



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات في المحاسبة المالية 1

مدعمة بأمثلة تطبيقية محلولة وتمارين للتقويم

مقياس مقرر لطلبة السنة الأولى جذع مشترك (LMD) وسنة أولى إدارة أعمال - إنجليزية

من اعداد الاستاذة: ضريفي نوال

2024-2025



مقدمة

مقدمة

تعتبر المحاسبة المالية أحد الأعمدة الأساسية في أي مؤسسة اقتصادية، فهي أداة لا غنى عنها في عملية اتخاذ القرارات المالية والإدارية، وتهدف المحاسبة إلى توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول الوضع المالي للمؤسسة، مما يساعد في قياس أداء المؤسسات وتحديد قوتها الاقتصادية على مدار الزمن، فهي تتعلق بتسجيل وتصنيف العمليات المالية للمؤسسات الاقتصادية وتحليلها لتقديم بيانات مالية دقيقة تمكن الأطراف المعنية مثل المديرين، المستثمرين، والمقرضين من اتخاذ قرارات مدروسة.

وقد مرت المحاسبة في الجزائر بعدة مراحل من أجل مواكبة التحولات الاقتصادية والسياسية التي عرفتتها، حيث وبعد الاستقلال اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي الفرنسي (PCG) من أجل تسيير المؤسسات آن ذاك وضمان استمرارها، إلى غاية إصدار المخطط المحاسبي الوطني في سنة 1975 ولذي دخل حيز التنفيذ في الفاتح من جانفي 1976 والذي تم اعداده من أجل التكيف مع نظام الاقتصاد الاشتراكي الذي ساد في تلك الفترة، ومع دخول الجزائر إلى عصر اقتصاد السوق في التسعينيات وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية، كان من الضروري تحديث النظام المحاسبي الوطني ليتماشى مع المعايير الدولية (IFRS/IAS) حيث تم إصدار القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي تم اعداده وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ودخل حيز التطبيق بصفة رسمية وإلزامية بتاريخ 2010/01/01 وذلك بغرض مواكبة التغيرات الاقتصادية العالمية والوطنية.

ويسمح الاعتماد على النظام المحاسبي المالي (SCF) المطابق للمعايير الدولية بضمان الشفافية والمصادقية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات، مما يساعدها في تسيير شؤونها المالية بشكل فعال، حيث تسمح بتوفير البيانات اللازمة لتحليل الأداء المالي، وبالتالي تمكين إدارة المؤسسة من اتخاذ القرارات السليمة لتحسين كفاءة العمليات المالية من جهة، وضمان حقوق أصحاب المصالح (مثل المساهمين، المستثمرين، والمقرضين، مصلحة الضرائب) من خلال توفير معلومات موثوقة حول الأرباح والخسائر وحالة المركز المالي للمؤسسة من جهة أخرى، حيث يعد الامتثال للمعايير

المحاسبية الدولية في الجزائر أحد العوامل الأساسية لتعزيز الثقة في الاقتصاد الوطني واستقطاب الاستثمارات الأجنبية.

ولتأقلم مع النظام المحاسبي المالي (SCF) تم تغيير المقررات الدراسية الخاصة بالمحاسبة المالية من خلال تدريس المفاهيم والمبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في مجال الممارسات المحاسبية، وعليه سنحاول في هذه المطبوعة الخاصة بمقياس المحاسبة المالية (1) الموجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك والسنة الأولى إدارة الأعمال - انجليزية، تقديم مجموعة من المحاضرات وفقاً لما هو مسطر في المقررات الدراسية لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي الخاص بالمقياس، وذلك من أجل توضيح أهم المفاهيم المرتبطة بالمجال المحاسبي وتمكين الطلبة من تعزيز معارفهم في هذا المجال، بحيث تفتح لهم آفاق التخصص في المحاسبة وتمكنهم من اكتساب المهارات التي من شأنها مساعدتهم في دراسة مختلف المقاييس المحاسبية وذات العلاقة بالمقياس (المحاسبة المعمقة، التحليل المالي، محاسبة التكاليف... الخ) في الأطوار اللاحقة في التعليم الجامعي.

تقديم عام حول المادة التعليمية

1. التعريف بالمادة التعليمية

اسم المادة: المحاسبة المالية 1				
الميدان:		علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير		الفرع
التخصص:		/		المستوى
السداسي:		الأول		السنة الجامعية
التعرف على المادة التعليمية				
عدد الأرصدة		6		المعامل
الحجم الساعي الأسبوعي		4 سا 30د		3 سا
		المحاضرة		الأعمال م/ت
				1سا 30د

مسؤول المادة التعليمية:	
الاسم واللقب	نوال ضريفي
الرتبة	أستاذ محاضر ب
البريد الإلكتروني	nawal.drifi@univ-msila.dz

وصف المادة التعليمية	
المكتسبات القبلية	لا يشترط التمكن من مكتسبات أي مادة تعليمية مسبقة
الهدف العام للمادة التعليمية	تمكين الطالب من المعارف الأولية القاعدية للمحاسبة المالية التي تسمح له بالتعمق في علومها في المستويات التعليمية اللاحقة.

الأهداف التعليمية (المهارات المراد الوصول اليها)	- القدرة على فهم الميزانية وجدول النتائج فهماً مبدئياً وعماماً وليس معمقاً؛ - اكتساب المعارف المتعلقة بمنهجية العمل المحاسبي بشكله المبسط؛ - التمييز بين ممتلكات (الأصول) المؤسسة والتزاماتها (الخصوم)؛ - التمييز بين الأعباء والمنتجات وتصنيفها حسب الطبيعة؛ - القدرة على التسجيل المحاسبي لعمليات الاقتناء والتنازل عن الأصول (الجارية/وغير الجارية).
---	---

محتوى المادة التعليمية	
المحور الأول	مدخل عام لعلم المحاسبة
المحور الثاني	مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية: التدفقات، الحساب، المستندات، الدورة المحاسبية، الفروض والمبادئ المحاسبية.
المحور الثالث	الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
المحور الرابع	محاسبة عملية تأسيس الشركات
المحور الخامس	دراسة حسابات الصنف الأول: نتيجة السنة المالية، الترحيل من جديد، الاحتياطات.
المحور السادس	محاسبة الرسم على القيمة المضافة
المحور السابع	محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل والتخريد.
المحور الثامن	محاسبة المخزونات: الشراء، الإنتاج، البيع.

ثالثاً: طريقة التقييم

الوزن النسبي للتقييم			العلامة	التقييم بالنسبة المئوية
	60%	المحاضرة	20/20	الامتحان
20%	40%	أعمال موجهة	20/10	امتحان جزئي
08%			20/4	وظائف منزلية
06%			20/3	المواظبة (الحضور)
06%			20/3	المشاركة
معدل المقياس= نقطة المحاضرة x 0,6 + نقطة الاعمال الموجهة x 0,4				

المحور الأول:

مدخل عام لعلم المحاسبة

أولاً: محتوى المحور

- نشأة ومفهوم المحاسبة؛
- أنواع المحاسبة؛
- تعريف المحاسبة المالية؛
- أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية
- الفروض والمبادئ المحاسبية.

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- التعرف على مفهوم المحاسبة ووصف تطورها التاريخي
- تحديد العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة
- المقارنة بين المحاسبة في الماضي والحاضر
- تحديد أنواع المحاسبة الرئيسية (المالية، الإدارية، الحكومية، الوطنية) والتميز بينها
- تحليل أوجه التشابه والاختلاف بين أنواع المحاسبة
- شرح المبادئ الأساسية للمحاسبة المالية
- تحديد الأهداف الرئيسية للمحاسبة المالية
- تحديد مجال تطبيق المحاسبة المالية
- استنتاج أسباب إلزامية المحاسبة المالية لبعض الكيانات
- التعرف على الفروض والمبادئ المحاسبية وشرح كل منها بأمثلة عملية

تمهيد:

المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية التي تهتم بالجانب المالي للمؤسسات الاقتصادية من خلال تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية في هذه الأخيرة، وقد شهد هذا العلم عدة تطورات عبر العصور إلى أن أصبحت أداة أساسية لإعداد تقارير مالية تساعد في اتخاذ القرارات، أما على الصعيد الوطني فقد شهدت المحاسبة تطوراً ملحوظاً بدءاً من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وصولاً إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من المعايير الدولية (IAS/IFRS).

وسنحاول في هذه المحاضرة تقديم نظرة عامة عن المحاسبة كعلم من خلال التطرق لنشأته ومفهومه وأهم أنواعه، بالإضافة إلى توضيح مفهوم المحاسبة المالية أهدافها ومجالات تطبيقها، علاوة على الفروض والمبادئ التي يقوم عليها العمل المحاسبي.

أولاً: نشأة المحاسبة

نشأت المحاسبة منذ القدم، حيث كانت تتماشى مع احتياجات العصور المختلفة، فقد اكتشف قانون حمورابي (2284 ق.م) طريقة لتسجيل المعلومات المتعلقة بالبضائع، مثل الكمية وتاريخ الاستلام واسم المستفيدين ومكان الإيداع واسم المسؤول عن البضائع، وفي الحضارة الرومانية، كانت المحاسبة تعتمد على قائمتين (المدخلات والمخرجات)، بينما في الحضارة البابلية تم استخدام نظام القيد الوحيد البسيط.

ومع ظهور النقود كأداة لقياس القيمة واختفاء نظام المقايضة، أصبح من الممكن تسجيل قيمة السلع والخدمات بدلاً من كمياتها، مما أدى إلى تطور التجارة وزيادة حجم المعاملات واهتمام التجار بالمحاسبة لتحقيق أهداف متعددة، مثل إنشاء سجل للمعاملات وتحديد المركز المالي والنتائج المالية (بوزيدي ، 2019، صفحة 7).

وبقيت المحاسبة في التطور إلى غاية سنة 1494م، أين قام عالم الرياضيات الإيطالي "لوكا باشيولي" بتأليف كتاب في المحاسبة تحدث فيه عن مبدأ القيد المزدوج والذي ترتكز عليه المحاسبة في وقتنا الحالي.

بعد الثورة الصناعية وكذلك الأزمة الاقتصادية العالمية، تطورت المحاسبة كثيراً في الدول الأوروبية إلى أن تم توحيدها في معايير دولية بدأت في التطبيق تقريباً في جميع البلدان (آيت محمد، 2019، صفحة 3).

ومع ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا، تطورت المحاسبة لمواكبة احتياجات المشروعات الصناعية الكبيرة، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال واهتمام المحاسبة بمتابعة التشريعات المنظمة لها.

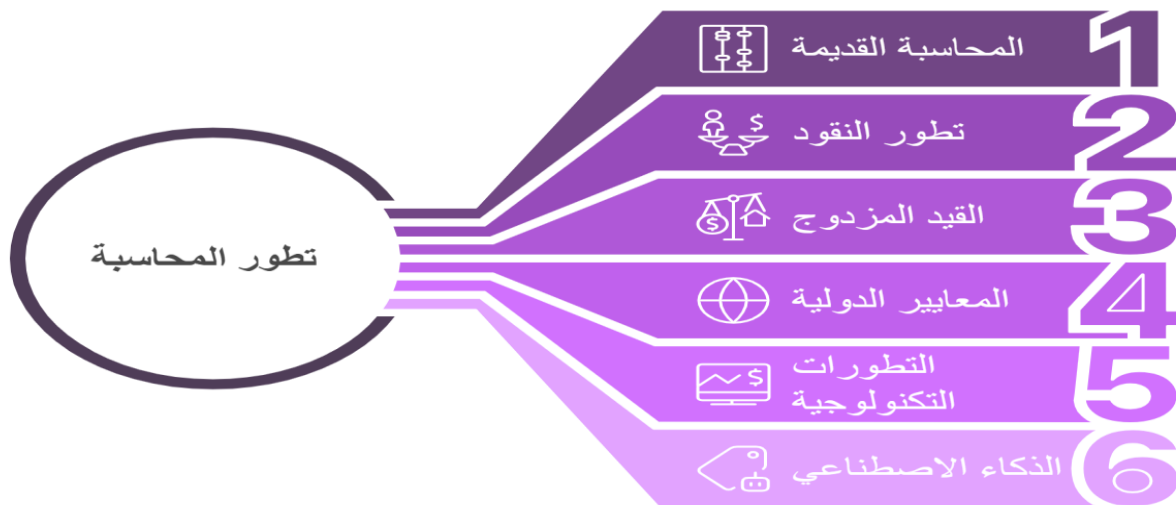
استمر تطور المحاسبة مع ظهور معاهد متخصصة، مثل أول معهد للمحاسبة في البندقية عام 1581، وتأثرت بالتطورات التجارية والصناعية والتقنية (بوزيدي ، 2019، صفحة 3).

وقد شهد القرن العشرون تطورات كبيرة في مجال المحاسبة، خاصة مع التغيرات السياسية والاقتصادية والتكنولوجية التي حدثت خلال هذه الفترة، و كان ظهور هيئات مستقلة تعمل على توحيد المعايير المحاسبية

وتطويرها أحد أبرز هذه التطورات، مثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي تأسست عام 1973، حيث قامت هذه الهيئة بإصدار معايير محاسبية دولية (IAS) لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، (عسلي ، 2018، صفحة 5)، وبفعل التطور التكنولوجي أصبحت المحاسبة نظاماً معلوماتياً متقدماً يعتمد على التقنيات الحديثة مثل الحواسيب والشبكات الإلكترونية، مما جعل المعلومات المحاسبية متاحة على المستويين الوطني والدولي (بوزيدي ، 2019، صفحة 3).

أما في الوقت الراهن ومع بروز تقنيات الذكاء الاصطناعي الذي يلعب حالياً دوراً محورياً في تطوير الممارسات المحاسبية من خلال أتمتة المهام الروتينية وتقليل الأخطاء وتحسين جودة المعلومات المالية، كما يساهم في دعم اتخاذ القرار عبر توفير بيانات دقيقة ومنخفضة التكلفة، ويتيح للمحاسبين التركيز على المهام التحليلية والاستراتيجية بدلاً من العمليات المتكررة، وتشمل تقنياته المستخدمة الحوسبة السحابية، والتعلم الآلي، وأتمتة العمليات الروبوتية، ما يساهم في التنبؤ بحالات الإفلاس وكشف التقارير الخاطئة وتحقيق التحول الرقمي في المحاسبة (بوخديمي ، 2024، صفحة 159). ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1): المراحل التاريخية للمحاسبة



المصدر: من أعداد الأستاذة بالاستناد على عدة مراجع

وعليه يمكن القول أن المحاسبة علم قابل للتكيف مع التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية العالمية، حيث عرف هذا العلم تطوراً تاريخياً متواصلاً منذ الحضارات القديمة (البابلية والرومانية) حيث بدأت كوسيلة لتسجيل المعاملات التجارية والمالية البسيطة في الحضارات القديمة، مروراً بمرحلة التحول من المقايضة إلى النظام النقدي الذي أسهم في تطوير أدوات القياس المالي، غير أن المحاسبة بمفهومها الحديث ظهرت مع بروز مبدأ القيد المزدوج عام 1494 والذي وضع الأسس العلمية للمحاسبة الحديثة، ومع الثورة الصناعية والتحول الاقتصادي الكبير، تطورت المحاسبة لمواكبة تعقيدات الأنشطة التجارية والصناعية، وصولاً إلى عصر المعايير

الدولية الموحدة والتقنيات الرقمية المتقدمة، أما في الوقت الراهن أصبح الذكاء الاصطناعي وتقنيات التحول الرقمي تشكل أبرز ملامح التطور المحاسبي، حيث أحدثت ثورة في الممارسات المهنية من خلال أتمتة العمليات ورفع كفاءة التحليل المالي واتخاذ القرارات، ما يعني أن المحاسبة علم ديناميكي يتكيف باستمرار مع متطلبات العصر الرقمي والاقتصاد المعرفي.

ثانياً: دور الحضارة الإسلامية في تطوير المحاسبة:

رغم انكار فضل الحضارة الإسلامية في التأسيس لعلم المحاسبة من طرف المؤلفات الغربية، إلا أن المعلومات التاريخية تقيد بالدور البارز للعلماء المسلمين في تطوير علم المحاسبة، حيث قدموا إسهامات كبيرة في مجال التنظيم المالي والمعاملات التجارية، وتشير العديد من الدراسات إلى أن الدولة الإسلامية استخدمت القيود الدفترية والمحاسبة بطريقة متطورة تتناسب مع احتياجاتها واحتياجات التجار المسلمين، كما تجاوز مفهوم المحاسبة في الدولة الإسلامية حدود التسجيل والتبويب ليكون وسيلة لاتخاذ القرارات المالية، ومن الأدلة على ذلك كتاب "رسالة فلكية كتاب السياقات" لعبد الله بن محمد عام 1363، والذي يعد من أقدم المخطوطات في المحاسبة، كما أشار الباحثون إلى أن العرب والمسلمين استخدموا طريقة المدين والدائن في تسجيل المقبوضات والمدفوعات النقدية قبل ظهورها في أوروبا.

كما ساهم تطوير علم الرياضيات من قبل المسلمين في إدخال الأرقام العربية والحساب إلى أوروبا، مما سهل تطوير الطرق المحاسبية لاحقاً، بالإضافة إلى ذلك ارتبطت نشأة المحاسبة في المجتمع الإسلامي بتطور أنظمة الزكاة والخراج وعلم الفرائض، مما عزز الحاجة إلى تسجيل دقيق للمعاملات المالية (عسلي، 2018، صفحة 6).

وعليه نستنتج أن الحضارة الإسلامية أسهمت بشكل بارز في تطور المحاسبة من خلال ابتكار أنظمة مالية متقدمة، حيث استخدم المسلمون القيود الدفترية وطريقة المدين والدائن قبل انتشارها في أوروبا، وتميزت محاسبتهم بدقة التسجيل وارتباطها الوثيق بأنظمة الزكاة والخراج، كما ظهرت مؤلفات محاسبية متخصصة، وساهم تطوير المسلمين للرياضيات والأرقام العربية في إثراء المنهج المحاسبي عالمياً، مما يجعل إسهاماتهم أساساً مهماً في تاريخ تطور المحاسبة.

ثالثاً: مفهوم المحاسبة

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم على قياس وتوصيل البيانات الاقتصادية ذات الطبيعة المالية، بهدف توفير معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد تطور هذا المفهوم من كونه مجرد فن تسجيل العمليات المالية في العصور القديمة إلى نظام متكامل يركز على توصيل المعلومات لمستخدميها.

وقد ظهرت العديد من التعريفات لعلم المحاسبة على مر العصور، إلا أن المحاولات الجادة لوضع تعريف شامل ودقيق لهذا العلم تعتبر حديثة نسبياً، وفي إطار السعي لتحديد ماهية المحاسبة، يمكن استعراض أبرز التعريفات التي قدمها الخبراء والمتخصصون في هذا المجال:

- عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين American Accounting Association (AAA) المحاسبة في عام 1941، على أنها "فن تسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات المالية للأعمال بطريقة منهجية، ثم تفسير وتوضيح نتائج هذه العمليات للأطراف المعنية"، ويهدف هذه التعريف إلى تحديد المعايير المستخدمة في المحاسبة وتوضيح وظيفتها الأساسية كأداة لتقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستفيدين (مخوفي، 2015، صفحة 3). والهدف الرئيسي من تعريف AAA في ذلك الوقت كان التأكيد على أهمية المحاسبة كأداة أساسية لفهم العمليات المالية واتخاذ القرارات بناءً على هذه المعلومات.

- كما عرفت نفس الجمعية المحاسبة في سنة 1966 بأنها عملية تتكون من ثلاث أنشطة رئيسية:
✓ **التحديد:** يشمل التعرف على البيانات الاقتصادية ذات العلاقة.

✓ **القياس والتسجيل:** يتضمن قياس البيانات وتحويلها إلى شكل نقدي وتسجيلها بشكل منظم.

✓ **التوصيل:** تقديم هذه البيانات والمعلومات الاقتصادية إلى متخذي القرارات بشكل واضح وملائم.

ويهدف هذا التعريف إلى مساعدة المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة بناءً على رؤية واضحة، كما يؤكد على أن المحاسبة تتجاوز كونها إجراءات تقنية بحتة إلى أن تكون نظام معلومات يسعى لتوصيل البيانات المالية بشكل فعال (أحمد ياسين، 2015، صفحة 5).

- وقامت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) بإعادة صياغة تعريف للمحاسبة في سنة 1975 يركز على الوظيفة المعلوماتية للمحاسبة، حيث ينص على أن المحاسبة عبارة عن "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لتزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية" (بن جريب، 2022، صفحة 21).

ويعكس هذا التعريف تحول المحاسبة من أداة تقنية إلى نظام معلوماتي يخدم أهدافاً استراتيجية واقتصادية.

بناءً على ما سبق نستنتج أن المحاسبة هي نظام معلوماتي يهدف إلى تحديد وقياس البيانات الاقتصادية ذات الطبيعة المالية، وتسجيلها وتصنيفها، ثم توصيلها لمستخدميها بطريقة منهجية وواضحة، وقد تطور مفهوم المحاسبة من كونها مجرد أداة تسجيل مالي إلى نظام متكامل يركز على توفير معلومات دقيقة وذات صلة بعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وفقاً للتعريفات الحديثة، تشمل المحاسبة ثلاثة أنشطة رئيسية: التحديد (اختيار البيانات ذات الأهمية)، القياس والتسجيل (تحويل البيانات إلى قيم نقدية)، والتوصيل (عرض النتائج للمستفيدين)، بذلك تعد المحاسبة أداة حيوية لتحقيق الشفافية المالية ودعم عملية صنع القرار.

رابعاً: أنواع المحاسبة

1. **المحاسبة العمومية (الحكومية):** المحاسبة العمومية هي نظام محاسبي متخصص يستخدم في المؤسسات والهيئات العمومية (كالوزارات، الجماعات المحلية، والمؤسسات العامة الإدارية)، وتهدف إلى تنظيم وتسجيل ومراقبة العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويمكن توضيح أهم التعاريف الخاصة فيما يلي: (محي الدين و مصباح ، 2025، صفحة 337)

- **من الناحية القانونية:** تعرف المحاسبة العمومية وفق القانون الجزائري 07-23 بأنها "نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال البيانات المالية ومعالجتها لإنتاج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية والنتائج عند إقفال السنة المالية."

- **من الناحية الوظيفية:** تعرف بأنها مجموعة من القواعد القانونية والمحاسبية التي تغطي تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية، بما في ذلك تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

2. **المحاسبة الوطنية:** يهدف هذا النوع من المحاسبة لقياس الإنتاج الاقتصادي الكلي للبلد (مثل الناتج المحلي الإجمالي)، وتحليل العلاقات بين القطاعات الاقتصادية (مثل التبادل بين القطاعين العام والخاص)، حيث تعتبر المحاسبة الوطنية أداة تسجيلية وتحليلية لتقديم صورة كاملة للإنتاج الاقتصادي لبلد خلال فترة زمنية معينة، وذلك باستخدام جداول رقمية متكاملة"، تستخدم لقياس النشاط الاقتصادي عبر القطاعات المختلفة (الزراعة، الصناعة، الخدمات) وتقديم بيانات تسمح بدعم السياسات الاقتصادية عبر تقديم بيانات رقمية متكاملة (بالي، 2020، صفحة 1).

وتجدر الإشارة إلى أن الفرق بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الوطنية والمحاسبة الوطنية يتمثل في: تركيز المحاسبة العمومية على العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية من خلال تسجيل ومراقبة الإيرادات والنفقات الخاصة بها.

بينما تركز المحاسبة الوطنية على الاقتصاد ككل (القطاع العام + الخاص).

3. **المحاسبة الخاصة أو القطاعية:** وهي فرع من المحاسبة المالية تعنى بتوثيق وتقييم المعاملات المالية في قطاعات ذات خصائص محددة مثل البناء، الأشغال العمومية، التأمينات، والبنوك، حيث تعد معالجة الأصول والبنود القطاعية وفقاً لمعايير محددة ، مع مراعاة التنظيمات القانونية والقواعد المحاسبية المخصصة لكل قطاع (بن الصالح ، 2022، صفحة 244)

4. **المحاسبة الإدارية:** وهي نظام معلومات يعنى بجمع وتبويب وتحليل البيانات الأساسية (المالية وغير المالية) لدعم الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تعتبر جزءاً من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمؤسسة، حيث تقدم معلومات كمية تساعد في ترشيد القرارات الإدارية من خلال استخدام أدوات مثل الموازنات التخطيطية والنماذج الرياضية والتحليل الإحصائي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، كما تعتمد على مبدأ "التكاليف

المختلفة للأغراض المختلفة" لتحليل المشاكل الإدارية بطرق متباينة (البشير ، 2022، الصفحات 138-139)، وتؤدي المحاسبة الإدارية دوراً حاسماً في الوظائف الأساسية للإدارة كالتخطيط من خلال توفير البيانات اللازمة لوضع الخطط والأهداف، والتنظيم من خلال تحديد أفضل الإجراءات لتنفيذ الخطط، والرقابة عن طريق قياس الأداء الفعلي وتصحيح الانحرافات ان وجدت، بالإضافة لدورها الأساسي في عملية اتخاذ القرارات بتقديم معلومات لتحليل البدائل وتحديد البديل الأمثل. (مسلم ، 2017)

5. **المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف):** هي أداة إدارية تعنى بتجميع وتحليل بيانات الأعباء المرتبطة بالإنتاج أو تقديم الخدمات، بهدف توفير معلومات دقيقة للإدارة لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة، والرقابة على الأداء، واتخاذ القرارات الإدارية (مغني، 2019، صفحة 6). ويمكن التمييز بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة التحليلية

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
تركز على تتبع الأعباء وتحديد تكاليف الإنتاج.	تخدم المستويات الإدارية المختلفة وتوفر معلومات تاريخية ومستقبلية.
تتخصص في تحليل التكاليف فقط.	تشمل كل من التكاليف والإيرادات.
تعتمد على نظام المعلومات المحاسبي فقط.	تستخدم مصادر بيانات متعددة (محاسبي وغير محاسبي).

المصدر: من اعداد الأستاذة بالاعتماد على عدة مراجع

6. **المحاسبة المالية:** وتعرف عادة على أنها علم وفن يختص بتسجيل، تبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات، وهي المحور الأساسي لهذه المحاضرات وبالتالي سيتم التطرق لهذا النوع من المحاسبة بشكل تفصيلي بجانبه النظري والتطبيقي في كل محاور هذه المطبوعة.

خامساً: تعريف المحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية حجر الزاوية في عالم الأعمال والاقتصاد، فهي بمثابة اللغة التي تتحدث بها المؤسسات عن أدائها ووضعها المالي، وسنحاول فيما يلي الغوص في ماهية المحاسبة المالية، وذلك من خلال استعراض جملة من التعريفات الأساسية والمرتبطة بالجوانب العلمية والفنية للمحاسبة المالية، وكيف تساهم في توفير معلومات مالية حيوية لترشيد القرارات على مختلف المستويات الإدارية.

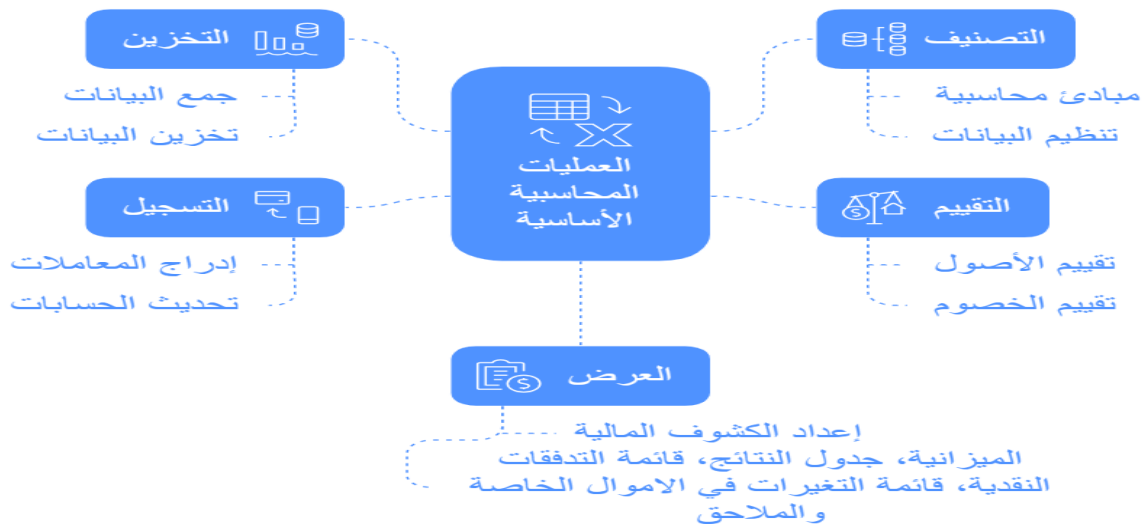
1. تعريف المحاسبة المالية:

عرفت المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية 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.

ويمكن تلخيص أهم العمليات المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (2) العمليات المحاسبية الأساسية



المصدر: من اعداد الأستاذة بناءً على المادة 03 من القانون 11/07

من خلال الشكل أعلاه نستخلص أن العمليات المحاسبية تتلخص في:

-**التسجيل:** يتم تسجيل جميع العمليات المالية التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة بشكل دقيق ومنظم في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

-**التصنيف:** يتم تجميع العمليات المتشابهة في مجموعات أو حسابات محددة لتسهيل عملية التحليل والإعداد.

-**تلخيص (العرض):** يتم تجميع البيانات المسجلة والمبوبة في تقارير موجزة تسمى القوائم المالية والتي تعد مخرجات النظام المحاسبي المالي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة يجب أن تتسم بالقابلية للفهم من طرف المستخدمين، حيث تزود متخذي القرارات (مثل الإدارة، المستثمرين، الدائنين، مصلحة الضرائب) بالبيانات اللازمة لاتخاذ قرارات مناسبة بشأن أداء ووضع المؤسسة.

2. المحاسبة المالية بين العلم والفن

بالرغم من توضيح القانون 11/07 للمحاسبة المالية على أنها عبارة عن الخطوات السابقة الذكر، إلا أن

أغلب الباحثين في المجال المحاسبي يرون أن المحاسبة المالية ليست مجرد عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص

للعمليات المالية، بل هي علم وفن يهدف إلى توفير معلومات مالية ذات جودة عالية تساعد في اتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

لتوضيح ذلك، يمكننا تقسيم التعريف إلى عدة جوانب: (بوريش، 2020، صفحة 2)

- **علم:** ويتعلق بالأسس النظرية والقواعد والمبادئ والأسس والنظريات المحاسبية المتعارف والتي تقوم عليها المحاسبة المالية، وتشكل هذه القواعد إطاراً موحدًا لتسجيل وعرض المعلومات المالية.
 - **فن:** ويتعلق بالإجراءات العملية لتسجيل وتبويب وتصنيف وتلخيص العمليات المالية، بهدف إنتاج معلومات مالية مفيدة، من خلال المهارات وخبرات في تطبيق هذه قواعد ومبادئ المحاسبة عملياً للوصول إلى معلومات مالية مفيدة، ويتضمن ذلك القدرة على الحكم المهني في بعض الحالات.
- ويمكن تلخيص العلاقة بين الجوانب العلمية والفنية للمحاسبة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3): العلاقة بين الجوانب العلمية والفنية للمحاسبة المالية



المصدر: من اعداد الأستاذة بالاعتماد على بوريش مهني، مطبوعة بيداغوجية، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية 1، جامعة محمد بوضياف المسيلة، ص02.

باختصار، المحاسبة المالية هي نظام شامل يهدف إلى توفير معلومات مالية موثوقة وذات صلة بالأطراف ذات العلاقة، من خلال الاعتماد على مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية، هدفها النهائي هو الوقوف على نتائج أعمال المؤسسة (ربح أو خسارة) وتحديد مركزها المالي في نهاية كل فترة زمنية، وعرض هذه النتائج ضمن كشوف مالية، والتي من شأنها السماح للأطراف ذات العلاقة بالحصول على صورة واضحة عن أدائها ووضعها المالي، من أجل دعم عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

سادساً: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية

يتمثل الهدف الاساسي للمحاسبة في توفير معلومات مالية دقيقة للإدارة والأطراف الخارجية، من أجل دعم عملية اتخاذ القرار، بالإضافة للمساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية، ويتم مسك المحاسبة المالية من طرف العديد من الكيانات الاقتصادية، وسنحاول فيما يلي توضيح أهم أهداف المحاسبة المالية ومجال تطبيق هذه الأخيرة.

1. أهداف المحاسبة المالية

- **توفير معلومات لإدارة المؤسسة:** من خلال تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية؛ (بوعافية، 2021، صفحة 1)،

حيث تساهم في العمليات الإدارية مثل التخطيط (تحديد الأهداف ووضع الاستراتيجيات) والرقابة (مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط) (بوزيدي ، 2019، صفحة 11)؛

- توفير معلومات للأطراف ذات العلاقة: تلبية احتياجات المعلومات للأطراف الخارجية ذات العلاقة مثل المستثمرين والدائنين والجهات الحكومية، من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة (مايدة ، 2022، صفحة 12)؛

- المساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية: تزويد المخططين الوطنيين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية لأجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية. (بوعافية ، 2021، صفحة 1).

ويمكن تلخيص أهم أهداف المحاسبة المالية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4): أهم أهداف المحاسبة المالية



المصدر: من أعداد الأستاذة بالاعتماد على عدة مراجع

باختصار، تهدف المحاسبة المالية إلى توفير معلومات مالية موثوقة وذات صلة لمساعدة الأطراف ذات العلاقة الداخليين والخارجيين على فهم الوضع والأداء المالي للمؤسسة واتخاذ قرارات صائبة بشأنها.

2. مجال تطبيق المحاسبة المالية

نصت المادة 02 من القانون رقم 11-07، المتضمن للنظام المحاسبي المالي "تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية . كما تناولت المادة 04 من القانون رقم 11-07 بشكل تفصيلي الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للقانون 11-07 وتحديد مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث نصت على " تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التعاونيات، التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي. ويمكن تلخيص مجال تطبيق المحاسبة المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (5): مجال تطبيق المحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاستناد للقانون 11-07

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المادة 05 من القانون رقم 11-07 أشارت إلى كيفية مسك المحاسبة من طرف الكيانات الصغيرة، حيث نصت على " يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، تحدد شروط وكيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

سابعاً: الفروض والمبادئ المحاسبية.

1. الفروض المحاسبية:

- فرض الوحدة المحاسبية (الكيان):

يعتبر هذا الفرض من أهم الفروض المحاسبية التي يجب الالتزام بها لضمان جودة وموثوقية المعلومات المالية، وتنص على أن الوحدة المحاسبية (المؤسسة) كيان مستقل ومنفصل عن مالكيها أو القائمين عليها، وعليه يجب أن تكون المعاملات المالية الخاصة بالمؤسسة منفصلة تماماً عن المعاملات الشخصية للمالكين أو المديرين، وهذا يعني أن السجلات المحاسبية للمؤسسة تعكس فقط أنشطتها ومعاملاتها، وليس الأنشطة الشخصية للأفراد المرتبطين بها، وتساعد هذه الفرضية على توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة عن أداء المؤسسة ومركزها المالي، من خلال منع تداخل المعاملات الشخصية مع المعاملات التجارية، مما قد يؤدي إلى تضليل أو تشويه البيانات المالية (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 18).

مثال:

إذا قام صاحب المؤسسة بسحب مبلغ من المال من حساب هذه الأخيرة لاستخدامه في أغراضه الشخصية، يجب تسجيل هذا المبلغ كمسحوبات شخصية، وليس كمصروف يخص المؤسسة، والعكس صحيح فإذا قام المالك بإيداع مبلغ من ماله الخاص في حساب مؤسسته، يجب تسجيل هذا الإيداع كاستثمار إضافي من المالك، وليس كإيراد للمؤسسة.

- فرض الاستمرارية:

يعتبر هذا الفرض أساساً لتقييم الأصول والخصوم وفقاً لقيمتها المستقبلية وليس قيمتها الحالية فقط، حيث ينص على أن الوحدة المحاسبية (المؤسسة) تستمر في العمل لفترة غير محددة من الزمن، ما لم توجد أدلة واضحة على عكس ذلك، مثل إعلان إفلاس أو تصفية المؤسسة (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 18)، حيث يعتمد تقييم الأصول الثابتة على فرضية أن المؤسسة ستستمر في استخدامها لتحقيق الإيرادات المستقبلية، مما يسمح باستخدام طرق مثل الاهتلاك التدريجي لهذا النوع من الأصول، بالإضافة إلى أن إعداد القوائم المالية مثل الميزانية وجدول النتائج يكون على أساس استمرارية العمليات التجارية للمؤسسة، وتبرز أهمية هذا الفرض في كونه يعزز ثقة المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة، بقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية طويلة المدى.

مثال

بفرض أن مؤسسة الروان الجزائرية في سنة 2025 كانت اقتنت معدات بقيمة 3.000.000 دج، وفقاً لفرض الاستمرار، يتم تسجيل هذه المعدات كأصل طويل الأجل ويتم اهتلاكه تدريجياً على مدار 10 سنوات، أما في حال عدم وجود فرض الاستمرارية، سيتم تقييم المعدات بناءً على قيمتها السوقية الحالية وبالتالي سيتم تحميل تكلفة هذه المعدات لسنة 2025 فقط، مما قد يؤدي إلى نتائج مالية مختلفة تماماً.

- فرض الفترة الزمنية:

ويعرف أيضاً بفرض الدورية، ويقصد به تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات زمنية متساوية (عادةً ما تكون شهرية، فصلية، أو سنوية) لغرض إعداد التقارير المالية، ويسمح هذا الفرض لمستخدمي القوائم المالية بتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي بشكل دوري واتخاذ القرارات بناءً على المعلومات الواردة في هذه القوائم (نعيم جاسم ، منشد محمد، و مشكور ، 2020، صفحة 27)، حيث يسمح التقييم الدوري لنتائج المؤسسة بمقارنة أداء هذه الأخيرة بين الفترات الزمنية المختلفة من جهة، وبين المؤسسة وغيرها من المؤسسات المماثلة لها من جهة أخرى، الأمر الذي من شأنه تحديد اتجاهات الأداء، بالإضافة إلى ذلك يسمح تطبيق هذا الفرض بالامتثال القانوني والتنظيمي من خلال تقديم القوائم المالية الدورية للجهات الحكومية من أجل تحديد الاوعية الضريبية لتحديد قيمة الضرائب الواجب دفعها للمصالح المعنية.

مثال

تقوم مؤسسة الروان بتسجيل الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل سنة، وإعداد الميزانية الختامية وجدول النتائج وجدول التدفقات النقدية، مما يسمح لإدارة المؤسسة والمساهمين بتقييم أدائها خلال تلك السنة واتخاذ القرارات المناسبة، مثل توزيع الأرباح أو إجراء تعديلات على الاستراتيجية المعتمدة، بالإضافة لتقديم هذه القوائم لمصالح الضرائب من أجل تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة على أرباح الشركات الواجب دفعها.

- فرض القياس النقدي:

ينص هذا الفرض على أن التسجيل المحاسبي للعمليات والاحداث المالية يعتمد بوحدة نقدية، وبعبارة أخرى، يجب أن تكون العمليات قابلة للقياس الكمي بالوحدات النقدية المحلية (مثل الدينار أو الدولار) لتسجيلها في السجلات المحاسبية (نعيم جاسم ، منشد محمد، و مشكور ، 2020، صفحة 28)، ويسمح القياس النقدي بتوحيد طريقة تسجيل العمليات المالية، وتوفير أساس موضوعي لتقييم الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات، مما يسهل مقارنة وتحليل البيانات المالية عبر الفترات الزمنية المختلفة وبين المؤسسات المختلفة.

مثال

عند الحيازة على آلة بمبلغ 500,000 دج، يتم تسجيل هذه العملية في السجلات المحاسبية بقيمتها النقدية (500,000 دج، ولا يتم تسجيل أي معلومات أخرى غير قابلة للقياس النقدي، مثل أبعاد الآلة (متر) أو وزنها (كلغ)).

- فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق:

ينص على أن تسجيل الإيرادات يتم عندما تتحقق وتسجيل المصروفات يتم عند تكبدها، بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقد، وبعبارة أخرى يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في الفترة التي تحدث فيها العمليات التي أدت إلى تحقيق الإيراد أو تكبد المصروف، وليس بالضرورة عند حدوث التدفق النقدي (نعيم جاسم ، منشد محمد، و مشكور ، 2020، صفحة 28)، وتسمح المحاسبة على أساس الاستحقاق بتقديم صورة أكثر دقة عن الأداء المالي الحقيقي للشركة خلال فترة معينة، مما يسمح بمقارنة الأداء المالي للمؤسسة بين الفترات الزمنية المختلفة بشكل أكثر دقة، حيث يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات في الفترات التي تحققت فيها، مما يزيل البس الذي يمكن أن ينشأ نتيجة تسجيل عمليات الدفع والقبض فقط، كما يساعد تطبيق هذا الفرض على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

مثال

البيع على الحساب: في حال قيام المؤسسة ببيع بضاعة بمبلغ 160.000 دج على الحساب بتاريخ 2025/03/10، ولم يتم استلام المبلغ نقدًا إلا بتاريخ 2025/05/05، فإنه وبموجب فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق، يتم تسجيل الإيراد بقيمة 160.000 دج بتاريخ 2025/03/10 أي عند تحقق الإيراد، وليس بتاريخ 2025/05/05 عند استلام النقد قيمة البضائع (حدوث التدفق النقدي).

مصروفات مستحقة الدفع: في حال استلمت المؤسسة فاتورة كهرباء بقيمة 8.000 دج بتاريخ 2024/12/15 ، ولم يتم تسديدها الا بتاريخ 2025/01/25 ، فإنه وبموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، يتم تسجيل العبء الخاص بالكهرباء بقيمة 8.000 دج بتاريخ 2024/12/15 عند تحمل العبء (المصروف)، وليس في 2025/01/25 عند دفع النقد (التدفق النقدي).

- فرض التوازن المحاسبي:

ويعني هذا الفرض أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيد المحاسبي الطرف المدين يساوي الطرف الدائن لأي قيد محاسبي ويجب أن تتوازن الميزانية وميزان المراجعة ويساعد هذا الغرض في إمكانية كشف الأخطاء الناتجة عن عدم التوازن، حيث تعد معادلة الميزانية هي أساس النظام المحاسبي، وهي تعبر عن العلاقة بين أصول (ممتلكات) المؤسسة، وخصومها (التزاماتها)، ويتم التعبير عن هذه المعادلة بالصيغة التالية (القنبري، 2022، صفحة 52):

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

حيث أن كل عملية مالية يتم تسجيلها تؤثر على هذه المعادلة وتحافظ على توازنها.

مثال

لنفترض أن مؤسسة الروان لديها عناصر الميزانية كما يلي:

الأصول

الصندوق:	50.000
الزبائن :	30.000
الموردون:	40.000
مخزونات:	20.000
القروض البنكية:	60.000
الأصول الثابتة:	100.000

لحساب رأس المال، نستخدم معادلة الميزانية:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

الصندوق + الزبائن + المخزونات + الأصول الثابتة = الموردون + القروض البنكية + رأس المال

$$50.000 + 30.000 + 20.000 + 100.000 = 40.000 + 60.000 + \text{رأس المال}$$

$$\text{رأس المال} = 100.000 - 200.000 = 100.000$$

رأس مال المؤسسة = 100.000 د.ج.

ويمكن تلخيص الفروض المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (6): الفروض المحاسبية



المصدر: من إعداد الأستاذة بالاستناد لعدة مراجع

2. المبادئ المحاسبية:

- مبدأ القيد المزدوج:

مبدأ القيد المزدوج هو أحد المبادئ الأساسية في المحاسبة المالية، وينص على أن كل عملية مالية تسجل في جانبين، الجانب المدين (Debit) والجانب الدائن (Credit)، بحيث يكون مجموع المدين دائماً مساوياً لمجموع الدائن، هذا المبدأ يضمن التوازن المحاسبي ويساعد على إعداد قوائم مالية دقيقة وموثوقة (بوزيدي، 2019، صفحة 13)، من خلال إظهار العلاقة بين الأصول والخصوم، بحيث يضمن أن المعادلة المحاسبية (الأصول = الخصوم) تبقى متوازنة دائماً، كما يسمح الاعتماد على مبدأ القيد المزدوج على اكتشاف الأخطاء المحاسبية، حيث يؤدي أي خلل في التسجيل إلى عدم توازن الحسابات.

مثال

- إذا قامت شركة بشراء مبنى بقيمة 100.000 دينار جزائري نقدًا:

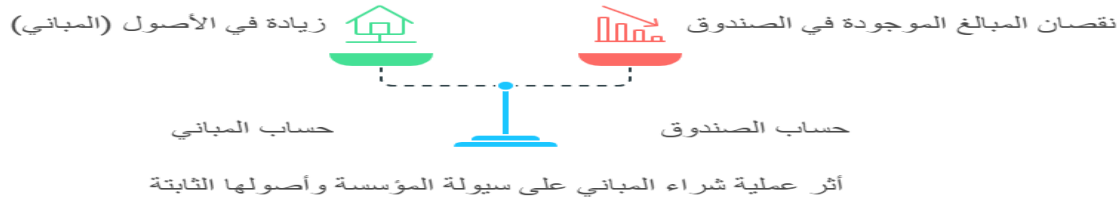
توضيح معنى القيد المزدوج

الجانب المدين: حساب المبانى (المبانى التي تمتلكها المؤسسة) يزداد بـ 100,000 دج.

الجانب الدائن: حساب النقدية (الصندوق أو السيولة لدى المؤسسة) ينقص بـ 100,000 دج.

النتيجة: مجموع المدين = مجموع الدائن (100,000 دج).

الشكل رقم (7): تمثيل تطبيقي لمبدأ القيد المزدوج



المصدر: من إعداد الأستاذة

من خلال الشكل نستنتج أن تطبيق مبدأ القيد المزدوج محقق حيث ينص هذا المبدأ على أن كل عملية مالية يجب أن تسجل في حسابين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن، وبنفس القيمة، وفي هذا المثال تم تسجيل زيادة في حساب المباني (مدين) بقيمة 100.000 دج ونقصان في حساب الصندوق (دائن) بنفس القيمة.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:**

هو أحد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تنص على أن الأصول والخصوم يجب أن تسجل بالتكلفة الأصلية عند الحصول عليها أو الالتزام بها، أو بمعنى آخر يتم تسجيل الأصل أو الالتزام بقيمته النقدية أو ما يعادلها بتاريخ حدوث العملية أو المعاملة الأصلية (نعيم جاسم ، منشد محمد، و مشكور ، 2020، صفحة 28)، ويسمح الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية بتسهيل عملية تقييم الأصول والخصوم كونها تعتمد على المستندات الأصلية مثل الفواتير وعقود الشراء، مما يجعل عملية التقييم أكثر موثوقية من التقديرات الذاتية.

مثال

إذا اشترت شركة قطعة أرض بمبلغ 60.000 دج في سنة 2015، فإن هذه الأرض ستسجل في الدفاتر المحاسبية بتكلفتها الأصلية 60,000 دج، حتى لو ارتفعت قيمتها السوقية إلى 90,000 دج في سنة 2025.

- **مبدأ التحقق (الاعتراف بالإيراد):**

هو أحد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحدد متى وكيف يجب الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية، حيث ينص هذا المبدأ على ضرورة الاعتراف بالإيراد عندما يتم تحقيقه أو اكتسابه، أي عندما تقوم المؤسسة ببيع بضاعة أو تقديم خدمة، أو عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية للمؤسسة مستقبلاً (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 16).

مثال

إذا قامت مؤسسة ببيع بضاعة لزبون في 28/12/2024، غير أن عملية تسليم البضاعة ستكون في 12/01/2025، فإن الإيراد يسجل في الفترة المحاسبية المنتهية في 31/12/2024، لأن عملية البيع اكتملت في تلك الفترة، بغض النظر عن موعد استلام الزبون للبضاعة.

- مبدأ الثبات (التجانس):

ينص هذا المبدأ ضرورة التزام المؤسسة باستخدام نفس الطرق والإجراءات المحاسبية خلال الفترات المالية (الدورات المحاسبية) المتتالية، بهدف ضمان إمكانية مقارنة البيانات المالية بين الفترات المختلفة، مما يساعد المستخدمين على تقييم الاتجاهات المالية وتحليل الأداء المالي بشكل دقيق (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 19)، مما يسمح بتعزيز ثقة المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، كون الالتزام بهذا المبدأ يسمح بالحد من التلاعب في هذه الأخيرة، من خلال منع المؤسسات من تغيير الطرق والإجراءات المحاسبية بشكل متكرر لتحقيق أهداف غير مشروعة، مثل تضخيم الأرباح أو تقليصها.

مثال

إذا طبقت المؤسسة طريقة الاهتلاك الخطي لتثبيتاتها " خلال السنة المالية 2024، فيجب عليها الاستمرار باستخدام هذه الطريقة في السنة المالية 2025، ما لم يكن هناك سبب منطقي ومبرر لتغيير الطرق المحاسبية، مثل تغييرات في القوانين المتعلقة بطرق الاهتلاك أو معايير المحاسبة الدولية، كون تغيير طريقة الاهتلاك سيؤدي الى اختلاف في نتيجة السنة المالية لسنة 2025 ليس بسبب النمو أو تطور نشاط المؤسسة ولكن بسبب تغيير طريقة الاهتلاك وبالتالي لا يمكن تقييم نمو المؤسسة بشكل دقيق في سنة 2025 بالمقارنة مع سنة 2024.

- مبدأ استقلالية الدورات:

ينص هذا المبدأ على ضرورة فصل النتائج المالية لكل دورة محاسبية عن الأخرى، بحيث يتم تحديد الإيرادات والأعباء والنتيجة النهائية لكل فترة مالية (عادةً سنة مالية) بشكل مستقل. (بن سعيد ، 2018، صفحة 41)، ويتمثل الهدف الأساسي من ذلك في ضمان الدقة في تقييم أداء المؤسسة خلال كل فترة، وتجنب تداخل العمليات المالية بين فترات مختلفة، مما يسهل عملية المقارنة بين النتائج المالية عبر الدورات المتعاقبة وتحديد مسؤولية الإدارة عن النتائج المالية لكل دورة بشكل منفصل.

مثال

في حال قيام المؤسسة بتسديد فاتورة الكهرباء الخاصة بالفترة من 2024/12/01 الى 2025/02/28 يتم فصل أعباء الكهرباء الخاصة بشهر ديسمبر 2024 عن عبء الكهرباء الخاص بشهري جانفي وفيفري 2025 وذلك وفقاً لمبدأ استقلالية الدورات، حيث يتم تسجيل عبء شهر ديسمبر 2024 ضمن الاعباء الخاصة بهذه السنة، بينما يتم تسجيل عبء شهري جانفي وفيفري ضمن الأعباء الخاصة بسنة 2025.

- مبدأ الحيطة والحذر:

ينص هذا المبدأ على ضرورة تجنب المبالغة في تقدير عناصر الأصول (الممتلكات) والإيرادات (الأرباح)، وعدم التقليل من تقدير الخصوم (الالتزامات) والأعباء (المصروفات)، وبعبارة أخرى يجب الاعتراف بالخسائر (الأعباء المحتملة) بمجرد توقعها، في حين يجب عدم الاعتراف بالأرباح المحتملة الا اذا تحققت فعلياً (بوريش، 2020، صفحة 8)، ويسمح تطبيق هذا المبدأ بتجنب تقديم صورة مضللة عن الوضع المالي للمؤسسة من خلال

المبالغة في تقدير الأصول أو الإيرادات من جهة، والاستعداد للمخاطر المحتملة من خلال الاعتراف بالخسائر المحتملة قبل حدوثها فعلياً من جهة أخرى، الأمر الذي من شأنه تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم صورة واقعية ومتحفظة عن الوضع المالي للمؤسسة، وبالتالي تعزيز دور هذه القوائم في عملية اتخاذ قرارات حكيمة وتجنب التفاؤل الزائد الذي قد يؤدي إلى قرارات غير صائبة.

مثال

في حال وجود نزاع قضائي بين المؤسسة والغير، ووجود احتمال خسارة القضية وتقديم تعويضات مالية مثلاً عند نطق بالحكم، يجب على المؤسسة تخصيص مؤونة للخسائر المحتملة وتسجيلها في القوائم المالية، حتى لو لم يتم حسم القضية بشكل نهائي.

وفي حال وجود احتمال انخفاض القيمة السوقية لمخزونات المؤسسة، يجب عليها تخصيص مؤونة للمخزونات وتسجيل الخسارة المحتملة في حال بيعها في المستقبل في القوائم المالية، وذلك قبل اتمام عملية البيع وتحقيق الخسارة فعلياً.

- مبدأ الإفصاح التام:

ينص هذا المبدأ على ضرورة تضمين القوائم المالية لجميع المعلومات الهامة التي قد تؤثر على قرارات مستخدمي هذه القوائم، سواء كانت هذه المعلومات كمية (أرقام/ الميزانية، جدول النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغيرات الأموال الخاصة) أو وصفية (إيضاحات/ الملاحق) (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 19)، مما يضمن أن جميع المعلومات الضرورية لعملية اتخاذ القرار متاحة للأطراف ذات العلاقة، الأمر الذي من شأنه تعزيز شفافية القوائم المالية وبالتالي ثقة مستخدمي هذه القوائم.

مثال

في حال قامت المؤسسة بتغيير إحدى الطرق المحاسبية مثل طريقة اهتلاك تثبيت معين لأسباب قانونية وموضوعية يجب الإشارة إلى ذلك في الملاحق من أجل تحديد أثر ذلك على نتيجة السنة المالية الحالية بالمقارنة مع السنوات السابقة والإجابة عن السؤال التالي:

✓ التغيير في النتيجة بسبب نمو أو تدهور نشاط المؤسسة أو بسبب تغيير طريقة الاهتلاك؟

- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف:

ينص هذا المبدأ على ضرورة مقابلة الإيرادات التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة بالمصروفات التي تم إنفاقها لتحقيق هذه الإيرادات في نفس الفترة، الهدف من هذا المبدأ هو تحديد صافي الربح أو الخسارة بشكل دقيق للفترة المالية (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 18)، مما يسمح بتحديد الأداء المالي الحقيقي عن طريق قياس الربحية الحقيقية للمؤسسة من خلال الربط بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها.

مثال

إذا قامت المؤسسة ببيع منتجات تامة بقيمة 100.000 دج في شهر مارس، وكانت تكلفة إنتاج هذه المنتجات (المصروفات، تكاليف الإنتاج) 60,000 دج، فإن الإيرادات (100.000 دج) تقابل بالمصروفات (60.000 دج) في نفس الفترة لتحديد صافي الربح وهو 40.000 دج.

- مبدأ الأهمية النسبية:

ينص هذا المبدأ على أن الإفصاح عن المعلومة في القوائم المالية يتوقف على أهميتها النسبية، حيث يمكن تجنب تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر الأقل أهمية، (بوريش، 2020، صفحة 8) بمعنى أنه ليس من الضروري تسجيل جميع العمليات والمعلومات بدقة متناهية، بل يجب التركيز على تسجيل وعرض المعلومات التي تعتبر مهمة بما يكفي للتأثير على قرارات مستخدمي القوائم، وتقييم الوضع المالي وأداء المؤسسة.

مثال

في حال قيام المؤسسة بشراء سلة مهملات بقيمة 1.000 دج، فإنه ليس من الضروري تسجيل هذه السلة كأصول ثابتة وإهلاكها على مدى عدة سنوات، بالرغم من بقائها في المؤسسة لعدة سنوات، وبدلاً من ذلك يمكن اعتبار تكلفة هذه السلة كعبء وتسجيلها كمصروفات في نفس الفترة نظراً لتدنى قيمة هذه السلة.

- مبدأ عدم المقاصة:

ينص هذا المبدأ على عدم جواز المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم أو بين حسابات الإيرادات والأعباء، بعبارة أخرى يجب عرض الأصول والخصوم، والإيرادات والأعباء بشكل منفصل في القوائم المالية (عسلي، 2018، صفحة 14)، بحيث لا يمكن دمجها أو تقليل قيمتها عن طريق خصم مبلغ من حساب آخر، بمعنى آخر لا يجوز للمؤسسة أن تقوم بتخفيض قيمة الأصل عن طريق خصم مبلغ من الخصوم المقابلة، أو عرض الإيرادات مطروحة منها الأعباء المتعلقة بها، وتطبيق هذا المبدأ يسمح بتقديم صورة دقيقة عن الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء، مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية تحليل البيانات المتضمنة فيها والمتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة وأدائها.

مثال

في حال إيداع المؤسسة لوديعة في بنك معين واقتضت مبلغ من نفس البنك، يجب تسجيل الوديعة بقيمتها الكاملة في جانب الأصول والقرض في جانب الخصوم بقيمته الكاملة بشكل منفصل عن بعضهما، حيث وتطبيقاً لمبدأ عدم المقاصة لا يجوز إجراء مقاصة بين الوديعة والقرض وعرض الصافي فقط في الميزانية.

- مبدأ الموضوعية:

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة تسجيل العمليات المالية استناداً إلى مستندات ثبوتية (مثل فواتير البيع والشراء)، أي أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مدعومة بأدلة وقرائن موضوعية ومستقلة، بمعنى آخر يجب أن تكون المعلومات قابلة للتحقق من قبل طرف ثالث دون تحيز أو تأثير من آراء شخصية أو تقديرات ذاتية،

وعليه نستنتج أن مبدأ الموضوعية يعني ضرورة تسجيل العمليات المالية بناءً على معلومات واقعية ومستندات موثوقة، وليس على آراء شخصية أو تقديرات ذاتية (مشكور العامري و الزلزلي، 2020، صفحة 18)، مما يسمح بالحد من تأثير التحيزات الشخصية في إعداد التقارير المالية، مما يجعلها أكثر حيادية وموضوعية، وهذا ما يتيح للمدققين والمراجعين التحقق من صحة العمليات المالية المسجلة من خلال فحص المستندات الأصلية.

مثال

عند تسجيل عملية بيع أو شراء، يجب الاعتماد على الفاتورة الأصلية التي تتضمن تفاصيل المعاملة التجارية (مثل الكمية والسعر وتاريخ العملية)، وليس على تقديرات شفوية أو غير موثوقة.

- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

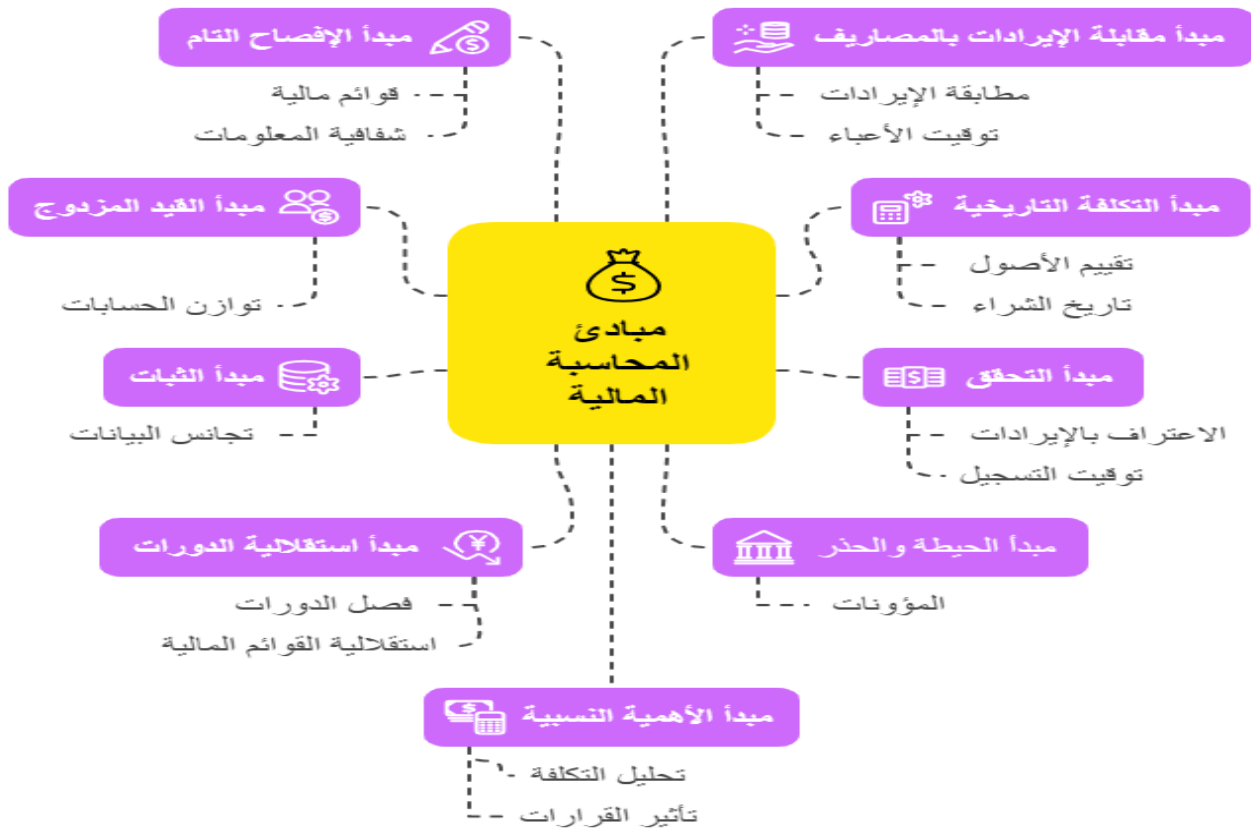
ينص هذا المبدأ على أن المحاسبة يجب أن تعكس الجوهر الاقتصادي للعمليات والمعاملات المالية بدلاً من التركيز فقط على شكلها القانوني أو الظاهري، بمعنى آخر، يجب تسجيل العمليات وتقييمها بطريقة تعكس آثارها الاقتصادية الحقيقية، حتى لو كانت هذه الآثار تتعارض مع الشكل القانوني للعملية (بوريش، 2020، صفحة 8)، ويضمن تطبيق هذا المبدأ أن القوائم المالية تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، مما يزيد من مصداقية القوائم والتقارير المالية وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ قرارات اقتصادية بناءً على معلومات تعكس الجوهر الحقيقي لعمليات المؤسسة.

مثال

إذا قامت المؤسسة باستئجار أصل بموجب عقد إيجار يبدو من الناحية القانونية كإيجار تشغيلي، غير أن شروط العقد تنقل بشكل كبير جميع مخاطر ومزايا الأصل إليها، فيجب على المؤسسة في هذه الحالة تسجيل هذا الإيجار كإيجار تمويلي وتسجيل الأصل المستأجر كتثبيت في قوائمها المالية رغم أنها لا تمتلكه من الناحية القانونية، لأن الواقع الاقتصادي يشير إلى أن المؤسسة قد حصلت على السيطرة على الأصل.

ويمكن تلخيص المبادئ المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم (8): مبادئ المحاسبة المالية



المصدر من اعداد الأستاذة بالاستناد على عدة مراجع

أسئلة نظرية مرفقة بالإجابات النموذجية

1. ما أقدم دليل على وجود المحاسبة في الحضارات القديمة؟
الجواب 1: اكتشف في قانون حمورابي (2284 ق.م) تسجيل للبضائع يشمل: الكمية، تاريخ الاستلام، اسم المستفيدين، ومكان الإيداع، مما يعد أقدم نظام محاسبي معروف.
2. من هو لوكا باشيولي، وما إسهاماته في المحاسبة؟
الجواب 2: هو عالم رياضيات إيطالي نشر كتابًا عام 1494م يشرح فيه مبدأ القيد المزدوج، الذي أصبح أساس المحاسبة الحديثة.
3. كيف ساهم الذكاء الاصطناعي في تحويل المحاسبة حديثاً؟
الجواب 4: أدى إلى أتمتة المهام الروتينية (مثل التسجيل والمطابقة)، وتحليل البيانات عبر التعلم الآلي، مما رفع دقة المعلومات وقلل التكاليف.
4. فيما تتمثل إسهامات الحضارة الإسلامية في المحاسبة؟

الجواب 5: استخدام طريقة المدين والدائن قبل ظهورها في أوروبا، تطوير أنظمة مالية مرتبطة بالزكاة والخراج، تأليف مخطوطات محاسبية مثل "رسالة فلكية كتاب السياقات" عام 1363م.

5. ما أبرز المراحل التاريخية لتطور المحاسبة؟

الجواب 6: تتمثل أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المحاسبة في:

✓ الحضارات القديمة: تسجيل بسيط للمعاملات (كالرومان والبابليين).

✓ 1494م: ظهور القيد المزدوج مع لوكا باشيولي.

✓ الثورة الصناعية: محاسبة التكاليف وشركات الأموال.

✓ القرن العشرين: المعايير الدولية مثل (IFRS)

✓ القرن الحادي والعشرين: الذكاء الاصطناعي والتحول الرقمي.

7. ما الدليل على تقدم المحاسبة في الحضارة الإسلامية؟

الجواب 7: استخدامهم لدفاتر الحسابات المتطورة، وربطها بأنظمة الزكاة والخراج، وإنتاج مؤلفات مثل مخطوطة ابن محمد عام 1363م.

8. كيف ارتبطت المحاسبة بالعلوم الإسلامية الأخرى؟

الجواب 8: ارتبطت المحاسبة بالعلوم الإسلامية بسبب علاقتها المباشرة بعلم الفرائض (توزيع الميراث، الزكاة والخراج)، مما دفع الدولة الإسلامية لاعتماد الأساليب الرياضية لتحديد النصاب وغيرها من الالتزامات الدينية، الأمر الذي أدى إلى الدقة في التسجيل المالي.

9. انطلاقاً مما تم تقديمه في المحاضرة حدد تعريفاً للمحاسبة؟

الجواب 9: المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم على قياس وتوصيل البيانات الاقتصادية ذات الطبيعة المالية، بهدف توفير معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

10. من خلال تعريفات المحاسبة المقدمة في المحاضرة استنتج كيف تساهم المحاسبة في تحقيق الشفافية المالية؟

الجواب 10: تساهم المحاسبة في تحقيق الشفافية المالية من خلال:

- تسجيل العمليات المالية وكذا الإيرادات والاعباء وبالتالي تحديد نتيجة السنة المالية بدقة.
- تحديد كل من ممتلكات المؤسسة (أصولها) والتزاماتها اتجاه الغير (خصومها).

أسئلة للتقويم

- عرّف المحاسبة العمومية مع ذكر هدفها الرئيسي.
- ما المقصود بـ المحاسبة الوطنية؟ وما المؤشرات الاقتصادية التي تقيسها؟
- اشرح بمثال واحد أهمية المحاسبة القطاعية (الخاصة).
- كيف تختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية من حيث المستخدمين؟

- ما دور محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية؟
- قارن بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الوطنية من حيث:
 - ✓ نطاق التطبيق.
 - ✓ الجهات المستفيدة.
- ✓ ما أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف؟
- لماذا تُعتبر المحاسبة المالية إلزامية بينما المحاسبة الإدارية اختيارية؟
- إذا كانت إحدى الجامعات الحكومية تسجل ميزانيتها السنوية، أي نوع محاسبة تستخدم؟ وضح إجابتك.
- كيف يمكن لبنك تجاري الاستفادة من المحاسبة القطاعية؟
- ما الأدوات التي قد تستخدمها إدارة شركة ما في المحاسبة الإدارية لخفض التكاليف؟
- لماذا تُعد المحاسبة الوطنية أداة حيوية للحكومات؟
- كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحسين جودة المنتجات؟
- ما التحديات التي قد تواجه تطبيق المحاسبة العمومية في البلدان النامية؟
- اختر الإجابة النموجية
 - أي من الأنواع التالية يهتم بقياس الناتج المحلي الإجمالي؟
 - أ) المحاسبة المالية
 - ب) المحاسبة الوطنية
 - ج) المحاسبة الإدارية
 - د) محاسبة التكاليف
- أي نوع محاسبة يعد الأكثر ملاءمة لاتخاذ قرار إيقاف منتج غير مربح؟
 - أ) المحاسبة العمومية
 - ب) محاسبة التكاليف
 - ج) المحاسبة الوطنية
 - د) المحاسبة القطاعية
- أجب بصحيح أو خطأ
 - المحاسبة الوطنية تركز فقط على القطاع العام. (....)
 - المحاسبة الإدارية توفر معلومات للمستثمرين الخارجيين (.....)
 - محاسبة التكاليف جزء من المحاسبة الإدارية. (.....)

المحور الثاني:

مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

أولاً: محتوى المحور

- التدفقات وأنواعها؛
 - الحساب والقيد المزدوج؛
 - المستندات المحاسبية؛
 - مراحل الدورة المحاسبية (ذكر المراحل باختصار)
- ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- التعرف على مفهوم التدفقات المالية وأهميتها في المحاسبة
- التمييز بين أنواع التدفقات المالية (النقدية وغير النقدية)
- تحديد الفرق بين التدفقات الداخلة والخارجة
- توضيح مفهوم الحساب وأهميته
- تصنيف أنواع الحسابات الرئيسية (أصول، خصوم، إيرادات، مصروفات)
- القدرة على تطبيق مبدأ القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية
- حل الأمثلة العملية على القيود المحاسبية
- التعرف على أنواع المستندات المحاسبية الأساسية
- القدرة على وصف خصائص المستندات المحاسبية
- شرح أهمية المستندات في الإثبات المحاسبي
- التعرف على مراحل الدورة المحاسبية بالترتيب وشرح كل مرحلة على حدى
- تحليل أهمية كل مرحلة في النظام المحاسبي

التمهيد

وفقاً لما تم تناوله في المحور الأول الذي اكتشفنا فيه أن المحاسبة تشكل لغة الأعمال التي تسجل وتحلل التدفقات من وإلى المؤسسة، سواء كانت تدفقات مادية أو نقدية، والتي تصنف وفقاً لطبيعتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية، وتعتمد هذه العملية على تسجيل هذه التدفقات في حسابات وفقاً لمبدأ القيد المزدوج القائم على تحقيق التوازن بين طرفي المعاملة (مدين ودائن) لضمان دقة القوائم المالية، ولا يمكن تسجيل أي عملية إلا بوجود المستندات المحاسبية (كالفواتير والإيصالات) التي توثق العمليات وتعد أساساً للرقابة القانونية وذلك تطبيقاً لمبدأ الموضوعية، وتتمر عملية التسجيل المحاسبي بمراحل منظمة تسمى الدورة المحاسبية، بدءاً من تحليل المعاملات، ومروراً بالتسجيل في الدفاتر، ووصولاً إلى إعداد التقارير المالية.

وسنحاول من خلال هذا المحور شرح أهم المفاهيم النظرية والإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل التدفقات بكل أنواعها والتعرف على مراحل العمل المحاسبي خلال الدورة المحاسبية السنوية.

أولاً: التدفقات وأنواعها

الدفعات (Les flux) هي الحركات والعمليات الناتجة عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتشمل هذه الدفعات انتقال السلع والخدمات، الأموال، والمعلومات بين المؤسسة والبيئة المحيطة بها سواء داخلياً أو خارجياً.

1. مفهوم التدفقات

- **تعريف التدفق:** الدفعات (Les flux) هي الحركات والعمليات الناتجة عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتشمل هذه الدفعات انتقال السلع والخدمات، الأموال، والمعلومات بين المؤسسة والبيئة المحيطة بها سواء داخلياً أو خارجياً، ويمكن توضيح أهم عناصر بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية في الشكل التالي (بوزيدي ، 2019، صفحة 6):

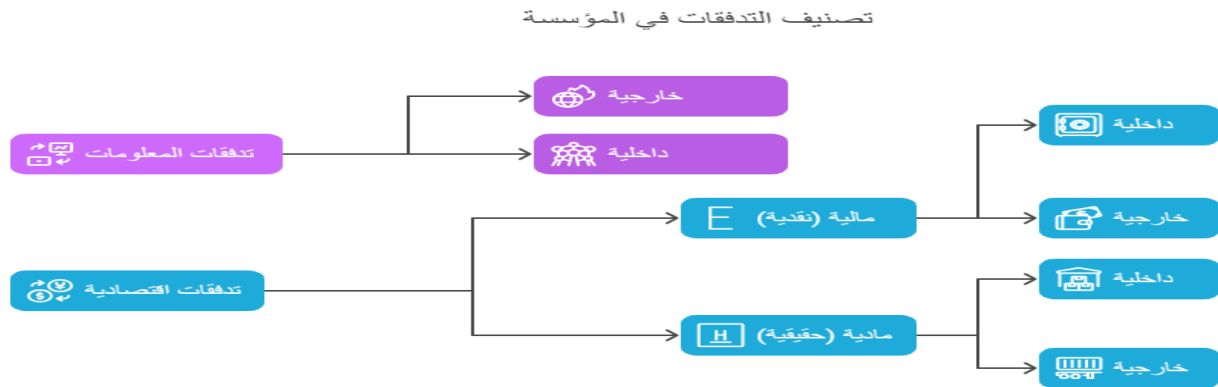
الشكل رقم (9): عناصر المحيط المؤسسة الداخلي والخارجي



المصدر: من اعداد الأستاذة

- **تصنيف التدفقات :** يمكن تصنيف التدفقات إلى نوعين رئيسيين، تدفقات معلومات وتدفقات اقتصادية (حركات قيم) وتكون إما داخلية أو خارجية كما يوضح المخطط التالي:

الشكل رقم (10): أنواع التدفقات



المصدر: من اعداد الاستاذة

✓ تدفقات المعلومات

التدفق المعلوماتي هو عملية نقل البيانات داخل المؤسسة أو بينها وبين الأطراف المتعاملة معها، يمكن أن يكون هذا التدفق داخلياً كإصدار تعليمات للموظفين أو نشر إعلان حول موضوع محدد، أو خارجياً مثل إرسال طلب شراء أو قائمة أسعار المنتجات إلى أحد العملاء، ومن الجدير بالذكر أن هذا التبادل المعلوماتي لا ينشأ عنه أي أثر مالي على حسابات المؤسسة، وبالتالي لا يستدعي أي قيد محاسبي (عسلي ، 2018، صفحة 22) وعليه فإن:

- **تدفق المعلومات الداخلية :** تعني انتقال المعلومات داخل المؤسسة أي هي تلك التي تتم داخل المؤسسة ولا يوجد فيها طرف خارجي مثل تبادل المعلومات بين مختلف المصالح والاقسام (التعليمات، التقارير) (بوريش، 2020، صفحة 19)

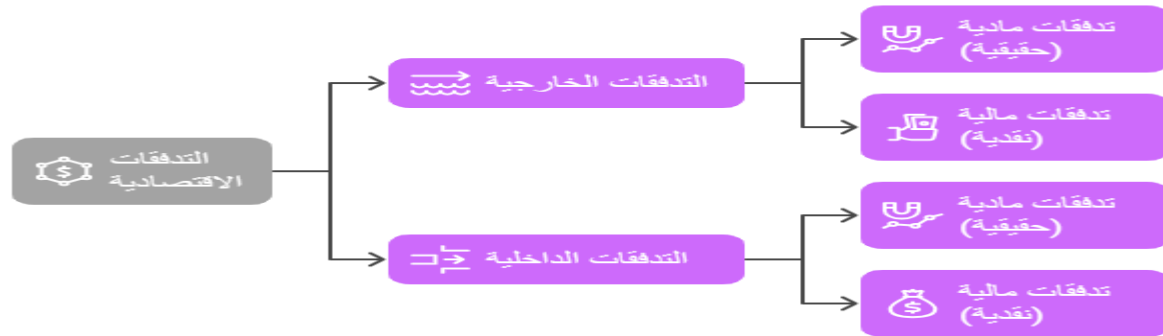
- **تدفق المعلومات الخارجية:** انتقال المعلومات بين المؤسسة والغير أي هي تلك التي تتم بين المؤسسة وطرف خارجي مثل تبادل المعلومات بين المؤسسة ومورديها كإرسال طلبية لشراء سلعة معينة.

✓ تدفقات اقتصادية

هي حركة القيم داخل المؤسسة أو بين المؤسسة و الغير و تكون داخلية مثل إخراج مواد أولية من المخزن إلى ورشات الإنتاج، أو خارجية مثل تسديد مبلغ للموردين أو استلام بضاعة مشتراة، (عسلي ، 2018، صفحة 22) ويتميز هذا النوع من التدفقات بكونه يحدث أثر مالي يستوجب القيام بالتسجيل المحاسبي مناسب، وينقسم هذا النوع من التدفق إلى تدفقات حقيقية مادية وهي حركة السلع (البضاعة، مواد أولية، منتجات) أو

خدمات من طرف إلى آخر تكون داخلية أو خارجية، و تدفقات مالية (نقدية) وهي حركة الأموال من نقود وشيكات وحركة الديون في العمليات على الحساب، وعليه يمكن توضيح تصنيفات التدفقات الاقتصادية في المخطط التالي:

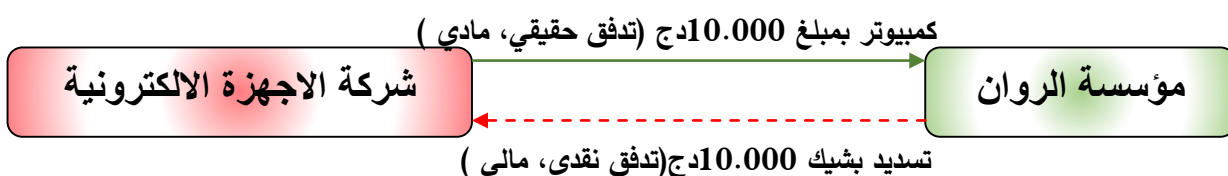
الشكل رقم (11): التدفقات الاقتصادية



المصدر: من اعداد الاستاذة

نلاحظ من خلال المخطط أعلاه أن التدفقات الاقتصادية تنقسم الى:

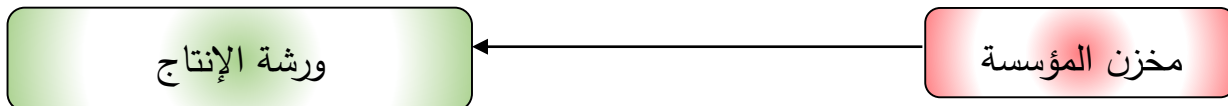
- **تدفقات اقتصادية داخلية:** وهي حركة قيم داخل المؤسسة مثل اخراج المواد الأولية من المخزن الى الورشة أو تحويل مبالغ مالية من رصيد المؤسسة بالبنك الى الصندوق.
- **تدفقات اقتصادية خارجية:** وهي حركة القيم بين المؤسسة والغير مثل تسليم بضاعة للزبون أو استلام بضاعة من المورد أو تسديد فاتورة الكهرباء.... الخ؛
- **التدفقات الاقتصادية الحقيقية أو المادية:** وهي حركة السلع (بضائع، مواد أولية... الخ) او خدمات (نقل، تأمينات.... الخ) (عسلي ، 2018، صفحة 22)؛
- **التدفقات الاقتصادية المالية أو النقدية:** حركة الأموال من نقود سائلة أو شيكات وكذلك حركة الديون في حالة الدفع الآجل او العمليات على الحساب (مايدة ، 2022، صفحة 28).
- **التدفقات ومقابلها**
- **حالة التدفق الخارجي:** كل عملية تتم بين المؤسسة والغير تحلل إلى تدفقين اقتصاديين خارجيين، متساويين في القيمة ومتعاكسين في الاتجاه، أحدهما يكون تدفقا حقيقيا والآخر تدفقا ماليا، وفي حالة المقايضة يكون كلا التدفقين حقيقيا.
- **مثال:**
- اشترت مؤسسة الروان كمبيوتر بشيك بنكي ب 10.000 دج من شركة الأجهزة الإلكترونية على الحساب.



- **حالة التدفق الداخلي:** كل عملية تتم بين مصالح وأقسام المؤسسة تحلل إلى تدفق اقتصادي واحد، ويمكن أن يكون تدفق نقدي (مالي) أو تدفق حقيقي (مادي).
مثال:

تم اخراج 50 كلغ السكر من المخزن وتحويلها الى ورشة الانتاج (القيمة الوحديية 100 دج)

تحويل 50 كلغ سكر بقيمة 100 دج للكلغ من المخزن الى ورشة الانتاج (تدفق حقيقي، مادي)



- معيار التمييز بين التدفقات الخارجية والداخلية

تجدر الإشارة الى ان معنى التدفق الداخلي هنا هو الذمة المالية للمؤسسة وليس المقصود هنا داخل المؤسسة، مثلاً في حال تسديد أجور العمل ظاهرياً التدفق داخلي كون العمال متواجدون داخل المؤسسة غير ان المبالغ المدفوعة كأجور في الحقيقة انتقلت من الذمة المالية للمؤسسة الى الذمة المالية لعمالها وبالتالي التدفق خارجي، كما ان سحب مبلغ من حساب المؤسسة البنكي ووضعه في الصندوق ظاهرياً التدفق خارجي لان البنك طرف خارجي لكن في الحقيقة السحب تم من أموال المؤسسة في البنك أي من ذمتها المالية وتم وضعها في صندوق المؤسسة أي ان المبلغ لم يخرج من الذمة المالية للمؤسسة وبالتالي التدفق داخلي، وعليه نستنتج ان معيار التفرقة بين التدفق الخارجي والداخلي هو أثر التدفق على الذمة المالية للمؤسسة.

1- العناصر الضرورية في أي تدفق من أجل التسجيل المحاسبي:

يقوم مبدأ التسجيل المحاسبي للتدفقات الاقتصادية على تحليل التدفق بحيث تبرز مكوناته المتمثلة في نقطة انطلاقه ونقطة وصوله وبالتالي تحديد اتجاهه، تاريخ التدفق، وقيمة التدفق وعليه فإن العناصر الواجب توفرها في أي تدفق أثناء التسجيل المحاسبي له هي (عسلي ، 2018، صفحة 22):

- **مصدر التدفق:** يمثل نقطة انطلاق التدفق الاقتصادي
- **استخدام التدفق:** يمثل نقطة وصول التدفق الاقتصادي
- **وصف التدفق:** يتضمن كل تدفق العناصر التالية:

✓ **اتجاه التدفق:** لكل تدفق نقطة انطلاق (بداية) ونقطة وصول (نهاية).

✓ **قيمة التدفق:** كل التدفقات لها قيمة معينة تتمثل في القيمة النقدية لها، وهذه القيمة تستخدم فيها وحدة نقدية موحدة بين جميع التدفقات هي الوحدة النقدية للبلد المتمثلة في الدينار فحركة السلع أو الخدمات تقيم بالنقود.

✓ **تاريخ التدفق:** كل تدفق سواء كان خارجياً أو داخلياً وسواء كان حقيقياً أو مالياً يحدث في تاريخ معين يدعى (تاريخ العملية) وهو التاريخ الذي حدث فيه هذا التدفق.

مثال: بتاريخ 2024/02/13 اشترت مؤسسة الروان قطعة أرض بمبلغ 25.000 دج عن بشيك بنكي رقم 12850.

تحليل العملية:

- **مصدر التدفق:** الحساب البنكي لأنه مصدر التدفق أي نقطة الانطلاق.
- **استخدام التدفق:** الأراضي حيث تم استخدام أموال المصدر (البنك) لحيازة قطعة أرض.
- **وصف التدفق:**

✓ **اتجاه التدفق:** من البنك الى أراضي.

✓ **قيمة التدفق:** 25.000 دج (ثمن الأرض).

✓ **تاريخ التدفق:** 2024/02/13 (تاريخ العملية).

2- تمرين شامل حول تمثيل التدفقات الاقتصادية:

يمكن تمثيل التدفقات الاقتصادية إما في شكل أو جدول.

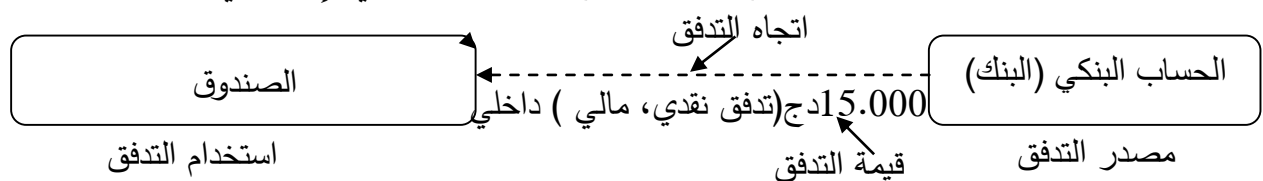
لدينا العمليات التالية:

- العملية الأولى: في 2024/01/12 سحبت مؤسسة الروان مبلغ 15.000 دج من حسابها البنكي وقامت بإيداعه في الصندوق بشيك رقم 12851.
- العملية الثانية: في 2024/01/14 شراء بضاعة ب 10.000 دج نقدا فاتورة رقم 11.
- العملية الثالثة: في 2024/01/16 تحصيل مبلغ 6.000 دج نقدا من احد الزبائن وصل استلام رقم 16.
- العملية الرابعة: في 2024/01/18 تسديد مبلغ 30.000 دج لأحد الموردين بشيك بنكي رقم 12852.
- العملية الخامسة: في 2024/01/20 استلام طلبية من الزبون أنس.
- **المطلوب:** مثل العمليات في شكل مصدر تدفق، استخدام تدفق، وصف التدفق، ثم لخصها في جدول:

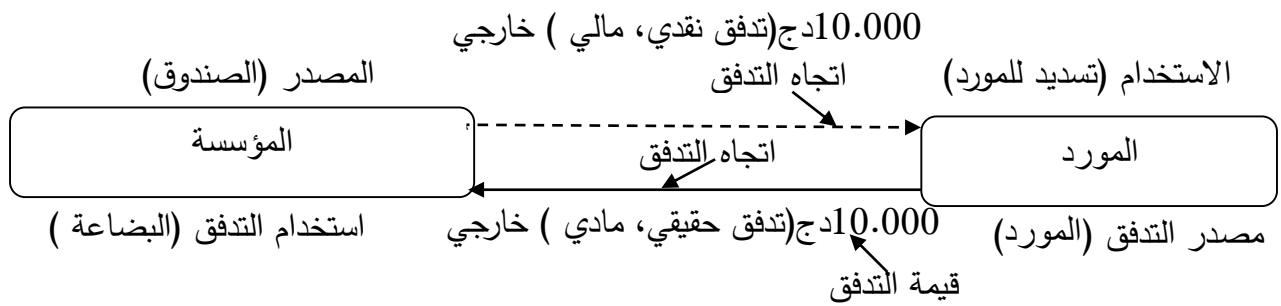
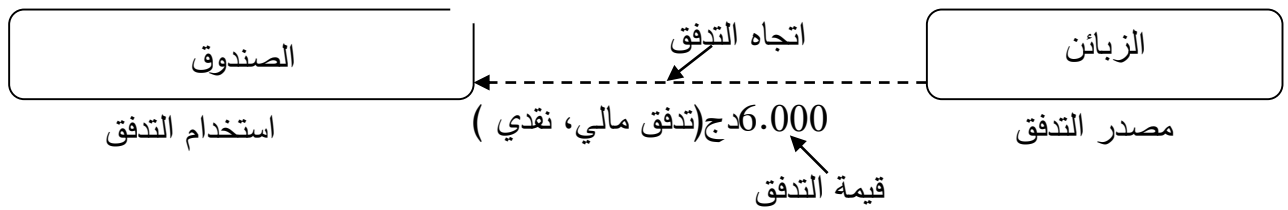
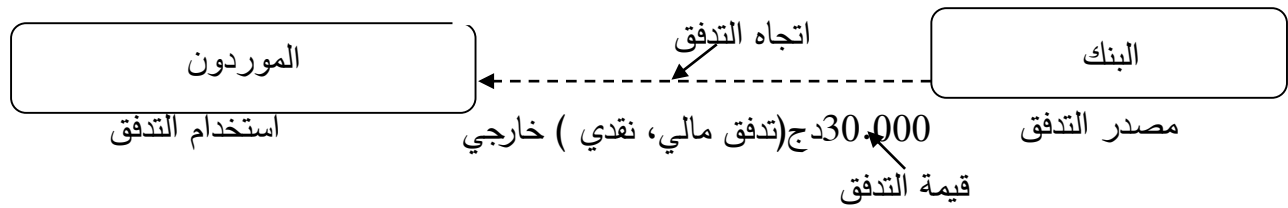
حل التمرين الشامل

- **تمثيل العمليات في شكل تدفقات اقتصادية**

العملية الأولى: سحب مؤسسة الروان لمبلغ 15.000 دج من حسابها البنكي وإيداعه في الصندوق



ملاحظة: تمثيل اتجاه التدفقات النقدية يكون بخط متقطع بينما يكون تمثيل التدفقات الحقيقية بخط متصل، وذلك للتمييز بينها.

العملية الثانية: شراء بضاعة بـ 10.000 دج نقداً**العملية الثالثة: تحصيل مبلغ 6.000 دج نقداً من أحد الزبائن****العملية الرابعة: تسديد مبلغ 30.000 دج لأحد الموردين بشيك بنكي****العملية الخامسة: استلام طلبية من الزبون أنس .**

لا يتم تمثيل هذه العملية لأنها لا تمثل تدفق اقتصادي بل هي عبارة عن تدفق للمعلومات حيث أن استلام طلبية من الزبون لا يترتب عليها أي أثر مالي أو مادي بل هي مجرد الحصول على معلومة مفادها رغبة الزبون في الشراء، دون نشوء أي التزام بين الطرفين.

تلخيص التدفقات في جدول:

العمليات	تاريخ التدفق	مصدر التدفق	استخدام التدفق	قيمة التدفق	اتجاه التدفق	سند الإثبات
الأولى	2024/01/12	الحساب البنكي	الصندوق	15.000	من البنك الى الصندوق	شيك رقم 12851
الثانية	2024/01/14	الموردون الصندوق	مخزون البضائع الموردون	10.000 10.000	من المورد لمخزون البضائع ومن الصندوق للمورد	فاتورة رقم 11
الثالثة	2024/01/16	الزبائن	الصندوق	6.000	من الزبائن الى الصندوق	وصل استلام رقم 16
الرابعة	2024/01/18	البنك	الموردون	30.000	من البنك الى المورد	شيك رقم 12852
الخامسة	لا تسجل لأنها تدفق معلوماتي فقط					

ثانياً: الحساب والقيد المزدوج

يعتبر الحساب أو دفتر الأستاذ من أهم الأدوات التي يعتمد عليها العمل المحاسبي، حيث يسمح بسجل كل العمليات المالية بشكل مفصل وفقاً لمبدأ القيد المزدوج، من خلال ضمان التوازن الدائم بين المبالغ الدائنة والمدينة مما يجعله قاعدة أساسية لترحيل القيود من اليومية الى القوائم المالية، حيث يسمح بتجنب الأخطاء في عمليات الترحيل وبالتالي ضمان صحة المعلومات الواردة في هذه القوائم، وسنحاول فيما يلي تسليط الضوء على مفهوم الحساب وأنواعه حسب النظام المحاسبي، أشكاله وميكانيزمات أو قواعد التسجيل في كل نوع من أنواع الحساب.

1- تعريف الحساب (دفتر الأستاذ)

يعرف الحساب على أنه أداة للتصنيف والترتيب، حيث يستخدم لتبويب أو تصنيف الأنواع المتجانسة من العمليات المالية، مما يجعله يختص بعملية معينة أو مجموعة من العمليات المتماثلة (عسلي ، 2018، صفحة

25)، على سبيل المثال شراء الأراضي يخصص له حساب خاص باسم "الأراضي" كما أن دفع الالتزامات أو قبض الحقوق بواسطة الشيكات البنكية يخصص لهما حساب "البنك"، حيث يستخدم نفس الحساب لعمليات النقدية المتعلقة بالبنك سواء تعلق الأمر بالتدفقات النقدية الداخلة (التحصيل) أو التدفقات الخارجة (التسديد)

كما يعرف من حيث وظيفته ودوره في العمل المحاسبي على أنه وثيقة مساعدة في عملية التسجيل المحاسبي، حيث يجمع كل الحسابات التي تأثرت بالعمليات المحاسبية، ويتم استخراج هذه الحسابات من دفتر اليومية مع استخراج الرصيد (ترصيد الحسابات في نهاية الدورة المحاسبية).

أما من الناحية الشكلية فيعرف الحساب على أنه عبارة عن جدول ذو طرفين، تسجل فيهما حركة التدفقات، مما يسمح بمتابعة حركة الذمة المالية، أو تحليل الأعباء والإيرادات وتحديد النتيجة، وينقسم هذا الجدول إلى:

- الجانب الأيمن ويسمى المدين: يسجل فيه غالباً أثر التدفقات عندما يكون هذا الحساب استخداماً؛
 - الجانب الأيسر ويسمى الدائن: يسجل فيه غالباً أثر التدفقات عندما يكون هذا الحساب مصدراً.
- وتطبيقاً لمبدأ القيد المزدوج تسجل كل عملية تقوم بها المؤسسة في حسابين على الأقل أحدهما يكون مدينياً والآخر دائن وفي حال التسجيل في أكثر من حسابين يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة مساوي للمبالغ الدائنة (زقيب ، 2024، صفحة 47)

ملاحظة هامة: الحساب أو دفتر الأستاذ غير إجباري من الناحية القانونية إلا أنه ضروري لضبط العمليات المحاسبية والتحقق من صحتها، وتعتبر عملية الترسيد الغرض الأساسي لاستخدام الحساب.

2- مدونة حسابات

الأصناف: تتضمن مدونة الحسابات 7 أصناف مرقمة من 1 إلى 7 وهي مقسمة إلى قسمين:

❖ حسابات الميزانية؛

❖ حسابات التسيير.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الطبقة	الأصناف
حسابات الميزانية	الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال
	الصنف 2: حسابات التثبيات أو القيم الثابتة
	الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
	الصنف 4: حسابات الغير
	الصنف 5: الحسابات المالية
حسابات التسيير	الصنف 6: حسابات الاعباء
	الصنف 7: حسابات المنتجات

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الحسابات تصنف الى نوعين:

- **حسابات الميزانية أو حسابات الذمة المالية):** وهذه الحسابات تظهر بجانب الأصول أو الخصوم في الميزانية، ومن الأمثلة على هذه الحسابات : الصندوق ، الأراضي، موردو المخزونات ، رأس المال، القروض البنكية، الاحتياطات... ويشمل هذا النوع من الحسابات (حسابات الميزانية) المجموعات من 1 الى 5 .
- **حسابات التسيير أو الاستغلال:** وتضم حسابات التسيير حسابات النواتج (مثل مبيعات البضاعة، مبيعات المنتجات والنواتج المالية...الخ) وحسابات المصاريف أو الأعباء (مثل البضائع المستهلكة، مصاريف الصيانة، وأجور المستخدمين...الخ) وتستخدم هذه الحسابات في إعداد حساب النتائج، بتحديد نتيجة الدورة من خلال التي تظهر في الميزانية الختامية للسنة المالية في حساب 12، وتضم هذه الحسابات المجموعتين 6 الأعباء و7 النواتج.

3- شكل الحساب

هناك عدة أشكال من الحساب ويمكن توضيحها فيما يلي:

- الشكل العادي

عمليا هو غير مستخدم، ويكون كالتالي :

التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
المجموع			المجموع		

- شكل الأعمدة المتوائمة

الشكل ذو الأعمدة المتوائمة أو المتلاصقة وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما يتضح من الشكل التالي :

التاريخ	البيان	المبالغ
		مدينة
		دائنة
المجموع		

- شكل الحرف T

من أجل تسهيل وتبسيط عملية دراسة الحسابات وربحا للوقت يتم الاعتماد عادة على استخدام الحساب على شكل حرف T كما هو مبين في الشكل التالي:

مدین	ح/.....	دائن

4- ميكانيزمات (قاعدة) التسجيل في الحسابات

➤ حسابات الميزانية (1-5)

❖ حسابات الأصول

كل حسابات الأصول (الاصناف 2،3،4،5) تفتح وتزيد من الجانب المدين وتنقص من الجانب الدائن

حسب الشكل التالي:

مدین	ح/.....	دائن
(+)		(-)

مثال: حساب البنك

كان رصيد البنك في أول المدة مدين 100.000 دج

- قامت المؤسسة بتسديد مبلغ 30.000 دج للمورد كريم بشيك بنكي

- كما استلمت المؤسسة شيك بمبلغ 10.000 دج من الزبون محمد

سجل العمليات في حساب البنك

الحل

- بما أن حساب البنك من حسابات الاصول التي عادة ما تكون ارصدها مدينة نسجل الرصيد الابتدائي في الجانب

المدين؛

- تسديد مبلغ 30.000 دج للمورد كريم بشيك بنكي معناه رصيد المؤسسة بالبنك ينقص لذلك نسجل المبلغ في

الجانب الدائن من حساب البنك مع تسجيل نفس المبلغ في الجانب المدين لحساب الموردين.

- عند استلام شيك بمبلغ 10.000 دج من الزبون محمد فإن رصيد المؤسسة في البنك يزيد لذلك نسجل المبلغ في

الجانب المدين لحساب البنك مع تسجيل نفس المبلغ في الجانب الدائن لحساب الزبائن.

وعليه يكون التسجيل في حساب البنك كما يلي:

ح/البنك 512		مدين
دائن		
(-) 30.000	100.000	(+)
	10.000	

بعد التسجيل نستنتج أن حساب البنك نقص بقيمة المبلغ المسدد للمورد أي بـ 30.000 دج

وزاد بقيمة المبلغ المحصل من الزيون أي بـ 10.000 دج

❖ حسابات الخصوم (4،1)

كل حسابات الخصوم (الاصناف 4،1) تزيد من الجانب الدائن وتنقص من الجانب المدين حسب الشكل

التالي:

دائن	ح/.....	مدين
(+)		(-)

مثال: حساب الموردين

حسب المثال السابق نفرض أن رصيد الموردين في أول المدة دائن بـ 75.000 دج

- قامت المؤسسة بتسديد مبلغ 30.000 دج للمورد كريم بشيك بنكي

- كما قامت بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ 15.000 دج

سجل العمليات في حساب الموردين

الحل

- بما أن حساب الموردين من حسابات الخصوم التي عادة ما تكون ارصدها دائنة نسجل الرصيد الابتدائي في

الجانب الدائن؛

- تسديد مبلغ 30.000 دج للمورد كريم بشيك بنكي معناه الدين اتجاه المورد ينقص لذلك نسجل المبلغ في الجانب

المدين لحساب الموردين مع تسجيل نفس المبلغ في الجانب الدائن لحساب البنك.

- شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 15.000 دج معناه أن الدين اتجاه الموردين زاد لذلك نسجل المبلغ في الجانب

الدائن لحساب الموردين مع تسجيل نفس المبلغ في الجانب المدين لحساب مشتريات بضائع.

وعليه يكون التسجيل في حساب الموردين كما يلي:

مدین	ح/الموردين 401	دائن
(-)		(+)
	30.000	75.000
		15.000

بعد التسجيل نستنتج أن حساب الموردين نقص بقيمة المبلغ المسدد للمورد أي بـ 30.000 دج
وزاد بقيمة ثمن شراء البضاعة على الحساب أي بـ 15.000 دج

➤ حسابات التسيير (6-7)

❖ حسابات الأعباء (6)

كل حسابات الأعباء (الاصناف 6) تزيد من الجانب المدين وتتنقص من الجانب الدائن حسب الشكل التالي:

مدین	ح/6XX	دائن
(+)		(-)

مثال: حساب الإيرادات المالية

- سددت المؤسسة أعباء مالية بقيمة 3.000 دج بواسطة شيك بنكي
- تسديد الأعباء المالية بقيمة 3.000 دج معناه أن الأعباء قد زادت لذلك نسجل هذا المبلغ في الجانب المدين لحساب الأعباء المالية في مقابل تسجيل نفس المبلغ في الجانب الدائن لحساب البنك.
- وعليه يكون التسجيل في حساب الأعباء المالية كما يلي:

مدین	ح/أعباء مالية 676	دائن
(+)		(-)
	3.000	

❖ حسابات الإيرادات (7)

كل حسابات الإيرادات (الاصناف 7) تزيد من الجانب الدائن وتتنقص من الجانب المدين حسب الشكل التالي:

مدین	ح/7XX	دائن
(-)		(+)

مثال: حساب الإيرادات المالية

- استلمت المؤسسة شيك بنكي بمبلغ 5.000 دج كإيراد مالي
- تحصيل إيرادات مالية بقيمة 5.000 دج معناه أن الإيرادات قد زادت لذلك نسجل هذا المبلغ في الجانب الدائن لحساب الإيرادات المالية في مقابل تسجيل نفس المبلغ في الجانب المدين لحساب البنك.
- وعليه يكون التسجيل في حساب الإيرادات كما يلي:

مدين	ح/الإيرادات المالية 777	دائن
(-)	5.000	(+)
		()

5- مبدأ القيد المزدوج

- ينص مبدأ القيد المزدوج على أن أي عملية محاسبية تتم بين حسابين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن.
- ✓ المثال الأول قامت مؤسسة الريان بتسديد مبلغ 50.000 دج لموردي التثبيات عن طريق شيك بنكي

ما هي الحسابات المستخدمة؟

- حساب موردي التثبيات 404 (ينتمي لحسابات الخصوم)
- حساب البنك 512 (ينتمي لحسابات الأصول)

وبما أن حساب موردي التثبيات من حسابات الخصوم فهو ينقص من الجانب المدين
وبما أن المبلغ قد سدد بواسطة البنك (رصيد المؤسسة بالبنك ينقص) وحساب البنك ينقص من الجانب الدائن
يكون التسجيل المحاسبي كما هو موضح أدناه:

مدين	ح/ 404 موردي التثبيات	دائن
(-)	50.000	(+)
		(-)

مدين	ح/ 512 البنك	دائن
(+)	50.000	(-)
		(+)

من خلال هذا التسجيل نلاحظ احترام مبدأ القيد المزدوج حيث سجلت العملية بين حسابين أحدهما دائن والآخر مدين بنفس المبلغ وبفس الإشارة كون أحدهما ينتمي لجانب الأصول والآخر ينتمي لجانب الخصوم.

المثال الثاني: قامت مؤسسة الريان بشراء أراضي بمبلغ 100.000 دج عن طريق شيك بريدي

ما هي الحسابات المستخدمة؟

- حساب الأراضي 211 (ينتمي لحسابات الأصول)
- حساب ح ج ب (515 ينتمي لحسابات الأصول)

وبما أن حساب الأراضي من حسابات الأصول فهو يزيد من الجانب المدين
وبما أن المبلغ قد سدد بواسطة ح ج ب (وبالتالي رصيد المؤسسة ب ح ج ب ينقص) وحساب ح ج ب ينقص من
الجانب الدائن يكون التسجيل المحاسبي كما هو موضح أدناه:

ح/ 211 أراضي		ح/ 515 ح ج ب	
مدين (+)	دائن (-)	مدين (+)	دائن (-)
100.000			100.000

من خلال هذا التسجيل نلاحظ احترام مبدأ القيد المزدوج حيث سجلت العملية بين حسابين أحدهما دائن
والآخر مدين بنفس المبلغ وبإشارتين مختلفتين كونهما ينتميان لنفس الجانب (الأصول)

6- ترصيد الحساب

مفهوم الرصيد

الرصيد هو الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن ويسجل الرصيد في الجانب الأصغر من الحساب
لإحداث التوازن ويكون الرصيد إما دائن أو مدين أو معدوم وذلك حسب الحالات التالية:

الشكل رقم (12): الحالات الثلاثة للرصيد

الحالة 3	الحالة 2	الحالة 1																																										
مج المدين > مج الدائن	مج المدين < مج الدائن	مج المدين = مج الدائن																																										
الرصيد دائن ويسجل في الجانب المدين لأجل التوازن	الرصيد مدين ويكتب في الجانب الدائن من أجل التوازن	الرصيد معدوم																																										
<table> <tr> <th>مدين</th><th>ح/.....</th><th>دائن</th></tr> <tr> <td>40.000</td><td></td><td>60.000</td></tr> <tr> <td>رصيد دائن</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>20.000</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>60.000</td><td></td><td>60.000</td></tr> </table>	مدين	ح/.....	دائن	40.000		60.000	رصيد دائن			20.000			60.000		60.000	<table> <tr> <th>مدين</th><th>ح/.....</th><th>دائن</th></tr> <tr> <td>60.000</td><td></td><td>40.000</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>رصيد مدين</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>20.000</td></tr> <tr> <td>60.000</td><td></td><td>60.000</td></tr> </table>	مدين	ح/.....	دائن	60.000		40.000			رصيد مدين			20.000	60.000		60.000	<table> <tr> <th>مدين</th><th>ح/.....</th><th>دائن</th></tr> <tr> <td>40.000</td><td></td><td>40.000</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>40.000</td><td></td><td>40.000</td></tr> </table>	مدين	ح/.....	دائن	40.000		40.000				40.000		40.000
مدين	ح/.....	دائن																																										
40.000		60.000																																										
رصيد دائن																																												
20.000																																												
60.000		60.000																																										
مدين	ح/.....	دائن																																										
60.000		40.000																																										
		رصيد مدين																																										
		20.000																																										
60.000		60.000																																										
مدين	ح/.....	دائن																																										
40.000		40.000																																										
40.000		40.000																																										

المصدر: من اعداد الأستاذة

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك ثلاث حالات للرصيد هي:

- **الحالة الأولى:** لدينا مج المدين = مج الدائن مما يعني الرصيد: معدوم، في هذا المثال، كلا الجانبين (المدين والدائن) متساويان (40.000)، مما يعني عدم وجود رصيد.
- **الحالة الثانية:** لدينا (مج المدين < مج الدائن) الجانب المدين أكبر من الدائن، مما يعني الرصيد: مدين، غير أنه يكتب في الجانب الدائن وذلك من أجل تحقيق التوازن بين الطرفين (ينسب للجانب الأكبر (رصيد مدين) ويكتب

في الجانب الأصغر (الدائن)، في المثال مجموع المدين (60.000) أكبر من مجموع الدائن (40.000)، وعليه يتم تسجيل الفرق (20.000) كرصيد مدين في الجانب الدائن لتحقيق التوازن بين الطرفين مجموع الطرفين = 60.000.

- الحالة الثالثة: لدينا (مج المدين > مج الدائن) الجانب الدائن أكبر من المدين، مما يعني الرصيد: دائن، غير أنه يكتب في الجانب المدين وذلك من أجل تحقيق التوازن بين الطرفين (ينسب للجانب الأكبر (رصيد دائن) ويكتب في الجانب الأصغر (المدين)، في المثال مجموع الدائن (60.000) أكبر من مجموع المدين (40.000)، وعليه يتم تسجيل الفرق (20.000) كرصيد دائن في الجانب المدين لتحقيق التوازن بين الطرفين مجموع الطرفين = 60.000.

7- أمثلة تطبيقية حول الحساب

المثال الأول: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ

- العملية 1: سحب مبلغ بـ 20.000 دج من البنك لتمويل الصندوق؛
- العملية 2: شراء معدات نقل بـ 65.000 دج نقداً؛
- العملية 3: استلام مبلغ 75.000 دج من الزبون محمد نقداً؛
- العملية 4: الحيازة على مبنى بـ 95.000 دج الدفع بموجب شيك بنكي؛
- العملية 5: تسديد فاتورة الهاتف قيمتها بـ 13.000 دج، النصف 1/2 نقداً والباقي بشيك بنكي؛
- العملية 6: الحصول على إيرادات مالية بـ 90.000 دج تم وضع 1/2 في البنك والباقي مناصفة بين الصندوق وح.ج.ب (الحساب الجاري البريدي).

- ملاحظة: العمليات مستقلة عن بعضها

✓ الحل

- العملية 1

المدين	الصندوق (53) الدائن	المدين	البنك (512) الدائن
	20.000		20.000

- العملية 2

المدين	معدات نقل (218) دائن	المدين	الصندوق (53) الدائن
	65.000		65.000

العملية 3			
المدين	الدائن	المدين	الدائن
	الصندوق (53)	الزبائن (411)	
75.000			75.000

العملية 4			
المدين	الدائن	المدين	الدائن
	مباني (213)	البنك (512)	
95.000			95.000

العملية 5					
المدين	الدائن	المدين	الدائن	المدين	الدائن
	مصاريف البريد والاتصالات السلكية ولاسلكية (626)	الصندوق (53)	البنك (512)		
13.000		6.500			6.500

العملية 6							
المدين	الدائن	المدين	الدائن	المدين	الدائن	المدين	الدائن
	البنك (512)		ح.ج.ب (515)		الصندوق (53)		إيرادات مالية (768)
45.000		22.500		22.500			90.000

المثال الثاني: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيلها في الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ ثم استخراج

أرصدة الحسابات في آخر الشهر، علماً أنّ رصيد بداية الشهر لحساب البنك كان 50.000 دج.

العملية 1: شراء بضاعة 50.000 دج على الحساب.

العملية 2: استلام فاتورة كهرباء وغاز بمبلغ 4.000 دج مستحقة الدفع.

العملية 3: بيع بضاعة بمبلغ 60.000 دج على الحساب (تكلفتها 40.000 دج).

العملية 4: شراء آلة إنتاجية بمبلغ 90.000 دج على الحساب.

العملية 5: إصلاح آلاتها من طرف شركة الصيانة والتصليح بمبلغ 4.500 دج لم يسدد بعد.

العملية 6: شراء مواد قابلة للاستهلاك بمبلغ 1.500 دج على الحساب.

العملية 7: استلام شيك من أحد الزبائن بمبلغ 35.000 دج.

العملية 8: تسديد ¼ ما عليها من ديون اتجاه مورديها بشيك بنكي.

- ملاحظة: العمليات غير مستقلة عن بعضها.

- تسجيل العمليات في الحسابات الخاصة بها (استخدام الشكل المختصر)

ح/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		ح/موردو المخزونات والخدمات		ح/مشتريات البضائع	
(607)		(401)		(38)	
م	د	م	د	م	د
4.000		50.000	15.000	50.000	50.000
		4.000			
		4.500			
		1.500			
ح/ المشتريات البضائع		ح/ المبيعات من البضائع		ح/الزبائن	
(30)		(700)		(411)	
م	د	م	د	م	د
40.000		60.000		35.000	60.000
ح/الموردو التثبيات		ح/الصيانة والتصليلات		ح/المواد القابلة للاستهلاك	
(404)		(615)		(321)	
م	د	م	د	م	د
90.000	22.500	4.500		1.500	
ح/مشتريات التموينات الاخرى المخزنة		ح/البنك			
(382)		(512)			
م	د	م	د		
1.500	1.500	50.000	37.500		
		35.000			

➤ عملية تسديد $1/4$ من ديون المؤسسة بشيك بنكي:

أ. الدين اتجاه موردو المخزونات والخدمات $60.000 = 1.500 + 4.500 + 4.000 + 50.000$

- إذاً $1/4$ من الدين اتجاه موردو المخزونات $= 60.000 / 4 = 15.000$ دج

ب. الدين اتجاه موردو التثبيات $= 90.000$

- إذاً $1/4$ من الدين اتجاه موردو التثبيات $= 90.000 / 4 = 22.500$ دج

37.500 دج

- استخراج أرصدة الحسابات في آخر الشهر

لاستخراج رصيد الحساب ما نجمع المبالغ في الجانب المدين ونجمع المبالغ في الجانب الدائن ونقارن بينهما، بحيث تكون

طبيعة الرصيد حسب المجموع الأكبر (رصيد مدين أو رصيد دائن) ويتم تسجيل الفرق في الجانب الأصغر لإحداث التوازن بين

الجانبين كما هو موضح فيما يلي:

مثال حساب موردو المخزونات والخدمات الجانب المدين (15.000 دج) الجانب الدائن (60.000 دج) الفرق 45.000 دج

رصيد دائن يسجل في الجانب المدين لإحداث التوازن كما هو موضح وباقي الحسابات تعالج بنفس الطريقة.

ح/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		ح/ البضائع		ح/ موردو المخزونات والخدمات		ح/ مشتريات البضائع	
(607)		(30)		(401)		(38)	
د	م	د	م	د	م	د	م
4.000	4.000	40.000	50.000	50.000	15.000	50.000	50.000
4.000 ر		10.000 ر		4.000	45.000 ر		
				4.500			
				1.500			
4.000	4.000	100.000	50.000	60.000	60.000	50.000	50.000
ح/ المعدات والأدوات الصناعية		ح/ المشتريات البضائع المباعة		ح/ المبيعات من البضائع		ح/ الزبائن	
(215)		(600)		(700)		(411)	
د	م	د	م	د	م	د	م
90.000	90.000	40.000	40.000	60.000	60.000 ر	35.000	60.000
90.000	90.000	40.000 ر				25.000 ر	
				60.000	60.000	60.000	60.000
ح/ المواد القابلة للاستهلاك		ح/ مشتريات الترميمات الأخرى المخزنة		ح/ الصيانة والتصليلات		ح/ موردو التثبيات	
(321)		(382)		(615)		(404)	
د	م	د	م	د	م	د	م
1.500	1.500	1.500	1.500	4.500 ر	4.500	90.000	22.500
							67.500 ر
1.500	1.500	1.500	1.500	4.500	4.500	90.000	90.000

ح/ البنك	
(512)	
د	م
37.500	50.000
47.500 ر	35.000
85.000	85.000

ثالثاً: المستندات المحاسبية

يتطلب تطبيق مبدأ الموضوعية توثيق كل العمليات المالية بواسطة مستندات قانونية تثبت وقوع الحدث المالي المسجل في الدفاتر المحاسبية، من أجل ضمان مصداقية المعلومات الواردة فيها، كما انها تعد أحد أهم أدوات الرقابة على العمليات المحاسبية من خلال المقارنة بين بيانات هذه المستندات (التاريخ، المبالغ.... الخ) وبين ما تم تسجيله من بيانات في الدفاتر المحاسبية.

- **وصل الإدخال أو الإخراج:** وهو عبارة عن وثيقة يتم تحريرها من طرف مسير المخزون، بناءً على حركة المخزون من وإلى المخزن، (مايدة ، 2022، صفحة 31)، ويستخدم لتوثيق حركة المخزونات داخل مخازن المؤسسة (إدخال أو إخراج)، كما يعتبر وثيقة أساسية في إدارة المخزون وربط العمليات التشغيلية بالدفاتر المحاسبية.
- **وصل نقدي:** وهو عبارة عن وثيقة اثبات يتم اعدادها عند حدوث تدفق نقدي عن طريق الصندوق سواء تعلق الامر باستلام الأموال نقدًا (من العملاء مثلاً) أو دفعها (للموردين أو الدائنون بصفة عامة)، ويستخدم لتسجيل العمليات النقدية في حسابات المؤسسة (عسلي ، 2018، صفحة 24).
- **شيك بنكي أو بريدي:** يعتبر الشيك وسيلة دفع موثوقة تثبت عملية تحويل الأموال بين الأطراف، يستخدم لتوثيق المدفوعات أو المقبوضات التي تتم عبر الحسابات البنكية أو البريدية (مايدة ، 2022، صفحة 31).
- **الأوراق التجارية:** مثل السفتجة، الكمبيالة السند لأمر تعتبر أيضاً أداة اثبات تدفقات مالية ستحدث مستقبلاً (عند وصول تاريخ استحقاقها) (عسلي ، 2018، صفحة 24).

4. أهمية المستندات المحاسبية:

- **توثيق العمليات المالية:** حيث تعد دليلاً قانونياً على صحة العمليات التي تم تسجيلها.
- **تحقيق المصادقية:** من خلال ضمان دقة المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين الداخليين والخارجيين.
- **تسهيل عملية المراجعة والتدقيق:** حيث يتم استخدامها كمرجع أساسي أثناء عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

رابعاً: مراحل الدورة المحاسبية (ذكر المراحل باختصار)

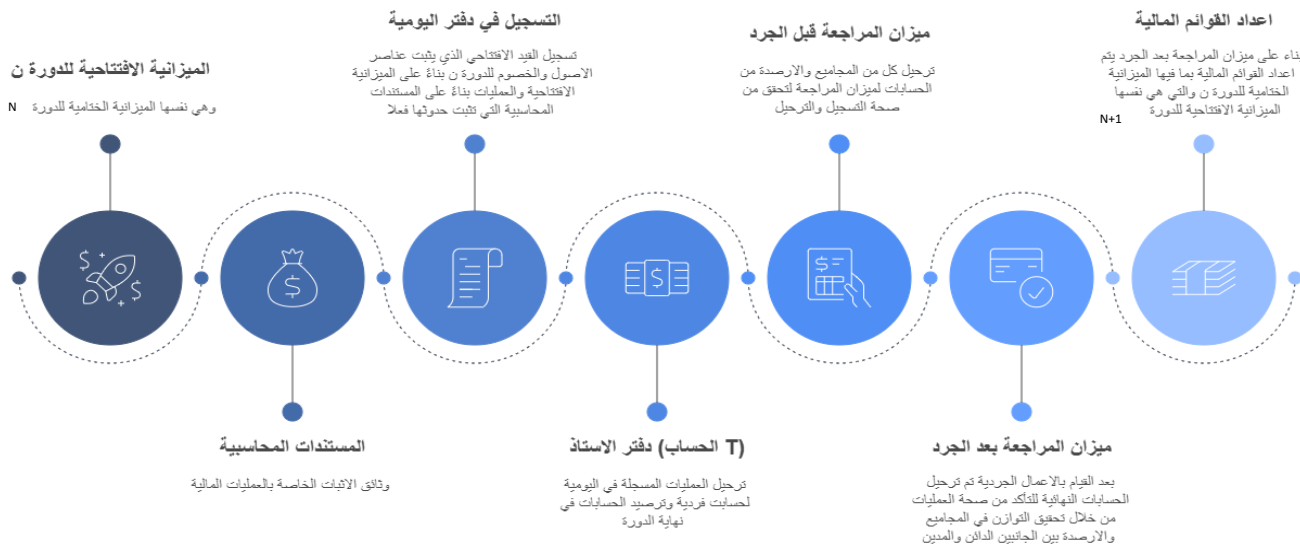
1-تعريف الدورة المحاسبية

مفهوم الدورة المحاسبية بأنها مجموعة من المراحل التي تتم خلالها عملية المحاسبة، حيث يتم فيها تسجيل وتحليل وتقديم المعلومات المالية للمؤسسة، تشمل هذه الدورة عدة مراحل أساسية (بوعافية ، 2021، الصفحات 19-20):

- **الميزانية الافتتاحية:** وهي عبارة عن قائمة بأصول (ممتلكات) والخصوم (التزامات) المؤسسة، في نقطة زمنية معينة، وتعتبر نقطة انطلاق الدورة المحاسبية.
- **دفتر اليومية:** يتم تسجيل عناصر الميزانية الافتتاحية ومن ثم جميع العمليات المالية في دفتر اليومية بناءً على المستندات المحاسبية التي تثبت حدوث هذه الأخيرة.
- **دفتر الأستاذ:** يتم ترحيل كل العمليات المسجلة في دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، حيث يتم تجميعها في حسابات محدد، حيث يتم ترصيد الحسابات وتحديد الأرصدة والمجاميع الدائنة والمدينة.

- **ميزان المراجعة:** في هذه المرحلة يتم ترحيل كل من الأرصدة والمجاميع الدائنة والمدينة لميزان المراجعة من أجل التحقق من صحة عمليات التسجيل والترحيل، لضمان دقة هذه الأخيرة قبل إعداد القوائم المالية (جدول النتائج، الميزانية الختامية).
 - **جدول النتائج:** يتم إعداد جدول يظهر نتائج العمليات خلال فترة معينة (ربح أو خسارة)، حيث يتضمن هذا الجدول أرصدة حسابات التسيير (الأعباء الصنف 6 والإيرادات الصنف 7).
 - **الميزانية الختامية:** يتم إعداد الميزانية الختامية بعد إغلاق الحسابات وتحديد الأرصدة النهائية، حيث يتم إظهار الوضع المالي النهائي للمؤسسة في نهاية الدورة، من خلال ترحيل الأرصدة النهائية لأصول المؤسسة (ممتلكاتها) وخصومها (التزاماتها) في نهاية السنة المالية (نهاية الدورة المحاسبية).
- ملاحظة:** الميزانية الختامية للدورة N هي نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة N+1.
- وعليه نستخلص أن الدورة المحاسبية هي المسار الذي تسلكه المعلومات المتعلقة بالأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة انطلاقاً من بداية السنة المالية N/01/01 من كل سنة إلى غاية نهاية السنة المالية N/12/31 من كل سنة حيث تسمح الأعمال المنجزة خلال هذه الدورة بتحديد المركز المالي للمؤسسة ونتيجتها، من خلال إعداد الكشوف المالية الختامية ويتم ذلك وفق المخطط التالي:

الشكل رقم (13) مراحل الدورة المحاسبية



المصدر: من اعداد الأستاذة بالاعتماد على عدة مراجع

المحور الثالث:

الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

أولاً: محتوى المحور

الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

- دفتر اليومية العامة
- الدفتر الكبير
- ميزان المراجعة
- الميزانية
- جدول النتائج

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- تعريف دفتر اليومية العامة وأهميته في النظام المحاسبي، وشرح طريقة تسجيل العمليات المالية في دفتر اليومية وفقاً لمبدأ القيد المزدوج.
- تحليل عناصر القيد المحاسبي (التاريخ، الحسابات المدينة والدائنة، المبلغ، البيان).
- تعريف الدفتر الكبير وعلاقته بدفتر اليومية العامة، وممارسة عملية لترحيل القيود من دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة في الدفتر الكبير.
- تحليل دور الدفتر الكبير في تصنيف وتلخيص البيانات المالية.
- تعريف ميزان المراجعة وأنواعه (قبل الجرد، بعد الجرد)، وفهم أهمية ميزان المراجعة في التحقق من التوازن المحاسبي وتحديد الأخطاء.
- تحديد خطوات إعداد ميزان المراجعة بدقة من أرصدة الدفتر الكبير
- تحليل دور ميزان المراجعة في كشف الأخطاء المحاسبية (أخطاء التسجيل، أخطاء الترحيل)
- إعداد الميزانية وفهم مكوناتها ودلالاتها المالية، وتعريف الميزانية وهيكلها (الأصول، الخصوم، حقوق الملكية).
- شرح معادلة الميزانية الأساسية: الأصول = الأموال الخاصة + الخصوم

تمهيد

تعتبر الدفاتر المحاسبية الأساس الأول للعمل المحاسبي، حيث تشكل الأداة الأولى التي تمكن المحاسب من تسجيل وتبويب وتصنيف العمليات الاقتصادية بين المؤسسة ومحيطها الخارجي أو الداخلي، مما يمكنه من تحديد ما للمؤسسة من أصول وما عليها من خصوم من جهة، وتحديد إيراداتها وأعبائها وبالتالي تحديد جدوى نشاطها من عدمه من جهة أخرى، الأمر الذي يمكن مستخدم المعلومات المحاسبية من الحصول على صورة شاملة ودقيقة عن الوضع المالي للمؤسسة وبالتالي تمكينه من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وتتوزع الدفاتر المحاسبية حسب مراحل العمل المحاسبي أو الدورة المحاسبية، مثل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ (الدفتر الكبير)، ودفتر الجرد، حيث تسمح هذه الدفاتر بتنظيم العمل المحاسبي بناءً على دور كل منها، كما تسمح للمدقق المحاسبي بتحديد مدى دقة المعلومات المالية الوارد في القوائم المالية من خلال المقارنة بين المعلومات الواردة في الدفاتر المحاسبية وتلك الواردة في القوائم المالية.

أولاً: دفتر اليومية

1. تعريف دفتر اليومية

وهو عبارة عن دفتر يُسجل فيه المحاسب كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بصفة نظامية، أي حسب التسلسل التاريخي، ووفقاً لقوانين ومبادئ متعارف عليها (بوعافية ، 2021، صفحة 16). يعتبر دفتر اليومية دفترًا قانونيًا إجباريًا، حيث نص على ضرورة استخدامه كل من: وتعتبر اليومية من الدفاتر الإلزامية حيث فرض القانون على كل المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي مسك دفتر اليومية كأداة إثبات في حال حدوث أي نزاع قانوني بين المؤسسة وعملائها. حيث نصت المادة 09 من القانون التجاري الجزائري على " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا.

2. شروط استخدام دفتر اليومية

حسب المادتين 21 و 23 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي تتمثل شروط مسك دفتر اليومية في (عسلي ، 2018، صفحة 39):

- ✓ أن يكون الدفتر ذو صفحات مرقمة ومتسلسلة، ويكون مصادقاً عليه من قبل سلطة مختصة (رئيس المحكمة).
- ✓ أن يكون السجل منظماً حسب التواريخ، وبدون ترك فراغ، أو شطب، أو محو، أو كتابة بقلم رصاص، أو إضافة هامشية، أو نزاع ورقة. وفي حالة ارتكاب أخطاء، يتم التصحيح بالطرق المحاسبية المعتمدة.
- ✓ تحتفظ المؤسسة بدفتر اليومية لمدة 10 سنوات.

3. قاعدة التسجيل في دفتر اليومية

تسجل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية وفقاً لمبدأ القيد المزدوج، والذي يعني أن تسجيل أي عملية يكون في حسابين اثنين على الأقل، أحدهما يكون مديناً والآخر يكون دائناً (بوعافية ، 2021، صفحة 16).

4. مكونات وشكل دفتر اليومية

يحتوي دفتر اليومية على المعلومات التالية:

- رقم الحساب (المدين)، رقم الحساب (الدائن)؛
- اسم الحساب (المدين)، اسم الحساب (الدائن)؛
- المبلغ (المدين)، المبلغ (الدائن)؛
- تاريخ العملية؛
- البيان (شرح العملية).

بحيث يكون شكل اليومية كالتالي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
المبلغ	المدين		رقم الحساب	رقم الحساب
المبلغ	المدين	الحساب المدين	رقم الحساب	رقم الحساب
الدائن		الحساب الدائن		
		بيان العملية		

ملاحظة: يجب أن يتساوى المبلغ المدين مع المبلغ الدائن وذلك للحفاظ على توازن معادلة الميزانية

5. ميكانيزم التسجيل في اليومية

يتم تسجيل العمليات في دفتر اليومية باحترام مبدأ القيد المزدوج، ووفق نفس مبدأ التسجيل في الحساب، أي بمعرفة نوع الحساب (أصول، خصوم، أعباء، إيرادات) وأثر العملية على الحساب (زيادة أو نقصان)، حيث نضع المبلغ في الجانب المدين أو الدائن وذلك حسب كل الحالة.

ملاحظة: عند فتح اليومية في بداية السنة المالية وقبل تسجيل أي عملية يجب أول تسجيل القيد الافتتاحي، حيث يتم تسجيل كل عناصر الأصول في الجانب المدين وكل عناصر الخصوم في الجانب الدائن، كما هو موضح أدناه.

مدین	دائن	مدین	دائن
2xx	التثبيات	N/02/01	xxx
3xx	المخزونات	xxx	xxx
4xx	حسابات الغير المدينة	xxx	xxx
5xx	المتاحات المالية	xxx	xxx
1xx	رؤوس الأموال	xxx	xxx
4xx	حسابات الغير الدائنة	xxx	xxx
	القيد الافتتاحي		

مثال

كانت عناصر الميزانية لمؤسسة اسلام بتاريخ 2024/01/02 كالتالي:

أراضي 50.000 دج، مباني 75.000 دج، معدات وأدوات صناعية 25.000 دج، بضائع 20.000 دج، زبائن 15.000 دج، البنك 40.000 دج، الصندوق 20.000 دج، موردو المخزونات 65.000 دج، موردو التثبيات 25.000 دج، رأس المال 155.000 دج.

المطلوب: سجل القيد الافتتاحي لمؤسسة اسلام بتاريخ 2024/01/02.

الحل

مدین	دائن	2024/01/01	مدین	دائن
112	أراضي	50.000		
213	مباني	75.000		
215	معدات وأدوات صناعية	25.000		
30	بضائع مخزنة	20.000		
411	الزبائن	15.000		
512	البنك	30.000		
53	الصندوق	30.000		
101	رأس المال	155.000		
401	موردو المخزونات	65.000		
404	موردو التثبيتات	25.000		
	القيد الافتتاحي			

مثال حول التسجيل في دفتر اليومية

بناءً على معطيات المثال السابق يمكن اضافة المعطيات التالية:

- بتاريخ 2024/02/15 تم الحيازة على أرض بقيمة 25.000 دج، وتم تسديد قيمتها بشيك بنكي رقم 200.
- بتاريخ 2024/03/20 سددت المؤسسة مبلغ 30.000 دج لموردي المخزونات نقداً بوصل نقدي رقم 312.

الحل

تسجيل العملية الأولى في اليومية

عند التسجيل في اليومية نطرح السؤال التالي:

عند شراء الأرض هل زادت الأراضي التي تحوزها المؤسسة أم نقصت؟

الجواب: طبعاً زادت، وبما أن الأراضي من حسابات الأصول (تزايد في الجانب المدين) لذا نسجل قيمة الأرض

الجديدة في الجانب المدين من حساب الأراضي.

ثم نسأل عن البنك عند دفع ثمن الأرض هل زاد رصيد المؤسسة أم نقص؟

الجواب: طبعاً نقص بسبب تسديد قيمة الأرض من الحساب البنكي وبما أن حساب البنك من حسابات الأصول (تنقص في الجانب الدائن) لذا نسجل تسديد قيمة الأرض في الجانب الدائن. وعليه يكون التسجيل باحترام مبدأ القيد المزدوج كالتالي:

مدین	دائن	2024/02/15	مدین	دائن
211	أراضي	25.000	25.000	البنك
512	الحيازة على أرض بشيك بنكي رقم 200			

تسجيل العملية الثانية في اليومية

عند التسجيل في اليومية نطرح السؤال التالي:

عندما تسدد المؤسسة للمورد هل ديون المؤسسة اتجاه موردي المخزونات تنقص أم تزيد؟

الجواب: طبعاً تنقص، وبما أن حساب موردي المخزونات من حسابات الخصوم (تنقص في الجانب المدين) لذا نسجل قيمة التسديد في الجانب المدين من حساب موردي المخزونات.

ثم نسأل عن الصندوق عند التسديد للمورد هل زاد المبلغ الموجود في صندوق المؤسسة أم نقص؟

الجواب: طبعاً نقص بسبب تسديد بلغ 30.000 من الصندوق للمورد وبما أن حساب الصندوق من حسابات الأصول (تنقص في الجانب الدائن) لذا نسجل قيمة المبلغ المسدد للمورد في الجانب الدائن.

وعليه يكون التسجيل باحترام مبدأ القيد المزدوج كالتالي:

مدین	دائن	2024/03/20	مدین	دائن
401	موردو المخزونات	30.000	30.000	الصندوق
53	تسديد للمورد نقداً وصل نقدي رقم 200			

ثانياً: مفهوم الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ / الحساب T)

1. تعريف الدفتر الكبير

هو وثيقة مساعدة في عملية التسجيل المحاسبي ويتم إنجازه بصفة دورية حيث يتم فتح الحسابات لمعرفة

أرصدها، وبالرغم من أن هذا النوع من الدفاتر غير إجباري قانوناً إلا أنه ضروري لإتمام العملية المحاسبية.

ملاحظة: تم شرحه بالتفصيل في المحاضرة السابقة

2. كيفية استخدام الدفتر الكبير

يتم ترحيل الحسابات من دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير بالتسلسل الزمني، بحيث يتم فتح الحسابات التي وردت في دفتر اليومية، ويفتح كل حساب مرة واحدة ويدون فيه كل العمليات من الجانب المدين أو الدائن ومن ثم تتم عملية الترسيد في نهاية الترحيل.

مثال حول الترحيل للدفتر الكبير

نفس المثال السابق ترحيل الحسابات السابقة

مدين	ح/ 211 الاراضي	دائن
	50.000	
	25.000	

مدين	ح/ 512 البنك	دائن
	30.000	25.000

مدين	ح/ 401 موردو المخزونات	دائن
	30.000	65.000

مدين	ح/ 53 الصندوق	دائن
	30.000	30.000

ملاحظة: حتى الحسابات التي تم تسجيلها في القيد الافتتاحي لدفتر اليومية يتم فتحها في الدفتر الكبير (كل الحسابات التي ظهرت في اليومية بما فيها القيد الافتتاحي)، ليتم ترصيداها.

ترصيد الحسابات

مدین	ح/	211 الاراضی	دائن
	50.000		75.000 رم
	25.000		
	75.000		75.000

مدین	ح/.....	512 البنك	دائن
	30.000		25.000
			5.000 رم
	30.000		30.000

مدین	ح/.....	401 موردو المخزونات	دائن
	30.000		65.000
	35.000 رد		
	65.000		65.000

مدین	ح/.....	53 الصندوق	دائن
	30.000		30.000

بعد ترصيد كل الحسابات يتم ترحيل البيانات من الدفتر الكبير الى ميزان المراجعة

ثالثاً: ميزان المراجعة

1. تعريف ميزان المراجعة

هو أداة قياس توازن حسابي يستخدم من أجل التحقق من صحة كل من عمليات التسجيل والترصيد والترحيل، بالإضافة لكونه أداة للرقابة على المعلومات المحاسبية من خلال مساعدة المؤسسة على اكتشاف الأخطاء سواء في اليومية أو الدفتر الكبير.

2. أهمية ميزان المراجعة

بالرغم من عدم إلزامية ميزان المراجعة من الناحية القانونية إلا أنه يعتبر ضرورياً في إتمام العمليات المحاسبية ويتضح ذلك من خلال:

- التحضير لعملية إعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج؛
- التحقق من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية للقيود؛
- التحقق من صحة التسجيل في دفتر اليومية؛
- التحقق من صحة ترحيل الحسابات من دفتر اليومية الى الدفتر الكبير؛
- التحقق من صحة ترصيد وتجميع الحسابات.

شكل ميزان المراجعة

الأرصدة		المجاميع		البيان	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
XX		XXX	X	حسابات رؤوس الأموال	1xx
	XX	X	XXX	حسابات الأصول الثابتة (التثبيات)	2xx
	X	XX	XXX	حسابات المخزونات	3xx
X	X	XXX	XXX	حسابات الغير	4xx
	X	XX	XXX	الحسابات المالية	5xx
	XX	X	XXX	حسابات الأعباء أو التكاليف	6xx
XX		XXX	X	حسابات النواتج أو الإيرادات	7xx
XX	XX	XXX	XXX	المجموع	

3. ملاحظات هامة حول ميزان المراجعة

- عند إعداد ميزان المراجعة يجب التحقق من النقاط التالية:
- بالنسبة لعملية الترحيل: ترحيل كل الحسابات الموجودة في الدفتر الكبير إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة؛
- بالنسبة لترتيب الحسابات: يكون ترتيب الحسابات من الصنف الأول (د/1) إلى الصنف السابع (د/7) كما هو موضح في الشكل أعلاه؛
- بالنسبة للمجاميع: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة؛
- بالنسبة للأرصدة: مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.

4. مثال حول ميزان المراجعة

ترصيد كل حسابات المثال السابق

مدین	ح/213 المباني	دائن
75.000	75.000 رم	
75.000	75.000	

مدین	ح/211 الأراضي	دائن
50.000 25.000	75.000 رم	
75.000	75.000	

مدین	ح/101 رأس المال	دائن
155.000 رد	155.000	
155.000	155.000	

مدین	ح/401 موردو المخزونات	دائن
30.000 35.000 رد	65.000	
65.000	65.000	

مدین	ح/30 بضائع	دائن
20.000	20.000 رم	
20.000	20.000	

مدین	ح/215 معدات وأدوات	دائن
25.000	25.000 رم	
25.000	25.000	

مدین	ح/512 البنك	دائن
30.000	25.000 5.000 رم	
30.000	30.000	

مدین	ح/411 الزبائن	دائن
15.000	15.000 رم	
15.000	15.000	

مدین	ح/404 موردو التثبيات	دائن
25.000 رد	25.000	
25.000	25.000	

مدین	ح/53 الصندوق	دائن
30.000	30.000	

وباستعمال المعطيات السابقة يمكن اعداد ميزان المراجعة كما يلي:

رقم الحساب	البيان	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
101	رأس المال	-	155.000	-	155.000
211	الأراضي	75.000	-	75.000	-
213	المباني	75.000	-	75.000	-
215	معدات وأدوات صناعية	25.000	-	25.000	-
30	البضائع المخزنة	20.000	-	20.000	-
401	موردو المخزونات	30.000	65.000	-	35.000
404	موردو التثبيات	-	25.000	-	25.000
411	الزبائن	15.000	-	15.000	-
512	البنك	30.000	25.000	5.000	-
53	الصندوق	30.000	30.000	-	-
	المجموع	300.000	300.000	215.000	215.000

5. تمرين شامل حول الدفاتر المحاسبية

بتاريخ 2024/01/02 كانت عناصر الميزانية مؤسسة روان على النحو التالي:

أراضي بـ 125.000 دج، مباني بـ 155.000 دج، بنك بـ 300.000 دج، حساب بريد جاري بـ 170.000 دج،
معدات النقل بـ 35.000 دج، زبائن بـ 45.000 دج، معدات وأدوات بـ 65.000 دج، موردو المخزونات
بـ 50.000 دج، موردو التثبيات 90.000 دج، رأس المال 755.000 دج .

خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 2024/01/17 تم الحيابة على معدات وأدوات بـ 33.000 دج ، مباني بـ 45.000 دج، والتسديد الثلث 1/3 المبلغ بشيك بنكي و 1/3 بموجب شيك بريدي، والباقي على الحساب؛
- 2024/02/25 تم الحيابة على برمجيات المعلوماتية بـ 125.000 دج التسديد بشيك بنكي؛

- 2024/03/28 سحب مبلغ 30.000 دج ووضعه في الصندوق؛
- 2024/04/09 تحصلت المؤسسة على إيرادات مالية بـ 25.000 دج بموجب شيك بنكي؛
- 2024/05/15 دفعت المؤسسة بموجب شيك بنكي المصاريف التالية:
 - إشهار بـ 1.200 دج؛
 - أجور العاملين بـ 3.000 دج؛
 - صيانة وإصلاحات بـ 1.500 دج.
- 2024/11/25 اقترضت المؤسسة بـ 75.000 دج من بنك البركة وضعت نصفه في حساب المؤسسة في البنك والباقي في ح.ب.ج.

المطلوب:

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية؛
- الترحيل إلى دفتر الأستاذ؛
- إعداد ميزن المراجعة.

الحل

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية

	125.000	2024/02/01	أراضي	211
	155.000		مباني	213
	65.000		معدات وأدوات (معدات صناعية)	215
	35.000		معدات نقل	218
	45.000		زبائن	411
	300.000		البنك	512
	170.000		ح ج ب	515
755.000			رأس المال	101
50.000			موردو المخزونات والخدمات	401
90.000			موردو التثبيات	404
			القيد الافتتاحي	

		2024/01/17			
	33.000	معدات وأدوات (معدات صناعية)	215		
	45.000	المباني	213		
26.000		البنك	512		
26.000		ح ج ب	515		
26.000		موردو التثبيتات	404		
		الحيازة على معدات وأدوات ومباني			
		2024/02/25			
	125.000	برمجيات المعلومات وما شابهها	204		
125.000		البنك	512		
		الحيازة على برمجيات معلومات بشيك بنكي			
		2024/03/28			
	30.000	الصندوق	53		
30.000		البنك	512		
		تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق			
		2024/04/09			
	25.000	البنك	512		
25.000		إيرادات مالية	76		
		الحصول على إيرادات مالية			
		2024 /05/15			
	1.200	الاشهار والنشر والعلاقات العامة	623		
	1.500	الصيانة والتصليلات والرعاية	615		
	3.000	أجور العاملين	631		
5.700		البنك	512		
		تسديد مصاريف مختلفة			

2024/11/25			
512	البنك	37.500	
515	ح ج ب	37.500	
164	قروض مصرفية		75.000
	الحصول على قرض بنكي		
مجموع اليومية		1.233.700	1.233.700

- الترحيل الى الدفتر الكبير

مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
204/ح برمجيات	125.000	164/ح قروض مصرفية	75.000	101/ح رأس المال	755.000
دائن	125.000	دائن	75.000	دائن	755.000
125.000	125.000	75.000	75.000	755.000	755.000
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
215/ح معدات وأدوات	65.000	213/ح المباني	155.000	211/ح الأراضي	125.000
دائن	98.000	دائن	200.000	دائن	125.000
98.000	98.000	200.000	200.000	125.000	125.000
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
404/ح موردو التثبيتات	90.000	401/ح موردو المخزونات	50.000	218/ح معدات نقل	35.000
دائن	26.000	دائن	50.000	دائن	35.000
116.000	116.000	50.000	50.000	35.000	35.000
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
515/ح ح ج ب	26.000	512/ح البنك	26.000	411/ح الزبائن	45.000
دائن	170.000	دائن	300.000	دائن	45.000
181.500	37.500	125.000	25.000	45.000	45.000
207.500	207.500	30.000	37.500		
		5.700			
		175.800			
		362.500	362.500		
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
623/ح الاشهار	1.200	615/ح الصيانة	1.500	53/ح الصندوق	30.000
دائن	1.200	دائن	1.500	دائن	30.000
1.200	1.200	1.500	1.500	30.000	30.000
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
76/ح إيرادات مالية	25.000	631/ح أجور العاملين	3.000		
دائن	25.000	دائن	3.000		
25.000	25.000	3.000	3.000		

- إعداد ميزان المراجعة

رقم الحساب	البيان	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
101	رأس المال	-	755.000	-	755.000
164	قروض مصرفية	-	75.000	-	75.000
204	برمجيات المعلومات وما شابهها	125.000	-	125.000	-
211	الاراضي	125.000	-	125.000	-
213	المباني	200.000	-	200.000	-
215	معدات وأدوات صناعية	98.000	-	98.000	-
218	معدات نقل	35.000	-	35.000	-
401	موردو المخزونات	-	50.000	-	50.000
404	موردو التثبيات	-	116.000	-	116.000
411	الزبائن	45.000	-	45.000	-
512	البنك	362.500	186.700	175.800	-
515	ح ج ب	207.500	26.000	181.500	-
53	الصندوق	30.000	-	30.000	-
615	الصيانة والتصلیحات والرعاية	1.500	-	1.500	-
623	الاشهار والنشر والعلاقات العامة	1.200	-	1.200	-
631	أجور العاملين	3.000	-	3.000	-
76	المنتجات المالية	-	25.000	-	25.000
	المجموع	1.233.700	1.233.700	1.021.000	1.021.000

رابعاً: الكشف المالي

تعد الكشف أو القوائم المالية أهم مخرجات العملية المحاسبية، وخاصةً الميزانية وحساب النتائج، حيث تمثل أدوات أساسية لتحديد المركز المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، حيث تظهر الميزانية الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين، بينما يكشف حساب النتائج عن الإيرادات والاعباء علاوة على تحديد نتيجة الدورة المحاسبية (والربح / الخسارة)، وتهدف هذه القوائم إلى توفير معلومات دقيقة لمتخذي القرارات، سواء كانوا داخليين كالإدارة أو خارجيين كالمستثمرين أو الجهات الرقابية.

1. الميزانية

تتكون الميزانية العمومية من ثلاثة عناصر رئيسية الأصول (الثابتة والمتداولة)، الخصوم (قصيرة وطويلة الأجل)، والأموال الخاصة، وتعد وفق مبادئ محاسبية مثل التكلفة التاريخية والاستمرارية، تعد بطريقتين رئيسيتين: الشكل الحسابي الأصول (الثابتة والمتداولة) = الخصوم (طويلة وقصيرة الأجل) + الأموال الخاصة) في شكل قائمة مالية (تصنيف العناصر عمودياً)، هدفها الرئيسي هو تقييم المركز المالي للمؤسسة وتمكين الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل.

أ- تعريف الميزانية

تعتبر الميزانية أهم القوائم المالية وهي عبارة عن البيان الذي يوضح الأصول و الخصوم والأموال الخاصة، في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها:

ويمكن النظر إلى الميزانية من زاويتين:

- من الزاوية الاقتصادية : التي ترى أن الأصول هي استخدامات (استثمارات) والخصوم هي مصادر لتمويل تلك الاستخدامات؛
- من الزاوية الإجرائية للمحاسبة: والتي تظهر من خلال تعريف لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الميزانية هي عبارة عن " بيان بشكل جدول أو تلخيص للأرصدة المدينة أو الدائنة المنقولة بعد إقفال السجلات المحاسبية الممسوكة وفق مبادئ محاسبية".
- كما تعرف الميزانية بأنها عبارة عن قائمة أو كشف تتكون من جانبين رئيسيين متساويين في القيمة، تضم في الجزء الأول منها الأصول (الإستخدامات)، وتضم في الجزء الثاني الخصوم (مصادر التمويل) بمعنى أبسط الميزانية عبارة عن جدول يتضمن أصول وخصوم المؤسسة، حيث يظهر جانب الأصول استخدامات المؤسسة (الأصول المعنوية، المادية، المالية، والنقديات)، في حين يظهر جانب الخصوم مصادر تمويل هذه الاستخدامات (الأموال الخاصة، الديون طويلة الأجل والديون قصيرة الأجل).

ب- مكونات الميزانية

تنقسم الميزانية الى عدة أقسام حيث تجمع البنود المماثلة معا للوصول إلى مجاميع فرعية والمعيار الأكثر انتشاراً لتقسيم البنود في هذه القائمة هي درجة السيولة، إذ تقسم الأصول والخصوم إلى بنود متداولة وأخرى غير متداولة ويمكن استعراضها كما يلي:

➤ **الأصول:** وهي الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة والتي يمكن قياسها محاسبياً. وهي تعبر عن منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تمتلكها المؤسسة، وتسيطر عليها. وتكون معظم الأصول ملموسة بطبيعتها بمعنى لها كيان مادي ملموس كالأراضي، المباني، المعدات... الخ. ومع ذلك فإن هناك بعض الأصول، مثل حسابات المدينين وحقوق الاختراع تكون غير ملموسة. وتتشأ قيمة هذه الأصول غير ملموسة من حقوق قانونية للمؤسسة للحصول على مبالغ نقدية معينة من المدينين في المستقبل أو من استغلال اختراع معين.

وعليه نستخلص أنه يجب توفر ثلاث خصائص أساسية في الأصل وهي:

- تجسيد منافع مستقبلية تنطوي على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التدفقات النقدية الداخلة مستقبلاً؛
- يمكن للمؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن استخدامها لهذا الأصل ولها القدرة على السيطرة عليه وتمنع الآخرين من الحصول عليه إلا من خلالها؛
- إن الحدث أو العملية التي أعطت المؤسسة الحق في السيطرة أو الرقابة قد تمت بالفعل.

وتقسم الأصول داخل المؤسسة إلى ثلاثة أقسام رئيسية وهي على النحو التالي:

■ **الأصول الغير جارية الملموسة (التثبيات العينية) :** وتشمل الأصول التي تقتنيها المؤسسة للاستعانة بها على أداء الخدمات وتسهيل القيام بالعمليات التجارية والصناعية وليس لإعادة بيعها بل للاحتفاظ بها مدة طويلة نسبياً كالعقارات الآلات المعدات... الخ وتتسم بأنها تقتنى بغرض استخدامها في المدى الطويل، وتشارك هذه الأصول في مميزات أهمها أنها لا تهلك في فترة مالية واحدة، ويتم استخدام أساس واحد في تقييمها، وتمول عادة عن طريق الأموال الخاصة أو الديون طويلة الاجل.

■ **الأصول الغير جارية وغير الملموسة (التثبيات المعنوية) :** هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس داخل المؤسسة ولكنها ذات فائدة اقتصادية كما أن قيمتها غير ثابتة ومعرضة للتقلبات المفاجئة، وقيمها الدفترية لا يقابلها شيء ملموس ويفضل إظهارها بأقل قيمة ممكنة خشية زوال قيمتها فجأة مثل شهرة المحل، حقوق الامتياز، حقوق التأليف، العلامات التجارية براءات الاختراع برمجيات المعلومات وما شابهها... الخ.

■ **الأصول الجارية (الأصول المتداولة) :** وهي الأصول التي ستتحول إلى نقدية خلال فترة زمنية قصيرة، وفي أغلب الأحيان تمول عن طريق القروض قصيرة الأجل، وهي تشمل النقدية، المخزونات، أو أوراق القبض المدينين... الخ ويتوقع استخدامها أو بيعها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل أيهما أقل و لكي يصنف الأصل على أنه متداول يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية وهذا حسب المعيار الدولي رقم 1:

- إذا كان الأصل نقدياً أو ما شابه و لا توجد قيود على استخدامه؛
 - إذا كان يستحق التسوية خلال إثني عشر شهراً من تاريخ إعداد الميزانية؛
 - إذا كان يتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية العادية (دورة الاستغلال).
- **الخصوم (الالتزامات):** وهي التزامات حالية ناتجة عن أحداث ماضية تؤدي تسويتها المنتظرة الى خروج موارد من المؤسسة، بعبارة أخرى هي ديون أو تعهدات على المؤسسة اتجاه الغير، أي أنها تعبر عن حقوق الدائنين على أصول المؤسسة و تتمثل معظم الالتزامات في الديون التي تدين بها للدائنين مقابل ما سبق وأن حصلت عليه من نقدية أو أصول أخرى وفي المقابل تلتزم المؤسسة بإرجاع هذه الالتزامات لأصحابها عند تاريخ معين وفقاً لشروط محددة.
- وتمتاز الخصوم بثلاث خصائص أساسية تتمثل في:
- يجسد واجبا أو مسؤولية مالية اتجاه مؤسسة أو أكثر مما يتطلب التسوية بالنقل أو التحويل المستقبلي للأصول، أو استخدامها عند تاريخ محدد أو قابل للتحديد؛
 - إن العملية أو الحدث الذي يلزم المؤسسة قد تم بالفعل؛
 - إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المؤسسة ولا يترك لها الخيار في تجنب التضيحية المستقبلية.
- ويتم تصنيف الخصوم (الالتزامات) إلى ثلاثة أقسام هي:
- **الأموال الخاصة:** تتكون الأموال الخاصة من موارد أحضرها الشركاء أو المساهمين ومن الأرباح التي تم تحقيقها من خلال ممارسة المؤسسة لأنشطتها الاقتصادية، بالإضافة للزيادة في قيمة الأصول في حال إعادة تقييم هذه الأخيرة، وتتمثل الأموال الخاصة بصفة عامة في رأس المال، الاحتياطات بمختلف أنواعها فارق إعادة تقييم الأصول ونتيجة السنة المالية.
 - **الخصوم غير الجارية (الالتزامات غير المتداولة/الديون طويلة الأجل):** وهي الالتزامات التي يستحق سدادها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية أو دورة محاسبية (عادة 12 شهر) وتشمل:
 - القروض المصرفية طويلة الأجل والتي تستحق لفترة زمنية تفوق السنة؛
 - الديون الناتجة عن عقود الإيجار الرأسمالي؛
 - أوراق الدفع طويلة الأجل (السندات طويلة الأجل).
- وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الحالات التالية:
- القروض أو الالتزامات التي تنوي المؤسسة وتستطيع تجديدها يجب أن تصنف إلى خصوم طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ الاستحقاق أقل من إثني عشر شهراً؛
 - تصنف الديون إلى التزامات غير متداولة إذا وافق الدائن وقبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المؤسسة فترة سداد تتجاوز إثني عشر شهراً.

▪ **الخصوم الجارية (الالتزامات المتداولة/الديون قصيرة الاجل):** عبارة عن الالتزامات المستحقة على المؤسسة للغير، واجبة السداد خلال فترة زمنية قصيرة غالباً ما تكون خلال الدورة التشغيلية الواحدة، وتشمل أوراق الدفع، القروض قصيرة الأجل ومن أمثلة الخصوم الجارية:

- **موردو المخزونات والخدمات:** وهي عبارة عن الديون الناتجة عن عمليات شراء السلع والخدمات على الحساب (بدون تسديد)

- **موردو التثبيات:** وهي عبارة عن الديون الناتجة عن عمليات الحيازة على التثبيات المادية والمعنوية على الحساب (بدون تسديد)، بشرط أن تكون فترة السداد المنصوص عليها في العقد أقل من 12 شهر.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية "تصنف الخصوم على أنها متداولة عندما تستوفي الشروط التالية:

- عندما يتوقع من المؤسسة تسديد الالتزام خلال الدورة التشغيلية العادية و أن تحتفظ به بغرض المتاجرة؛

- يستحق السداد خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ إقفال الميزانية ؛

- عدم وجود قيود على سداد الالتزام خلال فترة اثني عشر شهراً بعد تاريخ إقفال الميزانية

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 إعادة تصنيف الالتزامات غير المتداولة إلى التزامات متداولة في الحالات التالية:

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة أو خلال إثني عشر؛

- يصنف الالتزام على أنه متداول عندما تخل المؤسسة بشروط الاتفاقية لقرض طويل الأجل؛

- إذا تم تصنيف قروض كالتزامات متداولة ووقعت إحدى هذه الأحداث بين تاريخ الميزانية وتاريخ التصريح بإصدار

القوائم المالية، يطلب من المؤسسة الاستمرار في تصنيف هذا الالتزام كمتداول نظراً لأن هذه الأحداث مؤهلة ليتم الإفصاح عنها.

شكل الميزانية

الميزانية بتاريخ.....

الخصوم			الأصول		
المبلغ	اسم الحساب	رح	المبلغ	اسم الحساب	رح
	الأموال الخاصة			الأصول غير جارية (تثبيات)	
	رأس المال			تثبيات مغنوية	
	احتياطات			تثبيات مادية	
	نتيجة الدورة			تثبيات مالية	
	الخصوم غير الجارية			الأصول الجارية	
	اقتراضات			مخزونات	
	الخصوم الجارية			حقوق الزبائن	
				المتاحات	
	مجموع الخصوم			مجموع الأصول	

ملاحظة هامة:

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

المصدر: من اعداد الأستاذة بناء على عدة مراجع والقانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي

ت- نتيجة الدورة

طبقاً للمادة 28 من المرسوم التنفيذي 156/08 فإن نتيجة الدورة هي الفارق بين مجموع المنتوجات (الإيرادات) ومجموع الأعباء لتلك الدورة المالية.

ويكون تحديد النتيجة ربحاً إذا كان مجموع المنتوجات أكبر من الأعباء.

وعليه فنتيجة الدورة هي النتيجة المالية (ربح او خسارة) التي توصلت اليها المؤسسة بعد القيام بنشاط

اقتصادي خلال دورة معينة، ويمكن حسابها بطريقتين هما:

■ الطريقة الأولى:

نتيجة الدورة = مجموع الإيرادات - مجموع الأعباء

حيث تمثل الإيرادات زيادة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل تؤدي الى زيادة الأصول وانخفاض الخصوم، وتندرج ضمن الصنف 7، بينما الأعباء تمثل المصاريف والتكاليف التي تم دفعها للحصول على هذه الإيرادات وتندرج ضمن الصنف 6.

حالات النتيجة

- ✓ النتيجة ربح: تكون النتيجة ربحاً إذا كان الفارق بين الإيرادات والأعباء موجباً (الإيرادات > من الأعباء).
 - ✓ النتيجة خسارة: تكون النتيجة خسارة إذا كان الفارق بين الإيرادات والأعباء سالباً (الإيرادات < الأعباء).
 - ✓ النتيجة معدومة: تكون النتيجة معدومة إذا كان الفارق بين الإيرادات والأعباء معدوماً (الإيرادات = الأعباء).
- أمثلة تطبيقية:

حالة النتيجة	مجموع الإيرادات (د/7)	مجموع الأعباء (د/6)	النتيجة (د/7) - (د/6)
نتيجة ربح	100.000	80.000	20.000
نتيجة خسارة	70.000	85.000	-15.000
نتيجة معدومة	80.000	80.000	0

■ الطريقة الثانية:

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

- ويتم ذلك في نهاية السنة المالية وذلك بعد القيام بمجموعة من الأنشطة الاقتصادية والتي تؤدي الى اختلال التوازن بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم حيث تستخدم النتيجة كأداة لتحقيق التوازن حيث:
- ✓ إذا كان مجموع الأصول < مجموع الخصوم تكون النتيجة ربح.
 - ✓ إذا كان مجموع الأصول > مجموع الخصوم تكون النتيجة خسارة.
 - ✓ إذا كان مجموع الأصول = مجموع الخصوم تكون النتيجة معدومة.

مثال تطبيقي:

مثال: بتاريخ 2024/12/31 كانت أرصدة الحسابات بمؤسسة الريان كما يلي:

الأصول: معدات نقل 25.000 دج مباني 45.000 دج برمجيات المعلومات 37.500 دج بضائع 22.500 دج الزبائن 11.000 دج البنك 26.000 دج الصندوق 15.500 دج.

الخصوم: رأس المال 82.000 دج موردو التثبيات 30.000 دج موردو المخزونات 25.500 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الختامية مع حساب نتيجة الدورة للسنة 2024.

حل المثال التطبيقي

الميزانية الختامية 2024/12/31

الأصول			الخصوم		
رج	اسم الحساب	مبلغ	رج	اسم الحساب	مبلغ
	الأصول غير الجارية	107.500		الأموال الخاصة	127.000
204	برمجيات المعلومات	37.500	101	رأس المال	82.000
213	مباني	45.000	12	نتيجة الدورة	45.000
218	معدات نقل	25.000		الخصوم غير الجارية	
	الأصول الجارية	75.000			
30	بضائع	22.500		الخصوم الجارية	55.500
411	الزبائن	11.000	401	موردو المخزونات	25.500
512	البنك	26.000	404	موردو التثبيات	30.000
53	الصندوق	15.500			
	مجموع الأصول	182.500		مجموع الخصوم	182.500

حساب نتيجة الدورة

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم (قبل النتيجة)

$$45.000 = 137.500 - 182.500 = \text{نتيجة الدورة}$$

2- حساب النتائج

يظهر حساب النتائج الإيرادات والاعباء المرتبطة بفترة مالية محددة، من أجل تحديد صافي الربح أو الخسارة من خلال معادلة: [الإيرادات (مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الصنف 7) - الأعباء (مجموع الأرصدة المدينة لحسابات الصنف 6)]، ويعد حساب النتائج إما حسب الطبيعة (تصنيف الاعباء حسب طبيعتها) أو بالطريقة الوظيفية (توزيعها حسب الوظيفة)، وهدف الرئيسي من اعداد جدول النتائج هو قياس الأداء التشغيلي وتوفير بيانات لتحليل الربحية وكفاءة الإدارة في تسيير أصول المؤسسة.

أ- تعريف حساب النتائج

يعرف حساب النتائج بأنه " كشف ملخص الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل الإيرادات أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء.

ب- مكونات حساب النتائج حسب الطبيعة

يتكون حساب النتائج من مختلف النتائج المكونة للنتيجة الصافية (النتائج الوسيطة)، حيث تمثل النتائج الوسيطة ما يلي:

- القيمة المضافة للاستغلال: هي الثروة الإضافية التي تكونها المؤسسة بعد إنقاص ما استهلكته من المؤسسات الأخرى.

وتعبر كذلك القيمة المضافة عن نمو القيم التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تحصل عليها من الخارج وذلك باستعمال عوامل الإنتاج، حيث تسمح القيمة المضافة بقياس وزن المؤسسة الاقتصادي، والقيمة المضافة هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية.

ويمكن حساب القيمة المضافة للاستغلال كما يلي:

القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

الحسابات	إنتاج السنة المالية	الحسابات	استهلاك السنة المالية
د/70	المبيعات والمنتجات الملحقة	د/60	المشتريات المستهلكة
د/72	الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	د/61	الخدمات الخارجية
د/73	الإنتاج المثبت	د/62	الخدمات الخارجية الأخرى
د/74	إعانات الاستغلال	/	/
القيمة المضافة = (د/70 + د/72 + د/73) - (د/60 + د/61 + د/62)			

- إجمالي فائض الاستغلال:

هو الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي للاستغلال الذي تقوم به، ويعتبر مؤشر لقياس أداء المؤسسة التجاري والإنتاجي، ويحسب بالفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

الفائض الإجمالي عن الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - (د/63 أعباء المستخدمين + د/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة).

- النتيجة العملياتية:

هي نتيجة مجوع العمليات التي تقوم المؤسسة من أنشطة تجارية وإنتاجية مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى، وتحسب النتيجة العملياتية انطلاقا من إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتوجات العملياتية الأخرى والاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات ويطرح منه الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

النتيجة العملياتية = تمثل نتيجة الاستغلال وهي:

إجمالي فائض الاستغلال + (د/75) المنتوجات العملياتية الأخرى + (د/78) الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات - (ح/65) الأعباء العملياتية الأخرى + (د/68) المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

- النتيجة المالية:

هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة، مثل نتيجة التنازل عن أصول مالية، وتحسب بالفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية.

النتيجة المالية = (د/76) المنتوجات المالية - (د/66) الأعباء المالية

- النتيجة العادية قبل الضرائب:

هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم الضرائب منها، وهي مجموع النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

النتيجة العادية قبل دفع الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

- الضرائب على النتائج العادية:

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مخصصة للأشخاص الاعتباريين الخاضعين للنظام الحقيقي، ويتم احتسابها على الربح الذي حققته الشركة خلال السنة المحاسبية.

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب منها، وتحسب النتيجة الصافية للأنشطة العادية بطرح قيمة الضرائب على الأرباح من النتيجة العادية.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - قيمة الضرائب على أرباح

قيمة الضريبة على أرباح = النتيجة العادية قبل الضرائب × معدل الضرائب على الأرباح

- النتيجة غير العادية:

هي نتيجة الأنشطة غير المتكررة والتي تقوم بها المؤسسة في حالات استثنائية عارضة، وتحسب النتيجة غير العادية بالفرق بين المنتوجات غير العادية والأعباء غير العادية.

النتيجة غير العادية = (ح/77) المنتوجات غير العادية - (د/67) الأعباء غير العادية

- النتيجة الصافية للسنة المالية:

هي نتيجة مجموع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب على الأرباح واجبة الدفع، وتحسب بجمع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	ملاحظة	أرصدة الدورة السابقة N-1
70	رقم الأعمال (المبيعات والمنتجات الملحقة)		X		
72	التغير في المخزون		X		
73	الإنتاج المثبت		X		
74	إعانات الاستغلال		X		
(1)	إنتاج السنة المالية = $74+73+72+70$		XX		
60	المشتريات المستهلكة	X			
61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	X			
62	الاستهلاكات الأخرى	X			
(2)	استهلاك السنة المالية = $62 + 61 + 60$		XX		
(3)	القيمة المضافة للاستغلال = $(2) - (1)$		XX		
63	أعباء المستخدمين	X			
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	X			
(4)	الفائض الإجمالي عن الاستغلال = $64 - 63 - (3)$		XX		
75	الإيرادات العملية الأخرى		X		
65	الأعباء العملية الأخرى	X			
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	X			
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		X		
(5)	النتيجة العملية = $68 - 65 - 78 + 75 + (4)$		XX		
76	الإيرادات المالية		X		
66	الأعباء المالية	X			
(6)	النتيجة المالية = $66 - 76$		XX		

(7)	النتيجة العادية قبل الضريبة = (5) + (6)	XX		
69	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية = (7) X X معدل الضريبة على الأرباح		X	
(8)	النتيجة الصافية للأنشطة العادية = (7) - 69	XX		
77	العناصر غير العادية - الإيرادات	X		
67	العناصر غير العادية - الأعباء		X	
(9)	النتيجة غير العادية = 67 - 77	XX		
(10)	النتيجة الصافية للسنة المالية = (8) + (9)	XX		

ملاحظة: يمكن حساب النتيجة الصافية للسنة المالية بالعلاقة التالية

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \sum 7x - \sum 6x \text{ بما فيها الضرائب مستحقة الدفع حساب (69)}$$

ت- أهمية حساب النتائج

يعتبر حساب النتائج من أهم القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نتائج عمليات المؤسسة لفترة محددة

من الزمن وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من:

- تمكن من تحديد صافي الربح والإفصاح عن مكوناته الرئيسية بغية المساعدة في تقييم التدفقات الداخلة الحالية واستخدامها لأغراض التنبؤ في المستقبل؛
- تمكين المحلل من تقييم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات؛
- تساعد في التنبؤ بدخل المؤسسة في المستقبل وبشكل دقيق؛
- تساعد المؤسسة في التقييم الأفضل لإمكانية استلامها لمبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أحسن وجه.

تمرين حول الميزانية

مثال: بتاريخ 02-01-2024 كانت قيم عناصر الميزانية الافتتاحية للمؤسسة " المنار " كما يلي:

أراضي بـ 125.000 دج، مباني بـ 135.000 دج، معدات صناعية بـ 75.000 دج ، تجهيزات مكتب بـ 50.000 دج، المخزونات من البضائع بـ 60.000 دج، الزبائن بـ 25.000 دج، البنك بـ 85.000 دج، الصندوق بـ 90.000 دج، قروض بنكية بـ 220.000 دج، موردو المخزونات بـ 95.000 دج، رأس المال بـ 330.000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية لمؤسسة المنار بتاريخ 02/01/2024.

حل المثال:

الميزانية الافتتاحية لمؤسسة المنار بتاريخ 02-01-2024

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية Σ	385.000		رؤوس الأموال الخاصة	
211	أراضي	125.000	101	رأس المال	330.000
213	مباني	135.000	164	خصوم غير جارية	
215	معدات صناعية	75.000		قروض بنكية	220.000
218	تجهيزات مكتب	50.000	401	خصوم جارية	
	أصول جارية Σ	260.000		موردو المخزونات	95.000
30	البضائع	60.000			
411	الزبائن	25.000			
512	البنك	85.000			
53	الصندوق	90.000			
	مجموع الأصول	645.000		مجموع الخصوم	645.000

تمرين حول جدول النتائج

من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة الروان تم استخراج المعلومات التالية

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ
60	المشتريات المستهلكة	900.000
61	الخدمات الخارجية	390.000
62	الاستهلاكات الأخرى	160.000
63	أعباء المستخدمين	400.000
64	الضرائب والرسوم	100.000

65	الأعباء التشغيلية الأخرى	90.000
66	الأعباء المالية	80.000
67	عناصر غير عادية - أعباء -	-
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	175.000
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	1.250.000
72	تغيير المخزون	205.000
73	الإنتاج المثبت	400.000
74	إعانات الاستغلال	145.000
75	المنتجات التشغيلية الأخرى	240.000
76	المنتجات المالية	220.000
77	عناصر غير عادية - منتجات -	-
78	استرجاع على خسائر القيمة	125.000

معلومات إضافية:

- معدل الضرائب على النتائج = 19%

المطلوب:

- إعداد جدول النتائج

الحل

- إعداد جدول النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
70	رقم الأعمال (المبيعات والمنتجات الملحقة)		1.250.000
72	التغير في المخزون		205.000
73	الإنتاج المثبت		400.000
74	إعانات الاستغلال		145.000

(1)	إنتاج السنة المالية		2.000.000
60	المشتريات المستهلكة	900.000	
61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	390.000	
(2)	استهلاك السنة المالية	1.290.000	
(3)	القيمة المضافة للاستغلال $2-1=3$		710.000
63	أعباء المستخدمين	400.000	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	100.000	
(4)	الفائض الإجمالي عن الاستغلال $4=(3)-$ $64/ح-63/ح$		210.000
75	الإيرادات العملية الأخرى		240.000
65	الأعباء العملية الأخرى	90.000	
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات	175.000	
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات		125.000
(5)	النتيجة العملية $5=(4)+(75/ح+78/ح)-$ $(68/ح-65/ح)$		310.000
76	الإيرادات المالية		220.000
66	الأعباء المالية	80.000	
(6)	النتيجة المالية $6=76/ح-66/ح$		140.000
(7)	النتيجة العادية قبل الضريبة $7=(5)+$ (6)		450.000
69	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية $7 \times$ 0,19	85.500	
(8)	النتيجة الصافية للأنشطة العادية $8=(7)-$ $69/ح$		364.500
77	العناصر غير العادية - الإيرادات		-
67	العناصر غير العادية - الأعباء	-	
(9)	النتيجة غير العادية $9=77/ح-67/ح$		-

364.500		النتيجة الصافية للسنة المالية 10 = (8) +	(10)
		(9)	

ث- المركز المالي الصافي

المركز المالي الصافي هو القيمة الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد ويمكن تحديده بطريقتين:

■ الطريقة الأولى:

المركز المالي الصافي = مجموع الأصول - مجموع الديون

■ الطريقة الثانية:

المركز المالي الصافي = مجموع الأموال الخاصة + نتيجة الدورة (ربح/خسارة)

يسمح تحديد المركز المالي الصافي بـ:

- مراقبة الحسابات حيث أن تناقص الأموال الخاصة يعد مؤشراً هاماً يستوجب البحث في أسبابه ومحاولة تجنبها مستقبلاً؛
- اتخاذ القرارات الاقتصادية مثل الرفع من رأس المال عن طريق إدخال شركاء جدد أو الاقتراض... الخ؛
- تحديد طرائق توزيع نتيجة الدورة وذلك بناءً على أهمية المركز المالي الصافي الذي يسمح بتوزيع الأرباح على الشركاء أو الاحتفاظ بها في شكل احتياطات؛
- تحديد قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المالية.

تمرين شامل حول الدورة المحاسبية

لدينا المعلومات التالية الخاصة بميزانية مؤسسة الروان بتاريخ 2024/01/02:

- قروض بنكية 40.000، بضائع 4.500، أراضي 20.000، الصندوق 10.000، موردو المخزونات 3.000، مباني 25.000، الزبائن 15.000، بنك 20.000 رأس المال ؟
- وخلال سنة 2024 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:
- 2024/01/25 تسديد 25% من القروض البنكية عن طريق شيك بنكي؛
- 2024/02/16 بيع بضاعة بـ 6.000 دج نقداً علماً أن تكلفتها 3.500 د؛
- 2024/03/30 شراء طوابع بريدية بـ 250 دج نقداً؛
- 2024/07/17 تحصيل 1/2 من حقوق الزبائن نقداً؛
- 2024/09/28 تسديد 60% من ديون الموردين بشيك بنكي؛
- 2024/12/13 شراء بضاعة بـ 5.000 دج على الحساب؛
- المطلوب:

1- إعداد الميزانية الافتتاحية؛

2- تسجيل العمليات في دفتر اليومية؛

3- الترحيل الى الدفتر الكبير (T) مع استخراج الأرصدة؛

4- إعداد ميزان المراجعة؛

5- إعداد الميزانية الختامية؛

6- حساب النتيجة بطريقتين؛

7- حساب المركز المالي للمؤسسة بطريقتين.

الحل:

إعداد الميزانية الافتتاحية

- حساب قيمة رأس المال:

لدينا مجموع الأصول = مجموع الخصوم $\leftarrow$ مجموع الخصوم = 94.500 دج
ولدينا مجموع الخصوم = الأموال الخاصة (رأس المال) + خصوم غير جارية + خصوم جارية
وعليه رأس المال = مجموع الخصوم - (الخصوم الجارية + الخصوم غير الجارية)
رأس المال = 94.500 - (3.000 + 40.000) = 51.500 دج
رأس المال = 51.500 دج

الميزانية الافتتاحية لمؤسسة الروان بتاريخ 2024/01/02

المبالغ	الخصوم	ر ح	المبالغ	الأصول	ر ح
	<u>الأموال الخاصة</u>		مج ¹ 45.000	<u>أصول غير جارية:</u>	
51.500	رأس المال	101	20.000	أراضي	211
	<u>خصوم غير جارية</u>		25.000	مباني	213
40.000	قروض بنكية	164	مج ² 49.500	<u>أصول جارية:</u>	
			4.500	المخزونات من البضائع	30
			15.000	الزبائن	411
	<u>خصوم جارية</u>		20.000	بنك	512
3.000	موردو المخزونات	401	10.000	الصندوق	53
94.500	المجموع		94.500	المجموع	

- تسجيل العمليات بدفتر اليومية:

		2024/01/02			
	20.000	أراضي	211		
	25.000	مباني	213		
	4.500	المخزونات من البضائع	30		
	15.000	زبائن	411		
	20.000	البنك	512		
	10.000	الصندوق	53		
51.500		رأس المال	101		
40.000		الاقتراضات	164		
3.000		موردو المخزونات	401		
		القيد الافتتاحي			
		2024/01/25			
	10.000	قروض بنكية	164		
10.000		البنك	512		
		تسديد 25% من القروض البنكية بشيك بنكي			
		2024/02/16			
	6.000	الزبائن	411		
6.000		المبيعات من البضائع	700		
		بيع بضائع (قيد الفاتورة)			
	3.500	مشتريات البضائع المباعة	600		
3.500		المخزونات من البضائع	30		
		تسليم البضائع المباعة للزبون (قيد اخراج البضائع)			
	6.000	2024/02/16			
		الصندوق	53		
6.000		الزبائن	411		
		تحصيل قيمة المبيعات (قيد التحصيل)			

		2024 /03/30		
	250	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626	
250		الصندوق	53	
		شراء طوابع بريدية نقداً		
		2024/07/17		
	7.500	الصندوق	53	
7.500		الزبائن	411	
		تحصيل ^{1/2} من حقوق الزبائن		
		2024/09/28		
	1.800	موردو المخزونات	401	
1.800		البنك	512	
		تسديد 60% من ديون موردي المخزونات		
		2024/12/13		
	5.000	مشتريات بضائع	380	
5.000		موردو المخزونات	401	
		شراء بضائع (قيد الفاتورة)		
	5.000	2024/12/13 المخزونات من البضائع	30	
5.000		مشتريات بضائع	380	
		استلام البضائع من المورد (قيد ادخال البضائع)		
139.550	139.550	مجموع اليومية		

- الترحيل الى الدفتر الكبير

رأس المال

د	م
101/ح	
51.500	رد 51.500
51.500	51.500

الاقتراضات

د	م
164/ح	
40.000	10.000
	رد 30.000
40.000	40.000

أراضي

د	م
211/ح	
20.000	20.000
20.000	20.000

مباني

د	م
213/ح	
25.000	25.000
25.000	25.000

المخزونات من البضائع

د	م
30/ح	
3.500	4.500
رد 6.000	5.000
9.500	9.500

مشتريات بضائع

د	م
380/ح	
5.000	5.000
5.000	5.000

موردو المخزونات والخدمات

د	م
401/ح	
3.000	1.800
5.000	رد 6.200
8.000	8.000

الزبائن

د	م
411/ح	
6.000	15.000
7.500	6.000
رد 7.500	
21.000	21.000

البنك

د	م
512/ح	
10.000	20.000
1.800	
رد 8.200	
20.000	20.000

الصندوق

د	م
53/ح	
250	10.000
رد 23.250	6.000
23.500	7.500
23.500	23.500

مشتريات البضائع المباعة

د	م
600/ح	
3.500	3.500
رد 3.500	
3.500	3.500

مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية

د	م
626/ح	
250	250
رد 250	
250	250

المبيعات من البضائع

د	م
700/ح	
6.000	
	رد 6.000
6.000	6.000

- إعداد ميزان المراجعة

رقم الحساب	البيان	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
101	رأس المال		51.500		51.500
164	قروض بنكية	10.000	40.000		30.000
211	الأراضي	20.000		20.000	
213	مباني	25.000		25.000	
30	المخزونات من البضائع	9.500	3.500		6.000
380	مشتريات بضائع	5.000	5.000		
401	موردو المخزونات والخدمات	1.800	8.000		6.200
411	الزبائن	21.000	13.500	7.500	
512	البنك	20.000	11.800	8.200	
53	الصندوق	23.500	250	23.250	
600	مشتريات البضائع المباعة	3.500		3.500	
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	250		250	
700	المبيعات من البضائع		6.000		6.000
	المجموع	139.550	139.550	93.700	93.700

- إعداد الميزانية الختامية

الميزانية الختامية بتاريخ 2024/12/31

المبالغ	الخصوم	ر ح	المبالغ	الأصول	ر ح
مج ¹ 53.750	<u>الأموال الخاصة</u>		مج ¹ 45.000	<u>أصول غير جارية:</u>	
51.500	رأس المال	101	20.000	أراضي	211
			25.000	مباني	213
2.250	<u>نتيجة السنة المالية</u>	12	مج ² 44.950	<u>أصول جارية:</u>	
مج ² 30.000	<u>خصوم غير جارية</u>		6.000	بضائع	30
30.000	القروض البنكية	<u>164</u>	7.500	زبائن	411
مج ³ 6.200	<u>الخصوم الجارية</u>		8.200	البنك	512
6.200	موردو المخزونات	401	23.250	الصندوق	53
89.950	مجموع الخصوم		89.950	مجموع الأصول	

- حساب نتيجة السنة المالية بطريقتين

✓ حساب نتيجة السنة المالية بطريقتين مختلفتين

الطريقة الأولى

نتيجة السنة المالية = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

نتيجة السنة المالية = $89.950 - (51.500^{(101/ح)} + 30.000^{(164/ح)} + 6.200^{(401/ح)})$

نتيجة السنة المالية = 2.250 دج

الطريقة الثانية

نتيجة السنة المالية = مجموع الإيرادات (الصنف 7) - مجموع الأعباء (الصنف 6)

نتيجة السنة المالية = $(6.000^{(700/ح)}) - (250^{(626/ح)} + 3.500^{(600/ح)})$ نتيجة السنة المالية = $2.250 = 3.750 - 6.000$

✓ حساب المركز المالي بطريقتين

الطريقة الأولى

صافي المركز المالي = مجموع الأصول - مجموع الديون (الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)

$$\text{صافي المركز المالي} = -89.950 - (30.000^{(164/ع)} + 6.200^{(401/ع)}) = 53.750 \text{ دج}$$

$$\text{صافي المركز المالي لمؤسسة "الروان"} = 53.750 \text{ دج}$$

الطريقة الثانية

$$\text{صافي المركز المالي} = \text{الأموال الخاصة (رأس المال +)} + \text{نتيجة السنة المالية}$$

$$\text{صافي المركز المالي} = (51.500^{(101/ع)} + 2.250^{(12/ع)}) = 53.750 \text{ دج}$$

$$\text{صافي المركز المالي لمؤسسة "الروان"} = 53.750 \text{ دج}$$

المحور الرابع:

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

أولاً: محتوى المحور

تأسيس المؤسسة غير الفردية

- الوعد بالمساهمة (مرحلة الاكتتاب)
- الوفاء بالمساهمات المكتتبة (مرحلة تحرير المساهمات)

تأسيس المؤسسة الفردية

- تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية
- حساب المستغل

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- تفسير الإجراءات القانونية والمحاسبية لتأسيس المؤسسات غير الفردية، مع التركيز على:
- مفهوم الوعد بالمساهمة وآليات الوفاء به
- تحليل مراحل تأسيس المؤسسة الفردية، من خلال:
- دراسة المتطلبات المحاسبية لتأسيس المؤسسة الخاصة الفردية
- فهم كيفية إعداد حساب المستغل ودوره في تتبع معاملات المؤسسة الفردية
- تمييز الفروقات الجوهرية بين المؤسسات الفردية وغير الفردية من حيث المعالجة المحاسبية
- تسجيل عمليات التأسيس في الدفاتر المحاسبية ومتابعة التزامات الشركاء أو المستغل الفردي

تمهيد

يعد تأسيس المؤسسات خطوة جوهرية لوضع الأسس القانونية والمالية لانطلاق أي نشاط اقتصادي منظم، وفي هذا الإطار تكتسي دراسة العمليات المحاسبية المرتبطة بمراحل التأسيس أهمية بالغة، باعتبارها تمثل في مجموعها المرحلة الافتتاحية لتكوين رأس المال، وتترجم مباشرة في الكشف المحاسبية الافتتاحية، وتنقسم المؤسسات من حيث طبيعتها القانونية إلى مؤسسات فردية وأخرى غير فردية، ولكل منها خصوصياته المحاسبية. حيث أن المؤسسات غير الفردية، أي تلك التي يتم انشاؤها من طرف عدة شركاء، كالشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات المساهمة، حيث تمر عمليات التأسيس في هذا النوع من المؤسسات بمرحلتين رئيسيتين.

المرحلة الأولى: وتعرف بمرحلة الاكتتاب، والتي تتجسد في "الوعد بالمساهمة"، حيث يعبر الشركاء

عن نيتهم في تقديم مساهمات محددة في رأس المال، سواء كانت نقدية أو عينية، وهو التزام قانوني يعكس رغبتهم في المشاركة بمبالغ نقدية أو أصول عينية تشكل رأس المال، وتسجل هذه المساهمات على مستوى المحاسبة في حسابات مخصصة قبل استلامها من الشركاء.

المرحلة الثانية: وفي هذه المرحلة يتم تحرير المساهمات (تسليمها وانتقال ملكيتها للمؤسسة الجديدة)،

حيث ينجز الشركاء التزاماتهم من خلال الوفاء بالمساهمات التي تم الاكتتاب بشأنها سابقاً، سواء كانت نقدية أو عينية، مما يسمح بتكوين رأس مال فعلي تستند إليه المؤسسة في مباشرة نشاطها.

أما فيما يخص المؤسسة الفردية، فهي مؤسسة يتم انشاؤها من طرف شخص طبيعي بمفرده، وهو ما يعني أن المالك يتحمل المسؤولية الكاملة عن نتائجها المالية، وتتميز هذه المؤسسات بالبساطة في عمليات التأسيس والإدارة.

وسنحاول من خلال هذا المحور، توضيح طرائق التسجيل المحاسبي لعمليات التأسيس في كل من الشركات الغير فردية والفردية، بالإضافة لتحديد دور حساب المستغل في المؤسسات الفردية وطريقة العمل بها خلال الدورة المحاسبية وتسويته في نهايتها.

أولاً: تأسيس المؤسسة غير الفردية

يتم تأسيس الشركات باتفاق شخصين على الأقل على إنشاء شركة، ويشترط قانوناً أن يكون الاتفاق مكتوباً في شكل عقد رسمي عند الموثق ويطلق على هذا العقد تسمية **القانون الأساسي** للشركة ويضم هذا العقد بيانات أساسية إجبارية لا بد من توفرها وهي:

- شكل الشركة؛
- المدة التي لا يمكن أن تتجاوز 99 سنة؛
- عنوان الشركة تسميتها؛
- مبلغ الرأسمال؛

- حصص كل شريك (مع تحديد نوع الحصص اذا كانت نقدية او عينية)،
- المقر الاجتماعي للشركة،
- إدارة الشركة؛
- زيادة وتخفيض الرأسمال؛
- الحل أو التصفية.

ويتم توقيع العقد أمام الموثق من طرف الأشخاص المؤسسين وهو بمثابة شهادة ميلاد للشركة، ثم يخضع هذا العقد لمجموعة من الإجراءات تتمثل في التسجيل، القيد في السجل التجاري، الاشهار. وبمجرد الاتفاق على تأسيس الشركة يتم تسجيل كل مرحلة من مراحل التأسيس محاسبيا وذلك باحترام القوانين والإجراءات الخاصة بكل نوع من أنواع الشركات.

1. أنواع الشركات

تختلف المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال باختلاف نوع الشركة أو المؤسسة لذلك وقبل التطرق للمعالجة المحاسبية وجب التعرف على أنواع الشركات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي حيث تنقسم الشركات من حيث الشكل القانوني الى:

أ- شركات الاشخاص

يقوم هذا النوع من الشركات على أساس الثقة المتبادلة بين الشركاء، وفيها تكون شخصية الشريك محل اعتبار، وكذلك لا يجوز للشريك في شركات الأشخاص بيع حصته في الشركة نظراً لارتباط الشراكة بالثقة بين الشركاء.

ب- شركات الأموال

على عكس شركات الأشخاص، فإن الأموال الخاصة للشركاء في شركات الأموال تكون مستقلة عن أموال الشركة حيث لا تكون أموال الشريك الشخصية ضامنة لديون الشركة، ويمكن للشريك بيع نصيبه في الشركة لغير الشركاء، وقد يكون بيعه لنصيبه مقيدا بشروط متعاقد عليها عند تأسيس الشركة، وتتضمن شركات الأموال عدة أنواع نذكر منها:

- **شركات المساهمة SPA:** حسب المشرع الجزائري فان شركة المساهمة هي " الشركة التي يقسم رأس مالها إلى حصص، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء فيها عن سبعة"، كما حدد المشرع الجزائري رأس مال شركة المساهمة في المادة 594 حيث نصت هذه الأخيرة على "يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة (5) ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية لادخار، ومليون دينار على الأقل في الحالة المخالفة".

- **الشركة ذات المسؤولية المحدودة: SARL (Société à Responsabilité Limitée)**

تنص المادة 564 من القانون التجاري الجزائري على " تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر الا في حدود ما قدموه من حصص.

▪ الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة: EURL(Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée)

إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا تظم الا شخص واحد "كشريك وحيد" تسمى هذه الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL.

يمارس الشريك الوحيد السلطة المخولة للجمعية العامة بمقتضى أحكام القانون التجاري.

ولا يمكن أن يزيد عدد الشركاء الشركات ذات المسؤولية المحدودة عن خمسين (50) شريك وتكون مسؤولية الشركاء فيها محدودة كما لا يجوز لها إصدار أسهم قابلة للتداول، وعليه فالشركة ذات المسؤولية المحدودة هي مزيج من شركة الأشخاص وشركة الأموال، فهي تشبه النوع الأول من ناحية عدد الشركاء (قليل) والتأسيس، وهي تشبه شركة الأموال من حيث مسؤولية الشركاء المحدودة، ويقسم رأسمالها إلى أسهم ولكن لا تطرح للاكتتاب العام ولا يقل رأسمالها عن 100.000 دج.

2. المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة

أ- المعالجة المحاسبية لحسابات الاموال الخاصة

تختلف المعالجة المحاسبية لحسابات الأموال الخاصة حسب نوع الشركة ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

❖ المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركة (شركات المسؤولية المحدودة SARL & شركات المساهمة SPA)

يمثل حساب رأس المال (د/101) في الشركات الخاصة القيمة الاسمية لأسهم الشركة أو حصصها، أي كل ما يقدمه الشركاء عند تأسيس الشركة سواء مساهمات عينة أو نقدية. وتتم لمعالجة لمحاسبية لعملية التأسيس عادة على مرحلتين، والمتمثلة في:

➤ المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة

تتمثل في تسجيل الوعد بالمساهمة (الاكتتاب في أسهم الشركة) والذي يترتب عليه حق جديد للشركة على الشركاء يمثل قيمة الأسهم العينية والنقدية التي اكتتب فيها الشركاء.

➤ المرحلة الثانية: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة

وتتمثل في تسجيل تنفيذ الوعد بالمساهمة أي تسجيل عملية الدفع (تسديد قيمة المساهمات) ، وعندها يسقط الحق الذي نشأ عن عملية الاكتتاب.

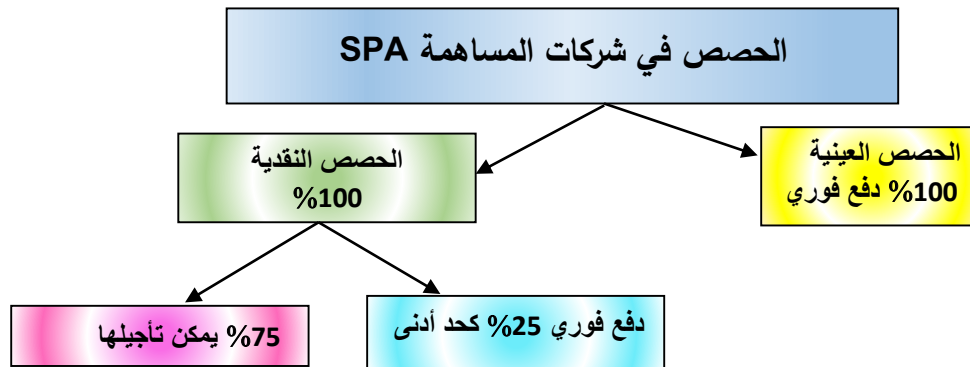
وتختلف المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركات التجارية باختلاف الشكل القانوني للشركة وذلك

حسب الحالات التالية:

■ بالنسبة لشركة المساهمة SPA

يتميز القانون التجاري شركة المساهمة عن غيرها حيث تنص المادة 596 منه على أن رأس مال شركة المساهمة يجب أن يكتتب بالكامل، غير أن حصص العينية تكون واجبة الدفع بصفة فورية (مرحلة الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة) بينما الحصص النقدية يمكن تأجيل دفع جزء منها شريطة ألا يقل الجزء المدفوع بصفة فورية عن 25% من قيمة الحصص النقدية الإجمالية كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (14) تقسيم حصص الشركاء حسب نوعها وطريقة دفعها في شركات المساهمة



المصدر: من اعداد الأستاذة بالاعتماد على نص المادة 596 من القانون التجاري

➤ الأسهم العينية:

يجب أن تكون مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها، أي أنه عند إنشاء الشركة يتم الوفاء بالمساهمات العينية بنسبة 100%؛

➤ الأسهم النقدية:

لا يجبر القانون التجاري الجزائري المساهمين على الوفاء بقيمة المساهمة النقدية كاملة، بل يسمح لهم عند التأسيس الوفاء بالحد الأدنى وهو 1/4، على أن يتم الوفاء بقيمة المساهمة النقدية مرة واحدة أو عدة مرات في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري.

➤ رأس المال المكتتب غير المطلوب (د/109)

في حالة ما إذا لاحظ الشركاء أو المساهمون (عند تأسيس الشركة) أنه من غير المجدي أن يحرر رأس مال الشركة بكامله في هذا التاريخ، عند إذ يتم إثبات الجزء غير المحرر من المساهمات المالية في حساب خاص يفتح لهذا الغرض هو حساب رأس المال المكتتب غير المطلوب (د/109)، ويرصد هذا الحساب عند انتهاء تحرير المساهمات كلية.

يكون حساب رأس المال المكتتب غير المطلوب (د/109) مدينا عند التأسيس بالمبلغ غير المطلوب.

ويكون حساب رأس المال المكتتب غير المطلوب (د/109) دائنا عند المطالبات اللاحقة بالمبالغ

المطلوبة.

يتم التسجيل المحاسبي للمساهمات العينية والنقدية المطلوبة والغير مطلوبة عند الاكتتاب كما يلي:

المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4561		المساهمات عينية (100%)	xxx	
4565		المساهمات نقدية (ما بين 100% و 25%)	xxx	
109		رأس المال المكتتب غير المطلوب (في حالة كانت المساهمات النقدية المطلوبة اقل من 100% يجعل هذا الحساب بالفرق)	xxx	
	101	رأس المال الاجتماعي الوعد بالمساهمة		xxx

المرحلة الثانية: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات العينية والنقدية المطلوبة عند التأسيس

➤ **المساهمات العينية:**

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
2xx		التثبيات	xxx	
3xx		المخزونات	xxx	
	4561	المساهمات العينية إثبات تسديد قيمة المساهمات العينية المطلوبة		xxx

➤ **المساهمات النقدية:**

• **حالة المساهمات النقدية المطلوبة (ما بين 100% و 25%)**

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
512		البنك	xxx	
	4565	المساهمات النقدية إثبات تسديد قيمة المساهمات النقدية المطلوبة وايداعها في البنك كلياً أو جزئياً		xxx

• المساهمات النقدية غير المطلوبة

في حالة تأجيل طلب جزء من المساهمات النقدية عند التأسيس، والتي يبقى المساهمون ملتزمون بدفعها بناء على طلب مجلس الإدارة في أجل أقصاه خمس (5) سنوات، فإن المعالجة المحاسبية لهذه العملية تتم بقيدين هما:

القيد الأول: طلب المساهمات المؤجلة

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	المساهمات النقدية رأس المال المكتتب غير المطلوب طلب المساهمات المؤجلة	109	4565

القيد الثاني: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المؤجلة (تسديدها عن طريق الموثق)

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	البنك المساهمات النقدية الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمات المؤجلة وإيداعها في البنك	4565	512

3. تمرين شامل حول تسجيل عملية تأسيس شركة مساهمة

في 2024/03/22 تم الاتفاق على تكوين شركة مساهمة برأس مال قدره 4 800 000 دج مقسمة الى 800

4 سهم بقيمة 1 000 دج للسهم الواحد، وكانت طبيعة المساهمات كما يلي:

- 3 680 000 دج مساهمات عينية؛

- 1 120 000 دج مساهمات نقدية.

وقد تم تحرير المساهمات في 2024/03/28 ، علماً أن المساهمات النقدية قد تم تحريرها بالحد الأدنى

المنصوص عليه قانوناً والمقدرة بـ 25% ، وتم إيداع مبلغ المساهمات النقدية المحررة في الحساب البنكي أما

المساهمات العينية فقد تم تحريرها فوراً وتمثلت في العناصر التالية:

- أراضي 1 200 000 دج - مباني 800 000 دج - معدات نقل 640 000 دج - أغلفة متداولة 80 000

دج - برمجيات المعلومات 40 000 دج - أثاث مكتب 280 000 دج - مواد أولية 400 000 دج -

تموينات أخرى 240 000 دج.

وفي 2024/08/26 أرسل مدير الشركة الى المساهمين رسائل يطلب فيها تحرير الأموال المكتتب فيها في أجل أقصاه شهر، وفي 2024/09/01 تم تحرير المساهمات النقدية وتم إيداع المبلغ في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب:

- تسجيل قيود تأسيس الشركة؛
- تسجيل العمليات الضرورية في 2024/08/26 و 2024/09/01.

✓ الحل

✓ تسجيل قيود تأسيس الشركة

2024/03/22				
مدین	دائن		مدین	دائن
4561		ح/الشركاء عمليات على رأس المال (ح عينية)	3 680 000	
4565		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (ح نقدية % 25)	280 000	
109		ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب (ح نقدية % 75)	840 000	
101		ح/ رأسمال الشركة	4 800 000	
مرحلة الوعد بالمساهمة إثبات قيد التأسيس				
2024/03/28				
204		برمجيات المعلوماتية وما شابهها	40 000	
211		أراضي	1 200 000	
213		مباني	800 000	
2180		أثاث مكتب	280 000	
2181		معدات نقل	640 000	
2182		أغلفة متداولة	80 000	
31		مواد أولية	400 000	
32		تموينات أخرى	240 000	
512		البنك	280 000	
4561		ح/الشركاء عمليات على رأس المال (ح عينية)	3 680 000	
4565		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (ح نقدية % 25)	280 000	
مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة تحرير المساهمات				

✓ تسجيل القيود المناسبة في 26/08/2024 و 01/09/2024

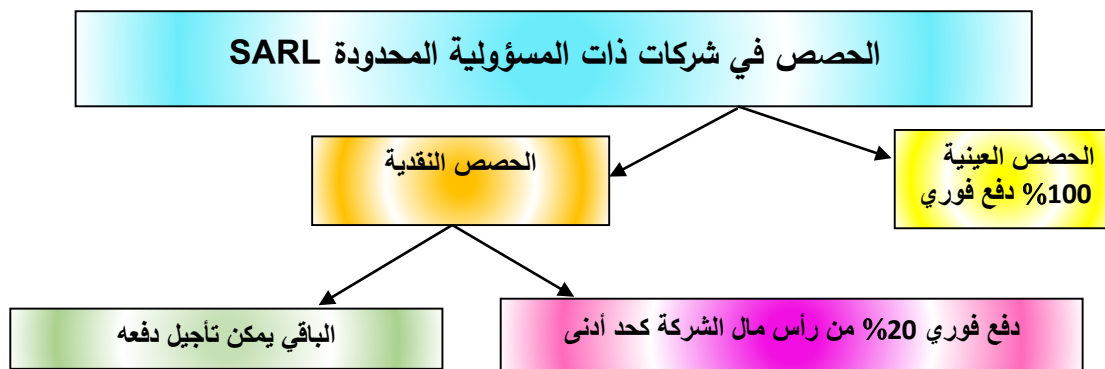
مدین	دائن	مدین	دائن
4565	109	840 000	840 000
ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (ح نقدية 75%)		ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب (ح نقدية 75%)	
تحويل رأس المال المكتتب غير المطلوب الى مطلوب		2024/09/01	
512	4565	840 000	840 000
البنك		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (ح نقدية 75%)	
استلام الموثق للجزء المتبقي من المساهمات النقدية			

■ بالنسبة لشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

يجب أن توزع الحصص بين الشركاء في القانون الأساسي للشركة، وأن يتم الاكتتاب بجميع الحصص من طرف الشركاء وأن تدفع قيمتها كاملة فيما يخص الحصص العينية.

أما الحصص النقدية فيجب أن تدفع بقيمة لا تقل عن خمس (1/5) مبلغ رأس المال التأسيسي، ويدفع البطل المتبقي على مرحلة واحدة أو عدة مراحل بأمر من مسير الشركة وذلك في مدة أقصاها خمس (5) سنوات من تاريخ تسجيل الشركة لدى السجل التجاري. يجب أن تدفع الحصص كاملة قبل أي اكتتاب لحصص نقدية جديدة وذلك تحت طائلة بطلان العملية.

الشكل رقم (15): تقسيم حصص الشركاء حسب نوعها وطريقة دفعها في شركات ذات المسؤولية المحدودة



المصدر: من اعداد الأستاذة بالاعتماد على القانون التجاري

يسلم المال الناتج عن تسديد قيمة الحصص المودعة بمكتب التوثيق إلى مسير الشركة بعد قيدها بالسجل التجاري"، ويتم تسجيل عملية التأسيس على مرحلتين هما:

المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة

تسجل قيمة المساهمات العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها في الجانب الدائن حساب رأس المال

(ح/101) ويجعل حساب العمليات عن رأس المال (ح/456) مدينا بقيمة المساهمات العينية والنقدية.

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
4561		المساهمات العينية	XXX	
4565		المساهمات النقدية	XXX	
109		رأس المال المكتتب غير المطلوب (في حالة كانت المساهمات النقدية المطلوبة اقل من 100% يجعل هذا الحساب بالفرق) ان وجدت رأس المال الاجتماعي		XXX
	101	الوعد بالمساهمة		

المرحلة الثانية: الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة

عند دفع قيمة الأسهم العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها تسجل العناصر العينية والنقدية في الجانب المدين من حساباتها الخاصة، ويجعل حساب العمليات عن رأس المال (د/456) دائناً، يعني يتم ترصيده.

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
2xx		التثبيات	XXX	
3xx		المخزونات	XXX	
5xx		البنك / ح ج ب / الصندوق	XXX	
	4561	المساهمات العينية	XXX	
	4565	المساهمات النقدية	XXX	
		الوفاء وتنفيذ الوعد بالمساهمة		

ثانياً: تأسيس المؤسسة الفردية

1. المعالجة المحاسبية في المؤسسات الفردية

المؤسسة الفردية هي مؤسسة صاحبها فرداً واحداً مالك لجميع أصولها ومسؤولاً عن جميع التزاماتها وهنا تتمثل حقوق الملكية في حسابين أموال الاستغلال (د/101) وحساب المستغل (د/108).

➤ أموال الاستغلال (د/101)

يستعمل د/101 عند تأسيس مؤسسة فردية حيث يسجل فيه كل المساهمات نقدية أو عينية أو كليهما معاً المقدمة من صاحب المؤسسة، بالإضافة إلى كل المدفوعات في وقت لاحق من بداية النشاط (خلال ممارسة النشاط)، كما تسجل فيه النتيجة سواء ربحاً أو خسارة.

ويجعل دائن عند:

- تسجل المساهمات أي قيمة عناصر الذمة المالية التي قدمها صاحب المؤسسة (المستغل) في بداية نشاطه؛
- تسجل المساهمات العينية أو النقدية التي يقدمها صاحب المؤسسة (المستغل) أثناء النشاط؛
- بالرصيد الدائن لحساب النتيجة أي الربح (120) وهذا في بداية الدورة المحاسبية الموالية (N+1/01/01)
- عند ترحيل الرصيد الدائن لحساب المستغل (د/108) في تاريخ إقفال السنة المالية.

ويجعل مدين عند:

- تسجيل أي تخفيض في رأس مال المؤسسة؛
- عند ترحيل الرصيد المدين لحساب المستغل (د/108) في تاريخ إقفال السنة المالية؛
- بالرصيد المدين لحساب النتيجة أي خسارة (129) وهذا في بداية الدورة المحاسبية الموالية (N+1/01/01).

2. حساب المستغل (د/108)**➤ العمليات المحاسبية الخاصة بـ د/108 حساب المستغل**

تسجل فيه كل المعاملات التي تتم خلال الدورة المحاسبية بين الوحدة والمستغل من سحبات ومدفوعات شخصية، نتيجة السنة المالية السابقة (N-1)...الخ، بالإضافة إلى الأجر العادي للمستغل المرتبط بعمله عند الاقتضاء.

ويجعل دائن عند:

تسجيل مدفوعات شخصية للمؤسسة على شكل نقدي أو عيني من طرف صاحبها (المستغل)؛
ويتم تسجيل المدفوعات كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	التثبيات		2xx
	xxx	المخزونات		3xx
	xxx	موردون		40x
	xxx	المتاحات		5xx
	xxx	أعباء		6xx
xxx		حساب المستغل	108	
		مدفوعات شخصية نقدية أو عينية		

ويجعل مدين عند:

تسجيل مسحوبات شخصية عينية أو نقدية من المؤسسة من طرف صاحبها (المستغل)؛
ويتم تسجيل المسحوبات كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	حساب المستغل		108
xxx		التثبيات	2xx	
xxx		المخزونات	3xx	
xxx		الزبائن	41x	
xxx		المتاحات	5xx	
xxx		إيرادات	7xx	
		المسحوبات شخصية نقدية أو عينية		

➤ ترصيد حساب المستغل د/108

يرصد حساب المستغل (د/108) في نهاية السنة في حساب أموال الاستغلال (د/101) لتحديد رأس مال المؤسسة وفق للحالات التالية:

- رصيد حساب المستغل (د/108) دائناً، وهذا يعني المدفوعات الشخصية أكبر من المسحوبات الشخصية فان حساب أموال الاستغلال (د/101) سيرتفع.
- ويتم التسجيل كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	حساب المستغل		108
xxx		أموال الاستغلال	101	
		ترصيد حساب المستغل د/108 الدائن		

رصيد حساب المستغل (د/108) مدينا، وهذا يعني المدفوعات الشخصية أقل من المسحوبات الشخصية فان حساب أموال الاستغلال (د/101) سينقص.

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	أموال الاستغلال حساب المستغل ترصيد حساب المستغل د/108 المدين	108	101

➤ تمرين توضيحي حول المعالجة المحاسبية في الشركات الفردية

بتاريخ 2024/01/10 أسس التاجر أنس مؤسسة صناعية بالعناصر التالية:

- رأس المال 250 000 دج، أراضي 50 000 دج، مباني 175 000 دج، معدات صناعية 50 000 دج، بضاعة 10 000 دج، مواد أولية 25 000 دج، البنك 40 000 دج قروض بنكية 50 000 دج، موردو التثبيات 000 30 دج موردو المخزونات 20 000 دج.

وخلال الدورة المحاسبية قام التاجر كمال بالعمليات التالية:

- 01/24 سحب من البنك 10 000 دج لحسابه الخاص؛
- 02/15 دفع التاجر 7 500 دج فاتورة الهاتف الخاصة بالمؤسسة من أمواله الخاصة؛
- 03/21 سحب التاجر من البنك 5 000 دج لفتح حساب بريدي للمؤسسة؛
- 05/28 دفع 2 500 دج مصاريف صيانة المعدات الصناعية من أمواله الخاصة؛
- 06/30 قام بالتنازل عن منزله الخاص بقيمة 30 000 دج للمؤسسة لاستخدامه كإدارة؛
- 07/25 سدد فاتورة الكهرباء الخاصة بالمؤسسة بمبلغ 12 500 دج من أمواله الخاصة؛
- 08/30 سدد لأحد موردين المخزونات مبلغ 5 000 دج (1/2) نصف المبلغ من حسابه الخاص والباقي بشيك بنكي؛

- 09/25 قام صاحب المؤسسة بسحب بضاعة قيمتها 7 500 دج لاستعماله الخاص؛
- 10/01 شراء بضاعة بـ 12 500 دج على الحساب، وتم استلامها في نفس اليوم؛
- 12/11 بيع بضاعة بـ 2 500 دج بشيك بنكي علما أن تكلفتها 1 750 دج، وتم تسليمها في نفس اليوم .

المطلوب

- اعداد الميزانية التأسيسية للمؤسسة
- تسجيل كل القيود (قيود التأسيس والعمليات) في يومية المؤسسة
- تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة في دفتر اليومية
- توضيح أثر العمليات على رأس المال في نهاية السنة المالية

✓ الحل

- إعداد الميزانية التأسيسية

الميزانية بتاريخ 2024/01/10

المبالغ	الخصوم	ر ح	المبالغ	الأصول	ر ح
250 000	<u>الأموال الخاصة</u>		مج ¹ 275 000	<u>أصول غير جارية:</u>	
250 000	رأس المال	101	50 000	أراضي	211
			175 000	مباني	213
50 000	<u>خصوم غير جارية</u>		50 000	معدات صناعية	215
50 000	قروض بنكية	164	مج ² 75 000	<u>أصول جارية:</u>	
50 000	<u>خصوم جارية</u>		10 000	بضائع	30
20 000	موردو المخزونات	401	25 000	مواد أولية	31
30 000	موردو التثبيتات	404	40 000	البنك	512
350 000	المجموع		350 000	المجموع	

- تسجيل كل القيود (قيود التأسيس والعمليات) في يومية المؤسسة

يمتاز التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس الشركات الفردية بالسهولة حيث يتم إعداد الميزانية التأسيسية بالأصول المادية التي يضعها صاحب المؤسسة في خدمة المؤسسة في الجهة المدينة من اليومية ورأس المال والخصوم في الجهة الدائنة كما يلي:

2024/01/10			
مدین	دائن	مدین	دائن
50 000	أراضي	211	
175 000	مباني	213	
50 000	معدات صناعية	215	
10 000	بضائع	30	
25 000	مواد أولية	31	
40 000	البنك	512	
250 000	رأس المال	101	
50 000	قروض بنكية	164	
20 000	موردو المخزونات	401	
30 000	موردو التثبيتات	404	
	القيد التأسيسي		

- تسجيل العمليات في اليومية

2024/01/24			
مدین	دائن	مدین	دائن
108	حساب المستغل	10 000	مدین
512	البنك	10 000	دائن
	سحب المستغل لمبلغ من البنك لحسابه الخاص		
2024/02/15			
626	مصاريف البريد والاتصالات السلکية واللاسکية	7 500	مدین
108	حساب المستغل	7 500	دائن
	تسديد فاتورة هاتف المؤسسة من أموال المستغل		
2024/03/21			
515	حساب جاري بريدي	5 000	مدین
512	البنك	5 000	دائن
	حسب مبلغ من الحساب البنکي للمؤسسة لفتح حساب بريدي لها		
2024/05/28			
615	الصيانة والتصلیحات، والرعاية	2 500	مدین
108	حساب المستغل	2 500	دائن
	تسديد صاحب المؤسسة مصاريف صيانة المعدات الصناعية من ماله الخاص		
2024/06/30			
213	مباني	30 000	مدین
108	حساب المستغل	30 000	دائن
	تنازل صاحب المؤسسة عن منزله الخاص لصالح المؤسسة		
2024/07/25			
607	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	12 500	مدین
108	حساب المستغل	12 500	دائن
	تسديد فاتورة الكهرباء من المال الخاص للمستغل		

		2024/08/30		
	5 000	موردو المخزونات	401	
2 500		حساب المستغل	108	
2 500		البنك	512	
		تسديد جزء من ديون موردو المخزونات ^{1/2} من المال الخاص للمستغل و ^{1/2} بشيك بنكي		
		2024/09/25		
	7 500	حساب المستغل	108	
7 500		البضائع	30	
		سحب المستغل لبضائع للاستعمال الشخصي		
		2024/10/01		
	12 500	مشتريات البضائع	380	
12 500		موردو المخزونات	401	
		شراء بضائع على الحساب قيد الفاتورة		
		2024/10/01		
	12 500	بضائع	30	
12 500		مشتريات البضائع	380	
		استلام البضائع		
		2024/12/11		
	2 500	الزبائن	411	
2 500		المبيعات من البضائع	700	
		بيع بضائع قيد الفاتورة		
		2024/12/11		
	1 750	مشتريات البضائع المباعة	600	
1 750		بضائع	30	
		تسليم البضائع المباعة		
		2024/12/11		
	2 500	البنك	512	
2 500		الزبائن	411	
		تحصيل قيمة المبيعات		

- توضيح أثر العمليات على رأس المال في نهاية السنة المالية

لتوضيح أثر العمليات على رأس المال في نهاية السنة المالية يجب أولاً استخراج رصيد حساب المستغل (ح/108)، ثم ترصيده مع حساب رأس المال (ح/101) وتحديد أثر ذلك على هذا الأخير إما بالزيادة أو الانخفاض.

✓ ترصيد حساب المستغل (ح/108)

حساب المستغل	
م	د
10 000	7 500
7 500	2 500
37 500 رد	30 000
	12 500
	2 500
	55 000
55 000	

نلاحظ أن رصيد حساب المستغل دائن بقيمة 37 500 دج وذلك يعني أن مدفوعات المستغل كانت أكثر من مسحوباته، وعليه يرصد هذا الحساب في 2024/12/31 وذلك بجعل حساب المستغل (ح/108) مديناً بـ 37 500 دج وجعل حساب رأس المال (ح/101) دائناً بنفس المبلغ وذلك بالشكل التالي:

2024/12/31			
مدين	دائن	حساب المستغل	مدين
37 500		رأس المال الصادر	108
	37 500	ترصيد حساب المستغل	101

وعليه يمكن القول أن الفرق بين مسحوبات ومدفوعات المستغل خلال السنة المالية أدت الى ارتفاع رأس مال الشركة بقيمة 37 500 دج، كون المدفوعات كانت أكبر بهذه القيمة.

المحور الخامس:

دراسة حسابات الصنف الأول

أولاً: محتوى المحور

دراسة بعض حسابات الصنف الأول

- حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)
- حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)
- حساب الاحتياطات (الحساب 106)

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- فهم دور الحساب 12 في تجميع نتائج النشاط (ربح أو خسارة) وإغلاق الحسابات الختامية.
- شرح آلية ترحيل أرصدة الإيرادات والمصروفات إلى الحساب 12 في نهاية السنة المالية.
- تحليل معالجة الفائض (الربح) أو العجز (الخسارة) الناتج عن الحساب 12.
- إدراك أهمية الحساب 11 في بداية السنة المالية الجديدة لضمان استمرارية التسجيلات المحاسبية.
- توضيح مفهوم "الترحيل من جديد" (Report à nouveau) ودوره في نقل أرصدة السنة المالية السابقة.
- تحليل حالات استخدام الحساب 11، نقل الأرباح غير الموزعة (التي لم تحول إلى احتياطات أو مساهمين)، نقل الخسائر المرحلة لتعويضها في السنوات اللاحقة.
- دراسة العلاقة بين الحساب 11 والحساب 12 في الدورة المحاسبية.
- تطبيق عملية لترحيل الأرصدة الافتتاحية باستخدام الحساب 11.
- تحليل دور الاحتياطات في تعزيز الاستقرار المالي وتغطية المخاطر المستقبلية.
- تعريف الاحتياطات (الاحتياطي القانوني، الاختياري، وغيرها) وفقاً للنظام المحاسبي الجزائري.
- شرح كيفية تكوين الاحتياطات من الأرباح (نسبة الاحتياطي القانوني، شروط التوزيع).
- دراسة تأثير الاحتياطات على حقوق المساهمين وعلى الهيكل المالي للمؤسسة.

تمهيد

يشكل الصنف الأول من الحسابات أو ما يعرف بحسابات رؤوس الأموال الركيزة الأساسية للتسجيل المحاسبي لمصادر تمويل المؤسسة، حيث يضم هذا الصنف الحسابات الخاصة بمصادر التمويل طويلة الأجل والتي تسمح بتعزيز الاستقرار المالي للمؤسسة والحفاظ على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وفي هذا السياق سنحاول توضيح آليات التسجيل المحاسبي لبعض حسابات هذا الصنف، حيث سيتم التطرق للحساب رقم 12 (نتيجة السنة المالية)، وحساب رقم 11 (الترحيل من جديد)، بالإضافة لحساب رقم 106 (الاحتياطات)، النظام المحاسبي المالي.

أولاً: حساب نتيجة السنة المالية (الحساب 12)

نتيجة السنة المالية هي الفارق بين مجموع المنتوجات (الإيرادات) ومجموع الأعباء (المصروفات) التي تحملتها المؤسسة خلال السنة المالية، وتعتبر النتيجة عن صافي الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال تلك الفترة.

1. المعالجة المحاسبية لتوزيع النتيجة د/12

بعد تحقيق نتيجة السنة المالية يقوم مجلس إدارة المؤسسة بتوزيع هذه النتيجة الى احتياطات وأرباح على الشركاء اما الجزء الذي لا يتفق أعضاء مجلس الادارة على تخصيصه فيتم إدراجه في حساب الترحيل من جديد (ح/11).

- التسجيل المحاسبي لنتيجة الدورة

إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما، وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 من خلال جعل الحساب 120 دائناً بقيمة الربح المحقق، بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من الحساب 129، في الشركات يتم توزيع النتيجة تبعاً لقرارات الجمعية العامة للمساهمين وعلى أساس القوانين السارية المفعول .

ثانياً: حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

الترحيل من جديد عملية محاسبية يتم بموجبها تسجيل ارصدة النتيجة المحاسبية (ربح-خسارة) بعد ترحيلها في السنة الموالية من (ح 12 /نتيجة السنة المالية) الى (د/ 11 الترحيل من جديد)، الذي يتفرع الى:

- **د/ 110 ترحيل من جديد أرباح** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن الجزء من الأرباح التي لم يتم تخصيصها من قبل الجمعية العامة وتصبح هذه الأرباح جزء من رأس المال يمكن تخصيصه في السنوات اللاحقة.

ويكون التسجيل كما يلي:

المبالغ		N/01/01	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	نتيجة السنة المالية (ربح) ترحيل من جديد أرباح ترحيل النتيجة السنة المالية للسنوات المقبلة	110	120

- **د 119 ترحيل من جديد خسائر:** يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين في بداية السنة مبلغ الخسائر التي تم تسجيلها في السنة المالية الماضية، في انتظار ان يتم امتصاصها باستعمال الارباح اذا تحققت مستقبلا.

المبالغ		01/01/N	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	ترحيل من جديد خسائر نتيجة السنة المالية خسارة ترحيل خسائر السنة المالية للسنوات المقبلة	129	119

ثالثاً: حساب الاحتياطات (الحساب 106)

1. تعريف الاحتياطات

تعرف الاحتياطات على أنها الأرباح المحتجزة التي أبقيت داخل المؤسسة باتفاق الشركاء أو حسب ما ينص عليه كل من القانون التجاري الجزائري وعقد تأسيس الشركة (القانون الأساسي).

2. أنواع الاحتياطات

تصنف الاحتياطات الى:

- **الاحتياطات القانونية:** وهي احتياطات إجبارية بموجب القانون التجاري وذلك في حالة تحقيق أرباح حيث تمثل الاحتياطات 5% من الأرباح بعد اقتطاع خسائر السنوات السابقة، وتصبح هذه الاحتياطات غير الزامية عندما يصبح مجموعها مساوي لـ 10% من رأس المال؛
- **الاحتياطات النظامية:** هي نوع من الاحتياطات يتم تشكيلها طبق للقانون الأساسي للشركة وهي عبارة عن احتياطات غير اجبارية؛

- **الاحتياطات المنظمة (المقننة):** يتم تكوين هذا النوع من الاحتياطات وفقاً لنصوص القانون الجبائي، مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض القيمة الناتج عن عمليات التنازل عن الاستثمارات.
- **الاحتياطات التعاقدية:** يتم تكوينها بناء على بنود العقود المبرمة مع الغير؛
- **الاحتياطات الاختيارية:** هي الاحتياطات التي يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة العادية.

3. المعالجة المحاسبية للاحتياطات

عند توزيع النتيجة يجعل حساب النتيجة (ح/12) مدين أو حساب الاحتياطات بمختلف أنواعها (106X) دائنة. ويتم التسجيل كما يلي:

رقم الحساب		N/01/01	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
120		نتيجة السنة المالية (ربح)	xxx	
	106x	احتياطات		xxx
		ترصيد حساب النتيجة		

4. استعمالات الاحتياطات

- تستعمل الاحتياطات في الأوجه الآتية:
- زيادة رأس مال المؤسسة: يجعل حساب 106 مدينا وحساب 101 دائناً؛

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
106		احتياطات	xxx	
	101	أموال الاستغلال		xxx
		زيادة رأس المال بواسطة الاحتياطات		

- تغطية الخسائر: جعل حساب 106 مدينا وحساب 129 النتيجة دائناً؛

رقم الحساب		N/01/01	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
106		احتياطات	xxx	
	129	نتيجة السنة المالية (خسارة)		xxx
		تغطية خسارة السنة المالية		

- توزيع الاحتياطات على الشركاء :جعل 106 مدينا وحساب " 455 الشركاء "دائنا.

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
106		احتياطات	xxx	
	455	شركاء الحسابات الجارية توزيع الاحتياطات على الشركاء		xxx

➤ تمرين توضيحي عن توزيع النتيجة

في 2023/12/31 كانت النتيجة الصافية للمؤسسة 320 000 دج وتم الاتفاق في الجمعية العامة على

ما يلي:

➤ تخصيص الاحتياطات التالية :

- احتياطات قانونية ؟ تحسب

- احتياطات نظامية 20%

- احتياطات اختيارية 10%

كما قررت الجمعية العامة توزيع ما يعادل 40% من النتيجة على الشركاء بينما لم يتم الاتفاق على

تخصيص الباقي.

➤ المطلوب

- تسجيل القيود المناسبة في 2024/01/01

- تم دفع الارباح الموزعة على الشركاء بشيك بنكي في 2024/01/31 سجل القيد المناسب؛

- لو افترضنا أن رصيد حساب الترحيل من جديد للسنوات السابقة كان مدينا بـ 120 000 دج (خسارة)

وضح تأثير ذلك على الاحتياطات السابقة والارباح الموزعة على الشركاء (نفس النسب السابقة) ثم

سجل محاسبياً.

الحل

أ- تسجيل عملية تخصيص النتيجة لسنة 2023

2024/01/01				
120	ح/ نتيجة السنة المالية (ربح)	320 000		
1061	ح/ احتياطات قانونية (5%)	16 000		
1063	ح/ احتياطات نظامية (20%)	64 000		
1068	ح/ احتياطات اختيارية (10%)	32 000		
457	ح/ الشركاء - الحصص الواجب دفعها (40%)	128 000		
110	ح/ ترحيل من جديد (الباقى)	80 000		
	توزيع نتيجة سنة 2023			
2024/01/31				
457	ح/ الشركاء - الحصص الواجب دفعها	128 000		
512	ح/ البنك	128 000		
	دفع حصص الشركاء بشيك بنكي			

ب- توضيح أثر وجود رصيد مدين بـ 120 000 دج لحساب ترحيل من جديد (ح/119) خسارة على الاحتياطات السابقة والارباح الموزعة على الشركاء (نفس النسب).

• حساب النتيجة بعد طرح خسائر السنوات السابقة

$$120/د = 320\,000 \text{ (ربح)} - 120\,000 \text{ (ترحيل من جديد خسارة)}$$

- تسجيل عملية ترصيد حساب الترحيل من جديد د/119 (خسائر سنوات سابقة)

2024/01/01				
120	نتيجة السنة المالية 2023	120 000		
119	الترحيل من جديد (خسارة)	120 000		
	ترصيد حساب الترحيل من جديد 119 (خسائر السنوات السابقة)			

بعد طرح خسائر السنوات السابقة تكون النتيجة الصافية:

$$120/د = 200\,000 \text{ دج (ربح) وعليه يمكن توضيح أثر وجود خسائر سنوات سابقة في الجدول التالي:}$$

العناصر	دون وجود خسائر سابقة	مع وجود خسائر سابقة (120 000 دج)	الفرق (انخفاض)
النتيجة	320 000	200 000	-120 000
ح/احتياطات قانونية	16 000	10 000	-6 000
ح/احتياطات نظامية	64 000	40 000	-24 000
ح/احتياطات اختيارية	32 000	20 000	-12 000
ح/الشركاء - الحصص الواجب دفعها	128 000	80 000	-48 000
ح/ترحيل من جديد	80 000	50 000	-30 000

- التسجيل المحاسبي لتوزيع نتيجة 2023 مع وجود خسائر السنوات السابقة

2024/01/01				
120	ح/ نتيجة السنة المالية (ربح)	200 000		
1061	ح/احتياطات قانونية (5%)	10 000		
1063	ح/احتياطات نظامية (20%)	40 000		
1068	ح/احتياطات اختيارية (10%)	25 000		
457	ح/الشركاء - الحصص الواجب دفعها (40%)	80 000		
110	ح/ ترحيل من جديد (الباقى)	50 000		
توزيع نتيجة سنة 2023				
2024/01/31				
457	ح/الشركاء - الحصص الواجب دفعها	80 000		
512	ح/ البنك	80 000		
تسديد حصص الشركاء بشيك بنكي				

المحور السادس:

محاسبة الرسم على القيمة المضافة

أولاً: محتوى المحور

- تعريف الرسم على القيمة المضافة ومجال تطبيقها
- قابلية الرسم للخصم
- حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة
- التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- فهم ماهية الرسم على القيمة المضافة والقدرة على تعريف TVA كضريبة استهلاك غير مباشرة
- تحديد مجالات تطبيقها (الأنشطة الخاضعة، المعفاة، والاستثناءات وفق القانون الجزائري)
- تمييز قابلية الرسم للخصم شروط خصم TVA المدخل (فاتورة نظامية، ارتباط بالنشاط الخاضع).
- حساب مبلغ: TVA تحديد الوعاء الضريبي، التعرف على المعدلات المطبقة حسب القانون التجاري الجزائري
- تحديد مبلغ TVA الواجب دفعه لمصلحة الضرائب والآجال القانونية لذلك
- القدرة على التسجيل المحاسبي لكل مراحل (تسجيل TVA على المشتريات، المبيعات، والتسوية الشهرية).

تمهيد

أول من أوجد نظام الرسم على القيمة المضافة هو الفرنسي Maurice Laure ، وذلك في سنة 1954، وكان الهدف الأساسي من ذلك هو تفادي الخضوع المتعدد لرسوم الاستهلاك في مختلف المراحل :

- الاستيراد؛
- الإنتاج؛
- التوزيع.

وقد بدأ العمل بهذا النظام في الجزائر في سنة 1992، حيث حل نظام الرسم على القيمة المضافة محل الرسم الوحيد الإجمالي على المنتجات "TUGP والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات "TUGPS، وذلك بهدف تقريب نظامنا الضريبي مع ما هو معمول به على المستوى العالمي.

وبما أن أغلب المعاملات المالية والاقتصادية التي تمارسها المؤسسات تتضمن هذا الرسم وجب التعرف على الطرائق المحاسبية المعتمدة في تسجيل الرسم والتصريح به لمصلحة الضرائب وتسديد الجزء الذي يكون على عاتق المؤسسة وذلك باعتبارها وسيط بين المستهلك النهائي ومصلحة الضرائب.

أولاً: تعريف الرسم على القيمة المضافة ومجال تطبيقها

يعد الرسم على القيمة المضافة من الآليات المحورية في النظام الجبائي الحديث، كونه يرافق مختلف مراحل الدورة الاقتصادية للسلع والخدمات، ولفهم آثاره المحاسبية، ينبغي التعمق في طريقة احتسابه وتسجيله عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة تحسب على رقم الأعمال خارج الرسم المنجز في الجزائر من قبل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والنظام المبسط (المهن الحرة).

كما يعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة غير مباشرة، تفرض بنسب متفاوتة ومختلفة على إنتاج سلع وتقديم خدمات منبثقة عن نشاط صناعي أو تجاري، ويتم تطبيق هذه الضريبة على القيمة النقدية التي يضيفها تدخل المكلف بها إلى الإنتاج.

2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة TVA

يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي والتي يتم انجازها من طرف المكلف بالضريبة بصفة اعتيادية أو عرضية.

حيث يتم تطبيق نسب الرسم على القيمة المضافة على مبيعات الأنشطة الاقتصادية ونذكر منها :

- عمليات بيع وتسليم المواد التي يقوم بها المنتجون
- الأعمال والأشغال العقارية؛
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة؛

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات
- عمليات بيع العمارات والمحلات التجارية التي يقوم بها الأشخاص الذين يشترون هذه
- الأملاك بأنفسهم بصفة منتظمة أو عرضية قصد إعادة بيعها أو العمليات التي يقوم بها
- الوسطاء لشراء أو بيع هذه الممتلكات، وكذلك عمليات تقسيم وبيع الأراضي التي يقوم بها مالكوها.
- عمليات بيع وتسليم المنتجات أو البضائع على حالتها الطبيعية الخاضعة للضريبة المستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من طرف المستوردين.
- المتاجرة في الأشياء القديمة المستعملة باستثناء الأشياء المكونة كليا أو جزئيا من معادن ثمينة (البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة)
- الأعمال المنجزة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء الأعمال ذات الطابع الطبي وشبه الطبي والبيطري؛
- الحفلات الفنية والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص أو جمعية تخضع للقانون العادي؛
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة (عملية شراء وإعادة البيع وفق شروط البيع بالتجزئة)؛
- خدمات الهاتف والتلكس لقطاع البريد والمواصلات؛
- **العمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة:**
- يشمل الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة TVA عمليات بيع العديد من المواد نذكر منها ما يلي:
- الخبز والدقيق المستخدم في صناعته
- الحليب ومشتقاته
- عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية؛
- منتجات المعادن الثمينة
- المقاعد المتحركة، والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع، والدراجات النارية والدراجات ذات محرك إضافي، المهيأة خصيصا للعاجزين
- اللحوم

ثانياً: آليات العمل بالرسم على القيمة المضافة وطريقة حسابها

- تطبق نسبة الرسم على القيمة المضافة TVA على كل ما يوجد في فاتورة، والذي يبقى بصفة نهائية لصالح المؤسسة، أما العناصر التي تبقى في الفواتير بصفة مؤقتة أو كتعويض للمصاريف قدمتها المؤسسة لا تدخل في رقم الاعمال الخاضع لـ TVA.

1. قابلية الرسم للخصم

عند دفع المشتري لقيمة الفاتورة يكون قد دفع الرسم على القيمة المضافة، إلا أن المستهلك الأخير هو الذي يتحمل الرسم بصفة فعلية .

كل بائع يقوم بفاتورة الرسم على القيمة المضافة أي تضمين هذا الرسم ضمن عناصر فاتورة المبيعات، فيقوم بتحصيل الرسم من الزبائن، ويقوم فيما بعد بتسديد الفرق بين الرسم المحصل والرسم المدفوع لمصلحة الضرائب، أي أن المورد عبارة عن وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب.

2. تفسير معنى الرسم على القيمة المضافة

بالرغم من أن المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة TVA هو رقم الاعمال أي ثمن المبيعات.

لماذا سميت بالرسم على القيمة المضافة وليس بالرسم على المبيعات؟

مثال توضيحي

تشتري المؤسسة بضائع بقيمة 10.000 دج خارج الرسم HT	تبيع المؤسسة نفس البضائع بـ: 12.000 دج خارج الرسم (HT)
الرسم TVA ($10.000 \times 19\%$) = 1.900 دج	الرسم TVA ($12.000 \times 19\%$) = 2.280 دج
تدفع المؤسسة للمورد = $10.000 + 1.900 = 11.900$ دج	تحصل المؤسسة من الزبون = $12.000 + 2.280 = 14.280$ دج
القيمة المضافة من هذا النشاط التجاري = $10.000 - 12.000 = 2.000$ دج الرسم على القيمة المضافة = $19\% \times 2.000 = 380$ دج الرسم الواجب الدفع لمصلحة الضرائب = $1.900 - 2.280 = 380$ دج وهو ما يوافق فقط الرسم على القيمة المضافة وليس على قيمة المبيعات	

ملاحظة: مهما تعدد البائعون والمشترون لنفس السلعة، لا يدفع لمصلحة الضرائب إلا قيمة الرسم المحسوبة على القيمة المضافة من طرف المتعامل الاقتصادي.

3. حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

يحدد الرسم على القيمة المضافة بناء على ما يتضمنه رقم الأعمال الخاضع للضريبة أي ثمن البضائع أو الأشغال والأعمال أو الخدمات بما ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها، وعليه فإن الرسم يتكون:

بالنسبة لعمليات البيع من مبلغ المبيعات، وبالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للضريبة من قيمة المواد أو البضائع المسلمة.

فيما يخص صفقات الأشغال العقارية المبرمة مع شركة أجنبية يتكون المبلغ الخاضع للرسم من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحولة إلى الدينار بقيمة سعر الصرف الساري عند تاريخ التوقيع على الصفقة.

عند الاستيراد يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من القيمة لدى الجمارك بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة وعند التصدير يتكون المبلغ الخاضع للضريبة من قيمة البضائع عند التصدير بما في ذلك الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

4. معدلات الرسم على القيمة المضافة TVA

تحتسب نسبة الرسم على القيمة المضافة بناء على معدلات يحددها وينص عليها قانون المالية الذي يصدر كل سنة، وعليه فإن هذه المعدلات تتغير بتغير الظروف الاقتصادية للدولة، وفي الجزائر يتم حالياً تطبيق معدلين:

- معدل عادي 19 % من المبلغ الخاضع للرسم؛
 - ومعدل مخفض بنسبة 9 % من المبلغ الخاضع للرسم.
- ويتم حساب قيمة الرسم على القيمة TVA والمبلغ المتضمن الرسم TTC والمبلغ خارج الرسم HT وفق العلاقات التالية:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = المبلغ خارج الرسم (HT) x معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA%)

$$TVA = HT \times TVA\%$$

المبلغ المتضمن الرسم (TTC) = المبلغ خارج الرسم (HT) + مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

$$TTC = HT + TVA$$

$$TTC = HT + (HT \times TVA\%) = HT (1 + TVA\%)$$

المبلغ خارج الرسم (HT) = المبلغ متضمن الرسم (TTC) - مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

$$HT = TTC - TVA$$

$$TTC = HT (1 + TVA\%) \quad \left. \begin{array}{l} \\ \\ \end{array} \right\} HT = \frac{TTC}{(1 + TVA\%)}$$

مثال حول حساب مبلغ TVA :

لدنيا المبلغ خارج الرسم 50.000 (HT) دج ومعدل الرسم على القيمة المضافة 19% (TVA%)

المطلوب : حساب قيمة الرسم TVA وقيمة المبلغ متضمن الرسم TTC

الحل

حساب قيمة TVA

الرسم على القيمة المضافة (TVA) = المبلغ خارج الرسم (HT) x معدل الرسم على القيمة المضافة

(%TVA)

$$TVA = HT \times TVA\%$$

$$\left. \begin{array}{l} HT = 50.000 \\ TVA\% = 19\% \end{array} \right\} TVA = 50.000 \times 0,19 = 9.500$$

إذاً الرسم على القيمة المضافة يساوي TVA = 9.500

حساب المبلغ متضمن الرسم (TTC)

المبلغ المتضمن الرسم (TTC) = المبلغ خارج الرسم (HT) + مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

$$TTC = HT + TVA = 50.000 + 9.500 = 59.500$$

$$TTC = HT + (HT \times TVA\%) = 50.000 (1 + 0,19) = 50.000 (1,19) = 59.500$$

إذاً المبلغ متضمن الرسم على القيمة المضافة يساوي $TTC = 59.500$

مثال حول حساب المبلغ خارج الرسم HT:

لدينا المبلغ المتضمن الرسم 71.400 (TTC) دج ومعدل الرسم على القيمة المضافة 19% (TVA%)

المطلوب : حساب المبلغ خارج الرسم (HT) وقيمة الرسم TVA

الحل

حساب قيمة المبلغ خارج الرسم HT

المبلغ خارج الرسم (HT) = المبلغ متضمن الرسم (TTC) - مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA)

$$\left. \begin{array}{l} TTC = HT (1+TVA\%) \\ TTC = 71.400 \\ TVA\% = 19\% \end{array} \right\} \quad HT = \frac{TTC}{(1+TVA\%)} = \frac{71.400}{(1+0,19)} = \frac{71.400}{1,19} = 60.000$$

إذاً المبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة يساوي $HT = 60.000$

حساب مبلغ الرسم (TVA) = المبلغ متضمن الرسم (TTC) - المبلغ خارج الرسم (HT)

$$TVA = TTC - HT = 71.400 - 60.000 = 11.400 \quad \text{أو}$$

$$TVA = HT \times TVA\% = 60.000 \times 0,19 = 11.400$$

إذاً مبلغ الرسم على القيمة المضافة يساوي $TVA = 11.400$

ثالثاً: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (نموذج التسجيل)

تتم المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة باستخدام الحساب الرئيسي د/ 445 الدولة-الرسوم

على رقم الأعمال، وتتم عمليات التسجيل للرسم على القيمة المضافة بأربعة مراحل هي:

- الشراء دفع TVA
- البيع تحصيل TVA
- الاسترجاع خصم TVA المدفوعة من TVA المحصلة
- التسديد
- تسديد قيمة TVA الواجبة الدفع

1. مراحل التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

مرحلة الشراء دفع (TVA)

في حالة شراء أصول (المخزونات، التثبيات) أو الخدمات، مع وجود TVA قابلة للاسترجاع، يدخل

الأصل للمؤسسة بتكلفته خارج الرسم، كما تسجل الخدمات كعبء بتكلفتها خارج الرسم، أما TVA في هذه

الحالة تعتبر كحق للمؤسسة اتجاه مصلحة الضرائب فيتم تسجيلها في الجانب المدين في حساب 4456 كما يلي :

ملاحظة: في حالة شراء المخزونات نستخدم د/44563 وفي حال الحيازة على التثبيتات نستخدم د/44562.

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	التثبيتات		2xx
	XXX	مشتريات المخزونات		38x
	XXX	الأعباء (الخدمات)		6x
	XXX	الرسم قابل للاسترجاع		4456x
XXX		موردو المخزونات والخدمات	401	
XXX		موردو التثبيتات	404	
		شراء مخزونات وخدمات أو الحيازة على تثبيتات (قيد الفاتورة)		

مثال حول عملية الشراء بوجود (TVA)

في 2024/04/15 قامت مؤسسة نور بشراء بضاعة بقيمة 100.000 دج، على الحساب، معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

المطلوب: تسجيل عملية الشراء في دفتر اليومية

الحل

يكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		2024/04/15	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	100.000	مشتريات بضائع		380
	19.000	الرسم قابل للاسترجاع على السلع والخدمات (TVA) $(0,19 \times 100.000)$		44563
119.000		موردو المخزونات والخدمات $(19.000+100.000)$	401	
		شراء بضاعة قيد الفاتورة		
		2024/04/15		
	100.000	بضاعة مخزنة		30
100.000		مشتريات بضائع	380	
		استلام البضائع المشتراة وادخالها للمخزن (قيد الإدخال)		

مرحلة البيع تحصيل (TVA)

في حال بيع بيع السلع والخدمات، مع وجود TVA مسترجعة، يقوم البائع بتحصيل قيمة المبيعات متضمنة للرسم على القيمة المضافة TVA، وعليه يعد مبلغ الرسم المحصل التزام اتجاه مصلحة الضرائب، لذا يسجل هذا المبلغ في الجانب الدائن لحساب 4457 كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الزبائن		411
XXX		المبيعات	70x	
XXX		رسم على القيمة المضافة TVA محصل	4457	
		بيع المنتجات من السلع والخدمات أو البضائع		

مثال حول عملية البيع بوجود (TVA)

10/09/2024 إقامة مؤسسة الروان ببيع منتجات تامة الصنع بـ: 120.000دج، على بشيك بنكي، علماً أن معدل 19% TVA ، وتكلفة الإنتاج 90.000 دج .
المطلوب: تسجيل عملية البيع في اليومية
الحل يكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		2024/09/10	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	142.800	الزبائن		411
120.000		المبيعات من المنتجات	701	
22.800		رسم على القيمة المضافة TVA محصل (0,19 x 120.000)	4457	
		بيع المنتجات من السلع والخدمات أو البضائع		
	90.000	تغيير المخزون من المنتجات		724
90.000		منتجات تامة الصنع	355	
		اخراج المنتجات من المخزن لتسليمها للزبون		

مرحلة الاسترجاع

نقصد بالاسترجاع اقتطاع الرسوم المدفوعة خلال الشهر من الرسوم المحصلة خلال نفس الفترة، قبل تسديد TVA الواجبة الدفع لمصلحة الضرائب، ولهذا الغرض تقوم المؤسسة بأعداد تصريح الرسم قبل 20 من الشهر الموالي، في وثيقة G50 ، وذلك على النحو التالي :

حيث المبلغ الواجب الدفع = الرسوم المحصلة (د/4457) - [الرسوم المدفوعة (د/4456) + تسبيق على الرسم للشهر السابق (د/44566) ان وجد]

تصريح الشهر N قبل N+120 /

د/4457 رسوم محصلة (مستلمة عن عمليات البيع) +

د/44562 رسوم قابلة للاسترجاع على التثبيات (رسوم مدفوعة عن عمليات الحياة على التثبيات) -

د/44563 رسوم قابلة للاسترجاع على المشتريات (رسوم مدفوعة عن عمليات شراء المخزونات) -

د/44566 تسبيق على الرسم على القيمة المضافة TVA (لشهر N-1) -

الفرق =

يختلف التسجيل المحاسبي لعملية الاسترجاع حسب إشارة الفرق بين TVA المحصلة و TVA المدفوعة، حيث نميز بين ثلاثة حالات هي:

الحالة الأولى الفرق معدوم

يعني الرسم على القيمة المضافة المحصل (د/4457 دائن) = الرسم على القيمة المضافة المدفوع (د/4456 مدين) + تسبيق TVA للشهر السابق

في هذه الحالة لا يكون هناك للمؤسسة لا حق ولا التزام اتجاه مصلحة الضرائب، وعليه يكون تسجيل التصريح الشهري كما يلي:

نسجل مجموع المبلغ الدائن لـ د/4457 في الجانب المدين فيرصد

في مقابل جعل د/4456 x دائن بمجموعه وجعل د/44566 دائن بمجموعه ايضاً ان وجد فيرصد الحسابين ويتم التسجيل كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	الرسم على القيمة المضافة TVA المحصلة (مستلمة)		4457
xxx		الرسم القابل للاسترجاع TVA (مدفوعة)	4456x	
xxx		تسبيق على TVA (الشهر السابق)	44566	
		تسجيل التصريح الشهري لـ TVA		

في هذه الحالة يتم ترصيد كل من حساب TVA 4456 قابلة للاسترجاع وحساب 44566 تسبيق على TVA للفترة السابقة وحساب TVA 4457 محصلة دون أن يكون هناك تسديد لمصلحة الضرائب أو حق للمؤسسة اتجاهها.

مثال حول عملية استرجاع TVA

في نهاية شهر فيفري، كانت مجموع الرسوم على المبيعات 15.000 دج ومجموع الرسوم على المشتريات 10.000 دج، بينما كان في تصريح شهر جانفي تسبيق على TVA بـ 5.000 دج
المطلوب: إعداد تصريح الرسم على القيمة المضافة وتسجيله:

الحل

اعداد تصريح الرسم على القيمة المضافة قبل 03/20

د/4457 الرسوم محصلة على المبيعات 15.000 دج

د/4456 الرسوم القابلة للاسترجاع على المشتريات 10.000 دج -

د/44566 تسبيق TVA لشهر جانفي 5.000 دج -

الفرق = 15.000 - (5.000 + 10.000) = 0

التسجيل المحاسبي لتصريح TVA لشهر فيفري

المبالغ		20/03	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	15.000	الرسم على القيمة المضافة TVA المحصلة (مستلمة)		4457
10.000		الرسم القابل للاسترجاع TVA (مدفوعة)	44563	
5.000		تسبيق على TVA (تسبيق جانفي)	44566	
		تسجيل التصريح الشهري لـ TVA لشهر فيفري		

الحالة الثانية الفرق السالب

إذا كان الفرق بين TVA المحصلة و TVA المدفوعة سالب أي أن الرسوم المدفوعة أكبر من الرسوم المحصلة، فهذا يعني وجود تسبيق للرسم أي للمؤسسة حق اتجاه مصلحة الضرائب، سيتم اقتطاعه في التصاريح اللاحقة من الرسوم المحصلة .

يعني الرسم على القيمة المضافة المحصل (د/4457 دائن) > الرسم على القيمة المضافة

المدفوع (د/4456 مدين) + تسبيق TVA للشهر السابق

في هذه الحالة يكون هناك للمؤسسة حق اتجاه مصلحة الضرائب، وعليه يكون تسجيل التصريح

الشهري كما يلي :

ترصيد حساب 4457 بجعله مديناً بالمجموع، ترصيد حساب 4456 بجعله دائناً بالمجموع، جعل

حساب 44566 مديناً بالفرق بين المبلغين، ويكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XXX	الرسم على القيمة المضافة TVA المحصلة (مستلمة)		4457
	XXX	تسبيق على TVA		44566
XXX		الرسم القابل للاسترجاع TVA (مدفوعة)	4456x	
		تسجيل تصريح TVA بوجود تسبيق		

في هذه الحالة يتم ترصيد كل من حساب TVA 4456 قابلة للاسترجاع وحساب TVA 4457 محصلة

ويكون حساب 44566 تسبيق على TVA مديناً بالفرق بين TVA المحصلة و TVA المدفوعة ولا يتم دفع شيء

لمصلحة الضرائب بل ينشأ حق للمؤسسة على هذه الأخيرة يتم تسويته في التصريحات اللاحقة.

مثال حول الاسترجاع في حال الفرق السالب بين TVA المحصلة و TVA المدفوعة

كانت مجموع المشتريات من البضائع في شهر أفريل بقيمة 150.000 دج خارج الرسم، ومعدل الرسم

على القيمة المضافة 19% ، أما مجموع الرسوم الخاصة بالمبيعات فكانت 20.000 دج

المطلوب: اعداد تصريح الرسم على القيمة المضافة لشهر أفريل وتسجيله في اليومية

الحل

أولاً حساب إيجاد قيمة مجموع الرسوم على المشتريات ($0,19 \times 150.000 = 28.500$ دج

اعداد تصريح شهر أفريل قبل 20 ماي

د/4457 رسوم محصلة 20.000

د/44563 رسوم قابلة للاسترجاع على المخزونات 28.500 -

الفرق = $28.500 - 20.000 = 8.500$

إذا الفرق سالب بقيمة 8.500 دج وعليه يكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		رقم الحساب	
دائن	مدين		
		قبل 05/20	
	20.000	الرسم على القيمة المضافة TVA (مستلمة)	4457
	8.500	تسبيق على TVA	44566
28.500		الرسم القابل للاسترجاع TVA (مدفوعة)	4456x
		تسجيل تصريح TVA بوجود تسبيق لشهر <u>أفريل</u>	

الحالة الثالثة الفرق الموجب

إذا كان الفرق بين TVA المحصلة و TVA المدفوعة موجب، هذا يعني أن الرسوم المحصلة أكبر من

الرسوم المدفوعة، في هذه الحالة يكون هناك التزام على المؤسسة يتمثل في الرسم الواجب الدفع لمصلحة

الضرائب، أي يجب عليه دفع الفرق لهذه الأخيرة ويكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين			
	xxx	الرسم على القيمة المضافة TVA (مستلمة)		4457
xxx		الرسم القابل للاسترجاع TVA (مدفوعة)	4456x	
xxx		الرسم الواجب الدفع	4455	
		تسجيل تصريح TVA		

حيث يتم ترصيد حساب 4457 بجعله مديناً بمجموع الرسوم على المبيعات،

وترصيد حساب 4456 بجعله دائناً بمجموع الرسوم على المشتريات

كما نجعل حساب 4455 دائناً بالفرق بينهما وهو يمثل الرسم الواجب الدفع لمصلحة الضرائب

ويتم ترصيده عند تسديد هذه الرسوم.

نفس المثال السابق

المبالغ		رقم الحساب	قبل 05/20	رقم الحساب
دائن	مدين			
8.500	8.500	4455	الرسم الواجب الدفع	512
			البنك	
			تسديد الرسوم الواجبة الدفع	

وعليه يتم ترصيد حساب 4455 الرسوم الواجبة الدفع

ت 01: خلال شهر أكتوبر 2024 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- شراء مواد أولية نقدا كالتالي:

مواد أولية (م1): 214200 (TTC)؛ مواد أولية (م2): 168000 (HT).

2- بيع منتجات تامة الصنع نقدا خارج الرسم كالتالي:

منتجات تامة (أ1): 240000 (تكلفتها 180000)؛ منتجات تامة (أ2): 150000 (تكلفتها 110000).

العمل المطلوب:

1- تسجيل العمليات اليومية المؤسسية (الرسم على القيمة المضافة 19%).

2- ترصيد حساب الرسم على القيمة المضافة، علما أنه إذا كان مستحقا للدفع يسدد بشيك.

الحل

تسجيل في دفتر يومية المؤسسة في شهر أكتوبر

1- تسجيل عمليات الشراء (م1) و (م2)

لدينا المواد الأولية (م1) TTC 214.200 دج

إيجاد ثمن المواد خارج الرسم HT وقيمة الرسم TVA

$$HT = \frac{TTC}{1+TVA\%} = \frac{214.200}{1,19} = 180.000$$

$$TTC = HT + TVA = HT + HT \times TVA\% = HT \times (1 + TVA\%)$$

$$TVA = TTC - HT = 214.200 - 180.000 = 34.200 \text{ أو } TVA = HT \times TVA\% = 180.000 \times 0,19 = 34.200$$

إذا بالنسبة للمواد الأولية (م1) المبلغ خارج الرسم (HT) هو 180.000 دج وقيمة الرسم (TVA) 34.200 دج

التسجيل المحاسبي

214.200	180.000	الصندوق	2024/10	مشتريات مواد أولية (م1) (TVA) قابلة للاسترجاع على المشتريات	53	381 44563
	34.200					
				شراء مواد أولية (م1) نقداً		
180.000	180.000	مشتريات مواد أولية (م1)	2024/10	مواد أولية مخزنة (م1) استلام المواد الأولية (م1)	381	31

حساب TTC و TVA الخاصة بالمواد الأولية (م2)

$$TVA = HT \times TVA\% = 168.000 \times 0,19 = 31.920 \text{ لدينا}$$

$$TTC = HT + TVA = 168.000 + 31.920 = 199.920$$

التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء خلال شهر أكتوبر

199.920	168.000	الصندوق	2024/10	مشتريات مواد أولية (م2) (TVA) قابلة للاسترجاع على المشتريات	53	381 44563
	31.920					
				شراء مواد أولية (م2)		
168.000	168.000	مشتريات مواد أولية (م2)	2024/10	مواد أولية مخزنة (م2) استلام المواد الأولية (م2)	381	31

2- تسجيل عمليات بيع المنتجات (أ1) و (أ2)

240.000 45.600	285.600	2024/10 الزبائن ($1,19 \times 240.000$) المبيعات من المنتجات التامة (أ1) TVA محصلة ($0,19 \times 240.000$) بيع منتجات تامة (أ1)	701 4457	411
180.000	180.000	2024/10 تغيير المخزون من المنتجات (أ1) منتجات تامة الصنع (أ1) اخراج المنتجات (أ1) من المخزن لتسليمها للزبون	355	724

150.000 28.500	178.500	2024/10 الزبائن ($1,19 \times 150.000$) المبيعات من المنتجات التامة (أ2) TVA محصلة ($0,19 \times 150.000$) بيع منتجات تامة (أ2)	701 4457	411
110.000	110.000	2024/10 تغيير المخزون من المنتجات (أ2) منتجات تامة الصنع (أ2) اخراج المنتجات (أ2) من المخزن لتسليمها للزبون	355	724

حساب الرسم الواجب الدفع لشهر أكتوبر 2024

$$\text{الرسم الواجب الدفع} = \text{(TVA) المحصلة} - \text{(TVA) القابلة للاسترجاع} = (28.500 + 45.600) - (31.920 + 34.200) = 7.980$$

بما أن (TVA) المحصلة (74.100) < (TVA) القابلة للاسترجاع (66.120) يصبح لدينا TVA واجبة الدفع (الفارق موجب) (7.980)

التسجيل المحاسبي لـ TVA شهر أكتوبر 2024

2024/11				
	74.100	(TVA) المحصلة على المبيعات	4457	
66.120		(TVA) قابلة للاسترجاع	44563	
7.980		TVA واجبة الدفع	4455	
		تحديد (TVA) الواجبة الدفع		

2024/11				
	7.980	(TVA) واجبة الدفع	4455	
7.980		البنك	512	
		تسديد (TVA) الواجبة الدفع		

المحور السابع:

محاسبة التثبيات المعنوية والعينية

أولاً: محتوى المحور

- تعريف التثبيات وخصائصها
- التصنيف المحاسبي للتثبيات
- محاسبة امتلاك التثبيات المعنوية والعينية (حالة الشراء مع الإشارة الى التسبيقات الحساب 238، حالة الإنتاج الداخلي)
- الاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيات المعنوية والعينية
- التنازل عن التثبيات المعنوية والعينية وتخريدها

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- فهم المفهوم العام للتثبيات (العينية والمعنوية) وتمييزها عن الأصول الأخرى؛
- تحديد الخصائص الأساسية التي تُعرّف التثبيات (استخدامها طويل الأجل، مساهمتها في العملية الإنتاجية، عدم تداولها).
- التفريق بين التثبيات العينية (الملموسة: مباني، آلات) والمعنوية (غير الملموسة: براءات اختراع، حقوق امتياز).
- تحديد الحسابات المحاسبية المناسبة لكل نوع (مثل: حساب 20 للأصول غير المادية، حساب 21 للأصول المادية).
- تسجيل التسبيقات المدفوعة مقدماً في الحساب 238 "مدفوعات على الحساب".
- تحويل التسبيقات على التثبيات إلى الحسابات الدائمة (20 أو 21) بعد استلام الأصل.
- تسجيل عملية انتاج التثبيات بالموارد الخاصة وتحويل التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بإنتاج التثبيات الى الحسابات 20 أو 21.
- تحديد معنى اهتلاك التثبيات واعداد جدول الاهتلاك الخطي للتثبيات؛
- حساب الربح أو الخسارة عند البيع بمقارنة سعر البيع مع القيمة الدفترية
- التسجيل المحاسبي لإزالة التثبيات التالفة أو غير القابلة للاستخدام من السجلات.

تمهيد

التبثيتات هي تلك الأصول غير الجارية المادية أو المعنوية أو المالية، والتي تخضع لرقابة المؤسسة أو المنشأة بهدف استخدامها في إطار أنشطتها العادية لمدة طويلة نسبياً تزيد عن السنة واحدة، حيث يتم تسجيلها عند دخولها للمؤسسة كأصل في ميزانية هذه الأخيرة، ثم يتم ادراجها ضمن التكاليف شيئاً فشيئاً كلما تم استهلاكها من خلال معالجة محاسبية خاصة بهذا النوع من الأصول ألا وهي اهتلاك التبثيتات.

وتختلف المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة على التبثيتات حسب طريقة الحصول عليها من جهة (شراء، الإنتاج بوسائل المؤسسة الخاصة، أو حتى الايجار)، وطريقة تمويلها (نقداً، على الحساب، أو كمساهمة عينية من الشركاء أو المستغل....الخ).

ولا تقتصر المعالجة المحاسبية للتبثيتات على دخولها بل تتطلب هذه الأخيرة متابعة عدة تقييمات خلال مدة حياة التبثيت والتي يمكن تصنيفها الى ثلاثة مراحل:

- 1- تسجيل عملية الحيازة على التبثيت (الدخول الى ميزانية المؤسسة)؛
 - 2- تسجيل الاهتلاك السنوي للتبثيت وخسائر القيمة إن وجدت؛
 - 3- تسجيل عملية التنازل عن التبثيت (خروج التبثيت من ميزانية المؤسسة).
- أولاً: تعريف التبثيتات وخصائصها

1. تعريف التبثيتات

التبثيتات عبارة عن أصول غير جارية تسيطر عليها المؤسسة وتستخدمها في نشاطها العادي لمدة تزيد عن سنة مالية (12 شهر) وذلك بغرض تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وهي تنقسم الى ثلاثة أنواع:

2. تصنيف التبثيتات

- **التبثيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة):** وهي عبارة عن موجودات قابلة للتحديد والقياس النقدي، إلا أنها ليست موجودة مادياً، غير أنها تستخدم في الأنشطة العادية لمدة تزيد عن سنة مالية (12 شهر)، وذلك للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، مثل برمجيات المعلوماتية، العلامات التجارية، براءات الاختراع....الخ.

➤ مدونة الحسابات الخاصة بالتبثيتات المعنوية (ح/20)

- 203 مصروفات التنمية القابلة للتبثيت
- 204 برمجيات المعلوماتية و شابهها
- 205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات
- 207 GOODWILL فارق الاقتناء

- 208 التثبيتات المعنوية الأخرى.

➤ المعالجة المحاسبية للحيازة على التثبيتات المعنوية

هناك عدة طرائق لحيازة التثبيتات المعنوية أهمها الحيازة عن طريق الشراء، والانجاز الداخلي.

■ المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة عن طريق الشراء

يتم جعل حساب 20x تثبيتات معنوية مديناً بينما نجعل حساب 404 مورّدو التثبيتات دائناً، بقيمة التثبيت

مدين	دائن	تاريخ الحيازة	مدين	دائن
20X		تثبيتات معنوية	xxx	
	404	مورّدو التثبيتات		xxx

■ المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة عن طريق الانجاز الداخلي

يتم جعل حساب 20x تثبيتات معنوية مديناً بينما نجعل حساب 731 إنتاج القيم الثابتة المعنوية دائناً، بتكلفة الانتاج

مدين	دائن	تاريخ الحيازة	مدين	دائن
20X		تثبيتات معنوية	xxx	
	731	إنتاج القيم الثابتة المعنوية		xxx

3. التثبيتات العينية: وهي عبارة عن موجودات قابلة للتحديد والقياس النقدي، ولها وجود مادي، تقتنيها المؤسسة أو تنشئها بوسائلها الخاصة، بغرض استخدامها في الأنشطة العادية لمدة تزيد عن سنة مالية (12 شهر)، وذلك للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، مثل الأراضي ، المباني، معدات صناعية.....الخ.

➤ مدونة الحسابات الخاصة بالتثبيتات العينية (ح/21)

- 211 أراضي

- 212 عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي

- 213 البناءات

- 215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

- 218 التثبيتات العينية الأخرى.

المعالجة المحاسبية للحيازة على التثبيتات العينية

هناك عدة طرائق لحيازة التثبيتات العينية أهمها الحيازة عن طريق الشراء، والانجاز الداخلي.

المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة عن طريق الشراء

يتم جعل حساب 21x تثبيات عينية مديناً بينما نجعل حساب 404 موردو التثبيات دائناً، بتكلفة التثبيات

مدين	دائن	تاريخ الحيازة	مدين	دائن
2xx		تثبيات	xxx	
	404	موردو التثبيات	xxx	
	512	البنك	xxx	
	53	الصندوق	xxx	
		الحيازة على التثبيات		

مثال

خلال سنة 2024 قامت مؤسسة الروان بالعمليات التالية:

2024/04/03 الحيازة على سيارة نفعية بـ 25.000 دج (HT)، وكانت المصاريف الملحقة 2.000 دج مصاريف التأمين، و 1.200 دج حقوق جمركية غير مسترجعة، والرسم على القيمة المضافة TVA 19%.
 علماً أن تكلفة السيارة تم تسديدها بشيك بنكي.
 المطلوب سجل العملية بدفتر يومية مؤسسة الروان.

الحل

لدينا تكلفة التثبيات = ثمن الشراء (خارج الرسم HT) + المصاريف الملحقة

تكلفة السيارة = 25.000 + 2.000 + 1.200 = 28.200 دج

الرسم على القيمة المضافة = 0,19 X 25.000 = 4.750 دج

وعليه يكون التسجيل كالتالي:

مدين	دائن	2024/04/03	مدين	دائن
218		معدات نقل	28.200	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيات	4.750	
	512	البنك		32.950
		الحيازة على معدات نقل (السيارة) بشيك بنكي		

حالة الشراء بجود التسبيقات على التثبيات (د/238)

في بعض الأحيان تقوم المؤسسة بتقديم طلبيات للحصول على تثبيات معنوية أو عينية، وتكون هذه

الطلبات مرفقة عادة بمبالغ مالية، تسمى تسبيقات بمعنى أنها مرحلة تسبق عملية نقل ملكية

التثبيات (عملية الشراء) لذلك لا يمكن ادراج المبلغ المدفوع كتسبيق في الحسابات الخاصة بالتثبيات المطلوب حيازته،

بل يتم ادراج المبلغ المدفوع كتسبيق في حساب خاص هو الحساب 238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن

طلبات التثبيتات، لإثبات هذا التدفق النقدي، من خلال جعل الحساب 238 مدين بمبلغ التسبيق، بينما يقبله في الجانب الدائن أحد حسابات المالية د/512 البنك، د/515 ح ج ب أو د/53 الصندوق .

وعند إتمام عملية الشراء أي نقل ملكية التثبيت يتم ترصيد د/238 بجعله في الجانب الدائن، ويقابله في الجانب المدين التثبيت المعني د/2. xx.

ويتم التسجيل كما يلي:

مدین	دائن	تاريخ تقديم الطلبية	مدین	دائن
238		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات	xxx	
	515	ح ج ب	xxx	
	512	البنك	xxx	
	53	الصندوق	xxx	
		تقديم طلبية لشراء تثبيت مرفقة بشيك بنكي/بريدي/أو مبلغ نقدي		

وعند إتمام عملية الشراء (استلام الفاتورة) يتم تسجيل كما يلي:

مدین	دائن	تاريخ استلام فاتورة التثبيت	مدین	دائن
2xx		التثبيت المعني	xxx	
	238	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات البنك	xxx	
	404	موردو التثبيتات (صافي الدفع في الفاتورة - التسبيق)	xxx	
		الحيازة على التثبيت		

مثال حول شراء تثبيت بوجود تسبيق

بتاريخ 2024/02/15 قدمت مؤسسة الروان طلبية مرفقة بشيك بنكي بـ 25.000 دج لموردها من أجل شراء آلة إنتاجية .

وبتاريخ 2024/03/25 استلمت المؤسسة الفاتورة الخاصة بالآلة الإنتاجية بمبلغ 90.000 دج (HT) ، ومعدل الرسم على القيمة المضافة 19% (TVA)

المطلوب

تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية مؤسسة الروان.

الحل

تسجيل العمليات في يومية مؤسسة الروان

مدین	دائن	2024/02/15	مدین	دائن
238	512	تسبیقات عن التثبیتات	25.000	25.000
		البنك		
		تقديم تسبیق لشراء آلة إنتاجية		
215		2024/03/25	90.000	
		معدات وأدوات صناعية (HT)		
44562		TVA قابلة للاسترجاع (0,19 x 90.000)	17.100	
	404	موردو التثبیتات [25.000 - (17.100 + 90.000)]	82.100	
	238	تسبیقات عن التثبیتات	25.000	
		الحیازة على الآلة الإنتاجية		

حالة انتاج التثبیت بالوسائل الخاصة للمؤسسة

في حال قيام المؤسسة بنتاج التثبیت بنفسها (بوسائلها الخاصة) يتم ادراج التثبیت المعني بتكلفة الإنتاج، التي تتضمن تكلفة المواد المستهلكة، الخدمات المستعملة أجور المستخدمين وغيرها من التكاليف الأخرى الخاصة بالعملية الإنتاجية سواء تعلق الامر بالتكاليف المباشرة أو الغير مباشرة التي يمكن تحميلها للتثبیت. ویمر تسجيل التثبیت بتكلفة انتاجه بمرحلتين هما:

- مرحلة اثبات الأعباء الخاصة بالإنتاج: حيث يتم جعل حسابات الأعباء (د/6XX) المعنية في الجانب المدين، ويقابلها في الجانب الدائن حسابات 31 أو الحسابات المالية (د/5XX) في الجانب الدائن كما يلي:

مدین	دائن	تاریخ عملية	مدین	دائن
6xx	31	مصاريف الإنتاج	xxx	xxx
	5xx	مواد أولية		xxx
		البنك/ ح ج ب / الصندوق		
		اثبات مصاريف إنتاج التثبیت		

- مرحلة ادراج التثبیت: كأصل غير جاري في ميزانية المؤسسة بتكلفة الإنتاج حيث يتم تسجيل التثبیت حسب طبيعته في الجانب المدية للاحد حسابات الصنف 2 (د/2xx) ويقابلها في الجانب الدائن حساب د/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية أو الحساب د/732 الإنتاج المثبت للأصول العينية ويتم ذلك كما يلي:

دائن	مدين	تاريخ عملية	دائن	مدين
	xxx	التشبيات (أصول غير جارية)		2xx
xxx		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
xxx		الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		ادراج التثبيت المنتج ذاتياً في أصول المؤسسة		

مثال حول انتاج التشبيات بالوسائل الخاصة للمؤسسة (الإنتاج الداخلي)

قامت مؤسسة الروان خلال سنة 2024 بالعمليات التالية :

30/03/2024 انتاج براءات اختراع للاستخدام الداخلي، حيث استخدمت خلال عملية الإنتاج مواد أولية بقيمة 25.000 دج، كما سددت أجور المستخدمين القائمين على العملية الإنتاجية لهذه البراءات بشيك بنكي بمبلغ 15.000 دج .

25/07/2024 أنتجت المؤسسة بوسائلها الخاصة مبنى لاستخدامه كمقر لإدارتها، حيث تم استخدام ما قيمته 220.000 دج كمواد أولية، بالإضافة لتسديد أجور القائمين بعملية الإنتاج المقدرة بـ 130.000 دج نقداً .

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر يومية مؤسسة الروان

الحل

دائن	مدين	2024/03/30	دائن	مدين
	25.000	مشتريات المواد أولية المستهلكة		601
	15.000	أجور المستخدمين		631
25.000		مواد أولية	31	
15.000		البنك	512	
		اثبات مصاريف انتاج براءة الاختراع		
		//		
	40.000	براءات الاختراع		205
40.000		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		ادراج البراءة المنتج ذاتياً في أصول المؤسسة المعنوية		

مدین	دائن	2024/07/25	مدین	دائن
601		مشتريات المواد أولية المستهلكة		
631		أجور المستخدمين		
	31	مواد أولية		
	53	الصندوق		
		اثبات مصاريف انتاج المبنى الإداري		
		//		
213		البناءات		
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		
		ادراج المبنى المنتج ذاتياً في أصول المؤسسة العينية		

ملاحظة:

في حالة حيازة التثبيت عن طريق الشراء تكلفة التثبيت = ثمن الشراء + المصاريف الملحقه (مصاريف النقل التركيب الخ)

في حالة إنتاج التثبيت بالوسائل الخاصة تكلفة الإنتاج = سعر التكلفة = مصاريف الانتاج الإجمالية (المواد الأولية، اليد العاملة..... الخ)

ثانيا: الاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية

1- الاهتلاك

بعد الانتهاء من الأعمال المحاسبية اليومية في نهاية السنة المالية، يجب على المحاسب القيام بمجموعة من الاعمال تسمى أعمال نهاية السنة والتي تتضمن مجموعة من التسويات منها حساب وتسجيل أقساط اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية، وذلك تطبيقاً لعدة مبادئ المحاسبة (الحيطة والحذر، استقلالية الدورات، الافصاح التام... الخ).

1. تعريف الاهتلاك

يعرف الاهتلاك على أنه الإثبات المحاسبي لتدني قيمة التثبيتات بفعل التقادم والاستعمال وكذا التقدم التكنولوجي، حيث ونتيجة لهذه العوامل تتناقص القيمة المحاسبية للتثبيتات تدريجياً الى أن تنعدم هذه القيمة خلال فترة معينة تسمى العمر الإنتاجي للتثبيت، أين تضطر المؤسسة الى استبدال هذا الأخير بآخر جديد وذلك بغرض الحفاظ على قدرتها الإنتاجية واستمرار نشاطها.

2. أهمية الاهتلاك

تكمن أهمية الاهتلاك في ما يلي:

- يشكل الاهتلاك أهم مصادر تمويل الاستثمارات، حيث يسمح للمؤسسة بتجديد استثماراتها بشكل دوري؛
- تشكل التثبيات عنصراً هاماً في الإنتاج وبالتالي فاهتلاك هذه التثبيات يكون أحد عناصر تكليف الإنتاج مقابل النقص التدريجي في قيمتها نتيجة الاستعمال، وبالتالي يجب أن تأخذ هذه التكاليف بعين الاعتبار عند تحديد سعر تكلفة المنتجات؛
- يسمح الاهتلاك بإظهار القيمة الحقيقية للتثبيات (القيمة المحاسبية الصافية)، في الميزانية وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح التام.

3. المصطلحات الأساسية المتعلقة بالاهتلاك

- لفهم ميكانيزمات حساب وتسجيل الاهتلاك يجب توضيح المصطلحات المرتبطة بهذا الأخير والتمثلة في:
- **تكلفة التثبيت:** وتتمثل في مجموع الاعباء التي تحملتها المؤسسة نظير حصولها على التثبيت ووضعه في حالة تشغيل (التكلفة = ثمن الشراء/تكلفة الانتاج + المصاريف الملحقه) ؛
- **القيمة المتبقية (الخردة):** المبلغ الصافي المتوقع الحصول عليه نظير التنازل عن التثبيت بعد انتهاء عمره الانتاجي وذلك بعد طرح التكلفة المتوقعة لخروج التثبيت من المؤسسة (مصاريف التفكيك أو النقل...الخ).
- **القيمة القابلة للاهتلاك:** هي المبلغ الصافي الخاضع للاهتلاك ويساوي تكلفة التثبيت مطروح منها القيمة المتبقية، (القيمة القابلة للاهتلاك = تكلفة التثبيت - القيمة المتبقية).
- **العمر الانتاجي:** وهو الفترة الزمنية (عدد السنوات) المتوقع بقاء التثبيت فيها في حالة تشغيل.
- **معدل الإهلاك:** تختلف معدلات اهتلاك التثبيات باختلاف نوع التثبيت، حيث يحسب معدل الاهتلاك بناء على العمر الانتاجي لهذا الأخير وذلك وفق القاعدة التالية:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{100}{\text{العمر الانتاجي}}$$

و تنقسم معدلات اهتلاك كما يلي:

- **المباني:** تتراوح معدلات اهتلاكها بين 2% الى 5%، حيث يقدر العمر الانتاجي لهذا النوع من التثبيات عادة بين 50 الى 20 سنة؛
- **المعدات والأدوات:** تتراوح معدلات اهتلاكها بين 10% - 20%، حيث يقدر العمر الانتاجي لهذا النوع من التثبيات عادة بين 5 الى 10 سنوات؛
- **معدات النقل:** معدل الاهتلاك لهذا النوع من التثبيات يقدر عادة بـ 20%، حيث يقدر العمر الانتاجي لمعدات النقل في أغلب الاحيان بـ 5 سنوات؛

التهئيات وتركيبات: تتراوح معدلات اهتلاكها بين 5% - 10%، حيث يقدر العمر الانتاجي لهذا النوع من التثبيات عادة بين 20 الى 10 سنوات؛

للتثبيات المعنوية: حيث ينص النظام المحاسبي المالي بهذا الشأن أن اهتلاك التثبيات المعنوية يكون على أساس مدة نفعيتها على أن لا تتجاوز هذه المدة في كل الأحوال 20 سنة، أي بمعدل 5% على الأقل إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها.

مدة الاستخدام : هي الفترة التي يكون فيها التثبيات قيد التشغيل ويمكن تحديدها كما يلي:

- **عندما تكون مدة الاستخدام سنة كاملة = 1**
- **عندما تكون مدة الاستخدام أقل من سنة (أقل من 12 شهر) = 12 / (مدة الاستخدام بالاشهر)، مثلاً إذا تم استخدام التثبيات لمدة 3 أشهر تكون مدة الاستخدام $3/12 = 0,25$ سنة (ربع سنة) ويتم باحترام القاعدة التالية:**
- **في حالة شراء تثبيات:** إذا تمت العملية من 01 إلى 15 يوم يحسب الشهر كاملاً، والعكس صحيح أي إذا تمت العملية من 16 فما فوق لا يحسب الشهر؛
- **في حالة التنازل عن تثبيات:** إذا تمت العملية من 01 إلى 15 يوم لا يحسب الشهر، والعكس صحيح أي إذا تمت العملية من 16 فما فوق يتم حساب الشهر كاملاً.
- كما يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المعتمدة من طرف المؤسسة تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للتثبيات، وفي حالة تعذر تحديد نسبة الاستهلاك السنوية بدقة وموثوقية يجب على المؤسسة اعتماد طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت)، وتتمثل طرق الاهتلاك في:
- **الاهتلاك الخطي (الثابت):** الاهتلاك الخطي هو الطريقة الأكثر استخداماً وشيوعاً لدى المؤسسات، حيث تقوم هذه الطريقة على توزيع قيمة التثبيات الأساسية على عمره الإنتاجي بطريقة متساوية بعد أن يتم طرح قيمة الخردة إذا وجدت، و يتم حساب قيمة قسط الاهتلاك السنوي من خلال طريقة القسط الثابت عن طريقة على المعادلة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{عدد السنوات}} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة الاستعمال خلال السنة}$$

4. جدول الاهتلاك

يفرض على المؤسسة إعداد بطاقتين لكل تثبيات قابل للإهلاك أحدهما تسمى البطاقة الفنية وهي تحتوي على خصائص التثبيات من حيث (الاسم، الرمز، القيمة، تاريخ الحيازة، مدة الاستخدام، معدل الإهلاك، اسم المورد، رقم الفاتورة...الخ)، أما الأخرى فتسمى بالبطاقة التقنية (جدول الإهلاك) والتي تعكس صورة صادقة عن وضعية وقيمة التثبيات في نقطة زمنية ما حيث تقدم هذه البطاقة القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات بعد طرح قيمة المنافع الاقتصادية المستهلكة للتثبيات، ويكون جدول الإهلاك على الشكل التالي:

السنوات	قاعدة الإهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	مجموع الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية

مثال:

10-01-2019 قامت مؤسسة روان بشراء معدات نقل بتكلفة إجمالية قدرت بـ 688 000 دج، في حين قدر العمر الانتاجي لهذه المعدات بـ 5 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك؟

حل المثال:

معدل الإهلاك: مدة 05 سنوات تقابل $20\% = 5/100$

قسط الإهلاك السنوي = $688\ 000 \text{ دج} / 5 = 137\ 600 \text{ دج}$ او $688\ 000 \text{ دج} \times 20\% = 137\ 600 \text{ دج}$

جدول الإهلاك:

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2019	688 000	20%	137 600	137 600	550 400
2020	688 000	20%	137 600	275 200	412 800
2021	688 000	20%	137 600	412 800	275 200
2022	688 000	20%	137 600	550 400	137 600
2023	688 000	20%	137 600	688 000	0

5. مدونة الحسابات الخاصة بالاهتلاكات

- 280 اهتلاك التثبيات المعنوية
- 2803 اهتلاك مصاريف البحث و التنمية القابلة للتثبيات
- 2804 اهتلاك برمجيات المعلوماتية و ما شابهها
- 2805 اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات و الرخص و العلامات
- 2807 GOODWILL اهتلاك فارق الاقتناء
- 2808 اهتلاك التثبيات المعنوية الأخرى
- 281 اهتلاك التثبيات العينية
- 2812 اهتلاك أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي

- 2813 اهتلاك البناءات

- 2815 اهتلاك المنشآت التقنية

6. التسجيل المحاسبي للإهلاكات:

يبدأ حساب قسط الإهلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيتات في ذمة المؤسسة ويسجل الإهلاك مهما كانت الطريقة المتبعة عند نهاية الدور (12/31) في حساب اهتلاك التثبيتات (د/28) الذي يجعل دائماً بقيمة القسط ويقابله في الجانب المدين المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية (د/681) كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية (N/12/31)	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	اهتلاك التثبيتات التثبيت المعني شطب التثبيت من القوائم والدفاتر المحاسبية	2xx	28x

ثالثاً: خروج التثبيتات

عند خروج التثبيت من المؤسسة لأي سبب كان (البيع، الإعفاء، التهديم أو الإتلاف) وجب عليها القيام بشطب هذا التثبيت من حساباتها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمة المؤسسة، وتتم عملية إخراج وشطب التثبيتات بترصيد التثبيت (د/2x) وإهلاك التثبيتات (د/28) عندها تكون المؤسسة أمام وضعيتين إما ربح أو خسارة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

حالة ربح: سعر بيع التثبيت < القيمة المحاسبية الصافية

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	المخصصات الإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية اهتلاك التثبيتات إثبات قسط الإهلاك المكمل حتى تاريخ التنازل	28xx	681
xxx	xxx	تاريخ العملية الحقوق عن عملية بيع التثبيتات		462
xxx	xxx	الاهتلاك المتراكم للتثبيت		28x
xxx	xxx	التثبيتات العينية	21x	
xxx	xxx	فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية شطب تثبيت x من حسابات المؤسسة	752	

حالة خسارة: سعر بيع التثبيت > القيمة المحاسبية الصافية

مدین	دائن	تاریخ العملية	مدین	دائن
		قید إثبات قسط الإهلاك المكمل حتى تاریخ التنازل		
		تاریخ العملية		
		الحقوق عن عملية بيع التثبيتات	462	
		الاهتلاك المتراكم للتثبيت	28x	
		نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	652	
XXX		التثبيتات العينية	21x	
		شطب تثبيت x من حسابات المؤسسة		

تمرین شامل حول التثبيتات

في 2019/03/18 قامت مؤسسة روان باقتناء آلة إنتاجية بسعر شراء 80 000 دج وقد تحملت المؤسسة مصاريف نقل الآلة 5 000 دج، مصاريف التأمين 9 000 دج، مصاريف التركيب 6 000 دج، مصاريف تدريب العمال على استخدام الآلة 20 000 دج، التسديد كل المصاريف كان عن طريق البنك، وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بخمسة (5) سنوات.

وفي 2022/06/25 تنازلت المؤسسة عن الآلة الإنتاجية بقيمة 40 000 دج، علماً التحصيل كان نقداً.

✓ المطلوب:

- تحديد تكلفة الآلة الإنتاجية؛
- تسجيل قيود الحيازة؛
- إعداد جدول اهتلاك الآلة الإنتاجية؛
- تسجيل قيد اهتلاك الآلة الإنتاجية في 2019/12/31؛
- تسجيل قيود بيع الآلة الإنتاجية.

✓ الحل

- تحديد تكلفة الآلة الإنتاجية

تكلفة التثبيتات = سعر الشراء + المصاريف الملحقة بالتثبيت (مصاريف نقل التثبيت + مصاريف التأمين + مصاريف التركيب)

$$100\ 000 = 6\ 000 + 9\ 000 + 5\ 000 + 80\ 000 = \text{تكلفة الآلة الإنتاجية}$$

تكلفة الآلة الإنتاجية = 100 000 دج

ملاحظة: مصاريف تكوين العمال على استخدام الآلة لا تدرج في التكلفة الخاصة بحيازة الآلة كون هذه المصاريف لا علاقة لها بالحيازة.

- تسجيل عملية الحيازة على الآلة الإنتاجية

دائن	مدين	2019/03/18	دائن	مدين
100 000	100 000	معدات صناعية	215	
		موردو التثبيات	404	
		الحيازة على آلة إنتاجية (قيد فاتورة)		
		2019/03/18		
	100 000	موردو التثبيات	404	
100 000		البنك	512	
		تدسيد قيمة الآلة الإنتاجية (قيد الشيك)		

- إعداد جدول الاهتلاك

$$\text{معدل الاهتلاك الخطي} = 100/5 = 20\%$$

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للاهتلاك x معدل الاهتلاك x مدة الاستخدام

تم استخدام الآلة الإنتاجية خلال سنة 2019 لمدة 9 أشهر (الحيازة كانت بعد 15 مارس وبالتالي لا يحسب شهر مارس).

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2019} = 100\,000 \times 20\% \times 9/12 = 15\,000 \text{ دج}$$

$$\text{القسط السنوي لباقي السنوات} = 100\,000 \times 20\% = 20\,000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2024} = 100\,000 \times 20\% \times 3/12 = 5\,000 \text{ دج}$$

جدول الاهتلاك

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2019	100 000	20%	15 000	15 000	85 000
2020	100 000	20%	20 000	35 000	65 000
2021	100 000	20%	20 000	55 000	45 000
2022	100 000	20%	20 000	75 000	25 000
2023	100 000	20%	20 000	95 000	5 000
2024	100 000	20%	5 000	100 000	0

- تسجيل قيد اهتلاك الآلة الإنتاجية في 2019/12/31

المبالغ		رقم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين
	15 000		681
15 000		2815	
		إثبات قسط هتلاك الآلة الإنتاجية لسنة 2019	
		اهتلاك المنشآت التقنية والأصول غير الجارية	
		المخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة	
		2019/12/31	

- تسجيل قيود بيع الآلة الإنتاجية

حساب قسط الاهتلاك المكمل

قسط الاهتلاك المكمل = القيمة القابلة للاهتلاك x معدل الاهتلاك x مدة الاستعمال سنة 2022

قسط الاهتلاك المكمل = 100 000 x 20% x 6/12 = 10 000 دج

الاهتلاك المتراكم = 55 000 (الاهتلاك المتراكم حتى نهاية 2021) + 10 000 (الاهتلاك المكمل) = 65 000

القيمة المحاسبية الصافية للآلة الإنتاجية = تكلفة الآلة الإنتاجية - الاهتلاك المتراكم

القيمة المحاسبية الصافية للآلة الإنتاجية = 100 000 - 65 000 = 35 000

نتيجة البيع = سعر البيع - القيمة المحاسبية الصافية

نتيجة البيع = 40 000 - 30 000 = 10 000 دج ربح

المبالغ		رقم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين
	10 000		681
10 000		2815	
		إثبات قسط الإهتلاك المكمل حتى (2022/06/25)	
		2022/06/25	
	40 000		462
	65 000		2815
100 000		215	
5 000		752	
		بيع الآلة الإنتاجية	
		فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	
		معدات صناعية	
		الحقوق عن عملية بيع التثبيات	
		2022/06/25	
		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	

المحور الثامن:

محاسبة المخزونات (الشراء، الإنتاج، البيع)

أولاً: محتوى المحور

- تعريف المخزونات وأنواعها
- التصنيف المحاسبي للمخزونات
- طرق تقييم وجرد المخزونات
- محاسبة علمية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم
- محاسبة علمية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم
- محاسبة علمية البيع وفق طريقة الجرد الدائم
- محاسبة المخزونات (الشراء الإنتاج البيع) وفق طريقة الجرد النهائي

ثانياً: الأهداف التعليمية: يهدف هذا المحور لتمكين الطالب من:

- تعريف المخزونات كمصطلح محاسبي وأهميتها في المنشآت التجارية والصناعية.
- تحديد أنواع المخزونات الرئيسية (مواد خام، إنتاج تحت التشغيل، سلع تامة، بضائع جاهزة).
- شرح كيفية تصنيف المخزونات في القوائم المالية.
- تحليل الفرق بين تصنيف المخزونات في المؤسسات التجارية والصناعية.
- مقارنة بين نظامي الجرد الدائم والجرد النهائي (الفوائد، التحديات، ومجالات الاستخدام).
- تطبيق القيود المحاسبية لشراء المخزونات (تسجيل التكلفة).
- تسجيل تكاليف الإنتاج المباشرة (مواد، أجور).
- تتبع تحويل المواد الخام إلى إنتاج تام وحساب تكلفة الوحدة المنتجة.
- توضيح آلية تسجيل المشتريات والمبيعات وفق طريقة الجرد النهائي.

تمهيد

في إطار دراسة المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، تحتل المخزونات مكانة محورية في النشاط الاقتصادي للمؤسسة، لكونها تمثل جزءاً هاماً من الأصول المتداولة، وتؤثر بشكل مباشر على نتيجة الدورة، وعليه فإن معالجة المخزونات محاسبياً يعد من أهم العمليات المحاسبية لما لها من تأثير على حسابات النتيجة والمركز المالي للمؤسسة، وتتنوع هذه المخزونات باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، حيث نجدها في شكل مواد أولية، أو سلع موجهة للبيع، أو منتجات في طور الإنجاز أو منتھية الصنع. بالإضافة للمخزونات المتأتية من التثبيات. ومن هذا المنطلق يهدف هذا المحور إلى تسليط الضوء على المخزونات من عدة جوانب محاسبية، بدءاً من تصنيفها داخل القوائم المالية، وصولاً إلى المعالجة الدقيقة للعمليات المرتبطة بها، وذلك من خلال توضيح أسس تصنيف المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي من جهة، واستعراض الطرائق المختلفة لتقييمها وجردها، سواء تعلق الأمر بالجرد الدوري أو الجرد الدائم من جهة أخرى.

أولاً: تعريف المخزونات

المخزونات عبارة عن أصول متداولة حيث يتم شراؤها من طرف المؤسسة بغرض إعادة بيعها على حالتها الأصلية أو تحويلها الى منتجات.

ثانياً: أساس تصنيف الأصل كمخزون

تصنيف الأصل كمخزون أو تثبيت لا يتم حسب طبيعة الأصل بل حسب طريقة استخدامه في المؤسسة، أي أصل تملكه المؤسسة وينتظر منه تحقيق إيرادات في فترة زمنية قصيرة (أقل من سنة) عن طريق بيعه أو تحويله لمنتجات موجهة للبيع يعتبر مخزناً، وأي أصل تملكه المؤسسة وينتظر منه تحقيق إيرادات في فترة زمنية طويلة (أكثر من سنة) عن طريق استخدامه أو استغلاله في مختلف الأنشطة الإنتاجية أو الإدارية وغيرها يعد تثبيتاً.

إن الأساس المعتمد في تصنيف أصل ما على أنه مخزون (أصل جاري) أو تثبيت (أصل غير جاري) هو الغرض من اقتناء هذا الأصل وأوجه استخدامه في المؤسسة، حيث يصنف الأصل كمخزون إذا كان الغرض منه هو الاستهلاك أو تحقيق إيراد في مدة تقل عن سنة عن طريق بيعه أو تحويله، بالتالي لا توجد علاقة بين طبيعة الأصل وتصنيفه كمخزون.

نستنتج أن القاعدة الأساسية للتمييز بين المخزونات وغيرها من الأصول هو معرفة المعلومات التالية:

- استخدام الأصل (إعادة البيع، التحويل الى منتجات وبيعها، استهلاكها بشكل نهائي)؛
- الفترة التي يستخدم فيها الأصل، فإذا كانت فترة استخدامه أقل من سنة فيعتبر كمخزون، أما إذا كان أكثر من سنة فيعتبر ضمن التثبيات؛
- هل هي موجهة للبيع أو التحويل أو الاستهلاك النهائي إذا كان الجواب نعم فهي مخزون وإذا كان لا فهي تثبيت.

- وقد نص النظام المحاسبي المالي على أن المخزونات عبارة عن:
- ✓ موجودات يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
 - ✓ منتجات قيد الإنتاج بقصد مماثل؛
 - ✓ مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديمها خدمات.

ثالثاً: أنواع المخزونات

تختلف أنواع ومكونات المخزون باختلاف نوعية وطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، ويمكن التمييز بين المخزونات التالية:

- البضائع أو السلع: التي تكون عادة في المؤسسات التي تمارس النشاط التجاري وذلك من خلال شراء وإعادة بيع هذه السلع أو البضائع دون تحويلها؛
- المواد الأولية أو المواد الخام: والتي تكون في المؤسسات التي تمارس النشاط الصناعي وذلك من خلال عملية تصنيع سلع جديدة باستخدام هذه المواد الخام؛
- اللوازم: وتكون عادة في المؤسسات الصناعية حيث تستخدم هذه اللوازم في عملية التصنيع (مثل المسامير والخيط.... الخ)؛
- التموينات: وهي عبارة عن عناصر موجهة للاستهلاك النهائي (مثل مواد التنظيف أو لوازم المكتب.....)؛
- المنتجات: وتكون في المؤسسات الصناعية وهي عبارة عن العناصر الناتجة عن عملية التصنيع أو التحويل التي قامت بها المؤسسة (مثل المنتجات التامة الصنع، منتجات نصف مصنعة، والبقايا والمهمات..... الخ).

رابعاً: مدونة الحسابات الخاصة بالمخزونات (ح/3X)

- ✓ 30 البضائع المخزنة
- ✓ 31 المواد الأولية و اللوازم
- ✓ 32 تموينات أخرى
- 321 المواد القابلة للاستهلاك
- 322 اللوازم القابلة للاستهلاك
- 326 التغليفات
- ✓ 33 سلع قيد الإنتاج
- 331 المنتجات الجاري انجازها
- 335 الأشغال الجاري انجازها
- ✓ 34 خدمات قيد الإنتاج
- 341 الدراسات الجاري انجازها
- 345 الخدمات الجاري تنفيذها

- ✓ 35 مخزونات المنتجات
- 351 المنتجات الوسيطة
- 355 المنتجات المصنعة
- 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائات - السقطات)
- ✓ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات
- ✓ 37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع، أو في الإيداع)
- ✓ 38 المشتريات المخزنة
- 380 البضائع المخزنة
- 381 المواد الأولية و اللوازم المخزنة
- 382 التموينات الأخرى المخزنة
- ✓ 39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ
- 390 خسائر القيمة عن مخزون البضائع
- 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية و التوريدات
- 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
- 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازها
- 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري انجازها
- 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
- 397 خسائر قيمة عن المخزونات الخارجية

خامساً: المعالجة المحاسبية للمخزونات (حسب طريقة الجرد الدائم)

نعني بعملية المعالجة المحاسبية للمخزونات القيام بتسجيل عمليات إدخال المخزونات إما عن طريق

ال شراء أو الإنتاج، وإخراجها عن طريق البيع أو التحويل أو الاستهلاك (الاستخدام).

1- عمليات دخول المخزونات عن طريق عمليات الشراء

تقوم المؤسسة بعملية شراء المخزونات (بتكلفة الشراء = سعر الشراء + المصاريف الملحقة بعمليات

الشراء) إما نقداً أو بشيك أو على الحساب حيث تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

أ- مرحلة انتقال الملكية (استلام الفاتورة-الشراء على الحساب)

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مشتريات مخزنة موردو المخزونات والخدمات استلام فاتورة رقم (..) شراء مخزون (بضائع مواد أولية.....الخ)	401	38X

ب- مرحلة دخول المخزونات (البضائع، المواد الأولية، التموينات....الخ) الى المخازن.

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	بضاعة مخزنة/ مواد أولية ولوازم/ تموينات مشتريات مخزنة استلام المشتريات من المخزونات (سند ادخال الى المخزن رقم....)	38X	32/31/30

ج- مرحلة التسديد.

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	موردو المخزونات والخدمات خزينة الأصول (بنك، صندوق، ح ج ب) التسديد للمورد (بشيك بنكي رقم ،شيك بريدي رقم، نقداً وصل رقم)	53/515/512	401

➤ الحالات الخاصة لعملية الشراء :

أ- وصول المخزونات قبل الفاتورة

في هذه الحالة نستعمل حساب ح / 408 فواتير غير مستلمة بعد ويكون التسجيل المحاسبي لهذه الحالة كما يلي:

المبالغ		تاريخ وصول المخزونات	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XXX	XXX	بضاعة مخزنة/ مواد أولية/ تموينات المشتريات المخزنة إدخال المشتريات من المخزونات (سند إدخال إلى المخزن رقم....)	32/31/30 38X	

في نهاية السنة المالية إذا لم يتم استلام الفاتورة نرصد حساب المشتريات (38X) ونسجل القيد التالي:

المبالغ		N/12/31	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XXX	XXX	المشتريات المخزنة فواتير غير مستلمة ترصيد حساب المشتريات (ح/38X)	38X 408	

✓ عند وصول الفاتورة في الدورة اللاحقة يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XXX	XXX	N+1 موردون - فواتير غير مستلمة موردو المخزونات والخدمات استلام فاتورة رقم (..) شراء مخزون (بضائع مواد أولية.....الخ)	408 401	

ب- استلام الفاتورة قبل البضاعة :

وفي هذه الحالة نستعمل حساب (ح/ 37 مخزونات لدى الغير) ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

✓ عند استلام الفاتورة بدون المشتريات

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XXX	XXX	المشتريات المخزنة موردو المخزونات والخدمات استلام فاتورة رقم (..) شراء مخزون (بضائع مواد أولية.....الخ) N/12/31	38X 401	
XXX	XXX	مخزونات لدى الغير المشتريات المخزنة ترصيد حساب المشتريات ح/ 38X	37 38X	

✓ عند وصول المخزونات في الدورة اللاحقة يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائ
XXX	XXX	بضاعة مخزنة/ مواد أولية/ تموينات مخزونات لدى الغير إدخال المشتريات من المخزونات (سند إدخال إلى المخزن رقم....)	32/31/30 37	

2- عمليات دخول المخزونات من المنتجات المصنعة والنصف مصنعة وقيد الناتج الى مخازن

تدخل المنتجات الى مخازن المؤسسة (بتكلفة الإنتاج = سعر التكلفة) وعلى أساس سند الدخول ويكون

التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ		بيان العملية	رقم الحساب	
مدين	دائن		مدين	دائن
XXX	XXX	مخزونات منتجات تغيير الإنتاج المخزن إدخال المنتجات الى المخزن (سند الدخول رقم....)	35X 724	

3- عمليات خروج المخزونات من المخازن:

كما سبق ذكره تقوم المؤسسة بشراء أو إنتاج المخزونات بكل أنواعها وإدخالها إلى المخازن بهدف إعادة بيعها أو تحويلها أو استهلاكها خلال الدورة، وكما سبق التطرق إلى كيفية تسجيل عمليات إدخال المخزونات إلى المخازن بعد عمليات الشراء والإنتاج، نتطرق فيما يلي إلى كيفية تسجيل عمليات إخراج هذه المخزونات وتوجيهها إما للبيع أو التحويل أو الاستهلاك:

أ- عمليات بيع البضاعة

تقوم المؤسسة بشراء البضائع وإدخالها إلى المخازن بتكلفة الشراء (ثمن الشراء + مصاريف الشراء)

لتبسيطها بعد إضافة هامش الربح، ويتم التسجيل المحاسبي لعمليات بيع البضاعة بالمراحل التالية:

➤ المرحلة الأولى تحرير الفاتورة: **بيع البضائع بسعر البيع حيث سعر البيع = تكلفة الشراء + هامش الربح.**

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزبائن	XXX	
	700	المبيعات من البضائع المشتراة بيع بضاعة فاتورة رقم....(قيد الفاتورة)	XXX	

المرحلة الثانية: تسليم البضاعة أو إخراجها من المخازن ويكون بتكلفة شرائها (ثمن الشراء + مصاريف الشراء)

أي بالقيمة التي دخلت بها إلى المخازن

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		مشتريات البضائع المباع (المستهلكة)	XXX	
	30	المخزونات من البضائع خروج البضاعة وتسليمها للزبون سند إخراج رقم...	XXX	

➤ المرحلة الثالثة: تحصيل قيمة المبيعات.

رقم الحساب		بيان العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
53/515/512		البنك/ الصندوق/ ح ج ب	XXX	
	411	الزبائن تحصيل دين الزبائن بشيك بنكي/شيك بريدي/نقداً	XXX	

أ- عملية تحويل المواد الأولية الى الورشة، وإخراج التموينات الأخرى.

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
601/602		استهلاكات المواد الأولية/التموينات الأخرى	XXX	
	32/31	المواد الأولية /تموينات أخرى		XXX
		تحويل المواد الأولية الى الورشات/التموينات الأخرى وصل اخراج رقم		

ملاحظة: يتم شراء المواد الأولية واللوازم لاستخدامها في عملية الانتاج، غير أن المؤسسة أحيانا تضطر لبيع هذه المواد وفي هذه الحالة يتم تسجيل مراحل البيع السابقة والخاصة بالبضائع، غير أن قيد إخراج المواد يكون وفق القيد التالي:

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
600		استهلاكات المواد الأولية/التموينات الأخرى	XXX	
	32/31	المواد الأولية /تموينات أخرى		XXX
		اخراج المواد أو التموينات الأخرى لتسليمها للزبون وصل اخراج رقم		

ب- عملية بيع المنتجات

✓ إعداد الفاتورة :يتم ذلك بسعر البيع (سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح) ويكون التسجيل كالتالي:

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411		الزيائن	XXX	
	701	المبيعات من المنتجات التامة الصنع		XXX
		بيع منتجات تامة الصنع فاتورة رقم.....		

✓ خروج المنتجات من المخازن للبيع : ويتم اخراج المنتجات لبيعها بتكلفة الصنع (سعر التكلفة) .

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
724		تغيير المخزونات من المنتجات	XXX	
	35X	المخزونات من المنتجات		XXX
		إخراج المنتجات من المخزن وتسليمها للزبون وصل إخراج رقم.....		

4- عملية التحصيل

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
53/515/512	411	البنك / ح ج ب / الصندوق الزبائن تحصيل قيمة المبيعات بشيك بنكي / بريدي رقم .. أو نقدا	xxx	xxx

5- حالات خاصة لعمليات البيع

أ- حالة خروج البضاعة او المنتجات بغرض البيع بدون إرسال الفواتير المرفقة لها نسجل ما يلي:

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
418	70X	الزبائن - الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد المبيعات من البضائع والمنتجات بيع بضاعة أو منتجات قبل اعداد الفاتورة	xxx	xxx
600/72	3X	تاريخ العملية الإنتاج المخزن / مشتريات البضائع المباعة (المستهلكة) المخزونات اخراج البضاعة / المنتجات وتسليمها للزبون	xxx	xxx

✓ عند اعداد الفاتورة في الدورة اللاحقة نسجل ما يلي:

رقم الحساب		تاريخ العملية	المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
411	418	الزبائن الزبائن - الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد إرسال فاتورة بيع المنتجات/ البضاعة رقم	xxx	xxx

سادساً: محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي

كما تم الإشارة إليه سابقاً في أنظمة الجرد يمتاز نظام الجرد النهائي أو الجرد المتناوب أو الجرد الدوري بعدم الاهتمام بحركة المخزون، ويتجلى ذلك في إهمال التسجيل المحاسبي لعمليات ادخال وإخراج المخزونات من وإلى المخزن خلال الدورة المحاسبية، حيث يقتصر التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء على مرحلتين فقط مرحلة نقل الملكية (قيد الفاتورة) ومرحلة التسديد (الوصل النقدي، الشيك البنكي أو البريدي)، بحيث يتم إجراء عمليات الشراء وفق المراحل التالية:

1- مرحلة انتقال الملكية (استلام الفاتورة-الشراء)

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	مشتريات مخزنة موردو المخزونات والخدمات استلام فاتورة رقم (..) شراء مخزون (بضائع مواد أولية.....الخ)	401	38X

2- مرحلة التسديد.

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	موردو المخزونات والخدمات خزينة الأصول (بنك، صندوق، ح ج ب) التسديد للمورد (شيك بنكي رقم، شيك بريدي رقم، نقداً وصل رقم)	512/515/53	401

3- مراحل عمليات الإنتاج وفق الجرد النهائي أو المتناوب

بالنسبة لعمليات الإنتاج لا يتم تسجيل خروج المواد الأولية واللوازم والمواد القابلة للاستهلاك من المخزن، كما لا يتم تسجيل عمليات ادخال المنتجات الى المخزن بعد عملية الإنتاج. يقتصر التسجيل المحاسبي لعمليات البيع على مرحلتين فقط مرحلة نقل الملكية (قيد الفاتورة) ومرحلة التحصيل (الوصل النقدي، الشيك البنكي أو البريدي)، بحيث يتم إجراء عمليات البيع وفق المراحل التالية:

أ- المرحلة الأولى تحرير الفاتورة:

المبالغ		تاريخ العملية	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	المبيعات من البضائع المشتراة بيع بضاعة فاتورة رقم....(قيد الفاتورة)	700	411

ب- المرحلة الثانية: تحصيل قيمة المبيعات.

المبالغ			رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
xxx	xxx	التاريخ التحصيل البنك/ الصندوق/ ح ج ب الزبائن تحصيل دين الزبائن شيك بنكي/ شيك بريدي	411	512/515/53

4- تسويات المخزون في نهاية الدورة

عند نهاية الدورة المحاسبية (N/12/31) نقوم بتسوية المخزونات وتمر هذه العملية بثلاثة مراحل هي:

أ- المرحلة الأولى إلغاء مخزون أول مدة

ويتم ذلك من خلال جعل كل حسابات المخزونات د/3x دائنة (بالقيم مخزون أول المدة أو القيم المسجلة في الميزانية الافتتاحية)، بينما يقابلها في الجانب المدين حسابات د/60x المشتريات المستهلكة، وحساب د/724 تغيير المخزون من المنتجات، (حسب نوع المخزونات)، ويكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	Xxx	المواد الأولية المستهلكة		601
	Xxx	التموينات الأخرى المستهلكة		602
	xxx	تغيير المخزون من المنتجات		724
Xxx		البضائع	30	
Xxx		المواد الأولية	31	
Xxx		التموينات الأخرى	32	
Xxx		المنتجات الوسيطة	351	
Xxx		المنتجات المصنوعة	355	
xxx		المنتجات المتبقية (البقايا والمهملات)	358	
		إلغاء مخزون أول مدة		

ب- المرحلة الثانية: ترصيد حساب المشتريات د/ 38x

ويتم ذلك بجعل كل حسابات المشتريات (د/ 38x) دائنة بقيمة أرصدها المدينة، ويقابلها في الجانب المدين حسابات المشتريات المستهلكة د/ 60x بقيمة أرصده (د/ 38x) (حسب نوع المخزون، ويكون التسجيل كالتالي:

المبالغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	Xxx	المواد الأولية المستهلكة		601
	Xxx	التموينات الأخرى المستهلكة		602
Xxx		مشتريات البضائع	380	
Xxx		مشتريات المواد الأولية	381	
Xxx		مشتريات التموينات الأخرى	382	
		إلغاء مخزون أول مدة		

ت- المرحلة الثالثة: إثبات المخزون الحقيقي لنهاية الدورة (مخزون آخر مدة)

ويتم ذلك من خلال تحديد القيم الحقيقية لمخزون آخر المدة عن طريق الجرد المادي للمخزونات . بحيث يتم جعل كل حسابات المخزونات د/ 3x في الجانب المدين بالقيم الحقيقية لمخزون آخر المدة (نتائج الجرد المادي)، بينما يقابلها في الجانب الدائن كل من حسابات المشتريات المستهلكة د/ 60x وحساب تغيير المخزون من المنتجات د/ 724، ويكون التسجيل كالتال:

المبالغ		N/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	البضائع		30
	Xxx	المواد الأولية		31
	Xxx	التموينات الأخرى		32
	Xxx	المنتجات الوسيطة		351
	Xxx	المنتجات المصنعة		355
	xxx	المنتجات المتبقية (البقايا والمهمات)		358
Xxx		مشتريات البضائع المباعة	600	
Xxx		المواد الأولية المستهلكة	601	
Xxx		التموينات الأخرى المستهلكة	602	
Xxx		تغيير المخزون من المنتجات	724	
		إثبات المخزون الحقيقي		

مثال شامل حول تسجيل المخزونات في الجرد النهائي

كانت أرصدة المخزونات في الميزانية الافتتاحية لمؤسسة الروان كما يلي :

البضائع 17.000 دج ، المواد الأولية 21.000 دج، المنتجات التامة 40.000 دج المنتجات الوسيطة 4.500 دج
وقامت المؤسسة خلال سنة 2420 بالعمليات التالية،

-في 15-01-2024 شراء بضاعة بقيمة 50.000 دج وتم الدفع بشيك بنكي رقم 11، وتم إستلام الفاتورة رقم 09 والبضاعة في نفس اليوم سند ادخال 07.

-في 21-02-2024 شراء مواد أولية بقيمة 28.500 دج وتم الدفع 2/1 بشيك بنكي رقم 13 والباقي على الحساب، وتم إستلام الفاتورة رقم 10 والمواد الأولية في نفس التاريخ سند ادخال 08.

-في 24-03-2024 تم إخراج مواد أولية بقيمة 25.000 دج لغرض تحويلها لمنتجات، سند اخراج 15.

-في 26-04-2024 بيع منتجات مصنعة (تامة الصنع) بقيمة 48.000 دج قدرت تكلفة إنتاجها 35.000 دج

سند اخراج رقم 12، تم تسليم الفاتورة رقم 04 والمنتجات في نفس اليوم، وتم التحصيل بشيك بنكي رقم 17 .

في 28-09-2024 تم إدخال إلى المخازن منتجات وسيطية بقيمة 19.500 دج ومنتجات تامة بقيمة 30.000 دج ومنتجات متبقية بقيمة 4.000 دج، سند ادخال 11.

واسفرت عمليات الجرد في نهاية السنة عن وجود المخزونات التالية :

البضائع 67.000 دج، مواد أولية 24.500 دج، 35.000 دج، 24.000 دج .

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب الجرد النهائي.

قائمة المراجع

- أحمد ياسين، خ. (2015). نشأة المحاسبة. *مجلة المحاسب العربي*. 5، (30)
- البشير، م. (2022). ورقة علمية بعنوان اساليب المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية (دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية بالسودان). *مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية*. 161-134، 04(02)،
- القنبري، م. ع. (2022). *كتاب المحاسبة المالية المتوسطة 1*.
- آيت محمد، م. (2019). *محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة*. الجزائر: جامعة الجزائر. 3.
- بالي، ح. (2020). *محاضرات في مقياس المحاسبة الوطنية*. الواد: جامعة الوادي.
- بن الصالح، ب. (2022). *محاسبة قطاع البناء و الأشغال العمومية في الجزائر: دراسة تحليلية مقارنة بين متطلبات النظام المحاسبي المالي و معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15/المجلة الجزائرية للعلوم و السياسات الاقتصادية*. 260-241، 13(01)،
- بن جريب، ف. (2022). *محاضرات في النظرية المحاسبية*. جامعة زيان عاشور -الجلفة-.
- بن سعيد، أ. (2018). *مطبوعة مستوفاة لمقياس نظرية المحاسبة*. الجزائر: جامعة الجزائر. 3.
- بوخديمي، ب. خ. (2024). *الذكاء الإصطناعي ودوره في تعزيز فعالية المحاسبة والتدقيق*. *جديد الاقتصاد*، 19(01)، 154-167.
- بوريش، م. (2020). *محاضرات في مقياس المحاسبة المالية 1*. المسيلة: جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- بوزيدي، س. (2019). *محاضرات في مقياس المحاسبة المالية*. جامعة الجزائر. 3.
- بوعافية، ه. (2021). *دروس في مقياس المحاسبة المالية*. الجزائر: جامعة الجزائر. 3.
- زقيب، خ. (2024). *محاضرات في: المحاسبة المالية 1*. جامعة غرداية .
- عسلي، ن. (2018). *مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية*. الجزائر: جامعة محمد بوضياف المسيلة.
- مايدة، م. ف. (2022). *دروس على الخط في مقياس المحاسبة المالية*. الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر

محي الدين، ب. ح. &، مصباح، ي. (2025). المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 بين النظرية والتطبيق، (15(01) *REVUE ALGERIENNE DE FINANCES PUBLIQUES*, 335-347.

مخلوفي، م. ع. (2015). انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة سونلغاز (المديرية الجهوية ورقلة -رسالة ماجستير .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر :جامعة أحمد بوقرة -بومرداس.-

مسلم، ا. (2017). قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة. *مجلة البديل الاقتصادي*. 56-71 ,

مشكور العامري، س. &، الزلزلي، خ. ح. (2020). *مدخل إلى أساسيات المحاسبة المالية . عمان (الاردن): دار المناهج للنشر والتوزيع.*

مغني، ن. (2019). *مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية . جامعة الجزائر. 3.*

نعيم جاسم، ع.، منشد محمد، أ. &، مشكور، س. (2020). *مبادئ المحاسبة المالية -نظرة معاصرة .- عمان (الاردن): دار غيداء للنشر والتوزيع .*