الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الاسلامية قسنطينة

كلية الشريعة والاقتصاد

قسم الاقتصاد والإدارة

محاضرات وأمثلة تطبيقية محلولة في مقياس

محاسبة مالية 1

مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

السداسي الأول

د. مريم قشي

أستاذة محاضرة أ

السنة الجامعية 2025-2026

فهرس المحتويات

مقدمة.....05

I. مدخل عام لعلم المحاسبة

أولا: نشأة وتطور المحاسبة.....07

1. المحاسبة في العصور القديمة (مرحلة مسك الدفاتر الأولية).....07
2. المحاسبة في العصور الوسطى (القيد المفرد).....07
3. المحاسبة وتطور نظام القيد المزدوج.....08
4. المحاسبة والثورة الصناعية.....08
5. المحاسبة الحديثة والتكنولوجيا.....08

ثانيا: أنواع المحاسبة.....09

1. المحاسبة المالية.....09
2. المحاسبة الإدارية.....09
3. محاسبة التكاليف.....09
4. المحاسبة الضريبية.....09
5. المحاسبة الحكومية.....09

ثالثا: تعريف المحاسبة المالية.....09

رابعا: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية.....10

1. أهداف المحاسبة المالية وأهميتها.....10
2. مجال تطبيق المحاسبة المالية.....11

خامسا: الفروض والمبادئ المحاسبية.....11

1. الفروض المحاسبية.....11
2. المبادئ المحاسبية.....11

تمارين مقترحة للمحور الأول.....13

II. مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

أولا: التدفقات وأنواعها.....16

1. تعريف التدفقات.....16
2. تحليل التدفقات الاقتصادية.....17

ثانيا: الحساب والقيد المزدوج.....18

1. تعريف الحساب.....19
2. تسجيل التدفقات في الحساب.....19
3. ترصيد الحساب.....20
4. تحليل أرصدة الحسابات.....22
5. الحسابات والنظام المحاسبي المالي SCF.....22
ثالثا: المستندات المحاسبية.....24
1. وثائق إثبات التدفقات الحقيقية.....24
2. وثائق إثبات التدفقات المالية.....25
رابعا: مراحل الدورة المحاسبية.....25
تمارين مقترحة للمحور الثاني.....27
III. الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
أولا: الدفاتر المحاسبية.....31
1. دفتر اليومية.....31
2. الدفتر الكبير.....33
3. ميزان المراجعة.....34
ثانيا: الكشوف المالية.....36
1. الميزانية.....36
2. جدول حساب النتائج.....40
تمارين مقترحة للمحور الثالث.....44
IV. محاسبة عملية تأسيس المؤسسة
أولا: تأسيس المؤسسة الجماعية (الغير فردية) 49
1. حالة الطلب الكلي لرأس المال.....50
2. حالة الطلب الجزئي لرأس المال.....51
3. تعديل رأس مال الشركة.....55
ثانيا: تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية.....58
1. التسجيل المحاسبي لتأسيس المؤسسة الفردية.....58
2. الحساب 108 حساب المستغل.....59
تمارين مقترحة للمحور الرابع.....62

V. دراسة حسابات الصنف الأول

أولا: حساب نتيجة السنة المالية (الحساب12) 66

1. حساب نتيجة الدورة في نهاية السنة المالية 66
2. إظهار نتيجة الدورة في القوائم المالية بعد نهاية السنة N وقبل التخصيص.....67
3. عملية تخصيص نتيجة الدورة في السنة المالية N+1 67

ثانيا: حساب الترحيل من جديد (الحساب 11) 70

1. المعالجة المحاسبية للحساب 11 الترحيل من جديد.....71
2. عملية تخصيص الحساب 11 الترحيل من جديد.....72

ثالثا: حساب الاحتياطات (الحساب 106) 75

1. تكوين الاحتياطات.....76
2. استخدام الاحتياطات.....76

رابعا: المعالجة المحاسبية للحساب 12نتيجة السنة المالية في المؤسسة الفردية.....78

تمارين مقترحة للمحور الخامس.....82

VI. محاسبة الرسم على القيمة المضافة

أولا: التعريف ومجال التطبيق.....86

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA.....86
2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.....86

ثانيا: حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة.....88

ثالثا: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة.....89

1. حالة الشراء.....89
2. حالة البيع.....90

رابعا: قابلية الرسم للخصم.....91

تمارين مقترحة للمحور السادس.....95

VII. محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية

أولا: اقتناء التثبيتات المعنوية والعينية.....98

1. تعريف التثبيتات وخصائصها.....98
2. التصنيف المحاسبي للتثبيتات.....98
3. محاسبة امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية.....99

ثانيا: اهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية.....107
1. اهتلاك التثبيتات.....107
2. خسائر القيمة عن التثبيتات.....111
ثالثا: التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية وتخريدها.....115
1. تخريد التثبيتات.....115
2. التنازل بالبيع عن التثبيتات.....118
تمارين مقترحة للمحور السابع.....124

VIII. محاسبة المخزونات

أولا: مدخل عام للمخزونات.....127
1. تعريف المخزونات.....127
2. التصنيف المحاسبي للمخزونات.....127
3. طرق تقييم وجرد المخزونات.....130
ثانيا: محاسبة المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم.....132
1. محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم.....132
2. محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم.....135
3. محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم.....136
ثالثا: محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي.....139
1. المرحلة الأولى تسجيل المشتريات والمبيعات خلال السنة المالية.....139
2. المرحلة الثانية الجرد المادي في نهاية السنة المالية 12/31/.....139
3. المرحلة الثالثة التسوية المحاسبية في نهاية السنة المالية 12/31/.....140
تمارين مقترحة للمحور الثامن.....143
اختبارات شاملة مقترحة.....147
الاختبار الأول.....147
الاختبار الثاني.....149
الاختبار الثالث.....151
الاختبار الرابع.....153
قائمة المراجع.....156

مقدمة

تعتبر المحاسبة المالية أداة حيوية في الإدارة الحديثة، حيث تتجاوز وظيفتها التقليدية المتمثلة في تسجيل المعاملات المالية لتصبح نظاما متكاملا لتوفير معلومات دقيقة وموثوقة، هذه المعلومات تشكل حجر الزاوية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، سواء داخل المؤسسة من قبل المديرين لتقييم الأداء وتخصيص الموارد، أو خارجها من قبل المستثمرين والمقرضين لتقييم الجدوى الاقتصادية والمخاطر. وفي الجزائر، تعتمد المحاسبة المالية على مبادئ ومعايير موحدة، مثل المعايير الدولية للتقرير المالي(IFRS) ، مما يضمن الشفافية وقابلية المقارنة ويعزز الثقة في النظام المالي المحاسبي الجزائري.

إن الهدف الأساسي من مقياس المحاسبة المالية 1 هو تزويد الطالب بفهم عميق للمفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية المعمول بها في الجزائر، وتمكينه من التعرف على الدفاتر المحاسبية وكيفية استخدامها لتسجيل العمليات المالية بشكل صحيح، إضافة إلى تقديم أهم الحسابات الخاصة بتأسيس المؤسسة، وشرح كيفية معالجة أنواع الأصول المختلفة مثل التثبيتات والمخزونات محاسبيا مع تقديم أمثلة تطبيقية مرفقة بالحلول لتبسيط المفاهيم المحاسبية المعقدة وتسهيل استيعابها.

تم تقسيم المقياس إلى ثمان محاور رئيسية وكل محور يختتم بتمارين مقترحة، المحور الأول **"مدخل عام لعلم المحاسبة"** هو عبارة عن تمهيد يقدم لنا نشأة وتطور المحاسبة والمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية كالفروض والمبادئ المحاسبية. المحور الثاني **"مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية"** تم التطرق فيه للحساب والقيد المزدوج، المستندات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية. المحور الثالث **"الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية"** تم فيه تقديم أهم الدفاتر المحاسبية كاليومية والدفتر الكبير، وأهم الكشوف المالية كالميزانية وجدول حساب النتائج. المحور الرابع **"محاسبة عملية تأسيس المؤسسة"** الهدف منه معرفة التسجيل المحاسبي عند تأسيس المؤسسة الجماعية والمؤسسة الخاصة الفردية. المحور الخامس **"دراسة حسابات الصنف الأول"** تناول بعض الحسابات المهمة كنتيجة السنة المالية والترحيل من جديد. المحور السادس **"محاسبة الرسم على القيمة المضافة"** تم فيه التعرف على المفهوم ومجال التطبيق إضافة إلى التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة. المحور السابع **"محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية"** تم من خلاله التطرق إلى كيفية اقتناء هذه التثبيتات، اهتلاك وخسائر القيمة الخاصة بها، إضافة إلى التنازل عليها بالبيع وتخريدها، المحور الثامن **"محاسبة المخزونات"** خصص لدراسة التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق طريقة الجرد الدائم والجرد المتناوب. وفي الأخير تم تقديم **"اختبارات شاملة مقترحة"** حيث تمثل هذه الاختبارات فرصة للطالب من أجل تقييم ذاتي لمدى استيعاب وتجميع المعارف المكتسبة عبر مختلف محاور هذه المطبوعة البيداغوجية، وقد تم تصميم هذه النماذج لمحاكاة الامتحان النهائي في مقياس المحاسبة المالية 1.

في الأخير أتمنى أن تكون المطبوعة علما نافعا للطلبة الأعزاء ومرجعا يتم الاعتماد عليه في المحاسبة المالية من خلال تزويدهم بالمعرفة اللازمة التي تؤهلهم لممارسة العمل المحاسبي أو مواصلة دراساتهم العليا في هذا المجال وما توفيقي إلا بالله.

د. مريم قشي

المحور الأول

مدخل عام لعلم المحاسبة

أولا: نشأة وتطور المحاسبة

تعد المحاسبة نظام معلومات حيوي لا غنى عنه لأي كيان اقتصادي يسعى لفهم، وتتبع، وتحليل، وتقييم أدائه المالي، ومنذ نشأة المعاملات التجارية الأولى وتبادل السلع برزت الحاجة الملحة لتوثيق هذه الأنشطة لتوفير أساس سليم لاتخاذ القرارات الرشيدة. لقذظهرت تعريفات عديدة لعلم المحاسبة إلا أن المحاولات الجادة لإيجاد تعريف شامل بدأت حديثا، حسب تعريف **الجمعية الأمريكية للمحاسبين لسنة 1940** «المحاسبة نظام يختص بتحليل، تسجيل وتبويب ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة «سنة مالية عادية» وتحديد مركزها المالي في نهاية الفترة.»

وحسب تعريف **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لسنة 1970**«المحاسبة نشاط خدمي، وظيفته الأساسية توفر معلومات كمية عن المنشآت الاقتصادية، تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة.»

كما **عرفها المخطط الوطني المحاسبي الجزائري سنة 1975** «المحاسبة هي أساس التقنية الكمية للتسيير، موجهة قبل شيء للتنظيم والتحكم في المؤسسة وكذا التطوير الاقتصادي للأمة»

لقد تطورت المحاسبة عبر العصور، من أبسط أشكال مسك الدفاتر إلى أنظمة المعلومات المعقدة الحالية كما يلي:

1. المحاسبة في العصور القديمة (مرحلة مسك الدفاتر الأولية):

يعود تاريخ المحاسبة إلى آلاف السنين، وتحديدا إلى مهد الحضارة في بلاد ما بين النهرين، ويقال إنها تطورت بالتزامن مع تطور الكتابة والحساب والنقود. ابتكر المصريون والبابليون الأوائل أنظمة تدقيق، بينما جمع الرومان معلومات مالية مفصلة.

عين بعض أوائل المحاسبين حوالي عام 300 قبل الميلاد في إيران، حيث اكتشفت الرموز ونصوص مسك الدفاتر. وفي حوالي الألفية الأولى، ابتكر الفينيقيون نظاما أبجديا لمسك الدفاتر، بينما ربما عين المصريون القدماء شخصا ما دور مراقب الحسابات[1].

2. المحاسبة في العصور الوسطى (القيد المفرد):

شهدت هذه الفترة بداية استخدام النقود على نطاق أوسع، مما أدى إلى تطور أنظمة تسجيل أبسط.

- **نظام القيد المفرد** :كان هذا النظام يعتمد على تسجيل طرف واحد فقط من العملية (إما المدفوعات أو المقبوضات). كان يهدف بشكل أساسي إلى معرفة النقدية المتاحة أو الديون المستحقة، ولكنه كان يفتقر إلى الشمولية.
- **الدولة الإسلامية** :لعب المسلمون دورا مهما في تطوير الجوانب الإدارية والمالية. ظهرت أنظمة متطورة لدفاتر الدواوين (مثل ديوان الخراج وديوان بيت المال) لتسجيل إيرادات الدولة ومصروفاتها، وقد أشارت بعض المصادر إلى وجود ممارسات شبيهة بنظام القيد المزدوج في بعض هذه الدواوين قبل ظهوره في أوروبا.

[1] جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) https://www.accaglobal.com/gb/en.html.

3. المحاسبة وتطور نظام القيد المزدوج:

يعتبر الإيطالي لوكا باشيولي مؤسس المحاسبة الحديثة، حيث قام لأول مرة عام 1494 بتقديم نظام القيد المزدوج في دفاتر الحسابات الذي استخدمه تجار البندقية في كتابه "خلاصة الحساب، الهندسة، النسب والتناسب". ورغم أنه لم يكن مخترع المحاسبة، إلا أن باشيولي كان أول من وصف نظام المدين والدائن في الدفاتر اليومية والحسابات، والذي لا يزال أساس أنظمة المحاسبة الحالية .كانت الفكرة هي إدراج موارد الكيان بشكل منفصل عن أي مطالبات على تلك الموارد من قِبل كيانات أخرى. هذا يعني إنشاء ميزانية عمومية بحسابات مدينة ودائنة منفصلة. ساهم هذا الابتكار في زيادة كفاءة مسك الدفاتر، وقدّم صورة أوضح عن قوة الشركة الإجمالية، إلا أن هذا السجل كان مخصصا فقط للمالك الذي عين محاسبا. لم يكن بإمكان عامة الناس الوصول إلى هذه السجلات.

4. المحاسبة والثورة الصناعية:

مع بداية الثورة الصناعية في عام 1860، ازدهرت الشركات وبرزت الحاجة إلى أنظمة محاسبية أكثر تطورا. كما أدى تطور الشركات إلى ظهور مجموعات أكبر من المستثمرين، وهياكل ملكية أكثر تعقيدا، مما تطلب أنظمة محاسبية للتكيف. وبحلول منتصف القرن التاسع عشر، كانت الثورة الصناعية في بريطانيا على قدم وساق، وأصبحت لندن المركز المالي العالمي. ومع نمو الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتصنيع والخدمات اللوجستية واسعة النطاق، ازداد الطلب على محاسبين أكثر كفاءةً من الناحية التقنية، قادرين على التعامل مع عالم المعاملات العالمية المتنامي التعقيد. تأسست العديد من الهيئات المهنية للمحاسبين مثل ICAEWفي بريطانيا 1880 و AICPAفي الولايات المتحدة 1887 لوضع معايير ومبادئ محاسبية موحدة لضمان الشفافية والموثوقية في التقارير المالية. كما ظهرت المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) كأطر عالمية.

ساهمت الأهمية المتزايدة للمحاسبين في تحويل المحاسبة إلى مهنة، بدايةً في المملكة المتحدة ثم في الولايات المتحدة الأمريكية. في عام 1904، أسس ثمانية أشخاص جمعية لندن للمحاسبين بهدف توسيع نطاق المهنة ليشمل جمهورا أوسع مما كان متاحا من خلال الجمعيات الأقدم في المملكة المتحدة. بعد عدة تغييرات في الاسم، اعتمدت جمعية لندن للمحاسبين اسم جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) في عام 1996 [1].

5. المحاسبة الحديثة والتكنولوجيا:

شهد القرنان العشرون والحادي والعشرون تطورات سريعة في المحاسبة، مدفوعة بالعولمة والتكنولوجيا التي غيرت المحاسبة بشكل كبير حيث أصبح مسك الدفاتر آليا فمن الآلات الحاسبة والجداول الإلكترونية (Spreadsheets) إلى برامج المحاسبة المتخصصة(ERP systems) ، أصبحت عملية التسجيل والتحليل أكثر كفاءة وسرعة.

حاليا، يتم استخدام التقنيات الحديثة مثل الحوسبة السحابية(Cloud computing) ، والذكاء الاصطناعي(AI) ، وسلاسل الكتل(Blockchain) ، مما يعد بتحولات أكبر في مهنة المحاسبة مستقبلا.

[1] نفس المرجع السابق.

ثانيا: أنواع المحاسبة

تتفرع المحاسبة إلى عدة أنواع كل منها يخدم هدفا محددا ويلبي احتياجات مستخدمين مختلفين، حيث تعمل الأنواع معا لتوفير صورة دقيقة وشاملة للوضع المالي للمؤسسة، وتتمثل الأنواع الخمسة الرئيسية للمحاسبة فيما يلي:

1. المحاسبة المالية: تمثل صلب دراستنا وسيتم التطرق لها لاحقا.

2. المحاسبة الإدارية:

هي إعداد وتوزيع المستندات المالية لأصحاب المصلحة الداخليين فقط. تستخدم المحاسبة الإدارية بشكل أساسي لاتخاذ القرارات الداخلية المستقبلية، بما في ذلك وضع الميزانيات والتنبؤات، بالإضافة إلى جميع أنواع التحليلات، مثل تحليل التكلفة والحجم والربح وتحليل التباين. ولأن مستندات المحاسبة الإدارية غير متاحة للعامة، فيمكن تصميمها بما يتناسب مع احتياجات المؤسسة.

3. محاسبة التكاليف:

تعتبر فرعا متخصصا من المحاسبة الإدارية، ولكنها تحظى بأهمية كبيرة لدرجة أنها تصنف أحيانا كنوع مستقل. هدفها الرئيسي هو تجميع وتسجيل وتحليل بيانات التكلفة المتعلقة بإنتاج السلع أو الخدمات. تتمثل مهامها في تحديد تكلفة المنتج، التحكم في التكاليف، توفير معلومات للتسعير، تقييم المخزون. تلعب محاسبة التكاليف دورا حيويا في الشركات الصناعية والخدمية التي تعتمد على الإنتاج.

4. المحاسبة الضريبية:

تهتم بإعداد التقارير الضريبية وتقديمها للجهات الحكومية المختصة. هدفها الأساسي هو ضمان الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها في البلد. يقوم المحاسب الضريبي بحساب الضرائب المستحقة، إعداد الإقرارات الضريبية، الاستشارات الضريبية. تتطلب المحاسبة الضريبية معرفة عميقة بالتشريعات الضريبية المتغيرة باستمرار.

5. المحاسبة الحكومية:

تختص بتسجيل وتحليل وتلخيص المعاملات المالية للوحدات الحكومية والمنظمات غير الربحية. تختلف عن المحاسبة المالية للشركات الخاصة في عدة جوانب، حيث أن هدفها ليس تحقيق الربح، بل تقديم الخدمات العامة وإدارة الموارد بكفاءة وشفافية. تهتم بالرقابة على الموازنات، المساءلة العامة، توفير معلومات للجمهور. عادة ما تتبع المحاسبة الحكومية مبادئ ومعايير خاصة بها تختلف عن تلك المستخدمة في القطاع الخاص.

إضافة للأنواع السابقة للمحاسبة هناك أنواع فرعية أخرى كالمحاسبة البيئية، المحاسبة الدولية، المحاسبة الجنائية، محاسبة الموارد البشرية.

ثالثا: تعريف المحاسبة المالية

المحاسبة المالية تقنية تتمثل في ملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية الحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة، ثم تلخيص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل الميزانية وحساب النتيجة[1].

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر الجيطلي، برج بوعريريج الجزائر، 2009، ص 06.

كما يعرفها النظام المحاسبي المالي في مادته الثالثة "المحاسبة المالية نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشوف (جداول مالية) تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية".

إذن تعتبر المحاسبة المالية العمود الفقري للمحاسبة. هدفها الأساسي هو تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث المالية التاريخية للشركة في شكل قوائم مالية (مثل قائمة الدخل، الميزانية العمومية، وقائمة التدفقات النقدية). هذه القوائم موجهة بشكل أساسي للأطراف الخارجية للمؤسسة، مثل المستثمرين، الدائنين/ المقرضين، الجهات الحكومية والرقابية، المحللين ...

تلتزم المحاسبة المالية بالمعايير المحاسبية الدولية (IFRS) أو المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) لضمان الشفافية والمقارنة بين الشركات.

رابعا: أهداف ومجال تطبيق المحاسبة المالية

1. أهداف المحاسبة المالية وأهميتها:

تهدف المحاسبة المالية إلى حساب نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة حيث يعتبر هدفا تقليديا، بينما تتمثل الأهداف الحديثة في:

- قياس تطور الوضع الاقتصادي للمؤسسة
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة
- تزويد مختلف مصالح المؤسسة بالبيانات الضرورية
- تعريف الغير بالوضعية المالية للمؤسسة

بالنسبة لأهمية المحاسبة المالية فهي تظهر على مستويين:

- **على مستوى المؤسسة:**

حسب المادة التاسعة من القانون التجاري الجزائري «... كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة.....» ويمكن هذا الالزام المؤسسة من:

- معرفة تطور وضعيتها المالية
- تعتبر الدفاتر المحاسبية أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة حدوث نزاع
- إعطاء صورة عن درجة القدرة الاقتصادية والمالية لأطراف أخرى كالشركاء والزبائن ...
- المساهمة في بناء جهاز المعلومات الوطني

- **على مستوى محيط المؤسسة:**

- يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب واجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية.
- تعتبر الدفاتر والوثائق المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد إليها في الحكم ضد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف الخارجية أو حتى الموظفين.

2. مجال تطبيق المحاسبة المالية:

تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية[1]:

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط.

خامسا: الفروض والمبادئ المحاسبية

1. الفروض المحاسبية:

تعتبر الأساس الذي تبنى عليه جميع الممارسات المحاسبية وتُمكن من إعداد قوائم مالية ذات معنى وموثوقية وتتمثل فيما يلي:

1.1. فرض الوحدة المحاسبية: ينص على أن المؤسسة هي كيان مستقل ومنفصل تماما عن أصحابها أو مالكيها وعن أي مؤسسات أخرى .هذا يعني أن السجلات المحاسبية والمعاملات المالية تخص المؤسسة وحدها ولا تختلط بالمعاملات الشخصية للمالكين.

2.1. فرض الاستمرارية: يفترض أن المؤسسة ستستمر في العمليات وتحقق أهدافها في المستقبل المنظور، أي أنها لن تُصفّى أو تتوقف عن العمل قريبا. هذا الفرض يسمح بتسجيل الأصول بالتكلفة التاريخية واستهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي، بدلا من الاضطرار إلى تقييمها بقيمتها التصفوية الفورية.

3.1. فرض الوحدة النقدية: ينص على أن النقود هي الأداة الأساسية لقياس وتسجيل جميع المعاملات المالية، وأن قوتها الشرائية مستقرة نسبيًا ولا تتأثر بالتضخم بشكل كبير لدرجة تتطلب تعديلات مستمرة في التقارير.

4.1. فرض الفترة المحاسبية: يفترض أن حياة المؤسسة الطويلة يمكن تقسيمها إلى فترات زمنية محددة ومنتظمة (مثل شهر، ربع سنة، سنة) لإعداد التقارير المالية. هذا يسمح بتقييم أداء المنشأة بشكل دوري وتوفير معلومات في الوقت المناسب للمستخدمين.

2. المبادئ المحاسبية:

هي قواعد وإرشادات أكثر تفصيلًا وعملية مشتقة من الفروض المحاسبية. تُحدد كيفية تسجيل، قياس، وعرض المعاملات المالية في القوائم المالية لضمان الموثوقية والمقارنة والشفافية. وتتمثل فيما يلي:

[1] لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية – سير الحسابات وتطبيقاتها، طبعات الصفحات الزرقاء الدولية، دار النشر للتعليم والتدريب، الجزائر، 2010، ص 13.

1.2. مبدأ الدورية واستقلالية الدورات: يفترض تقسيم الحياة الاقتصادية للمؤسسة إلى فترات زمنية منتظمة (دورات محاسبية)، لتمكين قياس الأداء والمركز المالي بشكل دوري وقابل للمقارنة.

2.2. محاسبة التعهد: يوجب تسجيل الإيرادات عند تحقيقها والمصروفات عند تكبدها، بغض النظر عن توقيت استلام أو دفع النقدية، مما يوفر قياسا أدق للربحية خلال الفترة.

3.2. استمرارية الاستغلال: يفترض أن المؤسسة ستستمر في عملياتها في المستقبل المنظور، وهو ما يُبرر تقييم الأصول والالتزامات بناءً على استخدامها المستمر لا على قيمتها التصفوية.

4.2. قابلية الفهم: تشير إلى ضرورة عرض المعلومات المالية بوضوح وإيجاز، لتمكين المستخدمين ذوي المعرفة المعقولة من إدراك محتواها واستخدامها بفعالية.

5.2. الدلالة: تقتضي أن تكون المعلومات المالية ذات صلة بقرارات المستخدمين، بحيث تؤثر في توقعاتهم المستقبلية (قيمة تنبؤية) أو تؤكد/تصحح توقعاتهم السابقة (قيمة تأكيدية).

6.2. المصداقية: تلزم بأن تعكس المعلومات المالية بصدق الظواهر الاقتصادية التي تصفها، وأن تكون كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء الجوهرية.

7.2. قابلية المقارنة: تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف في الأداء والمركز المالي بين المؤسسات المختلفة وعبر الفترات الزمنية لنفس المنشأة.

8.2. التكلفة التاريخية: تفيد بتسجيل الأصول والخدمات بقيمة تكلفتها الأصلية عند الاقتناء، مما يوفر أساسا موضوعيا وقابلا للتحقق لقياسها.

9.2. مبدأ عدم المقاصة: ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو جراء اتفاقية/ مثلا المقاصة التي تتم بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والرسم على القيمة المضافة على المبيعات.

10.2. أسبقية الو اقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تؤكد على أهمية تسجيل وعرض المعاملات الاقتصادية وفقا لجوهرها الاقتصادي الحقيقي وواقعها الفعلي، حتى وإن اختلف ذلك عن شكلها القانوني.

إضافة إلى ما سبق، هناك بعض المبادئ البديهية التي تقوم عليها المحاسبة المالية:

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند إليها.
- الحيطة والحذر بعدم المبالغة في النتائج وعدم تسجيل الإيرادات إلا إذا تحققت، وتسجيل النفقات المحتملة الحدوث مع عدم المبالغة في الاحتياطات.

تمارين مقترحة للمحور الأول

تمرين 01:

وضح المرحلة التاريخية التي ينتمي إليها كل حدث حسب المراحل الخمسة التي مرت عليها المحاسبة:

1. استخدام أنظمة ERP (تخطيط موارد المؤسسات) وبرامج المحاسبة السحابية.
2. ظهور الحاجة لتوحيد المعايير المحاسبية دولياً) مثل (IFRS بسبب العولمة.
3. تسجيل المحاصيل الزراعية وعدد الماشية على الألواح الطينية في الحضارات السومرية.
4. نشر الراهب لوكا باشيولي لكتابه الذي شرح فيه نظام القيد المزدوج بشكل تفصيلي.
5. بداية ظهور محاسبة التكاليف كفرع متخصص لمواجهة تعقيدات عمليات الإنتاج الضخم.
6. اعتماد نظام القيد المفرد بشكل رئيسي في الدواوين المالية بالدول الإسلامية لتتبع إيرادات ومصروفات بيت المال.
7. تأسيس معهد ICAEW و AICPA لتنظيم مهنة المحاسبة ووضع معاييرها في أواخر القرن التاسع عشر.
8. استخدام نظام السجلات لتتبع مخزونات الحبوب في صوامع الحكومة المصرية القديمة.
9. المناقشات حول دمج المعايير المحاسبية الأمريكية (GAAP) مع المعايير الدولية.(IFRS)
10. ازدهار التجارة في المدن الإيطالية (مثل البندقية) الذي حفز على تطوير أنظمة محاسبية أكثر تعقيداً.

تمرين 02:

حدد لأي نوع من أنواع المحاسبة تنتمي العبارات التالية:

1. شركة "الأمل" تعد قائمة الدخل السنوية لتقديمها للمستثمرين والبنوك.
2. مدير الإنتاج في مصنع للملابس يطلب تقريراً مفصلاً عن تكلفة إنتاج القميص الواحد لاتخاذ قرار بشأن سعر البيع.
3. وزارة الصحة تعد ميزانية للمبالغ المخصصة لحملة تطعيم جديدة وتتابع صرفها .
4. شركة "النور" تستعين بمحاسب لإعداد إقرار ضريبة الدخل السنوية وتقديمه لمصلحة الضرائب .
5. الرئيس التنفيذي لشركة تقنية يطلب تقريرا داخليا عن أداء الأقسام المختلفة لمساعدته في تخصيص الموارد للسنة القادمة.
6. مؤسسة خيرية تعد تقريرا عن مصادر تمويلها وكيفية إنفاق التبرعات لضمان الشفافية أمام المتبرعين.

تمرين 03:

أكمل الفراغات التالية:

المحاسبة المالية هي الفرع الذي يُعنى بشكل رئيسي بـ ..... والمعاملات المالية التاريخية، بهدف إعداد..... الرئيسية. هذه القوائم تهدف إلى توفير معلومات مالية موثوقة وذات صلة لـ ..... للمؤسسة، مثل المستثمرين والدائنين، لمساعدتهم في اتخاذ قرارات .....تتسم المحاسبة المالية بـ..... للمعايير المحاسبية الموحدة مثل IFRSأو GAAP لضمان.....المعلومات المالية وقابلية ..... بين المؤسسات.

تمرين 04:

أكمل الجدول التالي:

الرقم	العبارة	الفرض/ المبدأ المحاسبي الذي تصفه العبارة
1	مؤسسة تشتري مبنى بمبلغ مليون دينار جزائري، وتسجله بهذا المبلغ في دفاترها حتى بعد مرور سنوات وارتفاع قيمة المبنى في السوق.	
2	تسجيل إيراد خدمة تقديم الاستشارات بمجرد إتمام الخدمة، حتى لو لم يتم تحصيل المبلغ من العميل بعد.	
3	تقوم المؤسسة بإعداد تقاريرها المالية كل ثلاثة أشهر لمراجعة أدائها.	
4	مؤسسة تقوم بتأجير آلة بعقد إيجار طويل الأجل يمنحها كل منافع ومخاطر الملكية، فتسجل الآلة في ميزانيتها كأصل وكأنها تملكها، حتى لو لم يتم نقل الملكية القانونية بعد.	
5	معلومات القوائم المالية واضحة ومختصرة بحيث يمكن لمتخذي القرار فهمها بسهولة.	
6	عند اختيار سياسة محاسبية جديدة، تفضل الإدارة السياسة التي تسمح للمستثمرين بمقارنة أداء المؤسسة بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.	
7	المعلومات المحاسبية المقدمة حول أداء المؤسسة دقيقة، كاملة، وخالية من أي تحيز.	
8	المؤسسة تفترض أنها ستستمر في العمليات ولن يتم تصفيتها في المستقبل القريب.	

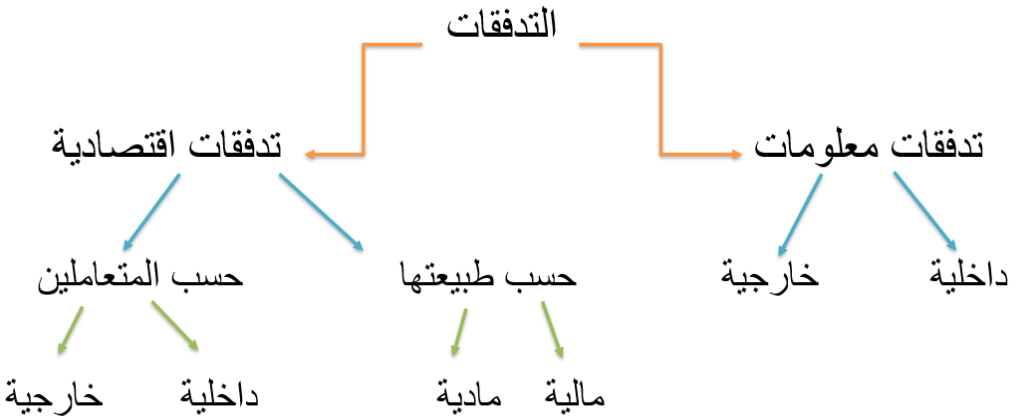
المحور الثاني

مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

أولا: التدفقات و أنواعها

1. تعريف التدفقات:

التدفق عبارة عن حركة معلومات، سلع، خدمات، أموال، تتم بين المؤسسة وأحد متعامليها، أو داخل المؤسسة نفسها.



تصنف التدفقات إلى نوعين:

- **تدفقات معلومات:** هي عبارة عن بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها، من أمثلتها معلومات محاسبية، اقتصادية، قانونية، إحصائية... قد تكون المعلومات **داخلية** تنتقل داخل المؤسسة مثل تبادل المعلومات بين مختلف المصالح، وقد تكون **خارجية** بين المؤسسة والغير مثل تبادل المعلومات بين المؤسسة وموردها كإرسال طلب سلعة.
- **تدفقات اقتصادية:** هي حركة الموارد الاقتصادية، السلع، الخدمات، والأموال، وقد تكون **حسب طبيعتها: مالية** من نقود سائلة أو شيكات وكذلك حركة الديون في حالة الدفع الآجل أو العمليات على الحساب. أو **مادية** من سلع ومواد أولية وخدمات. كما قد تكون **حسب المتعاملين: داخلية** تتم داخل المؤسسة نفسها وبين مختلف مصالحها وورشاتها كتحويل المواد الأولية من المخزن إلى ورشة التصنيع، أو **خارجية** تتم بين المؤسسة والغير كشراء مواد أولية من المورد.

إن الفرق بين تدفقات المعلومات والتدفقات الاقتصادية هو أن الأول لا يحدث أثر مالي لأحد الحسابات المالية للمؤسسة وبالتالي لا تترتب عنه كتابة محاسبية، أما الثاني فيترتب عنه أثر مالي وبالتالي يتطلب تسجيلا محاسبيا معينا.

مثال تطبيقي 01:

قامت المؤسسة X خلال شهر ماي بالعمليات التالية:

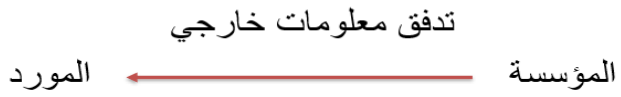
- 05/02 أرسلت المؤسسة بريد إلكتروني إلى المورد من أجل تجهيز طلبية
- 05/05 اشترت على الحساب بضاعة بقيمة 120000 دج
- 05/08 باعت بضاعة بقيمة 20000 دج استلمت المبلغ نقدا

- 05/10 سددت قيمة البضاعة المشتراة بتاريخ 05/05 بشيك بنكي
- 05/15 سددت فاتورة الهاتف قيمتها 4000 دج نقدا

الحل:

يمكن تمثيل عمليات المؤسسة في شكل تدفقات كما يلي:

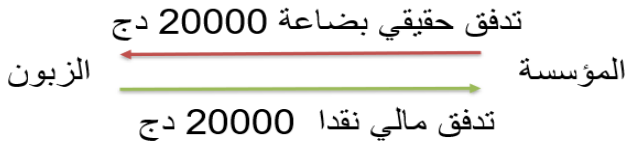
:05/02



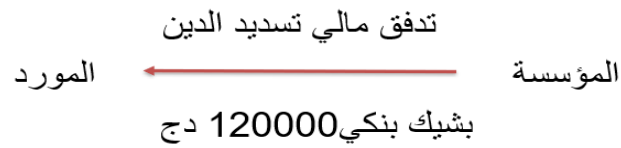
:05/05



:05/08



:05/10



:05/15

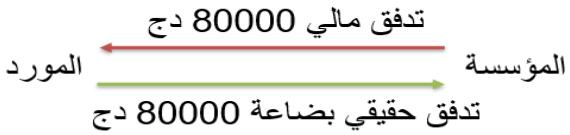


2. تحليل التدفقات الاقتصادية:

- نلاحظ أن هناك تدفقين متساويين في القيمة ومتعاكسين في الاتجاه أحدهما يخرج من المؤسسة باتجاه الغير، والثاني يتجه من الغير إلى داخل المؤسسة.
- نلاحظ أيضا أن لكل تدفق اقتصادي اتجاه وقيمة وتاريخ.
- كل تدفق له نقطة انطلاق تسمى المصدر ونقطة وصول تسمى الاستخدام.

حالة التدفق الخارجي:

06/12 اشترت المؤسسة بضاعة بقيمة 80000 دج تم التسديد نقدا



المصدر: نقطة الانطلاق خروج النقود من الصندوق بقيمة 80000 دج

الاستخدام: الحصول على بضاعة بقيمة 80000 دج

المصدر = الاستخدام

حالة التدفق الداخلي:

12/01 تحويل مواد أولية بقيمة 10000 دج من المخزن إلى ورشة التصنيع



المصدر: مواد أولية في المخزن بقيمة 10000 دج
الاستخدام: استهلاك مواد أولية بقيمة 10000 دج في عملية الإنتاج

ثانيا: الحساب والقيد المزدوج

بتاريخ 06/08 باعت مؤسسة لأحد زبائنها بضاعة بقيمة 7000 دج نقدا.

هذه العملية تمت بين:



محاسبيا هي عملية يشترك فيها طرفان هما البضاعة والصندوق

المصدر: البضاعة نقصت ب 7000 دج

الاستخدام: الصندوق زاد ب 7000 دج

ومنه: حساب البضاعة **دائن**

حساب الصندوق **مدين**

نتيجة:

يسمى كل طرف من أطراف العملية المحاسبية بالحساب:

جانب الاستخدام الذي يزيد يسمى **المدين** جانب المصدر الذي ينقص يسمى **الدائن**

1. تعريف الحساب:

هو جدول ذو جانبين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، يخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به خلال فترة محددة.

هناك أشكال عديدة للحساب من بينها:

الشكل المفصل:

ح/ 512 بنوك الحسابات الجارية

التاريخ	البيـــــــــــــــان	مديـــــن	دائـــــن
	المجمـــــــــــوع		

الشكل المبسط:

ح/ 53 الصندوق

مدين | دائن

2. تسجيل التدفقات في الحساب:

نصت المادة 16 من القانون 07- 11 لمتضمن للنظام المحاسبي المالي على أنه تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن، مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين يساوي المبلغ الدائن، ويجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ.

بتاريخ 08/06 باعت مؤسسة لأحد زبائنها بضاعة بقيمة 7000 دج نقدا

ح/ 30 بضاعة

مدين | دائن

7000

ح/ 53 الصندوق

مدين | دائن

7000

القيد المزدوج يعني تسجيل العملية في شكل معادلة لها طرفين أحدهما مدين والآخر دائن

نتيجة:

كل عملية تجارية تسجل على الأقل في حسابين أي طرفين مختلفين وهذا ما يعبر عنه أن تسجيل العمليات يتم وفق قاعدة القيد المزدوج:

- الحساب الذي هو مصدر التدفق يكون **دائنا**
- الحساب الذي هو استخدام يكون **مدينا**

3. ترصيد الحساب:

بعد تسجيل التدفقات أي عمليات المؤسسة في الحسابات الخاصة بها يتم ترصيد هذه الحسابات حيث أن رصيد الحساب هو الفرق بين طرفه المدين وطرفه الدائن ويحسب كما يلي:

رصيد الحساب = مجموع المبالغ في الجانب المدين – مجموع المبالغ في الجانب الدائن.

- يكون رصيد الحساب **مدينا** لما يكون مجموع الجانب المدين أكبر من مجموع الجانب الدائن
- يكون رصيد الحساب **دائنا** لما يكون مجموع الجانب الدائن أكبر من مجموع الجانب المدين
- يكون الحساب **مرصدا** أي رصيده صفر لما يكون مجموع الجانب الدائن يساوي مجموع الجانب المدين
- نسجل الرصيد في الجانب الأصغر وينسب إلى الجانب الأكبر

ح/ 512 بنوك الحسابات الجارية

التاريخ	البيـــــــــــــــان	مديـــــن	دائـــــن
N/01/09	رصيد مدين لأول الشهر	5000	
N/05/09	شراء مواد أولية لوازم بشيك بنكي		1000
N/07/09	بيع بضاعة بشيك بنكي	3000	
N/16/09	تسديد فاتورة هاتف بشيك بنكي		1000
N/23/09	قبض شيك بنكي من الزبون N	4000	
N /25/09	تحويل مبلغ من الصندوق إلى البنك	2000	
N/30/09	رصيـــــــد مدين		**12000**
	المجمـــــــــوع	14000	14000

مجموع الجانب المدين= 14000

مجموع الجانب الدائن= 2000

الرصيد = 14000– 2000

الرصيد = **12000 رصيد مدين**

مثال تطبيقي 02:

إليك العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة X خلال شهر جانفي:

1- 01/08 تحويل 10000 دج من البنك إلى الصندوق

2-01/10 تسديد غاز وكهرباء 2000 دج نقدا

3- 01/11 شراء بضاعة 5000 دج نقدا

4-01/15 شراء معدات 2000 دج نقدا

5- 01/18 بيع بضاعة 2000 دج نقدا

6- 01/21 تسديد أجور 1000 دج نقدا

المطلوب:

1.بين بمخطط مختلف التدفقات الاقتصادية الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة موضحا الاستخدام والمصدر

2.افتح حساب الصندوق واستخرج رصيده علما أن رصيد الصندوق بداية الشهر كان مدينا بمبلغ 210000 دج

الحل:

01/08 تحويل 10000 دج

البنك ← الصندوق

تدفق مالي

المصدر: تحويل من البنك 10000 دج **دائن**

الاستخدام: دخول أموال إلى الصندوق 10000 دج **مدين**

01/10 تدفق مالي

المؤسسة ← سونلغاز

تدفق حقيقي

المصدر: خروج أموال من الصندوق 2000 دج **دائن**

الاستخدام: الحصول على خدمة الغاز والكهرباء 2000 دج **مدين**

01/11 تدفق مالي

المؤسسة ← موردو المخزونات

تدفق حقيقي

المصدر: خروج أموال من الصندوق 5000 دج **دائن**

الاستخدام: الحصول على بضاعة 5000 دج **مدين**

01/15 تدفق مالي

المؤسسة ← موردو التثبيتات

تدفق حقيقي

المصدر: خروج أموال من الصندوق 2000 دج **دائن**

الاستخدام: الحصول على معدات 2000 دج **مدين**

01/18 تدفق حقيقي

المؤسسة ← الزبون

تدفق مالي

المصدر: بيع بضاعة 2000 دج **دائن**

الاستخدام: دخول أموال في الصندوق 2000 دج **مدين**

01/21 تدفق مالي

المؤسسة ← العمال

تدفق حقيقي

المصدر: خروج أموال من الصندوق 1000 دج **دائن**

الاستخدام: الحصول على خدمة العمل 1000 دج **مدين**

ح/ 53 الصندوق

مدين		دائن	
رصيد أول المدة	210000		2000
	10000		5000
	2000		2000
			1000
		رصيد مدين	**212000**
	222000		222000

4. تحليل أرصدة الحسابات:

عند ترصيد مختلف الحسابات سنجد أن هناك حسابات ذات أرصدة مدينة (ر.م)، وهناك حسابات ذات أرصدة دائنة (ر.د) وهي موضحة في الجدول التالي:

الحسابات ذات الأرصدة المدينة		**الحسابات ذات الأرصدة الدائنة**	
حسابات الاستخدامات الوسيطية	**حسابات الاستخدامات النهائية**	**حسابات المصادر الخارجية**	**حسابات المصادر الداخلية**
تشمل الحسابات التي تمثل ممتلكات المؤسسة مثل الأراضي والبناءات ... حيث تكون قابلة للانعكاس فتكون استخداما لتدفق معين لتصبح مصدرا لتدفق آخر فيما بعد.	هي الحسابات التي تمثل استهلاكات المؤسسة في نشاطها مثل المشتريات المستهلكة من البضائع، الإيجارات ... وهي غير قابلة للانعكاس أي استخداماتها نهائية ولا يمكن أن تصبح مصدرا آخر فيما بعد.	تشمل حسابات رؤوس الأموال المساهم بها في المؤسسة والديون بمختلف أنواعها مثل رأس المال، اقتراضات بنكية، الموردون ... حيث تكون قابلة للانعكاس فتكون مصدرا لتدفق معين لتصبح استخداما لتدفق آخر فيما بعد.	هي المنتوجات التي تحصلت عليها المؤسسة من خلال أدائها لنشاطها مثل المبيعات من البضائع، الخدمات المقدمة ... وهي غير قابلة للانعكاس أي تكون مصدرا لتدفق معين ولا يمكن أن تصبح استخداما لتدفق آخر.

5. الحسابات والنظام المحاسبي المالي SCF:

1.5. تعريف النظام المحاسبي المالي SCF:

مع التوجه نحو الاقتصاد الحر والانفتاح على الأسواق الدولية وظهور الحاجة إلى الشفافية والتوافق مع المعايير الدولية، أصبحت الجزائر بحاجة إلى تحديث نظامها المحاسبي فقامت باستبدال للمخطط المحاسبي الوطني الصادر في 29/ 04/ 1975 بالنظام المحاسبي المالي(SCF - Système Comptable Financier) الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 2010/01/01 بموجب أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25.

من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي المالي:

- المواءمة مع المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS - International Financial Reporting Standards) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية .(IASB) هذا يسهل على الشركات الجزائرية التعامل مع الشركاء الأجانب وجذب الاستثمارات.
- تحسين جودة المعلومات المالية مما يساعد المستثمرين والدائنين والجهات الرقابية على اتخاذ قرارات أفضل.
- تعزيز الشفافية في التقارير المالية للشركات، مما يقلل من الغموض ويزيد من ثقة المتعاملين الاقتصاديين.
- توفير بيانات ومعلومات مالية دقيقة للإدارة، مما يمكنها من التخطيط الفعال والتحكم الجيد في الأداء.
- تمكين الجهات الحكومية والمحللين من إجراء تحليلات اقتصادية ومالية أعمق للشركات والقطاعات المختلفة.

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني بمسك محاسبة مالية، وهو يتضمن معايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها.

2.5. مدونة الحسابات:

هي قائمة تتضمن مجموعة من الحسابات التي تستخدمها المؤسسة حسب هيكلها ونشاطها، حيث يوجد سبع أصناف مقسمة بين نوعين من الحسابات كما يلي:

- **حسابات الميزانية:** يتم عن طريقها إعداد الميزانية وتتضمن خمس أصناف هي:

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال

الصنف 2: حسابات التثبيتات

الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

الصنف 4: حسابات الغير

الصنف 5: الحسابات المالية

- **حسابات التسيير:** يتم عن طريقها تحديد النتيجة وتتضمن صنفين هما:

الصنف 6: حسابات الأعباء

الصنف 7: حسابات المنتوجات

إن كل صنف من الأصناف السابقة به مجموعة من الحسابات يتم ترقيمها كما يلي:

- **الحسابات الرئيسية:** هي حسابات تتكون من رقمين، الرقم الأول يعبر عن الصنف الذي ينتمي إليه الحساب، والرقم الثاني يعبر عن ترتيب الحساب الرئيسي ضمن الصنف.

مثلا: ح/ 10 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها

ح/ 11 الترحيل من جديد

ح/ 12 نتيجة الدورة

- **الحسابات الفرعية:** هي حسابات تتكون من ثلاث أرقام، الرقم الأول يعبر عن الصنف الذي ينتمي إليه الحساب، والرقم الثاني يعبر عن ترتيب الحساب الرئيسي ضمن الصنف، والرقم الثالث يعبر عن ترتيب الحساب الفرعي ضمن الحساب الرئيسي.

مثلا: ح/ 101 رأس مال الشركة

ح/ 103 علاوات مرتبطة برأسمال الشركة

ح/ 104 فارق التقييم

- **الحسابات الجزئية:** هي الحسابات التي تتكون من أربع أرقام، حيث يتفرع الحساب الفرعي إلى حسابات جزئية

مثلا: ح/ 411 الزبائن يمكن أن يتفرع إلى: ح/ 4110 الزبون أمين

ح/ 4111 الزبون كريم

ملاحظة:

نلاحظ وجود فجوات (أرقام غير مستخدمة) في تسلسل الحسابات ضمن مدونة الحسابات SCF وهو تصميم متعمد لعدة أسباب:

- تصمم مدونات الحسابات لتكون مرنة وقابلة للتوسع. يتم ترك بعض الأرقام فارغة عمدا لاستيعاب حسابات جديدة قد تظهر في المستقبل نتيجة لتطورات النشاط الاقتصادي، أو التغيرات في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS)، أو استحداث أنواع جديدة من العمليات المالية.
- الأرقام ليست مجرد تسلسل عددي، بل هي جزء من نظام تصنيف هرمي .كل رقم أو مجموعة أرقام تشير إلى فئة، مجموعة، أو نوع معين من الحسابات. قد تكون بعض الأرقام محفوظة لتصنيفات محددة لم يتم استخدامها بعد بشكل عام، أو لأنها تمثل تصنيفًا فرعيا لا يُطبق على كل أنواع الكيانات.

ثالثا: المستندات المحاسبية

هي الوثائق الأولية التي تثبت وقوع التدفقات المالية والحقيقية في المؤسسة، وتعتبر الأساس لتسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات المحاسبية، تتمثل أهميتها في أنها:

- نقطة البداية لأي عملية تسجيل محاسبي.
- توفر دليلًا ماديًا على حدوث المعاملة، مما يسهل عملية المراجعة والتدقيق.
- تحدد المسؤوليات عن المعاملات المالية.
- تساعد في بناء نظام رقابة داخلية فعال لمنع الأخطاء والاحتيال.
- تعد ضرورية للامتثال للقوانين الضريبية والتجارية، حيث تُطلب عادة كدليل في عمليات التدقيق الضريبي.
- يمكن الرجوع إليها في المستقبل لأي استفسارات أو تحليلات.

1. وثائق إثبات التدفقات الحقيقية:

تعتبر هذه الوثائق مهمة جدا لإثبات التدفقات الحقيقية وتُستخدم لتوثيق المراحل المختلفة لعملية بيع/شراء السلع أو الخدمات وهي:

- **وصل الطلب:** مستند يُصدره المشتري (أو البائع أحيانا ك "أمر بيع") لتأكيد رغبته في شراء سلع أو خدمات معينة. يحدد هذا المستند الكميات، الأسعار، المواصفات، وشروط التسليم والدفع المتفق عليها. وصل الطلب هو تأكيد رسمي للطلب من جانب المشتري للبائع، ويُلزم الطرفين بالشروط المتفق عليها قبل بدء عملية التسليم. هو الخطوة الأولى التي تبدأ بها دورة البيع/الشراء.
- **وصل التسليم:** مستند يُصدره البائع ويُرافق البضاعة عند شحنها أو تسليمها للمشتري. يوضح كمية ونوع السلع التي تم تسليمها فعليا، يُستخدم لإثبات أن البضاعة قد تم تسليمها للمشتري. يوقع المشتري على هذا الوصل عند استلام البضاعة كتأكيد على استلامه السلع المذكورة فيه بحالتها الجيدة.
- **الفاتورة:** مستند يصدره البائع للمشتري لطلب الدفع مقابل السلع أو الخدمات التي تم تقديمها. تفصل فيه الكميات، الأسعار الفردية، المجموع الكلي، الضرائب المطبقة، وشروط الدفع)مثل تاريخ الاستحقاق، وطرق الدفع. الهدف من الفاتورة المطالبة الرسمية بالدفع .تستخدم لتسجيل الإيرادات لدى البائع وتسجيل المصروفات أو الذمم الدائنة لدى المشتري.

2. وثائق إثبات التدفقات المالية:

هي المستندات التي تؤكد وتوثق حركة الأموال (النقدية وما في حكمها) داخل وخارج المؤسسة، وتعتبر ضرورية لتسجيل التدفقات النقدية بدقة في السجلات المحاسبية وتتمثل في:

- **وسائل الدفع الفوري:** هي وثائق تستعمل في الدفع الفوري لتسوية العمليات بين المؤسسة والمتعاملين معها أهمها: الوصل النقدي، الشيك البنكي، الشيك البريدي.
- **وسائل الدفع الآجل:** هي وثائق تستعملها المؤسسة حين القيام بعمليات على الحساب مع الموردين والزبائن وتسمى الأوراق التجارية أهمها: السند لأمر، الكمبيالة (السفتجة) .

ملاحظة:

المستندات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF هي مفهوم واسع يشمل كل وثيقة تثبت حركة أو عملية مالية حدثت في المؤسسة، سواء كانت مصدرها داخليا (مثل كشوف الرواتب، سندات الإدخال والإخراج، تقارير الجرد) أو خارجيا (مثل المستخرجات البنكية، عقود التأمين، التصريحات الجبائية). وقد تم التطرق لأهم المستندات المحاسبية في عملية التسجيل المحاسبي اليومية.

رابعا: مراحل الدورة المحاسبية

الدورة المحاسبية هي مجموعة من الخطوات والإجراءات المحاسبية المتتابعة التي تمر بها البيانات المالية للمؤسسة من بداية تسجيل العمليات المالية حتى إعداد القوائم المالية النهائية. تهدف هذه الدورة إلى تحويل البيانات الخام إلى معلومات مالية مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين، بما في ذلك الإدارة والمستثمرين والمقرضين. وتعتبر الدقة واحدة من أهم العناصر الواجب توافرها في الدورة المحاسبية للحفاظ على تنظيم العملية والحرص على جودة المخرجات النهائية.

تتكون الدورة المحاسبية من ثماني خطوات رئيسية، يتم تنفيذها بالتسلسل في كل فترة مالية:

1. **تحديد وتحليل العمليات المالية** :تبدأ الدورة بتحديد المعاملات ذات الأثر المالي على المؤسسة وتحليلها من المستندات الأصلية (فواتير، إيصالات).
2. **التسجيل في دفتر اليومية** :تسجل كل عملية مالية في دفتر اليومية بشكل زمني، وذلك بتحديد الحساب المدين والحساب الدائن لكل عملية ومبلغها.
3. **الترحيل إلى دفتر الأستاذ** :تنقل القيود من دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ لتجميع العمليات المتعلقة بكل حساب.
4. **إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات** :تعد قائمة بأرصدة جميع الحسابات للتحقق من توازن الأرصدة المدينة والدائنة.
5. **إجراء التسويات الجردية** :تعدل بعض الحسابات لضمان تطبيق مبدأ الاستحقاق ومقابلة الإيرادات بالمصروفات.
6. **إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات** :تعد قائمة جديدة بالأرصدة بعد تطبيق التسويات، وهي الأساس لإعداد القوائم المالية.
7. **إعداد القوائم المالية** :تعد القوائم المالية الرئيسية (قائمة الدخل، الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية) بناءً على ميزان المراجعة بعد التسويات.
8. **إقفال الحسابات وإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال** :ترصد(تصفر)حسابات الإيرادات والمصروفات (الحسابات المؤقتة) استعدادا للفترة الجديدة، ويعد ميزان مراجعة للحسابات الدائمة فقط.



تمارين مقترحة للمحور الثاني

تمرين 01: وضح نوع التدفقات في الجدول التالي:

العمليات	تدفق معلومات	تدفق حقيقي	تدفق مالي	تدفق داخلي	تدفق خارجي
شراء المؤسسة لبضاعة بمبلغ 40000 دج					
تسديد مبلغ الضرائب بمبلغ 6800 دج					
صيانة حاسوب تملكه المؤسسة بمبلغ 5600دج					
استلام المؤسسة قائمة أسعار البضائع من المورد					
تحويل مواد أولية ولوازم من المخزن إلى ورشة التصنيع					
قبض المؤسسة لمبلغ 14000 دج من الزبون					
استلام منتجات تامة الصنع من الورشة وإدخالها للمخزن					
توزيع تعليمات المدير على الموظفين بالمؤسسة					

تمرين 02: إليك بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة X خلال شهر ماي 2022:

- 05/01 إرسال طلبية للمورد A من أجل شراء بضاعة.
- 05/03 شراء معدات نقل بقيمة 1500000 دج نقدا، فاتورة رقم 022/111.
- 05/06 وصول البضاعة المشتراة من المورد A بقيمة 40000 دج، تم التسديد بشيك بنكي، فاتورة رقم 022/112.
- 05/10 تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بمبلغ 80000 دج نقدا، فاتورة رقم 022/60.
- 05/15 باعت المؤسسة بضاعة إلى الزبون B بمبلغ 12000 دج نقدا، فاتورة رقم 022/44.
- 05/20 شراء بضاعة من المورد N على الحساب بقيمة 5000 دج، فاتورة رقم 022/113.

- 05/25 سددت المؤسسة للمورد N قيمة البضاعة المشتراة بتاريخ 05/20 بشيك بنكي.
- 05/30 دفع أجور العمال بمبلغ 600000 دج بشيك بريدي.

المطلوب:

بين بمخطط مختلف التدفقات الاقتصادية حسب طبيعتها الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة موضحا الاستخدام والمصدر.

تمرين 03: إليك العلميات التالية التي قامت بها المؤسسة X خلال شهر جوان 2022:

- 06/04 شراء معدات مكتب بمبلغ 70000 دج نقدا، فاتورة رقم 022/124.
- 06/06 سحب مبلغ 10000 دج من الحساب البنكي وتحويله إلى الصندوق.
- 06/09 شراء بضاعة بقيمة 30000 دج بشيك بنكي، فاتورة رقم 022/133.
- 06/12 سدد أحد الزبائن ديونه اتجاه المؤسسة المقدرة ب 25300 دج نقدا.
- 06/15 سددت المؤسسة جزءا من ديونها تجاه الموردين عن طريق الصندوق بمبلغ 15000 دج.

المطلوب:

1. بين بمخطط مختلف التدفقات الاقتصادية الخاصة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة موضحا الاستخدام والمصدر.
2. افتح حساب الصندوق واستخرج رصيده علما أن رصيد الصندوق بداية الشهر كان مدينا بمبلغ 210000 دج.

تمرين 04:

إليك حساب البنك الخاص بالمؤسسة X خلال شهر سبتمبرN:

التاريخ	البيـــــان	مديـن	دائـن
N/09/01	رصيد مدين لأول الشهر	/	81000
N/09/05	شراء لوازم بشيك بنكي	35000	/
N/09/07	بيع بضاعة بشيك بنكي	40000	/
N/09/16	تسديد فاتورة هاتف بشيك بنكي	/	60000
N/09/23	قبض شيك بنكي من الزبون N	/	15000
N/09/25	تسديد للمورد T نقـــدا	25000	/
N/09/30	رصيـد دائـن	**56000**	/
/	المجمـــوع	156000	156000

المطلوب:

1- حدد الأخطاء الواردة في حساب البنك.

2- أعـد تشكيل حساب البنك بشكل صحيح محددا الرصيد في نهاية الشهر.

تمرين 05:

- قررت المؤسسة بيع بضاعة نقدا بقيمة 5000 دج بتاريخ N /01/15، اشترت معدات مكتب بمبلغ 2500دج عن طريق الصندوق بتاريخ N/01/22، قبضت مبلغا لخدمات قدمتها للمتعامل كريم قدره 1500 دج وذلك في N/01/23.

المطلوب: فتح حساب الصندوق مع ترصيده.

- في 03/07 قام تاجر بشراء بضاعة على الحساب بقيمة 7000 دج، في 03/08 شراء مواد ولوازم على الحساب بقيمة 3000 دج.

المطلوب: فتح حساب الموردون مع ترصيده.

تمرين 06:

في N /06/01 بدأ تاجر نشاطه برأس مال قدره 5000 دج، حيث وضع 2000 دج في الصندوق و3000 دج بالبنك وقام بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة بقيمة 100دج على الحساب. 2. شراء آلة بقيمة 150 دج نقدا. 3. تحويل مبلغ 200 دج من البنك إلى الصندوق. 4. شراء بضاعة بقيمة 300 دج بشيك بنكي. 5. تسديد قيمة مشتريات العملية 1 نقدا. 6. بيع بضاعة بقيمة 250 دج نقدا. 7. بيع بضاعة بقيمة 100 دج على الحساب. 8. قبض قيمة البضاعة المباعة في العملية 7 بشيك بنكي. 9. شراء مواد أولية بقيمة 80 دج على الحساب. 10. شراء آلة بقيمة 240دج بشيك بنكي. 11. تسديد قيمة المشتريات التي تمت في العملية 09 بشيك بنكي.

المطلوب:

إعداد حسابات البنك، الصندوق، الزبائن، الموردون، مع ترصيدها.

المحور الثالث

الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

أولا: الدفاتر المحاسبية

تعتبر الدفاتر المحاسبية سجلات منظمة ودقيقة تستخدم لتسجيل كافة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة بشكل تسلسلي ومنهجي، وقد بين القانون التجاري الجزائري في المواد من 9 إلى 18 إلزامية كل شخص طبيعي أو معنوي يكتسب صفة التاجر بمسكها، كما حدد القانون الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها، ونص على وجوب الاحتفاظ بها ووثائقها الثبوتية (فواتير، سندات...)لمدة عشر سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ اقفال كل سنة مالية.

1. دفتر اليومية:

هو دفتر قانوني تسجل فيه المؤسسة العمليات المالية في شطب قيود محاسبية حسب التسلسل الزمني لها وذلك وفقا لمبدأ القيد المزدوج دون ترك بياض أو شطب. يتضمن القيد المحاسبي ما يلي:

- تاريخ العملية
- أرقام وأسماء الحسابات المدينة والدائنة
- المبالغ المدينة والدائنة
- شرح بسيط للعملية حسب الوثيقة المحاسبية

يأخذ التسجيل في اليومية الشكل التالي:

ر. ح المدين		تاريخ العملية اسم الحساب المدين اسم الحساب الدائن شرح بسيط للعملية	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
	ر. ح الدائن			

في نهاية دفتر اليومية يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

تتمثل أنواع القيد المحاسبي في نوعين هما:

- **القيد المحاسبي البسيط:** يتكون من حسابين فقط أحدهما مدين والآخر دائن

: يومية المؤسسة"س" لشهر أكتوبر الصفحة .../...

211		/10/10 أراضي	10000	
	512	بنك اقتناء أرض بشيك رقم86454		10000

- **القيد المحاسبي المركب:** يتضمن أكثر من حساب في أحد الطرفين أو في كليهما

يومية المؤسسة لشهر سبتمبر الصفحة رقم.../...

		09/01		
411		العملاء	3000	
512		البنك	1000	
	700	مبيعات بضاعة		4000
		فاتورة بيع رقم...و شيك رقم...		

مثال تطبيقي01:

بتاريخ 1/1 N/كانت أرصدة أول المدة للمؤسسة تحتوي على العناصر التالية:

بضاعة 20000 دج البنوك الحسابات الجارية 80000 دج الصندوق 30000 دج

رأس المال 100000 دج موردو المخزونات والخدمات 30000 دج

وقامت المؤسسة خلال نفس الشهر بالعمليات التالية:

1/10 تحويل مبلغ 5000 دج من البنك إلى الصندوق

1/12 شراء بضاعة على الحساب بقيمة 2000 دج، تم تحرير الفاتورة فقط

1/15 تسديد مصاريف إيجار بقيمة 1000 دج نقدا

1/20 تم التسديد للمورد نقدا مبلغ 8000 دج

المطلوب: سجل العمليات في دفتر اليومية

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		01/01		
30		بضاعة	20000	
512		البنوك الحسابات الجارية	80000	
53	101	الصندوق	30000	100000
	401	رأس المال		30000
		موردو المخزونات والخدمات		
		تسجيل القيد الافتتاحي		

53		1/10 الصندوق	5000	
	512	البنوك الحسابات الجارية		5000
		تحويل من البنك إلى الصندوق		
380		1/12 مشتريات بضاعة	2000	
	401	موردو المخزونات والخدمات		2000
		شراء بضاعة على الحساب		
613		1/15 إيجارات	1000	
	53	الصندوق		1000
		تسديد إيجارات نقدا		
401		1/20 موردو المخزونات والخدمات	8000	
	53	الصندوق		8000
		تسديد للمورد نقدا		
		المجموع	146000	146000

2. الدفتر الكبير:

هو دفتر يتضمن مجموع الحسابات المستعملة من طرف المؤسسة، حيث بعد تسجيل العمليات في دفتر اليومية ترحل القيود سواء كانت بسيطة أو مركبة إلى الدفتر الكبير ويسمى أيضا دفتر الأستاذ. تفتح هذه الحسابات في بداية السنة وتغلق في نهاية السنة مع استخراج الأرصدة المحاسبية.

إن شكل دفتر الأستاذ هو نفس الشكل الذي تم دراسته في الحساب.

مدين	رقم الحساب/اسم الحساب	دائن
المجموع		المجموع

مثال تطبيقي 02:

من خلال معطيات المثال التطبيقي 01 رحل القيود السابقة المسجلة في دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير.

الحل:

مدين	ح/ 30 بضاعة	دائن
رصيد أول المدة 20000		
		رصيد مدين 20000
20000		20000

مدين	ح/ 512 البنوك الحسابات الجارية	دائن
رصيد أول المدة 80000		5000
		رصيد مدين 75000
80000		80000

مدين	ح/ 380 مشتريات بضاعة	دائن
2000		
		رصيد مدين 2000
2000		2000

مدين	ح/ 53 الصندوق	دائن
رصيد أول المدة 30000		1000
5000		8000
		رصيد مدين 26000
35000		35000

مدين	ح/ 613 إيجارات	دائن
1000		
		رصيد مدين 1000
1000		1000

مدين	ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات	دائن
8000		رصيد أول المدة 30000
		2000
رصيد دائن 24000		
32000		32000

مدين	ح/ 101 رأس المال	دائن
		رصيد أول المدة 100000
رصيد دائن 100000		
100000		100000

3. ميزان المراجعة:

هو وثيقة محاسبية تجمع كل الحسابات المفتوحة في الدفتر الكبير مرتبة حسب المجموعة التي ينتمي إليها الحساب. يعتبر ميزان المراجعة أداة للرقابة، ويهدف إلى التأكد من صحة المعلومات والحسابات حيث يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء سواء في دفتر اليومية أو عند الترحيل إلى الدفتر الكبير.

يتم إعداد ميزان المراجعة على مرحلتين:

- **ميزان المراجعة قبل الجرد:** يتم إعداده بناء على الأرصدة الموجودة في الحسابات قبل إجراء أي تسويات أو تعديلات أي بمجرد الانتهاء من التسجيل في دفتر اليومية والترحيل إلى الدفتر الكبير يتم إعداده.
- **ميزان المراجعة بعد الجرد:** تم إعداده بعد إجراء جميع قيود الجرد والتسويات اللازمة في نهاية السنة، يشمل جميع العمليات المحاسبية التي تمت خلال الفترة، بما في ذلك قيود التسوية مثل الإهتلاكات، المؤونات، خسائر القيم .... يعتبر ميزان المراجعة بعد الجرد الأكثر دقة لأنه يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بعد التسويات.

ترتب الحسابات عند إعداد ميزان المراجعة من الصنف الأول إلى الصنف السابع ويأخذ الشكل التالي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ		الارصدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
1x					
2x					
3x					
4x					
5x					
6x					
7x					
المجموع		xxx	xxx	xxx	Xxx

عند الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة يجب أن يكون:

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

مثال تطبيقي 03:

قم بإعداد ميزان المراجعة بناءا على الدفتر الكبير في المثال التطبيقي 02.

الحل:

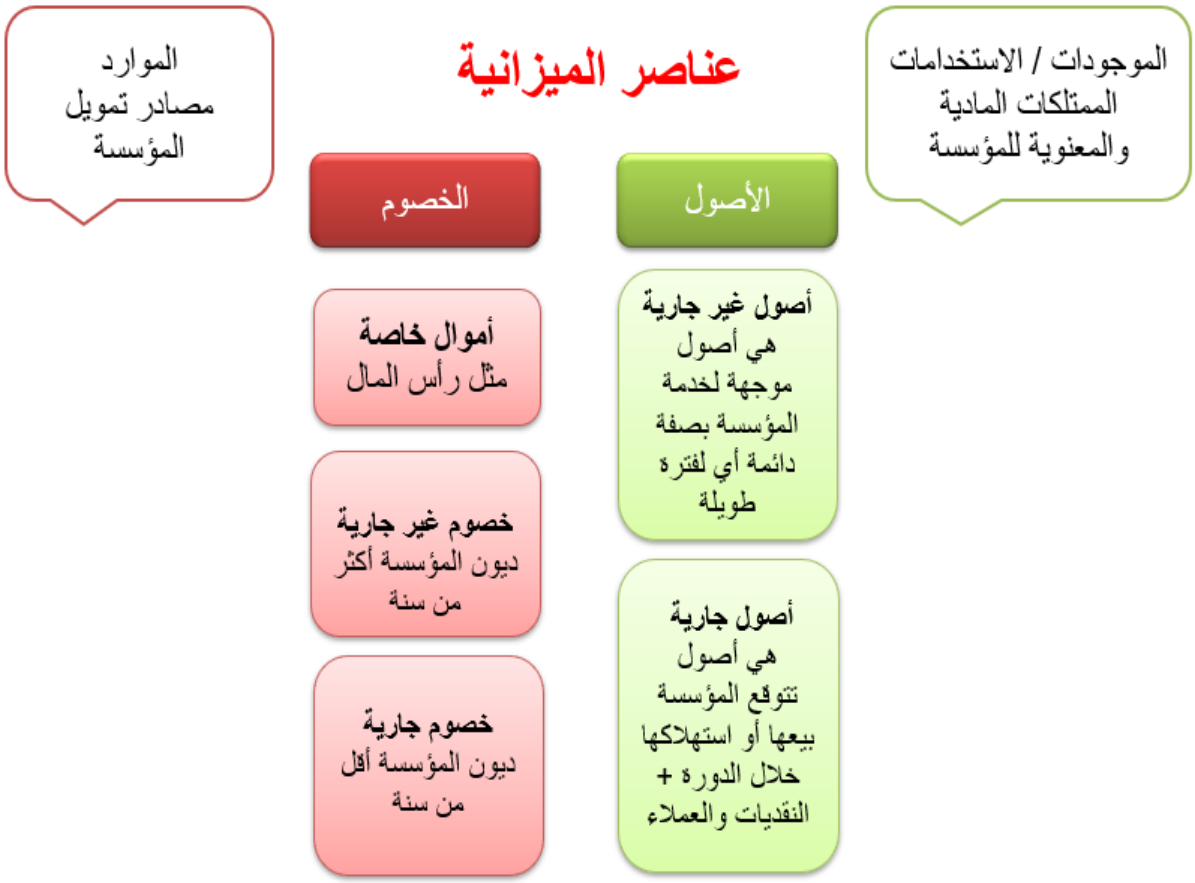
الرقم	الحساب	المبالغ		الأرصده	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	رأس المال	-	100000	-	100000
30	بضاعة	20000	-	20000	-
380	مشتريات بضاعة	2000	-	2000	-
401	موردو المخزونات والخدمات	8000	32000	-	24000
512	البنوك الحسابات الجارية	80000	5000	75000	-
53	الصندوق	35000	9000	26000	-
613	إيجارات	1000	-	1000	-
	المجموع	146000	146000	124000	124000

ثانيا: الكشوف المالية

تعرف الكشوف المالية أيضا بالقوائم المالية وهي ملخصات منظمة وموحدة للبيانات المالية للمؤسسة عن فترة زمنية محددة، يتم إعدادها وفق قواعد وأسس مالية ومحاسبية معينة، وهي تعتبر الأداة الرئيسية التي تبين صحة وسلامة وأداء المؤسسة المالي. ومن بين الكشوف المالية الأكثر استخداما الميزانية وجدول النتائج[1].

1. الميزانية:

الميزانية هي صورة لوضعية المؤسسة في تاريخ معين تظهر الذمة المالية للمؤسسة، وهي عبارة عن جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين، يظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة، وبالجانب الأيسر خصومها. في أي لحظة فإن مجموع جانب الأصول من الميزانية يساوي مجموع جانب الخصوم.



ويكون شكل الميزانية كما يلي:

[1] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، طبعات الصفحات الزرقاء الدولية، دار النشر للتعليم والتدريب، الجزائر، 2012، ص 64.

رقم الحساب	الأصول	المبلغ	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
	أصول غير جارية			أموال خاصة	
				خصوم غير جارية	
	أصول جارية				
	المجموع العام للأصول			المجموع العام للخصوم	

في بداية حياة المؤسسة أو بداية كل دورة تسمى ميزانية افتتاحية وتسمى ميزانية ختامية في نهاية الدورة:

- **الميزانية الافتتاحية:** تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية الدورة المالية أو بتاريخ تكوينها.
- **الميزانية الختامية:** تتكون من أرصدة ميزان المراجعة وتعد في نهاية الدورة المالية وبها تظهر النتيجة.

حساب نتيجة الدورة المالية

في بداية الدورة : الأصول = الخصوم

في نهاية الدورة نجد حالتين:

الأصول أكبر من الخصوم ← ربح

الأصول أقل من الخصوم ← خسارة

نتيجة الدورة = الأصول – الخصوم

(+) ربح

(-) خسارة

ملاحظة:

- الدورة المالية هي فترة زمنية تساوي 12 شهرا.
- الميزانية الافتتاحية لا تظهر بها نتيجة الدورة لأن الأصول = الخصوم.
- النتيجة تظهر في الميزانية الختامية.

- تسجل النتيجة في حساب نتيجة الدورة في الأموال الخاصة موجبة في حالة الربح أو إشارة سالبة في حالة الخسارة.
- الحسابات التي تظهر في الميزانية من الصنف1 إلى الصنف 5 وهي موضحة كما يلي:

الميزانية بتاريخ	
الأصول	**الخصوم**
أصول غيرالجارية - تثبيتات معنوية (حـ/20برمجيات المعلوماتية وما شابهها . - تثبيتات مادية حـ/ 21 (أراضي، بناءات، م وأدوات...) - تثبيتات مالية حـ/26 و حـ/27 **أصول جارية** - مخزونات حـ/30الى غاية حـ/37(بضاعة ، مواد أولية ...منتجات تامة الصنع.) - حقوق الزبائنحـ/41 - سندات التوظيف حـ/50 المتاحات حـ/512 بنك ,حـ/ 53 الصندوق	**الأموال الخاصة** - رأس المالحـ/101 - احتياطاتحـ/106 - نتيجة الدورة حـ/12(ربح أو خسارة) **خصوم غير جارية** إقتراضات. حـ/16،حـ/17 **خصوم جارية** - موردون حـ/401حـ/,404 (موردو المخزون، موردو التثبيتات) - ديون قصيرة الأجل أخرى - الخزينة السالبة
مجموع الأصول	**مجموع الخصوم**

الممتلكات أو الموارد

الالتزمات أو ممتلكات الغير

مثال تطبيقي04:

1/ تأسست مؤسسة تجارية بتاريخ N /10/10 ، حيث بدأ صاحبها نشاطها برأسمال قدره 150000 دج تم توزيعه كالتالي: أراضي 50000 دج ، بناءات 40000 دج مخزونات بضائع 20000 دج، الصندوق 40000 دج

وتحصلت على قرض بنكي قدره 20000 دج تم وضع نصفه في الصندوق والنصف الآخر في حساب بنكي باسم المؤسسة.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة

2 / لنفترض أن أصول وخصوم المؤسسة كانت بتاريخ N /12/31 كما يلي:

مباني 40000،معدات صناعية 6000 ،شاحنة 10000 ،بضاعة 12000 ،زبائن 2000،بنك 8000، موردون 5000 ، أموال خاصة 50000

المطلوب: إعداد الميزانية الختامية وحساب نتيجة الدورة

الحل:

الميزانية الافتتاحية N/10/10

الرقم	الأصول	المبلغ	الرقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير جارية			**أموال خاصة**	
211	أراضي	50000	101	رأس المال	150000
213	بناءات	40000			
				خصوم غير جارية	
	أصول جارية		164	اقتراضات مصرفية	20000
30	بضاعة	20000			
512	البنوك الحسابات الجارية	10000		**خصوم جارية**	
53	الصندوق	50000			
	المجموع	170000		المجموع	170000

الميزانية الختامية N /12/31

الرقم	الأصول	المبلغ	الرقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير جارية			**أموال خاصة**	
213	بناءات	40000	101	رأس المال	50000
215	معدات وأدوات	6000	120	**نتيجة الدورة**	**23000**
218	معدات نقل	10000		**خصوم غير جارية**	
	أصول جارية			**خصوم جارية**	
30	بضاعة	12000	401	موردو المخزونات والخدمات	5000
401	زبائن	2000			
512	البنوك الحسابات الجارية	8000			
	المجموع	78000		المجموع	78000

مجموع الأصول = 78000

مجموع الخصوم = 55000

نتيجة الدورة = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

= 78000 - 55000

نتيجة الدورة = 23000 + ربح

2. جدول حساب النتائج:

يعتبر جدول حساب النتائج من الكشوف المالية المهمة التي تعدها المؤسسة في نهاية السنة المالية، يتمثل هدفه في قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات الخزينة اعتمادا على الموارد الموجودة.

يعرف جدول حساب النتائج بأنه كشف يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، يظهر حساب النتائج النتيجة الصافية للدورة المالية سواء بالربح أو الخسارة.

من خلال حساب النتائج يتم عرض مختلف أعباء المؤسسة إما حسب وظيفتها (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، تكاليف إدارية...)، أو حسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية، نفقات ....) وسنقتصر في دراستنا على حساب النتائج حسب الطبيعة.

يتضمن جدول حساب النتائج حسب الطبيعة عرضا للأعباء والإيرادات حسب طبيعتها، وأهم ما يتضمنه من عناصر حسب النظام لمحاسبي المالي الجزائري ما يلي:

2-1- القيمة المضافة: هي الثروة الإضافية التي تكونها المؤسسة بعد إنقاص ما استهلكته من المؤسسات الأخرى، إذن هي الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاكها.

القيمة المضافة = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية

2-2- إجمالي فائض الاستغلال: هو الموارد التي تحصل عليها المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي للاستغلال الذي تقوم به.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة – (ح/ 63 أعباء المستخدمين + ح/ 64 الضرائب والرسوم)

2-3- النتيجة العملياتية: هي نتيجة مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة تجارية وإنتاجية مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى مثل التنازل عن التثبيتات المعنوية أو المادية، خسائر مع الزبائن المشكوك فيهم، القيم المنقولة للتوظيف.

النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الاستغلال + ح/75 المنتوجات العملياتية الأخرى – ح/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى – ح/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة + ح/ 78 الاسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات

2-4- النتيجة المالية: هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة مثل التنازل عن أصول مالية، تسديد فوائد القروض.

النتيجة المالية = ح/ 76 المنتوجات المالية – ح/ 66 الأعباء المالية

2-5- النتيجة العادية قبل الضرائب: هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم الضرائب منها.

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

2-6- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب منها.

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – الضرائب الواجبة الدفع

الضرائب الواجبة الدفع = النتيجة العادية * معدل الضريبة

2-7- النتيجة الغيرعادية: هي نتيجة الأنشطة الاستثنائية والغير متكررة التي تقوم بها المؤسسة مثل حدوث كوارث غير متوقعة.

النتيجة الغيرعادية = ح/ 77 المنتوجات الغيرعادية – ح/ 67 الأعباء الغيرعادية

2-8- النتيجة الصافية للسنة المالية: تكون إما ربحا أو خسارة.

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة الغيرعادية

ويكون شكل حساب النتائج حسب الطبيعة كما يلي:

البيان	السنة N-1	السنة N
المبيعات والمنتوجات الملحقة الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية الخدمات الخارجية الأخرى		
2- استهلاك السنة المالية		
3- القيمة المضافة للاستغلال		
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
4- إجمالي فائض الاستغلال		
المنتوجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى		

مخصصات الاهنلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
5- النتيجة العملياتية		
المنتوجات المالية الأعباء المالية		
6- النتيجة المالية		
7- النتيجة العادية قبل الضرائب		
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية		
مجموع منتوجات الأنشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
عناصر غير عادية – منتوجات عناصر غير عادية – أعباء		
9- النتيجة غير العادية		
10- النتيجة الصافية للسنة المالية		

مثال تطبيقي05:

إكمال جدول حسابات النتائج التالي:

البيان	السنة N-1
المبيعات والمنتوجات الملحقة	1500000
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	300000
الإنتاج المثبت	100000
إعانات الاستغلال	100000
1- إنتاج السنة المالية	2000000
المشتريات المستهلكة	600000
الخدمات الخارجية	200000
الخدمات الخارجية الأخرى	/
2- استهلاك السنة المالية	800000
3- القيمة المضافة للاستغلال	1200000
أعباء المستخدمين	450000
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	150000
4- إجمالي فائض الاستغلال	600000

المنتوجات العملياتية الأخرى	200000
الأعباء العملياتية الأخرى	50000
مخصصات الاهنلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	300000
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	50000
5- النتيجة العملياتية	**500000**
المنتوجات المالية	175000
الأعباء المالية	75000
6- النتيجة المالية	**100000**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	**600000**
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية	114000
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية	/
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	2425000
مجموع أعباء الأنشطة العادية	1939000
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**486000**
عناصر غير عادية – منتوجات	/
عناصر غير عادية – أعباء	/
9- النتيجة غير العادية	/
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	**486000**

نسبة الضريبة على الأرباح 19% = 600000 X 19% = 114000

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = 600000 ـ 114000 = 486000

تمارين مقترحة للمحور الثالث

تمرين 01:

بتاريخ 2020/1/1 كان لدى المؤسسة العناصر التالية:

رأس المال 55000 دج بضاعة 30000 دج بنك 25000 دج

وخلال نفس الشهر قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

01/08 شراء معدات نقل ب 1500000 دج تم التسديد بشيك بنكي

01/12 شراء بضاعة على الحساب بقيمة 14000 دج وقد تم استلام الفاتورة فقط

01/16 اقترضت من البنك مبلغ 100000 دج وضعته بالصندوق

01/19 شراء معدات وأدوات على الحساب بقيمة 8000 دج

01/20 شراء مواد أولية ولوازم بمبلغ 20000 دج ربع القيمة على الحساب والباقي بشيك بنكي ونقدا بالتساوي وقد تم استلام الفاتورة فقط

المطلوب:

1. تسجيل العمليات في دفتر اليومية
2. الترحيل من اليومية إلى الدفتر الكبير

تمرين02:

في N/01/01 كانت الميزانية الافتتاحية للمؤسسة تتكون من العناصر التالية:

مباني 10000 دج معدات صناعية 5000 دج بضاعة 40000 دج مواد أولية ولوازم 2000 دج زبائن 8000 دج

البنك 35000 دج رأس المال 90000 دج موردو المخزونات والخدمات 10000 دج

وخلال السنة(N) قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة 5000دج بشيك بنكي و10000دج على الحساب ودخولها للمخازن.
2. سددت المصاريف التالية بشيك بنكي: كهرباء وغاز 1000 دج، إيجارات 500 دج، صيانة 1500 دج.
3. بيع بضاعة 20000دج بشيك بنكي و10000دج على الحساب.
4. سددت 10000دج إلى موردي المخزونات والخدمات بشيك بنكي.
5. تحصلت على 5000دج نقدا من الزبائن.
6. شراء معدات صناعية ب 2000دج نقدا.
7. سددت المصاريف التالية بشيك بنكي: أجور عمال 500 دج، تأمين 1500 دج.
8. أرسلت المؤسسة إلى أحد مورديها طلبية بضائع بقيمة 28000 دج على أن يتم التسديد نقدا.
9. تحصلت على قرض من مؤسسة إقراض 10000دج بشيك.
10. سددت 5000دج بشيك إلى موردي المخزون.
11. شراء مواد أولية 2000 دج على الحساب ودخولها للمخازن.
12. تسديد 1000دج بشيك إلى موردي المخزنات والخدمات.

المطلوب:

1. تسجيل العمليات في دفتر اليومية
2. الترحيل من دفتر اليومية إلى الدفتر الكبير
3. إعداد ميزان المراجعة في N/12/31

تمرين03:

اتفق ثلاث أشخاص بتاريخ N/01/10 على تأسيس مؤسسة تجارية لبيع قطع الغيار وكانت مساهماتهم كما يلي:

الشريك 01: مبنى متمثل في محل تجاري 500000 دج، مساهمة نقدية قدرها 300000 دج

الشريك 02: مخزون بضاعة 1000000 دج، مساهمة نقدية قدرها 200000 دج

الشريك 03: قدم 1600000دج

بعد تأسيس المؤسسة تم شراء ما يلي: معدات مكتبية 500000 دج، قطع غيار 100000 دج، الباقي تم وضعه في حساب بنكي.

المطلوب:

إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة.

تمرين 04:

تاجر بحوزته قيمة 500000 دج موضوعة بالبنك قام بتأسيس مؤسسة، لم يكن المبلغ كافيا فقام باقتراض مبلغ 200000 دج وضعه في الصندوق.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية

قام التاجر بشراء محل تجاري 300000 دج، معدات مكتب 40000 دج، بضاعة 150000 ، بشيك بنكي

المطلوب:

إعداد الميزانية الافتتاحية من جديد ثم سجل القيد الافتتاحي.

تمرين 05:

بتاريخ N /01/01 كانت عناصر ميزانية مؤسسة كما يلي:

أموال خاصة ؟؟؟ منشآت تقنية 4000 دج، معدات نقل 13000 دج، اقتراضات مصرفية 20000 دج، الحساب البنكي 75000 دج، الزبائن 25000 دج، موردو المخزونات والخدمات 41000 دج، بضاعة 144000 دج، مباني 50000دج

في N/12/31 أصبح رصيد الاقتراضات البنكية 70000 دج، مورودو المخزونات والخدمات 60000 دج، الحساب البنكي 5000 دج مع بقاء العناصر الأخرى على حالها.

المطلوب:

1. حساب الأموال الخاصة.
2. . إعداد الميزانية الافتتاحية.
3. 3. إعداد الميزانية الختامية مع حساب نتيجة الدورة.

تمرين 06:

من حساب النتائج استخرجنا المعلومات التالية:

- القيمة المضافة للاستغلال = 700000
- إنتاج السنة المالية = 1500000
- المنتوجات العملياتية الأخرى = 90000
- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات = 30000
- المنتوجات المالية = 65000
- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات = 150000
- أعباء المستخدمين = 120000
- الأعباء العملياتية الأخرى = 50000
- الأعباء المالية = 45000

المطلوب:

حساب ما يلي:

- استهلاك السنة المالية
- إجمالي فائض الاستغلال
- النتيجة العملياتية
- النتيجة المالية
- النتيجة العادية قبل الضرائب

تمرين07: أكمل جدول حسابات النتائج التالي:

البيان	السنة N-1
المبيعات والمنتوجات الملحقة	؟؟؟
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	50000-
الإنتاج المثبت	/
إعانات الاستغلال	/
1- إنتاج السنة المالية	**6950000**
المشتريات المستهلكة	؟؟؟
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	250000
2- استهلاك السنة المالية	؟؟؟
3- القيمة المضافة للاستغلال	**3500000**
أعباء المستخدمين	2100000
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	210000
4- إجمالي فائض الاستغلال	؟؟؟
المنتوجات العملياتية الأخرى	75000
الأعباء العملياتية الأخرى	62000
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	450000
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	21000

5- النتيجة العملياتية	؟؟؟
المنتوجات المالية	42000
الأعباء المالية	؟؟؟
6- النتيجة المالية	**32000-**
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	؟؟؟
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية 19%	؟؟؟
الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج العادية	/
مجموع منتوجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	؟؟؟
عناصر غير عادية – منتوجات	/
عناصر غير عادية – أعباء	/
9- النتيجة غير العادية	/
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	؟؟؟

المحور الرابع

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

إن عملية محاسبة تأسيس المؤسسة (أو الشركة) هي العملية المحاسبية التي تسجل وتوثق جميع العمليات المالية المتعلقة بإنشاء وتكوين الكيان الاقتصادي حتى يصبح جاهزا لمباشرة نشاطه الرئيسي.

تظهر أهمية محاسبة تأسيس المؤسسة في:

- تحديد وتسجيل رأس مال المؤسسة (سواء كان نقدا أو عينيا).
- توثيق المصاريف الأولية الخاصة بعملية التأسيس.
- تحديد التكلفة الإجمالية للتأسيس.
- تشكل القيود الأساس لإعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة في تاريخ بدء نشاطها.
- تعد هذه التسجيلات ضرورية للامتثال للمتطلبات القانونية والضريبية الخاصة بتأسيس الشركات.

تمثل حسابات رؤوس الأموال(الصنف الأول في مدونة الحسابات) عناصر تمويل وتوسيع نشاط للمؤسسة وتعرف بأنها الرصيد المتبقي من أصول المؤسسة بعد إخراج خصومها المتداولة، تتزايد حسابات رؤوس الأموال في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين، أرصدة حسابات الصنف الأول عادة دائنة، وتظهر في الجانب الأيسر للميزانية (الخصوم).

تشمل حسابات رؤوس الأموال الرئيسية ما يلي:

10- رأس المال والاحتياطات وما يماثلها.

11- الترحيل من جديد

12- نتيجة الدورة

13- المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

15- مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية

16- القروض والديون المماثلة

17- الديون المرتبطة بالمساهمات

18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة

الحسابات الرئيسية التي سيتم دراستها هي:

ح/ 10 رأس المال الاحتياطات وما يشابهها

ح/ 11 الترحيل من جديد] **يدرسان في المحور الخامس**

ح/ 12 نتيجة السنة المالية]

بالنسبة لعملية تأسيس مؤسسة سنتطرق للحساب:

ح/ 10 رأس المال الاحتياطات وما يشابهها

يمثل المبالغ المقدمة لتأسيس الشركة سواء من المستغل الفردي أو عن طريق المساهمة إضافة إلى الجزء الذي اكتسبته المؤسسة نتيجة ممارستها نشاطها (نتيجة الدورات المالية، فوارق إعادة التقييم)

يتجزأ الحساب 10 إلى حسابات فرعية كثيرة، لكن سنقتصر على دراسة الحسابات الفرعية التالية:

101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال

106 الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية.العادية والمقننة) يدرس في المحورالخامس

108 حساب المستغل

109 رأس المال المكتتب غير المطلوب

تعد عملية تأسيس مؤسسة نقطة البداية لأي نشاط تجاري أو مهني، وتخضع في الجزائر لأحكام القانون التجاري الذي يُحدد الأطر القانونية لأشكال الشركات المختلفة. وينقسم الشكل القانوني للمؤسسة إلى :

- **المؤسسة الجماعية:** تنشأ من قبل شخصين طبيعيين أو اعتباريين فأكثر ، وتهدف إلى اقتسام الأرباح الناجمة عن نشاط تجاري أو صناعي، وتنقسم إلى **شركات أشخاص** التي تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة بين الشركاء من أمثلتها شركة التضامن، وإلى **شركات أموال** التي تقوم على أساس الاعتبار المالي أي قيمة الحصص المقدمة في رأس المال ومن أمثلتها شركة المساهمة. وإلى **المؤسسات العمومية الاقتصادية** التي يكون رأسمالها مملوك كليا أو جزئيا للدولة أو للجماعات العمومية (مثل الولايات والبلديات).
- **المؤسسة الخاصة الفردية:** تعرف في القانون التجاري الجزائري بأنها المشروع الذي يمتلكه ويديره شخص طبيعي واحد (فرد)، حيث يتمتع هذا المشروع بذمة مالية وشخصية قانونية مستقلة عن شخصية مالكه، وهو مسؤول عن ديونها في حدود رأسمالها الاجتماعي المحدد، ومن أمثلتها شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة.

أولا: تأسيس المؤسسة الجماعية (الغيرفردية)

يمثل رأس المال الصادر في **الشركات الخاصة** القيمة الاسمية لأسهم الشركة في حالة شركات المساهمة، والقيمة الاسمية لحصص الشركة في الشركات ذات المسؤولية المحدودية أو شركات التضامن، ويمثل رأس المال الصادر في **الشركات العمومية** الأسهم العينية والنقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات العمومية والتي يتم تسديدها بموجب اتفاقية. ويسجل في الحساب 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أموال الاستغلال.

الحسابات التي تستخدمها المؤسسة الجماعية عند تسجيل عملية تأسيس المؤسسة محاسبيا هي:

ح / 101 رأس مال الشركة، رأس المال الصادر

ح / 109 رأس المال المكتتب غير المطلوب

ح/ 456 الشركاء ، العمليات على رأس المال

ح/ 457 الشركاء ، الحصص الواجب دفعها

تتأسس الشركة الجماعية في مرحلتين:

مرحلة 01/ الوعد بالمساهمة: اجتماع الشركاء وتحديد المساهمات العينية والنقدية

مرحلة 02/ تنفيذ الوعد: تقديم المساهمات العينية والنقدية

ويمكن أن نميز بين حالتين في كل مرحلة هما حالة الاستدعاء الكلي (أو الطلب الكلي) لرأس المال، و حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال.

1. حالة الطلب الكلي لرأس المال:

هنا يعني أن الشركة (مجلس الإدارة أو الإدارة المسؤولة) تطلب من المساهمين سداد كامل القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص التي اكتتبوا بها دفعة واحدة عند التأسيس أو في تاريخ لاحق. أي يتم تحرير كلي للمساهمات.ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

1.1. مرحلة الوعد بالمساهمة:

يتم جعل الحساب 456 الشركاء، العمليات على رأس المال مدينا بمبلغ رأس المال المذكور في عقد الشركة مقابل الحساب 101 بإسم رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة بجعله دائنا بنفس المبلغ وتسجل محاسبيا كما يلي:

456		تاريخ التأسيس		
		الشركاء، العمليات على رأس المال	مبلغ رأس	
	101	رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو	المال	مبلغ رأس
		الأموال المخصصة		المال
		تأسيس الشركة أو الوعد بالمساهمة		

2.1. مرحلة تنفيذ الوعد:

في هذه المرحلة يتم تقديم الحصص من طرف الشركاء وقد تكون في الحصص عينية مثل التثبيتات والمخزونات وقد تكون حصصا نقدية، وقد تكون عبارة عن حقوق على الغير.

هنا تجعل حسابات الأصول المعنية مدينة بمبلغ الحصص التي قدمها الشركاء، في المقابل بجعل الحساب 456 الشركاء العمليات على رأس المال دائنا وذلك كما يلي:

		تاريخ تقديم المساهمات		
2...		التثبيتات	مبلغ	
3...		المخزونات	المساهمات	
4...		الحقوق	العينية	
5...		الحسابات المالية	والمالية	
	456	الشركاء، العمليات على رأس المال		مبلغ رأس
		تنفيذ الوفاء بالمساهمة (الدفع الفعلي		المال
		للمساهمات)		

مثال تطبيقي 01:

بتاريخ 2010/10/9 قام ثلاث شركاء بعقد تأسيس شركة برأسمال قدره 15000.000 دج

وتضمن العقد مساهمة كل شريك كما يلي:

الشريك الأول : 6000.000 دج

الشريك الثاني : 4500.000 دج

الشريك الثالث : 4500.000 دج

و بتاريخ 10/10/ 2010 قام الشركاء بتقديم المساهمة كما يلي:

أراضي 4000.000 دج

مباني 1500.000 دج

معدات نقل 2000.000 دج

آلات 1500.000 دج

بضاعة 1000.000 دج

الصندوق 5000.000 دج

المطلوب: سجل العمليات السابقة في يومية المؤسسة

الحل:

		9/10/2010		
456	101	شركاء، العمليات عن رأس المال رأس مال الشركة الوعد بالمساهمة	15000000	15000000
		10/10/2010		
211		أراضي	4000000	
213		مباني	1500000	
215		آلات	1500000	
218		معدات نقل	2000000	
30		بضاعة	1000000	
53		الصندوق	5000000	
	456	شركاء، العمليات عن رأس المال تنفيذ الوعد بالمساهمة		15000000

2. حالة الطلب الجزئي لرأس المال:

هنا تطلب الشركة من المساهمين عند التأسيس دفع كل المساهمات العينية أما المساهمات النقدية يتم دفع جزء فقط منها على أن يتم استدعاء الأجزاء المتبقية في تواريخ لاحقة (أو عند الحاجة).

وحسب المادة 596 من القانون التجاري الجزائري يجب أن يُكتتب برأس المال بالكامل، وتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (4/1) على الأقل من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو على دفعات بناءً على قرار من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداءً من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري. لا يمكن مخالفة هذه القاعدة إلا بنص تشريعي صريح. وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها.

وهنا يمكن أن نميز بين نوعين من الحقوق التي تنشأ:

- **حقوق مستحقة في الحال (عند الاكتتاب أي التأسيس):**

قيمة الأسهم العينية التي يجب أن تدفع حالا + 25 % من قيمة الأسهم النقدية واجبة الدفع عند الاكتتاب.

- **حقوق غير مستحقة في الحال وتتمثل في المساهمات التي تأجل طلب قيمتها**

75% من قيمة الأسهم النقدية التي تأجل طلبها بعد الاكتتاب والتي يبقى المساهمون ملتزمون بدفعها بناء على طلب مجلس الإدارة في أجل أقصاه خمس (5) سنوات.

ملاحظة:

- ألزم المشرع أن يتم الوفاء [بالحصص العينية] عند تأسيس الشركة دفعة واحدة وليس بالتقسيط كما هو عليه الحال بالنسبة للحصص النقدية وذلك بهدف حماية الشركة ودائنيها، حيث أن الحصص العينية (مثل العقارات، الآلات، براءات الاختراع) يجب أن تكون قيمتها محددة ومسددة بالكامل لضمان أنها تمثل أصولاً حقيقية للشركة فورًا عند تأسيسها أو زيادة رأس مالها. أما الحصص النقدية، فيمكن تقسيطها لأنها تمثل سيولة نقدية يمكن للشركة الحصول عليها تدريجياً. يتم تقدير الحصص العينية من طرف مندوب حصص معين من القضاء يتمتع باستقلالية تامة، واستبعاد تصويت صاحب الحصة العينية عند الموافقة على تقدير حصته.
- ليس شرطا أن كل الشركات عند التأسيس تلتزم بنسبة 25% كمساهمات نقدية واجبة الدفع عند الاكتتاب ممكن أن تزيد النسبة عن ذلك لكن المهم أن لا تنخفض عليها.

بالنسبة للتسجيل المحاسبي حالة الطلب الجزئي لرأس المال يكون كما يلي:

1.2. مرحلة الوعد بالمساهمة:

يجعل الحساب 456 الشركاء، العمليات على رأس المال مدينا بمبلغ رأس المال المطلوب و الحساب 109 رأس المال غير المطلوب مدينا بمبلغ رأس المال غير المطلوب وفي المقابل الحساب 101 رأس المال الصادر دائنا بمبلغ رأس المال، وذلك كما يلي:

		تاريخ التأسيس		
456		الشركاء، العمليات على رأس المال	رأس المال المطلوب	
109		رأس المال المكتتب الغير مطلوب	رأس المال غير مطلوب	
	101	رأس مال الشركة		رأس المال
		الوعد بالمساهمة (تأسيس الشركة)		

2.2. مرحلة تنفيذ الوعد:

في هذه المرحلة يتم تقديم الحصص من طرف الشركاء العينية كلها والجزء المطلوب من الحصص النقدية 25% حسب القانون، ويكون التسجيل المحاسبي كما تم التطرق إليه سابقا.

		تاريخ تقديم المساهمات		
2...		التثبيتات	مبلغ	
3...		المخزونات	المساهمات	
4...		الحقوق	العينية	
5...		الحسابات المالية	والمالية	
	456	الشركاء، العمليات على رأس المال		مبلغ رأس
		تنفيذ الوفاء بالمساهمة (الدفع الفعلي		المال
		للمساهمات)		

3.2. استدعاء الجزء الغير مطلوب من رأس المال (طلب المساهمات المؤجلة):

بتاريخ طلب المساهمات المؤجلة 75% حسب القانون، يجعل الحساب 456 الشركاء، العمليات على رأس المال مدينا والحساب 109 رأس المال المكتتب الغير مطلوب دائنا بمبلغ رأس المال الذي تم طلبه كما يلي:

		تاريخ طلب المساهمات المؤجلة		
456		الشركاء، العمليات على رأس المال	رأس المال	
	109	رأس المال المكتتب غير المطلوب	الغير مطلوب	رأس المال
		استدعاء رأس المال غير المطلوب		الغير مطلوب

4.2. استلام الجزء غير المطلوب من رأس المال:

عند الوفاء بالمساهمات المؤجلة واستلامها من طرف المساهمين يتم تسجيلها كما يلي:

		تاريخ الاستلام		
512		البنوك الحسابات الجارية	رأس المال	
	456	الشركاء، العمليات على رأس المال	الغير مطلوب	رأس المال
		استلام رأس المال غير المطلوب		الغير مطلوب

مثال تطبيقي 02:

بتاريخ N /02/01 تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره 10.000.000 دج وكانت المساهمات كما يلي:

المساهمات العينية: مباني 3000000 دج معدات صناعية 1700000 دج وسائل نقل 2500000 دج مواد أولية ولوازم 600000 دج برمجيات معلوماتية 800000 دج

المساهمات النقدية: 1400000 دج تم تحرير الربع منها 25% ووضعه في الصندوق والباقي فيطلب خلال ستة أشهر

المطلوب:

1. تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية علما أنه تم تنفيذ الوعود بعد شهر من التأسيس

2. تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية بعد ستة أشهر مع العلم أنه تم استلام المساهمات المتبقية عن طريق البنك بعد أسبوع

الحل:

المساهمات العينية = 8600000 المساهمات النقدية= 1400000

25% من المساهمات النقدية = 350000 75% من المساهمات النقدية = 1050000

		N /02/01		
456		الشركاء، العمليات على رأس المال	8950000	
109		رأس المال المكتتب الغير مطلوب	1050000	
	101	رأس مال الشركة		10000000
		الوعد بالمساهمة (تأسيس الشركة)		
		N/02/02		
204		برمجيات معلوماتية	800000	
213		مباني	3000000	
215		معدات صناعية	1700000	
218		وسائل نقل	2500000	
31		مواد أولية ولوازم	600000	
53		الصندوق	350000	
	456	الشركاء، العمليات على رأس المال		8950000
		تنفيذ الوعد بالمساهمة		
		N/07/02		
456		الشركاء، العمليات على رأس المال	1050000	
	109	رأس المال المكتتب غير المطلوب		1050000
		استدعاء رأس المال غير المطلوب		
		N/07/10		
512		البنوك الحسابات الجارية	1050000	
	456	الشركاء، العمليات على رأس المال		1050000
		استلام رأس المال غير المطلوب		

ملاحظة:

بعد الانتهاء من الإجراءات القانونية لتكوين رأس المال وتحريره تقوم المؤسسة بتسجيل مصاريف التأسيس بتاريخ وقوعها، وهي جميع النفقات الضرورية التي تتحملها المؤسسة لغرض إنشائها وبدء نشاطها وتشمل أتعاب الموثقين ورسوم التسجيل في السجل التجاري ومصاريف الإشهار وغيرها. هذه المصاريف لا تسجل كجزء من رأس مال الشركة بل تخضع لمعالجة محاسبية خاصة ومختلفة.

3. تعديل رأس مال الشركة:

خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها قد يتغير رأس المال بالزيادة أو النقصان لأسباب عديدة كما يلي:

1.3. في حالة زيادة رأس المال: عن طريق إضافة مساهمين جدد أو إضافة مساهمات من طرف المساهمين القدامى، يتم التسجيل المحاسبي بنفس الطريقة السابقة مرحلة الوعد بالمساهمة ثم مرحلة تنفيذ الوعد.

2.3. في حالة تخفيض رأس المال بسبب انسحاب شريك من المؤسسة: هنا يجب أن يشطب هذا الشريك من العقد التأسيسي للشركة أولا ثم يأخذ حصته من رأس المال ثانيا. بصفة عامة تعالج هذه الحالة محاسبيا عكس عملية التأسيس ونميز بين حالتين حالة الانسحاب قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة أي الوفاء بالحصص ،وحالة الانسحاب بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة و تقديم الحصص وسنتطرق للحالتين بالنسبة لحالة الاستدعاء الكلي لرأس المال وحالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال وذلك كما يلي:

حالة الطلب الكلي لرأس المال	حالة الطلب الجزئي لرأس المال
حالة الانسحاب قبل الوفاء بالحصص: يشطب الشريك من العقد التأسيسي للشركة ويسجل محاسبيا عكس عملية الوعد بالمساهمة وذلك كما يلي:	**حالة الانسحاب قبل الوفاء بالحصص:** يشطب الشريك من العقد التأسيس للشركة وتشمل حصته الجزء المطلوب من رأس المال + الجزء الغير مطلوب من رأس المال إن وجد في حصته، ويسجل محاسبيا عكس عملية الوعد بالمساهمة كما يلي:

		تاريخ الانسحاب	حصة الشريك المنسحب	حصة الشريك المنسحب
101	456	رأس المال الصادر الشركاء-العمليات على رأس المال انسحاب شريك		

		تاريخ الانسحاب	حصة الشريك المنسحب	حصة الشريك المنسحب
101	456	رأس المال الصادر الشركاء-العمليات على رأس المال		
	109	رأس المال المكتتب الغير مطلوب انسحاب شريك		

حالة الانسحاب بعد الوفاء بالحصص:

يشطب الشريك من العقد التأسيسي للشركة كما يأخذ حصته من رأس المال، والمعالجة المحاسبية هنا هي نفسها بغض النظر عما إذا كان رأس المال قد تم استدعاؤه كلياً من البداية أو جزئياً ثم تم الوفاء به بالكامل لاحقاً.

ويسجل محاسبيا كما يلي:

101		تاريخ الانسحاب	حصة الشريك المنسحب	حصة الشريك المنسحب
	457	رأس المال الصادر		
		الشركاء الحصص الواجب دفعها		
		إثبات حصة الشريك المنسحب		
457		تاريخ التسديد	حصة الشريك المنسحب	حصة الشريك المنسحب
		الشركاء الحصص الواجب دفعها		
	512	البنوك الحسابات الجارية		
		تسديد حصة الشريك المنسحب		

*** حالة خاصة لانسحاب شريك في الطلب الجزئي لرأس المال:**

إذا قام الشريك بتقديم **الجزء المطلوب** من حصصه في رأس المال، لكن لا يزال هناك جزء من حصته **الغير مطلوب**(ممثلاً في الحساب 109) وقرر الانسحاب فإن التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

- **أولا:** شطب الشريك من العقد التأسيسي للشركة والخاص بحصته من رأس المال الغير مطلوب

القيد المحاسبي:

من ح/ 101 (رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة) - بقيمة الجزء غير المستدعى من حصة الشريك المنسحب في الجانب المدين

إلى ح/ 109 (رأس المال المكتتب غير المستدعى) - بنفس القيمة في الجانب الدائن

- **ثانيا:** شطب الشريك من العقد التأسيسي للشركة والخاص بحصته من رأس المال المطلوب والتسجيل المحاسبي بنفس حالة الانسحاب بعد الوفاء بالحصص.

ملاحظة:

في القانون التجاري الجزائري، والقواعد المحاسبية(SCF) ، إذا قدم الشريك حصته العينية في شكل أراضي وبناءات ... وتم استغلالها من قبل الشركة، فعند انسحابه لا يسترد حصته عينيا، بدلاً من ذلك يُقدم له مبلغ نقدي يعادل قيمة حصته الصافية في الشركة، هذا يضمن استمرارية أعمال الشركة ويحمي مصالح الدائنين والشركاء المتبقين.

مثال تطبيقي 03:

1.بتاريخ N/02/02 وقبل الوفاء بالحصص انسحب الشريك **A** من الشركة لظروف قاهرة، حيث قدم حصة عينية كما يلي: أراضي 4000000 دج، معدات صناعية 2000000دج.

2. بتاريخ N/06/14 قرر الشريك **C** الذي تقدر حصته ب 15000000 دج الانسحاب من الشركة، بتاريخ N /10/09 سددت المؤسسة حقوق الشريك **C** بشيك بنكي.

المطلوب: سجل القيود اللازمة في يومية المؤسسة.

الحل:

1. نلاحظ أن الشريك **A** انسحب من الشركة قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة وتقديم حصته، ومنه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		N/02/02		
101		رأس المال الصادر	6000000	
	456	الشركاء-العمليات على رأس المال		6000000
		انسحاب الشريك A		

2. نلاحظ أن الشريك C انسحب من الشركة بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة وتقديم الحصص ومنه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		N/06/14		
101		رأس المال الصادر	15000000	
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		15000000
		إثبات حصة الشريك C المنسحب		
		N /10/09		
457		الشركاء الحصص الواجب دفعها	15000000	
	512	البنوك الحسابات الجارية		15000000
		تسديد حصة الشريك C المنسحب بشيك بنكي		

ثانيا:تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية

عند تأسيس المؤسسة الفردية، التي يملكها ويديرها الشخص الطبيعي أو المستغل الفردي)المعروف قانونا بـ التاجر الفرد يُستخدم الحساب 101 من مدونة الحسابات في النظام المحاسبي المالي الجزائري. في سياق المؤسسات الفردية، يُطلق على هذا الحساب تحديداً اسم **أموال الاستغلال** وهو يعبر عن رأس مال المؤسسة الفردية ، يحتوي الحساب على مختلف العناصر والممتلكات التي خصصها هذا الشخص لمؤسسته سواء كانت عينية أو نقدية.

1. التسجيل المحاسبي لتأسيس المؤسسة الفردية:

في بداية النشاط، يسجل الحساب 101 "أموال الاستغلال" في جانبه **الدائن** مساهمة المالك الفردية، والتي تمثل جميع الأصول التي وضعها تحت تصرف مؤسسته .هذه المساهمة يمكن أن تكون:

- **نقدية :**أموال سائلة (نقد في الصندوق أو البنك).
- **عينية :**أي أصول غير نقدية مثل:

- **تثبيتات (أصول غير جارية) :**مثل الأراضي، المباني، الآلات، المعدات، وسائل النقل.
- **مخزونات :**مثل البضائع، المواد الأولية، المنتجات التامة.

تسجل هذه الأصول في الجانب المدين لتعكس دخولها ضمن ممتلكات المؤسسة وذلك كما يلي:

		تاريخ التأسيس		
2...		التثبيتات		
3...		المخزونات		
4...		الحقوق		
5...		الحسابات المالية		
	101	أموال الاستغلال		
		تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية		
		أو قيد التأسيس		

مثال تطبيقي 04:

بتاريخ 2010 /1/2 قام تاجر بتأسيس مؤسسته الخاصة في بيع أجهزة الإعلام الآلي برأس مال متكون من :

مبنى لممارسة نشاطه 2000000 دج

مبلغ نقدي بالبنك 250000 دج

مخزونات بضائع 1500000 دج

المطلوب: تسجيل القيد التأسيسي للشركة

الحل:

		2010/1/2		
213		مباني	2000000	
30		بضاعة	1500000	
512		البنوك الحسابات الجارية	250000	
	101	أموال الاستغلال		3750000
		قيد التأسيس		

2. الحساب 108 حساب المستغل:

يسجل فيه جميع العمليات التي تتم بين المؤسسة وبين وصاحب المؤسسة المستغل تطبيقا لمبدأ استقلالية الذمة المالية مثلا:

- سحب أموال من الصندوق أو بضاعة للاستعمال الشخصي
- دفع مبلغ من ماله الخاص لصالح المؤسسة

إضافة إلى ذلك يتم ترصيد نتيجة الدورة الحساب 12 في الحساب 108 حساب المستغل (**سيتم التطرق له في المحور الخامس**)

يكون الحساب 108 مدينا عندما يتم السحب من المؤسسة لأغراض شخصية

مثلا: سحب بضاعة بقيمة 1000دج للاستعمال الشخصي

108		حساب المستغل	1000	
	30	بضاعة		1000
		سحب بضاعة		

يكون الحساب 108 دائنا عندما يتم الدفع للمؤسسة من الأموال الخاصة

مثلا: دفع مبلغ 2000 دج من أمواله الخاصة إلى صندوق المؤسسة

53		الصندوق	2000	
	108	حساب المستغل		2000
		وضع أموال في الصندوق		

في نهاية الدورة المالية يتم ترصيد الحساب 108 حساب المستغل ونجد حالتين:

- مدفوعات المستغل للمؤسسة أكبر من المسحوبات و منه **الرصيد دائن** أي زيادة في رأس المال أي ح/101 أموال الاستغلال
- مسحوبات المستغل من المؤسسة أكبر من المدفوعات ومنه **الرصيد مدين** وبالتالي نقصان رأس المال أي ح/101 أموال الاستغلال

بعد ترصيد الحساب 108 يتم ترحيله إلى الحساب 101 أموال الاستغلال حسب حالته دائنا أو مدينا كما يلي:

- **عندما يرحل إليه الرصيد الدائن لحساب 108 المستغل**

108		12/31 حساب المستغل		
	101	أموال الاستغلال ترصيد حساب المستغل		

- **عندما يرحل إليه الرصيد المدين لحساب 108 المستغل**

101		31/12 أموال الاستغلال		
	108	حساب المستغل ترصيد حساب المستغل		

مثال تطبيقي 05:

بتاريخ N /03/02 بدأ شخص مشروع برأس مال قدره 3750000 دج موزعة كما يلي:

مبنى 2000000 دج

شاحنة 1000000 دج

بضاعة 50000 دج

الصندوق 700000 دج

2010/4/1 قام التاجر بوضع سيولة مالية في الصندوق قدرها 150000 دج من أجل رفع رأسماله.

2010/6/1 قام التاجر بسحب مبلغ من الصندوق قدره 100000 دج لاستعماله الشخصي.

2010 /7/8 قام التاجر بالسحب من مخزون بضاعة ما قيمته 8000 دج للعائلة.

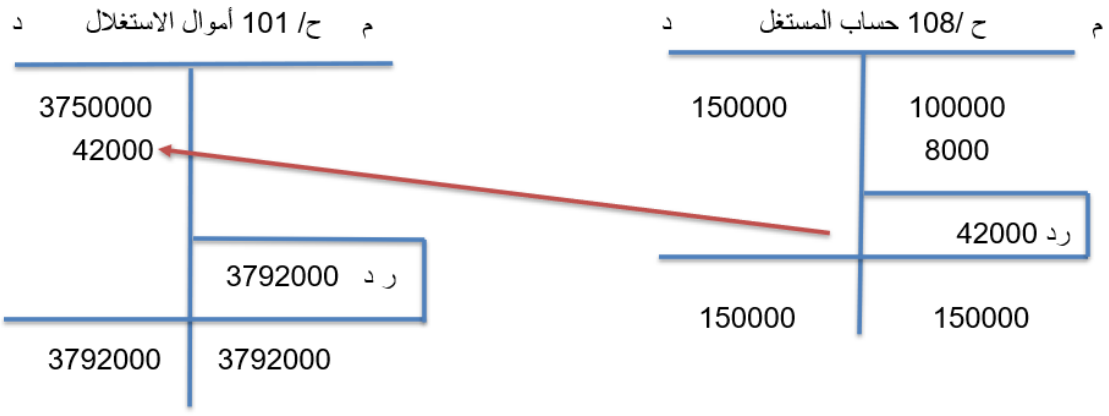
المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية ثم القيام بترصيد الحسابين 101 و 108

الحل:

		2010/3/2		
213		مباني	2000000	
218		تثبيتات عينية أخرى/ شاحنة	1000000	
30		بضاعة	50000	
53		الصندوق	700000	
	101	أموال الاستغلال		3750000
		قيد التأسيس		

53		2010/4/1 الصندوق	150000	150000
	108	حساب المستغل تحويل أموال إلى الصندوق		
108		2010/6/1 حساب المستغل	100000	100000
	53	الصندوق سحب أموال من الصندوق للاستعمال الشخصي		
108		2010/7/8 حساب المستغل	8000	8000
	30	بضاعة سحب من مخزون البضاعة		
108		2010/12/31 حساب المستغل	42000	42000
	101	أموال الاستغلال ترصيد حساب المستغل الدائن		

ترصيد حساب 108 في نهاية الدورة



تمارين مقترحة للمحور الرابع

تمرين 01:

2010/4/5 تم تأسيس شركة تضامن وكانت وعود الشركاء وفق ما يلي:

الشركاء	أ	ب	ج	المجموع
الحصص العينية	500000	450000	400000	.....
الحصص النقدية	400000	400000	300000	.....
المجموع	.....	.....	.....	.....

بتاريخ 2010/5/3 نفذت الوعود حيث تضمنت المساهمة العينية العناصر التالية:

مباني صناعية 440000 دج تجهيزات مكتب 60000 دج أراضي 350000 دج معدات صناعية 100000 دج

معدات نقل 350000 دج مواد ولوازم 50000 دج

أما المساهمة النقدية فقد سددت مناصفة إلى الحساب البنكي للشركة والصندوق.

بتاريخ 2010/9/7 انضم شريك جديد للشركة حيث قدم وعدا للمساهمة بمبلغ 1000000 دج، وبتاريخ 2010/09/20 تم استلام مساهمة الشريك الجديد في شكل أراضي.

المطلوب:

سجل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

تمرين 02:

بتاريخ 1 /2010/3 تأسست شركة برأسمال قدره 1600000 دج وكانت وعود الشركاء كما يلي:

الشريك	المساهمة النقدية	المساهمة العينية	المجموع
أ	500000	-	500000
ب	400000	-	400000
ج	100000	مباني 100000 معدات نقل 160000 بضاعة 40000	400000
د	-	برمجيات معلوماتية 110000 معدات وأدوات 100000 بضاعة 40000 مواد ولوازم 50000	300000
المجاميع	1000000	600000	1600000

بتاريخ 2010/3/8 تم تنفيذ الوعود وتم إيداع المساهمات النقدية للشريكين أ و ب بحساب الشركة البنكي أما المساهمة النقدية المتبقية فتطلب خلال أربعة أشهر.

بتاريخ 2010/7/8 أرسل مدير الشركة إلى الشركاء طلب تحرير الأموال المكتتب فيها المتبقية في أجل أقصاه 20 يوما.
بتاريخ 2010/7/17 تم دفع المساهمات النقدية المتبقية نقدا.
بتاريخ 2010/9/20 قرر الشريك ب الانسحاب من الشركة، وبتاريخ 2010/10/25 سددت له المؤسسة حقوقه بشيك بنكي.

المطلوب:

سجل العمليات اللازمة في دفتر اليومية

تمرين 03:

بتاريخ 2010/02/01 تم الاتفاق على إنشاء شركة وقد كانت مساهمة الشركاء في رأسمالها كما يلي:

الشريك الأول:

قدم خصوم وأصول مؤسسته الخاصة المتمثلة في الميزانية التالية:

رح	الأصول	المبالغ	رح	الخصوم	المبالغ
	أصول غير جارية		101	رأس المال	؟؟؟
211	أراضي	2000.000			
213	مباني	1500.000			
215	معدات وأدوات	300.000			
2181	معدات مكتب	150.000			
2182	معدات نقل	450.000			
	أصول جارية				
30	بضاعة	80.000			
411	الزبائن	60.000			
512	البنك	؟؟؟			
53	الصندوق	60.000			
	المجموع	؟؟؟		المجموع	4800.000

الشريك الثاني:

قدم مساهمة نقدية قدرها 1900.000 دج، حيث تم الاتفاق على تسديد 30% بشيك بنكي والباقي عند الطلب.

الشريك الثالث:

قدم مساهمة عينية متمثلة في أراضي 300000 دج ومساهمة نقدية بقيمة 100000 دج
بتاريخ 02/10 وقبل تنفيذ الوعود انسحب الشريك الثالث.
بتاريخ 02/14/ تم إنشاء الشركة وتسديد المساهمات العينية والنقدية المتفق عليها من طرف الشريكين الأول والثاني.
بتاريخ 04/22/ تم طلب المساهمة المتبقية من طرف الشريك الثاني وقد سددت بشيك بنكي.
بتاريخ 04/25/ قررت المؤسسة الرفع من رأسمالها عن طريق الاكتتاب الخاص، حيث قامت بطرح 1200 سهم بقيمة 1000 دج للسهم الواحد تم شراؤها كلها من الشريك الأول، بتاريخ 5/25 تم التحصيل عن طريق البنك.

بتاريخ 12/31/ حققت المؤسسة في السنة المالية 2010 ربح قدره 500.000 دج تم تخصيص 10 % كاحتياطات قانونية، 25%احتياطات منظمة والباقي يوزع على الشركاء.

المطلوب:

سجل العمليات التي قامت بها المؤسسة في دفتر اليومية.

تمرين 04:

بتاريخ N /01/02 بدأ شخص مشروع برأس مال قدره 7000000 دج موزعة كما يلي:

أراضي 2500000 دج

شاحنة 1500000 دج

مواد أولية 2500000 دج

بنك 500000 دج

وقد قام مالك المؤسسة بالعمليات التالية:

05/02 سحب مبلغ مالي من البنك قدره 50000 دج لاستعماله الشخصي

07/02 دفع من أمواله الخاصة لتسديد مشتريات بضاعة ب 15000 دج

08/02 سحب من مخزون بضاعة ما قيمته 8000 دج للعائلة

المطلوب:

تسجيل العمليات في اليومية ثم القيام بترصيد الحسابين 101 و 108

تمرين 05:

بتاريخ 2020/01/01 أراد أحد المقاولين استثمار جزء من امواله الشخصية في إنشاء مؤسسة، فأحضر من أجل ذلك ما يلي:

أراضي 20000 دج مباني 80000 دج معدات النقل 30000 دج البضائع 1000 دج البنك 60000 دج الحساب الجاري البريدي 50000 دج .

وخلال الدورة المحاسبية قام بالعمليات التالية:

1/2 شراء سيارة بشيك بنكي ب 20000 دج لأغراض الاستغلال، الرسم على القيمة المضافة 19%

2/6 شراء سيارة لفائدة المستغل يستعملها لأغراضه الخاصة ب 25000 دج دفعت بشيك بنكي

3/8 سحب لاستعماله الشخصي من الحساب البريدي الجاري قيمة 10000 دج

3/9 دفع من أمواله الخاصة مشتريات البضائع بقيمة 2000 دج

5/30 سحب من المخزون بضاعة بقيمة 1000 دج لاستعماله الشخصي

المطلوب:

تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية مع ترصيد حساب 108 حساب المستغل.

المحور الخامس

دراسة بعض حسابات الصنف الأول

أولا: حساب نتيجة السنة المالية (الحساب12)

الحساب 12نتيجة الدورة هو أحد أهم الحسابات في النظام المحاسبي المالي(SCF) ، فهو يمثل الخلاصة المالية لنشاط المؤسسة خلال فترة محاسبية محددة (عادة سنة مالية) .يعكس هذا الحساب صافي الربح أو صافي الخسارة التي حققتها المؤسسة بعد خصم جميع الأعباء (المصروفات) من جميع المنتجات (الإيرادات).



هي الفرق بين الإيرادات والأعباء

120 نتيجة الدورة ربح ⟵ الرصيد دائن

129 نتيجة الدورة خسارة ⟵ الرصيد مدين

تمر المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة بعدة مراحل كما يلي:

1. حساب نتيجة الدورة في نهاية السنة المالية N:

يتم حساب نتيجة الدورة في نهاية N/12/31 من خلال عملية ترصيد وإقفال حسابات التسيير:

- **ترصيد حسابات الإيرادات (المنتجات ـ الصنف 7)**

جميع حسابات الإيرادات (المبيعات، إيرادات الخدمات، الإيرادات المالية، إلخ) لها أرصدة دائنة، لإقفالها وترصيدها تجعل هذه الحسابات مدينة مقابل الحساب 12 نتيجة الدورة في الجانب الدائن.

		N/12/31		
7....		حسابات الإيرادات		
	12	نتيجة الدورة		
		ترصيد حسابات الإيرادات بالحساب 12		

- **ترصيد حسابات الأعباء (المصروفات ـ الصنف 6)**

جميع حسابات الأعباء (مشتريات البضائع، أجور، إيجارات، إهتلاكات، فوائد، إلخ) لها أرصدة مدينة، لإقفالها وترصيدها تجعل هذه الحسابات دائنة مقابل الحساب 12 نتيجة الدورة في الجانب المدين.

		N/12/31		
12		نتيجة الدورة		
	6...	حسابات الأعباء		
		ترصيد حسابات الأعباء بالحساب 12		

بعد ترحيل جميع أرصدة الإيرادات والأعباء إلى الحساب 12، يُحدد الرصيد النهائي لنتيجة الدورة:

- إذا كان الجانب الدائن (الإيرادات) أكبر من الجانب المدين (الأعباء)، فالرصيد دائن ويمثل **صافي ربح**.
- إذا كان الجانب المدين (الأعباء) أكبر من الجانب الدائن (الإيرادات)، فالرصيد مدين ويمثل **صافي خسارة**.

2. إظهار نتيجة الدورة في القوائم المالية بعد نهاية السنة N وقبل التخصيص:

يظهر رصيد الحساب 12 كـ "صافي الربح أو الخسارة" في قائمة الدخل عن السنةN ، كما يظهر نفس الرصيد كـ "نتيجة الدورة" ضمن حقوق الملكية في الميزانية الختامية عن السنةN في جانب الخصوم.

3. عملية تخصيص نتيجة الدورة في السنة المالية1+N :

بعد إقفال الحساب 12 في نهاية السنةN يبقى رصيده مفتوحا في انتظار اجتماع الجمعية العامة للشركاء/المساهمين، الذي يتم عقده عادة في الأشهر الستة الأولى من السنة N+1 للمصادقة على القوائم المالية واتخاذ قرار بشأن تخصيص نتيجة الدورة (الحساب 12)، في حالة تحقيق صافي ربح، أو كيفية معالجة صافي الخسارة، وبعد اتخاذ القرار يصبح رصيد الحساب 12 صفرا.

- **حالة صافي الربح:**

يكون القرار إما بتوزيع جزء على الشركاء وجزء على العمال، تحويل جزء لاحتياطيات، أو ترحيل الجزء الذي لم يتخذ أي قرار بشأنه، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
120		نتيجة الدورة ربح		
	106	الاحتياطات		
	110	الترحيل من جديد ربح		
	423	توزيعات للعمال		
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		
		توزيع صافي ربح السنة المالية		

عند السداد الفعلي لتوزيعات الأرباح على الشركاء والعمال يتم تسجيل قيد التسديد كما يلي:

		تاريخ التسديد		
423		توزيعات للعمال		
457		الشركاء الحصص الواجب دفعها		
	512	البنوك الحسابات الجارية		
	53	أو الصندوق		
		تسديد توزيعات أرباح		

- **حالة صافي الخسارة:**

يتم تغطية الخسارة عادة باستعمال الاحتياطات أو التخفيض من رأس المال أو تركها لأجل لاحق، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
101		رأس مال الشركة		
106		الاحتياطات		
119		الترحيل من جديد خسارة		
	129	نتيجة الدورة خسارة		
		تغطية صافي خسارة السنة المالية		

ملاحظة:

يتم اللجوء إلى تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر عادة عند استنفاذ الاحتياطيات والأرباح المحتجزة، أو تجاوز الخسائر لنصف رأس المال، هذا الإجراء يعتبر مهما جدا يتطلب موافقة الجمعية العامة غير العادية للشركاء/المساهمين بأغلبية خاصة (أعلى من الأغلبية العادية)، كما يتم على أساسه تعديل النظام الأساسي للشركة، كما يجب إشهار قرار التخفيض في السجل التجاري وفي النشرة الرسمية للإعلانات القانونية لإعلام الغير وخاصة الدائنين.

مثال تطبيقي 01:

1. بتاريخ 2020/12/31 كانت أرصدة حسابات التسيير للمؤسسة X كما يلي:

الإيرادات: أرصدة دائنة

ح/ 700 مبيعات بضائع 4000000 دج

ح/706 تقديم خدمات 2000000 دج

ح/ 74 إعانات الاستغلال 1000000 دج

ح/ 75 منتجات عملياتية أخرى 5000000 دج

الأعباء: أرصدة مدينة

ح/600 مشتريات بضائع 2500000 دج

ح/ 63 أعباء المستخدمين 1500000 دج

ح/ 62 خدمات خارجية أخرى 500000 دج

ح/ 681 مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول الجارية وغير الجارية 300000 دج

ح/ 65 أعباء عملياتية أخرى: 100000 دج

المطلوب: سجل القيود اللازمة في اليومية مع تحديد نتيجة الدورة.

2. إذا علمت أنه بتاريخ 2021/4/2 قررت الجمعية العامة للشركاء تخصيص صافي نتيجة الدورة كما يلي:

ـ 15 % احتياطات ـ 50% توزع على الشركاء ـ الباقي لم يتخذ أي قرار بشأنه (ترحيل من جديد)

وبتاريخ 2021/4/20 تم تسديد التوزيعات للشركاء بشيك بنكي

المطلوب: سجل القيود اللازمة في اليومية

الحل:

/1

		2020/12/31		
700		مبيعات بضائع	4000000	
706		تقديم خدمات	2000000	
74		إعانات الاستغلال	1000000	
75		منتجات عملياتية أخرى	500000	
	12	نتيجة الدورة		7500000
		ترصيد حسابات الإيرادات بالحساب 12		
		2010/12/31		
12		نتيجة الدورة	5000000	
	600	مشتريات بضائع		2500000
	62	أعباء المستخدمين		1500000
	63	خدمات خارجية أخرى		500000
	681	مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة الأصول الجارية وغير الجارية		300000
	65	أعباء عملياتية أخرى		200000
		ترصيد حسابات الأعباء بالحساب 12		

نتيجة الدورة = مجموع الإيرادات ـ مجموع الأعباء

= 7500000 ـ 5000000

ومنه نتيجة الدورة = 2500000 رصيد دائن أي صافي ربح

/2

		2021/4/2		
120		نتيجة الدورة ربح	5000000	
	106	الاحتياطات		750000
	110	الترحيل من جديد ربح		1750000
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		2500000
		توزيع صافي ربح السنة المالية		

		2021/4/20		
457		الشركاء الحصص الواجب دفعها	2500000	
	512	البنوك الحسابات الجارية		2500000
		تسديد توزيعات أرباح للشركاء بشيك بنكي		

تم تخصيص نتيجة الدورة ربح 5000000 كما يلي:

- 15% احتياطات = 750000 دج
- 50% توزع على الشركاء = 2500000 دج
- الباقي أي 35% ترحيل من جديد = 1750000 دج

ثانيا: حساب الترحيل من جديد (الحساب 11)

يستخدم الحساب 11 لترحيل (نقل) الأرصدة النهائية لنتائج الدورات المحاسبية السابقة التي لم يتم تخصيصها (توزيعها كأرباح أو تحويلها لاحتياطيات) بعد، وكذلك لتغطية الخسائر المتراكمة أو ترحيلها.

بشكل أساسي، يمثل الحساب 11 جزءًا من حقوق الملكية يعبر عن:

- **الأرباح الصافية المتراكمة** من الدورات السابقة التي لم يتم توزيعها أو ضمها إلى الاحتياطيات.
- **الخسائر الصافية المتراكمة** من الدورات السابقة التي لم يتم تغطيتها بعد.

وينقسم هذا الحساب إلى:

- 110 ترحيل من جديد في حالة الربح **رصيد دائن**، يعني أن هناك أرباحاً صافية من سنوات سابقة لم تُخصص بعد، وتكون متاحة للتوزيع أو التخصيص في المستقبل.
- 119 ترحيل من جديد في حالة الخسارة **رصيد مدين**، يعني أن هناك خسائر صافية من سنوات سابقة لم يتم تغطيتها بعد، وستؤثر سلباً على حقوق الملكية.

إن ترحيل الأرباح من الحساب 120 إلى الحساب 110 بدلا من ضمها لرأس المال أو الاحتياطيات في نفس السنة له عدة أسباب استراتيجية ومالية وإدارية:

- يمنح الجمعية العامة للشركاء/المساهمين مرونة أكبر في اتخاذ القرار بشأن مصير هذه الأرباح لاحقا، مثلا قد لا تكون احتياجات الشركة من السيولة واضحة تماماً في نهاية السنة المالية.، وترحيل الربح يسمح بتأجيل قرار التخصيص النهائي (توزيع، احتياطي...) إلى وقت لاحق عندما تكون الصورة أوضح.
- قد لا ترغب الشركة في توزيع كل هذا الربح على المساهمين مباشرة من أجل الحفاظ على السيولة أو السماح بتوزيع أرباح ثابتة في السنوات الأقل ربحية.
- توقع الشركة حدوث خسائر في الدورات القادمة، فإن ترحيل جزء من الأرباح يضع رصيدا دائنا في الحساب 11 يمكن استخدامه بسهولة لتغطية تلك الخسائر مستقبلاً دون الحاجة للجوء إلى الاحتياطات أو رأس المال.

من ناحية أخرى، إن ترحيل الخسائر من الحساب 129 إلى الحساب 119 بدلا من تغطيتها باستعمال الاحتياطات أو التخفيض من رأس المال في نفس السنة له عدة أسباب أيضا استراتيجية ومالية وقانونية:

- يفرض القانون التجاري الجزائري على الشركات تكوين احتياطي قانوني (جزء من الحساب 106) بنسبة معينة من الأرباح السنوية، هذا الاحتياطي لا يمكن المساس به لتغطية الخسائر إلا إذا استنفذت جميع الاحتياطيات والاختيارية الأخرى. حتى إذا تم استخدامه، يجب إعادة تكوينه فورا عند تحقيق أرباح لاحقة، ومنه قد تفضل الشركة عدم المساس به إلا كحل أخير.
- قد تتوقع المؤسسة تحقيق أرباح كبيرة في الدورات المحاسبية القادمة، وبالتالي تفضل ترحيل الخسائر الحالية لتغطيتها من تلك الأرباح المستقبلية.
- ترحيل الخسائر يمنح الإدارة مزيدا من المرونة في التعامل مع الوضع المالي، مما يمكنهم من تأجيل قرار التغطية النهائية حتى تتوفر ظروف أفضل أو تتضح الرؤية المستقبلية بشكل أكبر.
- تخفيض رأس المال لتغطية الخسائر هو إجراء جذري وله تداعيات قانونية (مثل دعوة جمعية عامة غير عادية، تعديل النظام الأساسي، إشهار، حق اعتراض الدائنين) وقد يعطي صورة سلبية عن الشركة، ومنه يتم ترحيل الخسائر تفاديا لذلك.

1. المعالجة المحاسبية للحساب 11 الترحيل من جديد:

عند انعقاد الجمعية العامة للشركاء لمعالجة نتيجة الدورة يجعل الحساب 11 دائنا بالجزء من الأرباح التي لم يتخذ قرار بشأنها، ويجعل مدينا بالجزء من الخسارة التي لم تغطى بعد وذلك كما يلي:

- **حالة الربح:**

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
120		نتيجة الدورة ربح		
	110	الترحيل من جديد ربح		
		ترحيل صافي ربح السنة المالية		

- **حالة الخسارة:**

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
119		الترحيل من جديد خسارة		
	129	نتيجة الدورة خسارة		
		ترحيل صافي خسارة السنة المالية		

2. عملية تخصيص الحساب 11 الترحيل من جديد:

إذا تم ترحيل الأرباح أو الخسائر إلى الحساب 11 ولم يتم اتخاذ قرار نهائي بشأنها في السنة التي تلتها، فإنها تبقى في الحساب 11 في الميزانية كجزء من حقوق الملكية. في انتظار القرارات المستقبلية للجمعية العامة.

- **الأرباح المرحلة :**تظل كرصيد دائن في الحساب 11، مما يزيد من حقوق الملكية وتكون متاحة للتخصيص في أي وقت لاحق عندما يتخذ قرار بذلك.
- **الخسائر المرحلة :**تظل كرصيد مدين في الحساب 11، مما يُخفض من حقوق الملكية، وتستمر في الظهور في الميزانية كخسائر متراكمة حتى يتم تغطيتها أو معالجتها بشكل آخر.

1.2. تخصيص الحساب 11 الترحيل من جديد ربح:

عندما يكون الحساب 11 يحمل رصيداً دائنا يمثل أرباحا صافية مرحلة من دورات سابقة، قد تتخذ الجمعية العامة قرارا بتخصيص هذا الربح كله أو جزء منه لحسابات أخرى كالاحتياطات، توزيع على الشركاء والعمال، زيادة رأس مال الشركة، كما يمكن أن يبقى جزء منه من غير تخصيص. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
110		الترحيل من جديد ربح		
	101	رأس مال الشركة		
	106	الاحتياطات		
	110	الترحيل من جديد ربح متبقي		
	423	توزيعات للعمال		
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		
		تخصيص الترحيل من جديد ربح		

ملاحظة:

يمكن للجمعية العامة الغير عادية للشركاء/المساهمين أن تقرر زيادة رأس مال الشركة ما يعرف بالرسملة عن طريق دمج الأرباح المرحلة من الحساب 11، لكن هذا القرار يتطلب تعديل النظام الأساسي للشركة ليظهر رأس مالها الجديد، إضافة إلى إجراءات الإشهار اللازمة في السجل التجاري لإعلام الغير.

2.2. تغطية الحساب 11 الترحيل من جديد خسارة:

عندما يكون الحساب 11 رصيدا مدينا يمثل خسائر صافية مرحّلة من دورات سابقة، قد تتخذ الجمعية العامة قرارا بتغطية هذه الخسارة، من خلال تحميل هذه الخسارة كلها أو جزء منها على مصادر أخرى من حقوق الملكية. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
101		رأس مال الشركة		
106		الاحتياطات		
119		الترحيل من جديد خسارة متبقي		
	119	الترحيل من جديد خسارة		
		تغطية صافي خسارة السنة المالية		

ملاحظة:

يتم تغطية الخسائر المتراكمة من الحساب 11 الترحيل من جديد خسارة ترتيبا من الاحتياطات الاختيارية ثم الاحتياطات القانونية وأخيرا من رأس مال الشركة والذي يتطلب إجراءات قانونية وإشهار مثلما تم التطرق إليه سابقا، وإذا لم يتم تغطية الخسائر بالكامل، فإن الجزء المتبقي يبقى في الحساب11 كمدين وينتظر أرباحا مستقبلية لتغطيته.

3.2. رصيد الأرباح والخسائر المتراكمة للحساب 11 الترحيل من جديد:

مثل ما تم التطرق إليه سابقا، الحساب 11 الترحيل من جديد هو حساب تراكمي يعكس صافي الأرباح أو الخسائر المرحلة من جميع الدورات السابقة التي لم يتم تخصيصها بعد، ومنه:

- **الحالة 1: جمع الأرصدة الدائنة ربح:** إذا كان هناك رصيد دائن بالحساب 11 من السنة الماضية يمثل أرباحا مرحلة، ثم حققت المؤسسة ربحا في السنة الحالية وقامت بترحيل جزء منه أيضا إلى الحساب 11 كربح، فإن هذه الأرصدة تُجمع معا في الحساب 11. مثلا: سنة 2020 رصيد الحساب 11 دائن ربح 2000000 دج، وسنة 2021 حققت المؤسسة ربحا وقررت الجمعية العامة سنة 2022 تخصيص جزء منه قدره 1500000 دج وترحيله إلى الحساب 11، ومنه يصبح رصيد الحساب 11 ترحيل من جديد = 2000000 دج + 1500000 دج = 3500000 دج رصيد دائن. ولاحقا عندما تتخذ الجمعية العامة قرارا بتوزيع أو تخصيص الترحيل من جديد (الأرباح المتراكمة في الحساب 11)، فإنها ستتعامل مع المجموع الكلي لهذه الأرباح الموجودة في الحساب 11 أي 3500000 دج.

الرصيد التراكمي الحساب 11 الترحيل من جديد = رصيد الحساب 11 السنة السابقة ربح مرحل + رصيد الحساب 11 السنة الحالية ربح مرحل

- **الحالة 2: خصم الخسارة من رصيد الربح المرحل:** إذا كان هناك رصيد دائن بالحساب 11 ربح مرحل، ثم حققت المؤسسة خسارة في سنة لاحقة وقررت ترحيل هذه الخسارة إلى الحساب 11، فإنه يتم إنقاص الخسارة من رصيد الربح المرحل. مثلا: سنة 2020 رصيد الحساب 11 دائن ربح 2000000 دج، وسنة 2021 حققت المؤسسة خسارة قدرها 1500000 دج وقررت الجمعية العامة سنة 2022 ترحيلها إلى الحساب 11، ومنه يصبح رصيد الحساب 11 ترحيل من جديد = 2000000 دج ـ 1500000 دج = 500000 دج رصيد دائن. ولاحقا عندما تتخذ الجمعية العامة قرارا بتوزيع أو تخصيص الترحيل من جديد (الأرباح المتراكمة في الحساب 11)، فإنها ستتعامل مع المجموع الكلي لهذه الأرباح الموجودة في الحساب 11 أي 500000 دج.

الرصيد التراكمي الحساب 11 الترحيل من جديد = رصيد الحساب 11 السنة السابقة ربح مرحل ـ رصيد الحساب 11 السنة الحالية خسارة مرحلة

- **الحالة 3: جمع الأرصدة الدائنة خسارة:** إذا كان هناك رصيد مدين بالحساب 11 خسارة مرحلة، ثم حققت المؤسسة خسارة في سنة لاحقة وقررت ترحيل هذه الخسارة إلى الحساب 11، فإنه يتم إضافة الخسارة إلى رصيد الحساب 11 ترحيل من جديد خسارة. مثلا: سنة 2020 رصيد الحساب 11 مدين خسارة 2000000 دج، وسنة 2021 حققت المؤسسة خسارة قدرها 1500000 دج وقررت الجمعية العامة سنة 2022 ترحيلها إلى الحساب 11، ومنه يصبح رصيد الحساب 11 ترحيل من جديد = 2000000 دج + 1500000 دج = 3500000 دج رصيد مدين. ولاحقا عندما تتخذ الجمعية العامة قرارا بتغطية الخسارة للحساب 11 فإنها ستتعامل مع المجموع الكلي لهذه الخسائر الموجودة في الحساب 11 أي 3500000 دج.

الرصيد التراكمي الحساب 11 الترحيل من جديد = رصيد الحساب 11 السنة السابقة خسارة مرحلة + رصيد الحساب 11 السنة الحالية خسارة مرحلة

مثال تطبيقي 02:

1. بتاريخ 2020/12/31 حققت المؤسسة خسارة قيمتها 1000000دج، وبتاريخ 2021/3/1 قررت الجمعية العامة ترحيل الخسارة. علما أن رصيد الحساب 11 الترحيل من جديد خسارة مدين بقيمة 2000000 دج سنة 2020.

المطلوب: سجل القيود اللازمة في اليومية.

2. قررت المؤسسة بتاريخ 2022/2/1 تغطية النصف من الخسائر المرحلة بواسطة الاحتياطات التي قيمتها 500000 دج

المطلوب: سجل القيود اللازمة في اليومية.

الحل:

1.

		2021/3/1		
119		الترحيل من جديد خسارة	1000000	
	129	نتيجة الدورة خسارة		1000000
		ترحيل صافي خسارة السنة المالية		

.2

		2022/2/1		
106		الاحتياطات	500000	
119		الترحيل من جديد خسارة متبقي	2500000	
	119	الترحيل من جديد خسارة		3000000
		تغطية صافي خسارة السنة المالية		

رصيد الحساب 11 الترحيل من جديد = رصيد الترحيل من جديد خسارة سنة 2020 + رصيد الترحيل من جديد خسارة سنة 2021 = 2000000 + 1000000

ومنه رصيد الترحيل من جديد مدين بقيمة 3000000 دج

ثالثا: حساب الاحتياطات (الحساب 106)

الاحتياطات هي أرباح المؤسسة التي أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة (احتياطات لمواجهة الطوارئ في الدورات اللاحقة)، ومن هذا المبدأ هي أموال تخصصها المؤسسة بشكل دائم أو مؤقت وذلك لاستعمالها مستقبلا في تمويل التوسعات، أو تغطية الخسائر المستقبلية دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية (مثل الاقتراض) أو المساس برأس المال الأساسي، إضافة إلى إمكانية توزيعها على الشركاء، إدماجها في رأس مال الشركة، امتصاص العجز في الميزانية.

تنقسم الاحتياطات إلى ثلاث أنواع رئيسية هي:

- **الاحتياطات القانونية:** هي احتياطيات إلزامية يفرضها القانون التجاري الجزائري، حيث يجب على الشركات اقتطاع نسبة معينة من صافي الربح السنوي (عادة 5%) بعد خصم الخسائر المرحّلة من السنوات السابقة، وذلك قبل أي توزيع للأرباح. ويستمر تكوين الاحتياطي القانوني حتى يبلغ نسبة معينة من رأس المال الاجتماعي (عادة 10% من رأس المال المدفوع). بمجرد الوصول إلى هذا الحد، لا يكون التكوين إلزاميا إلا إذا انخفض رصيده لأي سبب. يهدف الاحتياطي القانوني إلى حماية رأس مال الشركة وضمان استقرارها المالي، وحماية مصالح الدائنين. لا يمكن توزيع الاحتياطي القانوني كأرباح يل يمكن استخدامه فقط لتغطية الخسائر المتراكمة أو لزيادة رأس المال (رسملة). وإذا استخدم لتغطية خسائر، فيجب إعادة تكوينه عند تحقيق أرباح لاحقة.
- **الاحتياطات النظامية:** تسمى أيضا احتياطات القانون الأساسي وهي احتياطيات تفرض وتحدد نسبتها أو مبلغها في النظام الأساسي للشركة (عقد التأسيس أو القانون الأساسي) بموافقة الشركاء/المساهمين. تخدم الاحتياطات النظامية أهدافا يحددها الشركاء، مثل تعزيز القدرة المالية للشركة أو لأغراض توسعية.
- **الاحتياطات الاختيارية:** هي احتياطيات تكون بناء على قرار اختياري من الجمعية العامة للشركاء/المساهمين، بعد تكوين الاحتياطي القانوني وأي احتياطيات نظامية. الهدف منها مواجهة أي احتياجات مستقبلية محتملة

للشركة، مثل تمويل مشاريع جديدة، أو مواجهة مخاطر غير متوقعة، أو توزيع أرباح في سنوات لاحقة حتى لو لم تحقق الشركة أرباحا كافية. تتميز الاحتياطات الاختيارية بالمرونة العالية، ويمكن للجمعية العامة أن تقرر استخدامها لأي غرض يعتبر في مصلحة الشركة.

ملاحظة:

عندما تريد الشركة تغطية الخسائر عن طريق الاحتياطات فإنها تبدأ ترتيبا بالاحتياطات الاختيارية أولا، ثم الاحتياطات النظامية وأخيرا الاحتياطات القانونية.

1. تكوين الاحتياطات:

- **في حالة تحقيق ربح:** بعد تحديد صافي ربح الدورة (الحساب 12)، وعند اتخاذ الجمعية العامة قرار تخصيص جزء من الربح في شكل احتياطات تسجل كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
120		نتيجة الدورة ربح		
	1061	احتياطات قانونية		
	1062	احتياطات منظمة		
	1064	احتياطات اختيارية		
		تكوين احتياطات		

- **في حالة الأرباح المرحلة:** عند اتخاذ الجمعية العامة قرار تخصيص جزء من الحساب 11 الترحيل من جديد ربح في شكل احتياطات تسجل كما يلي:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
110		الترحيل من جديد ربح		
	1061	احتياطات قانونية		
	1062	احتياطات منظمة		
	1064	احتياطات اختيارية		
		تكوين احتياطات		

2. استخدام الاحتياطات:

يتم استخدام الاحتياطات في حالات عديدة هي:

- **تغطية الخسائر:** سواء خسائر الدورة الحالية حساب 129 نتيجة الدورة خسارة أو الخسائر المرحلة الحساب 119الترحيل من جديد خسارة:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
1061		احتياطات قانونية		
1062		احتياطات منظمة		
1064		احتياطات اختيارية		
	129	نتيجة الدورة خسارة		
		أو		
	119	الترحيل من جديد خسارة		
		تغطية خسارة عن طريق استخدام الاحتياطات		

- **زيادة رأس المال:** قد تقرر الجمعية العامة زيادة الحساب 101 رأس المال عن طريق تحويل جزء من الاحتياطيات وغالبا الاحتياطات الاختيارية، أما الاحتياطات القانونية والنظامية فهناك شروط صارمة لاستخدامها في زيادة رأس المال:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
1064		الاحتياطات الاختيارية		
	101	نتيجة الدورة خسارة		
		زيادة رأس المال عن طريق استخدام الاحتياطات		

- **توزيع الاحتياطات على الشركاء:** تعتبر حالة نادرة وتقتصر على الاحتياطات الاختيارية فقط:

		تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء		
1064		الاحتياطات الاختيارية		
	457	الشركاء الحصص الواجب دفعها		
		توزيع الاحتياطات على الشركاء		

مثال تطبيقي 03:

بتاريخ 2020/12/31 بلغت نتيجة الدورة 3000000 دج وبتاريخ 2021 /05/04 قررت الجمعية العامة توزيعها كما يلي:

- 5 % احتياطات قانونية
- 45 % احتياطات منظمة
- 50 % احتياطات اختيارية

الحل:

		2021/5/4		
120		نتيجة الدورة ربح	3000000	
	1061	احتياطات قانونية		150000
	1062	احتياطات منظمة		1350000
	1064	احتياطات اختيارية		1500000
		تكوين احتياطات		

رابعا: المعالجة المحاسبية للحساب 12نتيجة السنة المالية في المؤسسة الفردية

تمر خطوات معالجة نتيجة الدورة بالخطوات التالية:

- **ترصيد حسابات التسيير N/12/31:** المتمثلة في حسابات الإيرادات وحسابات الأعباء ثم حساب نتيجة الدورة. التسجيل المحاسبي بنفس الطريقة التي تم التعرف عليها سابقا(صفحة 63)
- **ترصيد نتيجة السنة المالية N/12/31:** وقبل ترصيد الحساب 108 حساب المستغل يتم ترحيل النتيجة المالية له كما يلي:
  - **حالة الربح:** يجعل الحساب 120 نتيجة الدورة ربح مدينا في المقابل الحساب 108 دائنا:

		N+1/1/1		
120		نتيجة الدورة ربح		
	108	حساب المستغل		
		ترصيد نتيجة السنة المالية ربح		

  - **حالة الخسارة:** يجعل الحساب 108 مدينا في المقابل الحساب 129 نتيجة الدورة خسارة دائنا:

		N+1/1/1		
108		حساب المستغل		
	129	نتيجة السنة المالية خسارة		
		ترصيد نتيجة السنة المالية خسارة		

- **ترصيد الحساب 108 ونقله للحساب 101:** يتم التسجيل المحاسبي بنفس الطريقة التي تم التعرف عليها في المحور الرابع (صفحة58)

ملاحظة:

- الحساب 108 هو حساب وسيط إلزامي لتجميع كل التغييرات في حقوق المالك من أرباح وخسائر، إضافة إلى المسحوبات والإيداعات. ومنه يستخدم الحساب 108 كحساب وسيط بين الحساب 12 نتيجة السنة المالية والحساب 101 رأس المال لأنه لو نقلت نتيجة الدورة مباشرة للحساب 101 سيؤدي إلى ذلك إلى تضخيم رأس المال لأن الربح نقل من غير خصم للمسحوبات.
- كل خطوات إغلاق السنة المالية في المؤسسة الفردية من ترصيد نتيجة الدورة وترصيد الحساب 108 تتم في نهاية السنة المالية N/12/31 دون تأخيرها لبداية السنة القادمة مما يضمن دقة القوائم المالية وشفافيتها.

مثال تطبيقي 04:

بتاريخ 2020/12/31 كانت أرصدة الحسابات التالية للمؤسسة الفردية X:

- **حسابات التسيير قبل الإغلاق:**

***الإيرادات:** ح/ 700 مبيعات بضاعة 2000000 دج، ح/ 75 المنتوجات العملياتية الأخرى 3000000 دج

***الأعباء :** ح/ 600 مشتريات بضائع 2000000 دج، ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى 2200000 دج

- **المسحوبات الشخصية للمستغل:** 600000 دج (تم تسجيلها في الجانب المدين ح/108)
- **المدفوعات من طرف المستغل:** 200000 دج (تم تسجيلها في الجانب الدائن ح/108)
- **الحساب 101 أموال الاستغلال** 3000000 دج

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة في يومية المؤسسة بتاريخ 2020/12/31

الحل:

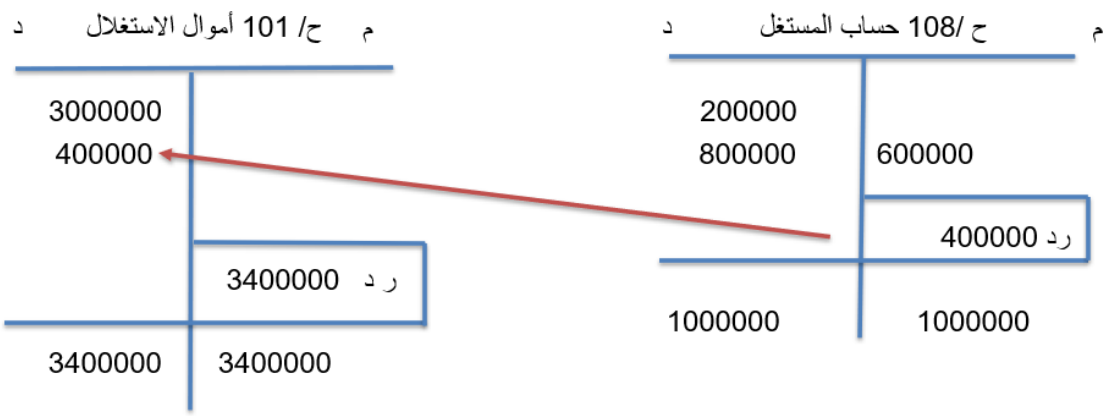
		2020/12/31		
	2000000	مبيعات بضائع		700
	3000000	منتجات عملياتية أخرى		75
5000000		نتيجة الدورة	12	
		ترصيد حسابات الإيرادات بالحساب 12		
		2020/12/31		
	4200000	نتيجة الدورة		12
2000000		مشتريات بضائع	600	
2200000		أعباء عملياتية أخرى	65	
		ترصيد حسابات الأعباء بالحساب 12		
		2020/12/31		
	800000	نتيجة الدورة ربح		120
800000		حساب المستغل	108	
		ترصيد نتيجة الدورة ربح		
		2020/12/31		
	400000	أموال المستغل		108
400000		أموال الاستغلال	101	
		ترصيد حساب المستغل الدائن		

نتيجة الدورة= مجموع الإيرادات – مجموع الأعباء

= 4200000 – 5000000

ومنه نتيجة الدورة = 800000 رصيد دائن ربح

ترصيد حساب 108 في نهاية الدورة



ملاحظة:

- لا يتم استخدام الحساب 11 الترحيل من جديد في المؤسسات الفردية لأن الأرباح والخسائر يتم ترصيدها في نفس السنة وتنقل للحساب 108 حساب المستغل ومنه للحساب 101 أموال الاستغلال.
- لا يتم استخدام الحساب 106 الاحتياطات في المؤسسات الفردية إلا نادرا، لأنها غير ملزمة بتكوين احتياطي قانوني، وأي مبالغ يقرر صاحب المؤسسة عدم سحبها وتركها لتعزيز المركز المالي للمؤسسة تدخل ضمن رأس مال المؤسسة في الحساب 101 بعد مرورها بالحساب 108، وبالتالي لا يتم فتح حسابات احتياطيات منفصلة لهذا الغرض.

تمارين مقترحة للمحور الخامس

تمرين 01: ضع صحيح أو الخطأ أمام العبارات التالية مع تصحيح الخطأ إن وجد:

1. يتم إقفال الحساب 12 نتيجة الدورة في نهاية السنة المالية مباشرة بعد إقفال حسابات الأعباء والإيرادات.
2. يمثل رصيد الحساب 12 نتيجة الدورة صافي الربح أو الخسارة المحقق خلال الدورة المالية الحالية فقط.
3. الحساب 11 الترحيل من جديد هو حساب يظهر رصيدا تراكميا للأرباح أو الخسائر غير المخصصة من الدورات السابقة.
4. لا يمكن للشركة استخدام رصيد الحساب 11 الدائن (أرباح مرحلة) لزيادة رأس مال الشركة (الحساب 101).
5. تهدف الاحتياطيات (الحساب 106) بشكل أساسي إلى توزيع الأرباح على الشركاء في نهاية كل دورة مالية.
6. الاحتياطي القانوني (1062) يتم تكوينه بناءً على قرار اختياري من الجمعية العامة للشركاء.
7. الاحتياطيات الحرة/الاختيارية (1064) هي المصدر الأكثر مرونة لرسملة الأرباح وزيادة رأس المال.
8. عند وجود خسائر، يتم تغطيتها تلقائياً من رأس المال (101) قبل الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة.
9. المؤسسة الفردية غير ملزمة قانونيا بتكوين احتياطي قانوني، فهذا الالتزام خاص بالشركات ذات الشخصية المعنوية المستقلة لحماية الدائنين والمساهمين.
10. يستخدم الحساب 11 الترحيل من جديد بشكل شائع في المؤسسة الفردية لترحيل الأرباح غير المخصصة بانتظار قرار الجمعية العامة.
11. في المؤسسة الفردية يتم إقفال رصيد الحساب 12 (نتيجة الدورة) مباشرة في الحساب 101 رأس المال.
12. يعكس الحساب 108 حساب المستغل صافي التغيرات في حقوق الملكية الناتجة عن مسحوبات وإيداعات صاحب المؤسسة ونتائج الدورة في المؤسسات الفردية.

تمرين 2: اختر الإجابة الصحيحة للعبارات التالية:

1. شركة النجاح أغلقت سنتها المالية في 31 ديسمبر 2024 بنتيجة ربح. قررت الجمعية العامة تخصيص هذا الربح في 15 ماي 2025. ما هو القيد المحاسبي الصحيح الذي يتم تسجيله في 15 ماي 2025؟
   A. جعل حسابات الإيرادات (الفئة 7) مدينة وحساب 12 دائنا.
   B. جعل حسابات الأعباء (الفئة 6) دائنة وحساب 12 مدينا.
   C. جعل حساب 12 نتيجة الدورة مدينا وحسابات التخصيص (106, 11, 457) دائنة.
2. في 1 جانفي 2025، وقبل اجتماع الجمعية العامة، ما هو الرصيد المتوقع للحساب 12 نتيجة السنة المالية لشركة الأمل التي حققت ربحا في عام 2024؟
   A. رصيد دائن يمثل صافي الربح المحقق في عام 2024.
   B. يتم دمجه تلقائياً مع الحساب 11 الترحيل من جديد.
   C. رصيد مدين يمثل صافي الربح المحقق في عام 2024.

3. شركة المستقبل لديها رأسمال قدره 2000000 دج ورصيد احتياطي قانوني (1062) قدره 150000 دج. حققت الشركة ربحا صافيا قدره 500000 دج. ما هو المبلغ الذي يجب على الشركة تخصيصه للاحتياطي القانوني هذا العام؟
   A. 0 دج
   B. 50000 دج
   C. 25000 دج
4. شركة الازدهار وصلت إلى الحد الأقصى للاحتياطي القانوني (10% من رأس المال). في السنة التالية، حققت ربحا كبيرا، هل الشركة ملزمة قانونيا بتخصيص أي جزء من هذا الربح للاحتياطي القانوني؟
   A. نعم، ولكن بنسبة 2.5% فقط.
   B. لا، لأنها وصلت إلى الحد الأقصى الذي يفرضه القانون.
   C. نعم، يجب أن تستمر في تخصيص 5% من الربح سنوياً.
5. في 31 ديسمبر، بعد إقفال جميع حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب 12، ما هي الخطوة التالية مباشرة في الدورة المحاسبية؟
   A. البدء في تسجيل عمليات السنة الجديدة.
   B. تخصيص نتيجة الدورة فوراً.
   C. إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل، الميزانية الختامية).
6. شركة النور لديها خسائر متراكمة كبيرة. أي من المصادر التالية يجب استخدامه أولا لتغطية هذه الخسائر قبل المساس بالاحتياطي القانوني؟
   A. الحساب 101 رأس المال.
   B. الاحتياطات الاختيارية.
   C. الديون طويلة الأجل.
7. ما هو الفرق الجوهري بين الحساب 12 نتيجة الدورة والحساب 11 الترحيل من جديد؟
   A. الحساب 12 يمثل الربح فقط، والحساب 11 يمثل الخسارة فقط.
   B. لا يوجد فرق جوهري، كلاهما يستخدم لترحيل الأرباح.
   C. الحساب 12 يخص الدورة الحالية، بينما الحساب 11 يخص الدورات السابقة.
8. إذا تم إقفال الحساب 12 نتيجة السنة المالية في 31 ديسمبر، فمتى يصبح رصيده صفرا؟
   A. بعد قرار الجمعية العامة بتخصيص النتيجة في السنة التالية.
   B. في 31 ديسمبر من نفس السنة.
   C. لا يتم تصفيره أبداً، بل يتراكم من سنة لأخرى.

تمرين 03:

أولا: بتاريخ 2020/12/31 قامت المؤسسة X بجميع تسوياتها الجردية، وكانت أرصدة حساباتها النهائية (قبل إقفال حسابات النتائج) كما يلي:

- **حسابات الإيرادات (الفئة 7) أرصدة دائنة:**
  - 701مبيعات البضائع 8000000 دج
  - 761منتجات مالية 150000دج
- **حسابات الأعباء (الفئة 6) أرصدة مدينة:**
  - 602مشتريات مستهلكة من التموينات الأخرى 3500000 دج
  - 63أعباء المستخدمين 2000000 دج
  - 681مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة 400000 دج
  - 661أعباء الفوائد 50000 دج
  - 69الضرائب على النتائج وما يماثلها 1000000 دج
- **أرصدة حسابات حقوق الملكية بتاريخ 2020/12/31، قبل التخصيص:**
  - 101رأسمال الشركة 15000000 دج
  - 1062احتياطي قانوني 1300000 دج
  - 1064احتياطيات اختيارية 2500000 دج
  - 11ترحيل من جديد (رصيد دائن - أرباح مرحلة من سنوات سابقة) 400000 دج

المطلوب:

1. تسجيل قيود إقفال حسابات النتائج (الفئة 6 و7) في الحساب 12 نتيجة الدورة بتاريخ 2020/12/31.
2. تحديد صافي نتيجة الدورة (ربح أو خسارة).

ثانيا: بتاريخ 2021/5/15 اجتمعت الجمعية العامة العادية وقررت تخصيص نتيجة الدورة كما يلي:

- **الاحتياطي القانوني:** 5%
- **الاحتياطي النظامي:** 100000دج.
- **توزيعات أرباح على الشركاء:** 800000 دج.
- **ترحيل الباقي من الربح:** بعد التخصيصات الأخرى.

المطلوب:

3. تسجيل قيد تخصيص النتيجة بتاريخ 2021/5/15.
4. كم سيصبح رصيد الحساب 11 الترحيل من جديد بعد التخصيص؟
5. تسجيل قيد تسديد توزيعات الأرباح للشركاء بتاريخ 2021/5/20 علما أن التسديد تم بشيك بنكي.

المحور السادس

محاسبة الرسم على القيمة المضافة

أولا: التعريف ومجال التطبيق

ظهرت فكرة الرسم على القيمة المضافة لأول مرة في ألمانيا عام 1918 على يد الاقتصادي كارل فون سيمنز، غير أن فرنسا كانت أول دولة طبقته بشكل كامل عام 1954 بقيادة الخبير المالي موريس لوريه، حيث حل محل الضرائب التراكمية. ومنذ ذلك الحين، انتشر هذا النظام تدريجيا ليصبح معيارا ضريبيا دوليا، حيث تبنته دول الاتحاد الأوروبي في الستينيات، وأصبح إلزاميا بموجب توجيهٍ أوروبي عام 1977. وفي العقود التالية، توسع نطاق تطبيقه ليشمل أمريكا اللاتينية وآسيا، ليصبح اليوم النظام الضريبي الأكثر انتشارا حول العالم، حيث تعتمده أكثر من 160 دولة. ويعتبر مصدرا رئيسيا للإيرادات الضريبية في معظم الدول بمساهمة نسبتها 20% إلى 30% من إجمالي الإيرادات الحكومية.

في الجزائر، دخل الرسم على القيمة المضافة حيز التنفيذ عام 1992 بموجب القانون 92-144، ليحل محل الرسم على النشاط الصناعي والتجاري(RAI) ، ثم خضع لتعديلات متتالية آخرها رفع المعدل العام من 17% إلى 19% سنة 2017.

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA (Value Added Tax ,Taxe sur la Valeur Ajoutee)

هو ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي، حيث تعتبر المؤسسة الوسيط بين المستهلك النهائي ومصلحة الضرائب، يتم تطبيقه على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي.

من خلال التعريف نجد أن هذه الضريبة تتميز بما يلي:

- تفرض على المستهلك النهائي لكنها تحصل عبر وسطاء (المؤسسات).
- تجنبا للازدواج الضريبي تطبق فقط على القيمة المضافة في كل مرحلة (الفرق بين سعر البيع والشراء).
- تطبق معدلات مختلفة حسب نوع السلعة أو الخدمة.
- تشمل معظم السلع والخدمات مع استثناءات محددة (مثل بعض الخدمات المالية أو الزراعية غير المصنعة).
- يتم الإقرار بها وتسديد قيمتها من طرف المؤسسات دوريا (شهر، ثلاث أشهر).

2. مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

تصنف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة حسب المادة 2 و3 من قانون الرسم على الأعمال المحين سنة 2017 إلى عمليات خاضعة وجوبا وعمليات خاضعة اختياريا.

1.2. العمليات الخاضعة للرسم وجوبا: تتلخص في أربع عمليات هي:



1.1.2. عمليات البيع المتعلقة بالمنقولات:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي للمنتوجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة (مثل البلاتين، الذهب، الفضة، الأحجار الكريمة، التحف الفنية).
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وتجارة التجزئة (باستثناء الخاضعين للنظام الجزافي).

2.1.2. عمليات البيع المتعلقة بالعقارات:

- الأشغال العقارية.
- بيوع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترونها بغرض إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع العقارات المذكورة.
- عمليات تجزئة الأراضي لغرض البناء وبيعها.
- عمليات بناء وبيع العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة للنشاط المهني/الصناعي/التجاري، إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.

3.1.2. عمليات التسليم للذات:

- عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم لأنفسهم، لتلبية حاجياتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم، بشرط أن تستعمل هذه الأملاك في إنجاز عمليات خاضعة للرسم أو معفاة.

4.1.2. عمليات تقديم الخدمات:

- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة (باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري، ولكن مع خضوع الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام في المؤسسات العلاجية غير التابعة للصحة العمومية).
- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي شخص.
- الخدمات المتعلقة بالهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين.

2.2. العمليات الخاضعة للرسم اختيارا: يمكن للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين لا يقع نشاطهم ضمن مجال تطبيق الرسم وجوبا أن يختاروا الخضوع له، إذا كانوا يزودون سلعا أو خدمات لـ:

- التصدير
- الشركات البترولية
- المكلفين بالرسم الآخرين
- المؤسسات التي تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء

ثانيا: حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة

للرسم على القيمة المضافة معدلان:

- **معدل مخفض 9%:** يطبق على المنتجات والخدمات والأنشطة التي تمثل فائدة خاصة، وهي سلع وخدمات محددة تعتبر ذات أهمية خاصة للاقتصاد أو للمجتمع. الهدف من تخفيض الرسم عليها هو تخفيف العبء الضريبي على المستهلكين لهذه السلع/الخدمات، أو تشجيع إنتاج واستهلاك هذه الفئات. من أمثلة ذلك الكهرباء والغاز، بعض المواد الغذائية الأساسية غير المعفاة تمامًا، بعض الخدمات المرتبطة بالقطاعات الحيوية مثل السياحة (في فترات معينة)، أو خدمات ذات طابع اجتماعي/ثقافي.
- **معدل عادي 19%:** يطبق على باقي العمليات، أي إذا لم تكن السلعة أو الخدمة خاضعة للمعدل المخفض أو معفاة، فإنها تخضع لهذا المعدل الأعلى. من أمثلة ذلك معظم السلع الاستهلاكية غير الأساسية، الخدمات التجارية والصناعية العامة، وغيرها من الأنشطة الاقتصادية.

ملاحظة:

هناك فئة تشمل السلع والخدمات التي لا يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة على الإطلاق أي أنها معفاة تماما، يتم إعفاء هذه المواد لتخفيف الأعباء المعيشية عن المواطنين، خاصة ذوي الدخل المحدود، وضمان توفر السلع الأساسية بأسعار معقولة. من أمثلة ذلك الخبز، الحليب، الدقيق، الأدوية، وبعض المنتجات الغذائية الأساسية الأخرى التي تعتبر ضرورية لحياة المواطنين، كما أن عمليات التصدير غالبا ما تكون معفاة لتشجيع الصادرات.

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

المبلغ الإجمالي خارج الرسم HT	60000
الرسم على القيمة المضافة TVA 19%	11400
المبلغ الإجمالي متضمن الرسمTTC	71400

الرسم على القمة المضافة TVA = 60000 × 19% = 11400

المبلغ الإجمالي متضمن الرسم TTC = 60000+ 11400 = 71400

المبلغ الإجمالي خارج الرسم HT = المبلغ الإجمالي متضمن الرسم TTC ÷ 1.19

= 71400 ÷ 1.19

= 60000

ثالثا: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة

1. حالة الشراء:

يتم تسجيل ح/4456 الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع في كل عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة:

- شراء التثبيتات الصنف 2 مثلا: ح/ 211 أراضي، ح/ 213 مباني ....
- شراء المخزونات الصنف 3 مثلا: ح/ 380 مشتريات بضاعة، ح/ 381 مشتريات المواد الأولية واللوازم....
- شراء الخدمات كالدراسات التقنية والهندسية المختلفة التي تساعدها في القيام بإنجاز الأشغال أو الإنتاج، وتسجل ضمن الحساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة.
- تتحصل المؤسسة أيضا على خدمات خارجية من الغير والتي تتعلق عادة بالتثبيتات منها: ح/613 الإيجارات، ح/ 615 الصيانة والتصليحات والرعاية، ح/616 أقساط التأمينات....

ويكون التسجيل المحاسبي بجعل المشتريات سواء تثبيتات، مخزونات، خدمات في الجانب المدين، مع ح/ 4456 رسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع أيضا مدينا، مقابل طريقة التسديد في الجانب الدائن، سواء عن طريق ح/512 بنوك حسابات جارية، ح/53 الصندوق أو الشراء على الحساب ح/401 موردو المخزونات والخدمات كما يلي:

		تاريخ الشراء		
	HT	المشتريات		6..38.. 2..
	TVA	رسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع		4456
TTC		طريقة التسديد	53.401 .512	
		شرح القيد		

مثال تطبيقي 01:

بتاريخ N /03/02 اشترت المؤسسة معدات مكتب بقيمة 200000 دج خارج الرسم، تم التسديد عن طريق البنك، الرسم على القيمة المضافة 19 %

بتاريخ N/3/15 قامت المؤسسة بتسديد فاتورة الكهرباء والغاز نقدا، المبلغ متضمن الرسم 32700 دج، الرسم على القيمة المضافة 9%.

المطلوب: تسجيل العمليتين في يومية المؤسسة.

الحل:

		N /03/02		
	200000	معدات مكتب		218
	38000	رسم على القيمة مضافة قابل للاسترجاع		4456
238000		البنوك الحسابات الجارية	512	
		شراء معدات مكتب بشيك بنكي		

		N/3/15		
607		المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات	30000	
4456		رسم على القيمة مضافة قابل للاسترجاع	2700	
	53	الصندوق		32700
		تسديد فاتورة كهرباء وغاز نقدا		

2. حالة البيع:

يتم تسجيل ح/4457 الرسم على القيمة المضافة المحصل في كل عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة:

- بيع مخزونات الصنف 3 مثلا: ح/700 مبيعات بضاعة، ح/701 المبيعات من المنتوجات تامة الصنع، ح/702 المبيعات من المنتوجات الوسيطة، ح/703 المبيعات من المنتوجات المتبقية.
- تقديم خدمات للغير مما ينتج عنه دخول أموال للمؤسسة لذلك تسجل ضمن الصنف 7 الإيرادات مثلا: ح/704 مبيعات الأشغال، ح/705 مبيعات الدراسات، ح/706 تقديم الخدمات الأخرى (على سبيل المثال عند قيامها بتأجير أحد مخازنها للغير) ....

ويكون التسجيل المحاسبي بجعل طريقة التحصيل في الجانب المدين سواء عن طريق ح/512 بنوك حسابات جارية، ح/53 الصندوق أو البيع على الحساب ح/411 الزبائن، في المقابل يجعل الحساب ...7 مبيعات دائنا إضافة إلى ح/4457 رسم على قيمة مضافة محصل أيضا في الجانب الدائن.

		تاريخ البيع		
	TTC	طريقة التسديد		512.53.411
HT		المبيعات	7..	
TVA		رسم على قيمة مضافة محصل	4457	
		شرح القيد		

مثال تطبيقي02:

بتاريخ N/05/05 قامت المؤسسة ببيع بضاعة نقدا بقيمة 535500 دج متضمن الرسم، تم تحرير الفاتورة فقط. الرسم على القيمة المضافة 19%

بتاريخ N/06/01 قامت المؤسسة بإنجاز جزء من مشروع بناء لصالح شركة الأمل للتطوير العقاري بقيمة 5000000 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 19%، تم الدفع بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليتين في يومية المؤسسة.

الحل:

		N/05/05		
53		الصندوق	535500	
	700	مبيعات بضاعة		450000
	4457	رسم على القيمة مضافة محصل		85500
		بيع بضاعة نقدا تحرير الفاتورة		
		N/06/01		
512		البنوك الحسابات الجارية	5950000	
	704	مبيعات أشغال		5000000
	4457	رسم على القيمة المضافة محصل		950000
		تحصيل مبيعات أشغال بشيك بنكي		

رابعا: قابلية الرسم للخصم

حسب المادة 4 من قانون الرسم على الأعمال، فإن الخاضعين للرسم أي الجهات الملزمة بتحصيل الرسم على القيمة المضافة وتقديمه للدولة هم:

- **المنتج:** كل من يصنع أو يحوّل المنتجات، أو يتولى توضيبها النهائي، أو حتى يوكل هذه الأعمال للغير.
- **بائع الجملة:** كل من يبيع سلعا لا يستخدمها الأفراد عادة، أو يبيع بأسعار الجملة/التجزئة على حد سواء، أو يبيع منتجات مخصصة لإعادة البيع.
- **الشركة الفرعية:** كل شركة تابعة لشركة أخرى أو تحت إدارتها، سواء بملكية الأغلبية أو بسلطة اتخاذ القرار.

يتم التصريح بالرسم على القيمة المضافة من طرف المؤسسة ودفعه (سداد قيمته) شهريا، قبل تاريخ 20 من الشهر الموالي وهكذا دواليك، فتصريح شهر جانفي يجب أن يتم قبل 20 من تاريخ شهر فيفري، وشهر فيفري قبل تاريخ 20 من شهر مارس.

يحق للمؤسسة (الجهة الملزمة بتحصيل الرسم) استعادة أو خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي دفعته على مشترياتها (مدخلاتها)، من مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تحصله من مبيعاتها (مخرجاتها)، وهذا ما يعرف بقابلية الرسم للخصم وهو أحد المبادئ الأساسية في نظام الرسم على القيمة المضافة. في نهاية الفترة الضريبية (عادة شهر) تقوم المؤسسة بعملية التسوية تجاه مصلحة الضرائب كما يلي:

TVAالمستحقة الدفع = TVA المحصلة من المبيعات - TVA المتحملة عند الشراء

محاسبة الرسم على القيمة المضافة



TVAمحصلة عند البيع **التسوية** **TVAمتحملة عند الشراء**

هي الفرق بين ما تم تحصيله عند البيع و ما تم تحمله عند الشراء

نجد ثلاث حالات:

- **ما تم تحصيله أكبر مما تم دفعه ⟸ حق لمصلحة الضرائب على المؤسسة وعليها تسديده**
- **ما تم تحصيله أقل مما تم دفعه ⟸ حق للمؤسسة على مصلحة الضرائب وعليها استرجاعه**
- **ما تم دفعه يساوي ما تم تحصيله ⟸ لا يوجد تسديد لمصلحة الضرائب**

التسجيل المحاسبي للتسوية يكون نهاية كل شهر كما يلي:

- **حالة الرسم على القيمة المضافة المحصل أكبر مما تم دفعه: 4457 > 4456**

		نهاية كل شهر		
4457		رسم على القيمة المضافة محصل		
	4456	رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		
	4455	رسم على القيمة مضافة واجب الدفع		
		تسوية TVA شهر...		

في هذه الحالة الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع يجب القيام بتسديده إلى مصلحة الضرائب قبل الـ 20 من الشهر الموالي وتسجل محاسبيا كما يلي:

		قبل 20 من الشهر الموالي		
4455		رسم على القيمة المضافة واجب الدفع		
	512	البنوك الحسابات الجارية		
		أو		
	53	الصندوق		
		تسديد TVA بشيك بنكي أو وصل نقدي		

- **حالة الرسم على القيمة المضافة المحصل أقل مما تم دفعه: 4457 < 4456**

		نهاية كل شهر		
4457		رسم على القيمة المضافة محصل		
44566		تسبيق على الرسم على القيمة المضافة		
	4456	رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		
		تسوية TVA شهر...		

ملاحظة:

- في هذه الحالة هناك حق للمؤسسة على مصلحة الضرائب غير أنه حسب القانون فإنها لن تستطيع استرجاع التسبيق على الرسم على القيمة المضافة بل يتم ترحيله إلى الشهر القادم واقتطاعه من الرسم على القيمة المضافة المحصل إذا كان أكبر مما تم دفعه.
- الحساب 44566 هو الحساب الفرعي من الحساب 4456 وهناك من يستخدم بدله الحساب 44567.

- **حالة الرسم على القيمة المضافة المحصل يساوي ما تم دفعه 4457 = 4456**

		نهاية كل شهر		
4457		رسم على القيمة المضافة محصل		
	4456	رسم على القيمة مضافة قابل للاسترجاع		
		تسوية TVA شهر...		

مثال تطبيقي 03:

في نهاية شهر سبتمبر 2022، كانت معطيات الرسم على القيمة المضافة للعمليات التي قامت بها المؤسسة X خلال هذا الشهر كما يلي:

- **الرسم على القيمة المضافة المحصل عن المبيعات 2022:**
  - TVAمحصلة من مبيعات خاضعة للمعدل العادي 850000 دج
  - TVAمحصلة من مبيعات خاضعة للمعدل المخفض 120000 دج
- **الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع عن المشتريات:**
  - TVAقابلة للاسترجاع على مشتريات السلع والخدمات 600000 دج
  - TVAقابلة للاسترجاع على اقتناء التثبيتات 400000 دج

المطلوب:

1. تحديد رصيد الرسم على القيمة المضافة لشهر سبتمبر 2022 (هل هو واجب الدفع، أو رصيد دائن للمؤسسة، أو رصيد صفري)، علما أنه لا يوجد رصيد دائن سابق لـTVA من الشهر الماضي.

2. إعداد القيد المحاسبي اللازم لعملية تسوية الرسم على القيمة المضافة.

3. تحديد تاريخ آخر أجل للتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة عن عمليات شهر سبتمبر 2022.

الحل:

1.

لدينا:

إجمالي ح/4457 TVA محصل = 850000 + 120000 = 970000 دج

ولدينا:

إجمالي ح/ 4456 TVA قابل للاسترجاع = 600000 + 400000 =1000000 دج

ومنه التسوية المحاسبية:

الفرق = TVA محصل - TVA قابل للاسترجاع = 30000 – دج **أي TVA المحصل أقل مما تم دفعه**

2.

		2022/9/30		
4457		رسم على القيمة المضافة محصل	970000	
44566		تسبيق على الرسم على القيمة المضافة	30000	
	4456	رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		1000000
		تسوية TVA شهر سبتمبر		

3. بما أن العمليات تمت في شهر سبتمبر 2022، فإن آخر أجل للتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة هو قبل تاريخ 20 أكتوبر 2022.

تمارين مقترحة للمحور السادس

تمرين 01:

1. الرسم على القيمة المضافة(TVA) هو:
   A. ضريبة مباشرة على الدخل
   B. ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك
   C. ضريبة مباشرة على أرباح الشركات
   D. ضريبة غير مباشرة على التجارة الخارجية فقط
2. يستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة المحصل من المبيعات:
   A. ح/4456
   B. ح/ 4457
   C. ح/ 4455
   D. ح/ 4453
3. إذا قامت مؤسسة بشراء مواد أولية لاستخدامها في نشاطها الخاضع للضريبة، فإن الرسم على القيمة المضافة المدفوع على هذه المشتريات يعتبر:
   A. غير قابل للاسترجاع ويدمج في التكلفة
   B. رسم محصل يجب توريده للخزينة فورا
   C. قابل للاسترجاع وحق للمؤسسة
   D. مصروفا إداريا
4. في حالة كانت قيمة الرسم على القيمة المضافة المحصل أقل من قيمة الرسم القابل للاسترجاع في نهاية الفترة، فإن المؤسسة:
   A. مدينة للخزينة العمومية بالفرق
   B. لها رصيد دائن لدى الخزينة العمومية
   C. لا يوجد عليها أي التزام أو حق
   D. يتوجب عليها دفع غرامة
5. أي من العمليات التالية تعتبر معفاة من الرسم على القيمة المضافة؟
   A. بيع السيارات الفاخرة
   B. خدمات الصيانة الدورية
   C. بيع الخبز والحليب
   D. استيراد المعدات الصناعية
6. التسوية المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (إقفال الحسابات) تتم عادة في:
   A. بداية الشهر الموالي للعمليات
   B. اليوم الأخير من الشهر الذي تمت فيه العمليات
   C. قبل تاريخ 20 من الشهر الموالي
   D. عند سداد الرسم فقط
7. الهدف الرئيسي من إجراء التسوية المحاسبية للرسم على القيمة المضافة في نهاية الفترة الضريبية هو:
   A. تحديد قيمة الأرباح الشهرية للمؤسسة.
   B. إقفال حسابات الرسم المحصل والقابل للاسترجاع وتحديد صافي الموقف الضريبي
   C. حساب ضريبة الدخل المستحقة على المؤسسة
   D. إعداد فاتورة ضريبية جديدة للزبائن
8. مبدأ قابلية الرسم للخصم في نظام الرسم على القيمة المضافة يضمن أن العبء النهائي للضريبة يقع على عاتق:
   A. المورد
   B. المؤسسة المنتجة
   C. المستهلك النهائي
   D. مصلحة الضرائب

محاسبة الرسم على القيمة المضافة

تمرين 02:

خلال شهر فيفري 2020 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

02/02 شراء مواد أولية ولوازم نقدا، المبلغ متضمن الرسم 11900 دج، تم استلام الفاتورة فقط.

02/03 أجرت المؤسسة مخازن للمورد كريم بمبلغ 120000 دج خارج الرسم، تم التسديد بشيك بنكي.

02/05 سددت المؤسسة بشيك بنكي فاتورة متعلقة بعملية إشهارية لمنتجاتها، المبلغ المتضمن الرسم 23800 دج.

02/13 بيع بضاعة بقيمة 150000 دج خارج الرسم، تم التسديد بشيك بنكي وقد تم تسليم الفاتورة فقط.

02/15 قررت المؤسسة إجراء دراسة جدوى لسوق جديد لتطوير تطبيق ذكي، واستعانت بمكتب دراسات خارجي لإنجاز هذه الدراسة، قيمة الدراسة 800000 دج خارج الرسم تم التسديد نقدا.

02/18 شراء شاحنة بقيمة 400000 دج خارج الرسم، تم تسديد النصف نقدا والباقي على الحساب.

02/20 تسديد فاتورة الكهرباء والغاز نقدا، المبلغ متضمن الرسم 32700 دج.

02/26 قامت المؤسسة بإجراء صيانة دورية لإحدى المنشآت التقنية لديها في ورشة خارجية بقيمة 40000 دج خارج الرسم، تم التسديد نقدا.

المطلوب:

1. تسجيل العلميات السابقة في يومية المؤسسة علما أن الرسم على القيمة المضافة 19%
2. حساب الرصيد الواجب دفعه أو القابل للاسترجاع من الرسم على القيمة المضافة (TVA) لهذا الشهر.
3. إعداد القيد المحاسبي اللازم لعملية التسوية لهذا الرسم في نهاية الشهر.
4. تحديد تاريخ آخر أجل للتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة لهذا الشهر.

المحور السابع

محاسبة التثبيتات العينية والمعنوية

أولا: اقتناء التثبيتات المعنوية والعينية

1. تعريف التثبيتات وخصائصها:

الأصول الثابتة، أو القيم الثابتة، أو التثبيتات هي كل العناصر المشاركة في نشاط المؤسسة والتي يتوقع من إدراجها الاستفادة من تدفق نقدي مستقبلي، يتمثل الهدف الرئيسي للتثبيتات في المساهمة في الدورة التشغيلية للمؤسسة على المدى الطويل مما يمكن المؤسسة من إنتاج السلع والخدمات أو من أداء وظائفها الإدارية، وبالتالي تحقيق الإيرادات والأرباح.

حتى يعتبر أصل ما تثبيت يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- ✓ أن تكون مدة الاستعمال أكثر من دورة محاسبية
- ✓ احتمال الحصول على منفعة اقتصادية من الأصل
- ✓ الغرض منه استعماله في نشاط المؤسسة وليس إعادة بيعه
- ✓ يكون تحت سيطرة المؤسسة
- ✓ إمكانية تحديد قيمة الأصل بصورة موثوقة
- ✓ القابلية للاهتلاك
- ✓ القابلية لإعادة التقييم

2. التصنيف المحاسبي للتثبيتات:

تندرج التثبيتات ضمن الصنف 02 وتكون أرصدتها في العادة مدينة وتنقسم إلى خمس حسابات رئيسية كما يلي:



- **ح/20 التثبيتات المعنوية:** هي الأصول الغير ملموسة، الغير مادية والغير نقدية، تستخدم من طرف المؤسسة في النشاط الإنتاجي أو الإداري أو تأجيرها للغير مثل برمجيات المعلوماتية وما شابهها...
- **ح/21 التثبيتات العينية:** هي أصول مادية ملموسة تحوزها المؤسسة من أجل استعمالها في الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية مثل الأراضي، المباني...

- ح/22 **التثبيتات في شكل امتياز:** هي أصول تكتسبها المؤسسة بموجب عقد امتياز أو ترخيص تمنحه الدولة لها أو جهة عمومية (بلدية، وزارة...) نظير تقديم خدمة عمومية على مسؤوليتها، يحق للمؤسسة من خلال العقد الانتفاع بهاته التثبيتات مثلا أراضي، معدات تقنية... لفترة محددة دون تملكها بشكل دائم.
- ح/23 **التثبيتات الجاري إنجازها:** هي التثبيتات التي ماتزال غير مكتملة أي قيد الإنجاز في نهاية السنة المالية، كما يضم هذا الحساب التسبيقات والأقساط المسددة لموردي التثبيتات.
- **التثبيتات المالية:** هي أصول تحتفظ بها المؤسسة بهدف الاستثمار طويل الأجل، وليس لغرض إعادة البيع على المدى القصير أو الاستخدام في العمليات التشغيلية المباشرة. تهدف هذه الاستثمارات إلى تحقيق منافع اقتصادية للمؤسسة على المدى الطويل وتضم:
  - **ح/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات**
  - **ح/27 تثبيتات مالية أخرى**

ملاحظة:

ستقتصر الدراسة على ح/20 التثبيتات المعنوية وح/21 التثبيتات العينية فقط.

3. محاسبة امتلاك التثبيتات المعنوية والعينية:



يتم في العادة على الحصول على التثبيتات إما عن طريق:

- **شرائها بمقابل مادي:**

تكلفة الشراء = ثمن الشراء خارج الرسم + مصاريف الشراء + الضرائب والرسوم الغير مسترجعة ـ التخفيضات التجارية والمالية

- مصاريف تكلفة الشراء (الاقتناء) هي جميع النفقات الضرورية والمباشرة التي تتحملها المؤسسة لجعل التثبيت جاهزا للاستخدام أو البيع، ومن أمثلة المصاريف التي تدرج في تكلفة الشراء: مصاريف التسليم الشحن، مصاريف التهيئة والتركيب، مصاريف العمولات والأتعاب كمصاريف الموثق، مصاريف الوسطاء، أجور المهندسين ...
- الضرائب والرسوم الغير مسترجعة تشمل كل المدفوعات الإجبارية للسلطات العمومية (الدولة أو الهيئات المحلية) التي تتعلق مباشرة باقتناء الأصل والتي لا يحق للمؤسسة استردادها أو خصمها، الهدف من إدراجها ضمن تكلفة الشراء هو أنها تعتبر نفقات ضرورية لجعل الأصل جاهزا للاستخدام وبالتالي يجب أن تدخل ضمن قيمته القابلة للاهتلاك، ومن أمثلة الضرائب والرسوم الغير مسترجعة: الرسم على القيمة المضافة (TVA)غير القابل للاسترجاع، رسوم التسجيل والإشهار العقاري، رسوم التفتيش الجمركي والضرائب الجمركية (في حالة الاستيراد).
- التخفيضات التجارية هي تخفيضات يمنحها المورد (البائع) للزبون (المشتري) لأسباب تجارية بحتة تمنح قبل إصدار الفاتورة ولا تظهر بها، أما التخفيضات المالية تمنح مقابل الدفع المبكر أو الدفع النقدي (الفوري)، أي قبل تاريخ الاستحقاق المتفق عليه تمنح بعد إصدار الفاتورة وتسجل محاسبيا.

ملاحظة:

- يعتبر الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير القابل للاسترجاع عندما تمارس المؤسسة نشاطا معفيا كليا من الرسم على القيمة المضافة (تم التطرق له في المحور السادس).
- تعتبر عمليات بيع وشراء الأراضي في الجزائر غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة(TVA) وبالتالي لا يوجد رسم على القيمة المضافة يدفع أو يسترد عند اقتناء الأراضي، ولا يدخل ضمن تكلفة الاقتناء من هذا الجانب. ومع ذلك، قد تخضع لرسوم أخرى غير مسترجعة مثل رسوم التسجيل والإشهار العقاري والتي تضاف إلى تكلفة الأرض.

- **إنتاجها بواسطة وسائل المؤسسة:**

تكلفة الإنتاج = المواد المستهلكة + المصاريف المباشرة والغير مباشرة المتصلة بالإنتاج

- تشمل المواد المستهلكة جميع المواد الخام والمستلزمات التي تدخل بشكل مباشر في إنتاج وتصنيع التثبيت، من أمثلة ذلك الحديد، الخشب، القطع الالكترونية...

- المصاريف المباشرة هي المصاريف التي يمكن ربطها بشكل مباشر ومحدد بإنتاج التثبيت، وتتغير بشكل متناسب مع حجم الإنتاج مثلا أجور العمال.
- المصاريف الغير مباشرة هي مصاريف لا يمكن ربطها بشكل مباشر في عملية الإنتاج ولا تتغير بالضرورة مع زيادة الإنتاج، مثلا فواتير الكهرباء، أجر عمال النظافة ...

- **المساهمة من أحد الشركاء:**

ويتم إثبات التثبيت بقيمة المساهمة (تم التطرق له في المحور الرابع)

- **إعانة من الدولة أو من أشخاص طبيعيين أو معنويين:**

هي إعانات غالبا ما تكون مخصصة لتمويل مشاريع معينة أو لتشجيع الاستثمار في قطاعات محددة والتثبيتات التي يتم الحصول عليها بهذه الطريقة لها معالجة محاسبية خاصة بالإعانات لن يتم التطرق لها.

1.3. حالة الإنتاج الداخلي:

عندما تقوم المؤسسة بإنتاج التثبيتات المعنوية والعينية بنفسها فإن التسجيل المحاسبي يتم في مرحلتين:

- **تسجيل المصاريف حسب طبيعتها:** بجعل المصاريف المتحملة في الإنتاج (الصنف6) في الجانب المدين وطريقة التسديد في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ تسديد المصاريف		
6...		المصاريف		
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		
	3...	مخزونات		
	401	موردو المخزونات والخدمات		
	512,53	الحسابات المالية		
		تسديد مصاريف		

- **تثبيت الإنتاج:** بعد إنجاز التثبيت من طرف المؤسسة تقوم بتسجيله في الجانب المدين في المقابل يجعل الحساب 731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية في حالة التثبيت معنوي، أو الحساب 732 إنتاج مثبت للأصول العينية في حالة التثبيت عيني في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ استلام التثبيت		
20...		تثبيتات معنوية		
	731	إنتاج مثبت للأصول المعنوية		
		استلام تثبيت معنوي		

		تاريخ استلام التثبيت		
21...		تثبيتات عينية		
	732	إنتاج مثبت للأصول العينية		
		استلام تثبيت عيني		

ملاحظة:

تثبيت الإنتاج يكون بالمبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع في حالة وجوده.

مثال تطبيقي 01:

1. بتاريخ 2000/7/12دفعت مؤسسة مصاريف لتطوير منتوجها الرئيسي وكانت كما يلي:

- مصاريف متعلقة بالدراسات والأبحاث بقيمة 400000 دج خارج الرسم سددت نقدا
- مصاريف استقبال الخبراء من الخارج للقيام بعملية التطوير بلغت 150000 دج خارج الرسم سددت بشيك بنكي

بعد نجاح خطة التطوير وانطلاقها في در منافع اقتصادية للمؤسسة ونظرا لأهمية مبلغ التطوير قررت المؤسسة تثبيته بتاريخ 2000/12/20

2. بتاريخ 2000/8/17 قام مهندس المؤسسة بإنجاز برنامج للإعلام الآلي لتسيير مخزون المؤسسة، وقد كلفه ما يلي: مواد أولية بقيمة 20000 دج، أجور العاملين بقيمة 50000 دج سددت نقدا.

3. بتاريخ 2020/9/6 أنجزت المؤسسة مباني إدارية بوسائلها الخاصة وكلفها ذلك: مواد أولية 250000 دج وأجور عمال 100000 دج سددت بشيك بنكي. في نهاية السنة استلمت المؤسسة المباني وأصبحت جاهزة للاستعمال.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية علما أن الرسم على القيمة المضافة 19%.

الحل:

مصاريف تنمية قابلة للتثبيت:

		2000/7/12		
617		الدراسات والأبحاث	400000	
625		التنقلات والمهمات والاستقبالات	150000	
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	104500	
	53	الصندوق		476000
	512	البنوك الحسابات الجارية		178500
		تسديد مصاريف لتطوير منتوج		

		2000/12/20		
203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	550000	
	731	إنتاج مثبت للأصول المعنوية		550000
		تثبيت مصاريف التنمية		

برنامج إعلام آلي:

		2000/8/17		
601		مواد أولية مستهلكة	20000	
631		أجور مستخدمين	50000	
	31	مواد أولية		20000
	512	الصندوق		50000
		مصاريف إنجاز برمجيات إعلام آلي		
		2000/8/17		
204		برمجيات معلوماتية وما شابهها	70000	
	731	إنتاج مثبت للأصول المعنوية		70000
		تثبيت مصاريف التنمية		

ملاحظة:

- الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع الخاص بالمواد الأولية واللوازم قد تم تسجيله عند شرائها من المورد وبالتالي لا نعيد حسابه مرة أخرى عند الاستهلاك بل يتم استخدامها بالمبلغ الصافي خارج الرسم.
- الرواتب والأجور هي أعباء اجتماعية خارجة عن نطاق الرسم على القيمة المضافة وبالتالي لا توجد أي ضريبة تحسب على أجور المستخدمين.

مباني:

		2000/9/6		
601		مواد أولية مستهلكة	250000	
631		أجور مستخدمين	100000	
	31	مواد أولية		250000
	512	البنوك الحسابات الجارية		100000
		تسديد مصاريف إنجاز مباني		

		2000/12/31		
213		مباني	350000	
	732	إنتاج مثبت للأصول العينية		350000
		إنجاز مباني		

ملاحظة:

يخضع التسليم للذات للرسم على القيمة المضافة وجوبا كما تم التطرق له في المحور السادس، حيث تلعب المؤسسة هنا دورين المنتج والمستهلك وبالتالي يتم تسجيل الرسم على القيمة المضافة في القيد الثاني الخاص بالاستلام كما يلي:

- في الجانب المدين ح/ 4456 رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع
- في الجانب الدائن ح/ 4457 رسم القيمة المضافة محصل

ومنه تبقى التكلفة النهائية للمبنى هي التكلفة الصافية خارج الرسم، وقد تم هنا حذف تسجيل الرسم على القيمة المضافة من كلا الطرفين تبسيطا للقيد فقط. إن الهدف من إخضاع التسليم للذات للرسم على القيمة المضافة هو جعل العملية محايدة جبائيا باعتبار أن المؤسسة قامت بعملية بيع لنفسها[1].

2.3. حالة الشراء (مع الإشارة إلى التسبيقات، الحساب 238):

عند شراء تثبيتات من الغير تسجل محاسبيا بوضعها في الجانب المدين مقابل طريقة التسديد في الجانب الدائن سواء حسابات مالية البنوك الحسابات الجارية، الصندوق، أو موردو التثبيتات إذا تمت العملية على الحساب كما يلي:

		تاريخ الشراء		
2...		تثبيتات		
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		
	404.512.53	حسابات مالية أو موردو التثبيتات		
		شراء تثبيت		

مثال تطبيقي 02:

1. بتاريخ 2020/6/4 قامت شركة الصناعات الالكترونية بشراء براءة اختراع جهاز انذار ضد السرقة ذو مواصفات عالية الجودة لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد بعد موافقة المخترع بمبلغ قدر ب 1000000 دج خارج الرسم نقدا. الرسم على القيمة المضافة 19%.

2. بتاريخ 2020/6/15 قامت المؤسسة بشراء أرض تحتوي على مبنى قديم بمبلغ 2230000 دج، إضافة لذلك دفعت مصاريف التسجيل، والاشهار العقاري بقيمة 30000 دج، ونفقات إزالة المبنى القديم بمبلغ 250000 دج، تم التسديد بشيك بنكي.

3. بتاريخ 2020/8/5 قامت المؤسسة بشراء شاحنة على الحساب بقيمة 200000 دج خارج الرسم، تخفيض تجاري 2%، الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع 19%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

[1] عيسى سماعين، جباية المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2020- 2021، ص 69.

الحل:

شراء براءة اختراع:

		2000/6/4		
205		الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	100000	
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	19000	
	53	الصندوق		119000
		اقتناء براءة اختراع		

شراء أراضي:

		2000/6/4		
211		أراضي	2510000	
	512	البنوك الحسابات الجارية		119000
		اقتناء أراضي		

تكلفة الشراء = ثمن الشراء خارج الرسم + مصاريف الشراء

= 250000 + 30000 + 2230000

= 2510000 دج

الأراضي غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة وبالتالي لا يوجد رسم على القيمة المضافة.

شراء شاحنة:

المبلغ الإجمالي خارج الرسم	200000
تخفيض تجاري 2%	4000
المبلغ الصافي خارج الرسم	196000
الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	37240
مبلغ الدفع متضمن الرسم	233240

		2000/8/5		
218		تثبيتات عينية أخرى	196000	
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	37240	
	404	موردو التثبيتات		233240
		اقتناء شاحنة		

- **الحساب 238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات:**

في حالات معينة تقوم المؤسسة بدفع مبالغ للموردين أو المقاولين كجزء من ثمن تثبيتات مستقبلية لم يتم تسليمها بعد، حيث يتم استخدام الحساب 238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات وتسجل به التكاليف أو الدفعات الأولية المرتبطة بجعله في الجانب المدين مقابل طريقة التسديد الحسابات المالية 53/512 في الجانب الدائن، وعند استلام التثبيت المعني يتم جعل هذا الأخير في الجانب الدائن مقابل ترصيد الحساب 238 وأحد الحسابات المالية للمبلغ المتبقي من تكلفة التثبيت.

مثال تطبيقي 03:

بتاريخ 2020/03/12 قامت المؤسسة بدفع تسبيق نقدا بمبلغ 890000 دج خارج الرسم، لمقاول بناء تعاقدت معه لغرض إنشاء فرع تجاري بتكلفة إجمالية قدرها 1890000 دج خارج الرسم، يسدد الباقي عند استلام البناء جاهزا. استلمت المؤسسة المبنى بتاريخ 2020/12/19. الرسم على القيمة المضافة 19%. تم تسديد باقي المبلغ للمقاول بتاريخ 2000/12/20 بشيك بنكي.

		2020/3/12		
238		التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات	890000	
4556		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	169100	
	53	الصندوق		1059100
		دفع تسبيق لمقاول		
		2000/12/19		
213		مباني	1890000	
4456		رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع	359100	
	238	التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		890000
	4456	رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع		169100
	404	موردو التثبيتات		1190000
		استلام مباني		
		2000/12/20		
404		موردو التثبيتات	1190000	
	512	البنوك الحسابات الجارية		1190000
		تسديد المبلغ المتبقي للمقاول بشيك بنكي		

ملاحظة:

- عند استلام المباني يتم ترصيد ح/4456 رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع بوضعه في الجانب الدائن بعد أن كان في الجانب المدين في قيد دفع التسبيق لتجنب تكرار استرجاع نفس المبلغ من الTVA .
- ح/404 موردو التثبيتات المبلغ المتبقي المستحق الدفع للمقاول يمثل الفرق بين إجمالي قيمة الفاتورة شاملة الرسم والتسبيق المدفوع شامل الرسم ويساوي 1190000 دج.

ثانيا: اهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية

1. اهتلاك التثبيتات:

1.1. تعريف الاهتلاك:

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة لأصل عيني أو معنوي أي هو انخفاض قيمة الأصول نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات أو التثبيتات فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.

للاهتلاك أهداف أهمها:

- المحافظة على رأس مال المؤسسة.
- إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- توفير الأموال اللازمة لتمويل الأصول الثابتة.
- معرفة القيمة الحقيقية للأصل بعد الاهتلاك.

ملاحظة:

- يطبق الاهتلاك على التثبيتات المعنوية والعينية.
- الأراضي غير قابلة للاهتلاك ماعدا أراضي المحاجر والمقالع فهي تهتلك نظرا للاستخراج والقلع.
- لا يطبق الاهتلاك على التثبيتات المالية.
- لا يطبق الاهتلاك على التثبيتات التي استأجرتها المؤسسة من الغير.
- لا يطبق الاهتلاك على التثبيتات قيد الإنجاز.



للاهتلاك طرق مختلفة حيث تختار المؤسسة الطريقة الأنسب للاهتلاك بناء على طبيعة الأصل، نمط استهلاكه المتوقع، والسياسات المحاسبية المتبعة، مع الأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية والضريبية. وستقتصر الدراسة على الاهتلاك الخطي الثابت.

2.1. الاهتلاك الخطي الثابت:

هو طريقة يتم من خلالها توزيع تكلفة الأصل القابل للاهتلاك بالتساوي على مدى عمره الإنتاجي المقدر، حيث يفترض في هذه الطريقة أن الأصل يستهلك قيمته بنفس المقدار في كل فترة محاسبية (سنة أو شهر) طوال فترة استخدامه.

ولحساب قسط الاهتلاك الخطي يجب تحديد مختلف العناصر المرتبطة به وهي:

- **القيمة المحاسبية الأصلية** = تكلفة الاقتناء أو الحيازة
- **القيمة المتبقية (الخردة)** = المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه مقابل تثبيت ما عند انتهاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة
- **المبلغ القابل للاهتلاك** = القيمة المحاسبية الأصلية ـ القيمة المتبقية
- **مدة المنفعة** = العمر الإنتاجي المقدر للتثبيت
- **معدل الاهتلاك**= 100 ÷ مدة المنفعة
- **قسط الاهتلاك** = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ مدة المنفعة أو المبلغ القابل للاهتلاك × معدل الاهتلاك
- **القيمة المحاسبية الصافية** = المبلغ القابل للاهتلاك ـ مجموع الاهتلاكات

بعد تحديد مختلف العناصر يتم إعداد جدول الاهتلاك الخطي كما يلي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N				
N+1				
N+3				
N+4				
N+5				

مثال تطبيقي04:

بتاريخ 2000/01/10 اشترت المؤسسة برمجيات معلوماتية حيث أن القيمة الأصلية للبرمجيات تبلغ 365000 دج، المدة النفعية 5 سنوات، القيمة المتبقية 45000 دج

المطلوب: حساب مختلف العناصر المتعلقة بالاهتلاك وإعداد جدول الاهتلاك الخطي.

الحل:

القيمة المحاسبية الأصلية = 365000

المبلغ القابل للاهتلاك = 365000 ـ 45000 = 320000

معدل الاهتلاك = 100÷ 5 = %20

قسط الاهتلاك = 320000 ÷ 5 = 64000 أو 320000 × %20 = 64000

القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة الأولى = 320000 ـ 64000 = 256000

إعداد جدول الاهتلاك الخطي

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2000	320000	64000	64000	256000
2001	320000	64000	128000	192000
2002	320000	64000	192000	128000
2003	320000	64000	256000	64000
2004	320000	64000	320000	0

3.1. التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك:

في نهاية كل سنة N/12/31 يتم تسجيل قسط الاهتلاك حيث يجعل الحساب 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في الجانب المدين والحساب 280 اهتلاك التثبيتات المعنوية أو الحساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية في الجانب الدائن كما يلي:

التثبيتات المعنوية:

681	280	N/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيتات المعنوية تسجيل قسط اهتلاك		

التثبيتات العينية:

681	281	N/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيتات العينية تسجيل قسط اهتلاك		

ملاحظة:

- إذا تم الحصول على التثبيت ما بين 1 و15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحتسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى.
- أما إذا تم الحصول على التثبيت بعد تاريخ 15 من الشهر فإن هذا الشهر لا يحتسب ضمن فترة الاهتلاك للسنة الأولى.

1 ← 15 ← يحتسب

15 ← 31 ← لا يحتسب

مثال تطبيقي 05:

من مخطط الاهتلاك لأحد التثبيتات المعنوية تم استخراج المعلومات التالية:

- مبلغ الحيازة 200000 دج
- تاريخ الحيازة 2000/7/1
- القيمة المتبقية معدومة
- معدل الاهتلاك 25%

المطلوب:

1.حساب القسط السنوي

2.حساب قسط السنة الأولى وتسجيله محاسبيا

3.إعداد جدول الاهتلاك

الحل:

1. حساب القسط السنوي:

المبلغ القابل للاهتلاك = 200000 لأن القيمة المتبقية معدومة

القسط السنوي = 200000 × 25% = 50000

العمر الإنتاجي = 100÷25 = 4

2. حساب قسط السنة الأولى وتسجيله محاسبيا:

تم شراء التثبيتات بتاريخ 1/7 ومنه قسط السنة الأولى سيكون لستة أشهر أي من شهر 7 إلى شهر 12

قسط السنة الأولى= القسط السنوي × {عدد الأشهر ÷ 12} = 50000 × {6÷12}

قسط السنة الأولى = 25000

قسط السنة الأخيرة هو أيضا لستة أشهر وهو مكمل لستة أشهر الأولى حتى تكتمل السنة من العمر الإنتاجي

681		2000/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	25000	
	280	اهتلاك تثبيتات معنوية		25000
		قسط اهتلاك السنة الأولى		

3. إعداد جدول الاهتلاك:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1/7/2000	200000	25000	25000	175000
2001	200000	50000	75000	125000
2002	200000	50000	125000	75000
2003	200000	50000	175000	25000
30/6/2004	200000	25000	200000	0

2. خسائر القيمة عن التثبيتات:

1.2. تعريف خسارة القيمة:

خسارة القيمة أو تدني القيمة هي فائض القيمة المحاسبية لأصول معينة على قيمتها الواجبة التحصيل، من بين مؤشراتها انخفاض القيمة السوقية للأصل بسبب:

- تقادم الأصل نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن
- تلف الأصل أو عدم صلاحيته للاستخدام (التدهور المادي للأصل)
- التطور التكنولوجي
- الحوادث الطبيعية

في النظام المالي المحاسبي خصص الحساب 29 لخسائر القيمة عن التثبيتات وينقسم إلى حسابات فرعية حسب نوع الأصل الذي انخفضت قيمته:

- ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية
- ح/291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية
- ح/292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة موضع امتياز
- ح/ 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها
- ح/296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات
- ح/297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة
- ح/298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

2.2. حساب خسارة القيمة:

يتم حسابها كما يلي:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية ـ القيمة القابلة للتحصيل

حيث أن: **القيمة القابلة للتحصيل {صافي سعر البيع} = ثمن البيع ـ تكاليف عملية البيع**

وهنا نجد حالتين:

الحالة 01: القيمة المحاسبية الصافية **أكبر** من القيمة القابلة للتحصيل ومنه **تحقق خسارة القيمة**

الحالة 02: القيمة المحاسبية الصافية **أقل** من القيمة القابلة للتحصيل ومنه **عدم تحقق خسارة القيمة**

3.2. التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

في نهاية كل سنة N/12/31 يتم تسجيل خسارة القيمة حيث يجعل الحساب 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في الجانب المدين والحساب 290 خسائر القيمة على التثبيتات المعنوية أو الحساب 291 خسائر القيمة على التثبيتات العينية في الجانب الدائن كما يلي:

التثبيتات المعنوية:

		N/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة على التثبيتات المعنوية تسجيل خسارة قيمة	290	681

التثبيتات العينية:

		N/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة على التثبيتات العينية تسجيل خسارة قيمة	291	681

مثال تطبيقي 06:

بتاريخ 2000/1/2 اشترت المؤسسة معدات صناعية بقيمة 100000 دج متضمن الرسم الغير قابل للاسترجاع نقدا، مدتها النفعية 10 سنوات، يتم اهتلاكها خطيا بأقساط متساوية.

في نهاية سنة 2001 كان ثمن بيع المعدات 75000 دج بينما قدرت تكاليف البيع ب 3000 دج.

المطلوب:

1. حساب قسط الاهتلاك للسنة 2000.
2. سجل خسارة القيمة إن وجدت.

الحل:

1. قسط الاهتلاك السنوي = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ مدة المنفعة= 100000 ÷ 10 = 10000

2. لدينا:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

القيمة القابلة للتحصيل = ثمن البيع - تكاليف عملية البيع = 75000 - 3000 = 72000

القيمة المحاسبية لسنة 2001= القيمة المحاسبية الأصلية - مجموع الاهتلاكات= 100000- 20000 = 80000

ومنه:

خسارة القيمة = 80000 - 72000 = 8000

القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل ومنه هناك خسارة بقيمة 8000 دج

3. التسجيل المحاسبي:

681		2001/12/31 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	80000	
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		80000
		تسجيل خسارة قيمة المعدات الصناعية		

4.2. تعديل قسط الاهتلاك بعد تسجيل خسارة القيمة:

إن تسجيل خسارة القيم يؤثر بشكل مباشر على حساب قسط الاهتلاك المستقبلي للأصل مما يوجب تعديل قسط الاهتلاك للفترات اللاحقة. حيث يتم حساب أقساط اهتلاك جديدة للمدة المتبقية انطلاقا من القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة كما يلي:

قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة ÷ المدة المتبقية

القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة = القيمة المحاسبية الأصلية ـ مجموع الاهتلاكات ـ خسارة القيمة

من خلال المثال التطبيقي السابق:

القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة = 100000 ـ 20000 ـ 8000 = 72000

عدد السنوات المتبقية = 10- 2 = 8

ومنه قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = 72000 ÷ 8 = 9000

إضافة إلى ذلك يتم تعديل جدول الاهتلاك بإضافة خانة خسارة القيمة كما يلي:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية

مثال تطبيقي 07:

حازت مؤسسة بتاريخ 2015/1/2 على معدات نقل بقيمة 1400000 دج، تهتلك خطيا لمدة خمس سنوات وبتاريخ 2017/12/31 قدر ثمن بيع هذه المعدات ب 530000 دج في حين قدرت تكاليف الخروج ب 30000 دج

المطلوب:

حساب خسارة القيمة إن وجدت مع إعداد جدول الاهتلاك

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي = 1400000 ÷ 5 = 280000

القيمة القابلة للتحصيل = 530000 - 30000 = 500000

القيمة المحاسبية لسنة 2017= القيمة المحاسبية الأصلية - مجموع الاهتلاكات

= 1400000 - 840000 = 560000

خسارة القيمة = 560000 - 500000 = 60000

القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل

ومنه هناك خسارة قيمة 60000 دج

القيمة المحاسبية الصافية بعد خسارة القيمة = 1400000 - 840000 - 60000 = 500000

قسط الاهتلاك السنوي بعد خسارة القيمة = 500000 ÷ 2 = 250000

جدول الاهتلاك بعد تسجيل خسارة القيمة

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
2015	1400000	280000	280000	-	1120000
2016	1400000	280000	560000	-	840000
2017	1400000	280000	840000	60000	**500000**
2018	**500000**	**250000**	1090000	-	250000
2019	**500000**	**250000**	1340000	-	0

ثالثا: التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية وتخريدها

التنازل عن التثبيتات هو الاستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية (تلف كالحريق أو السرقة) أو بصورة اختيارية (كالبيع أو الاستبدال)

يتم التنازل عن التثبيتات بثلاث طرق:

- الطريقة الأولى: شطب التثبيت من الخدمة دون مقابل أي تخريد التثبيت
- الطريقة الثانية: التنازل بالبيع
- الطريقة الثالثة: التنازل بالمبادلة (لن يتم التطرق لها)

1. تخريد التثبيتات:

تخريد التثبيتات هو عملية إخراج الأصل الثابت من الاستخدام نهائيا والتخلص منه (بيعه كخردة، إتلافه، التبرع به، أو مجرد التوقف عن استخدامه بشكل دائم) عندما يصبح غير صالح للاستخدام أو غير اقتصادي لإصلاحه أو تشغيله. يتم تخريد التثبيتات في الحالات التالية:

- **التقادم التكنولوجي** :عندما تصبح التكنولوجيا التي يعتمد عليها الأصل قديمة جدا وغير قادرة على تلبية متطلبات الإنتاج الحديثة.
- **التلف الكبير أو العطب المستمر** :عندما يتعرض الأصل لتلف شديد يجعله غير قابل للإصلاح بشكل فعال أو بتكلفة معقولة.
- **انتهاء العمر الإنتاجي المقدر** :عندما يكون الأصل قد بلغ نهاية عمره الإنتاجي الذي قدرته المؤسسة.
- **عدم الكفاءة الاقتصادية** :عندما تصبح تكاليف تشغيل الأصل أو صيانته باهظة جدًا وتفوق الفوائد التي يمكن أن يحققها.
- **التغير في النشاط أو السياسات** :عندما تتوقف المؤسسة عن نشاط معين يتطلب هذا الأصل، أو تغير استراتيجيتها.

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب التثبيت من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل، لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية يجب إقفال حساب التثبيت وحساب مجمع اهتلاكاته كذلك وهنا نميز حالتين:

1.1.التثبيت المهتلك كليا:

بعد انتهاء العمر الإنتاجي للتثبيت تكون القيمة المحاسبية الصافية = 0 ويتم إقفال حساب التثبيت بجعل التثبيت المشطوب في الجانب الدائن مقابل مجموع الاهتلاكات الخاصة به في الجانب المدين كما يلي:

281		تاريخ الشطب اهتلاك التثبيتات العينية		
	21	التثبيت العيني المشطوب تخريد تثبيت مهتلك كليا أو شطب تثبيت من الخدمة		

ملاحظة:

- التخريد ليس مقتصرا على الأصول المادية، بل يشمل أي أصل ثابت (مادي أو معنوي) عندما يفقد قيمته الاقتصادية أو وظيفته للمؤسسة، ونضع ح/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية في الجانب المدين وح/20 التثبيت المعنوي المشطوب في الجانب الدائن.
- تخريد التثبيتات لا يحدث في نهاية السنة المالية فقط بل يحدث في أي وقت يتقرر فيه أن الأصل أصبح غير صالح للاستخدام أو غير اقتصادي. هذا التاريخ يعتمد على الظروف الفعلية التي أدت إلى قرار التخريد.

مثال تطبيقي08:

بتاريخ 2004/12/31 قامت المؤسسة بشطب معدات نقل تكلفة اقتنائها 2000000 دج، القيمة المتبقية معدومة، علما أن هذه المعدات تم شراؤها بتاريخ 2000/1/1 وقد اهتلكت خطيا لمدة خمس سنوات.

المطلوب: تسجيل قيد التخريد (الشطب)

الحل:

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

2818		2004/12/31 اهتلاك معدات نقل	2000000	
	218	معدات نقل شطب معدات نقل		2000000

2.1. التثبيت المهتلك جزئيا (قيد الاهتلاك):

هو التثبيت الذي لم يكتمل اهتلاكه بالكامل بعد ولكن المؤسسة قررت إخراجه من الخدمة نهائيا والتخلص منه، هنا التثبيت له قيمة محاسبية صافية موجبة وعند شطب التثبيت تعتبر بمثابة خسائر يكون التسجيل المحاسبي بجعل الحسابات التالي في الجانب المدين: ح/ 652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية، ح/28 اهتلاك التثبيت المعني، ح/29 خسائر القيمة عن التثبيت المعني إن وجدت، في المقابل يجعل التثبيت المشطوب في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ الشطب		
652		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية		
28..		اهتلاك التثبيتات		
29..		خسائر القيمة عن التثبيتات		
	2..	التثبيت المشطوب		
		شطب تثبيت من الخدمة		

نو اقص القيم = القيمة المحاسبية الأصلية للتثبيت ـ{الاهتلاك المتراكم + خسائر القيمة}

مثال تطبيقي 09:

بتاريخ 2002/12/31 قامت المؤسسة بتخريد معدات صناعية وذلك بعد سرقتها، تم شراء هذه المعدات بتاريخ 2000/1/1 بتكلفة 500000 دج، القيمة المتبقية معدومة، المدة النفعية للمعدات أربع سنوات.

المطلوب:

إعداد جدول الاهتلاك لغاية تاريخ التخريد (الشطب) ثم تسجيل القيد المحاسبي اللازم للشطب

الحل:

جدول الاهتلاك:

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2000	500000	125000	125000	375000
2001	500000	125000	250000	250000
2002	500000	125000	375000	**125000**

نواقص القيم= 500000 ـ 375000 = 125000

أي نواقص القيم = القيمة المحاسبية الصافية في تاريخ الشطب والتي تعتبر خسارة تتحملها المؤسسة عند شطب التثبيت

ملاحظة: هنا لا توجد خسارة قيمة وبالتالي لم تظهر في الجدول

التسجيل المحاسبي:

		2002/12/31		
652		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	125000	
2815		اهتلاك معدات صناعية	375000	
	215	معدات صناعية		500000
		شطب معدات صناعية من الخدمة		

2. التنازل بالبيع عن التثبيتات:

إن الهدف الأساسي لشراء التثبيتات من طرف المؤسسة هو استخدامها في النشاط، إلا أن الظروف التشغيلية والاقتصادية والتكنولوجية المتغيرة تجعل بيعها أو التخلص منها ضرورة اقتصادية وإدارية. هذا يسمح للمؤسسة بالحفاظ على كفاءتها ومرونتها ومواكبة التطورات، ومنه يمكن القول أن التنازل بالبيع عن التثبيتات هي عملية استثنائية تقوم بها المؤسسة.

1.2. التنازل بالبيع عن التثبيتات الغير قابلة للاهتلاك:

التثبيتات غير القابلة للاهتلاك هي الأصول التي لا تفقد قيمتها بمرور الزمن نتيجة الاستخدام أو التقادم بالمعنى المحاسبي المتعارف عليه للاهتلاك مثل الأراضي (تم التطرق لها في ملاحظة سابقة)، عند التنازل على الأراضي نقوم بحساب الفرق:

سعر التنازل - القيمة المحاسبية الأصلية

ونجد إما:

سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الأصلية ⟵ فرق موجب أي فوائض قيمة ح/ 752

سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الأصلية ⟵ فرق سالب أي نواقص قيمة ح/ 652

- **حالة التنازل بالبيع بفوائض قيمة ح/752:**

يتم التسجيل المحاسبي بجعل الحسابات المالية (البنوك الحسابات الجارية أو الصندوق) أو ح/462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات في حالة التنازل بالبيع على الحساب في الجانب المدين، وجعل ح/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية وح/211 أراضي في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ التنازل		
462,512.53		الحسابات المالية، الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		
	211	أراضي		
		التنازل على أراضي بفوائض قيمة		

مثال تطبيقي 10:

بتاريخ 2000/7/2 اشترت المؤسسة أراضي بقيمة 7000000 دج، وبتاريخ 2007/6/4 تم التنازل عليها بمبلغ 9000000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل قيد التنازل

الحل:

تم التنازل على الأراضي بفو ائض قيمة:

		2007/6/4		
512		البنوك الحسابات الجارية	9000000	
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		2000000
	211	أراضي		7000000
		التنازل على أراضي بفوائض قيمة		

- **حالة التنازل بالبيع بنو اقص قيمة ح/652:**

يتم التسجيل المحاسبي بجعل الحسابات المالية (البنوك الحسابات الجارية أو الصندوق) أو ح/462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات في حالة التنازل بالبيع على الحساب وح/ 652 نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية في الجانب المدين، وجعل ح/211 أراضي في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ التنازل		
462,512.53		الحسابات المالية، الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		
652		نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		
	211	أراضي		
		التنازل على أراضي بنواقص قيمة		

ملاحظة:

في حالة التنازل بالبيع على الحساب (ثمن البيع لا يتم استلامه نقدا بشكل فوري، بل سيتم تحصيله في تاريخ لاحق) وعند استلام مبلغ التنازل في تاريخ لاحق يتم جعل الحسابات المالية البنوك الحسابات الجارية أو الصندوق في الجانب المدين وح/462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات في الجانب الدائن.

مثال تطبيقي 11:

بتاريخ 2000/7/2 اشترت المؤسسة أراضي بقيمة 7000000 دج، وبتاريخ 2007/6/4 تم التنازل عليها بمبلغ 6000000 دج على الحساب، وبتاريخ 2007/7/7 تم استلام المبلغ بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل قيد التنازل وقيد استلام المبلغ.

الحل:

تم التنازل على الأراضي بنو اقص قيمة:

		2007/6/4		
462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	6000000	
652		نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية	1000000	
	211	أراضي		7000000
		التنازل على أراضي		
		2007/7/7		
512		البنوك الحسابات الجارية	6000000	
	462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		6000000
		استلام مبلغ التنازل بشيك بنكي		

2.2. التنازل بالبيع عن التثبيتات القابلة للاهتلاك خلال عمرها الإنتاجي:

هناك تثبيتات لم يكتمل اهتلاكها بالكامل بعد ولكن المؤسسة قررت التنازل عليها بالبيع، وقبل التسجيل المحاسبي يجب أن تتوفر لدينا الحسابات التالية:

- القيمة المحاسبية الأصلية للتثبيت
- تحديد الاهتلاك المتراكم للتثبيت المتنازل عنه من تاريخ اقتنائه إلى غاية تاريخ التنازل عليه
- خسارة القيمة إن وجدت
- تحديد سعر التنازل عن التثبيت وهو سعر البيع

بعد تحديد الحسابات السابقة نقوم بحساب الفرق:

{سعر التنازل+ الاهتلاكات المتراكمة + خسارة القيمة} ـ القيمة المحاسبية الأصلية

ونجد حالتين:

الفرق موجب أي تم التنازل بفوائض قيمة ح/ 752

الفرق سالب أي تم التنازل بنواقص قيمة ح/ 652

- **حالة التنازل بالبيع بفو ائض قيمة ح/752:**

يتم التسجيل المحاسبي بجعل الحسابات المالية (البنوك الحسابات الجارية أو الصندوق) أو ح/462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات في حالة التنازل بالبيع على الحساب وح/28 اهتلاك تثبيتات وح/29 خسائر القيمة عن تثبيتات إن وجدت في الجانب المدين، وجعل ح/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية وح/20 تثبيتات معنوية أوح/21 تثبيتات عينية المتنازل عليها بالبيع في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ التنازل		
462,512.53		الحسابات المالية، الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		
28		اهتلاك تثبيتات		
29		خسائر القيمة عن تثبيتات		
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		
	21.20	تثبيتات معنوية أو عينية		
		التنازل على تثبيتات بفوائض قيمة		

- **حالة التنازل بالبيع بنو اقص قيمة ح/652:**

يتم التسجيل المحاسبي بجعل الحسابات المالية (البنوك الحسابات الجارية أو الصندوق) أو ح/462 الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات في حالة التنازل بالبيع على الحساب وح/28 اهتلاك تثبيتات وح/29 خسائر القيمة عن تثبيتات إن وجدت في الجانب المدين وح/ 652 نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية في الجانب المدين، وجعل ح/20 تثبيتات معنوية أوح/21 تثبيتات عينية المتنازل عليها بالبيع في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ التنازل		
462,512.53		الحسابات المالية، الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات		
28		اهتلاك تثبيتات		
29		خسائر القيمة عن تثبيتات		
652		نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		
	21,20	تثبيتات معنوية أو عينية		
		التنازل على تثبيتات بنواقص قيمة		

ملاحظة:

- إذا تم التنازل على التثبيت ما بين 1 و15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر لا يحتسب ضمن فترة الاهتلاك.
- أما إذا تم التنازل على التثبيت بعد تاريخ 15 من الشهر فإن هذا الشهر ا يحتسب ضمن فترة الاهتلاك.

1 ← 15 ← لا يحتسب

15 ← 31 ← يحتسب

مثال تطبيقي12:

بتاريخ 2001/1/1 قامت المؤسسة بالحيازة على معدات نقل بمبلغ 2000000 دج، تهتلك هذه المعدات بمعدل 20%

بتاريخ 2004/7/1 قامت المؤسسة بالتنازل عن معدات النقل.

الحالة 01: مبلغ التنازل 720000 دج، العملية تمت على الحساب.

الحالة 02: مبلغ التنازل 500000 دج، العملية تمت بشيك بنكي.

المطلوب:

تسجيل عملية التنازل في الحالتين.

الحل:

الحالة 1:

قيمة المحاسبية الأصلية = 2000000 معدل الاهتلاك 20%

الاهتلاك المتراكم منذ اقتناء التثبيت إلى غاية التنازل عليه من 2001/1/1 إلى غاية 2004/7/1

أي لمدة ثلاث سنوات ونصف

اهتلاك السنوي = 2000000 × 20% = 400000

الاهتلاك المتراكم = 400000 × 3.5 = 1400000

سعر التنازل = 720000

نقوم بحساب الفرق: {سعر التنازل+ الاهتلاكات المتراكمة + خسارة القيمة} ـ القيمة المحاسبية الأصلية

{720000 + 1400000} ـ 2000000 = + 120000 ومنه التنازل تم بفوائض قيمة

ملاحظة: لا توجد هنا خسارة قيمة لمعدات النقل.

التسجيل المحاسبي بتاريخ التنازل يكون كما يلي:

		2004/1/7		
462		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات	720000	
2818		اهتلاك معدات نقل	1400000	
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية		120000
	218	معدات نقل		2000000
		التنازل عن معدات نقل مع فائض قيمة		

الحالة2:

سعر التنازل = 500000

بنفس معطيات التمرين نقوم بحساب الفرق: {سعر التنازل+ الاهتلاكات المتراكمة + خسارة القيمة}- القيمة المحاسبية الأصلية

{500000 + 1400000} - 2000000 = - 100000 ومنه التنازل تم بنواقص قيمة

التسجيل المحاسبي بتاريخ التنازل يكون كما يلي:

		2004/1/7		
512		البنوك الحسابات الجارية	500000	
2818		اهتلاك معدات نقل	1400000	
652		نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة الغير مالية	100000	
	218	معدات نقل		2000000
		التنازل عن معدات نقل مع ناقص قيمة		

ملاحظة:

- عند بيع تثبيت بعد نهاية عمره الإنتاجي والقيمة المتبقية معدومة تكون مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ البيع مساوية لتكلفة التثبيت وفي هذه الحالة نتيجة البيع أو التنازل هي دائما ربح مساوي لسعر البيع الصافي.
- إن عملية التنازل عن التثبيتات التي ينتج عنها فوائض قيمة ح/ 752 لا يعد مجرد ربح محاسبي عابر بل هو دخل حقيقي للمؤسسة، وعليه فإن هذا الربح يكون خاضعا للضريبة حيث يضاف فائض القيمة إلى مجموع أرباح المؤسسة ويصبح جزءا من الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في نهاية السنة المالية. لذلك من الضروري أن يأخذ المحاسب هذا الأثر الجبائي بعين الاعتبار عند معالجة التنازل عن التثبيتات.

تمارين مقترحة للمحور السابع

تمرين 01: قامت المؤسسة خلال سنة 2000 بالعمليات التالية:

2/1 قامت المؤسسة بتطوير طريقة إنتاج جديدة خلال السنة، وقد بلغت مصاريف البحث والتطوير 1000000 دج.

4/2 شراء معدات صناعية بمبلغ 200000 دج خارج الرسم على الحساب، مصاريف نقلها 5000 دج، مصاريف تركيبها 1500 دج، الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع 19%.

6/2 شراء برمجيات للمعلوماتية نقدا بمبلغ 41650 دج متضمن الرسم، الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع 19%

7/4 شراء حقوق الاستعمال لأحد العلامات التجارية وقد تم دفع مبلغ 5950 دج متضمن الرسم القابل للاسترجاع، قدرت مدة استعمال هذه العلامة التجارية خمس سنوات.

8/2 شراء سيارة بشيك بنكي بمبلغ 300000 دج خارج الرسم، تخفيض تجاري 5%، الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع 19%

10/3 بعد نجاح طريقة الإنتاج المطورة بتاريخ 2/1 ونظرا لأهمية مبلغ التطوير قررت المؤسسة تثبيته.

10/5 قامت المؤسسة بإنجاز معدات بوسائلها الخاصة وللاستخدام الذاتي حيث تطلب ذلك، مواد أولية 10000 دج، أجور عمال سددت نقدا 20000 دج، وقد تم استلام المعدات وأصبحت جاهزة للاستعمال بعد يومين.

10/8 تسديد فاتورة الكهرباء والغاز نقدا، المبلغ متضمن الرسم 4760 دج، الرسم على القيمة المضافة 9%

11/3 قامت المؤسسة بتهيئة مساحة المجموعة السكنية للمؤسسة وقد دفعت نقدا مبلغ 230000 دج متضمن الرسم، الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع.

11/4 كلفت المؤسسة أحد المقاولين بإنجاز مباني إدارية قدرت تكلفتها الإجمالية ب 2500000 دج متضمنة الرسم الغير قابل للاسترجاع وقد قدمت للمقاول 10% كتسبيق نقدا.

12/31 تم استلام المباني المنجزة من طرف المقاول وقد تم تسديد المبلغ المتبقي بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

تمرين 02: أكمل الجدول التالي مع إظهار العمليات الحسابية الضرورية:

التثبيت	برمجيات المعلوماتية	البراءات	البناءات	المعدات والأدوات
القيمة المحاسبية الأصلية	؟	560000	7000000	4800000
القيمة المتبقية	120000	؟	1200000	؟
المبلغ القابل للاهتلاك	480000	500000	؟	؟
المدة النفعية	؟	8	؟	10
قسط الاهتلاك	؟	62500	232000	478000
معدل الاهتلاك	25	؟	؟	10
القيمة المحاسبية الصافية نهاية السنة الثالثة	؟	؟	؟	؟

تمرين 03:

بتاريخ 2023/03/01، قامت مؤسسة الأمل باقتناء آلة إنتاج جديدة بتكلفة إجمالية قدرها 2,500,000 دج خارج الرسم. تبلغ قيمة الرسم على القيمة المضافة(TVA) القابل للاسترجاع 19% .

قدرت المؤسسة العمر الإنتاجي لهذه الآلة بـ 5 سنوات، وقيمتها المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي معدومة.

المطلوب:

1. حدد طبيعة التثبيت.
2. احسب معدل الاهتلاك الخطي السنوي.
3. احسب قسط الاهتلاك السنوي للآلة.
4. احسب قسط الاهتلاك لسنة الاقتناء 2023.
5. أنجز جدول الاهتلاك الخطي للآلة.
6. قدم القيود المحاسبية اللازمة لـ:
   - اقتناء الآلة بتاريخ 2023/03/01 (الدفع عن طريق البنك) .
   - تسجيل قسط الاهتلاك للسنة المالية 2023.

تمرين 04:

بتاريخ 2018/4/2 حازت المؤسسة على معدات صناعية بمبلغ 1600000 دج متضمن الرسم الغير قابل للاسترجاع، معدل الاهتلاك الخطي 25%

بتاريخ 2020/12/31 قدر ثمن بيعها المحتمل ب 470000 دج، تكاليف الخروج 20000 دج

المطلوب:

1. سجل القيود اللازمة في اليومية بتاريخ 2018/12/31
2. سجل القيود اللازمة بتاريخ 2020/12/31

تمرين05:

بتاريخ 2011/12/31 كانت القيمة القابلة للتحصيل (ثمن البيع الصافي) لمعدات النقل 2000000دج، علما أنه تمت الحيازة عليها بتاريخ 2011/1/1 بمبلغ 2600000 دج، معدل الاهتلاك الخطي السنوي المطبق 20%

المطلوب:

1. حدد مبلغ الاهتلاك وخسارة القيمة لمعدات النقل بتاريخ 2011/12/31
2. سجل محاسبيا اهتلاك وخسارة القيمة لمعدات النقل بتاريخ 2011/12/31
3. أنجز جدول اهتلاك معدات النقل
4. إذا قامت المؤسسة ببيع معدات النقل بتاريخ 2012/7/1 سجل العملية في الحالتين التاليتين:

الحالة 01: مبلغ البيع 1940000 دج علما أن العملية في هذه الحالة تمت على الحساب

الحالة 02: مبلغ البيع 1600000 دج علما ان العملية في هذه الحالة تمت بشيك بنكي

المحور الثامن

محاسبة المخزونات

أولا: مدخل عام للمخزونات

1. تعريف المخزونات:

هي الأصول من المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج أو الاستغلال، إذن المخزونات هي كل ما تملكه المؤسسة من سلع ومواد أولية قابلة للتحويل إلى نقدية في فترة قصيرة (عادة سنة مالية واحدة) والتي ستستخدم في عملياتها التشغيلية الأساسية.

تعتبر المخزونات من الأصول الجارية المهمة جدا في المؤسسة مهما كان مجال نشاطها، وتتمثل أهميتها في:

- المخزونات أساس النشاط الرئيسي للمؤسسة، مثلا المؤسسة التجارية تحتاج البضائع من أجل إعادة بيعها، والمؤسسة الصناعية تحتاج المواد الأولية واللوازم من أجل تحويلها لمواد تامة الصنع من أجل بيعها، وبدون المخزونات من البضائع والمواد الأولية يتوقف نشاط المؤسسة.
- تظهر المخزونات كأحد أهم عناصر الأصول المتداولة في الميزانية، مما يعكس السيولة وقدرة المؤسسة على تلبية احتياجاتها التشغيلية.
- إن توافر المخزونات الكافي يضمن عدم توقف الإنتاج أو تعطل عمليات البيع، مما يحافظ على تدفق الأنشطة بسهولة. كما أنه وجود كميات كبيرة من المخزونات يمكن المؤسسة من تلبية طلبات العملاء بسرعة سواء كانت هذه الطلبات فورية أو متغيرة. هذا يقلل من احتمالية فقدان المبيعات لصالح المنافسين بسبب نقص المنتجات، ويسهم في بناء رضا العملاء وتعزيز ولائهم، وهو ما ينعكس إيجابا على سمعة المؤسسة وموقعها في السوق.
- تساهم المخزونات في تحقيق وفورات مالية للمؤسسة بعدة طرق مثلا الاستفادة من الخصومات من الموردين عند شراء كميات كبيرة من المواد أو البضائع، كما أن الاحتفاظ بمخزون كاف يمكن المؤسسة من التغلب على الزيادات غير المتوقعة في أسعار المواد الخام أو المنتجات، وبالتالي تثبيت تكاليفها لفترة معينة.
- المخزونات أصول ديناميكية تسهم بفاعلية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة، وتحقيق استقرارها التشغيلي، وضمان نموها وربحيتها على المدى الطويل. كما ان إدارتها بفعالية تعد مؤشرا رئيسيا على كفاءة الإدارة التشغيلية والمالية للمؤسسة.
- تفرض المعايير المحاسبية الدولية (IAS 2 - المخزونات) والنظام المحاسبي المالي الجزائري قواعد صارمة لتقييم وتسجيل المخزونات، وهذا يضمن الشفافية والمصداقية في التقارير المالية والامتثال للمتطلبات الضريبية.

2. التصنيف المحاسبي للمخزونات:

تندرج المخزونات ضمن الصنف 03 وتكون أرصدتها في العادة مدينة وتنقسم إلى الحسابات الرئيسية التالية:

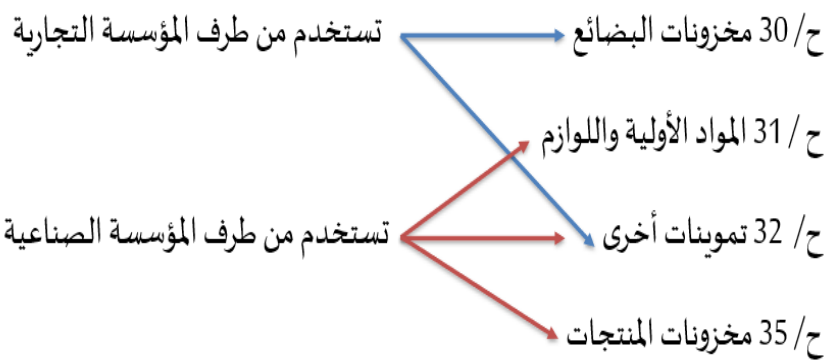


- ح/ 30 **مخزونات البضائع:** هي السلع التي تم شراؤها بهدف بيعها على حالتها دون إجراء أي تغيير عليها.
- ح/ 31 **المواد الأولية واللوازم:** هي المواد التي تم شراؤها بغرض تحويلها إلى منتجات مصنعة.
- ح/ 32 **تموينات أخرى:** هي مواد تساهم في عمليات الاستغلال، المعالجة أو التصنيع دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنعة، وتتفرع إلى:
  - ح/ 321 **المواد القابلة للاستهلاك:** هي مواد تستهلك مباشرة بعد استعمالها كمواد التنظيف، زيوت التشحيم.
  - ح/ 322 **اللوازم القابلة للاستهلاك:** هي لوازم غير مستعادة موجهة للاستهلاك كالأدوات التي تستخدمها مؤسسات الطيران كؤوس وملاعق ومختلف اللوازم التي تستعملها الإدارات كأوراق الطباعة.
  - ح/ 326 **الأغلفة:** وهي التغليفات الغير قابلة للاسترجاع أي المستهلكة مباشرة بمجرد استعمالها.
- ح/ 33 **سلع قيد الإنتاج:** هي السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج ويتفرع إلى:
  - ح/ 331 **المنتجات الجاري إنتاجها (المنتجات قيد الإنتاج):** وهي السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج خلال إقفال حسابات الدورة.
  - ح/ 335 **الأشغال الجاري إنجازها:** هي الأشغال التي مازالت قيد الإنجاز خلال إقفال حسابات الدورة.

- ح/ 34 **خدمات قيد الإنتاج:** تسجل في هذا الحساب تكلفة الخدمات المقدمة والتي لا تزال قيد الإنجاز في نهاية الدورة المالية ويتفرع إلى:
  - ح/ 341 **الدراسات الجاري إنجازها:** هي الدراسات أو المشاريع الاستشارية التي تقوم بها المؤسسة ولم تنتهي منها بعد.
  - ح/ 345 **الخدمات الجاري تقديمها:** هي أي خدمات أخرى قيد التنفيذ لم تصنف كدراسات مثلا أعمال الصيانة الكبيرة التي لم تكتمل.
- ح/ 35 **مخزونات المنتجات:** يظهر الحساب في المؤسسة الصناعية ويتفرع إلى:
  - ح/ 351 **المنتجات الوسيطة:** هي منتجات نصف مصنعة أي منتجات تدخل في مرحلة معينة من الإنتاج مثلا: إطارات السيارات.
  - ح/ 355 **المنتجات المصنعة:** هي المنتجات التامة الصنع الموجهة للبيع والتي تخزن بتكلفة إنتاجها.
  - ح/358**المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة {البقايا والسقطات}:** هي النفايات والبقايا من العملية الإنتاجية والتي يتم التنازل عليها وبيعها على حالها.
- ح/ 36 **منتجات ناتجة عن تثبيتات:** هي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيتات عينية معدات صناعية مثلا وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون يتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال.
- ح/ 37 **المخزونات في الخارج:** هي عبارة عن مخزونات لدى الغير، حيث أنها مخزونات تمتلكها المؤسسة قانونيا لكن لا تحوزها في مخازنها عند إقفال السنة المالية.
- ح/ 38 **المشتريات المخزنة:** يعتبر حساب وسيطي يستخدم لتسجيل قيمة المشتريات فور استلام الفاتورة أو وثائق الشراء، وقبل أن يتم إدخال هذه المشتريات فعليا إلى المخازن (أي قبل جردها وتسجيلها في حسابات المخزون الدائمة مثل 30، 31، 32). دوره الأساسي هو الربط بين عملية الشراء وعملية التخزين ويتفرع إلى:
  - ح/ 380 مشتريات بضاعة
  - ح/ 381 مشتريات مواد أولية ولوازم
  - ح/ 382 مشتريات تموينات أخرى
- ح/ 39 **خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:** تسجل في هذا الحساب الخسائر والنقص في عناصر المخزونات، ويتفرع إلى حسابات فرعية من ح/ 390 إلى ح/ 397.

ملاحظة:

سيتم الاقتصار على دراسة الحسابات التالية فقط:



3. طرق تقييم وجرد المخزونات:

1.3. طرق تقييم المخزونات:

تقييم المخزون هو عملية تحديد التكلفة المالية (أو القيمة) لوحدات المخزون التي بيعت أو استخدمت خلال فترة محاسبية معينة، وكذلك تحديد قيمة الوحدات المتبقية في المخزون في نهاية تلك الفترة. تتمثل أهمية تقييم المخزونات فيما يلي:

- تحديد الأرباح بدق حيث يؤثر تقييم المخزون بشكل مباشر على حساب تكلفة البضائع المباعة وبالتالي على الأرباح النهائية للمؤسسة.
- دقة البيانات المالية حيث يضمن التقييم الصحيح للمخزون دقة الأصول المتداولة في الميزانية.
- يساعد التقييم السليم في التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية للمخزون وتجنب النقص أو التكدس، مما يعزز كفاءة العمليات.

تختلف طرق تقييم المخزونات في المؤسسات ومن أهمها:

- **طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO :** تفترض أن الوحدات الأقدم التي تم شراؤها أو إنتاجها (أول من دخل المخزون) هي الوحدات الأولى التي يتم بيعها أو استخدامها (أول من يخرج). تستخدم غالبا للسلع القابلة للتلف، أو التي لها تواريخ صلاحية، أو التي تشهد تطورا تقنيا سريعا (مثل الأدوية، المواد الغذائية، الإلكترونيات).
- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:** تحسب متوسط تكلفة جميع الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة. يتم تحديد هذا المتوسط بقسمة إجمالي تكلفة الوحدات المتاحة على إجمالي عدد الوحدات المتاحة. تستخدم غالبا للأصناف المتجانسة التي يصعب تمييز كل وحدة عن الأخرى، مثل الحبوب، المواد السائلة، أو المنتجات التي تختلط ببعضها البعض.

ملاحظة:

هناك طريقة تقييم المخزونات طريقة **الوارد أخيرا الصادر أولا LIFO**تفترض أن الوحدات الأحدث التي تم شراؤها أو إنتاجها (آخر من دخل المخزون) هي الوحدات الأولى التي يتم بيعها أو استخدامها (أول من يخرج)، غير أنها محظورة وغير مسموح التعامل بها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) لأنها تؤدي إلى تضليل في الأرباح وتظهر المخزون بقيم قديمة جدا لا تعكس قيمته السوقية الحالية، كما أنها قد تستخدم لتقليل الدخل الخاضع للضريبة.

2.3. طرق جرد المخزونات:

تعرف عملية الجرد بأنها حساب وتعداد المخزونات من البضائع والمواد الأولية واللوازم الموجودة في المخازن والتي تستخدمها المؤسسة في عمليات التصنيع والإنتاج، وكذلك معرفة ما تم بيعه من منتجات للتأكد من أنها تمتلك مخزونا كافيًا، وللتعرف على الوقت الذي قد يحدث فيه عجز فتتفادى ذلك قدر المستطاع.

تتم عملية الجرد في مرحلتين:

- **الجرد المادي للمخزون:**

هو عملية العد الفعلي لجميع الأصناف الموجودة في مخازن المؤسسة في لحظة معينة (عادة في نهاية الدورة المالية أو نهاية الفترة المحاسبية). يتضمن هذا الجرد فحصا دقيقا لكميات وأنواع البضائع، المواد الأولية، السلع قيد الإنتاج، والمنتجات التامة الصنع، وأي عناصر أخرى تصنف كمخزون.

- **التسوية المحاسبية للمخزون في نهاية الدورة:**

بعد الانتهاء من الجرد المادي وتحديد الكميات الفعلية تأتي مرحلة التسوية المحاسبية، هذه المرحلة تتضمن إجراء القيود المحاسبية اللازمة في الدفاتر لجعل الأرصدة المحاسبية تتطابق مع الكميات والقيم التي تم تحديدها في الجرد المادي، ولتحديد تكلفة البضاعة المباعة أو المستهلكة للفترة.

ولمتابعة الحركة اليومية للمخزون تختار المؤسسة بين طريقتين:

- **الجرد الدائم (المستمر):**

حسب هذه الطريقة، يتم تسجيل كل التغيرات اليومية للمخزون من مدخلات ومخرجات. حيث يتم التحديث الفوري والمستمر لسجلات المخزون لكل صنف بمجرد حدوث أي حركة (شراء، بيع، إرجاع، أو أي تغيير في المخزون).. في الغالب تقوم الشركات الكبيرة، تجار التجزئة الذين يمتلكون فروعا متعددة، والمؤسسات التي تتعامل بكميات كبيرة أو أصناف عالية القيمة أو سريعة الدوران، أو التي تحتاج إلى معلومات مخزون في الوقت الفعلي باتباع طريقة الجرد الدائم لمخزوناتها.

- **الجرد المتناوب (الدوري أو النهائي):**

تبعا لهذه الطريقة، لا يتم متابعة الحركة اليومية للمخزون محاسبيا، حيث لا تسجل في حسابات المخزونات (ح/30 وح/31) أي حركة ويتم تسجيل فقط فواتير عملية الشراء والبيع على أن تتم التسوية في نهاية الدورة. تختار الشركات الصغيرة والمؤسسات التي تتعامل بكميات صغيرة من المخزون، أو تلك التي تبيع سلعا

منخفضة القيمة لا تتطلب رقابة فردية مستمرة، أو التي لا تحتاج إلى معلومات مخزون في الوقت الفعلي الجرد المتناوب لمتابعة مخزوناتها.

الجرد الدائم (المستمر)		الجرد المتناوب (الدوري أو النهائي)	
المزايا	العيوب	المزايا	العيوب
- رقابة دقيقة وفورية، حيث يوفر معلومات آنية عن أرصدة المخزون، مما يساعد في اتخاذ قرارات الشراء والتخطيط. - يمكن من اكتشاف أي نقص أو تلف أو سرقة بشكل أسرع من خلال مقارنة الأرصدة المحاسبية بالجرد الفعلي الدوري (الذي لا يزال يجرى للتأكد من دقة السجلات) -يسمح بإعداد القوائم المالية في أي وقت دون الحاجة لجرد مادي شامل.	- تكلفة عالية، حيث يتطلب أنظمة محاسبية متطورة، وتدريبا مستمرا للموظفين، مما يزيد من التكاليف التشغيلية. - قد يكون معقدا لبعض المؤسسات خاصة الصغيرة منها أو التي تتعامل مع عدد كبير جدا من الأصناف المتشابهة.	-البساطة والتكلفة المنخفضة، فهو سهل التطبيق ولا يتطلب أنظمة محاسبية معقدة، مما يجعله مناسبا للشركات الصغيرة. - مرونة في التعامل مع الأصناف المتجانسة ولا يتطلب تتبع كل وحدة على حدة.	- عدم وجود معلومات فورية ومنه لا يمكن معرفة رصيد المخزون أو تكلفة البضاعة المباعة إلا بعد الجرد الفعلي في نهاية الفترة. - أي نقص أو تلف أو سرقة لا يتم اكتشافه إلا عند الجرد النهائي، ويدمج ضمن تكلفة البضاعة المباعة. - قد يتطلب إيقاف العمليات لإجراء الجرد المادي الشامل.

ثانيا: محاسبة المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم

1. محاسبة عملية الشراء وفق طريقة الجرد الدائم:

عندما تقوم المؤسسة بشراء البضاعة أو المواد الأولية أو التموينات الأخرى فإن التسجيل المحاسبي يتم في قيدين:

- **قيد استلام الفاتورة:** يجعل ح/380 مشتريات بضاعة أو ح/381 مشتريات مواد أولية ولوازم أو ح/382 مشتريات تموينات أخرى، وح/4456 رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع في الجانب المدين، وطريقة التسديد حسابات مالية بنوك حسابات جارية، صندوق، أو ح/401 موردو المخزونات والخدمات إذا تمت عملية الشراء على الحساب في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ الشراء		
38...		المشتريات المخزنة	HT	
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	TVA	
	401,53,512	حسابات مالية، موردو المخزونات والخدمات		TTC
		استلام فاتورة شراء		

- **قيد استلام المشتريات ودخولها للمخازن:** يجعل ح/30 بضاعة أو ح/31 مواد أولية ولوازم أو ح/32 تموينات أخرى في الجانب المدين، ويجعل ح/380 مشتريات بضاعة أو ح/381 مشتريات مواد أولية ولوازم أو ح/382 مشتريات تموينات أخرى في الجانب الدائن كما يلي:

32,31,30	38...	تاريخ الشراء بضاعة، مواد أولية ولوازم، تموينات أخرى المشتريات المخزنة استلام المشتريات ودخولها للمخازن	HT	HT

تكلفة الشراء خارج الرسم = ثمن الشراء خارج الرسم + مصاريف الشراء + الرسوم الغير مسترجعة ـ التخفيضات التجارية

- من أمثلة مصاريف شراء المخزونات رسوم الشحن، تكاليف النقل من المورد إلى مخازن المؤسسة، رسوم الاستيراد والجمارك، تكاليف التأمين على المشتريات.
- الرسوم الغير مسترجعة هي أي رسوم أو ضرائب تدفع عند شراء المخزون ولا يمكن للمؤسسة استرجاعها من السلطات الضريبية.
- التخفيضات التجارية هي الخصومات التي يمنحها البائع للمشتري مقابل شراء كميات كبيرة، أو لكونه زبونا دائما، أو لأي سبب تجاري آخر.
- التخفيضات المالية لا تطرح من تكلفة شراء المخزونات بل تعالج محاسبيا منفصلة إما كإيرادات مالية أو أعباء مالية.

ملاحظة:

يتم إدخال المشتريات المخزنة للمخازن بالمبلغ خارج الرسم HT لأن الرسم على القيمة المضافة TVAلا يدخل ضمن تكلفة المخزون نفسه، حيث أن المؤسسة ليست هي المستهلك النهائي لهذه الضريبة فهي مجرد وسيط يقوم بتحصيلها من المشتري (عند البيع) ودفعها للمورد (عند الشراء) وفي النهاية تقوم بتسوية صافي هذه الضريبة مع المصالح الضريبية.

مثال تطبيقي 01:

بتاريخ 2000/04/12 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- شراء بضاعة بقيمة 20000 دج خارج الرسم نقدا تم استلام البضاعة ودخولها للمخازن في نفس اليوم.
- شراء مواد أولية ولوازم بقيمة 35700 دج متضمن الرسم بشيك بنكي تم استلام الفاتورة فقط.
- شراء تموينات أخرى على الحساب، ثمن الشراء 6000 دج، مصاريف الشراء 400 دج تم استلام الفاتورة والبضاعة في نفس اليوم.

بتاريخ 2000/05/10 تم تسديد قيمة مشتريات التموينات الأخرى نقدا.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية علما أن الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع 19%.

الحل:

		2000/4/12		
380		مشتريات بضاعة	20000	
4456		رسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع	3800	
	53	الصندوق		23800
		استلام فاتورة البضاعة		
		2000/4/12		
30		بضاعة	20000	
	380	مشتريات بضاعة		20000
		استلام البضاعة ودخولها للمخازن		
		2000/4/12		
381		مشتريات مواد أولية ولوازم	30000	
4456		رسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع	5700	35700
	512	البنوك الحسابات الجارية		
		استلام فاتورة المواد الأولية واللوازم		
		2000/4/12		
382		مشتريات تموينات أخرى	6400	
4456		رسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع	1216	
	401	موردو المخزونات والخدمات		7616
		استلام فاتورة التموينات الأخرى		
		2000/4/12		
32		تموينات أخرى	6400	
	382	مشتريات تموينات أخرى		6400
		استلام التموينات الأخرى ودخولها للمخازن		
		2000/5/10		
401		موردو المخزونات والخدمات	7616	
	53	الصندوق		7616
		تسديد للمورد قيمة التموينات الأخرى		

2. محاسبة عملية الإنتاج وفق طريقة الجرد الدائم:

تتم عملية الإنتاج أو التصنيع في المؤسسة الصناعية في مرحلتين:

- **المرحلة الأولى: تسليم المواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى إلى ورشات التصنيع:**

يجعل ح/601 مواد أولية مستهلكة أو ح/602 تموينات أخرى مستهلكة في الجانب المدين، وح/31 مواد أولية ولوازم أو ح/32 التموينات الأخرى في الجانب الدائن كما يلي:

602.601		تاريخ الإرسال إلى ورشات التصنيع مواد أولية مستهلكة، تموينات أخرى مستهلكة		
	32.31	مواد أولية ولوازم، تموينات أخرى الارسال إلى ورشات التصنيع		

- **المرحلة الثانية: استلام المنتجات ودخولها للمخازن:**

يجعل ح/ 35 مخزونات المنتجات في الجانب المدين وح/724 تغير المخزونات من المنتجات في الجانب الدائن كما يلي:

35...		تاريخ الاستلام من ورشات التصنيع مخزونات المنتجات		
	724	تغير المخزونات من المنتجات الارسال إلى ورشات التصنيع		

تكلفة الإنتاج= تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة

مثال تطبيقي 02:

بتاريخ 2000/02/10 تم إخراج مواد أولية ولوازم بقيمة 25000 دج من المخازن إلى ورشات الإنتاج لاستعمالها في عملية التصنيع، بنفس التاريخ تم استهلاك مواد تنظيف بقيمة 3000 دج.

بتاريخ 2000/03/30 تم استلام منتجات مصنعة بلغت تكلفة إنتاجها 40000 دج أدخلت للمخازن.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

601		2000/02/10 مواد أولية مستهلكة	25000	
	31	مواد أولية ولوازم إرسال مواد أولية للمخازن		25000

602		2000/02/10 تموينات أخرى مستهلكة	3000	
	32	تموينات أخرى		3000
		استهلاك مواد تنظيف		
355		2000/03/30 منتجات مصنعة	40000	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		40000
		استلام منتجات تامة الصنع		

3. محاسبة عملية البيع وفق طريقة الجرد الدائم:

1.3. بيع البضاعة في المؤسسة التجارية:

عندما تقوم المؤسسة ببيع البضاعة فإن التسجيل المحاسبي يتم في قيدين:

- **تحرير الفاتورة:** يجعل أحد الحسابات المالية البنوك الحسابات الجارية، الصندوق، أوح/411 الزبائن إذا تمت عملية البيع على الحساب في الجانب المدين، ويجعل ح/700 مبيعات بضاعة وح/4457 رسم على القيمة المضافة محصل في الجانب الدائن كما يلي:

411,53,512		تاريخ البيع الحسابات المالية، الزبائن	TTC	
	700	مبيعات بضاعة		HT
	4457	رسم على القيمة المضافة محصل		TVA
		تحرير فاتورة بيع		

- **خروج البضاعة من للمخازن:** يجعل ح/ 600 مشتريات البضائع المبيعة في الجانب المدين وح/30 مخزونات بضائع في الجانب الدائن كما يلي:

600		تاريخ تسليم البضاعة مشتريات بضاعة مبيعة	تكلفة شراء	تكلفة شراء
	30	بضاعة	البضاعة	البضاعة
		خروج البضاعة من المخازن		

ملاحظة:

قيد تحرير الفاتورة يسجل به مبلغ سعر البيع سعر البيع خارج الرسم= تكلفة شراء البضاعة + هامش الربح بينما قيد خروج البضاعة من المخازن يسجل به مبلغ تكلفة شراء البضاعة.

مثال تطبيقي03:

بتاريخ 2000/2/20 باعت المؤسسة على الحساب بضاعة تكلفة شرائها 60000 دج سعر البيع خارج الرسم 80000 دج، تم تحرير الفاتورة وخروج البضاعة من المخازن في نفس اليوم.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية علما أن الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع 19%

الحل:

		2000/2/20		
411		زبائن	95200	
	700	مبيعات بضاعة		80000
	4457	رسم على القيمة المضافة محصل		15200
		تحرير فاتورة بيع		
		2000/2/20		
600		مشتريات بضاعة مبيعة	60000	
	30	بضاعة		60000
		خروج البضاعة من المخازن		

2.3. بيع مخزونات المنتجات في المؤسسة الصناعية:

عندما تقوم المؤسسة ببيع المنتجات التامة أو المنتجات الوسيطة أو المنتجات المتبقية فإن التسجيل المحاسبي يتم في قيدين:

- **تحرير الفاتورة:** يجعل أحد الحسابات المالية البنوك الحسابات الجارية، الصندوق، أوح/411 الزبائن إذا تمت عملية البيع على الحساب في الجانب المدين، ويجعل ح/701 المبيعات من المنتجات التامة أو ح/702 المبيعات من المنتوجات الوسيطة أو ح/703 مبيعات من المنتوجات المتبقية وح/4457 رسم على القيمة المضافة محصل في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ البيع		
411,53,512		الحسابات المالية، الزبائن	TTC	
	701,702,703	مبيعات منتجات تامة، منتجات وسيطة، منتجات متبقية		HT
	4457	رسم على القيمة المضافة محصل		TVA
		تحرير فاتورة بيع		

- **خروج المنتجات التامة من للمخازن:** يجعل ح/ 724 تغير المخزونات من المنتجات في الجانب المدين وح/ 35 مخزونات المنتجات في الجانب الدائن كما يلي:

		تاريخ البيع		
724		تغير المخزونات من المنتجات	تكلفة	تكلفة
	35...	مخزونات المنتجات	الإنتاج	الإنتاج
		تحرير فاتورة بيع		

ملاحظة:

قيد تحرير الفاتورة يسجل به مبلغ سعر البيع سعر البيع = تكلفة الإنتاج + هامش الربح بينما قيد خروج مخزونات المنتجات من المخازن يسجل به مبلغ تكلفة الإنتاج.

مثال تطبيقي 04:

بتاريخ 2000/6/14 باعت المؤسسة بشيك بنكي منتجات تامة الصنع بشيك بنكي تكلفة إنتاجها 120000 دج، بينما قدر سعر البيع ب 150000 دج خارج الرسم.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية علما أن الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع 19%.

		2000/6/14		
512		البنوك الحسابات الجارية	178500	
	701	مبيعات منتجات تامة		150000
	4457	رسم على القيمة المضافة المحصل		28500
		تحرير فاتورة البيع		
		2000/2/20		
724		تغير المخزونات من المنتجات	120000	
	355	منتجات تامة		120000
		خروج المنتجات التامة الصنع من المخازن		

ملاحظة:

إن المواد الأولية واللوازم التي تشتريها المؤسسة الصناعية موجهة للتصنيع وليس للبيع، غير أنه أحيانا تقوم المؤسسة ببيعها إذا أصبحت زائدة عن الحاجة، أو غير صالحة للاستخدام، غير أنها تسجل ضمن الحساب 75 منتوجات العمليات (أخرى).

ثالثا: محاسبة المخزونات (شراء، إنتاج، بيع) وفق طريقة الجرد النهائي

تتم عملية الجرد المتناوب عبر ثلاث مراحل رئيسية مترابطة، تبدأ من بداية الفترة وتنتهي في نهاية الفترة المالية كما يلي:

1. المرحلة الأولى تسجيل المشتريات والمبيعات خلال السنة المالية N:

إن مختلف حسابات المخزونات ح/30 بضاعة وح/ 31 مواد أولية ولوازم وح/32 تموينات أخرى وح/35 مخزونات المنتجات لا تسجل فيها أي حركة والتسجيل الوحيد هو تسجيل فواتير عملية الشراء والبيع كما يلي:

- **فاتورة الشراء:**

		تاريخ الشراء		
38...		المشتريات المخزنة	HT	
4456		رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	TVA	
	401,53,512	حسابات مالية، موردو المخزونات والخدمات		TTC
		استلام فاتورة شراء		

- **فاتورة البيع:**

		تاريخ البيع		
411,53,512		الحسابات المالية، الزبائن	TTC	
	700	مبيعات بضاعة		HT
	703,702,701	مبيعات منتجات تامة، منتجات وسيطة، منتجات متبقية		
	4457	رسم على القيمة المضافة محصل		TVA
		تحرير فاتورة بيع		

ملاحظة:

- عملية التسجيل هنا لفواتير عملية الشراء والبيع لا تختلف عن طريقة الجرد الدائم.
- عملية الإنتاج تتم بصورة عادية لكن لا يتم تسجيلها في حسابات المخزون حيث ينظر إلى جميع التكاليف (المواد المشتراة، الأجور، المصاريف الأخرى) على أنها مصاريف خلال الفترة، ولا يتم تحديد قيمة المخزون وتكلفة الإنتاج إلا بعد إجراء جرد مادي في نهاية الدورة المحاسبية.

2. المرحلة الثانية الجرد المادي في نهاية السنة المالية N/12/31:

في نهاية الدورة المحاسبية تقوم المؤسسة بالجرد مادي فعلي وشامل لجميع الوحدات المتبقية في المخازن، حيث يتم عد جميع الأصناف الموجودة فعليا في المخازن (بضاعة، مواد أولية، منتجات تامة الصنع، إلخ.). ثم تقيم هذه الوحدات المعدودة باستخدام إحدى طرق تقييم المخزون المسموحة مثل FIFO أو المتوسط المرجح، ويتم ضرب عدد الوحدات المتبقية في تكلفة الوحدة حسب الطريقة المعتمدة. ومنه تحدد قيمة مخزون آخر المدة والذي يعد الرصيد الفعلي للمخزون في نهاية الفترة.

3.المرحلة الثالثة التسوية المحاسبية في نهاية السنة المالية N/12/31:

بعد القيام بالجرد المادي للمخزونات تقوم بالمؤسسة بإجراء التسوية المحاسبية من أجل مطابقة أرصدة الحسابات المسجلة محاسبيا مع النتائج الفعلية للجرد المادي وتتم وفقا لما يلي:

- **إلغاء مخزونات أول المدة الخاصة بالمخزونات الموجودة في بداية الفترة:**

هنا يتم إلغاء رصيد المخزونات المحاسبي ويسمى برصيد أول المدة أو مخزون أول المدة، في **المؤسسة التجارية** يجعل ح/603 تغيرات المخزونات في الجانب المدين وفي المقابل ح/ 30 بضاعة أو ح/31 مواد أولية ولوازم أو ح/32 تموينات أخرى في الجانب الدائن، أما في **المؤسسة الصناعية** يجعل ح/724 تغير المخزونات من المنتجات في الجانب المدين وح/35 مخزونات المنتجات في الجانب الدائن كما يلي:

603		N/12/31 تغيرات المخزونات بضاعة، مواد أولية ولوازم، تموينات أخرى إلغاء مخزون أول المدة		
	32.31.30			

724		N/12/31 تغير المخزونات من المنتجات مخزونات المنتجات إلغاء مخزون أول المدة		
	35...			

- **معاينة مخزونات نهاية المدة المحصل عليها بعد الجرد المادي:**

هنا يتم تسجيل المخزون المادي ويسمى برصيد نهاية المدة، في **المؤسسة التجارية** يجعل ح/ 30 بضاعة أو ح/31 مواد أولية ولوازم أو ح/32 تموينات أخرى في الجانب المدين وفي المقابل ح/603 تغيرات المخزونات في الجانب الدائن، أما في **المؤسسة الصناعية** يجعل ح/35 مخزونات المنتجات في الجانب المدين وح/724 تغير المخزونات من المنتجات في الجانب الدائن كما يلي:

32.31.30		N/12/31 بضاعة، مواد أولية ولوازم، تموينات أخرى تغيرات المخزونات معاينة مخزون نهاية المدة		
	603			

35...		N/12/31 مخزونات المنتجات تغير المخزونات من المنتجات معاينة مخزون ثاني المدة		
	724			

- **ترصيد مشتريات الفترة:**

هنا يتم جعل ح/603 تغيرات المخزونات في الجانب المدين في المقابل ح/38 المشتريات المخزنة في الجانب الدائن كما يلي:

603		N/12/31 تغيرات المخزونات		
	38...	المشتريات المخزنة		
		ترصيد مشتريات الفترة		

ملاحظة:

- الحساب 603 هو حساب رئيسي يستخدم لتسجيل تغيرات كل المخزونات باستثناء المنتجات التامة الصنع، يختلف الحساب الفرعي المستخدم حسب طبيعة المخزون:

للمؤسسات التجارية: يتم استخدام الحساب 6030 تغيرات مخزون البضائع. **وللمؤسسات الصناعية** يتم استخدام الحساب 6031 تغيرات مخزون المواد الأولية واللوازم، ويتم استخدام الحساب 6032 تغيرات مخزون التموينات الأخرى.

- الرصيد النهائي للحساب 603 = (مخزون أول المدة + مشتريات الفترة) – مخزون نهاية المدة

وهذا الرصيد يمثل تكلفة البضاعة المباعة.

- الرصيد النهائي للحساب 603 يتم إغلاقه وترصيده مع باقي حسابات الأعباء في حساب النتيجة (12) لتحديد صافي الربح أو الخسارة في نهاية السنة المالية.
- في الجرد المتناوب يتم ترصيد المشتريات فقط بينما ح/70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة فإنه يتم إغلاقه وترصيده مع باقي حسابات الإيرادات في حساب النتيجة (12) لتحديد صافي الربح أو الخسارة في نهاية السنة المالية.
- مخزون نهاية المدة للمخزونات في N/12/31 يصبح تلقائيا مخزون بداية المدة في N+1/1/1.

مثال تطبيقي 05:

إليك المعلومات التالية الخاصة بمخزونات مؤسسة إنتاجية لسنة 2000:

البيان	المادة الأولية C	التموينات الأخرى D	المنتج E
مخزون أول المدة	950000	196000	1380000
مخزون ثاني المدة	260000	127000	1150000
مشتريات الفترة	1500000	380000	/

المطلوب:

تسجيل القيود التي على المؤسسة القيام بها في نهاية السنة علما أنها تطبق الجرد المتناوب في إدراج مخزوناتها.

الحل:

- **التسوية للمواد الأولية والتموينات الأخرى:**

		2000/12/31		
603		تغيرات المخزونات	1146000	
	31	مواد أولية		950000
	32	تموينات أخرى		196000
		إلغاء أرصدة أول المدة		
		2000/12/31		
31		مواد أولية	260000	
32		تموينات أخرى	127000	
	603	تغيرات المخزونات		387000
		معاينة مخزونات نهاية الفترة		
		2000/12/31		
603		تغيرات المخزونات	1880000	
	381	مشتريات مواد أولية		1500000
	382	مشتريات تموينات أخرى		380000
		ترصيد مشتريات الفترة		

- **التسوية المحاسبية للمنتج E:**

		2000/12/31		
724		تغير المخزونات من المنتجات	1380000	
	355	مخزونات المنتجات تامة الصنع		1380000
		إلغاء مخزون بداية الفترة		
		2000/12/31		
355		مخزونات المنتجات تامة الصنع	1150000	
	725	تغير المخزونات من المنتجات		1150000
		معاينة مخزون نهاية الفترة		

تمارين مقترحة للمحور الثامن

تمرين 01:

قامت مؤسسة صناعة الأثاث سنة 2000 بالعمليات التالية:

- 6/22 تحصلت المؤسسة على فاتورة مشتريات مواد أولية بمبلغ 19000 دج خارج الرسم تحمل رقم 502، مع العلم أن مصاريف الشراء قد بلغت 5000 دج والعملية تمت على الحساب.
- 6/23 تم استلام نصف مشتريات يوم 6/22 ودخولها المخازن بوصل استلام رقم 97.
- 3/25 تم تسديد مشتريات 6/22 بشيك بنكي.
- 3/30 شراء 100 كلغ مواد أولية ب 20 دج للكلغ خارج الرسم على الحساب.
- 4/1 تم إرسال 50 كلغ إلى ورشات التصنيع بينما اضطرت المؤسسة إلى بيع 20 كلغ ب 30 دج للكلغ بشيك بنكي.
- 8/3 شراء أغلفة مستهلكة قيمتها 119000 دج متضمن الرسم ومواد صيانة معدات ب 2000 دج خارج الرسم الكل على الحساب، تم وضع هذه المواد بالمخزن.
- 8/5 سددت فاتورة الكهرباء 5000 دج خارج الرسم بشيك بنكي، الرسم على القيمة المضافة 9%
- 8/8 استهلكت أغلفة مستهلكة قيمتها 4000 دج، كما استخدمت مواد صيانة قيمتها 1500 دج.
- 9/10 أنتجت 100 طاولة تامة الصنع تكلفة كل طاولة هي 1000 دج، و50 طاولة غير تامة الصنع تكلفة كل واحدة 600 دج. كما نتج عن عملية التصنيع بقايا خشب قدر سعر بيعها بيعها ب 2000 دج.
- 9/15 باعت 60 طاولة ب 1200 دج كما باعت كل البقايا ب 1500 دج الكل على الحساب.
- 9/20 أتممت تصنيع 30 طاولة كانت نصف مصنعة وتطلب إتمام كل واحدة 300 دج مواد و100 دج أجور سددت بشيك.
- 9/28 شراء بضاعة بمبلغ 20000 دج على الحساب مع ملاحظة عدم وصول الفاتورة والبضاعة.

المطلوب:

تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية وفق الجرد الدائم، علما أن الرسم على القيمة المضافة 19%

تمرين 02:

- قامت مؤسسة صناعية بتاريخ 2010/9/11 باستخراج من مخزوناتها من: المواد الأولية بقيمة 80000 دج، التغليفات بقيمة 12000 دج لغرض تحويلها إلى ورشات التصنيع.
- بتاريخ 2010 /9/12 بلغ إنتاج المؤسسة من المنتجات التامة ما قيمته 100000 دج، كما وجدت بحوزتها ما قيمته 10000 دج من المنتجات المتبقية، بالإضافة إلى ما قيمته 60000 دج من المنتجات النصف مصنعة.
- بتاريخ 2010/9/13 تم إخراج من المخازن من أجل البيع ما يلي: منتجات تامة الصنع بقيمة 90000 دج، منتجات متبقية بقيمة 10000 دج ومنتجات نصف مصنعة بقيمة 60000 دج، علما أ ن المؤسسة تطبق هامش الربح بنسبة 30%.

المطلوب:

تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية وفق طريقة الجرد الدائم، الرسم على القيمة المضافة 19%.

تمرين 03:

- بتاريخ 2000/2/5 اشترت مؤسسة مختصة في إنتاج الملابس 6500 متر من القماش بسعر 100 دج للمتر الواحد خارج الرسم نقدا، وقد تم استلام القماش والفاتورة في نفس اليوم
- بتاريخ 2000/2/10 أرسلت المؤسسة 4000 متر من القماش إلى ورشات التصنيع لإنتاج الملابس.
- بتاريخ 2000/2/15 تم إنتاج 1000 وحدة تامة الصنع تكلفة الوحدة الواحدة 400 دج وما قيمته 5000 دج بقايا ونفايات
- بتاريخ 2000/2/20 تم بيع 800 وحدة تامة الصنع بمبلغ 500 دج للوحدة الواحدة خارج الرسم. تم التسديد بشيك بنكي، كما تم تحرير الفاتورة وتسليم المنتجات في نفس اليوم.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية علما ان الرسم على القيمة المضافة 19%.

تمرين 4:

إليك بعض العمليات من الأعمال الجارية لمؤسسة "سلام" خلال الثلاثي الأخير من الدورة المحاسبية 2010 وهي كالآتي:

- 10/ 05 شراء بضاعة بقيمة 25000 دج على الحساب، وقد تم استلام البضاعة والفاتورة معا.
- 10/07 استلام فاتورة من المورد للمشتريات من المواد الأولية بمبلغ 50000 دج.
- 10/09 استلمت المشتريات السابقة وتم تخزين المواد.
- 10/11 إرسال 50 % من المواد الأولية المشتراة بعملية 10/7 إلى أقسام الصنع والتركيب.
- 10/13 إدخال منتجات تامة الصنع (ثلاجات) بتكلفة 23000 دج للوحدة وعددها 4200 وحدة.
- 10/18 استلام فاتورة مرافقة لطلبية سابقة إجمالي الفاتورة 159000 دج على الحساب.
- 10/21 وصول واستلام بضاعة عملية 10/18.
- 10/24 باعت 50 % من المواد الأولية المحصل عليها بعملية 10/9 على طبيعتها للعميل بسعر 26000 دج وقد أرسلت الفاتورة والمبيعات معا والعملية على الحساب.
- 10/27 تم سداد المبلغ لثمن مشتريات 10/18 نقدا.
- 11/03 شراء بضائع على الحساب بمبلغ 6500 دج تم بيعها في اليوم التالي ب 9000 دج.
- 11/05 استلام فاتورة نقل مشتريات بضائع بقيمة 5000 دج، دفعت بشيك مصرفي.
- 11/10 أنتجت المؤسسة ما يلي: * إنتاج تام الصنع (15 ثلاجة) تكلفة صنع الوحدة 25000 دج * منتجات وسيطة (10هياكل ثلاجات) تكلفة الوحدة 16000دج *فضلات ومهملات ب 15000 دج.
- 11/18 شراء نقدا مواد ولوازم بقيمة 20000 دج مع استلام الفاتورة دون وصول المواد.
- 11/20 شراء بضاعة بمبلغ 15000 دج على الحساب مع ملاحظة عدم وصول الفاتورة والبضاعة.
- 11/27 شراء مواد ولوازم نقدا 15000 دج بشيك مع وصول المواد دون استلام الفاتورة.

- 11/28 شراء مواد ولوازم نقدا ب 25000 دج بتكلفة شراء 12000 دج مع عدم تحرير الفاتورة لغياب المحاسب المكلف.

المطلوب:

تسجيل العمليات في دفتر اليومية، الرسم على القيمة المضافة 19% مع العلم أن كل المبالغ في التمرين هي مبالغ خارج الرسم.

تمرين 05:

إليك معلومات خاصة بالجرد للمؤسسة X لسنة 2000 ملخصة في الجدول التالي:

مؤسسة تجارية				مؤسسة انتاجية			
البيان	البضاعةA	البضاعةB	تموينات اخرى	مواد اولية1	مواد اولية2	تموينات اخرى	منتج A
مخزون اول المدة	500000	300000	20000	100000	500000	60000	100000
مخ02 بعد الجرد	600000	350000	25000	150000	300000	230000	120000
مشتريات الفترة	800000	700000	400000	400000	900000	500000	———

المطلوب:

تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية بتاريخ 2000/12/31 علما أن المؤسسة تتبع طريقة الجرد المتناوب.

اختبارات شاملة مقترحة

الاختبار الأول

السؤال الأول:

ضع صحيح أو خطأ أمام العبارات التالية وصحح الخطأ إن وجد

1. يكون رصيد الحساب دائنا لما يكون مجموع الجانب المدين أكبر من مجموع الجانب الدائن ويسجل في الجانب الدائن.

2. النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب + الضرائب الواجبة الدفع.

3. عند تأسيس شركة مساهمة يتم دفع كل المساهمات النقدية أما المساهمات العينية فقد نص القانون أنه يمكن الاكتتاب على الأقل في الربع أي 25%من قيمتها.

4. يكون رصيد الحساب 108 دائنا إذا كانت مدفوعات المستغل للمؤسسة أكبر من المسحوبات ومنه زيادة في رأس المال ح/101 أموال الاستغلال.

5. إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت فهذا يعني عدم تحقق خسارة القيمة.

6. حسب طريقة الجرد المتناوب، تتم التسوية المحاسبية لحساب 35 مخزونات المنتجات في ثلاث مراحل: إلغاء مخزون بداية الفترة، معاينة مخزون نهاية الفترة، ترصيد مشتريات الفترة.

7. عند بيع تثبيت بعد نهاية عمره الإنتاجي والقيمة المتبقية معدومة تكون مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ البيع مساوية لتكلفة التثبيت وفي هذه الحالة نتيجة البيع أو التنازل هي دائما خسارة مساوية لسعر البيع الصافي

8. بما أن التثبيتات التي تشتريها المؤسسة تستخدم في النشاط وليست بغرض البيع فإن الرسم على القيمة المضافة يكون غير قابل للاسترجاع ويدرج ضمن تكلفة الاقتناء.

9. لا يمكن للشركة استخدام رصيد الحساب 11 الدائن (أرباح مرحلة) لزيادة رأس مال الشركة (الحساب 101).

10. المؤسسة الفردية ملزمة قانونيا بتكوين احتياطي قانوني، فهذا الالتزام غير خاص بالشركات ذات الشخصية المعنوية المستقلة لحماية الدائنين والمساهمين.

11. التسوية المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (إقفال الحسابات) تتم عادة في اليوم الأخير من الشهر الذي تمت فيه العمليات.

12. يتم تسجيل الأصول الثابتة المقتناة عن طريق الإيجار التمويلي (Leasing) في الميزانية كأصول للمؤسسة المستأجِرة بموجب أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

13. يتم تسجيل الأصول الثابتة (التثبيتات) في الميزانية الختامية بالقيمة الإجمالية (التكلفة التاريخية) دون طرح الاهتلاكات المتراكمة.

14. تُقيم المخزونات عند دخولها المؤسسة (الشراء) بسعر الشراء المتضمن الرسم(TTC) ، لأن TVAتعتبر جزءا من تكلفة الحيازة.

السؤال الثاني:

كانت حسابات ميزانية شركة تضامن مكونة من ثلاث شركاء بتاريخ 2000/1/1 كما يلي:

أراضي 850000 دج مباني 920000 دج معدات صناعية 250000 دج تثبيتات عينية أخرى 60000 دج
مواد أولية ولوازم 5000 دج منتجات وسيطة 24000 دج منتجات مصنعة 74000 دج زبائن 5000 دج
البنك 40000 دج الصندوق 9000 دج موردو المخزونات 37000 دج اقتراضات بنكية 200000دج رأس المال ؟

بتاريخ 2000/3/2 انسحب الشريك محمد من شركة التضامن واستلم حصته المقدرة ب 50% من رأس مال الشركة.

بتاريخ 2000/3/28 اتفق محمد مع أصدقائه على تأسيس شركة مساهمة جديدة حيث كانت وعود الشركاء كما يلي:

الشريك	محمد	كريم	أمين	علي
الحصص	ربع حصته من الشركة السابقة	أراضي 800000 دج معدات نقل 150000 دج مواد أولية 70000 دج مساهمة نقدية 400000 دج	مباني 1000000 دج شاحنة 80000 دج مساهمة نقدية 600000 دج	مساهمة نقدية 800000 دج

بتاريخ 2000/4/20 تم تنفيذ الوعود من طرف المساهمين مع انسحاب الشريك علي، حيث تم تحرير كل المساهمات العينية و30% من المساهمات النقدية وإيداعه بالصندوق والباقي فيطلب ويسدد في نهاية السنة المالية بشيك بنكي.

2000 5/5 شراء معدات صناعية على الحساب ثمن الشراء خارج الرسم 65000 دج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع 19%، تهتلك بمعدل خطي 20%.

2000/5/20 قام مهندس المؤسسة بإنجاز برنامج للإعلام الآلي، وقد كلفه ما يلي: مواد أولية بقيمة 4000 دج، أجور العاملين بقيمة 6000 دج سددت بشيك بنكي.

2000/6/5 إرسال ما قيمته 7000 دج مواد أولية ولوازم لورشات التصنيع.

2000/6/18 تحصلت على قرض بنكي بقيمة 180000 دج تم وضعه بالحساب البنكي للشركة.

2000/6/20 القيام بتهيئة المجموعة السكنية للمؤسسة نقدا المبلغ متضمن الرسم 7616 دج، الرسم على القيمة المضافة 19% غير قابل للاسترجاع.

2000/7/10 استلمت من ورشات التصنيع منتجات تامة بقيمة 27000 دج، باعت نصفها نقدا بهامش ربح 20% .

2000 /10/20 قامت المؤسسة بالتنازل عن المعدات الصناعية بشيك بنكي حيث بلغ سعر التنازل 64000 دج.

المطلوب:

1. تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة للسنة المالية 2000 مع توضيح الحسابات اللازمة.
2. إذا علمت أن المؤسسة حققت خسارة قدرها 50000 دج سنة 2000، ما هو التسجيل المحاسبي اللازم في 2001/4/1 علما أن المؤسسة قررت ترحيلها.

الاختبار الثاني

السؤال الأول:

بتاريخ 2012/12/30 تنازلت مؤسسة عن شاحنة بقيمة 750000 دج خارج الرسم، تاريخ اقتنائها 2010/5/12 بقيمة 1200000 دج متضمن الرسم الغير قابل للاسترجاع، تهتلك خطيا بمعدل 20% سنويا. علما أن الرسم على القيمة المضافة 19%

المطلوب:

1. قم بإعداد جدول اهتلاك الشاحنة بطريقة القسط الثابت؟ علما أن القيمة المتبقية معدومة.
2. أحسب هل التنازل تم بناقص قيمة أم فائض قيمة علما أن مصاريف البيع تقدر ب 50000 دج؟
3. سجل قسط اهتلاك سنة التنازل؟
4. احسب الاهتلاكات المتراكمة لسنة التنازل؟
5. سجل عملية التنازل علما أن العملية تمت بشيك بنكي؟

السؤال الثاني:

أكمل جدول حسابات النتائج التالي مع تبيين العمليات الحسابية اللازمة:

البيان	السنة N
1- إنتاج السنة المالية	1000000
المشتريات المستهلكة	500000
الخدمات الخارجية	200000
الخدمات الخارجية الأخرى	/
2- استهلاك السنة المالية	.....؟
3- القيمة المضافة للاستغلال	.....؟
أعباء المستخدمين	300000
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	200000
4- إجمالي فائض الاستغلال	.....؟
المنتوجات العملياتية الأخرى	500000
الأعباء العملياتية الأخرى	.....؟
مخصصات الاهنلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	100000
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	/
5- النتيجة العملياتية	300000
المنتوجات المالية	.....؟
الأعباء المالية	/
6- النتيجة المالية	200000
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	.....؟

السؤال الثالث:

بتاريخ 2000/02/02 قام السيد علي بتأسيس مؤسسة فردية برأس مال قدره 2000000 دج تم وضعه في الحساب البنكي، كما تحصل على قرض بنكي قدره 1000000 دج، تم وضع النصف في البنك والنصف في الصندوق.

وخلال الدورة المحاسبية قام بالعمليات التالية:

3/4 شراء محل تجاري بمبلغ 500000 دج بشيك بنكي متضمن الرسم الغير قابل للاسترجاع.

3/8 شراء معدات مكتبية بمبلغ 60000 دج على الحساب متضمن الرسم الغير قابل للاسترجاع، كما تحملت المؤسسة المصاريف التالية: مصاريف النقل: 4500 دج، مصاريف التركيب 3000 دج.

4/10 أودع مبلغ 5000 دج من أمواله الخاصة في صندوق المؤسسة.

4/18 شراء بضاعة نقدا بقيمة 3800 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 19%. تم استلام الفاتورة والبضاعة في نفس اليوم.

5/20 دفع فاتورة الهاتف الخاصة بمنزله بمبلغ 4000 دج من صندوق المؤسسة.

6/16 شراء تموينات أخرى بقيمة 7000 دج تم تسديدها من حسابه الخاص.

6/20 تسديد بشيك بنكي فاتورة متعلقة بعملية إشهارية للبضاعة، المبلغ المتضمن الرسم 23800 دج.

7/8 سحب بضاعة بقيمة 3000 دج من مخازن المؤسسة للاستعمال الشخصي.

8/10 قامت المؤسسة بدفع تسبيق نقدا بمبلغ 90000 دج لمقاول بناء تعاقدت معه لغرض إنشاء فرع تجاري بتكلفة إجمالية قدرها 890000 دج، يسدد الباقي عند استلام البناء جاهزا.

المطلوب:

1. إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة.
2. تسجيل العمليات السابقة بدفتر اليومية.
3. ترصيد حساب 108 حساب المستغل.
4. قم بترصيد نتيجة السنة المالية علما أن المؤسسة حققت ربحا قدره 300000 دج.

الاختبار الثالث

السؤال الأول:

إليك حساب البنوك الحسابات الجارية الخاص بالمؤسسة X شهر جانفي الموضح في الشكل التالي:

مدين		ح/512 البنوك الحسابات الجارية		دائن
01/07/ مشتريات بضاعة	1500	رصيد أول المدة 01/01/		15000
01/12 سحب مبلغ من البنك	800	01/09 دفع مصاريف تأمين		950
01/14 تسديد من الزبون	5700	01/10 تسديد للمورد		1200
01/16 مبيعات نقدا	1600	01/15 مبيعات بضائع		4300
01/20 تغطية مصاريف متنوعة	1000			

المطلوب:

1. ماذا تلاحظ من خلال هذا الحساب؟
2. قم بترصيد الحساب بعد القيام بالإجراءات اللازمة؟

السؤال الثاني:

بتاريخ 2000/2/10 تأسست شركة مكونة من ثلاث شركاء وقد كانت مساهماتهم كما يلي:

الشريك الأول: قدم رأس مال مؤسسته الخاصة المتمثلة فيما يلي:

أراضي 850000 دج مباني 920000 دج معدات صناعية 250000 دج تثبيتات عينية أخرى 60000 دج

مواد أولية ولوازم 5000 دج منتجات وسيطة 24000 دج منتجات مصنعة 74000 دج زبائن 5000 دج

البنك 40000 دج الصندوق 9000 دج موردو المخزونات 37000 دج اقتراضات بنكية 200000دج

الشريك الثاني:

أراضي 950000 دج معدات صناعية 250000 دج مواد أولية 80000 دج مساهمة نقدية 100000 دج

الشريك الثالث:

مباني 1000000 دج أثاث مكتب 60000 دج مساهمة نقدية 1000000 دج

بتاريخ 2000/4/20 تم تنفيذ الوعود من طرف المساهمين، وتم وضع المساهمات النقدية الخمس في الصندوق والباقي في الحساب البنكي للشركة.

2000/5/5 شراء سيارة على الحساب ثمن الشراء خارج الرسم 70000 دج الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع 19%، تهتلك بمعدل خطي 20%.

2000/5/20 قامت المؤسسة بدفع تسبيق نقدا بمبلغ 890000 دج لمقاول بناء تعاقدت معه لغرض إنشاء فرع تجاري بتكلفة إجمالية قدرها 1890000 دج، يسدد الباقي عند استلام البناء جاهزا.

2000/6/5 شراء تموينات أخرى بقيمة نقدا بمبلغ 17850 دج متضمن الرسم، تم استلام الفاتورة فقط. الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع 19%.

2000/6/10 أرسلت لورشة التصنيع مواد أولية ولوازم قيمتها 30000 دج واستهلكت تموينات أخرى بقيمة 5000 دج.

2000/6/12 قامت المؤسسة بتسديد مصاريف صيانة وتصليحات بمبلغ 20.000 دج خارج الرسم نقدا.

2000/7/18 انسحاب الشريك الأول من المؤسسة وقد تم تسديد حصته في نفس اليوم بشيك بنكي.

2000/8/15 استلمت من ورشات التصنيع منتجات مصنعة بقيمة 30000 دج، باعت نصفها نقدا بهامش ربح 15%، كما استلمت ما قيمته 20000 دج منتجات نصف مصنعة.

2000 /10/20 قامت المؤسسة بالتنازل عن السيارة بشيك بنكي حيث بلغ سعر التنازل 50000 دج.

2000/10/25 دفعت مؤسسة مصاريف لتطوير منتوجها وكانت كما يلي: مصاريف متعلقة بالدراسات والأبحاث بقيمة 400000 دج سددت نقدا، مصاريف استقبال الخبراء من الخارج للقيام بعملية التطوير بلغت 150000 دج سددت بشيك بنكي، وبعد نجاح خطة التطوير وانطلاقها في در منافع اقتصادية للمؤسسة ونظرا لأهمية مبلغ التطوير قررت المؤسسة تثبيته بتاريخ 2000/12/20

2020/11/6 أنجزت المؤسسة مباني إدارية بوسائلها الخاصة وكلفها ذلك: مواد أولية 250000 دج وأجور عمال 100000 دج سددت بشيك بنكي، في نهاية السنة استلمت المؤسسة المباني وأصبحت جاهزة للاستعمال.

المطلوب:

1. تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة للسنة المالية 2000 مع توضيح الحسابات اللازمة.
2. قدم جدول اهتلاك السيارة لغاية تاريخ التنازل.
3. قم بترصيد الحساب البنكي للمؤسسة 512.
4. بتاريخ 2000/12/31 بلغت نتيجة الدورة 3000000 دج وبتاريخ 2001 /04/08 قررت الجمعية العامة توزيعها كما يلي:

- 5 % احتياطات قانونية
- 45 % احتياطات منظمة
- 50 % احتياطات اختيارية

الاختبار الرابع

السؤال الأول:

بتاريخ 2025/01/01، قرر ثلاثة شركاء: (أ)، (ب)، و (ج) تأسيس شركة تضامن باسم "المستقبل للمقاولات" برأس مال قدره 3000000 دج مقسمة إلى 3000 حصة، قيمة الحصة الواحدة 1000 دج.

الشريك	نوع الحصة	المبلغ
أ	عينية: مبنى معدات صناعية	1000000 200000
ب	نقدية	800000
ج	مختلطة: عينية: أثاث مكتب نقدية:	 300000 700000
المجموع		3000000

المطلوب:

1. سجل عملية تأسيس المؤسسة محاسبيا علما أن تنفيذ الوعود تم بعد شهر وقد تم تحرير 40% من الحصص النقدية تم وضعها في الحساب البنكي للمؤسسة والباقي يطلب خلال ست أشهر الموالية.
2. سجل عملية انسحاب الشريك أ بتاريخ 2025/9/20 علما أن المؤسسة سددت حقوق الشريك بشيك بنكي في نفس التاريخ.
3. سجل عملية انسحاب الشريك ب بتاريخ 2025/1/15.
4. سجل عملية انسحاب الشريك ج بتاريخ 2025/4/15 علما أن المؤسسة سددت حقوق الشريك بشيك بنكي في نفس التاريخ.

السؤال الثاني:

خلال شهر مارس 2020 قامت مؤسسة الأمل(EURL) ، وهي خاضعة للرسم على القيمة المضافة(TVA) ، بالعمليات التالية:

3/4 شراء مواد أولية ولوازم، المبلغ متضمن الرسم 285600 دج، تم استلام الفاتورة فقط، وتم التسديد بشيك بنكي.

3/7 أجرت المؤسسة جزءا من مخازنها لتاجر بمبلغ 90000 دج خارج الرسم، تم تحصيل المبلغ نقدا.

3/10 سددت المؤسسة نقداً فاتورة لخدمات إعلانية لمنتجاتها، المبلغ المتضمن الرسم 14280 دج.

3/14 بيع بضاعة بقيمة 220000 دج خارج الرسم، تم تسليم البضاعة واستلام الفاتورة، وتم تحصيل المبلغ بشيك بنكي.

3/17 شراء آلة إنتاج جديدة بقيمة 600000 دج خارج الرسم، تم تسديد 40% نقدا، والباقي على الحساب.

3/21 قامت المؤسسة بإجراء تصليحات كبيرة للمركبات، في ورشة خارجية بقيمة 55000 دج خارج الرسم، تم تسديد المبلغ نقدا.

3/24 تسديد فواتير الماء والهاتف نقدا، المبلغ الإجمالي المتضمن الرسم 47600 دج.

3/28 استعانت المؤسسة بمكتب استشارات لإنجاز دراسة تحليلية لسوق المنافسين، قيمة الدراسة 150000 دج خارج الرسم، تم التسديد بشيك بنكي.

المطلوب:

1. تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة علما أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) هو 19%.
2. حساب الرصيد الواجب دفعه أو القابل للاسترجاع من الرسم على القيمة المضافة (TVA) لهذا الشهر.
3. إعداد القيد المحاسبي اللازم لعملية التسوية لهذا الرسم في نهاية الشهر.
4. تحديد تاريخ آخر أجل للتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة لهذا الشهر.

السؤال الثالث:

بتاريخ 2021/12/31 كانت أرصدة حسابات التسيير للمؤسسة X كما يلي:

الإيرادات: أرصدة دائنة

ح/ 701مبيعات منتجات تامة6200,000 دج

ح/ 73إنتاج مثبت800000 دج

ح/ 75منتجات عملياتية أخرى3500000 دج

ح/ 76منتجات مالية500000 دج

الأعباء: أرصدة مدينة

ح/ 601مشتريات مستهلكة3000000دج

ح/ 62خدمات خارجية أخرى 700000 دج

ح/ 63أعباء المستخدمين 2000000 دج

ح/ 66أعباء مالية50000دج

ح/68مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر قيمة (الأصول المتداولة)150000دج

المطلوب:

1. سجل القيود اللازمة في اليومية مع تحديد نتيجة الدورة.
2. إذا علمت أنه بتاريخ 2022/5/15 قررت الجمعية العامة للشركاء تخصيص صافي نتيجة الدورة كما يلي:
   - 20%تخصص كاحتياطات قانونية واختيارية.
   - 60%توزع كأرباح على الشركاء (حصة الشركاء من الأرباح).
   - الباقي لم يُتخذ أي قرار بشأنه (ترحيل من جديد).

وبتاريخ 2022/5/30 تم تسديد التوزيعات للشركاء بشيك بنكي.

سجل القيود اللازمة في اليومية المتعلقة بتوزيع النتيجة وتسديدها.

قائمة المراجع

المؤلفات:

- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر الجيطلي، برج بوعريريج الجزائر، 2009.
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية – سير الحسابات وتطبيقاتها، طبعات الصفحات الزرقاء الدولية، دار النشر للتعليم والتدريب، الجزائر، 2010.
- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، طبعات الصفحات الزرقاء الدولية، دار النشر للتعليم والتدريب، الجزائر، 2012.
- عيسى سماعين، جباية المؤسسة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2020-2021.

القوانين والمراسيم التنفيذية:

- القانون التجاري الجزائري.
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي يحدد المبادئ المحاسبية.
- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- المديرية العامة للضرائب، قانون الرسم على رقم الأعمال (محين لسنة 2017).

المواقع الالكترونية:

- جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)

https://www.accaglobal.com/gb/en.html