

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة لونيسي علي – البليدة 02 – كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – الشهيد طالب عبد الرحمان –



الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان

المحاسبة المالية 01

موجهة لطلبة سنة أولى جذع مشترك

من إعداد: الدكتور حسان طه

السنة الجامعية: 2023/2022

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مقدمة:

تطبق المحاسبة المالية في مختلف المؤسسات الإقتصادية من خلال مجموعة من المفاهيم والمبادئ التي تستخدم كإطار يتم الرجوع إليه والاسترشاد به لتسجيل مختلف العمليات المالية التي تقوم بما المؤسسة، قصد تحديد نتيجة النشاط عن الدورة المحاسبية، وتصوير المركز المالي وإعداد الكشوف المالية.

أرتأينا تقديم هذه المطبوعة من أجل تزويد طلبة السنة أولى جذع مشترك للعلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير، بمرجع يساعدهم في دراسة مقياس المحاسبة المالية 10 الخاص بالسداسي الأول مع مراعاة البرنامج المحدد من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، والإلمام بمبادئ المحاسبة المالية من تحكم في حسابات الأصول وحسابات الخصوم وكذا إعداد أهم القوائم المالية، وذلك من خلال التطرق إلى المحاسبة المالية بجانبها النظري والتطبيقي بشكل مبسط وسلس وغير معقد، حيث قسمت المطبوعة إلى سبعة محاور، سنتطرق في المحور الأول إلى مدخل عام لعلم المحاسبة، وخصصنا المحور الثاني لدراسة مختلف المفاهيم الأساسية في المحاسبة المالية كالفروض والمبادئ المحاسبية، التدفقات ومراحل الدورة المحاسبية وسنتناول في المحور الثالث الدفاتر المحاسبية وقواعد التسجيل فيها والترحيل إليها وكذا القوائم المالية الرئيسية (الميزانية وجدل حساب الدفاتر المحاسبية وقواعد التسجيل فيها والترحيل إليها وكذا القوائم المالية الرئيسية (الميزانية وجدل حساب النتائج)، في حين خصصنا المحور الرابع لدراسة حسابات الصنف الأول كتأسيس المؤسسة الفردية والجماعية، وسنتناول في المحور الخامس محاسبة الرسم على القيمة المضافة وسنتطرق في المحورين السادس والسابع محاسبة التهيمة الممخزونات على التوالى.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الفهرس

الصفحة	العنوان
02	مقدمة:
17-05	المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة
05	1.نشأة المحاسبة وتطورها عبر العصور
06	2. مساهمة الحضارة الاسلامية في تطوير المحاسبة المالية
07	3. تعريف المؤسسة الاقتصادية
09	4. تعریف المحاسبة
25-17	المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية
17	1. التدفقات
20	2.الحساب
24	3. القيد المزدوج
25	4. الوثائق (المستندات) الثبوتية للتدفقات النقدية
25	5.مراحل الدورة المحاسبية
51-26	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
26	1.الدفاتر المحاسبية
33	2. الكشوفات المالية (القوائم المالية)
67 –52	المحور الرابع: دراسة حسابات الصنف الأول
53	1. المعالجة المحاسبية للمؤسسة الفردية
55	2. المعالجة المحاسبية للمؤسسة الجماعية
61	3. المعالجة المحاسبية لحسابات الإحتياطات (ح/106)
64	4. المعالجة المحاسبية لحساب الترحيل من جديد (ح/11)
65	5. المعالجة المحاسبية لحساب النتيجة (ح/12)
71 –66	المحور الخامس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1. تعریف	66
2. خصائص الرسم على القيمة المضافة	66
3. حساب الرسم على القيمة المضافة	66
4. علاقة الرسم على القيمة المضافة بالقيمة المضافة	67
5. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة	68
6. معدلات الرسم على القيمة المضافة	69
7. المعايير المعتمدة في تحديد مستويات معدل الرسم على	70
المحور السادس: محاسبة التثبيتات	93 –71
1. تعريف التثبيتات	71
2.طرق حيازة التثبيتات	71
3. أنواع التثبيتات	71
4. إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية (ح/28)	80
5. خسائر القيمة على التثبيتات (ح/29)	84
6. التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات	88
المحور السابع: محاسبة المخزونات	101 –94
1. تعریف	96
2. أنواع المخزونات	94
3. المعالجة المحاسبية للمخزونات	96
قائمة المراجع:	103 –102

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة.

1. نشأة المحاسبة وتطورها عبر العصور: تشير العديد من الدراسات إلى أن المحاسبة ظهرت منذ القدم، ويرجع ذلك إلى تطور حياة الانسان وحاجته إلى تنظيم شؤونه الاقتصادية والإجتماعية، لقد ظهرت المحاسبة مع ظهور الحضارات القديمة مثل الحضارة البابلية والأشورية والإغريقية، وكان ذلك وفقا للتطورات الحاصلة وتزايد الثروة والمعاملات التجارية بين مختلف أفراد المجتمع، في البداية اقتصر العمل على إيجاد جداول لضبط مخازن الدولة، وتحديد مداخلها، كما قام التجار بإعداد جداول تظهر ما لهم على الغير وما عليهم من التزامات، ومع مرور الوقت وتطور العلوم كالرياضيات والفلسفة في تطوير علم المحاسبة نتيجة الحاجة المستمرة والدائمة لمعلومات ما المعاسبية ملائمة ومساعدة للدولة والتجار مختلف القطاعات في تحسين أدائها.

ويقسم العديد من الباحثين مراحل تطور المحاسبة إلى ثلاثة مراحل أساسية وهي 1 :

- 1.1 مرحلة ما قبل الثورة الصناعية: حيث كانت المحاسبة البسيطة تتمثل في جداول تظهر إحصاء للمحاصيل والأموال التي ترد إلى مخازن الدولة، أو التي تظهر ديون والتزامات التجار اتجاه الغير، ومع بداية القرن الرابع عشر طور الايطاليون مبدأ القيد المزدوج على يد عالم الرياضيات لوكا باشيولي LUCA" المحالات المحاصنة 1494م في كتابه مبادئ الفكر المحاسبي.
- 2.1 مرحلة ما بعد الثورة الصناعية: مع التطور الاقتصادي والعلمي الذي شهده العالم عقب الثورة الصناعية كان لابد من تطور المحاسبة لمواكبة هذا التطور، نظرا لظهور الشركات وتوسعها في مختلف أنحاء العالم وتزايد الثروة في يد الأفراد، نشأت الحاجة إلى أموال كثيرة وبذلك تطورت الأدوات المالية وظهرت البنوك، وظهرت شركات المساهمة التي تتطلب إدارة مستقلة عن المستثمرين تعمل على تسيير أموال الشركة خلال السنة وتحقيق الأرباح في ظل احترام المبادئ والاسس الاقتصادية والمالية، هذا ما أدى إلى تطوير مبادئ المحاسبة وطرق معالجتها، وتلخصت أهم هذه التطورات في ظهور بعض القوائم المالية المساعدة في إتخاذ القرارات، تطوير أساليب محاسبة الايرادات و التكاليف خلال السنة، تطوير أساليب الدفع والقبض وغيرها.
- 3.1 مرحلة بداية القرن 20 إلى يومنا هذا: شهد العالم في هذه المرحلة تغيرات سياسية واقتصادية كبيرة خاصة في الجوانب التكنولوجية والاقتصادية، وتزايد عدد المستثمرين والبنوك وتنوعت الادوات المالية، هذا ما أدى إلى ظهور هيئات مستقلة تعمل على توحيد المعايير المحاسبية وضبطها، ومعالجة مختلف المشاكل المالية

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

والمحاسبية، حيث ظهرت بعض الجمعيات والاتحادات المحاسبية والتي اهتمت بتطوير مهنة المحاسبة هذه الجمعيات والاتحادات تمثلت في الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) وهيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) هذه الجمعيات لعبت دورا كبيرا في تطور المحاسبة وتعظيم دور المحاسبة ومن ثم التأهيل المحاسبي لتقديم المزيد من المعلومات المحاسبية للأطراف العديدة التي تستخدم هذه المعلومات.

2. مساهمة الحضارة الاسلامية في تطوير المحاسبة المالية: يهمل العديد من الباحثين اسهام الحضارة الاسلامية الاسلامية في تطوير المحاسبة المالية، وهذا ما لوحظ في التقسيم التاريخي السابق، رغم أن الحضارة الاسلامية السهمت بشكل كبير في تطوير المعاملات التجارية والمالية.

فقد استخدمت الدولة الاسلامية القيود الدفترية والمحاسبية بما يتناسب مع احتياجاتها من جهة وما يتناسب مع احتياجات التجار المسلمين من جهة أخرى، وتجاوز مفهوم المحاسبة في الدولة الاسلامية حدود التسجيل والتبويب والتصنيف وإعداد البيانات المالية، لتكون وسيلة لاتخاذ القرارات، وخير دليل على ذلك الايات القرآنية والأحاديث النبوية التي تحث على الإلتزام بأداء الأعمال المالية والمعاملات وفق الشريعة الاسلامية، وبين القلقشندي في كتابه الموزونات والمقيسات والمكيلات سنة 1417م أي قبل لوكا باشيولي الايطالي بحوالي 80 سنة أن المحاسبة والمعاملات المالية تمسك وفق أسس وقواعد محددة ضمنها في كتابه المذكور، كما أن عرب بابل ومصر والحجاز ومن بعدهم من المسلمين سجلوا المقبوضات والمدفوعات النقدية على صفحات متقابلة بطريقة المدين والدائن، من جهة أخرى فإن تطوير علم الرياضيات من قبل المسلمين أسهم في إدخال الأرقام العربية و المحاسب إلى أوروبا، وقدمت المكتبة الاسلامية في بغداد والأندلس الطرق المحاسبية التي كانت تستخدم في العالم الاسلامي للأوروبيين.

والجدير بالذكر أن نشأة المحاسبة في المجتمع الاسلامي ترافقت مع تطور أنظمة الزكاة والجباية والخراج وعلم الفرائض وبوجود الدواوين وبيوت مال المسلمين.

- 3. تعريف المؤسسة الاقتصادية: هي كيان إقتصادي مستقل ماليا، يستعمل وسائل مادية ومالية وبشرية، من أجل إنتاج السلع والخدمات وبيعها في السوق بمدف تحقيق الربح.
 - 1.3 أهداف المؤسسة الاقتصادية: هناك عدة أهداف تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها، وغالباً ما تكون هذه الأهداف متداخلة فيما بينها، ويمكن إجمالها فيما يلى:

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1.1.3 الأهداف الاقتصادية: أهم هذه الأهداف التي يمكن أن تحققها المؤسسة هي:

- تحقيق الربح: يعتبر الربح من الأهداف الأساسية التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة الاقتصادية، لأن بفضله تستطيع تمويل نشاطاتها من دفع الاجور لعمالها وتسديد التزاماتها، ويعتبر الربح أهم معيار على نجاح المؤسسة.
- تحقيق متطلبات المجتمع: ويكون هذا من خلال السلع والخدمات التي توفرها المؤسسة الاقتصادية إلى المجتمع الذي تنشط فيه.
 - عقلنة الانتاج: وذلك بالاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج، حتى تتفادى المؤسسة الوقوع في مشاكل إقتصادية، وبالتالي تسبب الخسارة لملاكها وللمجتمع، وذلك من خلال حرمانه من السلع والخدمات وكذا مناصب العمل التي كانت توفرها.

2.1.3 الأهداف الاجتماعية: يمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يلي:

- توفير مناصب الشغل في المناطق التي تنشط بها هذه المؤسسات الاقتصادية، مع ضمان مستوى مقبول من الأجور للعمال الذين تشغلهم.
- تحسين مستوى معيشة العمال، وذلك من خلال الزيادة المستمرة في الأجور تماشيا مع زيادة تطور المؤسسة ونجاحها، وكذا مع الزيادة في الاحتياجات المعيشية لهؤلاء العمال.
- إحداث أنماط استهلاكية جديدة في المجتمع، من خلال المنتجات الجديدة التي تقترحها المؤسسة على زبائنها والتي لم يتعودوا على استهلاكها من قبل.
 - توفير التأمين لسلامة العمال وصحتهم، كالتأمين الصحي والتأمين عن الحوادث والتقاعد، كما توفر المرافق الضرورية لراحة العمال كالسكنات الوظيفية، المخيمات الصيفية وغيرها.
 - 3.1.3 الأهداف التكنولوجية: تعتبر من الأهداف الضرورية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، لأنها تضمن لها التطور والنمو والبقاء، وأهم هذه الأهداف:
 - البحث والتطوير في أساليب وطرق الانتاج، من خلال إنشاء مصالح ومخابر خاصة بهذا الجانب، الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحسين إنتاجها والرفع من قدراتها التنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- المساهمة في الخطة العامة للبلاد في كجال البحث العلمي والتطوير التكنولوجي وذلك من خلال التنسيق والتعاون بين مختلف مؤسسات ومراكز البحث العلمي والجامعي في مشاريع بحث مشتركة تعود بالفائدة على المؤسسة والمجتمع ككل.
 - 2.3. تصنيف المؤسسات الاقتصادية: ويمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية وفق عدة معايير أهمها1:
 - 1.2.3 معيار النشاط: يمكن تقسيم المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار إلى ما يلى:

مؤسسة تجارية: هي التي تقوم بشراء بضاعة وإعادة بيعها على حالتها دون إجراء عليها أي تغيير مثل: تجارة الجملة.

أ- مؤسسة إنتاجية: وهي التي تقوم بتحويل المواد الأولية واللوازم إلى منتجات وبيعها في السوق مثل: انتاج الاثاث.

ب- مؤسسة خدمية: هي التي تبيع خدمات محددة للغير هم في حاجة إليها مثل: مؤسسات النقل، الاتصالات ... الخ

ج- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تقوم بخدمة الأرض، وإنتاج المنتجات النباتية والحيوانية.

2.2.3 معيار الملكية: وتصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:

أ- مؤسسة خاصة: تعود ملكية رأسمالها لشخص واحد أو لعدة أشخاص.

ب- مؤسسة عمومية: تعود ملكية رأسمالها للدولة.

ج- مؤسسة مختلطة: يتكون رأسمالها من مساهمة الدولة والافراد.

3.2.3 معيار الحجم: يعتبر معيار الحجم من أهم المعايير التي تصنف بما المؤسسات الاقتصادية ويمكن تصنيفها حسب هذا المعيار الى أربعة أنواع كما يلى:

أ- مؤسسة صغيرة جدا: يكون عدد عمالها من عامل واحد إلى 09 عمال، رقم أعمالها أقل من 04 مليون دج.

ب- مؤسسة صغيرة: يبلغ عدد عمالها من 10 إلى 49 عامل ويكون رقم أعمالها أقل من 400 مليون دج.
 ج- مؤسسة متوسطة: يتراوح عدد عمالها بين 50 و 249 عامل، رقم أعمالها 400 مليون دج.

د- مؤسسة كبيرة: عدد عمالها أكثر من 250 عامل، رقم أعمالها أكثر من 04 ملايير دج.

^{1 -} عسلى نورالدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص6-7.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

4. تعریف المحاسبة:

تعرف حسب المادة 03 من القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي " المحاسبة المالي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات أي مؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "1.

وعرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة (American Acounting Association (AAA): "بأنها عملية تحديد وقياس وتسجيل ونقل المعلومات والبيانات المالية الاقتصادية معبر عنها بوحدة النقد، للاستفادة منها في إتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات".

وتعرف أيضاً بأنها من تقنيات التسيير الموحدة، التي تهتم بضبط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى المؤسسة والناتجة سواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مع الخارج، اعتماداً على طريقة فنية في التسجيل، هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناتجة عن محتلف التدفقات التي قامت بما المؤسسة وتم تسجيلها بطريقة معينة معبراً عنها بالنقد.

1.4 أسباب ظهور المحاسبة:

من أهم الاسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الحديثة: 3

أ- الحجم: ويتمثل في نمو الوحدات الاقتصادية وتشعبها واتساع مجال انشطتها، مما ستوجب قتح سجىت دقيقة ومنظمة لمتابعة الحركات الجارية ومعرفة الوضعية المالية لهذه الوحدات

ب- الفصل بين الملكية والإدارة: يتم تسيير وإدارة بعض المؤسسات مثل شركات المساهمة من قبل إداريين يتقاضون اجور مقابل ذلك، فهم ليسوا مالكين بأي شكل من الأشكال لوسائل الإنتاج، ولهذا كان لابد للمالكين الحقيقين من مراقبة إدارة مشاريعهم وهذا لن يتوفر إلا من خلال السجلات المحاسبية.

ج- المنافسة: إن المعلومات التي تأخذ من واقع السجلات المحاسبية بصورة دقيقة تصح ذات فائدة كبيرة للإدارة لتطبيق سياسات مختلف الاسعار.

د- تعدد المستثمرين: هناك بعض الاشخاص يستثمرون جزءاً من ثروتهم في الشركات ولذا كان من الضروري حفظ سجلات لإيضاح وتبيان الوضعية المالية لكل منهم.

¹ - الجريدة الرسمية، القانون رقم 17-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 03، 2007، ص3

^{2 -} كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2011، ص11.

^{3 -} نفس المرجع، ص10.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1 . أهداف المحاسبة: تمدف المحاسبة المالية إلى ما يلى 1

- توفير المعلومات المالية اللازمة.
- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها يدوياً أو آلياً.
- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين مديونية ودائنية المؤسسة للمتعاملين معها.
 - تزويد إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة لها سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية.
- تقديم معلومات تفيد الأطراف الخارجية من مستثمرين ومقرضين وتساعدهم في إتخاذ قرارات الاستثمار أو الإقراض.
- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة هذا من جهة، ومن جهة أخرى مقارنتها بنتائج سنوات أخرى من أجل ملاحظة النمو أو التطور.
- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة وللغير (إدارة الضرائب، الشركاء، ... الخ).

3.4 وظائف المحاسبة: هناك أربعة وظائف للمحاسبة المالية هي:

أ- التحديد: تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها فالمحاسبة تمتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة المال مثل: بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع الأجور، أما العمليات غير المالية مثل: قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تمتم بها.

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

ج- التسجيل: بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.

د- التوصيل: لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها

في اتخاذ القرارات.

·

¹⁻ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دروس مواضيع ومسائل محلولة، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، بدون سنة نشر، ص 11-12.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

4.4 المستفيدون من المحاسبة:

هناك العديد من الأطراف التي تستفيد وتستعمل المحاسبة من خلال مخرجاتها المتمثلة في التقارير والكشوفات والقوائم المالية نذكر منهم: 1

أ- إدارة المؤسسة: تستخدم المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتخطيط الاستراتيجي، وتسيير المصالح. ب- الملاك والمستثمرون: لمعرفة مردودية أموالهم وطريقة تسييرها، والمخاطرة بما، وتحديد قدرة المؤسسة على دفع أرباح الاسهم.

ج- الزبائن: يهتمون بالمعلومات المحاسبية للتحقق من استمرارية المؤسسة في المدى القصير والطويل لضمان تزودهم بالسلع والبضائع، خاصة مع ارتباطهم بما بموجب عقود.

د- الموردون والدائنون الأخرون: تمثل المحاسبة المصدر المعلوماتي الذي من خلاله يتم التأكد من مدى قدرة المؤسسة على دفع ديونما عند وصول فترة الاستحقاق، ويتعرفون على الحالة المالية للمؤسسة وتطوراتما.

هـ العاملون في المؤسسة: يهتمون بالمعلومة المحاسبية التي تطلعهم حول مردودية المؤسسة التي يعملون بها، للاطمئنان على مصدر رزقهم وتأمين حصولهم على المكافآت وضمان مستقبلهم الوظيفي.

و- مصلحة الضرائب والهيئات الاجتماعية: تستعمل الكشوف المالية لتحديد المستحقات الواجب على المؤسسة دفعها، مثل تحديد الوعاء الضريبي مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وتحديد مبلغ الاشتراكات.

ز- الباحثون والهيئات المهتمة بالاحصائيات.

5.4 أنواع المحاسبة:

أ- المحاسبة المالية: هي المحاسبة الموجهة لخدمة الغرض الذي من أجله تم إنشاء المؤسسة، وهي عبارة عن مجموعة الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لمسايرة نشاط المسسة على امتداد سنة مالية واحدة.

ب- محاسبة التكاليف (التحليلية): وهي المحاسبة التي تمتم بتحليل التكاليف، وتستخدم مخرجاتها من طرف المستخدمين الداخليين فقط بمدف تحديد أسعار تكلفة المنتجات، مراقبة عناصر التكاليف، وضع معايير لعناصر التكاليف، كما تساعد في التخطيط والرقابة، وقياس الأداء وتوفر المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.

ج- المحاسبة الإدارية: لها علاقة وطيدة بعملية الإدارة، تقوم بإعداد تقارير للإدارة تختلف فتراتها ومحتوياتها حسب طلب الإدارة، ويمكن توظيف مخرجاتها في صياغة التخطيط الاستراتيجي، الرقابة وتقييم الأداء واختيار البدائل، وتستخدم المحاسبة الإدارية مخرجات المحاسبة المالية المتمثلة في القوائم المالية، كما تستخدم البيانات غير

¹⁻ عسلي نورالدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص09.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المالية كعدد العمال وعدد المنتجات وبيانات كيفية كظهور منافس جديد وتعالج هذه البيانات للتقييم، التنبؤ، اكتشاف الانحرافات وتصحيحها واتخاذ القرارات.

د- المحاسبة العمومية: تهدف المؤسسات العمومية إلى تقديم خدمة اجتماعية لمختلف أفراد المجتمع لذلك فهي لا تسعى إلى تحقيق الربح عكس المؤسسات الاقتصادية، لذلك تطبق نظام محاسبي خاص بما يضبط النفقات حسب الاعتمادات المخصصة لها سنويا في الميزانية العامة المقررة من طرف الدولة.

هـ المحاسبة الوطنية: تزود هذه المحاسبة هيئات الدولة بمعلومات كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة، وتعمل على خدمة أغراض التخطيط بستجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية، وتحتم بحسابات القطاعات والمجمعات الاقتصادية من تراكم رأس المال، الناتج الوطني الخام، الناتج الوطني الداخلي وغيرها.

و- محاسبة الشركات: هي نظام محاسبي يخص نوع معين من المؤسسات وهو الشركات، شواء كانت شركات الأشخاص أو شركات الأموال، بالاعتماد على مبادئ وفروض المحاسبة المالية، حيث تمتم بمعالجة العمليات المتعلقة بتكوين أو رفع أو تخفيض رأس مال الشركة، توزيع الارباح وعملية اندماج الشركات وكذا تصفيتها.

ز- المحاسبة القطاعية: تعنى بقطاعات وأنشطة تحكمها ظروف خاصة، مثل المحاسبة البترولية، محاسبة البنوك، محاسبة التأمين، المحاسبة الزراعية ...الخ.

ح- فروع حديثة للمحاسبة: ظهرت مؤخراً فروع جديدة للمحاسبة كالمحاسبة البيئية التي تحتم بتتبع أثر المؤسسة على البيئة كتكاليف التلوث البيئي كما تحتم بقياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة ضمن السعي إلى تحقيق التنمية المستدامة، كما ظهرت المحاسبة الاجتماعية التي تحتم بقياس النشاط أو الدور الاجتماعي للمؤسسة كالقضاء على الآفات الاجتماعية، والمساهمة في التدريب وغيرها وهذا تماشياً مع ظهور مفهوم المساءلة الاجتماعية.

6.4 مجال تطبيق المحاسبة المالية: حسب المادة 02 من القانون رقم 10-11 فإن أحكام النظام المحاسبي المالي تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك محاسبة مالية، باستثناء الاشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية كالبلديات والدوائر والمستشفيات والجامعات...الخ، وقد نصت المادة 04 من نفس القانون على أن مسك المحاسبة المالية إلزامي بالنسبة للوحدات الآتية: 1

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

1 - كيموش بلال، محاضرات في المحاسبة العامة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية 2017/2016، ص8-9.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- التعاونيات، وهي الوحدات التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوبي أو تنظيمي.

تتمثل الشركات التي نص عليها القانون التجاري الجزائري في شركات الأموال (شركات المساهمة SPA، شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL، مؤسسة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة SARL)، وشركات الأشخاص (شركة التضامن)، والشركات المختلطة (شركة التوصية بالأسهم وشركة التوصية البسيطة)، إضافة إلى المجمعات التي في شكل شركة أم لها عدة فروع أو مؤسسات مشتركة أو مؤسسات زميلة.

حاول المشرع الجزائري مراعاة خصوصيات المؤسسات المصغرة، من خلال استثنائها من تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، وذلك في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي وضع الحدود العليا لرقم الأعمال وعدد المستخدمين المطبقة على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مبسطة تعتمد على محاسبة الجزينة، وذلك إذا لم يتجاوز عدد مستخدميها 90 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل خلال سنتين متتاليتين، ولم يتعدي رقم أعمالها 10 ملايين دينار جزائري بالنسبة للنشاط التجاري، 06 ملايين دينار جزائري بالنسبة للنشاط الإنتاج الحرفي، و 03 ملايين دينار جزائري بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى، وذلك خلال سنتين متاليتين، مع العلم أن رقم الأعمال يشمل النشاطات الرئيسية والثانوية.

7.4 الفروض والمبادئ المحاسبية:¹

أ- الفروض المحاسبية: هي مقدمات علمية تتميز بالعمومية تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ العلمية، أي أن الفروض هي أداة لبيان الظروف والحدود التي من خلالها يجب أن يتم البحث العلمي.

- فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة): يعني أن تعامل كل منشأة، كوحدة محاسبية، لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين (الحقيقيين) المشكلين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، يتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها، فالربح مثلا يعد ملكا لهذه الشخصية إلى أن يوزع، وتبين المادة 09 من المرسوم التنفيذي 156/08: " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة منفصلة عن مالكيها، كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات مالكيها".

1 - عبد الوهاب رميدي وعلى سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مبادئ عامة وأمثلة محلولة، الطبعة 02، سنة 2016، ص 22-29.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- فرض استمرارية النشاط: أي أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في ظل الظروف العادية، ويتم إعداد المعالجات المحاسبية بناءاً على الحاضر والمستقبل، حيث تنص المادة 07 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه" تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الإستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف عن النشاط".
- فرض الدورة المحاسبية: يفترض تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية ومتتابعة، تسمى " الفترات المحاسبية" غالباً ما تكون سنة ميلادية بحيث يتم من خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات وتحديد الضريبة وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدي النجاح والنمو حققه المشروع، كما أن وجود القوائم المالية على فترات دورية من حياة المشروع، يعد ضرورة للمهتمين بدراسة هذه القوائم وتحليلها إذ أنه لا يمكن الانتظار حتى التصفية لمعرفة نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع.
- فرض وحدة القياس: تمتم المحاسبة فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، فتحتاج إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المشروع وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات، وتعتمد المحاسبة على وحدة النقد الوطني أساسا لقياس قيمة مختلف الأحداث التي تمم المحاسب، ويفترض أن تتصف وحدة النقد بالثبات وذلك لتكوين معلومات قابلة للمقارنة وقابلة لإجراء العمليات الحسابية بصورة موضوعية وأن لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية، وقد تعرض فرض وحدة القياس إلى كثير من الانتقاد، نتيجة التغير في القيمة الحقيقة أو القوة الشرائية للنقود، الناتج من التقلبات المستمرة في الأسعار، بسبب التضخم أو الإنكماش.
- فرض المحاسبة على أساس الإستحقاق (التعهد): يقصد به أن العامل المولد لتسجيل العمليات هو حدوثها ونشأة الإلتزام بين الطرفين، ولا ننتظر حتى حدوث التدفقات النقدية الموافقة لها لنقوم بعملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية، مثلاً نسجل عملية البيع عند حدوثها (إعداد الفاتورة) ولا يهم إذا كان الدفع نقدا أو على الحساب، وتنص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156/08 على أنه" تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث".
- فرض التوازن المحاسبي: يقوم هذا الفرض على أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيود المحاسبي، الطرف المدين والطرف الدائن ويتحقق التوازن المحاسبي بتوازن ميزان المراجعة والميزانية.
- ب- المبادئ المحاسبية: المحاسبة لغة إتصال وكل لغة لها قواعدها الأساسية، تسجل العمليات محاسبياً وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً تسمى "المبادئ المحاسبية"، هي قواعد عرفية تطورت مع

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الزمن وأصبحت مطبقة هنا وهناك، وهي في تطور مستمر، ولن تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول، إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة بالحرف الواحد.

ولكي يكتسب أي مبدأ محاسبي صفة أنه من المبادئ المتعارف عليها فإنه يجب أن يحقق ما يلي:

- أن يكون مقبولاً قبولا عاما في التطبيق العملي.
- أن يحظى بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة. فيما يلي نذكر أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:
- مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات: ينبغي مقابلة تكلفة المبيعات والنفقات العائدة للدورة المالية بالمبيعات والإيرادات العائدة لها وفق علاقة سببية مع تحديد نقطة زمنية فاصلة للمحاسبة من حيث البداية والنهاية عند معالجة كل من المخرون السلعي والمصروفات والنفقات والالتزامات، وبالتالي فالنفقات التي لا تخص الدورة المالية الحالية يجب عدم إدخالها في قائمة الدخل لهذا العام بل يجب إظهارها في قائمة المركز المالي باعتبارها نفقات مقدمة أو مستحقة أي مراعاة أساس الاستحقاق، أما بالنسبة للنفقات التي لا يمكن تخصيصها للايردا بشكل مباشر فإنه وفقا لطبيعتها:
 - يتم تحميلها على قائمة الدخل في مرحلة لاحقة.
 - يتم إعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة توزع على سنوات المستفيدة منها.
 - يتم اعتبارها نفقات رأسمالية تضاف إلى تكلفة الأصل الثابت المعني.
- مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات ... الخ، أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ حيازتها، فمثلا تقتنى الأصول الثابتة من أجل المساعدة على الإنتاج، لا من أجل بيعها وتحقيق ربح، لأنها تؤدي للمشروع خدمات طويلة الأجل لذا تُقوم على أساس تكلفتها الأصلية أو التاريخية
- مبدأ الإفصاح التام: يعني أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية، أي يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم، فمبدأ الافصاح يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار، ولا يقتصر الافصاح التام على القوائم المالية فقط، وإنما يشمل كذلك على الملاحظات الايضاحية التي تعد جزءاً مكملاً للقوائم المالية مثلاً:
 - ملحق السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.
 - ملخص لتفاصيل المخزون وأسس تقييمه.
 - ملخص لخطط التعاقد الخاصة بالمؤسسة.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- مبدأ الأهمية النسبية: يرتبط هذا المبدأ بشكل كبير بمبدأ الإفصاح الذي سبق ذكره، وبناء على هذا المبدأ فإن العناصر قليلة القيمة أو التي تكون قيمتها ضئيلة لا ينبغي أن تستغرق كثيراً من الجهد، وإنما معالجتها بأكثر ملاءمة واقتصاداً.
- مبدأ الحيطة والحذر: هذا المبدأ ينص على أنه لا يجب المخاطرة بتقديم حالة لا تعبر عن واقع المؤسسة، بحث يجب دائماً العمل بالحيطة والحذر لتسجيل العمليات التي يمكن أن لا تتحقق، أي تجاهل الأرباح التي لم تتحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل.
- مبدأ الثبات: وفقاً لهذا المبدأ فإنه يجب على المؤسسة أن تطبق معالجة محاسبية واحدة على جميع المعاملات المتماثلة وعدم تغييرها من فترة لأخرى الأمر الذي يؤثر على عملية المقارنة بين القوائم المالية للفترات المختلفة، غير أن مبدأ الثبات لا يعني أن المؤسسة لا تستطيع التحول من تطبيق طريقة محاسبية إلى أخرى ولكن يقتصر ذلك التحول على الحالات التي يثبت فيها أن الطريقة الجديدة أفضل من الطريقة السابقة، وفي هذه الحالة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة وتأثير ذلك التغيير المحاسبي ومبرراته كإيضاح متمم للقوائم المالية المعدة عن الفترة التي حدث بما التغيير.
- مبدأ الموضوعية: ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً، مع الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحصها وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومة مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك، والتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز أو تضخيم للمبالغ، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعية خالية من الأحكام والأهواء الشخصية، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج.
 - مبدأ قياس وتحقق الايرادات: يتطلب الاثبات المحاسبي للإيرادات توافر الشرطين التاليين:
- الإكتساب: أي أن جميع العمليات اللازمة لاكتساب الدخل قد تمت بالفعل أو على وشك الإنتهاء، كإنتاج السلعة المباعة أو تقديم الخدمة.
- التحقق أو قابلية التحقق: التحقق هو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية، أما قابلية التحقق فيقصد بما أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيراً بكمية الإنتاج المطروح للتبادل.
- مبدأ القيد المزدوج: تعتمد المحاسبة المالية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء، ويشترط مبدأ القيد المزدوج في كل عملية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الطراف المدينة

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة، أي أن كل عملية محاسبية تقوم المؤسسة بتسجيلها يتأثر من خلالها طرفين على الأقل ، يكونان متساويان في القيمة مختلفين في الاتجاه أحدهما تزيد قيمته أو يأخذ القيمة أو يستفيد ويسمى المدين والطرف الثانى تنقص قيمته أو يعطى القيمة ويسمى الدائن.

- مبدأ عدم المقاصة: لا يجب أن تكون المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم في الميزانية، أو بين حسابات التكاليف والإيرادات في جدول حساب النتائج، وذلك لكي تظهر الحسابات في القوائم المالية للدلالة على طبيعتها.
- مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية لميزانية السنة المالية التي تسبقها: يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مطابقة لميزانية إقفال (الميزانية الختامية) السنة المالية التي تسبقها.
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني: وفقا لهذا المبدأ ينبغي تغليب الجوهر على الشكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث فإنه من الضروري المحاسبة على تلك العمليات والأحداث طبقاً لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس فقط طبقاً لشكلها القانوني، وحسب المادة 18 من المرسوم التنفيذي طبقاً لجوهرها وواقعها المالي والإقتصادي وليس فقط عمن كشوف مالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني".

المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية:

1- التدفقات:

التدفق (Le Flux): يمثل حركة عناصر ذمة المؤسسة دخولا وخروجا منها وهو نوعان 1 :

- 1.1 تدفق حقيقي: ويمثل الحركة الفيزيائية لعناصر الذمة المؤسسة الحقيقة مثل: البضائع، المعدات والآلات وشبه الحقيقية مثل: الخدمات التي تؤديها المؤسسة.
 - 2.1 تدفق مالي: ويمثل حركة أموال المؤسسة (دخول، خروج).

يحكم التدفقات ثلاث عناصر رئيسية:

- المصدر: ويتعلق الأمر بمورد أو منشأ التدفق.
- الاستعمال : ويتعلق الأمر باستخدام أو وجهة التدفق.
- القياس النقدي: ويتعلق الأمر بالقيمة المالية للعنصر موضوع التدفق.

1 - مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، نوفمبر 2010، ص ص1-2.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال 1: اشترت المؤسسة شاحنة بمبلغ 30.000 دج بشيك بنكي، المطلوب : تمثيل وتحليل هذه العملية. أولا - التمثيل:



ثانيا - التحليل:

تعتبر هذه العملية تدفق خارجي بالنسبة للمؤسسة) تعامل مع طرف خارجي (وهي في نفس الوقت تدفق حقيقي ومالي.

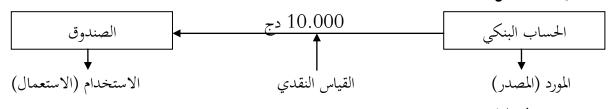
تدفق مالي	الحساب البنكي (ح/البنك)	المصدر
تدفق حقيقي	شراء معدات نقل (ح/معدات نقل)	الاستعمال

التدفق المالي : ويتمثل في خروج الأموال من الحساب البنكي للمؤسسة الذي يعتبر في هذه الحالة مصدر التدفق.

التدفق الحقيقي : ويتمثل في استلام شاحنة مقابل المبلغ المدفوع أي استعمال المبلغ في حيازة الشاحنة وملكيتها.

مثال 2: سحبت المؤسسة مبلغ 10.000 دج من حسابها البنكي وأودعته في الصندوق، المطلوب: تمثيل وتحليل هذه العملية.

أولا - التمثيل:



ثانيا - التحليل:

تدفق مالي	الحساب البنكي (ح/البنك)	المصدر
تدفق مالي	تحويل مبلغ للصندوق (ح/الصندوق)	الاستعمال

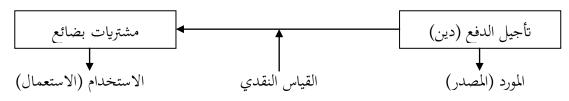
التدفق المالي: مثل من جهة في خروج الأموال من الحساب البنكي للمؤسسة الذي يعتبر في هذه الحالة مصدر التدفق .

التدفق المالي: ويمثل من جهة ثانية تحويل المبالغ المسحوبة من الحساب البنكي واستعمالها في تغذية صندوق المؤسسة (الخزينة).

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال 3: يتعلق بعملية بيع بضاعة بقيمة 50.000 دج بالآجل (على الحساب)، المطلوب تمثيل وتحليل العملية بالنسبة للمشتري والبائع.

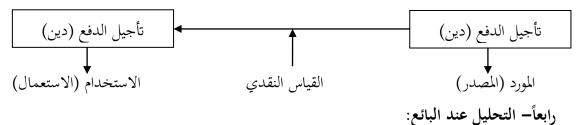
أولا - التمثيل عند المشتري:



ثانيا- التحليل عند المشتري:

تدفق مالي	ديون من الموردين (ح/موردو المخزونات)	المصدر
تدفق حقيقي	شراء بضاعة (ح/مخزون البضائع)	الاستعمال

ثالثا- التمثيل عند البائع:



تدفق حقيقي	بيع بضاعة (ح/مخزون بضائع)	المصدر
تدفق مالي	حقوق على الزبائن (ح/الزبائن)	الاستعمال

التدفق الحقيقي: يمثل انتقال ملكية وحيازة البضائع من البائع إلى المشتري.

التدفق المالي: يمثل نشوء حق للبائع ودين على المشتري يعادل قيمة البضاعة إلي غاية التسوية.

انطلاقا من المعادلة الأساسية للربح، واستنادا لما سبق يتبين أن نتيجة نشاط المؤسسة تتحدد بعد مقارنة حركة التدفقات (الداخلة والخارجة) وعليه إذا كان:

- مجموع التدفقات الداخلة > أكبر > من مجموع التدفقات الخارجة (نتيجة إيجابية).
- مجموع التدفقات الداخلة < أصغر < من مجموع التدفقات الداخلة (نتيجة سلبية).

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 2.الحساب: هو جدول ذو جانبين أو طرفين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به خلال فترة محددة، وتختصر كلمة حساب عادة كالتالي: (حـ/).
 - 1.2 أشكال الحساب: يأخذ الحساب أحد الأشكال التالية:
- 1.1.2 الشكل الكامل للحساب: وله شكلان، الحساب ذو الأعمدة المتقاربة والشكل ذو الأعمدة المتعادة.
- أ. الشكل ذو الأعمدة المتقاربة أو المتلاصقة: وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما هو موضح في الشكل التالى: (حـ/ البنك على سبيل المثال):

حـ/البنك

دائن	مدين	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
		المجموع		

ب. الشكل ذو الأعمدة المتباعدة: يظهر هذا الشكل للحساب عدم تلاصق بين بين أعمدة المبالغ المدينة والدائنة كما هو مبين في الشكل التالي:

حـ/ البنك

	دائن	البيان	ص.	التاريخ	مدين	البيان	ص.	التاريخ
			اليومية				اليومية	
Ī								
			المجموع				المجموع	

(T) الشكل المبسط للحساب: يكون في شكل حرف (T) باللاتينية كما هو مبين في الشكل التالي:

دائن	حـ/البنك	مدين

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009، ص18

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 2.2 مبدأ التسجيل في الحساب: نتيجة لتعدد العمليات التي تقوم بحاا المؤسسة وتعقيدها ونتيجة لاستحالة الرجوع إلى الميزانية في كل مرة لتحديد حركة عناصر الذمة، تم اعتماد أداة لمتابعة حركة تدفقات كل عنصر من عناصر الذمة بشكل مستقل هذه الأداة هي الحساب الذي يعتبر نظريا بمثابة بطاقة بجانبين، تسجل في كل جانب حركة التدفقات (خروج دخول) / (زيادة نقصان) التي تطرأ على كل عنصر، وتمكن هذه البطاقة في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية من تحديد رصيد هذا العنصر (الحساب) الذي يمثل الفرق بين التدفقات الموجبة والتدفقات السالبة لهذا الحساب بمعنى متابعة ما زاد في هذا العنصر وما نقص منه، أي الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن. 1
- 3.2 ترصيد الحساب: نقصد به إيجاد رصيد الحساب وهو إيجاد الفرق بين المبالغ المسجلة في الجانب المدين والمبالغ المسجلة في الجانب الدائن خلال فترة معينة، حيث نميز بين الحالات التالية:
- إذا كان مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة يستلزم وجود رصيد مدين يسجل في الجانب الدائن للحساب من أجل المحافظة على توازن الحساب.
- إذا كان مجموع المبالغ المدينة أصغر من مجموع المبالغ الدائنة يستلزم وجود رصيد دائن يسجل في الجانب المدين للحساب من أجل المحافظة على توازن الحساب.
 - إذا كان مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة يعني أن الفرق معدوم وبالتالي فإن يسمى مرصد.

4.2 تصنيف وترقيم الحسابات:

لقد وضح النظام المحاسبي المالي بأنه يوجد نوعين من الحسابات، حسابات الميزانية وحسابات التسيير، وأن كل حساب يعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تجزئة عشرية، كما نص أنه يجب على المؤسسة تطبق الحسابات ذات رقمين إلا إذا كان هناك أحكام خاصة فيمكن لها أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها، وتقسم مدونة الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي إلى 07 أصناف، من الصنف 07 إلى الصنف 07، وترقيم الحسابات يكون كما يلي 2:

1.4.2 حسابات الميزانية: وتنقسم بدورها إلى 05 أصناف كما يلى:

الصنف 01: حسابات رؤوس الأموال.

الصنف 02: حسابات التثبيتات.

الصنف 03: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

^{· -} مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، مرجع سبق ذكره، ص12.

^{2 -} محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة علمية موجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك، من إعداد الفرقة البيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيسي علي، بدون سنة نشر، ص ص 37-38.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الصنف 04: حسابات الغير.

الصنف 05: الحسابات المالية.

2.4.2 حسابات التسيير: وتندرج ضمن جدول حساب النتائج وتنقسم إلى:

الصنف 06: حسابات التكاليف.

الصنف 07: حسابات الإيرادات.

ويتم ترقيم الحسابات وفق الطريقة التالية:

الرقم الأول هو رقم الصنف الذي ينتمي إليه الحساب مثلاً: 2 ── حساب التثبيتات.

الرقم الثاني يمثل تقسيم للصنف يشكل الرقم الرئيسي مثلاً: 21 → حساب التثبيتات المادية (العينية).

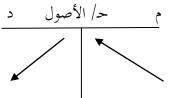
الرقم الثالث يمثل تقسيم الحساب الرئيسي ويشكل الحساب الفرعي مثلاً: 211 → حساب الأراضي.

5.2 آليات سير الحسابات:

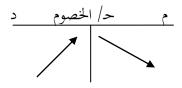
تسجل العمليات التي تقوم بما المؤسسة في حسابين على الأقل أي أن كل عملية محاسبية تؤدي بالضرورة إلى تزايد حساب وتناقص آخر، أو تزايد حسابين في آن واحد أو تناقصهما معاً. 1

1.5.2 تزايد وتناقص حسابات الميزانية:

- بالنسبة لحسابات الأصول: تزداد حسابات الأصول في طرفها الأيمن (المدين) وتتناقص في طرفها الأيسر (الدائن).



- بالنسبة لحسابات الخصوم: تزداد حسابات الخصوم في طرفها الأيسر (الدائن) وتتناقص في طرفها الأيمن (المدين).



1 - محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة علمية موجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك، من إعداد الفرقة البيداغوجية، مرجع سبق ذكره، ص38.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1.5.2 تزايد وتناقص حسابات التسيير:

- بالنسبة لحسابات التكاليف تأخذ نفس حركة حسابات الأصول.
- بالنسبة لحسابات الإيرادات تأخذ نفس حركة حسابات الخصوم.

مثال:

- في 2021/01/01 وضع التاجر مُحَدُّد 200.000 دج في صندوق مؤسسته.
 - 28/ 2021/01 سدد 10.000دج للمورد نقداً.
 - 2021/01/10 اشترى معدات وسددها نقداً بقيمة 30.000 دج.
 - . ج. 20.000 باع بضاعة نقداً بقيمة 20.000 دج
 - . الزبائن. 20.000 قبض نقداً 20.000 دج من أحد الزبائن.
 - المطلوب: إيجاد رصيد حساب الصندوق في 2021/01/31.

الحل:

ح/ الصندوق (53)

دائن			مدين			
المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ	
10.000	تسديد للمورد	2021/01/08	200.000	رصيد أول مدة	2021/01/01	
30.000	شراء معدات	2021/01/10	20.000	بيع بضاعة	2021/01/12	
200.000	رصيد مدين		20.000	تحصيل من الزبون	2021/01/17	
240.000	مجموع الدائن	2021/01/31	240.000	مجموع المدين	2021/01/31	

نلاحظ مجموع الجانب المدين 240.000 أكبر من مجموع الجانب الدائن 40.000، لترصيد الحساب نجري الفرق بين مجموع الجانبين (240.000 - 40.000)، أي الرصيد ينسب إلى الجانب الأكبر (رصيد مدين) ويوضع في الجانب الأصغر (الدائن)، لكي يتساوى مجموع الجانبين

3. القيد المزدوج: هو أحد المبادئ المحاسبية ومفاده أن كل عملية مالية أو تدفق إقتصادي يحدث في المؤسسة له طرفان أحدهما مصدر ويكون دائن والآخر استخدام ويكون مدين أ.

^{1 -} كدادسة عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيسي علي، 2017-2018، ص 33.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

تنص المادة 16 من القانون رقم 17-11 المؤرخ بـ25 نوفمبر 2007 على وجوب تسجيل القيود المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، و يمس كل تسجيل حسابين على الأقل أحدهما مدين و الآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، و يجب أن يكون المبلغ المدين يساوي المبلغ الدائن.

- 1.3 عناصر القيد المحاسبي: كل قيد محاسبي يجب أن يحتوي على العناصر التالية:
 - تاريخ العملية.
 - أرقام الحسابات.
 - المبالغ: في العمود الأيمن من المبالغ نضع المبلغ المدين التابع للحساب المدين.
 - في العمود الأيسر من المبالغ نضع المبلغ الدائن التابع للحساب الدائن.
- مع احترام شرط أساسي في القيد المحاسبي: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة.
 - أسماء الحسابات المدينة والحسابات الدائنة.
- البيان: هو شرح العملية مع ذكر المستندات والوثائق المحاسبية التي تثبت العملية كالفواتير، الشيكات.
 - 2.3 أنواع القيود المحاسبية:
- 1.2.3 القيود البسيطة: هي قيود تحتوي على حساب واحد في كل طرف، حساب واحد فقط في الجانب المدائن.
 - 2.2.3- القيود المركبة: هي القيود التي تحتوي على عدة حسابات في أحد طرفي القيد أو كلاهما.
- 4. الوثائق (المستندات) الثبوتية للتدفقات النقدية: هناك العديد من الوثائق التي يتم تبادلها داخل المؤسسة، وبين المؤسسة والأعوان الاقتصاديين، وعموماً تعتبر الوثائق دليل إثباتي لحدوث عملية مالية.
 - ومن أهم هذه الوثائق (المستندات) الثبوتية نذكر ما يلي 1:
- 1.4 الفاتورة: هي وثيقة يتم إعدادها في حالة البيع أو الشراء من طرف المؤسسة وطرف خارجي، وهي دليل إثبات عملية مالية تتطلب تسجيل محاسبي فور تحريرها أي لا ينتظر المحاسب حدوث التدفق الحقيقي.
- 2.4 وصل إدخال أو إخراج: هو وثيقة يحررها مسير المخزن بناءا على حركة المخزونات وتعتبر أداة إثباتية لحدوث العملية المالية.
- 3.4 وصل نقدي: هو وصل يتم إعداده عند حدوث حركة مالية تمس الصندوق سواء استلام مبلغ أو خروجه.

[·] عسلي نورالدين، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص24.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 4.4 شيك بنكي أو بريدي: هو وثيقة رسمية تعتبر كترخيص لسحب أموال من المؤسسات المالية التي تتعامل معها المؤسسة.
- 5.4 الأوراق التجارية: مثل السفتجة أو السند لأمر تعتبر أيضاً أداة إثبات تدفقات مالية سوف تحدث لاحقاً (تاريخ استحقاق).

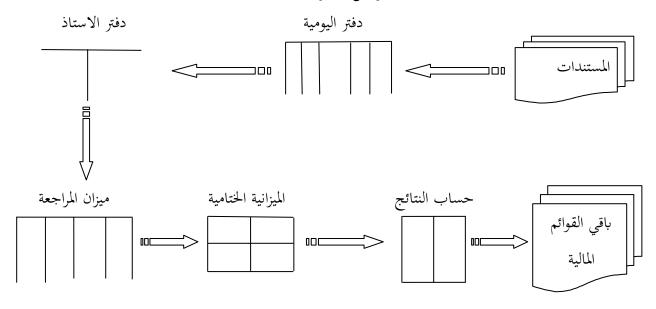
ملاحظة: تجدر الاشارة إلى أن وصل الطلب (الطلبية)، وصل إعذار بالدفع، الاشعار والإعلان، كلها وثائق تتضمن معلومات تخص عمليات تحدث في المؤسسة لكنها لا تحدث أثر مالي، أي أنها تدفق معلوماتي وليس تدفق مالي أو حقيقى.

5. مراحل الدورة المحاسبية:

تمثل الدورة المحاسبية المسار الذي تمر به الأحداث الاقتصادية في المؤسسة والتي لها طبيعة مالية يمكن قياسها من بدايتها إلى أن يتم تحديد المركز المالي للمؤسسة ونتيجة الدورة أ.

ويمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل التالي:

مراحل الدورة المحاسبية



¹⁻ تريش نجود، محاضرات في المحاسبة المالية، تريش نجود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2016-2016، ص37.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوفات المالية.

1. الدفاتر المحاسبية:

في المواد 09 و18 من القانون التجاري ينص على إلزامية التاجر سواء كان شخصاً طبيعيا أو شركة، بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر (أي حساب النتيجة).

أما القانون 70-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فقد نص في المادة 20 " تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يومياً، ودفتراً كبيراً (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة... " أما المادة 21 قذكرت دفتر اليومية ودفتر الجرد (ولم تذكر دفتر الأستاذ) يتم ترقيمهما والتأشير عليهما من قبل رئيس المحكمة بمقر الكيان، في حين أن شروط التسجيل في الدفاتر المحاسبية حددت في المادة 23، حيث نصت على أن يكون التسجيل دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.

تحدر الإشارة أن عدد الدفاتر المحاسبية وكيفية مسكها يختلف تبعاً للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وهنا نميز بين نظامين:

- النظام الكلاسيكي الذي يعتمد على يومية واحدة وهو النظام الذي يعتمد في التدريس لأنه أسهل للطالب المبتدئ، على الرغم من أن هذا النظام لم يعد مستخدم حالياً.
- نظام اليوميات المساعدة وهو يعتمد عدة يوميات مساعدة (يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية البنك، يومية الصندوق ...)، إضافة إلى يومية عامة تمثل اليومية القانونية، وهذا النظام هو النظام المستخدم حاليا، والملائم لكل المؤسسات خاصة الكبيرة منها.

إضافة إلى الدفاتر المحاسبية، تقوم المؤسسة بمسك دفاتر تنظيمية مثل سجل الطلبيات الواردة من العملاء، وسجل طلبيات الشراء المرسلة إلى الموردين، وسجل الأوراق التجارية، وسجل حركة المستخدمين ... الخ. 1

1.1 دفتر اليومية:

1.1.1 تعريف: هو دفتر قانوني يسجل فيه التاجر عملياته اليومية في صيغة قيود محاسبية تظهر الحساب المدين والحساب الدائن ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها وكذا أرقام الحسابات.

[·] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص24.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2.1.1 شكل دفتر اليومية:

المبالغ		البيان	لحساب	رقم الح
الدائن	المدين	التاريخ	الدائن	المدين
		من ح/ الطرف المدين		
		إلى ح/ الطرف الداين		
		(شرح العملية)		

في أسفل كل صفحة يحسب مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة، وتحويل هذه المجاميع إلى الصفحة الموالية مع الإشارة إلى ذلك، كما يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة.

1 . شروط التسجيل في دفتر اليومية: 1

- عدم ترك فراغات بين العملية والعملية التي تليها.
 - التسلسل التاريخي في تسجيل العمليات.
 - عدم التشطيب.
 - عدم الكتابة على الهامش.
- في آخر كل صفحة تجمع المبالغ المدينة والدائنة والتي يجب أن تكون متساوية، ثم يتم ترحيلها إلى الصفحة الموالية.

مثال توضيحي: قامت مؤسسة النجاح خلال شهر جانفي سنة 2021 بالعمليات التالية:

- 2021/01/02 شراء معدات وأدوات بقيمة 250.000دج على الحساب.
 - -2021/01/05 تسدید مصاریف إصلاح آلة نقداً بقیمة 2021/01/05دج.
- 2021/01/10 الحصول على قرض بنكي بمبلغ 800.000دج أودع نصفه في البنك والباقي في الصندوق.
 - 2021/01/15 تسديد دين للمورد بقيمة 25000دج نقداً.
 - 2021/01/20 تحصيل من أحد الزبائن مبلغ 35000دج بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

^{2 –} عبد الوهاب رميدي وعلى سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مبادئ عامة وأمثلة محلولة، مرجع سبق ذكره، ص59.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

المبالغ		البيان	لحساب	رقم ۱-
الدائن	المدين	2021/01/02	الدائن	المدين
	250.000	من ح/معدات وأدوات		215
250.000		إلى ح/موردو التثبيتات	404	
		شراء معدات وأدوات بشيك بنكي		
		2021/01/05		
	50.000	من ح/ مصاريف الصيانة والاصلاح		615
50.000		إلى ح/ الصندوق	53	
		تسديد مصاريف الاصلاح نقداً		
		2021/01/10		
	400.000	من ح/البنك		512
	400.000	ح/الصندوق	1 (1	53
800.000		إلى ح/ قروض بنكية	164	
		الحصول على قرض بنكي وإيداع نصفه في		
		البنك ونصف في الصندوق		
		2021/01/15		
	25.000	من ح/ موردو المخزونات والخدمات		401
25.000		إلى ح/ الصندوق	53	
		تسديد دين للمورد نقداً		
		2021/01/20		
	35.000	من ح/ البنك		512
35.000		إلى ح/ الزبائن	411	
		تحصيل من الزبائن بشيك		
1.160.000	1.160.000	المجموع		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

3.1.1 تصحيح الأخطاء في دفتر اليومية: ذكرنا سابقاً أن دفتر اليومية هو دفتر قانوني وأن التسجيل به يجب أن يكون دون ترك فراغ أو شطب أو محو أو تغيير، فإذا أخطأ المحاسب في تسجيل القيد المحاسبي سواء في المبلغ أو إسم الحساب أو أحد العناصر المكونة للقيد، فإن هذا الخطأ يتم تصحيحه بأحدى الطريقتين، طريقة عكس القيد أو طريقة العدد المتمم للصفر.

أ- طريقة عكس القيد: تعتمد هذه الطريقة على عكس طرفي القيد المحاسبي، فيصبح الطرف المدين دائناً ويصبح الطرف المدين دائناً ويصبح الطرف الدائن مديناً، بحدف إلغاء القيد الخاطئ، ثم يتم تسجيل القيد الصحيح، لكن ما يعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى تضخيم مجاميع دفتر اليومية.

مثال: في 2021/01/10 سددت المؤسسة مصاريف الهاتف 1000دج بشيك وتم تسجيل العملية كالتالى:

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين	2021/01/10	الدائن	المدين
	1000	من ح/ مصاريف البريد والاتصالات		626
1000		إلى ح/ الصندوق	53	
		تسديد مصاريف الهاتف بشيك		

الحل: نلاحظ أن الخطأ في القيد هو جعل ح/ الصندوق دائنا عوض ح/ البنك، وبالتالي فإن تصحيح الخطأ وفق طريقة عكس القيد يتطلب تسجيل قيدين، الأول لإلغاء القيد الخطأ، والثاني هو تسجيل العملية بشكل صحيح.

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين	2021/01/10	الدائن	المدين
	1000	من ح/ الصندوق		53
1000		إلى ح/ مصاريف البريد والاتصالات	626	
		إلغاء القيد الخطأ		

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 27–28.

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		2021/01/10		
1000	1000	من ح/ مصاريف البريد والاتصالات		626
1000		إلى ح/ البنك	512	
		القيد الصحيح		

ب- طريقة العدد المتمم للصفر: تتمثل هذه الطريقة في إلغاء المبلغ الخطأ بإضافة مبلغ يجعل مجموعها يساوي الصفر.

مثل: المتمم للصفر للعدد 8 هو -8 لأن 8 + (-8) = 0، هذه العبارة يمكن كتابتها كالتالي:

.1 على 12 بوضع إشارة (-) فوق العدد 1 بوضع إشارة (-) فوق العدد 1 $^{-}$

يسجل القيد الخطأ مرة أخرى لكن بوضع في المبلغ العدد المتمم للصفر للمبلغ المسجل في القيد الأول، ليصبح مجموع المبلغين يساوي الصفر (إلغاء القيد الخطأ)، ثم يسجل القيد الصحيح.

مثال: نفس معطيات المثال السابق، نحاول تصحيح الخطأ بطريقة العدد المتمم للصفر.

الحل: العدد المتمم للصفر للمبلغ 1000 هو -1000 أي 1000 + (-9000+ 9000) و يكتب [1900 - 1000] و يكتب [1900 - 1000]

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
الدائن	المدين	2021/01/10	الدائن	المدين
	⁻ 19000	من ح/ مصاريف البريد والاتصالات		626
⁻ 19000		إلى ح/ الصندوق	53	
		إلغاء القيد الخطأ		
		2021/01/10		
	1000	من ح/ مصاريف البريد والاتصالات		626
1000		إلى ح/ البنك	512	
		القيد الصحيح		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 2.1 دفتر الأستاذ: 1.2.1 تعريف: هو مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة ويعتبر هذا الدفتر المرجع في النظام المحاسبي، ويستخدم كأداة لتبويب وتلخيص مختلف العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية.
- 2.2.1 استخدام دفتر الأستاذ: في بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ثم يسجل الرصيد الافتتاحي(من الميزانية الافتتاحية) بالطرف المناسب من الحساب (المدين لحسابات الأصول والتكاليف والدائن لحسابات الخصوم والإديرادات)، وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية إلى دفترالأستاذ وفي نحاية السنة يتم ترصيد الحسابات بحدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية.

ملاحظة: تجدر الإشارة إلى أن أشكال دفتر الأستاذ وكيفية ترصيده تم تناولها في المحور الثاني في عنصر الحساب.

- 3.2.1 تصحيح الأخطاء في دفتر الأستاذ: تصحيح الأخطاء المرتكبة لدى التسجيل بمذا الدفتر يكون بأحد الأساليب التالية:
 - 1- أسلوب العدد المتمم للصفر: حيث يلغي المبلغ الخطأ بتسجيل متممه للصفر ثم كتابة المبلغ الصحيح.
 - 2- الشطب الطفيف للمبلغ الخطأ ثم كتابة المبلغ الصحيح.
 - 3- إضافة أو حذف الفرق لجعل المبلغ المسجل يساوي المبلغ الصحيح الواجب تسجيله.
- 4- أسلوب المقاصة: حيث نسجل مبلغاً مساوياً للمبلغ الخطأ لكن في الطرف المعاكس من الحساب ثم نسجل المبلغ الصحيح في الطرف الصحيح.

3.1 ميزان المراجعة: ³

1.3.1 تعريف: هو أداة قياس وتوازن حسابي يستخدم من أجل التأكد من صحة الترحيل والترصيد والتسجيل، كما يعتبر ميزان المراجعة أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات، كما يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ويحتوي على أسماء جميع الحسابات الواردة في اليومية وفي دفتر الأستاذ.

^{1 -} عاشور كتوش، محاسبة عامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص61.

² - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص29.

^{3 -} حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دروس مواضيع ومسائل محلولة، مرجع سبق ذكره، ص47.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 2.3.1 أهداف ميزان المراجعة: يعتبر ميزان المراجعة المحطة التي يقف عندها المحاسب ليتأكد من صحة أعماله، وتتأكد أهميته وضرورة إعداده (رغم أنه دفتر غير إلزامي) لتحقيق الأهداف التالية:
 - التأكد من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية.
 - التأكد من صحة دفتر اليومية.
 - التأكد من صحة ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها في دفتر الأستاذ.
 - التأكد من صحة ترصيد وتجميع الحسابات.
 - التمهيد لعملية إعداد الميزانية الختامية حساب النتائج.

يتم إعداد ميزان المراجعة على مرحلتين:

أ- ميزان المراجعة قبل الجرد: يتم إعداده بمجرد الانتهاء من التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ومنه إلى ميزان المراجعة قبل الجرد.

ب- ميزان المراجعة بعد الجرد: بعد إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، يقوم المحاسب بخطوة أخرى ضرورية تتمثل في إجراء قيود التسوية، وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد لمجموع موجودات المؤسسة وتسوية فوارق الجرد، ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، الذي يعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية.

ملاحظة: عند إعداد ميزان المراجعة لابد من التأكد مما يلي:

- المجاميع: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة وتساوي مجموع المبالغ المدينة والدئنة في دفتر اليومية.
 - الأرصدة: مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.
 - ترحيل كل الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة.
 - الترتيب: ترتيب الحسابات من الصنف الأول إلى الصنف السابع، المرصدة منها وغير المرصدة.

3.3.1 شكل ميزان المراجعة: يأخذ ميزان المراجعة الشكل التالى:

الأرصدة		الغ	المب	اسم الحساب	رقم
دائن	مدين	دائن	مدين		الحساب
				حسابات الصنف 1	
				_ ↓	
				حسابات الصنف 7	
مدين = دائن		= دائن	مدين:	المجموع	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2. الكشوفات المالية (القوائم المالية)

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، من خلال النظام المحاسبي المالي فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية، وتضم القوائم المالية العناصر التالية:

- الميزانية أو قائمة المركز المالي.
 - جدول حساب النتنائج.
 - جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج يتم إعداد القوائم المالية تحت إشراف مدراء المؤسسات، ويجب أن يتم توضيح المقر الإجتماعي للشركة، طبيعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة بالوحدات ...الخ)، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية، ويتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة، بحيث يتم تقديم الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة بعمودين واحد لأرصدة الدورة السابقة والثاني يخص معطيات الدورة الحالية.

1.2 الميزانية (قائمة المركز المالي):

1.1.2 تعريف: الميزانية هي جدول ذو جانبين يعد بتاريخ معين ويظهر بالجانب الأيمن أصول المؤسسة وبالجانب الأيسر خصومها (أو الأموال الخاصة للمؤسسة وكذا التزاماتها نحو الغير).

عرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، إذن وطبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي جدول أو قائمة تظهر عناصر كل من الأصول والخصوم وعلى أساس تصنيف خاص حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية.

2.1.2 مكونات الميزانية: تتكون الميزانية من ممتلكات (الأصول أو الموجودات) وحقوق الملكية وما عليها من إلتزامات مالية (خصوم) في تاريخ معين.

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2008، ص76.

^{2 -} عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص ص11-12.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1.2.1.2 الأصول: حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام (ن.م.م) عرفت الأصول كالتالي: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية "، ويتم ترتيب عناصر الأصول حسب درجة سيولتها من الأصول الأقل سيولة إلى الأصول الأكثر سيولة.

أما المادة 21 من نفس المرسوم فقد نصت على تصنيف الأصول إلى:

أ- أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة)، الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان والتي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة، وتقسم وفق النظام المحاسبي المالي إلى ما يلى:

- التثبيتات المعنوية: هي أصول لا تأخذ شكلا مادياً ملموساً مثل: برمجيات المعلوماتية، البراءات، الرخص ...الخ.

التثبيتات المادية (العينية): هي أصول ثابتة لها شكل مادي ملموس تشمل مجموعة وسائل تحصل عليها المؤسسة لاستخدامها في مزاولة نشاطها الإنتاجي أو التجاري أو الخدمي مثل: الأراضي، المباني، معدات وأدوات ...الخ.

التثبيتات المالية: هي أصول مالية طويلة الأجل في شكل أسهم، سندات لشركات أخرى بغرض الإحتفاظ بحا.

ب- أصول جارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال
 العادية وتشمل الأصول غير الجارية على:

المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: مخزونا البضائع، مواد أولية ولوازم، المنتجات...الخ

حسابات الغير: هي حقوق المؤسسة لدى الغير والتي يجب على المؤسسة تحصيلها كالزبائن ...الخ.

الحسابات المالية: هي الموجوات المالية مثل الصندوق، الحساب الجاري البنكي ...الخ.

2.2.1.2 الخصوم: تمثل مصادر التمويل للمؤسسة، وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل: مساهمات الشركاء، والأرباح غير الموزعة، وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

وعرفتها المادة 22 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام ن.م.م كالتالي: "تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية ".

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

وعناصر الخصوم مرتبة حسب درجة استحقاقها من الخصوم أقل استحقاق إلى الخصوم أكثر استحقاق وتحتوي الخصوم على ثلاثة عناصر أساسية: 1

أ-الأموال الخاصة: تمثل الفرق بين أصول المؤسسة ومجموع خصومها الجارية وغير الجارية، ووفق النظام المحاسبي المالي فهي تعبر عن التزامات تقع على عاتق المؤسسة لصالح ذوى حقوق الملكية وتتمثل في رأس مال المؤسسة، الاحتياطات، وكذا نتيجة السنة المالية التي حققتها المؤسسة.

ب- الخصوم غير الجارية: هي الديون التي يجب على المؤسسة تسديدها على المدى المتوسط أو الطويل مثل: القروض البنكية.

ج- الخصوم الجارية: هي الديون قصيرة الأجل التي يجب على المؤسسة تسديدها خلال 12 شهراً مثل: الموردون، الديون اتجاه مصلحة الضرائب.

3.1.2 شكل الميزانية: يمكن تمثيل الميزانية بشكل مختصر ومبسط في الشكل التالي:

تاريخ الميزانية

		رين تر ت	
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الاصول
	الأموال الخاصة:		الأصول غير الجارية (الثابتة):
	رأس المال		تثبيتات معنوية:
	الاحتياطات		برامجيات المعلوماتية
	نتيجة السنة المالية		
	الخصوم غير الجارية:		تثبيتات عينية (مادية):
	القروض البنكية		الأراضي
			المباني
	الخصوم الجارية:		
	الموردون		تثبيتات مالية:
	الضرائب		سندات
			الأصول الجارية (المتداولة):
			مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ:

^{· -} كدادسة عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، ، ص27.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

	البضاعة
	مواد أولية ولوازم
	حسابات الغير:
	الزيائن
	الحسابات المالية:
	البنك
	الصندوق
مجموع الخصوم	مجموع الأصول

1 . أنواع الميزانية: تبعاً لتاريخ إعدادها تصنف الميزانية إلى ما يلي 1

أ- الميزانية الإفتتاحية: تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها إن الميزانية الافتتاحية للدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها، ومن خصائص الميزانية الافتتاحية أنها ليست إلزامية قانونا وأنها لا تظهر نتيجة الدورة وأنها ليست عملية.

ب- الميزانية الختامية: تعد في نهاية السنة وتظهر نتيجة الدورة وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.

5.1.2 أهمية إعداد الميزانية:

- تلبية المتطلبات القانونية :إن كلا من القانون التجاري و(ن.م.م) وقانون الضرائب المباشرة تنص على أن تقوم المؤسسات التي تستجيب لشروط محددة بإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة.
- إظهار أصول وخصوم المؤسسة بتاريخ محدد ومنه تحديد مركزها المالي وهذا ما جعل البعض يعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد.
 - تمكن الميزانية من تعريف الغير (بنوك، دائنون، عملاء)...عن الوضعية المالية للمؤسسة .
 - حساب نتيجة الدورة.

مثال: في 2021/01/01 كانت عناصر الميزانية الإفتتاحية لمؤسسة " الوفاق" كما يلي:

أراضي: 340000 دج، بناءات: 260000 دج، ألات إنتاجية: 160000 دج، بضاعة: 120000 دج، بضاعة: 120000 دج، البنك: 250000 دج، الصندوق: 40000 دج، قروض بنكية: 250000 دج، موردو المخزونات: 180000 دج، رأس المال: 690000 دج.

المطلوب: إعداد الميزانية الإفتتاحية.

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل: الميزانية الإفتتاحية بتاريخ 2021/01/01

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
690000	رؤوس الأموال الخاصة:	760000	الأصول غير الجارية:
690000	101 رأس المال	340000	211 أراضي
250000	خصوم غير جارية:	260000	213 بناءات
250000	164 قروض بنكية	160000	215 آلات إنتاجية
180000	خصوم جارية:	360000	الأصول الجارية:
180000	401 موردو المخزونات	120000	30 مخزونات البضاعة
		200000	512 البنك
		40000	53 الصندوق
1120000	مجموع الخصوم	1120000	مجموع الأصول

6.1.2 تغيرات الميزانية وحساب النتيجة: تتغير الميزانية الإفتتاحية خلال الدورة المحاسبية وذلك بسبب وجود دخول وخروج القيم، وهنا نميز بين حالتين، تغيرات لا تأثر على توازن الميزانية وتغيرات تأثر على توازن الميزانية.

1. الميزانية.

أ- تغيرات لا تأثر على توازن الميزانية: وهي تغيرات تحدث في القيم بين عناصر الأصول فقط أو بين عناصر الخصوم فقط، أو كلاهما، هذه التغيرات لا تأثر على توازن الميزانية بالتالي لا توجد أي نتيجة في هذه الحالة.

مثال: نفس المثال السابق، قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- سحب مبلغ 20000دج من البنك ووضعه في الصندوق.

2- قررت المؤسسة رفع رأسمالها بتحويل جزء من القروض بقيمة 200000دج إلى رأس امال.

3- سددت المؤسسة جزءاً من ديونها بقيمة 80000دج عن طريق شيك بنكي.

المطلوب: إعداد الميزانية الجديدة بعد كل تغير حدث على الميزانية الإفتتاحية.

¹ - كدادسة عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، ص28.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحالة الأولى: التغير في عناصر الأصول فقط.

180000 تؤدي العملية رقم 10 إلى إنخفاض البنك ب20000 يصبح رصيده 180000 دج، وارتفاع قيمة الصندوق ب20000 دج.

وتصبح الميزانية الجديدة بعد التغير رقم 01 (تغير في عناصر الأصول فقط) كما يلي:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
690000	رؤوس الأموال الخاصة:	760000	الأصول غير الجارية:
690000	101 رأس المال	340000	211 أراضي
250000	خصوم غير جارية:	260000	213 بناءات
250000	164 قروض بنكية	160000	215 آلات إنتاجية
180000	خصوم جارية:	360000	الأصول الجارية:
180000	401 موردو المخزونات	120000	30 مخزونات البضاعة
		180000	512 البنك
		60000	53 الصندوق
1120000	مجموع الخصوم	1120000	مجموع الأصول

نلاحظ أن مجموع الميزانية الجديدة يساوي مجموع الميزانية الافتتاحية أي أن التغير الذي حدث بين عناصر الأصول فقط بنفس القيمة لم يؤثر على مجموع الميزانية.

الحالة الثانية: التغير في عناصر الخصوم فقط.

02 تؤدي العملية رقم 02 إلى انخفاض القروض البنكية ب02000دج لصبح رصيدها 02000دج وارتفاع قيمة رأس المال ب020000 ليصبح رصيده 020000دج.

تصبح الميزانية الجديدة بعد التغير رقم 02 (تغير في عناصر الخصوم فقط) كما يلي:

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
890000	رؤوس الأموال الخاصة:	760000	الأصول غير الجارية:
890000	101 رأس المال	340000	211 أراضي
50000	خصوم غير جارية:	260000	213 بناءات
50000	164 قروض بنكية	160000	215 آلات إنتاجية
180000	خصوم جارية:	360000	الأصول الجارية:
180000	401 موردو المخزونات	120000	30 مخزونات البضاعة
		180000	512 البنك
		60000	53 الصندوق
1120000	مجموع الخصوم	1120000	مجموع الأصول

نلاحظ أن مجموع الميزانية الجديدة يساوي مجموع الميزانية الافتتاحية أي أن التغير الذي حدث بين عناصر الخصوم فقط بنفس القيمة لم يؤثر على مجموع الميزانية.

الحالة الثالثة: التغير في كل من الأصول والخصوم.

تؤدي العملية رقم 03 إلى انخفاض قيمة البنك في جانب الأصول بقيمة 80000دج لصيبح رصيده 100000دج، انخفاض في قيمة موردو المخزونات في جانب الخصوم بقيمة 80000دج، تصبح الميزانية الجديدة بعد التغير رقم 03 (تغير في جانب الأصول والخصوم معاً) كما يلى:

		())	,
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
890000	رؤوس الأموال الخاصة:	760000	الأصول غير الجارية:
890000	101 رأس المال	340000	211 أراضي
50000	خصوم غير جارية:	260000	213 بناءات
50000	164 قروض بنكية	160000	215 آلات إنتاجية
100000	خصوم جارية:	280000	الأصول الجارية:
100000	401 موردو المخزونات	120000	30 مخزونات البضاعة
		100000	512 البنك
		60000	53 الصندوق
1040000	مجموع الخصوم	1040000	مجموع الأصول

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

نلاحظ أن مجموع الميزانية الافتتاحية كان 1120000 أما مجموع الميزانية الجديدة يساوي 1040000، بالتالي التغيرات التي تحدث بين عناصر الأصول والخصوم بنفس القيمة تؤدي إلى تغير في مجموع الميزانية ولكن لاتؤثر على توازنها.

ب- تغيرات تؤثر على توازن الميزانية: هذه التغيرات تؤدي إلى عدم تساوي بين مجموع الأصول والخصوم، مما ينتج عنه نتيجة السنة المالية.

حيث أن: نتيجة السنة المالية = مجموع الأصول - مجموع الخصوم.

مثال: نفس معطيات المثال السابق، نفرض أن المؤسسة باعت بضاعة بسعر 30000دج نقداً، علماً ان تكلفة شرائها 20000دج.

بالتالي يؤدي هذا التغير زيادة قيمة الصندوق ب 30000دج، فيبصبح رصيده 90000دج في المقابل تنقص قيمة البضاعة بيع البضاعة 20000دج فيصبح رصيدها 100000دج، أي أن سعر بيع البضاعة -30000 تكلفة شرائها 20000 = -30000 دج تمثل هامش الربح المحقق من عملية بيع البضاعة، معناه ارتفاع في موارد (الأصول) المؤسسة بقيمة الربح المحقق بقيمة -30000 دج.

تصبح الميزانية الجديدة كما يلي:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
900000	رؤوس الأموال الخاصة:	760000	الأصول غير الجارية:
890000	101 رأس المال	340000	211 أراضي
10000	120 نتيجة (ربح)	260000	213 بناءات
50000	خصوم غير جارية:	160000	215 آلات إنتاجية
50000	164 قروض بنكية	290000	الأصول الجارية:
100000	خصوم جارية:	100000	30 مخزونات البضاعة
100000	401 موردو المخزونات	100000	512 البنك
		90000	53 الصندوق
1050000	مجموع الخصوم	1050000	مجموع الأصول

إذن انخفاض وارتفاع في عناصر الأصول في نفس الوقت بمبالغ مختلفة يؤثر على توازن الميزانية وبالتالي حدوث نتبجة.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال تطبيقي: بتاريخ 2020/01/01 كانت عناصر الميزانية الإفتتاحية لمؤسسة "الرياض" كالتالى:

معدات وأدوات 36.000 دج، الزبائن 24.000دج، قروض بنكية 36.000دج، الصندوق 420.000دج، الصندوق 420.000دج، الجساب 420.000دج، البنك 36.000دج، موردو التثبيتات 84.000دج، مواد أولية 12.000دج، الحساب الجاري البريدي 48.000دج، موردو المخزونات 72.000دج، رأس المال 708.000دج.

وخلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- 2020/01/02 الحيازة على مباني بقيمة 24.000دج، ومعدات وأدوات بقيمة 36.000دج بشيك.

2- 2020/01/07 سدد الزبائن للمؤسسة مبلغ 6000 دج عن طريق الصندوق.

3- 2020/02/05 الحصول على قرض بنكى بقيمة 24.000دج ووضعه في الحساب الجاري البريدي.

-4 الحيازة على أراضى بقيمة 24.000 دج بشيك بريدي.

5- 2020/12/20 تمويل الحساب الجاري البريدي بمبلغ 2000 دج عن طريق البنك.

6- 2020/02/22 دفع مصاريف الإشهار بملبغ 18.000دج بشيك بريدي.

7- 2020/02/25 التسديد لموردو التثبيتات مبلغ 14.400دج بشيك بنكي.

المطلوب: 1 - إعداد الميزانية الإفتتاحية، 2 - تسجيل العمليات في دفتر اليومية، مع تسجيل القيد الإفتتاحي،

-3 فتح الحسابات وترصيدها، -4 إعداد ميزان المراجعة، -5 إعداد الميزانية الختامية.

لحل:

2020/01/01 إعداد الميزانية الإفتتاحية بتاريخ -1

			`	-	
المبالغ	الخصوم	ر.ح	المبالغ	الأصول	ر.ح
	رؤوس الأموال الخاصة:			الأصول غير الجارية:	
708.000	رأس المال	101	36.000	معدات وأدوات	215
				الأصول الجارية:	
	خصوم غير جارية:		12.000	مواد أولية	31
36.000	قروض بنكية	164	24.000	الزبائن	411
	خصوم جارية:		360.000	البنك	512
72.000	موردو المخزونات	401	48.000	الحساب ج.ب	517
84.000	موردو التثبيتات	404	420.000	الصندوق	53
900.000	مجموع الخصوم		900.000	مجموع الأصول	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2020/01/01		
	36.000	من ح/معدات وأدوات		215
	12.000	ح/ مواد أولية		31
	24.000	ح/ الزبائن		411
	360.000	ح/ البنك		512
	48.000	ح/ الحساب الجاري البريدي		517
	420.000	ح/الصندوق		53
708.000		إلى ح/رأس المال	101	
36.000		ح/ قروض بنكية	164	
72.000		ح/موردو المخزونات	401	
84.000		ح/ موردو التثبيتات	404	
		(القيد الافتتاحي)		
		2020/01/02		
	24.000	من ح/مبايي		213
	36.000	ح/ معدات وأدوات		215
60.000		إلى ح/البنك	512	
		(الحيازة على مباني ومعدات وأدوات بشيك)		
		2020/01/07		
	6000	من ح/ الصندوق		53
6000		إلى ح/الزبائن	411	
		(تحصيل من الزبائن نقداً)		
		2020/02/05		
	24.000	من ح/حساب جاري بريدي		517
24.000		إلى ح/قروض بنكية	164	
		_		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		(الحصول على قرض بنكي)		
		2020/02/15		
	24.000	من ح/أراضي	517	211
24.000		إلى ح/حساب جاري بريدي		
		(الحيازة على أرضي بشيك بريدي)		
		2020/02/20		
	12.000	من ح/حساب جاري بريدي	512	517
12.000		إلى ح/البنك		
		(تمويل ح.ج.بريدي عن طريق البنك)		
		2020/02/22		
	18.000	من ح/الإشهار والنشر	517	623
18.000		إلى ح/حساب جاري بريدي		
		(دفع مصاريف الإشهار بشيك بنكي)		
	14.400	من ح/ موردو التثبيتات	512	404
14.400		إلى ح/البنك	_	
1.058.400	1.058.400	المجموع		

2- فتح الحسابات وترصيدها.

، وأ د وات د	ح/215معدات	5 البنك د	م ح/12
	ر.أ.م 36.000	60.000	ر.أ.م
72.000	36.000	12.000	360.000
ر.مدین		14.400	
72.000	72.000	273.600	
		ر.م دی ن	
		360.000	360.000

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

3 مواد أولية د	م ح/13
	ر.أ.م
12.000 .مدين	12.000
12.000	12.000
	<u> </u>

د	الصندوق	م ح/53
		ر.أ.م
	426.000	420.000
	ر.مدین	6.000
	426.000	426.000

أراضي د 	م ح/211
	24.000
24.000	
ر .مدین	
24.000	24.000

د	ح. ج. بريدي	م ح/517
	24.000	ر.أ.م
	18.000	48.000
	ر .مدین	24.000
	42.000	12000
	84.000	84.000

د	411 الزبائن	م ح/411 الزبائن		
	6.000	ر.أ.م		
	18.000	24.000		
	ر.مدین			
	24.000	24.000		

قروض بنكية د	م ح/164
ر.أ.م	ر . دائن
36.000	60.000
24.000	
12000	12000

د		م ح/404 موردو التثبيتات		
•	ر.أ.م	14.400 ر.دائن 69.600		
	84.000	ر . دائن		
		69.600		
	84.000	84.000		

د	م ح/401 موردو المخزونات		
-	ر.أ.م	ر.دائن 72.000	
	72.000	72.000	
	72.000	72.000	

طه حسان- أستاذ محاضر ب

جامعة البليدة 2

ي مقياس المحاسبة المالية 1	مطبوعة لإ
----------------------------	-----------

د مبايي د	م ح/213	1 رأس المال د	م ح/01
36.000	36.000	ر.أ.م	ر.دائن 708.000
ر .مدین		708.000	708.000
36.000	36.000	708.000	708.000

3- إعداد ميزان المراجعة:

صدة	الأرصدة		المبا	اسم الحساب	رقم
دائن	مدين	مدین دائن مدب			الحساب
708.000	_	708.000	-	رأس المال	101
60.000	_	60.000	-	قروض بنكية	164
_	12.000	-	12.000	أراضي	211
_	36.000	-	36.000	مبايي	213
_	72.000	-	72.000	معدات وأدوات	215
_	12.000	-	12.000	مواد أولية	31
72.000	_	72.000	_	موردو المخزونات	401
69.600	_	84.000	14.400	موردو التثبيتات	404
_	18.000	6.000	24.000	الزبائن	411
_	273.600	86.400	360.000	البنك	512
_	42.000	42.000	84.000	حساب جاري بريدي	517
_	426.000	_	426.000	الصندوق	53
	18.000	_	18.000	الإشهار والنشر	623
910.000	910.000	1.058.400	1.058.400	المجموع	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2020/12/31 إعداد الميزانية الختامية بتاريخ -4

المبالغ	ر.الحساب الخصوم		المبالغ	الأصول	ر. الحساب
	رؤوس الأموال الخاصة:			الأصول غير الجارية:	
708.000	رأس المال	101	12.000	أراضي	211
18.000	النتيجة (خسارة)	129	36.000	مباني	213
	خصوم غير جارية:		72.000	معدات وأدوات	215
60.000	قروض بنكية			الأصول الجارية:	
	خصوم جارية:	164	12.000	مواد أولية	31
72.000	موردو المخزونات	401	18.000	الزبائن	411
69.600	موردو التثبيتات	404	273.600	البنك	512
			42.000	الحساب ج.ب	517
			426.000	الصندوق	53
891.600	مجموع الخصوم		891.600	مجموع الأصول	

2.2 جدول حساب النتائج:

1.2.2 تعريف: حساب النتائج هو كشف يلخص الأعباء (التكاليف) والمنتوجات (الإيرادات) المنجزة من طرف المؤسسة خلال دورة مالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، من خلال حساب النتيجة الصافية للدورة المالية سواء كانت ربح أو خسارة.

وعرفه (ن.م.م) بأنه "بيان ملخص للأعباء والمنتوجات (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز(الفارق) النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة"، كما بين (ن.م.م) أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهرفي حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غيرأنه بإمكان المؤسسات (وإضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة.

^{· -} علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص397.

^{2 -} عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 153.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2.2.2 تقديم حساب النتائج: حسب النظام المحاسبي المالي هناك طريقتان لإعداد جدول حساب النتائج هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها (بضاعة مستهلكة، مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين ...) أو ترتيب هذه الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية).

وبطبيعة الحال فإن كلا الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على استعمال الطريقة الأولى (حسب الطبيعة)، وفي حالة اختيار طريقة ترتيب الأعباء حسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الإهتلاكات ونفقات المستخدمين. 1

أ- جدول حساب النتائج حسب الطبيعة:

N+1	N	البيان	رقم الحساب
		المبيعات والمنتجات الملحقة	70
		تغيرات المخزونات	72
		الإنتاج المثبت	73
		إعانات الإستغلال	74
		ية	إنتاج السنة المال
		المشتريات المستهلكة	60
		الاستهلاكات الأخرى والخدمات الخارجية	62-61
		استهلاك السنة المالية	
		للاستغلال	القيمة المضافة ا
		أعباء المستخدمين	63
		الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
		استغلال المستغلال	إجمالي فائض الا
		المنتجات العملياتية الأخرى	75
		الأعباء العملياتية الأخرى	65
		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
		استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	78

 $^{^{1}}$ - بوسليماني صليحة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 01 و02، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 1 - بوسليماني صليحة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 01 و02، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 1

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

النتيجة العملياتية	
76 المنتجات المالية	
66 الأعباء المالية	
النتيجة المالية	
النتيجة العادية قبل الضرائب	
698-695 الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
693-692 الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
77 العناصر غير العادية – منتجات	
67 العناصر غير العادية - أعباء	
النتيجة غير العادية	
النتيجة الصافية للسنة المالية	

يمكن شرح المجاميع التسييرية التي يحددها جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق الترتيب التالي:

$$-$$
 استهلاك السنة المالية = ح $60/$ + ح $61/$ - استهلاك السنة المالية = ح

$$-43/$$
 إجمالي فائض الإستغلال = القيمة المضافة للإستغلال – $-63/$

- النتيجة العملياتية = إجمالي فائض الإستغلال + ح
$$75$$
 + ح 65 - ح 65 - ح

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

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ب- حساب النتائج حسب الوظائف

N+1	N	البيان
		رقم الأعمال
		تكلفة المبيعات
		هامش الربح الإجمالي
		منتجات عمليات أخرى
		التكاليف التجارية
		الأعباء الإدارية
		أعباء عملياتية أخرى
		النتيجة العملياتية
		تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
		مصاريف المستخدمين ومخصصات
		الإهتلاكات
		منتجات مالية
		الأعباء المالية
		النتيجة العادية قبل الضرائب
		الضرائب الواجبة على النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة على النتائج العادية
		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		الأعباء غير العادية
		المنتوجات غير العادية
		النتيجة الصافية للسنة المالية

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال: بلغت الأرصدة النهائية الخاصة بمؤسسة (س) مايلي: معدل الضريبة على الأرباح 19%. ح/2.000.000=70دج ح/250.000=73دج ح/210.000 =74دج 285.000 عرب 285.000 عرب ح/60.000 =61 دج ح/600.000 =62/دج ح/470.000 =64/دج ح/65= 310.000 دج ح/205.000 = 25/دج ح/410.000 = 410.000 دج ح/250.000 = 26/دج ح/200.000 =66 دج ح/210.000 = 68 دج ح/69= 125.000 دج. المطلوب: إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة. الحل: 1- حساب مختلف الحسابات الفرعية: -74/ + -73/ + -70/ + -70/ + حا-74/ + حا-74/ + حا-74/3.060.000 = 210.000 + 250.000 + 600.000 + 2.000.000 = 3.000دج. -62/z + 61/z + 60/z = -61/z السنة المالية = -= 1.045.000 = 600.000 +160.000 +285.000 = - القيمة المضافة للإستغلال = إنتاج السنة المالية - إستهلاك السنة المالية. 2.015.000 = 1.045.000 - 3.060.000 = 0.045.000- إجمالي فائض الإستغلال = القيمة المضافة للإستغلال - - 63/1.195.000 = 470.000 - 350.000 - 2.015.000 = 1.000دج.

210.000 -310.000 -410.000 +205.000 +1.195.000 =

$$-$$
 النتيجة المالية = $-76/-5/6$.

- النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

$$-1.340.000 = 50.000 + 1.290.000 =$$

- النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضريبة على أرباح الشركات.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

$$(0.19 \times 1.340.000) - 1.340.000 =$$
 $(0.19 \times 1.340.000) - 1.340.000 =$ $(0.19 \times 1.340.000) - 1.340.000 =$

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

دج
$$1.594.600 = 0 + 1.594.600 =$$

2- إعداد حساب النتائج حسب الطبيعة

N	البيان	رقم الحساب	
2.000.000	المبيعات والمنتجات الملحقة	70	
600.000	تغيرات المخزونات	72	
250.000	الإنتاج المثبت	73	
210.000	إعانات الإستغلال	74	
3.060.000	لية	إنتاج السنة الماأ	
285.000	المشتريات المستهلكة	60	
160.000	الاستهلاكات الأخرى	61	
600.000	الخدمات الخارجية	62	
1.045.000	المالية	استهلاك السنة	
2.015.000	للاستغلال	القيمة المضافة	
350.000	أعباء المستخدمين	63	
470.000	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64	
1.195.000	استغلال	إجمالي فائض الا	
205.000	المنتجات العملياتية الأخرى	75	
310.000	الأعباء العملياتية الأخرى	65	
210.000	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68	
410.000	استرجاع خسائر القيمة والمؤونات	78	
1.290.000	ية	النتيجة العمليات	

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

250.000	المنتجات المالية	76	
200.000	الأعباء المالية	66	
50.000		النتيجة المالية	
1.340.000	قبل الضرائب	النتيجة العادية	
254.600	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	698-695	
0	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	693-692	
1.594.600	للأنشطة العادية	النتيجة الصافية	
0	العناصر غير العادية – منتجات	77	
0	العناصر غير العادية – أعباء	67	
0	النتيجة غير العادية		
1.594.600	النتيجة الصافية للسنة المالية		

- 3.2 جدول سيولة الخزينة: يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة، ويرسم تطور الوضعية المالية للمؤسسة أثناء فترة محاسبية معينة، فيقدم المعلومات عن أنشطة الإستغلال والاستثمار والتمويل في المؤسسة وكذلك المعلومات عن تأثير هذه الأنشطة على وضعيتها النقدية 1.
- 4.2 جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.
 - 5.2 ملحق الكشوف المالية: يضم معلومات كانت تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية مثل:
 - القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.
 - مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الكشوف المالية.
 - المعلومات الخاصة بالمؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك التي تتم عند الاقتضاء مع هذه المؤسسات أو مسيريها.
 - المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني ببعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة صادقة.

¹⁻ عسلي نور الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص19.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحور الرابع: دراسة حسابات الصنف الأول.

يتضمن الصنف الأول مجموعة الحسابات الرئيسية التالية:

- -ح/10 رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها.
 - ح/11 الترحيل من جديد.
 - ح/12 نتيجة السنة المالية.
- -ح/13 النواتج والأعباء المؤجلة- خارج الإستغلال.
 - ح/15 مؤونات الأعباء.
 - -ح/16 الإقتراضات الديون المماثلة.
 - ح/17 الديون المرتبطة بالمساهمات.
- -ح/18 حسابات إرتباط المؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

وهذه الحسابات تتفرع بدورها إلى حسابات فرعية أخرى، وفيما يلى سنقوم بدراسة أهم هذه الحسابات.

ح/10 رأس المال، الإحتياطات وما يماثلها.

يتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة الحسابات الفرعية، التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة الكيان، يقضي النظام المحاسيي المالي بضرورة مواءمة الحسابات مع الوضع القانوني للكيان وميز بين نوعين من الكيانات هي¹:

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

1. المعالجة المحاسبية للمؤسسة الفردية:

1.1 الحساب 101 أموال الإستغلال: يتمثل بالنسبة للمؤسسات الفردية في قيمة العناصر (العينية أو النقدية) التي وضعها صاحب المؤسسة ويدعى " المستغل" تحت تصرف مؤسسته عند إنشائها، وكذلك قيمة الإضافات بصفة دائمة أثناء مزاولة نشاطها وهو بذلك:²

أ- يجعل هذا الحساب دائناً:

- بقيمة العناصر التي وضعت تحت تصرفها عند التأسيس، وقيمة الأموال المضافة بصفة نحائية أثناء مزاولة النشاط بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة.
 - عند إقفال السنة المالية، بجعل الحساب 108 حساب المستغل (رصيد دائنا) مديناً.

^{2 -} بوسليماني صليحة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 01 و02، مرجع سبق ذكره، ص ص34-35.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الجديدة، يجعل الحساب 12 نتيجة الدورة (ربح) مديناً.
 - ب- يجعل هذا الحساب مديناً:
- بقيمة الأموال المسحوبة بصفة نهائية أثناء مزاولة النشاط بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة.
 - عند إقفال السنة المالية، بجعل الحساب 108 حساب المستغل (رصيد مديناً) دائناً.
 - في بداية الدورة بجعل حساب 129 نتيجة الدورة (خسارة) دائناً.
- 2.1 الحساب 108 حساب المستغل: نظراً لطبيعة الملكية الفردية للمؤسسة فإن المستغل، كونه المالك الوحيد، فإنه يملك الحرية التامة في سحب أو إضافة أموال من وإلى مؤسسته (عينية أو نقدية) لسد إحتياجاته الخاصة أو لزيادتها، يستعمل الحساب 108 حساب المستغل لتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة وصاحبها بصفة مؤقتة (مسحوبات، إضافات) بجعل حسابات الأصول المعنية مدينة أو دائنة حسب طبيعة العملية.
- في نهاية الدورة يرصد الحساب 108 حساب المستغل مع الحساب 101 أموال الإستغلال، بجعله مديناً أو دائناً حسب طبيعة الرصيد.

مثال: بتاريخ 2021/01/01 قام أحد التجار بتأسيس مؤسسته الفردية برأس مال كما يلي: أراضي 2020.000 مثال: بتاريخ 36.000دج، مباني 36.000دج، سيارة سياحية 30.000دج، مخزونات بضائع 12.000دج، أموال بالصندوق 8.400دج.

- وخلال السنة قام بالعمليات التالية:
- سحب من المخزن بضائع كلفتها 200. 1 دج لإستعماله الشخصي.
- تأمين السيارة التجارية الخاصة بالمؤسسة بمبلغ 6.000دج من أمواله الخاصة.
- سحب مبلغ 3.600دج من الحساب البنكي بصفة مؤقتة لدفع إيجار مسكنه الشخصي.
 - المطلوب: تسجيل عملية تأسيس هذه المؤسسة والعمليات التي قامت بها خلال السنة.
 - ترصيد حساب المستغل.
 - ترصيد حساب النتيجة، إذا علمت أن المؤسسة حققت خسارة بمبلغ 3.600دج.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2021/01/01		
	24.000	من ح/أراضي		211
	36.000	ح/ مبايي		213
	30.000	ح/ معدات نقل		2182
	12.000	ح/ مخزون بضاعة		30
	9.600	ح/ البنك		512
	8.400	ح/الصندوق		53
120.000		إلى ح/رأس المال	101	
		(قيد تأسيس االمؤسسة الفردية)		
		عملية رقم 01		
	1.200	من ح/حساب المستغل		108
1.200		إلى ح/مخزون بضاعة	30	
		(سحب التاجر بضاعة لاستعماله الشخصي)		
		عملية رقم 02		
	6.000	من ح/ أقساط التأمين		616
6000		إلى ح/حساب المستغل	108	
		(تأمين سيارة المؤسسة من طرف التاجر)		
		عملية رقم 03		
	3.600	من ح/حساب المستغل		108
3.600		إلى ح/البنك	512	
		(دفع إيجار منزل التاجر عن طريق البنك)		
		2021/12/31		
	1.200	من ح/حساب المستغل		108
1.200		إلى ح/أموال الاستغلال	101	
		(ترصید حساب 108)		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		2022/01/01		
	3.600	من ح/أموال الاستغلال		101
3.600		إلى ح/نتيجة الدورة (خسارة)	129	
		(ترصيد حساب النتيجة)		

دائن	ب المستغل	مدین ح/ 108 حسا
	6.000	1.200
		3.600
		ر.دائن 1.200
	6.000	6.000

2. المعالجة المحاسبية للمؤسسة الجماعية:

الحساب 101 رأس مال الشركة: يمثل مجموع المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة، ويسمى رأس المال الاجتماعي، ويمكن أن يتغير رأس المال خلال حياة الشركة بالزيادة في الحالات التالية: 1

- مساهمات جديدة تنتج عادة من عمليات إصدار جديدة.
- ضم عناصر الاحتياطات، الأرباح غير المخصصة وعلاوة رأس المال.
 - تحويل الديون إلى مساهمات في رأس المال.

ويمكن أن يتغير مقدار رأس المال خلال حياة الشركة بالنقصان في الحالات التالية:

- عند رد جزء من رأس المال للشركاء (في حالة زيادته عن احتياجات المؤسسة).
- عند امتصاص الخسائر المتراكمة التي بلغت مستويات لا يمكن امتصاصها عن طريق الأرباح المتوقعة أو الاحتياطات.

تجدر الاشارة أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال تعديل رأس مال الشركة إلى باتباع الإجراءات التي نص عليها القانوت التجاري الجزائري، نظراً لأهمية رأس المال الذي يعتبر ضمان لحقوق دائني الشركة.²

^{1 -} مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2011، ص3

² - مداني بن بلغيث، نفس المرجع، ص4.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

أ- شركات الأشخاص: يكون الإعتبار الشخصي فيها هو الغالب، حيث يكون الشخص شريك محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة وفي علاقاتها ومعاملاتها، مثل شركة التضامن حيث يكتسب الشريك فيها صفة التاجر، ونظراً لأهمية الإعتبار الشخصي فيها فإن الشركة تنحل بمجرد وفاة أحد الشركاء، أو فقدانه لأهليته أو انسحابه من الشركة مالم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك.

ب- شركات الأموال: يكون الإعتبار المالي هو أساس تكوين الشركة، فهي تقوم على أساس جمع الأموال وتتحدد مسؤولية كل شريك بمقدار مساهمته في رأس المال، مثل شركات المسؤولية المحدودة ومؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة وكذلك شركات المساهمة.

1.2 المعالجة المحاسبية على مستوى شركات الأشخاص (شركة التضامن):

يقوم كل شريك بتسديد تعهده بتقديم حصته المتفق عليها في رأس المال ويمكن أن تأخذ هذه الحصة شكل نقدي أوعيني أو في شكل حصة عمل أو شكل منشأة قائمة، وعلى العموم يتم تكوين الشركة سواء كانت شركة تضامن أو ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة على مرحلتين وهما مرحلة التعهد ومرحلة السداد: 1

1.1.2 مرحلة التعهد:

هو الإلتزام بتقديم الحصة التي قد تكون نقدية أو عينية أو عمل، بما أن الشركة هي شخصية معنوية مستقلة فإن رأس المال هو ملك خاص، وعليه يفتح حساب خاص لكل شريك (-/شركاء عمليات على رأسمال) يسجل فيه حصة الشريك ويجعل مديناً بقيمة ما تعهد به بجعل -/1010 رأس مال صادر أو رأس مال الشركة دائناً بهذه الحصة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (أ)		4561
		ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (ب)		4562
		ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (ج)		4563
		إلى ح/ رأس المال مساهمة الشريك (أ)	10101	
		ح/ رأس المال مساهمة الشريك (ب)	10102	
		ح/ رأس المال مساهمة الشريك (ج)	10103	
		مرحلة الوعد بالدفع (التعهد)		

^{· -} كدادسة عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، ص ص46-48.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

للإشارة فإن حساب 456 يبقى مديناً حتى يتم تسديد الحصة، وأن رأس المال يتكون فقط من المساهمات العينية والنقدية أي أن حصة العمل لا تسجل محاسبياً ولا تدخل ضمن رأس المال.

2.1.2 مرحلة السداد (الدفع):

عند السداد فإن الشريك له الاختيار في تقديم حصته سواء كانت نقدية أو عينية أو عينية ونقدية معاً أو في شكل منشأة قائمة بما فيها من أصول وخصوم، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ الأصول المساهم بما (عينية أو نقدية)		5/3/2
		إلى ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (أ)	4561	
		ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (ب)	4562	
		ح/ الشركاء العمليات على رأس المال الشريك (ج)	4563	
		مرحلة التسديد (الدفع)		

مثال: بتاريخ 2020/01/01 تكونت شركة التضامن بين الشريك أحمد وعلى برأس مال قدره مثال: بتاريخ 200.000 تكونت شركة التضامن بين الشريك على 300.000 دج وقد سدد الشريكان حصتهما في رأس المال كما يلى:

- سدد الشريك أحمد قيمة 170.000 دج نقداً وقدم باقي حصته في شكل يضاعة، أما الشريك على فقد تنازل للشركة عن مبنى تجاري قيمته السوقية 190.000 دج ودفع الباقي عن طريق البنك.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	200.000	من ح/ الشركاء ع. على رأس المال الشريك (أحمد)		4561
	300.000	ح/ الشركاء ع. على رأس المال الشريك (علي)		4562
200.000		إلى ح/ رأس المال مساهمة الشريك (أحمد)	101041	
300.000		ح/ رأس المال مساهمة الشريك (علي)	101042	
		مرحلة الوعد بالدفع (التعهد)		
	30.000	من ح/ بضاعة		30
	170.000	ح/ الصندوق		53
200.000		إلى ح/ الشركاء ع. على رأس المال الشريك (أحمد)	4561	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		(تسديد الشريك أحمد حصته في رأس المال)		
	190.000	من ح/ مباني		213
	110.000	ح/ البنك		512
300.000		إلى ح/ الشركاء ع. على رأس المال الشريك (علي)	4562	
		(تسديد الشريك على حصته في رأس المال)		

2.2 المعالجة المحاسبية على مستوى شركات الأموال (شركة المساهمة):

يتم تسجيل المحاسبي لعملية تأسيس شركة المساهمة كذلك على مرحلتين، الأولى تسجيل الوعد بالمساهمة والثانية تنفيذ الوعد بالمساهمة.

وحسب المادة 596 من القانون التجاري، يمكن أن نميز بين نوعين من الحقوق التي تنشأ لشركة المساهمة تجاه الشركاء المساهمين نتيجة لعملية الإكتتاب:

أ- حقوق مستحقة عند الاكتتاب:

هو رأس المال المطلوب، ح/1012 إذا كان غير مسدد و ح/1013 إذا كان مسدداً، وتتمثل في:

- قيمة الأسهم العينية التي يجب أن تسدد قيمتها كاملة، وتسجل في ح/ 45611 "أسهم عينية".
- 25% على الاقل من قيمة الأسهم النقدية واجبة الدفع عند الإكتتاب وتسجل في ح/45615 " أسهم نقدية".

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

وبناء على ما سبق يكون التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس شركة المساهمة كما يلي: 1

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ مساهمات عينية (كاملة)		45611
		ح/ مساهمات نقدية 25%		45615
		ح/ المساهمون– رأس المال المكتتب غير مطلوب %75		109
		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
		ح/ رأس المال مكتتب غير مطلوب %75	1011	
		مرحلة الوعد بالمساهمة		
		من ح/ عناصر التثبيتات		2
		ح/ عناصر المخزونات		3
		ح/ الحسابات المالية		5
		إلى ح/ المساهمات العينية	45611	
		ح/ المساهمات النقدية	45615	
		مرحلة التسديد (الوفاء)		
		من ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد		1012
		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب مسدد	1013	

مثال: اتفق مجموعة من الشركاء على تأسيس شركة ذات أسهم (SPA) برأسمال قيمته 2.000.000 دج مقسمة إلى 20.000 سهم قيمة كل سهم 10.000 سهم مساهمات عينية والباقي مساهمات نقدية، سوف يتم تقديم الحد الأدبى القانويي 25% والباقي خلال 6 أشهر.

تم إحضار المساهمات العينية متمثلة في: أراضي 400.000دج، بناءات 200.000دج، معدات صناعية 400.000 دج، والمساهمات النقدية تم إيداعها في البنك.

^{· -} عسلى نور الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-64.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
	1000000	من ح/ مساهمات عينية (كاملة)		45611
	250000	ح/ مساهمات نقدية 25%		45615
	750000	ح/ المساهمون رأس المال المكتتب غير مطلوب %75		109
1250000		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
750000		ح/ رأس المال مكتتب غير مطلوب %75	1011	
		مرحلة الوعد بالمساهمة		
	400000	من ح/ أراضي		211
	200000	ح/ بناءات		213
	400000	ح/ معدات صناعية		215
	250000	ح/البنك		512
1000000		إلى ح/ المساهمات العينية	45611	
250000		ح/ المساهمات النقدية	45615	
		مرحلة التسديد (الوفاء)		
	1250000	من ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد		1012
1250000		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب مسدد	1013	
		قيد التسوية		

ج- التسجيل المحاسبي لطلب المساهمات المؤجلة:

• إثبات طلب المساهمات المؤجلة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ مساهمات عينية 75%		45615
		إلى ح/ رأس المال مكتتب غير مطلوب %75	109	
		إثبات طلب المساهمات المؤجلة		
		من ح/ رأس المال مكتتب غير مطلوب		1011
		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
		قيد التسوية		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

• إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ البنك		512
		إلى ح/ مساهمات عينية 75%	45615	
		تسديد قيمة المساهمات		
		من ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدد		1012
		إلى ح/ رأس المال مكتتب مطلوب مسدد	1013	
		قيد التسوية		
		من ح/ رأس المال مكتتب مطلوب مسدد		1013
		إلى ح/ رأس المال الاجتماعي	101	
		قيد التسوية عند الانتهاء من تسديد المساهمات النقدية		
		كاملة 100%		

3.2 حالة انسحاب الشريك:

يمكن أن يكون انسحاب الشريك جزئي أو كلي، ويتم التسجيل المحاسبي في حالة انسحاب الشريك كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ رأس مال الشركة		101
		إلى ح/ حصص واجبة الدفع	457	
		إثبات حق الشريك		
		من ح/ حصص واجبة الدفع		457
		إلى ح/ أحد الحسابات المالية	5	
		تسديد حق الشريك المنسحب		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

1 . المعالجة المحاسبية لحسابات الإحتياطات 2

تعرف الاحتياطات على أنها الارباح المحتجزة التي أبقيت داخل المؤسسة باتفاق الشركاء، أي هي نسبة من أرباح الدورة التي لم تضف إلى الأموال الجماعية وهذا احتياطاً للدوات اللاحقة، وتنقسم الاحتياطات إلى: احتياطات قانونية، أساسية، عادية، تنظيمية.

يظهر حساب الإحتياطات عند تخصيص الأرباح أي عند انعقاد الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة الذي يكون في أجل أقصاه 6 أشهر من انتهاء السنة المالية.

عند توزيع النتيجة يجعل حساب النتيجة ح/12 مديناً ويجعل حساب الاحتياطات بمختلف انواعها في الجانب الدائن.

وتستعمل الاحتياطات في الأوجه التالية:

- زيادة رأس المال: بجعل ح/106 الاحتياطات مديناً، وجعل ح/101 رأس المال دائناً.
- تغطية الخسائر: بجعل ح/106 الاحتياطات مديناً، وجعل ح/129 نتيجة السنة المالية (خسارة) دائناً.
 - توزيع الاحتياطات على الشركاء: بجعل ح/106 الاحتياطات مديناً، جعل ح/455 الشركاء دائناً.

أ- الإحتياطات القانونية (ح/1060): هي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 " في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تقتطع من الاباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى الإحتياطي القانوني، وذلك تحت طائلة كل مداولة مخالفة، ويصبح هذا اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال (أي 10%)، أما باقي الشركات فهي غير ملزمة بتكوين هذا الإحتياط.

ب- الإحتياطات المنظمة (ح/1061): يتم تشكيل هذا النوع من الاحتياطات طبقاً للنصوص الجبائية وهذا النوع من الاحتياطات مصدرها الأرباح أو فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات والمسجلة في ح/752 فواض القيمة عن خروج الاصول مثبتة غير المالية.

وهنا نميز بين نوعين من الاحتياطات الناتجة عن التنازل عن التثبيتات وهذا كما يلي: 2

ح/ 10610 فائض القيمة المعاد استثماره: تشجيعاً للمؤسسات من أجل إعادة استثمار هذا الفائض يتم إعفائه من الضرائب، لكن إذا لم تلزم المؤسسة بإعادة استثمار هذا الفائض خلال مدة 3 سنوات فسوف يتم إخضاعه من جديد، وبالتالي نحن أما حالتين:

^{· -} بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص42.

^{2 -} كدادسة عائشة، محاضرات محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، ص 52.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحالة 01: إعادة استثمار هذا الفائض (تعهدت والتزمت).

يتم تسجيل هذا الفائض محاسبياً كما يلي:

في السنة ن التي تم فيها تحقيق الفائض نسجل من ح/12 إلى ح/ 10610.

وعند الإلتزام أي في ن+1 يتم استعمال الفائض ونسجل من ح/ 10610 إلى ح/ 281، هذا الفائض يعتبر بمثابة إهتلاك المؤسسة (تمويل ذاتي).

الحالة 02: عدم الإلتزام بإعادة الاستثمار.

لا بد من ترصيد ح10610 وإدراجه ضمن جدول حساب النتائج من أجل إخضاعه للضريبة بعد انقضاء المهلة القانونية 3 سنوات، ونسجل من ح3 10610 إلى ح3 3

ح/10611 الأرباح الخاضعة لمعدل ضريبي مخفض:

خلافاً للأرباح العادية التي تخضع للمعدل العادي للضريبة فإن فائض القيمة الناتج عن التثبيتات المتنازل عنها لا يخضع كلياً لهذا المعدل وإنما جزء منه فقط وذلك كما يلي:

- إخضاع 70% من هذا الفائض للمعدل الضريبي إذا كانت مدة الإحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه أقل من 3 سنوات.
- إخضاع 35% من هذا الفائض للمعدل الضريبي إذا كانت مدة الإحتفاظ بالاستثمار المتنازل عنه أكثر من 35% سنوات.

ويكون التسجيل كما يلي: من ح/12 النتيجة إلى ح/10611 الأرباح الخاضعة لمعدل ضريبي مخفض.

ج- إحتياطات نظامية (ح/1062):

هي نوع من الإحتياطات يتم تشكيلها طبقاً للقانون الأساسي للشركة وهي عبارة عن إحتياطات ليست إجبارية، وتسجل بالقيد: من ح/12 النتيجة إلى ح/1062 إحتياطات نظامية.

د- إحتياطات إختيارية (ح/1063):

هي إحتياطات يتم تشكيلها بمحض إرادة الشركاء أو المساهمون وهي غير ملزمة قانوناً، وتسجل بالقيد: من ح/12 النتيجة إلى ح/1063 إحتياطات إختيارية.

مثال: خلال سنة 2020 كانت نتيجة شركة ذات مسؤولية محدودة "ع" ربحاً صافياً بمبلغ 600.000دج، حيث تقرر تكوين الاحتياطات التالية: إحتياطي قانوني، إحتياطي نظامي 60.000دج، إحتياطي إختياري 90.000دج، كما قرر الشركاء توزيع ما تبقى من الأرباح.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة، مع العلم أن حق الشركاء وزع بشيك بتايخ 2021/02/07.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2021/01/01		
	600.000	من ح/ نتيجة الدوة (ربح)		120
30.000		إلى ح/ إحتياطي قانويي	1060	
60.000		ح/إحتياطي نظامي	1062	
90.000		ح/إحتياطي إختياري	1063	
420.000		ح/ الشركاء-قسائم مستحقة الدفع	457	
		توزيع نتيجة سنة 2020		
		2021/02/07		
	420.000	من ح/الشركاء-قسائم مستحقة الدفع		457
420.000		إلى ح/البنك	512	
		تسديد قسائم الشركاء بشيك بنكي		

4. المعالجة المحاسبية لحساب الترحيل من جديد (ح/11):

الترحيل من جديد عملية محاسبية يتم بموجبها ترحيل أرصدة النتيجة المحاسبية (ربح، خسارة)، بعد ترحيلها في السنة الموالية من -12 نتيجة السنة المالية إلى -11 الترحيل من جديد الذي يتفرع بدوره إلى:

ح/110 ترحيل من جديد أرباح:

يستقبل هذا الحساب في جانيه الدائن الجزء من الأرباح التي لم يتم تخصيصها من قبل الجمعية العامة وتصبح هذه الأرباح جزء من رأس المال يمكن تخصيصه في السنوات اللاحقة.

ح/119 ترحيا من جديد خسائر:

يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين في بداية السنة مبلغ الخسائر التي تم تسجيلها في السنة المالية الماضية، في انتظار أن يتم إمتصاصها باستعمال الأرباح إذا تحققت مستقبلاً.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		1+ن/01/01		
		من ح/ نتيجة الدوة (ربح)		120
		إلى ح/ ترحيل من جديد- أرباح	110	
		ترحيل نتيجة (ربح) إلى غاية توزيعها		
		من ح/ترحیل من جدید-خسائر		119
		إلى ح/ نتيجة الدورة (خسارة)	129	
		ترحيل نتيجة (خسارة) إلى غاية إمتصاصها		

مثال: في 2019/12/31 حققت المؤسسة ربحاً قدره 100.000 دج لم يتم تخصيصه بعد. وفي 2020/01/20 قررت المؤسسة تخصيص النتيجة بتوزيع 5% كإحتياطات قانونية، 15.000 إحتياطات إختيارية، والباقي يوزع على الشركاء.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2021/01/01		
	100.000	من ح/ نتيجة الدوة (ربح)		120
100.000		إلى ح/ ترحيل من جديد- أرباح	110	
		ترحيل نتيجة (ربح)		
		2020/01/20		
	100.000	من ح/ترحیل من جدید-أرباح		110
5.000		إلى ح/ إحتياطات قانونية	1060	
15.000		ح/ إحتياطات إحتيارية	1063	
80.000		ح/الشركاء- حصص واجب دفعها	457	
		توزيع النتيجة		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المعالجة المحاسبية لحساب النتيجة (ح/12):

إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12 حيث نجعل الحساب 120 دائنا بقيمة الربح المحقق بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من الحساب 129، يتم توزيع النتيجة تبعا لقرارات الجمعية العامة للمساهمين وعلى أساس القوانين السارية المفعول. 1 مثال:

حققت مؤسسة النجاح نتيجة مالية صافية قدرت ب 50.000دج سنة 2019، وقررت الجمعية العامة تخصيص النتيجة كما يلي: إحتياطات قانونية، احتياطات إختيارية ب 7.500دج، توزيع 20.000دج على الشركاء بشيك بنكي، والباقي في حساب الترحيل من جديد.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2020/01/20		
	50.000	من ح/ترحیل من جدید-أرباح		120
2.500		إلى ح/ إحتياطات قانونية	1060	
7.500		ح/ إحتياطات إحتيارية	1063	
20.000		ح/الشركاء- حصص واجب دفعها	457	
20.000		ح/ ترحیل من جدید-أرباح	110	
		تخصيص نتيجة السنة المالية 2019		
	20.000	من ح/الشركاء-الحصص الواجب دفعها		457
20.000		إلى ح/البنك	512	
		تسديد الحصص الموزعة على الشركاء		

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحور الخامس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة ${ m TVA}^1$.

- 1. تعريف: هي ضريبة غير مباشرة دخلت حيز التطبيق ابتداءا من 1992/04/01 ، تفرض على السلع والخدمات القابلة للاستهلاك، ويتحمل عبئها المستهلك الأخير، وتكون متضمنة في سعر السلع أو الخدمات المقدمة.
 - 2. خصائص الرسم على القيمة المضافة: من أهم خصائص الرسم على القيمة المضافة أنها تتميز:
- 1.2 الشمولية: بمعنى أنها تفرض على جميع السلع والخدمات المستوردة و المحلية (تفرض على جميع العمليات في جميع مجالات الصناعة التجارة و الحرف أي كل القطاعات الاقتصادية باستثناء الفلاحة و بعض العمليات غير الصناعية و غير تجارية و العمليات المعفاة المنصوص عليها قانونا)، وتمس جميع مراحل إنتاج السلعة، من إنتاجها إلى غاية وصولها إلى المستهلك الأخير.
- 2.2 الحيادية: بمعنى أن الرسم على القيمة المضافة يخضع له المنتوج مرة واحدة فقط رغم بيعه على مراحل متتالية، فهذا الرسم لا يؤثر على تكاليف الإنتاج لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحمل العبء.
- 3. حساب الرسم على القيمة المضافة: يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال (الوعاء الضريبي) خارج الرسم (Hors taxe) باستخدام معدل محدد من طرف القانون، ويتم فرض وحساب الرسم على القيمة المضافة بعد التأكد من وقوع الحدث المنشئ للرسم، وكذلك بعدما يتم تحديد الوعاء الضريبي (أي المبلغ الذي سيفرض عليه الرسم على القيمة المضافة).

وقد عبر عن هذه العبارة الأخيرة قانون الرسم على القيمة المضافة بعبارة « تأسيس الرسم» يحسب الرسم على القيمة المضافة عن طريق: ضرب رقم الأعمال في معدل الرسم على القيمة المضافة فيما يخص حساب الرسم على القيمة المضافة نجد ثلاث حسابات:

- ح/4456 الرسم على القيمة المضافة على المشتريات القابل للاسترجاع.
 - ح/4457 الرسم على القيمة المضافة على المبيعات المحصل.
 - ح/4458 الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لإدارة الضرائب.

تقوم المؤسسة دوريا (كل شهر عادة) بتسوية الرسم على القيمة المضافة، ويمكن أن تظهر الحالات التالية (تسوية الرسم على القيمة المضافة باتجاه الدولة).

¹⁻ بعيليش عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2017-2018، ص ص 50-54.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحالة	وضعية الرسم عند المؤسسة			
المؤسسة يجب عليها دفع الفارق لإدارة	الرسم المحصل أكبر من الرسم القابل			
(TVA à décaisser) الضرائب	للاسترجاع			
المؤسسة تطلب تعويض الفارق من الدولة	الرسم المحصل أقل من الرسم القابل			
(Crédit de TVA)	للاسترجاع			
لا حق ولا التزام للدولة	الرسم المحصل = الرسم القابل للاسترجاع			

ملاحظة: يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من:

- ثمن السلع أو الخدمات أو الأشغال و الدراسات المقدمة.
- بما فيه كل المصاريف و الحقوق و الرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه، و بحسب طبيعة كل عملية، مثل: (لا الحصر) المبيعات، إنتاج المؤسسة لذاتها، أصحاب الامتيازات، تجار الأملاك العقارية...
 - مثلا: في حالة المبيعات يتكون رقم الأعمال من: ثمن بيع البضاعة و خصم:
 - → التخفيضات التجارية و المالية
 - → حقوق الطوابع الضريبية
 - → مبلغ الأمانة المدفوعة الخاصة بمواد التعبئة و التغليف المسترجعة
 - → المردودات من المشتريات أو من المبيعات.

4. علاقة الرسم على القيمة المضافة بالقيمة المضافة (العلاقة مع القيمة المضافة):

تعريف القيمة المضافة VA: هي الفرق بين قيمة السلع المنتجة (إنتاج و بيع الدورة) و قيمة المواد التي دخلت في إنتاجها (المواد الأولية و اللوازم و كل المصاريف الوسيطية في عملية الإنتاج)، فهي تعبر عن قيمة الثروة التي يضيفها الفرد أو المؤسسة.

مثال: مؤسسة متخصصة في صناعة الأثاث المنزلي، وخلال شهر أكتوبر قامت بالنشاطات التالية:

- شراء كمية من الألواح الخشبية من المورد بمبلغ 150.000 دج خارج الرسم.
 - بيع أثاث مطبخ لأحد الزبائن بمبلغ 200.000 دج خارج الرسم.

المطلوب: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة يساوي 19% أحسب:

القيمة المضافة، الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه إلى الخزينة العمومية لشهر أكتوبر.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

1- حساب مبلغ القيمة المضافة:

إستهلاك 150.000	إنتاج
القيمة المضافة 50.000	Production
	200.000

2- حساب الرسم على القيمة المضافة:

2-2 طريقة 20:

ر.ق.م على المبيعات: 200.000 دج
$$X=200.000$$
 دج

$$9.500$$
 دج $= 28.500$ دج $= 38.000$

و هو مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه إلى إدارة الضرائب (خزينة عمومية).

وبإجراء الفرق بين الرسم المحصل والرسم المدفوع نجد المبلغ التالي:

$$.(500 - 28.500 - 28.500 - 28.500)$$
 دج

ملاحظة:

- تستحق قيمة الرسم على القيمة المضافة (أو تصبح واجبة الأداء) منذ تحرير الفاتورة للزبون.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- وتخصم (أو تطرح) قيمة الرسم على القيمة المضافة للمشتريات منذ تحرير الفاتورة للمورد (Déductible).
- يتم حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة العمومية، بإجراء الفرق بين أي: الرسم المستحق الرسم المخفض.
- 5. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة: من خلال المثال السابق نفترض أن ر.ق.م الواجب دفعه لإدارة الضرائب الخاص بشهر أكتوبر تم دفعه في 11/15/ن بشيك بنكي، تسجل العمليات المناسبة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	150.000	من ح/ مواد أولية مخزنة		381
	29.400	ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع		4456
179.400		إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		شراء مواد أولية على الحساب بفاتورة رقم		
	239.200	من ح/ الزبائن		411
200.000		إلى ح/ مبيعات من المنتجات.م	701	
39.200		ح/ رسم على ق.م المحصل	4457	
		بيع منتجات على الحساب بفاتورة رقم		
	39.200	من ح/ رسم على القيمة المضافة المحصل		4457
29.400		إلى ح/ ر.ق.م قابل للاسترجاع	4456	
9.800		ح/ رسم مستحق الدفع	44571	
		تحديد tva مستحقة الدفع		
		11/15/ن		
	9800	من ح/ رسم مستحق الدفع		44571
9800		إلى ح/ البنك	512	
		تسديد الرسم المستحق الدفع بشيك بنكي		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 6. **معدلات الرسم على القيمة المضافة**: تختلف معدلات ر.ق.م من دولة إلى أخرى، حسب التشريعات الضريبية و السياسات المالية لكل دولة. في الجزائر يتم تطبيق معدلين للرسم على ق.م هما:
 - المعدل العادي: 17% (يطلق عليه كذلك بالمعدل ...) والذي أصبح سنة 2017 بـ19%
 - المعدل المخفض: 99%

ولقد جاءت هذه المعدلات في المواد: من 21 إلى 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالتفصيل، مع جدول يتضمن قائمة السلع والخدمات والأشغال الخاصة للمعدل المخفض.

7. المعايير المعتمدة في تحديد مستويات معدل الرسم على القيمة المضافة:

عموما يتم تطبيق المعدلات المخفضة على السلع الخدمات الأشغال الواسعة الاستهلاك (الضرورية) النهائية مثل: المنتوجات الزراعية و الحيوانية، أغذية الأنعام و الدواجن...

وهي محدد بالتفصيل في المادة رقم 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و ليس إلزامي أن يكون 07%، إنما يكون مخفضا مراعاة لإمكانيات المستهلكين، فمثلا في بعض الدول المعدل المخفض يساوي أكثر من 90% وأقل من 90% في بعض الدول.

يتم تطبيق المعدلات المخفضة على صغار المنتجين و صغار التجار الذين يحققون أرقام أعمال في حدود النطاق المقرر (بـ 04%، 06%)، بحيث أن المكلفين بضريبة TVA بماذين المعدلين لا يمكنهم استرجاع الضريبة المدفوعة على مشترياتهم، لكن بقية المكلفين العاديين يمكنهم المطالبة برد ضريبة TVA المدفوعة بمذين المعدلين.

ويتم تطبيق معدلات مرتفعة في حالة السلع الكمالية، و بالعودة إلى قانون الرسم على رقم الأعمال يتم تطبيق 19% على السلع و الخدمات والأشغال الخاضعة لمعدل 90%.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحور السادس: المعالجة المحاسبية للتثبيتات.

1. تعريف التثبيتات:

هي الأصول غير الجارية من الموارد التي يسيرها الكيان لاستخدامها في إطار النشاط العادي لمدة تفوق السنة المالية من أجل الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية.

ويعرفها المعيار المحاسبي الدولي IAS16: " الأصل هو مورد يخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة، وتتوقع المؤسسة أن تتحصل منه على منافع إقتصادية مستقبلية"

من خلال التعرفين السابقين يتبين شروط التي يجب توفرها في الأصل من أجل الاعتراف به كتثبيت وهي:

- يكون من المحتمل أن تحصل المؤسسه على منافع إقتصاديه مستقبليه مرتبطه به.
 - تكون تكلفه الأصل قابله للتقييم بصفه صادقه وموثوقة.
 - مدة الإستغلال تفوق 12 شهر أي أكثر من سنه مالية.
 - تقييم إحتمال المنافع الإقتصاديه بناءً على إفتراضات معقولة ومدعمة.
 - يجب قياس قيمه الأصل مبدئياً بمقدار تكلفته.

2. طرق حيازة التثبيتات:

- 1.2 عن طريق الشراء: ويكون بتكلفه الإقتناء والتي تتضمن سعر الشراء مضاف إليه الحقوق الجمركيه والرسوم الغير قابله للاسترجاع وكذا المصاريف المباشرة للحصول على التثبيت.
- 2.2 عن طريق المساهمه من أحد الشركاء: ويظهر التثبيت بقيمه الإسهام وهو الذي يظهر في عقد التأسيس للشركه والعقود المعادلة له.
- 3.2 استعمال وسائل المؤسسه لإنتاج التثبيت: ويقيم التثبيت بتكاليف إنتاجه والتي تساوي تكلفه الشراء المواد المستهلكه والخدمات المستعمله لتحقيقه يضاف إليها كل الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي لها علاقه بالتثبيت المحصل عليه.
- 4.2 كإعانات عن طريق الدوله أو من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين: تحصل المؤسسه على تثبيت كمساعدة (إعانة) ويتم تقييمه وفق التثبيتات المماثلة.

3. أنواع التثبيتات:

1.3 التثبيتات المعنوية ح/20:

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غيرنقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، ويقصد به تلك التثبيتات المعنوية التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الإستعمال،

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الإختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الحاصة بالقيم الثابتة ...الخ. 1

ويتم قبول هذه التثبيتات المعنوية إذا استجابت للشروط التالية:

- أن تكون قابلة للفصل، أي يمكن فصلها عن المؤسسة ويتم بيعها، تحويلها، التنازل عنها عن طريق رخصة أو تأجيرها أو تكون محل تبادل سواء بطريقة منفردة أو في إطار تعاقدي مع أصل أو خصم مرتبط.
- منشأة بموجب حقوق تعاقدية وحقوق أخرى مكافئة، سواء كانت هذه الحقوق قابلة للتنازل عنها أو حقوق أخرى والتزامات.

ويتفرع الحساب 20 (تثبيتات معنوية) وفق مدونة النظام المحاسبي المالي إلى حسابات فرعية كما يلي:

ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

ح/ 204 برمجيات الإعلام الآلي وما شابحها.

ح/205 الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات.

ح/207 فارق الاقتناء(شهرة المحل).

ح/208 تثبيتات معنوية أخرى.

1.1.3 المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية:

أ- حالة الشراء (الإقتناء): يتم تقييم هذه التثبيتات عند الاقتناء بشكل عام بوضع الحساب المعني (الفرعي ح/20) مديناً بقيمة تكلفة إقتنائه باعتباره أصلاً ثابتاً، ويقابله في الجانب الدائن حسابات الغير أو أحد الحسابات المالية.

تكلفة الحيازة = ثمن الإقتناء - تخفيضات تجارية ومالية + الرسوم الجمركية + الرسوم غير المسترجعة + المصاريف المتعلقة بحيازة التثبيت (مثل مصاريف النقل، الشحن، التركيب) + مصاريف إزالة الموقع (مصاريف تنبئية).

لا يدخل مبلغ الرسم على القيمة المضافة TVA في تكلفة حيازة التثبيت بل يسجل في حساب خاص هو حرارة التثبيت بل يسجل في حساب خاص هو حرار TVA 44562/

^{1 -} كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق SCF، مرجع سبق ذكره، ص94.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال: قامت المؤسسة باقتناء برنامج معلوماتي خاص بالمحاسبة على الحساب، بتاريخ 20221/06/25 حسب الشروط:

- سعر الحيازة: 20.000دج خارج الرسم، 19% TVA.
- المصاريف الضرورية الممهدة لتشغيل البرنامج: 2.000دج.
- المصاريف الخاصة بتكوين المستعملين لهذا البرنامج: 4.000دج

$$= 20.000$$
دج $= 2.000$ دج $= 2.000$ دج

مصاريف تكوين المستعملين للبرنامج لا تضاف إلى تكلفة الحيازة وإنما يتم تسجيلها كتكلفة حسب طبيعتها ضمن حسابات التكاليف (الأعباء).

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2021/06/25		
	22.000	من ح/برمجيات المعلوماتية		204
	3.800	ح/ tva قابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
25.800		إلى ح/ موردو التثبيتات	404	
		إقتناء برنامج معلوماتي على الحساب		

ب- حالة إنجاز التثبيتات المعنوية بوسائل المؤسسة: يمكن للمؤسسة ان تقوم بإنجاز تثبيت معنوي بوسائلها الخاصة، مثلا المؤسسة تقوم بإعداد برنامج معلوماتي بوسائلها الخاصة فعند استعماله في المؤسسة، يعتبر في هذه الحالة تثبيت معنوي منجز من طرف المؤسسة، ويقيم على أساس تكلفة الانتاج، في هذه الحالة يكون التسجيل على مرحلتين أولهما تتضمن تسجيل مختلف الأعباء التي تم تحملها لإنجاز التثبيت المعنوي حسب طبيعتها، بينما المرحلة الثانية يتم تسجيل التثبيت المعنى ضمن التثبيتات المعنوية.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي: 1

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		المرحلة الأولى		
		من ح/التكاليف (الأعباء)	4xx	6xx
		إلى ح/ حسابات الغير	5xx	
		ح/ النقديات		
		إثبات التكاليف		
		المرحلة الثانية		
		من ح/ التثبيت المعنوي		20xx
		إلى ح/ إنتاج مثبت للأصول غير المادية	732	
		إنتاج مثبت بوسائل المؤسسة		

مثال:خلال السنة قامت المؤسسة بإنتاج برنامج معلوماتي خاص بإعداد الأجور، تطلب أجور للمستخدمين بقيمة 50.000دج بشيك ومصاريف استقبال خبراء من الخارج ب 20.000دج بشيك بنكي.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	20.000	من ح/تنقلات، مهمات واستقبالات		625
	50.000	ح/ أجور المستخدمين		631
70.000		إلى ح/ البنك	512	
		تسجيل مصاريف الانتاج		
	70.000	من ح/برمجيات الإعلام الآلي		204
70.000		إلى ح/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية	731	
		تثبيت البرنامج المعلوماتي		

¹ - كدادسة عائشة، محاضرات محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، ص 64.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

(21/2) التثبيتات العينية (-21/2)

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات العينية (المادية)كالتالي "التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية".

التثبيتات العينية هي إذن أصول مادية (مثل التجهيزات والأراضي والمباني..الخ) تكون فترة استخدامها أكثر من سنة وهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي) بتاريخ شراء أو إنجاز التثبيتات العينية يتم إدراجها (تسجيلها) على أساس تكلفة شرائها أو إنتاجها.

وتشمل التثبيتات العينية على الحسابات التالي:

- ح 211 /الأراضي.
- -ح 212 /ترتيب وتهيئه الأراضي.
 - -ح 213 /البناءات.
- ح 215 /المنشات التقنيه المعدات والأدوات الصناعية.
- -ح 218 /تثبيتات عينيه أخرى وتشمل معدات النقل تجهيزات المكاتب والأعلام الآلي، الأغلفة المتداوله...الخ.
 - وفي هذا الاطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها نذكر منها: 2
- يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج ضمن التثبيتات.
- تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطاً بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الإنتفاع بها مختلفة، أو تعزم استخدامها الأكثر من سنة مالية واحدة.

ومن حيث التقييم، فإنه تدرج هذه التثبيتات في حساباتها الخاصة المفتوحة وفقاً لمدونة الحسابات، بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، متضمنة كافة تكاليف الإقتناء التي تكبدتها المؤسسة لوضعها في أماكنها، وكذا الرسوم المسددة والتكاليف المباشرة الأخرى، أما تلك المتعلقة بالمصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف إنطلاق

¹ - عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

^{2 -} كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق SCF، مرجع سبق ذكره، ص ص 99-100.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الأشغال فلا تدرج ضمن هذه التكاليف، وإذا تم إنجاز التثبيت ذاتياً فإن تكلفته تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة وتكاليف الإنتاج الأخرى.

علاوة عاى ما سبق مكن إضافة تكلفة التفكيك أي إنشاءات عند إنقضاء مدة الإنتفاع بها، او تكلفة تجديد موقع أو إعادته إلى ماكان عليه، إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو تكلفة إقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزاماً للمؤسسة.

أ- حالة الاقتناء (الحيازة): في حالة الإقتناء تجعل حسابات التثبيتات العينية التي تم شراؤها مدينة بتكلفة شرائها، مع أحد الحسابات المالية أو ح/404 موردو التثبيتات دائناً.

مثال: قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

1- شراء أراضي بقيمة 800.000دج، مصاريف الخاصة بالعقد بلغت 20.000دج، سددت $\frac{1}{2}$ بشيك بنكى الباقى على الحساب.

2 شراء آلات إنتاجية ب200.000 دج على الحساب، مع مصاريف نقلها ب5.000 دج وتركيبها 10.000 دج سددت نقداً.

3- شراء شاحنة ب 90.000دج على الحساب.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		عملية 01		
	820.000	من ح/أراضي		211
410.000		إلى ح/ البنك	512	
410.000		ح/ موردو التثبيتات	404	
		عملية 02		
	215.000	من ح/ معدات صناعية		215
200.000		إلى ح/ موردو التثبيتات	404	
15.000		ح/ الصندوق	53	
		عملية 03		
	90.000	من ح/معدات نقل		2182
90.000		إلى ح/موردو التثبيتات	404	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ب- حالة إنجاز التثبيتات العينية من قبل المؤسسة ذاتما: يتم التسجيل المحاسبي لهذه الحالة في قيدين، يخصص القيد الأول للتسجيل العادي لمختلف المصاريف التي تحملتها المؤسسة في سبيل إنتاج التثبيتات العينية حسب طبيعتها (تكاليف)، في حين يتم تسجيل القيد الثاني بعد الإنتاج الكلي للأصل، وذلك بجعل الأصل المعني مديناً بتكلفة إنتاجه، وحساب 732 إنتاج مثبت للأصول العينية دائناً.

مثال: قامت المؤسسة "س" بإنجاز مبنى بوسائها الخاصة للإستخدام الذاتي، حيث تطلب ذلك دفع أجور للغير بمبلغ 24.000دج، واستهلاك مواد أولية بمبلغ 108.000دج ودفع مصاريف النقل بمبلغ 36.000دج، علماً أن طريقة تسديد هذه المصاريف تمت عن طريق البنك.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	108.000	من ح/مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	24.000	ح/ عمال خارجيون عن المؤسسة		621
	36.000	ح/مصاريف نقل السلع		624
	96.000	ح/ أجور المستخدمين		631
108.000		إلى ح/مواد اولية	31	
156.000		ح/ البنك	512	
		تسجيل مصاريف الانتاج		
	264.000	من ح/مباني		213
264.000		إلى ح/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		إتمام إنجاز المباني		

3.3 التثبيتات الجاري إنجازها (ح/23):

يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الانجاز خلال إقفال السنة المالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل إقتناء تثبيت ما، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية: 2

- حساب 232 تثبيتات عينية قيد الانجاز.

^{· -} بوسليماني صليحة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 01 و02، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² - علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي تمارين وتطبيقات محلولة، مرجع سبق ذكره، ص55.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- حساب 237 تثبيتات معنوية قيد الانجاز.
- حساب 238 تسبيقات مدفوعة على طلبات التثبيتات.

1.3.3 تثبيتات قيد الانجاز تنجزها المؤسسة بوسائها الخاصة:

إن التثبيتات العينية أو المعنوية التي تكفلت المؤسسة بإنجازها بوسائلها الخاصة، والتي لم تصل بعد إلى مرحلتها النهائية من الإنجاز في نهاية السنة المالية تسجل محاسبياً في الجانب المدين من أحد الحسابين: الحساب 232 تثبيتات عينية قيد الإنجاز (حسب طبيعة التثبيت)، وذلك بجعل حساب 73 إنتاج مثبت دائناً (ح/732 إنتاج مثبت للأصول العينية إذا كان التثبيت عينياً، أو ح/731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية إذا كان التثبيت معنوياً)، وهذا بعد تسجيل كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة أثناء عملية الإنجاز حسب طبيعتها (حسابات التكاليف 06)، وعند الانتهاء من إنجاز التثبيت المعني يجعل حساب التثبيت المعني مديناً ويرصد الحسابان 232 و 237 بجعلهما دائنين.

مثال: انطلقت ورشة بناء مبنى من طرف المؤسسة نفسها، وفي نحاية السنة المالية ن، قدرت تكلفة المبنى (تكلفة الإنتاج) 500.000دج، مع العلم أن هذا البناء لم ينته في نحاية السنة ن، وفي 507.00رن+1 انتهت المؤسسة من بناء المبنى، حيث بلغت تكلفته الإجمالية 700.000دج.

- كما قامت المؤسسة بإنجاز برنامج معلوماتي بوسائلها الخاصة، حيث بلغت تكلفة إنجازه في نهاية السنة ن50.000، وبتاريخ 50.000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية في نهاية السنة ن، وكذا بتاريخ انتهاء أشغال إنجاز المبنى والبرنامج.

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		/12/31		
	500.000	من ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها		232
500.000		إلى ح/إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		(تسجيل نسبة إنجاز المبني في نهاية السنة ن)		
		/12/31		227
	25.000	من ح/تثبيتات معنوية جاري إنجازها	724	237
25.000		إلى ح/إنتاج مثبت للأصول المعنوي	731	
		(تسجيل نسبة إنجاز البرنامج في تفاية السنة ن)		
25.000		إلى ع اإلى البرنامج في نهاية السنة ن)	731	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		1+ن/01/25		
	700.000	من ح/مباني		213
200.000		إلى ح/ تثبيتات عينية جاري إنجازها	232	
500.000		ح/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		2/10 ن+1		
		من ح/برمجيات المعلوماتية		
	50.000	إلى ح/ تثبيتات عينية جاري إنجازها		204
25.000		ح/ إنتاج مثبت للأصول العينية	237	
25.000		(إتمام إنجاز البرنامج المعلوماتي)	731	

2.3.3 تثبيتات قيد الإنجاز مسندة للغير:

أما في حالة إسناد عملية إنجاز التثبيتات المعنوية أو العينية للغير والتي لم تصل إلى مرحلتها النهائية من الانجاز في نهاية السنة المالية، فتسجل محاسبياً في الجانب المدين أحد الحسابين: الحساب 232 تثبيتات عينية قيد الإنجاز أو الحساب 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز (حسب طبيعة التثبيت)، وفي الجانب الدائن حساب 404 موردو التثبيتات أو أحد حساب النقديات بقيمة نسبة الإنجاز المحددة على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال المقدمة من قبل الأطرف المنجزة للتثبيتات، وعند استلام التثبيت يجعل حساب هذا الأخير مدينا ويرصد الحسابان 232 و 237 بجعلهما دائنين.

مثال: قامت المؤسسة بإسناد عملية إنجاز مستودع لمقاولة إنجاز خلال سنة 2018 وفق المراحل التالية: 2018 قدم المقاول الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلفة بلغت 400.000دج.

2018/11/20 قدم المقاول الحالة الثانية والأخيرة لتقدم الأشغال حيث بلغت التكلفة الإجمالية لإنجاز المستودع 900.000دج.

2018/11/26 تم استلام المستودع من طرف المؤسسة.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة، مع العلم أن عملية التسديد كانت عن طريق البنك.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2018/07/18		
	400.000	من ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها		232
400.000		إلى ح/البنك	512	
		(تسديد وضعية الأشغال الأولى)		
		2018/11/20		
	500.000	من ح/تثبيتات عينية جاري إنجازها		232
500.000		إلى ح/البنك	512	
		(تسديد وضعية الأشغال الثانية والأخيرة)		
		2018/11/26		
	900.000	من ح/مباني		213
000 000	700.000	إلى ح/ تثبيتات عينية جاري إنجازها	232	
900.000		(إستلام المستودع من طرف المؤسسة)		

3.3.3 تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات ح/238:

يسجل في هذا الحساب قيمة التسبيقات التي يتم إرفاقها مع طلبات التثبيتات، خاصة إذا كانت التثبيتات المطلوبة غير حاضرة وتتطلب عملية تحضيرها دفع ضمانات في شكل تسبيقات حتى يبقى الطالب مرتبط بطلبه، ويسجل محاسبياً بجعل ح/238 تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات مديناً وأحد حسابات النقديات دائناً، على أن يرصد ح/238 بجعله دائناً وحساب التثبيت المعني مديناً عند استلام هذا الأخير.

مثال:

- في 2019/02/12 دفعت مؤسسة نقداً قيمته 50.000دج كتسبيق من أجل شراء آلة إنتاجية.
 - في 200.000 استلمت المؤسسة الآلة الانتاجية قيمتها 200.000دج.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2019/02/12		
	50.000	من ح/تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات		238
50.000		إلى ح/الصندوق	53	
		(تسديد تسبيق عللا التثبيتات نقدا)		
		2019/02/20		
	200.000	من ح/المعدات والأدوات الصناعية		215
50.000		إلى ح/ تسبيقات مدفوعة عن طلبات التثبيتات	238	
150.000		ح/ موردو التثبيتات	404	
		(شراء آلة إنتاجية على الحساب)		

4. إهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية (ح/28):

1.4 تعريف: لقد عرف القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 في الفقرة رقم 121-7 الاهتلاك على أنه " إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، ويم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، ويوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة الإستنفاع بالأصل مع مراعاة القيمة الباقية في نهاية نفعيته إذا كان يمكن تحديدها بصورة صادقة"1.

كما عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الإهتلاك على أنه " توزيع منتظم للقيمة القابلة للإهتلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية المقدرة".

وبصفة عامة يعرف الإهتلاك من ثلاثة جوانب كما يلي2:

1.1.4 التعريف الإقتصادي: يعبر الإهتلاك عن توزيع تكلفة شراء التثبيتات أو الفرق بينها وبين إيرادات المبيعات المقسمة على تكاليف الإنتاج خلال الدورة المحاسبية من أجل قياس تكلفة رأس المال الثابت أو حساب النتيجة.

 $^{^{-1}}$ القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008 في الفقرة رقم $^{-1}$

^{2 -} علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي تمارين وتطبيقات محلولة، مرجع سبق ذكره، ص64.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- 2.1.4 التعريف المالي: يجسد المفهوم المالي للإهتلاك نظرية تجديد التثبيتات، والتي تعني أن الاهتلاك يعتبر كمصدر من مصادر التمويل الذاتي تقوم المؤسسة من خلاله باستبدال وتجديد تثبيتاتها.
- 3.1.4 التعريف المحاسبي: يعتبر الإهتلاك محاسبياً كأداة لقياس قيمة التثبيتات خلال مراحل حياته من أجل:
 - قياس الربح الناتج من التثبيت خلال فترة معينة وتقييمه كجزء من تكلفة ذلك التثبيت.
 - الإهتلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض التثبيتات وإنما هو ضمان لصيانة رأس المال.
 - وإثبات الإهتلاك سنوياً هو عملية إجبارية وذلك من أجل إعطاء طابع المصداقية للقوائم المالية.
 - 2.4 عناصر الإهتلاك: لتحديد الإهتلاك لأي أصل يجب أخذ بعين الإعتبار العناصر التالية:
- تكلفة الأصل: وتمثل تكلفة الحصول على الأصل سواء بالشراء أو التصنيع حتى يصبح جاهزاً للاستخدام ومضافاً إليه أي نفقات قد تؤدي إلى زيادة قدرته الإنتاجية في المستقبل.
- مدة المنفعة (العمر الإنتاجي): هي مدة استعمال الأصل محددة من طرف المؤسسة أو من أطراف أخرى مؤهلة.
 - قيمة الخردة: هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في حالة بيع الأصل بعد إنتهاء عمره الإنتاجي.
 - المبلغ القابل للإهتلاك: هو القيمة الأصلية (تكلفة الشراء) للأصل مطروحاً منها القيمة المتبقية.
 - 1 ن التثبيتات للقواعد التالية 1 عنص المعيار المحاسي وقم 1 عنص المعياد التالية 1
- يكون التثبيت قابل للإهتلاك، إذا كانت مدة منفعته (عمره الإنتاجي) قابل للتحديد، أي أن استعماله يكون محدد زمنياً، وعلى هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للإهتلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدود.
 - لا بد من إهتلاك التثبيتات حسب عمرها الإنتاجي.
- لا بد ان يعكس أسلوب أو طريقة الإهتلاك المعتمدة، وتيرة إستهلاك المنافع الإقتصادية المنتظرة من الأصل في المؤسسة.
- يجب مراعاة أسلوب الإهتلاك (العمر الإنتاجي، المعدل، طريقة الإهتلاك او قيمة الخردة) على الأقل سنوياً، بحيث أي تغيير في نموذج استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بالتثبيت يؤدي إلى تغيير أسلوب الإهتلاك.
- الإهتلاك لا يكون بالضرورة تابعاً لسنوات الإستعمال، إذ يمكن أن يعتمد على معطيات مادية لتحديده، كعدد الوحدات المنتجة مثلاً، أو عدد الكيلومترات المقطوعة ...الخ.
- يبدأ إهتلاك التثبيت، عندما يكون الأصل جاهزاً للإستعمال، ويستمر ذلك لحين التوقف عن الإعتراف بالتثبيت، حتى لو كان هذا الأخير صالحاً للإستخدام.

^{· -} بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص265-266.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- يتم إهتلاك مركبات (التثبيت) التثبيت الواحد بمعدلات مختلفة، إذا كان ممكن تحديد قيمة هذه الأجزاء بموثوقية أن يكون عمرها الإنتاجي مختلف.
- 4.4 التسجيل المحاسبي للإهتلاك: تسجل الاهتلاكات في نهاية السنة المالية إلى في 12/31 من كل سنة، وهذا بجعل حساب 681 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في الجانب المدين، يقابله في الجانب الدائن حساب 28xx إهتلاك التثبيتات العينية أو المعنوية.
 - حيث يسجل اهتلاك التثبيتات في الحسابات التالية:
 - ح/280 إهتلاك التثبيتات المعنوية.
 - ح/ 281 إهتلاك التثبيتات العينية.

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		12/31/ن		
		من ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		681
		وخسائر القيمة	28xx	
		إلى ح/ إهتلاك التثبيتات		

- 5.4 طرق الإهتلاك: يتم إهتلاك الأصول الثابتة بعد طرق نذكر منها: الاهتلاك الثابت، المتناقص، المتزايد، حسب الوحدات، حيث سيتم التركيز على طريقة الاهتلاك الثابت (كما جاء في مقرر الوزراة للسنة أولى جامعي) على أن يتم تناول الأنواع المتبقية في مقررات دراسية أخرى 1 .
- 1.5.4 طريقة الإهتلاك الثابت: تعتبر هذه الطريقة من أبسط الطرق استخداماً، ويحسب قسط الإهتلاك حسب الطريقة التالية:
 - قسط الإهتلاك الثابت = (تكلفة الأصل القيمة المتبقية) X معدل الإهتلاك X مدة الإستعمال.
 - معدل الإهتلاك= 100/العمر الانتاجي.
 - مدة الإستعمال= N إذا تعلق الأمر بالسنوات أو N/12 إذا تعلق الأمر بالأشهر، وتحسب كما يلى:
- إذا تمت الحيازة ما بين 01 و15يوم من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الإعتبار شهر الحيازة في الحسبان.
- إذا تمت الحيازة ما بين 16و30 يوم من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الإعتبار شهر الحيازة في الحسبان، ونبدأ العد بداية من الشهر الموالي.
 - الاهتلاك المتراكم هو مجموع أقساط الإهتلاك المثبتة محاسبياً حتى سنة معينة.

^{111 -} بوسليماني صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- مخطط الإهتلاك يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الإهتلاك أو فترة الإستعمال المحتملة.
- القيمة المحاسبية الصافية: تمثل الفرق بين القيمة الأصلية للتثبيت ومجموع الإهتلاكات المتراكمة وخسارة القيمة.

 $_{1}^{1}$ يمكن عرض مدة الانتفاع بعض عناصر التثبيتات كما يلي

مدة الانتفاع (سنوات)	اسم التثبيت
50-20	المباني
10-05	المعدات وأدوات
05	معدات نقل
10	معدات مكتب
20-10	تميئات وتركيبات

مثال:

في 2016/01/10 إشترت مؤسسة "س" معدات صناعية بقيمة 450.000 دج بشيك بنكي مدة استخدام هذه المعدات 05 سنوات.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك وتسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

الحل: معدل الاهتلاك= 5/100 = 20%.

 $.90.000 = 20 \, x \, 450.000 = 30$ قسط الاهتلاك السنوي = قيمة الاصل x معدل الاهتلاك السنوي

1- جدول الاهتلاك:

القيمة المحاسبية	الاهتلاك المتراكم	قسط	معدل الاهتلاك	القيمة القابلة	السنوات
الصافية VNC		الاهتلاك		للاهتلاك	
360.000	90.000	90.000	20%	450.000	2016
270.000	180.000	90.000	20%	450.000	2017
180.000	270.000	90.000	20%	450.000	2018
90.000	360.000	90.000	20%	450.000	2019
0	450.000	90.000	20%	450.000	2020

[·] عسلى نور الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص126.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2- التسجيل المحاسبي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2016/01/10		
	450.000	من ح/ معدات صناعية		215
450.000		إلى ح/ البنك	512	
		إقتناء معدات صناعية بشيك بنكي		
		2016/12/31		
	90.000	من ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات		681
		وخسائر القيمة		
90.000		إلى ح/ إهتلاك التثبيتات	2815	
		تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2016		

(29/5) خسائر القيمة على التثبيتات .5

يحدث في بعض الأحيان أن تتدهور قيمة أحد التثبيتات (القابلة للاهتلاك أو غير القابلة) على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا وبالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وهذا الفارق السلبي لقيمة التثبيت غير المرتقب أو غير المحتسب ضمن مخطط الاهتلاك، يعترف به على أساس أنه تدهور (خسارة في القيمة)1.

1.5 تعریف:

2 عرف (ن.م.م) خسارة القيمة كالتالي " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل "وتعرف خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية 3 . لخسارة القيمة مؤشرات داخلية وأخرى خارجية ترتبط بظروف السوق والاقتصاد أ.

^{. 125}م مرجع سبق ذكره، ص 1 - كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق 1

²⁻ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص133.

³⁻ سمسوم صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018/2017، ص.47.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

أ- المؤشرات الداخلية: من بين المؤشرات الداخلية:

- التغيرات المعتبرة في طريقة الاستعمال ومثال ذلك تناقص وتيرة الاستعمال لبعض أنواع المعدات نتيجة إعادة هيكلة سوق المؤسسة.
 - عامل التدهور الذي لم يؤخذ بعين الاعتبار عند الاهتلاك.
 - التدهور الفيزيائي مهما كانت طبيعته نتيجة عيوب كبيرة في آلية عمل التثبيتات.
 - -أداء التثبيتات يكون أقل مما تم تقديره في البداية.

ب- المؤشرات الخارجية:

متغيرات الاقتصاد الكلي كمستوى المعيشة، بنية وعادات الاستهلاك التي تؤدي إلى تناقص هام في استهلاك المنتوج (نقص الطلب عليه)، تناقص القيمة السوقية لأصل ما كسيارات.

2 :غديد قيمة خسارة القيمة 2

- خسارة (تدني) القيمة = القيمة المحاسبية الباقية القيمة القابلة للتحصيل.
- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة المسترجعة للأصل و لتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.
- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقديرت تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منه التدفقات الخارجية، و يدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
 - القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.
- القيمة العادلة: السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع، و أن يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة.

3.5 التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة على لتثبيتات:

لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي الحساب " 29 خسائر القيمة عن التثبيتات " عند ثبوت خسارة في القيمة بوضعه دائنا، ووضع حساب " 681 محصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة " مديناً 681.

 $^{^{-1}}$ رماش كمال، محاضرات في المحاسبة العامة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2018/2017، ص 54.

²⁻ سمسوم صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص48.

³⁻ كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق SCF، مرجع سبق ذكره، ص125.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- وضعه دائنًا بوضع حساب المخصصات (681) مدينًا عند ما يتعين رفع مبلغ أو قيمة (التدهور) أي زيادة في مبلغ خسارة القيمة.
- وضعه مدينًا بوضع الحساب " 781 الاسترجاع عن خسائر القيمة و المؤونات أصول غير جارية " دائنًا عندما يتعين تقليص من مبلغ الخسارة أو إلغائها أي أن خسارة القيمة صارت جزئيا أو كليا غير ذات موضوع.

ويتم التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة كما يلي:

1- عند تشكيل خسارة القيمة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
		إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290	
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	291	
		إثبات خسارة القيمة للتثبيتات المعنوية والعينية		

2- عند استرجاع خسارة القيمة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		290
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		291
		إلى ح/ استرجاع خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	781	
		استرجاع خسارة القيمة للتثبيتات		

مثال:

في/ 01 / 01 ن اشترت المؤسسة (س) معدات ب 10.000 دج فترة استخدامها 10 سنوات وسيتم اهتلاكها بأقساط متساوية، في نهاية السنة (\dot{u}) تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات هي 7200 دج، أي أن 7200 هي أقل من 8000 القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية السنة (\dot{u}) إذن فعلى المؤسسة تسجيل خسارة في قيمة المعدات ب 800 دج.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		1+ن/12/31		
	800	من ح/ مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800		إلى ح/ خسائر القيمة عن المعدات الصناعية	2915	
		إثبات خسارة القيمة للمعدات		

قسط الاهتلاك الجديد= 9/7200 = 800.

وفي 12/31/ن+2 تبين أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات تساوي 7000دج

القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية ن+22 = 800-7200 القيمة المحاسبية الصافية للمعدات في نهاية

وبالتالي: 7000- 6400= 600 يتم استرجاعها.

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		12/31/ن+2		
	600	ح/ خسائر القيمة عن المعدات الصناعية		2915
600		إلى ح/ استرجاع خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	781	
		استرجاع خسارة القيمة للمعدات		

1 . التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات: 1

يقصد بالتنازل عن التثبيتات الاستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية أو إختيارية أو لأسباب أخرى تراها المؤسسة ملائمة، ويمكن أن يكون ذلك قبل الاهتلاك النهائي للتثبيتات المعنية، ما يجب مراعاته عند التنازل على التثبيتات:

- تسجيل الخروج الفعلى للتثبيتات المتنازل عنها من المؤسسة.
- تحديد الاهتلاك المتراكم للأصل الثابت المتنازل عنه (حالة التثبيتات القابلة للإهتلاك)، ويحسب من تاريخ جاهزية التثبيت للإستغلال إلى غاية تاريخ التنازل.
 - سعر التنازل وهو عبارة عن المبلغ المتحصل عليه ننتيجة التنازل عن التثبيت.
- حساب الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه بتاريخ التنازل وسعر التنازل وهنا نميز بين حالتين:

 $^{^{-1}}$ سمسوم صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص $^{-1}$

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- القيمة المحاسبية الصافية > من سعر التنازل ينتج نواقص القيمة ح/652.
- القيمة المحاسبية الصافية > من سعر التنازل ينتج فوائض القيمة ح/752.

1.6 التنازل عن التثبيتات غير القابلة للإهتلاك:

الحالة الأولى: تسجيل قيود التنازل في حالة الفرق بين سعر التنازل والقيمة الباقية سالب ح/652

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية		652
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	

مثال:

اشترت مؤسسة قطعة أرض لغاية الاستثمار بمبلغ 800.000 دج و ذلك في تاريخ 2012/01/30 وفي 2017/06/03 من يبعها ب 600.000 دج نقدا.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2017/06/03		
	600.000	من ح/ الصندوق		53
	20.000	ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية		652
800.000		إلى ح/ الأراضي	211	

الحالة الأولى: تسجيل قيود التنازل في حالة الفرق بين سعر التنازل والقيمة الباقية موجب ح/752.

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	
		ح/ فوائض القيمة عن خروج الاصول غير المالية	752	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال:

اشترت مؤسسة قطعة أرض لغاية الاستثمار بمبلغ 800.000 دج و ذلك في تاريخ 2012/01/30 وفي 2017/06/03 م بيعها ب 920.000 دج نقدا.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدين
		2017/06/03		
	920.000	من ح/ الصندوق		53
800.000		إلى ح/ الأراضي	211	
120.000		ح/ فوائض القيمة عن خروج الاصول غير المالية	752	

ملاحظة: في حالة وجود خسارة قيمة بالنسبة للتثبيت المتنازل عنه تؤخذ بعين الاعتبار أثناء تسجيل قيد التنازل.

أ- حالة نواقص القيمة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		29xx
		ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية		652
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	

ب- حالة فوائض القيمة:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		29xx
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	
		ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية	752	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2.6 التنازل عن التثبيتات القابلة للإهتلاك:

عندما تقرر إدارة المؤسسة التنازل عن تثبيت أي التخلص منه نهائيا، لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية يجب إقفال حساب التثبيت وحساب مجموع إهتلاكاته وهنا نميز بين حالتين:

1.2.6 التنازل عن التثبيت المهتلك كلياً: إذا كان التثبيت مهتلك كلياً، فهذا يعني أن مجموع إهتلاكاته يساوي تكلفة التثبيت ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ الاهتلاكات المتراكمة		28xx
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		29xx
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	
		ح/ فوائض القيمة عن خروج الاصول غير المالية	752	

2.2.6 التنازل عن التثبيت المهتلك جزئياً:

في حالة التخلص من تثبيت غير مهتلك كليا، أي له قيمة محاسبية باقية موجبة، نسجل حالتين:

الحالة الأولى :حالة الربح :سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية.

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ الاهتلاكات المتراكمة (إلى غاية تاريخ التنازل)		28xx
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		29xx
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	
		ح/ فوائض القيمة عن خروج الاصول غير المالية	752	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

الحالة الثانية : حالة الخسارة : أي سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية.

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ حقوق التنازل عن الأصول غير الجارية		462 أو
		ح/ النقديات		5xx
		ح/ الاهتلاكات المتراكمة (إلى غاية تاريخ التنازل)		28xx
		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		29xx
		ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية		652
		إلى ح/ التثبيت المعني	2xx	

ملاحظة:

- قبل تسجيل عملية التنازل يتم أولا تسجيل الإهتلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة التي نسجل بها الاهتلاكات في بداية السنة إلى تاريخ التنازل.
 - إذا كا تاريخ التنازل من 01 إلى15 من الشهر لا يؤخذ الشهر بعين الإعتبار.
 - إذا كان تاريخ التنازل من 16 إلى 30 من الشهر يؤخذ الشهر بعين الإعتبار.

مثال: في 2021/07/01 باعت مؤسسة "س" معدات نقل با 2021/07/01 باكي، كانت قد تحصلت عليها بتاريخ 2018/01/01 باستخدام قدرت بالمناوية على أساس فترة استخدام قدرت ب10 سنوات.

المطلوب: تسجيل القيود الخاصة بعملية التنازل.

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي= $15.000 = 10 \times 15.000 = 0.1 \times 15.000$ قسط الاهتلاك السنوي= $1.500 = 0.1 \times 15.000 = 0.1 \times 15.000$

 $4.500 = 3 \times 1.500 = 2011$, 2010، 2009 الاهتلاكات المتراكمة لسنوات 2009، 2010، الاهتلاكات المتراكمة لسنوات

قسط الاهتلاك لسنة 2021 بتاريخ 2012/07/01 تاريخ التنازل (06 أشهر):

 $.750 = 12/6 \times 1.500$

مجموع الاهتلاكات إلى غاية تاريخ التنازل = 4.500 + 4.500 - 5.250.

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الاصل - مجموع الاهتلاكات.

.9.750 = 5.250 - 15.000 =

طه حسان- أستاذ محاضر ب

جامعة البليدة 2

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

سعر التنازل = 12.250 ، ق م ص = 9.750

.752 = 9.750 – 2.500 معناه: فواض قيمة ح2.500

التسجيل المحاسبي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2021/07/01		
	750	من ح/ مخصصات الاهتلاكات م.خ		681
750		إلى ح/ إهتلاك معدات النقل	28182	
		تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2012		
		2021/07/01		
	12.250	من ح/البنك		512
	5.250	ح/ الاهتلاكات المتراكمة		28182
15.000		إلى ح/ التثبيت المعني	20182	
2.500		ح/ فوائض القيمة عن خروج أ.غير المالية	752	
		تسجيل عملية التنازل بشيك بنكي		

مثال:

نفس معطيات المثال السابق، لكن في هذه الحالة نفترض أن سعر البيع للمعدات النقل كان 6.750 دج المطلوب: تسجيل القيود الخاصة بعملية التنازل.

الحل:

سعر التنازل = 6.750

القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ التنازل = 9.750

.652/ عناه: نواقص قيمة ح3.000 – = 9.750 - 6.750

التسجيل المحاسبي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2021/07/01		
	750	من ح/ مخصصات الاهتلاكات م.خ		681
750		إلى ح/ إهتلاك معدات النقل	28182	

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

		تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2012		
		2021/07/01		
	6.750	من ح/البنك		512
	5.250	ح/ الاهتلاكات المتراكمة		28182
	3.000	ح/ نواقص القيمة عن خروج الاصول غير المالية		562
15.000		إلى ح/ التثبيت المعني	20182	
		تسجيل عملية التنازل بشيك بنكي		

المحور السابع: المعالجة المحاسبية للمخزونات

1. تعریف:

تعرف المخزونات حساب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار المحاسبي رقم 02، على أنها أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الإستعمال الجاري أو قيد الإنتاج أو المواد الأولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.

هي تلك السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض بيعها (بضاعة) أو بغرض تحويلها (مواد أولية ولوازم) أو تلك المنتجات التي تتحصل عليها من تحويل المواد الأولية.

2. أنواع المخزونات:

- البضائع والسلع المشتراة من طرف المؤسسه بغرض بيعها دون تحويل لتحقيق أرباح (ح/30).
 - مواد اوليه ولوازم وهي كل المواد المشتراة لإدخالها في عمليه تصنيع المنتجات (ح/31).
 - تموينات أخرى وتضم كل المواد التي تدخل في الإستهلاك الداخلي للمؤسسة (ح/32).
- المنتجات والأشغال والخدمات الت باشرت المؤسسة عملية إنجازها ولم تستكمل في نماية السنة المالية (ح/33، ح/34)
- المنتجات والعناصر الناتجه عن عمليه التحويل (التصنيع) سواءكانت تامة أو نصف مصنعه أو متبقية (ح/35)
 - المخزونات المتأتيه من التثبيتات وهي العناصر الناتجه عن تفكيك التثبيتات (ح/36).

¹⁻ عسلى نور الدين، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص78.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- بالاضافة إلى الحسابات: ح/37 مخزون بالخارج، ح/38 المشتريات المخزنة، ح/39 خسائر القيمة عن عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

3. المعالجة المحاسبية للمخزونات:

1.3 المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية:

تقوم المؤسسة التجارية بعملية شراء البضائع بغرض إعادة بيعها على حالها دون إجراء عليها تعديلات من أجل تحقيق هامش الربح، وبذلك فإن المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات التجارية كما يلي أ:

1.1.3 حالة الشواء: تتم المعالجة المحاسبية لعملية شراء بضاعة في مرحلتين:

أ- المرحلة الأولى (إثبات عملية الشراء أوقيد الفاتورة): تعد الفاتورة عقد نقل ملكية البضاعة إلى الزبون بغض النظر عن استلامه من عدمه، وتسجل محاسبياً كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ مشتریات بضاعة مخزنة		380
		ح/ tva مسترجعة على المشتريات		4456
تكلفة الشراء		إلى ح/ موردو التثبيتات أو النقديات	401 أو 5	

ب- المرحلة الثانية (استلام البضاعة): وهو القيد الذي يتم بموجب وصل الاستلام ويسجل محاسبياً:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ مخزون البضاعة		30
تكلفة الشراء		إلى ح/ مشتريات بضاعة مخزنة	380	

ملاحظة: تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء - التخفيضات.

مصاريف الشراء: تشمل كل المصاريف التي يتحملها المشتري بصفة نمائية لإيصال المشتريات للمخازن مثل (النقل، حقوق الجمارك، الشحن، التأمين ... الخ).

^{· -} بوسلمياني صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص59-60.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

2.1.3 حالة البيع: تتم المعالجة المحاسبية لعمليات بيع بضاعة في مرحلتين أيضاً:

أ- المرحلة الأولى (إثبات عملية البيع أو تحرير الفاتورة): وتسجل محاسبياً وفق القيد التالي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	سعر البيع	من ح/ الزبائن أو النقديات		411 أو 5
سعر البيع		إلى ح/ مبيعات بضاعة	700	
		ح/ tva محصلة على المبيعات	4457	

ب- المرحلة الثانية (تسليم البضاعة إلى الزبون): وتسجل محاسبياً حسب القيد التالى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/مشتريات بضاعة مباعة		600
تكلفة الشراء		إلى ح/ مخزون البضاعة	30	

ملاحظة: في حالة بيع المواد الأولية (ح/31) أو التموينات الأخرى (ح/32) التي هي في الأساس ليست موجهة للبيع ولكن الغرض من شرائها هو استخدامها في الانتاج، فتعامل على أساس بيع بضاعة.

مثال: إليك العمليات التي قامت بما مؤسسة تجارية "ع":

- سيك بنكي. 2019/01/10 قامت بشراء بضاعة بقيمة 2019/01/10
 - 2019/01/16 تم استلام البضاعة المشتراة.
- 2019/02/02 قامت المؤسسة ببيع كل البضاعة المشتراة بسعر 30.000دج على الحساب.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية، 19 tva.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2019/01/10		
	24.000	من ح/ مشتريات بضاعة مخزنة		380
	4.560	ح/ tva مسترجعة على المشتريات		4456
28.560		إلى ح/ البنك	512	
		شراء بضاعة بشيك مع tva		
		2019/01/16		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

	24.000	من ح/ مخزون البضاعة		30
24.000		إلى ح/ مشتريات بضاعة مخزنة	380	
		استلام البضاعة		
		2019/02/02		
	35.700	من ح/ الزبائن		411
30.000		إلى ح/ مبيعات بضاعة	700	
5.700		ح/ tva محصلة على المبيعات	4457	
		بيع بضاعة على الحساب		
		2019/02/02		
	24.000	من ح/مشتريات بضاعة مباعة		600
24.000		إلى ح/ مخزون البضاعة	30	
		تسليم البضاعة المباعة إلى الزبون		

2.3 المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسات الإنتاجية (الصناعية):

تقوم المؤسسات الإنتاجية بشراء المواد الأولية وتخزينها ثم إخراجها من المخزن بغرض تحويلها (التصنيع) إلى منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع أو بقايا المنتجات، تم تحويل هذه المنتجات إلى المخازن من أجل بيعها، كما تقوم أيضاً بشراء تموينات من أجل استعمالها في العملية الإنتاجية، فيما يلي سنعرض مختلف هذه المراحل وكيفية معالجتها المحاسبية 1:

1.2.3 شراء المواد الأولية وإدخالها إلى المخازن:

تسجل عملية شراء المواد الأولية واللوازم محاسبياً أيضا عبر مرحلتين:

أ-المرحلة الأولى (إثبات عملية الشراء أوقيد الفاتورة): وتسجل محاسبياً كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ مشتريات مواد أولية مخزنة		381
		ح/ tva مسترجعة على المشتريات		4456
تكلفة الشراء		إلى ح/ موردو التثبيتات أو النقديات	401 أو 5	

¹⁻ بوسلمياني صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص ص61-63.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

ب- المرحلة الثانية (استلام المواد الأولية): وهو القيد الذي يتم بموجب وصل الاستلام ويسجل محاسبياً:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ مواد أولية ولوازم		31
تكلفة الشراء		إلى ح/ مشتريات مواد أولية مخزنة	381	
			İ	

2.2.3 شراء تموينات أخرى وإدخالها إلى المخازن: تسجل عملية شراء التموينات الأخى محاسبياً كما يلي: - المرحلة الأولى (إثبات عملية الشراء أوقيد الفاتورة): وتسجل محاسبياً كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ مشتریات تموینات أخری مخزنة		382
		ح/ tva مسترجعة على المشتريات		4456
تكلفة الشراء		إلى ح/ موردو التثبيتات أو النقديات	401 أو 5	

ب- المرحلة الثانية (استلام التموينات الأخرى): ويسجل محاسبياً:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الشراء	من ح/ تموینات أخرى		32
تكلفة الشراء		إلى ح/ مشتريات تموينات أخرى مخزنة	382	

3.2.3 تحويل المواد الأولية والتموينات من المخازن إلى الورشات: عندما تقوم المؤسسة بإخراج المواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى وتدخلها إلى ورشات التصنيع فتم تسجيل العملية كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
		من ح/ مشتریات تموینات أخرى مستهلكة		602
		إلى ح/ مواد أولية ولوازم	31	
		إلى ح/ تموينات أخرى	32	
		إدخال المواد الأولية والتموينات إلى ورشة التصنيع		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

4.2.3 تحويل المنتجات من الورشات إلى المخازن: بعد الانتهاء من عملية التصنيع يتم تحويل المنتجات من الورشات إلى المخازن وتسجل محاسبيا كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		من ح/ منتجات وسيطة		351
	تكلفة الانتاج	ح/ منتجات تامة الصنع		355
		ح/ منتجات متبقية		358
تكلفة الانتاج		إلى ح/ تغير المخزون من المنتجات	724	
		إدخال مختلف المنتجات إلى المخزن		

5.2.3 مرحلة بيع المنتجات: وتتم عملية البيع بدورها بمرحلتين كما يلي:

أ- المرحلة الأولى (إثبات عملية البيع): وتسجل محاسبياً كما يلى:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	سعر البيع	من ح/ الزبائن أو النقديات		411 أو 5
		إلى ح/ مبيعات منتجات تامة	701	
سعر البيع		ح/ مبيعات منتجات الوسيطة	702	
		ح/ مبيعات منتجات متبقية	703	
		ح/ tva محصلة على المبيعات	4457	

ب- المرحلة الثانية (تسليم المنتجات المباعة): يتم إخراج المنتجات المباعة بتكلفة الانتاج وتسجل كما يلي:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
	تكلفة الانتاج	من ح/ تغير المخزون من المنتجات		724
		إلى ح/ منتجات وسيطة	351	
تكلفة الانتاج		ح/ منتجات تامة الصنع	355	
		ح/ منتجات متبقية	358	
		خروج المنتجات المباعة من المخزن		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

مثال:

قامت مؤسسة خلال شهر ماي 2017 بالعمليات التالية:

- 2017/05/10 شراء مواد أولية بقيمة 37.500دج، تم دفع النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب، وتم استلام الفاتورة والمواد معاً.
 - 2017/05/18 تم إخراج مواد أولية بقيمة 112.500دج لغرض تحويلها إلى منتجات.
- 2017/05/21 بيع منتجات مصنعة بقيمة 135.000دج قدرت تكلفة إنتاجها 82.500دج، تم تسليم الفاتورة والمنتجات معاً، التسديد كان بشيك بنكي.
- 2017/05/26 تم إدخال إلى المخازن منتجات وسيطية بقيمة 67.500دج ومنتجات تامة بقيمة 120.000 متبقية بقيمة 30.000دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية، علماً أن 19 tva%.

الحل:

الدائن	المدين	البيان	ح/ دائن	ح/ مدین
		2017/05/15		
	37.500	من ح/ مشتريات مواد أولية مخزنة		381
	7.125	ح/ tva مسترجعة على المشتريات		4456
22.312,5		إلى ح/ موردو التثبيتات	401	
22.312,5		ح/ البنك	512	
		(استلام فاتورة شراء مواد أولية)		
		2017/05/15		
	37.500	من ح/ مواد أولية ولوازم		31
37.500		إلى ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		(إدخال المواد الأولية إلى المخزن)		
		2017/05/18		
	112.500	من ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
112.500		إلى ح/ مواد أولية ولوازم	31	
		(إدخال المواد الأولية إلى ورشة التصنيع)		
		2017/05/21		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

	160.650	من ح/ البنك		512
135.000		إلى ح/ مبيعات منتجات تامة	701	
25.650		ح/ tva محصلة على المبيعات	4457	
		(بيع منتجات مصنعة بشيك بنكي)		
	82.500	من ح/ تغير المخزون من المنتجات		724
82.500		إلى ح/ منتجات تامة الصنع	355	
		(خروج المنتجات المباعة من المخزن)		
		2017/05/26		
	67.500	من ح/ منتجات وسيطة		351
	120.000	ح/ منتجات تامة الصنع		355
	30.000	ح/ منتجات متبقية		358
217.500		إلى ح/ تغير المخزون من المنتجات	724	
		(إدخال مختلف المنتجات إلى المخزن)		

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

قائمة المراجع:

1- الكتب:

- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وأليات سير الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر، 2011.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009
 - حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دروس مواضيع ومسائل محلولة، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، بدون سنة نشر.
 - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2008.
 - عبد الوهاب رميدي وعلى سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مبادئ عامة وأمثلة محلولة، الطبعة 02، سنة 2016.
- مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، نوفمبر 2010.
- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الجزائر، 2013.

2- المطبوعات:

- عسلي نورالدين، محاضرات في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَدَّد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2018/2017.
- كيموش بلال، محاضرات في المحاسبة العامة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، السنة الجامعية 2017/2016.

مطبوعة في مقياس المحاسبة المالية 1

- محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة علمية موجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك، من إعداد الفرقة البيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيسي علي، بدون سنة نشر.
 - كدادسة عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي- دروس وتطبيقات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02 لونيسي على، 2017-2018.
- تريش نجود، محاضرات في المحاسبة المالية، تريش نجود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2016-2016.
- بوسليماني صليحة، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 01 و02، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2022/2021.
- سمسوم صليحة، محاضرات في المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018/2017.
 - رماش كمال، محاضرات في المحاسبة العامة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2018/2017.
 - بعيليش عائشة، محاضرات في المحاسبة المالية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2017-2018.

3- القوانين والمراسيم:

- الجريدة الرسمية، القانون رقم 77–11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 03، 2007.
 - المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07/11.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 ، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.