدة) | الجرد المحاسبي (وحدة) | تكلفة الوحدة |
|------------|---------------------|-----------------------|--------------|
| بضاعة      | 1000                | 980                   | 10           |
| مواد أولية | 600                 | 590                   | 20           |
| تغليفات    | 300                 | 250                   | 15           |
| منتجات     | 900                 | 870                   | 40           |

وقد قرر الكيان أن أي فارق يتجاوز 30 وحدة يعتبر غير عادي.

المطلوب: تسجيل العملية في اليومية.

الحل:

| المخزون      | الجرد المادي (وحدة) | الجرد المحاسبي (وحدة) | تكلفة الوحدة | طبيعة الفرق             |
|--------------|---------------------|-----------------------|--------------|-------------------------|
| بضاعة        | 1000                | 980                   | 10           | 20 وحدة (موجب عادي)     |
| مواد أولية   | 600                 | 590                   | 20           | 10 وحدة (موجب عادي)     |
| تغليفات      | 300                 | 250                   | 15           | 50 وحدة (سالب غير عادي) |
| منتجات مصنعة | 900                 | 860                   | 40           | 40 وحدة (موجب غير عادي) |

| المبالغ |      | 2019/12/31  | أرقام الحسابات |      |
|---------|------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين |   | دائن           | مدين |
| 200     | 200  | بضاعة (10*20)<br>بضاعة مستهلكة<br>تسوية فرق الجرد الموجب للبضاعة  | 600            | 30   |
| 200     | 200  | مواد أولية (10*20)<br>مواد أولية مستهلكة<br>تسوية فرق الجرد الموجب للمواد الأولية                         | 601            | 31   |
| 750     | 750  | الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري<br>تموينات مختلفة-تغليفات (15*50)<br>تسوية فرق الجرد السالب للتغليفات  | 326            | 657  |
| 1600    | 1600 | منتجات مصنعة (40*40)<br>المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير<br>تسوية فرق الجرد الموجب للمنتجات المصنعة | 757            | 355  |

- المنتجات الجارية إنجازها أو قيد التنفيذ: في نهاية الدورة قد لا تنتهي عملية إنتاج أو تصنيع بعض المنتجات كما قد لا ينتهي تقديم بعض الخدمات وعليه لا يمكن تسجيلها كمخزونات، ويتم تسجيلها محاسبيا ضمن حسابي 33 و34، على أن يتم ترصيد هذين الحسابين في السنة الموالية:

| المبالغ |        | n/12/31  | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|--|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين  |
| Xxxxxx  | Xxxxxx | سلع قيد الإنتاج/خدمات قيد الإنتاج<br>تغير المخزونات الجارية<br>إثبات المنتجات والخدمات الجارية إنجازها | 723            | 34/33 |
|         |        | N+1  |                |       |
| Xxxxxx  | Xxxxxx | تغير المخزونات الجارية<br>سلع قيد الإنتاج/خدمات قيد الإنتاج<br>ترصيد المنتجات والخدمات الجارية إنجازها | 34/33          | 723   |

- المخزونات في الخارج: في بعض الحالات يكون للكيان مخزونات ولكنه لم يستلمها بعد إما لأنها لا تزال بحوزة مورده أو في الطريق إليه أو مودعة لدى مخازن الغير، ومع أن النظام المحاسبي المالي لم يوضح طريقة معالجتها أو تسويتها في نهاية الدورة إلا أنه ووفقا لأسلوب الجرد الدائم يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

| المبالغ |        | n/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| Xxxxxx  | xxxxxx | المخزونات في الخارج<br>بضاعة/مواد أولية/تموينات مختلفة/مخزونات من المنتجات<br>إثبات مخزون لدى الغير | 35/32/31/30    | 37.. |
|         |        | N+1   |                |      |
| xxxxxx  | xxxxxx | المخزونات في الخارج<br>مشتریات<br>مخزنة<br>المخزون غير المستلم في نهاية الدورة                      | 38..           | 37.. |

أما في الجرد المتناوب فيكون التسجيل كما يلي:

| المبالغ          |        | n/12/31  | أرقام الحسابات |      |
|------------------|--------|--|----------------|------|
| دائن             | مدين   |  | دائن           | مدين |
| Xxxxxx<br>Xxxxxx | xxxxxx | المخزونات في الخارج<br>تغييرات<br>المخزونات<br>تغيير<br>المخزونات من المنتجات<br>إثبات مخزون لدى الغير في نهاية الدورة | 603<br>724     | 37.. |

مثال 38: بتاريخ 2018/10/20 قام الكيان بشراء بضاعة بمبلغ 60000 دج و مواد أولية من أجل عملية تصنيع بمبلغ 75000 دج. في نهاية السنة اتضح أنه لم يسلم البضاعة بعد، كما أن عملية التصنيع التي بلغت تكلفتها 90000 دج لم تنته بعد.

بتاريخ 2019/01/04 استلم الكيان البضاعة من مخزن مورده. كما أتم عملية التصنيع بتاريخ 2019/03/13 والتي تطلبت مواد أولية بمبلغ 30000 دج وأجور بمبلغ 10000 دج سددت بشيك. المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان على اعتبار أنه يطبق أسلوب الجرد الدائم.

الحل:

| المبالغ |                | 2018/10/20  | أرقام الحسابات |            |
|---------|----------------|---|----------------|------------|
| دائن    | مدين           |   | دائن           | مدين       |
| 135000  | 60000<br>75000 | مشتريات بضاعة<br>مشتريات مواد أولية<br>موردو<br>المخزونات<br>شراء مخزونات | 401            | 380<br>381 |
|         | 75000          | مواد أولية  |                | 31         |

|        |        |                                       |     |  |
|--------|--------|---------------------------------------|-----|--|
| 75000  |        | مشتريات مواد أولية                    | 381 |  |
|        |        | استلام المواد الأولية                 |     |  |
|        |        | 2018/12/31                            |     |  |
| 60000  | 60000  | مخزونات في الخارج                     | 370 |  |
| 60000  |        | بضاعة                                 | 30  |  |
|        |        | إثبات مخزون بضاعة لدى الغير           |     |  |
| 90000  | 90000  | سلع قيد الإنتاج                       | 33  |  |
| 90000  |        | تغير المخزونات                        | 723 |  |
|        |        | الجارية                               |     |  |
|        |        | إثبات المنتجات الجاري إنجازها         |     |  |
|        |        | 2019/01/01                            |     |  |
| 90000  | 90000  | تغير المخونات الجارية                 | 723 |  |
| 90000  |        | سلع قيد الإنتاج                       | 33  |  |
|        |        | ترصيد حسابات المنتجات الجاري إنجازها  |     |  |
|        |        | 2019/01/04                            |     |  |
| 60000  | 60000  | بضاعة                                 | 30  |  |
| 60000  |        | مشتريات بضاعة                         | 380 |  |
|        |        | استلام البضاعة                        |     |  |
|        |        | 2019/03/13                            |     |  |
| 30000  | 30000  | مواد أولية مستهلكة                    | 601 |  |
| 10000  | 10000  | أجور مستخدمين                         | 631 |  |
| 30000  |        | مواد أولية                            | 31  |  |
| 10000  |        | بنك                                   | 512 |  |
|        |        | استهلاكات في عملية التصنيع            |     |  |
| 130000 | 130000 | منتجات تامة الصنع (10000+30000+90000) | 355 |  |
| 130000 |        | التغير المخزونات من المنتجات          | 724 |  |
|        |        | استلام منتجات تامة الصنع              |     |  |

- خسائر القيمة عن المخزونات: تقيم المخزونات عملاً بمبدأ الحيطة والحذر بتكلفتها أو سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتها الإتمام والتسويق أيهما أقل، وبالتالي فإن الخسارة في قيمتها تدرج كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفتها أكبر من سعر بيعها، وهذا طبعا يطبق على المخزونات مادة بمادة<sup>1</sup>.
- وهكذا يقوم الكيان بتخصيص مؤونة من أجل تغطية أي خسارة في قيمة المخزون قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيعه بسعر يقل عن تكلفته<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 143.



وتسجل هذه الخسارة محاسبيا بالاعتماد على الحساب 685 والحساب 39 ومختلف فروعه التي تتناسب مع نوع المخزون كما يلي:

| المبالغ |        | 2019/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| Xxxxxx  | Xxxxxx | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية<br>خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ<br>خسارة القيمة عن المخزونات | 39..           | 685  |

في نهاية كل سنة يعاد تسوية حساب خسارة القيمة كما يلي:

- زيادة مبلغ خسارة القيمة في حالة حدوث خسارة إضافية عن المخزونات أي في حالة انخفاض جديد في سعر البيع، يكون التسجيل المحاسبي بنفس طريقة تشكيل المؤونة أول مرة.
- استرجاع قيمة المؤونة جزئيا أو كليا إذا كانت غير مبررة، وذلك بترصيد حساب 39 مقابل الجانب الدائن لحساب 785: استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

| المبالغ |        | 2019/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| Xxxxxx  | Xxxxxx | خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ<br>استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية<br>استرجاع خسارة القيمة عن المخزونات | 785            | 39.. |

- ترصيد حساب المؤونة مقابل الجانب الدائن من حساب المخزون المعني عند بيعه، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

| المبالغ |        | 2019/12/31   | أرقام الحسابات          |                  |
|---------|--------|--|-------------------------|------------------|
| دائن    | مدين   |  | دائن                    | مدين             |
| Xxxxxx  | Xxxxxx | مخزونات مبيعة/التغير في المخزونات من المنتجات<br>خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ<br>بضاعة/مواد أولية/تموينات مختلفة/سلع قيد الإنتاج<br>خدمات قيد الإنتاج/مخونات المنتجات/المخزونات من الخارج<br>ترصيد خسارة القيمة عند استهلاك أو بيع المخزونات | 33/32/31/30<br>37/35/34 | 724/60..<br>39.. |

مثال 39: في نهاية سنة 2017 أظهرت عملية جرد المخزونات ما يلي:

| المخزون      | الكمية بالوحدة | تكلفة الوحدة | سعر بيع الوحدة |
|--------------|----------------|--------------|----------------|
| بضاعة        | 150            | 30           | 50             |
| منتجات وسيطة | 120            | 50           | 43             |

بافتراض في سنة 2018 ما يلي:

- بتاريخ 2018/02/10 بيع المنتجات الوسيطة بـ 47 دج للوحدة.

- بتاريخ 2018/03/15 بيع البضاعة بـ 35 دج للوحدة.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية.

الحل:

من خلال الجدول أعلاه يتضح عدم وجود خسارة قيمة لمخزون البضاعة، بينما تم تسجيل خسارة في المنتجات

الوسيطة تحسب كما يلي:

خسارة القيمة = (سعر البيع - تكلفة الوحدة) \* عدد الوحدات =  $(50 - 43) * 120 = 840$  دج

| المبالغ              |             | 2019/12/31   | أرقام الحسابات |            |
|----------------------|-------------|--|----------------|------------|
| دائن                 | مدين        |  | دائن           | مدين       |
| 840                  | 840         | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية<br>خسائر القيمة عن المنتجات<br>تكوين خسارة القيمة عن المخزونات | 395            | 685        |
| الحالة 1: 2018/02/10 |             |  |                |            |
| 5640<br>1071.6       | 6711.6      | الزيائن<br>مبيعات منتجات وسيطة<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة بيع رقم ....  | 702<br>445.7   | 411        |
| 6000                 | 5160<br>840 | التغير في المنتجات (43*120)<br>خسائر القيمة عن المنتجات 120*(50-43)<br>منتجات وسيطة (50*120)<br>وصل تسليم رقم .....      | 351            | 724<br>395 |
| الحالة 2: 2018/03/15 |             |  |                |            |
| 5250<br>997.5        | 6247.5      | الزيائن<br>مبيعات البضائع<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>فاتورة بيع رقم ....   | 700<br>445.7   | 411        |
| 4500                 | 4500        | بضاعة مبيعة<br>بضاعة   | 30             | 600        |

|     |     |   |     |     |
|-----|-----|---|-----|-----|
|     |     | وصل تسليم رقم ....  |     |     |
|     |     | 2018/12/31  |     |     |
| 600 | 600 | خسائر القيمة عن البضاعة (5*120)<br>استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية<br>استرجاعات خسائر القيمة عن البضاعة | 785 | 390 |

## 3-12- جرد حسابات الغير:

- جرد وتسوية حسابات الزبائن: يتم جرد حسابات الزبائن من خلال مراجعة مختلف الوثائق التي تثبت حقوق الكيان من أجل تصحيح الأخطاء وتصنيفها وفقا لاستراتيجية الكيان<sup>1</sup>.

- حسابات الزبائن الدائنة: في الحالة الطبيعية تكون حسابات الزبائن مدينة لكنها قد تظهر في نهاية السنة كأرصدة دائنة وبالتالي تتحول إلى خصوم، وهنا يتم استخدام حساب 419 لتسوية حسابات الزبائن كما هو موضح في التسجيل الموالي:

| المبالغ |        | n/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | الزبائن<br>الزبائن الدائنون<br>تسوية حسابات الزبائن | 419            | 411  |
|         |        | n+1/01/01   |                |      |
| XXXXXX  | XXXXXX | الزبائن<br>الزبائن الدائنون<br>ترصيد حساب 419       | 411            | 419  |

- تسوية الفواتير قيد التحرير: قد يقوم الكيان بعمليات بيع وخدمات ولكنه قد يتأخر في إعداد الفاتورة وإرسالها للزبون، وإذا استمر الوضع لنهاية السنة فإن الكيان يقوم باستخدام حساب 418 مقابل حساب النواتج كما يلي:

| المبالغ          |        | n/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|------------------|--------|---|----------------|------|
| دائن             | مدين   |   | دائن           | مدين |
| Xxxxxx<br>xxxxxx | xxxxxx | الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد<br>الزبائن الدائنون<br>الدولة- TVA على المبيعات<br>تسوية حسابات الزبائن | 70..<br>445.7  | 418  |
|                  |        | n+1/12/31   |                |      |

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 143.

|        |        |  |     |     |
|--------|--------|--|-----|-----|
| XXXXXX | XXXXXX | الزبائن<br>الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد<br>إعداد فاتورة البيع وترصيد حساب 418 | 418 | 411 |
|--------|--------|--|-----|-----|

مثال 40: قام الكيان خلال سنة 2017 بعملية بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 90000 دج للزبون "أ"، غير أنه وفي نهاية السنة اتضح أنه لم يحرر الفاتورة بعد، وفي تاريخ 2018/01/05 تم إعداد الفاتورة وإرسالها للزبون. خلال نفس السنة باع للزبون "ب" بضائع بمبلغ 68000 دج، وفي نهاية السنة أظهرت عملية الجرد رصيد دائن قيمته 55000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان.

الحل:

| المبالغ |        | 2017/12/31  | أرقام الحسابات |       |
|---------|--------|---|----------------|-------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين  |
| 90000   | 107100 | الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد<br>الزبائن الدائنون<br>الدولة- TVA على المبيعات             | 701            | 418   |
| 17100   |        | تسوية حسابات الزبائن  | 445.7          |       |
|         |        | 2018/01/05  |                |       |
| 107100  | 107100 | الزبائن-الزبون "أ"<br>الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد<br>إعداد فاتورة البيع وترصيد حساب 418 | 418            | 411.1 |
|         |        | 2018/12/31  |                |       |
| 55000   | 55000  | الزبائن-الزبون "ب"<br>الزبائن الدائنون<br>تسوية حساب الزبون "ب"                                       | 419            | 411.2 |
| 55000   | 55000  | الزبائن الدائنون<br>الزبائن-الزبون "ب"<br>ترصيد حساب 419  | 411.2          | 419   |

مثال 41: يتوقع الكيان خلال سنة 2019 أن يقوم الزبون "أ" بتسديد 50% من قيمة دينه المقدرب 140000 دج، ولتكن الحالات المتوقعة التالية لسنة 2020:

- توقع عدم تمكن الزبون من تسديد دينه كاملا ولكن النسبة تتحسن لتصبح 60%.
- تدهور وضعية الزبون وتوقع عدم قدرته على سداد دينه بنسبة 30%.
- قيام الزبون بتسديد دينه كاملا.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان.

الحل:

- خسارة القيمة تمثل قيمة الدين المشكوك في تحصيله، إذن فقيمة الخسارة المسجلة في سنة 2019 هي:

$$70000 = 0.5 * 140000$$

- العمليات في سنة 2020:

• الحالة 1: تخفيض خسارة القيمة =  $(0.5 * 140000) - (0.4 * 140000) = 14000 = 56000 - 70000$

• الحالة 2: زيادة خسارة القيمة =  $0.2 * 140000 = 28000$  حيث أن 0.2 هي نسبة الانخفاض من 0.5

الخاصة بسنة 2019 و0.3 وهي نسبة الانخفاض لسنة 2020.

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |        | 2019/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|--|----------------|------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين |
| 70000   | 70000  | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية<br>خسائر القيمة عن حسابات الزبائن<br>خسارة القيمة عن الزبون                  | 491            | 685  |
|         |        | 2020/12/31 (الحالة 1)  |                |      |
| 14000   | 14000  | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن<br>استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية<br>ترصيد جزء من خسارة القيمة عن الزبون | 785            | 491  |
|         |        | 2020/12/31 (الحالة 2)  |                |      |
| 28000   | 28000  | مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية<br>خسائر القيمة عن حسابات الزبائن<br>زيادة القيمة عن الزبون                  | 491            | 685  |
|         |        | 2020/12/31 (الحالة 3)  |                |      |
| 70000   | 70000  | خسائر القيمة عن حسابات الزبائن<br>استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية<br>إلغاء خسارة القيمة عن الزبون        | 785            | 491  |
| 140000  | 140000 | بنك<br>الزبائن<br>تحصيل قيمة الدين كاملا من الزبون   | 411            | 512  |

- جرد وتسوية حسابات الموردين: تتم هذه العملية كما هو الأمر مع حسابات الزبائن من خلال مراجعة كل

الوثائق التي تثبت التزامات الكيان تجاه الغير<sup>1</sup>.

• حسابات الموردين المدينين: على الرغم من طبيعة الموردين كخصوم جارية، أي ذات رصيد دائن، إلا

أنها وفي نهاية السنة قد تكون أرصدها مدينة، وهنا يستخدم حساب 409 في عملية التسوية كما يلي:

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 151.

| المبالغ |        | n/12/31   | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | الموردون والمدينون<br>الموردون والحسابات الملحقه<br>تسوية حسابات الموردین | 40..           | 409  |
|         |        | n+1/01/01   |                |      |
| XXXXXX  | XXXXXX | الموردون والمدينون<br>الموردون والحسابات الملحقه<br>ترصيد حساب 409        | 409            | 40.. |

- تسوية الفواتير غير المستلمة: قد يقوم الكيان بعمليات شراء سلع وخدمات ولكنه قد لا يستلم الفاتورة الضرورية لتسجيل العملية بسبب تأخر المورد في إعداد الفاتورة وإرسالها إليه، وإذا استمر الوضع لنهاية السنة فإن الكيان يقوم باستخدام حساب 408 مقابل حساب المشتريات كما يلي:

| المبالغ |                  | n/12/31  | أرقام الحسابات |                      |
|---------|------------------|--|----------------|----------------------|
| دائن    | مدين             |  | دائن           | مدين                 |
| XXXXXX  | XXXXXX<br>XXXXXX | المشتريات المخزنة/ خدمات خارجية/ خدمات خارجية أخرى<br>الدولة-TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها<br>تسوية حسابات الموردین | 408            | 62/61/38..<br>445.66 |
|         |                  | n+1  |                |                      |
| XXXXXX  | XXXXXX           | موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها<br>موردو السلع والخدمات<br>إعداد فاتورة الشراء وترصيد حساب 408  | 401            | 408                  |

مثال 42: قام الكيان خلال سنة 2018 بعملية شراء بضائع بمبلغ 130000 دج من المورد "أ"، غير أنه وفي نهاية السنة اتضح أنه لم يستلم الفاتورة بعد، وفي تاريخ 2019/01/03 تم إستلام الفاتورة من المورد. كما قام أيضا بعملية شراء مواد أولية من المورد "ب" بمبلغ 54000 دج، وفي نهاية السنة أظهرت عملية الجرد رصيد مدين للمورد بمبلغ 26000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان.

الحل:

| المبالغ |                 | 2018/12/31   | أرقام الحسابات |               |
|---------|-----------------|--|----------------|---------------|
| دائن    | مدين            |  | دائن           | مدين          |
| 154700  | 130000<br>24700 | المشتريات المخزنة/ خدمات خارجية/ خدمات خارجية أخرى<br>الدولة-TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها<br>تسوية حسابات الموردین | 408            | 380<br>445.66 |
|         |                 | 2019/01/03   |                |               |

|        |        |   |       |       |
|--------|--------|---|-------|-------|
| 154700 | 154700 | موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها<br>موردو السلع والخدمات<br>إعداد فاتورة الشراء وترصيد حساب 408 | 401.1 | 408   |
|        |        | 2019/12/31  |       |       |
| 26000  | 26000  | الموردون والمدينون<br>الملحقة<br>تسوية حسابات الموردون  | 401.2 | 409   |
|        |        | 2020/01/01  |       |       |
| 26000  | 26000  | الموردون والمدينون<br>الملحقة<br>ترصيد حساب 409   | 409   | 401.2 |

12-4- جرد وتسوية مؤونات المخاطر والأعباء: يعتبر إعداد مؤونات عن المخاطر والأعباء في الكيان تجسيدا لمبدأ الحيطة والحذر والذي يدفع الكيان لمواجهة الأحداث غير المتوقعة والمخاطر أثناء قيامها بأنشطتها الاقتصادية. وتعرف المؤونة حسب النظام المحاسبي المالي على أنها "خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد"<sup>1</sup>. أي أنها التزام حالي للكيان ناتج عن أحداث سابقة من المتوقع أن ينتج عنه خروج لمنافع اقتصادية في حال تسويته<sup>2</sup>. وتسجل المؤونة محاسبيا إذا توفرت الشروط التالية:<sup>3</sup>

- عندما يكون للكيان التزام راهن ناجم عن حدث سابق؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يكون من الممكن تقدير هذا الالتزام بموثوقية.

ويتم تقدير قيمة المؤونة عند إقفال كل سنة مالية، كما لا تستخدم إلا في النفقات التي أدرجت من أجلها في الحسابات. وقد صنفت هذه المؤونات وفقا لفترة تحققها التي قد تكون بعد سنة بالنسبة لمؤونات الأعباء- خصوم غير جارية، أو أقل من سنة بالنسبة لمؤونات الأعباء- خصوم جارية. وتشمل مؤونات الأعباء- خصوم غير جارية كلا من:

|                             |     |
|-----------------------------|-----|
| مؤونات المعاشات والالتزامات | 153 |
| مؤونات للضرائب              | 155 |

<sup>1</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 14.

<sup>2</sup> حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 328.

<sup>3</sup> القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سابق، ص 14.

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| مؤونات لتجديد التثبيات (الامتياز)   | 156 |
| مؤونات أخرى للأعباء- خصوم غير جارية | 158 |

وتتم المعالجة المحاسبية للمؤونة كما يلي:

- تكوين أو تشكيل المؤونة: يكون التسجيل كما يلي:

| المبالغ |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |      |
|---------|--------|---|----------------|------|
| دائن    | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX  | XXXXXX | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول غير الجارية |                | 681  |
|         | XXXXXX | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- العناصر المالية    |                | 686  |
|         |        | المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية<br>تكوين مؤونة للأعباء     | 15..           |      |

- تعديل المؤونة: في نهاية السنة الموالية لسنة تكوين المؤونة يتم مراجعة هذه الأخيرة وتعديلها بالزيادة عند الحاجة وتسجيل ذلك بقيد مماثل لقيد تكوينها كما هو موضح أعلاه، أو تخفيض قيمتها أو إلغائها كما يلي:

| المبالغ          |        | 2015/12/31  | أرقام الحسابات |      |
|------------------|--------|---|----------------|------|
| دائن             | مدين   |   | دائن           | مدين |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX | مؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية                                  |                | 15.. |
|                  |        | استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية   | 781            |      |
|                  |        | الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات<br>إلغاء مؤونة الأعباء | 786            |      |

- استخدام المؤونة: في حالة تحقق العبء الذي تم تكوين المؤونة من أجله يرصد حساب المؤونة مباشرة.

وكما هو الحال مع المؤونات للأعباء- خصوم غير جارية، تتم نفس المعالجة المحاسبية مع المؤونات للأعباء- خصوم جارية والتي يخصص لها حساب 481 في الدائن مقابل حساب 685 في المدين، وتعرف هي أيضا عمليات تعديل وإلغاء يتم فيها ترصيد حساب 481 حسب نوعية العمليات مقابل حسابات مالية غالبا.

مثال 43: يتوقع الكيان تحقق غرامة مالية في سنة 2022، ومن أجل ذلك خصصت لها مؤونة سنة 2021 قيمتها 15000 دج، تم افتراض الحالات التالية:

- تحقق الغرامة وتسديدها بشيك.

- تسديد الغرامة بقيمة 10000 دج.

- تسديد الغرامة بقيمة 20000 دج.



- إلغاء الغرامة في حق الكيان بسبب عدم ثبوت التهمة.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان.

الحل:

| المبالغ       |               | 2021/12/31   | أرقام الحسابات |            |
|---------------|---------------|--|----------------|------------|
| دائن          | مدين          |  | دائن           | مدين       |
| 15000         | 15000         | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية<br>مؤونات- خصوم جارية<br>تكوين مؤونة الأعباء           | 481            | 685        |
|               |               | تحقق الغرامة   |                |            |
| 15000         | 15000         | مؤونات- خصوم جارية<br>بنك  | 512            | 481        |
|               |               | تحقق المؤونة   |                |            |
|               |               | 2022/12/31   |                |            |
| 10000<br>5000 | 15000         | مؤونات- خصوم جارية<br>بنك<br>استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية<br>تسديد غرامة 10000 دج | 512<br>785     | 481        |
|               |               | 2022/12/31   |                |            |
| 20000         | 15000<br>5000 | مؤونات- خصوم جارية<br>عقوبات، غرامات وإعانات ممنوحة<br>بنك<br>تسديد غرامة 20000 دج                                 | 512            | 481<br>656 |
|               |               | 2022/12/31   |                |            |
| 15000         | 15000         | مؤونات- خصوم جارية<br>استرجاعات الاستغلال عن مؤونات خصوم جارية<br>إلغاء الغرامة (المؤونة)                          | 785            | 481        |

12-5- النواتج والأعباء المقيدة سلفاً: تظهر الأعباء والنواتج المقيدة سلفاً عندما يتعلق الأمر بعمليات معينة في الدورة الجارية ويرتبط جزء منها أو كلها بالدورة الموالية، وتبعاً لمبدأ استقلالية الدورات فكل دورة تتحمل ما عليها من عبء أما الجزء الباقي فيتم تحميله للدورة الموالية كما يلي:

| المبالغ |        | التاريخ                                | أرقام الحسابات |           |
|---------|--------|--|----------------|-----------|
| دائن    | مدين   |  | دائن           | مدين      |
|         | XXXXXX | خدمات خارجية/خدمات خارجية أخرى         |                | 62../61.. |
|         | XXXXXX | الدولة- TVA على مشتريات السلع والخدمات |                | 445.66    |

|                  |        |  |                   |           |
|------------------|--------|--|-------------------|-----------|
| XXXXXX<br>XXXXXX |        | موردو المخزونات/موردو السندات الواجب دفعها<br>بنك/صندوق<br>تسجيل الأعباء حسب طبيعتها       | 403/401<br>53/512 |           |
|                  |        | n/12/31  |                   |           |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX | الأعباء المعاينة مسبقا<br>خدمات خارجية/خدمات خارجية أخرى<br>ترصيد أعباء الدورة             | 62../61..         | 486       |
|                  |        | N+1  |                   |           |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX | خدمات خارجية/خدمات خارجية أخرى<br>الأعباء المعاينة مسبقا<br>ترصيد حساب 486 في بداية الدورة | 486               | 62../61.. |

أما بالنسبة للنواتج المعاينة أو المقيدة مسبقا فهي تمثل النواتج المسجلة في الدورة الجارية ويرتبط تحقق جزء منها أو كلها في الدورة الموالية، وتسجل محاسبيا كما يلي:

| المبالغ          |                  | التاريخ  | أرقام الحسابات |                   |
|------------------|------------------|--|----------------|-------------------|
| دائن             | مدين             |  | دائن           | مدين              |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX<br>XXXXXX | زبائن/الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها<br>بنك/صندوق<br>المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة<br>الدولة-TVA على المبيعات<br>تسجيل النواتج حسب طبيعتها | 70..<br>445.7  | 413/411<br>53/512 |
|                  |                  | n/12/31  |                |                   |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX           | المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة<br>المنتجات المعاينة<br>مسبقا<br>ترصيد نواتج الدورة  | 487            | 70..              |
|                  |                  | N+1  |                |                   |
| XXXXXX<br>XXXXXX | XXXXXX           | المنتجات المعاينة مسبقا<br>المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة<br>ترصيد حساب 487 في بداية الدورة   | 70..           | 487               |

مثال 44: قام الكيان بتسديد مصاريف التأمين على سيارة سياحية بمبلغ 15000 دج لمدة سنة ابتداء من تاريخ 2018/11/01 بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الكيان.

الحل:

- حساب عبء قسط التأمين المحمل لكل سنة:

قيمة بوليصة التأمين لمدة سنة هو 15000 دج إذن: قسط سنة 2018 =  $12 / (2 * 15000) = 2500$  دج

قسط التأمين لسنة 2019 = 15000 - 2500 = 12500 دج

- التسجيل في اليومية:

| المبالغ |       | 2017/11/01  | أرقام الحسابات |           |
|---------|-------|---|----------------|-----------|
| دائن    | مدين  |   | دائن           | مدين      |
| 17850   | 15000 | أقساط التأمينات<br>الدولة - TVA على مشتريات السلع والخدمات<br>بنك<br>تسديد أقساط التأمينات  | 512            | 616       |
|         | 2850  |   |                | 445.66    |
|         |       | 2017/12/31  |                |           |
| 12500   | 12500 | الأعباء المعاينة مسبقا<br>أقساط التأمينات<br>ترصيد أعباء الدورة                             | 616            | 486       |
|         |       | 2018/01/01  |                |           |
| 12500   | 12500 | خدمات خارجية/ خدمات خارجية أخرى<br>الأعباء المعاينة مسبقا<br>ترصيد حساب 486 في بداية الدورة | 486            | 62../61.. |

قائمة المراجع

## 1- باللغة العربية:

## 1-1- الكتب:

- السيد سيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار اليازية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
  - القاضي حسين، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
  - الكبيسي عبد الستار، الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
  - بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
  - رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري- التطبيقات العملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2005.
  - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
  - عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، 2009.
  - كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2013.
  - لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة-الجزائر، 2009.
  - مطرمحمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2004.
  - هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2008.
- 2-1- المطبوعات الجامعية:

- رماش كمال، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، 2017-2018.
- كيموش بلال، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2016-2017.
- 3-1- الرسائل الجامعية:
- بكichel عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2007.
- سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008.
- 4-1- النصوص القانونية:
- القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
- القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 2009/03/25.
- القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن شروط مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 2009/03/25.
- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 26 ماي 2008.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، 2017.
- 2- باللغات الأجنبية:
- Georges Langlois, Micheline Friédérich, Comptabilité Financière, 12 Editions, Edition Foucher, 2007.

- Samir Merouani, Le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Magister en sciences de gestion, l'École Supérieure du Commerce, Alger, 2006.