

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur  
Et de la recherche scientifique

Université M'Hamed BOUGARA de  
Boumerdès

Faculté Des Sciences Economiques ,  
Commerciales  
Etdes Sciences De Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

## مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان

### محاضرات

### في مقياس المحاسبة العامة

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تجارية و علوم التسيير

قسم: علوم التسيير

من إعداد الدكتور (ة) صلاح ربيعة

السنة الجامعية 2016/2017

❖ المادة الخاصة بالمطبوعة: محاسبة عامة

❖ وحدة التعليم الخاصة بالمطبوعة : الأساسية

❖ الرصيد المادة : 4

❖ المعامل المادة: 2

❖ أهداف المطبوعة : الإلمام بمبادئ المحاسبة المالية من تحكم في حسابات الأصول و الخصوم و مسك الحسابات و القوائم المالية.

❖ المعارف المسبقة المطلوبة : بعض المبادئ الأولية في الرياضيات ، الإحصاء و التسيير.

❖ محتوى المادة السنوي المستخلص من المقرر وزارة التعليم العالي والبحث العلمي :

- الإطار التصوري المحاسبي للمحاسبة المالية

- دراسة كيفية سير الحسابات دراسة الصنف 1 الأموال الخاصة.

- دراسة حسابات الأصول الثابتة الصنف 2.

- دراسة حسابات المخزونات والحسابات الجارية الصنف 3.

- دراسة حسابات الغير الصنف 4 .

- دراسة الحسابات المالية الصنف 5.

- دراسة حسابات التسيير دراسة الصنف 6 الأعباء والصنف 7 النواتج.

- أعمال نهاية السنة.

- عرض وتقديم القوائم المالية الخمس: الميزانية ، حساب النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغييرات رقم الأعمال.

❖ الفترة المطلوبة : سنة أولى ل.م.د.

## تقديم المطبوعة :

تعد المؤسسة بمثابة الكيان الاساسي لخدمة الاقتصاد الوطني، إذ أنها تسعى الى المحافظة على أصولها و ذمتها المالية و ذلك عن طريق مهنة المحاسبة بإعتبارها تقنية و وسيلة لتسيير المخرجات الصادرة من مختلف المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة، و هذا من أجل إصدار القوائم المالية التي تساهم في إتخاذ القرارات من طرف مستخدميها.

و نظرا لأهمية هذه المهنة، كان من الواجب إضفاء الأساس السليم و الفعال لها و ذلك بتطبيق المبادئ و القواعد الحسابية التي جاء بها النظام المالي المحاسبي، بالإضافة الى التعليمات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة و التي يمكن إعتبارها كإطار أساسي و مرجعي من شأنه أن يقود المؤسسة الى الاستمرارية و المحافظة على توازنها المالي في ظل التحديات الاقتصادية المعاصرة.

و الجزائر كغيرها من البلدان السائرة في طريق النمو، تسعى الى مواكبة التغيرات التي أفرزها التطور الاقتصادي و الانفتاح على العالم، مما فرض عليها إجراء الكثير من الإصلاحات في مختلف الميادين و الانظمة لتشمل أيضا الاطار المحاسبي المالي. و من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر و مع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه و محاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية و هذا بلإعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات و قواعد عملها و الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم و إضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه و تعديل الموجودة منها و من هنا تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي الساري المفعول منذ مطلع سنة 2010 و الذي يدرس حاليا في كليات العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير حسب ما سطر من طرف وزارة التعليم العالي.

و من خلال هذه المطبوعة، إرتأينا الى التطرق الى مقياس المحاسبة العامة بجانبها النظري و التطبيقي متقيدين بالبرنامج الوزاري ، حيث تم تقسيم هذا البرنامج الى خمسة أبواب تشمل عموميات حول المؤسسة الاقتصادية و المحاسبة المالية، الحساب و الدورة المحاسبية ، دراسة أصناف النظام المحاسبي المالي، أعمال نهاية السنة ، تقديم للقوائم المالية ، كما ستختم هذه المطبوعة بمواضيع و سلاسل مقترحة في مقياس المحاسبة العامة.

## الفهرس

الباب الأول: الاطار المفاهيمي و التصوري للمحاسبة المالية و النظام المحاسبي المالي.....صفحة08

الفصل الاول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية و المحاسبة المالية.....صفحة08

1. مفهوم المؤسسة الاقتصادية ووظائفها..... صفحة 08

2. دراسة التدفقات النقدية..... صفحة 09

3. عموميات حول المحاسبة المالية..... صفحة 10

4. أنواع المحاسبة المعتمدة داخل المؤسسة..... صفحة 12

الفصل الثاني : مكونات الاطار التصوري للنظام المالي..... صفحة 13

1. مفهوم و مكونات الإطار التصوري للنظام المالي..... صفحة 13

1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية..... صفحة 14

2. تصنيف الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية..... صفحة 16

تمارين حول الباب الاول..... من الصفحة 17 الى الصفحة 19

الباب الثاني: الحساب و الدورة المحاسبية..... صفحة 20

الفصل الأول: الحساب..... صفحة 20

1. مفهوم الحساب و كيفية تمثيله..... صفحة 20

2. آلية سير الحساب..... صفحة 21

تمارين الفصل الاول..... من الصفحة 24 الى الصفحة 25

3. الفصل الثاني: الدورة المحاسبية و مقوماتها..... صفحة 26

1. الدورة المحاسبية..... صفحة 26

2. مقومات الدورة المحاسبية..... صفحة 26

تمارين حول الفصل الثالث..... من الصفحة 32 الى الصفحة 37

الباب الثالث : دراسة أصناف المخطط المحاسبي المالي..... صفحة 38

الفصل الأول : هيكلية النظام المحاسبي المالي الجزائري..... صفحة 38

1. تقديم للنظام المحاسبي المالي الجزائري..... صفحة 39

2. النصوص التشريعية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي..... صفحة 39

3. هيكل المخطط المحاسبي المالي..... صفحة 40

4. المبادئ العامة و الخاصة بالتقييم و التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي. .... صفحة 41

الفصل الثاني : دراسة آلية سير حسابات الصنف 01 "رؤوس الأموال الخاصة"..... صفحة 42

1. تعريف الصنف 01: "رؤوس الأموال الخاصة" و مكوناته. .... صفحة 42
  2. التحليل المحاسبي للعمليات الخاصة بحساب 10 : "رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها". .... صفحة 42
  3. دراسة آلية سير الحساب 11: "المرحل من جديد". .... صفحة 48
  4. دراسة آلية سير الحساب 12: "النتيجة". .... صفحة 49
  5. دراسة آلية سير الحساب 16: "الاقتراضات والديون المماثلة". .... صفحة 49
- تمارين حول الفصل الثاني..... من الصفحة 50 الى الصفحة 54

الفصل الثالث : دراسة آلية سير حسابات الصنف 02 "التثبيات"..... صفحة 55

1. تعريف الصنف 02 "التثبيات" و مكوناته..... صفحة 55
  2. المعالجة المحاسبية للتثبيات بانواعها..... صفحة 55
  - 1.2. آلية سير الحساب 20 "التثبيات المعنوية" ..... صفحة 55
  - 2.2. آلية سير الحساب 21 "التثبيات العينية" ..... صفحة 57
  - 3.2. آلية سير الحساب 22 "التثبيات في شكل امتياز" ..... صفحة 59
  - 4.2. آلية سير الحساب 23 "التثبيات الجاري انجازها" ..... صفحة 59
  - 5.2. آلية سير (ح/26 و ح/27) التثبيات المالية..... صفحة 61
- تمارين حول الفصل الثالث..... من الصفحة 64 الى الصفحة 65

الفصل الرابع: دراسة آلية سير حسابات الصنف 03 "المخزونات"..... صفحة 66

1. تعريف الصنف 03 "المخزونات" ، مكوناته و كيفية تقييمها..... صفحة 66
  2. المعالجة المحاسبية للمخزونات..... صفحة 66
  - 1.2. التسجيل المحاسبي لعملية شراء المخزونات..... صفحة 66
- حالة شراء حساب 30 "مخزون البضائع"..... صفحة 66
  - حالة شراء حساب 31 "المواد الأولية و اللوازم"..... صفحة 68
  - حالة شراء حساب 32 "التموينات الغير قابلة للتخزين"..... صفحة 69
  - حالة مردودات المشتريات..... صفحة 77
- 2.2. التسجيل المحاسبي لعمليات بيع المخزونات..... صفحة 71
- حالة بيع الضائع و المواد الاولية..... صفحة 71
  - حالة بيع المنتجات..... صفحة 73

- حالة مبيعات الخدمات ..... صفحة 74
- حالة مردودات المبيعات ..... صفحة 75
- 3. التسجيل المحاسبي للتسيقات على عملية الشراء والبيع ..... صفحة 75
- معالجة التسيق لدى الزبون ..... صفحة 75
- معالجة التسيق لدى المورد ..... صفحة 76
- 4. التسجيل المحاسبي للتخفيضات عن عملية الشراء و البيع ..... صفحة 78
- التخفيضات التجارية ..... صفحة 78
- التخفيض المالي (حسم تعجيل الدفع ) ..... صفحة 80
- 5. التسجيل المحاسبي للغلافات ..... صفحة 80
- الاغلفة الغير مسترجعة ..... صفحة 81
- الغلافات المسترجعة (المتداولة) ..... صفحة 81
- حالة تقديم الغلافات المسترجعة بضمان ..... صفحة 81
- إرجاع الغلافات القابلة للاسترجاع ..... صفحة 82
- تمارين حول الفصل الرابع ..... من الصفحة 83 الى الصفحة 89
- الفصل الخامس : دراسة آلية سير الصنف 04 "حسابات الغير" ..... صفحة 90**
- 1. تعريف الصنف 04 "حسابات الغير" ..... صفحة 90
- 2. مكونات الصنف 04 "حسابات الغير" و آلية سيرها محاسبيا ..... صفحة 90
- الحساب 40 " الموردون والحسابات الملحقة" ..... صفحة 90
- الحساب 41 " الزبائن والحسابات الملحقة" ..... صفحة 91
- الحساب 42 "المستخدمون والحسابات الملحقة" ..... صفحة 92
- الفصل السادس : دراسة آلية سير الصنف 05 " الحسابات المالية" ..... صفحة 94**
- 1. تعريف الصنف 05 "الحسابات المالية" ..... صفحة 94
- 2. مكونات الصنف 05 "الحسابات المالية" ..... صفحة 94
- الحسابات 50 الحسابات المالية ..... صفحة 94
- الحسابات 51 " البنوك والمؤسسات المالية المماثلة" ..... صفحة 94
- الحسابات 52 " الأدوات المالية المشتقة" ..... صفحة 94
- الحساب 53 "الصندوق" ..... صفحة 94
- الحساب 54 "وكالات التسيقات والاعتمادات" ..... صفحة 95
- "الحساب 58 "التحويلات الداخلية" ..... صفحة 95
- الحساب 59 " خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية" ..... صفحة 95

## الفصل السابع : دراسة آلية سير الصنف 06 "حسابات الأعباء" ..... صفحة 75

1. تعريف الأعباء..... صفحة 75
2. كيفية تقييم و قياس الأعباء..... صفحة 96
3. الفرق بين الأعباء الأصول و الخسائر..... صفحة 96
4. قائمة الحسابات الرئيسية للأعباء..... صفحة 96
- الحساب 60 "المشتريات المستهلكة" و الحساب 61 "الخدمات الخارجية"..... صفحة 96
- الحساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى" و الحساب 63 "أعباء العاملين"..... صفحة 97
- الحساب 64 "الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة" و الحساب 65 " الأعباء العملياتية الأخرى"..... صفحة 97
- الحساب 66 "الأعباء المالية" و الحساب 67 "الاعباء غير العادية"..... صفحة 97
- الحساب 68 "مخصصات الاهتلاكات و المؤونات" و الحساب 69 "الضرائب عن النتائج و ما يماثلها"..... صفحة 97
5. التسجيل المحاسبي للأعباء..... صفحة 97

## الفصل الثامن : دراسة آلية سير الصنف 07 "المنتجات أو الإيرادات" ..... صفحة 98

1. مفهوم المنتجات أو الإيرادات..... صفحة 98
2. مكونات الصنف 07 "المنتجات أو الإيرادات"..... صفحة 98
3. التسجيل المحاسبي للإيرادات..... صفحة 98

## الباب الرابع : أعمال نهاية نهاية و معالجتها محاسبيا ..... صفحة 99

- الفصل الاول : أعمال الجرد. .... صفحة 99
- الفصل الثاني: الإهلاكات. .... صفحة 101
- الفصل الثالث: المؤونات و تدني القيم. .... صفحة 106
- الباب الخامس :تقديم للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ..... صفحة 111
- الفصل الاول : تعريف القوائم المالية و اهدافها. .... صفحة 111
- الفصل الثاني: عناصر الميزانية. .... صفحة 112
- الفصل الثالث: عناصر حساب النتائج. .... صفحة 113
- الفصل الرابع : جدول تدفقات الخزينة. .... صفحة 114
- الفصل الخامس: جدول تغيرات رؤوس الاموال. .... صفحة 116
- الفصل السادس: ملحق القوائم المالية. .... صفحة 117

## الباب الخامس : سلاسل تمارين ..... من الصفحة 118 الى الصفحة 125

## الباب الأول: الإطار المفاهيمي و التصوري للمحاسبة المالية و النظام المحاسبي المالي

### الفصل الأول: عموميات حول المؤسسة و المحاسبة المالية

#### أولاً: مفهوم المؤسسة الاقتصادية و وظائفها

يمكن تعريف المؤسسة على أنها "الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من أجلها"<sup>1</sup> وتعرف المؤسسة على أنها "متعامل اقتصادي ينتج سلع وخدمات لمتعاملين آخرين محققا نتيجة ذلك أرباحاً"<sup>2</sup>

فمن خلال هذين التعريفين اللذان يتميزان بالبساطة، نجد أنهما يعكسان نشاط المؤسسة الإنتاجي من جهة و المتمثل في إنتاج سلع وخدمات، وكل ما يتعلق بهذا النشاط من تخزين، شراء وبيع، ومن جهة أخرى يتضح لنا الهدف الذي أنشئت من أجله المؤسسة، ألا وهو تحقيق هامش الربح الذي يسمح لها باستمرارها.

#### ❖ وظائف المؤسسة الاقتصادية :

إن نشاط المؤسسة الاقتصادية الصناعية يتحقق بفضل مجموعة من من الوظائف الأساسية منها:

- الوظيفة التقنية: والتي تتضمن كل من الإنتاج، التصنيع والتحويل .
- الوظيفة التجارية: و التي تتمثل بدورها في الشراء، البيع، التبادل.
- الوظيفة المالية: و التي تسعى إلى البحث عن الأموال للمؤسسة من مختلف المصادر المتاحة وهذا في إطار محيطها المالي، بعد تحديد الحاجات التي تريدها من الأموال وهذا من خلال برامجها وخططها الاستثمارية، برامج تمويلها وحاجاتها اليومية.<sup>3</sup>
- الوظيفة المحاسبية: تهتم تسجيل العمليات على مختلف المراحل لغرض إعداد القوائم المالية.
- الوظيفة الإدارية : التي تتمثل في وضع البرنامج العام للعمل، التنسيق بين المجهودات، مراقبة انسجام الأعمال .

ومن أجل تحقيق أهداف المؤسسة ، ترتبط مختلف هذه الوظائف ببعضها البعض لغرض تحقيق الأهداف الاقتصادية والتي تتمثل في تلبية متطلبات المجتمع و ذلك من خلال إشباع حاجات المستهلكين، تحقيق هامش ربح يسمح لها بتجديد طاقاتها و استمرارها، عقلنة الإنتاج، كذا الأهداف الاجتماعية و هذا من خلال توفير الأجور، تحسين مستوى معيشة العمال و الأهداف التكنولوجية و المتمثلة أساسا في عملية البحث و التنمية.

<sup>1</sup> عمر صخري : اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 1993، ص 24

<sup>2</sup> Jean-luc Charron, Sabine Sépari : organisation et gestion de l'entreprise, Manuel et applications, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 2001, P01.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 285

## ثانيا: دراسة التدفقات الاقتصادية:

تعرف التدفقات الاقتصادية بأنها حركة السلع والخدمات والنقود التي تتم بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها أو بين قطبين داخل المؤسسة الواحدة.

و هناك نوعان للتدفق المالي من حيث الطبيعة و هما :<sup>1</sup>

- التدفق الحقيقي ( مادي ): ويتمثل في حركة السلع والخدمات.
- التدفق المالي : وتعبّر عن حركة النقود أو الأموال بصفة عامة بما فيها الأوراق التجارية والمالية كالأسهم والسندات.

أما من حيث المصدر فيمكن التمييز بين نوعين من التدفقات كما يلي :

- مصادر داخلية : وتتمثل في أموال المساهمين أو الشركاء التي تستخدم في تأسيس المؤسسة ، و التي تبقى تحت تصرفها بصفة دائمة وتسمى محاسبيا برؤوس الأموال الخاصة .
- مصادر خارجية : و هي الأموال التي وضعت تحت تصرف المؤسسة عن طريق الغير بصفة مؤقتة حيث تعتبر هذه الأموال كديون طويلة و قصيرة الأجل تلتزم بسدادها المؤسسة.

وتستعمل المؤسسة هذه المصادر و تدعى محاسبيا بالاستخدامات و هي المخرجات من أموال المؤسسة، مقابل الحصول على مستلزماتها قصد ممارسة نشاطها و تعتبر هذه المستلزمات بمثابة ممتلكات للمؤسسة المتمثلة عادة في التثبيات ، المخزونات و حسابات الغير المدينة و كذا أموال الخزينة.

و تعتبر كل مصادر التمويل لمؤسسة بمثابة الخصوم أما الاستخدامات فهي نفسها أصول المؤسسة حيث يمكن إستنتاج المعادلة التالية : **مجموع الاستخدامات = مجموع مصادر التمويل** و منه يمكن إعتبار أن: **مجموع الأصول ( التثبيات + المخزونات + حسابات الغير المدينة + أموال الخزينة ) = مجموع الخصوم ( رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية).**

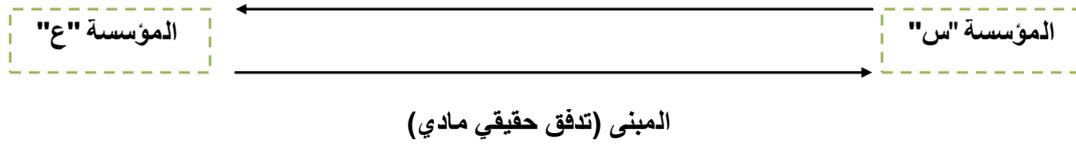
**مثال عن التدفقات الاقتصادية داخل المؤسسة :** في 7 أفريل 2017 قامت المؤسسة "س" بالحيازة على مبنى بمبلغ 200 000 دج من المؤسسة "ع" حيث سدد المبلغ بشيك بنكي.

**المطلوب :** تمثيل وتحليل وتسجيل التدفقات الاقتصادية لكلتا المؤسستين.

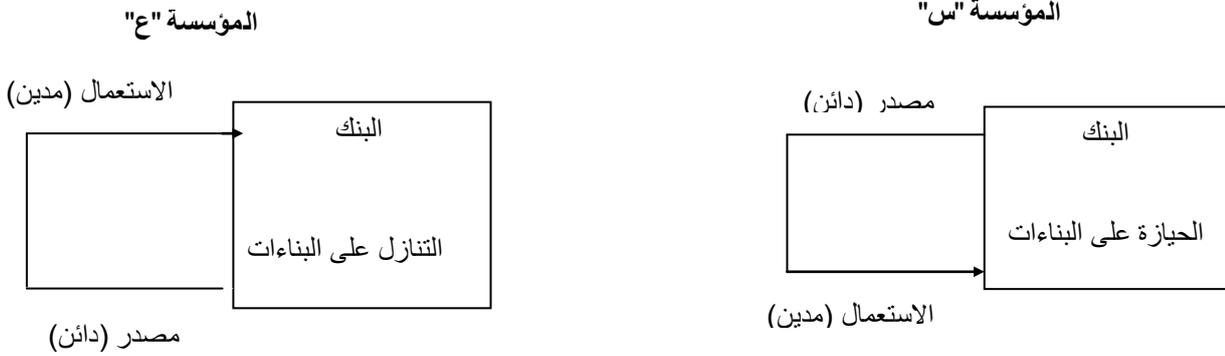
<sup>1</sup> Georges langlois, Micheline Friédérich, Comptabilité financier : manuel – exercices, 19<sup>e</sup> édition, Foucher , Malakoff, France, 15Juin 2014, p p : 11- 15.

200 000 دج (تدفق نقدي)

أ- التمثيل :



ب- التحليل :



ثالثا: عموميات حول المحاسبة المالية:

### 1. تعريف المحاسبة المالية:

تعرف المحاسبة المالية بأنها طريقة جمع، ترجمة ومعالجة المعلومات الخاصة بالتدفقات الحقيقية والمالية، القابلة للقياس بالمصطلح النقدي، والتي تدخل أو تخرج من وحدة اقتصادية معينة حيث تتولد هذه التدفقات بسبب أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية، لها تأثير على رؤوس الأموال الموظفة في الوحدة الاقتصادية المعنية<sup>1</sup>

وتعد المحاسبة المالية بمثابة نظام منظم للمعلومة المالية يسمح بإدخال، ترتيب، تسجيل معطيات أساسية مرقمة، بهدف توفير، بعد المعالجة المناسبة، مجموعة معلومات مطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المعنيين.<sup>2</sup>

و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي و الصادر في الجريد الرسمية العدد 47 تم تحديد مفهوم واضح للمحاسبة المالية وإطارها التصوري و الذي ينص في مواده (3،6،7،8،9) على أن : " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> B. APOTHELOZ et A. STETTLER, maîtriser l'information comptable : théorie comptable et applications avancées, édition Presses Polytechniques Romandes, Paris, 1987, P.11

<sup>2</sup> P. LASSEGUE, gestion de l'entreprise et comptabilité, op.cit, P. 18

<sup>3</sup> قانون 07-11، المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008

و من خلال هذه التعاريف نجد أن المحاسبة المالية تتميز ببعدين أساسيين : الأول علمي والثاني فني، حيث يظهر البعد العلمي في اعتماد المحاسبة المالية على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس والنظريات، أما البعد الفني فيمثل الجانب التطبيقي للمحاسبة وذلك من خلال تبويب وتصنيف و تسجيل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وفق للنظام المالي المحاسبي المعمول به ، لغرض إنتاج معلومات مالية يستفيد بها متخذي القرارات الخاصة بالمؤسسة.

## 2. أهمية المحاسبة المالية و اهدافها :

مما جاء في التعاريف الواردة للمحاسبة كعلم، هو أن هذه الأخيرة هي عملية تحديد القياس و توصيل المعلومات الاقتصادية التي يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة مستخدمى هذه المعلومات ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة :<sup>1</sup>

- التزويد بالمعلومات المالية التي تساعد في التحليل المالي وتقدير إمكانية الحصول.
- التزويد بالمعلومات التي تقيس نتيجة أعمال المؤسسة في فترة مالية معينة .
- الكشف بقدر الإمكان عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية التي يحتاجها ذوي العلاقة بالمؤسسة.
- المساعدة في عملية الرقابة وذلك بتزويد القائمين على إدارة المؤسسة بالوسائل والإجراءات التي تمكنه من تأدية جميع العمليات المالية بطريقة منتظمة.

## 3. وظائف المحاسبة المالية :

من خلال ما سبق، تبين لنا أن الغرض الرئيسي لمهنة المحاسبة هو إعداد البيانات المالية التي تتعلق بالمؤسسات وتقديمها للوفاء باحتياجات باحتياجات الإدارة، والمستثمرين، الجمهور.<sup>2</sup>

و بمقتضى ما نص عليه القانون التجاري ، يمكن أن نميز بين وظيفتين للمحاسبة ألا و هما :<sup>3</sup>

**1.3 الوظيفة القانونية:** حيث تنص المادة 9 من القانون التجاري الجزائري، أن " كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر و تسجيل العمليات المحاسبية" ، لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية منا تحديد الوعاء الضريبي ، يتم انطلاقاً من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.

**2.3 الوظيفة الإدارية:** تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسات في الرقابة على الموارد البشرية والمالية وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

❖ **مراحل الحصول على المعلومات المالية المحاسبية:** يعتمد المحاسب على الاربع مراحل التالية :

### • المرحلة الأولى : تحديد الأحداث الاقتصادية المالية

التي ينبغي الإهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها إذ أن المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها تقوم بعدة تعاملات مالية و غير مالية لذا يجب إنتقاء كل التعاملات المالية مثل بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء ، دفع الأجور، تسديد فواتير، الحيازة على تثبيات، أما الأحداث الغير مالية مثل تشغيل العمال و غيرها فليست مصدر إهتمام المحاسب.

<sup>1</sup> أحمد نور ، المحاسبة المالية، دار الجامعية القاهرة، ص20

<sup>2</sup> محمد أحمد خليلي، مقدمة في علم المحاسبة، دار الجامعية المصرية، 1972 ، ص 22

<sup>3</sup> بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 14-15

## • المرحلة الثانية : قياس الأحداث الاقتصادية المالية

بعد تحديد العمليات المالية ، على المحاسب أن يتأكد أنها قابلة للقياس بوحدة النقد المتعارف عليها في البلد (مثلا الدينار الجزائري ) و هنا تعرف قيمتها الحالية. أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها بإعتبارها عمليات غير مالية .

## المرحلة الثالثة : تسجيل الأحداث الاقتصادية المالية

يتم إثبات العمليات المالية بعد قياسها في الدفاتر المحاسبية القانونية باتباع الطرق العلمية السليمة حيث يبدأ التسجيل في دفتر اليومية ثم ترحل جميع العمليات الى دفتر الاستاذ بغرض معرفة رصيد كل حساب على حدى و من ثم ترحل المجاميع و الارصدة الى ميزان المراجعة حيث يتم التأكد من رصيد كل حساب من أجل إصدار القوائم المالية.

## المرحلة الرابعة : توصيل المعلومات المالية

تحتوي القوائم المالية التي يصدرها المحاسب على معلومات مالية يجب توصيلها إلى المستفيدين منها بعد تحليلها و تفسيرها ، بدأ من إدارة المؤسسة و إنتهاء بالجهات الحكومية ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات.

## رابعا: أنواع المحاسبة المعتمدة داخل المؤسسة

عموما توجد ثلاثة أنواع مختلفة للمحاسبة تعتمد داخل المؤسسة و هي ال محاسبة عامة أو المالية ، المحاسبة التحليلية و المحاسبة الموازنة أو التقديرية.

## النوع الأول : المحاسبة المالية

كما رأينا سابقا فإن المحاسبة المالية هي محاسبة رسمية مجبرة من طرف القانون لكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحملون صفة التاجر أي بمعنى للمؤسسات، والهدف منها التعرف على وضعية الذمة المالية ونتيجة الدورة لكل مؤسسة كما تبين مرحليا حالة الأصول و الخصوم للمؤسسة.

## النوع الثاني : المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير

و هي المحاسبة التي تهتم بقياس تكاليف الأداء حيث تهدف الى تسجيل و تبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف لإثبات تكلفة كل عنصر و تحديد التكلفة الاجمالية لكل منتج لغرض تحديد أسعار البيع<sup>1</sup>. وتعمل المحاسبة التحليلية على تجزئة الإيرادات حسب مصاردها والأعباء أو التكاليف حسب اتجاهها، فهي إذن تسمح بقياس هذه التكاليف والإيرادات حسب الوظائف الأساسية للمؤسسة ( الورشات، مناصب العمل... الخ ) و يكمن الهدف من تطبيق هذه المحاسبة هو إمكانية الوصول الى معرفة ظروف استغلال المؤسسة ، تقييم بعض عناصر الأصول و بالأخص المخزونات و ايجاد تفسير واضح لنتيجة. الدورة المتحصل عليها.

## النوع الثالث : المحاسبة الموازنة أو التقديرية

تعمل على تقدير الأحداث المرتبطة بنشاط المؤسسة، ثم مقارنة التقديرات بالإنجازات الحقيقية، وفي الأخير تحليل أسباب الفروقات ما بين التقديرات و الإنجازات، بطريقة تسمح بكشف مصدرها .وآما هو الحال بالنسبة للمحاسبة التحليلية فإن المحاسبة الموازنة اختيارية وليست إجبارية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر ، الاردن ، عمان ، الطبعة الأولى سنة 2003 ، ص 10

<sup>2</sup> P. LASSEGUE, op.cit, P.10

## الفصل الثاني : مكونات الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المالي عموما إطارا تصوريا للحاسبة المالية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعمول بها عموما.

### أولاً: مفهوم و مكونات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، يعتبر الإطار المفاهيمي للنظام المالي بأنه المرجع في إعداد وعرض القوائم المالية و مفاهيم المحافظة على رأس المال و هذا بالاستناد إلى مجموعة من القواعد و الفروض و المبادئ المحاسبية التي تهدف إلى إنتاج معلومات مالية تتمتع بالخصائص النوعية المتعارف عليها، من أجل تلبية احتياجات مختلف مستعملي المعلومات المالية لغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة. و في ما يلي شرح لجميع هذه المكونات:

❖ **الفروض المحاسبية:** تساعد الفروض المحاسبية على استنباط المبادئ المحاسبية و سيتم عرضها كما يلي:

● **فرض محاسبة الالتزامات:** حيث تعد القوائم المالية طبقا لمبدأ الاستحقاق مع مراعاة الأحكام المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة، فإن العمليات تسجل عند حدوثها بغض النظر عن فترة تسوية هذه المعاملات<sup>1</sup>

● **فرض الاستمرارية:** ويعني أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها العادي لمدة غير محدودة. وبناء على هذا فإني القوائم المالية يجب أن تفهم على أنها محاولة مؤقتة أو مرحلية لتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الأعمال و يساعد فرض الاستمرارية في تبرير تطبيق العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية.

و للإشارة فإن المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 الخاص بالنظام المحاسبي المالي، تنص على أنه "يجب أن تعد القوائم والكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، 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"<sup>2</sup>.

❖ **المبادئ المحاسبية:** يمكن إعتبار المبادئ المحاسبية بمثابة الأساس الذي تبرر من خلاله كل التطبيقات المحاسبية العملية، ومن هنا يتبين الدور الهام الذي تلعبه هذه المبادئ في الممارسة المهنية. و في ما يلي عرض لأهم هذه المبادئ:

● **مبدأ التكلفة التاريخية:** وفقا لهذا المبدأ تسجل عناصر الميزانية بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها بالنسبة للأصول، وتاريخ نشوء الالتزام بالنسبة للخصوم وتعتبر هذه التكلفة على سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة أو الالتزام لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعليا بين المؤسسة و الأطراف الخارجية. ومع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي أصبح بالإمكان قياس تكلفة الحيازة على أساس القيمة العادلة باستخدام القيم الجارية في السوق و يرجع هذا التطبيق إلى التغير في المستوى العام للأسعار مع مرور الوقت.

وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها وذلك لأن الأسعار المحددة والمعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة والمعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغيير<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد الوهاب رميدي، محاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار هومة، الجزائر، 2011 -، 23.

<sup>2</sup> قانون 07-11، المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008

<sup>3</sup> خالص صالح صافي، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و التخطيط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، طبعة 2، الجزائر، 2003، ص42

● **مبدأ الاعتراف بالإيراد:** حسب هذا المبدأ يتم الاعتراف بالإيراد عند اكتسابه أي وفقا لأساس الإستحقاق ويحدث هذا التحقق إذا تمت فعلا المبادلة التجارية بوثيقة ثبوتية مع اكتساب الإيراد. وبالرغم من شيوع استخدام مبدأ الاعتراف بالإيرادات عن نقطة البيع إلا أن طبيعة النشاط وأنواع المنتجات وطبيعة عمليات البيع تحدث عدة استثناءات نذكر منها: 1

- الاعتراف بالإيراد عند تحصيل النقود.

- الاعتراف بالإيرادات بمجرد الانتهاء من عملية الإنتاج.

- الاعتراف بالإيراد بنسبة ما تم إنجازه من أعمال.

● **مبدأ القيد المزدوج:** يقوم هذا المبدأ على تسجيل كل عملية في حسابين على الأقل ( طرفين على الأقل) أي كل حساب أو أكثر يسجل في الطرف المدين يجب أن يقابله حساب أو أكثر في الطرف الدائن.

● **مبدأ الإفصاح الكامل:** وفقا لهذا المبدأ أن تكون القوائم المالية التي تصدرها الشركة كاملة بحيث تشمل

على كافة المعلومات الضرورية والحقائق للتعبير الصادق عن الوضع المالي الحقيقي للشركة . 2

● **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية :** يجب أن تلتزم المؤسسة بإستخدام نفس الطرق المحاسبية ولا تغيرها من سنة لأخرى إلا إذا تطلبت الحاجة لذلك مع تقديم تبررات لمجلس الإدارة بشرط الإفصاح عن هذا التغيير الجديد وقياس أثره على مردودية المؤسسة حتى يمكن مقارنة أدائها من سنة لأخرى.

● **مبدأ الحيطة والحذر :** و يعني هذا المبدأ عدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر

وعدم المبالغة في الخصوم والأعباء أو المصاريف حيث أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبيين لعرض حدث اقتصادي وكلاهما على نفس الدرجة من الصحة والقبول المنطقي، فإنه يتم اختيار الإجراء الذي يؤدي لإظهار أقل مستوى من الإيراد أو صافي الأصول، والإجراء الذي يسمح بإظهار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والنفقات في تاريخ إعداد القوائم المالية وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان.

● **مبدأ مقابلة الإيرادات والتكاليف :** يتم إعداد القوائم المالية بتسجيل كل ما يخص الفترة المالية من مصاريف ساهمت في تحقيق الإيرادات التي تخص نفس الفترة وهذا بغض النظر بغض النظر عن حدوث التدفقات النقدية.

● **مبدأ الموضوعية:** يعني الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق والأحداث المالية وفحصها وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية، للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة من أجل إستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

● **مبدأ الأهمية النسبية :** يصادف المحاسب أثناء الممارسة المهنية تنوع في العمليات تتفاوت في درجة أهميتها و هذا انطلاقا من صغر وكبر المبالغ التي تقيّم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ أو نص على ضرورة أخذ كل المبالغ بجدية مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أو كبيرة. فالمحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل المحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية، يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر قيمتها.

**ثانيا : الخصائص النوعية للمعلومات المالية**

تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المالية بمثابة أحد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية المعلومات

<sup>1</sup> OBERT, R, Comptabilité approfondie et révision , 3eme éd, Paris, Dunod, 2000, P: 45.

<sup>2</sup> بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2010، ص34

المحاسبية. ولقد حددت الخصائص النوعية للمعلومات المالية لأول مرة في البيان رقم 02 الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عام 1980.<sup>1</sup> ويمكن تلخيص الخصائص النوعية للمعلومات المالية كالتالي:

❖ **الخصائص النوعية الأساسية:** ان الخاصيتين اللتان تفرقان بين المعلومات الأكثر إفادة عن غيرها هما الملائمة والموثوقية حيث أن :

● **الملائمة:** هي خاصية يبرز تأثيرها على الفهم والأهداف والقرارات المتخذة من طرف مستعملي المعلومات المالية، وتساعد هذه الخاصية على القدرة التنبؤية إذا توفرت في التوقيت المناسب. ولهذه الخاصية ثلاثة خصائص ثانوية ندرجها فيما يلي:<sup>2</sup>

- أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب: فتأخر وصول المعلومات يكون على حساب فائدتها.  
- أن تتميز المعلومات بقيمة تغذية راجعة: حيث تساعد متخذ القرار من التحقق من صحة قراراته السابقة فيستمر بتصحيحها.

● **الموثوقية:** تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحيدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.<sup>3</sup>

❖ **الخصائص النوعية الثانوية:**

تتمثل الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية على القابلية على المقارنة والاتساق أو الثبات وان لكن توافر هتين الخاصيتين في المعلومات المالية لا يجعلها لوحدها مفيدة ما لم تتوفر خاصيتي الملائمة والموثوقية، ويمكن التعرف على هتين الخاصيتين على النحو التالي:

● **القابلية للمقارنة:** تكتسب المعلومات المالية هذه الخاصية عندما تمكن مستعمليها من إجراء مقارنة للقوائم المالية الصادرة من طرف المؤسسة الخاصة بفترات معينة و هذا من أجل تحديد اتجاهات مركزها المالي، و فاعلية الأداء.

● **الاتساق أو الثبات:** وتظهر هذه الخاصية في المعلومات المالية عندما يستمر المحاسب في استعمال و تتبع نفس الطرق والمبادئ والأساليب والسياسات المعتمدة لقياس وتوصيل المعلومات المالية من فترة إلى أخرى، فكل تغيير إذا ما دعت الحاجة إليه يجب الإفصاح عنه، لكي يتم أخذه بعين الاعتبار من طرف إدارة المؤسسة و مجلس إدارتها.

❖ **خصائص مرتبطة بمستعملي المعلومات المالية**

● **القابلية للفهم:** و يقصد بها خلو البيانات المالية من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى أن هذه البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Financial Accounting Standard Board, "Qualitative characteristics of accounting Information", SFAC No 2 May.1980, p: 20. in: <http://www.fasb.org>.

<sup>2</sup> كريمة علي كاظم الجهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة ( دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد - السنة الرابعة والثلاثون - العدد التسعون، 2011، ص 114.

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس و الإفصاح في القوائم المالية، مكتبة الجامعة، الشارقة، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 24.

<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الأول، 2007، ص 84.

### ثالثا : تصنيف الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية

تستفيد أطراف عديدة من ا لمعلومات المالية، إلا أن درجة الاستفادة تختلف من مستعمل لآخر و يعود السبب في ذلك الى شكل و نوعية المعلومات المطلوبة.

وقد صنفت الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية إلى أربعة منها :<sup>1</sup>

• **الأطراف الداخلية :** و تتمثل في أعضاء مديرية وقيادة المؤسسة و يطلب هذا النوع من المستعملين أن تعد المعطيات المحاسبية حسب التعليمات والتوجيهات المقدمة لهيئة المحاسبة بحيث تسمح لها باتخاذ القرارات، أما يرغب المسيرين عادة في أن تكون نوعية الأداة المحاسبية مطابقة للاحتياجات الخصوصية للمؤسسة.

• **الأطراف الخارجية :** هي تلك الأطراف المهتمة بحياة المؤسسة لإدارة الضرائب، البنوك والمؤسسات المالية وكذلك الموردون، الزبائن، الشركاء المساهمين وغيرهم. و ينتظر هؤلاء من الأداة المحاسبية أن توفر لهم كل الضمانات التي من شأنها أن تخلق جو من الثقة الضرورية لعالم الأعمال. وهذا يقتضي، توحيد معايير اللغة المحاسبية لكي يسهل فهم المعطيات من طرف الجميع.

• **الدولة :** إن تجميع المعلومات التي توفرها محاسبة المؤسسات عمل جد ضروري لسياسات التنمية، خاصة بالنسبة للدول الطموحة والسائرة نحو النمو. كما تسمح الأداة المحاسبية بتحليل هيكل الاقتصاد الوطني والتحكم في التخطيط الشامل.

• **أطراف أخرى :** وتخص الهيئات الاجتماعية و المهنية المكلفة بجمع المعلومات الإحصائية، بالإضافة الى الصحافة الاقتصادية، الباحثون، ممثلي العمال . . .

<sup>1</sup> D. SACI ; Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, OPU, 1991 P.72-73

## تمارين محلولة حول الباب الأول

**تمرين 01:** إليك بعض الأسئلة النظرية والمطلوب الإجابة عليها:

- 1- أذكر أهم المستعملين للقوائم المالية؛
- 2- ماهي فروض المحاسبة؛
- 3- ما هي مصادر التمويل في المؤسسة؛
- 4- ما هي أنواع التدفقات في المؤسسة؛

### الحل :

1- أهم المستعملين للقوائم المالية : هم :

- \* المستثمرون؛
- \* البنوك؛
- \* الموردون؛
- \* الزبائن،
- \* إدارة الضرائب ... الخ

2- الفروض المحاسبة : و نذكر منها

● **فرض محاسبة الالتزامات :** حيث تعد القوائم المالية طبقاً لمبدأ الاستحقاق مع مراعاة الأحكام المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة، فإنّ العمليات تسجل عند حدوثها بغض النظر عن فترة تسوية هذه المعاملات

● **فرض الاستمرارية:** ويعني أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها العادي لمدة غير محدودة. وبناء على هذا فإنّ القوائم المالية يجب أن تفهم على أنها محاولة مؤقتة أو مرحلية لتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الأعمال و يساعد فرض الاستمرارية في تبرير تطبيق العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية.

3- **مصادر التمويل في المؤسسة:** و تتمثل في نوعان، مصادر داخلية و خارجية حيث أن :

- **المصادر الداخلية :** وهي الأموال التي احضرها الشركاء عند التأسيس وتلك التي تبقى تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة وتدعى برؤوس الأموال الخاصة.
- **المصادر الخارجية :** و هي الأموال التي وضعت تحت تصرف المؤسسة عن طريق الغير بصفة مؤقتة وتدعى بالديون.

4- **أنواع التدفقات في المؤسسة:** و تتمثل فيما يلي

- **التدفق الحقيقي :** يمثل انتقال ملكية وحياسة البضائع من البائع إلى المشتري ؛
- **التدفق المالي :** ويمثل نشأة حق للبائع ودين على المشتري يعادل قيمة البضاعة؛

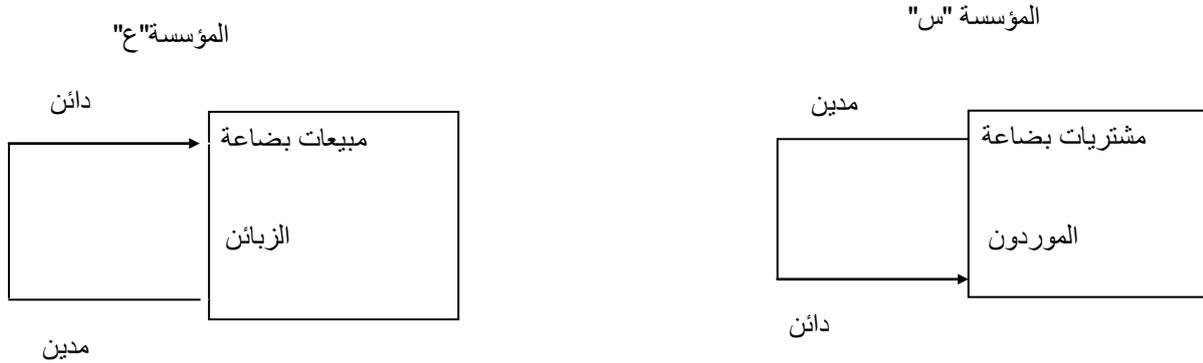
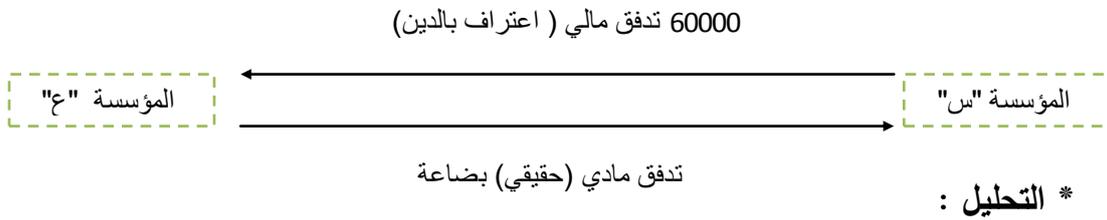
التمرين 02 : إليك العمليات التالية والمطلوب القيام تمثيل وتحليل وتسجيل التدفقات.

- ✓ في 2017/01/25 إشترت المؤسسة "س" بضاعة من المؤسسة "ع" بمبلغ 60000 على الحساب.  
✓ في 2017/03/15 قامت المؤسسة "أ" بتأجير إحدى شاحناتها للمؤسسة "ب" بمبلغ 80000 دج حيث سددت نصف المبلغ نقدا والباقي عن طريق شيك بريدي  
✓ في 2017/05/18 قامت المؤسسة "م" ببيع بضاعة للمؤسسة "ن" بمبلغ 50000 دج حيث سددت بشيك بنكي.

الحل :

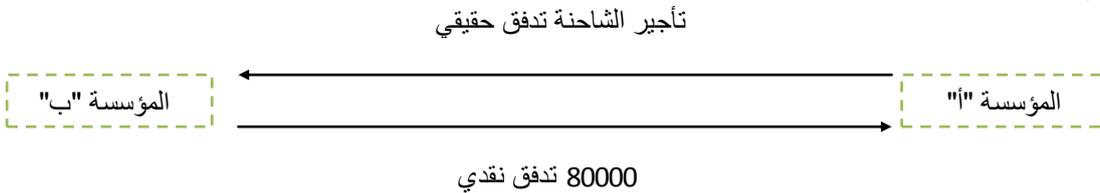
■ بالنسبة للعملية الخاصة بتاريخ 2017/01/25:

\* التمثيل :

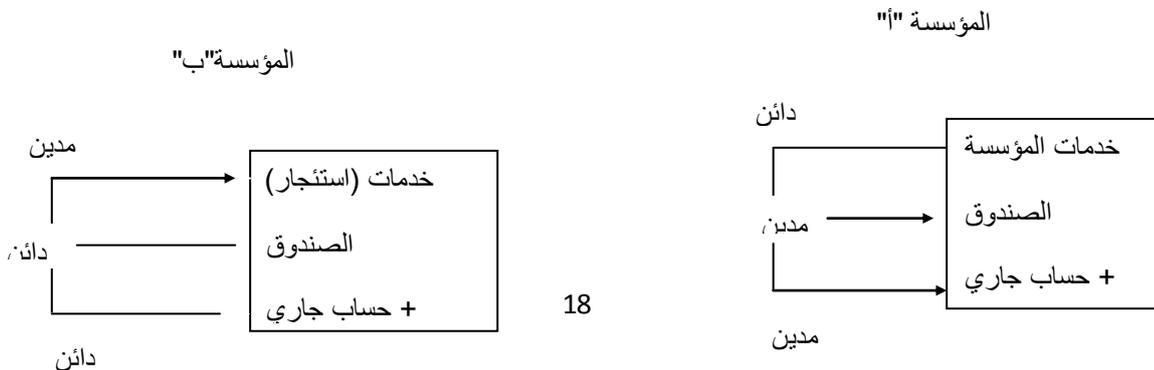


■ بالنسبة للعملية الخاصة بتاريخ العملية 2017/03/15:

\* التمثيل :

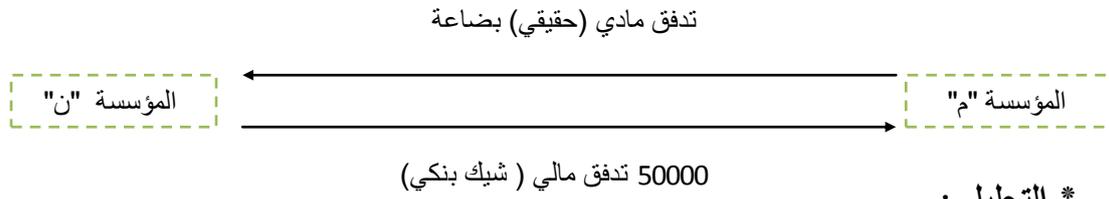


\* التحليل :

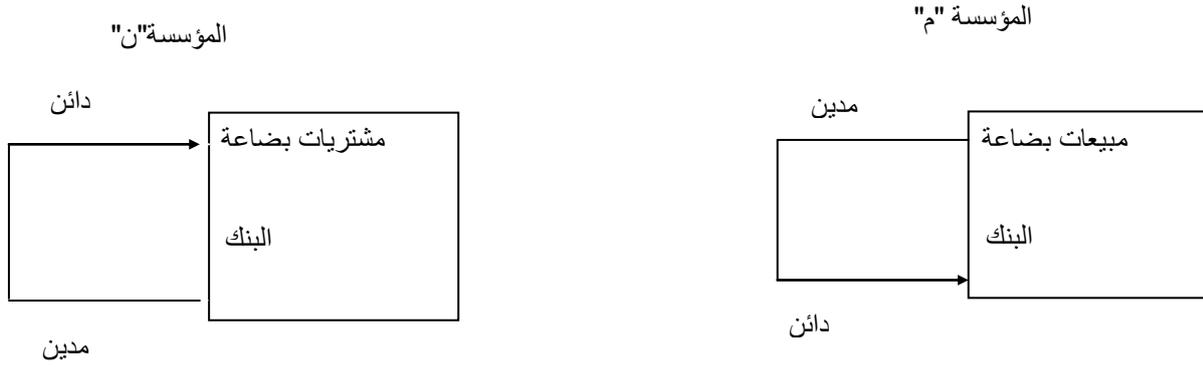


■ بالنسبة للعملية الخاصة بتاريخ 2017/05/18:

\* التمثيل :



\* التحليل :



## الباب الثاني : الحساب و الدورة المحاسبية

### الفصل الأول : الحساب

وفقا للمادة 16 من القانون رقم 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن للنظام المحاسبي المالي، يجب على المؤسسة أن تسجل القيود المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، ويمس كل تسجيل حسابين على الأقل، أحدهما مدين والأخر دائن مع إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات. كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن و يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، بالإضافة الى أنه يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات، مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ.<sup>1</sup>

#### أولا : مفهوم الحساب و كيفية تمثيله

إن الحساب هو عبارة عن جدول مقسم الى قسمين يدعى الطرف الأيمن منه بالمدين والطرف الأيسر بالدائن ، حيث تسجل فيه مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بنشاط المؤسسة.

#### • كيفية تمثيل الحساب : يحتوي الحساب على العناصر الأساسية التالية :

- رقم و إسم الحساب.
- تاريخ إجراء العملية.
- البيان (شرح العملية).
- قيمة العملية ( المبالغ المدينة والدائنة) ويأخذ الحساب الشكل المفصل التالي :

رقم الحساب / اسم الحساب					
التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
.....	.....	XXX	.....	.....	XXX
.....	.....	XXX	.....	.....	XXX
.....	.....	XXX	.....	.....	XXX
المجموع			المجموع		

ونظرا لتعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة وما يتطلبه ذلك من الوقت أصبحت المؤسسة تستعمل الحسابات بالشكل المختصر التالي :

مدين	رقم الحساب/إسم الحساب	دائن
.....	.....	.....
المجموع	.....	المجموع

<sup>1</sup> القانون 07- 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المادة 16.





**3.2 ترصيد الحساب (تحديد رصيد الحساب):** يحدد الرصيد من خلال إجراء الفرق بين مجموع مبالغ الطرف المدين ومجموع مبالغ الطرف الدائن لكل حساب حيث أن :

- يكون الرصيد مدينا إذا كان مجموع المبالغ في الطرف المدين < من مجموع المبالغ في الطرف الدائن
- يكون الرصيد دائنا إذا كان مجموع المبالغ في الطرف الدائن < من مجموع المبالغ في الطرف المدين
- ويكون الرصيد معدوما إذا كان مجموع المبالغ في الطرف المدين = مجموع المبالغ في الطرف الدائن

أي يأخذ إسم الطرف الأكبر ويوضع في الطرف الأصغر لإحداث التوازن

- ويوضع الرصيد مدينا في الطرف الدائن
- ويوضع الرصيد دائنا في الطرف المدين

**ملاحظة:** في بداية كل دورة ، يقوم المحاسب بفتح الحسابات وذلك بتسجيل الرصيد العائد من الدورة السابقة لذلك يسمى بالرصيد الأولي أو رصيد أول مدة.

**مثال 1:** إليك بعض الحسابات قبل الترخيد وكيف تم ترصيدها :

### الحساب 01:

حساب البضائع بعد الترخيد	
م	د
رصيد أولي 20000	
10000	30000
50000	15000
80000	رصيد مدين 115000
160000	160000

حساب البضائع قبل الترخيد	
م	د
رصيد أولي 20000	
10000	30000
50000	15000
80000	

### الحساب 02:

حساب أجور المستخدمين بعد الترخيد	
م	د
80000	رصيد أولي 60000
70000	100000
رصيد دائن 10000	
160000	160000

حساب أجور المستخدمين قبل الترخيد	
م	د
80000	رصيد أولي 60000
70000	100000

## تمارين محلولة حول الفصل الاول

تمرين 01 : ضع خط تحت الإجابة الصحيحة:

أ أي من هذه الحسابات يكون رصيدها مدينا؟

• رأس المال ، التثبيات، المخزونات ؛ أقساط التامينات؛ المبيعات، الرسوم و الضرائب

ب أي من هذه الحسابات يكون رصيدها دائنا؟

• رؤوس الأموال؛ الزيائن؛ موردو المخزونات، البنك، مصاريف النقل، مخزون المواد الاولية

ت إليك معلومات حول حساب البنك لشهر أفريل 2017:

• رصيد أول الشهر 17560 دج؛

• رصيد آخر الشهر 7760 دج؛

• مدفوعات نقدا خلال الشهر 50000 دج.

• قيمة المقبوضات التي تمت خلال الشهر هي :

- 6000 دج؛

- 40000 دج؛

المطلوب : إعطاء تمثيل لحساب البنك

الحل:

أ - بالنسبة للحسابات التي يكون رصيدها مدينا هي على التوالي : التثبيات، المخزونات ؛ أقساط التامينات، الرسوم و الضرائب.

ب بالنسبة للحسابات التي يكون رصيدها دائنة هي على التوالي : رؤوس الأموال، موردو المخزونات.

ت تمديد حساب البنك : يمكن تمثيل حساب البنك من خلال معلومات شهر أفريل 2017 كما يلي:

م	د
رصيد أول المدة 17560	مدفوعات 50000
مقبوضات 46000	رصيد آخر المدة 7760
57760	57760

**تمرين 02:** خلال شهر مارس 2017 قام المحاسب بإعداد دفتر الأستاذ لحساب مخزونات البضائع والمطلوب منك إعادة النظر في العمليات وتصحيحها

مدين	ح30 : مخزون البضائع	دائن
04/03/2017	تحويل من البنك إلى الصندوق 1000	01/03/2017
10/03/2017	شراء بضاعة على الحساب 20000	01/03/2017
15/03/2017	تحصيل من الزبائن 21000	20/03/2017
12/03/2017	بيع بضاعة على الحساب 11000	22/03/2017
31/03/2017	رصيد دائن 67000	
	المجموع 120000	المجموع 120000

**الحل :** دفتر الأستاذ الصحيح يكون على النحو التالي :

مدين	ح30 : مخزون البضائع	دائن
01/03/2017	رصيد أول المدة 60000	12/03/2017
10/03/2017	شراء بضاعة على الحساب 20000	12/03/2017
	المجموع 80000	المجموع 80000

**تمرين 03:** إليك بعض العمليات الخاصة بحساب البنك والمطلوب ترصيد هذا الحساب، علماً أن الرصيد الأولي كان 100000 دج:

- 1- تاجير آلة الى الزبون و تحصيل منه مبلغ 50000 دج بشيك بنكي؛
- 2- دفع أقساط التأمينات بقيمة 80000 دج بشيك بريدي؛
- 3- الحصول على قرض بنكي وضع في الحساب البنكي للمؤسسة بقيمة 150000 دج؛
- 4- تسديد نقدا الرسوم الجمركية بقيمة 30000 دج ؛
- 5- الحيازة على أجهزة كمبيوتر بقيمة 40000 دج مقابل ورقة تجارية؛
- 6- تسديد ديون الموردين بقيمة 50000 دج عن طريق البنك؛

**الحل :**

دفتر الأستاذ للحساب لبنكي :

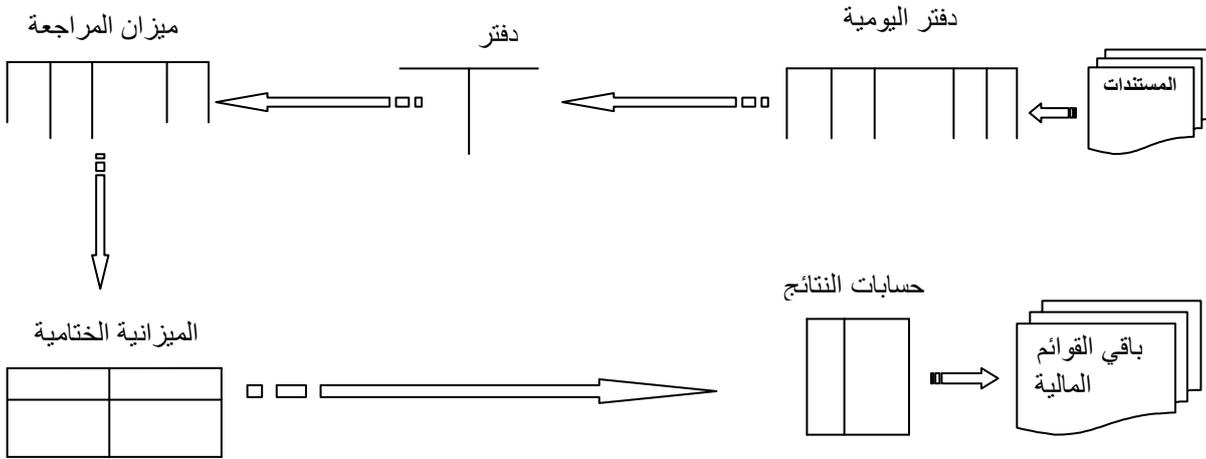
مدين	ح512 البنك	دائن
100000	50000	
50000		
150000		
	رصيد مدين 250000	
	300000	300000

## الفصل الثاني: الدورة المحاسبية و مقوماتها

### أولا : الدورة المحاسبية

تتمثل الدورة المحاسبية في مجموعة من الإجراءات والخطوات التي يتبعها المحاسب لكي يتمكن بالقيام بلوظائف الرئيسية للمحاسبة ابتداء من تحديد العمليات المالية الى غاية تسجيلها و معالجتها محاسبيا في مختلف الدفاتر المحاسبية القانونية و هذا لغرض الحصول على نتائج هذه العمليات و إصدار كافة القوائم المالية بشكل يضمن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة و مستخدمى القوائم المالية.

ويمكن تخليص مراحل الدورة المحاسبية في الشكل التالي:



### ثانيا: مقومات الدورة المحاسبية

من أجل تحقيق الدورة المحاسبية و إصدار التقارير المالية يعتمد المحاسب في أدائه المهني على الوثائق الثبوتية بما يعرف بالمستندات،بالإضافة الى الى الدفاتر المحاسبية القانونية.

**1.2. المستندات (الوثائق):** يعتبر المستند بمثابة وثيقة يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية مثل الشيكات والفواتير والمستندات أنواع فمنها الداخلية وهي المحررة من المؤسسة مثل فاتورة البيع وصل الدخال و الاخراج و منها الخارجية و التي تحرر من طرف الغير مثل فواتير الشراء و الخدمات. كما تكمن أهمية المستندات في أنها دليل إثبات في حالة نشوء منازعات قضائية بين المؤسسة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية كما يتم استخدامها في تدقيق الحسابات.

**2.2. الدفاتر المحاسبية :** حيث يجب على المؤسسات الخاضعة لقواعد النظام المحاسبي المالي مسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر لليومية، دفتر أستاذ ودفتر. و لقد حدد القانون التجاري الجزائري في مادتيه 9 و18 الدفاتر المحاسبية وشروط مسكها والتسجيل فيها والزم اعتماد وثائق الإثبات عند كل تسجيل محاسبي ( فواتير، سندات، عقود،...الخ) وكذا الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق لمدة 10 سنوات وتتمثل الدفاتر المحاسبية فيما يلي :

أ.دفتر اليومية: هو "دفتر القيد الأصلي للبيانات المحاسبية و هو دفتر القانوني الذي يلزم المؤسسة بإمساكه حيث يقيد به مجمل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة بوضوح، و مرتبة ترتيبا تاريخيا يوما بيوم طبقا للأصول و القواعد المحاسبية"<sup>1</sup> .  
ولقد حدد القانون التجاري شروط مسك دفتر اليومية والمتمثلة فيما يلي :

- عدم الشطب فيه أو التمزيق منه أو ترك فرغات أو الكتابة على الهوامش
- كما اوجب جمع مبالغ الصفحات ونقل المجموع أسفل الصفحة المنتهية إلى بداية الصفحة الموالية ويدعى بالمجموع المرحل.

**ملاحظة:** هناك دفاتر يومية مساعدة تستعمل في المؤسسات وفي نهاية كل دورة يتم تجميع هذه اليوميات في اليومية المركزية.

وتأخذ اليومية الشكل التالي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
دائنة	مدينة		دائن	مدین
XXXX	XXXX	أسماء الحسابات المدينة أسماء الحسابات الدائنة	XXX	XXX
		البيان		

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

- بسيطاً : وذلك في حالة جعل الحساب دائن و الآخر مدین.
- مركبا : وذلك بجعل عدة حسابات مدينة و عدة حسابات دائنة.

**مثال :**

- في 2017/04/02 تمت الحيازة بشيك بنكي على مبنى بمبلغ 150000 دج ؛
- في 2017/04/05 حصلت المؤسسة نقدا من أحد زبائنها مبلغ 15000 دج
- في 2017/04/07 تم سحب مبلغ 30000 دج من البنك وإيداعه في الصندوق؛
- في 2017/04/10 تم تسديد 1/2 ديون المخزونات البالغة 60000 دج عن طريق الصندوق والباقي بشيك بنكي؛

**المطلوب :** تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية

<sup>1</sup> عاشور كتوش، محاسبة عامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ، ص56 .

الحل :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
دائنة	مدينة		دائن	مدين
150000	150000	2017/04/02	512	213
		من ح/أراضي الى ح/البنك "الحيازة على مبنى عن طريق البنك"		
15000	15000	2017/04/05	411	53
		من ح/البنك الى ح/الزبائن "تحصيل نقدا مبلغ من الزبائن"		
30000	30000	2017/04/07	512	53
		من ح/الصندوق الى ح/البنك "تحويل مبلغ من البنك إلى الصندوق"		
30000	60000	2017/04/10	53	401
30000		من ح/موردو المخزونات الى ح/الصندوق الى ح/البنك "تسديد ديون المخزونات"	512	

ب. دفتر الأستاذ: هو "مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة و يعتبر هذا الدفتر المرجع" في النظام المحاسبي، و يستخدم كأداة لتبويب و تلخيص العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية".<sup>1</sup> و من خلاله تتم عملية ترحيل المبالغ المدينة و الدائنة في كل عملية مالية عقب تسجيلها في دفتر اليومية و يعد الهدف الرئيسي من مسك هذا الدفتر هو استخراج أرصدة الحسابات. و يأخذ دفتر الأستاذ الشكل التالي :

مدين	رقم الحساب/اسم الحساب	دائن
المجموع		المجموع

<sup>1</sup> عاشور كتوش، مرجع سابق ، ص 61.

**مثال :** يمكن تمثيل كل من ح/ البنك و ح/ موردو التثبيات على النحو التالي :

نلاحظ أن مجموع المدين (200000)

< من مجموع الدائن (60000)

و منه : الرصيد مدين =

$$140000 = (60000 - 200000)$$

م 512 ح/ البنك	
د	
60000	90000
50000 ر.م	110000
200000	200000

نلاحظ أن مجموع الدائن (150000) < من

مج المدين (100000) و منه : الرصيد

$$= (100000 - 150000) = \text{الدائن}$$

**50000**

م 404 ح/ موردو التثبيات	
د	
150000	100000
	50000 ر.د
150000	150000

**ج. ميزان المراجعة :** هو كشف بأرصدة الحسابات أو مجاميعها الدائنة و المدينة و يهدف إلى اكتشاف الأخطاء و تسهيل إعداد الحسابات الختامية و الميزانية. كما يعرفه البعض بأنه أداة قياس التوازن الحسابي.

1

كما يمكن القول أن هذا الدفتر هو أداة للرقابة و قياس للتوازن الحسابي ، إذ أنه يستخدم من أجل التأكد من صحة الترحيل و الترصيد و التسجيل، كما يساعد المراقب على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ. وتكمن أهميته في:

- التأكد من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية للقيود؛
- التأكد من صحة قيود دفتر اليومية؛
- التأكد من صحة ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها في دفتر الأستاذ؛
- التأكد من صحة ترصيد و تجميع الحسابات؛
- التمهيد لعملية إعداد الميزانية الختامية و حساب النتائج.

ويمكن أن نميز بين نوعين من ميزان المراجعة:

- الأول و يسمى : ميزان المراجعة قبل الجرد
- و الثاني يسمى: ميزان المراجعة بعد الجرد

حيث أن الفرق بينهما يكمن في كون ميزان المراجعة بعد الجرد يحتوي على كل عمليات الخاصة بنهاية السنة من إهلاكات ، مؤونات و تدنيات لقيم المخزون و التثبيات بالإضافة الى مختلف عمليات التسويقي المتعارف عليها.

<sup>1</sup> حسام الدين مصطفى الخدش و آخرون، أصول المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار المسيرة لنشر، الأردن، 2004، ص285.

**ملاحظة 01 :** إذا توفرت شروط المساواة بين مج الأرصدة لميزان المراجعة ، هذا لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

**ملاحظة 02 :** عند إعداد ميزان المراجعة لابد من التأكد من المعادلات التالية:

- بالنسبة للمجاميع: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة.
- بالنسبة للأرصدة: مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة.
- بالنسبة للترتيب: ترتب جميع الحسابات داخل ميزان المراجعة من الصنف الأول إلى الصنف السابع ويأخذ ميزان المراجعة الشكل التالي :

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

مثال :

إليك دفتر الأستاذ لمجموعة من الحسابات والمطلوب إعداد ميزان المراجعة في نهاية السنة:

م 101 ح/ رأس المال د		م 213 ح/ بناءات د		م 215 ح/ م.صناعية د		م 31 ح/م.أوليئو لوازم د	
1000000	300000	400000	200000	50000			
	20000						
1000000 ر د			320000 ر م	600000 ر م		50000 ر م	
1000000	320000	60000	320000	600000	50000	50000	

م 411 ح/ الزبائن د		م 512 ح/ البنك د		م 53 ح/ الصندوق د		م 401 ح/موردو المخزونات د	
120000	120000	50000	120000	60000	70000		
	80000	20000	40000	40000			
		50000		20000			
	40000 ر م	40000 ر م			10000 ر د		
120000	160000	160000	160000	120000	70000	70000	

م 404 ح/موردو التثبيتات د		م 616 ح/ اقساط التأمينات د		م 706 ح/ خدمات أخرى د	
80000	20000			40000	
		20000 ر م		40000 ر د	
80000 ر د					
80000	20000	20000	20000	40000	40000

الحل : إعداد ميزان المراجعة :

رقم الحساب	البيان	المبالغ		الأرصدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
101	رأس المال الصادر	-	1000000	-	1000000
213	بناءات	320000	-	320000	-
215	معدات و منشآت تقنية	600000	-	600000	-
31	بضاعة	50000	-	50000	-
411	زبائن	120000	80000	40000	-
512	البنك	160000	120000	40000	-
53	الصندوق	120000	60000	60000	-
401	موردو المخزونات	60000	70000	-	10000
404	موردو التثبيتات	-	80000	-	80000
616	أقساط ائلتأمينات	20000	-	20000	-
706	خدمات أخرى	-	40000	-	40000
	المجموع	1450000	1450000	1130000	1130000

## تمارين محلولة حول الفصل الثاني

**تمرين 01 :** بتاريخ 2017/01/04 تأسست مؤسسة "الوفاق" بعناصر الأصول والخصوم التالية :  
 أس مال 300000 دج، أراضي 100000 دج، بناءات 70000 دج، معدات مكتبية 45000 دج،  
 بضاعة 25000 دج، مواد ولوازم 15000 دج، بنك 80000 دج، صندوق 30000 دج  
 موردو التثبيات 65000 دج ،  
 وخلال شهر جانفي قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 01/06 الحيابة على أجهزة كمبيوتر بـ 40000 دج الدفع 1/2 بشيك بنكي، والباقي نقدا.  
 01/10 تمويل الحساب الجاري البريدي بمبلغ 20000 دج بشيك بنكي.  
 01/15 بيع و ارسال بضائع على الحساب بقيمة 15000 دج حيث قدرت تكلفتها بـ 10000 دج .

المطلوب:

- 1- إعداد الميزانية الافتتاحية .
- 2- تسجيل العمليات في اليومي .
- 3- ترحيل الحسابات إلى دفاتر الأستاذ وحساب أرصدها .

**الحل :**

- 1- إعداد الميزانية الافتتاحية:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300000	رؤوس الأموال الخاصة 101 رأس المال	100000	الأصول غير جارية <u>2/ تثبيات</u> 211 أراضي
		70000	213 بناءات
		45000	218 تثبيات عينية أخرى
	<u>خصوم غير جارية</u>		<u>الأصول جارية</u>
			<u>3/ مخزونات</u>
		25000	30 مخزون البضائع
		15000	31 مخزون المواد الاولية و اللوازم
			<u>5/ المتاحات و ما يشابهها</u>
		80000	512 البنك
65000	<u>خصوم جارية</u> 404 موردو التثبيات	30000	53 الصندوق
<b>365000</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>365000</b>	<b>مجموع الأصول</b>

2- تسجيل العمليات في اليومية :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
دائنة	مدينة		دائن	مدین
		2017/01/04		
	100000	من ح/ أراضي		211
	70000	من ح/ بنايات		213
	45000	من ح/ تثبيبات عينية أخرى		218
	25000	من ح/ مخزون الهضائع		300
	15000	من ح/ مخزون المواد الأولية و اللوازم		31
	80000	من ح/ البنك		512
	30000	من ح/ الصندوق		53
300000		الى راس المال	101	
65000		الى موردو التثبيبات "قيد الافتتاح"	404	
		2017/01/06		
	40000	من ح/ تثبيبات عينية أخرى		218
20000		الى ح/ البنك	512	
20000		الى ح/ الصندوق "الحيازة على تجهيزات مكتب"	53	
		2017/01/10		
	20000	الصندوق		515
20000		البنك "تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق"	512	
		2017/01/15		
	15000	من ح/ الزبائن		411
			700	
15000		الى ح/ مبيعات بضائع "بيع بضاعة على الحساب"		
		//		
	10000	من ح/ بضاعة مستهلكة		600
10000		الى ح/ مخزون البضائع "خروج البضائع من المخزن"	30	

3-الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

م		ح/ رأس المال الصادر د	
	300000	رأ	300000
			ر.د
م		ح/ 211 أراضي د	
	70000	70000	100000
		ر.م	
م		ح/ 213 بنايات د	
		70000	
		ر.م	
م		ح/ 218 ت.عينية اخرى د	
	45000	45000	45000
		ر.م	
م		ح/ 300 م.بضائع د	
	25000	10000	15000
		ر.م	
م		ح/ 31 مواد ولوازم د	
	65000	65000	15000
		ر.م	
م		ح/ 411 زبائن د	
	80000	15000	15000
		ر.م	
م		ح/ 512 بنك د	
	20000	20000	40000
		ر.م	
م		ح/ 515 ح.ج.ب د	
	20000	20000	10000
		ر.م	
م		ح/ 700 مبيعات بضائع د	
	70000	70000	
		ر.د	

تمرين 02 :

في 2017/01/01 كانت عناصر الميزانية لمؤسسة "تجهيزات العتاد" كمايلي :

أراضي : 340000 دج، بنايات 260000 دج، آلات إنتاجية: 160000 دج، بضاعة: 120000 دج،  
البنك: 200000 دج، الصندوق: 40000 دج، قروض بنكية: 250000 دج، مخزونات:  
180000 دج،

وخلال سنة 2017 قامت هذه المؤسسة بالعمليات التالية :

عملية 01: تهيئة و ترتيب الأراضي بقيمة 200000 دج على الحساب،

عملية 02: الحيازة على أجهزة كمبيوتر بقيمة 60000 دج بشيك بنكي؛

عملية 03: تحويل 30000 دج من الصندوق و 60000 دج من البنك لصالح الحساب الجاري البريدي؛

عملية 04: : تسديد نصف ما عليها من القروض البنكية بشيك بنكي؛

عملية 05: تسديد ربع ¼ ديون موردين بالخدمات بالتساوي مع الحساب الجاري البريدي و الورقة التجارية.

#### المطلوب :

1- إعداد الميزانية الافتتاحية بعد حساب رأس مال المؤسسة.

2 - التسجيل في دفتر اليومية

3- الترحيل إلى دفتر الأستاذ

4- إعداد ميزان المراجعة

5- إعداد الميزانية الختامية

6- إعداد جدول حسابات النتائج المختصر وتحديد نتيجة الدورة

#### الحل :

رأس المال = مجموع الأصول - مجموع الخصوم الغير جارية والجارية

أي رأس المال = 1120000 - 250000 - 180000 = 690000

1- إعداد الميزانية الافتتاحية .

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
690000	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> 101 رأس المال	340000 260000 160000	<u>الأصول غير جارية</u> <u>2/ تثبيات</u> 211 أراضي 213 بنايات 215 معدات و منشآت تقنية
250000	<u>خصوم غير جارية</u> 164 قروض بنكية	120000	<u>الأصول جارية</u> <u>3/ مخزونات</u> 30 مخزون البضائع
180000	<u>خصوم جارية</u> 401 موردين المخزونات	200000 40000	<u>5/ المتاحات و ما يشابهها</u> 512 البنك 53 الصندوق
<b>1120000</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>1120000</b>	<b>مجموع الأصول</b>

2- التسجيل في دفتر اليومية :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
دائنة	مدينة		دائن	مدین
	340000	من ح/ أراضي		211
	260000	من ح/ بناءات		213
	160000	من ح/ معدات و منشآت تقنية		215
	120000	من ح/ مخزون الهضائع		300
	200000	من ح/ البنك		512
	40000	من ح/ الصندوق		53
690000		الى راس المال الصادر	101	
250000		الى قروض بنكية	164	
180000		الى موردو المخزونات	401	
		"قيد الافتتاح"		
		العملية 01		
200000	200000	من ح/ تهيئات و ترتيبات الاراضي الى ح/موردو التثبيات "تهيئة و ترتيب الاراضي"	404	212
		العملية 02		
60000	60000	من ح/ تثبيات عينية اخرى الى ح/ البنك "الحيازة على أجهزة كمبيوتر"	512	218
		العملية 03		
30000	30000	من ح/ حساب جاري بريدي الى ح/الصندوق "تحويل من الصندوق الى حساب جاري بريدي"	53	515
		العملية 04		
125000	125000	من ح/قروض بنكية الى ح/ البنك "تسديد 1/2 القروض البنكية"	512	164
		العملية 06		
22500	45000	من ح/موردو المخزونات و الخدمات الى ح/م.م.الواجب دفعها	403	401
22500		الى ح/حساب جاري بريدي "تسديد 4/1 ديون موردو المخزونات"	515	

### 3- الترحيل لدفتر الأستاذ:

م 101 رأس المال د		م 164 القروض البنكية د		م 211 أراضي د		م 213 مباني د	
690000	125000	250000	340000	260000			
رد 690000	رد 125000		رد 340000	رد 260000			
690000	250000	250000	340000	260000			

م 212 ت. ترتيبات الاراضي د		م 215 م.م. تقنية د		م 218 تشيئات.ع.أ د		م 300 بضاعة د	
200000	160000	60000	60000	120000	120000		
رد 200000	رد 160000	رد 60000		رد 120000			
200000	160000	60000	160000	120000	120000		

م 401 موردو المخزونات د		م 404 موردو التثبيات د	
45000	180000	200000	
رد 135000	رد 200000		
180000	200000	200000	

م 512 البنك د		م 515 ح.ج.البريدي د		م 53 الصندوق د	
200000	60000	30000	22500	40000	30000
	125000				
	رد 15000	رد 7500		رد 10000	
200000	200000	30000	30000	40000	40000

### 4- إعداد ميزان المراجعة :

رقم الحساب	البيان	المبالغ		الارصدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
101	رأس المال	-	690000	-	690000
164	قروض بنكية	125000	250000	-	125000
211	أراضي	340000	-	340000	-
212	تهيأت و ترتيبات الأراضي	200000	200000		200000
213	بنايات	260000	-	260000	-
215	معدات و منشآت تقنية	160000	-	160000	-
218	تثبيات عينية أخرى	60000	-	60000	-
30	بضاعة	120000	-	120000	-
401	موردو المخزونات	45000	180000	-	135000
403	موردو مستندات الواجبة الدفع	-	22500	-	22500
404	موردو التثبيات	-	200000	-	200000
512	البنك	200000	185000	15000	-
515	ح ج ب	30000	22500	7500	-
53	الصندوق	40000	30000	10000	-
	<b>المجموع</b>	<b>1580000</b>	<b>1580000</b>	<b>1172500</b>	<b>1172500</b>

## الباب الثالث : دراسة أصناف النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

### الفصل الأول : هيكلية النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

#### أولا : تقديم للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

من أجل مواكبة التغييرات الاقتصادية الحديثة من جهة و لضمان التوافق و التوحيد المحاسبي، أصدرت الجزائر نظام محاسبي مالي في 25 نوفمبر 2007، تم تعميم تطبيقه في بداية جانفي 2010، و هو نظام يحتوي على قائمة حسابات أساسية إلترزم المحاسب بالعمل بها على المستوى المحلي و كان على كل هيئة أو قطاع معين، وضع على الأقل مخططا للحسابات منبثق من هذه القائمة، ملائما لهيكلها واحتياجاتها و هذا لغرض التوصل الى اصدار معلومات مالية تتصف بالشفافية و الدقة، يستفيد بها مختلف الاعوان الاقتصاديين و تمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

وهذه الحسابات مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما: 1

- قسم الحسابات الخاصة بالوضعية ( الحالة ) ؛
- قسم الحسابات الخاصة بالتسيير.

حيث أن كل صنف مقسم إلى حسابات متفرعة مكونة من رقمين أو أكثر، وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات بفتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر ويتم ذلك حسب احتياجاتها.

و بالإضافة إلى قائمة الحسابات و التي سنتطرق الى آلية سيرها لاحقا، فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن على مايلي:

#### أ. الإطار المفاهيمي حيث أنه يهدف إلى تحديد :

- طبيعة وظيفة وحدود المحاسبة المالية ؛
- طرق التقييم والمبادئ المحاسبية المالية؛
- آلية سير الحسابات؛
- كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها.

#### ب. نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي: يتم تطبيق هذا النظام إجباريا على :

- كل المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص أو المختلط؛
- لكل شخص طبيعي أو معنوي منتج للسلع والخدمات التجارية أو الغير التجارية؛
- كل التعاونيات التي تقوم بإنتاج سلع أو خدمات؛
- كما يمكن للمؤسسات الصغيرة جدا المستوفاة لشروط النشاط والتي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد عمالها حدا معيناً من طرف وزارة المالية أن تمسك محاسبة الخزينة فقط.

و كغيره من الأنظمة المالية، فإن النظام المحاسبي مالي يفرض على كل المؤسسات الخاضعة له :

- إحترام المبادئ المحاسبية؛
- إرفاق كل تسجيل محاسبي بالوثائق الثبوتية تتوفر فيها صفة الهصادقية؛
- الإحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛

<sup>1</sup> القانون رقم 11 - 07، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 25/11/2007

- التسجيل في الدفاتر المحاسبية القانونية ؛
- إصدار الخمس قوائم مالية و التي تشمل : الميزانية، حسابات النتائج، جدول التدفقات المالية ، جدول تغيرات الأموال الخاصة و ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

## ثانيا: النصوص التشريعية و التنظيمية للنظام المحاسبي المالي

تتضمن الترسانة التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالية على ما يلي:

- القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي والشروط والكيفيات التي يتم تطبيقه بها من خلال مجموعة من التعاريف ومفهوم الإطار التصوري.
  - المرسوم التنفيذي رقم 08\_156 الصادر بتاريخ 2008/05/26 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بما فيها هيكل الإطار التصوري والتطرق إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية، كما تضمن الإجابة على بعض النقائص التي لم يتم معالجتها في القانون السابق.
  - القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد للقواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية.
  - القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأنماط المسك المحاسبي المبني على أساس رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة فيما يخص الهيئات الصغيرة.
  - المرسوم التنفيذي 09 - 110 الصادر بتاريخ 2009/04/07 المتضمن الإجراءات التنظيمية لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
  - التعليم رقم 02 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC بتاريخ 2009/10/29 المنظم لعملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة.
  - المذكرات المنهجية حول التطبيق الأول لنظام المحاسبة المالية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة و التي تتضمن على : 1
  - مذكرة منهجية رقم 01 حول طريقة تطبيق التعليم رقم 2 الخاصة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
  - مذكرة منهجية رقم 02 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالثبتيات غير المادية؛
  - مذكرة منهجية رقم 03 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالمخزونات؛
  - مذكرة منهجية رقم 04 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالثبتيات المادية؛
  - مذكرة منهجية رقم 05 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالمزايا الممنوحة عاملين؛
  - مذكرة منهجية رقم 06 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالأعباء والإيرادات خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء في المخطط المحاسبي السابق؛
  - مذكرة منهجية رقم 07 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالعقود طويلة الأجل؛
  - مذكرة منهجية رقم 08 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالأصول والخصوم ؛
- و وفقا لهذه الحزمة القانونية والتنظيمية فان المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة 2

<sup>1</sup><http://www.cnc.dz/reglement.asp>, consulter le 25/06/2015.

<sup>2</sup>القانون رقم 11 - 07 ، مرجع سابق، المادة 2

حيث يجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات الهيئة ، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

كما تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم. كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم. أما بالنسبة للقوائم أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج، جدولاً لتدفقات الخزينة وأخيراً لمتابعة التغيير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية:

- المادة رقم : 5 التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة ؛
- المادة رقم : 7 التي تناولت الإطار التصوري ؛
- المادة رقم : 8 حول المعايير المحاسبية ؛
- المادة رقم : 9 مدونة الحسابات و مضمونها وقواعد سيرها ؛
- المادة رقم : 22 مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات ؛
- المادة رقم : 24 مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي ؛
- المادة رقم : 25 محتوى وطرق إعداد القوائم (الكشوف) المالية ؛
- المادة رقم : 30 الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر ؛
- المادة رقم : 36 شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة ؛
- المادة رقم : 40 كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن لكشوف المالية.

### ثالثاً: هيكل المخطط المحاسبي المالي

لقد اعتمد في هيكل الحسابات في النظام المحاسبي المالي ، على النظام العشري من خلال 7 مجموعات على النحو التالي:

- ❖ **المجموعة 01: حسابات رؤوس الأموال** : وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الاحتياطات، الأرباح التي لم توزع بعد، نتيجة السنة المالية وعناصر أخرى؛
- ❖ **المجموعة 02: التثبيات**: وتشمل كل العناصر والقيم الموجهة للاحتفاظ بها في المؤسسة .
- ❖ **المجموعة 03: المخزونات والعناصر قيد التنفيذ** : وتشمل البضائع والمواد الأولية والفضلات والمنتجات نصف المصنعة والأشغال قيد الانجاز وكل العناصر الموجهة للبيع
- ❖ **المجموعة 04: حسابات الغير**: وتشمل كل حسابات الحقوق والديون
- ❖ **المجموعة 05: الحسابات المالية Comptes Financiers**: وتتضمن الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية والشيكات وكل العمليات التي تمت مع المؤسسات المالية
- ❖ **المجموعة 06: الاعباء**: وتشمل كل عناصر الأعباء و التكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها

❖ **المجموعة 07: المنتوجات:** وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة نشاطها و بالنسبة لأصناف الحسابات 8 و 9 فهي غير مستعملة في إطار قائمة الحسابات و يمكن استعمالها بحرية من طرف المؤسسات ورصد عملية التسيير والحسابات غير المستعملة في الأصناف من 1 إلى 7.1 و سنعرض في الفصول اللاحقة آلية سير هذه الحسابات و كيفية المعالجة المحاسبية للعمليات حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.

#### رابعاً: المبادئ العامة الخاصة بالتقييم و التسجيل المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي:

تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي سوف تظهر في القوائم المالية و ذلك بإختيار أساس محدد في عملية التقييم و ينبغي أن تقيم كل ممتلكات و التزامات المؤسسة و كذا كافة أعبائها وإيراداتها حسب طريقة التكلفة التاريخية دون مبالغة في ذلك، إلا أنه يمكن العدول عن هذه التكلفة فيما بعد و تصحيحها، كما يمكن مراجعة هذه الطريقة في التقييم وإتباع طرق أخرى للاعتراف بالمعلومات المالية التي تظهر في القوائم المالية و التي على رأسها طريقة القيمة العادلة و التي تمثل المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة يكونون على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية.

و إستناداً الى نصوص النظام المحاسبي المالي ، في حالة تسجيل عناصر الميزانية و حساب النتائج، يجب مراعاة الشروط التالية:

- أن يكون لكل عنصر تكلفة أو قيمة تم قياسها بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.
- بالإضافة الى ما سبق، فالنسبة لإيرادات الدورة المالية العادية (بيع السلع والممتلكات....)، فلا تتم معالجتها محاسبتها إلا إذا استوفت الشروط التالية:
- ضمان إنتقال المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة الى المشتري حال امتلاك الشيء محل بيع؛
- عدم الاستمرار في تسيير و مراقبة السلع والممتلكات من طرف المؤسسة مثلما هو متوجب عادياً على المالك الجديد لهذه السلع و الممتلكات؛
- مبالغ الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية يمكن أن تقاس بموثوقية؛
- ضرورة تقدير بصفة موثوق بها التكاليف التي تتحملها أو التي سوف تتحملها والمتعلقة بعملية البيع أو الخدمات المقدمة.

## الفصل الثاني : دراسة آلية سير حسابات الإصنف 01 "رؤوس الأموال الخاصة"

أولا : تعريف الإصنف 01 "رؤوس الأموال الخاصة" و مكوناته

### 1.1 - تعريف رؤوس الأموال الخاصة:

تعرف رؤوس الاموال الخاصة بأنها الرصيد المتبقي من أصول المؤسسة بعد إخراج خصومها المتداولة وغالبا ما تكون أرصدة هذه الحسابات دائنة.

**2.1- مكونات رؤوس الأموال الخاصة:** يتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة المؤسسة الاقتصادية ، حيث يقضي النظام المحاسبي المالي بضرورة موازنة الحسابات (العنوان والتسمية) مع الوضع القانوني للمؤسسة، و فيما يلي عرض لأهم الفروع المتعلقة بهذا الحساب :

- حساب 10: " رأس المال ، الاحتياطات و ما يماثلها "

- حساب 11: "المرحيل من جديد"

- حساب 12: "نتيجة الدورة"

- حساب 16: الاقتراضات و الديون المماثلة"

و في ما يلي عرض لأهم مكونات هذه الحسابات و المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بها:

**ثانيا: التحليل المحاسبي للعمليات المتعلقة بحساب 10 " رأس المال ، الاحتياطات و ما يماثلها"**

إستنادا الى قائمة الحسابات المدرجة ضمن النظام المحاسبي المالي، يتفرع حساب 10 " رأس المال ، الاحتياطات و ما يماثلها" الى عدة فروع كما يلي :

• حساب 101 "رأس المال الصادر"

• حساب 103 "العلاوات ذات الصلة برأس مال المؤسسة"

• حساب 104 : فرق التقييم

• حساب 106 : الاحتياطات

• حساب 107 : فرق المعادلة

• حساب 108 : حساب المستغل

• حساب 109 : رأس المال المكتتب غير المدفوع (غير المطلوب)

حيث تختلف آلية سير هذه الحسابات من مؤسسة الى أخرى كما يلي:

### 1.2 آلية سير الحسابات 10 "رأس المال الصادر" :

تختلف آلية سير هذا الحساب الرئيسي من مؤسسة الى أخرى و هذا حسب أنواعها ، لذلك سنميز بين نوعين من المؤسسات ألا و هما "المؤسسة الفردية و المؤسسة الجماعية". حيث يعبر هذا الحساب في هذين النوعين من المؤسسات عن رؤوس الأموال الخاصة غير أنه يدعى بالنسبة للمؤسسة الفردية برأس المال الفردي و تكون المعالجة المحاسبية كما هو مبين في الجدول التالي:

#### 1.1.2 آلية سير حساب 101 " أموال الاستغلال"

من خلال الجدول التالي سنبين كيفية المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المتعلقة بهذا الحساب بالنسبة

للمؤسسة الفردية من جهة و بالنسبة للمؤسسة الجماعية من جهة آخرين كما يلي :

جدول رقم 1: آلية سير حساب 101 "أموال الاستغلال"

بالنسبة للمؤسسة الجماعية		بالنسبة للمؤسسة الفردية																																																																																																																																																																																					
<p>* الحساب رقم 101 "أموال الاستغلال": يسجل فيه مجموع المساهمات التي وضعها الملاك (المساهمون) في خدمة هذه المؤسسة، حيث يقسم رأس المال الى مجموعة من الأسهم وتعرف القيمة الاسمية للسهم الواحد. ثم يعرف هذا الحساب تغيرات بالزيادة و بالنقصان مما يجعله دائنا في بعض الأحيان و مدينا في البعض الآخر كما يلي:</p> <p>أ. مرحلة تأسيس المؤسسة: وتبدأ المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة بمرحلة الوعد بإحضار المساهمات العينية والنقدية عند الموثق وفقا لما يقضيه القانون، و تنتهي بمرحلة الثانية الوفاء بالوعد بمجرد إحضار المساهمات محررة بعد تنفيذها فعليا. حيث يمكن أن تكتتب الحصص النقدية بشكل جزئي أو كلي وفي حالة التسديد الجزئي للمساهمات ف إن القسط الغير المطلوب يسجل في الحساب 101: "أموال الاستغلال" بجعل الحساب 109 "رأس مال مسجل غير مطلوب" مدينا. علما أن القانون التجاري يفرض على أن تكون كل الحصص العينة مطلوبة في حين 25% من المساهمات النقدية على الأقل مطلوبة أيضا. و فيما يلي مختلف التسجيلات المحاسبية الخاصة بتأسيس المؤسسة:</p> <p><b>- مرحلة الوعد بالمساهمة -</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">رقم الحساب</th> <th colspan="2">عند تاريخ التأسيس</th> <th colspan="2">المبالغ</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>456</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>101</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p><b>- مرحلة تنفيذ الوعد مع الاكتمال الكلي بالحصص النقدية -</b></p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">رقم الحساب</th> <th colspan="2">عند تاريخ الإنشاء</th> <th colspan="2">المبالغ</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>5</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>456</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>456</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>101</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		رقم الحساب		عند تاريخ التأسيس		المبالغ		د	م	د	م	د	م		456				xxx		101			xxx								رقم الحساب		عند تاريخ الإنشاء		المبالغ		د	م	د	م	د	م		2				xxx		3				xxx		5				xxx		456			xxx									456			xxx			101			xxx								<p>* الحساب رقم 101 "أموال الاستغلال": ويسجل فيه مختلف عناصر الزمة (الممتلكات) التي وضعها المستغل (التاجر) في خدمة مؤسسته الفردية وكذلك نتيجة نشاط هذه المؤسسة سواء كانت ربحا أم خسارة. يجعل هذا الحساب دائنا".</p> <p>ثم يعرف هذا الحساب تغيرات بالزيادة و بالنقصان مما يجعله دائنا في بعض الأحيان و مدينا في بعض الحالات:</p> <p>أ. يمكن لهذا الحساب أن يكون دائنا في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• عند تكوين أو تأسيس المؤسسة الفردية، بقيمة الأموال التي أحضرها المستغل قصد ممارسة نشاطه؛</li> <li>• عندما يرحل إليه الرصيد الدائن لحساب 108 "المستغل" عند إقفال السنة المالية؛</li> <li>• عند ترحيل نتيجة السنة المالية حساب 12 "في حالة نتيجة ربح".</li> </ul> <p>و يمكن توضيح ما سبق في المعالجة المحاسبية التالية:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">رقم الحساب</th> <th colspan="2">عند تاريخ الإنشاء</th> <th colspan="2">المبالغ</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>5</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>101</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>108</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>101</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>أما في بداية السنة الموالية فيرحل رصيد حساب نتيجة الدورة (ربح) و تجعل حساب أموال الاستغلال دائنا:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">رقم الحساب</th> <th colspan="2">عند بداية السنة ن+1</th> <th colspan="2">المبالغ</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>120</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> </tr> <tr> <td></td> <td>101</td> <td></td> <td></td> <td>xxx</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		رقم الحساب		عند تاريخ الإنشاء		المبالغ		د	م	د	م	د	م		2				xxx		3				xxx		5				xxx		101			xxx									108				xxx		101			xxx								رقم الحساب		عند بداية السنة ن+1		المبالغ		د	م	د	م	د	م		120				xxx		101			xxx							
رقم الحساب		عند تاريخ التأسيس		المبالغ																																																																																																																																																																																			
د	م	د	م	د	م																																																																																																																																																																																		
	456				xxx																																																																																																																																																																																		
	101			xxx																																																																																																																																																																																			
رقم الحساب		عند تاريخ الإنشاء		المبالغ																																																																																																																																																																																			
د	م	د	م	د	م																																																																																																																																																																																		
	2				xxx																																																																																																																																																																																		
	3				xxx																																																																																																																																																																																		
	5				xxx																																																																																																																																																																																		
	456			xxx																																																																																																																																																																																			
	456			xxx																																																																																																																																																																																			
	101			xxx																																																																																																																																																																																			
رقم الحساب		عند تاريخ الإنشاء		المبالغ																																																																																																																																																																																			
د	م	د	م	د	م																																																																																																																																																																																		
	2				xxx																																																																																																																																																																																		
	3				xxx																																																																																																																																																																																		
	5				xxx																																																																																																																																																																																		
	101			xxx																																																																																																																																																																																			
	108				xxx																																																																																																																																																																																		
	101			xxx																																																																																																																																																																																			
رقم الحساب		عند بداية السنة ن+1		المبالغ																																																																																																																																																																																			
د	م	د	م	د	م																																																																																																																																																																																		
	120				xxx																																																																																																																																																																																		
	101			xxx																																																																																																																																																																																			

المصر: من إعداد الأستاذة

تابع للجدول رقم 1 : : آلية سير حساب 101 "أموال الاستغلال"

بالنسبة للمؤسسة الجماعية					بالنسبة للمؤسسة الفردية																																		
<u>مرحلة تنفيذ الوعد مع الاكتتاب الجزئي بالحصص النقدية</u>					(ب) و يمكن لهذا الحساب أن يكون لدينا كما يلي :																																		
					<ul style="list-style-type: none"> <li>• عندما يرحل إليه الرصيد المدين لحساب 108 "المستغل" عند إقفال السنة المالية ؛</li> <li>• عند ترحيل نتيجة السنة المالية حساب 12 "في حالة نتيجة خسارة".</li> </ul> <p>و يمكن توضيح ما سبق في المعالجة المحاسبية التالية :</p>																																		
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">عند تاريخ الإنشاء</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من حساب أموال الاستغلال</td> <td></td> <td></td> <td>101</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى المستغل</td> <td></td> <td>108</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"ترصيد حساب المستغل"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>أما في بداية السنة الموالية فيرحل رصيد حساب نتيجة الدورة (ربح) و تجعل حساب أموال الاستغلال داننا :</p>					المبالغ		عند تاريخ الإنشاء		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من حساب أموال الاستغلال			101	xxx		الى المستغل		108				"ترصيد حساب المستغل"			
المبالغ		عند تاريخ الإنشاء		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من حساب أموال الاستغلال			101																																		
xxx		الى المستغل		108																																			
		"ترصيد حساب المستغل"																																					
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">عند بداية السنة ن+1</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من ح/ أموال الاستغلال</td> <td></td> <td></td> <td>101</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى ح/ نتيجة الدورة</td> <td></td> <td>129</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"ترحيل نتيجة الدورة"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					المبالغ		عند بداية السنة ن+1		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من ح/ أموال الاستغلال			101	xxx		الى ح/ نتيجة الدورة		129				"ترحيل نتيجة الدورة"			
المبالغ		عند بداية السنة ن+1		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من ح/ أموال الاستغلال			101																																		
xxx		الى ح/ نتيجة الدورة		129																																			
		"ترحيل نتيجة الدورة"																																					
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">تاريخ إحضار المساهمات المتبقية</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال</td> <td></td> <td></td> <td>456</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع</td> <td></td> <td>109</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال			456	xxx		الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع		109				"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"			
المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال			456																																		
xxx		الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع		109																																			
		"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"																																					
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">تاريخ إحضار المساهمات المتبقية</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من ح/ عناصر المتاحات</td> <td></td> <td></td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال</td> <td></td> <td>456</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من ح/ عناصر المتاحات			5	xxx		الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال		456				"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"			
المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من ح/ عناصر المتاحات			5																																		
xxx		الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال		456																																			
		"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"																																					
<u>مرحلة تنفيذ الجزء المتبقي</u>																																							
و تتم المعالجة المحاسبية لهذه المرحلة كما التالي:																																							
❖ <u>مرحلة إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية</u>																																							
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">تاريخ إحضار المساهمات المتبقية</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال</td> <td></td> <td></td> <td>456</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع</td> <td></td> <td>109</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال			456	xxx		الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع		109				"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"			
المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال			456																																		
xxx		الى ح/ رأس المال المكتتب غير المدفوع		109																																			
		"إستدعاء المساهمات النقدية المتبقية"																																					
					<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th colspan="2">المبالغ</th> <th colspan="2">تاريخ إحضار المساهمات المتبقية</th> <th colspan="2">رقم الحساب</th> </tr> <tr> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> <th>د</th> <th>م</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>xxx</td> <td>من ح/ عناصر المتاحات</td> <td></td> <td></td> <td>5</td> </tr> <tr> <td>xxx</td> <td></td> <td>الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال</td> <td></td> <td>456</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>					المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب		د	م	د	م	د	م		xxx	من ح/ عناصر المتاحات			5	xxx		الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال		456				"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"			
المبالغ		تاريخ إحضار المساهمات المتبقية		رقم الحساب																																			
د	م	د	م	د	م																																		
	xxx	من ح/ عناصر المتاحات			5																																		
xxx		الى ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال		456																																			
		"إستلام المساهمات النقدية المتبقية"																																					

المصر : نفس المرجع

**مثال تطبيقي :** بتاريخ 2017/01/01 تم تأسيس شركة المساهمة من طرف مجموعة من الأفراد بـ 14000 سهم قيمة السهم 1000 دج/سهم منها 6000 سهم تمثل مساهمات عينية موزعة على الشركاء كما يلي :

- الشريك الأول : مبانى 1200000 دج، شاحنة: 770000 دج؛
  - الشريك الثاني : بضاعة 310000 دج، آلة إنتاجية: 2600000 دج؛
  - الشريك الثالث: أجهزة إعلام ألي 280000 دج، مواد أولية: 190000 دج، أراضي: 650000 دج.
- مع العلم أنه تم الاكتتاب بكل المساهمات النقدية و سددت عن طريق البنك  
**المطلوب :** تسجيل عملية التأسيس في اليومية العامة علما أن المساهمات تم إحضارها في نفس اليوم.

**الحل :**

**التسجيل المحاسبي في اليومية :**

المبالغ		2017/01/01	رقم الحساب	
د	م		د	م
14000000	14000000	من ح/شركاء عمليات على رأس المال الى ح/ رأس المال "الوعد بالمساهمة" ----- // -----	101	456
	650000	من ح/ أراضي		211
	1200000	من ح/ بنايات		213
	2600000	من ح/ معدات تقنية و منشآت صناعية		215
	1050000	من ح/ قيم ثابتة أخرى		218
	310000	من ح/ مخزون البضائع		30
	190000	من ح/م. المواد أولية و اللوازم		31
	8000000	من ح/ البنك		512
14000000		الى ح/ شركاء عمليات على رأس المال "تنفيذ الوعد بالمساهمة"	456	

**2.1.2** آلية سير حساب **103 "العلاوات المرتبطة برأس المال"** : تسجل في هذا الحساب كل من علاوات ( الإصدار، الدمج، المساهمات، تحويل السندات إلى أسهم)، ويتفرع هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الموالية:  
**- حساب 1031 : علاوة الإصدار**

- حساب 1032 : علاوة الدمج
- حساب 1033 : علاوة المساهمات
- حساب 1034 : علاوة تحويل السندات إلى أسهم

وسيتم التطرق فقط لألية سير الحساب 1031 " علاوة الإصدار " كما يلي

❖ **حساب 1031 " علاوة الإصدار " :** حيث تتم الزيادة في رأس مال الشركة ، إما بإصدار أسهم جديدة أو بإضافة قيمة إسمية للأسهم الموجودة.<sup>1</sup> و حسب المادة 690 من القانون التجاري ، فإنه وفي حالة زيادة رأس مال الشركة عن طريق طرح أسهم جديدة في السوق في صيغة الاكتتاب العام، يتم تسجيل المبالغ المراد زيادتها في رأس المال في الجانب الدائن لحساب رأس المال مع الأخذ بعين الاعتبار الفروقات المتمثلة في العلاوات المرتبطة برأس المال والمتمثلة في الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة السوقية (الحقيقة ) للسهم.

و عموما فإن : **علاوة الإصدار للسهم الواحد = القيمة السوقية للسهم - القيمة الاسمية للسهم**  
 كما أن : **علاوة الإصدار الكلية = علاوة الإصدار للسهم الواحد X عدد الأسهم المصدرة**  
 حيث أن : **عدد الأسهم المصدرة = الزيادة في رأس المال \ القيمة الإسمية للسهم**

#### مثال تطبيقي:

قررت شركة المساهمة "الوفاق" التوسع في رأس مالها عن طريق الاكتتاب العام، فطرحت 500 سهم للبيع، حيث قدرت سعر بيع السهم الواحد بـ 1500 دج، علما أن القيمة الإسمية للسهم الواحد كانت 1000 دج، وبيعت هذه الأسهم عن طريق البنك.

#### المعالجة المحاسبية :

د	م	تاريخ الطلب	د	م
	750000	من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال 1500 x 500		456
500000		الى ح/ رأس مال 1000 x 500	101	
250000		الى ح/ علاوة الاصدار 500 x 500	103	
		" قيد الاكتتاب الجديد "		
		//		
	750000	من ح/ البنك		512
750000		من ح/ شركاء عمليات تخص رأس المال	456	
		" استلام المساهمات النقدية "		

**3.1.2 حساب الاحتياطات (د/106):** تعتبر الاحتياطات بمثابة الأرباح التي أبقاها الشركاء تحت تصرف الشركة إلى أن يتخذ مجلس الإدارة للشركة، قرار التصرف فيها، حيث تسجل في الجانب الدائن من اليومية بجعل نسبة معينة من حساب 12 نتيجة السنة المالية مدينة في حالة النتيجة ربح.

<sup>1</sup> المادة 221 من القانون التجاري الجزائري، ص 298

و يتفرع هذا الحساب الى عدة أنواع نذكر منها :

- حساب 1061 "الاحتياطات القانونية" : و الذي حدد بنسبة 5% من نتيجة الدورة "ربح" على أن لا يتجاوز المبلغ 10 % من حساب رأس مال المؤسسة.<sup>1</sup>
- حساب 1062 " الاحتياطات المقننة"
- حساب 1063 "الاحتياطات نظامية"
- حساب 1068 "الاحتياطات الاختيارية"

**ملاحظة :** بالنسبة للاحتياطات القانونية ، يمكن أن يقرر المساهمين أو الشركاء دمجها و إضافتها الى رأس المال.

**مثال تطبيقي:**

بتاريخ 2017/01/10 قررت شركة المساهمة "الوفاق" بعد إنعقاد مجلس الإدارة ، دمج رصيد الاحتياطات القانونية الذي بلغ 1000 000 دج مع رأس مالها و هذا من أجل الرفع من هذا الأخير.

#### المعالجة المحاسبية :

م	د	تاريخ قرار دمج الاحتياطات	م	د
1061	101	من ح/ الاحتياطات القانونية الى ح/ أموال الاستغلال	1000 000	1000 000
"دمج الاحتياطات القانونية"				

**4.1.2 الحساب رقم 108 "حساب المستغل":** تتجلى في هذا الحساب جميع العمليات التي تتم خلال السنة المالية بين الكيان (المؤسسة الفردية) و صاحب المؤسسة (المستغل).<sup>2</sup> و يكون هذا الحساب دائنا في حالة إستفادة المؤسسة من الممتلكات الشخصية لصاحب المؤسسة او سداده لديونها من الحساب الشخصي له و بالتالي يرفع من مساهماته في رأس المال، أما في حالة إستغلال هذا الأخير لممتلكات المؤسسة يصبح حسابه مدينا و ينقص من رأس مال هذه المؤسسة، كما هو مبين في المعالجات المحاسبية التالية:

**أ) المعالجة المحاسبية في حالة جعل 108 "حساب المستغل" دائنا:**

م	د	التاريخ	م	د
2...		من حساب عناصر التثبيتات	XXX	
3...		من حساب عناصر المخزونات	XXX	
4...		من حساب حسابات الغير الدائنة	XXX	
5...		من حساب عناصر الموجودات	XXX	
	108	الى حساب المستغل		XXX
"حالة إستفادة المؤسسة من المستغل"				

<sup>1</sup> المادة 721 من القانون التجاري الجزائري، ص 353

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية العدد 19 ، الصادرة في 25 مارس 2009 ، الجزائر، ص 52

ب) المعالجة المحاسبية في حالة جعل 108 "حساب المستغل" مدينا:

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من حساب المستغل		108
XXX		الى حساب عناصر التثبيات	2...	
XXX		الى حساب عناصر المخزونات	3...	
XXX		الى حساب حسابات الغير المدينة	4...	
XXX		الى حساب عناصر الموجودات	5...	
		"حالة إستفادة المستغل من المؤسسة"		

و في نهاية السنة يجب أن يرصد حساب 108 "المستغل" بترحيله الى حساب 101 "أموال الاستغلال" من أجل تحديد قيمة رأس مال المؤسسة الفردية الجديد كما سبق ذكره.

ثالثا: دراسة آلية سير الحساب 11 "المرحل من جديد" :

يشمل هذا الحساب رصيد نتائج السنوات المالية السابقة سواء كانت ربح ام خسارة و كما جرت العادة فإنه في بداية كل سنة مالية يرحل رصيد حساب 12 "نتيجة الدورة" الى حساب 11 "المرحل من جديد" حيث:

- يصبح دائما في حالة النتيجة "ربح".

- يصبح مدينا في حالة النتيجة "خسارة".

ملاحظة : بالنسبة للرصيد النهائي احساب 11 "المرحل من جديد" ، فيتحدد بقرار من الجمعية العامة للمؤسسة بعد تخصيص جزء من النتيجة الى الاحتياطات بأنواعها و توزيع حصص الشركاء و العمال من الارباح.<sup>1</sup>

و تتم المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بحساب 11 "المرحل من جديد" كما يلي :

أ. في حالة نتيجة الدورة "ربح"

د	م	في بداية السنة المالية	د	م
	XXX	من ح/ نتيجة السنة المالية		120
XXX		الى ح/ المرحل من جديد	110	
		"ترصيد حساب النتيجة"		

ب. في حالة نتيجة الدورة "خسارة"

د	م	في بداية السنة المالية	د	م
	XXX	من ح/ المرحل من جديد نتيجة السنة المالية		119
XXX		الى ح/ نتيجة السنة المالية	129	
		"ترصيد حساب النتيجة"		

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية العدد 19 ، مرجع سابق ، الجزائر، ص 53

### ثالث: دراسة آلية سير الحساب 12 "نتيجة الدورة":

تعتبر نتيجة السنة المالية عن الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطها و هي الفرق بين الإيرادات و المصاريف و تظهر عادة في الميزانية و حساب النتائج. و يعود الحق في التصرف في رصيد النتيجة السنوية الى مجلس الادارة الذي عادة ما يخصص جزء منها للاحتياجات و جزء منها لمكافآت الشركاء و العمال أما الرصيد المتبقي فيسجل في حساب 11 "المرحل من جديد"، غير أن دفع المستحقات من المكافآت أو أرباح المساهمين يكون خلال تسعة (9) أشهر بعد إقفال السنة المالية.<sup>1</sup> حسب المعالجة المحاسبية التالية:

#### \* المرحلة الأولى: ترحيل النتيجة

د	م	في بداية السنة المالية	د	م
	xxx	من ح/ نتيجة السنة المالية	110	120
xxx		الى ح/ المرحل من جديد "ترحيل حساب النتيجة"		

#### \* المرحلة الثانية: تخصيص أو توزيع النتيجة "حالة ربح"

د	م	بتاريخ تخصيص النتيجة	د	م
	xxx	من ح/ المرحل من جديد "ربح"	106	110
xxx		الى ح/ الاحتياطات	423	
xxx		الى ح/ مكافآت العمال	457	
xxx		الى ح/ مكافآت الشركاء "تخصيص نتيجة السنة المالية"		

### رابعاً: دراسة آلية سير الحساب 16 "الاقتراضات و الديون المماثلة":

تعتبر الاقتراضات و الديون المماثلة على مجموع التمويلات الخارجية التي تحصل عليها المؤسسة في شكل قروض بنكية أو سندات أو القرض الايجاري. و وفقاً للنظام المحاسبي المالي، فإن القروض البنكية تسجل حسب الطبيعة في الحسابات الفرعية لحساب 16 "الاقتراضات و الديون المماثلة" يجعلها دائنة مقابل حساب من حسابات الخزينة و عادة ما يكون حساب 512 البنك و بالتالي يكون مديناً بمبلغ الاقتراض. أما في حالة تسديد هذه القروض من طرف المؤسسة فتسجل في الجانب المدين لأحد الحسابات الفرعية للقروض و تجعل حساب الخزينة دائناً. و تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

#### \* المرحلة الأولى: حالة الحصول على القرض البنكي

د	م	بتاريخ الاقتراض	د	م
	xxx	من ح/ البنك	16	512
xxx		الى ح/ الاقتراضات البنكية "الحصول على قرض بنكي"		

<sup>1</sup> المادة 724 من القانون التجاري الجزائري، ص 354

## المرحلة الثانية : حالة تسديد القرض البنكي

المبالغ		بتاريخ سداد الدين	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	من ح/ الاقتراضات البنكية الى ح/ لبنك "تسديد القرض بنكي"	512	16

### تمارين محلولة حول الفصل الثاني

تمرين : بتاريخ 2017/01/07 تأسست مؤسسة الوفاق التساهمية براس مال قدره 2000 000 دج مقسمة إلى 2000 سهم بـ 1000 دج للسهم الواحد، منها 1000 سهم كمساهمة عينية، والباقي تمثل في مساهمات نقدية علما أن حصص الشركاء كانت كالتالي:

الشركاء	الحصص العينية	الحصص النقدية
الدولة	أراضي بـ 200 000 دج، بناءات بـ 200 000 دج، ألات إنتاجية 100 000 دج	500 000 دج
الشركة العمومية	شاحنة بـ 350 000 دج، بضائع بـ 100 000 دج، مواد اولية 150 000 دج	-
الشركة الفردية	-	400 000 دج

مع العلم أنه تم الإتفاق على التسليم والاكتتاب بكل المساهمات.

- في 2017/03/07 تم استلام كل المساهمات العينية؛
- في 2017/04/09 تم استلام وإيداع المساهمات النقدية في الحساب البنكي للمؤسسة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية لمؤسسة الوفاق

الحل :

#### 1 - تحديد حصة كل شريك

الشركاء	الحصص العينية	الحصص النقدية	صافي المركز المالي
الدولة	أراضي بـ 200 000 دج، بناءات بـ 200 000 دج، ألات إنتاجية 100 000 دج	500 000 دج	1000 000 دج
الشركة "س"	شاحنة بـ 350 000 دج، بضائع بـ 250 000 دج	-	600 000 دج
الشركة "ع"	-	400 000 دج	400 000 دج
المجموع	1100 000 دج	900 000 دج	2000 000 دج

2 - التسجيل في اليومية

المبالغ			رقم الحساب	
د	م		د	م
2000000	2000000	2017/01/07 من ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال الى ح/ أموال الاستغلال "الوعد بالاكتتاب"	101	456
		2017/03/07		
	200000	من ح/ أراضي		211
	200000	من ح/ البناءات		213
	100000	من ح/ منشآت تقنية و معدلت صناعية		215
	350000	من ح/ تثبيطات عينية أخرى		218
	250000	من ح/ مخزون البضائع		30
1100 000		الى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال "لإستلام الحصص العينية"	456	
		2017/04/9		
900000	900000	من ح/ البنك الى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال "لإستلام الحصص النقدية"	456	512

تمرين 02 : بتاريخ 2017/01/15 أسس الشريكين عبد الرحيم و جزيل مؤسسة براس مال قدره 4000000 دج مقسمة إلى 2000 سهم ب 2000 دج للسهم الواحد، و تمثلت المساهمات فيما يلي:

الشركاء	الحصص العينية	الحصص النقدية
عبد الرحيم	ورشة صناعية بـ 160000 دج، مبنى إداري بـ 140000 دج، حافلة لنقل العمال 150000 دج	400 000 دج
جزيل	أراضي بـ 350000 دج، مواد أولية بـ 50000 دج، زبائن 50000 دج	800 000 دج

علما انه تم الاتفاق على التسليم والاكتتاب ب50% من المساهمات النقدية.

- في 10/02/2017 تم استلام كل المساهمات العينية؛
- في 25/03/2017 تم استلام وإيداع المساهمات النقدية في الحساب البنكي للمؤسسة؛
- في 13/04/2017 تم استلام ما تبقى من المساهمات النقدية وتم إيداعها في الحساب البنكي للمؤسسة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية لهذه المؤسسة.

الحل:

### 3 - تحديد حصة كل شريك

الشركاء	الحصص العينية	الحصص النقدية	صافي المركز المالي
عبد الرحيم	ورشة صناعية بـ 160000 دج، مبنى إداري بـ 140000 دج، حافلة لنقل العمال 100000 دج	400 000 دج	800 000 دج
جزيل	أراضي بـ 250000 دج، مواد أولية بـ 100000 دج، زبائن 50000 دج	800 000 دج	1200 000 دج
المجموع	800 000 دج	1200 000 دج	2000 000 دج

بما أن الاكتتاب جزئي و يمثل 50% من المساهمات النقدية فإنه :

- ❖ بالنسبة للمساهمات النقدية = 1200 000 دج نقسم هذه الحصص الى قسمين :
- ❖ 600 000 دج تمثل الحصة المكتتبه المطلوبة و بالتالي تسجل في الجانب المدين لحساب "456" شركاء عمليات على رأس المال.
- ❖ 600 000 دج تمثل الحصة الغير مطلوبة و بالتالي تسجل في الجانب المدين لحساب "109" رأس المال المكتتب الغير المستعان به ."

❖ أما للمساهمات العينية المقدرة بـ = 800 000 دج فهي مطلوبة عند الاكتتاب و بالتالي تسجل مباشرة في الجانب المدين لحساب "456" شركاء عمليات على رأس المال.

و من هنا يصبح الحساب 456 "شركاء العمليات على رأس المال" مدينا ب: +600 000  
800 000=1.400 000.

و في مايلي التسجيل المحاسبي في اليومية :

المبالغ		التواريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
2000 000		2017/01/15		
	1400 000	من ح/الشركاء العمليات عن رأس المال		456
	600 000	من ح/رأس المال المكتتب الغير المستعان به		109
		الى ح/راس المال الصادر أو رأس مال الشركة "الوعد بالمساهمة"	101	
		2017/02/10		
	250 000	من ح/أراضي		211
	300 000	من ح/مباني		213
	100 000	من ح/تثبيات عينية اخرى		218
	100 000	من ح/مواد أولية و لوازم		31
	50 000	من ح/زيائن		411
800 000		الى ح/الشركاء العمليات عن رأس المال "إستلام الحصص العينية"	456	
		2017/03/25		
	600000	من ح/البنك		512
600000		الى ح/الشركاء العمليات عن رأس المال "إستلام الحصص النقدية المطلوبة"	456	
		2017/04/13		
	600000	امن ح/ لشركاء العمليات عن رأس المال		456
600000		تاى ح/ رأس المال المكتتب الغير المستعان به "إستدعاء راس المال الغير مطلوب"	109	
		-----//-----		
	600000	من ح/البنك		512
600000		الشركاء العمليات عن رأس المال "إستلام الحصص النقدية المطلوبة المتبقية"	456	

تمرين 03: في 2017/02/14 قررت الجمعية العامة لمؤسسة الوفاق توزيع الأرباح على الشركاء

العمال بعد تخصيص الجزء القانوني للاحتياطات كما يلي :

- احتياطات قانونية 5%
  - احتياطات اختيارية 30000 دج
  - مكافئات الشركاء 35%
  - العمال 10%
- مع العلم أن النتيجة الصافية لدورة 2016 كانت 400000 .  
المطلوب : القيام بالمعالجة اللازمة و التسجيل في دفتر اليومية  
الحل :

**1 / القيام بالمعالجة اللازمة لتوزيع النتيجة :**

- نتيجة الدورة : 400000 دج
- الإحتياطات القانونية 5 % :  $0.05 \times 400000 = 20000$  دج
- الإحتياطات اختيارية 30000..... دج
- 
- = النتيجة القابلة للتوزيع ..... 350000 دج
- مكافئات الشركاء 35% =  $0.35 \times 350000 = 122500$  دج
- مكافئات العمال 10% =  $0.10 \times 350000 = 35000$  دج
- 
- = الرصيد المتبقي للمرحل من جديد : ..... 192500 دج

**2 / التسجيل في اليومية :**

المبالغ		رقم الحساب	
د	م		د
	207500	2017/02/14	
		من ح/ ترحيل من جديد	
50000		106	الى ح/ احتياطات (30000+20000)
122500		457	الى ح/ شركاء حصص الأرباح
35000		423	الى ح/ مساهمات الأجراء
			"توزيع الأرباح"

## الفصل الثالث : دراسة آلية سير حسابات الصنف 02 " التثبيات "

### أولاً : تعريف الصنف 02 " التثبيات " و مكوناته

1.1 تعريف التثبيات: ويقصد بالتثبيات الأصول التي اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة، وذلك لاستعمالها بصورة دائمة في نشاطها، أي لأكثر من دورة محاسبية، وليس لغرض إعادة بيعها، وحتى يعتبر أصل ما تثبت، يتوجب أن تتوفر فيه الشروط الموالية:<sup>1</sup>

- المدة : تكون مدة الاستعمال لأكثر من دورة محاسبية.
- القيمة : القيمة معتبرة نسبياً.
- الغرض: الغرض من إنتاجه أو اقتنائه استعماله في الدورة التشغيلية وليس استهلاكه أو إعادة بيعه.

1.1 كيفية تقييم التثبيات: كيفية تقييم التثبيات : وفقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم إدراج ضمن التثبيات كل الأصول التي تتوفر فيهم الشرطين التاليين:

- تحوُّق منفعة اقتصادية مستقبلية تتعلق بالمؤسسة.
- التقييم الصادق لتكلفة الأصل.

و من هنا يتم تقييم التثبيات على أساس تكلفة الحيازة المنسوبة لها مباشرة ، كما يلي :

تكلفة الحيازة = ثمن الحيازة خارج الرسم ( H.T ) + مصاريف الحيازة حيث أن :

▪ ثمن الشراء (H.T) : يقصد به الثمن الصافي المحدد في عقد البيع بعد التخفيضات .

2.1 مكونات التثبيات : حسب النظام المحاسبي المالي، يشمل الصنف الثاني على حسابات التثبيات

المعنوية والمادية والمالية الواقعة تحت تصرف و رقابة المؤسسة ، حتى ولو لم تكن مالكة لها ، كما هو الحال بالنسبة للتجهيزات المحصلة بواسطة إيجار تمويلي ، هذا بالإضافة إلى حسابات الإهلاك والخسائر عن قيمة التثبيات. و عموماً تشمل التثبيات الأنواع الرئيسية التالية : الحساب 20 " التثبيات المعنوية"، التثبيات المادية المتمثلة في الحساب 21 " التثبيات المادية" و الحساب 22 " التثبيات في شكل امتياز"، الحساب 23 " التثبيات الجاري انجازها" أما الحسابات المالية فتضم كل من الحساب 26 "مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات" و الحساب 27 " تثبيات مالية أخرى".

ثانياً : المعالجة المحاسبية للتثبيات بأنواعها :

1.2 آلية سير الحساب 20 " التثبيات المعنوية": وفقاً للمادة 121-2 من النظام المحاسبي المالي فإن " التثبيات المعنوية هو أصل قابل للتجديد غير مادي وغير نقدي، مراقب ومستخدم من قبل الكيان في إطار نشاطه العادي... ومن الأمثلة عن التثبيات المعنوية المحلات التجارية ، العلامات التجارية ، برامج الإعلام الآلي، مصاريف تطوير المناجم بهدف استغلالها تجارياً مصاريف البحث القابلة للتثبيات... الخ و يتفرع هذا الحساب إلى : ح/ 203 : "مصاريف التطوير الثابتة" ، ح/ 204: "برامج الإعلام الآلي والحسابات المماثلة" ، ح/205: "منح الامتياز والحقوق المماثلة ، البراءات، الرخص، العلامات" ، ح/207: "فرق الاقتناء (شهرة المحل)" و ح/208: "قيم ثابتة معنوية أخرى".

<sup>1</sup>صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي: دروس، مواضيع ومسائل محلولة ، دار هومة للنشر ، طبعة 2011 ، ص 60

و يمكن الحصول على التثبيبات المعنوية عن طريق إما: الاقتناء المنفصل ( أي بصفة منفردة)، أو تنتج داخل المؤسسة بواسطة وسائلها الخاصة، أو عن طريق التبادل أو يتم الحصول عليها نتيجة إدماج المؤسسات.<sup>1</sup>

**ملاحظة 01:** يستثنى من تكلفة شارة التثبيبات المعنوية المصاريف الإدارية والمصاريف العامة، تكاليف انطلاق التشغيل وخسائر العملية عند البداية.<sup>2</sup>

• **د/ 203 :** مصاريف التطوير الثابتة: يجعل هذا الحساب مدينا بقيمة مصاريف التطوير ويقابله في الجانب الدائن حسابات الغير أو الحسابات المالية إما إذا تم إنجازها داخليا فيجعل د/731 : إنتاج الأصول الغير ملموسة دائما بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها والتابعة لنفس الدورة. و تتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

203	من ح/ مصاريف التطوير الغير الثابتة	xxx
5x	الى ح/ حساب مالية	xxx
40x	أو الى ح/ حسابات الغير	xxx
731	أو الى ح/ إنتاج أصول غير ملموسة	xxx

مثال : بتاريخ 2017/03/13 أصبحت مصاريف لتطوير برامج إعلام إلي بقيمة 200000 دج حيث تحملتها مؤسسة الأفاق المختصة في صنع برامج الإعلام الآلي.  
المعالجة المحاسبية :

203	من ح/ مصاريف التطوير الغير الثابتة	200 000
731	الى ح/ إنتاج أصول غير ملموسة "تسجيل تطوير البرنامج داخليا"	200 000

**ملاحظة 02:** لا يمكن تسجيل مصاريف البحث ضمن القيم الثابتة المعنوية نظرا لعدم استيفائها لشروط الاعتراف بالأصل و إنما تسجل ضمن التكاليف أو المصاريف العادية.

• **د/ 204:** برامج الإعلام الآلي والحسابات المماثلة: يسجل في هذا الحساب تكلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات وماشابهها.<sup>3</sup> و يسجل هذا الحساب من الجانب المدين حسب تكلفة الحيازة بجعل أحد حسابات الغير أو الحسابات المالية في الطرف الدائن ويستقبل أيضا في طرفه المدين بتكلفة الإنتاج عند إنتاجه داخليا بجعل في طرفه الدائن د/ 731 مع تسجيل المصاريف حسب طبيعتها. و هذا ، حسب التسجيل المحاسبي التالي :

<sup>1</sup> علاوي لخضر، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي : SCF "تمارين وتطبيقات محلولة"، الصفحات الزرقاء، الجزائر 2014 ، ص 31-32

<sup>2</sup> المادة 121-5 ، الجريدة الرسمية العدد 21 ، ص 12 :

<sup>3</sup> Ali Sahraoui, Comptabilité Financier conforme au SCF et aux normes IAS- IFRS : cours et exercices corrigés, BERTI Editions, Alger, 2011. p : 49.

	xxx	من ح/ برامج الإعلام الآلي والحسابات المماثلة		204
xxx		الى ح/ حساب مالية	5x	
xxx		أو الى ح/ حسابات الغير	40x	
xxx		أو الى ح/ إنتاج أصول غير ملموسة	731	

• **د/205: منح الامتياز والحقوق المماثلة ، البراءات، الرخص، العلامات:** يسجل ضمن هذا الحساب ، المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها أو إيجارها لبراءات اختراع أو رخص أو علامات طورها أو أنتجتها الغير كحقوق التأليف والعلامات التجارية الخ.<sup>1</sup>

**مثال :** في 2017/01/15 حصلت المؤسسة على حق استعمال للعلامة التجارية بقيمة 300 000 دج و التي سددت بشيك بنكي.

#### المعالجة المحاسبية :

	500000	2017/01/15		205
500000		من ح/ مصاريف التطوير الغير الثابتة	512	
		الى ح/ البنك		
		"الحصول على حق استعمال علامة تجارية"		

• **د/207: فرق الاقتناء (شهرة المحل):** يسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء سواء كان ايجابيا أو سلبيا الناتج عن عملية دمج المؤسسات أو التجميع ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا.

• **د/208: قيم ثابتة معنوية أخرى:** يسجل هذا الحساب التثبيتات المعنوية الأخرى غير المدرجة في إحدى الحسابات السابقة.

**ملاحظة:** الطلبة في هذه المرحلة غير مطالبين بالتفصيل في هذه الحسابات.

**2.2 : آلية سير الحساب 21 " التثبيتات العينية "** : حسب المادة 221-1 من النظام المحاسبي المالي فإن " 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 . " ويتفرع هذا الحساب إلى : د/21 "الأراضي"، د/212 عمليات و ترتيب و تهيئة الأراضي ، د/213 البناءات، د/215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية ، د/218 التثبيتات العينية الأخرى حيث يمكن أن يتفرع أيضا د/218 إلى : المنشآت العامة و أعمال الترتيب و التهيئات. و معدات النقل و أثاث المكتب ن معدات المكتب و معدات الإعلام الآلي.

❖ **المعالجة المحاسبية لحساب 21 التثبيتات العينية :** تسجل حسابات التثبيتات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت : بقيمة الإسهام أو بتكلفة الحيازة، بتكلفة الإنتاج.

<sup>1</sup> المادة 121-5 ، الجريدة الرسمية العدد 19 ، ص 57 .

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالات التالية :

➤ **الحالة الأولى :** إذا كانت حيازة التثبيات عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال الاستغلال)، أو حساب الشركاء- عمليات حول رأس المال - د/456 ، حيث تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الأولى و ( للتفصيل انظر التسجيل المحاسبي للأموال الخاصة):

#### التاريخ

XXX	XXX	من ح/ التثبيات العينية	21
XXX		الى ح/ رأس المال	101
		"الحيازة بواسطة الاسهام أو المساهمة"	
		أو	
	XXX	من ح/ التثبيات العينية	21
XXX		الى ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال	456

➤ **الحالة الثانية :** إذا كانت الحيازة على التثبيات العينية بشكل عادي فان الحساب الدائن المقابل يكون إما د/ 40 الموردون أو حسابات الخزينة أو حسابات أخرى معينة كالأوراق التجارية مثلا و يكون القيد كما يلي:

#### التاريخ

XXX	XXX	من ح/ التثبيات العينية	21x
XXX		ال ح/ موردون	40x
XXX		او الى ح/ البنك	51x
		"الحيازة على تثبيات"	

➤ **الحالة الثالثة :** وإذا كانت التثبيات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن حساب الدائن سيكون د/73 الإنتاج المثبت و يكون القيد كما يلي :

#### التاريخ

XXX	XXX	من ح/ التثبيات العينية	21x
XXX		الى ح/ انتاج مثبت	73
		"انتاج تثبيات داخليا"	

• **حالة الحيازة على التثبيات بما فيها الرسم على القيمة المضافة :** يكون الرسم على القيمة المضافة في الغالب بمعدل 19% حيث يحسب من قيمة التثبيات خارج الرسم على أن يعطي المشتري للبائع قيمة التثبيات التي حاز عليها زائد قيمة الرسم على القيمة المضافة وتسجل في الحساب د/ 4456 الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع ( سنتطرق لها بنوع من التفصيل في دراستنا لعنصر المخزونات).  
**مثال 01:** بتاريخ 2017/04/16 قامت مؤسسة الهناء بالحيازة على آلة إنتاجية بقيمة 100000 دج خارج الرسم، علما أن قيمة TVA هي 19 % وتم التسديد بشيك بنكي.

2017/04/16

	100 000	من ح/ منشآت تقنية و معدات صناعية		218
	19 000	منح/ الوسم قابل للاسترجاع		4456
119 000		الى ح/ البنك "الحيازة على آلة إنتاجية بشيك بنكي"	512	

**3.2 آلية سير الحساب 22 " التثبيتات في شكل امتياز":** يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز)، هذا الأخير يلتزم بتنفيذ خدمة عمومية لمدة محددة وطويلة على مسؤوليته مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

و تكون المعالجة المحاسبية للتثبيتات الممنوحة في شكل امتيازات عينية و الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز الممنوح له بجعل الحساب 22 تثبيتات في شكل امتياز بصفته مدين، أما الحساب الدائن فهو ح/ 229 حقوق مانح الامتياز و يظهر هذا الأخير في خصوم الميزانية و التي تسمى بالخصوم الغير جارية، إذن مما سبق فصياغة القيد تكون كمايلي:

	XXX	من ح/ تثبيتات في شكل امتياز		22
XXX		الى ح/ حقوق مانح الامتياز "إثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل امتياز"	229	

**4.2 آلية سير الحساب 23 " التثبيتات الجاري انجازها":** يعبر هذا الحساب الرئيسي على مجموع القيم الثابتة الجاري إنجازها و قد تكون معنوية أو مادية ،حيث يمكن لهذه التثبيتات أن تنجز بالوسائل الخاصة للمؤسسة، أو عن طريق الغير. وينفرع هذا الحساب إلى ح/232 "قيم ثابتة مادية قيد الانجاز الجارية" و ح/237 "قيم ثابتة معنوية قيد الانجاز" و ح/238 "تسبيقات و دفعات مقدمة على طلبيات القيم الثابتة". و تتم المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها حسب عدة مراحل وفقا لوضعيات الانجاز المستلمة و هذا حسب الحالات التالية :

**الحالة الأولى :** إذا تم إجاز التثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الانجاز (المقيمة داخليا) ويقابله في الجانب الدائن ح/ 731 أو ح/732 و هذا بعد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها.

**الحالة الثانية :** إذا تم انجاز التثبيت عن طريق الغير، فهنا يصبح هذا الحساب مدينا بجعل حسابات الغير او حسابات الخزينة دائنة بتكلفة الانجاز بعد إسلام الفاتورة.

و في الأخير ، يرصد هذا الحساب عند الانتهاء من الانجاز والاستلام التثبيت ويكون القيد كما يلي :

د	م	التواريخ	د	م
		<b>حالة الانجاز الداخلي</b>		
	XXX	من ح/قيم ثابتة مادية قيد الانجاز الجارية أو		232 أو
	XXX	من ح/قيم ثابتة معنوية قيد الانجاز		237
XXX		الى ح/إنتاج مثبت للقيم الثابتة العينية أو	731 أو	
XXX		الى ح/إنتاج مثبت للقيم الثابتة المعنوية	732	
		<b>حالة الانجاز الخارجي</b>		
	XXX	من ح/ قيم ثابتة مادية قيد الانجاز الجارية أو		232 أو
	XXX	من ح/ قيم ثابتة معنوية قيد الانجاز		237
XXX		الى ح/موردو التثبيتات أو	404 أو	
XXX		الى ح/ القيم المالية	51X	

**مثال تطبيقي :** قامت المؤسسة (س) خلال السنة بالعمليات التالية:

1. دفعت للمقاول شيك بنكي قدره 50000 دج لتسبيقا لإنجاز ورشة لتصليح السيارات تكلفتها الاجمالية قدرت ب200000 دج .
  2. إستلمت وضعية الاشغال رقم 01 تمثل إنجاز 40% من الورشة.و قررت المؤسسة إنجاز ما تبقى من الورشة بوسائلها الخاصة.
  3. إستلمت المؤسسة الورشة جاهزة و سددت للمقاول ما تبقى بذمتها بشيك بنكي.
- المطلوب :** سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

**الحل :**

العملية	م	د	م
العملية 01	50000		
من ح/ تسبيقات على القيم الثابتة			238
الى ح/ بنك	50000		512
دفع التسبيق			
العملية 02	80000		
من ح/ تثبيات عينية قيد الإجاز			232
الى ح/ موردو التثبيتات	30000		404
الى ح/ تسبيقات على القيم الثابتة	50000		238
"وضعية الإجاز رقم 01 "			

تابع للحل:

120000	120000	العملية 03 من ح/ تثبيبات عينية قيد الإنجاز	732	232
	120000	الى ح/ إنتاج مثبت لأصول عينية "إنجاز ما تبقى من الورشة"		
200000 30000	200000	العملية 04 من ح/ مباني صناعية	404	213
	30000	من ح/ موردو التثبيبات		
	200000	الى ح/ تثبيبات عينية قيد الإنجاز	232	
	30000	الى ح/ البنك "إستلام و تسديد مباني صناعية"	512	

5.2 ألية سير الحسابات (ح/26 و ح/27) "التثبيبات المالية": يقصد التثبيبات المالية القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات و هذه يضم هذا الصنف من التثبيبات الأسهم والسندات حيث أن :

- **السهم** : يمثل حصة الشريك في رأس المال والذي يتكون من مجموع الحصص سواء كانت نقدية أو عينية ، وبالتالي فهي تمثل حقوق ملكية.
  - **السندات**: هي عبارة عن وعد مكتوب من المقترض بدفع مبلغ من المال إلى حامله بتاريخ معين مع دفع الفائدة المستحقة على القيمة الاسمية بتاريخ معينة. وبالتالي فهي تمثل أداة دين.
- و يتميز بين ثلاث فئات للسندات المثبتة لحسابات التثبيبات المالية

❖ **المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بحساب 26 مساهمات وحقوق متعلقة بالمساهمات**: يضم هذا الحساب سندات المساهمة و هي تلك السندات التي تمتلك بشكل دائم والمعبرة عن نشاط المؤسسة المصدرة لها و تسمح لحاملها بممارسة تأثير على المؤسسة المصدرة لتلك الأسهم وفرض الرقابة عليها ، هذا بالإضافة الى أشكال أخرى لسندات للمساهمة لحقوق المساهمات داخل المجموعة، حقوق المساهمات خارج المجموعة وحقوق أخرى خاصة بالمساهمات وفقول للحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 261 : سندات الفروع المنتسبة
- الحساب 265 : سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة.
- الحساب 266: الحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات المجمع
- الحساب 267 :المساهمات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
- الحساب 268 :الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة
- الحساب 269 :عمليات الدفع الباقية

حيث أن القيمة التي تسجل بها سندات المساهمة في دفاتر المؤسسة تعبر على تكلفة شرائها أي سعر شراء هذه السندات ، مضاف إليه كامل مصاريف اقتنائها ، سواء من طرف البنوك أو شركات البورصة. و تتم المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بال حساب 26 "مساهمات وحقوق متعلقة بالمساهمات " بجعله مدينا بتكلفة الاقتناء ( الشراء) أو حصة المساهمة وكذلك بالحقوق المتعلقة بالأسهم ويقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات: د/101 "حساب رأس المال" أو د/ 456 "الشركاء عمليات على رأس المال" أو د/ 404 "موردوا التثبيات" أو د/ 269 "باقي الدفع على سندات غير مسددة " أو أحد حسابات الخزينة (د 512 البنك/ 53 الصندوق) كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ سندات مساهمة		26
XXX		الى ح/ أموال الإستغلال	101	
XXX		الى ح/ الشركاء- عمليات على رأس المال	456	
XXX		الى ح/ باقي الدفع على سندات غير مسددة	269	
XXX		الى ح/ موردو التثبيات	404	

**مثال تطبيقي :** إقتنت مؤسسة الوفاق 1000 سهم بقيمة 100000 دج ، تمثل مساهمة في شركة سونالغاز. المطلوب : التسجيل في يومية شركة الوفاق  
**الحل :** نلاحظ أن الأسهم المقتناة تمثل حصة من رأس مال المؤسسة و بالتالي تعتبر سندات مساهمة و من هنا يتم تسجيلها كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	100000	من ح/ سندات مساهمة		261
100000		الى ح/ البنك	512	

❖ **المعالجة المحاسبية للعمليات الخاصة بحساب 27 " تثبيات مالية أخرى":** يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية :

- الحساب 271 : السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة المالية.
- الحساب 272 : سندات التي تمثل حق الدين الدائن
- الحساب 273 : السندات المثبتة لنشاط الحافظة
- الحساب 274 : القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي
- الحساب 275 : ودائع وكفالات مدفوعة
- الحساب 276 : الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
- الحساب 279 : باقي الدفع على سندات المثبتة غير محررة

وسنكتفي بالتطرق للحسابين د/274 "القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي" و د/275 "الودائع وكفالات مدفوعة".

- **د/274 "القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي":** وتتعلق فقط بالقروض التي تمنحها المؤسسة في إطار العمليات المتعلقة بقروض الإيجار التمويلي حيث يجعل الحساب لدينا يجعل أحد الحسابات المالية دائنا وفقا للتسجيل المحاسبي التالي:

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		274
XXX		الى ح/لبنك	512	

- **د/275 "الودائع والكفالات المدفوعة":** وتتعلق بالودائع التي تتركها المؤسسة لدى المؤسسات المالية في إطار ممارسة نشاطها كضمان عن التعاقدات مع الزبائن أو الموردين ، حيث تجعل هذا الحساب لدينا يجعل أحد حسابات الخزينة (عادة حساب البنك) دائنا.

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ الودائع والكفالات المدفوعة		275
XXX		الى ح/ البنك	512	

### تمارين محلولة حول الفصل الثالث

- التمرين 01:** إليك العمليات التالية التي قامت بها مؤسسة الهناء والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة:
- **2017/01/13** الحيازة على برامج معلوماتية بـ 150000 دج خارج الرسم ، TVA 19%، حيث تم التسديد بورقة تجارية؛
- **2017/01/20** أنجزت مبنى بالوسائل الخاصة بلغت تكلفته 200000 دج.
- **2017/02/02** الحيازة على آلة إنتاجية بـ 300000 دج حيث تحملت المؤسسة مصاريف الشحن 15000 دج، ، الجمارك 5000 دج، و سددت التكلفة بشيك بنكي؛
- **2017/03/03** الحيازة على أرض 150000 دج على الحساب و كانت عمولة الوكالة العقارية 2 % سددت نقدا ؛
- **2017/03/25** قامت بتسوية الأرض بتكلفة قدرها 30000 دج و ووضعت حولها سياج قدرت تكلفته بـ 20000 دج، الكل على الحساب.

**الحل :**

119000	100000	2017/01/13	من ح/ برامج معلوماتية	205
	19000		من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع	4456
200000	200000	405	الى ح/ م.السندات الواجبة الدفع "الحيازة على برامج معلوماتية بورقة تجارية"	213
		732	2017/01/20 من ح/ بناءات الى ح/ إنتاج مثبت لأصول عينية "إنجاز مبنى بالوسائل الخاصة"	215
320000	320000	512	2017/02/02 من ح/ منشآت تقنية و معدات صناعية الى ح/ البنك "الحيازة على آلة بشيك بنكي"	211
		404	2017/03/03 من ح/ الاراضي الى ح/ موردو التثبيات	53
50000	153000		"الحيازة على أرض على الحساب"	211
	30000		من ح/ الاراضي	212
	20000		من ح/ تهيئة و ترتيبات الاراضي الى ح/ موردو الخدمات "تسوية و تهيئة الأرض على الحساب"	401

التمرين 02: قامت مؤسسة عبد الرحيم و أخواته بالعمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة:

- 2017/01/15 استلام فاتورة طلاء المبنى التي بلغت 20000 دج سددت بشيك بنكي.

- 2017/01/24 دفع تسبيق بشيك بنكي يخص طلبية شراء حافلة للعمال بقيمة : 30000 دج.

- 2017/02/07 إستلام الحافلة حيث تضمنت الفاتورة ما يلي : ثمن الحيازة : 100000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة، تم التسديد بورقة تجارية .

- 2017/02/27 انجزت المؤسسة بوسائلها الخاصة برنامج معلوماتي خاص بتسيير الموارد البشرية قدرت تكلفته بـ 60000 دج.

- 2017/03/09 الحيازة على أرض بـ 180000 دج بشيك بنكي و كانت مصاريف تعبيدها و ترصيفها لغرض إستخدامها كموقف للسيارات و سددت المصاريف التي بلغت 20000 نقدا.

**الحل :**

20000	20000	2017/01/15 من ح/ مصاريف الصيانة البنك "تسجيل مصاريف صيانة المبنى"	512	615
30000	30000	2017/01/24 من ح/ التسيقات على التثبيات الى ح/البنك "دفع تسبيق للحيازة على حافلة"	512	238
89000	100000	2017/02/07 من ح/ التثبيات العينية الاخرى		218
30000	19000	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع الى ح/ م.السندات الواجبة الدفع	405	4456
		الى ح/ التسيقات على التثبيات "الحيازة على حافلة لنقل العمال على الحساب"	238	
60000	60000	2017/02/27 من ح/ برامج معلوماتية الى ح/ الانتاج المثبت للاصول المعنوية "إنجاز برنامج معلوماتي بالوسائل الخاصة"	731	204
180000	200000	2017/02/27 من ح/ الاراضي		211
20000		الى ح/البنك الى ح/ الصندوق "الحيازة على أرض مع تعبيدها و ترصيفها"	512 53	

## الفصل الرابع : دراسة آلية سير حسابات الصنف 03 " المخزونات "

أولاً : تعريف الصنف 03 " المخزونات " و مكوناته و كيفية تقييمها

1.1 تعريف المخزونات: المخزونات هي "عبارة عن مجموع البضائع المشتراة أو المصنوعة من قبل

المنظمة و التي تحتفظ بها لاستعمالها في المستقبل من أجل حاجيات المصنع والاستغلال!"<sup>1</sup>

2.1 مكونات لمخزونات: تمثل المخزونات جزء من الأصول المتداولة المشتملة أوالمنتجة من قبل المؤسسة

لغرض البيع أو التحويل و تتكون من الحساب الحساب الرئيسي 03 الذي يتفرع الى عدة حسابات منها :

- الحساب 30 " البضائع" : و هي السلع التي تشتريها المؤسسة بغرض إعادة بيعها.
- الحساب 31 "المواد واللوازم" : هي المخزونات الموجهة للتحويل لغرض الحصول على المنتج النهائي
- الحساب 32 "التموينات": هي العناصر الموجهة للاستهلاك خارج العملية الإنتاجية مثل الغلافات.
- الحساب 33"السلع قيد الإنتاج": هي منتجات بلغت مرحلة معينة من التصنيع في نهاية الدورة المحاسبية.
- الحساب 35 "المنتجات" : هي المخزونات الناتجة عن العملية الإنتاجية حيث تتفرع بدورها إلى:
  - المنتجات الوسيطة د/351: و هي المنتجات التي تدخل كأحد العناصر المكونة لمنتجات أخرى أثناء عملية الإنتاج.
  - المنتجات التامة د/355: هي المنتجات التي انتهت عملية تصنيعهاوأصبحت جاهزة للبيع.
  - المنتجات المتبقية د/ 358: وهي البقايا من العملية الإنتاجية و التي عادة تكون مشوهة أو تالفة.

3.1 تقييم المخزونات : تقييم المخزونات كما يلي :

- بتكلفة الشراء حيث أن : تكلفة الشراء = ثمن الشراء خارج الرسم + المصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل،الشحن،..الخ) + الرسوم الغير قابلة للاسترجاع
- بتكلفة الإنتاج و التي تساوي عموما تكلفة الشراء + مصاريف اليد العاملة .

ثانيا : المعالجة المحاسبية للمخزونات

يعالج المخزون محاسبيا حسب عدة حالات أشهرها حالات الشراء و البيع عند الزبون و المورد كما هو مبين في الآتي :

1.2 التسجيل المحاسبي لعملية شراء المخزونات :

1.1.2 حالة شراء حساب 30 " مخزون البضائع " : تمر هذه العملية بثلاث مراحل أساسية :

❖ المرحلة 01: تسجيل الفاتورة وتشمل مرحلة إثبات الدين اتجاه المورد

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ مشتريات بضائع المخزنة		380
	XXX	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
XXX		الى ح/ موردو المخزونات	401	
		"تسجيل فاتورة الشراء"		

<sup>1</sup> Pierre ZERMATI, Pratique de la gestion des stocks, edition DUNOD, Paris, 1984, P:7.

❖ **المرحلة 02 :** تمثل استلام البضاعة المشتراة حيث يتم إدخال البضائع إلى المخزن بناء على مذكرة أو وصل إدخال ومن خلال هذه العملية يتم ترصيد د/380 بالقيد التالي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
XXX	XXX	من ح/بضاعة مخزنة الى ح/ مشتريات بضائع المخزنة "إدخال البضائع إلى المخزن"	380	30

**ملاحظة :** د/ 38 هو حساب وسيط لا يظهر في الميزانية، يستعمل فقط لتسجيل تكلفة المشتريات ويرصد عند الاستلام.

❖ **المرحلة 03:** تسديد دين المورد، حيث نقوم بترصيد حساب المورد د/401: موردو المخزونات

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
XXX	XXX	من ح/ موردو المخزونات الى ح/ البنك "تسديد دين المورد"	512	401

**ملاحظة :** يمكن اختصار المراحل الثلاث في مرحلتين فقط في حالة الدفع الفوري من خلال تسجيل عملية التسديد مباشرة في المرحلة الأولى :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
XXX	XXX	من ح/ مشتريات بضائع المخزنة من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع الى ح/ البنك "تسجيل الفاتورة"	512	380
	XXX			4456

**مثال تطبيقي :**

- في 2017/02/15 إشترت المؤسسة بضاعة و استلمت فاتورة الشراء رقم 2017/10 التي تتضمن مايلي : ثمن الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة : 100000 دج، مصاريف النقل : 20000 دج TVA : 19%.

- في 2017/03/22 تم استلام البضاعة ودخلت الى المخزن حسب وصل الإدخال رقم 2017/05 وتم تسديد مبلغ الفاتورة بشيك بنكي.

**الحل:**

د	م	2017/02/15	د	م
142800	120000 22800	من ح/ مشتريات بضائع المخزنة (20000+100000) من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع (0.19*120000) الى ح/ موردو المخزونات "تسجيل الفاتورة رقم 2017/10" -----2017/03/22-----	401	380 4456
120000	120000	من ح مخزون البضائع الى ح/ مشتريات بضائع المخزنة "تخزين البضاعة وفقا لوصل الادخال رقم 2017/05" -----//-----	380	30
25400	25400	من ح/ موردو المخزونات الى ح/ البنك "تسديد دين المورد"	512	401

2.1.2 حالة شراء حساب 31 "المواد الأولية و اللوازم" : تمر عملية شراء المواد الأولية و اللوازم التي تقيم بتكلفة شراءها بنفس المراحل التي تمر بها عملية شراء البضائع من خلال :

❖ المرحلة 01: تسجيل الفاتورة وتشمل مرحلة إثبات الدين اتجاه المورد:

التاريخ	م	د	م
من ح/ مشتريات المواد واللوازم المخزنة	XXX	381	
من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع	XXX	4456	
الى ح / موردو المخزونات "تسجيل الفاتورة"	XXX	401	

❖ المرحلة 02 : استلام المواد واللوازم المشتراة حيث يتم إدخالها إلى المخزون بناء على م ذكره إدخال وتتم ترصيد ح/381 بالقيد التالي :

التاريخ	م	د	م
من ح/ مواد ولوازم مخزنة	xxx	31	
الى ح/ مشتريات المواد واللوازم المخزنة إدخال البضائع إلى المخزن	XXX	381	

❖ المرحلة 03: تسديد دين المورد، حيث نقوم بترصيد حساب المورد ح/401: موردو المخزونات

التاريخ	م	د	م
من ح/ موردو المخزونات	xxx	401	
الى ح/ الحسابات النقدية "تسديد دين المورد"	XXX	5X	

**ملاحظة :** يمكن اختصار المراحل الثلاث في مرحلتين فقط في حالة الدفع الفوري من خلال تسجيل عملية التسديد مباشرة في المرحلة الأولى :

XXX	XXX	التاريخ	5X	381
	XXX	من ح/مشتريات المواد واللوازم المخزنة		4456
XXX		من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		
		الى ح / الحسابات النقدية		
		"تسجيل الفاتورة"		

**مثال تطبيقي :**

- في 2017/02/24 استلمت المؤسسة فاتورة الشراء رقم 2017/25 الخاصة بالمواد واللوازم وتحتوي الفاتورة على :سعر الشراء خارج الرسم : 200000 دج، TVA : 19%
- في 2017/03/18 تم استلام المواد ودخلت إلى مخازن المؤسسة بناء على م ذكره الإدخال رقم 2017/22 وتم تسديد المورد عن طريق البنك.

**الحل:**

المبالغ		2017/02/24	رقم الحساب	
د	م		د	م
238000	200000	من ح/ مشتريات المواد واللوازم المخزنة	381	
	38000	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع (0.19*200000)	4456	
		الى ح/موردو المخزونات	401	
		<b>تسجيل الفاتورة رقم 2017/25</b>		
		2017/03/18		
200000	200000	من ح/ مواد ولوازم مخزنة	31	
		الى ح/ مشتريات مواد ولوازم المخزنة	381	
		"بطاقة إدخال رقم 2017/22"		
		-----//-----		
68500	68500	من ح/موردو المخزونات	401	
		الى ح/ البنك	512	
		<b>"تسديد دين المورد"</b>		

**3.1.2 حالة شراء حساب 32** " التموينات الغير قابلة للتخزين " : التموينات الغير قابلة للتخزين هي المواد التي يتم استهلاكها مباشرة دون مرورها على عملية التخزين مثل الكهرباء والغاز ..الخ. حيث تسجل ه ذه التموينات في ح/ 607: مشتريات غير مخزنة كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ مشتريات غير قابلة للتخزين		607
	XXX	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
XXX		الى ح /موردو المخزونات	أو 401	
XXX		الى ح/ الحسابات النقدية	5X	
		"تسجيل فاتورة ...."		

مثال : دفعت المؤسسة فاتورة الكهرباء بقيمة 40000 دج عن طريق البنك.

الحل :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	40000	من ح/ مشتريات غير قابلة للتخزين		607
40000		الى ح/ البنك	512	
		"تسديد فاتورة الكهرباء"		

4.1.2 حالة مردودات المشتريات : نتيجة لوجود تلف في المخزون المشتري أو بسبب عدم مطابقته

للمواصفات المطلوبة قد تعيد المؤسسة هذه المشتريات أو جزء منها للمورد.

- فإذا تمت عملية الشراء على الحساب ، فيقوم المحاسب بتخفيض الديون اتجاه المورد بقيمة المخزون الذي أرجعته المؤسسة و كذلك الأمر بالنسبة للرسم على القيمة المضافة الموافق له، كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ موردو المخزونات		401
	XXX	من ح/ أحد الحسابات النقدية		أو 5X
XXX		الى ح/مشتريات البضائع أو المواد	X38	
XXX		الى ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع	4456	
		"إرجاع المخزون الى المورد"		

كما يتم تسجيل قيد الإخراج للمخزون المعاد الى المورد كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ مشتريات البضائع أو المواد		X38
XXX		الى ح/بضائع أو مواد مخزنة	X3	
		"إخراج المخزون من المخزن"		

## مثال تطبيقي :

- في 2017/01/12 اشترت المؤسسة مواد أولية بقيمة 100000 دج خارج الرسم ، على الحساب حيث أنها دخلت الى المخزن في نفس اليوم.
- في 2017/01/14 أعادت المؤسسة نصف المواد الأولية المشتراة للمورد نظرا لوجود عيوب فيها.
- الحل :**

المبالغ		2017/01/12	رقم الحساب	
د	م		د	م
119000	100000	من ح/ مشتريات المواد الاولية و اللوازم	381	
	19000	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع (0.19* 100000)	4456	
		الى ح/موردو المخزونات	401	
		"تسجيل الفاتورة ...."		
		-----//-----		
100000	100000	من ح /المواد الأولية و اللوازم	31	
		الى ح/ مشتريات المواد الاولية و اللوازم	381	
		"وصل دخال رقم ...."		
		2017/01/14		
50000	59500	من ح/ موردو المخزونات	401	
	9500	الى ح/ مشتريات المواد الاولية و اللوازم	381	
		ر ق م قابلة للاسترجاع(0.19* 50000)	4456	
		"تخفيض دين المورد نتيجة رد المواد الاولية"		
		-----//-----		
50000	50000	من ح/ مشتريات المواد الاولية و اللوازم	381	
		الى ح//المواد الأولية و اللوازم	31	
		"رد نصف المواد الاولية "		

## 2.2 التسجيل المحاسبي لعملية بيع المخزونات :

- 1.2.2. حالة بيع البضائع و المواد الاولية: تمر عملية بيع البضائع و المواد الاولية بثلاث مراحل :
- ❖ المرحلة 01: وتمثل مرحلة إثبات الحق اتجاه الزبون بسعر البيع الموجود في الفاتورة ، حيث نسجل :

		التاريخ		
	xxx	من ح/ الزبائن	411	
xxx		الى ح/ مبيعات بضائع	700	
xxx		الى ح/ ر ق م مستحقة	4457	
		"فاتورة بيع محررة "		

❖ **المرحلة 02:** إخراج البضائع أو المواد الاولية المباعة من المخازن لتسليمها للزبون، حيث يتم إخراجها بتكلفة شرائها من خلال بطاقة و إخراج و يتم التسجيل في اليومية كما يلي:

م	د	التاريخ	م	د
600		من ح/ المشتريات المستهلكة من البضائع	xxx	
	30	الى ح/ مخزون بضائع	xxx	
	أو 31	الى ح/ مخزون مواد أولية	xxx	
		"بطاقة إخراج رقم ...."		

❖ **المرحلة 03:** مرحلة التحصيل من الزبائن و يتم ترصيد د/411: الزبائن مع احد الحسابات النقدية:

م	د	التاريخ	م	د
X5		من ح/ احد الحسابات النقدية	xxx	
	411	الى ح/ الزبائن	xxx	
		"تحصيل من الزبائن"		

**ملاحظة :** يمكن إلغاء المرحلة الثالثة في حالة التسديد الفوري من خلال تسجيل المرحلة الأولى :

م	د	التاريخ	م	د
X5		من ح/ احد الحسابات النقدية	xxx	
	700	الى ح/ مبيعات بضائع	xxx	
	4457	الى ح/ ر ق م مستحقة	xxx	
		"تسجيل الفاتورة لمحرة"		

**مثال تطبيقي :** في 2017/03/02 باعت المؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة 120000 دج خارج الرسم تكلفة شراءها 90000 دج حسب الفاتورة رقم 2017/16 وتم إخراج البضاعة في نفس اليوم ، في 2017/04/03 تم التحصيل من الزبون عن طريق شيك بنكي

م	د	2017/03/02	م	د
411		من ح/ الزبائن	142800	
	700	الى ح/ مبيعات بضائع	120000	
	4457	الى ح/ ر ق م مستحقة	22800	
		"فاتورة رقم 2017/16"		
		-----//-----		
600		من ح/ المشتريات المستهلكة من البضائع	90000	
	30	الى ح/ بضائع مخزنة	90000	
		"اخراج البضائع من المخزن"		
		2075/04/03		
512		من ح/ البنك	142800	
	411	الى ح/ الزبائن	142800	
		"تحصيل من الزبائن"		

2.2.2. حالة بيع المنتجات : تمر عملية بيع المنتجات بنفس المراحل التي تمر بها عملية بيع البضائع  
لكن الإختلاف يكمن في أرقام الحسابات المستعملة:

❖ المرحلة 01: تسجيل فاتورة البيع والتي تمثل إثبات حق المؤسسة على الزبون :

د	م	التاريخ	د	م
XXX	XXX	من ح/ الزبائن	411	
XXX		الى ح/ مبيعات من المنتجات التامة	701	
XXX		الى ح/ مبيعات من المنتجات الوسيطة	أو 702	
XXX		الى ح/ مبيعات من المنتجات البقايا	أو 703	
XXX		الى ح/ ر ق م مستحقة تسجيل الفاتورة المحررة رقم ...."	4457	

❖ المرحلة 02: بعد القيام بإرسال فاتورة البيع إلى الزبون يجب على المؤسسة إخراج المنتجات من المخازن لإرسالها للزبون بتكلفة الإنتاج:

د	م	التاريخ	د	م
XXX	XXX	من ح/ تغيرات المخزون من المنتجات	724	
XXX		الى ح/ المنتجات التامة	355	
XXX		الى ح/ المنتجات الوسيطة	أو 351	
XXX		الى ح/ المنتجات البقايا	أو 358	
XXX		"بطاقة إخراج المخزون رقم...."		

❖ المرحلة 03: في هذه المرحلة يتم التحصيل من الزبائن لقيمة المبيعات

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
XXX	XXX	من ح/ احد الحسابات النقدية	411	X5
XXX		الى ح/ الزبائن "تحصيل من الزبائن"		

مثال تطبيقي : قامت مؤسسة ناصر وإخوانه خلال شهر فيفري بالعمليات التالية :

- 1 - بيع منتجات تامة الصنع على الحساب بسعر 150000 دج خالرج الرسم ، تكلفة إنتاجها 80000 دج.
- 2 - بيع منتجات مشوهة نقدا بقيمة 40000 دج تكلفتها 20000 دج
- 3 - الحصول على منتجات وسيطة بقيمة 70000 دج .
- 4 - استلام شيك من الزبون خاص بالعمليّة 01.

الحل :

المبالغ		العملية 01	رقم الحساب	
د	م		د	م
	178500	من ح/ الزبائن		411
150000		الى ح/ مبيعات من المنتجات	701	
28500		الى ح/ ر ق م مستحقة "فاتورة محررة رقم ...."	4457	
		-----//-----		
	80000	من ح/ تغيرات المخزون		724
80000		منتجات التامة	355	
		"إخراج المخزون من المخزن ...."		
		-----العملية 02-----		
	47600	من ح/ الصندوق		53
40000		الى ح/ منتجات البقايا	703	
7600		الى ح/ ر ق م مستحقة "فاتورة محررة رقم ... بيع منتجات مشوهة."	4457	
		-----//-----		
	20000	من ح/ تغيرات المخزون		724
20000		الى ح/ المنتجات من البقايا	358	
		"إخراج المخزون من المخزن ...."		
		-----العملية 03-----		
	70000	من ح/ منتجات وسيطية		351
70000		الى ح/ تغيرات المخزون	724	
		"إدخال المخزون من المخزن ...."		
		-----العملية 04-----		
	178500	من ح/ البنك		512
178500		الى ح/ الزبائن "تحصيل حقوق الزبائن الخاصة بالعملية 01 ...."	411	

3.2.2 حالة مبيعات الخدمات : تؤدي عملية تقديم الخدمات إلى تحصيل المؤسسة لإيراد يسجل في

الجانب الدائن في احد الحسابات التالية :

- د/ 704: مبيعات الإثغال

- د/ 705: مبيعات الدراسات

- د/ 706: تقديم الخدمات الأخرى

في حين يسجل في الجانب المدين حسابات الزبائن أو احد الحسابات النقدية كما يلي:

م	د	التاريخ	م	د
5x		من /ح احد الحسابات التقديية	XXX	
411		من /ح الزبائن	XXX	
	704	الى /ح مبيعات الأشغال	XXX	
	أو 705	الى /ح مبيعات الدراسات	XXX	
	أو 706	الى /ح تقديم الخدمات الأخرى	XXX	
	4457	الى /ح ر ق م مستحقة	XXX	
		"فاتورة محررة رقم .....		

**4.2.2. مردودات المبيعات :** قد يعيد الزبون للمؤسسة جزءاً من المبيعات لعدم مطابقتها للمواصفات أو لأسباب أخرى ، حيث تقوم المؤسسة بتخفيض حقوقها على الزبون بقيمة المبيعات المعادة والرسم على القيمة المضافة الموافق لها حسب القيد التالي :

م	د	التاريخ	م	د
70X		من /ح مبيعات	XXX	
4457		من /ح ر ق م مستحقة	XXX	
	411	الى /ح الزبائن	XXX	
		"إسترجاع المبيعات "		

كما تسجل قيد الإدخال :

#### ❖ بالنسبة للهضاعة و المواد الأولية:

م	د	التاريخ	م	د
30		من /ح مخزون الهضاعة	XXX	
أو 31		من /ح مخزون المواد الأولية		
	600	الى /ح مشتريات بضاعة مستهلكة	XXX	

#### ❖ بالنسبة للمنتجات:

م	د	التاريخ	م	د
35X		من /ح منتجات	XXX	
	724	الى /ح تغيرات المخزون	XXX	

**ثالثاً : التسجيل المحاسبي للتسيقات على عملية الشراء والبيع :** التسبيق هو مبلغ يقدمه الزبون للمورد لضمان هذا الأخير إتمام عملية تصريف المبيعات ويكون عادة بطلب من المورد.

**1.3 معالجة التسبيق لدى الزبون :** عند شراء المخزونات يصبح لدى الزبون دين إتجاه المورد بقيمة هذه المشتريات يسجل في الجانب الدائن لحساب 401 "موردو المخزونات و الخدمات" ، لكن في حالة

تقديم تسبيق للمورد فإن هذا التسبيق يمثل حق الزبون اتجاه المورد حيث يصبح هذا الاخير مدين بقيمة التسبيق و الذي يسجل في حساب 409 "موردون مدينون" حسب التسجيل المحاسبي التالي:

م	د	التاريخ	م	د
409	5x	من ح/موردون مدينون الى ح/ احد الحسابات النقدية "دفع تسبيق للمورد"	XXX	XXX

وعند استلام فاتورة الشراء يسدد الزبون القيمة المتبقية فقط من مبلغ الفاتورة حيث يقوم بترصيد د/409 كما هو مبين في القيد التالي:

م	د	التاريخ	م	د
38x	401	من ح/ مشتريات	XXX	
4456	409	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع الى ح/موردو المخزونات الى ح/موردون مدينون "تسجيل فاتورة الشراء و ترصيد ال تسبيق "	XXX	XXX

**2.3. معالجة التسبيق لدى المورد :** يعتبر المبلغ الذي يقبضه المورد من الزبون كتسبيق على طلبية شراء و يصبح دين عليه إتجاه الزبون حيث يسجل في الجانب الدائن من حساب 419 "زبائن دائنون" كما هو مبين في القيد التالي :

م	د	التاريخ	م	د
5x	419	من ح/ احد الحسابات النقدية الى ح/ زبائن مدينون "استلام تسبيق من الزبون"	xxx	xxx

و عند إتمام عملية البيع يستلم المورد القيمة المتبقية من الفاتورة ويقوم بترصيد د/419 كما يلي:

م	د	التاريخ	م	د
411	70x	من ح/ زبائن	xxx	
419	4457	من ح/ زبائن دائنون الى ح/ مبيعات الى ح/ ر ق م مستحقة "تسجيل الفاتورة المحررة و ترصيد ال تسبيق "	xxx	xxx

**مثال تطبيقي :**

- في 2017/02/02 دفعت مؤسسة الوفاق للمورد شيك بنكي بقيمة 10000 دج كتسبيق على طلبية لشراء مواد أولية .
- في 2017/04/07 استلمت المؤسسة الفاتورة مرفوقة بالمواد الاولية حيث تضمنت الفاتورة ثمن الشراء خارج الرسم 100000 دج و كانت تكلفتها 80000 دج .

المعالجة المحاسبية:

❖ عند الزبون :

المبالغ		2017/02/02		رقم الحساب	
د	م	د	م	د	م
10000	10000	512	409		
109000	100000		381		
10000	19000		4456		
		401			
		409			
100000	100000		31		
		381			

❖ عند المورد :

المبالغ		2017/02/02		رقم الحساب	
د	م	د	م	د	م
10000	10000	419	512		
109000	109000		411		
10000	10000		419		
		700			
100000		4457			
19000					
100000	100000		600		
		31			

#### رابعاً: التسجيل المحاسبي للتخفيضات عن عملية الشراء والبيع

يقصد بالتخفيض هو ذلك الاقتراع الذي يمنح المورد لزيائنه نظراً لعدة أسباب كتشجيعه للهيون لشراء كميات كبيرة، المحافظة على نوع معين من الزيائن الخ. و التخفيضات نوعين، التخفيضات التجارية و التخفيضات المالية.

#### 1.4. التخفيضات التجارية : وبدورها التخفيضات التجارية تنقسم الى ثلاث أنواع:

- **النتزييلات:** و تمنح عند وجود عيوب في المخزونات المعروضة للبيع أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة أو التأخر في تسليمها.
- **الحسومات :** و تمنح عند شراء كميات معتبرة من السلع.
- **الخصومات:** و هي تخفيضات على رقم الأعمال تمنح بالخصوص إلى الزيائن الذين يحققون نسبة معينة من رقم الأعمال المؤسسة خلال الدورة.
- ❖ **كيفية حساب قيمة التخفيض :** تحسب قيمة التخفيض التجاري من سعر البيع خارج الرسم حيث نتحصل بعد طرحه على الصافي التجاري حيث يصبح الصافي التجاري = سعر البيع خارج الرسم - التخفيض التجاري.
- ملاحظة :** في حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري فان التخفيض التجاري الثاني يحسب من التخفيض التجاري الأول و هكذا.

**مثال تطبيقي :** لدينا الفاتورة رقم 2017/10 التي تتضمن ثمن شراء البضاعة بقيمة 10000 دج تخفيض تجاري أول بـ 01% و تخفيض تجاري ثاني به 02% .

#### معالجة الفاتورة رقم 2017/10

100000	ثمن الشراء خارج الرسم
-1000	تخفيض تجاري أول 1%
<hr/>	
=99000	الصافي التجاري الاول
-1980	تخفيض تجاري الثاني 2%
<hr/>	
=97020	الصافي التجاري الثاني

❖ **المعالجة المحاسبية :** تتم المعالجة المحاسبية حسب الحاتين التاليتين:

- **الحالة الأولى:** التخفيضات التجارية الواردة ضمن فاتورة البيع أو الشراء: في هذه الحالة لا تظهر محاسبياً ويتم اعتماد الصافي التجاري الأخير كسعر البيع عند المورد و سعر الشراء عند الزيون.

**مثال :** بالاعتماد على المثال السابق المطلوب تسجيله محاسبياً عند المورد وعند الزيون.

❖ عند الزبون :

د	م	التاريخ	د	م
97020	97020	من ح/ مشتريات بضائع الى/ مورود المخزونات و الخدمات "فاتورة مستلمة رقم 2017/10"	401	380

❖ عند المورد :

د	م	التاريخ	د	م
97020	97020	من ح/ الزبائن الى ح/ مبيعات بضائع "فاتورة محررة رقم 2017/10"	700	411

• الحالة الثانية : التخفيضات الواردة ضمن فاتورة مستقلة: و هنا يتعلق الأمر بللفاتورة المستقلة أو ما يسمى بفاتورة التخفيض التي يرسلها المورد الى الزبون بعد فترة من إرسال فاتورة البيع الاولى. و يتم التسجيل المحاسبي كما يلي :

❖ عند الزبون : عندما يستلم الزبون فاتورة التخفيض عن مشتريات كان قد قام بها خلال السنة ، يقوم هذا الأخير بتسجيلها في الجانب الدائن للحساب 609 "التخفيضات والتزيلات والحسومات المتحصل عليها عن المشتريات" كما يلي :

د	م	التاريخ	د	م
xxx	xxx	من ح/ مورود المخزونات الى ح/ تخفيضات و تنزيلات وحسومات تحصل عليها عن المشتريات الى ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع "فاتورة التخفيض رقم"	609 4456	401

❖ عند المورد : عندما يقرر المورد منح تخفيض تجاري للزبون بعد إرساله لفاتورة البيع الأولى ، يقوم بتحرير فاتورة تخفيض جديدة و يرسلها للزبون، و يقوم بتسجيلها في الجانب المدين للحساب الخاص بها وهو د/ 709 "التخفيضات والتزيلات والحسومات ممنوحة" كما يلي :

د	م	التاريخ	د	م
xxx	xxx	من ح/ تخفيضات وتنزيلات وحسومات ممنوحة من ح/ ر ق م مستحقة الى ح/ الزبائن "فاتورة التخفيض رقم"	411	709 4457

ملاحظة : تحسب التخفيضات دائما على أساس الصافي الأخير .

مثال : استلمت المؤسسة فاتورة تخفيض (مستقلة) بنسبة 2% عن مبيعات قيمتها 80000 د ج .  
الحل:

❖ عند الزبون :

د	م	التاريخ	د	م
	1872	من ح/ موردو المخزونات الى ح/ تخفيضات و تنزيلات وحسومات تحصل عليها عن المشتريات الى ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع "فاتورة التخفيض رقم"	401	
1600			609	
272			4456	

❖ عند المورد :

د	م	التاريخ	د	م
	1600	من ح/ تخفيضات وتنزيلات وحسومات ممنوحة من ح/ ر ق م مستحقة الى ح/ الزبائن "فاتورة التخفيض رقم"	709	
	272		4457	
1872			411	

2.4. التخفيض المالي (حسم تعجيل الدفع) : ويمنح التخفيض المالي لتشجيع الزبون على سداد المبلغ المستحق عليه مبلأوا حسب السياسة الائتمانية المتبعة من الزبون.<sup>1</sup>

ملاحظة : تتم المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي بنفس الطريقة التي عولجت فيها التخفيضات التجارية سواء تعلق الامر بالتخفيضات الممنوحة ضمن الفاتورة الخاصة بالمبيعات أو الفاتورة المستقلة.

#### خامسا: التسجيل المحاسبي للغلافات

تحتاج المؤسسة في ممارسة نشاطها التجاري و الصناعي الى الغلافات التي تضع فيها السلع و المنتجات، حيث نميز محاسبيا بين نوعين من الغلافات الأولى عبارة عن غلافات متداولة (مسترجعة) والثانية غير مسترجعة. و تتم المعالجة المحاسبية لهما كما يلي :

1.5 الغلافات الغير مسترجعة: أي الغلافات التي تعتبر جزء من المنتج وتنتلف بعد استعمالها مثل علب المشروبات والأحذية و غيرها حيث تعتبر محاسبيا بمثابة تموينات أخرى وتعالج مثل مشتريات المواد وتسجل محاسبيا في ح/326 غلافات حسب المراحل التالية :

<sup>1</sup> Georges Langlois , Micheline Friédérich, Comptabilité financier : manuel – exercices, 19e édition, Foucher , Malakoff, France, Juin 2014op-cit, p : 77.

❖ المرحلة 01: وصول الفاتورة

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ مشتريات تموينات أخرى		382
	XXX	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
XXX		الى ح/ موردو المخزونات "فاتورة مستلمة رقم ...."	401	

❖ المرحلة 02: إدخال التموينات إلى المخازن

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ غلافات		326
XXX		الى ح/ مشتريات التموينات الأخرى "وصل إدخال رقم ...."	382	

❖ المرحلة 03: استهلاك الغلافات

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ استهلاك تموينات أخرى		602
XXX		الى ح/ الغلافات "وصل إخراج رقم ...."	326	

2.5 الغلافات المتداولة (المسترجعة) : وهي الغلافات التي يمكن استرجاعها واستعمالها لعدة مرات وتمتد في العادة لعدة سنوات و لذلك تسجل محاسبيا ضمن التثبيبات في حساب 218: "تثبيبات عينية أخرى" و يكون تسجيل العمليات الخاصة بها كالتالي:

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ تثبيبات مادية أخرى		218
	XXX	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
XXX		الى ح/ موردو التثبيبات "الحيازة على غلافات قابلة للإسترجاع"	404	

1.2.5 حالة تقديم الغلافات الم سترجعة بضمان : يقوم البائع ببيع منتجاته للمشتري داخل غلافات متداولة مقابل مبلغ مالي يقدمه المشتري لضمان ، على أنه يسترجعه عند إرجاع هذه الغلافات، و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

- عند الزبون : يسجل مبلغ الضمان في د/4096 : ضمان على الأغلفة - موردون مدينون -

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ مشتريات		38x
	XXX	من ح/ ر ق م قابلة للإسترجاع		4456
	XXX	من ح/ ضمان على الأغلفة - موردون مدينون		4096
XXX		الى ح/ موردو المخزونات	401	

- عند المورد : يسجل مبلغ الضمان في ح/د 4196 : ضمان على الأغلفة - زبائن دائنون -

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	من ح/ زبائن		411
XXX		الى ح/ مبيعات	70x	
XXX		الى ح/ ر ق م مستحقة	4457	
XXX		الى ح/ ضمان على الأغلفة - زبائن دائنون	4196	

2.2.5 إرجاع الغلافات القابلة للاسترجاع: يمكن أن نميز محاسبيا بين حالتين عند ما يقوم الزبون بإرجاع الأغلفة للمورد:

- ❖ الحالة 01: إرجاع الأغلفة في حالة جيدة : و هنا نسجل ما يلي:
- عند الزبون :

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ موردو المخزونات		401
	XXX	من ح/ احد الحسابات النقدية		أو 5x
XXX		الى ح/ ضمان على الأغلفة - موردون مدينون "إرجاع الأغلفة كلها صالحة للإعمال"	4096	

- عند المورد :

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ ضمان على الأغلفة - زبائن دائنون		4196
XXX		الى ح/ الزبائن	411	
XXX		الى ح/ احد الحسابات النقدية "إستلام الأغلفة كلها صالحة للإستعمال"	5x	

- ❖ الحالة 02: إرجاع الأغلفة في حالة سيئة : لسبب أو لأخر قد يقوم الزبون بإرجاع الأغلفة في حالة سيئة أو يقرر الاحتفاظ ببعضها لهذا يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :
- عند الزبون :

د	م	التاريخ	د	م
	XXX	من ح/ مصاريف الشراء التابعة		608
XXX		الى ح/ ضمان على الأغلفة - موردون مدينون "إرجاع الأغلفة كلها غير صالحة للإستعمال"	4096	

• عند المورد :

د	م	التاريخ	د	م
xxx	xxx	من ح/ضمان على الأغلفة - زبائن دانتون الى ح/ منتجات الأنشطة الملحقة "إستلام الأغلفة كلها غير صالحة للإستعمال"	708	4196

### تمارين محلولة حول الفصل الرابع

**تمرين 01:** إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال شهر مارس والمطلوب تسجيلها محاسبيا :

- في 03/05 تم إستلام فاتورة 01 تتعلق شراء على الحساب مواد أولية بقيمة 100000 دج خارج الرسم على الحساب ، داخل أغلفة غير قابلة للاسترجاع بقيمة 20000 دج؛ حيث تحصلت المؤسسة على تخفيض تجاري 10000 دج، حيث إستلمت المواد الأولية في نفس اليوم "وصل إدخال 01"
- في 03/10 تم إخراج الى الورشة ما قيمته 40000 دج من أجل عملية الصنع بوصول إخراج 07 .
- في 03/15 تم إنتاج ما قيمته 70000 دج من المنتجات تامة الصنع وصل إدخال 03.
- 03/18 تم بيع على الحساب منتجات تامة الصنع بقيمة 100000 دج خارج الرسم داخل أغلفة متداولة بقيمة 15000 دج حسب الفاتورة رقم 04 ، حيث قدرت تكلفتها 50000 دج "وصل الإخراج 02".
- في 03/20 تم شراء بضاعة بقيمة 50000 دج خارج الرسم داخل أغلفة متداولة بقيمة 20000 دج، على الحساب؛ حسب الفاتورة رقم 15 حيث تحصلت المؤسسة على خصم تعجيل الدفع قدره 3%.
- في 03/28 تم إرسال للزبون فاتورة خصم تجاري رقم 01 بقيمة 8000 دج خاص بعملية يوم 03/18.
- في 03/31 تم إرجاع الغلافات الى المورد الخاصة بعملية يوم 03/20 نصفها تالفا؛

**الحل :**

#### 1/ معالجة الفواتير:

الفاتورة رقم 01 / شراء مواد أولية داخل أغلفة غير مسترجعة"

120000	سعرالشراء خارج الرسم (20000+100000)
-10000	تخفيض تجاري
=110000	الصافي التجاري
+22800	الرسم على القيمة المضافة 19%
=132800	المبلغ الواجب الدفع

**الفاتورة رقم 04 / "بيع منتجات تامة الصنع داخل أغلفة مسترجعة"**

100000	ثمن البيع خارج الرسم
+19000	الرسم على القيمة المضافة 19 %
=119000	المبلغ بما فيه الرسم
+15000	الغلافات المتداولة
=134000	الصافي التجاري الثاني

**الفاتورة رقم 15 / "شراء بضاعة داخل أغلفة مسترجعة"**

50000	سعرالشراء خارج الرسم
-3680	تخفيض مالي 03 %
=46320	الصافي التجاري
+8800.80	الرسم على القيمة المضافة 19 %
20000	الأغلفة المتداولة
=72120,8	المبلغ الواجب الدفع

**2 / التسجيل في اليومية**

		03/05		
	110000	من ح/ مشتريات مواد أولية	381	
	22800	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع	4456	
132800		الى ح/ مورودو المخزونات و الخدمات "فاتورة مستلمة رقم 01"	401	
		//		
	110000	من ح/م. المواد الاولية	31	
110000		الى ح/ مشتريات المواد الأولية "وصل إدخال رقم 01"	381	
		03/10		
	40000	من ح/م. المواد الاولية مستهلكة	601	
40000		الى ح/م. المواد الاولية "وصل إخراج رقم 07"	31	
	70000	من ح/ منتجات تامة الصنع	355	
70000		الى ح/ تغيرات المخزون "وصل إدخال رقم 03"	724	
		03/18		
	50000	من ح/ / تغيرات المخزون	724	
50000		الى ح/ منتجات تامة الصنع "وصل إخراج رقم 02"	355	

تابع للتمرين الأول

	134000	من ح/ الزبائن	411
19000		الى ح/ ر ق م مستحقة	4457
15000		الى ح/ الغلافات المتداولة	4196
100000		الى ح/ مبيعات منتجات "فاتورة محررة رقم 04"	701
		03/20	
	46320	من ح/ مشتريات البضائع	380
	8800.80	من ح/ الاغلفة المتداولة	4096
	20000	من ح/ ر ق م مستحقة	4456
72120,8		الى ح/ مورود المخزونات و الخدمات "فاتورة مستلمة رقم 15"	401
		03/28	
	8000	من ح/ تخفيضات وتنزيلات وحسومات ممنوحة	709
	1520	من ح/ ر ق م مستحقة	4457
9520		الى ح/ الزبائن "فاتورة التخفيض رقم 01"	411
		03/31	
	10000	من ح/ الموردين	401
	10000	من ح/ مصاريف الشراء التابعة	608
20000		الى ح/ الغلافات المتداولة "إرجاع الغلافات نصفها تالفا"	409

تمرين 02: إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفتر المورد والزبون:

- في 03/12 تم شراء بضاعة بقيمة 60000 دج سددت بشيك بنكي؛ إستلمت الفاتورة فقط
- في 03/18 تم إستلام البضاعة المشتراة في 03/12 ، بلغت تكلفتها عند المورد 40000 دج

الحل :

• عند الزبون :

د	م	03/12	د	م
60000	60000	من ح/مشتريات البضاعة الى ح / البنك "فاتورة مستلمة رقم ... "	401	380
		03/18		
60000	60000	من ح/ مخزون البضاعة الى ح/ مشتريات البضائع "وصل إدخال لرقم..."	380	30

• عند المورد :

م	د	م	د
411	700	60000	من ح/ زبائن الى ح/ مبيعات "فاتور محررة رقم ..."
			03/18
600	30	40000	مواد أولية مستهلكة مبيعة مواد أولية "وصل إخراج رقم ..."

**تمرين 03:** خلال الثلاثي الأول لسنة 2017 قامت مؤسسة "الهناء" بالعمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة:

- في 2017/03/02 اشترت من المورد 10000 غلاف ورقي بـ 2.5 دج للغلاف يستعمل لتعبئة الأحذية علما أن الرسم على القيمة المضافة TVA 17% على الحساب؛
- في 2017/03/15 باعت إلى الزبون "وليد" 500 زوج من الأحذية بـ 2000 دج للزوج الواحد TVA 17%، تكلفة إنتاجها 1855 دج للزوج بما فيها تكلفة الغلاف التسديد بشيك بنكي؛
- في 2017/04/17 اشترت 10 صناديق خشبية كبيرة وقابلة للاسترجاع تستطيع حمل 1000 زوج من الأحذية بـ 5000 دج للصندوق الواحد مع TVA 17%، التسديد بشيك؛
- في 2012/04/19 اشترت مواد الأولية من الجلود بـ 500000 دج داخل غلافات مسترجعة قيمتها 80000 دج، TVA 17%، على الحساب؛
- في 2017/05/03 باعت 3000 زوج من الأحذية بـ 2100 دج للزوج من الأحذية ، داخل صناديق قابلة للإسترجاع قيمتها 5000 دج للصندوق، تكلفة إنتاج الزوج من الأحذية هو 1900 دج ( بما فيها الغلافات الورقية)، TVA 17%، التسديد بشيك؛
- في 2017/05/12 تم إرجاع الغلافات الخاصة بالمورد؛
- في 2017/05/19 أرجع الزبون ثلاث ( 3 ) صناديق الخاصة بالعملية 05/03 بوضعية جيدة؛
- في 2017/05/21 اشترت المؤسسة مواد الأولية من الجلود بـ 80000 دج داخل غلافات مسترجعة قيمتها 10000 دج، TVA 17% على الحساب؛

**الحل :**

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
		02/03/2017		
	25 000	من ح/ مشتريات غلافات ( 2,5*10000 )		382
	4 250	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
29 250		الى ح/المورد	401	
		"فاتورة مستلمة رقم ..."		
		//		
	25 000	من ح/ الغلافات المتداولة		326
25 000		الى ح/ مشتريات غلافات	382	
		"إدخال الغلافات"		
		15/03/2017		
	1 170 000	من ح/ البنك		512
170 000		الى ح/ ر ق م مستحقة	44571	
1 000 000		الى ح/ مبيعات منتجات ( 500*2000 )	701	
		"فاتورة محررة رقم ...."		
		//		
	941 250	من ح/ تغيرات مخزون		724
941 250		الى ح/ إنتاج تام ( 2,5-1885 ) *500	355	
		"وصل إدخال رقم "		
		//		
	1 250	من ح/ تموينات أخرى		602
1250		الى ح/ التغليفات ( 2,5*500 )	326	
		"إستهلاك الأغلفة"		
		17/04/2017		
	50 000	من ح/ أغلفة متداولة ( 10*5000 )		218
	8 500	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
58 500		الى ح/ موردو التثبيتات	404	
		"الحيازة على أغلفة متداولة"		
		19/04/2017		
	500 000	من ح/ مشتريات مواد اولية		381
	85 000	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
	80 000	من ح/ غلافات متداولة		4096
665 000		الى ح/ البنك	512	
		"فاتورة مستلمة"		

		//		
500 000	500 000	من ح/ مواد اولية	31	
		الى ح/ مشتريات المواد الأولية	381	
		"وصل إدخال رقم..."		
		03/05/2017		
	7 386 000	من ح/ البنك	512	
15 000		الى ح/ غلافات متداولة ( 3 * 5000 )	4196	
1 071 000		الى ح/ ر ق م مستحقة	44571	
6 300 000		الى ح/ مبيعات منتجات ( 2100 * 3000 )	701	
		"فاتورة محررة رقم..."		
		//		
	5 692 500	من ح/ تغيرات المخزون	724	
5 692 500		الى ح/ إنتاج تام ( 1900-2,5 ) * 3000	355	
		"وصل إخراج رقم..."		
		//		
	7 500	من ح/ تموينات أخرى ( 2,5 * 3000 )	602	
7 500		الى ح/ تغليفات	326	
		"إستهلاك الاغلفة"		
		12/05/2017		
	80 000	من ح/ موردين	401	
80 000		الى ح/ غلافات	4096	
		"إرجاع الغلافات"		
		19/05/2017		
	15 000	من ح/ غلافات	4196	
15 000		الى ح/ زيائن	411	
		"إسترجاع الغلافات"		
		21/05/2017		
	80 000	من ح/ مشتريات مواد اولية	381	
	13 600	من ح/ ر ق م قابلة للاسترجاع	4456	
	10 000	من ح/ غلافات	409	
103 600		الى ح/الموردون	401	
		"فاتورة مستلمة"		
		//		
	80 000	من ح/ مواد أولية	31	
80 000		الى ح/ مشتريات مواد اولية	381	
		"وصل إدخال رقم..."		

**تمرين 04:** إليك العملية التالية والمطلوب إعداد فاتورة وتسجيل العمليات اللازمة في يومية المورد

والزبون :

- ثمن البضاعة 250000 دج، تخفيض تجاري أول 2%، تخفيض تجاري ثاني 1%، تخفيض مالي 3% ، تمت العملية بشيك بنكي، تكلفة الشراء 200000 دج.

**الحل :**

عند المورد

	275270			441
	7277			668
242550			700	
39996			4457	
		//		
	15000			600
15000			30	

الفاتورة	
250000	مبلغ اجمالي
5000	تخفيض 1
245000	صافي تجاري 1
2450	تخفيض 2
242550	صافي تجاري 2
7277	تخفيض مالي
235274	صافي مالي
39996	TVA
275270	صافي الدفع

عند زبون

	242550			380
	39996			44563
275270			401	
7277			768	
		//		
	242550			30
242550			380	

## الفصل الخامس : دراسة آلية سير حسابات الصنف 04 " حسابات الغير "

### أولا : تعريف الصنف 04 حسابات الغير "

1.1 تعريف حسابات الغير المدينة و الدائنة: ويقصد بحسابات الغير الذمم(المستحقات و الالتزامات) التي تنتج بموجب علاقات المؤسسة مع الأطراف الخارجية كالزبائن، الموردون والشركاء.

### ثانيا : مكونات الصنف 04 حسابات الغير" و آلية سيرها محاسبيا

1.2 مكونات الصنف 04 " حسابات الغير": يتضمن هذا الصنف عشر حسابات رئيسية و التي بدورها تتفرع الى عدة حسابات كالتالي :

1.1.2 الحساب 40 "الموردون والحسابات الملحقة" : يمثل هذا الحساب مختلف الديون والتسبيقات الاموال المرتبطة باقتناء المخزونات و الخدمات حيث يتفرع الى مايلي :

د/401: موردو المخزونات والخدمات: وتسجل فيه مبالغ اقتناء المخزونات أو الحصول على الخدمات.

د/403: موردو السندات الواجب دفعها: وتسجل فيه قيم المخزونات أو الخدمات مقابل أوراق تجارية.

د/404: موردو التثبيات: وتسجل فيه مبالغ الحيابة على التثبيات.

د/405: موردو التثبيات السندات الواجب دفعها : وتسجل فيه مبالغ الحيابة على التثبيات مقابل أوراق تجارية.

هذا وقد تم التطرق إلى هذه الحسابات و آلية سيرها محاسبيا في فصل التثبيات و المخزونات

• د/408: موردو الفواتير التي لم تصل أصحابها: يسجل فيه قيم ال مخزونات أو تثبيات أو خدمات المتحصل عليها دون استلام الفواتير و هذا لتسوية بعض الحسابات عادة ما يكون في نهاية السنة.

### مثال تطبيقي:

في 2016 /12/31 قامت مؤسسة "الوفاق" باقتناء بضائع بقيمة 100000 دج، حيث تم استلامها بوصول إدخال رقم 10 ولم تستلم الفاتورة من المورد.

د	م	2016/12/31	د	م
100000	100000	من ح/ مشتريات البضاعة الى ح/موردو الفواتير قيد الوصول "شراء بضاعة في إنتظار الفاتورة" //	408	380
25 000	25 000	من ح/ مخزون البضاعة الى ح/ مشتريات البضاعة "وصل إدخال رقم 10"	380	30

• د/409: الموردون المدينون:التسبيقات والمدفوعات على الحساب الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الاخرى: ويسجل في جانبه الدائن قيمة التسبيقات التي يدفعها الزبون للمورد، قيمة رسم الأمانة

المتعلق بالأغلفة التي يدفعها الزبون لصالح المورد، التخفيضات وغيرها من الديون عند إقفال السنة المالية، مبلغ المستحقات المرتبطة بالفترة المقفلة و التي لم يتم تبليغها.<sup>1</sup>

## 2.1.2 الحساب 41 "الزبائن والحسابات الملحقة" : و نجد ضمن هذا الحساب الرئيسي الديون المرتبطة

ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة حيث ويتفرع الى مايلي :

د/411: الزبائن: ويسجل في جانبه المدين مبلغ بيع السلع أو تقديم الخدمات على الحساب، ويرصد بمجرد دفع ما يستحق على الزبون من الائتمانات.

• د/ 413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها: وهي الأوراق التجارية التي تقدم كضمان للمبلغ المستحق على الزبائن، مثل السفتجة الخ، ويسجل في الجانب المدين، ويجعل دائنا عندما يتم تحصيل الورقة التجارية من طرف المورد أو تقديمها للخصم. وذلك كما يلي:

### مثال تطبيقي:

في 2017/03/04 قامت مؤسسة "الوفاق" ببيع مواد أولية بقيمة 150000 دج، مقابل ورقة تجارية.

د	م	2017/03/04	د	م
150000	150000	من ح/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها الى ح/ مبيعات البضائع "فاتورة محررة رقم..."	700	413

د/ 416: الزبائن المشكوك فيهم: ويسجل في جانبه المدين مبلغ الديون المشكوك فيها أو المتنازع فيها والتي يكون تحصيلها غير مؤكد.

د/417: الحسابات الدائنة عن الاشغال والخدمات الجاري انجازها: في بعض الأحيان يرتبط الكيان بعقد أشغال أو أداء خدمة معينة لمدة طويلة نسبيا، وقد تصل هذه الأشغال إلى مرحلة معينة عند نهاية السنة المالية لا تسمح بالقيام بفوترتها، فتسجل المديونية لإثبات نسبة الأشغال التي تمت خلال هذه الفترة.<sup>2</sup>

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

د	م	التاريخ	د	م
xxxx	xxxx	من ح/ الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها الى ح/ مبيعات الأشغال "أشغال أو خدمات قيد الإنجاز..."	704	417

1 الوميدي عبد الوهاب، المحاسبة المالية، دار هومة، الجزائر، 2009، ص152.

2 الجريدة الرسمية رقم 19، مرجع سبق ذكره، ص65.

وعند إنهاء الأشغال وفوترتها، يسجل القيد المحاسبي الموالي:

د	م	التاريخ	د	م
XXXX	XXXX	من ح/ الزبائن الى ح/ الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها "إنهاء الأشغال و الخدمات "	417	411

د/418: الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد: أحيانا تسلم السلع أو الخدمات بوصل التسليم فقط دون الفاتورة لأسباب معينة التي تعيق عملية الفوترة، فتسجل قيمة هذه الفواتير في نهاية الدورة المحاسبية لصالح زبائنها، ويتم ترصيدا عند إعداد هذه الفواتير.<sup>1</sup>

د/419: الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، تخفيضات وتنزيلات وانتقاصات مطلوب منحها: ويسجل هذا الحساب في الجانب الدائن عند إقفال السنة المالية الأموال المقرر إعدادها والمقيدة في الفترة المقفلة، والتي يكون مبلغها معلوما بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير من خلال القيد في الجانب المدين للحسابات المعنية في الصنفين 04 (رسوم قابلة للاسترجاع) و الصنف 07 (منتجات)

**3.1.2 الحساب 42 "المستخدمون والحسابات الملحقة":** و يخص هذا الحساب مصاريف الموارد البشرية من أجور ، تعويضات ، منح ، وسيتم فيه التطرق إلى الحسابات الفرعية الموالية:

• د/421 "المستخدمون، الرواتب المستحقة": ويسجل في هذا الحساب المبلغ الذي يتقاضاه المستخدمون لقاء مجهوداتهم في المؤسسة. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

✓ عند إعداد كشف الأجور:

د	م	التاريخ	د	م
XXXX	XXXX	من ح/ أجور المستخدمين الى ح/ المستخدمين: الرواتب المستحقة "إعداد كشف الاجور"	421	631

✓ عند تسديد الأجور:

د	م	التاريخ	د	م
XXXX	XXXX	من ح/ أجور المستخدمين الى ح/ أحد عناصر الخزينة "تسديد الاجور"	5..	421

• الحساب 423 " مساهمة الأجراء في النتيجة": وتسجل فيه علاوات المردودية الفردية والجماعية التي تمنح للعامل نتيجة مساهمته في زيادة أرباح المؤسسة، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

د	م	التاريخ	د	م
xxxx	xxxx	من ح/ أجور المستخدمين الى ح/ مساهمة الأجراء في النتيجة	423	631

بالإضافة الى هذه الحسابات ، يتفرع حساب 42 "المستخدمون والحسابات الملحقة" الى عدة حسابات و هذا حسب حاجة المؤسسة .

د/43: الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: وتخص العمليات الاخرى الخاصة بالمستخدمين وتتفرع حسب حاجات التسيير

د/44: الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة: ان العمليات الواجب قيدها في هذا الحساب هي على العموم العمليات التي جرت مع كيانات الغير كسلطة العمومية. وتسجيل عمليات البيع والشراء التي تبرم مع هذه الكيانات وفق شروط جارية ومألوفة.

د/45: المجمع والشركاء: ويقسم هذا الحساب بحسب الحاجات

د/46: مختلف الدائنين ومختلف المدينين : ويقسم أيضا بحسب الحاجات المؤسسة

د/47: الحسابات الانتقالية أو الانتظرية: وهي الحسابات الانتقالية او الانتظرية تحت تصرف الكيانات لكي تتلقى اثناء السنة المالية العمليات التالية مثل العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها او العمليات التي تتطلب معلومة اضافية

د/48: الاعباء او المنتجات المعاينة مسبقا أو المؤونات: ويتفرع هذا الحساب حسب حاجات الكيان

د/49: خسائر القيمة في حسابات الغير : انظر الفصل الخاص بخسائر القيمة والمؤونات

## الفصل السادس : دراسة آلية سير حسابات الصنف 05 " الحسابات المالية"

### أولا : تعريف الصنف 05 " الحسابات المالية"

**1.1 تعريف حسابات الغير المدينة و الدائنة:** ويقصد بحسابات الغير الذمم(المستحقات و الالتزامات) التي تنتج بموجب علاقات المؤسسة مع الأطراف الخارجية كالزبائن، الموردون والشركاء.

### ثانيا : مكونات الصنف 05 "الحسابات المالية" و آلية سيرها محاسبيا

وتشمل هذه المجموعة جميع الحسابات المالية مثل خزينة المؤسسة التي تتفرع الى :

- **الحساب 50 "القيم المنقولة"** : إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير. وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان بغرض الحفاظ عليها باستمرار وينقسم هذا الحساب إلى الفروع المقترحة الآتية :  
ح/ 501 "الحصص في المؤسسات ذات الصلة" : يسجل هذا الحساب الحصص والأسهم التي تملكها المؤسسة في شركات حليفة أو من نفس المجموعة.  
ح/ 502 "الحصص في المؤسسات المرتبطة": ويسجل في هذا الحساب الحصص والأسهم التي تملكها المؤسسة في شركات حليفة أو من نفس المجموعة.  
ح/ 503 "أسهم أو سندات أخرى تمنح حق الملكية" : و يسجل في هذا الحساب أنواع الأسهم والسندات والتي تمنح الحق لمالكها في الملكية والتصويت في الجمعية العامة.  
ح/ 506 "السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق والقصيرة الأجل" : و يسجل ضمن هذا الحساب السندات و قسائم الخزينة التي تصدرها شركات المساهمة بقيمة اسمية قابلة للتحقيق، بالإضافة إلى قسائم الصندوق ذات القيمة المحدودة والتي تعطي لحاملها حق تحصيلها.  
ح/ 508 " قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة" : و يسجل فيه جميع قيم التوظيف المنقولة التي لم تذكر في الحسابات السابقة وتحمل حق يخول المالك اعتبارها مديونية اتجاه الغير كشهادات الاستثمار التي تصدرها شركات المساهمة الكبرى أو أية مديونية تشبه القيم المنقولة.  
ح/ 509 " التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة : و يسجل فيه المبالغ الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

- **الحساب 51: البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها:** يستعمل الكيان بالنسبة لكل حساب مالي يحوزه، تقسيما فرعيا .

- **الحساب 52: الأدوات المالية المشتقة :** تطابق الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل و الاعتمادات المتبادلة لاسعار الفائدة والعملية الصعبة التي يحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين اطراف الاداة خطرا او عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية خفية.

• الحساب 53: الصندوق : يسجل المبلغ النقدي الذي يقبضه او يصرفه الكيان.

• د/54: وكالات التسبيقات والاعتمادات : ويسجل فيه المحررات التي يسيرها محاسبي الوكالات او

المحاسبون التابعون والاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير او عون من اعوان الكيان.

• د/58: التحويلات الداخلية : وهو حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة ويتم ترصيده

بعد انتهاء هذه العمليات.

• د/59: خسائر القيمة عن الاصول المالية الجارية : : يسمح بتصحيح القيمة المحاسبية لأحد

الاصول إلى قيمته القابلة للتحويل.

ملاحظة : الحسابات الضرورية في هذا المستوى تم التطرق لها او سيتم التطرق لها في الدروس الاخرى.

## الفصل السابع : دراسة آلية سير حسابات الصنف 06 " حسابات الأعباء "

إن التسجيل الصحيح للمبيعات والإيرادات الأخرى الخاصة بنشاط المؤسسة يخضع للقواعد التي سبق التطرق إليها من أجل الوصول في الأخير إلى تحديد الأداء الاقتصادي للمؤسسة ( النتيجة )، إلا أن هناك قواعد أخرى متعلقة بتسجيل الأعباء و يجب تطبيقها، فالمبدأ العام هنا عدم تسجيل أي أعباء إلا إذا كانت هذه الأعباء ستحقق رقم أعمال للدورة، وهذا المبدأ يسمى " مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف" مع العلم أن هناك العديد من الأعباء الضرورية لتحقيق هذه الإيرادات وهي بصفة عامة تقدم وتصنف وفق طريقتين. - الطريقة الأولى: وتعتمد هذه الطريقة على تصنيف الأعباء حسب الطبيعة مثل مواد مستهلكة، ضرائب ورسوم، أعباء العمال...إلخ.

- الطريقة الثانية: وتعتمد على تصنيف الأعباء حسب الوظيفة أي حسب وظيفتها ضمن نشاط المؤسسة، فنجد مثلا: أعباء الإدارة، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع...إلخ. مع العلم أن كلا الطريقتين تعطيان نفس النتيجة لأنه وبكل بساطة تم تصنيف هذه الأعباء بطريقتين مختلفتين دون المساس بقيمتها.

### أولا : تعريف الأعباء:

تعرف الأعباء بأنها انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل تدفقات خارجية، أو نقص في قيمة الأصول، أو زيادة التزام والتي تؤدي إلى تخفيضات في الأموال الخاصة، ونجد ضمن الأعباء الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة. وبالتالي فإن تعريف الأعباء يضم كل من الأعباء التي تنشأ في دورة النشاط العادية والخسائر التي قد تنشأ في دورة النشاط العادية للمؤسسة.

### ثانيا: كيفية تقييم أو قياس الأعباء:

تعتبر الأعباء على القيمة السوقية للسلع والخدمات المستهلكة في عملية تحقيق الإيرادات في وقت استهلاكها أفضل مقياس يمكن استخدامه لقياس قيمة هذه الأعباء، فقد يتم قياس هذه الأعباء على أساس تكلفتها التاريخية أو القيمة التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول عليها.

### ثالثا: الفرق بين الأعباء ، الأصول و الخسائر:

مثلا أشرنا سابقا فالمحاسبة تقوم على أساس تسجيل الأعباء في الدفاتر على أساس قيمة التضحية الفعلية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة، والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين:

**1.3 المصاريف الإيرادية:** متعلقة بالأعباء التي تم استهلاكها من أجل الحصول على الإيرادات في الدورة الجارية، مثل إستهلاكات المواد والبضائع، الإيجار، الضرائب والرسوم، الأجور...إلخ، ويتم طرح هذه الأعباء من إيرادات الدورة من أجل الحصول على النتيجة الصافية وهي الأعباء التي تهمنا في هذا الجزء.

### 1.3 المصاريف الاستثمارية:

وهي المتعلقة بالتكاليف غير المستهلكة والتي ينتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية وبالتالي تكون لها قيمة بعد نهاية السنة الجارية أو ما يطلق عليها اسم الأصول، هذا وقد حدد النظام المحاسبي المالي بعض

الخصوصيات يجب احترامها حتى نستطيع التفرقة بين التكاليف التي تدخل في قيمة الأصل والتكاليف الأخرى التي تدخل ضمن الأعباء الجارية للدورة لتحديد النتيجة

رابعا : قائمة الحسابات الرئيسية للأعباء :

- ح/60 المشتريات المستهلكة.
- ح/61 الخدمات الخارجية.
- ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى.
- ح/63 أعباء المستخدمين.
- ح/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
- ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى.
- ح/66 الأعباء المالية.
- ح/67 الأعباء غير العادية.
- ح/68 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.
- ح/69 الضرائب عن النتائج وما يماثلها.

#### خامسا : التسجيل المحاسبي للأعباء :

تعتبر من حسابات التسيير وتتميز بأنها غير قابلة للانعكاس أي أن استخدامها نهائي تكون أرصدها مدينة ويكون القيد في العادة كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	xxx	أعباء		6xx
	xxx	رق م قابلة للاسترجاع		4456
xxx		احد حسابات التثبيات	2x	
xxx		احد حسابات المخزونات	3x	
xxx		احد الحسابات المالية	5x	
xxx		حسابات الغير	4x	

## الفصل الثامن : دراسة آلية سير حسابات الصنف 07 " حسابات المنتجات أو الإيرادات "

**أولا : مفهوم المنتجات أو الإيرادات :** يعرف الإيراد بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلية أو الزيادة في قيمة الأصول، أو النقص في قيمة الخصوم التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركاء. أما حينما نتكلم عن إيرادات الأنشطة العادية ، فنقصد بها الإيراد الذي يأتي من ممارسة المؤسسة لأنشطتها العادية، ولها عدة أنواع منها المبيعات والأتعاب والفوائد وتوزيعات الأرباح.

**1.1. بيع السلع:** وتتضمن كل من السلع المنتجة من طرف المؤسسة بغرض البيع وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة البيع، مثل البضاعة المشتراة من طرف تجار التجزئة أو الأراضي والممتلكات الأخرى بغرض إعادة بيعها.

**2.1. تقديم الخدمات:** وتتمثل في قيام المؤسسة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها وقد تكون هذه الفترة خلال دورة أو عدة دورات مالية.

**3.1. استخدام الغير لأصول المؤسسة بما ينتج عنها عائد أو أتاوات أو توزيعات للأرباح:**

- العائد: نقصد به مقابل استخدام المبالغ المستحقة للمؤسسة.

- أتاوات: ونقصد بها مقابل استخدام الأصول الطويلة الأجل الخاصة بالمؤسسة، مثل براءات الاختراع وحقوق الطبع... إلخ.

- توزيعات الأرباح: ونقصد بها أيضا توزيعات الأرباح عن المساهمة في مؤسسة أخرى.

**ثانيا : مكونات الصنف 07 " حسابات المنتجات أو الإيرادات ":** لقد وضع النظام المحاسبي المالي مدونة

الحسابات الخاصة بالإيرادات على النحو التالي: ح/70: المبيعات، ح/72: إنتاج مخزن، ح/73: إنتاج مثبت، ح/74: إعانات الاستغلال، ح/75: إيرادات تشغيلية أخرى، ح/76: إيرادات مالية، ح/77: إيرادات غير عادية، ح/78: إسترجاعات من خسائر القيمة والمؤونات.

**ثالثا : التسجيل المحاسبي للإيرادات :** تعتبر من حسابات التسيير وتتميز بأنها غير قابلة للانعكاس أي إن استخدامها نهائي تكون أرصدها دائنة. ويكون القيد في العادة كما يلي :

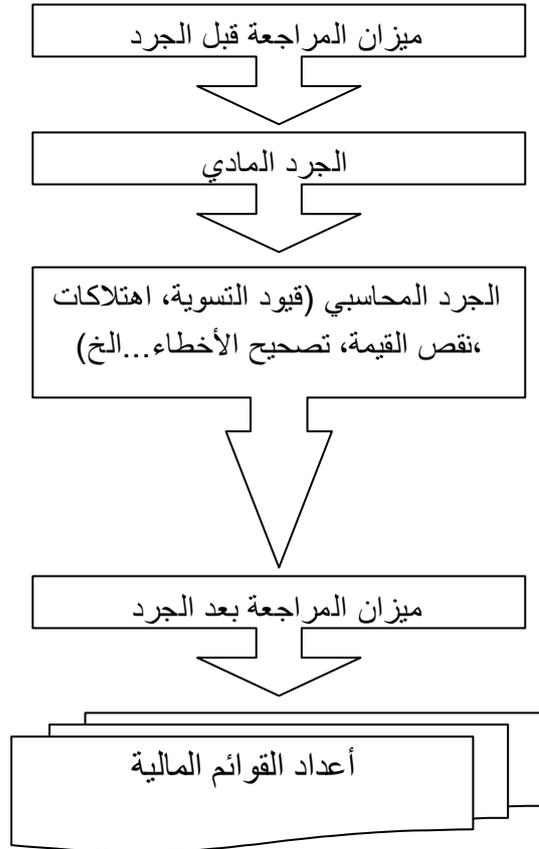
د	م	التاريخ	د	م
	xxx	من ح/ احد حسابات التثبيتات		2x
	xxx	من ح/ احد حسابات المخزونات		3x
	xxx	من ح/ احد الحسابات المالية		5x
	xxx	من ح/ حسابات الغير		4x
xxx		الى ح/إيرادات	7x	
xxx		الى ح/ ر ق م مستحقة	4457	

## الباب الثالث : أعمال نهاية السنة

### الفصل الأول : أعمال الجرد

**1. تعريف الجرد :** هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول المؤسسة وخصومها عينا ونوعا وقيمتا عند تاريخ الجرد استنادا على عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة خلال الدورة.

**2. مراحل للجرد :** يمر الجرد بمرحلتين هما الجرد المادي والجرد المحاسبي، إذ تعتبر قيود التسوية وقيود التجميع للحسابات وإعداد القوائم المالية من أعمال الجرد المحاسبي.



### 3. طرق الجرد :

❖ **الجرد المادي :** هو فحص مادي أي معاينة واثبات لمختلف عناصر الأصول وخصوم المؤسسة وإحصاء للوثائق الثبوتية.

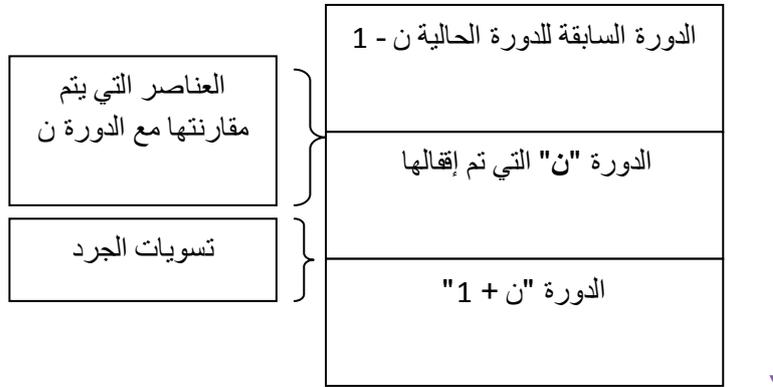
❖ **الجرد المحاسبي :** أي تسجيل القيود الجردية وفقا للنتائج التي أسفرت عنها عمليات الدورة إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد

- تسجيل فروق الجرد والتسويات اللازمة

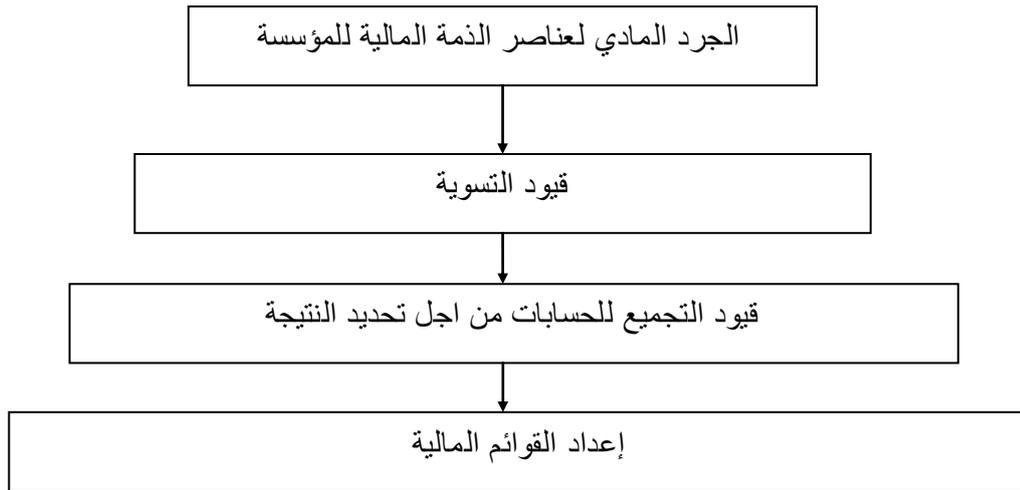
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد

- إعداد القوائم المالية

4. **توقيت أعمال الجرد :** تبدأ أعمال نهاية السنة و هذا انطلاقا من آخر ميزان مراجعة الخاص بالدورة (قبل الجرد) بحيث تقوم المؤسسة بسلسلة من العمليات يتم تسجيلها في دفتر اليومية.  
و من خلال المخطط التالي تتضح لنا كيفية تنظيم أعمال نهاية السنة أو أعمال الجرد:



فمن الشكل يتبين لنا أن أعمال الجرد بما فيها التسويات تتم في نهاية السنة ن.



5. **دور وأهداف أعمال نهاية السنة :**

❖ **دور أعمال نهاية السنة :**

- المطابقة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية التي تفرض على المؤسسة؛
- تحضير وتقديم جرد كامل ومفصل لأملكها في نهاية الدورة؛
- وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة؛
- تحديد الحسابات السنوية والوثائق الملحقة وإعطاء ختم المصادقة.

❖ **أهداف أعمال نهاية السنة :**

- تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبيا
- التأكد من وجود ومصادقية عناصر الأصول والخصوم

## الفصل الثاني : الإهلاكات

### 1. تعريف الإهلاك :

يعبر الإهلاك عن التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك للتثبيات المادية وغير المادية على مدار مدة منفعتها. يثبت يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة نمط استنفاد المؤسسة للمنافع الاقتصادية لصل. ويسجل قسط الإهلاك الخا بكل فترة على انه مصروف إلا إذا كان مدرجة في تكلفة أصل أخر.<sup>1</sup>

- **المبلغ القابل للإهلاك** : تكلفة الأصل - القيمة المتبقية
- **تكلفة الاصل** : هي مبلغ النقد المدفوع لمقابل المقدم للحصول على الأصل في تاريخ حيازته
- **القيمة المتبقية** : هي صافي المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه مقابل الأصل في نهاية عمره التشغيلي (العمر المفيد) بعد خصم التكلفة المتوقعة لخروج الأصل.

2. **مدة الإهلاك** : وهي مدة الاستعمال النافع للأصل أي الحياة المفيدة أو العمر المفيد وتقاس إما :

- الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها
- بعدد الوحدات الإنتاج المتوقعة الحصول عليه من الأصل
- مدة الحياة : وهي العمر المتوقع للأصل

3. **طرق الإهلاك** : يجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل و اذا تعذر على المؤسسة تحديدها بموثوقية نبنى على طريقة الإهلاك الثابت.

وتتمثل طرق الإهلاك في :

- طريقة الإهلاك الثابت؛

- طريقة الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج؛

- طريقة الإهلاك المتناقص.

أ. **طريقة الإهلاك الثابت** :

تقوم هذه الطريقة على إهلاك الأصل الثابت بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة الاستعمال ( العمر المفيد)

فهو يؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل

ويحسب قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة كما يلي :

**قسط الإهلاك الثابت** : تكلفة الأصل - القيمة المتبقية x معدل الإهلاك x مدة الاستعمال

حيث أن :

**معدل الإهلاك** =  $100 / \text{العمر المفيد}$

**مدة الاستعمال** = n إذا تعلق الأمر بالسنوات

=  $12 / n$  إذا تعلق الأمر بالأشهر

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 .

❖ في حالة الحيازة :

❖ من 01 إلى 15 يوم يحسب الشهر كاملا

❖ من 16 فما فوق لا يحسب الشهر

❖ في حالة التنازل :

❖ من 01 إلى 15 يوم لا يحسب الشهر كاملا

❖ من 16 فما فوق يحسب الشهر

في حالة مدة الاستعمال للسنوات يمكن تحديد قسط الاهتلاك كما يلي :

$$\text{قسط الاهتلاك} = (\text{تكلفة الاصل} - \text{القيمة المتبقية}) / \text{العمر المفيد}$$

يفرض على المؤسسة إعداد بطاقتين لكل أصل ثابت قابل للاهلاك أحدهما تدعى البطاقة الفنية وهي تحتوي على خصائص الأصل (الاسم، الرمز، القيمة، تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال، معدل الاهتلاك، اسم المورد، رقم الفاتورة) والأخرى تدعى بالبطاقة التقنية (جدول الاهتلاك) والتي تعطي صورة عن الوضعية التي آل إليها الأصل من تناقص خلال عمره الإنتاجي. ويأخذ جدول الاهتلاك الشكل التالي :

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

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - مجموع الاهتلاك

مثال 01 : قامت مؤسسة "الوفاق" بحيازة آلة إنتاجية بمبلغ 520000 دج وتبلغ القيمة المتبقية 20000 دج والعمر الإنتاجي هو 5 سنوات

الحل :

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = 520000 - 20000 = 500000$$

$$\text{معدل الإهتلاك} = 5/1 = 20\%$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1	500000	20%	100000	100000	420000
2	500000	20%	100000	200000	320000
3	500000	20%	100000	300000	220000
4	500000	20%	100000	400000	120000
5	500000	20%	100000	500000	20000

ب. طريقة الاهتلاك على أساس وحدات الإنتاج : تقوم هذه الطريقة على تحديد العمر الإنتاجي المفيد للأصل الثابت بعدد الوحدات، فمثلا يتم تحديد العمر الإنتاجي المفيد لمحرك الطائرة بعدد ساعات الطيران أو بعدد الكيلومترات بالنسبة للسيارات أو بعدد الوحدات المنتجة بالنسبة للآلات الإنتاجية... الخ.

$$\text{معدل الاهتلاك} = (\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}) / \text{عدد وحدات الإنتاج}$$

مثال : تحصلت المؤسسة على آلة إنتاجية بقيمة 410000 دج وتبلغ تكلفتها المتبقية 10000 دج مع العلم أن العمر الإنتاجي المفيد يقدر بعدد الوحدات والمقدرة بـ 1000000 وحدة خلال عمرها الإنتاجي و أن عدد الوحدات المنتجة خلال العمر الإنتاجي هو :

- 200000 وحدة في السنة الأولى
- 300000 وحدة في السنة الثانية
- 250000 وحدة في السنة الثالثة
- 150000 وحدة في السنة الرابعة
- 100000 وحدة في السنة الخامسة

الحل :

$$\text{معدل الاهتلاك} = (\text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}) / \text{عدد وحدات الإنتاج}$$

$$= 1000000 / (410000 - 10000) = 40\%$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1	200000	40%	80000	80000	330000
2	300000	40%	120000	200000	210000
3	250000	40%	100000	300000	110000
4	150000	40%	60000	360000	50000
5	100000	40%	40000	400000	10000

ج. طريقة الاهتلاك المتناقص (التنازلي) : تقوم هذه الطريقة على استهلاك المنافع الاقتصادية بصفة تنازلية حيث تقوم على تحديد قسط الاهتلاك بصفة متناقصة إلى أن يصبح قسط الاهتلاك المتناقص اقل من قسط الاهتلاك الثابت ( أي معدل الاهتلاك المتناقص اصغر من معدل الاهتلاك الثابت ) . فبعد تحديد قسط الاهتلاك السنة الأولى تصبح القيمة الباقية (القيمة المحاسبية الصافية هي قاعدة الاهتلاك بالنسبة للسنوات المتبقية ) ويتم تحديد معدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة :

$$\text{معدل الاهتلاك المتناقص} = \text{معدل اهتلاك الثابت} \times \text{المعامل الضريبي}$$

حيث المعامل الضريبي هو :

- 1.5 إذا كانت مدة الحياة بين 3 و 4 سنوات

- 2 إذا كانت مدة الحياة بين 5 و 6 سنوات

- 2.5 إذا كانت مدة الحياة اكبر من 6 سنوات

مثال : نأخذ نفس المثال السابق مع اعتبار أن القيمة المتبقية معدومة

الحل :

$$\text{معدل الاهتلاك} = 2 \times (5/100) = 40\%$$

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1	410000	40%	164000	164000	246000
2	246000	40%	98400	262400	147600
3	147600	40%	59040	321440	88560
4	88560	50%	44280	365720	44280
5	44280	100%	44280	410000	0

4. التسجيل المحاسبي للاهلاك : يسجل الاهتلاك مهما كانت الطريقة المتبعة عند نهاية الدورة (31/12/ن)

في ح/ 28XX قيم الاهتلاك الثابتة الذي يجعل دائنا ويقابله في الجانب المدين ح/ 681 أقساط الاهتلاك  
والمؤونات وخسائر القيمة كما يلي :

المبالغ		31/12/	رقم الحساب	
د	م		د	م
	xxx	من ح/ قسط الاهتلاك	28xx	681
xxx		الى ح/ قيم الاهتلاك للتثبيتات		
		"تسجيل قسط الاهتلاك السنوي"		

5. اهتلاك القيم الثابتة المركبة : إن كل قيم من القيم الثابتة يتم اهتلاكه بشكل منفصل بحيث يتم إعداد جدول اهتلاك لكل مكون على حدا نظرا لاختلاف مدة الحياة لهذه المكونات.

6. خروج التثبيتات : يتم إلغاء التثبيت من الميزانية عند خروجه من المؤسسة، أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بشكل دائم عندما لا يصبح ذات منفعة اقتصادية.

إن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن خروج التثبيتات تحدد بالفرق بين الإيرادات الصافية المقدرة للإخراج والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتسجل ضمن الإيرادات أو التكاليف حسب الحالة :

إذا كان مجموع الاهتلاك المتراكم + مبلغ البيع اكبر من تكلفة التثبيت فالفرق يسجل في ح/ 652: نواقص القيمة عن خروج الأصول الغير المالية

إذا كان مجموع الاهتلاك المتراكم + مبلغ البيع اصغر من تكلفة التثبيت فالفرق يسجل في ح/ 752: فوائض القيمة عن خروج الأصول الغير المالية

هذا الفرق يسجل بعد جعل د/28xx مدينا وجعل د/2x دائنا

المبالغ		31/12/ن	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	من ح/قيم الاهتلاك	2x	28xx
	xxx	من ح/نواقص القيمة		652
	xxx	من ح/حقوق التنازل عن التثبيتات		462
		الى ح/التثبيت أو		
xxx	xxx	من ح/قيم الاهتلاك	752	28xx
	xxx	من ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		462
xxx		الى ح/فوائض القيمة	2x	
xxx		الى ح/التثبيت		

مثال 01 :

في 2012/04/13 تم الحيازة على آلة إنتاجية بـ 10000 دج بشيك بنكين القيمة المتبقية معدومة ، العمر الإنتاجي 05 سنوات، تم النازل عليها في 2014/07/13 بمبلغ 35000 دج على الحساب، مع العلم أن المؤسسة تستعمل طريقة الاهتلاك الثابت .

الحل :

$$15000 = 12/09 \times 5/1 \times 100000 : 2012 \text{ قسط الاهتلاك}$$

$$20000 = 12/12 \times 5/1 \times 100000 : 2013 \text{ قسط الاهتلاك}$$

$$10000 = 12/06 \times 5/1 \times 100000 : 2014 \text{ قسط الاهتلاك}$$

المبالغ		13/04/2012	رقم الحساب	
د	م		د	م
117000	100000	معدات وأدوات	512	215
	17000	ر ق م قابلة للاسترجاع		4456
15000		البنك	2815	
	15000	31/12/2012		
20000	15000	مخصصات الاهتلاك	2815	681
	20000	اهتلاك المعدات والأدوات		
10000	20000	31/12/2013	2815	681
	10000	مخصصات الاهتلاك		
	10000	اهتلاك المعدات والأدوات	2815	681
	10000	13/07/2014		
		مخصصات الاهتلاك		
		اهتلاك المعدات والأدوات		
		//		

	45000	اهتلاك المعدات والأدوات	2815
	35000	حقوق التنازل عن التثبيات	462
	20000	نواقص القيمة	652
100000		معدات وأدوات	215

### الفصل الثالث : المؤونات و تدني القيم

تعرض أصول وخصوم المؤسسة إلى التغير في قيمتها المحاسبية، وهذا التغير يؤثر في القيمة الحقيقية لها، وهذه التغيرات ناجمة عن أسباب عدة منها تغير أسعار الأصول ، وان المؤسسة تحتاط لبعض متعاملها الاقتصاديين الذين تشك فيهم، أو خسائر محتملة الوقوع ولفقادي هذه الأسباب تحاول المؤسسة التقليل من الأخطار والخسائر وهذا بتكوين مؤونات لمواجهةها.

#### 1. تعريف المؤونة:

هي مبالغ مالية تخصص لمواجهة الخسائر أو التكاليف أو النقصان في قيمة الأصول التي تسمح باستخراج القيم الحقيقية فهي بذلك تعتبر تكلفة من التكاليف تحمل على الدورة المحاسبية و لا بد من خصمها من الربح قبل الوصول إلى صافي الربح الموزع حيث تكون المؤونة بغض النظر عن نتيجة أعمال المؤسسة ( ربح أو خسارة ) لذلك لا بد من تحميل هذا العبء إلى نتيجة الدورة من اجل تسوية القيمة الدفترية لعناصر الأصول حتى تظهر بقيمتها الحقيقية و من اجل أن تكون النتيجة المحصلة محددة قدر الإمكان .

#### 2. شروط تسجيل المؤونة:

- تسجل المؤونة إذا و فقط إذا توفرت كل الشروط التالية:
- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي ناجم عن حدث سابق .
  - من المحتمل إن يحدث تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدية
  - و إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.
- إذا لم تجتمع هذه الشروط الثلاث لا يمكن تشكيل أية مؤونة .

#### 3. المعالجة المحاسبية للمؤونات : تمر المعالجة المحاسبية للمؤونات بالمراحل التالية :

- تكوين المؤونة : ويكون التسجيل كما يلي

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	xxx	مخصصات المؤونات	68x	
xxx		مؤونات الأعباء	15x	

- عند حصول الزيادة في قيمة الاعباء في السنة الموالية فانه يتم التسجيل نفس قيد تكوين المؤونة؛
- في حالة استعمال المؤونة فيجب على المؤسسة في كل الأحوال أن تلغي المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها العبء وهنا تكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات:

- أ. تكلفة الأعباء المثبتة اقل من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة العبء؛
- ب. تكلفة الأعباء تساوي قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة العبء؛
- ت. تكلفة الأعباء المثبتة اكبر من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة، وتتحمل الدورة الفارق.

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	مؤونات الأعباء		15x
	XXX	العبء		6x
XXX		احد الحسابات المالية	5x	
XXX		استرجاعات المؤونات	78x	

#### 4. تدني القيم (خسائر القيمة) :

وتخص جميع عناصر الأصول: المخزون , السندات , الحقوق و ليس فقط المثبتات و هو مفهوم قريب جدا من المؤونات و إذا كان كلاهما يعد تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر للوصول إلى صورة صادقة للقوائم المالية للمؤسسة , إلا أن المؤونات لم تعد تظهر الأصول بل في الخصوم لتغطية بعض المخاطر و الأعباء كما سبقت رؤيته بينما هذه العناصر يمكن أن تخضع لتدني القيم.

عناصر الأصول تسجل في غالبيتها بالتكلفة التاريخية لكن أحداث لاحقة لحيازتها يمكن أن تؤدي إلى خسارة مستقبلية ناتجة عن تدني قيمها أو تدهورها عند التنازل عنها لذا سندرس تدني القيم حسب نوع كل أصل من أصول الميزانية.

**ملاحظة:** عند التسجيل المحاسبي لتدني قيم التثبيات الغير جارية فانه يجب تعديل أقساط الاهتلاك مستقبلا بما يتناسب والمبلغ الجديد للتثبيات

#### 5. المعالجة المحاسبية لتدني القيم :

هناك ثلاث حالات عند معالجة تدني القيم :

❖ تكوين تدني القيمة : ويكون التسجيل كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	مخصصات خسائر القيمة		68x
XXX		خسائر القيمة للتثبيتات	29x	
XXX		خسائر القيمة للمخزونات	39x	
XXX		خسائر القيمة للحقوق	49x	
XXX		خسائر القيمة الأصول المالية	59x	

• زيادة قيمة تدني القيم : (نفس حالة التسجيل عند التكوين)

• إسترجاع قيمة تدني القيم : ويكون التسجيل كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	خسائر القيمة للتثبيتات		29x
	XXX	خسائر القيمة للمخزونات		39x
	XXX	خسائر القيمة للحقوق		49x
	XXX	خسائر القيمة الأصول المالية		59x
XXX		استرجاعات خسائر القيمة	78x	

ملاحظة : في هذا المستوى (سنة أولى LMD) نكتفي بمفاهيم عامة عن المؤونات فقط

## الفصل الرابع : تسويات أخرى

### 1. تسوية د/38 : المشتريات:

إن د/38: مشتريات هو حساب وسيط أي ان رصيده في نهاية الدورة يجب ان يكون معدوما فإن لم يتحقق ذلك وجب تسويته.

• الحالة 01: رصيد د/38 في نهاية الدورة مدين :

ان الرصيد المدين لـ د/ 38 يعني ان المؤسسة لم تستلم جزء من المشتريات في حين انها استلمت الفواتير، لذا فمخزونها من المشتريات مازال موجود لدى الغير لذا نقوم بالقيود التالي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
	XXX	مخزون في الخارج		37
XXX		مشتريات	38x	

وعند الاستلام الفعلي للمخزون في الدورة اللاحقة نقوم بالقيود التالي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	المخزون مخزون في الخارج	37	3x

• الحالة 02: إن الرصيد الدائن لـ د/38:

يعني أن المؤسسة لم تستلم جزء من الفواتير الخاصة بمشتريتها، في حين أن المشتريات لحقت إلى مخزون المؤسسة.

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	مشتريات فواتير قيد الاستلام	408	38x

وفي السنة الموالية وعند استلام الفواتير يتم ترصيد د/408 كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	فواتير قيد الاستلام موردو المخزونات	401	408

2. تسوية المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد:

في نهاية الدورة إذا كان على المؤسسة فواتير لم تسلمها بعد إلى أصحابها ، أي لديها جزء من مبيعاتها غير مفوتر ، تقوم بتسويتها كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	المنتجات التي لم تعد فواتيرها مبيعات	70x	418

عند تسليم الفواتير إلى أصحابها يتم ترصيد د/418 كما يلي :

المبالغ		التاريخ	رقم الحساب	
د	م		د	م
xxx	xxx	الزيائن المنتجات التي لم تعد فواتيرها	418	411
xxx		ر ق م مستحقة	4457	

### 3. تصحيح الأخطاء في اليومية :

يتم تصحيح الأخطاء التي يقع فيها المحاسب عند التسجيل في اليومية وفق أسلوبين :

- أسلوب عكس القيد

- أسلوب المتمم الصفري

أ. أسلوب عكس القيد : يتمثل مبدأ هذا الأسلوب في إلغاء العملية التي حدث فيها الخطأ عن طريق عكس طرفي القيد المحاسبي حيث يصبح الجانب المدين دائن والجانب الدائن مدين، ثم القيام بتسجيل القيد الصحيح.

ب. أسلوب المتمم الصفري: يتمثل مبدأ هذا الأسلوب في إلغاء المبالغ الخاطئة بإضافتها المتمم الصفري بحيث يصبح المجموع يساوي الصفر ، ثم نسجل القيد الصحيح .

#### • طريقة حساب المتمم الصفري:

ب. متمم العدد 0 هو 0

ت. العدد الأول بعد الصفر من اليمين الرقم يكون المتمم للعدد 10

ث. الأعداد التي تأتي بعد العدد الأول تكون متممة للرقم 9

ج. يتم إضافة العدد 1 إلى يسار الرقم بإشارة سالبة.

مثال :

أحسب المتمم الصفري للعدد 13200 و العدد 7000

الحل :

#### • العدد : 13200

100000

13200

---

-186800

يقرأ العدد - 186800 كما يلي :

$$-100000+86800 = -13200$$

#### • العدد : 7000

10000

7000

---

-13000

يقرأ العدد - 13000 كما يلي :

$$-100000+3000 = -7000$$

ملاحظة : هناك العديد من التسويات الأخرى الضرورية لكن لا تدرس في هذا المستوى (مستوى سنة أولى

(LMD)

## الباب الثالث : تقديم للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

معايير الإبلاغ و الدولية المحاسبية الأساسي من وجود نظام محاسبي مالي يتلائم مع المعايير الغرض إن والمسيرين إلى المعلومات أو الكشوف المالية و هذا من أجل إيصال القوائم إعداد المالي هو الملائمة القرارات اتخاذ ليتم و غيرهم المستثمرين

### الفصل الأول : تعريف القوائم المالية و أهدافها

#### أولاً : تعريف القوائم المالية

هي وسائل تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن بين الدورة الجارية و الدورة السابقة لها إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين و الخارجيين و ذلك لاتخاذ القرارات الملائمة.<sup>1</sup>

و لقد حددت قائمة الكشوف المالية حسب المادة 25 من القانون 7-11 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي ، كما يلي :

1. الميزانية.
2. حساب النتائج.
3. جدول سيولة الخزينة.
4. جدول تغير الأموال الخاصة.
5. ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

#### ثانياً : أهداف القوائم المالية

إن الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها من خلال إصدار القوائم المالية ، تنشأ أساساً من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، و انطلاقاً من تحديد قطاعات المستفيدين و حاجاتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية المتمثلة في توفير المعلومات عن الوضع المالي و الأداء و التغيرات في حالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية و ذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة و خصوصاً الموارد الاقتصادية و كذلك الالتزامات و آثار العمليات و الأحداث القابلة لتغيير الموارد و الالتزامات و تعكس أدائها.
- توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقيق تدفقات الخزينة و و فترات حدوثه الممكنة.
- تقديم معلومات عن درجة و طرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

و تجدر الإشارة إليه أنه للوفاء بأهداف القوائم المالية يستخدم في إعدادها افتراضين أساسيين و هما:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حنيفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2010، ص 22

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 43

- **أساس الاستحقاق:** تحت هذا الأساس فإنه يعترف بأثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث و ليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المالية المقابلة و يجرى تسجيلها في السجلات المحاسبية و تضمينها في القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها.
- **الاستمرارية:** يجرى إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة و ستبقى عاملة في المستقبل المنظور و عليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة لتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، و لكن إن وجدت هذه النية فإن القوائم يجب أن تعد على أساس مختلف و يجب أن يفصح على أساس المستخدم.

## الفصل الثاني : عناصر الميزانية

❖ **الأصول (الموجودات):** و تمثل كل الموارد التي تخضع لرقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر منها المؤسسة مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية و عليه فعن الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول. و تتضمن الأصول كل من الأصول الغير جارية (للتبتيات العينية، التثبيات المعنوية، الأصول المالية) و الأصول الجارية (المخزونات، حسابات الغير المدينة من الزبائن، المدينون الآخرون و الأصول المماثلة الأخرى و المتاحات و ما يماثلها من بنك ، صندوق ... الخ).

❖ **الخصوم:** هي الالتزامات الحالية و الناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية و يتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد و ينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية. و منه يلاحظ أن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم. و تشمل الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع التمييز بين رأس المال الصادر و الاحتياطات و النتيجة الصافية للسنة المالية و العناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة، الموردون و الدائنون الآخرون، خصوم الضريبة) مع التمييز للضرائب المؤجلة (الأرصدة التابعة للأعباء و للخصوم المماثلة) منتوجات مثبة مسبقا (خزينة الأموال السلبية و معدلات الخزينة السلبية).

### ❖ الشكل العام للميزانية: تأخذ الميزانية الشكل المبسط التالي :

الميزانية بتاريخ .....	
الخصوم	الأصول
<u>الأموال الخاصة</u> رأس المال احتياطات نتيجة الدورة (ربح أو خسارة)	<u>أصول غير الجارية</u> تثبيات معنوية (برمجيات المعلوماتية وما شابهها .....) تثبيات مادية (أراضي، بنايات، م وأدوات...) تثبيات مالية
<u>خصوم غير جارية</u> إقتراضات .....	<u>أصول جارية</u> مخزونات (بضاعة ، مواد أولية ....)
<u>خصوم جارية</u> موردون (موردو المخزون، موردو التثبيات) ديون قصيرة الأجل أخرى	حقوق الزبائن سندات التوظيف ( Vnp ) المتاحات (بنك، صندوق، ح ج ب ..)
مجموع الخصوم	مجموع الأصول

الالتزامات أو  
ممتلكات الغير

الممتلكات  
أو الموارد

## الفصل الثالث : عناصر حساب النتائج

- ❖ **النواتج ( الإيرادات):** و تعبر على المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخلات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم.
- ❖ **الأعباء:** و تمثل الإنخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول و زيادة الخصوم.
- ❖ **النتيجة الصافية:** تمثل الفرق بين الإيرادات و الأعباء للدورة المحاسبية كما يمكن الإشارة إلا أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر الأعباء و للإيرادات للدورات السابقة بل تعتبر أخطاء و تعالج ضمن أعمال نهاية السنة.

### حساب النتائج (حسب الطبيعة)

ن-1	ن	
		المبيعات و المنتجات الملحقة
		تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الإستغلال
		<b>1- إنتاج السنة المالية</b>
		المشتريات المستهلكة
		الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
		<b>2- استهلاك السنة المالية</b>
		<b>3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)</b>
		أعباء المستخدمين
		الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
		<b>4- إجمالي فائض الإستغلال</b>
		المنتجات العملياتية الأخرى
		الأعباء العملياتية الأخرى
		المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة
		استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
		<b>5- النتيجة العملياتية</b>
		المنتجات المالية
		الأعباء المالية
		<b>6- النتيجة المالية</b>
		<b>7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)</b>
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
		مجموع منتجات الأنشطة العادية
		مجموع أعباء الأنشطة العادية
		<b>8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
		عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
		عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
		<b>9- النتيجة غير العادية</b>
		<b>10 - صافي نتيجة السنة المالية</b>
		حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية ( 1 )
		<b>11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1)</b>
		و منها حصة نوي الأقلية (1)
		حصة المجمع (1)

**ملاحظة:** هناك شكل آخر لقائمة حسابات النتائج حسب الوظيفة كما اشرنا في السابق لكن لا تدرس في هذا المستوى.

### الفصل الرابع : جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع "قائمة التدفق النقدي" محتواه وطريقة عرضه، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين و المحللين الماليين والمساهمين لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة وكذا المعلومات حول استخدام هذه التدفقات النقدية.

ويقدم جدول تدفقات الخزينة التدفقات النقدية الحاصلة أثناء الدورة مصنفة إلى أنشطة تشغيلية، أنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تولد إيرادات ولا تكون مرتبطة بالأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية).

- التدفقات التي تولدها الأنشطة الاستثمارية (عمليات صرف أموال عن حيازة أصول طويلة الأجل أو عملية تحصيل أموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

- التدفقات الناشئة عن الأنشطة التمويلية (أنشطة ينتج عنها تغير في حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

- التدفقات المتأتية من فوائد وحصص الأسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى الأنشطة في العملياتية للاستثمار أو التمويل.

### 1.3. عرض جدول تدفقات الخزينة:

يعرض جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة، ويكمن الفرق بينهما في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، ويوصي المعيار المحاسبي الدولي السابع ويفضل استعمال الطريقة المباشرة (رغم أنه يقر بكلتا الطريقتين)، وكذلك الأمر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.

فالطريقة المباشرة تنص على تقديم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الموردين، الضرائب....) قصد إبراز التدفق المالي الصافي ثم تقريب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة للدورة المعنية.

أما الطريقة غير المباشرة فتتص على تعديل النتيجة الصافية للدورة وذلك بالأخذ في الحسبان:

- آثار المعاملات التي ليس لها تأثير على الخزينة (إهلاك، تغيرات الزبائن، المخزون، تغيرات الموردين)؛

- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة...);

- التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة).

## جدول سيولة الخزينة الطريقة المباشرة

ن-1	ن	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
		المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين
		القوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة
		الضرائب عن النتائج المدفوعة
		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار
		المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية
		المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات المالية
		القوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
		الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
		التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
		الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
		التحصيلات المتأتية من القروض
		تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
		تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات
		تغير أموال الخزينة في الفترة ( أ + ب + ج )
		أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية
		أموال الخزينة و معادلاتها عند إقبال السنة المالية
		تغير أموال الخزينة خلال الفترة
		المقاربة مع النتيجة المحاسبية

ملاحظة: هناك شكل آخر لقائمة التدفقات النقدية بحسب الطرسقة الغير مباشرة كما اشرنا في السابق لكن لا تدرس في هذا المستوى.

## الفصل الخامس: جدول تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة.

وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة والتي تخص الحركات المرتبطة بـ:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

### شكل جدول تغير الأموال الخاصة:

الإحتياطات و النتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	
					<b>الرصيد في 31 ديسمبر N-2</b>
					تغيير الطريقة الحسابية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التنبئات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية
					<b>الرصيد في 31 ديسمبر N-1</b>
					تغيير الطريقة المحاسبية
					إعادة تقييم التنبئات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية

## الفصل السادس : ملحق القوائم المالية

الملحق هو وثيقة تلخيصية تعد جزء من القوائم المالية وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات.

-هو قائمة توضيحية لا يشترط أن تكون في شكل جدول، يحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة ( الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة، طرق التقييم، الإيضاحات التفسيرية الأخرى...).

كما تعد عناصر المعلومات العددية الواردة في ملحق وفق نفس المبادئ والطرق التي أعدت بها القوائم المالية الأخرى.

ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية حين تكون هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية.
- المعلومات المكتملة والتي تعتبر ضرورية أحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

## الباب الرابع : سلاسل تمارين

### مقياس المحاسبة العامة 01 السلسلة الأولى : حول الإطار النظري للمحاسبة المالية

#### التمرين الأول :

1. عرف المحاسبة المالية ؟
2. عرف المعاملة المالية ؟ وما هي خصائصها؟
3. عرف المؤسسة ؟ واذكر أنواعها ؟
4. اذكر مبادئ المحاسبة المالية؟

#### التمرين الثاني : أجب بصحيح أو خطأ :

- 1 يمكن تعريف المحاسبة بأنها معالجة المعلومات المالية وفق معايير المحاسبة المتعارف عليها لمساعدة المستفيدين منها في الوصول إلى قرارات صحيحة .
- 2 - يتجاهل مبدأ الاستحقاق المحاسبي التدفقات النقدية ( التحصيل أو السداد ) عند قياس الإيرادات والمصروفات .
- 3 يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات أو سنوات مالية متساوية ، طبقا لمفهوم المقابلة .
- 4 تطبيقا لمفهوم الاستحقاق ، فإن الإيراد لا يسجل إلا عند تحصيله ، والمصروف لا يسجل إلا عند سداده.
- 5 - يحقق تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية الموضوعية التي تؤدي إلى زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.

#### التمرين الثاني : بين المبدأ أو الفرض المحاسبي الذي يحدد العبارات التالية :

- 1 تتبع المؤسسة نفس الأسلوب في تقييمها للتثبيات، من سنة لأخرى تحقيقا لمبدأ :  
أ- التكلفة التاريخية      ب- الوحدة الاقتصادية      ج - الاستمرارية      د- الثبات
- 2- يقال أن المعلومات ذات الصلة بتخاذ القرارات ، إذا كانت تحقق مبدأ :  
أ- الاستحقاق      ب- الوحدة الاقتصادية      ج - الاستمرارية      د- الملائمة

#### 3- تهدف المحاسبة في مفهومها الشامل إلى :

- أ- مساعدة مستخدمي المعلومات على التصرف في ظل رؤية واضحة
- ب- المساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية
- ج - تزويد ذوي العلاقة بالمنشأة بمعلومات مالية حول الوحدة الاقتصادية

د- جميع ما سبق

هـ - لا شيء مما سبق

4- يعتبر الإيراد محققا في حالة البيع الآجل :

أ- عند تحصيل الدين

ب- عند استلام طلبات البيع من العميل

ج - عند تسليم البضاعة للعميل

د . عند البيع وانتقال الملكية للمشتري

5- حينما توجد أدلة لإحتمال حدوث خسارة ، فإن المفهوم الذي يتم الاستناد إليه هو :

أ- الثبات

ب- الاستمرارية

ج- الحيطة والحذر

د- المقابلة

6- أي الجهات الآتية تستفيد من المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسة :

أ- المستثمرون

ب- الحكومة

ج- طلاب وأساتذة الجامعات

د- الدائنون

هـ- جميع ما ذكر

و- ليس شيئا مما ذكر

7- أي العبارات التالية لا تعد صحيحة :

أ- الإدارة أحد المستفيدين الداخليين من المعلومات المالية.

ب- الدائنين أحد المستفيدين الخارجيين من المعلومات المالية.

ج- الجهات الحكومية أحد المستفيدين الداخليين من المعلومات المالية.

**التمرين الرابع :** أجب بصحيح أو خطأ

يتم ترتيب عناصر الأصول والخصوم في الميزانية كما يلي :

أ. الأصول حسب درجة استحقاقها ؛

ب. الخصوم حسب درجة سيولتها .

**التمرين الخامس :** مثل التدفقات التالية مبرزا نوع التدفق وخصائصه:

1. الحيازة على آلة إنتاجية عن طريق البنك بمبلغ 150000 دج؛

2. تحويل مبلغ 60000 دج من الصندوق ووضعه في الحساب البنكي؛

3. بيع منتجات تامة الصنع على الحساب بمبلغ 85000 دج؛

**مقياس المحاسبة العامة 01**  
**السلسلة الثانية : حول الحساب**

**التمرين الأول:**

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

- شراء بضاعة نقدا بمبلغ 30000 دج ؛
  - تحويل مبلغ 20000 دج من البنك لتمويل الصندوق.
  - الحيازة على أراضي بـ 180000 دج بشيك بنكي؛
  - دفع أقساط التأمينات المقدرة بـ 60000 دج بموجب شيك بريدي؛
  - تسديد ديون المخزونات التي بلغت 150000 دج بشيك بنكي؛
  - تحصيل مبلغ 45000 دج من الزبون نقدا.
  - الحصول على قرض بنكي بقيمة 200000 دج و وضعه في الحساب البنكي للمؤسسة.
  - تسديد أول دفعة من أقساط القروض بمبلغ 35000 دج بموجب شيك بنكي؛
- ملاحظة : كل العمليات مستقلة عن بعضها.

**التمرين الثاني: إليك حساب الزبون خلال شهر مارس:**

الدائن			المدين		
المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
10000	رصيد 01/31	02/01	5000	شراء بضاعة على الحساب	02/04
5000	تحصيل من الزبون	02/10	4000	تحصيل من الزبون	02/06
			9000	بيع بضاعة على الحساب	02/08
			5000	بيع بضاعة نقدا	02/15
15000	الرصيد	02/31	8000	تسديد دين مورد	02/18
31000	المجموع	02/31	31000	المجموع	02/31

**المطلوب:** تصحيح الأخطاء إن وجدت وإعادة تشكيل حساب الزبائن واستخراج الرصيد.

**التمرين الثالث : خلال السنة قامت المؤسسة بالعمليات التالية :**

1. الحصول على قرض بنكي بقيمة 300000 دج وضع في بنك المؤسسة.
  2. الحيازة على أراضي 100000 دج، شاحنة 80000 دج بموجب شيك بنكي؛
  3. تمويل الحساب الجاري البريدي بمبلغ 50000 دج عن طريق البنك؛
  4. شراء مواد أولية بـ 120000 دج على الحساب؛
  5. بيع منتجات تامة الصنع على الحساب بقيمة 60000 دج تكلفتها 40000 دج
  6. تحصيل من الزبائن مبلغ 45000 دج نقدا؛
  7. دفع مصاريف الاشهار بمبلغ 15000 دج بموجب شيك بريدي؛
- المطلوب :** تسجيل كل العمليات اللازمة في اليومية و فتح الحسابات في دفتر الأستاذ مع حساب أرصدها.

**مقياس المحاسبة العامة 01**  
**السلسلة الثالثة: تأسيس المؤسسة فردية و الجماعية**

**التمرين الأول :** بتاريخ 2017/01/11 أسس التاجر أمين مؤسسة فردية بالعناصر التالية :

أراضي : 100000 دج، مباني : 50000 دج، معدات وأدوات : 35000 دج ، معدات مكتب: 40000 دج ، بضاعة: 25000 دج ، البنك: 50000 دج ، الصندوق : 50000 دج ، موردو المخزونات: 50000 دج . وخلال الدورة قام التاجر بالعمليات التالية:

-2017/01/12: سحب التاجر مبلغ 15000 دج من الصندوق لإستعماله الشخصي؛

-2017/02/19: سحب التاجر مبلغ 10000 دج من البنك ووضعه في صندوق المؤسسة؛

-2017/02/28: قام التاجر بشراء أغلفة متداولة بقيمة 25000 دج لمؤسسته من أمواله الشخصية؛

-2017/03/16: دفع التاجر 5000 دج الخاصة بفاتورة الكهرباء من أمواله الشخصية؛

-2017/04/12: سحب مبلغ 10000 دج من البنك لإستعماله الشخصي؛

-2017/04/30: دفع 10000 من أمواله الشخصية لفتح حساب جاري بريدي؛

-2017/05/05: تحصل على قرض من البنك لتوسيع نشاطه بقيمة 50000 دج وضع النصف (1/2) في الحساب البنكي وأخذ النصف الباقي لإستعماله الشخصي؛

-2017/05/10: وضع التاجر مبلغ 20000 دج من أمواله الخاصة في ح ج ب.

-2017/05/24: دفع التاجر قيمة موردو المخزونات، الثلث ( 1/3 ) من حسابه الخاص والثلث من الحساب البنكي والثلث من الحساب الجاري البريدي.

**المطلوب:** تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية لمؤسسة التاجر أمين بعد إعداد الميزانية الإفتتاحية.

**التمرين الثاني :**

بتاريخ 2017/02/02 قام ثلاث شركاء بتأسيس شركة "الوفاق" برأسمال قدره 600000 دج؛ حيث أن قيمة السهم الواحد هي 1000 دج، حيث كانت مساهماتهم على النحو التالي:

- الشريك الأول : أراضي = 120000 دج؛ مباني 50000 دج؛ تجهيزات مكتب 50000 دج ؛ مساهمات نقدية 80000 دج أودع نصفها فقط؛

- الشريك الثاني: م نقل = 40000 دج ؛ م ولوازم 60000 دج ؛ مساهمات نقدية 50000 دج .

- الشريك الثالث: برنامج إعلام ألي = 80000 دج ؛ تجهيزات مكتب ؛ 20000 دج ؛ مبلغ نقدي 50000 دج.

تم الإكتتاب بالحد الأدنى القانوني و بعد ستة أشهر من هذا التاريخ حرر جميع الشركاء مساهماتهم المالية المتبقية.

**المطلوب:** تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية لشركة الوفاق. و إعداد الميزانية الإفتتاحية.

مقياس المحاسبة العامة 01  
السلسلة الرابعة : حول التثبيات

التمرين الأول : إليك العمليات التالية و المطلوب تسجيلها في اليومية

- في 01/10 الحيازة على أراضي بمبلغ 200000 دج بورقة تجارية، و دفع عمولة للوكالة العقارية 2 % تم تسديد قيمتها نقدا.
  - في 01/27 دفع تسبيق بشيك بنكي يخص طلبية شراءحافلة لنقل العمال بقيمة : 18.000 دج.
  - في 02/02 تسديد بشيك تهيئة الأرض بـ 32000 دج و إقامة أرصفة بـ 10000 دج على الحساب.
  - في 02/15 تحصلت المؤسسة على برنامج معلوماتية خاص بتسيير المخزونات حيث بلغت تكلفته : 100.000 دج خارج الرسم، سدد بموجب شيك بنكي،
  - في 02/19 تمت إنجاز بالوسائل الخاصة ورشة بقيمة 900.000 دج .
  - في 03/02 استلام فاتورة الحافلة المطلوبة حيث تضمنت الفاتورة : ثمن الحيازة 150.000 دج حيث تحملت المؤسسة المصاريف التالية : رسوم غير قابلة للاسترجاع 20000 ، مصاريف النقل 7000 دج ، مصاريف التأمين على عملية النقل 9000 دج. العملية تمت على الحساب، والمصاريف دفعت نقدا.
  - في 03/15 إستوردت آلة إنتاجية على الحساب بقيمة 150.000 دج خارج الرسم ومن أجل تركيبها استعانت بأحد المقاولين حيث قدرت مصاريف التركيب بـ 50.000 دج، تم تسديد المصاريف نقدا
- المطلوب :** تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة،

**التمرين الثاني:**

في 2017/01/04 إنتفتت مؤسسة الهناء مع مقاول من أجل بناء ورشة صناعية بتكلفة إجمالية 2000000 دج وانطلقت في الاشغال حيث :

- في 2017/02/07 تم استلام وضعية الأشغال رقم 01 تمثل 40 % من الورشة وتم تسديدها بشيك بنكي؛

- في 2017/05/30 تم استلام 60 % من الورشة حسب وضعية الأشغال رقم 02 على الحساب.

**المطلوب:** تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية لشركة كورناف.

**مقياس المحاسبة العامة 01**  
**السلسلة الخمسة : حول المخزونات**

**التمرين الاول :**

إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الثلاثي الأخير من السنة ن والمطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية علما أن الرسم على القيمة المضافة 19%:

1. إرسال طلبية لأحد الموردين لشراء مواد أولية بقيمة: 100000 دج مع دفع تسبيق بنسبة 10% نقدا.
2. استلام طلبية من أحد الزبائن لشراء منتجات تامة مرفقة بتسبيق بقيمة 10000 دج عن طريق البنك.
3. إدخال 200 وحدة من المنتجات التامة الصنع إلى المخازن حيث بلغت التكاليف المباشرة: 150 دج للوحدة والتكاليف غير المباشرة: 50 دج للوحدة.
4. استلام فاتورة المواد الخاصة بالعملية رقم ( 1 ) حيث تضمنت: سعر الشراء HT: 100000 دج، مصاريف النقل: 3000 دج HT، الكل على الحساب والبضاعة تستلم في تاريخ لاحق.
5. بيع المنتجات الخاصة بالطلبية رقم (2) بسعر إجمالي: 140000 دج HT، تكلفة إنتاجها 120000 دج.
6. استلام بضاعة بقيمة 60000 دج دون الفاتورة، حيث تستلم الفاتورة في تاريخ لاحق.
7. تسليم منتجات تامة لأحد الزبائن بسعر: 40000 دج HT دون الفاتورة، تكلفة إنتاجها 30000 دج، حيث تُسلم الفاتورة في تاريخ لاحق.
8. بحلول 12/31 لم تستلم المؤسسة المواد الخاصة بفاتورة العملية رقم ( 4 )، والفاتورة الخاصة بالعملية رقم (6)، كما لم ترسل لزبونها الفاتورة الخاصة بالعملية (7).  
خلال السنة ن+1:

1. استلمت المؤسسة المواد المتعلقة بفاتورة العملية (4)

2. استلمت فاتورة المواد الخاصة بالعملية (6)، وسلمت لزبونها الفاتورة الخاصة بالعملية رقم (7)

**التمرين الثاني :** خلال سنة 2017، قامت مؤسسة ميتال بالعمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة:

- في 2017/03/02 إشترت مؤسسة ميتال من المورد إبراهيم بضاعة حيث ثمن البضاعة بـ

16000 دج مع حصولها على تخفيض تجاري بـ 5% على الحساب؛

- في 2017/03//15 باعت المؤسسة إلى الزبون خالد البضاعة بـ 20000 دج مع منحه لتخفيض

تجاري أول بـ 3% وتخفيض تجاري ثاني 2% عل الحساب بلغت تكلفتها لدى مؤسسة ميتال بـ

15000 دج على الحساب؛

- في 2017/04/19 وصلت فاتورة تخفيض تجاري مستقلة من المورد إبراهيم عن العملية 03/02 بنسبة 5% ؛
- في 2017/05/03 إشترت مؤسسة ميتال مواد ولوازم من مؤسسة لفارج ثمنها 50000 دج وتحصلت على تخفيض تجاري أول بـ 1% وثاني بنسبة 2% مع رسم على القيمة المضافة 19% على الحساب؛
- في 2017/05/12 باعت مؤسسة ميتال بضائع إلى مؤسسة سونباك ثمنها 60000 دج ومنحتها تخفيض تجاري بنسبة 5% مع رسم على القيمة المضافة 19% على الحساب؛
- في 2017/05/19 وصلت فاتورة تخفيض تجاري مستقلة من المورد لفارج عن العملية 05/03 بنسبة 2% ؛
- في 2017/06/03 أرسلت مؤسسة ميتال لزبونها " كريم " فاتورة تخفيض مستقلة تحمل خصم " بمبلغ 40000 دج مع مبلغ رسم على القيمة المضافة بـ 19%؛

#### التمرين الثالث: إليك الفواتير التالية والمطلوب إعدادها وتسجيلها في يומيتي الزبون والمورد:

- 1 ثمن البضاعة : 100000 دج- تخفيض تجاري: 5% - تخفيض مالي: 1% - تسبيق: 10000 دج - الرسم على القيمة المضافة 19% - تكلفة الشراء عند المورد: 80000 دج- التسديد بشيك بنكي.
- 2 ثمن المواد واللوازم : 90000 دج- تخفيض تجاري: 5% - تخفيض مالي: 1% - غلافات 10000 دج - الرسم على القيمة المضافة 19% - تكلفة الشراء عند المورد: 60000 دج- التسديد نقدا
- 3 ثمن البضاعة : 300000 دج- تخفيض تجاري 2% - تخفيض مالي 2% - تسبيق 50000 دج - الرسم على القيمة المضافة 19% - غلافات متداولة 20000 دج- تكلفة الشراء عند المورد 240000 دج- بشيك بنكي.
- 4 ثمن المواد واللوازم : 350000 دج- تخفيض تجاري أول: 2% - تخفيض تجاري ثاني: 1% - تخفيض مالي: 2% - تسبيق: 50000 دج الرسم على القيمة المضافة 19% - غلافات متداولة: 30000 دج- تكلفة الشراء عند المورد: 280000 دج- بشيك بنكي.
- 5 ثمن المواد واللوازم : 250000 دج- تخفيض مالي: 5% - تسبيق: 50000 دج الرسم على القيمة المضافة 19% - غلافات متداولة: 20000 دج- تكلفة الشراء عند المورد : 180000 دج- بشيك بريدي.

**التمرين الرابع :** إليك العمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة في دفتر المورد والزيون:

في 03/12 تم شراء مواد أولية بقيمة 40000 دج TVA 17% على الحساب؛

في 03/18 تم إرجاع ما قيمته 10000 دج من المواد المشتراة في 03/12 لعدم مطابقتها

للموصفات المطلوبة

**التمرين الخامس:** خلال دورة 2017 قامت شركة " السلام " المختصة في إنتاج و بيع الأحذية والواقعة بالجزائر العاصمة بالعمليات التالية والمطلوب تسجيل العمليات اللازمة:

- في 2017/01/02 اشترت من المورد 10000 غلاف ورقي بـ 2.5 دج للغلاف يستعمل لتعبئة الأحذية علما أن الرسم على القيمة المضافة TVA 19% على الحساب؛
- في 2017/01/15 باعت إلى الزيون "جزيل" 500 زوج من الأحذية بـ 2000 دج للزوج الواحد TVA 19%، تكلفة إنتاجها 1855 دج للزوج بما فيها تكلفة الغلاف التسديد بشيك بنكي؛
- في 2017/04/17 بغية بيع الأحذية في الجنوب الجزائري إشترت 10 صناديق خشبية كبيرة وقابلة للاسترجاع تستطيع حمل 1000 زوج من الأحذية بـ 5000 دج للصندوق الواحد مع ، TVA 19%، التسديد بشيك؛
- في 2017/04/19 اشترت من المورد " منيب " مواد الأولية من الجلود بـ 500000 دج داخل غلافات مسترجعة قيمتها 80000 دج، TVA 19% ،على الحساب؛
- في 2017/05/03 باعت 3000 زوج من الأحذية بـ 2100 دج للزوج من الأحذية للزيون " عبد الرحيم"، داخل صناديق قابلة للإسترجاع قيمتها 5000 دج للصندوق، تكلفة إنتاج الزوج من الأحذية هو 1900 دج ( بما فيها الغلافات الورقية)، TVA 17%، التسديد بشيك؛
- في 2017/05/12 تم إرجاع الغلافات الخاصة بالمورد "كمال" بوضعية جيدة؛
- في 2017/05/19 أرجع الزيون " منيب " 3 صناديق الخاصة بالعملية 05/03 بوضعية جيدة؛
- في 2017/05/21 اشترت من المورد " جواد " مواد الأولية من الجلود بـ 80000 دج داخل غلافات مسترجعة قيمتها 10000 دج، TVA 17% على الحساب؛
- في 2014/06/03 باعت 5000 زوج من الأحذية بـ 2000 دج للزوج من الأحذية للزيون " عاشور"، داخل صناديق قابلة للإسترجاع قيمتها 5000 دج للصندوق، تكلفة إنتاج الزوج من الأحذية هو 1800 دج ( بما فيها الغلافات الورقية)، TVA 17%، التسديد بشيك؛
- في 2014/06/12 تم إرجاع الغلافات الخاصة بالمورد " جواد " الخاصة بالعملية 05/21 بوضعية سيئة قيمتها 8000 دج؛

## المراجع و المصادر

### ❖ قائمة الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي أبو شمالة، د ا رسات في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، مصر، 2010.
2. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية( النموذج الدولي الجديد)، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
3. أمينة بن بوثلجة، "محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011.
4. بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الج ا زئر، 1999.
5. بن ربيع حنيفة، " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS"، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010.
6. بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS"، الجزء الأول، دار كليك، الجزائر، 2012.
7. بن ربيع حنيفة، " الواضح في المحاسبة العامة، الطبعة الخامسة ، دار هومة الجزائر 2009
8. الطيب بلوله، " قانون الشركات، تعريب محمد بوزة، BERTI EDITION، الجزائر، 2008.
9. حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي :دروس، مواضيع ومسائل محلولة، الجزائر، 2011.
10. علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي : SCF تمارين وتطبيقات محلولة الصفحات الزرقاء،الجزائر، 2009.
11. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، الطبعة ال ا ربعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الج ا زئر، 2006.
12. عبد الرحمان عطية، " تمارين في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي مع الحلول " الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
13. رضوان حلوة حنان، ن ا زر فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الأولى مكتبة الجامعة، الشارقة، إثاره للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
14. رميدي عبد الوهاب ، المحاسبة المالية ، دار هومة، الج ا زئر، 2009.
15. الصفحات الزرقاء، النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، الج ا زئر، سبتمبر 2011.
16. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
17. هوام جمعة، " المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ماي 2010.

## ❖ قائمة المطبوعات الخاصة بالمقياس:

1. محاضرات الأستاذة فقير سامية في قياس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، السنة الجامعية 2014-2015.
2. محاضرات الأستاذ حسيان عبد الحميد في مقياس المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، السنة الجامعية 2014-2015.
3. محاضرات الأستاذ وارث سعيد في مقياس المحاسبة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، السنة الجامعية 2013-2014.
4. محاضرات الأستاذ عبد الرحمان عطية في مقياس المحاسبة العامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، السنة الجامعية 2010-2011.

## ❖ قوانين:

القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF).

## ❖ قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

1. Ali Sahraoui, Comptabilité Financier conforme au SCF et aux normes IAS-IFRS : cours et exercices corrigés, BERTI Editions, Alger, 2011.
2. Benaibouche Mohand cid " comptabilité des sociétés conforme aux normes du nouveau système comptable financier (SCF).
3. Benaibouche Mohand cid, " la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier (SCF), OPU, Décembre, 2012, Alger.
4. Georges langlois, Micheline Friédérich, Comptabilité financier : manuel – exercices, 19<sup>e</sup> édition, Foucher , Malakoff, France, Juin 2014.
5. Mustapha Touil, Nouveau système de la comptabilité financière en Algérie, Dar El- hadith Lil Kitab, Algérie, 2010
6. TAZADT. Ali, " Maîtrise du système comptable financier ", Edition ACG, première édition, Alger, Octobre, 2009.