



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة دروس مطابقة للمقرر الوزاري في مقياس:



جامعة محمد بوضياف - المسيلة  
Université Mohamed Boudiaf - Msila

## المحاسبة المالية 01

(دروس وتمارين)

موجهة لطلبة:

- السنة الأولى جذع مشترك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- طلبة السنة الأولى تخصص مزدوج (اقتصاد كمي + رياضيات تطبيقية)

من إعداد

الدكتور: بوبكر رزيقات

boubaker.rezigat@univ-msila.dz

السنة الجامعية 2023-2024

## محتوى المطبوعة

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

تُعد المحاسبة المالية عصب الحياة الاقتصادية وأداة رئيسية لقياس الأداء المالي وضمان الشفافية في المعاملات التجارية. فهي اللغة التي تترجم الأحداث الاقتصادية إلى أرقام ومعلومات ذات معنى، تساعد أصحاب القرار على إدارة الموارد بكفاءة والوفاء بالالتزامات القانونية والضريبية.

تأتي هذا المطبوعة لتسلط الأساسيات العلمية والعملية للمحاسبة المالية، بدءًا من المفاهيم المحاسبية الجوهرية، مرورًا بمعالجة العمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر، ووصولًا إلى إعداد القوائم المالية وفقًا لما جاء به النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية المتعارف عليها. وقد حرصنا على تقديم المحتوى بأسلوب واضح ومبسط ووفقا لدليل المادة التعليمية الوزاري، معززًا بالأمثلة العملية والتطبيقات التي تسهل الفهم وتنمي المهارات المحاسبية للطالب.

## المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة

### 1- تعريف المحاسبة

تعتبر المحاسبة أحد المكونات الرئيسية لأي تنظيم سواء كان هدف هذه التنظيمات ربحي أو غير ربحي، فبدون المحاسبة لن يكون بالمقدور هذه التنظيمات من معرفة موقفها المالي في نهاية كل سنة مالية لاتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، ومن الممكن اعطاء مجموعة من التعاريف للمحاسبة كما يلي:

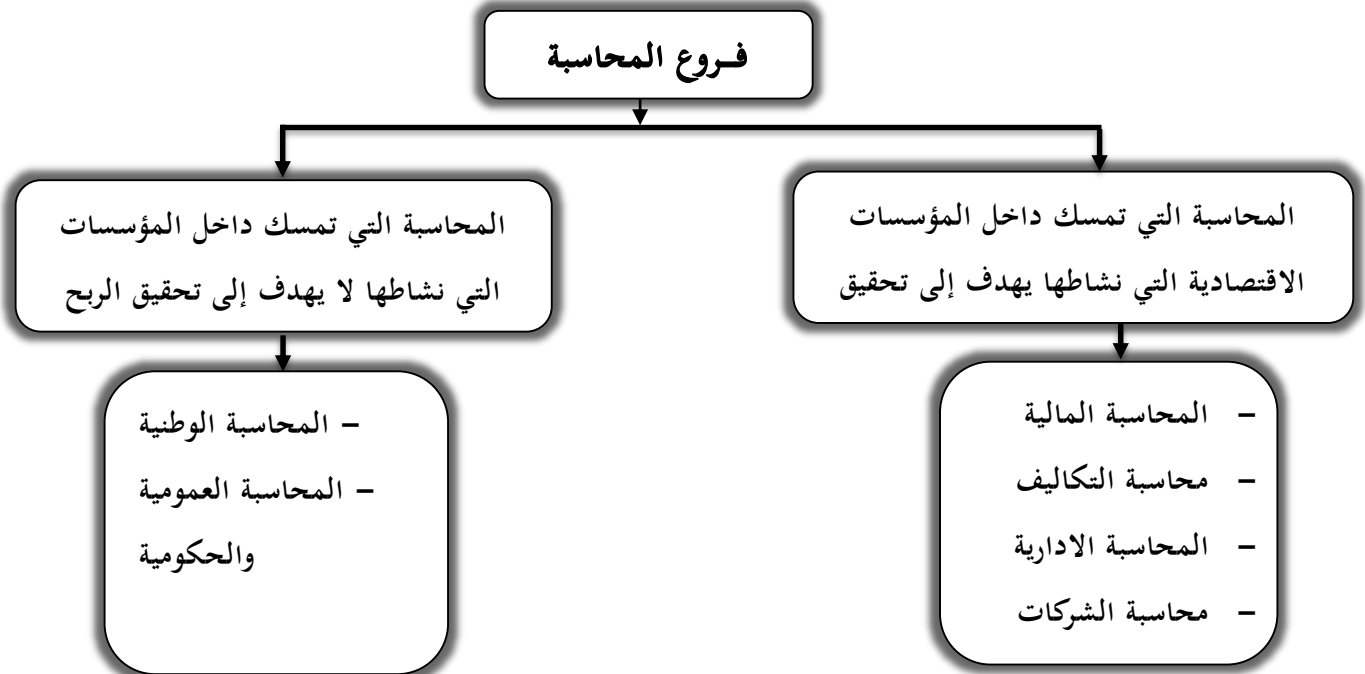
- تعرف المحاسبة على أنها سلسلة من العمليات والتقنيات المستخدمة للتعرف إلى العمليات الاقتصادية وقياسها وايقالها للغير وهي معلومات يجدها المستخدمون مفيدة لصنع القرارات المختلفة.

- كما يمكن تعريفها على أنها نظام للمعلومات يترجم الأحداث الاقتصادية اليومية التي تقوم بها المؤسسة إلى معلومات مفيدة تساعد أطراف عديدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

- المحاسبة هي التسجيل المنتظم والمنهجي للمعاملات داخل المؤسسة، خلال فترة زمنية معينة.

2- فروع المحاسبة: يمكن تقسيم المحاسبة إلى فرعين رئيسيين كما يلي:

### الشكل رقم (1-1) فروع المحاسبة



من اعداد الباحث

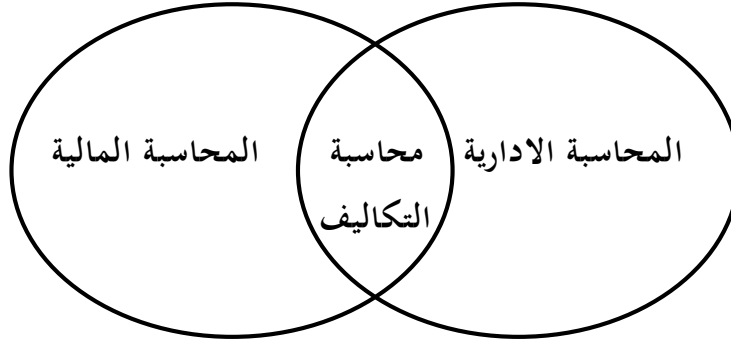
1-2- المحاسبة التي تمسك داخل المؤسسات الهادفة للربح: أي المحاسبة التي تمسك داخل المؤسسات التي يكون نشاطها يهدف الى تحقيق الربح مثل (المؤسسات التجارية أو الانتاجية أو الخدماتية أو الزراعية..)، وسواء كانت ملكية هذه المؤسسات للقطاع الخاص أو القطاع العام أو مختلطة (عام وخاص)، ومن بين المحاسبة التي تمسك داخل هذه المؤسسات الهادفة للربح نذكر:

- المحاسبة المالية: وتسمى أيضا المحاسبة العامة أو المحاسبة التجارية، وهي أحد فروع المحاسبة الرئيسية، التي تُعنى بتسجيل وتصنيف وتلخيص واعداد القوائم والتقارير المالية للأنشطة الاقتصادية الخاصة بالمنشأة أو الكيان خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة مالية) وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

- المحاسبة الادارية: وفقاً لمعهد المحاسبين الإداريين (IMA)؛ فإنّ المحاسبة الإدارية هي مهنة تنطوي على الشراكة في صنع القرار الإداري، ووضع أنظمة التخطيط وإدارة الأداء، وتوفير الخبرة في مجال الإبلاغ المالي والتحكم لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة، ولا يتحكم بشكل المحاسبة الادارية ومحتواها أي من المعالم القانونية أو الأسس المتبعة مهنيًا التي تفرضها الدولة عكس المحاسبة المالية، كما تهتم المحاسبة الإدارية بالاستخدام الداخلي للمعلومات المحاسبية في حين تهتم المحاسبة المالية بالاستخدام الخارجي للمعلومات المحاسبية.

- محاسبة التكاليف: هي مجموعة من الإجراءات المالية والتي تتعلق بتسجيل وتحليل التكاليف المخصصة للأنشطة الداخلية للمؤسسة من أجل تحقيق أفضل طرق الإدارة وزيادة الأرباح، ويمكن اعتبار محاسبة التكاليف بمثابة التقاطع بين المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية، حيث تعالج محاسبة التكاليف المتطلبات المعلوماتية لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية من خلال توفير معلومات تكلفة المنتج. انظر الشكل رقم (1-2).

## الشكل رقم (1-2) علاقة المحاسبة المالية والإدارية ومحاسبة التكاليف



من إعداد الباحث

2-2- المحاسبة التي تمسك داخل المؤسسات غير الهادفة للربح: أي المحاسبة التي تمسك داخل المؤسسات التي يكون نشاطها لا يهدف الى تحقيق الربح مثل (المؤسسات الحكومية كالوزارات والمجالس البلدية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، والجمعيات الخيرية...)، ومن بين المحاسبة التي تمسك داخل هذه المؤسسات غير الهادفة للربح نذكر ما يلي:

- المحاسبة العمومية أو الحكومية: على الرغم من أن المؤسسات الحكومية كالوزارات ومديرياتها الموزعة على مستوى الوطن والمجالس البلدية لا تسعى الى تحقيق الربح من نشاطها، إلا أننا نجد في كل منها قسم للمحاسبة والادارة المالية والذي يهدف إلى خدمة المواطنين وأفراد المجتمع، إذ يهتم هذا الفرع بإثبات عمليات صرف وتحصيل الموارد الحكومية، ومراقبة عمليات الانفاق والتحصيل حتى تتم بالشكل الصحيح.

وهناك فروع أخرى للمحاسبة لكل منها مجال تركيز وأهداف محددة نذكر منها:

- المحاسبة الضريبية: الهدف من المحاسبة الضريبية إعداد الاقرارات الضريبية والامتثال للقوانين الضريبية (المحلية).

- المحاسبة الاجتماعية: الهدف من المحاسبة الاجتماعية قياس الأثر الاجتماعي والبيئي للشركة (الى جانب الأداء المالي) وتقديم تقارير عن استدامة الشركات، والمسؤولية الاجتماعية (CSR).

- المحاسبة الدولية: الهدف منها معالجة المعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات وفق المعايير الدولية مثل (IFRS) أو أنظمة التقارير بين الدول.

- المحاسبة الجنائية: الهدف منها كشف الاحتيال المالي والتلاعب في السجلات المحاسبية عن طريق (التحقيقات القانونية، التقاضي، التدقيق الجنائي) يحتاج ممارستها إلى معرفة بالقانون بالإضافة إلى المحاسبة.

ملاحظة: كل نوع من أنواع المحاسبة يستخدم وفقاً لاحتياجات الجهة المستفيدة (إدارة، مستثمرون، حكومة) بعضها يركز على الامتثال (المحاسبة المالية) والبعض الآخر على التحليل (المحاسبة الإدارية) أو حتى التحقيق (المحاسبة الجنائية). وعليه فإن اختيار النوع المناسب يعتمد على طبيعة العمل والغرض من المعلومات المطلوبة.

### 3- أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية ومن أهم هذه الأهداف:

- ✓ تسجيل العمليات المالية بدقة (التسجيل والقياس):
- ✓ توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات عن طريق (تقديم تقارير مالية مثل الميزانية العمومية والميزانية المالية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال...):
- ✓ الرقابة على الموارد المالية (مراقبة التدفقات النقدية وتجنب الهدر أو الاحتيال؛ ضمان الاستخدام الأمثل للأصول والحد من المخاطر المالية).
- ✓ تقييم الأداء المالية (تحليل الربحية والسيولة من خلال المؤشرات المالية):
- ✓ تسهيل التخطيط المالي (مساعدة الإدارة في وضع الموازنات المستقبلية وتوقع التدفقات النقدية):
- ✓ تعزيز الشفافية والمساءلة (توفير معلومات واضحة للمساهمين وبناء الثقة مع الأطراف ذات العلاقة).

### 4- وظائف المحاسبة:

تؤدي المحاسبة عدة وظائف حيوية تعد أساساً لإدارة أي منشأة مالية أو تجارية، وسواء كانت صغيرة أو كبيرة، وهذه الوظائف نذكر بالترتيب:

- 4-1- التحديد: يجب تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عملية مالية أو غير مالية؟)، فالمحاسبة تهتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة الأعمال مثل: بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع

الأجور. أما العمليات غير المالية مثل: تلقي المؤسسة من زبون طلبية شراء، فالمحاسبة لا تهتم بها.

2-4- القياس: بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد (تحديد قيمتها بالدينار الجزائري في الجزائر) لها قيمة مالية. أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.

3-4- التسجيل: بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر للأحداث الاقتصادية التي تخص المؤسسة.

4-4- التوصيل: لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستخدمين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستخدمين ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات.

5-4- التوثيق: حث تتحقق مصداقية العمل المحاسبية لابد من الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية حث يمكن العودة لها من اجل مراجعة متم قيده بها سواء من قبل الهيئات الرقابية الداخلية او من خارج المؤسسة، حيث تعتبر معلوماتها من مقتضيات التخطيط للمستقبل.

## المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية: التدفقات، الحساب،

### الفروض والمبادئ المحاسبية

#### 1- التدفقات وانواعها:

1-1- تعريف التدفق: هي حركة انتقال السلع والخدمات والأموال والمعلومات بين المؤسسة ومتعاملها أو داخل المؤسسة ذاتها.

تعد التدفقات من المعلومات تدفقات غير اقتصادية بالرغم من أهميتها إذا لم تكن لها قيمة نقدية فبالتالي تخرج من مجال المحاسبة، ويبقى فقط ضمن التدفقات الاقتصادية حركة انتقال السلع والخدمات والأموال. وتصنف الى:

#### 2.1. تصنيف التدفقات:

تصنف التدفقات وفق عدة أسس ومنها:

#### 1.2.1. حسب طبيعة التدفقات الاقتصادية:

تصنف الى ما يلي:

- مادية (لموسة): هي حركة انتقال البضائع والخدمات، مثل:

✓ شراء ما قيمته 45000 دج من مواد أولية من المورد عباس وادخالها للمخزن في نفس اليوم.

✓ تقديم خدمات استشارية للزبون (محمد) بمبلغ 32000 دج على الحساب.

✓ ادخال للورشة الأولى مواد اولية بغرض التحويل قيمتها 84200 دج.

- مالية (نقدية): هي حركة انتقال الأموال بين المؤسسة ومتعاملها. مثل

✓ تحويل مبلغ 15000 دج من الصندوق الى الحساب البريدي الجاري.

✓ قبض من الزبون سليم 50000 دج نقدا و95000 بشك بنكي، وتسديد فاتورة الكهرباء والغاز بتحويل بنكي رقم 5240.

#### 2.1. 2 حسب عدد المتعاملين: نميز صنفين، هما فيما يلي:

- التدفقات الداخلية: هي التدفقات التي تتم داخل المؤسسة بين أقسامها أو ورشاتها

ووحدها الفرعية مثل: إدخال المنتجات المصنعة إلى مخزن المنتجات المصنعة أو إخراج

المواد الأولية من المخزن وادخالها لورشة التصنيع، وتكون في شكل تدفقات حقيقية

(مادية) غالبا.

- التدفقات الخارجية: هي حركة انتقال السلع والخدمات والأموال بين المؤسسة وأحد المتعاملين معها.

مثال تطبيقي: اليك العمليات التالية:

1. سحب 200000 دج من البنك وايداعها في الصندوق،
2. شراء المؤسسة A بضائع بمبلغ 120.000 دج من المؤسسة B،
3. تسديد المؤسسة فاتورة صيانة وإصلاح الآلات من طرف مؤسسة (بيت تكنو) نقدا بمبلغ 8.0000 دج،
4. انجاز المؤسسة اشغال للزبون رشيد بمبلغ 500000 دج وقبضت المبلغ نقدا.
5. ادخال لورشة التفصيل 3 لفائف من القماش تكلفتها التاريخية 10000 دج للوحدة،
6. تلقت المؤسسة طلبية شراء منتجات من الزبون خليل.

**المطلوب:** حدد طبيعة التدفقات؟

العمليات الأربعة الأولى تعتبر من التدفقات الاقتصادية الخارجية، العملية الخامسة تعتبر تدفق اقتصادي داخلي، بينما العملية الأخيرة فهي تدفق معلومات خارجي. التدفقات الخارجية تكون إما مادية أو مالية او معلومات. اما الداخلية تكون مادية ومعلومات.

**2.1. تحليل التدفقات:**

مثال 1: في 2023/05/10 تم تحويل مبلغ 30.000 دج من الصندوق إلى البنك بوثيقة رقم 166.

**المطلوب:** تحليل العملية؟

طبيعتها: تدفق مالي (نقدي) خارجي، لان صندوق المؤسسة سينخفض بهذا المبلغ الطرف الآخر هو البنك.

التاريخ: 2023/04/10

الإثبات: وثيقة رقم 166

المبلغ: 30.000 دج

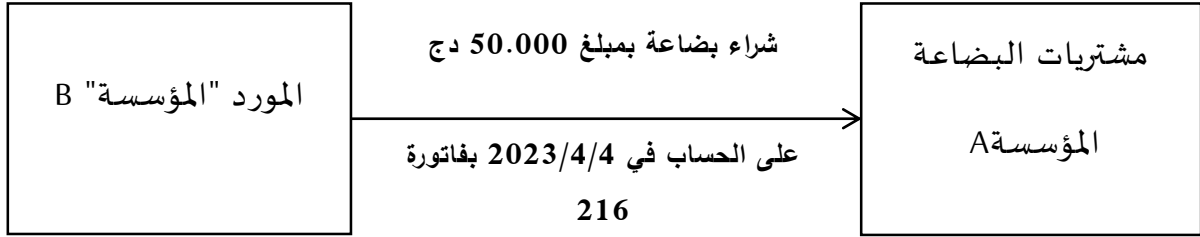
المصدر: الصندوق وهو نقطة انطلاق التدفق (الدائن)، من أين أتى التدفق؟

الاستخدام: البنك وهو نقطة وصول التدفق (المدين)، أين أو كيف او فيما تم استخدام مبلغ التدفق؟

عناصر التدفق: تتمثل في المصدر والاستخدام والتاريخ والمبلغ النقدي والوثائق الإثباتية.  
مثال 2: اشترت المؤسسة B بضائع من المؤسسة A بمبلغ 50.000 دج في 2023/04/04  
بفاتورة رقم 216

المطلوب: حلل بمخطط بياني هذه العملية لدى كل من المؤسسة A و B.  
الحل:

- تحليل عملية شراء بضائع بمخطط لدى المؤسسة A:



المصدر: مبيعات المورد "المؤسسة B"

الاستخدام: مشتريات بضائع

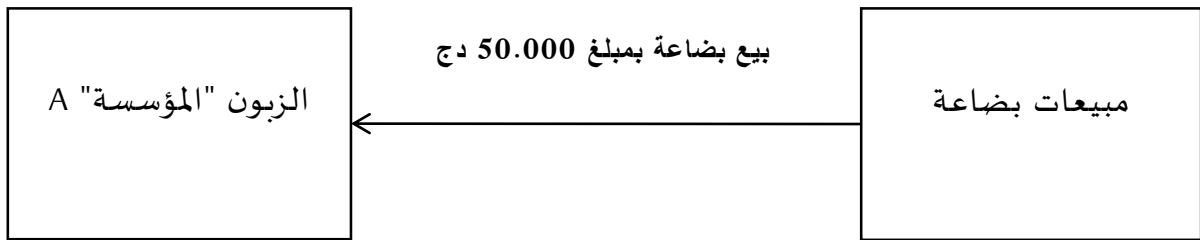
المبلغ: 50.000 دج على الحساب (دين)

التاريخ: 2023/04/04

الوثيقة الإثباتية: فاتورة رقم 216.

ملاحظة:

- وعند "المؤسسة B" تحلل العملية كما يلي:



الاستخدام: نشوء حق للمؤسسة يتم تحصيله لاحقا

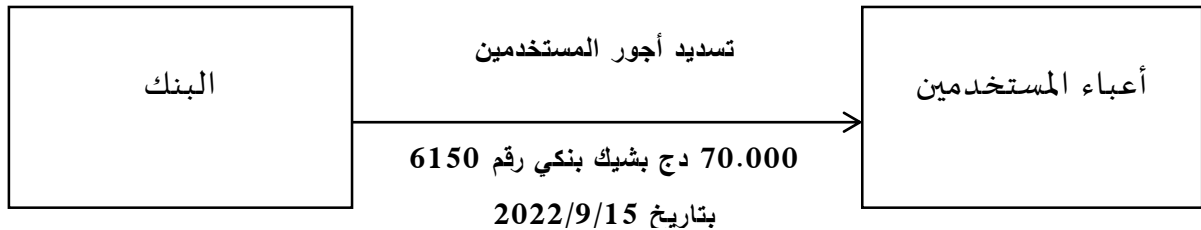
التاريخ: 2023/04/04

الوثيقة الإثباتية: فاتورة رقم 216.

ملاحظة: قد نحلل العملية إلى تدفقين حقيقي ومالي، حيث يكونا متساويين في القيمة ومتعاكسين في الاتجاه في حالة حدوث التدفق المادي والمالي في نفس الوقت، مثل: عملية الشراء نقدا أو عملية البيع بشيك.

مثال 3: في 2022/09/15 سددت "المؤسسة A" أجور المستخدمين 70.000 دج بشيك بنكي رقم 6150، حلل العملية؟

الحل:



المصدر: البنك

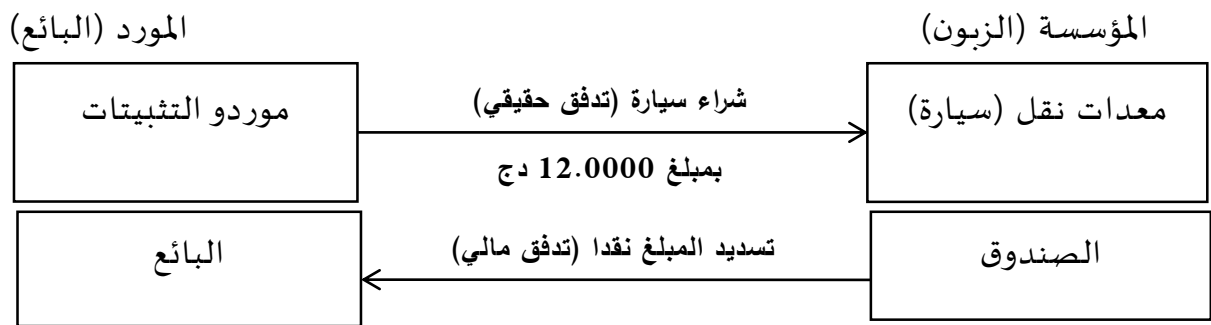
المبلغ: 70.000 دج

الاستخدام: أعباء المستخدمين

التاريخ: 2022/09/12

الوثيقة: شيك بنكي رقم 6150.

مثال 4: في 2022/08/08 اشترت المؤسسة سيارة بمبلغ 120.000 دج نقدا فاتورة شراء رقم 90، حلل العملية لدى المؤسسة.



المصدر: الصندوق

الاستخدام: معدات نقل

المبلغ: 120.000 دج التاريخ: 2022/08/08

الوثيقة: Facture 90.

## 2- الحساب:

2-1- تعريف الحساب: الحساب هو عبارة جدول ذو جانبيين أو طرفين الجانب الأيمن يعرف بالجانب المدين والجانب الأيسر يعرف بالجانب الدائن ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة، إن كلمة حساب عادة تختصر كالتالي: (ح/) وتقرأ حساب.

### 2-2 أشكال الحساب:

يأخذ الحساب أحد الأشكال التالية:

2-2-1- الشكل الكامل للحساب: وله شكلان الحساب ذو الأعمدة المتقاربة (وهو الشكل العملي) والشكل ذو الأعمدة المتباعدة.

2-2-1-1 الشكل ذو الأعمدة المتقاربة أو المتلاصقة: وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما يتضح من الشكل التالي:

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	مدين	المبلغ	دائن
2024/01/07		فاتورة شراء بضاعة رقم 5421	-	××××	××××
2024/01/19		وصل ايجار محل تجاري رقم 987	××××		
2024/01/27		فاتورة بيع بضاعة رقم 00321	××××		
2024/01/31		رصيد مدين	××××		
		المجموع			

2-1-2-2 الشكل ذو الأعمدة المتباعدة: عملياً هو غير مستخدم ويكون كالتالي لاحظ عدم تلاصق العمود المدين مع العمود الدائن.

512 ح/ البنك

التاريخ	البيان	مدين	التاريخ	البيان	دائن
2024/04/01	رصيد أولي	××××	2024/04/08		××××
2024/04/12		××××	2024/04/19		××××
2024/04/20		××××	2024/04/27		××××
2024/04/30	رصيد مدين	××××	2024/04/30	رصيد دائن	××××
	المجموع	××××		المجموع	××××

2-2-2-2 الشكل المبسط للحساب: ويكون في شكل حرف (T) باللاتينية

مدين 512 ح/ البنك دائن

مبالغ دائنة

مبالغ مدينة

## 2-3- تصنيف الحسابات

هناك صنفان من الحسابات (حسابات الميزانية وحسابات التسيير)

2-3-1- حسابات الميزانية: تضم الحسابات التي تظهر في طرفي الميزانية (الأصول او الخصوم) والتي تحتوي على الأصناف من (1 على 5). (رؤوس الأموال الخاصة الصنف الاول، التثبيتات الصنف الثاني، المخزونات الصنف الثالث، حسابات الغير الصنف الرابع، الحسابات المالية الصنف الخامس).

2-3-2- حسابات التسيير: وهي تلك الحسابات التي تظهر في جدول حسابات النتائج والتي تضم الصنفين (6 و 7) (الأعباء الصنف السادس، والايرادات (النواتج) الصنف السابع).

## 2-4- تسجيل التدفقات في الحسابات

- حسابات الأصول وحسابات الأعباء: تفتح حسابات الأصول في الطرف المدين وتزايد فيه بينما تتناقص في الطرف الدائن وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات الأعباء.
  - حسابات الخصوم وحسابات النواتج: تفتح حسابات الخصوم في الطرف الدائن وتزايد فيه بينما تتناقص في الطرف المدين وكذلك الأمر بالنسبة لحسابات النواتج.
- والجدول الموالي يبين كيفية فتح التدفقات في الحسابات

حسابات الأصول (الصنف 6 و 7)		حسابات الميزانية (الصنف 1 إلى 5)		البيان
النواتج 7	الأعباء 6	الخصوم	الأصول	
نقصان (-)	زيادة (+)	نقصان (-)	زيادة (+)	مدين
زيادة (+)	نقصان (-)	زيادة (+)	نقصان (-)	دائن

## 2-5- ترصيد الحسابات

المقصود من ترصيد الحسابات هو حساب الفرق بين اجمالي المبالغ المدينة واجمالي المبالغ الدائنة، كما يمكن تعريفه بأنه المبلغ المتبقي في الحساب بعد ما تم تسجيل كل التدفقات الداخلة والخارجة من الحساب، وحيث الرصيد ينسب للطرف الأكبر ويسجل في الطرف الأصغر حتى يتوازن الحساب وبالتالي سنكون امام ثلاثة حالات للحساب هي:

✓ رصيد مدين أي المبالغ المدينة < المبالغ الدائنة

✓ رصيد مدين أي المبالغ المدينة > المبالغ الدائنة

✓ رصيد مغلق (مرصد او مقفل) أي المبالغ المدينة = المبالغ الدائنة

مثال تطبيقي 1:

قامت المؤسسة الاقتصادية (x) خلال شهر أكتوبر لعام 2024 بالعمليات التالية:

- 2024/10/05 شراء مواد أولية بمبلغ 120000 دج نقداً

- 2024/10/12 دفع أجور العمال (المستخدمين) بمبلغ 70000 دج نقداً

- 2024/10/15 بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 150000 دج نقداً.

- 2024/10/19 تسديد فاتورة الهاتف بمبلغ 2000 دج نقداً.

- 2024/10/21 شراء مواد التنظيف بمبلغ 6000 دج نقداً.

- 2024/10/26 تحصيل مبلغ 15000 دج نقداً من الزبون علي.

- 2024/10/29 تسديد ضرائب ورسوم بمبلغ 12000 دج نقداً.

المطلوب:

- سجل العمليات في حساب الصندوق (باستخدام الشكل ذو الاعمدة المتلاصقة)، ثم

استخرج رصيده في نهاية شهر أكتوبر، علماً أن رصيد الصندوق في بداية شهر أكتوبر (2024/01/01) كان 200000 دج.

- إعادة فتح حساب الصندوق بتاريخ (2024/11/01).

الحل

- تسجيل العمليات التي قامت بها مؤسسة النجاح خلال شهر أكتوبر في حساب الصندوق

علماً أن رصيد بداية الشهر لحساب الصندوق هو 200000 دج.

المبالغ		البيان	التاريخ
دائن	مدين		
	200000	الرصيد الأولي (بداية الشهر)	2024/10/01
120000		شراء مواد أولية نقداً (أي شراء مواد أولية عن طريق الصندوق).	2024/10/05
70000		دفع أجور المستخدمين نقداً (أي دفع أجور المستخدمين عن طريق الصندوق).	2024/10/12
	150000	بيع منتجات تامة الصنع نقداً (أي قبض عن طريق الصندوق بيع المنتجات).	2024/10/15

2000		تسديد فاتورة الهاتف نقدا (أي تسديد فاتورة الهاتف عن طريق الصندوق).	2024/10/19
6000		شراء مواد التنظيف نقدا (أي تسديد فاتورة شراء مواد التنظيف بواسطة الصندوق).	2024/10/21
	15000	تحصيل مبلغ نقدا من عند الزبون علي (أي أن الزبون سددينه بواسطة الصندوق).	2024/10/26
12000		تسديد ضرائب ورسوم (أي سددت ما عليها من ضرائب بواسطة الصندوق).	2024/10/29
155000		رصيد الصندوق في نهاية شهر أكتوبر (رصيد مدين ويسجل في الجانب الأقل).	2024/10/30
365000	365000		المجموع

### ح/53 الصندوق لشهر أكتوبر

- إعادة فتح حساب الصندوق 2024/11/01

### ح/53 الصندوق لشهر نوفمبر

المبالغ		البيان	التاريخ
دائن	مدين		
	155000	الرصيد الأولي (بداية الشهر) نوفمبر	2024/11/1

مثال تطبيقي 2: استعمل معطيات (المثال التطبيقي 1) وسجل العمليات في حساب الصندوق (باستخدام الشكل المبسط)،

الحل:

### ح/53 الصندوق

120000	200000
70000	150000
2000	15000
6000	
12000	
155000 ر.م	
365000	365000

## تمارين حول الحساب:

- أذكر العناصر الأساسية التي ينبغي أن يحتويها الحساب.
- اشرح قواعد فتح كل من حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

## التمرين الأول:

خلال شهر سبتمبر 2024 قامت مؤسسة "الانتصار" بالعمليات التالية: - شراء بضاعة 100000 دج على الحساب.

- استلام فاتورة كهرباء وغاز بمبلغ 8000 دج مستحقة الدفع.
- بيع بضاعة بمبلغ 120000 دج على الحساب (تكلفتها 80000 دج).
- شراء آلة إنتاجية بمبلغ 180000 دج على الحساب.
- إصلاح آلاتها من طرف شركة الصيانة والتصليح بمبلغ 9000 دج لم يسدد بعد.
- شراء مواد قابلة للاستهلاك بمبلغ 3000 دج على الحساب.
- استلام شيك من أحد الزبائن بمبلغ 70000 دج.
- تسديد  $\frac{1}{4}$  ما عليها من ديون بشيك.

## العمل المطلوب:

- 1- تسجيل العمليات السابقة في الحسابات الخاصة بها. (استخدام الشكل المختصر)
- 2- استخراج أرصدة الحسابات في آخر الشهر، علماً أنّ رصيد بداية الشهر لحساب البنك كان 100000 دج.

## التمرين الثاني:

إليك حساب البنك والذي سجلت به مجموعة من العمليات التي سددت بشيك بنكي خلال شهر سبتمبر 2024 لمؤسسة (x)

		البيان	التاريخ
دائن	مدين		
	150000	رصيد ابتدائي	01/09/2024
	120000	شراء مواد أولية	04/09/2024
25000		تسديد مصاريف النقل	08/09/2024
	30000	تسديد مصاريف المستخدمين	12/09/2024
400000		بيع منتجات تامة	17/09/2024
	8000	تسديد فاتورة الكهرباء والغاز	21/09/2024
	70000	قبض مبلغ من الزبون	28/09/2024
	<b>47000</b>	رصيد نهاية الشهر	30/09/2024
<b>425000</b>	<b>425000</b>	المجموع	

### العمل المطلوب:

- تحديد التسجيل الصحيح من التسجيل الخاطئ للعمليات المدرجة في حساب البنك.
- إعادة تشكيل حساب البنك بشكل صحيح محددًا رصيده في 2024/09/30.

### 3- المستندات، الفروض والمبادئ المحاسبية

1-3 المستندات المحاسبية: تتمثل المستندات في الأوراق أو الملفات التي تثبت العمليات المالية وتُستخدم كأدلة في النظام المحاسبي مثل:

- الفواتير: مثل فواتير فاتورة البيع تُصدرها المؤسسة عند بيع سلع/خدمات وفاتورة الشراء تستلمها الشركة عند الشراء من مورد.
- الايصالات: وهي أداة إثبات الدفع النقدي أو الإلكتروني (مثل إيصالات الدفع للعملاء أو الموردين).
- سندات القبض والدفع: مثل سند القبض وهو دليل إثبات القبض من العميل أو سند الدفع هو دليل إثبات الدفع إلى المورد.
- كشوفات الحسابات البنكي: وهو كشف يصدر من البنك يوضح حركة الحساب الجاري أو الائتماني.
- كشوفات الرواتب والأجور: توضح رواتب الموظفين والاستقطاعات.

#### ■ أهمية المستندات المحاسبية:

- ✓ إثبات قانوني للعمليات المالية.
- ✓ سند وأساس لإعداد القوائم المالية.
- ✓ الرقابة على التدفقات النقدية.
- ✓ الامتثال للضرائب والمراجعة

-:

ملاحظة: يجب حفظ المستندات المحاسبية منظمة (ورقيًا أو إلكترونيًا) لفترة زمنية محددة حسب القوانين المحلية.

2-3- الفروض والمبادئ المحاسبية: هي مجموعة القواعد والاسس التي تستند عليها المحاسبة.

1-2-3 الفروض المحاسبية: هناك فرضيتان أساسيتان في المحاسبة وهي:

- فرضية الاستمرارية: تنص على فرضية مواصلة المؤسسة لنشاطها في المستقبل المنظور، لهذا يتم الفصل بين العناصر التي تتحقق في أكثر من سنة كالأصول غير الجارية، مثل الأراضي والمباني والمعدات والآلات؛ وتلك العناصر التي تتحقق في أقل من سنة، مثل المواد الأولية والتموينات الأخرى والبضائع والمنتجات التي تباع وتتحول الي نقدية الحقوق على العملاء.

- فرضية الاستحقاقية او محاسبة الالتزام (التعهد): تعتبر اهم فرضية، حيث تقضي حاليا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الانتقال لأساس الاستحقاق بدلا عن الأساس النقدي. تقضي هذه الفرضية على تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية في تاريخ حدوثها على بغض النظر عن عملية حدوث التدفق النقدي.

مثال: يتم تسجيل المشتريات من السلع والمواد الأولية والتثبيات بتكلفة الشراء في تاريخ حدوثها سواء تمت نقدا أو على الحساب، أي بغض النظر عن عملية حدوث التدفق النقدي ام لا ولذلك فان العمليات التي تقوم بها المؤسسة أو التاجر يجب تسجيلها فور حدوثها سواء تم دفع أو قبض المبلغ نقدا أم على الحساب (دَيْنٌ في ذمة المدين).

2-2-3 المبادئ المحاسبية: وهي المبادئ المحاسبية التي يجب مراعاتها دائما في معالجة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، وهي عموما بالترتيب كمايلي:

- اتفاقية الوحدة النقدية: تنص على تقاس الأحداث الاقتصادية بالوحدة النقدية، وفي الجزائر يجب الزاما استخدام الدينار الجزائري في قياس وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الجزائر بوض النظر على الوحدة النقدية التي تمت بها العملية وان كانت العملية قد تمت بغير الدينار فانه يجب تحويل المبلغ من العملة الأجنبية الى العملة الوطنية حسب سعر الصرف السائد في ذلك اليوم وإن تمت العملية على الحساب فإنه يجب إثبات فروق الصرف في تاريخ حدوث التدفق النقدي اللاحق.

- اتفاقية الوحدة المحاسبية: يجب تسجيل العمليات التي تخص المؤسسة فقط لأن الذمة المالية للمؤسسة منفصلة عن مالكيها والمؤسسات الأخرى. ووفقا لذلك يجب تسجيل كل

العمليات التي تخص المؤسسة المعنية فقط دون سواها من العمليات من اجل أن نتحصل على النتيجة التي تعكس حقيقة نشاط المؤسسة خلال السنة المالية. اما المبادئ المحاسبية فمنها ما يلي:

- أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: هو المبدأ الحديث الذي جاء به النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي ينص على تسجيل الأحداث الاقتصادية بالنظر للواقع الاقتصادي لها دون التمسك بالشكل القانوني،

مثال: يجب تسجيل حيازة الأصول كالآلات والمعدات بعقد إيجار- تمويل ضمن التثبيات (أصول غير الجارية). ومنه فالأصول التي تتحصل عليها يمثل هذه العقود يجب أدرجها آليا ضمن باقي الأصول غير الجارية تحت بند مستقل لتمييزه عن باقي العناصر الأخرى.

- مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل الأصول والخصوم بالمبلغ الذي سدد أو المبلغ الذي سوف يسدد بتاريخ حدوث العملية فمثلا: تسجل الأصول المشتراة بتكلفة الشراء الصافية وليس بسعر البيع.

- مبدأ الإفصاح التام: تضمن جميع القوائم المالية بالمعلومات التي توضح وتبين معلومات إضافية عن الحسابات حتى تكون واضحة لمستخدمي القوائم المالية. كما يقصد بهذا المبدأ ان تدر في ملحق الكشوف المالية كل المعلومات الملائمة التي من شأنها إعطاء الصورة الصادقة عن نشاط وعمليات المؤسسة، وبالتالي تسهيل عملية اتخاذ القرارات من طرف المستخدمين من خارج الكيان.

- مبدأ الأهمية النسبية: ينص هذا المبدأ على تسجيل كل العمليات التي لها أهمية نسبية إذا كانت تؤثر في تنبؤات متخذي القرار لكنه ما يعتبر ذا أهمية نسبية لمؤسسة قد لا يعد كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى. ولا يتعارض هذا مع المبدأ السابق.

- مبدأ الحيطة والحذر: حسب مبدأ التحفظ هذا تأخذ وتسجل جميع الأعباء المحتملة الوقوع في المستقبل التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بينما النواتج (الإيرادات) المتوقعة مستقبلا فلا تسجل إلا بعد وقوعها. أي لا يجب الإفراط او المغالاة في تقديم وضعية المؤسسة، بل الاكتفاء بوضع بين أيدي المستخدمين الحقيقة المالية كما جبان تكون عليها دون تحريف او تظليل.

- مبدأ الديمومة (ثبات الطرق): يجب على المؤسسة المحافظة باستمرار على نفس الطرق والسياسات المحاسبية حتى يمكن القيام بإجراء مقارنات بين حسابات المؤسسة زمنية

على الأقل لدورتين متتاليتين لتحديد الأداء ونسبة التغير او مكانية بين المؤسسة وباقي المؤسسات من نفس قطاع المؤسسة للحكم على مكانة المؤسسة في السوق وتمكين المستثمرين من اختيار ما يناسبهم من توظيفات مستقبلية.

- مبدأ عدم المقاصة: يعني لا يمكن اجراء طرح عبء من أيراد ولا طرح خصم من أصل الا إذا كان للمؤسسة نص قانوني او تشريع جبائي يسمح لها بالقيام بذلك، فمثلا لا يمكن طرح الرسم على القيمة المضافة المجمعة من المبيعات من الرسم على القيمة المضافة المسترجعة على المشتريات الا إذا كان هناك للمؤسسة ترخيص بذلك من قبل الضرائب. مثال: ح/ 4457 = 6600 دج، ح/ 4456 = 5500 دج، ما هو الرسم المستحق الذي يجب على

التاجر دفعه الخاص بشهر ماي الذي يجب دفعه قبل 20 من شهر جوان الموالي؟  
خلال شهر ماي يجب اظهار كل حساب على انفراد تطبيقا لمبدأ عدم المقاصة والفرق المقدر بمبلغ 1100 دج سيظهر في ح/ 4458 الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع في شهر جوان، ولا يمكن الاكتفاء بإظهار هذا الحساب الأخير.

كما انه لا يمكن طرح نواقص القيمة من وفائض القيمة في حالة التنازل عن الأصول المالية خلال السنة، والغرض من ذلك هو من اجل إظهار كل سنة مالية بأعبائها ونواتجها واضفاء افصاحا تاما.

- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: أي ان عناصر الميزانية الختامية هي نفسها عناصر الميزانية الافتتاحية للدورة المالية الموالية لها دون أي تحريف او تغيير لأنها تعبر عن الذمة المالية للمؤسسة (لأنها تبين حقوق المؤسسة وديونها اتجاه الغير لكل سنة مالية لذلك لا ترصد حسابات الميزانية في نهاية الدورة المالية عكس حسابات التسيير).

- مبدأ استقلالية الدورات: ينص هذا المبدأ على تحميل لكل دورة مالية (السنة المالية) بأعبائها ونواتجها فقط حتى يُمكن حساب النتيجة التي تعكس نشاط المؤسسة الحقيقي لكل سنة مالية. ويتم ذلك من خلال أعمال نهاية السنة المالية وذلك بالتحقق من العمليات المسجلة المعترف بها او تلك التصحيحات لما تم اثباته اثناء السنة وأيضا اخذ الأعباء والنواتج التي لم تدرج بعد انطلاقا من ميزان المراجعة قبل الجرد والمعلومات الجردية.

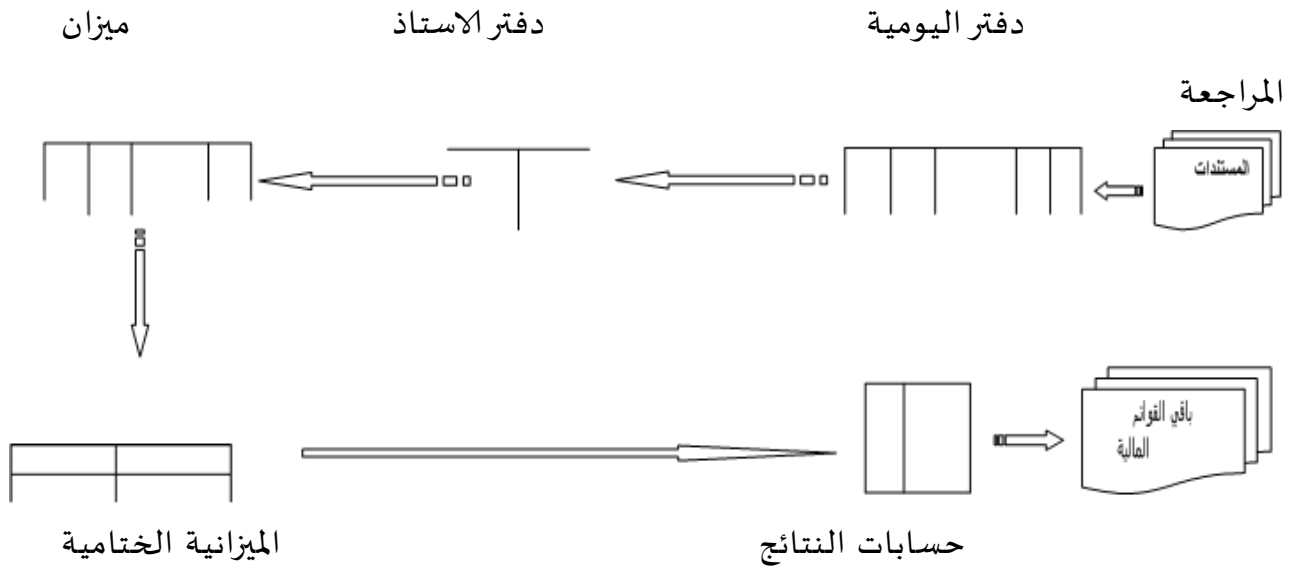
- مبدأ المقابلة: يهدف هذا المبدأ الى مقابلة الأعباء بالنواتج او الارادات التي نتجت عنها، أي مثلاً عند الاعتراف بمبلغ المبيعات 100000 دج يجب مقابل ذلك تسجيل مبلغ تكلفة شراء هذه البضائع بمبلغ 80000 دج افتراضاً.

- مبدأ القيد المزدوج: تسجل جميع العمليات في حسابين على الأقل أحدهما مدينا والآخر دائناً، مثلاً تحصيل من الزبون مبلغ 56000 دج مبيعات بضائع سابقة بشيك بنكي رقم 0023، سجل العملية وفق مبدأ القيد المزدوج في يومية المؤسسة؟

### المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

#### 1-3 الدورة المحاسبية:

يمكن تعريف الدورة المحاسبية بانها المسار أو السلسلة من الخطوات المنظمة التي تتبعها المؤسسة لتسجيل المعاملات المالية (النتيجة عن الاحداث الاقتصادية ذات الطبيعة المالية) واعداد القوائم المالية ويمكن تلخيص هذه الخطوات في الشكل التالي:



- ✓ تحليل المعاملات المالي: تحديد الأثر المالي لكل معاملة في شكل مستندات (مثل فواتير البيع أو الشراء، الرواتب.....).
  - ✓ تسجيل القيود اليومية (في دفتر اليومية): تدوين المعاملات في دفتر اليومية العامة وفقاً لمبدأ القيد المزدوج (مدين ← دائن).
  - ✓ ترحيل القيود إلى دفتر الأستاذ: نقل القيود من اليومية إلى حسابات دفتر الأستاذ (مثل حساب البنك، الصندوق، المخزون....).
  - ✓ إعداد ميزان المراجعة: تجميع أرصدة جميع الحسابات من دفتر الأستاذ للتأكد من توازن الجانبين (مدين = دائن).
  - ✓ إعداد القوائم المالية: (الميزانية الختامية، حسابات النتائج، جدول تدفقات النقدية، جدول حركة رؤوس الأموال، الملاحق).
- 2-3 الدفاتر المحاسبية:

جاء في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) في:

- المادة 20 على " تمسك الكيانات " الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترًا يوميًا ودفترًا كبيراً (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة ."
- المادة 21 منه فذكرت أن دفتر اليومية ودفتر الجرد (ولم تذكر دفتر الأستاذ) يتم ترقيمهما والتأشير عليهما من قبل رئيس محكمة مقر الكيان.
- المادة 23 حددت شروط التسجيل في الدفاتر المحاسبية حيث نصت على أن يكون التسجيل دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش في دفتر اليومية.
- كما حدد القانون التجاري الجزائي الدفاتر المحاسبية وشروط مسكيا والتسجيل فيها والزم اعتماد وثائق الإثبات عند كل تسجيل محاسبي (فواتير، سندات، عقود،... الخ) وكذا الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق لمدة 10 سنوات وتتمثل الدفاتر المحاسبية فيما يلي:

### 1-2-3 دفتر اليومية:

يعد هذا الدفتر من الدفاتر الإلزامية الثلاث التي نص عليها كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) والقانون التجاري الجزائري، ويعرف بأنه دفتر تسجل فيه مختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة عملية بعملية ويوم بيوم حسب النشاط الزمني بانتظام. فسواء تم مسك هذا الدفتر يدويا أو آليا يجب الاحتفاظ به مع الوثائق الإثباتية لمدة 10 سنوات لأنه يعد دليلا للعمليات التي قامت بها المؤسسة.

كما حدد القانون التجاري شروط مسك دفتر اليومية والمتمثلة فيما يلي:

- ✓ عدم الشطب فيه أو التمزيق منو أو ترك فراغات أو الكتابة عمى الهوامش.
- ✓ كما اوجب جمع مبالغ الصفحات ونقل المجموع أسفل الصفحة المنتهية إلى بداية الصفحة الموالية ويدعى بالمجموع المرحل.

يتم التسجيل في هذا الدفتر وفق مبدأ القيد المزدوج الذي ينص على تسجيل كل عملية في حسابين على الأقل أحدهما مديناً والثاني دائناً بحيث تتساوى المبالغ المدبنة مع المبالغ الدائنة في كل عملية مالية دائماً والا وجد هناك خطأ. وتأخذ اليومية الشكل التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	تاريخ وبيان العمليات باختصار	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
XXXXXX	XXXXXX	2023/5/3 ح/ من الحسابات المدبنة ح/ الى الحسابات الدائنة بيان أو شرح العملية	XXX	XXX

ويسمى كل تسجيل محاسبي في دفتر اليومية بالقيد المحاسبي والذي قد يكون:

- قيد محاسبي بسيط: أي يحتوي القيد على حسابين فقط أحدهما مدين والآخر دائن.
- قيد محاسبي مركب: أي يحتوي القيد على أكثر من حسابين. أي مجموعة من الحسابات المدبنة الى مجموعة من الحسابات الدائنة.

### ملاحظة:

- عبارة (ح/) تعني من الحساب المدين إلى حساب الدائن.  
- كل قيد محاسبي يجب ان يحتوي على العناصر التالية (وتسمى ايضا بالشروط الخمس لتسجيل أي عملية) وهي: تاريخ العملية، ارقام الحسابات، أسماء الحسابات، المبالغ ويجب ان تتساوى المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة، شرح العملية (أي ذكر الاثبات أو سند العملية).

### مثال تطبيقي 1:

اليك العمليات التي قامت بها مؤسسة اقتصادية خلال شهر جانفي من عام 2024:

2024/1/3: قبضت من أحد الزبائن مبلغ 30000 دج،  $\left(\frac{1}{4}\right)$  نقدا والباقي بشيك بنكي.

2024/1/5: اقتنت أجهزة إعلام آلي بمبلغ 9000 دج على الحساب.

2024/1/7: دفعت مصاريف الهاتف 5000 دج نقدا، ومصاريف صيانة واصلاحات قامت بها 8000 دج بشيك بنكي.

2024/1/8: تحصلت على قرض بنكي مبلغه 200000 دج صبته بحساب المؤسسة لدى البنك.

2024/1/11: سحبت المؤسسة مبلغ 10000 دج من البنك لتغذية الصندوق.

2024/1/14: شراء معدات نقل بمبلغ 50000 دج سدد النصف بشيك والباقي على الحساب.

المطلوب: سجل العمليات في دفتر اليومية.

الحل:

		<b>2024/1/3</b>	
	22500	ح/ البنك	512
	7500	ح/ الصندوق	53
30000		ح/ الزبائن	411
		شرح العملية: .....	
		<b>2024/1/5</b>	
	9000	ح/ أجهزة الاعلام الآلي	2183
9000		ح/ موردو التثبيتات	404
		شرح العملية: .....	
		<b>2024/1/7</b>	
	8000	ح/ مصاريف صيانة واصلاحات	615
	5000	ح/ مصاريف الهاتف	6246
		ح/ البنك	512
8000		ح/ الصندوق	53
5000		شرح العملية: .....	
		<b>2024/1/8</b>	
	200000	ح/ البنك	512
200000		ح/ اقتراضات بنكية	164
		شرح العملية: .....	
		<b>2024/1/11</b>	
	10000	ح/ الصندوق	53
10000		ح/ البنك	512
		شرح العملية: .....	
		<b>2024/1/14</b>	
	50000	ح/ معدات نقل	218
12500		ح/ البنك	512
12500		ح/ موردو التثبيتات	404
		شرح العملية: .....	

ملاحظة: تعتبر الميزانية الافتتاحية عملية محاسبية يجب تسجيلها في دفتر اليومية ويسمى تسجيلها بقيد بداية النشاط او اثبات ارصدة الميزانية الافتتاحية. (القيد الافتتاحي)

## تمارين حول اليومية:

### التمرين الأول:

- قامت مؤسسة (TRDD) خلال الثلاثي الأول من العام 2024 بالعمليات التالية:
- شراء بضاعة بمبلغ 21000 دج سددت النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب.
  - شراء معدات نقل بمبلغ 12000 دج على الحساب.
  - سددت مصاريف إيجار المحلات بمبلغ 5000 دج نقداً.
  - اقترضت مبلغ 40000 دج من بنك الفلاحة التنمية الريفية وضع بحسابها البنكي.
  - اشترت قطعة أرض محاذية للشركة بمبلغ 90000 دج سددتها بشيك.
  - باعت بضاعة بمبلغ 22000 دج على الحساب تكلفتها 18000 دج.
  - تسديد مبلغ 3500 دج كمصاريف الصيانة والإصلاحات لمعدات الصناعية نقداً.
  - شراء بضاعة بمبلغ 30000 دج سددت  $\frac{4}{5}$  نقداً و  $\frac{3}{8}$  الباقي بموجب شيك بنكي.
- المطلوب: سجل العمليات في يومية المؤسسة (TRDD).

### التمرين الثاني: قام التاجر عثمان خلال شهر مارس من عام 2024 بالعمليات التالية:

- 2024/3/03 قبض من الزبون خالد بشيك بنكي رقم 006325 مبلغ 60000 دج،
  - 2024/03/12 تسديد أعباء المستخدمين بتحويل بنكي رقم 01456، مبلغ 120000 دج،
  - 2024/03/18 شراء سيارة نفعية بمبلغ 200000 دج على الحساب من المورد احمد بفاتورة رقم 12،
  - 2024/03/26 تسديد المصاريف التالية: الصيانة والإصلاح بشيك بنكي 32000 دج رقم 0041، الايجار نقداً 27000 دج إيصال نقدي رقم 008 ومصاريف البريد والهاتف بشك بريدي 8000 دج رقم 125،
  - 2024/03/30 تسديد نصف ديون المورد احمد بشيك بنكي رقم 6542.
- المطلوب: سجل العمليات في يومية التاجر عثمان.

### التمرين الثالث: اليك العمليات التي قامت بها مؤسسة اقتصادية (TTR) خلال شهر جانفي من

عام 2024:

2024/1/3: قبضت من أحد الزبائن مبلغ 30000 دج،  $\left(\frac{1}{4}\right)$  نقداً والباقي بشيك بنكي.

2024/1/5: اقتنت أجهزة إعلام آلي بمبلغ 9000 دج على الحساب.

2024/1/7: دفعت مصاريف الهاتف 5000 دج نقداً، ومصاريف صيانة واصلاحات قامت بها 8000 دج بشيك بنكي.

2024/1/8: تحصلت على قرض بنكي مبلغه 200000 دج صبته بحساب المؤسسة لدى البنك.

2024/1/9: بيع  $\frac{1}{5}$  من البضائع للزبون بمبلغ 40000 دج على الحساب.

2024/1/11: سحبت المؤسسة مبلغ 10000 دج من البنك لتغذية الصندوق.

2024/1/14: شراء معدات نقل بمبلغ 50000 دج على الحساب.

2024/1/16: شراء بضاعة بمبلغ 30000 دج سددت  $\frac{4}{5}$  نقداً و  $\frac{3}{8}$  الباقي بموجب شيك بنكي.

2024/1/18: سددت الدين المرتبط بالعملية 2017/1/14 بشيك بنكي

2024/1/20: سددت المصاريف التالية نقداً: ايجار 4000 دج، اشهار 2500 دج، اجور عمال 7000 دج.

المطلوب: سجل العمليات في يومية المؤسسة ((TTR)).

2-2-3 الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ):

دفتر الأستاذ هو مجموع الحسابات سواء أكان مسك هذه الحسابات في شكل دفتر عادي أو مجموعة بطاقات أو قرص أو أي شكل آخر إن دفتر الأستاذ هو ضروري لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية والتي يعتبر دورها قانونياً أكثر مما هو محاسبياً إن (SCF) قد نص على مسك دفتر الأستاذ.

كما يمكن القول إن دفتر الأستاذ هو الدفتر الذي يتضمن كل الحسابات المستعملة في المؤسسة خلال الفترة المعنية ويتم فتح الحسابات وفق الشكل العادي (المبسط) أو وفق الأعمدة المزدوجة وفائدته هي توضيح حركة الحسابات خلال الفترة وحساب رصيد كل حساب الذي يعبر عن ملخص حركة الحساب للدورة المنتهية، ويعتبر دفتر إلزامي مثل دفتر اليومية ودفتر الجرد. وهو منطلق لإعداد ميزان المراجعة وبعض التحليلات اللاحقة للحسابات.

- استخدام دفتر الأستاذ:

في بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ثم يسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب، وخلال السنة يتم نقل

العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية وتجب الملاحظة إلى أن هذا الوصف لشكل واستخدام دفتر الأستاذ يتناسب وحالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ.

#### - أشكال دفتر الأستاذ:

في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن هذا الدفتر قد يكون في شكل سجل عادي أو مجموعة بطاقات لها ألوان مختلفة تبعاً لصنف الحساب (موردون، عملاء، تسيير...) وفي حالة المسك الآلي لدفتر الأستاذ فإنه يكون في قرص أو أي حامل آخر للبيانات كما أن تمثيل الحساب يأخذ الشكل ذو الأعمدة المتلاصقة أو الشكل المبسط والذي سبقت دراسته.

#### - تصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ:

في حالة المسك اليدوي لدفتر الأستاذ فإن تصحيح الأخطاء المرتكبة لدى التسجيل بهذا الدفتر يكون بأحد الأساليب التالية:

✓ أسلوب العدد المتمم للصفر: حيث يلغى المبلغ الخطأ بتسجيل متممه للصفر ثم كتابة المبلغ الصحيح.

✓ الشطب الطفيف للمبلغ الخطأ ثم كتابة المبلغ الصحيح.

✓ إضافة أو طرف الفرق لجعل المبلغ المسجل يساوي المبلغ الصحيح الواجب تسجيله.

✓ أسلوب المقاصة: حيث نسجل مبلغاً مساوياً للمبلغ الخطأ لكن في الطرف المعاكس من الحساب ثم نسجل المبلغ الصحيح في الطرف الصحيح.

ملاحظة: في حالة استخدام الحاسوب فإنه لا يمكن أن تقع أخطاء في دفتر الأستاذ ما عدا تلك الأخطاء الناتجة عن أخطاء مرتكبة لدى التسجيل في اليومية فالحاسوب لا يسمح بتصحيح الحسابات إلا من خلال تصحيح اليومية.

#### - ملاحظات حول دفتر الأستاذ:

- عملياً فإن دفتر الأستاذ المستخدم هو الدفتر المعد بواسطة الحاسوب باقي الأشكال لم تعد مستخدمة.

- دليل دفتر الأستاذ وهو قائمة بأسماء الحسابات وأرقام الصفحات المخصصة لها تتصدر دفتر الأستاذ تماماً مثل فهرس الكتاب إن دليل دفتر الأستاذ يكون في نظام المسك اليدوي للمحاسبة.

- لدى مسك المحاسبة يدويا وللتقليل من أخطاء تحويل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ يفضل تحويل المبلغ المدينة كلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ ثم يتم نقل البالغ الدائنة وهكذا نقل احتمال تسجيل مبلغ مدين في الطرف الدائن من الحساب أو العكس.  
مثال تطبيقي 1: خلال شهر ماي 2024 قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

- شراء بضاعة بمبلغ 100000 دج على الحساب.
- استلام فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 8000 دج مستحقة الدفع.
- بيع بضاعة بمبلغ 120000 دج على الحساب (تكلفتها 80000 دج).
- شراء آلة انتاجية بمبلغ 180000 دج على الحساب.
- إصلاح الآتيا من طرف شركة الصيانة والاصلاحات بمبلغ 9000 دج لم تسدد بعد.
- شراء مواد قابلة للاستهلاك بمبلغ 3000 دج على الحساب.
- استلام شيك من أحد الزبائن بمبلغ 70000 دج.
- تسديد ¼ ما عليها من ديون بشيك بنكي.

#### العمل المطلوب:

- 1 - سجل العمليات التالية في الحسابات الخاصة بها. (استخدام الشكل المختصر)
- 2 - استخراج أرصدة الحسابات في آخر الشهر، علما أن رصيد بداية الشهر لحساب البنك كان 100000 دج.

#### تمرين تطبيقي 2:

أكمل الحسابات التالية:

م ح/ 512 البنك د		م ح/ 411 الزبائن د		م ح/ 401 موردو المخزونات د	
130400	290000	158800	220000	540000	125000
67400	646000	50400	160000	22000	646000
	45600		.....	.....	ر.د 100000
.....	.....	.....	<b>440000</b>	.....	.....
...		...		...	

تمرين تطبيقي 3: اليك العمليات التي قامت بها المؤسسة (x) خلال شهر جانفي من عام 2022 كما يلي:

- 2022/1/2: شراء أراضي بمبلغ 40000 دج سددت بشيك بنكي.
- 2022/1/9: سددت المبالغ التالية نقداً: صيانة واصلاحات 5000 دج، أقساط التأمين 8000 دج.
- 2022/1/12: قبضت من أحد زبائنها مبلغ 12000 دج بشيك بنكي.
- 2022/1/16: سحبت مبلغ 15000 دج من البنك ووضعت في الصندوق.
- 2022/1/21: باعت بضاعة بمبلغ 30000 دج سددت الثلث بشيك والباقي على الحساب. تكلفتها 20000 دج.
- 2022/1/27: تحصلت على قرض بنكي من بنك السلام بقيمة 75000 دج وضعت في حسابها البنكي.

#### المطلوب:

- فتح الحسابات في دفتر الأستاذ (الدفتر الكبير) وفقاً (للشكل المبسط T)
- علماً أن أرصدة الحسابات في بداية شهر جانفي كانت كالاتي: مخزون البضاعة = 40000 دج، الزبائن = 35000 دج، البنك = 50000 دج، الصندوق = 20000 دج، راس المال = 145000 دج.

#### 3-2-3 ميزان المراجعة

إن ميزان المراجعة هو جدول يعد بتاريخ معين ويظهر قائمة الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ:

- الحالة 1: ميزان المراجعة يحتوي على مجموع المبالغ المدينة والدائنة ورصيد كل حساب.
  - الحالة 2: ميزان المراجعة يحتوي على رصيد الحساب فقط دون إظهار المبالغ.
- في الحالة الأولى يسمي ميزان المراجعة بالمبالغ والأرصدة أما في الحالة الثانية فيسمي ميزان المراجعة بالأرصدة كما يمكن لميزان المراجعة إظهار الرصيد الافتتاحي وحركة الحساب والرصيد الختامي وهذا الشكل أحسن موازين المراجعة.

**ملاحظة:** إن ميزان المراجعة ليس دفترًا محاسبياً بل وثيقة تلخص حسابات دفتر الأستاذ



- رأس المال ..... دج، (رصيد دائن).

وقد قامت المؤسسة بالعمليات التالية خلال الشهر المعني:

- 2022/09/03 باعت بضائع بمبلغ 15.000 دج تكلفتها 10.000 دج نقدا.
- 2022/09/07 سددت أجور العمال بشيك بنكي بمبلغه 18.000 دج.
- 2022/09/18 سددت فاتورة الإشهار نقدا بمبلغ 3.000 دج.
- 2022/09/26 شراء برامج معلوماتية بمبلغ 20.000 دج ودفعت النصف بشيك والباقي على الحساب.

### العمل المطلوب:

- سجل العمليات في الحسابات المعنية وفق القيد المزدوج؟ ثم احسب رصيد الحسابات؟

- اعد ميزان المراجعة؟

الحل:

- تسجيل العمليات في الحسابات وتحديد رصيد كل حساب:

م	ح/ اقتراضات بنكية	د
رد	60.000	60.000
	60.000	60.000

م	ح/ معدات صناعية	د
رم	80.000	80.000
	80.000	80.000

م	ح/ مباني	د
رم	50.000	50.000
	50.000	50.000

م	ح/ رأسمال الشركة	د
رد	160.000	160.000
	160.000	160.000

م	ح/ مخزون بضاعة	د
	10.000	20.000
رم	10.000	
	20.000	20.000

م	ح/ معدات نقل	د
رم	10.000	10.000
	10.000	10.000

م	ح/ مبيعات البضاعة	د
رد	15.000	15.000

م	ح/ الصندوق	د
	3.000	30.000

م	ح/ البنك	د
	18.000	30.000

		رم 42.000	15.000	10.000	
				رم 2.000	
15.000	15.000	45.000	45.000	30.000	30.000

م / ح/ برامج معلوماتية د		م / ح/ أعباء المستخدمين د		م مشتريات بضاعة مبيعه د	
م	ر	رم 18.000	18.000	رم 10.000	10.000
20.000	20.000	18.000	18.000	10.000	10.000
20.000	20.000				

م / ح/ إظهار د		م / ح/ موردو التثبيتات د	
رم 3.000	3.000	10.000	رد 10.000
3.000	3.000	10.000	10.000

- إعداد ميزان المراجعة: بتاريخ 2023/09/30 يكون ميزان المراجعة بالمبالغ والارصدة:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		المدينة	الدائنة	المدينة	الدائنة
101	رأس مال الشركة	-	160.000	-	160.000
164	اقتراضات لدى مؤسسات القرض	-	60.000	-	60.000
213	مباني	50.000	-	50.000	-
215	معدات صناعية	80.000	-	80.000	-
2182	معدات نقل	10.000	-	10.000	-
2183	معدات معلوماتية	20.000	-	20.000	-
30	مخزون بضاعة	10.000	10.000	20.000	-
404	موردو التثبيتات	-	10.000	10.000	-
512	البنك	30.000	28.000	2.000	-

-	42.000	3.000	45.000	الصندوق	53
-	10.000	-	10.000	مشتريات بضاعة مبيعة	600
-	3.000	-	3.000	إشهار	623
-	18.000	-	18.000	أعباء المستخدمين	63
15000	---	15000	--	مبيعات البضائع	700
<b>245.000</b>	<b>245.000</b>	<b>286.000</b>	<b>286.000</b>	<b>المجموع</b>	

من خلال الجدول يتبين ما يلي:

- مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة
- مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة
- اصناف الحسابات (1.2.3.4.5) هي حسابات الميزانية التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
- اصناف الحسابات (6 و7) التي تعكس الأداء المالي للمؤسسة (النتيجة).

### 3-3 الكشوف المحاسبية:

كل مؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي (SCF) ملزمة بقوة القانون بإعداد القوائم المالية (الكشوف المالية) الختامية التالية:

- ✓ الميزانية الختامية (تبين الذمة المالية/ المركز المالي للمؤسسة).
- ✓ حساب النتيجة (النتيجة المالية/ الاداء).
- ✓ جدول تدفقات الخزينة (مصادر تدفقات الخزينة وأوجه انفاقها/ النقدية المتولدة والمنفقة من الأنشطة الرئيسية الثلاث: الاستغلال، الاستثمار والتمويل).
- ✓ بيان حركة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق القوائم المالية (معلومات مكملة للإعلام المحاسبي لفهم محتوى القوائم السابقة).

### 1-3-3 الميزانية

- تعريف الميزانية: ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي، فهي عبارة عن جدول به طرفان الطرف الأيمن يسمى الأصول (ممتلكاتها) والطرف الأيسر يسمى الخصوم (مواردها).

- أنواع الميزانية:

- ✓ يتم اعداد الميزانية التأسيسية بتاريخ انشاء المؤسسة،
- ✓ يتم اعداد الميزانية الافتتاحية في بداية كل دورة مالية بتاريخ N/01/02
- ✓ يتم اعداد الميزانية الختامية بتاريخ N/12/31
- ✓ يتم اعداد ميزانية التصفية بتاريخ تصفية المؤسسة او اندماجها، لذلك فان ما يفرق بين أنواع الميزانية هي بعض الحسابات تحديدا.

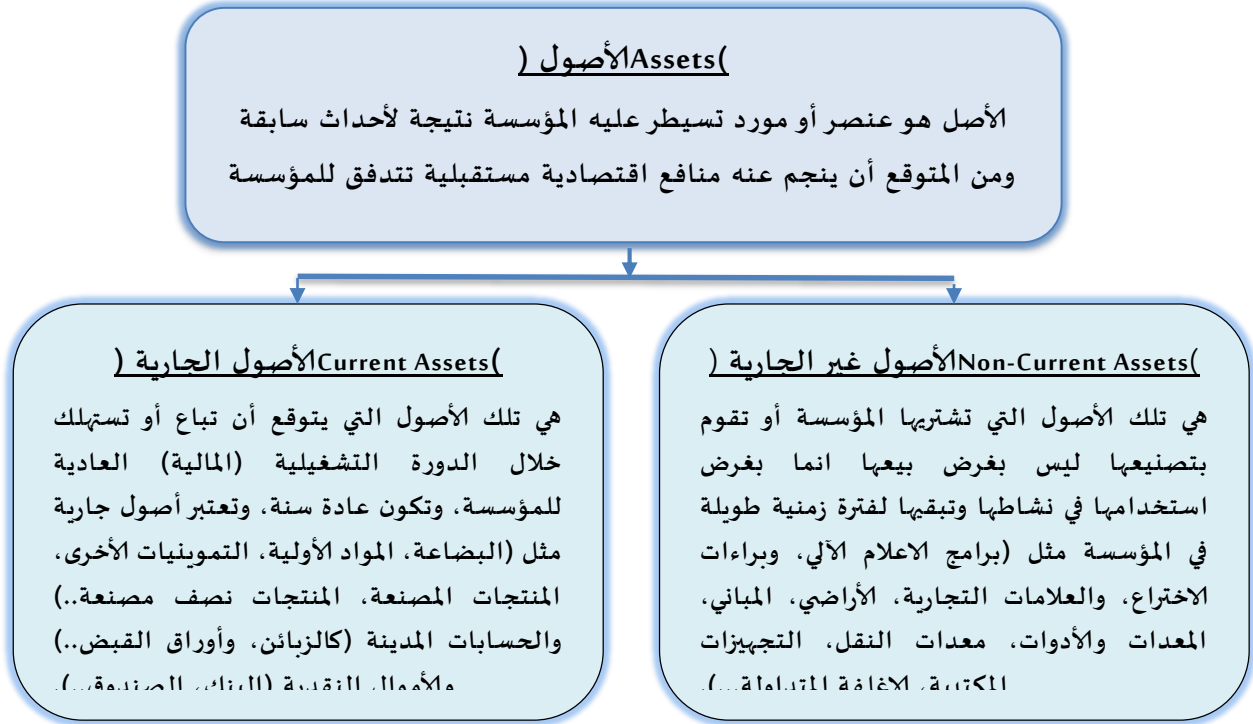
- هيكل الميزانية: تحتوي الميزانية على خمس كتل في جانب الأصول كتلتين وفي جانب الخصوم ثلاثة كتل كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-1) شكل الميزانية بتاريخ (N/1/1) او بتاريخ (N/12/31)

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
xxxxxxxxxxxx	رؤوس الأموال	xxxxxxxxxxxx	الأصول غير الجارية
x	الخاصة	x	
xxxxxxxxxxxx	الخصوم غير الجارية	xxxxxxxxxxxx	الأصول الجارية
x		x	
xxxxxxxxxxxx	الخصوم الجارية		
x			
xxxxxxxxxxxx	المجموع	xxxxxxxxxxxx	المجموع
x		x	

من خلال الجدول اعلاه رقم (1-1) يتضح أن جانب الأصول به كُتلتين هما (الأصول غير الجارية والأصول الجارية)، أما جانب الخصوم به ثلاثة كُتل هي (رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية) ويمكن تعريف الأصول والخصوم كما يلي:

## الشكل رقم (1-2) هيكل جانب الأصول



## الشكل رقم (2-2) هيكل جانب الخصوم



مجموع الديون (الالتزامات) = (الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)

**ملاحظة:** نلاحظ أن رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية) تظهر في الميزانية في جانب الخصوم، لكن لا نعتبرها خصوصاً أي لا نعتبرها ديون واجبة التسديد.

ويمكن تعريف رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية) كما يلي:

- رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية): هي حصة الملاك المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كافة ديونها (الالتزامات)، أي تمثل الفرق الموجب بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها (الجارية وغير الجارية)، إلا أنه يمكن أن تشمل رؤوس الأموال الخاصة بعض العناصر الفرعية في الميزانية، على سبيل المثال في شركات المساهمة، فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتفظ بها (ترحيل من جديد)، والاحتياطات (القانونية، والنظامية، والاختيارية..) التي تم حجزها من الأرباح السنوية تعتبر من عناصر رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية).

- معادلة الميزانية: قبل التطرق في تحليل أكثر تفصيلاً لمفاهيم الميزانية، يجب إعطاء معادلة الميزانية التي تشكل جزءاً من أساس التسجيل المحاسبي بكامله، وسنبين بأمثلة بسيطة كيفية عمل هذه المعادلة من خلال النظر في العمليات التي تمت خلال فترة زمنية، ونستخدم على سبيل المثال الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسات الفردية والشركات الجماعية والمعادلة المحاسبية كالاتي:

الأصول = رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية) + الخصوم (غير الجارية  
والجارية)

أو

الأصول - الخصوم (غير الجارية والجارية) = رؤوس الأموال الخاصة (حقوق  
الملكية)

**المثال التطبيقي الأول:** بدأ فرد نشاطه بتاريخ N/1/1 بمبلغ قدره 10000 دج، نسجل في المعادلة المحاسبية للمؤسسة ما يلي:

الأصول (الأموال النقدية) = 10000 = رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية)  
10000

**المثال التطبيقي:** اشترى آلات ومعدات بقيمة 2000 دج من موارده النقدية، تحتاج جهة واحدة من المعادلة إلى التعديل:

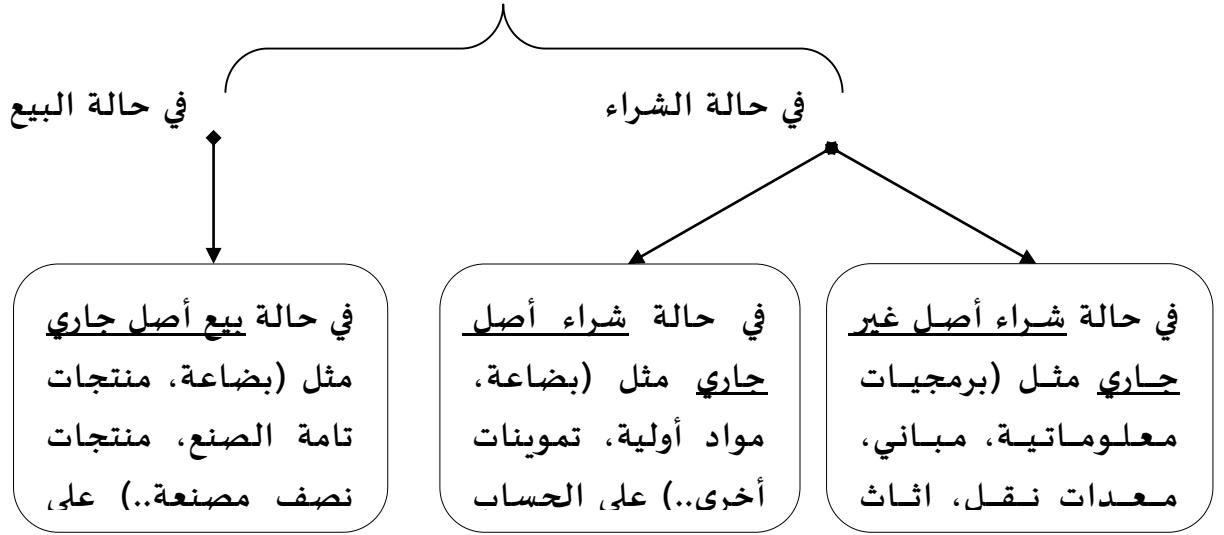
$$\frac{\text{الأموال النقدية } 8000 + \text{آلات ومعدات } 2000 = \text{رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية)}}{10000}$$

**المثال التطبيقي الثالث:** تم شراء مخزون من البضاعة على الحساب (بالدين) بقيمة 6000 دج، في هذه الحالة تحتاج جهتين من المعادلة إلى التعديل:

$$\frac{\text{الأموال النقدية } 8000 + \text{آلات ومعدات } 2000 + \text{مخزون البضاعة } 6000 = \text{رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية) } 10000 + \text{الحسابات الدائنة (الموردون) } 6000}$$

من خلال العمل الثالث نرى هناك اكتساب جديد لأصل وهو مخزون البضاعة، وقد تم تمويله من طرف موردو المخزونات، وفي نهاية الأمر سيترتب على المؤسسة أن تدفع هذا المبلغ نقداً، وإلى أن تدفعه تبقى الحسابات الدائنة خصماً، سؤال كم تساوي رؤوس الأموال الخاصة (حقوق الملكية)، الآن ما زال يساوي 10000 دج، ويتمثل هذا المبلغ بمجمل الأصول التي تساوي 16000 دج مطروح منه 6000 دج التي يدين بها المالك لدائنيه. ملاحظة: مصطلح على الحساب (بالدين) يظهر هذا المصلح في حالة شراء أو بيع أصل لكن تسديد أو قبض هذا الأصل تكون في المستقبل، ويمكن توضيح أكثر وفق الشكل (2-3) الآتي:

الشكل رقم (2-3): مصطلح على الحساب (بالدين أو أجلا)



مثال توضيحي حول الميزانية: كانت ميزانية مؤسسة اقتصادية بتاريخ N/1/1 كما يلي:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
<b>000122</b>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>	<b>230000</b>	<u>الأصول غير الجارية</u>
105000	رأس المال	23000	برمجيات معلوماتية
41000	الاحتياطيات	28000	براءة اختراع
75000	ترحيل من جديد	44000	أراضي
<b>80000</b>	<u>الخصوم غير الجارية</u>	45000	مباني
80000	القروض طويلة الأجل	78000	آلات ومعدات صناعية
<b>59000</b>	<u>الخصوم الجارية</u>	12000	أثاث مكتب
59000	الدائنون (الموردون)	<b>130000</b>	<u>الأصول الجارية</u>
		35000	بضاعة
		15000	المدينون (الزبائن)
		55000	البنك
		25000	الصندوق
<b>360000</b>	<b>المجموع</b>	<b>000603</b>	<b>المجموع</b>

مثال تطبيقي:

اليك الميزانية الختامية لإحدى المؤسسات الاقتصادية بتاريخ 2024/12/31 كما يلي:

الخصوم		الأصول	
المبالغ	اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب
	رؤوس الأموال الخاصة		الأصول غير الجارية:
xxxxxx	- رأس مال المؤسسة	20000	- مباني
10000	- نتيجة الدورة	10000	- معدات وأدوات
		20000	- معدات نقل
	الخصوم غير الجارية:		الأصول الجارية:
xxxxxx	- الاقتراضات البنكية	xxxxxx	- مخزون البضاعة
		xxxxxx	- الزبائن
	الخصوم الجارية:	xxxxxx	- البنك
xxxxxx	- الموردون	xxxxxx	- الصندوق
<b>100000</b>	<b>المجموع</b>	<b>xxxxxx</b>	<b>المجموع</b>
	<b>وع</b>		<b>وع</b>

المطلوب: - اتمام الميزانية الختامية بالاستناد الى المعلومات التالية:

- 1- الاقتراضات البنكية والموردون يمثلان حدي متتالية حسابية متزايدة أساسها 10000 د.ج.
- 2- يمثل رأس مال المؤسسة 3 مرات رصيد حساب الموردون.
- 3- رصيد حساب مخزون البضاعة يمثل  $\frac{3}{2}$  حساب الموردون.
- 4- رصيد حساب الزبائن يمثل  $\frac{1}{3}$  مخزون بضاعة.
- 5- رصيد حساب البنك والصندوق يمثلان حدي متتالية هندسية أساسها  $\frac{1}{4}$ .

## الحل:

نعلم أن: مجموع الخصوم = رأس مال المؤسسة + نتيجة الدورة + الاقتراضات البنكية + الموردون ..... (المعادلة 1)

لدينا: رأس مال المؤسسة = 3 موردون ..... (المعادلة 2)

والاقتراضات البنكية والموردون يمثلان حدي متتالية حسابية أساسها 10000 دج

لنفترض أن الحد الأول (الاقتراضات البنكية) = X

فإن الحد الثاني (الموردون) = (X) + 10000 ..... (المعادلة 3)

بتعويض (المعادلة 3) في (المعادلة 2) نجد:

رأس المال المؤسسة = (X) + 10000 = 3(X) + 30000 ..... (المعادلة 4)

بتعويض (المعادلة 3) و (المعادلة 4) في (المعادلة 1) نجد:

$100000 = (X) + 10000 + X + 10000 + (30000 + 3X)$

وعليه فإن X (الاقتراضات البنكية) =  $\frac{50000}{5} = 10000$  دج

▪ الموردون = (X) + 10000 = 10000 + 10000 = 20000 دج

▪ رأس مال المؤسسة = (30000 + 3X) = (30000 + 3×10000) = 60000 دج

لدينا: مخزون البضاعة =  $\frac{3}{2}$  حساب الموردون، اذن مخزون البضاعة =  $20000 \times \frac{3}{2} = 30000$  دج.

▪ الزبائن =  $\frac{1}{3}$  حساب مخزون البضاعة، اذن الزبائن =  $30000 \times \frac{1}{3} = 10000$  دج.

نعلم أن: مجموع الأصول = مجموع الخصوم = 100000

▪ مجموع الأصول = مباني + معدات وأدوات + معدات نقل + مخزون البضاعة + الزبائن + البنك + الصندوق.

$100000 = 10000 + 20000 + 10000 + 30000 + 20000 + 10000 +$  الصندوق.

▪ إذن البنك + الصندوق =  $100000 - (10000 + 20000 + 10000 + 20000) = 30000$

(10000 + دج)

▪ لدينا رصيد حساب البنك والصندوق يمثلان حدي متتالية هندسية أساسها  $\frac{1}{4}$

▪ لترمز للحد الأول (البنك) بـ (Y) فإن الحد الثاني (الصندوق) =  $\frac{1}{4}(Y)$  ومنه:

$10000 = (Y) + \frac{1}{4}(Y)$  ، إذن  $\frac{5}{4}(Y) = 10000$

البنك =  $10000 \times \frac{4}{5} = 8000$  دج.

الصندوق =  $(8000) \times \frac{1}{4} = 2000$  دج.

الميزانية الختامية بتاريخ 2024/12/31

الأصل		الخصوم	
المبلغ		المبلغ	
70000	رؤوس الأموال الخاصة	50000	الأصول غير الجارية:
60000	- رأس مال المؤسسة	20000	- مباني
10000	- نتيجة الدورة	10000	- معدات وأدوات
		20000	- معدات نقل
10000	الخصوم غير الجارية:	50000	الأصول
10000	- الاقتراضات البنكية	50000	الجارية:
		30000	- مخزون البضاعة
20000	الخصوم الجارية:	10000	- الزبائن
20000	- الموردون	8000	- البنك
		2000	- الصندوق
100000	المجموع	100000	المجموع

تمارين حول الميزانية:

- ما هو الفرق بين الميزانية التأسيسية والميزانية الافتتاحية.
- ثالثاً: ما الفرق بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية.
- ما الفرق بين الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

التمرين الأول: اليك ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 2024/12/31 للشركة (X)

الرقم	الحساب	المبالغ		الارصدة	
		دائن	مدين	دائن	مدين
101	أموال الاستغلال	100000	-	100000	-
213	مباني تجارية	-	20000	-	20000
215	معدات وأدوات	-	10000	-	10000
218	معدات نقل	-	10000	-	10000
30	مخزون بضاعة	-	40000	-	40000
380	مشتريات بضائع مخزنة	-	10000	-	10000
401	موردو المخزونات	30000	-	6000	-
411	عملاء (الزبائن)	20000	-	-	8000
512	البنك	41000	-	-	45000
		86000			

-	6000	-	6000	الصندوق	53
-	600	-	600	مصاريف الصيانة	615
-	400	-	400	مصاريف بريد	626
44000	-	44000	-	واتصالات	700
				مبيعات بضاعة	
150000	150000	235000	235000	المجموع	

**المطلوب:** - اعداد الميزانية الختامية بالاستناد الى المعلومات في الجدول أعلاه.

**الحل:**

المبلغ	الخصوم	الرقم	المبلغ	الأصول	الرقم
100000	راس المال	101	20000	مباني تجارية	213
13000	نتيجة الدورة (ربح)	120	10000	معدات وأدوات	215
6000	موردو المخزون	401	10000	معدات نقل	218
			40000	مخزون بضاعة	30
			8000	عملاء	411
			25000	البنك	512
			6000	الصندوق	53
109000	المجموع		119000	المجموع	

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم = 106000 - 119000 = 13000 (ربح)

التمرين الثاني: اليك الميزانية الافتتاحية لإحدى المؤسسات الاقتصادية بتاريخ 2024/12/31  
كما يلي:

الخصوم		الأصول	
المبالغ	اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب
xxxxxx	<u>حسابات رؤوس الأموال</u>	xxxxxx	<u>الأصول غير الجارية:</u>
60000	- رأس مال المؤسسة	60000	- المباني
	- ترحيل من جديد (ربح)	xxxxxx	- المعدات وأدوات
	<u>الخصوم غير</u>		- معدات نقل
xxxxxx	<u>الجارية:</u>	xxxxxx	<u>الأصول الجارية:</u>
	- الاقتراضات البنكية	xxxxxx	- مخزون البضاعة
	<u>الخصوم</u>	xxxxxx	- الزبائن
xxxxxx	<u>الجارية:</u>	xxxxxx	- البنك
	- الموردون	xxxxxx	- الصندوق
600000	المجموع	xxxxxx	المجموع

المطلوب: اتمام الميزانية الختامية بالاستناد الى المعلومات التالية:

6- المباني تساوي ضعف معدات وأدوات، والمعدات النقل تساوي المباني.

7- الاقتراضات البنكية تساوي ضعف الموردون.

8- رأس مال المؤسسة يساوي 3 مرات الموردون.

9- مخزون البضاعة يمثل  $\frac{3}{2}$  الموردون.

10- الزبائن يمثل  $\frac{1}{3}$  مخزون بضاعة.

11- والصندوق يساوي  $\frac{1}{4}$  البنك.

3-3-2 جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

تعتبر قائمة الدخل ثاني القوائم المالية (الكشوف المالية) من حيث الأهمية لأنها تبين

نتيجة الاعمال في نهاية الدورة المالية وهي التي توضح الأداء المالي للمؤسسة.

فهذه القائمة هي التي تُبين أعباء ونواتج الدورة المنتهية بتاريخ 12/31/ن لذلك فان الفرق

بين النواتج (الصنف 7) والاعباء (الصنف 6) نتحصل على نتيجة الدورة المالية، حيث يتم

اعدادها وفق نموذجين، إما حسب الطبيعة (سنكتفي بهذا النموذج) أو حسب الوظيفة

- شكل جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

يكون جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وفق الشكل المختصر كما يلي في

:N/12/30

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ	رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ
كل حسابات الصنف 6 (الأعباء)	.....	.....	كل حسابات الصنف 7 (النواتج)	.....	.....
المجموع		.....	المجموع		.....

مثال تطبيقي: قم بإعداد جدول حسابات النتائج من خلال ميزان المراجعة التالي:

	الارصدة		المبالغ		الحساب	الرقم
	دائن	مدين	دائن	مدين		
	100000	-	100000	-	أموال الاستغلال	101
	-	20000	-	20000	مباني تجارية	213
الحل: إعداد	-	10000	-	10000	معدات وأدوات	215
جدول	-	10000	-	10000	معدات نقل	218
حسابات	-	40000	-	40000	مخزون بضاعة	30
النتائج	-	10000	-	10000	مشتريات بضائع مخزنة	380
	6000	-	30000	24000	موردو المخزونات	401
	-	8000	20000	28000	عملاء (الزبائن)	411
	-	45000	41000	86000	البنك	512
	-	6000	-	6000	الصندوق	53
	-	600	-	600	مصاريف الصيانة	615
	-	400	-	400	مصاريف بريد	626
	44000	-	44000	-	واتصالات	700
					مبيعات بضاعة	
	150000	150000	235000	235000	المجموع	

المبلغ	النواتج	الرقم	المبلغ	الأعباء	الرقم
44000	مبيعات بضاعة	700	30000	مشتريات بضاعة مبيعة	600
			600	مصارييف صيانة	615
			400	مصارييف بريد	626
			1300	واتصالات	
				رصيد دائن ( ربح )	
44000	مجموع		44000	مجموع	

تمرين: اليك ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة الاقتصادية بتاريخ 2024/12/31

الأرصدة		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين		
121250		رأس المال المؤسسة	101
1200		احتياطات	106
22637		اقتراضات لدى مؤسسات	164
		القرض	
	3000	برمجيات معلوماتية	204
	21000	أراضي	211
	23230	مباني	213
	18000	معدات وأدوات صناعية	215
	10000	معدات نقل	2182
	1250	أثاث مكتب	2184
	12000	مواد أولية ولوازم	31
	600	منتجات تامة	355
110000		موردو المخزونات والخدمات	401
90000		موردو التثبيطات	404
	217800	الزبائن	411
	58125	البنك	512
	20000	الصندوق	53
	90000	مشتريات البضاعة المباعة	600
	8000	ايجار	613

	24000	الصيانة والإصلاحات	615
	7782	أقساط التأمين	616
	2100	أعباء الفوائد	661
165000		مبيعات بضاعة	700
؟		نواتج المساهمات	761
؟	516887	المجموع	

**المطلوب:** اعداد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج بتاريخ 2024/12/31 وماذا تلاحظ.

### المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

تختلف عملية التأسيس حسب الشكل القانوني للمؤسسة، أي وفق طبيعة ملكية المؤسسة الاقتصادية وسوف نركز على المؤسسة الفردية وشركات المساهمة وشركات التضامن وشركات ذات المسؤولية المحدودة، ونترك الجانب القانوني والاقتصادي التي تخص مقاييس أخرى.

وسوف ندرس كلا من ح/ 10، ح/ 11، ح/ 12 وحساباتها الفرعية باختصار كالتالي:

#### (ح/ 10) رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها

يتكون هذا الحساب الرئيسي من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة الكيان (المؤسسة الاقتصادية). ويقضي النظام المحاسبي المالي (SCF) بضرورة موازنة الحسابات (العنوان والتسمية) مع الشكل القانوني للكيان، حيث نميز بين نوعين من الحسابات التي تكيف مع وضع المؤسسات، وهي:

- الحسابات التي يستخدمها المستغل الفردي (محاسبة المؤسسات الفردية).
- الحسابات التي تستخدمها الشركات (محاسبة المؤسسات الجماعية).

#### أولاً. المعالجة المحاسبية لتأسيس المؤسسة الفردية

ح/ 101 أموال الاستغلال: يمثل قيمة العناصر التي وضعها المستغل صاحب المؤسسة تحت تصرف مؤسسته عند تأسيسها من التثبيات والمخزونات والمبالغ النقدية او في بديه كل دورة مالية، كما يستقبل في نهاية كل سنة مالية رصيد الحساب 108 (حساب المستغل) ورصيد الحساب 12 (النتيجة الصافية للدورة) حسب الحالة (مدين او دائن).

يكون الحساب ح/ 101 دائنًا مقابل:

- ✓ مبلغ العناصر التي أحضرها المستغل لبداية نشاطه.
- ✓ قيمة العناصر التي يحضرها المستغل أثناء نشاط المؤسسة في السنوات الموالية.

- ✓ عند ترحيل الرصيد الدائن للحساب 108 في نهاية الدورة.
- ✓ عند ترصيد حساب الدورة 12 ربح في بداية الدورة المالية.
- يكون الحساب ح/101 دائنًا في الحالات التالية:
- ✓ عندما يرحل إليه الرصيد المدين للحساب ح/108 في نهاية الدورة.
- ✓ عندما يرحل إليه الرصيد المدين لنتيجة الدورة 12 خسارة في بداية الدورة المالية.

مثال 1:

- في 2024/01/02 أسس التاجر سالم مؤسسة فردية، وقد وضع تحت تصرفها العناصر التالية: مباني 200000 دج، معدات نقل 40000 دج، مخزون بضائع 300000 دج، البنك 80000 دج، الصندوق؟؟؟؟ اقتراضات بنكية 200000 دج، رأس المال 500000 دج وبتاريخ 2024/12/31 حققت المؤسسة نتيجة ربحا بمبلغ 62000 دج.

المطلوب:

- احسب مبلغ الصندوق؟
- صور الميزانية الافتتاحية 2024/01/02؟
- سجل في دفتر اليومية قيد التأسيس في 2024/01/02؟
- سجل قيد ترصيد النتيجة في ح/101 في 2024/12/31؟

الحل:

$$(80000+300000+40000+200000) - (200000 + 500000) = \text{مبلغ الصندوق} = 80000 \text{ د.ج.}$$

- اعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2024/01/02

الخصوم		الأصول	
المبالغ	اسم الحساب	المبالغ	اسم الحساب
500000	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> - أموال الاستغلال	200000 40000	<u>الأصول غير الجارية:</u> - مباني - معدات نقل
200000	<u>الخصوم غير الجارية:</u> - الاقتراضات البنكية	300000 80000 80000	<u>الأصول الجارية:</u> - مخزون البضاعة - البنك - الصندوق
700000	<u>المجموع</u>	700000	<u>المجموع</u>

- تسجيل قيد التأسيس بتاريخ 2024/01/02

		2024/01/02		
	200000	ح/ مباني		213
	120000	ح/ معدات نقل		2182
	300000	ح/ مخزون بضائع		30
	80000	ح/ البنك		512
	80000	ح/ الصندوق		53
500000		ح/ أموال الاستغلال	101	
200000		ح/ اقتراضات بنكية	164	

- تسجيل قيد ترصيد النتيجة بتاريخ 2024/12/31

		-----2024/12/31-----		
	62000	نتيجة الدورة ربح		120
62000		أموال الاستغلال	101	
		ترصيد نتيجة الدورة ربح		

مثال 2: بافتراض ان المؤسسة حققت خسارة قدرها 30000 دج.

المطلوب: سجل القيد المناسب في اليومية بتاريخ 2024/12/31؟

		-----2024/12/31-----		
	30000	أموال الاستغلال	129	101
30000		نتيجة الدورة خسارة		
		اثبات ترصيد نتيجة الدورة		

## ▪ ح/108 حساب المستغل:

يسجل فيه كل عمليات السحب أو الإيداع من أية طبيعة كانت (أموال، بضائع، تثبيات....) التي يقوم بها صاحب المؤسسة المستغل (التاجر) خلال الدورة ويكون مديناً بعمليات السحب، ودائناً بعمليات الإيداع ويرصد (يغلق) في الحساب ح/101 في نهاية كل دورة مالية.

ويكون الحساب ح/108 مديناً عندما يرحل إليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الجديدة (N+1) الرصيد المدين للحساب ح/129 نتيجة الدورة الخسارة الخاصة بالسنة السابقة N-1.

ويكون الحساب ح/108 دائناً عندما يرحل إليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الجديدة (N+1) الرصيد الدائن للحساب ح/120 نتيجة الدورة ربحاً الخاصة بالسنة السابقة N-1.

### مثال 2

بتاريخ 2024/01/01 بدأ السيد أحمد نشاطه التجاري وخصص لذلك ما يلي: مبنى تجاري 20000 معدات أدوات 10000، أموال بالبنك 40000 وخلال السنة (2024) قام بالعمليات التالية:

- شراء بضاعة 10000 على الحساب
- سحب من المحل: 1000 بشيك و500 بضاعة لاستهلاكه الخاص
- وضع في صندوق المحل 5000 سحبها من أمواله الخاصة
- إن نتيجة الدورة للسنة (2024) كانت ربحاً 10000

### المطلوب:

- سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعاً للجرد المتناوب
- رصد حساب المستغل وكذا حساب النتيجة في 12/31 ن

الحل: - تسجيل العمليات في اليومية تبعا للجرد المتناوب

		-----2024/01/01-----		
	20000	ح/ مباني تجارية	213	
	10000	ح/ معدات وأدوات	215	
	40000	ح/ البنك	512	
70000		ح/ أموال الاستغلال	101	
		-----1-----		
		ح/ بضاعة مخزنة	380	
	10000	ح/ موردو المخزون	401	
10000		ح/ شراء بضاعة على الحساب		
		-----2-----		
		ح/ المستغل	108	
	1500	ح/ البنك	512	
1000		ح/ مبيعات بضاعة	700	
500		مسحوبات المستغل من المؤسسة		
		-----3-----		
		ح/ الصندوق	53	
	5000	ح/ المستغل	108	
5000		مدفوعات المستغل إلى المؤسسة		
		-----2024/12/31-----		
		ح/ المستغل	108	
	3500	ح/ أموال الاستغلال	101	
		ترصيد الحساب 108		
		-----2025/01/01-----		
		ح/ نتيجة الدورة	120	
	10000	ح/ أموال الاستغلال	101	
10000		ترصيد ح/ نتيجة الدورة		

ملاحظة: إن مسحوبات البضائع من قبل المستغل اعتبرت مبيعات بضاعة

تمرين للحل: بتاريخ 2024/1/2 وضع أحمد العناصر التالية تحت تصرف مؤسسته الفردية كما يلي:

أراضي 70000 دج، مباني 150000 دج، بضاعة 400000 دج، البنك 80000 دج، الصندوق 35000 دج، رأس المال؟؟؟، وخلال شهر جانفي قام بالعمليات التالية:

- شراء بضاعة ب 40000 دج دفع ثمنها من أمواله الشخصية فاتورة رقم 17.
- أودع في الحساب البنكي للمؤسسة 48000 دج من أمواله الشخصية.
- سحب من مخزن البضاعة قيمة 15000 دج لاستعماله العائلي.
- سدد فاتورة سونلغاز الخاصة بالمؤسسة 40000 دج والخاصة بالمنزل 60000 دج، الكال النصف بشيك بنكي والباقي من أمواله الشخصية.
- حققت المؤسسة في نهاية السنة ربحاً بقيمة 38000 دج.

**المطلوب:** تسجل قيد الافتتاح والعمليات في دفتر اليومية؟ متابعة إجراءات ترصيد الحساب 108 والحساب 12 في بداية السنة الموالية؟

ثانياً. حالة الشركات

تختلف المعالجة في حالة الشركات عن حالة المؤسسة الفردية، وسوف نتطرق لذلك في النقاط التالية باختبار.

1. تعريف: يمثل الحساب ح/101 رأس المال الصادر مجموع المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة ويسمى رأس المال الاجتماعي؛ تكتسب الشركة الشخصية المعنوية منذ يوم تأسيسها حيث تنص المادة 459 من القانون التجاري أن الشركة لا تتمتع بالشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري.
2. خصائص الشركة:

ان اكتساب الشركة الشخصية المعنوية يجعلها تتمتع بالخصائص التالية:

- الاسم والعنوان؛
- الموطن (المقر الاجتماعي): يمثل العنوان الرسمي الذي تتم كل مراسلات الشركة به. (المادة 50 القانون التجاري).
- الجنسية: تكتسب الشركة الجنسية بناءً على عدة اعتبارات (مكان التأسيس، مكان ممارسة النشاط، مركز الإدارة الفعلي... إلخ)
- الأهلية القانونية: وهي القدرة على ممارسة حقوقها والتزاماتها، وهي مسؤولة عن كل تصرفاتها وتعاقداتها؛ أي تتحمل تمام المسؤولية عن كل عملياتها.

- الذمة المالية: أي أن ذمتها المالية مستقلة عن ذمة مالكيها وفقا لما يقره القانون وحسب نوع الشركة ونميز بين نوعين وهما:

- شركات الأموال: ذمة الشريك مستقلة عن ذمة الشركة، والشريك لا يكتسب صفة التاجر (عكس المستغل في المؤسسة الفردية)، لذلك فإن حالة الإفلاس لا يمكن الحجز على أموال الشركاء الخاصة عند العجز المالي على تغطية حقوق الدائنين بأموال الشركة.
- شركات الأشخاص: ذمة الشريك مرتبطة بذمة الشركة، والشريك يكتسب صفة التاجر (مثل المستغل في المؤسسة الفردية)، لذلك فإن حالة الإفلاس يجوز الحجز على أموال الشركاء الخاصة عند العجز عن تغطية حقوق الدائنين من أموال الشركاء.

### 3. مراحل عملية تأسيس الشركة

تمر عملية تأسيس الشركة بمرحلتين وهما:

- ✓ مرحلة الوعد بالمساهمة: وهي اتفاق بين الأطراف المؤسسين حول تحديد قيمة المساهمات ونوعيتها وتاريخ تسديدها وتسجل قيمة الأسهم العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها في الجانب الدائن للحساب /ح/ 101، ويقابلها الحساب /ح/ 456 مساهمات (الشركاء عمليات على رأس المال) مدينا.

45611	ح/ مساهمات عينية	xxxxxxxxxx	
45615	ح/ مساهمات نقدية	xxxxxxxxxx	
101	ح/ رأس المال الشركة اثبات الوعد بتأسيس الشركة	xxxxxxxxxx	

- ✓ مرحلة الوفاء بالوعد: ويتم فيها تسديد مختلف المساهمات المتفق عليها في مرحلة الوعد حيث يتم ترصيد الحساب 456 مع الحسابات من الأصناف 2 و 3 و 4 و 5 وهي الأسهم العينية والنقدية (المساهمات العينية والنقدية) التي أحضرها الشركاء.

2..	ح/ عناصر التثبيتات	xxxxxxx	
3..	ح/ عناصر المخزونات	xxxxxxx	
512	ح/ البنك	xxxxxxx	
45611	ح/ مساهمات عينية	xxxxxxx	
45615	ح/ مساهمات نقدية	xxxxxxx	
	الوفاء بالوعد وتأسيس الشركة		

#### 4- المعالجة المحاسبية لعمليات التأسيس حسب الشكل القانوني للشركة:

تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات التأسيس حسب الشكل القانوني للشركة رغم أنها تتم على مرحلتين، غير أن الاختلاف يكمن في حجم رأس المال الواجب توفيره وعدد الشركاء (الحد الأدنى والحد الأعلى)، بالإضافة إلى طريقة الوفاء بوعود التأسيس.

##### أولاً: بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL

Société à responsabilité limitée : وهي شركة أموال يحدد القانون التجاري حد أدنى لرأس المال ب 100000 دج والقيمة الأدنى للسهم ب 1000 دج (المادة 566) من القانون التجاري. ويقسم رأسمال الشركة إلى حصص اجتماعية ذات قيم إسمية متساوية ويجب أن يشار إلى الرأسمال في كل وثائق الشركة.

ملاحظة: الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL L'entreprise Unipersonnelle à responsabilité limitée هي عبارة عن حالة خاصة من SARL إذ أن الشركاء هم عبارة عن شريك واحد.

ينص القانون على أنه لا ينبغي أن يتجاوز عدد الشركاء في SARL عن 50 شريك. المعالجة المحاسبية لعملية التأسيس: تنص المادة 567 من القانون التجاري الجزائري على أن الاكتتاب في رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة يجب أن يتم في جميع الحصص، وعندها يصبح كل شريك مدين للشركة بكل ما وعد أن يساهم به، ويجب أن تدفع قيمة الحصص كاملة عند الاكتتاب بالنسبة للحصص العينية و20% للحصص النقدية كحد أدنى وتأجيل الباقي لاحقاً وتسجل العملية كما ذكرنا سابقاً.

مثال: بتاريخ 2023/04/05 قرر شريكين سعيد وعمر تأسيس شركة SARL برأسمال قدره 3000000 دج مقسمة إلى 3000 سهم قيمة السهم 1000 دج، منها 2000 سهم مساهمة عينية والباقي مساهمة نقدية، حيث أن الشريك سعيد يقدم مساهمة عينية متمثلة في مبنى 450000 دج، معدات صناعية 350000 دج، وحصة نقدية 40000 دج أما الشريك عمر: يقدم أراضي 500000 دج، معدات صناعية 400000 دج، معدات نقل 300000 دج، حصص نقدية 600000 دج

وبتاريخ 04/10 تم استلام كل المساهمات العينية وبتاريخ 04/20 استثناء تم استلام كل المساهمات النقدية وإيداعها في البنك.

المطلوب: تسجيل كل العمليات في دفتر اليومية لشركة SARL .

الحل:

3000000	2000000	-----04/05----- مساهمات عينية	101	45611
	1000000	مساهمات نقدية رأس المال الاجتماعي الوعد بتأسيس الشركة (3000 سهم×1000 دج) 2000 سهم×1000 دج 1000 سهم×1000 دج		45615
2000000	500000	-----04/10----- أراضي	45611	211
	450000	بنايات		213
	750000	معدات وأدوات صناعية		215
	300000	معدات نقل		2182
		مساهمات عينية استلام كل المساهمات العينية من الشركاء		
1000000	1000000	-----04/20----- البنك	45615	512
		مساهمات نقدية استلام كل المساهمات النقدية من الشركاء		

ثانيا: بالنسبة لشركة المساهمة Société par Action SPA

وهي شركة أموال، الحد الأدنى لرأس المال هو 1000000 دج والسهم ب 100 دج إذا لجأت الشركة إلى التأسيس المغلق، أما إذا لجأت إلى الاكتتاب العام فيجب ألا يقل رأس مالها عن 5000000 دج (المادة 534 من القانون التجاري)، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (7) شركاء.

تنص المادة (596) من القانون التجاري الجزائري) على أن رأسمال شركة المساهمة يجب أن يكتب بالكامل، وتكون الأسهم النقدية (مطلوبة جزئيا) مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (4/1) أي 25% على الأقل من القيمة الإسمية لكل سهم. ويتم الوفاء بقيمة المساهمة النقدية مرة واحدة أو عدة مرات بناءً على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل

حالة، وفي أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري، ولا يمكن مخالفة القاعدة إلا بنص تشريعي صريح، أما بالنسبة للأسهم العينية فيجب أن تكون مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها.

**التسجيل المحاسبي عند الاكتتاب:**

×××	×××	مساهمات عينية (كاملة)	45611
×××	×××	مساهمات نقدية 25%	45615
×××	×××	المساهمون-رأس مال مكتتب غير مطلوب 75%	109
×××	×××	رأس مال الشركة اثبات الوعد بالمساهمات	101
×××	×××	عناصر التثبيتات	2..
×××	×××	عناصر المخزونات	3..
×××	×××	البنك	512
×××	×××	شركاء مساهمات عينية	45611
×××	×××	شركاء مساهمات نقدية	45615

مثال: اتفق مجموعة من الشركاء على تأسيس شركة SPA رأسمالها 2000000 دج مقسمة إلى 20000 سهم قيمة كل سهم 100 دج، بحيث أن المساهمات العينية 10000 سهم والباقي مساهمات نقدية سوف يتم تقديم الحد الأدنى القانوني 25% والباقي خلال 6 أشهر القادمة. تم إحضار المساهمات العينية متمثلة في أراضي 400000 دج، بنايات 200000 دج، معدات صناعية 400000 دج والمساهمة النقدية تم إيداعها في البنك.

**المطلوب:** تسجيل القيود اللازمة في اليومية.

حل المثال:

2000000	1250000	مساهمات عينية	45615
	750000	مساهمات نقدية 25%	45611
		شركاء رأسمال مكتتب غير مدفوع 75%	109
		راس مال الشركة الوعد بالمساهمة	101
1250000	400000	أراضي	211
	200000	بناءات	213
	400000	معدات وأدوات صناعية	215
	250000	البنك	512
		مساهمات عينية الوفاء بالمساهمة	456 11

التسجيل المحاسبي لطلب المساهمات المؤجلة:

عندما يتم طلب جزم من المساهمات النقدية المؤجلة من طرف إدارة المؤسسة فإن العملية

تتم كذلك مثل تماما مرحلتي الوعد والوفاء بالمساهمات عند تأسيس الشركة كما يلي:

1- إثبات طلب (استدعاء) المساهمات المؤجلة (حسب النسب أو المبالغ المطلوبة)

45615	شركاء- المساهمات (المالية)	xxx
109	الشركاء- رأسمال مكتتب غير مطلوب	xxx

2- إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة بشيك بنكي

512	البنك ح ج	xxxxxx
45615	شركاء مساهمات	xxxx

الحساب ح/103: العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة:

يسجل فيه العلاوات المرتبطة برأس المال الصادر كعلاوة الإصدار أو المساهمات.

مثال: لزيادة رأس مال الشركة أصدرت 40 سهم للاكتتاب بقيمة 1200 دج للسهم الواحد

علما أن القيمة الإسمية تقدر ب 1000 دج، وقام بشرائها أحد المستثمرين كلها ودفع قيمتها

نقدا.

**المطلوب:** سجل القيد المناسب في يومية الشركة بعد حسابك لعلاوة الإصدار؟

- لدينا علاوة الإصدار = القيمة السوقية - القيمة الإسمية

علاوة الإصدار = (40×1200) - (40×1000)

علاوة الإصدار = 8000 دج

456	الشركاء - مساهمات واجبة الدفع -	48000	
101	رأسمال اجتماعي	40000	
103	العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة	8000	
	طرح للاكتتاب 40 سهم بقيمة 1200 دج		
53	الصندوق	48000	
456	الشركاء - مساهمات واجبة الدفع	48000	
	بيع الأسهم نقدا		

**تمارين المحور الرابع:**

- ما هي الحالات التي يكون فيها ح/ 101 أموال الاستغلال دائنا.

- ما هي الحالات التي يكون فيها ح/ 101 أموال الاستغلال مدينا

. ماذا يسجل في ح/ 108 المستغل.

- ماهي أنواع الشركات.

- كيف يتم معالجة المساهمات النقدية المؤجلة.

**التمرين الأول:** بتاريخ 2022/1/2 اتفق ثلاثة شركاء على تأسيس شركة مساهمة (x)

برأسمال قدره 450000 دج. وكانت مساهمة كل شريك كما يلي:

الشريك (A)	الشريك (B)	الشريك (C)
- أراضي 90000	- معدات نقل 52500	- مباني 60000
- مباني 45000	- أغلفة متداولة 37500	- معدات صناعية 30000
- بضاعة 45000	- نقدية 15000	- نقدية 45000
- نقدية 30000		

2022/1/15: دفع الشركاء كل المساهمات العينية والمساهمات المالية بالحد الأدنى المنصوص

عنه قانونا والذي يمثل ¼ أي (25%) .

2022/5/02: طلبت من الشركات دفع الجزء المتبقي من المساهمات النقدية.

2022/5/25 دفع الشركاء الجزء المتبقي من المساهمات النقدية.

## المحور الخامس: دراسة حسابات الصنف الأول: نتيجة السنة، الترحيل من

### جديد، الاحتياطات

تكملة لدراسة الصنف الأول سوف نتطرق في هذا المحور الى بعض الحسابات التالية:

#### الحساب ح/106: الاحتياطات

الاحتياطات هي عبارة عن الأرباح المخصصة بشكل دائم للمؤسسة وضمن قانون الشركات فإنه بمجرد تكوين هذه الاحتياطات يصبح من حق الشركة توزيعها على المساهمين أو دمجها مع رأس المال، أو تخصيصها لامتناع الخسائر، وتنقسم الاحتياطات إلى:

- ح/1061: احتياطات قانونية: وينص القانون التجاري على تخصيص 5% من ربح الشركة كاحتياطي في كل سنة إلى غاية ما يصبح الاحتياطي 10% من رأس المال.

- ح/1062: احتياطات منظمة: وهي الاحتياطات المكونة وفق أحكام التنظيم.

- ح/1063: احتياطات النظام الأساسي: وهي الاحتياطات التي اتفق عليها الشركاء في القانون الأساسي.

- ح/1068: احتياطات اختيارية، التي يمكن للمؤسسة تكوينها بدون أي شروط.

#### الحساب ح/11: الترحيل من جديد

يفتح هذا الحساب في الشركات ويستقبل بداية كل سنة رصيد الحساب ح/12 نتيجة الدورة السابقة، هذا في انتظار تخصيصها والتي يجب أن يتم في أجل أقصاه 3 سنوات من تاريخ نشوء النتيجة.

#### الحساب ح/12: نتيجة السنة المالية.

يستقبل ح/12 نتيجة السنة المالية في نهاية كل سنة أرصدة حسابات الأعباء (المدينة) وأرصدة حسابات الإيرادات (الدائنة) المتعلقة بتلك السنة المالية، وتكون نتيجة السنة المالية:

- ربحا إذا كانت الإيرادات أكبر من الأعباء ويسجل في الجانب الدائن (ح/120 نتيجة السنة المالية ربح).

- خسارة إذا كانت الإيرادات أصغر من الأعباء ويسجل في الجانب المدين (ح/129 نتيجة السنة المالية خسارة).

مثال تطبيقي: في نهاية 2023 حققت مؤسسة السهوب نتيجة ربحا مقدارها 2500000 دج وبتاريخ 2023/04/25 عقدت الجمعية العامة لمؤسسة السهوب اجتماعا عاديا وتم اتخاذ القرارات التالية بشأن توزيع النتيجة الصافية لسنة 2024 كما يلي:

- تخصيص 5% من النتيجة كاحتياطي قانوني.
- تخصيص 10% من النتيجة كاحتياطي عادي.
- تخصيص 50% توزع على الشركاء حسب حصصهم
- تخصيص 20% تضاف إلى رأس المال

#### المطلوب:

- حدد نصيب كل مساهم؟
- سجل عملية توزيع النتيجة؟
- استخراج رصيد حساب ح/12، علما أن الشريك (أ) يساهم ب 800000 دج في رأسمال الشركة والشريك (ب) يساهم ب 1200000 دج في رأسمال الشركة

#### حل التطبيق:

#### ✓ توزيع النتيجة:

- احتياطات قانونية:  $2.500.000 \times 5\% = 125.000$  دج.
- احتياطات عادية:  $2.500.000 \times 10\% = 250.000$  دج.
- الأرباح الموزعة على الشركاء:  $2.500.000 \times 50\% = 1.250.000$  دج.
- رفع رأس المال:  $2.500.000 \times 20\% = 500.000$  دج.

#### ✓ تحديد نصيب كل شريك من الأرباح:

- نصيب الشريك A =  $1.250.000 \times (20.000.000/800.000) = 500.000$  دج.
- نصيب الشريك B =  $1.250.000 \times (2.000.000/12.000.000) = 750.000$  دج.

		-----2024/1/2 -----		
	2500000	نتيجة الدورة		120
2500000		ترحيل من جديد (ربح)	110	
		ترصيد ح/12 في ح/11		
		-----2024/1/2 -----		
	2125000	ترحيل من جديد (ربح)		110
125000		احتياطي قانوني	1061	

250000		احتياط عادي	1062
500000		A نصيب شريك	4571
750000		B نصيب شريك	4572
500000		رأس المال	101
توزيع نتيجة الدورة 2023			

### المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة (TVA)

سنتطرق هنا الى محاسبة الرسم على القيمة المضافة من تعريف ولكيفية تحديد واثبات الرسم وتحديد الرسم المجمع والقابل للاسترجاع وبعد ذلك حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب التسديد من طرف المؤسسة.

تم تبني نظام الرسم على القيمة المضافة سنة 1954 الذي اتى به مورييس لورين في سنة 1952، وسرعان ما تم اعتماده من قبل دول عديدة، اما في الجزائر فقد تم اعتماد هذه الضريبة في سنة 1992.

#### - تعريف الرسم على القيمة المضافة

يعرف الرسم على القيمة المضافة على انه ضريبة غير مباشرة تمس القيمة المضافة خلال كل مرحلة من مراحل عملية الإنتاج، فهو رسم يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي او التجاري او الحرفي وعليها تقصى من مجال التطبيق للرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي او الخدمات العامة غير تجارية المقدمة من طرف الدولة بواسطة المؤسسات الإدارية العامة، كما يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك غير انها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

- خصائص الرسم على القيمة المضافة : يتمتع الرسم على القيمة المضافة بعدة خصائص تتمثل في:

-ضريبة حقيقية

-ضريبة غير مباشرة

-ضريبة متعلقة بالقيمة

-ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة

-ضريبة تركز على ميكانيزم الخصم

-ضريبة محايدة

#### - مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة :

ان تحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يعني العمليات الخاضعة لهذا الرسم، فالمبدأ العام ان العمليات التي تتوفر فيها المواصفات التي نص عليها القانون تدخل في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا والتي يقوم بها الاشخاص بصفة اعتيادية او عرضية.

#### - الاشخاص الخاضعون للرسم على القيمة المضافة :

حسب المادة رابعة من القانون الرسم على القيمة المضافة يخضع للرسم على القيمة المضافة على الاشخاص الآتية:  
- الاشخاص او الشركات،  
- الاشخاص الطبيعيون او الاعتباريون،  
- الاشخاص او الشركات الذين يسندون للغير اعمال محددة وخاضعة للرسم.  
- تجار الجملة،  
- الشركات الفرعية.

#### - معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تبعا لقانون الرسم على رقم الاعمال ووفقا للمادة 23 التي تحدد المعدل المنخفض ب 9% والمادة 21 التي تحدد المعدل العادي ب 19%.  
1-5 المعدل العادي: تحصل الرسوم على القيمة المضافة بمعدل نسبته 19% ويطبق على العمليات والخدمات والمنتجات غير الخاضعة للمعدل المنخفض.  
2-5 المعدل المنخفض: يحدد المعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة ب 9% ويطبق على المنتجات والعمليات والخدمات حسب السياسة الاقتصادية المتبعة من طرف الدولة وفيما يخص الاملاك، الخدمات والعمليات التي تخضع للمعدل المنخفض فان قوائمها تحدد في المادة 23 من قانون الرسم على رقم الاعمال في كل سنة.

- محاسبة الرسم على القيمة المضافة: نتطرق الى الحالات التالية:

أولاً: حالة مشتريات التثبيتات:

في حالة شراء تثبيتات معنوية او عينية يتم اثبات الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد كما يلي:

xxxxxx	ح/ التثبيتات	20 او 21
xxxxxx	ح/ ر. ق. م المسترجعة على التثبيتات	44562
xxxxxx	ح/ موردو التثبيتات	404
xxxxxx	ح/ البنك	512
	تسجيل فاتورة شراء تثبيتات معنوية او عينية	

ثانياً: حالة مشتريات المخزونات:

في حالة شراء المخزونات من أي طبيعة سواء كانت بضائع، مواد أولية او تموينات مختلفة يتم اثبات الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترداد كما يلي:

xxxxxx	ح/ مشتريات المخزونات	38x
xxxxxx	ح/ ر ق م على المخزونات قابلة للاسترجاع	44562
xxxxxx	ح/ موردو المخزونات	401
xxxxxx	ح/ البنك	512
	تسجيل فاتورة شراء مخزونات	

ثالثاً: حالة البيع:

عند بيع السلع والمنتجات او الخدمات، فان المورد سوف يُحصّل من الزبون على قيمة الرسم على القيمة المضافة فيعتبرها دينا لمصلحة الضرائب لذلك يسجلها في الجانب الدائن للحسابات المخصصة لها، وتكون المعالجة المحاسبية عند البيع حسب القيود التالية:

xxxxxx	ح/ البنك	512
xxxxxx	الصندوق	53
	ح/ زيائن	411
xxxxxx	ح/ مبيعات	700
xxxxxx	ح/ ر. ق. م المحصلة	4457
	تسجيل فاتورة شراء	

تقوم المؤسسة بالتصريح دوريا (كل شهر) بالرسم على القيمة المضافة لدى مصالح الضرائب وتدفع الفرق بين الرسم على القيمة المضافة للمبيعات والرسم على القيمة المضافة للمشتريات، اي اجراء مقاصة مالية فيما يتعلق بالحسابين 4456 و 4457 لينتج لدينا الحساب 4458 " الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع" ثم في الاخير نبيّن طريقة دفع المستحقات ويتم حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه كالتالي:

الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه = الرسم على القيمة المضافة للمبيعات - الرسم على القيمة المضافة للمشتريات، أي:

$$\text{ح } 4458 / \text{ح } 4457 - \text{ح } 4456$$

وهذا مع شرط ان يكون الرسم على القيمة المضافة للمبيعات أكبر من الرسم على القيمة المضافة للمشتريات.

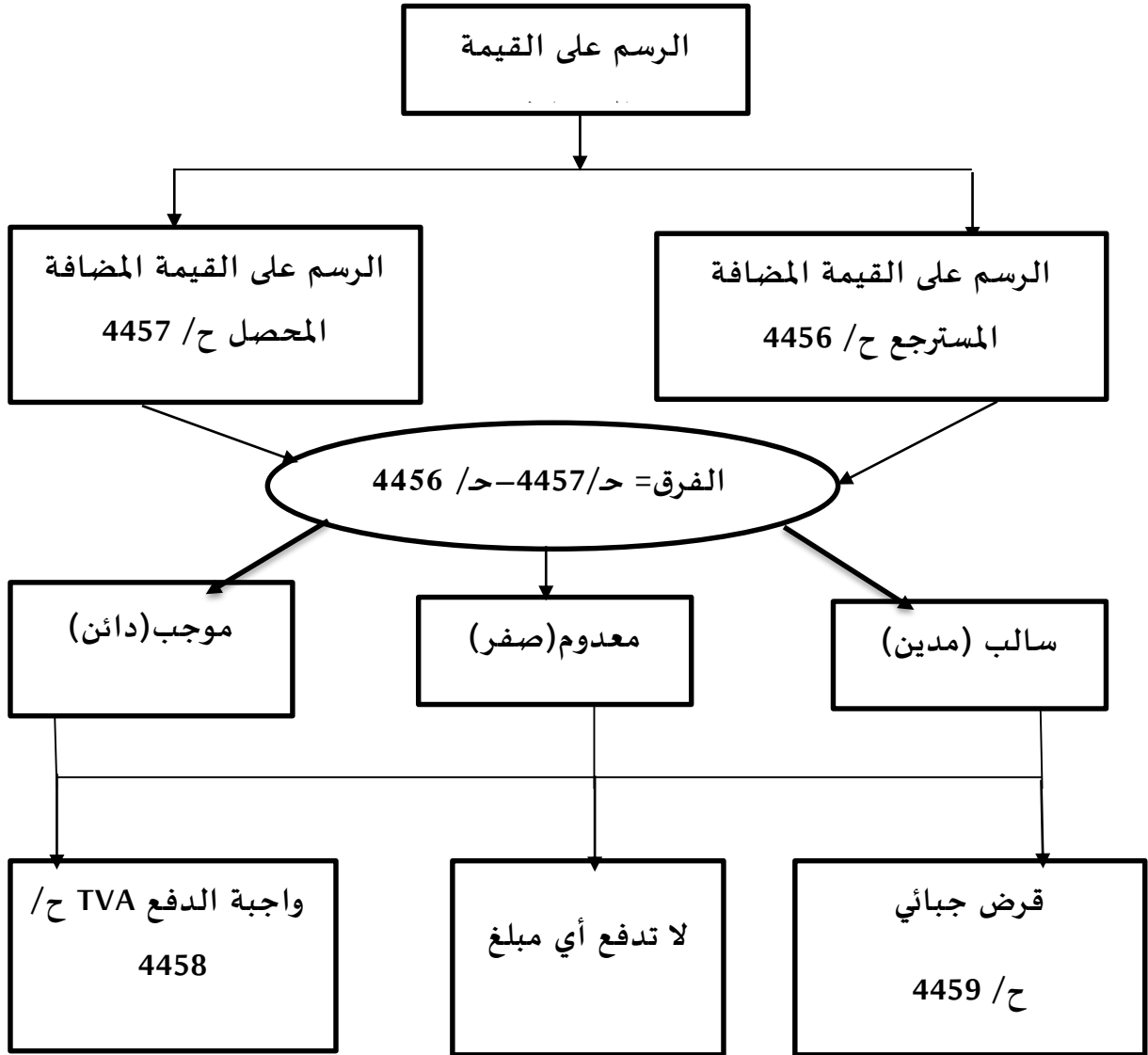
وإما في حالة العكس، فهذا يعني ان المؤسسة لها حق لدى ادارة الضرائب واجب استرجاعه الذي قد يتم اثباته في ح/4459 تسبيق للرسم على القيمة المضافة والذي سيتم اخذه بالاعتبار في الدورة الموالية باعتباره قرضا ضريبيا لإدارة الضرائب او يطرح من الرسم الواجب الدفع في السنة المقبلة.

- تسوية الرسم على القيمة المضافة:

يتم ترصيد حساب الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع والرسم على القيمة المضافة المحصل عن طريق الفرق بينهما ويعالج اما رسم على القيمة المضافة دين او رسم على القيمة المضافة للدفع:

الشكل الموالي يوضح حالات الرسم على القيمة المضافة (TVA)

## حالات الرسم على القيمة المضافة TVA



ملاحظة: التصريح بالرسم على القيمة المضافة يجب ان يتم قبل 20 من الشهر او الفصل الموالي للعمليات المنشئة للرسم على القيمة المضافة.

✓ الحالة الاولى: إذا كان الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة المحصل اعلى من الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع فيكون في هذه الحالة وجود لرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع من طرف المؤسسة ضمن حساب 4458 بحيث يكون القيد المحاسبي في نهاية الشهر المعني كما يلي:

xxxxxx	xxxxxx	ح/رق م المحصل على المبيعات	44571
xxxxxx		ح/رق م القابل للاسترجاع على السلع والخدمات	44566
xxxxxx		ح/رق م الواجب الدفع	4458
		تسوية الرسم القيمة المضافة لشهر	

ملاحظة: الرصيد الدائن لحساب 4458 تساوي (رصيد حساب 44571-رصيد حساب 44566)  
 ✓ الحالة الثانية: إذا كان الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة المحصلة الاقل من الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع فيكون في هذه الحالة وجودا لرصيد مدين ضمن حساب 44567، هو يكون القيد المحاسبي في نهاية الشهر المعني كما يلي:

	xxxxxx	ح/رق م المحصل على المبيعات	44571
	xxxxxx	ح/رق م دفعات على الحساب	44567
xxxxxx		ح/رق م القابل للاسترجاع على السلع والخدمات	44566
		تسوية الرسم القيمة المضافة لشهر	

✓ الحالة الثالثة: إذا كان الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة المحصل يساوي الرصيد الشهري للرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع فيكون في هذه الحالة على القيد المحاسبي في نهاية الشهر المعني كما يلي:

	xxx	ح/رق م المحصل على المبيعات	44571
		ح/رق م القابل للاسترجاع على السلع والخدمات	44566
xxx		تسوية الرسم القيمة المضافة لشهر	

## المحور السابع: محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك،

### التنازل والتجريد

تعتبر التثبيات بأنواعها المختلفة اهم كتلة مالية من الأصول، وقد خصص النظام المحاسبي المالي الصنف الثاني لتسجيل وتصنيف التثبيات.

1. تعريف التثبيات: هي الأصول غير الجارية من الموجودات يسيرها الكيان لاستخدامها في إطار النشاط العادي لمدة تفوق السنة المالية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية. ويعرفها المعيار المحاسبي الدولي "IAS16" "الأصل هو مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة الأحداث سابقة، وتوقع المؤسسة أن تتحل منه على منافع اقتصادية مستقبلية من خلال التعريفين يتبين أن شروط الاعتراف بالأصل أنه تثبت هي:

- ✓ يكون من المحتمل أن تحصل المؤسسة على منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به.
- ✓ تكون تكلفة الأصل قابلة للتقييم بصفة صادقة وموثوقة.
- ✓ مدة الاستغلال تفوق 12 شهر أي أكثر من سنة مالية.
- ✓ تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعمة.
- ✓ يجب قياس قيمة الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

### 2. طرق حيازة التثبيات:

➤ عن طريق الشراء: ويكون بتكلفة الاقتناء والتي تتضمن سعر الشراء مضاف إليه الحقوق الجمركية والرسوم غير القابلة للاسترجاع وكذا المصاريف المباشرة للحصول على التثبيات.

➤ عن طريق مساهمة من أحد الشركاء: ويظهر التثبيات بقيمة المساهمة وهي التي تظهر في عقد تأسيس الشركة والعقود المعدلة له.

➤ استعمال وسائل المؤسسة لإنتاج تثبيات: ويقيم التثبيات بتكاليف إنتاجه والتي تساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيقه يضاف إليها كل الأعباء المباشرة وغير مباشرة التي لها علاقة منطقية بالتثبيات المحصل عليه.

➤ كإعانات عن طريق الدولة أو من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين: وتحصل المؤسسة على تثبيات كمساعدة ويتم تقييمه وقف التثبيات المماثلة.

➤ شكل رقم 7

## أنواع التثبيتات:

### 1.3. التثبيتات المعنوية الحساب ح/20:

-تعريف التثبيتات المعنوية: وهي الموجودات القابلة للتحديد والقياس وتسمى أيضا الأصول غير الملموسة، غير مادية وغير نقدية، مستعملة في إطار الأنشطة العادية للحصول على مكاسب اقتصادية مستقبلية مثل برامج المعلوماتية، الامتيازات، الرخص، العلامات...الخ.

- المعالجة المحاسبية للحساب (ح/20):

تنقسم الى الحسابات الفرعية التالية:

### 1. الحساب ح 203 مصاريف البحث والتطوير: يسجل في هذا الحساب مختلف

مصاريف البحث والتطوير التي تنفقها المؤسسة من أجل تطوير نشاط معين أو إنتاج

جديد فيجعل ح/203 مدين في مقابل ح/731 إنتاج القيم الثابتة المعنوية دائنا،

وهذا بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها في الصنف السادس وما يقابلها.

6xx	ح/ مصاريف حسب طبيعتها...	xxx
512 أو	ح/البنك	xxx
404	ح/ موردو التثبيتات	xxx
	إثبات المصاريف من أجل الحصول على تثبيت	
203	ح/ مصاريف البحث والتطوير	xxx
731	ح/ إنتاج تثبيبات معنوية	xxx
	تثبيت المصاريف في الحساب ح/203	

### 2. الحساب ح 204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها

يسجل في هذا الحساب وفي الجانب المدين منه كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام

البرمجيات المعلوماتية (برامج الإعلام الآلي) وما شابهها، أو كلفة إنتاجها في حالة إنتاج هذه

البرامج من طرف المؤسسة.

	xxx	ح/ برمجيات المعلوماتية		204
xxx		ح/موردو التثبيتات	404	
xxx		ح/ البنك	512	
		شراء برمجيات المعلوماتية		

وفي حالة إنتاج المؤسسة لبرامج المعلوماتية يسجل القيد التالي:

	xxx	ح/ مصاريف حسب طبيعتها		6xx
xxx		ح/البنك	512	
		إثبات مصاريف الحصول على برامج إعلام آلي		
	xxx	ح/ برمجيات معلوماتية وما شابهها		204
xxx		ح/ إنتاج القيم الثابتة المعنوية	731	
		تثبيت المصاريف في الحساب ح/204		

3. الحساب ح/205: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

هي المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها أو إيجارها لبراءات اختراع أو رخص وعلامات وتعالج محاسبية بنفس الطريقة التي يعالج بها ح/204.

4. الحساب ح/207: فارق الاقتناء أو شهرة المحل good Will

في حالة تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماجها يسجل الحساب ح/207 فارق الاقتناء في الجانب المدين إذا كان موجبا وفي الجانب الدائن إذا كان سالبا ويحسب فارق الاقتناء كما يلي:

فارق الاقتناء أو شهرة المحل = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للموجودات (الأصول)

2.3. التثبيتات العينية ح/21

التثبيتات (الأصول الثابتة) هي كل العناصر المُعدّة (الموجهة) لخدمة نشاط المؤسسة بشكل دائم، أما العينية منها فإنها لا تشمل إلا عناصر الأصول التي لها وجود مادي وتعتبر ملكا للمؤسسة، أو هي العناصر التي لها وجود ملموس مادي، مثل:

- الأراضي (ح/211).

- ترتيب وتهيئة الأراضي (ح/212).

- البينات (ح/213).
  - المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (ح/215).
  - تثبيبات عينية أخرى (ح/218): ويشمل معدات النقل، تجهيزات المكاتب والإعلام الآلي، الأغلفة المتداولة... الخ.
  - وعلى العموم يمكن التمييز بين عناصر الأصول الثابتة العينية على أساس طريقة الحصول عليها:
  - التثبيبات العينية التي تم الحصول عليها بمساهمة من أحد الشركاء أو المساهمين
  - التثبيبات العينية التي تم شراءها.
  - التثبيبات العينية التي أنتجتها المؤسسة باستعمال وسائلها الخاصة.
  - التثبيبات التي هي في طور الإنجاز.
- وسوف نتطرق للطرق الثلاثة لحيازة التثبيبات العينية من خلال الأمثلة الموالية.
- مثال 1: في 2017/03/19 اشترت المؤسسة معدات صناعية بقيمة 70.000 دج قامت بنقلها مصاريف النقل 10.000، ودفعت مصاريف التركيب 8.000 دج، رسوم غير قابلة للاسترجاع 4.000 دج، تم التسديد بشيك بنكي.

215	ح/ معدات صناعية	92000	92000
512	ح/البنك		92000
	شراء معدات صناعية بشيك بنكي		

مثال 2: بتاريخ 2023/04/02 قدمت المؤسسة سالم تسبيق لأحد الموردين للحصول على أرض بقيمة 120.000 دج بشيك، وبعد 20 يوم حصلت على الأرض مقابل إكمال المبلغ 200.000 دج بشيك بنكي ودفع 5.000 دج كمصاريف نقدا.

سجل الكتابة المحاسبية المناسبة في اليومية بل دفعت. سجل الكتابة المحاسبية في اليومية؟

238	ح/ تسبيقات واقساط لاقتناء التثبيبات	120000	120000
512	ح/البنك		120000
	دفع تسبيق لشراء أرض		

		-----04/22 -----		
	320000	ح/ أراضي		211
	5000	ح/ رسوم أخرى (مصاريف التسجيل)		645
120000		ح/ تسبيقات واقساط لاقتناء التثبيتات	238	
200000		ح/ البنك	512	
5000		الصندوق	53	
		حيازة أراضي		

مثال 3: أنجزت المؤسسة باستعمال وسائلها الخاصة مبنى، وقد تطلب: استهلاك مواد أولية 30000 من المخزن، أجور العمال 40000 وخدمات خارجية 25000 تم سدادها بشيك بنكي. سجل عملية انشاء المبنى؟

	30000	ح/ مواد أولية مستهلكة		601
	40000	ح/ أعباء المستخدمين		631
	25000	ح/ خدمات خارجية		62
30000		ح/ مخزون مواد أولية	31	
65000		ح/ البنك	512	
		اثبات أعباء الانتاج الضرورية للحصول على المبنى		
	95000	ح/ بناءات		213
95000		ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية الحصول على مبنى بوسائل المؤسسة الخاصة بتكلفة انجاز 95000 دج	732	

مثال 4: في بداية سنة 2022 شرعت المؤسسة في إنجاز مبني، حيث في نهاية السنة تبين أن مصاريف إنجازه قد بلغت 345000 دج، ولم يتم إكماله. وفي السنة الموالية أنفقت المؤسسة 200000 دج بشيك كأعباء إضافية لإتمام المبني وقد تم استلامه فعلا.

345000	345000	-----2022/12/31 --- ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز ح/ إنتاج مثبت للأصول العينية اثبات تثبيبات جاري إنجازها	732	232
200000	200000	---خلال 2023--- ح/ مصاريف ح/ البنك دفع مصاريف للحصول على مبني	512	6××
54500	545000	-----2023----- ح/ بناءات ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الإنجاز الحصول على مبني باستعمال وسائل المؤسسة	232	213

الحساب ح 22 التثبيبات في شكل امتياز:

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى المؤسسة (صاحب الامتياز- المستفيد) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة تكون طويلة نسبيا مقابل حق اقتضاء إتاوة حسب نق العقد، مثل حصول المؤسسة على أراضي في شكل امتياز لمدة 50 سنة، مقابل مبلغ مالي محدد.

الحساب ح 23: التثبيبات الجاري إنجازها:

يظهر هذا الحساب قيمة التثبيبات التي ما تزال غير مكتملة خلال إقفال الدورة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما.

1. تعريف: هي تثبيبات قيد الإنجاز وصلت الى نسبة انجاز معينة ولم تكتمل بعد والتي يتم معاينتها في نهاية الدورة المالية المعتبرة في انتظار اتمامها مستقبلا.
2. المعالجة المحاسبية:

- في المرحلة الأولى: في هذه المرحلة تسجل مبلغ الأعباء المنفقة بطبيعتها من الصنف 6 في الحسابات المعنية بجعلها مدينة مقابل النقدية او ح/ 40× او المخزونات دائنة، مثل المواد الأولية، التموينات الأخرى، الخدمات الخارجية،
- في المرحلة الثانية: يتم في نهاية الدورة اثبات هذا الإنتاج المثبت في ح/ 232 التثبيبات الجاري إنجازها إذا تعلق الإنجاز بتثبيبات عينية او ح/ 237 التثبيبات الجاري إنجازها مقابل وضع ح/ 723 تغيرات الإنتاج الجاري دائنا بتكلفة الإنتاج في كل نهاية الدورة، وفي بداية الدورة المالية يسجل قيد عكسي للقيد المسجل في نهاية الدورة السابقة،
- في المرحلة الثالثة: عندما تكتمل عملية انجاز التثبيت المعني ويصبح هذا التثبيت جاهز الاستخدام ومؤهل للمساهمة في العودة بالمنافع الاقتصادية للمؤسسة يتم اثبات ذلك بالقيد التالي:

***** التاريخ *****			
××××	تثبيبات معنوية	20 ×	
××××	تثبيبات عينية	21 ×	
×××××	التثبيبات المعنوية الجاري إنجازها	232	
×××××	التثبيبات العينية الجاري إنجازها	237	
	اثبات انجاز التثبيبات الجارية		

3. محاسبة اهتلاك التثبيبات وخسائر القيمة والتنازل عنها والتخريد

نتطرق أولاً الى اهتلاك التثبيبات م خسائر القيم وبعد ذلك التنازل عليها والتخريد.

أولاً. إهلاك التثبيبات المعنوية والعينية:

1. تعريف الاهتلاك:

يعرف الاهتلاك بأنه تناقص المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي أو عيني ناتج عن استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معين، بحيث تتدنى قيمتها الاستثمارية، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك على عدد سنوات العمر الافتراضي للأصل.

ويعرف كذلك الاهتلاك محاسبيا بأنه إثبات محاسبي للتدهور الذي يحدث في قيمة الأصول الثابتة، وقد يكون النقص والتدهور عاديا بفعل الاستعمال أو التقادم وقد يكون التدهور استثنائيا، مثل نقص قيمة الأراضي ومعدات النقل... وفقا لتطبيق أسلوب استهلاك معين.

ويعود سبب تناقص قيمة التثبيات لعدة أسباب (المادة 121 / 7 من ن. م. م) الى ما يلي:

-التقادم او التآكل،

-الاستعمال،

-التقدم التكنولوجي،

-الحوادث الطبيعية...

ووفقا للمديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الاهتلاكات من تاريخ استخدام التثبيات من طرف المؤسسة وليس من تاريخ امتلاكها:

والاهتلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة واستخدام أصل ثابت، ولا تطبق الاهتلاكات على التثبيات الجاري إنجازها.

وتتجلى أهمية الاهتلاكات في انها تعتبر من اهم مصادر تمويل الاستثمارات الجديدة لتعويض الاستثمارات القديمة المهتلكة.

## 2. معدلات الاهتلاك:

تختلف معدلات إهلاك عناصر التثبيات باختلاف طبيعة هذه العناصر وعموما يكمن عرض معدلات إهلاك بعض عناصر التثبيات:

معدات النقل: 20%	المعدات والأدوات: من 10-20%	المباني: من 2-5%
مصارييف البحث: والتطوير 5%-25%	تهيئات وتركيبات: من 5%-10% معدات معلوماتية: 5% - 10%	معدات المكتب: 10% مواد التعبئة والتغليف المتداولة: 10% - 25%

ينص النظام المحاسبي بأن تهتك التثبيات المعنوية على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها.

### 3. طرق الاهتلاك:

هناك العديد من طرق أو أساليب الاهتلاك التي تطبق لحساب قسط الاهتلاك السنوي، وبصفة عامة يحدد النظام المالي المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية أربعة من الطرق الرئيسية، وهي:

4.1. **الاهتلاك الخطي أو الثابت:** بهذه يتم تحميل كل دورة مالية بعبء ثابت يسجل في ح/ 68× يكون بأقساط ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال أو مدة منفعة الاصل. وهي الطريقة التي ندرسها فقط في هذه السنة حسب البرنامج الوزاري الحالي.

2.4. **الاهتلاك المتناقص:** بهذه الطريقة يتم تحميل كل دورة مالية بعبء متغير لذلك يكون الاهتلاك بأقساط متناقصة على مدار مدة استعمال الأصل.

3. 4. **الاهتلاك المتزايد:** بهذه الطريقة يتم تحميل كل دورة مالية بعبء متغير ولذلك يكون الاهتلاك بأقساط متزايدة على مدار مدة استعمال الأصل.

4. 4. **الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج:** بواسطة هذه الطريقة يتم تحميل كل دورة مالية بعبء متغير ولذلك يكون الاهتلاك بأقساط متغيرة حسب وتيرة النشاط ويترتب عليها عبء يقوم على أساس الاستعمال المنتظر من الأصل في خلال كل دورة مالية.

ملاحظة: لا ندرس هذه الطرق الثلاثة الأخيرة في هذه السنة، حيث ينص النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الاهتلاك الثابت في حالة عدم تمكّن المؤسسة من تحديد التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة وموثوقة.

أولاً. قواعد عامة في حساب الاهتلاك:

- 1) يبدأ حساب قسط الاهتلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيتات في ذمة المؤسسة أو استخدام التثبيت المعنوي او العيني القابل للاهتلاك في النشاط العادي للمؤسسة، حيث يحسب الشهر إذا ما تم اقتناء التثبيتات من 01 الى 15 من الشهر المعني ولا يحسب الشهر إذا ما تم الاقتناء بين 16 الى 31 منه، عكس عملية التنازل عن التثبيت حيث لا يحسب الشهر إذا ما تم التنازل عليه بين 1 و15 منه ولكن يحسب الشهر في حالة التنازل عليه بين 16 و31 من الشهر.
- 2) يحسب قسط الاهتلاك ويسجل محاسبيا حتى في حالة ما لم تحقق المؤسسة أرباح.
- 3) القيمة القابلة للاهتلاك: تتمثل في القيمة الإجمالية أو القيمة التي أدرج بها التثبيت القابل للاهتلاك ضمن عناصر الذمة المالية للمؤسسة وهي القيمة المحاسبية أساس حساب قسط الاهتلاك.

- 4) **قسط الاهتلاك السنوي:** هو المبلغ (يمثل نسبة مئوية من القيمة القابلة للاستهلاك للتثبيت المعني في كل سنة مالية) والذي يطرح في كل سنة من القيمة الإجمالية، حيث يساوي:

أ.  $\text{تكلفة الاستثمار} \times \text{معدل الاهتلاك}$ ،

ب. او بالعلاقة:

القيمة القابلة للاهتلاك / العمر الإنتاجي أو مدة المنفعة، أي بتطبيق إحدى العلاقتين التاليتين:

$$A = VA / N - \text{ في حالة المدة بالسنوات،}$$

$$A = VA \times T \times n - \text{ في حالة المدة عدد من الأشهر.}$$

حيث يرمز:

\* للقيمة القابلة للاهتلاك ب: VA

\* ومعدل الاهتلاك ب: T

\* وللمدة ب: N، حيث في حالة المدة بالأشهر نستبدلها ب: n/12

\* ولمجموع الاهتلاكات ب:  $\sum A$

\* وللقيمة المحاسبية الصافية ب: VNC

ج. الاهتلاك المتراكم: مجموع أقساط الاهتلاك المثبتة محاسبيا حتى تاريخ التنازل.

د. مخطط الاهتلاك: يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة

ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الاهتلاك أو فترة الاستعمال المحتملة.

هـ. القيمة المحاسبية الصافية (VNC): تتمثل في مبلغ الفرق بين القيمة القابلة للاهتلاك ومجموع

الاهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة، أي:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية القابلة للاهتلاك - (مجموع الاهتلاكات

المتراكمة - خسارة القيمة)

$$\text{أي ان: } VNC = VA - \sum A - Pv$$

حيث يرمز لخسارة القيمة ب: (Pv: perte de valeur)

و. قيمة المنفعة: هي القيمة المحينة او الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة او المتوقعة من

استخدام التثبيتات او الأصل وكذلك قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها. وبالتالي هي القيمة

الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل المعني.

ي. القيمة القابلة للتحصيل: حسب النظام المحاسبي المالي هي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع

الصافي للأصل وقيمته النفعية.

مثال 1: بتاريخ 2022/01/01 اقتنت المؤسسة شاحنة بقيمة 320000 دج يقدر عمرها الافتراضي

ب 5 سنوات.

## المطلوب:

1. أنجز مخطط الاهتلاك لهذا التثبيت (معدات النقل) وفق أسلوب الاهتلاك الخطي الثابت.

2. سجل قسط الاهتلاك محاسبيا لسنة 2010؟

العمر الافتراضي ÷ القيمة الأصلية = قسط الاهتلاك

$$= 320000 / 5 = 64000$$

ويمكن حساب قسط الاهتلاك انطلاقا من حساب أولا معدل الاهتلاك السنوي ثم تطبيق العلاقة الثانية كالتالي:

معدل الاهتلاك السنوي:  $T = 100 / 5$

$$T = 0.2 \text{ معدل الاهتلاك}$$

$$\text{أي: } 0.2 \times 100 = 20\%$$

أو معدل الاهتلاك = (قسط الاهتلاك السنوي ÷ القيمة الأصلية)  $\times 100$

$$= (320000 \div 64000) \times 100 = 20\%$$

أي ان قسط الاهتلاك السنوي يساوي:  $320000 \times 0.2 = 64000$

وهي نفس النتيجة السابقة

ملاحظة: اذا كانت مدة الاهتلاك عدد من الاشهر فيتم حساب قسط الاهتلاك عن طريق ضرب قسط الاهتلاك السنوي في عدد الأشهر التي تم خلالها استخدام التثبيت المعني وقسمة الناتج على 12.

1. ويكون جدول (مخطط) الاهتلاك لمعدات النقل كمايلي:

القيمة المحاسبية الصافية VAN	الاهتلاك المتراكم $\sum A$	قسط الاهتلاك A	مبلغ التثبيت العيني (معدات النقل) VO	السنوات N
256000	64000	64000	320000	2010/12/31
192000	128000	64000	320000	2011/12/31
128000	192000	64000	320000	2012/12/31
64000	256000	64000	320000	2013/12/31
0	320000	64000	320000	2014/12/31

ملاحظة:

1. في حالة شراء أو اقتناء التثبيت في شهر من أشهر السنة يتم احتساب قسط الاهتلاك وفق عدد الأشهر من السنة الأولى، ثم يبقى ثابت خلال السنوات اللاحقة ويضاف الأشهر المتبقية بعد السنة الأخيرة.
  2. يحسب الشهر إذا تم استخدام التثبيت من 01 الى 15 وإذا تم الاستعمال ابتداء من 16 الى 31 فلا يحسب الشهر
  3. إذا تم التنازل (البيع) على التثبيت من 1 الى 15 لا يحسب الشهر اما اذا تم التنازل عليه من 16 الى 31 فلا يعد هذا الشهر ضمن مدة اهتلاك هذا الأصل.
2. إثبات أقساط الاهتلاك لسنة 2022 في اليومية:

		*****2022/12/31*****		
	64000	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
64000		ح/ اهتلاك معدات نقل	28182	
		إثبات قسط الاهتلاك معدات نقل سنة 2022		

مثال 2: في 2018/09/05 اشترت المؤسسة رخصة تجارية بقيمة 119000 دج بالرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% مدة المنفعة 8 سنوات.

المطلوب: إنجاز مخطط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك الخطي او الثابت؟

- سجل قسط الاهتلاك السنوي للسنتين الاوليتين؟
- بتاريخ 2023/10/19 تنازلت المؤسسة على الرخصة لصالح مؤسسة زميلة بمبلغ 75000 دج على الحساب وبعد 20 يوما قبضت المبلغ بشيك بنكي؟
- سجل عملية التنازل واحسب نتيجة التنازل؟
- وضح عرض حساب 205 براءات الاختراع والرخص وما يماثلها في الميزانية؟

الحل:

1. إنجاز مخطط الاهتلاك:

المبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة يساوي المبلغ متضمن الرسم على القيمة المضافة مقسوما على 1.19، أي:

$$MA = TTC/19 = 119000/119$$

$$= 100000 \text{ دج}$$

$$T = 100/N$$

$$= 100/8 = 12.5\%$$

$$A = MA * T * n / 1200$$

$$= 100000 * 12.2 * 4 / 1200$$

$$= 12500$$

السنة N	المبلغ القابل للاهلاك MA	قسط الاهتلاك السنوي A	الاهتلاك المتراكم $\sum A$	القيمة الافه المحاسبية VNC
2018	100000	4166.66	4166.66	95833.33
2019	100000	12500	16666.66	83333.33
2020	100000	12500	29166.66	70833.33
2021	100000	12500	41666.66	58333.33
2022	100000	12500	54166.66	45833.33
2023	100000	3125	57291.66	42708.34

- قسط اهتلاك السنة الأولى تم استعمال الرخصة بداية من 2018/10/5، أي لمدة 4 أشهر فقط،  
ومنه:

$$A = 12500 * 4 / 12 = 4166.66$$

- ولباقي السنوات يسجل قسط الاهتلاك بمبلغ 12500 دج لكل منها الى غاية سنة 2022،

- لسنة 2023 والتي تم استخدام التثبيت المعني لمدة 3 أشهر (تم التنازل في 10/19)

- وعليه يكون قسط السنة مساويا ل:

$$A = 12500 * 3 / 12 = 12500 * 3 / 12 = 3125$$

- الاهتلاكات المتراكمة تساوي لكل سنة الاهتلاك المتراكم للسنة السابقة مضافا لها قسط اهتلاك

السنة المعنية الى غاية التنازل على التثبيت او اهتلاك المنافع الاقتصادية له تماما في نهاية مدة  
منفعته.

2. تسجل قسط الاهتلاك السنوي للسنتين الاوليتين في دفتر اليومية:

4166.66	4166.66	2018/12/31 مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة	2805	681
12500	12500	اهتلاك الرخصة التجارية اثبات قسط سنة 2018 ----- 2019 /12 /31 مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة	2805	681
		اهتلاك الرخصة التجارية اثبات قسط سنة 2018		

3. تسجيل عملية التنازل عل الترخيص التجاري في اليومية:

		----2023/12/31 ---- مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة		681
3125	3125	اهتلاك الرخصة التجارية اثبات قسط الاهتلاك المكمل لسنة 2020	2805	
		2023/12/31 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات		462
100000	75000 57291.66	اهتلاك الرخصة التجارية	205	2805
32291.66		براءات الاختراع والرخص والعلامات فوائض القيمة عن خروج تثبيات غير مالية التنازل على الرخصة التجارية	752	
		----- بعد 20 يوم ---- البنك		512
75000	75000	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيات قبض مبلغ التنازل بشيك بنكي بعد 20 يوم من تاريخ البيع	642	

نتيجة التنازل: هي الفرق بين سعر البيع الصافي والقيمة المحاسبية الصافية، حيث إذا كان:

$$VNC - P_v$$

$$= 42708.34 - 75000$$

$$= 32291.66 \text{ موجب يدل على فائض قيمة}$$

-موجبا، النتيجة فائض قيمة التنازل تسجل في ح/ 752 فوائض قيمة التنازل عن تثبيبات غير مالية،  
-سالبا، النتيجة نواقص قيمة التنازل تسجل في ح/ 652 نواقص قيمة التنازل عن تثبيبات غير مالية،  
4. ويظهر عرض الاهتلاك محاسبيا ل ح/ 205 في الميزانية الختامية لسنة 2018:

رقم الحساب	الاصول	المبلغ الاجمالي	الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الصافي N	المبلغ الصافي N-1
205	تراخيص تجارية	100000	4166.66	95833.33	--
211	اراضي				

▪ التنازل عن التثبيبات: يتم التسجيل المحاسبي لهذه الحالة في مرحلتين:  
✓ مرحلة إثبات قسط الاهتلاك لسنة التنازل بعد حساب قيمة الاهتلاك الخاص بسنة التنازل،

✓ والمرحلة الثانية إثبات الأصل المتنازل عنه.

تنشأ نتيجة التنازل عند بيع التثبيبات، حيث إذا كان الفارق سالبا، أي أن القيمة الصافية المحاسبية أكبر من سعر التنازل تتحمل المؤسسة خسارة تسجل في حساب ح/ 652 نواقص القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية بجعله مدينا، وإذا كان الفارق موجبا، أي أن سعر التنازل أكبر من القيمة الصافية المحاسبية ففي هذه الحالة تسجل المؤسسة إيرادا (ربح) في الحساب ح/ 752 فائض القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية بجعله دائنا. ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

مثال: بتاريخ 22/05/06 تنازلت المؤسسة عن سيارة نفعية بمبلغ 11000 دج تكلفة شرائها 20000 دج مع العلم أن الاهتلاك المتراكم يقدر بـ 7000 دج إلى غاية 2022/12/31، قسط الاهتلاك المكمل لغاية 22/5/6 هو 1000 دج، العملية تمت بشيك بنكي.

تسجيل القيد المحاسبي في اليومية:

		2022/12/31		
	1000	مخصصات الاهتلاك و المؤونات وخسائر القيمة	681	
1000		اهتلاك معدات نقل	28182	
		إثبات قسط الاهتلاك 2022		
	11000	حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462	
	1000	نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة	652	
	8000	اهتلاك متراكم لمعدات نقل	28182	
20000		معدات نقل	2182	
		التنازل عن معدات نقل		
	11000	ح/ البنك	512	
11000		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462	
		قبض حقوق التنازل عن معدات نقل		

$1000 = -11000 - (20000 - 7000 + 1000)$  نواقص القيمة

خسارة قيمة تثبت في الحساب 652 مدينا.

مثال 3: تم التنازل على نفس التثبيت السابق افتراضا بمبلغ 15000 دج وان الاهتلاك المتراكم

لغاية 2022/12/31 قدر ب 10000 دج وان الاهتلاك المكمل لسنة التنازل 800 دج،

المطلوب: سجل القسط المكمل لسنة التنازل وعملية التنازل إذا تمت العملية نقدا؟

		2022/12/31		
	800	ح/ مخصصات الاهتلاك	681	
800		ح/ اهتلاك معدات نقل	28182	
		اثبات قسط الاهتلاك المكمل لسنة 2022		
		تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المالية		
		2022----/12/31		
	15000	ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462	
	10800	ح/ اهتلاك متراكم لمعدات نقل	28182	

5800		ح/ فوائض القيمة عن أصول عينية	752	
20000		ح/ معدات نقل التنازل عن معدات النقل	2182	
	15000	ح/ البنك		512
15000		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة قبض حقوق التنازل عن معدات نقل بشيك	462	

مثال 3: اقتنت مؤسسة (X) مبنى إداري بتاريخ 2020/04/18 بسعر صافي 450000 دج بشيك بنكي وفي 2022 /08/15 تنازلت عليه بمبلغ 300000 دج بشيك بنكي، إذا علمت ان مدة نفعية المبنى هي 20 سنة.

والمطلوب بافتراض عدم خضوع نشاطها للرسم على القيمة المضافة:

- احسب معدل الاهتلاك هذا المبنى؟
  - احسب قسط اهتلاك المبنى للسنة الأولى والثانية؟
  - سجل عملية شراء المبنى وأقساط الاهتلاك السنوية للسنوات 2020 و2021؟
  - احسب الاهتلاك المتراكم الى غاية سنة 2022؟
  - سجل قيود التنازل على المبنى في 2022/08/15 وحدد نتيجة التنازل؟
1. إثبات خسائر قيمة الأصول الثابتة:

يحدث في دورات مالية أن تجري المؤسسة ما يسمى باختبار خسارة القيمة لعناصر الأصول إذا ما لاحظت ذلك من خلال بعض المؤشرات الداخلية كتراجع وتيرة أداء الآلات او المعدات او كثرة عمليات الصيانة والترميم، وكذلك لبعض المؤشرات الخارجية في البيئة كظهور تكنولوجيا جديدة مقارنة بما تمتلكه المؤسسة أو ظهور منتجات أجود من تلك التي تنتجها المؤسسة أو تراجع الحصة السوقية حالياً أو في حالة سن قوانين وتنظيمات حكومية وعالمية جديدة، وإذا ما قامت المؤسسة بهذا الاختبار فانه يجب ان تراجع ذلك في الدورات اللاحقة والتي قد يتبين لها رفع أو خفض خسارة القيمة تبعا للمؤشرات المذكورة أعلاه تطبيقاً لمبدئي الحيطة والموضوعية. ويتم إثبات ذلك محاسبياً من خلال القيد المحاسبي التالي:

681	ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونات و خ ق للأصول العينية	xxx
685	ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونات و خ ق للأصول المعنوية	xxx
686	ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات و خ ق للأصول المالية	xxx

هي عبارة عن عبء تتحمله المؤسسة عند نهاية كل دورة محاسبية حيث تقوم بتكوين هذه المؤونة لمواجهة التدني (النقص) في إحدى عناصر الأصول غير الجارية والجارية على حد سواء كتدهور قيمة الآلات ومعدات النقل... أو الزيادة في أحد عناصر الخصوم كالتعويضات للغير والقيام بالإصلاحات...

تمرين رقم 01: إليك المعلومات التالية حول تثبيت معنوي لدى مؤسسة "السلام":

- التثبيت: برمجيات المعلوماتية وما شابهها.
- مبلغ الحيابة: 126500 دج.
- تاريخ الحيابة: 2019/01/02.
- المدة النفعية (N): 5 سنوات.
- طريقة الاهتلاك: الخطي (الثابت).
- القيمة المتبقية (VR): معدومة (0).

المطلوب:

✓ قم بإعداد مخطط الاهتلاك الخطي لبرمجيات المعلوماتية وما شابهها، (مع تبرير العمليات الحسابية).

✓ سجل في يومية المؤسسة قسط الاهتلاك للسنة الثالثة.

التمرين رقم 02: لدينا المعلومات التالية التي تتعلق حول تثبيت عيني لدى مؤسسة:

- التثبيت: معدات نقل (سيارة تجارية).
- مبلغ الحيابة: 2240000 دج.
- تاريخ الحيابة: 2017/04/04.
- طريقة الاهتلاك: الخطي (الثابت).
- معدل الاهتلاك الخطي (t): 25%.
- القيمة المتبقية (VR): معدومة (0).

المطلوب:

✓ قم بإعداد مخطط الاهتلاك الخطي لمعدات النقل (سيارة تجارية)، (مع تبرير العمليات الحسابية).

✓ سجل في يومية المؤسسة قسط الاهتلاك للسنة الأخيرة.

التمرين رقم 03: إليك المعلومات التالية:

- التثبيت: معدات وأدوات صناعية.	- طريقة الاهتلاك: الخطي (الثابت).
- القيمة المحاسبية الأصلية (VC): ؟؟؟؟؟.	- معدل الاهتلاك (t): 20%.
- تاريخ الحيازة: 2019/01/02.	- القيمة المتبقية (VR): معدومة.
(00).	

السنوات (N)	المبلغ القابل للاهتلاك (MA)	قسط الاهتلاك (A)	الاهتلاكات المتراكمة ( $\sum A$ )	القيمة المحاسبية الصافية (VNC)
2019	.....	.....	.....	.....
2020	.....	.....	1380000	.....
2021	.....	.....	.....	.....
2022	.....	.....	.....	.....
2023	.....	.....	.....	00

المطلوب:

- أحسب القيمة المحاسبية الأصلية (VC) للمعدات والأدوات الصناعية.
- أكمل مخطط الاهتلاك الخطي للمعدات والأدوات الصناعية، (مع تبرير العمليات الحسابية).

حل التمرين 01: اعداد جدول الاهتلاك

السنوات (N)	المبلغ القابل للاهتلاك (MA)	قسط الاهتلاك (A)	الاهتلاكات المتراكمة ( $\sum A$ )	القيمة المحاسبية الصافية (VNC)
2019	126500	25300	25300	101200
2020	126500	25300	50600	75900
2021	126500	25300	75900	50600
2022	126500	25300	101200	25300
2023	126500	25300	126500	00

$$N = 5 \text{ ans}$$

$$t = \frac{100\%}{N} = \frac{100\%}{5} = 20\%$$

$$A_{2019} = MA \times \frac{t}{100} = 126500 \times \frac{20}{100} = 25300 \text{ DA}$$

أو:

$$A_{2019} = \frac{MA}{N} = \frac{126500}{5} = 25300 \text{ DA}$$

قسط الاهتلاك السنوي متساوي خلال كل السنوات

$$VNC = MA - \sum A = 126500 - 25300 = 101200 \text{ DA}$$

تسجيل قسط الاهتلاك للسنة الثالثة في يومية المؤسسة:

		..... 2021/12/31		
25300	25300	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة . أ غ ج .	2804	681
		اهتلاك برمجيات المعلوماتية ومشابها		
		تسجيل قسط الاهتلاك لدورة 2021		

حل التمرين رقم 02:

. إعداد مخطط الاهتلاك الخطي لمعدات النقل:

القيمة المحاسبية الصافية (VNC)	الاهتلاكات المتراكمة ( $\sum A$ )	قسط الاهتلاك (A)	المبلغ القابل للاهتلاك (MA)	السنوات (N)
1820000	420000	420000	2240000	2017 (9 أشهر)
1260000	980000	560000	2240000	2018
700000	1540000	560000	2240000	2019
140000	2100000	560000	2240000	2020
00	2240000	140000	2240000	2021 (3 أشهر)

$$N = \frac{100\%}{t} = \frac{100\%}{25\%} = 4 \text{ ans}$$

$$A_{2017} (9 \text{ أشهر}) = MA \times \frac{t}{100} \times \frac{m}{12}$$

$$A_{2017} (9 \text{ أشهر}) = 2240000 \times \frac{20}{100} \times \frac{9}{12} = 420000 \text{ DA}$$

$$A(\text{سنوي}) = MA \times \frac{t}{100} = 2240000 \times \frac{25}{100} = 560000 \text{ DA}$$

$$A_{2021} (3 \text{ أشهر}) = 2240000 \times \frac{20}{100} \times \frac{3}{12} = 140000 \text{ DA}$$

تسجيل قسط الاهتلاك للسنة الأخيرة في يومية المؤسسة:

		..... 2021/12/31		
140000	140000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة . أ غ ج . اهتلاك معدات النقل . سيارة تجارية . تسجيل قسط الاهتلاك الشهري لدورة 2021	2813	681

## المحور الثامن: محاسبة المخزونات: الشراء، الإنتاج، والبيع.

أولاً: تعريف المخزون حسب المادة 1-123 (SCF)

تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي.
- هي قيد الإنتاج.

- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في (عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات).  
ثانياً: تصنيف المخزونات: فيما يلي تصنيفات المخزون حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

- **ح/30 مخزون البضائع:** هي مختلف السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها دون إجراء أي تحويل عليها.
- **ح/31 المواد الأولية واللوازم:** هي مختلف المواد التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها واستعمالها في عملية الإنتاج.
- **ح/32 تموينات أخرى:** هي مواد تساهم في عملية المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة ومن أهم الحسابات الفرعية لهذا الحساب نجد:
  - ✓ ح/321 مواد مستهلكة (مثل مواد صيانة المعدات).
  - ✓ ح/322 لوازم مستهلكة (مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب).
  - ✓ ح/326 أغلفة مستهلكة (تغليفات غير مسترجعة مثل العلب الكرتونية....).
- **ح/33 سلع قيد الإنتاج:** إن فتح هذا الحساب يكون في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال التي لا تزال قيد التنفيذ على أن يرصد هذا الحساب في بداية السنة الموالية بتسجيل قيد معاكس، ويضم الحسابين الفرعيين:
  - ✓ ح/331 منتجات قيد الإنتاج (أو المنتجات الجاري إنجازها).
  - ✓ ح/331 أشغال قيد الإنجاز (أو الأشغال الجاري إنجازها).
- **ح/34 خدمات قيد الإنجاز (الجاري تقديمها):** ونسجل فيه تكلفة الخدمات (المقدمة) والتي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية السنة، وحساباته الفرعية تضم الحسابين:
  - ✓ ح/341 دراسات قيد الإنجاز.
  - ✓ ح/345 خدمات مقدمة قيد الإنجاز.
- **ح/35 مخزون المنتجات:** يقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:
  - ✓ ح/351 منتجات وسيطة: هي المنتجات النصف مصنعة بالمؤسسة والتي سيتم تحويلها إلى منتج تام الصنع.

✓ ح/355 منتجات مصنعة: هي المنتجات القابلة للبيع حتى إن لم تكن تامة الصنع حيث يقوم العميل بإتمام تصنيعها ثم بيعها أو استخدامها

✓ ح/356 بقايا منتجات ومواد (بقايا ومهملات): تعني البقايا من أية طبيعة كانت (مواد، منتجات..) والتي لا تصلح لأي استخدام داخل المؤسسة أو لتسويق عادي.

▪ ح/36 منتجات الناتجة عن التثبيتات: هي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيطات عينية (معدات مثلاً) وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون سيتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال وتبعاً للنظام المحاسبي المالي فإن ح/36 يكون مديناً بجعل حساب التثبيتات (ح/21) المناسب دائناً.

▪ ح/37 مخزون لدى الغير: عرفه النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنه المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة لكنه ليس في حيازتها فعلياً في نهاية السنة مثل المخزون قيد الاستلام أو المودع في مخازن الغير.

▪ ح/38 المشتريات المخزنة: تمثل قيمة البضائع والمواد التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها على حالتها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال.

▪ ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: في نهاية السنة إذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائه أو تكلفة إنتاجه على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بالخسارة عن قيمة المخزون، وتقوم المؤسسة بزيادة خسارة القيمة من سنة إلى أخرى إذا لاحظت نقص أكبر في المخزون وتسترجع إذا لاحظت ارتفاع في قيمة المخزون.

الرسم على القيمة المضافة (TVA): يُعرف الرسم على القيمة المضافة بأنه ضريبة غير مباشرة، تفرض بنسب متفاوتة ومختلفة على إنتاج سلع ومواد وتقديم خدمات منبثقة عن نشاط صناعي أو تجاري، وتعتبر المؤسسة هنا وسيط في دفع الضريبة بين مستهلك السلعة أو الخدمة والدولة (المصالح الضريبية) حيث:

- يدفع الرسم على القيمة المضافة (TVA) عند عملية الشراء أو الاستفادة من الخدمة وينشأ هنا حق للمؤسسة على الدولة (المصالح الضريبية) ويسمى الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع لأن المؤسسة سوف تسترجعه عند القيام بعملية البيع ويسجل في الجانب المدين في ح/4456 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع.

- تقبض المؤسسة الرسم على القيمة المضافة في حالة البيع أو تقديم الخدمة للغير حيث ينشأ دين عليها اتجاه الدولة (المصالح الضريبية) بقيمة الرسم المحصل ويسجل في ح/4457 الرسم على القيمة المضافة المستحق

## ثالثاً: التسجيل المحاسبي للمخزونات

**ملاحظة:** قبل التطرق الى التسجيل المحاسبي للمخزونات نُشير الى أن النظام المحاسبي المالي (SCF) ترك الحرية للمؤسسة لاختيار أسلوب جرد المخزون سواء أسلوب الجرد الدائم أو الجرد المتناوب وفيما يلي الفرق بين نوعي الجرد:

- **الجرد الدائم:** تقوم هذه الطريقة على مبدأ استخدام الحسابات التالية (ح/30،31،32،35...) لتتبع حركة دخول وخروج المخزونات من المخازن (أي أن عمليات الشراء والبيع تسجل في قيدين لكل منهما قيد تحويل الملكية وقيد دخول أو خروج المخزونات من المخزن، وتسجيل جميع الاستهلاكات من المواد الأولية).
- **الجرد المتناوب:** اذا استخدمت المؤسسة طريقة الجرد المتناوب فهي لا تحتاج الى تتبع حركة دخول وخروج المخزونات من المخزن (أي ان عمليات الشراء والبيع تُسجل في قيد واحد لكل منهما وهو قيد تحويل الملكية فقط).

### 1- التسجيل المحاسبي ح/ 30 مخزون البضاعة وفق الجرد الدائم:

▪ **ح/30 مخزون البضائع:** هي مختلف السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها دون إجراء أي تحويل عليها.

1-1 - **عملية شراء البضائع:** تسجل عملية الشراء البضاعة في قيدين:

- **القيد الأول (قيد تحويل ملكية البضاعة من المورد الى المؤسسة):** وذلك بجعل ح/ 380 مشتريات بضاعة وح/ 4456 (TVA) قابلة للاسترجاع مدينا مع ح/ 401 و/أو ح/ 512 و/أو ح/ 53 دائنا.

- **القيد الثاني (قيد دخول البضاعة الى المخزن):** وذلك بجعل ح/ 30 مخزون البضاعة مدينا مع الحساب ح/ 380 دائنا، وهذا بتكلفة شراء البضائع.

**مثال:** بتاريخ 2021/1/04 اشترت المؤسسة بضاعة بمبلغ 10000 دج على الحساب.

وبتاريخ 2021/02/12 اشترت المؤسسة بضاعة بمبلغ 12000 دج سددت النصف نقدا والباقي بشيك.

**المطلوب:** تسجيل العمليات في يومية المؤسسة تبعاً للجرد الدائم، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19 %

الحل: التسجيل المحاسبي وفق الجرد الدائم.

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/01/04	ر.ح.د	ر.ح.م
	10000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	1900	قابلة للاسترجاع (0.19×10000) TVA ح/		4456
11900		ح/موردو المخزونات	401	
		شرح العملية: شراء بضاعة		
		2021/01/04		30
	10000	ح/ مخزون بضاعة		
10000		ح/ مشتريات بضاعة	380	
		شرح العملية: استلام البضاعة		
		2021/02/12		
	12000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	2280	قابلة للاسترجاع (0.19×12000) TVA ح/		4456
7140		ح/ البنك	512	
7140		ح/الصندوق	53	
		2021/02/12		
	12000	ح/ مخزون بضاعة		30
12000		ح/ مشتريات بضاعة	380	

2-1 - عملية بيع البضاعة: تسجل عملية بيع البضاعة في قيدين:

- القيد الأول (قيد تحويل ملكية البضاعة من المؤسسة الى الزبون): وذلك بجعل ح/ 411 و/أو ح/ 512 و/أو ح/ 53 مدينا مع ح/ 700 مبيعات بضاعة وح/ 4457 (TVA) الرسم على القيمة المضافة دائنا.

- القيد الثاني (قيد خروج البضاعة الى المخزن): وذلك بجعل ح/ 600 مخزون البضاعة مدينا مع الحساب ح/ 30 دائنا. وذلك بتكلفة شراء البضاعة.

مثال: بتاريخ 2021/1/2 باعت المؤسسة بضاعة بمبلغ 15000 دج على الحساب علماً أن تكلفتها 11000 دج.

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر يومية المؤسسة علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA)

% 19

الحل: التسجيل المحاسبي وفق الجرد الدائم.

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/01/02	ر.ح.د	ر.ح.م
15000 2850	17850	ح/ الزبائن ح/ مبيعات بضاعة المستحقة TVA ح/ (0.19×15000)	700 4457	411
11000	11000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة ح/ مخزون بضاعة شرح العملية: خروج البضاعة	30	600

2- التسجيل المحاسبي ح/ 31 المواد الأولية واللوازم وفق الجرد الدائم:

ح/ 31 المواد الأولية واللوازم: هي مختلف المواد التي تشتريها المؤسسة بغرض تحويلها واستعمالها في عملية الإنتاج.

1-2- عملية شراء المواد الأولية واللوازم: تسجل عملية شراء المواد الأولية واللوازم وفق الجرد الدائم في قيدين:

- القيد الأول (قيد تحويل ملكية المواد الأولية واللوازم من المورد الى المؤسسة): وذلك بجعل ح/ 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم وح/ 4456 (TVA) قابلة للاسترجاع لدينا مع ح/ 401 و/أو ح/ 512 و/أو ح/ 53 دائنا.

- القيد الثاني (قيد دخول المواد الأولية واللوازم الى المخزن): وذلك بجعل ح/ 31 مخزون المواد الأولية واللوازم لدينا مع الحساب ح/ 381 دائنا، وهذا بتكلفة شراء المواد الأولية واللوازم.

مثال: بتاريخ 2021/1/04 اشترت المؤسسة المواد الأولية واللوازم بمبلغ 20000 دج على الحساب.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة تبعاً للجرد الدائم، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19 %

الحل: التسجيل المحاسبي وفق الجرد الدائم.

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/01/04	ر.ح.د	ر.ح.م
23800	20000	ح/ مشتريات المواد الأولية واللوازم	401	381
	3800	قابلة للاسترجاع (0.19×20000) TVA ح/		4456
		ح/موردو المخزونات		
		شرح العملية: شراء بضاعة		
		2021/01/04		
00002	20000	ح/ مخزون المواد الأولية واللوازم	138	13
		ح/ مشتريات المواد الأولية واللوازم		

2-2- عملية استهلاك المواد الأولية واللوازم: يسجل قيد واحد وذلك بجعل ح/ 601 مواد أولية مستهلكة مدينة وح/ 31 مخزون المواد الأولية دائناً.

ملاحظة: في حالة بيع المواد الأولية على حالها فإننا نسجلها كمبيعات بضاعة، وفي قيدين عند تطبيق الجرد الدائم.

اشترت المؤسسة 1000 كلغ من المواد الأولية بسعر 15 دج/للكلغ على الحساب مثال: بتاريخ 2021/3/20

وبتاريخ 2021/3/25 استهلكت المؤسسة 250 كلغ من المواد الأولية في عملية الإنتاج.

وبتاريخ 2021/4/1 باعت المؤسسة 200 كلغ من المواد الأولية بسعر 20 دج/ للكلغ.

المطلوب: تسجيل العمليات تبعاً للجرد الدائم علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA)

19 %

الحل: التسجيل المحاسبي وفق الجرد الدائم.

	15000	ح/ مشتريات المواد الأولية (15 × 1000)		381
	2850	ح/ TVA قابلة للاسترجاع (0.19 × 15000)		4456
17850		ح/ موردو المخزونات	401	
		شرح العملية: شراء المواد الأولية		
		2021/03/20		
	15000	ح/ مخزون المواد الأولية		31
15000		ح/ مشتريات المواد الأولية	380	
		شرح العملية: استلام البضاعة		
		2021/03/25		
	3750	ح/ المواد الأولية المستهلكة (15 × 250)		601
3750		ح/ مخزون المواد الأولية	31	
		2021/04/01		
	4760	ح/ الزبائن		411
4000		ح/ مبيعات بضاعة	700	
760		ح/ TVA المستحقة (0.19 × 4000)	4457	
		2021/04/01		
		ح/ مشتريات البضاعة المباعة (15 × 200)		
	3000	ح/ مخزون المواد		600
3000		الأولية	31	

3- التسجيل المحاسبي ح/ 32 التموينات الأخرى وفق الجرد الدائم:

ح/ 32 تموينات أخرى: هي مواد تساهم في عملية المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة ومن أهم الحسابات الفرعية لهذا الحساب نجد:

- ✓ ح/ 321 مواد مستهلكة (مثل مواد صيانة المعدات).
- ✓ ح/ 322 لوازم مستهلكة (مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب).
- ✓ ح/ 326 أغلفة مستهلكة (تغليفات غير مسترجعة مثل العلب الكرتونية...).

### 3-1- عملية شراء التموينات الاخرى: ويتم تسجيلها كالتالي

- إذا كانت المواد قابلة للتخزين (مثل الأغلفة المستهلكة، واللوازم المكتبية..) فإن تسجيل عملية شرائها تتم في قيدين (قيد الشراء وقيد استلام المواد) كما رأينا في ح/ 31 غير أنه عملياً يمكن تسجيلها في قيد واحد حيث نجعل ح/ 602 مديناً وأحد الحسابات ح/ 512 بنك أو ح/ 53 صندوق أو ح/ 401 الموردون دائناً إذا كانت قيمة هذه المواد ضئيلة ولا تتطلب متابعة خاصة بها.

- إذ لم تكن المواد قابلة للتخزين (كهرباء، غاز، ماء...) عندها يمكن أن تسجل في قيد واحد حيث نجعل ح/ 607 مشتريات مواد ولوازم غير مخزنة مديناً والحساب ح/ 512 بنك أو ح/ 53 صندوق أو ح/ 401 الموردون دائناً.

مثال: قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

2021/01/02: شراء أغلفة مستهلكة بمبلغ 9000 دج ومواد صيانة المعدات والأدوات بمبلغ 2500 دج الكل على الحساب تم وضع هذه المواد بالمخزن.

2021/01/05: سددت فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 3500 دج بشيك بنكي

2021/01/10: استهلكت أغلفة قيمتها 6000 دج كما استخدمت مواد صيانة المعدات والأدوات قيمتها 1000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/01/02	ر.ح.د	ر.ح.م
11500	11500	ح/ مشتريات التموينات الاخرى ح/ موردو المخزونات شراء مواد وأغلفة	401	382
	9000	2021/01/02 ح/ مواد صيانة المعدات		321
	2500	ح/ أغلفة مستهلكة		326
11500		ح/ مشتريات التموينات الاخرى	382	
	3500	شرح العملية: استلام المواد 2021/01/05		607
3500		ح/ مشتريات المواد غير المخزنة المستهلكة ح/ البنك	512	

		2021/01/10		602
6000	7000	ح/ مشتريات المواد غير المخزنة	326	
1000		ح/ أغلفة مستهلكة	321	
		ح/ مواد صيانة المعدات		
		مستهلكة		

### المعالجة المحاسبية للمردودات على المشتريات والمبيعات

إن تسجيل مردودات المشتريات أو المبيعات يكون بعكس قيود الشراء أو البيع سواء أكان ذلك في حالة تطبيق الجرد الدائم أو الجرد المتناوب.

مثال: قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 2021/2/5 اشترت المؤسسة بضاعة بمبلغ 10000 دج على الحساب.
  - 2021/2/10 ارجعت المؤسسة للمورد بضاعة قيمتها 5000 دج لعدم مطابقتها للمواصفات.
  - 2021/2/15 باعت المؤسسة بضاعة بقيمة 8000 دج على الحساب، تكلفتها 6000 دج.
  - 2021/2/20 أرجع الزبون نصف البضاعة المباعة.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) % 19

الحل:

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/02/5	ر.ح.د.	ر.ح.م.
	10000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	1900	ح/ TVA قابل للاسترجاع (0.19×10000)		4456
11900		ح/ موردو المخزونات	401	
		شرح العملية: شراء بضاعة		
		2021/02/5		
	10000	ح/ مخزون البضاعة		30
10000		ح/ مشتريات البضاعة	380	
		2021/02/10		
	5950	ح/ موردو المخزونات		401
		ح/ مشتريات بضاعة		
0005		ح/ TVA قابل للاسترجاع (5000×0.19)	380	
950		2021/02/10	4456	
	5000	ح/ مشتريات بضاعة		
		ح/ مخزون البضاعة		
5000		شرح العملية: ارجاع بضاعة		380
		2021/02/15	30	
	9520	ح/ الزبائن		411
		ح/ مبيعات بضاعة	700	
8000		ح/ TVA المستحقة	4457	
1520		(0.19×8000)		
		2021/02/15		
	6000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة		600
6000		ح/ مخزون بضاعة	30	
		شرح العملية: خروج البضاعة		

		2021/02/20		
	4000	ح/ مبيعات بضاعة		700
	760	ح/ TVA المستحقة (0.19×4000)		4457
4760		ح/ الزبائن		
		202021/02/		
	3000	ح/ مخزون البضاعة (2/6000)	411	30
		ح/ مشتريات بضاعة المباعة		
3000			600	

### المعالجة المحاسبية للتخفيضات

التخفيضات: هو التنازل من المورد (البائع) عن نسبة محددة من سعر البيع لصالح الزبون (المشتري) وتنقسم الى نوعين:

1- **تخفيضات ذات طابع تجاري:** تمنح لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة، والتخفيضات التجارية ثلاثة أنواع هي:

- **الحسومات:** تمنح في حالات عدم مطابقة البضائع أو المواد للمواصفات أو عند التأخر في التوريد.

- **التنزيلات:** تمنح في بعض الحالات التي تتجاوز فيها الطلبات مستويات معينة.

- **الخصومات:** تمنح عادة في نهاية الدورة بسبب طول فترة التعاون (زبون وفي) أو بسبب بلوغ العمليات المتراكمة خلال السنة مستوى معين (رقم الأعمال).

1-1 **المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية الواردة ضمن الفاتورة:** التخفيضات التجارية داخل الفاتورة لا تسجل محاسبيا ويتم اعتبار الصافي التجاري الأخير هو سعر البيع. ويحسب التخفيض التجاري من سعر البيع خارج الرسم حيث نتحصل بعد طرحه على الصافي التجاري أي أن:

الصافي التجاري = سعر البيع خارج الرسم - التخفيض التجاري

وفي حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري فإن التخفيض التجاري الثاني يحسب من الصافي التجاري الأول أي:

التخفيض التجاري الثاني = صافي التجاري الأول × نسبة التخفيض التجاري الثاني

مثال: قامت المؤسسة بالعملية التالية:

2021/7/5 باعت المؤسسة بضاعة بقيمة 200000 دج خارج الرسم على الحساب، تخفيض تجاري أول 1% ، تخفيض تجاري ثاني 2 %، تكلفتها 150000 دج.  
المطلوب: تسجيل العملية في يومية المؤسسة علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19 %

الحل: اعداد الفاتورة:

000200	سعر البيع
2000	تخفيض تجاري أول (0.01× 200000)
198000	صافي تجاري أول
3960	تخفيض تجاري ثاني (0.02 × 198000)
194040	صافي تجاري ثاني
36867.76	الرسم على القيمة المضافة (19404 × 0.19)
230907.76	المبلغ متضمن الرسم

التسجيل المحاسبي في يومية البائع (المورد):

مبالغ مدينة	مبالغ دائنة	2021/7/5	ر.ح.د	ر.ح.م
194040	230907.76	ح/ الزبائن	700	411
36867.76		ح/ مبيعات بضاعة	4457	
		المستحقة TVA ح/		
		2021/7/5		
150000	150000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة		600
		ح/ مخزون بضاعة	30	
		شرح العملية: خروج البضاعة		

التسجيل المحاسبي في يومية المشتري (الزبون):

مبالغ مدينة	مبالغ مدينة	2021/7/5	ر.ح.د	ر.ح.م

	194040	ح/ مشتريات بضاعة		380
	36867.76	قابل للاسترجاع TVA ح/		4456
230907.76		ح/موردو المخزونات	401	
		شرح العملية: شراء بضاعة		
		2021/7/5		
	194040	ح/ مخزون البضاعة		30
194040		ح/ مشتريات البضاعة	380	

## 2-1- المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية خارج الفاتورة (فاتورة مستقلة):

الفاتورة المستقلة تسجل محاسبيا كالتالي:

عند البائع: نتيجة منح المورد (البائع) لفاتورة تخفيض على المبيعات للزبون (المشتري)، يقوم المورد بتسجيلها في ح/ 709 التخفيضات والتزيلات والحسومات الممنوحة لدينا مع ح/ 411 أو ح/ 512 أو ح/ 53 دائنا.

عند المشتري: نتيجة استلام الزبون (المشتري) لفاتورة التخفيض عن المشتريات، يقوم الزبون بتسجيلها في ح/ 609 دائنا مع ح/ 401 أو ح/ 512 أو ح/ 53 مدينا.

مثال: استلمت المؤسسة بتاريخ 2021/4/10 فاتورة تخفيض (مستقلة) بنسبة 2 % على مبيعات قيمتها 30000 دج

المطلوب: تسجيل العملية في يومية كل من البائع والمشتري علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19 %

التسجيل المحاسبي في يومية البائع (المورد):

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/4/10	ر.ح.د.	ر.ح.م.
	600	ح/ تخفيضات تجارية ممنوحة		709
	114	ح/ TVA المستحقة (0.19× 600)		4457
714		ح/ الزبائن	411	

التسجيل المحاسبي في يومية المشتري (الزبون):

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/4/10	ر.ح.د	ر.ح.م
600	714	ح/ موردو المخزونات		401
114		ح/ تخفيضات تجارية مستلمة	609	
		ح/ TVA قابل للاسترجاع	4456	

2- تخفيضات ذات طابع مالي (حسم تعجيل الدفع): تمنح هذه التخفيضات عادة لاعتبارات متعلقة بطرق الدفع مثلا تمنح للزبون لتشجيعه على السداد المبكر. التخفيضات المالية داخل الفاتورة أو في فاتورة مستقلة لها نفس المعالجة المحاسبية. عند البائع: نتيجة منح المورد (البائع) تخفيض مالي للزبون (المشتري) لتعجيله الدفع، يقوم المورد بتسجيل التخفيض المالي في ح/ 668 تخفيضات مالية ممنوحة مدينا. عند المشتري: نتيجة استلام الزبون (المشتري) لتخفيض مالي لتعجيله الدفع للمرد، يقوم الزبون بتسجيل التخفيض المالي في ح/ 768 إيرادات مالية مستلمة دائنا. مثال: اليك الفاتورة التالية: والتي تتضمن التخفيض التجاري 2% والتخفيض المالي 1%

00003	سعر بيع البضاعة
؟	التخفيض التجاري 2%
؟	الصافي التجاري
؟	التخفيض المالي 1%
؟	صافي مالي
؟	الرسم على القيمة المضافة 19%
؟	المبلغ متضمن الرسم

الحل: إتمام الفاتورة

30000	سعر بيع البضاعة
600	$(0.02 \times 30000)$ %التخفيض التجاري 2
29400	الصافي التجاري
294	$(0.01 \times 29400)$ %التخفيض المالي 1

29106	صافي مالي
5530.14	الرسم على القيمة المضافة (29106) × (0.19)
34636.14	المبلغ متضمن الرسم

التسجيل المحاسبي في يومية البائع (المورد):

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	التاريخ	ر.ح.د	ر.ح.م
	34636.14	ح/ الزبائن		411
	294	ح/ تخفيضات مالية ممنوحة		668
29400		ح/ مبيعات بضاعة	700	
5530.14		ح/ TVA المستحقة	4457	

التسجيل المحاسبي في يومية المشتري (الزبون):

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	التاريخ	ر.ح.د	ر.ح.م
	29400	ح/ مشتريات البضاعة		380
	5530.14	قابل للاسترجاع TVA ح/		4456
34636.14		ح/ موردو المخزونات	401	
294		ح/ إيرادات مالية مستلمة	768	

## المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة (المسترجعة)

أولاً: الغلافات المتداولة (المسترجعة): هي الغلافات أو الحاويات التي يمكن استرجاعها واستعمالها لعدت سنوات وتسجل محاسبياً عند اقتنائها في الحساب الفرعي ح/2186 تثبيتات مادية أخرى (أغلفة متداولة).

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	التاريخ	ر.ح.د	ر.ح.م
	xxxxxx	ح/ تثبيتات مادية أخرى (أغلفة متداولة).		2186
	xxxxxx	قابل للاسترجاع TVA ح/	404	4456
xxxxxx		ح/ موردو التثبيتات		

ثانياً: تقديم الغلافات المتداولة (المسترجعة) بضمان: أي قيام البائع ببيع منتجاته للمشتري داخل غلافات مقابل مبلغ ضمان يقدمه المشتري إلى أن يرجع الغلافات مقابل أن يرجع له البائع مبلغ الضمان، وتسمى أمانة على الغلافات المتداولة.

- التسجيل المحاسبي عند الزبون: يسجل مبلغ الضمان في ح/ 4096 ضمان على الاغلفة موردون مدينون.
- التسجيل المحاسبي عند المورد: يسجل مبلغ الضمان في ح/ 4196 ضمان على الاغلفة زبائن دائنون.

مثال: قامت المؤسسة بالعمليات التالية

2021/3/8 شراء بضاعة بمبلغ 40000 دج مع أمانة غلافات مدفوعة بمبلغ 5000 دج الكل بشيك.

2021/3/12 بيع بضاعة بمبلغ 60000 دج مع أمانة غلافات محصلة بمبلغ 7000 دج الكل بشيك.

المطلوب: تسجيل العمليتين في يومية المؤسسة علماً أن علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19 %

الحل:

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/3/8	ر.ح.د	ر.ح.م
	40000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	7600	قابل للاسترجاع (0.19× 40000) TVA ح/		4456
	5000	ح/ أمانة غلافات مدفوعة		4096
52600		ح/ البنك	512	
		2021/3/12		
		ح/ البنك		512
	15330	ح/ مبيعات بضاعة	700	
70000		ح/ TVA المستحقة	4457	
1330		ح/ أمانة غلافات محصلة	4196	
7000				

ثالثا: ارجاع الاغلفة المتداولة (المسترجعة):

هناك حالتين لإرجاع الاغلفة هي:

1-3 ارجاع الاغلفة في حالة جيدة: عند ارجاع الزبون الاغلفة للمورد في حالة سليمة واسترجاع أمانة الاغلفة المدفوعة يسجل الزبون ح/ 4096 دائنا مع ح/ 401 أو 512 أو ح/ 53 مدينا. أما المورد يسجل ح/ 4196 مدينا مع ح/ 411 أو ح/ 512 أو ح/ 53 دائنا.

نفس المثال السابق: قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

2021/4/8 ارجعت المؤسسة للمورد الغلافات وأرجع لها مبلغ 5000 دج بشيك.

2021/4/10 ارجع الزبون للمؤسسة الغلافات ارجعت له مبلغ 7000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: سجل العمليتين في دفتر يومية المؤسسة.

الحل

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/4/8	ر.ح.د.	ر.ح.م.
5000	5000	ح/ البنك ح/ أمانة غلافات مدفوعة	4096	512
7000	7000	2021/4/10 ح/أمانة غلافات محصلة ح/ البنك	512	4196

2-3 ارجاع الاغلفة في حالة سيئة: قد يرجع الزبون الاغلفة في حالة سيئة أو يقرر الاحتفاظ ببعضها.

نفس المثال السابق: قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

2021/4/8 ارجعت المؤسسة للمورد الغلافات وأرجع لها مبلغ 4000 دج فقط بشيك نظرا لعطب أصاب الأغلفة.

2021/4/10 ارجع الزبون للمؤسسة الغلافات وارجعت له مبلغ 5000 دج فقط بشيك نظرا لوجود أغلفة مهشمة.

المطلوب: سجل العمليتين في دفتر يومية المؤسسة.

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/4/8	ر.ح.د.	ر.ح.م.
5000	4000 1000	ح/ البنك ح/ نقص في مواد التعبئة والتغليف ح/ أمانة غلافات مدفوعة	4096	512 6136
5000 2000	7000	2021/4/10 ح/أمانة غلافات محصلة ح/ البنك ح/ نواتج الأنشطة الملحقة	512 708	4196

## حل التمرين الأول من السلسلة

تسجيل العمليات في يومية مؤسسة الصفاء

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	التاريخ	ر.ح.د	ر.ح.م
		2021/01/2		
	30000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	5700	قابل للاسترجاع (0.19×30000) TVA ح/		4456
35700		ح/موردو المخزونات	401	
		2021/01/2		
	30000	ح/ مخزون البضاعة		30
30000		ح/ مشتريات البضاعة	380	
		2021/01/8		
	11900	ح/موردو المخزونات		401
10000		ح/ مشتريات بضاعة ( $\frac{1}{3} \times 30000$ )	380	
1900		قابل للاسترجاع (0.19×10000) TVA ح/	4456	
		2021/02/8		
	10000	ح/مشتريات بضاعة		380
10000		ح/مخزون البضاعة	30	
		2021/01/15		
	29750	ح/ الزبائن		411
25000		ح/ مبيعات بضاعة	700	
4750		ح/ TVA المستحقة (0.19×25000)	4457	
		2021/01/15		
	20000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة		600
20000		ح/ مخزون بضاعة	30	

14875	12500	2021/01/22 ح/ مبيعات بضاعة (2/25000)	700
	2375	المستحقة TVA(0.19×12500) ح/	4457
		ح/ الزبائن	411
10000	10000	2021/02/22 ح/ مخزون البضاعة (2/20000)	30
		ح/ مشتريات بضاعة المباعة	600

حل التمرين الثاني:

- إعداد الفاتورتين

المبالغ	الفاتورة رقم (111)
40000	سعر البيع
600	تخفيض تجاري أول (0.015× 40000)
39400	الصافي التجاري أول
788	تخفيض تجاري ثاني (0.02 × 39400)
38612	الصافي التجاري ثاني
7336.28	الرسم على القيمة المضافة (38612) × (0.19)
45948.28	المبلغ متضمن الرسم (TTC)

المبالغ	الفاتورة رقم (002)
30000	ثمن الشراء
300	تخفيض تجاري (0.01× 30000)
29700	الصافي التجاري
594	تخفيض مالي (0.02 × 29700)
29106	الصافي المالي
5530.14	الرسم على القيمة المضافة (29106) × (0.19)

34636.14

المبلغ متضمن الرسم (TTC)

التسجيل المحاسبي في يومية مؤسسة (الرجاء)

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	التاريخ	ر.ح.د	ر.ح.م
		2021/6/10		
	45948.28	ح/ الزبائن		411
38612		ح/ مبيعات بضاعة	700	
7336.28		المستحقة TVA ح/	4457	
		2021/6/10		
		ح/ مشتريات البضاعة المباعة		600
	35000	ح/ مخزون بضاعة	30	
35000		2021/7/15		
		ح/ مشتريات بضاعة		380
		قابل للاسترجاع TVA ح/		4456
	29700	ح/ موردو المخزونات		
	5530.14	ح/ إيرادات مالية مستلمة (تخفيض	401	
34636.14		المالي)	768	
594		2021/7/15		30
		ح/ مخزون البضاعة	380	
	29700	ح/ مشتريات البضاعة		
29700		2021/7/18		
		ح/ موردو المخزونات		401
	476	ح/ تخفيضات تجارية مستلمة (0.02 × 20000)	609	
400		ح/ TVA قابل للاسترجاع (0.19 × 400)	4456	
76				

1428	1200	2021/7/22	411	709
	228	ح/ تخفيضات تجارية ممنوحة (0.03× 40000) ح/ TVA المستحقة (0.19× 1200) ح/ الزبائن		

حل التمرين الثالث:

مبالغ دائنة	مبالغ مدينة	2021/4/2	ر.ح.د	ر.ح.م
	50000	ح/ مشتريات بضاعة		380
	9500	ح/ TVA قابل للاسترجاع (50000)		4456
	6000	ح/ (0.19x		4096
65500		ح/ أمانة غلافات مدفوعة		
		ح/ البنك	512	
	79400	2021/4/6		
60000		ح/ البنك		512
11400		ح/ مبيعات بضاعة	700	
8000		ح/ TVA المستحقة	4457	
		ح/ أمانة غلافات محصلة	4196	
		2021/4/15		
	4000	ح/ البنك		512
	2000	ح/ نقص في مواد التعبئة والتغليف		6136
6000		ح/ أمانة غلافات مدفوعة		4096
		2021/4/25		
	8000	ح/ أمانة غلافات محصلة		4196
5000		ح/ البنك	512	
3000		ح/ نواتج الأنشطة الملحقة	708	

## قائمة المراجع:

- دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، الجزء الأول.
- دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، الجزء الثاني.
- والتر هاريسون، وآخرون، المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة العربية الرابعة، 2018.
- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي.
- سهام كمال جادو، محمد كمال منشاوي، مبادئ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2020.
- Atrill, Peter McLaney, Edward J - Financial accounting for decision makers-Pearson (2018).
- Weygandt ,Kimmel\_Kieso , Financial Accounting with International Financial Reporting Standards 4,e-Wiley (2018)