جامعة يحي فاس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم
التجارية وعلوم التسيير

مطبـوعة مقدمة من طرف:

الدكتور
زواق كمـــال

محاضرات في

المحاسبـة الماليـــة

مقدمة لطلبة الليسانس سنة أولى جذع مشترك ل م د

السنة الدراسية: 2020/2019

وصف المقرر:

تهدف هذه المطبوعة الى تعريف الطالب المنتمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بمقياس المحاسبة المالية أو ما يعرف بالمحاسبة العامة؛ وهذا من خلال العمل على مساعدته للإلمام بكل تقنيات وأدوات المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والمعاملات المالية للمؤسسة الاقتصادية، وهذا وفقاً لفروض ومبادئ ومعايير وطرق محاسبية معتمدة في التقييم وإعادة التقييم والتسجيل والتصنيف والتبويب، وانطلاقاً من الإطار التصوري للآلية سير الحسابات وقواعد عملها ضمن المرجعية المحاسبية الجزائرية ألا وهي النظام المحاسبي المالي (SCF).

ليرجي بالنهاية أن يُحَصِلَ الطالب مجوعة من المهارات والمعارف والمفاهيم النظرية في مجال مسك محاسبة المؤسسة أو ما يعرف بـــ (la tenu de la comptanilité)، والتي تمكنه من أن يكون قادراً على خوض غمار الممارسة المهنية مستقبلاً، كما تمكنه من التحكم في باقي المقاييس المحاسبية كالمحاسبة التحليلية ومحاسبة الشركات والمحاسبة الخاصة ومراقبة التسيير وتقنيات التحليل المالي.....

فهرس المطبوعة:

العنوان	رقم الصفحة
وصف المقرر	**01**
فهرس المطبوعة	**02**
I– مدخل نظري للمؤسسة الاقتصادية والمحاسبة المالية	**[14-08]**
I–1 مفهوم المؤسسة الاقتصادية وأهدافها	08
I–2 أنواع المؤسسات الاقتصادية	09
I–2–1- من حيث الطابع الاقتصادي	09
I–2–2- من حيث طبيعة الملكية	09
I–2–3- من حيث الشكل القانوني	09
I–2–4– من حيث الحجم	11
I–3 مفهوم المحاسبة ووظائفها	11
I –3 –1– الإطار النظري للمحاسبة	11
I –3 –2– أنشطة ووظائف المحاسبة	12
I –3 –3– أنواع المحاسبة	13
I –3 –4– الأطراف المستفيدة من المحاسبة	14
II– الالتزامات المحاسبية الدائمة والأحكام العامة للنظام المحاسبي المالي	**[32-15]**
II–1 المبادئ والسياسات المحاسبية	15
II- 1 -1 - الإطار المفاهيمي ومجال التطبيق	15
II- 1 - 2- الفروض الكامنة والأساسية لإعداد القوائم المالية	16
II- 1 - 3- المبادئ المحاسبية الأساسية	16
II- 1- 4 - الخصائص النوعية للمعلومة المالية	18
II–2 تنظيم المحاسبة وموثوقية الرقابة الداخلية	19
II- 2–1 – التنظيم المحاسبي وإجراءات المعالجة	19
II- 2–2– المخطط المحاسبي للمؤسسة	21
II- 2–3 مسار التدفقات وتسجيلها المحاسبي	23

II- 2–4– الدفاتر المحاسبية	27
II–3 القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية	31
II- 3-1- مفهوم التقييم	31
II- 3-2- اتفاقيات التقييم المعتمدة	32
III– القوائم المالية	**[49-33]**
III–1 مفهوم القوائم المالية	**33**
III–2 أهمية القوائم المالية	**33**
III–3 أهداف القوائم المالية	**33**
III–4 عرض محتوى القوائم المالية	**34**
III–4 – 1 الميزانية (BILAN)	**35**
III–4 – 2 جدول حسابات النتائج (Tableau des Comptes des Résultats)	**42**
III– 4 – 3 قائمة تدفقات الخزينة (Tableau des Flux de Trésorerie)	**45**
III–4 – 4 جدول تغيرات الأموال الخاصة (L'état de Variation des Capitaux Propers)	**48**
III–4 – 5 ملحق القوائم المالية (L'annexe aux Etats Financiers)	**49**
IV– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال وتأسيس الشركة	**[78-50]**
IV –1 –المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في مؤسسة فردية	50
IV –1– 1– المعالجة المحاسبية لأموال الاستغلال	50
IV –1– 2– المعالجة المحاسبية لحساب المستغل	52
IV -2 –المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في مؤسسة جماعية	55
IV –2–1– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في شركات الأشخاص	55
IV –2–2– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في شركات الأموال	57
IV –3– المعالجة المحاسبية لتغيرات رأس المال	63
IV–3–1– حالة رفع رأس المال	63
IV–3–2– حالة تخفيض رأس المال	65
IV –4–المعالجة المحاسبية للعناصر الملحقة برؤوس الأموال الخاصة	66
IV –4– 1– المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة، ترحيلها وتوزيعها	66

IV –4– 2– المعالجة المحاسبية للإيرادات و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	69
IV –4– 3– المعالجة المحاسبية لمؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية	71
IV –4– 4– المعالجة المحاسبية للإقتراضات والديون المماثلة	73
V- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (المعنوية، العينية والمالية)	**[111-79]**
V– 1– مفهوم الأصول الثابتة	79
V– 2– تقييم الأصول الثابتة	79
V- 3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية	80
V- 4- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة العينية	85
V- 4– 1– المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة	85
V- 4– 2– تركيبة التثبيتات العينية	87
V- 5- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة الممنوحة امتيازاً	91
V- 6- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قيد الإنجاز	92
V - 6 – 1- تركيبة التثبيتات قيد الإنجاز	93
V – 6 – 2– المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة	93
V– 7– المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية	97
V– 7– 1– المعالجة المحاسبية للمساهمات والحقوق المرتبطة بمساهمات	97
V– 7– 2– المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية الأخرى	102
VI - المعالجة المحاسبية للمخزونات والعمليات الملحقة (التخفيضات، الأغلفة، ...)	**[146-112]**
VI – 1– تركيبة المخزونات	112
VI – 1– 1– المخزونات المتأتية عن طريق الشراء	112
VI – 1– 2– المخزونات المتأتية عن طريق التصنيع	114
VI – 1– 3– المخزونات المتأتية من التثبيتات	116
VI – 1– 4– المخزونات بالخارج	116
VI – 2– المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات (شراء، إنتاج وبيع)	117
VI – 2– 1– متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد الدائم	117
VI – 2– 2– متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد المتناوب	126
VI – 3– المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والمالية	131

VI – 3–1– المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية (RRR)	131
VI – 3–2– المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية	133
VI – 4– المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA)	135
VI – 4–1– ماهية الرسم على القيمة المضافة (TVA)	135
VI – 4–2– التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (TVA)	135
VI – 5– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف	139
VI – 5– 1– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المستهلكة	140
VI – 5– 2– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة	141
VI – 5– 3– المعالجة المحاسبية لعملية إرجاع مواد التعبئة والتغليف المتداولة	142
VI – 6– المعالجة المحاسبية للتسبيقات على الطلبيات	145
VII - المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الغير	**[156-147]**
VII –1- المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الموردين	147
VII –2- المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الزبائن	148
VII –3– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع مستخدميها	150
VII –4– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الهيئات الاجتماعية	151
VII –5– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الجماعات العمومية والهيئات الدولية	152
VII –6– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع المُجُمَّعْ	155
VII –7– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع مختلف المدينين والدائنين	156
VII –8– المعالجة المحاسبية للحسابات الانتقالية أو المؤقتة	156
VII –9– المعالجة المحاسبية للأعباء أو الإيرادات المقيدة سلفا والمؤونات	157
VIII – المعالجة المحاسبية للحسابات المالية للمؤسسة	**[161-158]**
VIII – 1 – المعالجة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف	158
VIII – 2 – المعالجة المحاسبية لحسابات البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة	159
VIII – 3– المعالجة المحاسبية للأدوات المالية المشتقة	160
VIII – 4– المعالجة المحاسبية للصندوق	161
VIII – 5– المعالجة المحاسبية لصناديق التسبيقات والاعتمادات	161

VIII – 6– المعالجة المحاسبية لتحويلات الأموال	161
IX – المعالجة المحاسبية لأعباء المؤسسة	**[171-162]**
IX – 1 – المعالجة المحاسبية للمشتريات المستهلكة	162
IX – 2 – المعالجة المحاسبية للخدمات الخارجية	163
IX – 3 – المعالجة المحاسبية للخدمات الخارجية الأخرى	164
IX – 4 – المعالجة المحاسبية لأعباء المستخدمين	166
IX – 5 – المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم المماثلة	167
IX – 6 – المعالجة المحاسبية للأعباء العملياتية الأخرى	168
IX – 7 – المعالجة المحاسبية للأعباء المالية	168
IX – 8 – المعالجة المحاسبية للعناصر غير العادية – الأعباء	169
IX – 9 – المعالجة المحاسبية لمخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	170
IX – 10 – المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وما يماثلها	170
X – المعالجة المحاسبية لنواتج المؤسسة	**[177-172]**
IX – 1 – المعالجة المحاسبية للمبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة	172
IX – 2 – المعالجة المحاسبية للإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	173
IX – 3 – المعالجة المحاسبية للإنتاج المثبت	174
IX – 4 – المعالجة المحاسبية لإعانات الاستغلال	174
IX – 5 – المعالجة المحاسبية لنواتج عملياتية الأخرى	174
IX – 6 – المعالجة المحاسبية للنواتج مالية	175
IX – 7 – المعالجة المحاسبية للعناصر غير العادية –الإيرادات	176
IX – 8 – المعالجة المحاسبية للإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	176
X – أعمال نهاية الدورة	**[200-178]**
X – 1 – جرد التثبيتات المادية والمعنوية	178
X – 1 - 1 – المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية	178
X – 1 - 2 – المعالجة المحاسبية لتدهور قيمة التثبيتات المادية والمعنوية	186
X – 1 - 3– المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية	191
X – 2 – جرد المخزونات	194

X – 2 – 1- الجرد المادي عن المخزونات	194
X – 2 – 2– خسارة القيمة عن المخزونات	194
X – 2 – 3– تسوية مشتريات ومبيعات المخزونات	197
X – 3 – جرد حسابات الزبائن	197
X – 4– جرد حساب الصندوق	199
X – 5– تسوية حسابات الأعباء والنواتج	200
XI – تمارين مقترحة	**[207-201]**
المراجع المعتمدة	**[209-208]**

I– الإطار المفاهيمي للمؤسسة الاقتصادية والمحاسبة

I –1 مفهوم المؤسسة الاقتصادية وأهدافها

توجد عدة تعاريف للمؤسسة الاقتصادية، إذْ تختلف تلك التعاريف باختلاف المدارس ومفكريها ونظرة الاقتصاديين إلى طبيعة نشاط المؤسسة، ولعل من أهم تلك التعاريف نجد: "المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل مالياً في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج أو تبادل سلع أو الخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز الزماني والمكاني الذي توجد فيه وتبعاً لحجم ونوع نشاطها". (الرميدي وسماي، 2016، ص11)

كما تعرف بأنها "عبارة عن متعامل اقتصادي ينتج سلعاً وخدمات لمتعاملين آخرين محققاً نتيجة ذلك أرباحاً". (ناصر داداي عدون، 1998، ص285)

ومن خلال التعريفين السابقين يتضح أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق عدة أهداف لعلّ أهمها ما يلي:

أ– الأهداف الاقتصادية: تمثل أهم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة فيما يلي:

- **تحقيق الربح:** لتحقيق الاستمرارية في النشاط والنمو.
- **تحقيق متطلبات المجتمع:** من خلال إنتاج سلع معتدلة الثمن وكذا تلبية حاجات المستهلكين المحليين بأثمان معقولة.
- **عقلنة الإنتاج:** يتم ذلك من خلال الاستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج، ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج، وهو ما يسمح بتحقيق رضا المستهلكين والأرباح وتدنية التكاليف.
- **الاستقلال الاقتصادي على المستوى الوطني:** ذلك بتقليل الواردات وزيادة الصادرات من الإنتاج المحلي وبذلك تضمن دخلا معتبر من العملة الصعبة.

ب– الأهداف الاجتماعية: تتمثل الأهداف الاجتماعية للمؤسسة فيما يلي:

- امتصاص الفائض من العمالة وضمان مستوى مقبول من الأجور.
- تحسين مستوى معيشة العمال
- إقامة أنماط استهلاكية معينة، وذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الإشهار والدعاية؛

- تحسين متواصل لوضع العمال (الوضع المالي، ظروف وشروط العمل، المنح، المواصلات، الترقية، العطل، التكوين، الاستقرار..)؛
- توفير تأمينات ومرافق للعمال، مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل، التقاعد ...الخ؛
- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى، بالإضافة الى وسائل الترفيه.

ت- الأهداف التكنولوجية: تطوير الوسائل والطرق الإنتاجية، لتحسين الإنتاجية ورفع المردودية .

I-2- أنواع المؤسسات الاقتصادية

توجد عدة أصناف للمؤسسة الاقتصادية، ويختلف هذا التصنيف باختلاف الزاوية التي ينظر منها الى المؤسسة وفقاً لما يلي:

I-2-1 من حيث الطابع الاقتصادي: توجد عدة أنواع للمؤسسات، تتمثل في:

- **المؤسسات الصناعية:** وهي التي تقوم بتحويل المواد الأولية على سلع نهائية أو سلع تدخل في صناعة سلع أخرى.
- **المؤسسات التجارية:** وهي التي تقوم بعملية الشراء والبيع دون إدخال أي تحويل على السلع.
- **المؤسسات الخدماتية:** وهي تلك التي تقوم بتأدية خدمات للغير كشركات النقل مثلا.
- **المؤسسات المالية:** وهي التي تقوم بالنشاط المالي مثل البنوك.
- **المؤسسات الفلاحية:** وهي المؤسسات التي تهتم برفع إنتاجية الأرض أو استصلاحها.

I-2-2 من حيث طبيعة الملكية: توجد ثلاث أنواع وهي:

- **المؤسسات العامة:** هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف فيها كما يشاؤون ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلاّ بموافقة الدولة.
- **المؤسسات الخاصة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها لفرد واحد أو مجموعة من الأفراد.
- **المؤسسات المختلطة:** وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصفة مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص. والهدف من هذا هو مراقبة الدولة لبعض القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها. (بوعرار شمس الدين)

I-2-3 من حيث الشكل القانوني: نستطيع أن نميز بين نوعين من المؤسسات هما:

- **المؤسسات الفردية:** هي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلة.

- **المؤسسات الجماعية**: وهي مؤسسات تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر، يلتزم كل منهم بتقديم حصة من المال والعمل، مع اقتسام النتيجة المحققة، ويمكن تقسيمها إلى:

✓ **شركات الأشخاص**: وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي وتتكون أساساً من عدد قليل تربطهم صلة معينة كصلة القرابة، أو الصداقة، أو المعرفة. وتتمثل في شركات التضامن، والتوصية البسيطة، والمحاصة، والتي تعتمد اعتمادًا كبيرًا على شخصية الشركاء، لذلك يترتب على إفلاس الشريك أو إعساره (أي عدم قدرته على سداد ديونه، والحجز عليه أو وفاته) التأثير على حياة الشركة. ولم يحدد القانون لهذا النوع من الشركات أية حدود دنيا لمبلغ رأس المال أو قيمة الحصص.

✓ **شركات الأموال**: وهي الشركة التي تقوم على الاعتبار المالي، أي تعتمد على رؤوس الأموال التي يساهم بها كل شريك وليس لشخصية الشريك، حيث أنه لا يوجد أثر لوفاة أحد الشركاء أو إفلاسه، كشركات التوصية بالأسهم، وشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة. بالنسبة لهذا النوع من الشركات حدد القانون مبلغ رأس المال الأدنى وكذلك القيمة الاسمية للسهم. ونموذج ذلك مؤسسة الشخص الوحيد (EURL) والشركات ذات المسؤولية المحدودة المسؤولية المحدودة (SARL) التي يجب ألا يقل رأس مالها عن 100.000دج يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000دج للحصة الواحدة. وكذلك شركات المساهمة (SPA) التي ميز القانون فيها بين نوعين من الشركات هما:

- شركات المساهمة التي تأسست باللجوء العلني للادخار (الشركات المسعرة في البورصة) إذ يجب ألا يقل رأسمالها عن خمسة ملايين دينار جزائري، يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000 دج للسهم؛
- شركات المساهمة التي تأسست دون اللجوء العلني للادخار، إذ يجب ألا يقل رأس مالها عن مليون دينار جزائري، يكون موزع على حصص بقيمة اسمية لا تقل عن 1000دج للسهم

✓ الشركات الاقتصادية العمومية (EPE): وهي الشركات التي يكون جميع رأس مالها مملوك للدولة وتصنف ضمن شركات الأموال، وتسري عليها أحكام القانون التجاري الخاصة بالشركات ماعدا الإجراءات المتعلقة بالشركاء أو المساهمين. وتعين الدولة من بين الإطارات العاملين في الإدارات والقطاعات الاقتصادية العمومية من يقوم بمهام التمثيل في الجمعية العامة ومجلس الإدارة. (بلغيث مدني،2010، ص23)

I–2–4 من حيث الحجم: عادة ما تصنف المؤسسات وفق هذا المعيار حسب عدد العمال أو رقم الأعمال:

- **المؤسسات متناهية الصغر:** عدد العمال يتراوح بين من 1 الى 9 عمال ورقم أعمال أقل من 20 مليون دينار؛
- **المؤسسات الصغيرة:** تضم (أقل من 50 عامل، أي من 10–49 عامل) ورقم أعمال لا يتجاوز 200 مليون دينار جزائري؛
- **المؤسسات المتوسطة:** يتراوح عدد عمالها (50–250 عامل). ورقم أعمال يتراوح بين 2 إلى 200 مليار دينار؛
- **المؤسسات الكبيرة:** وهي المؤسسات الضخمة التي (تضم أكثر من 250 عاملا) ورقم أعمال يفوق 200 مليار دينار جزائري. (مزيود إبراهيم، 2015/2014، ص06)

I –3 الإطار النظري للمحاسبة، وظائفها وأنواعها

I –3 –1 الإطار النظري للمحاسبة

يُنظر للمحاسبة على أنها طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي. والتي تدخل، تخرج وتبقى في وحدة اقتصادية. هذه التدفقات ناشئة أساسًا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية لها أثر على الأموال المستعملة (Les capitaux engagés) داخل هذه الوحدة الاقتصادية (المؤسسة)". (بلغيث مدني، 2010، ص02)

ويعتبر الإطار النظري للمحاسبة الأساس الذي تقوم عليه الممارسة المهنة والعملية، وهو ضروري وهام؛ إذْ يسمح بما يلي:

- يقدم تعاريف للأهداف، والمصطلحات، والمفاهيم التي تستخدم في الممارسة العملية، ويحدد ويصف مجالات وحدود المحاسبة وعملية إعداد التقارير المالية.
- يُوفر الأساس والقاعدة التي تُبنى عليها المعايير المحاسبية الجديدة أو في مجال تعديل معايير قائمة. فالإطار النظري للمحاسبة يُشكل قاعدة أساسية لتقييم البدائل المحاسبية المطروحة لحل مشكلة معينة. وتظهر أهمية ذلك في ظل وجود بيئة أعمال تتسم بالتغير المستمر سواء من الناحية التكنولوجية أو الإدارية أو التسويقية أو المالية، وهذا ما يُؤدي إلى ظهور مشكلات محاسبية جديدة تحتاج إلى معايير محاسبية لمعالجتها.

- يُقدم وصفا للممارسة الحالية في مهنة المحاسبة وإعداد التقارير المالية، وهذا يمثل إطاراً مرجعيا للمستفيدين من القوائم المالية، مما يساعدهم على الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية من حيث الغرض والمحتوى والخصائص.
- يُساعد المحاسبين وغيرهم من المهتمين بالتقارير المالية في عملية الاختيار من بين البدائل المتعلقة بالتقارير ذاتها، إذ توجد طرق متعددة ومقبولة بصفة عامة لإعداد تقرير عن عملية معينة أو حدث معين. والمحاسب في هذه الحالة يستخدم حكمه أو تقديره الشخصي لكي يختار من بين هذه الطرق، ولكن عليه أن يستند أصلاً إلى المفاهيم الأساسية بحيث يختار الطريقة المحاسبية التي تعكس أكبر قدر من الدقة للمركز المالي ونتائج المؤسسة في ظل الظروف الخاصة بها. (ضويفي حمزة، 2016/2015، ص4)

ومن خلال استغلال واستعمال مختلف المعلومات المحاسبية يمكن للمؤسسة أن تحقق العديد من الأهداف لعلّ أهمها ما يلي:

- ✓ توفير المعلومات المالية اللازمة.
- ✓ تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية بالمحافظة على حقوقها وتحديد
- ✓ الالتزامات بدقة على أساس موضوعي.
- ✓ قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة لتفادي الوقت الضائع، وتخفيض الهدر والتلف من الموارد.
- ✓ رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها: التخطيط، الرقابة، التوجيه وتقييم الأداء وذلك لما لمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات.
- ✓ خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية وتقدير مبالغ الضريبة المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة.
- ✓ مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين، المؤسسات المالية والمقرضين بصفة عامة وكذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع المؤسسة واتخاذ القرارات المناسبة. (تريش نجود، 2017، ص 2)

I –3 –2 أنشطة ووظائف المحاسبة

تؤدي المحاسبة الأنشطة التالية:

- **التحديد:** تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وإعدادها.

- **القياس**: بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد، أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.
- **التسجيل**: بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.
- **التوصيل**: لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد القوائم المالية. (مزيود إبراهيم، 2014، ص07)

وبمقتضى ما نص عليه القانون التجاري يمكن أن التمييز بين نوعين من الوظائف هما:

- **الوظيفة القانونية**: حيث تنص المادة 09 من القانون التجاري "أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر وتسجيل العمليات المحاسبية"، لذا فإن القانون التجاري نص على مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية وقانونية، كما إن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقاً من النتائج على مستوى المحاسبة.
- **الوظيفة الإدارية**: تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة تساعد المعلومات المحاسبية على إدارة المؤسسات في الرقابة على إدارة الموارد البشرية والمالية وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير. (بويعقوب عبد الكريم، 1999، ص14 ص15)

I –3 –3 أنواع المحاسبة

هناك عدة أنواع للمحاسبة أهمها:

أ– المحاسبة المالية: هي مجموعة من الفروض والقواعد والمبادئ العلمية المتعارف عليها التى تحكم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بمنشأة معينة اعتماداً على مجموعة من المستندات والدفاتر والقوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتائج أعمال ونشاط المنشأة عن فترة معينة وتصوير المركز المالي لها في تاريخ محدد.

ب– المحاسبة الوطنية: تهتم هذه المحاسبة بتحليل التدفقات الحقيقية أو المالية بين الأعوان الاقتصاديين الرئيسيين مثل المؤسسات والعائلات والدولة والخارج وذلك على مستوى الاقتصاد الوطني برمته.

ت– المحاسبة العمومية: وهي المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي هي تابعة لهيآت الدولة مثل: البلدية، الدائرة والولاية ...الخ وهي محاسبة تقوم على تسيير

الإيرادات في شكل نفقات موزعة على مختلف الهيآت الإدارية. (مزيود إبراهيم، 2015/2014، ص07)

ث- المحاسبة التحليلية: وهي المحاسبة التي تهتم بقياس تكاليف الأداء حيث تهدف الى تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف لإثبات تكلفة كل عنصر وتحديد التكلفة الإجمالية لكل منتوج لغرض تحديد أسعار البيع. (غسان فلاح المطارنة، 2003، ص10)

I -3 -4 الأطراف المستفيدة من المحاسبة

هناك العديد من الأطراف التي تستفيد من المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة والمتمثلة في:

أ- بالنسبة لإدارة المؤسسة:

- معرفة تطور وضعيتها المالية.
- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.
- المساهمة في بناء نظام معلوماتي على المستوى الوطني عن طريق بعض المجاميع، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني.

ب- بالنسبة لمصالح القضاء: تعتبر الوثائق والدفاتر المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد عليها في الحكم ضد المؤسسة أو لصالحها في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم.

ت- بالنسبة للضرائب: يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضريبة الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.

ث- لمستثمرون الحاليون والمحتملون: للتعرف على حجم العائد الحالي أو المتوقع ومدى كفاءة الإدارة.

ج- الدائنون: للاطمئنان على تحصيل مستحقاتهم من المنشأة.

II – الالتزامات المحاسبية الدائمة والأحكام العامة للنظام المحاسبي المالي

جاء النظام المالي المحاسبي بالمبادئ، الأسس والقواعد مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصائص الوطنية للبيئة الاقتصادية. من جهة وحاجيات المستثمرين والأجانب من جهة أخرى. وهذا النظام المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية (IAS/ IFRS) والذي يأخذ الأوجه التالية:

- تعريف الإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبة)؛
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة)؛
- عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

II-1- الإطار المفاهيمي، المبادئ والسياسات المحاسبية

II- 1-1- الإطار المفاهيمي ومجال التطبيق

حدد النظام المحاسبي المالي وبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية. أين قدم في المادة 03 من القانون 07-11 مفهوماً شاملاً للمحاسبة المالية ويرى بأنها نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

كما أورد نفس القانون في مواده 2، 4، 5 مجالات التطبيق تطبيق النظام المحاسبي المالي وحددها فيما يلي:

- الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات التي تقوم بإنتاج سمع أو خدمات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها أو عدد عمالها ونشاطها حداً معينا من طرف وزارة المالية أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. (القانون 11/07، 2007)

II- 1-2- الفروض الكامنة والأساسية لإعداد القوائم المالية

وفقاً للنظام المحاسبي والمالي توجد فرضيتين أساسيتين هما:

أ- **محاسبة التعهد أو محاسبة الدورة:** وهو أن يتم تسجيل مختلف المبادلات والأحداث على أساس الاستحقاق، بمعنى لحظة وقوع هذه المعاملات أو الأحداث وليس عند دخول التدفقات النقدية المرتبطة بها. وهي معروضة في القوائم المالية للدورات التي تتعلق بها.

ب- **استمرارية الاستغلال:** يقوم على فرضية عدم توقف نشاط المؤسسة في الأجل القريب، أي أن المؤسسين لا يفكرون في تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية، وإنما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله. وقد نصت المادة رقم 7 من المرسوم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 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"

II- 1-3- المبادئ المحاسبية الأساسية

تغطي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مجالات واسعة في العملية المحاسبية، فهي تشمل كلا من المفاهيم والأعراف والأحكام المحاسبية الأساسية والتي تكون بمجموعها التطبيق العملي للمحاسبين، ولعل أهمها:

أ- **الدورة المحاسبية:** عملا بفكرة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية (دورة مالية) واستجابة للتشريعات القانونية، ومن أجل تحديد أعمال ونتائج المؤسسات خلال تلك الفترات (ربح أو خسارة) بغية تسهيل عمليات التسيير والرقابة والمقارنة، يتم يجب تجزئة حياة المؤسسة الى فترات زمنية يطلق عليها بالدورة المحاسبية والتي تتألف من 12 شهر وتساير الدورة المدنية.

ب- **استقلالية الدورات:** يقضي هذا المبدأ بتحمل كل دورة مالية لأعبائها واستفادتها من إيراداتها .

أ- **مبدأ الوحدة المحاسبية:** بموجب هذا المبدأ لا تهتم المحاسبة إلا بالأحداث التي لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو القانونية، وأنه يقع على المحاسبة فقط تسجيل الأحداث (العمليات) التي لها تأثير على وضعية المؤسسة دون سواها من الفئات الأخرى المهتمة بحياة وأعمال المؤسسة، كالمالكين والمسيرين. وتنص المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 على أنه يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، ويجب ألا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه".

ب- **مبدأ القيد المزدوج:** أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين احدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون

المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

ت- **قاعدة الوحدة النقدية:** أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

ث- **مبدأ الإفصاح التام:** ويعنى أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية، أي يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم. فمبدأ الإفصاح يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار. ولا يقتصر الإفصاح التام على القوائم المالية فقط، وإنما يشتمل، كذلك على الملاحظات الإيضاحية، التي تُعَدّ جزءاً مكملاً للقوائم المالية، وبالتالي يجب أن تشتمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع.

ج- **مبدأ الموضوعية:** أي ضرورة الاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا من إثباتات ومستندات، المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. حيث أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك.

ح- **مبدأ الأهمية النسبية:** هذا المبدأ يرتبط بمبدأ الإفصاح التام الذي يستلزم الاهتمام والإفصاح التام عن كافة العمليات المالية والعناصر التي من شانها أن تؤثر بدرجة كبيرة على نتيجة نشاط المنشأة وقوائمها المالية، وهذا المبدأ يقضي بإتباع طرق محاسبية مبسطة عند معالجة عناصر ذات قيم صغيرة نسبياً سواء كانت هذه المعالجة تتفق مع المبادئ والفروض المحاسبية أو لا تتفق، شريطة أن تكون المزايا أو المنافع التي تحصل عليها المنشأة أكبر مما لو تمت معالجة تلك العناصر وفقاً للمبادئ والفروض المحاسبية.

خ- **مبدأ الحيطة والحذر:** القاعدة الذهبية لهذا المبدأ تقضي بعدم أخذ المؤسسة في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، مع الاحتياط والأخذ في الحسبان للأعباء التي قد تتحملها والخسائر التي قد تتكبدها في المستقبل. وتنص المادة 03 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. (المرسوم 156/08، 2008)

د- مبدأ ثبات الطرق والسياسات المحاسبية: وفقاً لما جاء في المادة 27 من القانون 07-11 حتى تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى يجب أن تكون السياسة المحاسبية لإعدادها ثابتة ومستمرة أي أن نفس السياسات المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق. تحدد كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية عن طريق التنظيم. كما نصت المادة 93 من نفس القانون على عدم إجراء أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للكيان المعني.

أ- **طرق التقييم -مبدأ التكلفة التاريخية-:** يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع افتراض ثبات قيمة النقود. بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة. وتنص المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه يجب أن تقيد في محاسبة الكيان عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية. (المرسوم 156/08، 2008)

ب- **تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** بحيث يجب محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه في بعض الحالات يناقض الشكل القانوني مع الحقيقة الاقتصادية، كما هو الحال في حالة عقود الإيجار التمويلي، وعقود الامتياز ...الخ.

ت- **عدم المقاصة:** جاء في المادة 15 من القانون 07-11 انه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار. (القانون 11/07، 2007)

II- 4-1 الخصائص النوعية للمعلومة 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 المحاسبية. ولقد حددت الخصائص النوعية لأول مرة في البيان رقم 02 الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1980. (صلاح ربيعة، 2017/2016، ص15).

وقد حدد الإطار التصويري للنظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومات في أربعة خصائص أساسية:

أ- **الملائمة:** تكون المعلومة ملائمة عندما تؤثر عن القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وهذا إما بمساعدتهم على تقييم الأحداث الراهنة والمستقبلية، أو بإثبات الأحداث السابقة وتصحيحها. كما تعرف الملاءمة على قدرة المعلومات على تغيير قرار مستخدم المعلومات. ولقد اعتبرت جمعية المحاسبين القانونيين المعلومات المحاسبية ملاءمة عندما ترتبط بالهدف والغرض المطلوب تحقيق. كما حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الخصائص الفرعية للملاءمة المتمثلة في التزامن والقدرة على التنبؤ والتغذية الارتدادية.

ب- **الموثوقية:** تتصف المعلومة بهذه الخاصية إذا انعدمت الأخطاء المادية والتحريفات، وإذا عكست الواقع الاقتصادي للشركة بدقة. وإذا طغى الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، وكانت المعلومة محايدة ودقيقة وشاملة.

ت- **قابلية المقارنة:** وذلك إذا أمكن تقديمها بشكل مترابط ومستمر وسمحت بإجراء مقارنات زمنيا ومكانيا، بمعنى مقارنة الأداء والوضعية المالية للشركة عبر الزمن، ومكانيا بمقارنتها مع مثيلاتها من الشركات التي تعمل في نفس القطاع. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة، وأية تغيرات في هاته السياسات وأثار هاته التغيرات. كما يجب ألاّ تختلط الحاجة إلى القابلة للمقارنة مع مفهوم التوحيد.

ث- **الوضوح:** بمعنى أن تكون المعلومة مفهومة بسهولة من طرف المستخدمين الذين يمتلكون معرفة جيدة بالنشاطات الاقتصادية والمحاسبية. ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية، حيث لا يمكن الاستفادة من هاته المعلومات إذا كانت غير مفهومة من طرف مستخدميها إذ تتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من جهة، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافاتهم من جهة أخرى. (ضويفي حمزة، 2016/2015، ص12).

II-2- تنظيم المحاسبة وموثوقية الرقابة الداخلية

II- 2-1- التنظيم المحاسبي وإجراءات المعالجة

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:

- المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية والشفافية والإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛
- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية؛

- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم؛
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين والأخر دائن، ويجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛
- كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتراً كبيرًا –الأستاذ– دفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان(مؤسسة)، مع مراعاة المؤسسات الصغيرة، في حالة مسك الدفاتر المساعدة فان المجاميع الشهرية يجب أن تحول إلى الدفاتر العامة؛
- يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛
- يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان، وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛
- تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحتفظ لمدة (10) سنوات ابتداًء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- تشمل الكشوفات المحاسبية الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق؛
- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالي، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان (المؤسسة)؛
- تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
- كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية وتشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلال يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛
- كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛

– لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوف المالية. (ضويفي حمزة، 2016/2015، ص7 ص8)

II- 2-2- المخطط المحاسبي للمؤسسة

تُعِد كل وحدة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلها ولنشاطها واحتياجاتها الى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب الحركات المحاسبية وتسجيلها. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى الصنف. وهنا توجد فئتان من أصناف الحسابات وهما:

- **أصناف حسابات الذمة المالية (أو حسابات الميزانية)**: وهذه الحسابات تظهر بجانب الأصول أو الخصوم وتضم الأصناف من 1 الى 5.
- **أصناف حسابات التسيير**: وهذه الحسابات تظهر بحساب النتيجة ولا تظهر بالميزانية، وتضم الصنفين 6 و 7 أي الأعباء والنواتج.

وكل صنف يقسم إلى حسابات تحدد هويته بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري، وتعتبر مدونة الحسابات التي جاءء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) واجبة التطبيق على جميع الكيانات أياً كان نشاطها إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها. وداخل هذا الإطار يمكن للكيانات أن تفتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها. وتقترح كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر. (المرسوم)

وتجدر الإشارة إلى أنه أُعتمد في هيكلة الحسابات على قواعد معينة لتحديد طبيعة الحسابات بحيث:

- أعتبر إدراج الرقم 8 في المرتبة الثانية لأحد حسابات التثبيتات الصنف 2 بمثابة اهتلاك (حـ/ 28 اهتلاك التثبيتات) وبالتالي يصبح الحساب (حـ/ 28) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي (المجموعة 2) المدينة بطبيعتها؛
- أعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثانية بمثابة خسائر في القيم وبالتالي يصبح الحساب (حـ/ 29 – حـ/ 39 – حـ/ 49 – حـ/ 59) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي من عناصر الأصول (المجموعة 2 – 3 – 4 - 5) المدينة بطبيعتها؛
- أعتبر إدراج الرقم 9 في المرتبة الثالثة بمثابة عكس للعمليات المرتبة في الحسابات المنتهية بالأرقام من 1-8 مثال ذلك:
  - ✓ 101 رأس مال مكتتب (دائن بطبيعته) ==> 109 رأس مال مكتتب غير مطلوب (مدين بطبيعته)؛
  - ✓ 60 مشتريات مستهلكة (مدين بطبيعته) ===> 609 تخفيضات (دائن بطبيعته)؛
  - ✓ 401 موردين (دائن بطبيعته) ========> 409 موردين مدينين (مدين بطبيعته). (مدني بلغيث، 2010، ص08)

ويلخص الجدول المولي الأصناف المحاسبية السبعة ومحتوياتها بتقنين عشري:

حسابات الميزانية					حسابات التسيير	
الصنف 1	الصنف 2	الصنف 3	الصنف 4	الصنف 5	الصنف 6	الصنف 7
حسابات رؤوس الأموال	حسابات التثبيتات	حسابات المخزونات	حسابات الغير	الحسابات المالية	حسابات الأعباء	حسابات النواتج
10. رأس المال الاحتياطات وما يماثلها	20. التثبيتات المعنوية	30. مخزونات البضائع	40. الموردون والحسابات المرتبطة	50. القيم المنقولة للتوظيف	60. المشتريات المستهلكة	70. المبيعات من البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة
11. ترحيل من جديد	21. التثبيتات المادية	31. مخزونات المواد الأولية	41. الزبائن والحسابات المرتبطة	51. البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها	61. الخدمات الخارجية	71. متاح
12. نتيجة الدورة:	22. التثبيتات المادية الممنوحة امتيازا	32. مخزونات التموينات الأخرى	42.المستخدمون والحسابات المرتبطة	52. الأدوات المالية المشتقة	62. الخدمات الخارجية الأخرى	72. الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
13. الإيرادات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	23. التثبيتات قيد الإنجاز	33. سلع قيد الإنجاز	43. الهيآت الاجتماعية والحسابات الملحقة	53. الصندوق	63.أعباء المستخدمين	73. الإنتاج المثبت
14. متاح	24. متاح	34. خدمات قيد الإنجاز	44.الدولة والجماعات العمومية والهيآت الدولية والحسابات الملحقة	54. وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية	64. الضرائب والرسوم المماثلة	74. إعانات الاستغلال
15. مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية	25. متاح	35. مخزونات الإنتاج	45. المجمع والشركاء	55. متاح	65. الأعباء العملياتية الأخرى	75. نواتج عملياتية الأخرى
16. الإقتراضات والديون المماثلة	26. مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات	36.المخزونات المتأتية من التثبيتات	46.مختلف الدائنين ومختلف المدينين	56. متاح	66. الأعباء المالية	76. نواتج مالية
17. الديون	27.	37. مخزونات	47. الحسابات	57. متاح	67. العناصر	77. العناصر غير

المرتبطة بالمساهمات	التثبيتات المالية الأخرى	بالخارج	الانتقالية أو الانتظارية		غير العادية – الأعباء	العادية –الإيرادات
18. حسابات إرتباط المؤسسات والشركات المساهمة	28. اهتلاك التثبيتات	38. المشتريات المخزنة	48. الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والمؤونات	58. التحويلات الداخلية	68. المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	78. الاسترجاعات عن خسائر القيمة
19. متاح	29. خسائر القيمة عن التثبيتات	39. خسائر القيمة عن المخزونات	49. خسائر القيمة عن حسابات الغير	59. خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	69. الضرائب على النتائج وما ماثلها	79. متاح

II- 2-3- مسار التدفقات وتسجيلها المحاسبي

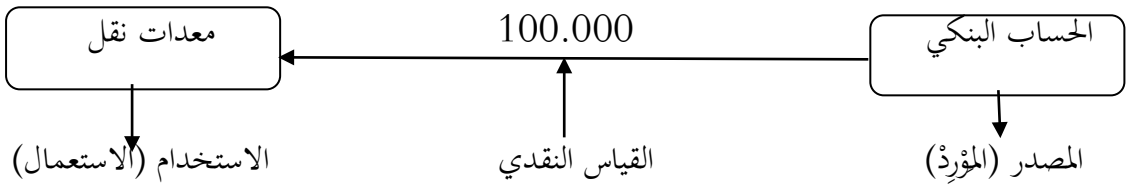
يمثل التدفق (Flux) حركة عناصر ذمة المؤسسة دخولا أو خروجا منها، وهو نوعان :

- **تدفق حقيقي**: ويمثل الحركة الفيزيائية لعناصر ذمة المؤسسة الحقيقية مثل البضائع، المعدات والآلات وشبه الحقيقية مثل الخدمات التي تؤديها المؤسسة؛
- **تدفق مالي**: ويمثل حركة أموال المؤسسة (دخول، خروج)

ويحكم التدفقات ثلاث عناصر رئيسية:

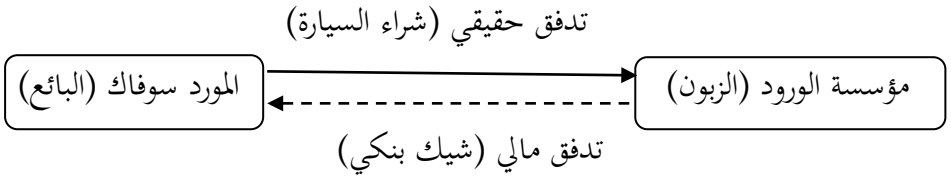
- **المصدر**: ويتعلق الأمر بمورد أو منشأ التدفق؛
- **الاستعمال**: ويتعلق الأمر باستخدام أو وجهة التدفق؛
- **القياس النقدي**: ويتعلق الأمر بالقيمة المالية للعنصر موضوع التدفق.

وكمثال على ذلك نفترض أن مؤسسة الورود قامت بشراء سيارة بقيمة 100.000 دج بشيك بنكي من عند المورد سوفاك. وفي هذه الحالة يمثل الحساب البنكي مصدر الأموال أمّا استخدامها فكان في شراء معدات نقل وهذا وفق التمثيل الآتي:



وتعبر هذه العملية عن تدفق خارجي بالنسبة للمؤسسة نتيجة لتعاملها مع طرف خارجي، وفي نفس الوقت تعبر عن تدفق حقيقي ومالي. حيث نجد أن:

- **التدفق المالي**: يتمثل في خروج الأموال من الحساب البنكي للمؤسسة الذي يعتبر في هذه الحالة مصدر التدفق؛
- **التدفق الحقيقي**: ويتمثل في استلام السيارة مقابل المبلغ المدفوع أي استعمال المبلغ في حيازة السيارة وملكيتها.



وقد نص القانون 11/07 والمتعلق بالنظام المحاسبي والمالي (SCF) في مادته "16" على وجوب تسجل القيود المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج، ويمس كل تسجيل حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل للعمليات. ويجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن. يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذلك مرجع وثيقة الإثبات التي يستند إليها كما يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ. (القانون 11/07، 2007)

ونتيجة لتعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتعقيدها ونتيجة لاستحالة الرجوع إلى الميزانية في كل مرة لتحديد حركة عناصر الذمة، تم اعتماد أداة لمتابعة حركة تدفقات كل عنصر من عناصر الذمة بشكل مستقل هذه الأداة هي **الحساب (Compte)**؛ والذي يعتبر نظريا بمثابة بطاقة بجانبين (موجب – سالب)، تسجل في كل جانب حركة التدفقات [(خروج– دخول) / (زيادة – نقصان)] التي تطرأ على كل عنصر. وتمكن هذه البطاقة في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية من تحديد رصيد هذا العنصر (الحساب) الذي يمثل الفرق بين التدفقات الموجبة والتدفقات السالبة لهذا الحساب بمعنى متابعة ما زاد في هذا العنصر وما نقص منه، أي الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن. (مدني بلغيث، 2010، ص12)

هذا ويأخذ الحساب شكلين أحدهما مفصل والأخر مختصر وهذا وفق البيان التالي:

- **الشكل المفصل للحساب بالأعمدة المتقاربة:**

اسم الحساب					
التاريخ	**البيان**	**المبالغ**		**الأرصدة**	
		المدين	**الدائن**	**المدين**	**الدائن**

- **الشكل المفصل للحساب بالأعمدة المتباعدة:**

اسم الحساب					
التاريخ	**البيان**	**المبالغ المدينة**	**التاريخ**	**البيان**	**المبالغ الدائنة**

- **الشكل المختصر للحساب:**

وهو يأخذ شكل حرف T تسهيلا للاستعمال ويعرض وفق الشكل التالي:

مدين (استخدام)	**إسم الحساب**	**دائن (مصدر)**

- **رصيد الحساب:**

هو الفرق بين مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن، وللحصول على الرصيد نقوم بما يلي:

- ✓ تسجل العمليات المحاسبية على طرفي الحساب؛
- ✓ إيجاد المجموع لطرفي الحساب؛
- ✓ نسجل المجموع الأكبر على جانبي الحساب؛
- ✓ نقوم بإيجاد الفرق بين المجموعين يدعى بالرصيد وهذا الأخير يسجل في جانب المجموع الأصغر بهدف إحداث توازن في الحساب؛
- ✓ إذا كان مجموع المدين أكبر من مجموع الدائن من الحساب نسجل على طرفي الحساب مجموع المدين، ثم نسجل الفرق في الجانب الدائن (الجانب الأصغر) من الحساب مسبوق بعبارة رصيد مدين؛
- ✓ إذا كان مجموع الجانب المدين أصغر من مجموع الجانب الدائن نسجل مجموع الجانب الدائن على طرفي الحساب ثم نحسب الفرق بين المجموعين ونضعه في الجانب المدين (الجانب الأصغر) مسبوق بعبارة رصيد دائن.

وكمثال على ذلك نفترض قيام المؤسسة بالعمليات التالية:

- في 2018/02/17 اشترت معدات مكتب ب 2000 دج وسددت قيمة هذه المشتريات نقداً؛
- في 2018/02/25 قبضت مبلغ 1000 دج نقدا نظير تقديمها لخدمات لأحدى المتعاملين؛
- في 2018/03/10 باعت بضاعة ب 6500 دج وقبضت المبلغ نقدا.

المطلوب: فتح حساب الصندوق واستخراج الرصيد.

الحل: نقوم بنقل العمليات وفقاً لموقع التأثر سواءٌ بالزيادة أو النقصان أي المدين او الدائن وهذا وفق الآتي:

حـ/ 53 الصندوق					
التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
2018/02/25	تقديم خدمات للمتعامل	1000	2018/02/17	شراء معدات مكتب	2000
2018/03/10	بيع بضاعة	6500		الرصيد مدين بـــ	5500
المجموع		7500	المجموع		7500

أما في الشكل المختصر فنقوم بنقل المبالغ فقط ومن ثمة نحسب الرصيد وفق ما تم ذكره سلفاً، ووفق الآتي:

حـ/ 53 الصندوق

1000	2000
6500	
	5500 رصيد مدين
7500	7500

- **سير الحسابات:** كما سبق وذكرنا نميز بين فئتين من أصناف الحسابات، ومحتوى هاتين الفئتين يزيد وينقص وفق الآتي:

1. **حسابات الميزانية:** تفتح حسابات الميزانية وتزيد في الجهة التي تظهر فيها في الميزانية وتتناقص في الجهة المعاكسة.

1.1. حسابات الأصول: وتعبر عن استخدامات المؤسسة أو ممتلكاتها وهي ذات طبيعة مدينة. أي أنها تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن (المدين) لأنها تسجل في الطرف الأيمن من الميزانية وتتناقص في الجانب الدائن.

2.1 حسابات الخصوم: وتعتبر عن مصادر التمويل من رؤوس أموال خاصة وديون فهي ذات طبيعة دائنة. أي أنها تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر (الدائن) لأنها تسجل في الطرف الأيسر من الميزانية وتتناقص في الجانب المدين.

حسابات الأصول		حسابات الخصوم	
المدين	الدائن	المدين	الدائن
+	–	–	+

2. **حسابات التسيير:** تضم الأعباء والنواتج وتتأثر وفق الآتي:

1.2 حسابات الأعباء: وهي تسير سير حسابات الأصول أي تفتح وتتزايد في الطرف المدين وتتناقص في الجانب الدائن. أي أنها ذات طبيعة مدينة.

2.2 حسابات النواتج: وهي تسيير سير حسابات الخصوم أي تفتح وتتزايد في الطرف الدائن وتتناقص في الجانب المدين. أي أنها ذات طبيعة دائنة.

حسابات الأعباء		حسابات النواتج	
المدين	الدائن	المدين	الدائن
+	-	-	+

II- 2-4- الدفاتر المحاسبية

وفقاً للقانون 11/07 يجب على المؤسسات الخاضعة لقواعد النظام المحاسبي المالي مسك دفاتر محاسبية تشمل دفتراً لليومية، ودفتراً كبيراً (أي دفتر الأستاذ) ودفتر جرد. أمّا القانون التجاري الجزائري فقد ألزم في مادتيه 9 و 18 التاجر سوءٌ كان شخص طبيعي أو معنوي بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب الأرباح والخسائر (أي حساب النتيجة). وتسجيل الوثيقتين في دفتر الجرد. كما بينت نفس المواد قواعد التسجيل بهاته الدفاتر والهدف من مسكهما. (عطية عبد الرحمان، 2009، ص24).

والملاحظ أن عدد الدفاتر المحاسبية وكيفية استخدامها يختلف تبعاً للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة ومن أهم النظم المحاسبية نجد:

- **النظام الكلاسيكي**: ويعتمد على يومية واحدة وهو النظام الذي سنعتمد عليه في دراستنا لأنه الأسهل للطالب المبتدئ، وهذا على الرغم من كونه لم يعد مستخدماً.
- **نظام اليوميات المساعدة**: وهو الذي يعتمد على عدة يوميات مساعدة (مثل يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية الصندوق....) إضافةً إلى اليومية العامة وهي يومية قانونية، وهذا النظام هو المستخدم حالياً وهو ما يجده الطالب أثناء الممارسة المهنية ونرجئ التفصيل فيه إلى منشورات لاحقة

وفي حالة تطبيق النظام الكلاسيكي فإن عملية التسجيل تكون كالآتي:

(وثائق الإثبات) ⟵ (دفتر اليومية) ⟵ (دفتر الأستاذ) ⟵ (ميزان المراجعة) ⟵ (القوائم المالية)

ملاحظة: حاليا في الممارسة المهنية ونظراً لاستخدام برامج المعلوماتية صار التسجيل المحاسبي يتم على مستوى دفتر اليومية وفقط (سواءٌ اليومية الواحدة أو المساعدة)، أما باقي الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية فإن المعطيات تنتقل إليها آلياً من دفتر اليومية وصار عمل المحاسب يرتكز بعدها على التشخيص والتحليل.

أ- دفتر اليومية (Le Livre Journal):

هو دفتر إلزامي تمسكه المؤسسة تسجل فيه الوقائع المحاسبية (العمليات) اليومية التي تقوم بها المؤسسة، حيث يجب أن يتضمن كل قيد يسجل في دفتر اليومية ما يلي:

- تاريخ العملية.
- رقم الحساب واسمه

- المبالغ والتي تكتب مقابل الحساب.
- شرح العملية أو بيانها بدلائل الوثائق المحاسبية القانونية (الفاتورة...).

كما حدد القانون التجاري شروط مسك دفتر اليومية من أهمها عدم الشطب فيه أو التمزيق منه أو ترك فرغات أو الكتابة على الهوامش، كما يجب أن يحسب مجموع المبالغ المدينة وكذا مجموع المبالغ الدائنة في أسفل كل صفحة، وتحول هذه المجاميع الى الصفحة الموالية مع الإشارة الى ذلك، في نهاية اليومية يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة. وبهذا يمكن لليومية أن تأخذ الشكل التالي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
		من اسم الحساب المدين إلى اسم الحساب الدائن شرح العملية باختصار		

وللتبسيط أكثر نأخذ **المثال** الآتي والمتضمن لمجموعة من العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات خلال سنة 2017:

- في 2017/02/01 قامت بتحويل مبلغ 26.500 دج من البنك الى الصندوق.
- في 2017/03/26 اقتنت معدات نقل (سيارة) بقيمة 150.000 دج، سددت الثلث بشيك بنكي والباقي لأجل (على الحساب).

بالنسبة للعملية 02/01 عند تحويل الأموال الى الصندوق فإنه يتأثر بالزيادة وهذا التأثر يسجل في الحساب المدين لان الصندوق من حسابات الأصول وهي تزيد في الجانب المدين كما أن تلك الأموال تمثل استخداماً؛ أمّا الحساب البنكي فإنه يتأثر بالنقصان وهذا التأثر يسجل في الحساب الدائن لأن البنك من حسابات الأصول وهي تنقص في الجانب الدائن كما أن تلك الأموال تمثل مصدراً.

أمّا العملية 03/26 فإنّ معدات النقل في المؤسسة تتأثر بالزيادة وهذا التأثر يسجل في الحساب المدين لأن معدات النقل من حسابات الأصول وهي تزيد في الجانب المدين كما أن تلك المعدات تمثل استخداماً؛ أمّا الحساب البنكي فإنه يتأثر بالنقصان وهذا التأثر يسجل في الحساب الدائن لأن البنك من حسابات الأصول وهي تنقص في الجانب الدائن، وحساب مورد التثبيتات يتأثر بالزيادة وهذا التأثر يسجل في الحساب الدائن لأن مورد التثبيتات من حسابات الخصوم وهي تزيد في الجانب الدائن، وكلا الحسابين يمثلان مصدراً. وبهذا يكون التسجيل وفق الآتي:

		2017/02/01		
	26500	حـ/ الصندوق		53
26500		حـ/ البنك	512	
		تحويل مبلغ من البنك الى الصندوق		
		2017/03/26		
	150000	حـ/ تثبيتات مادية أخرى (معدات نقل)		218
50000		حـ/ البنك	512	
10000		حـ/ مورد التثبيتات	404	
		شراء معدات نقل		

نلاحظ أن قيد العملية 2017/02/01 **بسيط** وهو الذي يظهر في طرفيه حساب واحد فقط. أما قيد العملية 2017/03/26 فهو **مركب** لأنه تضمن أكثر من حساب في أحد جانبيه.

ب- دفتر الأستاذ (Le Grand Livre):

يمثل هذا الدفتر مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدى المؤسسة ويعتبر هذا الدفتر المرجع في النظام المحاسبي ويستخدم كأداة لتبويب وتلخيص العمليات المالية وفي إعداد القوائم المالية". (كتوش عاشور، 2003، ص61).

ويعتبر دفتر الأستاذ ضروري لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية، والتي يعتبر دورها قانونياً أكثر مما هو محاسبي. حيث وفي بداية كل سنة مالية يخصص المحاسب صفحة أو عدة صفحات لكل حساب ويسجل الرصيد الافتتاحي بالطرف المناسب من الحساب وخلال السنة يتم نقل العمليات من اليومية الى دفتر الأستاذ وفي نهاية السنة يتم ترصيد الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية. مع ملاحظة أن هذا الوصف لشكل واستخدام دفتر الأستاذ يتناسب وحالة المسك اليدوي لهذا الدفتر، بخلاف مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب. (عطية عبد الرحمان، 2009، ص 29).

وبالرجوع إلى **المثال** السابق والمتعلق بدفتر اليومية نقوم بترحيل الحسابات الى دفتر الأستاذ مع العلم أن رصيد أول مدة لـ: البنك كان 150.000 دج، الصندوق بقيمة 20.000 دج، مورد التثبيتات 15.000 دج، ومعدات النقل 60.000 دج وتلك الأرصدة تمثل عناصر من الميزانية الافتتاحية بهذا يكون الترحيل كالآتي:

م+ حـ/512 د_		م+ حـ/53 د_		م- حـ/404 د+	
150000	26500	20000			15000
	50000	26500			100000
	73500 ر.م		46500 ر.م	ر.د 115000	
150000	150000	46500	46500	115000	115000

م+	حـ/2018	دـ
60000 150000		
	210000 ر.م	
210000		210000

ت- ميزان المراجعة (La Balance):

ميزان المراجعة هو أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات حيث يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء سواء في دفتر اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ أو عند الترحيل إلى ميزان المراجعة ويتم إعداده على مرحلتين:

- **ميزان المراجعة قبل الجرد:** ويتم إعداده قبل إجراء بعض الخطوات المحاسبية، أي بمجرد الانتهاء من التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ ومنه إلى ميزان المراجعة قبل الجرد؛
- **ميزان المراجعة بعد الجرد:** بعد التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، تقوم المؤسسة بخطوة أخرى ضرورية تتمثل في إجراء قيود التسوية وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد لمجموع موجودات المؤسسة وتسوية فروقات الجرد الموجودة (أعمال نهاية السنة).

وبعد القيام بهذه الإجراءات يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد الذي يعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية، والذي من أهم خصائصه ما يلي:

- ✓ مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة؛
- ✓ مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة؛
- ✓ يتم الترحيل من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة؛
- ✓ الترتيب من الصنف 1 (المجموعة 01) إلى الصنف 7 (المجموعة 07) (جمعي محمد، ص62)

هذا ويمكن لميزان المراجعة أن يأخذ الشكل التالي:

رقم الحساب	البيان	الأرصدة الافتتاحية		الحركة		الأرصدة النهائية	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
1x ↓ 7x							
المجموع		**xxxx**	**xxxx**	**xxxx**	**xxxx**	**xxxx**	**xxxx**

II-3- القواعد العامة لتقييم عناصر القوائم المالية

حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومكوناتها وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما تضمن مدونة حسابات تشكيل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وكيفيات عرضها.

II- 3-1- مفهوم التقييم

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية التقييم بأنه "مجموعة القواعد والإجراءات المعتمدة في تحديد القيمة النقدية للعناصر التي تظهر في مختلف القوائم المالية". ومن تلك القواعد نجد:

- **التكلفة التاريخية:** وتمثل المقدار النقدي من أجل الحصول على أحد الأصول في تاريخ الحصول عليها.
- **التكلفة الجارية:** وتعبر عن القيمة النقدية التي تلتزم المؤسسة بدفعها للحصول على أحد الأصول أو ما يعادلها في الوقت الحالي.
- **القيمة الإستردادية:** وهي القيمة القابلة للتحقيق وتمثل القيمة النقدية أو ما يعادلها والتي يمكن الحصول عليها نتيجة بيع أحد الأصول بالطريقة العادية.
- **القيمة الحالية:** وهي تمثل القيمة الآنية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل نتيجة استخدام الأصل وتكون مخصومة بسعر فائدة. (بلقاسم تويزة، 2016/2015، ص29)

كما نصت المادة رقم 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد التي تلي والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية. (المرسوم التنفيذي 08-156، 2008).

II-3-2- اتفاقيات التقييم المعتمدة

تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي ستظهر في القوائم المالية و ذلك باختيار 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 ممكن 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.

واستنادا الى نصوص النظام المحاسبي المالي، في حالة تسجيل عناصر الميزانية وحساب النتائج، يجب مراعاة الشروط التالية:

- أن يكون لكل عنصر تكلفة أو قيمة تم قياسيا بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.

بالإضافة الى ما سبق، فبالنسبة لإرادات الدورة المالية العادية (بيع السلع والممتلكات....)، فلا تتم معالجتها محاسبيا إلا إذا استوفت الشروط التالية:

- ضمان انتقال المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة الى المشتري حال امتلاك الشيء محل بيع؛
- عدم الاستمرار في تسيير ومراقبة السلع والممتلكات من طرف المؤسسة مثلما هو متوجب عاديا على المالك الجديد لهذه السلع والممتلكات؛
- 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. (صلاح ربيعة، 2017/2016، ص41)

III – القوائم المالية

باعتبار أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو إعداد معلومات مالية عن المؤسسة، كان لابد أن تلخص تلك المعلومات في قوائم وتقارير محاسبية مصممة لمقابلة احتياجات صانعي القرارات ومستخدمي تلك القوائم.

III – 1– مفهوم القوائم المالية وأهميتها

تعتبر القوائم المالية أهم مصادر المعلومات المالية التي تعتمد عليها كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مثل المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية.

وتعرف القوائم المالية بأنها وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن بين الدورة الجارية والدورة السابقة لها الى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين وذلك لاتخاذ القرارات الملائمة. (بن ربيع حنيفة، 2008، ص43)

كما تعبر عن مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية المالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء، وتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إغلاق الحسابات. (بلقاسم تويزة، 2016/2015، ص29)

ومن التعريفات الأخرى للقوائم الماليّة أنّها تمثل بيانات تُنَظم بناءً على إجراءات منطقيّة، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات الماليّة للشركات، وقد تُظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات الماليّة خلال مُدّة معينة.

وحسب ما جاء في المادة 25 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي "على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنويا".

III – 2– أهمية القوائم المالية

وتُعدّ القوائم الماليّة من أهمّ العناصر في بيئة العمل، وتظهر أهميتها في دورها المهم للأطراف الذين يُشكّلون هذه البيئة، وتتلخص هذه الأهمية وفقاً للآتي:

- القوائم الماليّة مهمة للإدارة؛ وذلك بسبب قدرتها على تقييم المراكز المتنوعة للتكلفة؛ حيث تُساعد الإدارة في تطبيق الرقابة على التكاليف، وتحديد طبيعة العمل الذي سيُطبق مستقبلاً.
- يهتمّ الدائنون بمتابعة القوائم الماليّة؛ وخصوصاً الذين تترتب عليهم دفعات قصيرة الأجل، وتُدفع هذه التزامات من الأصول المتداولة، كما تُساعدهم القوائم المالية في حساب نسبة السيولة الماليّة؛ من أجل تقييم الوضع المالي الحالي.
- تُعدّ القوائم الماليّة مهمة للبنوك؛ حيث يسعى البنك إلى التأكد من أمان المبالغ الماليّة المقترضة منه، وتحديد مدى قدرة العملاء على سداد قيمة الفوائد المترتبة عليها بشكل منتظم؛ لذلك

يستخدم البنك القوائم الماليّة لتفعيل الرقابة على الخُطط، وتحديد كمية الأوراق الماليّة، وبيان الأرباح والخسائر.

- تستخدم الحكومات القوائم الماليّة؛ وذلك لتستطيع تحديد قيمة الضرائب المترتبة على المنشآت في قطاع الأعمال، كما توفر هذه القوائم معلومات عن مدى تقيد المنشآت بالأنظمة والقوانين، وتساعد على دراسة الحالة الاقتصاديّة الخاصة بالدولة.

III – 3 – أهداف القوائم المالية

تنشأ الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها من إصدار القوائم المالية، من احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ومستخدمي تلك القوائم، وانطلاقا من تحديد أصناف المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فانه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية فيما يلي:

- **تقديم المعلومات الملائمة** عن الوضعية المالية والتي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين، حيث يجب أن توفر القوائم المالية معلومات تكون مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات منح القروض؛
- **تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة ومصادر تلك الموارد**، ومن ثم يجب أن تحتوي القوائم المالية على معلومات عن أصول المؤسسة وخصومها وحقوق ملاكها، لتمكين المستفيدين من تقييم قدرة المؤسسة على استغلال تلك الموارد وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية.
- **تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية؛** فالقرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية، وتوقيت ودرجة التأكد من تلك التدفقات، ومن ثم يجب أن توفر القوائم المالية معلومات عن كيفية حصول المؤسسة على النقدية وكيفية استخدامها، وعن الاقتراض وكيفية سداده بجانب العوامل الأخرى التي قد تؤثر في مستوى السيولة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. وبالتالي من المهم أن تقدم القوائم المالية معلومات عن التدفق النقدي للمؤسسة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية
- **تقديم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة** خلال فترة إعداد تلك القوائم وقدرتها الإنتاجية ومكوناتها والقياس الدوري لنتائجها .فالمستثمرون والدائنون غالباً ما يستخدمون المعلومات عن الماضي في تقدير التوقعات عن المؤسسة وظروفها المستقبلية.

III – 4– عرض محتوى القوائم المالية

حسب ما جاء في المادة 25 من القانون 11/07 تتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية؛

- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

III-4 – 1- الميزانية (BILAN)

أ- مفهوم الميزانية: تعرف الميزانية على أنها الوثيقة المحاسبية التي تسمح في أي لحظة من الزمن من معرفة وضعية الذمة المالية للمؤسسة وهذا بعرض مجموع الموارد التي تحصلت عليها، ومجموع استخدامات تلك الموارد. ويسمى جانب الموارد بالخصوم أما جانب الاستخدامات فيسمى الأصول.

وعرفت المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 الميزانية كالآتي: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية". وحسب النظام المحاسبي المالي تمكن الميزانية من وصف عناصر ذمة المؤسسة وتوزيعها وإظهارها بشكل منفصل ومرتب ضمن أبواب، كما هو موضح في الجدول الموالي:

عناصر الأصول	عناصر الخصوم
– التثبيتات المعنوية؛ – التثبيتات العينية؛ – الإهتلاكات؛ – المساهمات؛ – الأصول المالية؛ – المخزونات؛ – أصول الضرائب (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛ – الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛ الخزينة الموجبة وما عادلها	– الأموال الخاصة؛ – الخصوم غير الجارية؛ – الموردون والدائنون الآخرون؛ – خصوم الضرائب (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛ – مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (إيرادات مثبتة مسبقا)؛ الخزينة السالبة وما عادلها.

ب- تركيبة الميزانية: وفقاً للمادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 تتكون الميزانية من جانبين هما:

ب- 1 الأصول: اعتبرت على أنها تلك الموارد المراقبة من طرف المؤسسة والناتجة عن أحداث سابقة وهي موجهة لإحداث مزايا اقتصادية في المستقبل وتتكون من أصول جارية وأصول غير جارية. ويتم ترتيبها في الميزانية تنازليا حسب درجة السيولة وتضم البنود التالية:

❖ **الأصول غير الجارية:** تعني تلك الأصول التي تحتفظ بها المؤسسة لمدة طويلة تفوق الدورة الواحدة لاستخدامها الدائم في احتياجات المؤسسة أو تحتجزها لغايات استثمارية طويلة

الأجل، والتي تتمثل في التثبيتات المعنوية كالبرمجيات مثلا، والتثبيتات المادية كالأراضي، المباني والآلات، والتثبيتات المالية كالأسهم والسندات.

❖ **الأصول الجارية:** وهي الأصول التي يتوقع تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية، أو هي تلك الأصول التي تمت حيازتها بالأساس لأغراض المعاملات أو الإبقاء عليها لفترات قصيرة (12 شهر على الأكثر) كالمخزونات، والنقدية وشبه النقدية.

ب– 2 الخصوم: عرفتها المادة 22 من القانون 11/07 بأنّها الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية. وهي بهذا تمثل مصدرا لتلك الموارد المراقبة من قبل المؤسسة ويمكن بحسب تصنيفها التمييز فيها بين الأموال التي استثمرها الملاك أو المساهمين وتلك التي تم استثمارها من قبل مقرضين غير ملاك؛ كما يتم ترتيبها وعرضها تنازليا حسب مدة استحقاقها، ووفقاً للآتي:

❖ **الخصوم غير الجارية:** هي تلك الالتزامات التي يتم تسويتها أو يتوقع تسديدها في مدة تفوق السنة

❖ **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال أو يجب تسديدها خلال 12 شهراً الموالية من تاريخ الإقفال.

ت– أنواع الميزانية: تباعاً لتاريخ إعدادها يمكن تصنيف الميزانية الى نوعين هما:

❖ **الميزانية الافتتاحية:** وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو عند تأسيسها، وهي مطابقة للميزانية الختامية للدورة التي قبلها أي (N-1)، غير أنها لا تظهر نتيجة الدورة وغير إلزامية.

❖ **الميزانية الختامية:** يتم إعدادها في نهاية الدورة أو السنة المالية وتظهر من خلالها نتيجة النشاط كما أنها إلزامية قانوناً.

ث– نتيجة الدورة من خلال الميزانية: يقصد بها الحصيلة المالية سواءٌ كانت ربحاً أو خسارة والتي حققتها المؤسسة من نشاطها الاقتصادي خلال دورة معينة. وعليه فإن نتيجة الدورة يمكن وضعها في المعادلة التالية:

حـ/12 نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

وتكون النتيجة ربحاً إذا كان **مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم** وتسجل في حـ/120 في الأموال الخاصة، أما إذا كان **مجموع الأصول أصغر من مجموع الخصوم** فالنتيجة خسارة وتسجل في حـ/129 في الأموال الخاصة بين قوسين دلالة على الإشارة السالبة أو تسبق بإشارة ناقص. وهذه النتيجة تحسب في نهاية الدورة، أما في بداية الدورة المحاسبية أين يغيب النشاط الاقتصادي فإن الميزانية الافتتاحية للمؤسسة لا تظهر أي نتيجة. وتكون المعادلة في الشكل التالي: **مجموع الأصول = مجموع الخصوم**

ج- صافي المركز المالي: ويمثل الثروة الحقيقة أو القيمة المحاسبية الصافية لتلك الثروة والتي تمتلكها المؤسسة في تاريخ محدد ويحسب وفق العلاقة الآتية:

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

صافي المركز المالي **=** رأس المال + نتيجة الدورة (ربح) **أو** – نتيجة الدورة إذا كانت خسارة

ح- عرض الميزانية: توجد العديد من الطرق لعرض الميزانية غير أن الطريقة المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي كالآتي:

نموذج أصول الميزانية

الحساب	عناصر الأصول	مبالغ إجمالية	إ – خ ق	مبالغ صافية السنة N	السنة N-1
	الأصول غير الجارية				
	رأس المال غير المطلوب	109			
	التثبيتات المعنوية	20	280، 290		
	التثبيتات العينية (المادية)	21	281، 291		
	التثبيتات على شكل امتياز	22 خارج (229)	282، 292		
	التثبيتات الجاري إنجازها	23	293		
	التثبيتات المالية				
	السندات الموضوعة موضع المعادلة –المؤسسات المشاركة	265			
	المساهمات الأخرى والحسابات المدينة الملحقة	261، 262، 266، 267،268	296		
	السندات الأخرى المثبتة	271، 272، 273	297		
	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	274، 275، 276			
	الضرائب المؤجلة على الأصل	133			
	مجموع الأصول غير الجارية				
	الأصول الجارية				
	المخزونات والمنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39		
	الحقوق والاستخدامات المماثلة	41 (خارج 419) 409، 425، 428، 438، 441،	491		

	الزبائن المدينون الآخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية **النقديات وما يماثلها** توظيفات وأصول مالية جارية أموال الخزينة	مدين443، 448، 451، 456، 458، 46 (خارج 464)، مدين 47 مدين 444 ومدين 445 486 50 (خارج 509) 51، 52، 53، 54، ومدين 519	495، 496		
	مجموع الأصول الجارية				
	المجموع العام للأصول				

نموذج خصوم الميزانية

الحساب	عناصر الخصوم	مبالغ السنة N	السنة N-1
	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر (أو حساب المستغل) رأس المال غير المطلوب العلاوات والاحتياطات فارق التقييم فارق إعادة التقييم فارق المعادلة ترحيل من جديد النتيجة الصافية	 101 و 108 109 103 و 106 104 105 107 11 12	
	مجموع رؤوس الأموال الخاصة		
	الخصوم غير الجارية القروض والديون المماثلة الضرائب (المؤجلة والمخصصة) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات والإيرادات المقيدة سلفاً	 16 و 17 133 (سالب)، 134، 155 269 و 279 15 (خارج 155)، 131، 132، 138	
	مجموع الخصوم غير الجارية		

	الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم	40 (خارج 409) 442، دائن 444، دائن 445، 447 419، 42 (خارج 425)، 43، 443، 446، 448، 45 (خارج 451)،464، 467، 468، دائن 47، 481، 486 509، 518، 519، دائن 52	
	مجموع الخصوم الجارية		
	المجموع العام للخصوم		

مثال توضيحي: بتاريخ 2013/03/05 قام شخص بتأسيس شركة بالعناصر التالية:
أراضي 180000، مباني 135000، معدات نقل 90000، بضاعة 65000، بنك 42000، مورد المخزونات 45000، مورد التثبيتات 50000 دج، قرض بنكي 17000 دج.
وخلال دورة 2013 قامت بالعمليات التالية:

- اقتناء أجهزة إعلام آلي بقيمة 15000 دج بشيك بنكي.
- تحويل مبلغ 9000 دج من الحساب البنكي إلى الصندوق.
- تسديد بشيك بنكي دين مورد التثبيتات بقيمة 10000 دج.
- تسوية نصف دين القرض البنكي بشيك بنكي.
- سددت مصاريف الهاتف نقدا بقيمة 6500 دج.
- قبضت شيك بمبلغ 14500 دج لقاء خدمات قدمتها للغير.

المطلوب:

1. عرض الميزانية الافتتاحية.
2. عرض حسابات المؤسسة حتى تاريخ الغلق (نهاية الدورة).
3. عرض الميزانية الختامية مع تحديد نتيجة الدورة.
4. تحديد صافي المركز المالي.

الحل:

1. إعداد الميزانية الافتتاحية:

الميزانية في: 2013/03/05

الحساب	عناصر الأصول	المبالغ	الحساب	عناصر الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية	**405000**		**رؤوس الأموال الخاصة**	**400000**
211	أراضي	180000	101	راس المال	400000
213	مباني	135000		**الخصوم غير الجارية**	**17000**
218	معدات نقل	90000	164	قروض بنكية	17000
	الأصول الجارية	**107000**		**خصوم جارية**	**95000**
30	بضاعة	65000	404	موردوا التثبيتات	50000
512	بنك	42000	401	موردوا المخزون	45000
	المجموع	**512000**		**المجموع**	**512000**

رأس المال = مجموع الأصول – مجموع الديون (الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)

حـ/ 101 = 512000 – 17000 – 95000 = 400000

2. عرض الحسابات في نهاية الدورة:

ح/211 أراضي

180000	
	ر م:**180000**
180000	**180000**

ح/213 مباني

135000	
	ر م: **135000**
135000	**135000**

ح/218 معدات نقل

90000	
	ر م: **90000**
90000	**90000**

ح/30 بضاعة

65000	
	ر م: **65000**
65000	**65000**

ح/53 الصندوق

9000	**6500**
	ر م: **2500**
9000	**9000**

ح/101 راس المال

	400000
ر د: **400000**	
400000	**400000**

ح/164 قروض بنكية

8500	**17000**
رد: **8500**	
17000	**17000**

ح/404 موردوا التثبيتات

10000	**50000**
ر د: **40000**	
10000	**50000**

ح/401 موردو المخزونات

	45000
ر د: **45000**	
45000	**45000**

ح/218 تجهيزات مكتب

15000	
	ر م: **15000**
15000	**15000**

ح/626 مصاريف الهاتف

6500	
	ر م : **6500**
6500	**6500**

ح/706 خدمات مؤداة

14500	
	ر د : **14500**
14500	**14500**

ح/512 البنك

42000	**15000**
14500	**9000**
	10000
	8500
	ر م: **14000**
56500	**56500**

3. عرض الميزانية الختامية:

الميزانية في: 2013/12/31

الحساب	عناصر الأصول	المبالغ	الحساب	عناصر الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية	**420000**		**رؤوس الأموال الخاصة**	**408000**
211	أراضي	180000	101	راس المال	400000
213	مباني	135000	120	نتيجة الدورة	8000
218	معدات نقل	90000		**الخصوم غير الجارية**	**8500**
218	معدات مكتب	15000	164	قروض بنكية	8500
	الأصول الجارية	**81500**		**خصوم جارية**	**85000**
30	بضاعة	65000	404	موردوا التثبيتات	40000
512	بنك	14000	401	موردوا المخزون	45000
53	الصندوق	2500			
	المجموع	**501500**		**المجموع**	**512000**

نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

حـ/12= 501500 – 493500 = 8000 وهي تمثل ربح

4. تحديد صافي المركز المالي:

صافي المركز المالي من العلاقة: مجموع الأصول – مجموع الديون (الخصوم غير الجارية + الخصوم الجارية)

صافي المركز المالي = 501500 – 8500 – 85000 وعليه صافي المركز المالي **= 408000**

صافي المركز المالي من العلاقة: رأس المال + نتيجة الدورة (ربح) أو – نتيجة الدورة إذا كانت خسارة

صافي المركز المالي = 400000+8000 وعليه فصافي المركز المالي **= 408000**

III-4 – 2 جدول حسابات النتائج (Tableau des Comptes des Résultats)

أ- مفهوم جدول حسابات النتائج:

تُمكِّن حسابات النتائج من متابعة وتحليل التدفقات المتعلقة بالعمليات التي لها تأثير على نتيجة النشاط مثل المبيعات، المشتريات، تسديد الأجور، تسديد الضرائب، بما يسمح بحساب وتقدير النتيجة بشكل صحيح. وتستعمل حسابات النتائج في التسجيلات المحاسبية لمختلف العمليات التي ينشأ عنها تأثير على نتيجة نشاط المؤسسة (أو الذمة) بشكل سلبي أو إيجابي بشكل متقابل مع حسابات الميزانية لضمان تساوي وتعادل النتيجة المحسوبة انطلاقا من الميزانية وجدول النتائج.

وقد عرفته المادة 34 من المرسوم التنفيذي 156/08 بأنّه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة (الدورة) المالية، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ الدفع، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية مميزاً بين الربح أو الخسارة، وهذا يتم من خلال المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء.

ب- تركيبة جدول حسابات النتائج:

من التعريف السابق نجد أنّه يتضمن صنفين من أصناف النظام المحاسبي المالي (SCF) وهما: الصنف السادس (الأعباء) والصنف السابع (النواتج)، ويعبر كل صنف منهما عن الآتي:

- **النواتج (الإيرادات)**: وتعبر عن المزايا الاقتصادية التي تم تحقيقها خلال الدورة المالية، وهذا في شكل إدخالات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم.
- **الأعباء (التكاليف)**: تعبر عن انخفاضات أو نقصان في المزايا الاقتصادية التي وقعت خلال الدورة المالية، وهذا في شكل نقصان في الأصول أو زيادات في الخصوم.

ويشمل الحد الأدنى الواجب توفره في هذا الجدول العناصر الآتية: تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير (تضم: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائج الإجمالي للاستغلال)، إيرادات الأنشطة العادية، المنتجات والأعباء المالية، أعباء العاملين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.

ت- نتيجة الدورة من خلال حساب النتائج:

على الخلاف من الميزانية التي تظهر نتيجة النشاط عند إقفال الحسابات أي في أخر الدورة، فإن جدول النتائج يتضمن حركة حسابات الأعباء والإيرادات لمتابعة تطور نتيجة النشاط بشكل دوري ومستقل عن عناصر الذمة، وترصد حسابات النتائج في بداية الدورة في حساب النتيجة (الحساب رقم 12) الذي

يعتبر من حسابات الميزانية، ذلك أن أرصدة حسابات النتائج يجب أن ترصد كليا مع بداية الدورة فهي حسابات غير مستمرة في الزمن (تفتح مع بداية الدورة وتغلق مع نهايتها) على العكس من حسابات الميزانية التي تعتبر حسابات مستمرة في الزمن.

وعليه فإن نتيجة الدورة انطلاقاً من جدول حسابات النتائج تمثل الفرق بين النواتج والأعباء، ويمكن وضعها في المعادلة التالية:

حـ/12 نتيجة الدورة = مجموع النواتج – مجموع الأعباء

وتكون النتيجة ربحاً إذا كانت النواتج أكبر من الأعباء، أما إذا كانت النواتج أصغر من الأعباء فالنتيجة خسارة. والنتيجة معدومة في حالة تساويهما. ولابد أن تكون هي نفسها المحسوبة من قائمة الميزانية.

ث- عرض جدول حسابات النتائج: يمكن عرض جدول حسابات النتائج حسب طريقتين هما:

❖ **جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:** ويكون وفق النموذج الآتي:

رقم الحساب	البيان	مبالغ السنة N	N-1
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة		
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع		
73	الإنتاج المثبت		
74	إعانات الاستغلال		
121	**إنتاج السنة المالية (1)**	**1 = حـ/70 +.... + حـ/74**	
60	المشتريات المستهلكة		
62-61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		
-	**استهلاك السنة المالية (2)**	**2 = حـ/60 + حـ/61 + حـ/62**	
122	**القيمة المضافة للاستغلال (3)**	**3 = 1 – 2**	
63	أعباء المستخدمين		
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
123	**الفائض الإجمالي للاستغلال (4)**	**4 = (3) – حـ/63 – حـ/64**	
75	المنتجات العملياتية الأخرى		
65	الأعباء العملياتية الأخرى		
68	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة		
78	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات		
124	**النتيجة العملياتية (5)**	**5=(4)+حـ/75– حـ/65–حـ/68+حـ/75**	
76	المنتوجات المالية		

66	الأعباء المالية		
125	**النتيجة المالية (6)**	**6 = حـ/76 – حـ/66**	
126	**النتيجة العادية قبل الضرائب (7)**	**7 = (5) + (6)**	
698-695 692-693	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
A	**مجموع منتجات الأنشطة العادية**	**حـ/70 + ...حـ/78 خارج حـ/77**	
B	**مجموع أعباء الأنشطة العادية**	**حـ/60 + ...حـ/69 خارج حـ/67**	
127	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)**	**(B) – (A) = 8**	
77 67	عناصر غير عادية (منتجات) للتعيين عناصر غير عادية (أعباء) للتعيين		
128	**النتيجة غير العادية (9)**	**9 = حـ/77 – حـ/67**	
129/120	**النتيجة الصافية للسنة المالية (10)**	**10 = (8) + (9)**	
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
	النتيجة الصافية للمجمع المدمج		
	حصة ذوي الأقلية **حصة المجمع**		

❖ **جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:** ويكون وفق النموذج الآتي:

رقم الحساب	البيان	السنة N	السنة N–1
	رقم الأعمال كلفة المبيعات		
1	**هامش الربح الإجمالي**		
	منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية		
2	**النتيجة العملياتية**		
	تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة منتجات مالية الأعباء المالية		
3	**النتيجة العادية قبل الضريبة**		

	الضرائب الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		
4	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**		
	الأعباء غير العادية النتائج غير العادية		
5	**النتيجة الصافية للسنة المالية**		
	حصة الشركات موضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية. النتيجة الصافية للمجموع المدمج حصة ذوي الأقلية حصة المجمع		

III -4 – 3 قائمة تدفقات الخزينة (Tableau des Flux de Trésorerie)

أ- مفهومها: تعرض قائمة الخزينة بيان التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والخارجة منها خلال الدورة مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والتثبيتية والتمويلية لمؤسسة.

ويعتبر جدول تدفقات الخزينة من القوائم المالية الأساسية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 1)، وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 7) "قائمة التدفق النقدي" محتواها وطريقة عرضها وهي ضرورية للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين لأنها تسمح بالوقوف على:

- تحديد كمية النقدية الناتجة عن التشغيل خلال الفترة وتسوية هذه القيمة مع صافي الدخل.
- تقييم قدرة المنظمة على مواجهة التزاماتها عند استحقاقها وتقييم قدرتها على دفع توزيعات الأسهم.
- تحديد نوعية ومدى التمويل المطلوب للتوسع في الأصول الطويلة الأجل أو لدعم التشغيل.
- تقييم قدرات المنظمة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات المقبلة.
- تحديد قيمة الاستثمار في الأصول غير المتداولة خلال الفترة. (مزيود إبراهيم،2014، ص49)

ب- تركيبة قائمة تدفقات الخزينة

يتم تقسيم قائمة التدفقات النقدية تبعاً لأنشطة المؤسسة إلى الأنشطة التشغيلية والأنشطة التثبيتية والأنشطة التمويلية ووفق الآتي:

- **الأنشطة التشغيلية:** تتضمن التدفقات النقدية من هاته الأنشطة المتحصلات والمدفوعات المتعلقة بأنشطة المؤسسة الرئيسية والمتمثلة في ‘نتاج وتقديم السلع والخدمات للزبائن.
- **الأنشطة الاستثمارية:** تتضمن الأنشطة التثبيتية المتعلقة باقتناء وبيع الأصول الثابتة والقيم الثابتة المالية.

- **الأنشطة التمويلية:** تتضمن تلك الأنشطة المتعلقة بالحصول على تمويل من مصادر خارجية كالمساهمين والمقرضين وإعادة سداد ذلك التمويل وتوزيعات الأرباح.

وتستخدم المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية التاريخية غالباً كمؤشر يساعد في التنبؤ بمقادير وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد عوامل التأكد المرتبطة بها. (الرميدي وسماي، 2016، ص46)

ت– عرض قائمة تدفقات الخزينة:

يُعرض 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 (IAS 7)، باستعمال الطريقة المباشرة مع تفضيله لها (رغم أنه يعترف بكلتا الطريقتين)، والأمر نفسه بالنسبة للنظام المحاسبي المالي.

❖ **الطريقة المباشرة:** تنص على تقديم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الضرائب، الموردين..) قصد إبراز التدفق المالي الصافي وتقريبه إلى النتيجة قبل الضريبة للدورة المعنية ووفق الآتي:

	ملاحظة	السنة N	N–1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن	+		
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	–		
الفوائد والمصاريف الأخرى المدفوعة	–		
الضرائب على 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 العملياتية (أ)	= (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية	–		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية	+		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية	–		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية	+		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية	+		
الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة	+		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	= (ب)		

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم	+		
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها	–		
التحصيلات المتأتية من القروض	+		
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة	–		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	**= (ج)**		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة	+/–		
تغيرات أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)	**(أ + ب + ج)**		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية	+/–		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية	**=**		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

❖ **الطريقة غير المباشرة:** وتنص على تعديل النتيجة الصافية للدورة وذلك بالأخذ في الحسبان:

- أثار المعاملات التي ليس ليا تأثير على الخزينة (اهتلاك، تغيرات الزبائن، المخزون، تغيرات الموردين)؛
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة...)؛
- التدفقات المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) ووفق الآتي:

البيان	ملاحظة	N	السنة N–1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل:			
– الإهتلاكات والأرصدة			
– تغير الضرائب المؤجلة			
– تغير المخزونات			
– تغير حساب الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
– تغير الموردون والديون الأخرى			
– نقص أو زيادة قيمة التنازلات الصافية من الضرائب			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء التثبيتات			
تحصيلات التنازل عن التثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج			

تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بأنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بأنشطة التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

III-4 – 4 جدول تغيرات الأموال الخاصة (L'état de Variation des Capitaux Propers)

أ- مفهومه: تبين هذه القائمة مبالغ ومصادر التغيرات في حقوق المساهمين من عمليات رأس المال مع أصحاب المشروع، ويمكن أن تشمل حقوق الملكية البنود التالية: الأسهم الممتازة، الأسهم العادية (بالقيمة الاسمية) والاحتياطي القانوني علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)، الأرباح المجمعة.

ب- تركيبته: يشكل جدول تدفقات الخزينة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة، ويجب كأحد أدنى أن يتضمن العناصر التالية:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وكذا السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال.

ت- عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة: يعرض هذا الجدول بالعناصر والبيانات التالية:

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						

الحصص المدفوعة زيادة رأس المال **صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال **صافي نتيجة السنة المالية**						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

III-4 – 5 ملحق القوائم المالية (L'annexe aux Etats Financiers)

الملحق هو وثيقة تتضمن معلومات تفصيلية تلحق بالقوائم المالية بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بتلك القوائم والسياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها والمحاسبة عن بنودها كالسياسات المتعلقة بالصول الثابتة.

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

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية؛
- المعلومات المكملة والتي تعتبر ضرورية لفهم أحسن للقوائم المالية؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة صادقة.

IV- المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال الخاصة وتأسيس الشركة

تعتبر رؤوس الأموال الخاصة أول وأهم مصدر من مصادر التمويل للمؤسسة فهي مجموعة الوسائل التي أحضرها الشركاء أو تلك الأموال التي تركوها تحت تصرف المؤسسة. يمكن أن تكون المساهمات المقدمة من طرف الشركاء في شكل مبالغ نقدية، آلات، بضائع، ... إلخ. وبالنسبة لكل مؤسسة تعبر الأموال الخاصة عن الفرق بين الأصول والخصوم.

وحسب النظام المحاسبي المالي (SCF) فإن الحسابات التي تهتم بدراسة رؤوس الأموال الخاصة في المؤسسات الاقتصادية ذات طابع ربحي تتمثل فيما يلي:

- **حـ/10 – رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها**
- **حـ/11: ترحيل من جديد**
- **حـ/12: نتيجة السنة المالية**
- **حـ/13: الإيرادات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال**
- **حـ/15: مؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية**
- **حـ/16: الإقتراضات والديون المماثلة**
- **حـ/17: الديون المرتبطة بالمساهمات**
- **حـ/18: حسابات ارتباط المؤسسات والشركات المساهمة**

ويكون بيان تفصيل تلك الحسابات وتسجيلها المحاسبي حسب الشكل القانوني وطبيعة المؤسسة الاقتصادية –فردية كانت أم جماعية– وفق الآتي:*

IV –1– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال وما يماثلها في مؤسسة فردية

المؤسسة الفردية هي التي تعود ملكيتها لشخص واحد (المستغل)، حيث يسجل رأس المال في هذا النوع من المؤسسات في (حـ/101: أموال الاستغلال) وتكون المعالجة المحاسبية له وما يماثله وفق الآتي:

IV –1– 1– المعالجة المحاسبية لأموال الاستغلال

يحتوي (**حـ/101– أموال الاستغلال**) على مختلف العناصر التي خصصها مالك المؤسسة (المستغل) لمؤسسته سواء كانت نقدية أم عينية. وكذلك نتيجة نشاط هذه المؤسسة سواء كانت ربحا أم خسارة ويتأثر هذا الحساب بتغيرات سواءٌ عند التأسيس أو خلال النشاط أين يأخذ حالتين هما:

---

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال الخاصة وتأسيس الشركة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 132 إلى غاية 202.

❖ **حـ/101: أموال الاستغلال دائناً:** يجعل هذا الحساب دائناً في الحالات التالية:

- عند تأسيس المؤسسة الفردية، بقيمة الأموال التي بداء بها المستغل (التاجر) نشاطه؛
- عند تقديم المستغل إسهامات عينية أو نقدية إضافية أثناء النشاط؛
- الرصيد الدائن لـ حـ/108 حساب المستغل في نهاية الدورة أي (يرصد حـ/108 مع حـ/101)؛
- نتيجة الدورة (حـ/120) إذا كانت ربح أي دائنة.

و تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		.../...			
	xxxx		التثبيتات		2xx
	xxxx		المخزونات		3xx
	xxxx		المتاحات		5xx
xxxx		أموال الاستغلال	قيد التأسيس .../....	101	
	xxxx		حساب المستغل		108
xxxx		أموال الاستغلال	ترصيد حساب المستغل ..../....	101	
					120
xxxx	xxxx		نتيجة الدورة (ربح)	101	
		أموال الاستغلال	ترحيل نتيجة الدورة		

❖ **حـ/101: أموال الاستغلال مديناً:** يجعل هذا الحساب مديناً في الحالات التالية:

- الرصيد المدين لـ حـ/108 حساب المستغل في نهاية الدورة أي يرصد حـ/108 مع حـ/101؛
- نتيجة الدورة (حـ/129) إذا كانت خسارة أي مدينة. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		...../....			
	xxxx		أموال الاستغلال		101
xxxx		حساب المستغل		108	
			ترصيد حساب المستغل		101
	xxxx		أموال الاستغلال	129	
xxxx		نتيجة الدورة خسارة	...../.....		
			ترحيل نتيجة الدورة		

وللفصل بين المساهمات التي بدأ بها المستغل نشاطه وكذا العمليات التي يقوم بها وبين المدفوعات والمسحوبات التي يقوم بها لحاجاته الشخصية يستعمل حساب المستغل (حـ/108).

IV –1– 2– المعالجة المحاسبية لحساب المستغل

يسجل في (**حـ/108– حساب المستغل**) مختلف العمليات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة ومالكها (المستغل)، بمعنى كل المسحوبات والمدفوعات التي قام بها المالك لأغراض شخصية (أي خارج نشاط المؤسسة)، وهنا يأخذ حساب المستغل حالتين هما:

❖ **حـ/108: حساب المستغل دائناً**: يجعل هذا الحساب دائنا في الحالات التالية:

- عند قيام المستغل بدفع أموال أو ممتلكات لحساب المؤسسة (مدفوعات شخصية) أو سداد ديونها؛
- عندما يرحل إليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الحالية (N) الرصيد الدائن لحساب نتيجة الدورة (حـ/12) أي الربح الذي تحقق خلال السنة المالية السابقة (N – 1).

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		...../....		
2xx		التثبيتات	xxxx	
3xx		المخزونات	xxxx	
4xx		حسابات الغير (دائنة)	xxxx	
5xx		المتاحات	xxxx	
120	108	نتيجة الدورة (ربح)	xxxx	
		مدفوعات المستغل حساب المستغل		xxxx

❖ **حـ/108: حساب المستغل مديناً**: يجعل هذا الحساب مديناً في الحالات التالية:

- عند قيام المستغل بسحب أموال أو ممتلكات من حساب المؤسسة (مسحوبات شخصية)؛
- بقيمة الأجر الذي يتقاضاه المستغل مقابل عمله عند الاقتضاء؛
- عندما يرحل إليه في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية الحالية (N) الرصيد المدين لحساب نتيجة الدورة (حـ/12) أي الخسارة التي تحققت خلال السنة المالية السابقة (N – 1).

وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

108		حساب المستغل	xxxx	
		حـ/ التثبيتات		xxxx
	2xx	حـ/المخزونات		xxxx
	3xx	حـ/حسابات الغير مدينة		xxxx
	4xx	حـ/المتاحات		xxxx
	5xx	حـ/نتيجة الدورة (خسارة)		xxxx
	129	مسحوبات المستغل		

الحساب 108 "المستغل" يرصد في نهاية السنة المالية وجوباً ويرحل إلى **الحساب 101 "أموال الاستغلال"** من أجل تحديد قيمة رأس المال الجديد والمتعلق بالمؤسسة الفردية، ووفق ما سبق ذكره آنفاً.

❖ **مثال توضيحي:**

بتاريخ 2017/03/01 بدأ شخص مشروعه برأس مال قدره 600000 دج موزعة كما يلي:

أرضي: 300000 دج، شاحنة: 150000 دج، مواد أولية: 100000 دج، بنك: 50000 دج.

وخلال نفس الشهر قام بالعمليات التالية:

- في 2017/03/07 دفع من أمواله الخاصة لتسديد مشتريات بضاعة بقيمة 20000 دج؛
- في 2017/03/13 سحب من مخزون البضاعة ما قيمته 10000 دج للعائلة؛
- في 2017/03/20 سحب مبلغ مالي من البنك قدره 15000 دج لاستعماله الشخصي.

المطلوب: – تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

- فتح الحسابين حـ/101 وحـ/108 مع القيام بالترصيد ومتابعة الإجراءات المتعلقة بهما.
- إجراء التسجيلات الضرورية في 2018/01/02 علماً أن المؤسسة حققت في نهاية دورة 2017 نتيجة (ربح) بقيمة 75000 دج، وقرر المالك ضمها إلى رأس المال.

الحل: – تسجيل العمليات في دفتر يومية:

ر.ح. م	ر.ح. د	2017/03/01	م. المدينة	م. الدائنة
211		حـ/ أراضي	300000	
218		حـ/ شاحنة	150000	
31		حـ/ مواد أولية	100000	
512		حـ/البنك	50000	
	101	حـ/أموال الاستغلال		600000
		قيد التأسيس		
		2017/03/07		

30		بضاعة		20000	
108		حساب المستغل			20000
		مدفوعات المستغل 2017/03/13			
108	حساب المستغل			30000	
30		بضاعة	مسحوبات المستغل 2017/03/20		30000
108	حساب المستغل			15000	
512		البنك	مسحوبات المستغل 2017/12/31		15000
108				25000	
101	أموال الاستغلال		ترصيد حـ/ المستغل		25000
		حساب المستغل			

– فتح الحسابين 101 و 108:

حـ/108 حساب المستغل

30000	**20000**
15000	
	ر.م 25000
45000	**45000**

حـ/101 أموال الاستغلال

25000	**600000**
ر د: 575000	
600000	**600000**

– التسجيلات الضرورية في بداية السنة اللاحقة (2018)

ر.ح. م	ر.ح. د	2018/01/02	م. المدينة	م. الدائنة
120		نتيجة الدورة (ربح)	75000	
108		حساب المستغل		75000
		ترصيد حساب النتيجة		
		//		
108		حساب المستغل	75000	
101		أموال الاستغلال		75000
		ترصيد حساب المستغل برفع رأس المال		

IV –2– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال وما يماثلها في مؤسسة جماعية

على عكس ما تمت معالجته في المؤسسة الفردية فإن رؤوس الأموال في الشركات الخاصة الجماعية يؤمنها مجموعة من الشركاء في شكل أسهم أو حصص (الحصص قد تكون عينية أو نقدية)، وفي الشركات العمومية الجماعية فإن رؤوس الأموال تؤمنها الدولة أو الجماعات العمومية.

ويمتاز رأس المال الصادر (حـ/101) في هاته الشركات بأنه ثابت ولا يتغير إلاّ بتغير العقد التأسيسي لها ووفقاً لقرارات الهيئات المختصة ونميز هنا بين نوعين من الشركات: شركات الأموال وشركات الأشخاص.

IV –2–1– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في شركات الأشخاص

كما سبق وذكرنا في الفصل الأول من الدراسة فإن هاته الشركات تقوم على الاعتبار الشخصي للشريك، وتمر عملية التأسيس بمرحلتين هما: مرحلة الوعد ومرحلة تنفيذ الوعد

❖المرحلة الأولى: التعهد

وفيها تحدد حصة كل شريك، وتوضح فيه طبيعة الحصص المقدمة من طرف كل شريك حيث يجعل حـ/456 الشركاء–عمليات على راس المال مدينا مقابل جعل حـ/101 رأس المال الصادر دائنا بقيمة حصة كل شريك. ويتفرع هذا القيد حسب عدد الشركاء. ويسجل القيد كالتالي:

		../..		
456×		حـ/ مساهمات الشركاء	xxxx	
	101×	حـ/ رأس المال الصادر		xxxx
		قيد التعهد		

❖المرحلة الثانية: تنفيذ التعهد

وهي مرحلة وفاء الشركاء بكل أو جزء من حصصهم، بحث يجعل حساب/456 الشركاء–عمليات على راس المال دائنا بمقدار وطبيعة الحصة المقدمة ويسجل القيد كالتالي:

		../..		
2xx		حـ/ التثبيتات	xxxx	
3xx		حـ/المخزون	xxxx	
5xx		حـ/ المتاحات	xxxx	
	456x	حـ/مساهمات الشركاء		xxxx
		قيد تنفيذ التعهد		

مثال توضيحي: بتاريخ 2016/05/02 تأسست شركة تضامنية بين ثلاثة إخوة برأسمال قدره 1000000 دج موزع بينهم كالتالي:

- **حصة الأخ الأكبر:** 400000 دج يسددها عن طريق تقديم مبنى قيمته 250000، والباقي عن طريق شيك بنكي.
- **حصة الأخ الأوسط:** 350000 دج يقدمها عن طريق شاحنة قيمتها السوقية 200000دج وبضاعة بقيمة 150000 دج.
- **حصة الأخ الأصغر:** 250000 دج يقدمها عن طريق أغلفة متداولة بقيمة 100000 دج والباقي يقدم نقداً.

وبعد شهر قام كل أخٍ بتنفيذ وعده، ووضعت الأموال النقدية في الحساب البنكي للمؤسسة.

الحل: – تسجيل العمليات في دفتر يومية:

ر.ح. م	ر.ح. د	2016/05/02	م. مدينة	م. دائنة
4561		الشريك الأول (الأكبر)	400000	
4562		الشريك الثاني (الأوسط)	350000	
4563		الشريك الثالث (الأصغر)	250000	
	1011	رأسمال الشريك الأول		400000
	1012	رأسمال الشريك الثاني		350000
	1013	رأسمال الشريك الثالث		250000
		مرحلة التعهد		
		2016/06/02		
213		مبنى	250000	
512		البنك	150000	
	4561	الشريك الأول (الأكبر)		400000
		تنفيذ الشريك الأول (الأكبر)		
		2016/06/02		
218		معدات نقل	200000	
30	4562	بضاعة	150000	
		الشريك الثاني (الأوسط)		350000
		تنفيذ الشريك الثاني (الأوسط)		
218	4563			

215		**2016/06/02**	100000	
		أغلفة متداولة	150000	
		البنك		250000
		الشريك الثالث (الأصغر)		
		تنفيذ الشريك الثالث (الأصغر)		

IV –2–2– المعالجة المحاسبية لرؤوس الأموال في شركات الأموال

كما سبق وذكرنا في الفصل الأول من الدراسة فإن هاته الشركات تقوم على الاعتبار المالي للشريك، وتتحدد مسؤولية كل شريك بمقدار مساهمته في راس المال، وتمر عملية التأسيس بمرحلتين هما: مرحلة الوعد ومرحلة تنفيذ الوعد، كما يتعرض رأس المال للزيادة والنقصان في بعض المواضع وهو ما سيأتي بيانه. وتتم المعالجة المحاسبية لرأس المال في الشركة من خلال الحساب (حـ/101) والذي يمكن تجزئته إلى الحسابات الفرعية الأتية:

حـ/101: رأس المال الاجتماعي

- حـ/1011: رأس المال المكتتب غير المطلوب
- حـ/1012: رأس المال المكتتب المطلوب وغير المدفوع
- حـ/1013: رأس المال المكتتب المطلوب والمدفوع.

وتتم المعالجة المحاسبية لحقوق الشركة على الشركاء من خلال الحساب (حـ/456) والذي يمكن تجزئته إلى الحسابات الفرعية الأتية:

حـ/456: الشركاء – عمليات على رأس المال

- حـ/4561: الشركاء، حسابات المساهمة في الشركة
  - حـ/45611 – مساهمات عينية
  - حـ/45615– مساهمات نقدية
- حـ/4562: المساهمون– رأس المال المطلوب، غير مدفوع
  - حـ/45621 – المساهمون– رأس المال المكتتب المطلوب، وغير المدفوع
  - حـ/45625– الشركاء– رأس المال المطلوب وغير المدفوع
- حـ/4563: الشركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال (**بطبيعة دائنة**)
- حـ/4564: الشركاء – تسديدات مسبقة (**بطبيعة دائنة**)
- حـ/4566: الشركاء العاجزون
- حـ/4567: الشركاء، مساهمات للتسديد (**بطبيعة دائنة**)

أما عن تفصيل المعالجة المحاسبية لتأسيس شركات الأموال وتغيرات رأسمالها فسننفرد بنوعين هما:

أ- المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL): ألزم القانون التجاري في مادته (597) هذا النوع من الشركات بأن تكون عملية الاكتتاب في راس المال كاملة في جميع الحصص، أي تدفع كاملةً عند الاكتتاب سواء كانت حصص عينية أو نقدية. وتمر عملية التأسيس كما في شركة الأشخاص بمرحلتين هما:

❖ **مرحلة الوعد بالمساهمة:** تسجل فيها وتتحدد قيمة الحصص العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها وهذا بتسجيلها في الجانب المدين في حـ/4561 الشركاء- حسابات المساهمة في الشركة، مقابل جعل حـ/101 رأس المال الصادر دائناً. ويسجل القيد كالتالي:

		../..		
45611		حـ/ مساهمات عينية	xxxx	
45615		حـ/ مساهمات نقدية		
	101	حـ/ رأس المال الصادر		xxxx
		قيد التعهد		

❖ **مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة:** يتم فيها دفع قيمة الأسهم العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها وهنا تسجل العناصر العينية والنقدية في الجانب المدين من الحسابات الخاصة بكل عنصر، مقابل ترصيد حساب الشركاء- حسابات المساهمة في الشركة بجعله دائنا ويسجل القيد كالتالي:

		../..		
2xx		حـ/ التثبيتات	xxxx	
3xx		حـ/المخزونات	xxxx	
512		حـ/ البنك	xxxx	
	45611	حـ/ مساهمات عينية		xxxx
	45615	حـ/ مساهمات نقدية		xxxx
		قيد تنفيذ التعهد		

مثال توضيحي: بتاريخ 2014/02/01 تأسست شركة ذات المسؤولية المحدودة برأسمال قدره 2500000 دج وكانت حصص المساهمين كالتالي:

حصة الشريك الأول: 1000000 دج، حصة الشريك الثاني: 1500000 دج.

وبتاريخ 2014/02/15 نفد المساهمان وعودهما والتي كانت كما يلي:

- **الشريك الأول:** أراضي بقيمة 600000 دج، شاحنة بقيمة 400000 دج؛
- **الشريك الثاني:** مواد أولية بقيمة 700000 دج، شيك بنكي بقيمة 800000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية

الحل:

- **المعالجة المحاسبية تكون كما يلي:**

		2014/02/01		
45611		حـ/مساهمات عينية	1700000	
45615		حـ/مساهمات نقدية	800000	
	101	حـ/ رأس المال الصادر		2500000
		مرحلة التعهد		
		2014/02/15		
211		أراضي	600000	
218		شاحنة	400000	
31		مواد أولية	700000	
512		البنك	800000	
	45611	حـ/مساهمات عينية		1700000
	45615	حـ/مساهمات نقدية		800000
		مرحلة تنفيذ التعهد		

ب- المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة (SPA): الزم القانون التجاري في مادته (596) هذا النوع من الشركات بأن تكون عملية الاكتتاب في رأس المال كاملة، وعلى شرط على أن تدفع **25% على الأقل** من القيمة الإسمية للأسهم النقدية عند الاكتتاب، ويتم الوفاء بقيمة المساهمات النقدية مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، وفي أجل لا يتعدى الخمس سنوات ابتداء من تاريخ التأسيس. أمّا المساهمات العينية فتدفع بالكامل عند إصدارها. وتمر عملية التأسيس كما في شركة (SARL) بمرحلتين هما:

❖ **مرحلة الوعد بالمساهمة:** تسجل فيها وتتحدد قيمة الحصص العينية والحصص النقدية المطلوبة وغير المطلوبة التي تم الاكتتاب فيها. وفي المعالجة المحاسبية يتم التمييز بين جميع المساهمات كما يلي:

		.../../...		
109		حـ/ المساهمون- رأس مال مكتتب غير مطلوب	xxxx	xxxx
	1011	حـ/ رأس مال مكتتب غير مطلوب		
		إثبات الجزء غير المطلوب من رأس المال والذي يمثل على الأكثر 75 % من المساهمات النقدية		
		.../..		

45611		حـ/ مساهمات عينية	xxxx	
45615	1012	حـ/ مساهمات نقدية	xxxx	
		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع		xxxx
		إثبات الجزء المطلوب وغير المسدد من رأس المال والذي يمثل كل المساهمات العينية وعلى الأقل 25 % من المساهمات النقدية		

❖**مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمات المطلوبة:** يتم فيها إثبات قيمة المساهمات المطلوبة سوءٌ عينية أو نقدية والتي تم الاكتتاب فيها وهنا تسجل العناصر العينية والنقدية في الجانب المدين من الحسابات الخاصة بها، مقابل ترصيد حساب الشركاء- حسابات المساهمة في الشركة بجعله دائناً كما يتم ترصيد حـ/1012: رأس المال المكتتب المطلوب وغير المدفوع، ويسجل القيد كالتالي:

		ـــــــــــــ ../../... ـــــــــــــ		
2xx		حـ/ التثبيتات	xxxx	
3xx		حـ/المخزونات	xxxx	
512		حـ/ البنك	xxxx	
	45611	حـ/ مساهمات عينية		xxxx
	45615	حـ/ مساهمات نقدية		xxxx
		تسديد المساهمات المطلوبة العينية والنقدية		
		ـــــــــــــ ../../... ـــــــــــــ		
1012		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع	xxxx	
	1013	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع		xxxx
		إثبات الجزء المطلوب والمسدد من رأس المال		

❖**مرحلة استدعاء المساهمات المؤجلة:** يتم في هاته المرحلة استدعاء الجزء غير المطلوب من رأس المال والذي يمثل على الأكثر 75 % من المساهمات النقدية، وتتم المعالجة المحاسبية كما يلي:

		..../.../..		
4562		حـ/ المساهمون- رأس المال المطلوب وغير المدفوع	xxxx	
	109	حـ/ المساهمون- رأس مال مكتتب غير مطلوب		xxxx
		استدعاء المساهمات المؤجلة		
		//		
1011		حـ/ رأس مال مكتتب غير مطلوب	xxxx	
	1012	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع		xxxx
		تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب		
		//		
512		حـ/ البنك	xxxx	xxxx
	4562	حـ/ المساهمون- رأس المال المطلوب وغير المدفوع		
		تسديد المساهمات النقدية الباقية		
		//		
1012		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع	xxxx	
	1013	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع		xxxx
		تسوية حساب رأس المال المطلوب		
		//		
1013		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع	xxxx	
	101	حـ/ رأس المال الاجتماعي		xxxx
		تسوية حساب رأس المال الاجتماعي		
		(عند الانتهاء من تسديد قيمة المساهمات المالية كاملة)		

- في حالة قيام أحد المساهمين بتسديد المساهمات النقدية المؤجلة (على الأكثر 75 %) **قبل استدعائها** فهنا نستعمل **حـ/4564: الشركاء – تسديدات مسبقة** ذو الطبيعة الدائنة لأنه يعبر عن التزام على عاتق المؤسسة ويرصد عند قيام الشركاء بتسديد المساهمات المؤجلة التي تم طلبها من قبل الشركة.
- في حالة عجز أحد المساهمين عن تسديد المساهمات النقدية المؤجلة (على الأكثر 75 %) عند استدعائها فهنا نستعمل **حـ/4566: الشركاء العاجزون**، وتباع أسهم الشريك العاجز ويحمل بمصاريف العجز.

مثال توضيحي: بتاريخ 2015/01/03 تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره 6000000 دج بقيمة اسمية 1200 دج للسهم الواحد، منها 2000 سهم عيني تدفع في شكل: أراضي بقيمة 1000000 دج، مباني بقيمة 600000 دج، آلات إنتاجية بقيمة 550000 دج، معدات نقل

بقيمة 250000 دج، تم اكتتاب كل الأسهم في 2015/01/12 ودفعت الأسهم النقدية بالحد الأدنى القانوني وتم الدفع في الحساب البنكي على أن يدفع ما تبقى من مساهمات في 2016/09/30

الحل:

قيمة المساهمات المالية تمثل 3000 سهم مالي × 1200 دج للسهم = 3600000 دج.

ولأن رأس المال في هاته المؤسسة يدفع بالحد الأدنى القانوني أي 25%، فإن قيمة المساهمات النقدية المطلوبة تمثل: 3600000×0.25 = 900000 دج وهي التي تدفع في مرحلة الاكتتاب أي بتاريخ 2015/01/12، أما الباقي فيدفع في 2016/09/30.

وتكون المعالجة المحاسبية لكل ما يتعلق برأس المال وعقود التأسيس كما يلي:

		2015/01/03		
109		حـ/ المساهمون- رأس مال مكتتب غير مطلوب	2700000	
	1011	حـ/ رأس مال مكتتب غير مطلوب		2700000
		إثبات رأس المال غير المطلوب		
		//		
45611		حـ/ مساهمات عينية	2400000	
45615		حـ/ مساهمات نقدية	900000	
	1012	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع		3300000
		إثبات رأس المال المطلوب		
		2015/01/12		
211		حـ/ أراضي	1000000	
213		حـ/مباني	600000	
215		حـ/آلات إنتاجية	550000	
218		حـ/معدات نقل	250000	
512		حـ/ البنك	900000	
	45611	حـ/ مساهمات عينية		2400000
	45615	حـ/ مساهمات نقدية		900000
		تسديد المساهمات المطلوبة العينية والنقدية		
		//		
1012		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع	3300000	
	1013	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع		3300000
		إثبات الجزء المطلوب والمسدد من رأس المال		

		2016/09/30		
	2700000	حـ/ المساهمون- رأس المال المطلوب وغير المدفوع		4562
2700000		حـ/ المساهمون- رأس مال مكتتب غير مطلوب	109	
		استدعاء المساهمات المؤجلة		
		//		
	2700000	حـ/ رأس مال مكتتب غير مطلوب		1011
2700000		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع	1012	
		تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب		
		//		
	2700000	حـ/ البنك		512
2700000		حـ/ المساهمون- رأس المال المطلوب وغير المدفوع	4562	
		تسديد المساهمات النقدية الباقية		
		//		
	2700000	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب وغير مدفوع		1012
2700000		حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع	1013	
		تسوية حساب رأس المال المطلوب		
		//		
	6000000	حـ/ رأس مال مكتتب مطلوب ومدفوع		1013
6000000		حـ/ رأس المال الاجتماعي	101	
		تسوية حساب رأس المال الاجتماعي		

IV –3– المعالجة المحاسبية لتغيرات رأس المال

يكون رأس المال الاجتماعي لشركات الأموال محل تعديلات بالزيادة أو النقصان وهذا يرجع لمجموعة من الاعتبارات والأسباب كما تأخذ تلك التعديلات عدة أشكال سيأتي بيانها. أما المعالجة المحاسبية لتلك التعديلات فتكون وفقاً لطبيعة التغير وسببه، وهي على النحو الآتي:

IV–3–1– حالة رفع رأس المال

يتم رفع رأس المال لعدة اعتبارات وأسباب وتأخذ الزيادة أحد الأشكال التالية:

أ– رفع رأس المال بإصدار حصص نقدية جديدة: يتحدد سعر الإصدار في هاته الحالة بين القيمة الاسمية للسهم (السعر الأدنى) والقيمة الحقيقية للسهم قبل زيادة رأس المال (السعر الأعلى) ويسمى الفرق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية للسهم بعلاوة الإصدار (حـ/103) **و**تكون المعالجة المحاسبية لعملية الزيادة في رأس المال كما يلي:

		../..		
	xxxx	حـ/ متاحات	4563	5xx
xxxx		حـ/ الشركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال		
		اكتتاب الزيادة في رأس المال		
	xxxx	//		4563
xxxx		حـ/ الشركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال		
xxxx		حـ/ رأس مال الاجتماعي	101x	
		علاوة الإصدار	1031	
		إثبات الزيادة في رأس المال		

ب- رفع رأس المال بإصدار حصص عينية جديدة: هنا تكون المعالجة المحاسبية بنفس المعالجة التي تمت آنفاً في عقود التأسيس مع الأخذ بعين الاعتبار الطبيعة القانونية للشركة أهي ذات مسؤولية محدودة أم مساهمة مع ضرورة إدراج علاوة الإصدار كما سبق بيانه في إصدار حصص نقدية جديدة.

ت- رفع رأس المال بتحويل الديون إلى مساهمات: هذه الطريقة تستخدم لتمكين المؤسسات التي تعاني من مديونية عالية من تحويل ديونها إلى مساهمات بهدف تخفيضها أو محوها (تصفيتها). وعندها يتحول دائنو الشركة إلى حملة أسهم في رأس مالها الاجتماعي. وقد ينتج عنه أيضا علاوة الإصدار كما سبق بيانه. مبدئياً يتم تسجيل الديون في الحسابات التالية:

- حـ/17: الديون المرتبطة بالمساهمات
- حـ/ 451: عمليات المجمع
- حـ/455: الشركاء- الحسابات الجارية

وتمر المعالجة المحاسبية لتحويل الديون الى مساهمات في رأس المال بمرحلتين هما:

1. تسجيل الزيادة في رأس المال
2. إثبات المساهمات عن طريق الاعتراف بتحويل الديون

ث- رفع رأس المال بدمج الاحتياطات: في هاته الحالة يمكن زيادة رأس المال إما عن طريق زيادة القيمة الاسمية للأسهم القديمة دون إصدار أسهم جديدة، أو عن طريق إصدار أسهم مجانية.

وتكون المعالجة المحاسبية لعملية الزيادة في رأس المال كما يلي:

	xxxx	حـ/ احتياطات تأسيسية		1063
	xxxx	حـ/ احتياطات اختيارية		1068
xxxx		حـ/ رأس مال الاجتماعي	101x	
		إثبات الزيادة في رأس المال بدمج الاحتياطات		

IV-3-2- حالة تخفيض رأس المال

يتم تخفيض رأس المال لعدة اعتبارات، ويأخذ التخفيض أحد الأشكال التالية:

أ- **تخفيض رأس المال بامتصاص الخسائر**: نتيجة الدورة إذا ما كانت خسائر يتم ترحيلها مع بداية كل دورة مالية الى حـ/119: ترحيل من جديد (رصيد مدين)، وإذا ما بلغت تلك الخسائر مستويات معتبرة فانه يتم امتصاصها من رأس المال. وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		../..		
101x		حـ/ رأس مال الاجتماعي	xxxx	
	119	حـ/ ترحيل من جديد		xxxx
		تخفيض رأس المال بامتصاص الخسائر		

ب- **تخفيض رأس المال غير المبرر بخسائر (التعويض النقدي لجزء من المساهمات)**: في هاته الحالة إذا ما قررت الجمعية العامة تخفيض رأس المال دون تبرير ذلك بخسائر متراكمة فإنه يتم تعويض الشركاء نقدا، وفي هاته الحالة تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

		//		
101x		حـ/ رأس مال الاجتماعي	xxxx	
	4567	حـ/ الشركاء، مساهمات للتسديد		xxxx
		تخفيض رأس المال بتعويض الشركاء		
		//		
4567		حـ/ الشركاء، مساهمات للتسديد	xxxx	
	5xx	حـ/ متاحات		xxxx
		التعويض النقدي للشركاء		

ت- **تخفيض رأس المال بإعادة شراء الأسهم الخاصة**: وفقا للقانون التجاري فإنه يحظر على الشركة الاكتتاب في أسهمها الخاصة وشراءها بشكلٍ مباشر أو بواسطة شخص يتصرف باسمها ونيابة عنها. ومع ذلك يجوز للجمعية العامة إذا ما قررت تخفيض رأس المال غير المبرر بخسائر أن ترخص لمجلس الإدارة أو المدير بشراء عدد من الأسهم لإلغائها. وفي هاته الحالة تقوم الشركة بشراء الأسهم المعادلة لمبلغ التخفيض في رأس المال وتسجل قيمتها مؤقتا في الجانب المدين من (حـ/2772) على أن يتم إلغاءه قبل نهاية السنة مع (حـ/101)، هذا مع مراعاة الفرق بين سعر إعادة شراء الأسهم والقيمة الاسمية لها والذي قد يكون ربحاً إذا كان سعر إعادة شراء

الأسهم أقل من القيمة الاسمية ويسجل في (حـ/778)، أو خسارة في حالة العكس ويسجل في (حـ/678). أما المعالجة المحاسبية فتكون كالآتي:

		../.../...		
	xxxx	حـ/الأسهم الخاصة (قيد الإلغاء)		2772
xxxx		حـ/ متاحات	5xx	
		إعادة شراء الأسهم الخاصة		
	xxxx	حـ/ رأس مال الاجتماعي		101x
xxxx		حـ/الأسهم الخاصة (قيد الإلغاء)	2772	
xxxx		حـ/أرباح ناتجة عن إعادة شراء	778	
		المؤسسة للأسهم التي أصدرتها بنفسها		
		تخفيض رأس المال بإعادة شراء الأسهم الخاصة		
		(حالة سعر إعادة شراء الأسهم أقل من القيمة الاسمية)		
		//		
	xxxx	حـ/ رأس مال الاجتماعي		101x
	xxxx	حـ/خسائر ناتجة عن إعادة شراء المؤسسة للأسهم التي		678
		أصدرتها بنفسها		
xxxx		حـ/الأسهم الخاصة (في طور الإلغاء)	2772	
		تخفيض رأس المال بإعادة شراء الأسهم الخاصة		
		(حالة سعر إعادة شراء الأسهم أكبر من القيمة الاسمية)		

IV –4– المعالجة المحاسبية للعناصر الملحقة برؤوس الأموال الخاصة

تتعلق المعالجة المحاسبية للعناصر الملحقة بحسابات رؤوس الأموال (الصنف الأول) بنتيجة الدورة وتوزيعها، الإيرادات والأعباء المؤجلة، مؤونات الأعباء، وكذا مختلف الإفتراضات. أما المعالجة فتكون كما يلي:

IV –4– 1– المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة، ترحيلها وتوزيعها

نتيجة الدورة وكما سبق بيانه في الفصل الثالث عن كيفية حسابها، فإنها تسجل محاسبياً في **حـ/12: نتيجة السنة المالية**، فإذا ما كانت ربحاً تسجل في حـ/120: نتيجة السنة المالية (ربح) برصيد دائن، وإذا ما كانت خسارة تسجل في حـ/129: نتيجة السنة المالية (خسارة) برصيد مدين.

بالنسبة **لترحيل** نتيجة الدورة (ربحاً كانت أم خسارة) فإنّه ومع بداية كل سنة يتم ترصيد حسابها لترحل من خلاله إلى **حـ/11: ترحيل من جديد** والذي يقسم الى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/ 110 – ترحيل من جديد رصيد دائن (الربح)
- حـ/115 – التعديلات الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية

- حـ/ 119 – ترحيل من جديد رصيد مدين (خسارة)

أما عن **توزيع** النتيجة فيقضي النظام المحاسبي المالي بتحويل رصيد (حـ/12) في المؤسسة الفردية إلى حـ/101: أموال الاستغلال وهذا في اليوم الأول من افتتاح السنة المالية التي تلي سنة الغلق.

أما بالنسبة للمؤسسات الجماعية، فإن الربح القابل للتوزيع هو الرصيد الجديد للحساب **حـ/11: ترحيل من جديد** وهذا بعد ترحيل نتيجة السنة السابقة كما سبق ذكره، أين يوزع الربح (أي الرصيد الجديد) حسب قرار الجمعية العامة العادية المتعلق بتخصيص النتيجة في السنة الموالية لإنجازها والتي تجتمع وجوباً خلال الستة (06) أشهر التي تلي غلق الدورة المالية، آخذين بعين الاعتبار الالتزامات القانونية والإجراءات التنظيمية للمؤسسة. وعادة ما يخصص جزء من النتيجة (ربح) للاحتياطات وجزء منها لمكافأة الشركاء والعمال أما الرصيد المتبقي فيظهر في الرصيد النهائي للحساب (**حـ/11**)، غير أن دفع المستحقات من المكافآت أو أرباح المساهمين يكون خلال تسعة أشهر التي تلي إقفال السنة المالية.

وبالنسبة **للاحتياطات** (**حـ/106**) فهي من حيث المبدأ عبارة عن أموال تخصصها المؤسسة بشكل دائم وتقتطعها من أرباح الدورة التي لم تضف إلى رؤوس الأموال الجماعية والمتروكة تحت تصرفها كاحتياطي للدورات اللاحقة لمواجهة الطوارئ واستعمالها مستقبلا في:

- توزيعها على الشركاء؛
- إدماجها في رأسمال الشركة (عند رفع رأسمال الشركة؛
- امتصاص العجز في الميزانية (الخسائر السابقة).

كما يضم حساب الاحتياطات (**حـ/106**) أربعة أنواع من الاحتياطات هي:

- **حـ/1061 – احتياطات قانونية**: تمثل 5% من نتيجة الدورة (ربح) على ألا يتجاوز المبلغ 10% من رأس المال؛
- **حـ/1062 – احتياطات مقننة (منظمة)**: يتم تكوينها استناداً لأحكام ضريبية خاصة أو وفقا لنظام إعفاء ضريبي تحت شروط معينة ومدة محددة، وبهذا تقسم إلى:
  - حـ/10621 – فوائض القيمة المتنازل عنها لإعادة استثمارها.
  - حـ/10622 – أرباح خاضعة لضرائب مخفضة بـ 12,5%؛
- **حـ/1063 – احتياطات تأسيسية (تعاقدية)**: يتم تكوينها وفقا لبنود القانون الأساسي؛
- **حـ/1068 – احتياطات اختيارية**: متروكة لاختيار المؤسسة وقرار الجمعية العامة للشركاء.

وإجمالاً يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة، ترحيلها وتوزيعها كالآتي:

120		حـ/نتيجة الدورة (ربح) ../..	xxxx	
110		حـ/ ترحيل من جديد (الربح)		xxxx
		ترحيل النتيجة (ربح)		
		//		
119		حـ/ ترحيل من جديد (خسارة)	xxxx	
129		حـ/ نتيجة السنة المالية (خسارة)		xxxx
		ترحيل النتيجة (خسارة)		
		//		
110		حـ/ ترحيل من جديد (ربح)	xxxx	
	106x	حـ/احتياطات		xxxx
	423	حـ/ مكافآت العمال		xxxx
	457	حـ/مكافآت الشركاء		xxxx

مثال توضيحي: تأسست شركت الإسمنت الجزائرية برأس مال قدره 5000000 دج مشكل من 5000 سهم، القيمة الاسمية للسهم 1000 دج، وقد تم تحرير كل المساهمات.

ينص القانون الأساسي للشركة على أنه بعد تخصيص الاحتياطي القانوني يتم تشكيل الاحتياطي التأسيسي والذي يمثل ثلث (3/1) المبلغ المتبقي. ويتم تحديد مكافآت توزيع الأرباح الأولى (مكافآت تأسيسية) بنسبة 5٪ من الأسهم المحررة. يُقترح أيضاً تخصيص مبلغ 500000 دج كاحتياطي اختياري. والباقي يقسم على المساهمين كأرباح عن الأسهم.

في 2016/12/31 بعد حساب نتيجة الدورة، ظهرت عناصر الأموال الخاصة في الميزانية كما يلي:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
	الأموال الخاصة	**11630000**
101	رأس المال	5000000
103	علاوة الإصدار	1000000
1061	احتياطات قانونية	250000
1063	احتياطات تأسيسية	780000
1068	احتياطات اختيارية	2300000
11	ترحيل من جديد (ربح)	580000
120	نتيجة السنة المالية 2016 (ربح)	1720000

المطلوب: تخصيص نتيجة السنة المالية (2016) وتسجيلها محاسبياً

الحل: 1. يتم تخصيص نتيجة الدورة (2016) وفقا لقرارات الجمعية العامة العادية (A.G.O) كما يلي:

نتيجة السنة المالية	1720000
الاحتياطي القانوني = 1720000 × 5%	86000
ترحيل من جديد (ربح 2016)	580000
الرصيد بعد تخصيص الاحتياطي القانوني	2214000
الاحتياطيات التأسيسية= 2214000 × (3/1)	738000
الأرباح القابلة للتوزيع	1476000
المكافآت التأسيسية 5000000 × 5%	250000
الاحتياطات الاختيارية	500000
الباقي	726000
الأرباح النظرية للأسهم= 5000/726000= **145,2** وبالتقريب **145** دج	725000
المبلغ المتبقي يسجل في حساب الترحيل من جديد	1000

2. المعالجة المحاسبية بعد تخصيص النتيجة من طرف الجمعية العامة العادية (A.G.O) تكون كالآتي:

		2017/06/01		
	1720000	حـ/ نتيجة السنة المالية		120
	580000	حـ/ ترحيل من جديد (ربح)		11
86000		حـ/ احتياطات قانونية	1061	
738000		حـ/ احتياطات تأسيسية	1063	
500000		حـ/ احتياطات اختيارية	1068	
1000		حـ/ ترحيل من جديد (ربح 2017)	110	
975000		حـ/مكافآت الشركاء (725000+250000)	457	
		تخصيص نتيجة الدورة		

IV –4– 2– المعالجة المحاسبية للإيرادات و الأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

تتعلق المعالجة المحاسبية للإيرادات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال بتسجيل مختلف الإعانات والمنح الحكومية التي تحصل عليها المؤسسة من الدولة سواء كانت في صورة أصول مادية أو في صورة تمويل لاستثمارات طويلة الأجل، وكذا مختلف الضرائب المؤجلة على الأصول والخصوم. وكل هذا في الجانب الدائن للـ (**حـ/13 – الإيرادات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال**) والذي يتفرع إلى:

أ– إعانات التجهيز (حـ/131): وهي الإعانات التي تتحصل عليها المؤسسة من الدولة والموجهة لحيازة ممتلكات معينة أو إنجازها. ويتفرع هذا الحساب إلى:

- **حـ/1311 – إعانات التجهيز**: والذي يكون دائناً بملغ الإعانة المحصل عليها مقابل جعل حساب التثبيت المعني (حـ/21x) مديناً إذا تم تحويل الإعانة مباشرة على شكل تثبيت، أو مقابل الحساب (حـ/4411: الدولة – إعانات التجهيز) إذا كانت الإعانة على شكل نقود.
- **حـ/1319 – إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة**: والذي يكون مديناً عند غلق السنة المالية مقابل جعل حساب (حـ/754: أقساط إعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة) دائناً بالجزء المحول إلى نتيجة الدورة والذي يساوي قيمة قسط الاهتلاك السنوي إذا كان التثبيت قابل للاهتلاك، أو القيمة المحصل عليها بعد توزيع الإعانة على المدة المتفق عليها في عدم قابلية التصرف في التثبيت بالبيع أو التنازل وهذا إذا كان التثبيت غير قابل للاهتلاك. وإذا لم يكن هناك شرط قابلية عدم التصرف يتم توزيع الإعانة على مدة 10 سنوات.

ويتم ترصيد الحسابين (حـ/1311) و(حـ/1319) مع بعضهما بعد تحويل كل الأقساط إلى النتيجة.

مثال توضيحي: تحصلت مؤسسة (ENSPPA) على إعانة من الدول من أجل شراء آلة إنتاجية بقيمة 1000000 دج، الآلة تهتلك بمعدل 20% سنوياً، وقد تم الحصول على الإعانة بتاريخ 2012/01/02 عن طريق شيك بنكي، كما دخلت الآلة حيز الاستغلال في نفس اليوم.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات.

الحل:

		2012/01/02		
512		حـ/ البنك	1000000	
	1311	حـ/ إعانات التجهيز		1000000
		استلام إعانة تجهيز		
		//		
215		حـ/ معدات وأدوات	1000000	
	4411	حـ/ البنك		1000000
		حيازة آلة إنتاجية بدعم من الدولة		
		2012/12/31		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	200000	
	2815	حـ/اهتلاك الالة الإنتاجية		2000000
		//		
1319		حـ/ إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة	200000	
	754	حـ/أقساط إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة		200000
		تحويل أقساط اهتلاك الالة المدعمة من الدولة		
		2016/12/31		

1311		حـ/ إعانات التجهيز	1000000	1000000
	1319	حـ/ إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة		
		ترصيد الحسابين (حـ/1311) و(حـ/1319)		

ب- إعانات الاستثمارات الأخرى (حـ/132): وهي الإعانات المقدمة لتمويل استثماراتها الطويلة المدى كإقامة وحدات في الخارج أو ولوج أسواق جديدة ... ويتفرع هذا الحساب إلى:

❖ **حـ/1321 – إعانات الاستثمارات الأخرى**: والذي يكون دائناً بمبلغ الإعانة المحصل عليها مقابل جعل الحساب (حـ/4411: الدولة – إعانات الاستثمارات الأخرى) مديناً.

❖ **حـ/1329 – إعانات الاستثمارات الأخرى المحولة الى النتيجة**: والذي يكون مديناً عند غلق السنة المالية مقابل جعل (حـ/754: أقساط إعانات الاستثمارات الأخرى المحولة إلى النتيجة) دائناً بالجزء المحول إلى نتيجة الدورة.

ويتم ترصيد الحسابين (حـ/1321) و(حـ/1329) مع بعضهما بعد تحويل كل الأقساط إلى النتيجة.

ت- الضرائب المؤجلة على الأصول (حـ/133): هي الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة على أن تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة، ومحاسبيا يجعل هذا الحساب مديناً مقابل جعل (حـ/692 ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول) دائناً.

ث- الضرائب المؤجلة على الخصوم (حـ/134): هي الضرائب المطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة وهو خاص بالإيرادات الخاضعة للضريبة في السنوات المقبلة كالإعانات على سبيل المثال، حيث يجعل حـ/134 دائناً مقابل جعل (حـ/693: ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم) أو أحد حسابات رؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة مديناً.

في نهاية كل سنة مالية يتم إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها

ج- النواتج والأعباء الأخرى المؤجلة (حـ/138): لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات النواتج أو الأعباء إلاّ بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالإيرادات. وهكذا فإن عبء ما لا يرتبط ارتباطاً أكيداً بإيراد مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجه في الحساب كعبء بمجرد حدوثه. والأمر نفسه للإيراد. كما يمكن تقسيمه إلى الحسابين (حـ/1386 الأعباء. أ.م) و(حـ/1387 النواتج. أ.م).

IV -4- 3- المعالجة المحاسبية لمؤونات الأعباء – الخصوم غير الجارية

تتعلق المعالجة المحاسبية هنا بتسجيل مختلف المخصصات الخاصة بأعباء يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وعن فترة تزيد عن السنة، وهذا بتسجيل تلك المخصصات في الجانب الدائن للحساب (حـ/15- مؤونات الأعباء– الخصوم غير الجارية) والذي يتفرع إلى الحسابات المالية التالية:

أ- مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة (حـ/153): يسجل في هذا الحساب مبلغ التزامات المؤسسة المتعلقة بالمعاشات ومكملات التقاعد والمخصصات بسبب الانصراف الى التقاعد أو

المنافع المماثلة لعمالها، شركائها، ووكلائها الاجتماعيين. وتقضي المعالجة المحاسبية بجعل (حـ/153) دائناً مقابل جعل الحساب (حـ/6863 – أقساط مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة) مديناً.
وفي نهاية كل سنة مالية تخضع تلك المؤونات إلى إعادة تقويم وهنا تأخذ إحدى الحالات (الرفع، التخفيض، أو الإلغاء)، وتكون المعالجة المحاسبية كالآتي:

		../..		
6863		حـ/ أقساط مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	XXXX	
	153	حـ/ مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		XXXX
		تكوين المؤونة		
		.../...		
6863		حـ/ أقساط مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	XXXX	
	153	حـ/ مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		XXXX
		رفع المؤونة بعد إعادة تقويمها في نهاية السنة		
		.../...		
153		حـ/ مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة	XXXX	
	7863	حـ/ استرجاع مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		XXXX
		تخفيض أو إلغاء المؤونة بعد إعادة تقويمها في نهاية السنة		

ب– المؤونات للضرائب (حـ/155): يسجل في هذا الحساب مخصصات الضرائب التي توافق العبء المحتمل والمرتبط بالدورة ولكنها مؤجلة عبر الزمن (مثل احتمال تغير النظام الضريبي الخاضعة له أو توقع فرض ضرائب إضافية من خلال قرارات قضائية ستصدر ضد المؤسسة وغيرها من الاحتمالات)، أما أخذ هاته المؤونات بعين الاعتبار فهو يتوقف على النتائج المستقبلية.

أمّا المعالجة المحاسبية أثناء تكوينها أو إعادة تقويمها في نهاية السنة المالية فتكون مع الحسابين (حـ/6865 – أقساط مؤونات الضرائب) و(حـ/7865 – استرجاع مؤونات الضرائب)، وبنفس **طريقة** التسجيل المحاسبي للمؤونات السابقة.

ت– المؤونات لتجديد التثبيتات (حـ/156): تتفرع هاته المؤونات الى نوعين هما:

- **حـ/1560 – المؤونات لتجديد التثبيتات موضع امتياز**: يسجل في هذا الحساب مبلغ المؤونات المخصصة لتجديد التثبيتات الممنوحة لها في إطار عقود الامتياز والتي يتعين عليها بموجب العقد المبرم بينها بين مانح الامتياز أن تجدد أو تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل أن تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى

أمّا المعالجة المحاسبية أثناء تكوينها أو إعادة تقويمها في نهاية السنة المالية فتكون مع الحسابين (حـ/6866– أقساط المؤونات لتجديد التثبيتات موضع امتياز) و(حـ/7812– استرجاع مؤونات تجديد التثبيتات موضع امتياز) وبنفس **طريقة** التسجيل المحاسبي للمؤونات السابقة.

- ❖ **حـ/1562 – مؤونات إعادة تجديد الحقول المعدنية:** يسجل هذا الحساب مؤونات إعادة تجديد الحقول المعدنية واستصلاح الأرضي والمناجم وفقًا للمادتين 169 و 176 من القانون 10/01 المؤرخ 2001/07/03 المتعلق بقانون التعدين الذي يجيز للشركات العاملة في هذا القطاع أن تشكل مؤونات بنسبة 1٪ من رقم الأعمال السنوي لتمويل أشغال البحث، وهذا في أجل لا يتعدى الثلاث (3) سنوات.

أمّا المعالجة المحاسبية أثناء تكوينها أو إعادة تقويمها في نهاية السنة المالية فتأخذ نفس معالجة (حـ/1560).

ث– مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية (حـ/158): يسجل في هذا الحساب مخصصات المؤونات التي تهدف إلى تغطية الأعباء المتوقعة والمهمة، وكذا المؤونات ذات طبيعة جبائية محضة، والتي يعد الاعتراف بها ضروريًا إذا كانت الشركة ترغب في الاستفادة من المزايا الضريبية ذات الصلة بها. ويتفرع هذا الحساب إلى:

- ❖ حـ/1581 – مؤونات منظمة متعلقة بالتثبيتات – تفكيك التكلفة
- ❖ حـ/1583 – مؤونات مخاطر البيئة
- ❖ حـ/1584 – مؤونات الضمان الممنوح إلى الزبائن

أمّا المعالجة المحاسبية أثناء تكوينها أو إعادة تقويمها في نهاية السنة المالية فتكون مع الحسابين (حـ/6868 – أقساط مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية) و(حـ/7868 – استرجاع مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية)، وبنفس **طريقة** التسجيل المحاسبي للمؤونات السابقة.

IV –4– 4– المعالجة المحاسبية للإقتراضات والديون المماثلة

تعبر الإقتراضات والديون المماثلة عن مجموع التمويلات الخارجية التي تتحصل عليها المؤسسة في شكل قروض بنكية أو سندات أو قرض إيجاري، والتي تكون موجهة بشكل دائم لتمويل وسائل الاستغلال أو الإنتاج. وتلك القروض مهما كان شكلها فإنه يتم تسجيلها محاسبياً في الجاب الدائن من الحساب (حـ/16 – الإقتراضات والديون المماثلة)، مع ضرورة إعداد جدول اهتلاك القروض في نهاية كل سنة ولكل قرض على حدى والذي يتضمن المبلغ المركب، المبلغ المسدد، المبلغ الباقي للسداد وتكلفة القرض وتكون المعالجة المحاسبية لتركيبة هاته القروض والديون المماثلة منفصلة وكالآتي:

أ– سندات مساهمة (حـ/161): يسجل في هذا الحساب السندات التي تصدرها المؤسسة للحصول على تمويل طويل الأجل كالسندات التي تصدرها المؤسسة لفائدة سندات الخزينة. أما

المعالجة المحاسبية لهته السندات فتقضي بجعلها دائنة أي الحساب (حـ/161 –سندات تساهمية) مقابل جعل (حـ/443 – العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية) مديناً، أما التسجيل المحاسبي للفوائد فيأخذ شكلين:

- الفوائد الثابتة تعتبر أعباء مالية وتسجل الجانب المدين من (حـ/6611- فوائد القروض والديون المماثلة) مع القيد السابق؛
- الفوائد المتغيرة تعتبر أعباء مالية وتسجل في الجانب المدين من (حـ/6611- فوائد القروض والديون المماثلة) على أن على يكون لها مؤونة خلال السنة وبالتالي يقابلها في الجانب الدائن (حـ/481 – مؤونات للخصوم الجارية).

443		حـ/ العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية	XXXX	
	161	حـ/ سندات تساهمية		XXXX
		———— …/… ————		
161		حـ/ سندات تساهمية	XXXX	
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة (الفوائد الثابتة)	XXXX	
	512	البنك		XXXX
		———— …/… ————	XXXX	
6611	481	حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة (الفوائد المتغيرة)		XXXX
		حـ/ مؤونات للخصوم الجارية		

ب– قروض سندية قابلة للتحويل (حـ/162): وهي السندات التي تصدرها المؤسسة للحصول على التمويل الذي تحتاجه وهي من طبيعة السندات إلا أنها تتمتع بخاصية التحويل الى سندات تساهمية والتي تدعى بالسندات الهجينة. وتقضي المعالجة المحاسبية لهاته القروض بجعلها دائنة أي الحساب (حـ/161 –سندات تساهمية) مقابل الحساب البنكي مديناً مع مراعاة إمكانية وجود فوارق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية للسند والتي تسجل في (حـ/169) ووفق الاتي:

512		حـ/ البنك	XXXX	
	162	حـ/قروض سندية قابلة للتحويل		XXXX
		———— …/… ————		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة		XXXX
	169	حـ/علاوات تسديد السندات	XXXX	
162		حـ/قروض سندية قابلة للتحويل		
169		حـ/علاوات تسديد السندات	XXXX	XXXX
	512	البنك	XXXX	
		سداد الدفعة الأولى من القروض متضمنة القسط والفائدة		

ت- قروض سندية أخرى (حـ/163): يسجل في هذا الحساب الأوراق المالية طويلة الأجل التي تصدرها المؤسسة للحصول على التمويل التي تحتاجه إلا أن هذا النوع من السندات لا تتمتع بخاصية التحويل الى سندات تساهمية. ويتم المعالجة المحاسبية عند طرحها بجعل دائنة (حـ/163- قروض سندية أخرى) دائناً مقابل الحساب البنكي مديناً مع مراعاة إمكانية وجود فوارق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية للسند والتي تسجل في (حـ/169- علاوات تسديد السندات).

ث- الإقتراضات لدى مؤسسات القرض(حـ/164): يستقبل هذا الحساب مختلف القروض التي تحصلت عليها المؤسسة من المؤسسات النقدية، والبنكية والمؤسسات المالية الدولية، والتي تكون طويلة الأجل، وهذا مقابل فوائد تدفع بشكل ثابت وعلى شكل دفعات في نهاية أو بداية الدورة. وتقضي المعالجة المحاسبية لهاته القروض بجعلها دائنة أي الحساب (حـ/164) مقابل الحساب البنكي مديناً مع مراعاة إمكانية وجود خدمات مصرفية والتي تسجل في (حـ/6272) وأعباء الفوائد التي تسجل في (حـ/6611)، كما يمكن تقسيم هذا الحساب الى:

- حـ/1641: القرض الرئيسي بدون فائدة (القسط الواجب سداده بدون مبلغ الفائدة)
- حـ/1648: الفوائد المستحقة

512		حـ/ البنك	XXXX	
6272		حـ/خدمات ومصاريف إصدار القروض		XXXX
	1641	حـ/القرض الرئيسي بدون فائدة		
		———— .../... ————		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	XXXX	
	1648	حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية		XXXX
		———— .../... ————		
1641		حـ/القرض الرئيسي (القسط بدون فائدة)	XXXX	
1648	512	حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية	XXXX	XXXX
		حـ/ البنك		

مثال توضيحي: بتاريخ 05 جانفي 2008 تحصلت مؤسسة "زيوت التشحيم" على قرض بنكي بقيمة 1000000 دج، مرفقاً بالشروط التالية:

- العملات المصرفية: 50000 دج؛
- سداد مبلغ القرض يكون بدفعات سنوية ثابتة؛
- معدل الفائدة الثابتة 8,7%؛
- مدة السداد: 5 سنوات؛
- تاريخ سداد أول دفعة يكون ابتداءً من 10 جانفي 2009.

المطلوب: – إعداد جدول اهتلاك القروض؛

– تسجيل العمليات المحاسبية المناسبة في يومية المؤسسة.

الحل:

– إعداد جدول اهتلاك القروض: لإعداده لابد من حساب القسط السنوي الثابت وهذا وفق المعادلة التالية:

$$\text{قسط الدفعة} = 1000000 \times 0.087 / (1-(1-0.087)^{-5}) = 255094$$

وعليه يكون البيان التفصيلي لجدول اهتلاك القروض كالآتي:

السنة	مبلغ القرض المتبقي	الدفعة	الفائدة	القرض الرئيسي (القسط الواجب السداد)
2008	1000000	255094	87000	168094
2009	831906	255094	72376	182718
2010	649188	255094	56479	198615
2011	450573	255094	39200	215894
2012	234679	255094	20417	234677

– المعالجة المحاسبية وتكون كالآتي:

		2008/01/07		
512		حـ/ البنك	950000	
6272		حـ/خدمات ومصاريف إصدار القروض	50000	
	1641	حـ/القرض الرئيسي بدون فائدة		1000000
		2008/12/31		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	87000	
	1648	حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية		87000
		2009/01/10		
1641		حـ/القرض الرئيسي (القسط بدون فائدة)	87000	
1648	512	حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية	168094	
		حـ/ البنك		255094

ج– ودائع وكفالات مستلمة (حـ/165): يستقبل هذا الحساب المبالغ المقبوضة من الغير كضمان للقيام بإنجاز مشروع ما، أو كضمان لتنفيذ العقد أو الالتزام المبرم بين المؤسسة والغير. وبالتالي يمكن اعتبار هذه الودائع كديون على المؤسسة المستلمة لهاته الودائع والكفالات أن تعاد تلك المبالغ إلى أصحابها عند نهاية العقد وبعد التأكد من احترام الشروط المبرمة في العقد. وتقضي المعالجة المحاسبية

بجعل الحساب (حـ/163- قروض سندية أخرى) دائناً مقابل الحساب البنكي مديناً وهذا عند استقبال الكفالة أو الوديعة، وبعكس القيد عند إرجاعها. كما يمكن تقسيم هذا الحساب إلى:

- حـ/1651: ودائع وكفالات مستلمة بالدينار الجزائري
- حـ/1655: ودائع وكفالات مستلمة بالعمة الصعبة.

ح- ديون مترتبة على عقود الإيجار التمويلي (حـ/167): عقد الإيجار التمويلي هو عبارة عن عملية تأجير للأصول الثابتة المادية كالمباني والمعدات الصناعية...، ولكن وفق شروط محددة ومقابل سداد دفعات تضم كل دفعة منها جزء من القرض والفائدة الناتجة عنه. كما يترتب عن هذا العقد تحويل كل المزايا والأخطار الملازمة له من تملك هذا الأصل إلى المستأجر مع أو دون تحويل الملكية في نهاية العقد. وتقضي المعالجة المحاسبية لهاته الديون بجعلها دائنة أي الحساب (حـ/167) مقابل جعل حساب التثبيتات العينية (حـ/21x) المعني مديناً، مع مراعاة إمكانية وجود أعباء الفوائد والتي تسجل في (حـ/6611) وأقساط الاهتلاك (حـ/6812)كما يمكن تقسيم هذا الحساب الى:

- حـ/1671: القرض الرئيسي بدون فائدة (القسط الواجب سداده بدون مبلغ الفائدة)
- حـ/1678: الفوائد المستحقة

21x		حـ/ تثبيتات عينية	XXXX	
	1671	حـ/القرض الرئيسي بدون فائدة		XXXX
		.../...		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	XXXX	
	1678	حـ/فوائد مستحقة على ديون عقود الإيجار التمويلي		XXXX
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	XXXX	XXXX
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		
		.../...		
1671	512	حـ/القرض الرئيسي (القسط بدون فائدة)	XXXX	
1678		حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية	XXXX	XXXX
		حـ/ البنك		

خ- قروض أخرى وديون مماثلة (حـ/168): يستقبل هذا الحساب القروض المحصل عليها من المنظمات الدولية، ديون موردو التثبيتات، وأيضاً الفوائد المتعلقة بالقروض والديون المماثلة. ويمكن تجزيئه حسب ما سبق بيانه إلى:

- حـ/1682: الإقتراضات لدى المنظمات الدولية؛
- حـ/1685: ديون موردو التثبيتات؛
- حـ/1688: الفوائد المستحقة على القروض والديون المماثلة.

أما المعالجة المحاسبية فتكون حسب مقتضى كل حساب ثانوي ووفق العنصر الموافق له، وهذا كالآتي:

512		حـ/ البنك	XXXX	
	1682	حـ/ الإقتراضات لدى المنظمات الدولية		XXXX
		استلام القرض من المنظمة		
		———— .../... ————		
1682		حـ/ الإقتراضات لدى المنظمات الدولية	XXXX	
6618		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	XXXX	
	512	حـ/ البنك		XXXX
		سداد القسط الأول من قروض المنظمات الدولية مع الفائدة		
		———— .../... ————		
404	1685	حـ/موردو التثبيتات	XXXX	XXXX
		حـ/ ديون نحو موردو التثبيتات		
		تحويل دون التثبيتات		
	512	———— .../... ————	XXXX	XXXX
1865		حـ/ ديون نحو موردو التثبيتات	XXXX	
6618		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة		
		حـ/ البنك		
		سداد القسط الأول من ديون التثبيتات مع الفائدة		

د- علاوات تسديد السندات (حـ/169): يتقبل هذا الحساب العلاوات المتعلقة بالسندات والتي تسددها المؤسسة خلال مدة القرض أو الدين. ويتم تحليلها على أساس أعباء يتم تحميلها على عدة دورات. وعلى مستوى الميزانية يتم تسجيلها أسفل الأصول الجارية. أما المعالجة المحاسبية فتكون بجعلها دائنة مقابل جعل الحساب (حـ/6869- مخصصات اهتلاكات علاوات تسديد السندات) مديناً. وعند سداد تلك العلاوات تجعل مدينة مقابل جعل (حـ/512- البنك) دائناً.

V- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (المعنوية، العينية والمالية)

V– 1– مفهوم الأصول الثابتة

تتمثل الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة آو أنجزتها بنفسها، ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة.

ويعتمد تصنيف العناصر القابلة للتحديد ضمن الأصول الثابتة (أي غير الجارية) على أهمية استعمالها وديمومة العنصر المعني، أي ضرورة تقديمه لمنافع اقتصادية دائمة حتى استهلاكه النهائي. ويدرج ضمن هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

وطبقا للقاعدة العامة لتعريف الأصول والتثبيتات فإن العوامل المحددة للعناصر التي تدخل ضمن حسابات التثبيتات تتمثل في :

- أن يكون تحت رقابة المؤسسة مفهوم الرقابة؛
- إذا كانت تكلفة التثبيت من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛
- إذا كانت مدة الاستعمال أكثر من سنة؛
- من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية إلى المؤسسة.

كما تحدد (الفقرة 53) من نفس الإطار النظري المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل وهي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة (التي ستتحقق مستقبلا) للمؤسسة أو المساهمة في النشاط الإنتاجي، ويمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة، كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

V- 2- تقييم الأصول الثابتة

تقيم عناصر الأصول بشكل عام في الحسابات كقاعدة عامة **بالتكلفة التاريخية**، مع ضرورة مراجعة هذا التقييم دورياً، وتتكون التكلفة التاريخية للعناصر المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة، حسب الاتي:

- **تكلفة الشراء:** بالنسبة للعناصر المكتسبة بمقابل؛ والتي تساوي سعر شرائها الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد استبعاد الرسوم القابلة للاسترجاع وعلى رأسها الرسم على القيمة المضافة (TVA)، والتخفيضات التجارية والمالية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة لدى الإدارة الضريبية، وكذلك المصاريف المنفقة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام. كما تستثنى من تكلفة الشراء

المصاريف الإدارية والأعباء العامة والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ توقف تجميع تكاليف الدخول) واستخدامه بطاقته العادية.

- **تكلفة الإنجاز:** وهذا بالنسبة للعناصر التي ينتجها الكيان سواءٌ ذاتياً أو من طرف الغير فيتم رسملة جميع التكاليف التي تدخل في عملية الإنجاز حتى يصبح التثبيت قابلاً للتشغيل أو الاستخدام؛ وعيله فه تضم كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتستثنى المصاريف الإدارية والعامة.
- **قيمة الإسهام:** بالنسبة للعناصر المستلمة كسلع عينية؛ وهنا يتم إدراج التثبيت المعني في حسابات الأصول بقيمته العادلة التي غالبا ما يتم تحديدها على أساس القيمة السوقية أو على أساس تثبيتات مماثلة.
- **القيمة الحقيقية:** بالنسبة للعناصر المتحصل عليها في شكل إعانة (وقد تم التفصيل فيها سابقاً في حـ/131- إعانة التجهيز).

وبالنسبة للتكاليف الموالية لعملية شراء أو إنتاج التثبيتات يمكن اعتبارها:

- أعباء عادية تخص السنة إذا أدت الى الحفاظ على الأداء الحالي للتثبيت؛
- أما إذا أدت هاته الأعباء الى رفع القيمة المحاسبية للتثبيت، أي إذا كان محتملا أن هاته التكاليف ستؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية التي تحصل على المؤسسة من الأصل (مثل زيادة فترة استخدامه، أو تخفيض تكاليف الإنتاج، أو رفع إنتاجيته، أو تحسين نوعية المنتجات)، عندها فان تلك التكاليف تضاف الى الأصل أو تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل.

ووفقاً لمدونة النظام المحاسبي المالي فإن الحسابات التي تهتم بدراسة الأصول الثابتة تتمثل في الآتي:

حـ/20– التثبيتات المعنوية؛ حـ/21– التثبيتات العينية؛ حـ/22– التثبيتات موضع امتياز؛ حـ/23– التثبيتات قيد الإنجاز؛ حـ/26– مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات؛ حـ/27– التثبيتات المالية الأخرى؛ حـ/28– اهتلاك التثبيتات؛ حـ/29– خسائر القيمة عن التثبيتات.

أمّا بيان تفصيل تلك الحسابات ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي:*

V- 3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية

بمفهوم النظام المحاسبي المالي تمثل التثبيتات المعنوية أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستخدم من قبل المؤسسة (الكيان) في إطار أنشطتها العادية. وهي التي تحتوي على العموم تراخيص

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 203 إلى غاية 353.

أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، حقوق الإيجار فارق الاقتناء... إلخ.

ويمكن الحصول على التثبيتات المعنوية إمّا عن طريق: الحيازة (الشراء) أو تنتج من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة أو من طرف الغير، أو عن طريق التبادل أو يتم الحصول عليها نتيجة الاندماج.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات المعنوية في الحساب (**حـ/20– التثبيتات المعنوية**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة التثبيتات المعنوية فتكون كالآتي:

أ– مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت (حـ/203)

يستقبل هذا الحساب مختلف مصاريف التنمية التي تنفقها المؤسسة وتسمح بتحقيق مردودية شاملة مع امتلاكها القدرة على التطوير والتمويل لإتمام العمليات المرتبطة بها، مثل تطوير النشاط الذي قامت من أجله المؤسسة أو إنتاج منتج جديد. أما المعالجة المحاسبية لتلك المصاريف فتقضي بجعلها مدينة مقابل جعل (حـ/731– إنتاج مثبت للأصول المعنوية) دائناً وهذا إذا تم تحميل الأعباء حسب طبيعتها خلال نفس الدورة المحاسبية المعنية وبالقيود المحاسبية العادية مع تفعيلها كمصاريف تطوير؛

أو مقابل جعل (حـ/2373 – تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، مصاريف التطوير) إذا تم تمرير تلك المصاريف الى الدورة اللاحقة.

ويمكن اعتبار تاريخ تسجيل تلك المصاريف كتثبيت معنوي هو تاريخ بداية إهتلاكها والذي يكون على العموم 05 سنوات. حيث يتم تسجيل تلك الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين للـ(حـ/6812) مقابل الجانب الدائن (حـ/2803) (سيتم التطرق الى الإهتلاكات في أعمال نهاية الدورة).

6xx		حـ/ الأعباء	XXXX	
		حـ/الخزينة		XXXX
	5xx	حـ/ حسابات الغير		XXXX
	4xx	إثبات المصاريف المتعلقة بالتطوير كأعباء		
		...../.....		
203		حـ/مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت	XXXX	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		XXXX
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		...../.....		
203		حـ/ مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت	XXXX	
	2373	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز–مصاريف التطوير		XXXX
		حالة تمرير الأعباء للدورة اللاحقة		
		...../.....		

6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	2803	حـ/اهتلاك مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت		xxxx
		إثبات اهتلاك الأعباء سنويا بتاريخ N/12/31		

ب- برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها (حـ/204)

يستقبل هذا الحساب تكلفة شراء برامج الكمبيوتر التي اقتنتها المؤسسة. أو تكاليف إنجاز تلك البرامج أو تكاليف إنشاء مثيلاتها كمواقع الإنترنيت الخاصة بالمؤسسة وهذا إذا كانت مواقع تجارية ويترتب عنها منافع اقتصادية وليست مواقع عادية لتقديم صورة أو معلومات عامة عن المؤسسة.

وبالنسبة لبرامج الإدارة (التسيير) العادية والتي دخلت حيز التشغيل فإن فترة الاهتلاك المسموح بها هي 03 سنوات. أما المعالجة المحاسبية لتلك البرامج فتكون مشابهة للـ(حـ/203- مصاريف التنمية) مضافاً إليها قيد الحيازة الغير موجود في مصاريف التطوير السابقة، والذي يكون بتكلفة الشراء كما سبق بيانه:

		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
204		حـ/برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		شراء برامج اعلام آلي على الحساب أو عن طريق الخزينة		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
6xx		حـ/ الأعباء	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
204		حـ/ برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
204		حـ/ برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
	2374	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز- برمجيات إعلام آلي ومثيلاتها		xxxx
		حالة الإنجاز تجاوز الدورة المحاسبية الواحدة		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	2804	حـ/اهتلاك برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها		xxxx

ت- الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات (حـ/205)

يستقبل هذا الحساب النفقات التي تم تحملها للاستفادة من المنافع التي تمثل الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو المستفيد من الحق في استغلال براءة اختراع أو علامة تجارية أو نماذج أو تصاميم أو الممنوحة لصاحب الامتياز. كما يستقبل في هذا الحساب تكاليف إيداع أو تجديد براءات الاختراع والعلامات التجارية والنماذج والرسومات والامتيازات. وفي هذا السياق يمكن تقسيم هذا الحساب إلى:

-(حـ/2051-نماذج)؛

-(حـ/2052-براءات)؛

-(حـ/2053- رخص)؛

-(حـ/2056-علامات)؛

-(حـ/2058-امتيازات أخرى).

أما المعالجة المحاسبية لهاته التثبيتات فتقضي بجعلها مدينة مقابل (حـ/404- موردو التثبيتات) بجعله دائنا. ومبدئياً هاته القيم الثابتة المعنوية تهتلك وفقاً لمدة الحماية القانونية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو المستفيد من حق الاستغلال والتي تكون 10 سنوات. وتكون التسجيلات كما يلي:

205x		حـ/الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات	XXXX	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات		XXXX
	4xx	حـ/ حسابات الغير		XXXX
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
		اقتناء امتيازات، براءات، ... على الحساب أو عن طريق الخزينة		
		.../...		
6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	XXXX	
	2804	حـ/اهتلاك الامتيازات، البراءات، الرخص والعلامات		XXXX
		إثبات اهتلاك الامتيازات، البراءات، الرخص والعلامات سنويا		

ث- فارق الاقتناء/ شهرة المحل (Goodwill) (حـ/207)

يستقبل هذا الحساب النفقات التي تم تحملها مقابل اكتساب الشهرة.

محاسبياً يتم تسجيل شهرة المحل في (حـ/207) وفقًا للأحكام المحاسبة المتعلقة بتجميع الشركات.

فارق الاقتناء الموجب (Goodwill) يهتلك وفقاً لمدة المنفعة، والتي يجب ألا تتجاوز 20 سنة.

ج- تثبيتات معنوية أخرى (حـ/208)

يسجل في هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة كملفات الزبائن المقتناة.

مثال توضيحي: خلال سنة 2014 قامت احدى المؤسسات بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً.

- 2014/03/06 قامت باقتناء برنامج إعلام آلي مهني بقيمة 10000 دج، وقد قدرت مصاريف اختبار سير البرنامج بـ 2000 دج، ومصاريف تكوين العمال الخاص بتشغيل البرنامج 10000 دج، ليوضع تحت الاستخدام بتاريخ 2014/08/01.
- 2014/04/05 قامت باقتناء علامة تجارية بقيمة 485000 دج، مع خبرة داخلية بقيمة 55000 دج تعتبر كمصاريف خبرة لأهمية الاستثمار الذي قامت به المؤسسة والمتمثل في شراء تلك العلامة.
- 2014/04/10 وصل من وحدة البحث والتطوير فاتورة تطوير أحد المنتجات، والتي تضمنت مواد أولية بقيمة 12000 دج وأجور 25000 دج سددت بشيك بريدي.
- 2014/05/04 تحصلت على حق استغلال براءة اختراع بقيمة 30000 دج سددت بشيك

الحل:

204		2014/03/06		
		حـ/برنامج الإعلام الآلي	22000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		22000
		اقتناء برنامج إعلام آلي		
		2014/04/05		
205		حـ/ علامة تجارية	540000	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		540000
		2014/04/10.		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	12000	
631		حـ/أجور المستخدمين	25000	
	31	حـ/مواد أولية		12000
	517	حـ/ هيئات مالية أخرى		25000
		إثبات المصاريف المتعلقة بالتطوير كأعباء		
		//		
203		حـ/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	37000	
	731	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز-مصاريف التطوير		37000
		رسملة الأعباء		
		2014/05/04		
205		حـ/براءة اختراع		
	512	حـ/ البنك	30000	30000
		تسجيل براءة اختراع		

V- 4- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة العينية

بمفهوم النظام المحاسبي المالي تمثل التثبيتات العينية أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، أي يساعد المؤسسة على القيام بعملياتها التشغيلية (إنتاج واستغلال). والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله الى ما بعد السنة المالية.

ويمكن الحصول على التثبيتات المعنوية إمّا عن طريق: الحيازة (الشراء) أو الإنجاز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة أو من طرف الغير، أو عن طريق الهبة أو التبادل أو يتم الحصول عليها نتيجة الاندماج.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات العينية في الحساب (**حـ/21– التثبيتات العينية**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات سيأتي بيانها، أما المعالجة المحاسبية لتركيبة التثبيتات العينية فهي تشترك في نفس طريقة التقييم والتسجيل المحاسبي وتختلف باختلاف نوع التثبيت وكيفية الحصول عليه.

V–4 – 1– المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة: تأخذ المعالجة المحاسبية أحد الأشكال الآتية:

أ– في حالة الشراء: كما سبق ذكره في بيان القاعدة العامة لتقييم التثبيتات فإن التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية في حالة الشراء يكون بتكلفة الشراء وليس بثمن الشراء ووفق ما سبق بيانه عن كيفية حساب وتقييم التكلفة. أما المعالجة المحاسبية فتكون بجعل التثبيت المعني مديناً مقابل جعل أحد حسابات الخزينة دائناً، أو جعل (حـ/404– موردو التثبيتات) دائناً.

21x		حـ/ التثبيتات العينية	XXXX	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	XXXX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXXX
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
		حالة الشراء على الحساب أو عن طريق الخزينة		
		…/…		
681		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	XXXX	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		XXXX

ب– في حالة إنجاز التثبيت العيني: هنا نميز بين حالتين، إمّا أن يتم الإنجاز من طرف الغير أو ينجز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة، وبناءً عليه فإن المعالجة المحاسبية تكون حسب كل حالة، ووفق الآتي:

❖ **في حالة إنجاز التثبيت العيني من طرف الغير:** هنا نميز أيضاً بين التثبيت قيد الإنجاز والتثبيت المنتهي إنجازه والمستلم، كما نميز بين ما تم سداده من أقساط وبين ما هو على الحساب، وهذا وفق الاتي:

21x		حـ/ التثبيتات العينية	XXXX	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	XXXX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXXX
		حالة استلام الإنجاز وعلى الحساب (فاتورة رقم:.....)		
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
		حالة استلام الإنجاز وسداد الفاتورة عن طريق الخزينة (شيك..)		
		...//...		
21x		حـ/ التثبيتات العينية	XXXX	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	XXXX	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		XXXX
		حالة الإنجاز تجاوز الدورة المحاسبية الواحدة		
		...//...		
681		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	XXXX	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		XXXX
		إثبات اهتلاك التثبيتات العينية سنويا بتاريخ 12/31/		

❖ **في حالة إنجاز التثبيت العيني من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة:** تسجل هذه التثبيتات بتكلفة إنتاجها والتي سبق بيانها في القاعدة العامة لتقييم التثبيتات. أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على عمليات إنتاج المؤسسة لذاتها، فانه يعالج على غرار عمليات البيع والشراء في آن واحد، حيث تخصم المؤسسة الرسم على المشتريات التي تمت بغرض الإنتاج وتحصّل قيمة الرسم على القيمة المضافة وكأنّها باعت لنفسها العنصر المعني.

ومحاسبيا تسجل الأعباء بحسب طبيعتيها ابتداءً ووفق ما سبق بيانه في التثبيتات المعنوية، بعدها يسجل قيد استلام التثبيت مع ضرورة التمييز بين التثبيت المنتهي إنجازه وبين ما هو قيد الإنجاز، وهذا كالاتي:

		...//...		
6xx		حـ/ الأعباء	XXXX	
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
	4xx	حـ/ حسابات الغير		XXXX
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		...//...		
21x		حـ/ تثبيتات عينية	XXXX	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		XXXX
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		...//...		

21x		حـ/ تثبيتات عينية	XXXX	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		XXXX
		حالة الإنجاز تجاوز الدورة المحاسبية الواحدة		
		.../...		
6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	XXXX	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		XXXX
		إثبات اهتلاك التثبيتات العينية سنويا بتاريخ N/12/31		

– **ملاحظة 1**: يمكن إضافة تكلفة تفكيك أي إنشاءات عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو تكلفة تجديد موقع أو إعادته إلى ما كان عليه، إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو تكلفة اقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزامًا للمؤسسة.

– **ملاحظة 2**: تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

ت– **في حالة المساهمة العينية**: وتكون في حالة إذا تقدم أحد المساهمين عند تأسيس الشركة أو في حالة زيادة رأس مالها بحصته المتفق عليها في عقد التأسيس على شكل تثبيتات عينية، أمّا المعالجة المحاسبية فق سبق بيانها في الفصل المتعلق برؤوس الأموال الخاصة.

ث– **في شكل إعانة (هبة)**: هذا الحالة تم التفصيل فيها سابقاً في بيان (حـ/131– إعانة التجهيز).

V – 4– 2– تركيبة التثبيتات العينية

بالنسبة لبيان تفصيل تركيبة (**حـ/20– التثبيتات العينية**) فتكون كالآتي:

أ– الأراضي (حـ/211)

يستقبل هذا الحساب وبتكلفة الحيازة مختلف الأراضي التي تقتنيها المؤسسة من أجل البناء أو الورشات أو المقالع أو المحاجر والمناجم دون الأخذ بعين الاعتبار قيمة المباني المشيدة عليها. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- **(حـ/2110– أراضي للبناء ومواقع)**؛
- **(حـ/2111– مقالع ومناجم)**؛
- **(حـ/2116– أراضي أخرى)**.

والقاعدة العامة للأراضي أنها لا تهتلك ولا تنقص قيمتها إلا في حالات خاصة كأراضي المنجمية أو التي تحتوي على معادن فهذا النوع من الأراضي يُكَوَّن له مخصص تناقص ويعتبر من عناصر الأعباء غير العادية ويسجل في (**حـ/672– القيمة المحاسبية للأصول الثابتة المتضررة والمصادرة والملغاة**).

ب- تهيئة وترتيب الأرض (حـ/212)

يستقبل هذا الحساب كل الأعباء المنفقة لجعل الأراضي مهيئة للاستعمال كعمليات التسوية وتسييجها ...الخ. والقاعدة العامة هي أن هاته التكاليف قابلة للاهتلاك.

ت- البناءات (حـ/213)

يستقبل هذا الحساب المباني بمختلف أنوعها الصناعية، الإدارية والتجارية، والورشات إضافة الى التركيبات العامة، الهياكل والتهيئات الفنية، حيث تقيم بتكلفة الحيازة أو الإنجاز. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- (**حـ/2131- مباني**): يستقبل هذا الحساب المباني قيد الاستغلال بكل أنواعها والتي تشمل:
  - (حـ/21311- مباني صناعية)؛
  - (حـ/21312- مباني إدارية وتجارية)؛
  - (حـ/21313- مباني المواقع -les chantiers)؛
  - (حـ/21315- مباني أخرى).
- (**حـ/2135- التركيبات العامة وتهيئات للبناءات**): يستقبل هذا الحساب كل الأشغال المتعلقة بإتمام عملية الاستثمار أو الإنجاز ووضعها حيز الاستغلال ويشمل العناصر الأتية:
  - (حـ/21351- تركيب الماء)؛
  - (حـ/21352- تركيب الكهرباء)؛
  - (حـ/21353- تركيب الغاز)؛
  - (حـ/21354- تركيب البخار)؛
  - (حـ/21355- تركيب الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21356- تركيب الاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21359- تركيبات أخرى)
- (**حـ/2138- منشآت البنى التحتية**): يستقبل هذا الحساب كل ما يتعلق بأشغال البنى التحتية (القاعدية) وأشغال الهندسة المدنية والتي تشمل العناصر التالية:
  - (حـ/21381- الطرق البرية)؛
  - (حـ/21382- خطوط السكة الحديدية)؛
  - (حـ/21383- المجاري المائية)؛
  - (حـ/21384- السدود - آبار المياه)؛
  - (حـ/21385- مدرجات المطارات).

ث- التركيبات التقنية (حـ/215)

يستقبل هذا الحساب جميع الممتلكات مهما كانت طبيعتها، منقولة أو غير المنقولة، باستثناء الأراضي وتهيئتها، والتي حصلت عليها من عند الغير أو أنشأتها بنفسها لاستخدامها كأدوات عمل في مجال نشاطها. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- **(حـ/2151- التركيبات المتخصصة المعقدة)**: هو حساب فردي يسجل تكلفة التركيبات التي تشكل مجمعا معقدا للاستخدام المتخصص قد يشمل الإنشاءات والمعدات والعناصر الأخرى، التي ترتبط ببعضها أثناء تشغيلها حتى وإن كانت قابلة للفصل حسب الطبيعة، ويمكن أن يتيسر إدراجها بنفس معدل الإهلاك.
- **(حـ/2153- تركيبات ذات طابع خاص)**
- **(حـ/2154- معدات صناعية)**: يستقبل هذا المعدات أو مجموعة الوسائل المستخدمة لاستخراج أو تحويل أو تجهيز المواد واللوازم، لتوفير الخدمات التي هي موضع النشاط المهني للمؤسسة. ويشمل على وجه الخصوص، الآلات والمعدات اللازمة لورش الصيانة، ومعدات المختبرات؛ المعدات السمعية البصرية؛ معدات الاستنساخ، معدات متخصصة في الحفر، الأنابيب الفولاذية. ويمكن أن تقسيمه الى الحسابات الفرعية التالية:
  - (حـ/21541- المعدات الكهربائية والاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21542- معدات الورش الميكانيكية)؛
  - (حـ/21543- معدات الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21544- معدات الوزن والتحليل)؛
  - (حـ/21545- معدات الضخ)؛
  - (حـ/21549- تجهيزات أخرى)؛
- **(حـ/2155- أدوات صناعية)**: يستقبل هذا الحساب الأدوات التي يتخصص استخدامها جنبًا إلى جنب مع المعدات، وتكون مخصصة لتلك المعدات في استخدامات معينة. والتي تشمل العناصر التالية:
  - (حـ/21551- الأدوات الكهربائية والاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21552- أدوات الورش الميكانيكية)؛
  - (حـ/21553- أدوات الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21554- أدوات الوزن والتحليل)؛
  - (حـ/21555- أدوات الضخ).

- **(حـ/2157– تهييئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية)**

ج– تثبيتات مادية أخرى (حـ/218)

يستقبل هذا الحساب باقي التثبيتات المادية بخلاف ما سبق ذكره، ويتعلق الأمر بكل من معدات النقل الغلافات المتداولة، تجهيزات المكتب والتجهيزات الاجتماعية وغيرها. أين يمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى الحسابات التالية:

- **(حـ/2181– تركيبات عامة، تهييئات مختلفة)؛**
- **(حـ/2182– معدات نقل)؛**
- **(حـ/2183– معدات مكتب ومعدات إعلام آلي)؛**
- **(حـ/2184– أثاث)؛**
- **(حـ/2185– الثروة الحيوانية)؛**
- **(حـ/2186– أغلفة متداولة).**

مثال توضيحي: خلال سنة 2015 قامت احدى المؤسسات بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً.

- في 2015/02/06 قامت باقتناء قطعة أرض للبناء بقيمة 1500000 دج وكانت مصاريف تسجيل العقد 50000 دج، وأتعاب الموثق 20000 دج، تم تسديد المبلغ بشيك بنكي.
- بتاريخ 2015/03/09 قامت بإنجاز ورشة صناعية بوسائلها الخاصة، وقدرت المصاريف كالاتي: (مواد مستهلكة، رمل، حديد، إسمنت) مجتمعة بقيمة 1200000 دج، مصاريف الإنتاج المباشرة (أجور العمال) 200000 دج وسددت الأجور نقداً؛
- قامت بتاريخ 2015/04/22 باستيراد آلة إنتاجية وتحملت نتيجة لذلك النفقات التالية:

ثمن الشراء بدون رسوم 2000000 دج، مصاريف النقل بدون رسم 60000 دج، مصاريف تركيب الآلة والتي كانت بمعرفة المؤسسة 20000 دج، حقوق الجمارك غير مسترجعة 15000 دج. الالة لم يسدد نصفها أما ما تبقى من نفقات فسدد بشيك بنكي.

الحل:

		2015/02/06		
2111		حـ/أراضي	1570000	
	512	حـ/البنك		22000
		شراء برامج اعلام آلي على الحساب		
		2015/03/09		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	1200000	
631		حـ/أجور المستخدمين	200000	

1200000		حـ/مواد أولية	31	
200000		حـ/ الصندوق	53	
		إثبات المصاريف المتعلقة بالبناء كأعباء		
	1400000	//		
		حـ/ مباني صناعية		2131
1400000		حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		رسملة الأعباء		
		2014/05/04		
	2095000			
		حـ/آلة إنتاجية		2154
1037500				
1037500		حـ/ موردو التثبيتات	404	
20000		حـ/ البنك	512	
		حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		استيراد آلة إنتاجية		

V- 5- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة الممنوحة امتيازاً

بمفهوم النظام المحاسبي المالي تمثل التثبيتات الممنوحة امتيازاً كل التثبيتات العينية الموضوعة موضوع عقد امتياز من قبل مانح الامتياز، والذي يعرف بانه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) الى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء اتوى من مستعملي الخدمة العمومية، ويتفرع الحساب الى الحساب الفرعية التالية:

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات الممنوحة امتيازاً في الحساب (**حـ/22**)، والذي بدوره يتفرع إلى الحسابات التالية:

- **حـ/221– الأراضي ممنوحة امتيازا**
- **حـ/222– تهيئة وترتيب الأراضي الممنوحة امتيازاً**
- **حـ/223– بناءات ممنوحة امتيازا**
- **حـ/225– المنشآت التقنية الممنوحة امتيازا**
- **حـ/228– تثبيتات مادية أخرى ممنوحة امتيازا**
- **حـ/229– حقوق مانح الامتياز**

أما المعالجة المحاسبية لتركيبة التثبيتات الممنوحة امتيازاً فتكون بجعل حساب التثبيت المادي المعني مديناً حسب طبيعته مقابل جعل حساب (حـ/2290- حقوق مانح الامتياز) دائناً.

وبالنسبة لاهتلاك التثبيتات الممنوحة امتيازاً فإننا نميز بين نوعين من التثبيتات وهما: التثبيتات غير القابلة للتجديد والتثبيتات القابلة للتجديد.

بالنسبة للتثبيتات غير القابلة للتجديد: يتم تسجيل أي انخفاض في القيمة في الحساب (حـ/2820- اهتلاك التثبيتات الموضوعة امتيازاً من قبل مانح الامتياز) مقابل جعل الحساب (حـ/2290- حقوق مانح الامتياز) مديناً، وكلا الحسابين يتم ترصيدهما بعد استفاء جميع الإهتلاكات.

هنا تكلفة هذه التثبيتات تساوي صفر بالنسبة لصاحب الامتياز، ولا يؤثر انخفاض قيمتها على النتائج.

		——————— .../... ———————		
22xx		حـ/ التثبيتات الممنوحة امتيازاً	xxxx	
	2290	حـ/ حقوق مانح الامتياز		xxxx
		اقتناء تثبيتات في اطار عقد امتياز		
		——————— .../... ———————		
2290		حـ/ حقوق مانح الامتياز	xxxx	xxxx
	2820	حـ/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة امتيازاً من قبل مانح الامتياز		
		إثبات اهتلاك التثبيتات الموضوعة امتيازاً من قبل مانح الامتياز		

وبالنسبة للتثبيتات القابلة للتجديد: لا يجوز لصاحب الامتياز إعداد أقساط الاهتلاك لأن التثبيت الخاضع للامتياز قد تم استلامه مجانًا وأنه غير ملزم بالإطفاء نيابة عن مانح الامتياز، ومع ذلك، وللوفاء بالالتزام التعاقدي بالتجديد يجب أن يتم سنويًا تكوين مخصص لتجديد الأصول الثابتة المعنية. وتسجل أقساط مخصص التجديد في الجانب المدين للحساب (حـ/6559- أقساط مخصصات التثبيتات الممنوحة امتيازاً) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/1560- مؤونات لتجديد التثبيتات الممنوحة امتيازاً). وعند التجديد يتم قلب القيدين.

		——————— .../... ———————		
6559		حـ/ أقساط مخصصات التثبيتات الممنوحة إمتيازاً	xxxx	
	1560	حـ/ مؤونات لتجديد التثبيتات الممنوحة امتيازاً		xxxx
		اثبات أقساط تجديد التثبيتات الممنوحة امتيازاً		

V- 6- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قيد الإنجاز

تخص المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قيد الإنجاز كل ما يتعلق بالتثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت تثبيتات عينية أو تثبيتات معنوية، وكذا التسبيقات والمدفوعات المالية التي تقدمها المؤسسة لأطراف أخرى من أجل إنجاز أو اقتناء أصل ثابت ما.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات قيد الإنجاز في الحساب (**حـ/23- التثبيتات قيد الإنجاز**).

V – 6 – 1– تركيبة التثبيتات قيد الإنجاز

يتم تقسيم التثبيتات قيد الإنجاز بناءً على طبيعة التثبيت الذي يمكن أن يكون قيد الإنجاز، ووفق الآتي:

أ– تثبيتات عينية قيد الإنجاز (حـ/232)

يستقبل هذا الحساب كل التثبيتات العينية التي لا تزال قيد الإنجاز ولم يتم استلامها بعد، وبناءً على تركيبة التثبيتات العينية يمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:

- حـ/2321– الأراضي؛
- حـ/2322– تهيئة وترتيب الأراضي؛
- حـ/2323– بناءات؛
- حـ/2325– المنشآت التقنية؛
- حـ/2328– تثبيتات مادية أخرى.

ب– تثبيتات معنوية قيد الإنجاز (حـ/237)

يستقبل هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لا تزال قيد التطوير، وبناءً على تركيبة التثبيتات المعنوية يمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى الآتي:

- حـ/2373– تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، مصاريف التنمية؛
- حـ/2374– تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، برامج إعلام آلي وما يماثلها.

ت– تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات (حـ/238)

يستقبل هذا الحساب كل التسبيقات والأقساط المدفوعة للغير عن الأشغال المتعلقة بالتثبيتات قيد الإنجاز والذي يتفرع إلى:

- حـ/2382– تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات العينية؛
- حـ/2387– تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات المعنوية.

V – 6 – 2– المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة

أما المعالجة المحاسبية لتركيبة التثبيتات قيد الإنجاز فتأخذ أحد الأشكال الآتية، مع ملاحظة أنّه لا يتم تطبيق أي اهتلاك على تلك التثبيتات، أما خسارة القيمة التي تظهر نتيجة لتغيير التقديرات الحاصلة أثناء فترة إنجاز التثبيت، أين تكون القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية فيتم إثباتها محاسبياً.

أ– في حالة الإنجاز من طرف الغير

كما سبق بيانه من قبل يتم ابتداءً تسجيل التسبيقات المدفوعة –إن وجدت– بجعلها مدينة مع أحد حسابات الخزينة، ليتم بعدها تسجيل التثبيتات التي يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية على أساس أنها تثبيت قيد الإنجاز ووفقا لنسبة التقدم في الأشغال وهذا بجعلها مدينة مقابل أحد حسابات الغير أو

حساب الخزينة وهذا على أساس الفواتير أو كشوف الأشغال المنجزة من طرف الغير. ليتم بعدها ترصيد حساب التثبيتات قيد الإنجاز حين يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة مع التثبيت المعني ووفق الاتي:

238x		حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات	XXXX	
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
		دفع تسبيقات وأقساط على طلبات التثبيتات عن طريق الخزينة		
		…/…		
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		
237x		حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز	XXXX	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	XXXX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXXX
		إثبات استلام جزء أو شطر من التثبيت قيد الإنجاز		
		…/…		
20x		حـ/ تثبيتات معنوية	XXXX	
	237x	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز		XXXX
21x		حـ/ تثبيتات عينية	XXXX	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		XXXX
		استلام التثبيت المعني وترصيد حـ/23x		

ب- في حالة الإنجاز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة

محاسبيا تسجل الأعباء بحسب طبيعتيها ابتداءً ووفق ما سبق بيانه، ليتم بعدها تسجيل التثبيتات التي يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية على أساس أنها تثبيت قيد الإنجاز ووفقا لنسبة التقدم في الأشغال وهذا بجعلها مدينة مقابل (حـ/73x). ليتم بعدها ترصيد حساب التثبيتات قيد الإنجاز حين يكون التثبيت جاهزا لوضعه قيد الاستغلال مع التثبيت المعني، وفي وجود خسارة القيمة التي تظهر نتيجة لتغيير التقديرات الحاصلة أثناء فترة إنجاز التثبيت، فيتم إثباتها محاسبياً. أما في حالة الفشل أو التوقف النهائي للمشروع فهنا يرصد (حـ/23x) بجعله دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/6723-القيمة الباقية للتثبيتات قيد الإنجاز المتعثرة). وتكون التسجيلات منتظمة وفق الاتي:

		…/…		
6xx		حـ/ الأعباء	XXXX	
	5xx	حـ/الخزينة		XXXX
	4xx	حـ/ حسابات الغير		XXXX
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		…/…		

237x		حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز	xxxx	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	xxxx	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		.../...		
20x		حـ/ تثبيتات معنوية	xxxx	
	237x	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز		xxxx
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		xxxx
		استلام التثبيت المعني وترصيد حـ/23x		
		.../...		
6812		حـ/مخصصات خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها	xxxx	
	293x	حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها		xxxx
6723		إثبات خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها عند حدوثها		
		.../...		
		حـ/ القيمة الباقية للتثبيتات قيد الإنجاز المتعثرة	xxxx	
	23x	حـ/تثبيتات قيد الإنجاز		xxxx
		إلغاء التثبيتات قيد الإنجاز في حالة توقفها أو فشلها النهائي		

مثال توضيحي: في 2013/05/05 قامت مؤسسة للبناء بإنشاء نادي متضمن مطعم لعمالها فاستعانت بمهندس معماري لوضع مخطط البناء مقابل أتعاب قدرت بـ 50000 دج (خارج الرسم) دفعت نقداً، إضافة إلى أن العملية تطلبت الى غاية نهاية 2013، مواد أولية كانت بحوزة المؤسسة تمثلت فيما يلي: استهلاك 300 كيس من الإسمنت بـ قيمة إجمالية قدرت بـ 150000 دج، رمل وحصى قدر بـ 200000 دج، بالإضافة إلى مصاريف عمال خارجيين قدرت 100000 دج (خارج الرسم) دفعت عن طريق البنك.

في نهاية السنة 2014 أكمل إنجاز النادي والمطعم وتطلبت العملية مواد أولية كانت بحوزة المؤسسة تمثلت فيما يلي استهلاك 200 كيس من الإسمنت بـ قيمة إجمالية قدرت بـ 100000 دج، رمل وحصى قدر بـ 150000 دج، بالإضافة إلى مصاريف عمال خارجيين قدرت 80000 دج (خارج الرسم) دفعت نقداً.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19% .

الحل:

		2017/05/05.		
	50000	حـ/ مشتريات الدراسات والأبحاث المؤداة		604
	9500	TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات		44566
59500		حـ/الصندوق	53	
		2013/12/31.		
	350000	حـ/ مواد أولية مستهلكة		601
350000		حـ/ مواد أولية	31	
		إثبات المصاريف المتعلقة باستهلاك المواد الأولية		
		//.		
		حـ/ العمال الخارجين عن المؤسسة		621
	100000			
	19000	TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات		44566
190000		حـ/البنك	512	
		إثبات المصاريف المتعلقة العمال الخارجين		
		//.		
	500000	حـ/ بناءات قيد الإنجاز		2323
500000		حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		إثبات استلام الجزء الأول من النادي قيد الإنجاز		
		2014/12/31.		
	250000	حـ/ مواد أولية مستهلكة		601
250000		حـ/ مواد أولية	31	
		إثبات المصاريف المتعلقة باستهلاك المواد الأولية		
		.//		
	80000	حـ/ العمال الخارجين عن المؤسسة		621
	15200	TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات		44566
95200		حـ/الصندوق	53	
		إثبات المصاريف المتعلقة العمال الخارجين		
		//		
	330000	حـ/ بناءات قيد الإنجاز		2323
330000		حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		إثبات استلام الجزء الثاني والأخير من النادي		
		//.		
	830000	حـ/ مباني		2131
830000		حـ/ بناءات قيد الإنجاز	2323	

V- 7- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية

تعبر التثبيتات المالية عن القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات. فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة 12 شهرًا وهي نوعان: **مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات (حـ/26)**؛ **تثبيتات مالية أخرى (حـ/27)**. وتقيم هاته التثبيتات عند دخولها بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

V- 7- 1- المعالجة المحاسبية للمساهمات والحقوق المرتبطة بمساهمات

تتمثل المساهمات والحقوق المرتبطة بها في الأسهم والسندات والديون التي تقوم باقتنائها المؤسسة والتي قامت بإصدارها شركات أخرى بهدف توظيفها على الأمد الطويل وهذا لعدة أسباب:

- **مالية:** أي توظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد، أرباح الأسهم أو تحقيق فوائض القيم؛
- **إستراتيجية:** لمراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها خاصة الشركات المنافسة.

والتي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابات الفرعية التالية:

ومحاسبياً يتم تسجيل كل المساهمات والحقوق المرتبطة بها في الحساب (**حـ/20– مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة المساهمات والحقوق المرتبطة بها فتكون كالآتي:

أ– سندات الفروع (حـ/261)

وهي السندات التي تملكها المؤسسة في فروع تابعة لها وتملك فيها سلطة القرار، وتدرج بتكلفة الشراء والتي تتمثل في سعر الشراء يضاف إليه مصاريف السمسرة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

ويمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى:

- **حـ/2611–أسهم؛**
- **حـ/2618– سندات أخرى.**

وتقضي المعالجة المحاسبية بجعلها مدينة مقابل الجانب الدائن للحساب البنكي، وهذا في حالة السداد الكلي. أما في حالة السداد الجزئي فتقضي المعالجة المحاسبية بجعله مديناً مقابل (حـ/404–موردو التثبيتات) وعند السداد يرصد (حـ/404) مع (حـ/512) بالجزء المسدد ومع (حـ/269– دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة) بالمبلغ المتبقي.

وبتاريخ غلق الحسابات فإن محفظة الأسهم تقيم في حسابات فردية على مستوى المؤسسة الأم بالقيمة العادلة، أمّا الخسائر والأرباح الناتجة عن تغير القيمة العادلة تسجل محاسبياً في الحساب (حـ/10526- فارق إعادة تقييم سندات الفروع). وعند استرجاع خسائر القيمة تسجل كإيراد في (حـ/7826).

وفي حالة التنازل عن الأصول المالية فإن الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بعد استرجاع فوارق التقييم في الأموال الخاصة يسجل محاسبياً في:

- الجانب المدين للحساب (حـ/667- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق سالب؛
- الجانب الدائن للحساب (حـ/767- الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق موجب.

		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
261x		حـ/سندات الفروع	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
		حالة الاكتتاب الكلي للأسهم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
261x		حـ/سندات الفروع	XXXX	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		XXXX
		حالة الاكتتاب الجزئي للأسهم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
404		حـ/ موردو التثبيتات	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
	269	حـ/ دفعات في انتظار التسديد		XXXX
		على سندات المساهمة غير المحررة		
		التحرير الجزئي للأسهم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
261x		حـ/ سندات الفروع	XXXX	
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		XXXX
		الأرباح الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات الفروع		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
10526		حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع	XXXX	
	261x	حـ/ سندات الفروع		XXXX
		الخسائر الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات الفروع		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		

512		حـ/البنك	XXXX	
	261x	حـ/ سندات الفروع		XXXX
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		XXXX
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		XXXX
		الأرباح الناتجة عن التنازل عن سندات الفروع		
		.../...		
512		حـ/البنك	XXXX	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	XXXX	
	261x	حـ/ سندات الفروع		XXXX
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		XXXX
		الخسائر الناتجة عن التنازل عن سندات الفروع		

ب- سندات المساهمة الأخرى (حـ/262)

وهي السندات التي تملكها المؤسسة في مؤسسات أخرى غير تابعة لها بهدف مراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها.

ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في سندات الفروع وهذا من حيث الشراء أو التقييم أو التنازل

ت- سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة (حـ/265)

هذا النوع من السندات يشكل استثناءً وله طريقة تقييم خاصة تختلف عن القاعدة العامة لتقييم السندات في الميزانية. وعادةً الشركات التي تعد حسابات موحدة هي فقط من يمكنها الاستفادة من هذا الإعفاء أو الاستثناء. والسندات المعنية هي تلك الخاصة بالشركات التي تخضع لسيطرة حصرية.

أمّا عن قيمة معادلة السندات فتساوي مجموع:

- حصة من الأموال الخاصة المقابلة للسندات؛
- ومقدار فارق الاقتناء المتعلق بهاته السندات.

وتؤدي هذه الطريقة إلى تقييم شامل للسندات عن طريق إضافة قيم المعادلة. وهذا المجموع يتم مقارنته مع سعر حيازة السندات المعنية من أجل تحديد فارق المعادلة والذي يسجل في الحساب (حـ/107-فارق المعادلة) وهذا إذا كانت قيمة المعادلة أكبر من تكلفة الحيازة.

ث- حقوق مرتبطة بمساهمات المجموعة (حـ/266)

يستقبل هذا الحساب الحقوق المرتبطة باقتناء السندات من الشركات المدرجة في إطار التجميع. والتي تضم العناصر الآتية:

- **حـ/2661- حقوق مرتبطة بالمساهمات**

وهي تشمل الحقوق الناشئة عن القروض الممنوحة للجهات التي تسيطر عليها الشركة.

والتسجيل المحاسبي الأولي يقضي بجعلها مدينة مقابل الجانب الدائن للحساب البنكي (حـ/512).
وعند غلق السنة المالية يتم إعادة تقيم الحقوق المرتبطة بالمساهمات بالقيمة العادلة، أمّا الفوارق الناتجة عن إعادة التقييم فتسجل محاسبياً مباشرة كانخفاض أو زيادة في رأس المال.
أمّا عند استبعاد أو إلغاء هاته الحقوق محاسبياً فهنا تجعل دائنة مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة.
وبخصوص الفوائد المستحقة فتسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/2668) مقابل (حـ/7617)

		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2661		حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
		إثبات الحقوق المرتبطة بالمساهمات		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2661		حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات	XXXX	
	101	حـ/ رأس المال الاجتماعي		XXXX
		الفارق الموجب الناتج عن إعادة التقييم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
101		حـ/ رأس المال الاجتماعي	XXXX	
	2661	حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات		XXXX
		الفارق السالب الناتج عن إعادة التقييم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
512		حـ/البنك	XXXX	
	2661	حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات		XXXX
		حالة استبعاد الحقوق المرتبطة بالمساهمات		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2668		حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة	XXXX	
	7617	حـ/ عوائد الحقوق المرتبطة بالمساهمات		XXXX
		إثبات الفوائد المتعلقة بالحقوق المرتبطة بالمساهمات		

- **حـ/2665– مدفوعات تمثل مساهمات غير مرسملة (استدعاء الأموال)**

يستقبل هذا الحساب المدفوعات التي يتم دفعها للكيانات في حالة ما إذا كان الاكتتاب بالنسبة للمكتتب يؤدى في مرحلة لاحقة، وهي مدفوعات إلزامية لأموال إضافية غير مسجلة في رأس مال هاته الشركة.

- **حـ/2666– تسبيقات مدمجة (موحدة)** يسجل هذا الحساب التسبيقات المقدمة إلى مجمع الشركات، وهي تشكل مصدر تمويل دائم للشركة المستقبلة لها. ومحاسبياً تسجل في الجانب

المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة (حـ/512). أمّا الفوائد المستحقة فتسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/2668) مقابل الجانب الدائن (حـ/7617)

		——————— .../... ———————		
	xxxx	حـ/ تسبيقات مدمجة		2666
xxxx		حـ/ البنك	512	
		إثبات التسبيقات المدمجة		
		——————— .../... ———————		
	xxxx	حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة		2668
xxxx		حـ/ عوائد الحقوق المرتبطة بالمساهمات	7617	
		إثبات الفوائد المتعلقة بالحقوق المرتبطة بالمساهمات		

- **حـ/2668– الأرباح والفوائد المستحقة**

يستقبل هذا الحساب الأرباح التي حصلت عليها الشركة المتولدة من أسهم الشركات التابعة، وكذا الفوائد المستحقة على الحقوق المرتبطة بالمساهمات.

ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7611) وعند التحصيل يرصد مع حساب الخزينة.

		——————— .../... ———————		
	xxxx	حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة		2668
xxxx		حـ/ عوائد سندات المساهمة	7611	
		إثبات الأرباح والفوائد المستحقة		
		——————— .../... ———————		
	xxxx	حـ/ البنك		512
xxxx		حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة	2668	
		تحصيل الأرباح والفوائد المستحقة		

ج– حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة (حـ/267)

يستقبل هذا الحساب الحقوق المرتبطة باقتناء السندات من الشركات المدرجة خارج إطار التجميع. والتي تضم العناصر الآتية:

- **حـ/2671– حقوق مرتبطة بالمساهمات (خارج المجموعة)**
- **حـ/2675– مدفوعات تمثل مساهمات غير مرسملة (استدعاء الأموال)**
- **حـ/2676– تسبيقات مدمجة (الموحدة)**
- **حـ/2678– الأرباح والفوائد المستحقة**

وبخصوص المعالجة المحاسبية فهي تأخذ نفس آلية سير الحساب (حـ/266) المتعلق بالمجموعة (المجمّع).

ح- حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة (حـ/268)

يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين الحقوق التي يمتلكها الكيان المساهم (الشريك) وغير عضو في الإدارة في الممتلكات التي حصل عليها أو أنشأها مدير شركة المساهمة. مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/458- الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع).

ويكون دائناً مع الجانب المدين لـ(حـ/458) عند استهلاك الممتلكات الثابتة.

		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
268		حـ/ حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة	XXXX	
	458	حـ/ الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع		XXXX
		إثبات حقوق الشريك المساهم وغير المسير		
		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
458		حـ/ حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة	XXXX	
	268	حـ/ الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع		XXXX
		استهلاك الأصول الثابتة		

خ- دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة (حـ/269)

يستقبل في جانبه الدائن المبلغ المتبقي من سندات الفروع وغير المحرر، مع الجانب المدين للحساب (حـ/261- سندات الفروع). وعند السداد يرصد مع الجانب الدائن لحساب الخزينة (حـ/512).

		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
261		حـ/ سندات الفروع	XXXX	
	269	حـ/ دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة		XXXX
		إثبات الجزء غير المحرر من السندات		
		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
269		حـ/ دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة	XXXX	
	512	حـ/ البنك		XXXX
		سداد الجزء غير المحرر من السندات		

V- 7- 2- المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية الأخرى

بعد التصنيف السابق الذكر للتثبيتات المالية والتي قدمها النظام المحاسبي المالي فإنّ التثبيتات المالية الأخرى تضم ما يلي:

- الأصول الثابتة لنشاط المحفظة والتي تهدف إلى تزويد الكيان بربحية مرضية وطويلة الأجل إلى حد ما؛
- الأصول الثابتة الأخرى التي تمثل أسهم رأس المال أو الاستثمارات طويلة الأجل؛

– الديون والمديونيات التي يصدرها الكيان والتي لا ينوي بيعها أو لا يملك إمكانية بيعها على المدى القصير.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات المالية الأخرى في الحساب (**حـ/27– التثبيتات المالية الأخرى**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة التثبيتات المالية الأخرى فتكون كالآتي:

أ– السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة (حـ/271)

تتمثل في الأوراق المالية طويلة الأجل (الأسهم والسندات) التي لا تنوي المؤسسة ولا تملك إمكانية إعادة بيعها في الأمد القصير. وقد تضم هاته السندات الأوراق المالية التي يكون الاحتفاظ بها على المدى الطويل أكثر من المرغوب فيه، كما يمكن الاعتراف بحقوق الأقلية في شركات المساهمة في هذا الحساب.

ويمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى:

- **حـ/2711–أسهم؛**
- **حـ/2718– سندات أخرى.**

وتقضي المعالجة المحاسبية بجعلها مدينة بثمن الحيازة مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وبتاريخ الإغلاق، تخضع هذه الفئة من الأوراق المالية لاختبار انخفاض القيمة من أجل ملاحظة إمكانية وجود خسارة قيمة، وهذا وفقًا للقواعد العامة لتقييم الأصول. وفي حالة وجود فوارق فإنّها تعالج محاسباً كأعباء ونواتج مالية في فترة المقاصة. وفي جرد السنة المالية الموالية تخضع خسارة القيمة لإعادة التقدير وفقاً لمؤشر الانخفاض والتقدير الجديد بالقيمة العادلة. وهنا مخصص خسارة القيمة يأخذ حالتين:

– رفع المخصص المكمل في الجانب المدين من (حـ/68127–خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) مقابل الجانب الدائن (حـ/2971–خسائر القيمة عن السندات الثابتة من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة).

– تخفيض المخصص أو إلغائه وهذا في الجانب الدائن من (حـ/7827– استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/2971).

وفي حالة التنازل عن الأصول المالية فإن الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بعد استرجاع فوارق التقييم في الأموال الخاصة يسجل محاسبياً في:

– الجانب المدين للحساب (حـ/667– الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق سالب؛

– الجانب الدائن للحساب (حـ/767– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق موجب.

أمّا الأرباح المحصلة على السندات الثابتة فتسجل محاسبياً في الجانب المدين من الحساب (حـ/2761- مديونيات مختلفة) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7621- عوائد السندات الثابتة)، وترصد مع الجانب المدين لحساب الخزينة عند التحصيل.

		———— …/… ————		
271		حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
		إثبات حيازة السندات الثابتة الأخرى من غير (TIAP)		
		———— …/… ————		
2761		حـ/ مديونيات مختلفة	XXXX	
	7621	حـ/ عوائد السندات الثابتة		XXXX
		الأرباح المحصلة على السندات الثابتة الأخرى من غير (TIAP)		
		———— …/… ————		
68127		حـ/مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	XXXX	
	2971	حـ/ خسائر القيمة عن السندات الثابتة بخلاف السندات الثابتة لنشاط المحفظة		XXXX
		تكوين مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
		———— …/… ————		
68127		حـ/ مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	XXXX	
	2971	حـ/ خسائر القيمة عن السندات الثابتة بخلاف السندات الثابتة لنشاط المحفظة		XXXX
		رفع مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
		———— …/… ————		
2971		حـ/خسائر القيمة عن السندات الثابتة الأخرى من غير (TIAP)	XXXX	
	7827	حـ/استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى		XXXX
		تخفيض أو الغاء مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
512		———— …/… ————		
	271	حـ/البنك	XXXX	
	767	حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة		XXXX
		حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		XXXX
		التنازل عن السندات الثابتة الأخرى مع تحقيق أرباح نتيجة التنازل		
		———— …/… ————		
512		حـ/البنك	XXXX	

667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	XXXX	
	271	حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة		XXXX
		التنازل عن السندات الثابتة الأخرى مع تحقيق خسائر نتيجة التنازل		

ب- سندات ممثلة لحقوق المديونيات (التعهدات وقسائم) (حـ/272)

تضم هاته السندات التعهدات والقسائم وتكون المعالجة المحاسبية وفق الآتي:

- **حـ/2721- تعهدات بسيطة:** هي سندات قابلة للتداول تمنح نفس حقوق المديونية وبنفس القيمة الاسمية. وقد تخضع لشروط السداد أو الاستهلاك عند الاستحقاق أو عن طريق السحب ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل أو تسجيل الفوائد والأرباح.
- **حـ/2722- القسائم:** القسيمة النقدية هي منتوج منقول صادر عن بنك أو مؤسسة مالية. وعادة ما تتم المطالبة بها فعلياً بواسطة قسيمة مسجلة أو مجهولة المصدر. ويمكن أن تتفرع الى:
  - **حـ/27221- قسائم التجهيز؛**
  - **حـ/27222- قسائم الخزينة؛**
  - **حـ/27223- قسائم الصندوق؛**
  - **حـ/27225- DAT؛**

ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل أو تسجيل الفوائد والأرباح.

ت- السندات الثابتة لنشاط المحفظة (TIAP) (حـ/273)

الهدف من هذه السندات هو الحصول على عوائد مرضية في الأمد الطويل أو المتوسط، وهذه السندات لا تمنح لحاملها حق التدخل في تسيير شؤون الشركات المصدرة.

كما يمكن إدراج تصنيفات الأسهم، والسندات القابلة للاسترداد في الأسهم، والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم في هاته الفئة. وتتفرع هاته السندات إلى:

- **حـ/2731- أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة**
- **حـ/2732- السندات القابلة للسداد في الأسهم**
- **حـ/2733- السندات القابلة للتحويل إلى أسهم**

ومحاسبياً تعالج تلك الحسابات الثلاث بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل عنها أو تسجيل الفوائد والأرباح، باستثناء انخفاض القيمة في **أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة** (**حـ/2731**) أين يتم تسجيله في

(حـ/10527-فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى) عوض (حـ/68127-خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) ونفس الشيء بالنسبة لرفع مخصص انخفاض القيمة أو تخفيضه أو إلغائه.

		...../.....		
10527		حـ/ فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى	XXXX	
	2731	حـ/ أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		XXXX
		تكوين أو رفع مخصص انخفاض القيمة عن أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		
		...../.....		
2731		حـ/ أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة	XXXX	
	10527	حـ/ فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى		XXXX
		تخفيض أو إلغاء مخصص انخفاض القيمة عن أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		

ث- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي (حـ/274)

يستقبل هذا الحساب مختلف القروض التشاركية وقروض الشركاء والعمال وحقوق عقود الإيجار التمويلي، أمّا المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة تلك القروض والحقوق فتكون كالآتي:

- **حـ/2741- القروض التشاركية**

القروض التشاركية عادة ما تصدر من قبل شركات القطاع العام. وقد تم إدخال السندات التشاركية بموجب القانون التجاري في عام 1993. وهي تمثل سندات دين تشمل العوائد فيها جزءً ثابتاً يحدده العقد وجزءً متغيراً يحسب بالرجوع إلى العناصر المتصلة بالنشاط والنتائج التي حققتها الشركة وبناءً على القيمة الاسمية للسندات. ومبدئياً هاته السندات هي تفاوضية.

ولا يتم سداد السندات التشاركية إلاّ في حالة تصفية الشركة أو بمبادرتها خلال فترة لا تقل عن 05 سنوات ومحاسبياً سجل هاته القروض في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وفي حالة التنازل عنها يتم قلب القيد، كما تسجل نقصان القيمة في (حـ/667) أمّا فائض القيمة فيسجل في (حـ/767).

أمّا الفوائد المحصلة على القروض التشاركية فتسجل محاسبياً في الجانب المدين من الحساب (حـ/2761- مديونيات مختلفة) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7626- عوائد القروض).

		...../.....		
2741		حـ/ القروض التشاركية	XXXX	
	512	حـ/البنك		XXXX
		إثبات حيازة القروض التشاركية		

		———— …/… ————		
2761		حـ/ مديونيات مختلفة	XXXX	
	7626	حـ/ عوائد القروض		XXXX
		الأرباح المحصلة على السندات الثابتة		
		———— …/… ————		
512		حـ/البنك	XXXX	
	2741	حـ/ القروض التشاركية		XXXX
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		XXXX
		التنازل عن القروض التشاركية مع تحقيق أرباح نتيجة التنازل		
		———— …/… ————		
512		حـ/البنك	XXXX	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	XXXX	
	2741	حـ/ القروض التشاركية		XXXX
		التنازل عن القروض التشاركية مع تحقيق خسائر نتيجة التنازل		

- **حـ/2742– قروض الشركاء**

يستقبل هذا الحساب المديونيات المستحقة على الأشخاص المشاركين في الصندوق الاجتماعي للشركة أو في الشركات التي تمتلك فيها الشركة ما لا يقل عن 10 ٪ من الأسهم (المادة 732 من القانون التجاري)، أو للشركة الأم. وتعتبر الشركات ذات العلاقة بأنها الشركات التي تشكل جزءًا من المجموعة التي تتكون من شركات يتم أخذ روابطها بعين الاعتبار بهدف دمج محتمل للميزانيات والحسابات.

ويقتصر استخدام هذا الحساب على المعاملات المالية مع الشركات ذات العلاقة. وعندما تحمل هاته الشركات صفة المورد أو الزبون، فإن المعاملات المقابلة لها بما في ذلك المعاملات المالية ذات العلاقة يتم الاعتراف بها عادةً في حسابات الموردين والعملاء.

محاسبياً تأخذ هاته القروض نفس المعالجة المحاسبية السابقة للقروض التشاركية سواءٌ من حيث قيد الحيازة أو التنازل أو الفوائد المحصلة، مضافاً إليها تكوين مخصص خسارة القيمة (حـ/2974–خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي) وما يترتب عنه من إعادة التقدير بالرفع مع (حـ/68127) أو التخفيض أو الإلغاء مع (حـ/7827) والذي يأخذ نفس المعالجة المحاسبية السابقة.

		——————— .../... ———————		
68127		حـ/ مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	XXXX	
	2974	حـ/ خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي		XXXX
		تكوين أو رفع مخصص خسارة القيمة عن قروض الشركاء		
		——————— .../... ———————		
2974		حـ/ خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي	XXXX	XXXX
	7827	حـ/ استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى		
		تخفيض أو إلغاء مخصص خسارة القيمة عن قروض الشركاء		

- **حـ/2743– قروض المستخدمين**

يستقبل هذا الحساب القروض الممنوحة من قبل الشركة للموظفين المسجلين حسب الأصول في قاعدتها العمالية، أي أنها مرتبطة بعقد عمل.

وتسجل في الجانب المدين بالرقم التعريفي للمسير عند دفع هاته القروض مع الجانب الدائن لحساب الخزينة. وتكون دائنة عند سدادها مع الجانب المدين لحساب الخزينة في حالة السداد نقداً، أو عند الاقتطاع من الراتب. كما يمكن تقسيمها الى الحسابات التالية:

- **حـ/27431– قروض من أجل شراء سيارة شخصية؛**
- **حـ/27432– قروض السكن؛**
- **حـ/27433– قروض اجتماعية؛**
- **حـ/27434– قروض استثنائية.**

		——————— .../... ———————		
2743x		حـ/ قروض المستخدمين	XXXX	
	512	حـ/ البنك		XXXX
		منح قروض للمستخدمين		
		——————— .../... ———————		
512		حـ/البنك	XXXX	
421		حـ/أجور العمال	XXXX	
	2743x	حـ/ قروض المستخدمين		XXXX
		سداد قروض المستخدمين (كلي أو جزئي)		

- **حـ/2744– مديونيات على عقود الإيجار التمويلي**

يستقبل هذا الحساب الحقوق المنشأة عن عمليات إيجار التثبيتات المادية في إطار عقود الإيجار التمويلي، وهاته الحقوق تظهر كتثبيتات مالية في (حـ/274) وليس تثبيتات عينية في (حـ/21) حتى ولو احتفظ المؤجر بملكية الأصل الثابت من الناحية القانونية.

ومحاسبيا يتم تسجيلها في الجانب المدين عند التنازل (تأجير) عن التثبيت المعني والذي يكون هو الأخر دائناً. وعند سداد أقساط الإيجار مع الإيرادات المالية المترتبة عن عملية التأجير يصبح دائناً مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة.

		———— …/… ————		
2745		حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي		xxxx
	21x	حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
		التنازل (تأجير) التثبيت المعني		
		———— …/… ————		
512		حـ/البنك	xxxx	
	2745	حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي		xxxx
	763	حـ/ عائدات الحقوق		xxxx
		سداد أقساط القرض والعائد المترتب عنه		

ج–ودائع وكفالات مدفوعة (حـ/275)

تمثل الحقوق الناشئة عن المدفوعات النقدية للغير كضمانات وودائع ويمكن تقسيمها الى:

- **حـ/2751– الودائع**

الودائع بشكل عام هي عبارة عن مبلغ يدفعه أحد أطراف العقد لضمان الأداء الصحيح والسليم لالتزاماته عند توقيع العقد، مثل: إيداع ضمان الإيجار، البناء، إيداع ضمان المخاطر البنكية...

ومحاسبياً تسجل هاته الودائع عند دفعها في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة، وعند الاسترجاع يتم قلب القيد. أمّا الفوائد فتسجل في الجانب المدين من (حـ/27685) مقابل (حـ/7626).

		———— …/… ————		
2751		حـ/ ودائع		xxxx
	512	حـ/ البنك	xxxx	
		———— …/… ————		
		حـ/فوائد مستحقة على الودائع والكفالات		
27685		حـ/ عائدات القروض	xxxx	
	7626	إثبات فوائد الودائع والكفالات		xxxx

		ــــــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــــــ		
512		حـ/ البنك	xxxx	
	2751	حـ/ ودائع		xxxx
		استرجاع الودائع		

- **حـ/2755– الكفالات:** وهي مبالغ تُدفع إلى الغير كضمانات غير قابلة للاسترداد حتى يتم استيفاء شرط مسبق أو معلّق. ولا تدرج في هذا الحساب مدفوعات الإيجار المسبقة، والتي لا تتوافق في الواقع مع هذا التعريف أين يجب تسجيلها في الحساب (حـ/486).

محاسباً يتم تسجيل هاته الكفالات عند دفعها في الجانب المدين للحساب (حـ/2755) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة. وعند استردادها يتم قلب القيد.

إذا لم يتم استرداد الكفالات المدفوعة في نهاية الفترة المتفق عليها، وإذا اتضح أنها غير قابلة للاسترداد من الناحية القانونية بسبب عدم استيفاء الشرط المعلّق، فمن الضروري ترصيد (حـ/2755 –الكفالات) مع الجانب المدين لأحد حسابات الصنف (06) بما يتفق مع طبيعة العبء المتحمل.

وإذا كانت هناك ضمانات معينة، ذات آجال استحقاق طويلة، وهناك فرصة ضئيلة من الناحية القانونية لاستردادها، فيمكن أن تخضع لأحكام مؤونات الخسائر.

أمّا الفوائد المستحقة فتخضع لنفس الأحكام السابقة، كما يمكن تقسيم هذا الحساب الى:

حـ/27551– كفالات الكهرباء والغاز؛ حـ/27552– كفالات الماء؛ حـ/27553– كفالات الهاتف، حـ/27554– كفالات التأمين؛ حـ/27555– كفالات قارورات الغاز؛ حـ/27556– كفالات على الأسواق؛ حـ/27557– صندوق ضمان خاص؛ حـ/27558– كفالات أخرى.

		ــــــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــــــ		
2755		حـ/ كفالات	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		ــــــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــــــ		
27685		حـ/فوائد مستحقة على الودائع والكفالات	xxxx	
	7626	حـ/ عائدات القروض		xxxx
		ــــــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــــــ		
512		حـ/ البنك	xxxx	
	2755	حـ/كفالات		xxxx
		ــــــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــــــ		
6xx		حـ/الأعباء	xxxx	
	2755	حـ/كفالات		xxxx
		الترصيد النهائي للكفالات لعدم إمكانية استرجاعها		

ح–مديونيات أخرى ثابتة (حـ/276)

تتضمن هاته المديونيات مختلف الحقوق الأخرى على الأصول المالية بما فيها الأرباح المحصلة والفوائد المستحقة على تلك الحقوق. والتي يمكن أن تتفرع إلى:

- **حـ/2761– مديونيات مختلفة:** محاسبياً تجعل مدينة مع (حـ/7621– عوائد السندات الثابتة). وترصد مع حساب الخزينة عند التحصيل.

		...../.....		
2761		حـ/ مديونيات مختلفة	XXXX	
	7621	حـ/ عوائد السندات الثابتة		XXXX
		إثبات عوائد السندات الثابتة		
		...../.....		
512		حـ/البنك	XXXX	
	2761	حـ/ مديونيات مختلفة		XXXX
		تحصيل العوائد		

- **حـ/2768– فوائد مستحقة:** وتتفرع إلى:
  - ✓ حـ/27682– فوائد مستحقة على السندات الثابتة؛
  - ✓ حـ/27682– فوائد مستحقة على القروض؛
  - ✓ حـ/27682– فوائد مستحقة على الودائع والكفالات؛
  - ✓ حـ/27682– فوائد مستحقة على مديونيات مختلفة.

ومحاسبياً تأخذ نفس المعالجة السابقة للحساب (حـ/2761–مديونيات الأخرى).

خ– الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة

عندما تشتري المؤسسة أسهماً خاصة يتم تسجيل هاته السندات محاسبياً في (**حـ/2771–أسهم خاصة أو حصص خاصة**). أمّا السندات المشتراة والموجهة صراحة للإلغاء يتم تسجيلها محاسبياً في (**حـ/2771–أسهم خاصة أو حصص خاصة في طور الإلغاء**).

مع الأخذ بعين الاعتبار ما يصاحب ذلك من تخفيض لرأس المال ونقل ملكية أسهم أصول المساهمين في الشركة، ويتم هذا التسجيل للتذكير وفقط. وفي كل الأحوال ستكون هذه السندات قد اختفت من الأصول في نهاية السنة المالية.

د– دفعات في انتظار التسديد على السندات الثابتة غير المحررة (حـ/279)

يستقبل هذا الحساب الديون المترتبة على شراء سندات لم تصدر بعد في انتظار دفع قيمتها وهذا بجعله دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/271– السندات الثابتة الأخرى من غير TIAP).

VI - المعالجة المحاسبية للمخزونات والعمليات الملحقة (التخفيضات، الأغلفة، ...)

تعتبر المخزونات بشكل عام (المخزونات ومنتجات قيد التنفيذ) من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الاقتصادية مهما كان مجال نشاطها. كما تعتبر العنصر السلعي في الأصول الجارية، والتي تعبر عن موضوع نشاط المؤسسة من خلال قسطها الأكبر.

وقد عرفها النظام المحاسبي المالي بأنّها أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة إلى الاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم خدمات

وسنتناول في هذا الفصل الدراسة النظرية لمختلف الحسابات المشكلة لصنف المخزونات، وكذا آلية سيره ومعالجته محاسبيًا مع دراسة مختلف العمليات الملحقة به والمتعلقة بعمليات الشراء والبيع وهذا وفق الاتي:*

VI – 1– تركيبة المخزونات

على العموم يؤخذ بمعيارين للتصنيف في إطار مدونة حسابات المخزونات هما:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها)؛
- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته الداخلية للتسيير

وعلى المستوى المحاسبي، يتم الأخذ بمبدأ الفصل بين:

- ✓ البضائع المشتراة والتموينات (المواد الأولية، المواد المستهلكة، اللوازم المستهلكة، الأغلفة)؛
- ✓ المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة أو الجاري إنجازها (المنتجات التامة الصنع، المنتجات الوسيطية، بقايا المنتجات، قيد التنفيذ).

وبهذا يمكن تقسيم المخزونات (الصنف 03 وفق النظام المحاسبي المالي) بحسب مصدرها إلى يلي:

VI – 1– 1– المخزونات المتأتية عن طريق الشراء

تشمل مختلف السلع التي يتم شراؤها جاهزة من خارج المؤسسة، وهي ثلاثة أنواع رئيسية حسب النظام المحاسبي المالي، أين تضم الحسابات التالية:

أ– مخزونات البضائع (حـ/30): وهي تمثل مجمل السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها. وهي بهذا تشمل أيضًا المعدات والآلات المكتسبة من أجل إعادة بيعها حالها. ويمكن لمخزونات البضائع أن تتفرع الى:

---

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 345 إلى غاية 408.

حـ/301– مخزونات البضائع "أ"؛ حـ/302– مخزونات البضائع "ب".

ب– مخزونات المواد الأولية واللوازم (حـ/31): وهي مجمل السلع المتمثلة في المواد واللوازم المشتراة من طرف المؤسسة من أجل تحويلها واستعمالها في الإنتاج بشكل مباشر، أي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة. وبشكل عام جميع المواد واللوازم التي تمر عبر المستودع أو المخزن. وتشمل المواد الأولية، المواد المستهلكة في الإنتاج، قطع الغيار باستثناء قطع الغيار ذات خصوصية، الأدوات الصغيرة، أدوات الصيانة، لوازم الصيانة، ...

ويمكن لمخزونات المواد الأولية واللوازم أن تتفرع الى:

- **حـ/311– مخزونات المواد الأولية**
  - حـ/3111– مخزونات المواد الأولية "أ"؛
  - حـ/3112– مخزونات المواد الأولية "ب".
- **حـ/312– مخزونات اللوازم**
  - حـ/3121– مخزونات اللوازم "أ"؛
  - حـ/3122– مخزونات اللوازم "ب".
- **حـ/313– مخزونات اللوازم المستهلكة الأخرى**
  - حـ/3131– مخزونات اللوازم المستهلكة الأخرى "أ"؛
  - حـ/3132– مخزونات اللوازم المستهلكة الأخرى "ب".

ت– مخزونات التموينات الأخرى (حـ/32)

يستقبل هذا الحساب مجمل الأشياء والمواد الأكثر أو الأقل تطورًا، والتي تستهلك بسرعة أو في أول استخدام، كما تساهم في المعالجة والتصنيع دون أن تدخل في تركيبة المنتجات المعالجة أو المصنعة.

ويمكن التمييز فيما بينها وفقا الحسابات الثانوية الآتية:

- **حـ/321– مواد قابلة للاستهلاك**
  - حـ/3211– مواد قابلة للاستهلاك ‘‘أ"؛
  - حـ/3212– مواد قابلة للاستهلاك ‘‘ب".
- **حـ/322– لوازم قابلة للاستهلاك**
  - حـ/3221– الوقود؛
  - حـ/3222– مواد التنظيف والصيانة؛
  - حـ/3223– لوازم الورشة والمصنع؛
  - حـ/3224– لوازم المخزن؛

- حـ/3225- لوازم المكتب.

- **حـ/326- مخزونات الأغلفة**

- حـ/3261- أغلفة تالفة؛
- حـ/3262- أغلفة مسترجعة غير مُعرّفة؛
- حـ/3265- أغلفة متعددة الاستخدامات.

VI – 1– 2– المخزونات المتأتية عن طريق التصنيع

تشمل مختلف السلع والخدمات التي يتم إنشاؤها داخل المؤسسة ولم تكن موجودة من قبل. فهي إما خدمات أو دراسات جاري إنجازها، أو منتجات تم إنشاؤها على إثر تفاعل مجموعة من العناصر والعوامل الإنتاجية خلال عملية تصنيعية أو تحويلية. وهي ثلاثة أنواع رئيسة حسب النظام المحاسبي المالي، أين تضم الحسابات التالية:

أ- مخزونات السلع قيد الإنجاز (حـ/33)

وتتضمن مختلف الطلبات المحددة أو المعينة بذاتها من طرف الزبائن والتي لا تزال قيد التشغيل والتحويل في نهاية السنة المالية. وتشمل طلبات المنتجات وأيضاً طلبات الأشغال، وهي بهذا تنقسم إلى نوعين هما:

- **حـ/331- منتجات جاري إنجازها**

يستقبل هذا الحساب بتكلفة الإنتاج مختلف طلبات المنتجات المحددة والمعينة من طرف الزبائن والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة المالية والتي لم يتم تحرير فواتيرها بعد. ويمكن أن تتفرع الى:

حـ/3311- إنتاج جاري: منتوج "أ"؛ حـ/3312- إنتاج جاري: منتوج "ب".

- **حـ/335- أشغال جاري إنجازها**

وهي الأشغال الجاري تنفيذها في نهاية السنة المالية، والتي تتعلق بمواقع البناء والأشغال العمومية، وبالتالي لا يمكن اعتبارها أشغال تم إنجازها فعلياً إلى المؤسسة المعنية في ذلك التاريخ، ولا يمكن المطالبة بالحقوق المكتسبة مقابل تلك الأشغال. كما يمكن أن تتفرع الى:

حـ/3351- أشغال جاري إنجازها "أ"؛ حـ/3352- أشغال جاري إنجازها "ب".

ب- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز(حـ/34)

وهي الدراسات والخدمات الجاري إنجازها، أي لازالت تحت التشغيل والتحويل والمحققة في إطار تقديم الخدمات. وهي بهذا تقسم إلى نوعين هما:

- **حـ/341- دراسات جاري إنجازها**

يستخدم هذا الحساب في إطار المتابعة المحاسبية للعقود طويلة الأجل باستخدام طريقة الإنجاز.

وفي نهاية الدورة المحاسبية يشمل إنتاج الدراسات غير المسددة بشكل أساسي تكاليف اليد العاملة وغيرها من مصاريف المستخدمين التي تكبدتها المؤسسة بشكل مباشر لتقديم وتنفيذ الدراسة أو الخدمة، بما في ذلك مصاريف الإشراف (التأطير) وأي مصاريف عامة يمكن إسنادها إليها. ويمكن أن تتفرع الى:

حـ/3411- دراسات جاري إنجازها "أ"؛ حـ/3412- دراسات جاري إنجازها "ب".

- **حـ/345- خدمات جاري إنجازها**

يستقبل هذا الحساب تكاليف تقديم الخدمات الجاري إنجازها في نهاية السنة المالية ولم يتم فوترتها للزبون. وفي نهاية الدورة المحاسبية يشمل إنتاج الخدمات غير المسددة بشكل أساسي تكاليف اليد العاملة وغيرها من مصاريف المستخدمين التي تكبدتها المؤسسة بشكل مباشر لتقديم وتنفيذ الدراسة أو الخدمة، بما في ذلك مصاريف الإشراف (التأطير) وأي مصاريف عامة يمكن إسنادها إليها.

كما يجب ألاّ تدرج في هذا الحساب الخدمات التي يتم تقديمها خلال السنة المالية، والتي تقابل حقوقاً مكتسبة، على الرغم من أنه لم يتم فوترتها بعد. وفي انتظار إعداد الفاتورة للعملاء يجب أن تظهر هذه الخدمات مقيمة بسعر البيع في الجانب المدين من الحساب (حـ/417- زبائن: حقوق على أشغال وخدمات قيد الإنجاز). كما يمكن أن تتفرع هاته الخدمات الى:

حـ/3451- خدمات جاري إنجازها "خ1"؛ حـ/3452- خدمات جاري إنجازها "خ2".

ت- مخزونات المنتجات (حـ/35)

وتشمل قيمة المخزون من السلع التي اعتبرت منتجات من حيث المبدأ باعتبارها ناتجة عن نشاط الاستغلال. وموجهة للتوريد أو البيع. وبحسب طبيعتها خصصت لها الحسابات الفرعية التالية:

- **حـ/351- منتجات وسيطة**

وهي تشمل المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع وتخضع لاحقاً لمزيد من عمليات التحويل وهي في الواقع منتجات لا تزال تتنقل بين ورشات المؤسسة غير أنها مرت فقط بمراحل معينة من التصنيع وإنْ أمكن القول فهي منتجات تامة الصنع بالنسبة لورشات الإنتاج الأولية أو الابتدائية، ومواد أولية بالنسبة لورشات الإنتاج النهائية. كما يمكنها أن تتفرع الى:

حـ/3511- منتجات وسيطة "أ"؛ حـ/3512- منتجات وسيطة "ب".

- **حـ/355- منتجات تامة الصنع**

وهي المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة والموجهة للبيع أو التوريد على أساس منتجات قابلة الاستعمال النهائي. فهي المنتجات التي وصلت إلى حالتها النهائية في التصنيع والتي لن يتم إعادة تدويرها بأي حال من الأحوال في عمليات الإنتاج.

كما يجب أن تأخذ تكلفة إنتاج المنتجات النهائية في الاعتبار قيمة المنتجات الوسيطة وفقًا للمعادلة التالية:

قيمة المنتجات التامة الصنع للفترة = قيمة المنتجات الوسيطة لأول مدة + أعباء الإنتاج للفترة – قيمة المنتجات الوسيطة لأخر مدة.

كما يمكنها أن تتفرع الى: حـ/3551- منتجات تامة الصنع "أ"؛ حـ/3552- منتجات تامة الصنع "ب"

- **حـ/358- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة**

النفايات والرواسب هي بقايا من جميع الأنواع وفي أي طبيعة كانت وتشمل على وجه الخصوص المنتجات المصنعة أو شبه المصنعة غير الصالحة للاستخدام العادي أو التسويق. ووفقاً لهذا يمكن تقسيمها الى:

حـ/3581- نفايات؛ حـ/3585- بقايا؛ حـ/3586- مواد مسترجعة.

VI – 1– 3– المخزونات المتأتية من التثبيتات

يستقبل الحساب (حـ/36- مخزونات متأتية من التثبيتات) مختلف إدخالات المخزونات من مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية. كما يمكن أيضًا إدراج العناصر القادمة من باقي المشاريع أو مواقع البناء التي يمكن استخدامها لاحقًا من قبل الشركة.

وبالنظر لطبيعة تلك المخزونات فهي لا تسمح بإعطاء قيمة لتلك العناصر المفككة أو المسترجعة، ويكفي إعطاء قيمة بالدينار الرمزي لكل عنصر من أجل المتابعة.

وعند استرجاع هاته المخزونات يجعل (حـ/36- مخزونات متأتية من التثبيتات) مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7757-إيرادات استثنائية للتسيير الجاري)

كما يكفي متابعة هذا النوع من المخزونات باستخدام طريقة المخزون المتناوب دون اللجوء الى الجرد الدائم

VI – 1– 4– المخزونات بالخارج

ينبغي على الشركة أن تدرج في أصولها على وجه الخصوص جميع السلع التشغيلية التي تمتلكها في تاريخ غلق السنة المالية. غير أن الجرد المادي الذي يتم تنفيذه بانتظام في الشركة لا يمكّنها من معرفة المخزون الفعلي لجميع السلع التشغيلية التي تمتلكها بذلك التاريخ.

وهنا يمكن اعتبار أن لدى الشركة صنفين من المخزونات الخارجية:

- ❖ البضائع والمنتجات المودعة لدى الغير مثل البائعين، وهؤلاء يجب أن تتم مراقبة ومتابعة المخزون الموجود لديهم وفقًا لطريقة الجرد الدائم.
- ❖ البضائع والمواد المشتراة، وهي بتاريخ الجرد في طريقها على متن الباخرة أو في الميناء أو في عربة القطار، ويجري شحنها نحو مخزونات الشركة غير أنّه لا يمكن جردها مادياً. ويتم تسجيلها محاسبياً على أساس مستندات الشراء والشحن وما إلى ذلك.

وبناءً على هذا يمكن تقسيم (حـ/37- مخزونات بالخارج) الى الحسابات الفرعية الأتية:

- **حـ/370- مخزونات بالخارج من البضائع؛**
- **حـ/371- مخزونات بالخارج من المواد واللوازم؛**

- **حـ/373– مخزونات بالخارج من المنتجات النصف مصنعة؛**
- **حـ/375– مخزونات بالخارج من المنتجات التامة الصنع؛**
- **حـ/376– مخزونات بالخارج من النفايات والبقايا.**

ويمكن إجراء تقسيم فرعي إضافي للتمييز بين المخزونات المودعة لدى البائعين، والمخزونات في طريقها الى المخازن أو قيد الشحن ويمكن تشغيلها.

❖ **المعالجة المحاسبية للمخزونات المودعة**

المخزونات المودعة هي تلك التي يتم منحها للغير (مخازن البائعين)، غير أنّها تظل ملكًا للمؤسسة وتحت رقابتها حتى بيعها. فعند إخراج المخزونات يجعل الحساب (حـ/37x) مديناً مع الجانب الدائن للمخزون المعني حسب طبيعته. مثلاً عند إخراج البضائع يجعل (حـ/30) دائناً مع (حـ/370– مخزون بالخارج من البضائع) وعند إثبات البيع من طرف البائع (الغير) يجعل (حـ/411–الزبائن) مديناً مع الجانب الدائن للـ(حـ/37x).

❖ **المعالجة المحاسبية للمخزونات في الطريق نحو المخازن**

يتم تحريك هذا الحساب في نهاية العام لإثبات المخزونات التابعة للمؤسسة ولم يتم استلامها بعد من طرف المخازن. وهنا يتم جعل (حـ/37x) مديناً مع الجانب الدائن للحساب (حـ/38x– مشتريات المخزونات) مع العلم أن (حـ/38x) تم خصمه مسبقًا عند الشراء نقدًا أو بالأجل.

ويتم ترصيد (حـ/37x– مخزونات بالخارج) عند استلام المخزونات بجعله دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المخزونات المعني.

VI – 2– المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات (شراء، إنتاج وبيع)

هناك نظامين رئيسين لجرد المخزونات **الجرد المتناوب والجرد الدائم** وتختلف المعالجة المحاسبية من نظام لأخر، أمّا اختيار الطريقة المتبعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات فيعود إلى قرار التسيير.

VI – 2– 1– متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد الدائم

تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية وإظهار قيمة المخزون عند كل خروج أما وفقا لطريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، كما تسمح هذه الطريقة بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المباعة والعائدات المتعلقة بها.

أ– المعالجة المحاسبية للبضائع والتموينات المستهلكة

أ–1– إثبات الإدخالات والمخرجات أثناء الفترة: وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

❖ **عند شراء البضائع والتموينات**

يتم تسجيل مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالمشتريات في الجانب المدين لـ(حـ/380-مشتريات البضائع المخزنة) أو لـ(حـ/381-مشتريات مواد ولوازم) أو لـ(حـ/382-مشتريات تموينات) مقابل الجانب الدائن لحساب الموردين أو الخزينة. ويكون انتقال الملكية من البائع إلى المشترى عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ووفق الاتي:

		——————— …/… ———————		
38x		حـ/ مشتريات مخزنة	xxxx	
		حـ/ موردو المخزونات		xxxx
	401	حـ/الخزينة		xxxx
	5xx	إثبات عملية الشراء (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

❖ **عند إدخال البضائع والتموينات**

عند استلام البضائع والتموينات ودخولها المخازن بسند الإثبات المادي المتمثل في سند الإدخال (وصل استلام) والمحرر بتكلفة الشراء تكون المعالجة المحاسبية بترصيد (حـ/38x-مشتريات مخزنة) كالآتي:

- الجانب المدين لـ (حـ/30-البضائع) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/380-مشتريات البضائع المخزنة)
- الجانب المدين (حـ/31-مواد أولية ولوازم) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/381-مشتريات مواد ولوازم مخزنة)
- الجانب المدين لـ (حـ/32- تموينات أخرى) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/382-مشتريات تموينات أخرى مخزنة)

❖ **عند بيع البضائع والتموينات**

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/700-مبيعات بضائع) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. مع ملاحظة أنّ أيّ بيع لأحد المشتريات السابقة يعالج كمبيعات بضاعة وفقط وهذا بغض النظر عن كونه مشتريات مواد أولية أو تموينات أخرى. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. في حين قيد الإخراج يتم وفقا لطبيعة المخزون ووفق ما سيتم بيانه لاحقاً.

411		حـ/ زبائن		
5xx		حـ/الخزينة	xxxx	
	700	حـ/مبيعات بضاعة	xxxx	
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		xxxx

❖ **عند إخراج البضائع والتموينات المستهلكة**

خروج البضائع والتموينات من المخازن يكون **بالتكلفة**، ويتمثل الإثبات المادي في هذه المرحلة في سند الخروج (وصل تسليم) أمّا السلع المتعاوضة فتقيم عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باتباع طريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، ويتم التسجيل المحاسبي وفقاً لمخطط القيود الآتية:

- ✓ (حـ/30-مخزونات البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/600-بضاعة مستهلكة)
- ✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/601-مواد أولية مستهلكة)
- ✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/602- تموينات أخرى مستهلكة)

أ-2- إثبات قيمة البضائع والتموينات عند نهاية الفترة

في نهاية الفترة وبعد تحليل الفروقات المحتملة بين المخزون الفعلي المقيّم من وجهة غير عادية والمخزون المدرج في الجانب المدين للحسابات 30 و31 و32 والذي يتم تسجيله من أجل تصحيح مبلغ آخر قيمة مسجلة في المخزون الفعلي، تتم المقارنة بين الجرد المادي المقيّم ورصيد حسابات المخزونات، ليعطي فوراق يتم تحليلها من وجهين هما:

❖ **أرباح الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أكبر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كأعباء، وهذا عن طريق تسجيل الاستهلاكات المعنية في الجانب الدائن مقابل الجانب المدين للمخزونات المتعلقة بها، أمّا الفرق غير المبرر فيثبت في الجانب الدائن للحساب (حـ/757-إيرادات استثنائية على عمليات التسيير) مقابل الجانب المدين للمخزون المعني.

		...../.....		
3x		حـ/ البضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	XXXX	
	60x	حـ/استهلاكات بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		XXXX
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		...../.....		
3x		حـ/ البضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	XXXX	
	757	حـ/ إيرادات استثنائية على عمليات التسيير		XXXX
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

❖ **خسائر الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أصغر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كأعباء، وهذا عن طريق تسجيل الاستهلاكات المعنية في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن للمخزونات المتعلقة بها، أمّا الفرق غير المبرر

فيثبت في الجانب المدين للحساب (حـ/657-أعباء استثنائية للتسيير الجاري) مقابل الجانب الدائن للمخزون المعني.

		——————— .../... ———————		
60x		حـ/استهلاكات بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	xxxx	
	3x	حـ/ بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		xxxx
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		——————— .../... ———————		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	xxxx	
	3x	حـ/ بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		xxxx
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

مثال توضيحي: خلال سنة 2016 قامت مؤسسة الورود بالعمليات التالية:

- 2016/05/06 شراء بضائع على الحساب بمبلغ 10000 دج، وصلت البضائع والفاتورة معا.
- 2016/06/07 شراء مواد أولية نقدا بمبلغ 15000 دج وصلت المواد والفاتورة معا.
- 2016/06/08 أخرجت ما قيمته 10000 دج من المواد الأولية للورشة من أجل تحويلها.
- 11/ 2016/08 قامت ببيع كل البضاعة المشتراة سابقاً بـ 12000 دج عن طريق البنك.
- 2016//12/31 أظهرت عملية الجرد المادي للمواد الأولية ما قيمته 6000 دج في حين قدر رصيد المحاسبي النهائي للمواد بـ 4000 دج، وأي فارق قد يظهر يعتبر مبرراً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

الحل:

		——————— 2016/05/06 ———————		
380		حـ/مشتريات البضائع	10000	
	401	حـ/موردو المخزونات		10000
		شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم ..		
		——————— // ———————		
30		حـ/ بضاعة	10000	
	380	حـ/مشتريات البضائع		10000
		استلا البضائع وصل إدخال رقم ...		
		——————— 2016/06/07 ———————		
381		حـ/ مشتريات مواد أولية	15000	
	53	حـ/ الصندوق		15000
		شراء مواد أولية نقدا وصل سداد رقم ...		

		//		
	15000	حـ/مواد أولية		31
15000		حـ/ مشتريات مواد أولية	381	
		استلا المواد الأولية وصل إدخال رقم ...		
		2016/06/08		
	10000	حـ/استهلاكات مواد أولية		601
10000		حـ/مواد أولية	31	
		إخراج المواد الأولية للورشة وصل إخراج رقم ...		
		2016/08/11		
	12000	حـ/البنك		512
12000		حـ/مبيعات بضائع	700	
		بيع بضاعة شيك رقم ..		
		//		
	10000	حـ/استهلاكات بضائع		600
10000		حـ/ بضاعة	30	
		إخراج البضاعة وصل اخراج رقم ...		
		2016/12/31		
		حـ/مواد أولية		31
	2000	حـ/استهلاكات مواد أولية	601	
2000		تسوية الفارق العادي (المبرر)		

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع

ب-1- إثبات الإدخالات والمخرجات أثناء الفترة

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الإنتاج والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

❖ عند إدخال المنتجات التامة أو قيد التصنيع

في حالة إنتاج المؤسسة للمنتجات التامة أو قيد التصنيع يتم إدخالها إلى المخزن **بتكلفة الإنتاج**، التي تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل مصاريف المستخدمين كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى منتجات تامة أو قيد التصنيع.

وعند استلام المنتجات التامة أو قيد التصنيع ودخولها المخازن بسند الإثبات المادي المتمثل في سند الإدخال (وصل استلام) والمحرر بتكلفة الإنتاج، تكون المعالجة المحاسبية وفقاً للتفصيل الآتي:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7233- تغير السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7234-تغير الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7241-تغير المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355-مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7248-تغير المنتجات الوسيطة).

❖ **عند بيع المنتجات التامة الصنع أو الوسيطية أو البقايا**

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/701-مبيعات المنتجات تامة الصنع) أو (حـ/702-مبيعات المنتجات الوسيطة) أو (حـ/703-مبيعات المنتجات المتبقية) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. في حين قيد الإخراج يتم وفقا لطبيعة المخزون ووفق ما سيتم بيانه لاحقاً.

		——— …/… ———		
411		حـ/ زبائن	XXXX	
5xx		حـ/الخزينة	XXXX	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		XXXX
	702	حـ/مبيعات المنتجات الوسيطة		XXXX
	703	حـ/مبيعات المنتجات المتبقية		XXXX

❖ **عند إخراج المنتجات التامة أو قيد التصنيع**

خروج البضائع والتموينات من المخازن يكون **بالتكلفة**، ويتمثل الإثبات المادي في هذه المرحلة في سند الخروج (وصل تسليم) أمّا السلع المتعاوضة فتقيم عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باتباع طريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، ويتم التسجيل المحاسبي وفقاً للتفصيل الآتي:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7233- تغير مخزونات السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7234-تغير مخزونات الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7241-تغير المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355- مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7248- تغير المنتجات الوسيطة).

ب-2- إثبات قيمة المنتجات التامة أو قيد التصنيع عند نهاية الفترة

المقارنة بين الجرد المادي المقيّم ورصيد حسابات المخزونات يعطي فوراق يتم تحليلها من وجهين هما:

❖ **أرباح الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أكبر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كتغير في المنتجات، وهذا عن طريق التسجيل في الجانب المدين أحد حسابات مخزونات المنتجات التامة أو قيد التصنيع مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/723- تغير المخزونات قيد الإنجاز) أو (حـ/724- تغير مخزونات المنتجات).أمّا الفروق غير المبررة فتثبت في الجانب الدائن للـ(حـ/757-إيرادات استثنائية على عمليات التسيير) مقابل الجانب المدين للمخزون المعني.

		...../.....		
33x		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	XXXX	
34x		حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز	XXXX	
35x		حـ / مخزونات المنتجات التامة	XXXX	
	723x	حـ/تغير المخزونات قيد الإنجاز		XXXX
	724x	حـ/تغير مخزونات المنتجات		XXXX
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		...../.....		
33x		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	XXXX	
34x		حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز	Xxxx	

35x		حـ / مخزونات المنتجات التامة	XXXX	
	757	حـ/ إيرادات استثنائية على عمليات التسيير		XXXX
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

❖ **خسائر الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أصغر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كتغير في المنتجات، وهذا عن طريق التسجيل في الجانب الدائن أحد حسابات مخزونات المنتجات التامة أو قيد التصنيع مقابل الجانب المدين لـ(حـ/723- تغير المخزونات قيد الإنجاز) أو (حـ/724- تغير مخزونات المنتجات). أمّا الفروق غير المبررة فتثبت في الجانب المدين للـ(حـ/657-أعباء استثنائية للتسيير الجاري) مقابل الجانب الدائن للمخزون المعني.

		...../.....		
723x		حـ/تغير المخزونات قيد الإنجاز	XXXX	
724x		حـ/تغير مخزونات المنتجات	XXXX	
	33x	حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		XXXX
	34x	حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز		XXXX
	35x	حـ / مخزونات المنتجات التامة		XXXX
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		...../.....		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	XXXX	
	33x	حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		XXXX
	34x	حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز		XXXX
	35x	حـ / مخزونات المنتجات التامة		XXXX
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

مثال توضيحي: خلال سنة 2014 قامت مؤسسة الورود بالعمليات التالية:

❖ في 2014/03/07 تحصلت من ورشات الإنتاج على منتجات وسيطة وتامة الصنع وفضلات بقيمة 12000 دج و40000 دج و10000 دج على التوالي.

❖ في 2014/03/27 باعت نصف المنتجات التامة بهامش ربح قدره 10% النصف نقداً والباقي على الحساب.

❖ في 2014/12/31 قدرت المنتجات من السلع قيد الإنجاز بـ 17000 دج. كما أظهرت عملية الجرد المادي للمنتجات الوسيطة ما قيمته 8000 دج في حين قدر الرصيد المحاسبي النهائي للمنتجات الوسيطة بـ 10000 دج، وأي فارق قد يظهر يعتبر غير مبرراً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

الحل:

		2014/03/07		
	12000	حـ/ مخزونات المنتجات الوسيطة		351
	40000	حـ/ مخزونات المنتجات التامة الصنع		355
	10000	حـ/ مخزونات المنتجات المتبقية		358
62000		حـ/تغير المخزونات	724x	
		استلام المنتجات التامة وصل إدخال رقم ...		
		2014/03/27		
	11000	حـ/ الصندوق		53
	11000	حـ/الزبائن		411
22000		حـ/مبيعات منتجات تامة	701	
		بيع منتجات تامة الصنع فاتورة رقم ...		
		//		
		حـ/تغير مخزونات المنتجات التامة الصنع		7245
	20000	حـ/ مخزونات المنتجات التامة الصنع	355	
20000		تسليم المنتجات التامة وصل اخراج رقم ...		
		2016/12/31		
		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		33
	17000	حـ/ تغير السلع قيد الإنجاز	7233	
17000		استلام مخزونات السلع قيد الإنجاز وصل إدخال رقم ...		
		//		
	2000	حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري		657
2000		حـ/ مخزونات المنتجات الوسيطة	351	
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

ت- في حالة المخزونات قيد الإيداع أو قيد الشحن

يمكن للمخزونات التي هي موضع إيداع أو قيد الشحن، أو التي هي في طريقها إلى المخازن أن تكون موضوعًا للمعالجة المحاسبة في (حـ/37-مخزونات بالخارج) إلى أن يتم استلامها من طرف مخازن المؤسسة أو عند تسوية العملية (في حالة إيداع-بيع).

في نهاية الفترة، إذا لم يتم ترصيد (حـ/37-مخزونات بالخارج)، فيجب على المؤسسة إعداد بيان مفصل للمخزونات المقابلة له.

VI – 2– 2– متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد المتناوب

إذا طبقت المؤسسة هذا الأسلوب لا تحتاج الى تتبع حركة دخول وخروج المخزونات من المخازن. أي أن قيد الشراء والبيع يكون في قيد واحد ولا تسجل الاستهلاكات.

أ– المعالجة المحاسبية للبضائع والتموينات

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

أ–1– عند شراء وإدخال البضائع والتموينات

يتم تسجيل مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالمشتريات في الجانب المدين لـ(حـ/380–مشتريات البضائع المخزنة) أو لـ(حـ/381–مشتريات مواد ولوازم) أو لـ(حـ/382–مشتريات تموينات) مقابل الجانب الدائن لحساب الموردين أو الخزينة. ويكون انتقال الملكية من البائع إلى المشترى عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ووفق الاتي:

		———— …/… ————		
38x		حـ/ مشتريات مخزنة	XXXX	
		حـ/ موردو المخزونات		XXXX
	401	حـ/الخزينة		XXXX
	5xx	إثبات عملية الشراء (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

أ–2– عند بيع البضائع والتموينات

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/700–مبيعات بضائع) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ولا يتم تسجيل قيد الإخراج خلال السنة.

		———— …/… ————		
411		حـ/ زبائن	XXXX	
5xx		حـ/الخزينة	XXXX	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		XXXX
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

أ–3– إثبات الاستهلاكات وجرد المخزونات

في نهاية الفترة وبعد إجراء الجرد المادي خارج المحاسبة ينبغي إجراء المعالجة المحاسبية الآتية:

❖ **إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة**، وهذا وفقاً لمخطط القيود الآتية:

✓ (حـ/30- البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)

✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)

✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6032- تغير مخزونات التموينات أخرى)

❖ **إثبات المخزونات في نهاية الفترة**، وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

✓ (حـ/30- البضائع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)

✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)

✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6032- تغير مخزونات التموينات أخرى)

❖ **ترصيد حساب المشتريات في نهاية الفترة**، وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

✓ (حـ/380-مشتريات مخزونات البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)

✓ (حـ/381-مشتريات مخزونات مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)

✓ (حـ/382-مشتريات مخزونات تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6032- تغير مخزونات التموينات أخرى)

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

أ-1- عند إدخال المنتجات التامة أو قيد التصنيع

خلال الفترة لا يوجد أيّ تسجيل خاص بإدخالات المنتجات التامة أو قيد التصنيع في الصنف الثالث (العناصر المهمة للإنتاج تسجل قي حسابات الأعباء حسب الطبيعة).

أ-2 عند بيع المنتجات التامة الصنع أو الوسيطية أو البقايا

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/701-مبيعات المنتجات تامة الصنع) أو (حـ/702-مبيعات المنتجات الوسيطة) أو (حـ/703-مبيعات المنتجات المتبقية) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون

عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ولا يتم تسجيل قيد الإخراج خلال السنة.

		———— …/… ————		
411		حـ/ زبائن	XXXX	
5xx		حـ/الخزينة	XXXX	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		XXXX
	702	حـ/مبيعات المنتجات الوسيطة		XXXX
	703	حـ/مبيعات المنتجات المتبقية		XXXX
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

أ-3 إثبات الاستهلاكات وجرد المخزونات

في نهاية الفترة وبعد إجراء الجرد المادي خارج المحاسبة ينبغي إجراء المعالجة المحاسبية الآتية:

❖ **إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة،** وهذا وفقاً لمخطط القيود الآتية:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع،** تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7233- تغير مخزونات السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7234-تغير مخزونات الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة،** تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7241-تغير مخزون المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355- مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7245-تغير مخزون المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7248-تغير مخزون المنتجات المتبقية).

❖ **إثبات المخزونات في نهاية الفترة،** وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع،** تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7233- تغير السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7234-تغير الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة،** تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7241-تغير المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355-مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7248-تغير المنتجات المتبقية).

مثال توضيحي: خلال سنة 2014 كانت المعطيات المتعلقة بمخزونات مؤسسة الورود كما يلي:

1- مخزون بداية الفترة قدر بـ: 30000 دج للمواد الأولية، 12000 دج للتموينات الأخرى، 40000 دج للمنتجات التامة الصنع، 10000 دج للبقايا والنفايات.

2- مشتريات الفترة من المواد الأولية والتموينات الأخرى قدرت بـ 25000 دج و15000 دج على التوالي وتمت نقداً.

3- استهلاكات الفترة من المواد الأولية قدرت بـ 40000 دج، أما انتاج المؤسسة من المنتجات التامة الصنع فقدرت بـ 30000 دج.

4- مبيعات الفترة من المنتجات التامة الصنع والبقايا والنفايات قدرت بـ 45000 دج و14000 دج على التوالي وتمت بشيك بنكي.

5- في نهاية الفترة قدر المخزون من المواد الأولية بـ 15000، و8000 دج للتموينات الأخرى، 20000 دج للمنتجات التامة الصنع، 5000 دج للبقايا والنفايات.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

الحل:

		1 ـــــــــــ ـــــــــــ		
		مخزون أول مدة يظهر في القيد الافتتاحي		
		2 ـــــــــــ ـــــــــــ		
380		حـ/مشتريات مواد ولوازم	25000	
382		حـ/مشتريات تموينات أخرى	15000	
	53	حـ/الصندوق		40000
		شراء مواد أولية وتموينات أخرى وصل سداد رقم ...		

		3		
		الاستهلاكات لا تسجل خلال الفترة		
		4		
	60000	حـ/ البنك		512
45000		حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع	701	
15000		حـ/مبيعات المنتجات المتبقية	703	
		بيع منتجات تامة الصنع وبقايا شيك رقم ...		
		5		
	30000	حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم		6031
	12000	حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى		6032
	40000	حـ/ تغير مخزون المنتجات التامة الصنع		7245
	10000	حـ/ تغير مخزون المنتجات المتبقية		7248
30000		حـ/ المواد الأولية	31	
12000		حـ/تموينات أخرى	32	
40000		حـ/ المنتجات التامة الصنع	355	
10000		حـ/ المنتجات المتبقية	358	
		إلغاء مخزونات بداية الفترة		
		//		
	25000	حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم		6031
	15000	حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى		6032
25000		حـ/مشتريات مواد ولوازم	381	
15000		حـ/مشتريات تموينات أخرى	382	
		ترصيد حساب المشتريات		
		//		31
		حـ/ المواد الأولية		32
	15000	حـ/تموينات أخرى		355
	8000	حـ/ المنتجات التامة الصنع		358
	20000	حـ/ المنتجات المتبقية		
	5000	حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم	6031	
15000		حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى	6032	
8000		حـ/ تغير مخزون المنتجات التامة الصنع	7245	
20000		حـ/تغير مخزون المنتجات المتبقية	7248	
5000		إثبات مخزونات نهاية الفترة		

VI – 3– المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والمالية

تحدث أثناء عملية البيع والشراء عمليات من نوع خاص والهدف منها تخفيض سعر الشراء أو البيع، حيث توجد نوعان من التخفيضات هما: تخفيضات تجارية وتخفيضات مالية.

VI – 3–1– المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية (RRR)

تمنح التخفيضات التجارية في الغالب لاعتبارات متعلقة بالسياسات التجارية للمؤسسة ووفقاً للحالات التي تمنح فيها هاته التخفيضات فإنّه توجد ثلاثة أنواع منها تتمثل في الآتي:

- ❖ **الحسومات (Rabais):** هي تخفيض على سعر البيع وتمنح في حالة وجود عيب أو عطب في المبيعات (عدم مطابقة المواصفات) أو تأخر في تسليم المبيعات (مشكل في التوزيع).
- ❖ **التنزيلات (Remises):** هي تخفيض على سعر البيع **و**تمنح على حجم الكميات المطلوبة أو نوعية المشتري (زبون وفي).
- ❖ **المرتجعات (Ristournes):** هي تخفيض على سعر البيع **و**تمنح عادة في نهاية الدورة وتحسب على المبلغ الإجمالي لمشتريات الزبون خلال فترة معينة متفق عليها.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فإن هاته التخفيضات لا تسجل محاسبياً (ليس لها أثر مالي) إذا وردت في فاتورة الشراء أو البيع، ويتم تسجيل المبيعات أو المشتريات بالصافي التجاري وفقط.

ملاحظة 1: إذا تضمنت الفاتورة عدة تخفيضات تجارية فإن التخفيضات التجارية تحسب من الصافي التجاري بالتتابع بمعنى يتم حساب التخفيض التجاري الأول من سعر البيع ثم نقوم بحساب التخفيض التجاري الثاني من الصافي التجاري الأول وهكذا دواليك.

ملاحظة 2: إذا وردت التخفيضات التجارية خارج الفاتورة الأصلية للمبيعات أو المشتريات ووردت بموجب فاتورة مستقلة أو استدراكية **(Facture d'avoir)**، فإنّها تسجل محاسبياً لدى الزبون في الجانب الدائن من (حـ/609– الحسومات والتنزيلات والمرتجعات المتحصل عليها من المشتريات) مقابل الجانب المدين لحساب المورد.

وعند المورد تسجل في الجانب المدين من (حـ/709– الحسومات والتنزيلات والمرتجعات الممنوحة من طرف المؤسسة) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبون.

مثال توضيحي: في 2014/06/17 باعت مؤسسة صناعية لإحدى المؤسسات التجارية منتجات تامة الصنع بقيمة 45000 دج بشيك بنكي، مع حسم 10%، وتنزيل بـ15% مع العلم أن تكلفة إنتاجها قدرت بـ 30000 دج. فاتورة البيع رقم 010

وفي نهاية السداسي الأول أرسلت المؤسسة الصناعية فاتورة استدراكية تضمنت مرتجع محسوب على المبلغ الإجمالي لمشتريات المؤسسة التجارية خلال السداسي الأول أين قدر مبلغ المرتجع بـ 5000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يوميتي المؤسستين.

الحل: – إعداد الفاتورة

فاتورة بيع رقم 010

سعر البيع 45000

حسم 10% ..... 4500 –

الصافي التجاري الأول 40500

تنزيل 15% ..... 6075 –

الصافي التجاري الثاني 34425

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة الصناعية (المورد)**

		2014/06/17		
512		حـ/البنك	**34425**	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		**34425**
		بيع منتجات تامة الصنع شيك رقم ...		
		//		
7245		حـ/تغير المنتجات التامة الصنع	30000	
	355	حـ/ المنتجات التامة الصنع		30000
		إخراج المنتجات التامة الصنع وصل إخراج رقم:..		
		2014/06/30		
709		حـ/ الحسومات والتنزيلات والمرتجعات الممنوحة	5000	
	411	حـ/ الزبائن		5000
		فاتورة استدراكية رقم ...		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة التجارية (الزبون)**

		2014/06/17		
	34425	حـ/مشتريات بضاعة		380
34425		حـ/ البنك	512	
		شراء بضاعة بشيك رقم ...		
		//		
	34425	حـ/بضاعة		30
34425		حـ/ مشتريات بضاعة	380	
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		2014/06/30		
	5000	حـ/ موردو المخزونات		401
5000		حـ/الحسومات والتنزيلات والمرتجعات المتحصل عليها من المشتريات	609	
		فاتورة استدراكية رقم ...		

VI – 3-2- المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية

التخفيض المالي أو ما يعرف بالخصم لقاء تعجيل الدفع (**Escompte**) هو الخصم الذي يمنحه المورد للزبون مقابل تشجيعه على الدفع فورا أو على تعجيل الدفع قبل تاريخ الاستحقاق بحيث يتفق معه بالاستفادة من الخصم الممنوح له عند التسديد قبل تاريخ محدد.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فإن هذا التخفيض سواءٌ ورد في الفاتورة الأصلية أو في فاتورة استدراكية (فاتورة مستقلة) يتم إثباته محاسبياً أي له أثر مالي، بحيث يعتره الزبون (المستفيد من التخفيض) إيراد مالي ويسجل في (حـ/768 الإرادات مالية الأخرى)، أما المورد (مانح التخفيض) فيعتبره عبئ مالي ويسجل في (حـ/668 الأعباء المالية الأخرى).

ملاحظة 1: يحسب التخفيض المالي من آخر صافي تجاري، أيّ بعد اقتطاع كل التخفيضات التجارية.

ملاحظة 2: إذا ورد التخفيض المالي في فاتورة مستقلة أو استدراكية **(Facture d'avoir)**، فإنّه يسجل محاسبياً لدى الزبون (المستفيد من الخصم) في الجانب الدائن من (حـ/768 الإرادات مالية الأخرى) مقابل الجانب المدين لحساب المورد.

وعند المورد (المانح للخصم) يسجل في الجانب المدين من (حـ/668 الأعباء المالية الأخرى) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبون.

مثال توضيحي: بالرجوع الى عمليات المؤسسة الصناعية السابقة نجدها باعت بتاريخ 2014/06/15 منتجات وسيطة الى مؤسسة مختلطة والتي تعتبرها مواد أولية لمنتوجها النهائي، وقد تضمنت الفاتورة ما

يلي: سعر البيع 50000 دج، حسم 10%، تنزيل 5%، مرتجع 3%، خصم لقاء تعجيل الدفع 1%، وتم سداد فاتورة البيع الحاملة للرقم 068 نقداً. في حين قدرت تكلفة الإنتاج بـ 40000 دج.
وبتاريخ 2014/06/25 استلمت المؤسسة الصناعية فاتورة استدراكية تضمنت خصم لقاء تعجيل الدفع على مواد أولية كانت اشترتها سابقاً وسددتها قبل تاريخ استحقاقها وقدر المبلغ بـ 6000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسستين.

الحل: – إعداد الفاتورة البيع رقم 068

سعر البيع 50000

حسم 10% ..... 5000 –

الصافي التجاري الأول 45000

تنزيل 5% ....2250 –

الصافي التجاري الثاني ... .42750

مرتجع 3% .... 1282.5 –

الصافي التجاري الثالث 41467.5

خصم 1% ..... 414.675 –

الصافي المالي.....41052.825

– التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة الصناعية (المورد)

		2014/06/17		
53		حـ/الصندوق	**41052.825**	
668		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	**414.675**	
	702	حـ/مبيعات المنتجات وسيطة		**41467.5**
		بيع منتجات وسيطة		
		//		
7241		حـ/تغير المنتجات الوسيطة	40000	
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		40000
		إخراج المنتجات الوسيطة وصل إخراج رقم:..		
		2014/06/25		
401		حـ/مورد المخزونات	6000	
	768	حـ/ الإرادات مالية الأخرى		6000
		فاتورة استدراكية رقم ...		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة المختلطة (الزبون)**

		2014/06/17		
381		حـ/مشتريات مواد أولية	**41467.5**	
768		حـ/ الإرادات مالية الأخرى		**414.675**
512		حـ/ الصندوق		**41052.825**
		شراء مواد أولية		
		//		
31		حـ/ مواد أولية	**41467.5**	
380		حـ/ مشتريات مواد أولية		**41467.5**
		إدخال المواد الأولية بوصل إدخال رقم:..		

VI – 4– المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (TVA)

VI – 4–1– ماهية الرسم على القيمة المضافة (TVA)

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة أي تقتطع من المستهلك الأخير الذي يتحملها بشكل كلي، وتفرض على استهلاك السلع والخدمات، أين يتم تحصيلها من طرف المكلفين بها ليتم بعد ذلك دفعها الى مصلحة الضرائب. بمعنى أنّ المؤسسة عندما تشتري أو تتحصل على خدمة تدفع رسم على القيمة المضافة (TVA) وهنا ينشأ لديها حق يكون قابل للاسترجاع.

وعندما تبيع أو تقدم خدمة تقبض رسم على القيمة المضافة (TVA) وهنا ينشأ لديها التزام يكون واجب السداد.

أمّا عن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وكذا الإعفاءات المتعلقة بها فهي محددة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هناك معدلان للرسم على القيمة المضافة هما:

– **المعدل العادي** ونسبته 19%.

– **المعدل المخفض** ونسبته 9%.

VI – 4–2– التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة (TVA)

خلال الشهر تقوم المؤسسة بالتسجيل العادي للرسم على القيمة المضافة المحصلة والرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع. وفي نهاية الشهر فإنّ الحسابات المتعلقة بـ TVA المحصلة وTVA القابلة للاسترجاع يتم ترصيدهما، وهذا من أجل معرفة وضعية المؤسسة اتجاه إدارة الضرائب.

فإذا كان الرسم على القيمة المضافة المحصّل من طرف المؤسسة أكبر من الرسم على القيمة المضافة المدفوع من طرفها فإن الفارق يسجل محاسبياً في حساب الرسم على القيمة المضافة واجبة الدفع، ويتم ترصيده عند الدفع.

وإذا كان الرسم على القيمة المضافة المدفوع من طرف المؤسسة أكبر من الرسم على القيمة المضافة المحصّل هنا الفارق يمرر الى الرسم على القيمة المضافة المرحل، ويتم ترصيده في الشهر الموالي عند خصم الرسم أو عند استرجاع الرسم من إدارة الضرائب.

وعلى اعتبار أنّ الرسم على القيمة المضافة ليس بعبء على المؤسسة فقد حدد النظام المحاسبي المالي الحساب (حـ/445-الدولة –رسوم على رقم الأعمال) لتسجيل مختلف المدفوعات والتحصيلات والتسويات المتعلقة بهذا الرسم، والذي يتفرع بدوره الى الحسابات الفرعية الآتية:

❖ حـ/4451- الرسم على القيمة المضافة للدفع

يستقبل هذا الحساب فائض القيمة عن رصيد (حـ/4457- الرسم على القيمة المضافة المحصلة) بالمقارنة مع رصيد (حـ/4456- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع).

ويكون دائناً عند إعداد التصريح الشهري بالرسم على القيمة المضافة ضمن وثيقة (G50) مقابل الجانب المدين للـ(حـ/4457- الرسم على القيمة المضافة المحصلة) والجانب الدائن للـ(حـ/4456- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع).

ويجعل مديناً عند سداد وتصفية TVA عن طريق وثيقة (G50) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

❖ حـ/4456- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع

يستقبل هذا الحساب مبالغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على مشتريات المؤسسة (سلع، خدمات، وتثبيتات). ويكون مديناً أثناء التسجيل المحاسبي لفاتورة المورد (فاتورة المشتريات أو الخدمات) بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوترة.

ويكون دائناً عند إعداد التصريح الشهري بالرسم على القيمة المضافة ضمن وثيقة (G50) مقابل الجانب المدين للـ(حـ/4457- الرسم على القيمة المضافة المحصلة) والفارق بينهما يسجل إمّا في الحساب (حـ/4451- الرسم على القيمة المضافة للدفع) أو الحساب (حـ/44567-الرسم على القيمة المضافة المرحل "précompte"). وتم تقسيم هذا الحساب بشكل يسمح بتتبع مسار الرسم على القيمة المضافة وفق الاتي:

- حـ/44562- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على التثبيتات
- حـ/44566- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات
- حـ/44567- الرسم على القيمة المضافة المرحل "précompte"

❖ حـ/4457- الرسم على القيمة المضافة المحصلة

يستقبل هذا الحساب مبالغ الرسم على القيمة المضافة المحصلة من مبيعات المؤسسة. ويكون دائناً أثناء التسجيل المحاسبي لفاتورة البيع المقدمة للزبون بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر. ويكون مديناً عند:

- إرسال فاتورة مستقلة (استدراكية) للزبون؛

- إعداد التصريح الشهري بالرسم على القيمة المضافة ضمن وثيقة (G50) مقابل الجانب الدائن للـ(حـ/4456- الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع) والفارق بينهما يسجل إمّا في الحساب (حـ/4451- الرسم على القيمة المضافة للدفع) أو الحساب (حـ/44567- الرسم على القيمة المضافة المرحل "précompte").

❖ **حـ/4458- الرسم على القيمة المضافة للتسوية أو للنظر**

يهدف الحساب (حـ/4458-ضريبة القيمة المضافة المراد تعديلها) إلى استقبال مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على الأعباء المستحقة الدفع والمسجلة في حسابات الغير المعنية، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المحصلة على الإيرادات الواجبة التحصيل والمسجلة في حسابات الغير المعنية.

ويتم تحويل هذا التقسيم الفرعي إلى التقسيمات الفرعية لـ(حـ/4457- ضريبة القيمة المضافة المحصلة) و (حـ/4456-ضريبة القيمة المضافة القابلة للاسترجاع) عند وقوع الحدث الضريبي الخاص بها، مع مراعاة التعديلات اللازمة المسجلة في الحسابات المعنية. ويمكن أيضًا عكس هذا الحساب عند افتتاح السنة المالية الموالية.

كما يقسم هذا الحساب الى حسابين فرعيين اثنين هما:

- **حـ/44586- الرسم على القيمة المضافة على الفواتير قيد الاستلام.**
- **حـ/44587- الرسم على القيمة المضافة على الفواتير قيد التحرير.**

ملاحظة 1: التصريح بالرسم على القيمة المضافة لدى مصلحة الضرائب يكون قبل 20 من الشهر الموالي وفي وثيقة جبائية تدعى بـ G50، فمثلاً التصريح بـ TVA المتعلقة بشهر ماي لدى مصلحة الضرائب يكون قبل 20 من شهر جوان وهكذا. أما التسجيل المحاسبي للتصريح فيكون في نهاية الشهر المعني، فمثلاً التسجيل المحاسبي للتصريح بـ TVA المتعلقة بشهر ماي يكون في 31 ماي وهكذا.

ملاحة 2: في حالة وجود تخفيضات تجارية أو مالية فإن الرسم على القيمة المضافة يحسب من آخر صافي تجاري أو مالي في حالة وجوده.

مثال توضيحي:

خلال شهر مارس من سنة 2016 قامت مؤسسة (NAPR) بالعمليات التالية والمطوب هو تسجيلها محاسباً وإعداد التسوية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة لشهر مارس:

- 2016/03/05 شراء بشيك شاحنة بقيمة 200000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة.
- 2016/03/09 شراء بضاعة على الحساب بقيمة 100000 دج خارج الرسم.
- 2016/03/15 بيع نصف البضاعة المشتراة سلفاً بهامش ربح قدره 20%.

وبافتراض أن TVA المحصلة لشهر أفريل كانت 60000 دج أما TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات فكانت 10000 دج، وأن الفارق تمت تسويته نقداً. قم بإعداد التسوية الخاصة بشهر أفريل علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على المبيعات والمشتريات هو 19%.

الحل:

		2016/03/05		
	200000	حـ/معدات نقل		218
	38000	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
238000		حـ/ البنك	512	
		شراء شاحنة بشيك بنكي		
		2016/03/09		
	100000	حـ/مشتريات بضاعة		380
	19000	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		44566
190000		حـ/ مورد المخزونات	512	
		شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم ...		
		//		
	100000	حـ/بضاعة		30
100000		حـ/ مشتريات بضاعة	380	
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		2016/03/15		
	71400	حـ/ الزبائن		411
60000		حـ/مبيعات بضاعة	700	
11400		حـ/TVA محصلة	4457	
		بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم ...		
		//		
	50000	حـ/استهلاكات بضائع		600
50000		حـ/بضائع	30	
		إخراج البضاعة بوصل إخراج رقم:..		
		2016/03/31		
	57000	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع		4456
38000		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على التثبيتات	44562	
19000		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	44566	
		ترصيد الحسابات		

		//		
	11400	حـ/TVA محصلة		4457
	45600	حـ/TVA مرحلة (pécompte)	4456	44567
57000		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع		
		تسوية الرسم على القيمة المضافة لشهر مارس		
		2016/04/30		
	55600	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع		4456
10000		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	44566	
45600		حـ/TVA مرحلة (pécompte)	44567	
		ترصيد الحسابات		
		//		
	60000	حـ/TVA محصلة		4457
55600				
4400		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع	4456	
		حـ/ TVA واجبة الدفع	4451	
		تسوية الرسم على القيمة المضافة لشهر أفريل		
		//		
	4400	حـ/ TVA واجبة الدفع		4451
4400		حـ/الصندوق	53	
		دفع TVA بوصل سداد رقم ...		

VI – 5– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف

مواد التعبئة والتغليف أو ما يعرف بالغلافات التجارية هي تلك المواد الموجهة أساسًا لاحتواء المخزونات الموجه للبيع سواء كانت بضائع أو منتجات. والتي تهدف الى المحافظة على تلك المخزونات من العطب أو التلف، وتسهيل عملية نقلها أو تحويلها بهدف تسليمها، ومثال ذلك: أوراق التغليف وغلافات المصبرات، وقارورات الزجاج وقارورات الغاز...إلخ.

ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات:

- **الغلافات التالفة أو المستهلكة:** هذا النوع من الغلافات يعالج كمخزونات، على اعتبار أنّها تدرج بنية عدم الاسترجاع مع البضائع أو المنتجات الموجهة الى الزبون بحيث يكون سعر بيع السلعة المباعة يمثل في نفس الوقت سعرها الإجمالي المغلف. كما أنّها توجه لاحتواء المواد المباعة من أجل المحافظة عليها أو سهولة تسليمها للزبون.
- **الغلافات المتداولة أو القابلة للاسترجاع:** هذا النوع من الغلافات يعالج كتثبيتات على اعتبار أنّها تدرج لاحتواء المخزونات المباعة، وهذا بشرط أن تكون محددة ومعرفة (identifiables) مثل

الحاويات، البراميل المسجلة... وإنْ كانت غير معرفة وغير محددة فإنها تعتبر تموينات وبالتالي يجب تخزينها. كما يلزم لاعتبارها أمانات أن يقوم الزبون بإرجاعها.

VI – 5– 1– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المستهلكة

على اعتبار أن الغلافات التالفة تعالج كمخزونات فإنّها تدرج محاسبياً ضمن التموينات الأخرى بحيث تسجل في (حـ/326– مخزونات الأغلفة) وتعالج عند اقتناءها بنفس طريقة معالجة المخزونات ووفق ما تم ذكره سابقاً. أما إذا وردت هاته الأغلفة مع مشتريات المخزونات وعبئت ضمنها فإن قيمتها تدمج مع تكلفة شراء المخزون المعني.

مثال توضيحي: إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة الرياض والمطلوب تسجيلها محاسبياً:

- 2015/11/05 شراء بضائع بقيمة 50000 دج خارج الرسم، وقد تم تعبئتها في أغلفة مستهلكة من طرف المورد وعلى عاتق الزبون قيمتها 5000 دج. السداد تم بشيك بنكي.
- 2015/11/06 قامت بشراء 100 غلاف مستهلك بقيمة 10000 دج بغرض استخدامها لتعبئة البضائع المباعة. وسددت نقداً.
- 2015/11/10 باعت نصف البضاعة المشتراة سلفاً بهامش ربح قدره 20% وتطلبت 50 غلافاً تم تحميلها على الزبون. العملية تمت لأجل.
- الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%.

الحل:

		2015/11/05		
380		حـ/مشتريات بضاعة	55000	
44566		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	10450	
	512	حـ/ البنك		65450
		شراء بضاعة بشيك رقم ...		
		//		
30		حـ/بضاعة	55000	
	380	حـ/ مشتريات بضاعة		55000
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		2015/11/06		
3826		حـ/مشتريات مخزونات الأغلفة	10000	
44566		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	1900	
	53	حـ/ الصندوق		11900
		شراء أغلفة مستهلكة بوصل سداد رقم ...		

		//		
326		حـ/مخزونات الأغلفة	10000	
	3826	حـ/ مشتريات مخزونات الأغلفة		10000
		إدخال مخزونات الأغلفة بوصل إدخال رقم:..		
		2015/11/10		
411		حـ/ الزبائن	45220	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		38000
	4457	حـ/TVA محصلة		7220
		بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم ...		
		//		
600		حـ/استهلاكات بضائع	27500	
	30	حـ/بضائع		27500
		إخراج البضاعة بوصل إخراج رقم:..		

VI – 5– 2– المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة

على اعتبار أن الغلافات المتداولة تعالج كتثبيتات فإنّها تدرج محاسبياً ضمن التثبيتات الأخرى بحيث تسجل في (حـ/2186- أغلفة متداولة). وتعالج عند حيازتها مستقلة بنفس طريقة معالجة التثبيتات المادية. أما إذا أدرجت ضمن فاتورة مشتريات أو مبيعات المخزونات فإنها تدرج كأمنات تحت التسديد، أيْ ضمان يقوم بدفعه الزبون للمورد لقاء استغلال تلك الأغلفة على أن يسترجعه عند إرجاع تلك الأغلفة للمورد، وتقيم عادة بسعر أكبر من قيمتها العادلة ولا تخضع للرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014.

ومحاسبياً تعالج الأمانات عند شراء مخزونات مرفقة بأغلفة متداولة ضمن (حـ/4096- موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف) والذي يكون مديناً بالمبلغ المفوتر من طرف المورد، مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401-موردو المخزونات).

وعند بيع مخزونات مرفقة بأغلفة متداولة فإن الأمانات تدرج محاسبياً ضمن (حـ/4196- زبائن: ديون عن مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) والذي يكون دائناً بقيمة الضمان مقابل الجانب المدين لحساب الزبون (حـ/411-زبائن).

مثال توضيحي: إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة الورود والمطلوب تسجيلها محاسبياً وهذا من منظور أن المؤسسة زبون ومورد وفقاً لطبيعة كل عملية.

- 2015/06/03 شراء بضائع بقيمة 80000 دج خارج الرسم، معبئة في أغلفة متداولة تضمنت رسم أمانة لقاء استغلال تلك الأغلفة قيمته 10000 دج. السداد تم بشيك بنكي.

- 2015/06/09 باعت ربع البضاعة المشتراة سلفاً بهامش ربح قدره 20% وتطلبت عملية نقل البضائع 15 صندوقاً سلمتها المؤسسة للزبون وقد دفع عليها رسم أمانة قدره 3000 دج. الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%.

الحل:

		2015/06/03		
	80000	حـ/مشتريات بضاعة		380
	15200	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		44566
	10000	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		4096
105200		حـ/ البنك	512	
		شراء بضاعة برسم أمانة بشيك رقم ...		
		//		
	80000	حـ/بضاعة		30
80000		حـ/ مشتريات بضاعة	380	
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		2015/06/09		
	31560	حـ/ الزبائن		411
24000		حـ/مبيعات بضاعة	700	
4560		حـ/TVA محصلة	4457	
3000		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	4196	
		بيع بضاعة برسم أمانة على الحساب فاتورة رقم ...		
		//		
	20000	حـ/استهلاكات بضائع		600
20000		حـ/بضائع	30	
		إخراج البضاعة بوصل إخراج رقم:..		

VI – 5– 3– المعالجة المحاسبية لعملية إرجاع مواد التعبئة والتغليف المتداولة

عند إرجاع الزبون الغلافات للمورد تصبح ديون هذا الأخير مؤكدة وهنا يقوم بإعداد فاتورة استدراكية للزبون بقيمة الغلافات المفوترة المسترجعة وهذا حتى يخفض من حقوقه اتجاه الزبون، بالمقابل تصبح حقوق الزبون مؤكدة تجاه المورد والقيمة التي يجب على المورد سدادها تطرح من ديون هذا الزبون لديه.

أمّا فيما يخص المعالجة المحاسبية لعملية الإرجاع فإنها تختلف باختلاف حالة الغلافات المرجعة وهنا يمكن التمييز بين الحالات الآتية:

❖ **حالة إرجاع مواد التعبئة والتغليف سليمة:**

عند إرجاع الزبون الأغلفة سليمة 100 % للمورد، فان هذا الأخير يقوم بتخفيض حقه تجاه الزبون بقيمة الأغلفة المعادة وهذا بجعل (حـ/4196- زبائن: ديون عن مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب الزبون أو حساب الخزينة.

أمّا الزبون فيقوم بتخفيض دينه الشرطي تجاه المورد بقيمة الأغلفة المعادة حسب الفاتورة الأولى وهذا بجعل (حـ/4096- موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف) دائناً، مقابل الجانب المدين لحساب المورد أو حساب الخزينة.

مثال توضيحي: بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة المورود وبافتراض أنها أعادت بتاريخ 2015/06/20 جميع الأغلفة سليمة واستلمت الضمان نقداً.

كما أعاد لها الزبون بتاريخ 2015/06/25 جميع الأغلفة سليمة واستلم الضمان بشيك بنكي.

- قم بالتسجيل المحاسبي اللازم من منظور أن المؤسسة زبون في العملية الأولى ومورد في العملية الثانية.

الحل:

		2015/06/20		
53		حـ/الصندوق	10000	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة واستلام الضمان نقدا		
		2015/06/25		
4196		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	3000	
	512	حـ/ البنك		3000
		استلام الأغلفة سليمة وإرجاع الضمان بشيك		

❖ **حالة إرجاع مواد التعبئة والتغليف معطوبة بنسبة معينة:**

إذا ارجع الزبون لمورده الأغلفة مع نسبة أو قدر من العطب فإن المورد لا يقبل أن يستلمها وهي على حالتها تلك بنفس قيمة الضمان المستلم سلفاً وإنما يُحمل الزبون مسؤولية ذلك العطب أو التلف. فيقبل استلامها بقيمة أقل من قيمتها الأولى ويعتبر الفارق إيراداً بالنسبة له يسجل في الجانب الدائن للـ(حـ/7086- زيادة في مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) مع حساب الزبون أو حساب الخزينة مقابل ترصيد (حـ/4196) بجعله مديناً.

أمّا الزبون فانه يتحمل تكلفة العطب أو التلف الذي ألحقه بالأغلفة ويعتبر الفارق عبئً بالنسبة له يسجل في الجانب المدين للـ(حـ/6136- نقص في مواد التعبئة والتغليف) مع حساب المورد أو حساب الخزينة مقابل ترصيد (حـ/4096) بجعله دائناً.

مثال توضيحي: بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة المورود وبافتراض أنها أعادت بتاريخ 2015/06/20 جميع الأغلفة سليمة بنسبة 80% ولم تستلم الضمان بعد.

كما أعاد لها الزبون بتاريخ 2015/06/25 جميع الأغلفة معطوبة بنسبة 15% ولم يستلم الضمان بعد

- قم بالتسجيل المحاسبي اللازم من منظور أن المؤسسة زبون في العملية الأولى ومورد في العملية الثانية.

		2015/06/20		
401		حـ/مورد المخزونات	8000	
6136		حـ/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	2000	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة بنسبة 80%		
		2015/06/25		
4196		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	3000	
	411	حـ/ الزبائن		2550
	7086	حـ/ زيادة في مواد التعبئة والتغليف المؤمنة		450
		استلام الأغلفة معطوبة بنسبة 15%		

❖ حالة عدم إرجاع كل أو جزء من مواد التعبئة والتغليف

في حالة ما إذا قرر الزبون عدم إرجاع كل أو جزء من مواد التعبئة والتغليف (الغلافات) وأراد الاحتفاظ بالكل أو الجزء لاستغلالها في نشاطه العادي فهنا تصبح تلك الغلافات ملكاً له وتتغير الطبيعة القانونية للعقد وتتحول الأغلفة من أمانات مدفوعة إلى تثبيتات أخرى وتسجل في (حـ/2186- أغلفة متداولة) مع ترصيد (حـ/4096) وذلك بجعله دائناً. وان كان الاحتفاظ بجزء فإن الباقي يدرج ضمن حساب الزبون أو حساب الخزينة بحسب نسبة سلامة الأغلفة وتكون المعالجة هنا وفق ما سبق بيانه.

أمّا على مستوى المورد فتعالج كحالة التنازل عن التثبيتات وتخضع لمراحل تسجيله التي ستدرس لاحقا مع مراعاة ترصيد (حـ/1496).

مثال توضيحي: بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة المورود وبافتراض أنها احتفظت بتاريخ 2015/06/27 بنصف الأغلفة وأعادت نصفها الباقي سليمة بنسبة 70% واستلمت الضمان نقداً.

		2015/06/27		
53		حـ/الصندوق	3500	
2186		حـ/ أغلفة متداولة	5000	
6136		حـ/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	1500	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة بنسبة 70%		

VI – 6– المعالجة المحاسبية للتسبيقات على الطلبيات

غالباً ما يستلم المورد طلبيات من عند الزبائن بهدف توفير نوع معين من المخزونات أو الخدمات، غير أن الموردين في الغالب ما يشترطون على زبائنهم دفع تسبيقات على طلبياتهم المتعلقة بالتسليم أو أشغال مطلوب تنفيذها أو تقديم خدمات.

هاته التسبيقات تعتبر دين بالنسبة للمورد وتعالج محاسبياً في الجانب الدائن للحساب (حـ/4191- زبائن: تسبيقات مستلمة على الطلبيات) مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة وهذا بمبلغ التسبيقات المستلمة من عند الزبائن. ليرصد فيما بعد في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن (حـ/411) عند إعداد الفاتورة للزبون. أو يقتطع مباشرة من حساب الزبون عند سداد الفاتورة الإجمالية وبالنسبة للزبون هاته التسبيقات تعتبر حق وتعالج محاسبياً في الجانب المدين للحساب (حـ/4091- موردون: تسبيقات مدفوعة على الطلبيات) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة وهذا بمبلغ التسبيقات المدفوعة للموردين. ليرصد فيما بعد في الجانب الدائن عند سداد الفاتورة النهائية وهذا بالتخفيض من المبلغ الإجمالي للفاتورة.

هذا الحساب لا يستقبل أبداً التسبيقات المقدمة على حيازة التثبيتات.

مثال توضيحي: استلمت مؤسسة (onapate) طلبية بتاريخ 2017/02/16 من عند أحد الزبائن من أجل توفير منتجات تامة الصنع قيمتها 100000 دج، وقد تم إرفاق هاته الطلبية بتسبيق قيمته 30000 دج سلم نقدا.

في المقابل أرسلت هي الأخرى طلبية بتاريخ 2017/02/17 لأحد الموردين من أجل توفير المادة الأولية اللازمة لإنتاج المنتجات التامة الصنع السابقة الذكر وهذا بقيمة 60000 دج كما تم إرفاقها بشيك بنكي قيمته 20000 دج يمثل تسبيقاً مدفوعاً على تلك الطلبية.

وبعد أسبوع استلمت المواد الأولية من عند المورد وقدرت التكلفة الإجمالية بـ65000 دج خارج الرسم وبتاريخ 2017/03/06 تم تجهيز الطلبية المتعلقة بالمنتجات التامة الصنع وتم تسليمها الى الزبون في نفس اليوم أين قدر المبلغ الإجمالي للمنتجات بـ120000دج خارج الرسم. وكانت تكلفتها 90000.

المطلوب: إعداد التسجيلات المحاسبية اللازمة من منظور أن المؤسسة مورد في العملية الأولى والرابعة وزبون في العملية الثانية والثالثة.

		2017/02/16		
53	4191	حـ/الصندوق حـ/ زبائن: تسبيقات مستلمة على الطلبيات استلام تسبيق نقدا على طلبية منتجات تامة الصنع	30000	30000

		2017/02/17		
	20000	حـ/ موردون: تسبيقات مدفوعة على الطلبيات		4091
20000		حـ/ البنك	512	
		دفع تسبيق بشيك على طلبية مواد أولية		
		2017/02/24		
	65000	حـ/ مشتريات مواد أولية		381
	12350	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات		44566
57350		حـ/ المورد	401	
20000		حـ/ موردون: تسبيقات مدفوعة على الطلبيات	4091	
		شراء مواد أولية كانت قدمت عليها تسبيق		
		2017/02/17		
	65000	حـ/ مواد أولية		31
65000		حـ/ مشتريات مواد أولية	381	
		استلام المواد الأولية بوصل استلام رقم		
		2017/02/17		
	112800	حـ/ زبائن		411
	30000	حـ/ زبائن: تسبيقات مستلمة على الطلبيات		4191
120000		حـ/ مبيعات منتجات تامة الصنع	701	
22800		حـ/ TVA محصلة	4457	
		بيع منتجات تامة الصنع كانت استلمت عليها تسبيق		
		2017/02/17		
	100000	حـ/ تغير مخزون المنتجات التامة الصنع		7245
100000		حـ/ مخزون منتجات تامة الصنع	355	
		إخراج المنتجات التامة الصنع بوصل إخراج رقم ..		

VII – المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الغير

يترتب عن مختلف تعاملات المؤسسة مع الأطراف الخارجية كالزبائن، الموردون والشركاء وجود ذمم تمثل مستحقات لصالح المؤسسة أو التزامات على عاتقها. أمّا بيان تفصيل تلك المعاملات ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي: *

VII –1- المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الموردين

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع الموردين فتح حساب خاص بالديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات أو التثبيتات. ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/40–الموردون والحسابات المرتبطة**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/401– موردوا السلع والخدمات:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مبالغ اقتناء السلع أو الحصول على خدمات متضمنة الرسم على القيمة المضافة مقابل الجانب المدين لحساب المشتريات (حـ/38) وحساب الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على المخزونات (حـ/44566).

وفي حالات أخرى يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لأحد حسابات الأعياء وهذا بحسب طبيعة العملية. ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة عند تسوية المعاملة أو مقابل أحد حسابات الأعباء (الصنف 6) بمبلغ الفاتورة الاستدراكية لمردودات المشتريات، أو حساب الأوراق التجارية (حـ/403) أو عند استلام تخفيضات تجارية خارج الفاتورة (حـ/609). كما يتفرع هذا الحساب الى:

- ✓ **حـ/4011–موردون: مشتريات السلع أو تقديم خدمات**
- ✓ **حـ/4017–موردون: اقتطاع الضمان.**

- **حـ/403– موردوا السع والخدمات– أوراق الدفع:** يستقبل هذا الحساب جميع الأوراق التجارية (أوراق الدفع) التي تقدمها المؤسسة كضمان للمبلغ المستحق لصالح المورد، مثل الكمبيالة والسند لأمر الخ... ويجعل دائناً بقيمة الديون المستبدلة بالأوراق التجارية مقابل جعل (حـ/401–المورد) مديناً ويرصد بمجرد وصول ميعاد استحقاق الورقة التجارية وهذا بجعلها مدينة مقابل حساب البنك
- **حـ/404 موردوا التثبيتات:** يستقبل في جانبه الدائن مبالغ حيازة مختلف التثبيتات متضمنة الرسم على القيمة المضافة مقابل الجانب المدين لحساب التثبيتات (الصنف 2) المعني وحساب الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع على التثبيتات (حـ/44562).

---

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 409 إلى غاية 463.

ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة عند تسوية المعاملة مباشرة أو مقابل حساب الأوراق التجارية (حـ/405) عند استبدال الديون بورقة تجارية. كما يتفرع هذا الحساب الى:

- ✓ **حـ/4041–موردون: مشتريات التثبيتات**
- ✓ **حـ/4047–موردو التثبيتات: اقتطاع الضمان.**

- **حـ/405– موردوا التثبيتات– أوراق الدفع**: يستقبل هذا الحساب جميع الأوراق التجارية (أوراق الدفع) التي تقدمها المؤسسة كضمان للمبلغ المستحق لصالح مورد التثبيتات، ويجعل دائناً بقيمة الديون المستبدلة بالأوراق التجارية مقابل جعل حـ/404 موردو التثبيتات مديناً ويرصد بمجرد وصول ميعاد استحقاق الورقة التجارية وهذا بجعلها مدينة مقابل حساب البنك.
- **حـ/408– موردوا الفواتير التي لم تصل**: يستقبل مختلف المبالغ المترتبة عن اقتناء مخزونات أو الحصول على خدمات أو حيازة التثبيتات لكن لم تستلم فواتيرها بعد. ويمكن أن يتفرع الى:
  - ✓ **حـ/4081– موردوا السلع والخدمات؛**
  - ✓ **حـ/4084–موردو التثبيتات؛**
  - ✓ **حـ/4088–موردون– فوائد مستحقة.**
- **حـ/409–الموردون المدينون**: يستقبل هذا الحساب مختلف المبالغ المترتبة عن دفع تسبيقات أو أمانات تحت التسديد أو تخفيضات. حيث يجعل مديناً مقابل أحد حسابات الخزينة أو حساب المورد. وقد تم تفصيل بيانه في الفصل المتعلق بالمخزونات. ويمكن أن يتفرع الى:
  - ✓ **حـ/4091– موردون– تسبيقات ومدفوعات مقدمة على الطلبات؛**
  - ✓ **حـ/4096–موردون– حقوق على مواد التعبئة والتغليف المسترجعة؛**
  - ✓ **حـ/4097–موردون– مدينون أخرون؛**
  - ✓ **حـ/4098–حسومات، تنزيلات، مرتجعات محصلة، وحقوق أخرى لم تستلم بعد.**

VII –2- المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الزبائن

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع الزبائن فتح حساب خاص بجميع الحقوق المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة وفي إطار تعاملاتها مع الغير، ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/41–الزبائن والحسابات الملحقة**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/411–الزبائن**: يستقبل في جانبه المدين جميع الحقوق المكتسبة من طرف المؤسسة في إطار تعاملاتها مع الزبائن كتقديم خدمات أو بيع سلع، متضمنة الرسم على القيمة المضافة مقابل الجانب المدين لحساب المبيعات (حـ/70) وحساب الرسم على القيمة المضافة المحصلة (حـ/4457) وحساب رسم الأمانة عن الغلافات (حـ/4196).

ويجعل دائناً مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة عند تسوية المعاملة أو مقابل أحد حسابات الفرعية للحساب (حـ/709xx) بمبلغ الفاتورة الاستدراكية لمردودات المبيعات، أو حساب الأوراق التجارية (حـ/413) أو عند استلام تخفيضات تجارية خارج الفاتورة (حـ/709) أو بمبلغ التسبيقات المستلمة من الزبائن (حـ/4191) عند ترصيد هذا الأخير. كما يتفرع الى:

- ✓ **حـ/4111–الزبائن: مبيعات السلع أو تقديم خدمات**
- ✓ **حـ/4112–الزبائن: اقتطاع الضمان.**

- **حـ/413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها:** يستقبل جميع الأوراق التجارية (أوراق القبض) التي تقدم كضمان للمبلغ المستحق على الزبائن، مثل الكمبيالة والسند لأمر الخ... ويجعل مدينا بقيمة الحقوق المستبدلة بالأوراق التجارية مقابل جعل حـ/411 الزبائن دائناً، ويرصد بمجرد إرسال الورقة التجارية للتحصيل أو الخصم وهذا بجعلها دائنة مقابل أحد حسابات الخزينة أو (حـ/511).
- **حـ/416 الزبائن المشكوك فيهم:** يستقبل في جانبه المدين جميع الديون المتنازع عليها والمشكوك في إمكانية تحصيلها، وهذا مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن. وعند التحصيل يرصد مع أحد حسابات الخزينة، وفي حالة عدم إمكانية التحصيل النهائي يرصد مع (حـ/654-خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل).
- **حـ/417–الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها:** يستقبل في جانبه المدين جزئياً مبالغ النواتج الصافية خارج الضرائب والمثبتة كأشغال أو خدمات قيد الإنجاز لم تتم فوترتها بعد، وهذا في إطار عقود طويلة الأجل مع الجانب الدائن لـ(حـ/704-مبيعات الأشغال)، وعند انتهاء الأشغال وإعداد الفاتورة النهائية يتم ترصيده مع حساب الزبائن (حـ/411).
- **حـ/418–الزبائن المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد:** يستقبل هذا الحساب في نهاية السنة المالية وفي جانبه المدين مبالغ السلع المباعة أو الخدمات المنجزة والتي تم تسليمها بوثائق إثبات لكن لم يتم فوترتها بعد لأسباب حالت دون ذلك. مقابل الجانب الدائن لحساب المبيعات (حـ/70) ويتم ترصيده عند إعداد تلك الفواتير.
- **حـ/419–الزبائن الدائنون:** يستقبل هذا الحساب التسبيقات المستلمة من طرف الزبائن مقابل الطلبيات المقدمة وكذا الأمانات تحت التسديد والتخفيضات. بحيث يجعل دائنا مقابل أحد حسابات الخزينة أو حسابات الغير أو حسابات النواتج. وقد تم تفصيل بيانه في الفصل المتعلق بالمخزونات. ويمكن أن يتفرع الى:
  - ✓ **حـ/4191– زبائن– تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات؛**

- ✓ **حـ/4196– زبائن – حقوق على مواد التعبئة والتغليف المؤمنة؛**
- ✓ **حـ/4197– زبائن – دائنون أخرون؛**
- ✓ **حـ/4198–حسومات، تنزيلات، مرتجعات ممنوحة، وحقوق أخرى لم تحرر بعد.**

VII –3– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع مستخدميها

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع عمالها ومستخدميها فتح حساب خاص بجميع الأجور والتعويضات والمنح ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/42–المستخدمون والحسابات الملحقة**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/421–المستخدمون–أجور مستحقة:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن الإجمالي للأجور المستحقة للمستخدمين مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني في الصنف (حـ/63–أعباء المستخدمين)

ويكون مديناً بـ:

- ✓ مبلغ التسبيقات والمدفوعات المقدمة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/425–المستخدمون: تسبيقات ومدفوعات)
- ✓ مبلغ الاعتراضات المبلغ عنها لدى المؤسسة ضد عمالها مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/427–المستخدمين اعتراضات على الأجور)
- ✓ حصة مساهمات المستخدمين في الضمان الاجتماعي مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/43–الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة).
- ✓ مبلغ المدفوعات المقدمة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- **حـ/422–أموال الخدمات الاجتماعية:** يستقبل هذا الحساب ديون المؤسسة نحو لجنة مساهمات المؤسسة. ويكون دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/63151–اشتراكات الخدمات الاجتماعية 3%) وهذا بمبلغ الاشتراكات المستحقة.

ويكون مديناًً مقابل حساب الخزينة وهذا عند استفادة المسؤولين من الخدمات الاجتماعية.

- **حـ/423 مساهمة الأجراء في النتيجة:** يستقبل هذا الحساب مقدار المبالغ المخصصة للأُجَراء فيما يتعلق بتقاسم النتائج، وهذا بعد تاريخ المصادقة على الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين خلال السنة المالية الموالية لتاريخ تخصيص المشاركة، أو تاريخ سريان عقد المشاركة إذا كان متأخراً عن تاريخ الجمعية العامة ويجعل مديناً مقابل حساب الخزينة بتاريخ الدفع

- **حـ/425–المستخدمون–التسبيقات والمدفوعات على الحساب:** يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين مبلغ التسبيقات المدفوعة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة، ويجعل دائنا من أجل الترصيد مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421–المستخدمون: أجور مستحقة)
- **حـ/426–المستخدمون–الودائع المستلمة:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مجموع المبالغ المودعة من بعض الهيئات لدى المؤسسة وهذا نيابة عن مستخدميها، مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة. ويكون مديناً عند سداد المبالغ المستحقة لصالح المستخدمين والمودعة على هذا النحو مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/427–المستخدمون–الاعتراضات على الأجور:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي هي موضع اعتراض من طرف الغير ضد عمال المؤسسة، مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421). ويجعل مديناً بالمبلغ المحصل من طرف الغير والمستفيد من هذا الاعتراض مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/428–المستخدمون–الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:** يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. (مثال ذلك: ديون المؤسسة تجاه عمالها بعنوان العطل المدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، المكافآت المقرر منحها) والتي تسجل في الجانب الدائن منه مقابل (حـ/63–أعباء المستخدمين). كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:
  - ✓ **حـ/4283–المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها**
  - ✓ **حـ/4288–المستخدمون: النواتج المطلوب استلامها**

VII –4– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الهيئات الاجتماعية

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع مختلف الهيئات الاجتماعية فتح حساب خاص بجميع الاشتراكات والمبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات الاجتماعية لصالح المستخدمين. ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/43– الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/431–صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS):** يستقبل هذا الحساب مختلف ديون المؤسسة تجاه هيئات الضمان الاجتماعي. ويقيد في جانبه الدائن تباعاً ما يلي:

✓ المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية، المنح العائلية، وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين.... مقابل الجانب المدين لحسابات الأعباء حسب طبيعة العنصر المعني.

✓ المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات الاجتماعية لصالح حساب المستخدمين مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421-المستخدمون: أجور مستحقة).

ويكون مديناً عند إجراء التسوية مع صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS) وهذا مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- **حـ/432- الهيآت الاجتماعية الأخرى:** يستقبل في جانبه الدائن المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الهيآت الاجتماعية الأخرى بعنوان الاشتراكات الخاصة (صندوق التعاضدية، صندوق التقاعد) مقابل الجانب المدين لحسابات الأعباء حسب طبيعة العنصر المعني.

ويكون مديناً عند إجراء التسوية مع الهيئة المعنية وهذا مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة. كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:

✓ **حـ/4321- صندوق التقاعد.**

✓ **حـ/4322- صندوق التعاضدية.**

- **حـ/438- الهيآت الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها**

يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. كما يمكن تفريعه الى الحسابات التالية:

✓ **حـ/4382- الأعباء الاجتماعية عن العطل المدفوعة الأجر:** يستقبل في جانبه الدائن وفي نهاية السنة المالية تسجيلات الأعباء الاجتماعية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية (مثال ذلك: الأعباء الاجتماعية لأرباب العمل المتعلقة بالعطل المدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، والمكافآت المقرر منحها للمستخدمين).

وعند الدفع يتم ترصيد هذا الحساب الجانب الدائن لحسابات الهيئات الاجتماعية المعنية.

✓ **حـ/4386- الأعباء الأخرى الواجب دفعها**

✓ **حـ/4387- النواتج المطلوب استلامها:** في حالة قيام الشركة وفقا لأحكام بعض الاتفاقيات الجماعية التي تتم فيها تسوية حساب صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS)، لموظفيها بكامل أو جزء من أجورهم وهذا في حالة المرض أو الحوادث أو الأمومة فإن (حـ/4387- النواتج المطلوب استلامها). ويجعل مديناً بمبلغ الخدمات المختلفة التي تقدمت بها لمستخدميها لحساب الضمان الاجتماعي والهيئات الاجتماعية الأخرى مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة

VII -5- المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع الجماعات العمومية والهيئات الدولية

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع الدولة ومختلف الجماعات العمومية والهيئات الدولية فتح حساب خاص بجميع العمليات التي تمت مع مؤسسات معينة كسلطة عمومية وتسجل عمليات الشراء

والبيع التي تبرم مع تلك المؤسسات وفق شروط تجارية جارية ومألوفة في (حـ/40-موردون وحسابات ملحقة) وفي (حـ/41-زبائن وحسابات ملحقة) على المنوال نفسه المتصل بالعمليات التي تتم الموردين الآخرين والزبائن الأخرين.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل تلك المعاملات في (**حـ/44- الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة**). والذي بدوره يتفرع بحسب الحاجة إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/441- الدولة والجماعات العمومية-الإعانات المطلوب استلامها:** لا ينبغي الاعتراف بالإعانات الحكومية بما في ذلك الإعانات غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة حتى يكون هناك تأكيد معقول بأن المؤسسة ستمتثل للشروط المرفقة بالإعانات وأنه سيتم تلقي تلك الإعانات. يمكن استخدام الإعانات الحكومية لشراء أو إنجاز أو حيازة تثبيتات لأصول طويلة الأجل أو للتعويض عن خسائر التشغيل. تعتبر القروض غير القابلة للسداد مساعدات حكومية. كما يمكن تفريعه الى الحسابات التالية:

✓ **حـ/4411-إعانات التجهيزات والإعانات الأخرى:** والذي يكون مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/1311-إعانات التجهيزات) وهذا اذا كانت الإعانة موجهة لتمويل التثبيتات.

✓ **حـ/4412-إعانات الاستغلال:** والذي يكون مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/1321-إعانات أخرى للاستثمارات) وهذا اذا كانت الإعانة موجهة لتمويل نشاط معين.

✓ **حـ/4416-إعانات التوزان:** والذي يكون مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/741-إعانات التوازن) وهذا اذا كانت المساعدة المالية موجهة لدعم الأسعار أو لمواجهة نفقات التشغيل.

✓ **حـ/4419-تسبيقات على الإعانات**

وفي نهاية السنة المالية يتم عكس هاته القيود إذا لم يتم استلام الإعانات.

كما يتم ترصيد هاته الحسابات مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة وهذا بقيمة المبلغ المحصل.

- **حـ/442-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى:** يستخدم لتسجيل الضرائب التي تقتطعها المؤسسة من المصدر نيابة عن الدولة كالضريبة على الدخل الإجمالي.

كما يمكن تفريعه الى الحسابات التالية:

✓ **حـ/4421-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأجور.**

✓ **حـ/4422-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: اقتطاع من المصدر 15% على المدفوعات المسددة في الجزائر.**

- ✓ **حـ/4424–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: اقتطاع من المصدر 24% على الأجور المدفوعة في الخارج.**
- ✓ **حـ/4427–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: اقتطاعات أخرى من المصدر.**

- **حـ/444–الدولة–الضرائب على النتائج:** هذا الحساب يكون مديناً خلال السنة المالية بقيمة التسبيقات التقديرية للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة (حـ/5xx). وفي نهاية السنة المالية يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/695–الضرائب على أرباح النشاطات العادية) من أجل إثبات مبلغ الضريبة على أرباح الشركات (IBS) الواجبة الدفع بعنوان السنة المالية الجارية.

ويرصد عند تصفية الضريبة على أرباح الشركات (IBS) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- **حـ/445–الدولة–الرسوم على رقم الأعمال:** يستخدم لتسجيل قيمة الرسم على القيمة المضافة (TVA) وقد تم بيان تفصيله في الفصل المتعلق بالمخزونات.
- **حـ/446–الهيآت الدولية:** يتم فتح الحساب (حـ/446–الهيآت الدولية) من قبل المؤسسات التي غالباً ما تكون منظمات غير حكومية، والتي تقوم بإبرام اتفاقيات تمويل المشروع مباشرة مع الهيآت الدولية، وفي هذا الحساب يتم تدوين جميع المعاملات التي تتم مع تلك الهيآت باستثناء تلك المعاملات التي تتم باعتبارها مورداً أو زبوناً ويتم إدراجها في (حـ/40–موردون) أو (حـ/41–زبائن).
- **حـ/447–الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مبلغ جميع الضرائب والرسوم الأخرى المدفوعة من طرف المؤسسة مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني، أي في (حـ/642–ضرائب ورسوم غير مسترجعة على رقم الأعمال) و(حـ/645–ضراب ورسوم أخرى). ويرصد بمبلغ المدفوعات المقدمة مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة
- **حـ/448–الدولة–الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:** يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. (مثال ذلك: الأعباء الجبائية لأرباب العمل والمتعلقة بالعطل مدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، المكافآت المقرر منحها للمستخدمين) والتي تسجل في الجانب الدائن منه مقابل (حـ/63–أعباء المستخدمين). كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:
  - ✓ **حـ/4481–الدولة: الأعباء الواجب دفعها**

- ✓ **حـ/4487–الدولة: النواتج المطلوب استلامها**
- ✓ **حـ/4488–الالتزامات المترابطة**

ويتم ترصيده عند الدفع الفعلي مقابل الحسابات 44 المعنية. مع تسجيل التعديلات الضرورية في الحسابات المعنية.

VII –6– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع المُجُمَّعْ

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المجُمَّعْ وفروعه فتح حساب خاص بجميع العمليات التي تتم بين المجمع والفروع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وكذا الأموال التي يضعها الشركاء بصفة مؤقتة. ويستثنى منها العمليات المنجزة التي تتم باعتبارها مورداً أو زبوناً ويتم إدراجها في (حـ/40–موردون) أو (حـ/41–زبائن). ومحاسبياً يتم تسجيل تلك العمليات في (**حـ/45– المجمع والشركاء**) والذي بدوره يتفرع بحسب الحاجة إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/451–عمليات المجمع**: يستقبل في جانبه المدين المبالغ المقدمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من المؤسسة الأم لفروعها ويجعل دائناً بالمبالغ المقدمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من الفروع إلى المؤسسة الأم. ويتم فتح حسابين فرعيين من أجل تحديد المبالغ المقدمة للفروع والمبالغ المستلمة من الفروع هما: حـ/4510–تسبيقات ممنوحة؛ حـ/4511–تسبيقات مستلمة
- **حـ/455–الشركاء–الحسابات الجارية**: يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي يضعها أو يتركها الشركاء مؤقتاً تحت تصرف المؤسسة.
- **حـ/456–الشركاء–العمليات على رأس المال**: يخصص هذا الحساب لتسجيل العمليات المتعلقة بتكوين الشركة أو التعديلات في رأس المال وقد تم بيان تفصيله في فصل تكوين الشركة.
- **457–الشركاء–الأرباح الواجب دفعها**: يستقبل في جانبه الدائن بلغ قسائم الأرباح التي قررت الأجهزة المختصة توزيعها، مقابل الجانب المدين وبحسب الحالة للحساب:
  - ✓ حـ/120–نتيجة السنة المالية؛
  - ✓ حـ/106 الاحتياطات؛
  - ✓ حـ/110– ترحيل من جديد.

ويكون مديناً عند تسديد الأرباح مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- **حـ/458–الشركاء–العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع**: يسجل في هذا الحساب عمليات وضع الأموال بين الشركاء المساهمين في إطار شركات المساهمة أو المماثلة (المجموعات).

VII –7– المعالجة المحاسبية لمعاملات المؤسسة مع مختلف المدينين والدائنين

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع مختلف المدينين والدائنين فتح حساب خاص بجميع العمليات التي تتعلق بالتنازل عن الأصول المالية والتثبيتات. ومحاسبياً يتم تسجيل تلك العمليات في (**حـ/46– مختلف المدينين ومختلف الدائنين**) والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في:

- **حـ/462– حقوق التنازل عن التثبيتات:** يستعمل هذا الحساب عند التنازل عن التثبيتات، ويكون مديناً بقيمة سعر التنازل عن عناصر الأصول المباعة. ويجعل دائناً عند التحصيل.
- **حـ/464 – ديون عن حيازة قيم منقولة للتوظيف وأدوات مالية مشتقة:** يكون دائناً بسعر الشراء مقابل الجانب المدين للحساب:
  - ✓ حـ/50x– عند حيازة قيم منقولة للتوظيف؛
  - ✓ حـ/52x– عند شراء أدوات مالية مشتقة.

  ويكون مديناً عند التسوية مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/465– حقوق التنازل عن قيم منقولة للتوظيف وأدوات مالية مشتقة:** يكون مديناً بسعر التنازل مقابل الجانب الدائن للحساب:
  - ✓ حـ/50x– عند التنازل عن قيم منقولة للتوظيف؛
  - ✓ حـ/52x– عند التنازل عن أدوات مالية مشتقة.

  ويكون دائناً عند تحصيل الحقوق مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة.
- **حـ/467–حسابات أخرى مدينة ودائنة:** يستقبل هذا الحساب جميع العمليات التي تتم مع المدينين الآخرين والدائنين الآخرين والتي لا يمكن أن تنسب إلى حسابات الديون والحقوق المذكورة أعلاه. والذي يتفرع الى: **حـ/4670–مدينين أخرين؛ حـ/4671–دائنين آخرين.**
- **حـ/468 – متفرقات– الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:** يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:
  - ✓ **حـ/4686–متفرقات: الأعباء الواجب دفعها**
  - ✓ **حـ/4687–متفرقات: النواتج المطلوب استلامها.**

VII –8– المعالجة المحاسبية للحسابات الانتقالية أو المؤقتة

تقضي المعالجة المحاسبية للعمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة أو التي تتطلب معلومات إضافية بفتح حساب خاص بتلك العمليات يكون انتقالياً أو مؤقتاً. وهو الحساب (**حـ/47– الحسابات**

الانتقالية أو المؤقتة) والذي يكون مديناً أو دائناً بحسب طبيعة العملية مقابل حساب النقدية، على أن يرصد مقابل الحساب المعني قبل إعداد القوائم المالية.

VII –9– المعالجة المحاسبية للأعباء أو الإيرادات المقيدة سلفا والمؤونات

تقضي المعالجة المحاسبية وفقاً لمبدأ استقلالية الدورات ووفقاً لمبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج فتح حساب خاص في نهاية السنة المالية لإجراء عمليات التسوية الخاصة بالأعباء والنواتج التي تم تقييدها خلال الدورة غير أنها تعدت الدورة المعنية الى الدورة التي تليها، إضافة الى مخصصات الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثنى عشرة (12) شهرا.

ومحاسبياً يتم تلك التسويات في (**حـ/48– الأعباء أو الإيرادات المقيدة سلفا والمؤونات**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي:

- **حـ/481 – مؤونات خصوم جارية:** يستقبل هذا الحساب عند غلق الحسابات في نهاية الدورة وفي جانبه الدائن مبلغ الخصوم غير المؤكدة والتي من المحتمل أن يكون استحقاقها خلال اثنى عشرة شهرا، مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني.

  وعند تحقق الأعباء موضع مخصص مؤونة فإن التكاليف المعنية تسجل مباشرة في الجانب المدين للـ(حـ/481–مؤونات خصوم جارية) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة أو حساب الغير. مع مراعاة المبلغ الحقيقي للأعباء المحققة فإذا كان:

  - المبلغ الحقيقي أكبر من مبلغ المؤونة فإن الفارق يسجل مباشرة في الجانب المدين لحساب الأعباء المعني؛
  - المبلغ الحقيقي أقل من مبلغ المؤونة فإن الفارق المسجل كعبء يسترجع في الجانب الدائن لـ(حـ/7868–استرجاع الأعباء الأخرى للخصوم غير الجارية).
- **حـ/486 – أعباء معاينة سلفا:** يستقبل هذا الحساب في نهاية الدورة وجانبه المدين الأعباء التي تفوق مدتها الدورة المحاسبية الواحدة مقابل الجانب الدائن لحساب العبء المعني.
- **حـ/487 – نواتج معاينة سلفا:** يستقبل هذا الحساب في نهاية الدورة وفي جانبه الدائن النواتج التي تفوق مدتها الدورة المحاسبية الواحدة مقابل الجانب المدين لحساب الإيراد المعني.

VIII – المعالجة المحاسبية للحسابات المالية

تتضمن الحسابات المالية الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والمؤسسات المالية. وكتوسعة للحسابات المالية نجد الحسابات المتعلقة بتوظيفات الخزينة والأدوات المالية المشتقة. أمّا بيان تفصيل تلك الحسابات ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي:*

VIII – 1 – المعالجة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف

القيم المنقولة للتوظيف هي أوراق مالية قابلة للتبادل وقابلة للاستبدال كما يمكن إدراجها في البورصة . وهناك فئتان رئيسيتان من الأوراق المالية هما الأسهم والسندات. كما توجد فئات أخرى مثل شهادات الاستثمار وقسائم الاكتتاب والهدف من اقتناء هاته القيم المنقولة هو تحقيق ربح رأسمالي في الأمد القصير ومحاسبياً يتم تسجيل تلك القيم المنقولة في الحساب (**حـ/50– القيم المنقولة للتوظيف**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/501–الحصص في المؤسسات المرتبطة.**
- **حـ/502–الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة.** والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5021–سندات مدرجة؛
  - ✓ حـ/5025–سندات غير مدرجة.
- **حـ/503–الأسهم والسندات الأخرى المخولة حقا في الملكية.**
- **حـ/506–السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل.** والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5061–السندات؛
  - ✓ حـ/5062– قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الأجل.
- **حـ/508– قيم منقولة أخرى وحقوق مماثلة.** والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5081– قيم منقولة أخرى؛
  - ✓ حـ/5082– قسائم الاكتتاب؛
  - ✓ حـ/508–فوائد مستحقة عن السندات، القسائم والقيم المماثلة.
- **حـ/509–التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المحررة.**

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 464 إلى غاية 490.

أما المعالجة المحاسبية فتقضي بجعل تلك الحسابات الفرعية مدينة بتكلفة حيازتها متضمنة المصاريف والعملات البنكية المتعلقة بها، مقابل الجانب الدائن لحسابات الغير أو حساب الخزينة المعني وهذا عند التسديد الكلي.

وفي حالة الدفع الجزئي يسجل الجزء الغير مستدعى في الجانب الدائن من الحساب (حـ/509) وعند استدعائه يحول الى الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وفي نهاية السنة المالية فإن القيم المنقولة للتوظيف مثلها مثل الأصول المالية يتم تقيمها وفق القيمة العادلة (القيمة السوقية)، وتدرج فوارق التقييم الناتجة عن هذا التقييم في حسابات الأعباء أو النواتج وفق الآتي:

- في الجانب المدين للحساب 50 مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/765-فوارق التقييم عن الأصول المالية -فوائض القيمة) وهذا في حالة وجود فائض قيمة عن التقييم وفق القيمة العادلة.
- في الجانب الدائن للحساب 50 مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/665-فوارق التقييم عن الأصول المالية -نواقص القيمة) وهذا في حالة وجود خسارة قيمة عن التقييم وفق القيمة العادلة

أمّا الفوائد المستحقة على القيم المنقولة فتسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/5089).

وفي حالة التنازل عن القيم المنقولة فإن رصيد الحساب 50 يجعل دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/465-حقوق عن التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف) أمّا الفارق الناتج عن التنازل فيسجل في:

- الجانب المدين للحساب (حـ/667-الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية) في حالة نقص قيمة نتيجة التنازل؛ أو
- الجانب الدائن للحساب (حـ/767-الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية) في حالة زائد قيمة نتيجة التنازل.

VIII – 2 – المعالجة المحاسبية لحسابات البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة

بالنسبة لحسابات البنوك والحسابات في المؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة فإن المؤسسات تستخدم لكل حساب مالي تملكه تقسيماً فرعياً منفصلا عن الحساب الرئيسي الممثل لتلك الحسابات وهو الحساب (**حـ/51– حسابات البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المماثلة**)، ومحاسبياً يتم تسجيل حركة التدفقات المالية الداخلة (التحصيل) في الجانب المدين من (حـ/50) أما حركة التدفقات الخارجة (السداد) فتسجل في الجانب الدائن منه.

وبالنسبة لعناصر النقدية (الخزينة وعناصر الأصول والخصوم التي يجب استلامها أو دفعها مقابل مبالغ السيولة الثابتة أو المحددة) المقومة بالعملات الأجنبية في الميزانية بتاريخ غلق السنة المالية فإنّه يتم تصحيح تسجيلها الأولي بناءً على آخر سعر صرف بذلك التاريخ.

أمّا الحسابات المالية الفرعية المكونة للحساب 50 والتي يمكن للمؤسسة فتحها فهي كالآتي:

- **حـ/511–قيم قيد التحصيل**. والذي يتفرع الى:

- ✓ حـ/5111-كوبونات مستحقة التحصيل؛
- ✓ حـ/5112-شيكات محصلة؛
- ✓ حـ/5113-أوراق تجارية قيد التحصيل؛
- ✓ حـ/5114-أوراق تجارية قيد الخصم؛
- ✓ حـ/5115-بطاقات بنكية قيد التحصيل؛

- **حـ/512-البنوك حسابات جارية**. والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5121-البنك "A"؛
  - ✓ حـ/5122-البنك "B"؛
  - ✓ حـ/5127-البنك بالعملة الصعبة.
- **حـ/515-الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية**.
- **حـ/517-الهيآت المالية الأخرى**.
- **حـ/518-الفوائد المستحقة**. والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5181-الفوائد المستحقة للدفع؛
  - ✓ حـ/5188-الفوائد المستحقة للاستلام.
- **حـ/519-المساهمات البنكية الجارية (كالسحب على المكشوف)**. والذي يتفرع الى:
  - ✓ حـ/5191-ديون مشاركة الذمم التجارية؛
  - ✓ حـ/5193-مشاركة الذمم الأجنبية؛
  - ✓ حـ/5198- فوائد مستحقة على المساهمات البنكية الجارية.

VIII – 3– المعالجة المحاسبية للأدوات المالية المشتقة

الأدوات المالية المشتقة هي تطابق لأدوات مالية كالخيارات والعقود الآجلة (بالتراضي أو الموحدة) والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي تحدث حقوقا والتزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرٌ واحد أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية.

ولا تؤدي الأدوات المشتقة الى تحويل الأداة المالية الابتدائية الخفية عند بداية سريان العقد، ولا يتم التحويل بالضرورة عند حلول أجل العقد.

ومحاسبياً يتم تسجيل الأدوات المالية المشتقة في الحساب (**حـ/52– الأدوات المالية المشتقة**) وفي الجانب المدين منه وهذا بتكلفة الحيازة مع مراعاة التمييز عند الاقتضاء بين الحسابات الفرعية في طبيعة هاته الأدوات (أدوات مالية متفرعة قابلة للتداول فورا في السوق تضمن سلامة وأمن المعاملات، أدوات الضمان، وأدوات مالية مشتقة أخرى) وهذا مقابل الجنب الدائن للحسابات المالية المعنية.

VIII – 4– المعالجة المحاسبية للصندوق

يستقبل حساب الصندوق (حـ/53-الصندوق) في جانبه المدين المبالغ النقدية المحصلة من طرف المؤسسة وفي جانبه الدائن المبالغ المنفقة من طرفها. كما يمكن أن يتفرع إلى:

- **حـ/531-صندوق المقر الاجتماعي؛**
- **حـ/532-صندوق الوحدة "A"؛**
- **حـ/533-صندوق الوحدة "B".**

VIII – 5– المعالجة المحاسبية لصناديق التسبيقات والاعتمادات

يستقبل الحساب (**حـ/54-صناديق التسبيقات والاعتمادات**) جميع المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها مدراء الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان المؤسسة.

ويكون هذا الحساب مديناً بمبلغ الأموال المقدمة الى المدراء وأصحاب الاعتمادات مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

ويكون دائناً بالمبلغ الواجب دفعه في حساب المؤسسة مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو الأعباء.

ويكون أيضاً دائناً بمبلغ تحويلات الأموال المتقدمة مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة.

VIII – 6– المعالجة المحاسبية لتحويلات الأموال

يتم إثبات جميع التحويلات المالية بين الحسابات البنكية المتعلقة بالمؤسسة في الحساب (حـ/58-التحويلات الداخلية)، والذي يعتبر حساب وسيط يستعمل في التسجيل العملي للعمليات والذي يجب ترصيده بعد انتهاء تلك العمليات.

ويهدف هذا الحساب على وجه الخصوص الى تمكين المركزية دون خطر الاستعمال المزدوج لـ:

- تحويل الأموال من حساب الخزينة (صندوق أو بنك) الى حساب خزينة أخر (بنك أو صندوق)
- بصفة عامة كل عملية من شأنها أن تسجل في عدة دفاتر مساعدة.

وبخصوص التحويلات البنكية بين حسابات البنوك الخاصة بالمؤسسة فإن الحساب (حـ/58) يكون مديناً عند إصدار التحويل من البنك "A"، أمّا التسجيل الثاني في حساب البنك "B" فيكون عند استلام الإشعار بالقرض البنكي.

IX – المعالجة المحاسبية لأعباء المؤسسة

وفقاً للنظام المحاسبي والمالي (SCF) فإن الأعباء المتعلقة بالدورة المعنية تؤدي إلى انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة وهذا في شكل تدفقات خارجة أو نقص في قيمة الأصول أو زيادة في الخصوم.

ونجد ضمن الأعباء مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، وأيضاً الضرائب على النتائج.

ومحاسبياً تم تخصيص الصنف 06 لتسجيل مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة، حيث تقضي المعالجة المحاسبية بجعله مدينا بقيمة التكاليف مع ما يقابله في الطرف الدائن من أحد الحسابات الآتية:

حـ/2xx–التثبيتات؛ حـ/3xx–المخزونات؛ حـ/4xx–حسابات الغير؛ حـ/5xx–الحسابات المالية.

أمّا بيان تفصيل الحسابات الرئيسية التي تهتم بدراسة الأعباء ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي:*

IX – 1 – المعالجة المحاسبية للمشتريات المستهلكة

يستقبل الحساب (**حـ/60– المشتريات المستهلكة**) في جانبه المدين كل مشتريات الدراسات وتقديم الخدمات الأخرى وأيضاً مشتريات التجهيزات والأشغال التي يتم دمجها مباشرة في الإنجازات، الأشغال والمنتجات المصنعة من طرف الكيان.

كما أن المشتريات غير القابلة للتخزين (الماء، الطاقة، ...) أو غير المخزنة من طرف المؤسسة مثل تلك المتعلقة بالتوريدات التي لا يتم تخزينها تسجل هي الأخرى في أحد الحسابات الفرعية للحساب 60 وهو (حـ/607–مشتريات غير مخزنة من المواد واللوازم).

وتقيم مشتريات المخزونات المستهلكة بتكلفة الشراء مضافا إليها المصاريف الملحقة بعملية الشراء (نقل، عمولات، تأمينات) ومنقوصاً منها التخفيضات التجارية الممنوحة.

ويتفرع الحساب (حـ/60–المشتريات المستهلكة) إلى مجموعة من الحسابات الفرعية، يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/600– مشتريات البضائع مستهلكة؛**
- **حـ/601– المواد الأولية المستهلكة؛**
- **حـ/602– التموينات الأخرى المستهلكة؛**
- **حـ/603–تغيرات المخزون؛**
- **حـ/604– مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة؛**
- **حـ/605– مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛**

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 491 إلى غاية 563.

- **حـ/607–المشتريات غير المخزنة من المواد واللوازم؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6071- لوازم غير مخزنة؛
  - ✓ حـ/6073-لوازم الصيانة والتجهيزات الصغيرة؛
  - ✓ حـ/6074-لوازم إدارية؛
  - ✓ حـ/6078-مواد ولوازم أخرى.
- **حـ/608–مصاريف الشراء التابعة؛**
- **حـ/609–التنزيلات والحسومات والمرتجعات (RRR) المتحصل عليها عن المشتريات.**

وتجعل هاته الحسابات مدينة مقابل الجانب الدائن لحساب المخزونات المعني (حـ/3x) أو حساب المورد (حـ/401)، وهذا باستثناء الحساب (حـ/609) الذي يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المورد. وقد تم بيان تفصيل المعالجة المحاسبية لهاته الحسابات عند دراسة المعالجة المحاسبية للمخزونات.

IX – 2 – المعالجة المحاسبية للخدمات الخارجية

يستقبل الحساب (**حـ/61–الخدمات الخارجية**) في جانبه المدين مختلف الأعباء الخارجية التي تتحملها المؤسسة كأعباء الإيجار، التامين، الدراسات والأبحاث ...الخ. كما يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان عناصرها ومحتوياتها كالآتي:

- **حـ/611– التقاول العام؛**
- **حـ/613– الإيجارات؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6132-الإيجارات العقارية؛
  - ✓ حـ/6135-الإيجارات المنقولة؛
  - ✓ حـ/6136-خسائر عن مواد التعبئة والتغليف.
- **حـ/614–الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة؛**
- **حـ/615–الصيانة والتصليحات والرعاية؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6152- صيانة وتصليحات على الممتلكات العقارية؛
  - ✓ حـ/6155- صيانة وتصليحات على الممتلكات المنقولة؛
  - ✓ حـ/6156- رعاية.
- **حـ/616–أقساط التأمينات؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6161- المخاطر المتعددة؛
  - ✓ حـ/6163- تأمينات السيارات؛
  - ✓ حـ/6164- تأمينات نقل البضائع؛

- ✓ حـ/6166-تأمينات الأشخاص؛
- ✓ حـ/6167-تأمينات أخرى عن السلع.

- **حـ/617-الدراسات والأبحاث؛**
- **حـ/618-التوثيق والمستجدات**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6181- التوثق العام؛
  - ✓ حـ/6183-توثيق التقني؛
  - ✓ حـ/6185- مصاريف المؤتمرات، الملتقيات والندوات.
- **حـ/619- التنزيلات والحسومات والمرتجعات (RRR) المتحصل عليها عن الخدمات.**

وتجعل هاته الحسابات مدينة مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401) أو حساب الخزينة، وهذا باستثناء الحساب (حـ/619) الذي يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المورد.

IX – 3 – المعالجة المحاسبية للخدمات الخارجية الأخرى

يستقبل الحساب (**حـ/62-الخدمات الخارجية الأخرى**) في جانبه المدين مختلف الأعباء الخارجية الأخرى التي تتحملها المؤسسة كمصاريف الإشهار، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية، مصاريف النقل ...الخ. كما يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/621-العاملون الخارجيون عن المؤسسة؛** يستقبل ويشمل هذا الحساب العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6211-العاملون المؤقتون؛
  - ✓ حـ/6214-العاملون المنتدبون أو المعَارُون للمؤسسة (نفس المجَمّع).
- **حـ/622-أجور الوسطاء والأتعاب؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6221- العملات والسمسرة على المشتريات؛
  - ✓ حـ/6224- أجور وكلاء الشحن؛
  - ✓ حـ/6225- أجور التخصيم-factoring؛
  - ✓ حـ/6226- الأتعاب؛
  - ✓ حـ/6227- مصاريف العقود والتقاضي؛
  - ✓ حـ/6228- متفرقات.
- **حـ/623-الإشهار والنشر والعلاقات العامة؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6231-الإعلانات والإدراجات؛
  - ✓ حـ/6232-عينات (نماذج)؛
  - ✓ حـ/6233-الأسواق والمعارض؛

- ✓ حـ/6234-هدايا الزبائن؛
- ✓ حـ/6236-فهارس وطباعات؛
- ✓ حـ/6237-إشهارات؛
- ✓ حـ/6238-متفرقات (إكراميات)؛

- **حـ/624-نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6241- نقل المشتريات؛
  - ✓ حـ/6242- نقل المبيعات؛
  - ✓ حـ/6243- النقل بين المنشآت أو المواقع؛
  - ✓ حـ/6244- النقل الإداري؛
  - ✓ حـ/6247- النقل الجماعي للعمال؛
  - ✓ حـ/6248- متفرقات.
- **حـ/625- التنقلات، المهمات والاستقبالات؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6251- سفر وتنقلات؛
  - ✓ حـ/6255- مصاريف الشحن؛
  - ✓ حـ/6256-مهمات؛
  - ✓ حـ/6257-استقبالات.
- **حـ/626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية؛**
- **حـ/627- الخدمات المصرفية وما شابهها؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6271- مصاريف السندات (مشتريات، مبيعات، تعهدات)؛
  - ✓ حـ/6272-عملات ومصاريف على إصدار القروض؛
  - ✓ حـ/6275-مصاريف على الأوراق التجارية؛
  - ✓ حـ/6276-إيجار الصناديق؛
  - ✓ حـ/6278-عملات ومصاريف أخرى على تقديم الخدمات.
- **حـ/628- الاشتراكات والمستجدات؛** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6281- مساهمات مختلفة (اشتراكات)؛
  - ✓ حـ/6284- مصاريف توظيف العمال.
- **حـ/629-التنزيلات، الحسومات والمرتجعات (RRR) المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية**

وتجعل هاته الحسابات مدينة مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات) أو حساب الخزينة (5xx)، وهذا باستثناء الحساب (حـ/629) الذي يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المورد.

IX – 4 – المعالجة المحاسبية لأعباء المستخدمين

يستقبل الحساب (**حـ/63-أعباء المستخدمين**) في جانبه المدين مختلف أعباء دورة الاستغلال ذات الأهمية والتي تتحملها المؤسسة لدفع أجور عمالها من مختلف الأصناف بما في ذلك المدراء الاجتماعيين، وهذا في إطار عقود العمل التي تربطها بعمالها والتي تلزمها بدفع أجورهم وكل ما يرتبط بها (مثل اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد، المكافآت ومختلف الأعباء الاجتماعية الأخرى بما ذلك الخدمات الاجتماعية) وهي بهذا تشمل امتيازات قصيرة الأجل وامتيازات ما بعد التوظيف.

في المقابل يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان محتوياتها كالآتي:

- **حـ/631-أجور المستخدمين**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6311- الأجور والرواتب؛
  - ✓ حـ/6312- عطل مدفوعة الأجر؛
  - ✓ حـ/6313- علاوات ومكافآت؛
  - ✓ حـ/6314- تعويضات ومزايا مختلفة؛
  - ✓ حـ/6315- مساهمات الخدمات الاجتماعية.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية للـ(حـ/42-المستخدمون والحسابات الملحقة) وكذا الحساب (حـ/4421-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأجور).

- **حـ/634-أجور المستغل الفردي**.
- **حـ/635-الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6351- اشتراكات الضمان الاجتماعي (CNAS)
  - ✓ حـ/6352-اشتراكات التعاضدية؛
  - ✓ حـ/6358-اشتراكات أخرى في الهيئات (صندوق العطل المدفوعة الأجر: CACOBATH)

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية للـ(حـ/43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة).

- **حـ/636-الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي**.
- **حـ/637-الأعباء الاجتماعية الأخرى**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6371- خدمات مباشرة؛

- ✓ حـ/6372- مدفوعات للجان المؤسسة؛
- ✓ حـ/6374- مدفوعات أخرى للخدمات الاجتماعية؛
- ✓ حـ/6376- طبيب العمل.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات).

- **حـ/638-أعباء المستخدمين الأخرى.**

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات).

IX – 5 – المعالجة المحاسبية للضرائب والرسوم المماثلة

يستقبل الحساب (**حـ/64- الضرائب والرسوم المماثلة**) في جانبه المدين مختلف الضرائب والرسوم الإلزامية باستثناء الضرائب على أرباح الشركات (IBS)، ويتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/641- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور.**
- **حـ/642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6421-الرسم على النشاط المهني "TAP"؛
  - ✓ حـ/6422-الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير المسترجعة؛
  - ✓ حـ/6424-حقوق الطابع والتسجيل (طوابع ضريبية)؛
  - ✓ حـ/6427-حقوق أخرى ورسوم على رقم الأعمال.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/447-الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة) أو حساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات) أو حساب الخزينة (5x).

- **حـ/645- الضرائب والرسوم الأخرى المماثلة.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6451-رسوم عقارية؛
  - ✓ حـ/6452-رسوم الصرف الصحي؛
  - ✓ حـ/6453-الحقوق الجمركية؛
  - ✓ حـ/6454-ملصقات السيارات؛
  - ✓ حـ/6456-رسوم بيئية؛
  - ✓ حـ/6457-ضرائب ورسوم أخرى.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/447-الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات المماثلة).

IX – 6 – المعالجة المحاسبية للأعباء العملياتية الأخرى

يستقبل الحساب (**حـ/65– الأعباء العملياتية الأخرى**) في جانبه المدين الأعباء العملياتية الأخرى والملتزمة بها المؤسسة في إطار نشاطها العادي، ويتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/651–إتاوات مترتبة على الامتيازات، البراءات، الرخص، البرمجيات، الحقوق والقيم المماثلة.**
  ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401– موردوا السلع والخدمات)
- **حـ/652– نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية.**
  ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب التثبيتات غير المالية
- **حـ/653– أتعاب الحضور.**
  ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/4686– متفرقات: الأعباء الواجب دفعها)
- **حـ/654– خسائر عن حقوق غير قابلة للتحصيل.**
  ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن (حـ/411–الزبائن)
- **حـ/655– قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة.** يستقبل هذا الحساب ويشمل:
  - ✓ حـ/6555– قسط النتائج في المجمّع: يجعل مديناً مقابل (حـ/458)
  - ✓ حـ/6558– اهتلاكات عن انقضاء التثبيتات موضع امتياز: يجعل مديناً مقابل (حـ/2295)
  - ✓ حـ/6559– مخصصات المؤونات للتثبيتات موضع امتياز: يجعل مديناً مقابل (حـ/1560)
- **حـ/656– الغرامات والعقوبات؛ الإعانات الممنوحة؛ الهبات والتبرعات.**
- **حـ/657– الأعباء الاستثنائية للتسيير.**
- **حـ/658–الأعباء الأخرى للتسيير الجاري.**

IX – 7 – المعالجة المحاسبية للأعباء المالية

يستقبل الحساب (**حـ/66– الأعباء المالية**) في جانبه المدين الأعباء المرتبطة بالتمويل الخارجي للمؤسسة كالفوائد المستحقة على القروض والديون، الخصومات، ... كما يتم التسجيل في هذا الحساب الخسائر المرتبطة بالمساهمات، خسائر الصرف، نواقص القيمة نتيجة التنازل عن الأصول المالية.

وجبائياً تخضع هاته الأعباء للاسترجاع إذا تم سدداها خلال الدورة المالية. وبالنسبة للمصاريف المالية على القروض المتعاقد عليها خارج الجزائر (المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة)، فإنها تخضع للاسترجاع في حالة ما كان:

- التصريح بالتحويل صادر عن سلطة مالية مختصة؛
- التسجيل المحاسبي تم خلال سنة الالتزام.

في المقابل يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/661– أتعاب الفوائد.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6611- فوائد على القروض والديون.
  - ✓ حـ/6615- فوائد على الحسابات الجارية والودائع الدائنة.
  - ✓ حـ/6616- فوائد بنكية وعلى العمليات المالية (خصم، ...).
  - ✓ حـ/6617- فوائد سندات الكفالات.
  - ✓ حـ/6618- فوائد الديون الأخرى.
- **حـ/664– الخسائر عن الحقوق المرتبطة بمساهمات.**
- **حـ/665– فارق التقييم عن أصول مالية– نواقص القيمة.** يستقبل هذا الحساب ويشمل:
  - ✓ حـ/6651- فارق التقييم- نواقص القيمة عن حصص الشركات التابعة؛
  - ✓ حـ/6653- فارق التقييم- نواقص القيمة عن السندات الأخرى المانحة لحق الملكية؛
  - ✓ حـ/6656- فارق التقييم- نواقص القيمة عن السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل؛
  - ✓ حـ/6658- فارق التقييم- نواقص القيمة عن قيم المنقولة الأخرى وحقوق مماثلة.
- **حـ/666– خسائر الصرف.**
- **حـ/667– الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/6671- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن حصص الشركات التابعة؛
  - ✓ حـ/6672- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأسهم الخاصة؛
  - ✓ حـ/6673- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن السندات الأخرى المانحة لحق الملكية؛
  - ✓ حـ/6676- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل؛
  - ✓ حـ/6678- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن قيم المنقولة الأخرى وحقوق مماثلة.
- **حـ/668– الأعباء المالية الأخرى.**

IX – 8 – المعالجة المحاسبية للعناصر غير العادية – الأعباء

لا يستخدم الحساب (**حـ/67– العناصر غير العادية – الأعباء**) إلاّ في الظروف الاستثنائية لتسجيل العمليات غير العادية. ويكمن الغرض من استحداث هذا الحساب لتحديد طبيعة ومبلغ كل عنصر غير عادي على حدى وهذا على مستوى القوائم المالية.

وعلى هذا الأساس يمكن لهذا الحساب أن يستقبل:

- أعباء الدورات السابقة؛
- الكوارث الطبيعية؛
- خسائر من نزع الملكية؛
- الخسائر الناتجة عن إعادة شراء الشركة للأسهم أو السندات الصادرة عنها.

وفي المقابل يمكن لهذا الحساب أن يتفرع إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/672– القيمة المحاسبية للتثبيتات المتضررة (المعطوبة)، نزع الملكية، نفايات.**
- **حـ/676– أعباء الدورات السابقة.**
- **حـ/678– الخسائر الناتجة عن إعادة شراء الشركة للأسهم أو السندات الصادرة عنها.**

IX – 9 – المعالجة المحاسبية لمخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يستقبل الحساب (**حـ/68– مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**) في جانبه المدين قيمة التدهور الذي تتعرض له التثبيتات بفعل الاستعمال أو التقادم والخسائر التي تتعرض لها وكذا المؤونات.

في المقابل يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/681– المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة–الأصول غير الجارية.**

  يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:

  ✓ حـ/6811- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات المعنوية؛

  ✓ حـ/6812- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية.

- **حـ/682– المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع موضع الامتياز.**
- **حـ/685– المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية.**
- **حـ/686– المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية.**

حيث يجعل هذا الحساب مدين مقابل جعل حسابات الاهتلاكات، خسائر القيمة والمؤونات دائناً. وسيتم التطرق إليه عند دراستنا لأعمال نهاية السنة.

IX – 10 – المعالجة المحاسبية للضرائب على الأرباح وما يماثلها

يستقبل الحساب (**حـ/69– الضرائب على الأرباح وما يماثلها**) في جانبه المدين المبالغ المستحقة بعنوان الأرباح الخاضعة للضريبة والتي يفترض بها أن تبقى على عاتق المؤسسة.

وفي المقابل يمكن لهذا الحساب أن يتفرع إلى مجموعة من الحسابات يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/692– فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول.**
- **حـ/693– فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول.**

- **حـ/695– الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية.**
- **حـ/698– الضرائب الأخرى عن النتائج.**

مثال توضيحي عن بعض العمليات المتعلقة بالنواتج:

إليك بعض العمليات المتعلقة بإحدى المؤسسة التجارية والمطوب هو تسجيلها محاسبياً:

- في 2013/04/15 استلمت فاتورة صيانة لاحد شاحناتها بقيمة 47500 دج، كما قامت بتامين لنفس الشاحنة بقيمة 23750 دج لمدة 6 أشهر سددتها بشيك بنكي.
- في 2013/05/09 استلمت فاتورة هاتف لمدة ثلاثة أشهر بقيمة 8950 دج، كما دفعت بشيك بنكي بقيمة 135000 دج كأعباء إشهار.
- في 2013/05/20 قامت بتسديد ضرائب مستحقة لشهر أفريل قيمتها 48950 دج بشيك.
- في 2013/06/18 وصل للمؤسسة إشعار من مصلحة الضرائب لغرامة مستحقة عليها بقيمة 68450 دج سددتها بشيك بنكي.

		2013/04/15.		
615		حـ/ مصاريف الصيانة والتصليحات والرعاية	47500	
	512	حـ/ البنك		47500
		//.		
616		حـ/ أقساط التأمينات	23750	
	512	حـ/ البنك		23750
		2013/05/09		
626		حـ/ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	8950	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		8950
		//		
623		حـ/ مصاريف الإشهار والنشر والعلاقات العامة	135000	
	512	حـ/ البنك		135000
		2013/05/20.		
645		حـ/ ضرائب ورسوم أخرى	48950	
	512	حـ/ البنك		48950
		2013/06/18.		
656		حـ/ الغرامات والعقوبات	68450	
	512	حـ/ البنك		68450

X – المعالجة المحاسبية لنواتج المؤسسة

وفقاً للنظام المحاسبي والمالي (SCF) فإن النواتج المتعلقة بالدورة المعنية تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة وهذا في شكل تدفقات داخلة أو زيادة في قيمة الأصول أو نقصان في الخصوم والتي ينتج عنها زيادة في الأموال الخاصة.

وتتمثل إيرادات الأنشطة العادية في تلك النواتج المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة مثل بيع السلع، تقديم خدمات، نواتج الفوائد، الإتاوات، والأرباح.

ويتم تقييم نواتج الأنشطة العادية بالقيمة العادلة (القيمة السوقية) للمقابل المستلم أو القابل للاستلام صافياً من أي تخفيض تجاري.

ومحاسبياً تم تخصيص الصنف 07 لتسجيل مختلف النواتج التي تتحصل عليها المؤسسة، حيث تقضي المعالجة المحاسبية بجعله دائناً بقيمة الإيرادات مع ما يقابلها في الطرف المدين من أحد الحسابات الآتية: حـ/2xx–التثبيتات؛ حـ/3xx–المخزونات؛ حـ/4xx–حسابات الغير؛ حـ/5xx–الحسابات المالية.

أمّا بيان تفصيل الحسابات الرئيسية التي تهتم بدراسة الأعباء ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي:[*]

IX – 1 – المعالجة المحاسبية للمبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة

يستقبل الحساب (**حـ/70– المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة**) في جانبه الدائن كل مبيعات المؤسسة من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة بتلك المبيعات والخدمات.

وتقيم مبيعات المؤسسة بسعر البيع الصافي بعد طرح كافة التخفيضات التجارية الممنوحة.

وفي المقابل يتفرع الحساب 70 إلى مجموعة من الحسابات الفرعية، يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/700–مبيعات بضاعة.**
- **حـ/701– مبيعات منتجات تامة الصنع.**
- **حـ/702–مبيعات منتجات نصف مصنعة.**
- **حـ/703–مبيعات من المنتجات المتبقية.**
- **حـ/704–مبيعات الأشغال.**
- **حـ/705–مبيعات الدراسات.**

[*] تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتباب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 563 إلى غاية 603.

- **حـ/706–تقديم خدمات أخرى.**
- **حـ/708–منتجات الأنشطة الملحقة.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7081–منتجات الخدمات المنجزة لصالح المستخدمين؛
  - ✓ حـ/7082–العملات والسمسرة؛
  - ✓ حـ/7083–إيجارات مختلفة؛
  - ✓ حـ/7084–انتداب المستخدمين؛
  - ✓ حـ/7085–الشحن والمصاريف الملحقة المفوترة؛
  - ✓ حـ/7086–أرباح عن استرجاع الغلافات المؤمنة؛
  - ✓ حـ/7087–المكافآت المحصلة من الزبائن وعلاوات المبيعات؛
  - ✓ حـ/7088–نواتج الأنشطة الملحقة الأخرى (التنازل عن التموينات).
- **حـ/709–التنزيلات والحسومات والمرتجعات الممنوحة من طرف المؤسسة.**

حيث تسجل كل الحسابات الفرعية السابقة حسب طبيعتها في الجانب الدائن مقابل الجانب المدين لحساب الزبائن (حـ/411) أو حساب الخزينة، وهذا باستثناء الحساب (حـ/709) الذي يجعل مديناً بمبلغ التخفيضات الممنوحة مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/4197–الزبائن–الدائنون الآخرون).

وقد تم بيان تفصيل المعالجة المحاسبية لهاته الحسابات عند دراسة المعالجة المحاسبية للمخزونات.

IX – 2 – المعالجة المحاسبية للإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

يستقبل الحساب (**حـ/72– الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون**) تغيرات المخزون وهذا حسب طبيعة الجرد المتبعة. وفي هذه الحالة يكون حساب دائناً عند كل عملية إنتاج وإيداع بالمخزن للمنتجات التامة وقيد الإنجاز، كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات التامة وقيد الإنجاز بهدف البيع أو إتمام التصنيع، ويمثل رصيد (حـ/72) التغير الإجمالي لقيمة الإنتاج المخزن بين بداية ونهاية الدورة، والذي يمكن أن يكون رصيد دائن أو رصيد مدين.

ويتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/723–تغير المخزون الجاري.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7233–تغير المخزون الجاري من إنتاج السلع؛ ويجعل مدينا أو دائنا مقابل (حـ/33)
  - ✓ حـ/7234–تغير المخزون الجاري من إنتاج الخدمات. ويجعل مدينا أو دائنا مقابل (حـ/34)
- **حـ/724–تغير مخزون الإنتاج.** يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7241–تغير مخزون المنتجات الوسيطية؛
  - ✓ حـ/7245–تغير مخزون المنتجات التامة الصنع؛
  - ✓ حـ/7248–تغير مخزون البقايا والفضلات.

ويجعل (حـ/724) مدينا أو دائنا مقابل الجانب الدائن أو المدين (حـ/35)

وقد تم بيان تفصيل المعالجة المحاسبية لهاته الحسابات عند دراسة المعالجة المحاسبية للمخزونات.

IX – 3 – المعالجة المحاسبية للإنتاج المثبت

يستقبل الحساب (**حـ/73– الإنتاج المثبت**) في جانبه الدائن وبتكلفة الإنتاج عناصر الأصول الثابتة المادية والمعنوية التي أنتجتها المؤسسة بوسائلها الخاصة. ويتفرع هذا الحساب إلى حسابين فرعيين هما:

- **حـ/731– الإنتاج المثبت من الأصول المعنوية.** يجعل دائناً مقابل الحساب (حـ/20x).
- **حـ/732– الإنتاج المثبت من الأصول العينية.** يجعل دائناً مقابل الحساب (حـ/21x).

IX – 4 – المعالجة المحاسبية لإعانات الاستغلال

يستقبل الحساب (**حـ/74– إعانات الاستغلال**) في جانبه الدائن مبلغ الإعانة التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة إما في إطار إعانة الاستغلال أو في إطار التوزان، وهي بهذا تختلف عن إعانات الاستثمار. ويتفرع هذا الحساب إلى حسابين فرعيين هما:

حـ/741– إعانات التوازن.

حـ/748– إعانات الاستغلال الأخرى.

ويجعل حساب الإعانات بفرعيه دائنا مقابل الجانب المدين لحساب الغير أو حساب الخزينة المعني.

IX – 5 – المعالجة المحاسبية لنواتج عملياتية الأخرى

يستقبل الحساب (**حـ/75– نواتج عملياتية الأخرى**) في جانبه الدائن مختلف العوائد التي تحققها المؤسسة في إطار نشاطها العادي الذي تأسست من أجله. ويشتمل هذا الحساب على مجموعة من العناصر تمثل الحسابات الفرعية له، ويكون بيانها كالآتي:

- **حـ/751–الأتاوى عن الامتيازات، البراءات، الرخص، البرمجيات والقيم المماثلة.**
- **حـ/752–فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية.**
- **حـ/753– أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير.**
- **حـ/754– أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية.**
- **حـ/755– قسط النتيجة عن عمليات التي تمت بصورة مشتركة.**
- **حـ/756– الإيرادات عن الحقوق المهتلكة.**
- **حـ/757– منتجات استثنائية عن عمليات التسيير.**
- **حـ/758– منتجات التسيير الجاري الأخرى.**

IX – 6 – المعالجة المحاسبية للنواتج مالية

يستقبل الحساب (**حـ/76–النواتج المالية**) في جانبه الدائن مختلف النواتج المرتبطة بالأدوات المالية كعمليات التنازل، العوائد، فوائض التقييم، أرباح الصرف. ويشتمل هذا الحساب على مجموعة من العناصر تمثل الحسابات الفرعية له، والتي يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/761–نواتج المساهمات**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7611–عوائد سندات المساهمة؛
  - ✓ حـ/7616–عوائد على أشكال أخرى من المساهمات؛
  - ✓ حـ/7617–عوائد على الحقوق المرتبطة بالمساهمات.

يجعل (حـ/761) دائنا مقابل الحساب (حـ/266).

- **حـ/762– عائدات الأصول المالية**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7621–عوائد السندات الثابتة؛ يجعل دائنا مقابل الحساب (حـ/276).
  - ✓ حـ/7626–عوائد القروض؛ يجعل دائنا مقابل الحساب (حـ/274).
  - ✓ حـ/7627–عوائد الحقوق الثابتة. يجعل دائنا مقابل الحساب (حـ/276).
- **حـ/765– فارق التقييم عن الأصول المالية– فوائض القيمة**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7651– فارق التقييم– فوائض القيمة عن حصص الشركات التابعة؛
  - ✓ حـ/7653– فارق التقييم– فوائض القيمة عن السندات الأخرى المانحة لحق الملكية؛
  - ✓ حـ/7656– فارق التقييم– فوائض القيمة عن السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل؛
  - ✓ حـ/7658– فارق التقييم– فوائض القيمة عن قيم المنقولة الأخرى والحقوق المماثلة.
- **حـ/766– أرباح الصرف**.
- **حـ/767– الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية**. يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:
  - ✓ حـ/7671– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن حصص الشركات التابعة؛
  - ✓ حـ/7672– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأسهم الخاصة؛
  - ✓ حـ/7673– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن السندات الأخرى المانحة لحق الملكية؛
  - ✓ حـ/7676– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل؛
  - ✓ حـ/7678– الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن قيم المنقولة الأخرى والحقوق المماثلة.

- **حـ/768– النواتج المالية الأخرى.**

IX – 7 – المعالجة المحاسبية للعناصر غير العادية –الإيرادات

لا يستخدم الحساب (**حـ/77– العناصر غير العادية – الإيرادات**) إلاّ في الظروف الاستثنائية لتسجيل الأحداث غير العادية وغير مرتبطة بنشاط المؤسسة. ويكمن الغرض من استحداث هذا الحساب لتحديد طبيعة ومبلغ كل عنصر غير عادي على حدى وهذا على مستوى القوائم المالية.

وعلى هذا الأساس يمكن لهذا الحساب أن يستقبل:

- نواتج الدورات السابقة؛
- تعويضات التأمين؛
- الأرباح الناتجة عن إعادة شراء الشركة للأسهم أو السندات الصادرة عنها.

وفي المقابل يمكن لهذا الحساب أن يتفرع إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان عناصرها كالآتي:

- **حـ/770– نواتج الدورات السابقة.**
- **حـ/775– نواتج الدورات السابقة – نواتج عملياتية أخرى.**
- **حـ/778– الأرباح الناتجة عن إعادة شراء الشركة للأسهم أو السندات الصادرة عنها.**

IX – 8 – المعالجة المحاسبية للإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

يستقبل الحساب (**حـ/78– الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات**) في جانبه الدائن المبلغ الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو المؤونات التي تم تخفيضها أو إلغائها أو إدماجها أو الأعباء التي تم إلغائها أو المخاطر التي زالت حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب خسائر القيمة أو المؤونة المعنية مديناً

ويشتمل هذا الحساب على مجموعة من العناصر تمثل الحسابات الفرعية له، والتي يكون بيانها كالآتي:

- **حـ/781–استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات–الأصول غير الجارية.**
- **حـ/785–استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات–الأصول الجارية.**
- **حـ/786– الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.**

مثال توضيحي عن بعض العمليات المتعلقة بالنواتج:

إليك بعض العمليات المتعلقة بإحدى المؤسسة الصناعية والمطوب هو تسجيلها محاسبياً:

- في 2014/05/25 أدخلت المؤسسة 400 وحدة تامة الصنع بتكلفة إنتاج 200 دج للوحدة، كما بلغت المنتوجات الوسيطية 200 وحدة بتكلفة إنتاج قدرها 300 دج للوحدة.
- في 2014/06/13 استفادت المؤسسة من مبلغ 5000 دج نقدا كأتعاب عن حضور مسيرها المالي لاجتماع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس المجموعة.

- في 2014/08/07 استلمت المؤسسة شيك بنكي بقيمة 100000 دج كإعانة موجهة لتغطية الخسائر السنوية.
- في 2014/10/20 ألغت المؤسسة مؤونة كانت قد شكلتها لاحد زبائنها بقيمة 3500 دج.
- في 2014/11/17 تنازلت المؤسسة عن قيم ثابتة مالية أخرى بسعر 35000 دج، كانت قد اقتنتها بتكلفة قدرها 30000 دج.
- في 2014/12/31 بلغت تكلفة المنتجات الجاري إنجازها في الورشات قيمة 40000 دج.

		2014/05/25.		
	50000	حـ/منتجات وسيطة		351
	80000	حـ/ منتجات تامة الصنع		355
130000		حـ/تغير مخزون الإنتاج	724	
		ادخال المنتجات التامة والوسيطية الى المخازن		
		2014/06/13.		
	5000	حـ/ الصندوق		53
5000		حـ/ أتعاب الحضور	753	
		الاستفادة من أتعاب حضور المسير المالي		
		2014/08/07		
	100000	حـ/ البنك		512
100000		حـ/إعانة التوازن	741	
		استلام اعانة لتغطية الخسائر		
		2014/10/20		
	3500	حـ/ مؤونة تدني الزبائن		4911
3500		حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات	785	
		إلغاء مؤونة تدني قيم الزبائن		
		2014/11/17.		
	35000	حـ/ حقوق التنازل عن التثبيتات		
30000		حـ/ تثبيتات مالية أخرى	27x	462
10000		ح/الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	767	
		إثبات التنازل عن القيم الثابتة المالية		
		2014/12/31.		
	40000	حـ/ منتجات جاري إنجازها		331
40000		حـ/ تغير المخزون الجاري من إنتاج السلع	723	

X – أعمال نهاية الدورة

بعد تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال وثائق الإثبات المبررة لها في دفتر اليومية ثم الترجيل الى دفتر الأستاذ لاستخراج الأرصدة، ليتم التأكد منها من خلال ميزان المراجعة، تأتي خطوة تقوم على تعديل وتسوية الأعمال السابقة حتى يتسنى للمؤسسة تحديد النتيجة وعرض القوائم المالية بصورة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهي ما يعرف بأعمال نهاية الدورة.

X – 1 – جرد التثبيتات المادية والمعنوية

يؤدي الاستعمال والتقادم إلى تدني قيمة التثبيتات المادية والمعنوية، حيث تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا وهو ما يعرف بالاهتلاك، والذي يجب إثباته محاسبيا كل نهاية سنة مالية.

X – 1 - 1 – المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية

أ– مفهوم الاهتلاك: يعرف النظام المالي والمحاسبي المعتمد الاهتلاك بأنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، بحيث يجب أن يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بطريقة منهجية على مدة دوام منفعة الأصل. وبمعنى آخر فإن الاهتلاك هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة التثبيتات بفعل الاستعمال والتقادم، فالتثبيتات بمختلف أنواعها موجهة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا بحيث تتناقص الطاقة الإنتاجية لها، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف التثبيتات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك:

- ✓ لأن التثبيت تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن؛
- ✓ لأن التثبيت أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال؛
- ✓ نتيجة لظهور أدوات إنتاجية حديثة أكثر إنتاجية.

ب– حساب الاهتلاك

لحساب الاهتلاك يجب تحديد العناصر المرتبطة به وهي كما يلي:

- **القيمة المحاسبية الأصلية (VC)**: تتمثل في تكلفة الأصل وهو المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لكل مقابل أخر يقدم لشراء أصل أو إنشاءه.
- **أساس الاهتلاك (BA)**: تكلفة أصل معين مطروحا منة قيمته المتبقية.
- **العمر الإنتاجي**: الفترة التي يتوقع خلالها استخدام الأصل أو عدد وحدات الإنتاج التي يتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل، وقد حددها القانون كما يلي:

الأصل	مدة الاستخدام
مباني صناعية	20 سنة
المباني الإدارية والتجارية	25 سنة
معدات وأدوات صناعية	5-10 سنوات
معدات وتجهيزات مكتب	5-10 سنوات
السيارات الخفيفة	5 سنوات
معدات نقل الخفيفة	4 سنوات

- **القيمة المحاسبية الصافية (VNC)**: وهي تمثل الفرق بين أساس الاهتلاك والاهتلاك المجمع.
- **القيمة المتبقية:** هي المبلغ الصافي الذي يتوقع الكيان الحصول عليه للأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.
- **مخطط الإهتلاك:** هو جدول تقديري يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفق للاستخدام المحتمل للأصل أي يسجل المبالغ المحتملة للأصل الموزعة على الدورات المحاسبية ويعرض كما يلي:

السنة N	أساس الإهتلاكV	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع $\sum$ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC

ت- طرق حساب الإهتلاك

وفقاً للقانون الجزائري فإنّه قبل سنة 1989 لم يكن يسمح بتطبيق إلا الإهتلاك الخطي الثابت، لكن بعد سنة 1989 وبموجب قانون المالية لسنة 1989 تم إضافة أسلوبين إضافة إلى أسلوب القسط الثابت وهما أسلوب الإهتلاك المتناقص وأسلوب الإهتلاك المتزايد، ومع الانتقال إلى النظام المالي المحاسبي ووفقاً لنص المادة 121.7 فقد أدرج هذا النظام أسلوب جديد وهو أسلوب طريقة وحدات الإنتاج (حجم الإنتاج الفعلي)، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم تمكن من تحديد هذا التطور بصورة عادلة.

وسنكتفي بشرح طريقة الاهتلاك الخطي الثابت على اعتبار أنها المطلوبة في هذا المستوى وهي الإجبارية التطبيق وفقاً للنظام المحاسبي المالي، وتؤجل باقي طرق الاهتلاك الى مقياس المحاسبة المعمقة.

1- **طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت)**: ميزة هذا الاهتلاك أن الأقساط تكون متساوية طول العمر الإنتاجي كمبدأ عام، وهذه الطريقة ملزمة بموجب المادة 174 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة ويطبق بقوة القانون نظام الإهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات، ووفقاً لهذه الطريقة

يجب التمييز بين حالة اقتناء التثبيت المادي في بداية الدورة ووضعه أيضا تحت الاستخدام في بداية الدورة ، وبين اقتناء التثبيت ووضعه تحت الاستخدام خلال الدورة، ولتحديد قسط الإهتلاك السنوي وعرض جدول اهتلاك التثبيت المادي فإننا للتبسيط نستخدم الرموز الآتية:

- ✓ (V): القيمة الأصلية (أساس الإهتلاك)؛
- ✓ (D): قسط الإهتلاك؛
- ✓ (N): العمر الإنتاجي (مدة الاستهلاك)؛
- ✓ (t): معدل الإهتلاك.

- **حالة اقتناء تثبيت مادي ووضعه تحت الاستخدام في بداية الدورة:** في هذه الحالة فإن استخدام التثبيتات المادية كان لسنة كاملة، وحيث إن قسط الإهتلاك وفق الأسلوب الثابت يكون ثابت فإنه يتم تحديد القسط بطريقتين:

✓ **الطريقة الأولى:** بقسمة القيمة الأصلية (أساس الإهتلاك) على مدة الاستعمال أي D=V/N

✓ **الطريقة الثانية:** بضرب القيمة الأصلية (أساس الإهتلاك) في المعدل أي: D= V*t، حيث أن المعدل يتم تحديده بقسمة النسبة 100 % على مدة الاستعمال أي: t=100/N.

مثال توضيحي: بتاريخ 2010/01/04 اقتنت مؤسسة سوفيتال آلة إنتاجية بتكلفة قدرها 850000 دج وقد تم إدخالها حيز الاستخدام بنفس التاريخ، ومدة استعمالها 5 سنوات بوتيرة منتظمة لاستهلاك المنافع الاقتصادية.

الحل: لدينا: D= V/N= 850000/ 5 = 170000

أو نستخدم طريقة المعدل لتحديد قيمة القسط حيث : D= V*t ، و t =100/N ومنه : t=100/5=%20 ومنه D= 850000*0 ,20=170000

وعليه يكون جدول مخطط الاهتلاك كما يلي:

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع ∑ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	850000	170000	170000	680000
2011	850000	170000	340000	510000
2012	850000	170000	510000	340000
2013	850000	170000	680000	170000
2014	850000	170000	850000	0000

- **حالة اقتناء تثبيت مادي ووضعه تحت الاستخدام خلال الدورة:** في هذه الحالة فإن استخدام التثبيتات المادية لم يكن لسنة كاملة، ولحساب فترة الإهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ووضعه تحت الاستخدام ونهاية السنة الأولى) نطبق إحدى الطريقتين:

✓ **تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأيام:** نحسب الفترة بالأيام ونرمز لها بالرمز (n)، يكون قسط الإهتلاك للسنة الأولى يساوي: $D= V*t *n$ ، حيث n هي عدد الأيام بين وضع التثبيت المادي تحت الاستخدام ونهاية السنة وهو 360 يوم.

✓ **تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر:** أي تحسب الفترة بالأشهر بحيث:

➢ إذا تم الحصول على الأصل الثابت ووضعه تحت الاستخدام ما بين 1 و15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب كاملاً ضمن فترة الإهتلاك للسنة الأولى.

➢ أما إذا تم الحصول على التثبيت المادي ووضعه تحت الاستخدام بعد تاريخ 15 من الشهر فإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فترة الإهتلاك الحالي ويحسب الإهتلاك للشهور المتبقية.

مثال توضيحي: على افتراض أن الآلة الإنتاجية التي اقتنتها مؤسسة سوفيتال كانت بتاريخ 2010/04/05 ووضعتها تحت الاستخدام بنفس التاريخ، والمطلوب هو عرض جدول اهتلاك الآلة بنفس الشروط أي مدة الاستخدام وأسلوب الإهتلاك.

نلاحظ أن بداية الاستعمال كانت خلال السنة في 2010/04/05 وبالتالي فان استخدام الآلة للسنة الأولى لن يكون لسنة كاملة، وعليه لتحديد قيمة قسط السنة الأولى نقوم بالآتي:

- **تحديد مدة استخدام السنة الأولى:** بتطبيق التناسب الزمني بالأشهر فإن مدة استخدام الآلة للسنة الأولى هو 9 أشهر (من 04/05 إلى 12/31)، وقد أخذ شهر أفريل بعين الاعتبار ذلك أن بداية الاستخدام كانت خلال الفترة من 1 إلى 15 من الشهر.
- **تحديد قسط الإهتلاك السنوي:** بتطبيق القاعدة السابقة لحساب القسط السنوي والتي هي: $D= V*t$ نجد: $D= 850000*\%20= 170000$
- **تحديد قيمة قسط السنة الأولى:** مدة استخدام الآلة للسنة الأولى هي 09 أشهر، ومنه قسط السنة الأولى هو: $D= 850000* \%20* 9/12 = 127500$

وعليه يكون مخطط جدول الاهتلاك كما يلي:

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع $\sum$ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	850000	127500	127500	722500
2011	850000	170000	297500	552500
2012	850000	170000	467500	382500

2013	850000	170000	637500	212500
2014	850000	170000	807500	42500
2015	850000	42500	850000	0000

2- طريقة الاهتلاك المتناقص

ويقصد به أن تكون أقساط الاهتلاك متناقصة طوال العمر الإنتاجي، ويمكن تطبيق الاهتلاك المتناقص (حسب المادة 174 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة) على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات وعلى المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي، ويجب على المؤسسات أن تختار وجوباً هذا النوع من الاهتلاك بالإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة.

ويحسب قسط الإهتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للتثبيت المادي وليس على القيمة الأصلية للتثبيت، حيث يسمح هذا الأسلوب بالتخلص من أقساط الإهتلاك المرتفعة وبالتالي هناك اقتصاد في الضريبة في بداية فترة الاستعمال.

لم ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على كيفية حساب القسط السنوي وفق هذا الأسلوب، ووفقا لقانون الضرائب فإنه لتحديد قسط اهتلاك كل السنة وعرض جدول اهتلاك التثبيت المادي لا بد من:

- **تحديد معدل الإهتلاك المتناقص (t´)**: وهذا بضرب معدل الإهتلاك الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت (t=N/100) في أحد المعاملات التالية:

مدة الاستعمال	المعامل
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من 5 إلى 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

- **حساب قسط الإهتلاك لكل سنة:** وهذا بضرب معدل الإهتلاك المتناقص في القيمة المحاسبية الصافية أي:

(القيمة المحاسبية الصافية) VNC *(معدل الإهتلاك المتناقص) t´ =D (قسط الإهتلاك)

في سنة ما إذا أصبح قسط الإهتلاك تبعا لأسلوب الإهتلاك المتناقص أقل من قسط الإهتلاك تبعا لأسلوب الإهتلاك الخطي الثابت فإننا نتحول إلى تطبيق أسلوب الإهتلاك الخطي ابتداءً من تلك السنة.

مثال توضيحي: بالرجوع الى المثال الأول عن مؤسسة سوفيتال يطلب منك إعداد جدول الاهتلاك وفقاً لطريقة الاهتلاك المتناقص.

الحل: لدينا معدل الإهتلاك t= 5/100 سنوات أي: 20%، ومدة استعمال الآلة 5 سنوات أي نأخذ بالمعامل 2 وعليه فإن معدل الإهتلاك المتناقص هو : t´= 20 %× 2 =40 %.

وعليه يكون مخطط جدول الاهتلاك وفق القواعد السابقة كما يلي:

السنة	المعدل t´	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع ∑ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	%40	850000	340000	340000	510000
2011	%40	850000	204000	544000	306000
2012	%40	850000	122400	666400	183600
2013	%50	850000	91800	758200	91800
2014	%50	850000	91800	850000	0000

3- طريقة الاهتلاك المتزايد (المضاعف)

ويقصد به أن تكون أقساط الاهتلاك متزايدة طول العمر الإنتاجي، وللاستفادة من هذا النظام أو الطريقة يجب على المؤسسات إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي ويقضي اختيار الإهتلاك المالي المتزايد فيما يخص التثبيتات الخاضعة له استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهتلاكات الأخرى.

وما يميز هذا الأسلوب من الإهتلاك أنّه لا يخضع لقاعدة التناسب الزمني بالأشهر، أي أنه لا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ اقتناء التثبيت المادي سواء أكان في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة من السنة.

ويحسب الاهتلاك المتزايد بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في ترتيب السنة المعنية مقسوماً على المجموع الحسابي لسنوات فترة الاستخدام أي D=V*(S/R) حيث:

- ✓ V= القاعدة القابلة للاهتلاك المالي (أساس الاهتلاك).
- ✓ R= ترتيب السنة المعنية.
- ✓ S = وهو المجموع الحسابي لسنوات فترة الاستخدام.

مثال توضيحي: بالرجوع الى المثال الأول عن مؤسسة سوفيتال يطلب منك إعداد جدول الاهتلاك وفقاً لطريقة الاهتلاك المتزايد.

الحل: صيغة القسط السنوي وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد كما يلي: D= V*(R/S)

ومن معطيات المثال السابق نجد:

- ✓ V= 850000 وهي قيمة الالة الإنتاجية
- ✓ R= ترتيب السنة المعنية
- ✓ S= 1+2+3+4+5 = 15 وهو المجموع الحسابي لسنوات فترة الاستخدام. وعليه:
  - القسط السنوي للسنة الأولى D= 850000 × (1÷15) = 56666.67

- القسط السنوي للسنة الثانية D = 850000 × (15÷2) = 113333.33
- القسط السنوي للسنة الثالثة D = 850000 × (15÷3) = 170000
- القسط السنوي للسنة الرابعة D = 850000 × (15÷4) = 226666.67
- القسط السنوي للسنة الخامسة D = 850000 × (15÷5) = 283333.33

وعليه يكون مخطط جدول الاهتلاك بنفس الطريقة التي رأيناها سابقا، فقط الاختلاف يكمن في طريقة تحديد القسط السنوي، وهذا وفق الاتي:

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع ∑ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2010	850000	56666.67	56666.67	793333.33
2011	850000	113333.33	170000	680000
2012	850000	170000	340000	510000
2013	850000	226666.67	566666.67	283333.33
2014	850000	283333.33	850000	0000

4- طريقة وحدات الإنتاج (عامل الإنتاجية): وهو الأسلوب الجديد الذي أتى به النظام المحاسبي والمال (SCF)، وهو مؤسس على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع للأصل بدلا من سنوات الاستخدام ويتم العمل بهذه الطريقة من خلال تقدير حجم الإنتاج المقدر للتثبيتات المادية خلال كل فترة استخدامها وتقارن عدد الوحدات المنتجة فعلا ويؤخذ بها في الحساب. وهذا بوضع:

- ✓ (V): أساس الإهتلاك (القيمة الأصلية للتثبيت المادي)
- ✓ (Pr): الإنتاج الفعلي لكل سنة
- ✓ (Pe): الإنتاج المقدر خلال السنة

وعليه تعطى صيغة قسط الإهتلاك السنوي كما يلي: D= V*(Pr/Pe)

ج- حساب قسط الإهتلاك مع وجود باقي قيمة

وفقاً للنظام المحاسبي المالي (SCF) فقد عرف في الملحق القيمة الباقية على أنها المبلغ الصافي الذي يرتقب كيان ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة، أي أنّها ذلك المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله) مع الأخذ بهين الاعتبار تكاليف إخراجه وطرحها من هذا المبلغ، ففي حالة وجود قيمة باقية للتثبيت المادي بعد استهلاك منافعه الاقتصادية فلابد من أخذها بعين الاعتبار عن استهلاك الأصل وهذا بطرحها من أساس الاستهلاك الأصلي أي أن:

أساس الإهتلاك= القيمة الأصلية للتثبيت (بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج – القيمة المتبقية للتثبيت المادي)

مثال توضيحي: في 2012/07/05 اشترت مؤسسة سونلغاز سيارة بـ 200000 دج، مدة منفعتها 8 سنوات، تمتلك بطريقة الاهتلاك الخطي، سياسة المؤسسة في سيارات مشابهة أنها تتخلى عنها في مدة 5 سنوات من الاستعمال، وباعتبار وجود سوق نشطة للمركبات المستخدمة فان المؤسسة تقدر قيمة بيع السيارة بعد نهاية مدة الاستعمال بـ 10% من سعر الشراء، تكاليف الخروج (البيع) قدرت بـ 5%.

المطلوب: إعداد مخطط جدول الاستهلاك الثابت للسيارة.

الحل:

نلاحظ أن هناك قيمة باقية للآلة بعد نهاية مدة الاستخدام قدرها (200000*0.2)=20000 دج.

مع وجود مصارف لبيع السيارة قدرها (200000*0.2*0.05)=1000 دج.

وبهذا يتم تعديل أساس الإهتلاك الجديد، أي القيمة الخاضعة للاهتلاك لتصبح:

أساس الإهتلاك BA = 220000-20000-1000= 179000. ومنه نجد قسط الاهتلاك السنوي: D= BA/N=179000 / 5 = 35800

وبالنسبة لقسط السنة الأولى: D_1= D* 6/12= 35800* 1/2 =17900

وعليه فإن مخطط الاستهلاك الثابت يكون كما يلي:

السنة	أساس الإهتلاك BA	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع $\sum$ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2012	179000	17900	17900	161100
2013	179000	35800	53700	125300
2014	179000	35800	89500	89500
2015	179000	35800	125300	53700
2016	179000	35800	161100	17900
2017	179000	17900	179000	0000

ح- المعالجة المحاسبية لأقساط الإهتلاكات

يتم سنويا وبتاريخ 12/31 إثبات القسط السنوي لاهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية القابلة للاهتلاك والّذي يسجل كعبء في الجانب المدين للحساب (حـ/681-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/×28-اهتلاك التثبيتات) وهذا الحساب يقسم إلى أقسام فرعية حسب مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها التثبيتات.

مثال توضحي: بالرجوع الى معطيات المثال السابق والمتعلق بمؤسسة سونلغاز، قم بالتسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك للسنوات: 2017/2013/2012.

الحل: التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

		2012/12/31		
	17900	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية		6812
17900		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	2818	
		إثبات قسط اهتلاك السيارة لسنة 2012		
		2013/12/31		
	38500	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية		6812
38500		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	2818	
		إثبات قسط اهتلاك السيارة لسنة 2013		
		2017/12/31		
	17900	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية		6812
17900		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	2818	
		إثبات قسط اهتلاك السيارة لسنة 2017		

X – 1 - 2 – المعالجة المحاسبية لتدهور قيمة التثبيتات المادية والمعنوية

حسب المادة 121 -8 من النظام المحاسبي والمالي (SCF) يجب أن تراجع دوريا طريقة الاهتلاك، المدة النفعية، والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغير أمر ضروري فانه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لاهتلاك السنة المالية والسنوات المستقبلية.

أ– تقدير واختبار التدهور في قيمة التثبيتات

يعمد الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال للحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وهنا يوجد نوعين من مؤشرات تدهور قيمة الأصول، وهي: مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية.

- ✓ **مؤشرات داخلية:** كتقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير معتبر في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل أو غير مشغل، أصبح الأداء الاقتصادي للأصل اقل من تقديراته).
- ✓ **مؤشرات خارجية:** انخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري وأكبر من الانخفاض الناتج عن اهتلاك أو تقادم الأصل نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن، حدوث تغيرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة، مما أثر سلبا على قيمة الأصول

المستخدمة في المجال الذي حدثت فيه تغيرات – ارتفاع في أسعار الفائدة في السوق أو في معدل العائد على الاستثمار الأمر الذي قد يؤثر على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الاستعمال للأصل–، زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة.

وإذا ثبت وجود مثل أحد هاته المؤشرات فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل **(أي القيمة القابلة للاسترداد)**، والتي تقيّم بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية. بحيث:

- **سعر البيع الصافي:** هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن شروط المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مطروحاً منه تكاليف البيع.
- **القيمة النفعية للأصل:** هي القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عليه في نهاية مدة الانتفاع به.

وحسب المادة 121–10 تكون هنالك خسارة في القيمة إذا كانت **القيمة القابلة للتحصيل** لأي تثبيت **أقل** من قيمتها المحاسبية الصافية بعد حساب الإهتلاكات وتحسب كما يلي:

خسارة القيمة = القيمة القابلة للتحصيل – القيمة المحاسبية الصافية

ب– التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات: تسجل خسارة القيمة كعبء في الجانب المدين للحساب (حـ/681–المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة–الأصول غير الجارية) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/×29–خسارة قيمة عن التثبيتات) وهذا الحساب يقسم إلى أقسام فرعية حسب مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها.

مثال توضيحي: بتاريخ 2013/1/06 اقتنت مؤسسة (ENAPAT) آلات إنتاجية بتكلفة قدرها 1500000 دج، ووضعتها حيز الاستغلال في نفس التاريخ، كما تخضع هاته الالة لأسلوب الإهتلاك الثابت لمدة 5 سنوات.

وبتاريخ 2014/12/31 دخلت للسوق معدات إنتاجية أكثر تطورا من التي اقتنتها المؤسسة، مما فرض عليها إجراء اختبار التدهور لمعدات الإنتاج التي تحوز عليها، حيث قدر سعر البيع في نهاية سنة 2013 بـ 800000 دج، والتدفقات النقدية المنتظرة للأصل خلال سنة 2015، 2016 ،2017 هي على التوالي 300000 و 200000 و 200000.

المطلوب :

- تحديد القيمة الحالية؟
- تحديد القيمة القابلة للاسترداد؟
- هل هناك تدهور لمعدات الإنتاج، إذا كان نعم قم بما يجب عمله محاسبيا؟.

الحل:

- **تحديد القيمة المحاسبية الصافية في 2014**

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = القيمة الأصلية – الإهتلاك المجمع.

لدينا القسط السنوي (D) = القيمة الأصلية ÷ المدة = 1500000 ÷5 = 300000.

الإهتلاك المتراكم حتى (2014)= قسط (2013)+قسط (2014)= 300000×2= 600000

ومنه القيمة المحاسبية الصافية = 1500000-600000 = **900000**.

- **تحديد القيمة القابلة للتحقق في 2014**

القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المتوقع = **800000**.

- **تحديد القيمة النفعية لسنة 2014**:

و هي التدفقات النقدية المستقبلية اللاحقة (N+2 و N+3 و N+4) لعملية الاختبار أي:

قيمة المنفعة = 300000+200000 + 200000= **700000**.

- **تحديد القيمة القابلة للاسترداد لسنة 2014**:

وهي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية وعليه فالقيمة القابلة للاسترداد هي **800000**.

- **إجراء اختبار التدهور لسنة 2014**:

بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع القيمة المحاسبية الصافية نلاحظ أن القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة المحاسبية الصافية، وبالتالي هناك تدهور لقيمة معدات لإنتاج بقيمة الفرق أي:

خسارة القيمة = القيمة القابلة للاسترداد- القيمة المحاسبية الصافية، وعليه:

خسارة القيمة = 800000 - 900000 = **– 100000**.

- **التسجيل المحاسبي لمخصص خسارة القيمة لسنة 2014**:

		2014/12/31		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية	100000	
	2918	حـ/ خسارة قيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		100000
		إثبات خسارة قيمة عن الالة الإنتاجية لسنة 2014		

ت– مراجعة خسارة القيمة عن التثبيتات

ينبغي على المؤسسة في نهاية كل دورة القيام بتحديد قيمة الاسترجاع للتثبيت وهذا بهدف إعادة تعديل مخصص خسائر القيمة، بحيث:

- ✓ **حالة ارتفاع قيمة التدهور في التثبيت**: هنا وجب إعادة تخصيص مبلغ إضافي، ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص.

✓ **حالة انخفاض قيمة التدهور في التثبيت:** أي أن هناك استرجاع لقيمة مخصص الخسارة والذي يعد بمثابة إيراد للمؤسسة ويثبت ذلك محاسبياً في الجانب الدائن للحساب (حـ/781- استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية) مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/×29-خسارة قيمة عن التثبيتات) بقيمة الاسترجاع.

ث- تدهور قيمة التثبيتات ومراجعة مخطط الاهتلاك

يؤدي تدهور قيمة التثبيتات المادية أو استرجاعها إلى تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المادي من خلال تغير أساس الإهتلاك بحيث:

- إثبات تدهور قيمة التثبيت يؤدي إلى انخفاض في قيمته؛
- استرجاع قيمة التدهور يؤدي إلى ارتفاع قيمة التثبيت.

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الإهتلاك – مجموع الإهتلاك- قيمة التدني أو التدهور

وتعد الصيغة أعلاه هي الصيغة النهائية لحساب القيمة المحاسبية الصافية، ويصبح جدول الإهتلاك كالآتي:

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		القيمة المحاسبية الصافية قبل الاسترجاع	القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		

مثال : في 2011/01/08 اقتنت مؤسسة سيارة نفعية بقيمة 500000 دج، تهتلك منافعها الاقتصادية خلال 5 سنوات، وفي 2012/12/31 أجرت المؤسسة عملية اختبار تدهور فلاحظت خسارة محتملة بقيمة 30000 دج، وفي 2013/12/31 أعادت المؤسسة عملية اختبار التدهور فتبين لها إمكانية استرجاع جزء من مخصص الخسارة بقيمة 10000 دج.

المطلوب:

- إعداد مخطط الإهتلاك الأولي والمراجع للسيارة النفعية.
- تسجيل القيود المحاسبية للدورات: 2011، 2012، 2013.

الحل:

- **إعداد مخطط الإهتلاك الأولي للسيارة النفعية:**

بداية استعمال السيارة النفعية كان بتاريخ 2011/01/08، أي خلال الدورة، بمدة استخدام 5 سنوات وبالتالي القسط السنوي (D) = 100000=500000/5=V/N= D

وعليه يكون جدول مخطط الاهتلاك الأولي كما يلي:

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك D	الإهتلاك المجمع ∑ D	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2011	500000	100000	100000	400000
2012	500000	100000	200000	300000
2013	500000	100000	300000	200000
2014	500000	100000	400000	100000
2015	500000	100000	500000	0000

– إعداد مخطط الإهتلاك المراجع للسيارة النفعية:

نقوم أولاً بعرض مخطط التعديلات وفق الجدول الآتي:

القيمة المحاسبية الصافية في 2012/12/31 قبل إثبات الخسارة (انظر جدول الإهتلاك الأولي)		300000
خسارة القيمة	–	30000
أساس الإهتلاك الجديد	=	270000
قسط الإهتلاك الجديد لسنة 2013 بعد تغيير أساس الإهتلاك والمدة 3 سنوات (السنوات المتبقية)	–	90000
القيمة المحاسبية الصافية في 2013/12/31	=	180000
استرجاع خسارة	+	10000
أساس الإهتلاك الجديد	=	190000
قسط الإهتلاك الجديد لسنة 2014 بعد تغيير أساس الإهتلاك والمدة سنتين (السنوات المتبقية)	–	95000
القيمة المحاسبية الصافية في 2014/12/31	=	95000

وبعد إجراء مختلف التعديلات يمكن عرض جدول الإهتلاك المراجع للسيارة النفعية وفق ما يلي:

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		القيمة المحاسبية الصافية قبل الاسترجاع	القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		
2011	500000	100000	100000	–	–	400000	–
2012	500000	100000	200000	30000	–	270000	–
2013	270000	90000	290000	–	10000	180000	190000
2014	190000	95000	385000	–	–	–	95000
2015	190000	95000	480000	–	–	–	0000

– التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك ومخصص الخسارة للسيارة النفعية:

		2011/12/31		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية	100000	
2818		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		100000
		إثبات قسط اهتلاك السيارة النفعية لسنة 2011		
		2012/12/31		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية	100000	
2818		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		100000
		إثبات قسط اهتلاك السيارة النفعية لسنة 2012		
		2012/12/31		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية	30000	
2918		حـ/ خسارة قيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		30000
		إثبات خسارة قيمة عن السيارة النفعية لسنة 2012		
		2013/12/31		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات العينية	90000	
2818		حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		90000
		إثبات قسط اهتلاك السيارة النفعية لسنة 2013		
		2013/12/31		
2918		حـ/ خسارة قيمة عن التثبيتات العينية الأخرى	10000	
781		حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		10000
		استرجاع خسارة قيمة عن السيارة النفعية لسنة 2013		

X – 1 - 3– المعالجة المحاسبية للتنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية

يحدث أن تخرج بعض عناصر تثبيتات المؤسسة من ذمتها المالية إما اختيارياً من طرفها كالتنازل، الهبة أو الرمي كنفاية، أو إجبارياً كالمصادرة السرقة ...الخ. وفي هذه الحالات وجب على المؤسسة شطب التثبيت من حساباتها وإقفالها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمتها المالية، حيث تتمثل عملية الشطب في ترصيد حساب التثبيت المعني وكذا الإهتلاك وخسائر القيمة الخاصة بالتثبيت المعني.

أ– النتيجة المحققة عن عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية

أثناء تتنازل المؤسسة عن التثبيتات فانه يدخل مباشرة في دفاترها المحاسبية الفارق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عليه بحيث تكون العلاقة وفق الآتي:

نتيجة التنازل= سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية

وتكون المؤسسة هنا أمام ثلاث حالات هي:

- **سعر البيع يساوي القيمة المحاسبية الصافية:** في هذه الحالة نتيجة التنازل صفر.
- **سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية:** في هذه الحالة هناك فائض قيمة (ربح) ويسجل في (حـ/752- فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية).
- **سعر البيع اقل من القيمة المحاسبية الصافية:** في هذه الحالة هناك ناقص قيمة (خسارة) ويسجل في (حـ/ 652- نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية).

ب- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية

على أساس نتيجة التنازل السابق ذكرها فإننا نكون أمام الحالات التالية:

1- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق فائض قيمة (ربح)

تمر عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية بالخطوات التالية:

❖ **أولا:** إثبات قسط الاهتلاك لسنة التنازل وهذا بجعل (حـ/681) مدين مقابل جعل(حـ/28) دائن

❖ **ثانيا:** تسجيل خروج التثبيت المادي أو المعنوي من ذمة المؤسسة وهذا بترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المعني وتسجيل إيراد عملية التنازل، أي بجعل حسابات الخزينة أو (حـ/462) مديناً مقابل جعل (حـ/752-فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية) دائناً ووفق الاتي:

		../../..		
681		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول غير الجارية	XXXX	
	28×	حـ/اهتلاك التثبيتات		XXXX
		إثبات مخصص الاهتلاك لسنة التنازل		
		../../..		
28×		حـ/اهتلاك التثبيتات	XXXX	
29×		حـ/خسارة قيمة عن التثبيتات	XXXX	
462/5×		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة	XXXX	
	21×/20×	حـ/ التثبيتات المادية/التثبيتات المعنوية		XXXX
	781	حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		XXXX
	752	حـ/فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية		XXXX
		إثبات عملية التنازل عن التثبيت المعني		

حيث أن:

✓ حـ/28× هو الإهتلاك المتراكم للتثبيت المادي أو المعنوي من بداية الدورة إلى غاية تاريخ التنازل؛

- ✓ حـ/462 أو حـ/××5 هو سعر التنازل؛
- ✓ حـ/×21 هو قيمة التثبيت المادي المتنازل عنه؛
- ✓ حـ/652 هو الفرق بين سعر التنازل (حـ/462 أو حـ/××5) والقيمة المحاسبية الصافية.

2- التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق ناقص قيمة (خسارة)

تمر المعالجة المحاسبية لعملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية بنفس المراحل السابقة في حالة تحقيق ربح، الاختلاف يكمن فقط في استبدال (حـ/752- فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية) بـ (حـ/652- نواقص القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية) وهذا بتسجيله في الجانب المدين.

مثال توضيحي: بتاريخ 2015/03/30 تنازلت مؤسسة عن معدات صناعية بقيمة 350000 دج، كانت قد اشترتها في 2012/01/05 بسعر 900000 دج، تخضع لنمط الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات، وبقيمة باقية تعادل صفر قيمة في نهاية مدة الاستخدام.

المطلوب: تسجيل عمليات التنازل في يومية المؤسسة وفق الحالتين التاليتين:

- لم تسجل المؤسسة أي خسارة للتدهور حتى تاريخ التنازل.
- هناك خسارة للقيمة سجلتها في نهاية سنة 2014 بقيمة 60000 دج.

الحل:

❖ **الحالة الأولى: عدم تسجيل أية خاسرة للقيمة**

القسط السنوي: $\mathbf{D}= V/N= 900000/5 = 180000$

قسط الاهتلاك المكمل لسنة 2015: $D_1= D^* 3/10= 180000^* 3/12= 45000$

الاهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل= 180000+180000+180000+45000= 585000

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – الاهتلاك المتراكم= 900000-585000= 315000

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 350000-315000= 35000 وهي فائض قيمة.

		2015/03/30		
6812		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	45000	
	2818	حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		45000
		إثبات مخصص الاهتلاك لسنة التنازل 2015		
		2015/03/30		
2818		حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى	585000	
462		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات	350000	
	218	حـ/ التثبيتات المادية		900000
	752	حـ/فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية		35000
		إثبات عملية التنازل عن المعدات الصناعية		

❖ **الحالة الثانية: تسجيل خسارة للقيمة في نهاية 2014 بقيمة 60000 دج.**

القسط السنوي: D= V/N= 900000/5 = 180000

القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2014 = 900000-(3*180000)-60000= 300000

الأساس الجديد = 300000.

قسط الاهتلاك الجديد = D= V/N=300000/2=150000

قسط الاهتلاك المكمل لسنة 2015: D_1= D* 3/12= 150000* 3/12= 37500

الاهتلاك المتراكم حتى تاريخ التنازل: 180000+180000+180000+37500= 577500

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – الاهتلاك المتراكم= 900000-577500= 322500

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 350000-322500= 27500 وهي فائض قيمة.

وعليه فالتسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2015/03/30		
	27500	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		6812
27500		حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى	2818	
		إثبات مخصص الاهتلاك لسنة التنازل 2015		
		2015/03/30		
	577500	حـ/اهتلاك التثبيتات المادية الأخرى		2818
	350000	حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات		462
900000		حـ/ التثبيتات المادية	218	
27500		حـ/فواض القيم عن خروج أصول ثابتة غير المالية	752	
		إثبات عملية التنازل عن المعدات الصناعية		

X – 2 – جرد المخزونات

تتضمن عملية جرد المخزونات وجهين هما: الجرد المادي وفوارقه وخسارة القيمة عن المخزونات.

X – 2 – 1- الجرد المادي عن المخزونات

الجرد المادي عن المخزونات يتمثل في التعداد المادي لعناصر المخزونات من بضاعة، مواد أولية منتجات تامة ونصف مصنعة ثم تحديد قيمة هذا المخزون، وتسوية حسابات المخزون في نهاية الدورة، وهذا بتسوية الفروقات بين الجرد المادي والمحاسبي. وقد تم التطرق الى هاته التسويات وطرق الجرد الممكن اتباعها في المؤسسة في الفصل المتعلق بالمخزونات فيرجى مراجعته.

X – 2 – 2– خسارة القيمة عن المخزونات

عملاً بمبدأ الحيطة والحذر فانه وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم المؤسسة بمقارنة سعر بيع مخزوناتها وتكلفة شرائها أو إنتاجها، فإذا كان سعر البيع أقل من تكلفة الشراء أو الإنتاج فعلى المؤسسة أن تقوم حينها

بتكوين مؤونة تسمى بخسارة القيمة، وتحدد خسائر القيمة عن المخزونات مادة بمادة أو في حالة أصول متعارضة فئة بفئة.

ومحاسبيا تعالج خسارة القيمة في المخزونات كعبء في الجانب المدين للحساب (حـ/685-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/×39- خسائر القيمة عن المخزونات) وهذا الحساب يقسم إلى أقسام فرعية حسب مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها المخزونات.

وفي الدورة اللاحقة يعاد تسوية خسارة القيمة الخاصة بطبيعة كل العناصر المخزنة ونكون أمام ثلاث حالات، كما يلي:

- **زيادة مبلغ المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن مبلغ تدني قيمة المخزونات سيكون أكبر من المؤونة المكونة في الدورة السابقة، وهنا يتم تعديل قيمة المؤونة بالفرق المسجل، ومحاسبياً يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي لتكوين المؤونة.
- **إلغاء أو تخفيض المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن خسارة القيمة (المؤونة) أصبح جزئياً أو كلياً بدون موضوع، ويكون التسجيل المحاسبي باسترجاع مبلغ المؤونة المشكلة سلفاً في الجانب الدائن من الحساب (حـ/785-استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات- الأصول الجارية) مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/×39- خسائر القيمة عن المخزونات).
- **تثبيت المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن مبلغ تدني قيمة المخزونات سيكون مساويا للمؤونة المكونة سابقا، وفي هذه الحالة لا يكون هناك أي تسجيل محاسبي.

مثال توضيحي: في نهاية 2012 أظهرت عملية جرد المخزون المتعلقة بمؤسسة الرياض المعطيات التالية:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة (دج)	سعر البيع المحتمل
بضاعة	2500	700	600
منتجات تامة الصنع	800	2100	2000

وخلال دورة 2013 قامت بالعمليات التالية:

- في 2013/06/05 تم بيع كل البضاعة التي لديها بسعر 550 دج.
- في 2013/07/25 تم بيع 600 وحدة من منتجاتها التامة الصنع بسعر 1950 دج وأن سعر البيع المحتمل في 2013/12/31 للمنتجات التامة الصنع هو 2200 دج

المطلوب: يتم تسجيل القيود التالية خلال دورتي 2012 و2013.

الحل: التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

		2011/12/31		
	250000	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية		685
250000		حـ/ خسائر القيمة عن البضاعة	390	
		إثبات خسارة قيمة عن البضاعة لسنة 2012		
		2012/12/31		
	80000	حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية		685
80000		حـ/ خسائر القيمة عن المنتجات التامة	395	
		إثبات خسارة قيمة عن المنتجات التامة لسنة2012		
		2013/06/05		
	1375000	حـ/ الزبائن		411
1375000		حـ/ مبيعات بضاعة	700	
		بيع كل البضائع على الحساب		
		//		
	1500000	حـ/ مشتريات مستهلكة من البضائع		600
	250000	حـ/ خسائر القيمة عن البضاعة		390
1750000		حـ/ البضائع	30	
		إخراج البضائع مع استخدام خسارة القيمة		
		2013/07/25		
	1170000	حـ/ الزبائن		411
1170000		حـ/ مبيعات منتجات تامة الصنع	701	
		بيع نصف المنتجات التامة الصنع على الحساب		
		//		
	1200000	حـ/تغير الإنتاج المخزن		724
	60000	حـ/ خسارة قيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		395
1260000		حـ/ المنتجات التامة الصنع	355	
		إخراج المنتجات التامة مع استخدام خسارة القيمة		
		2012/12/31		
	20000	حـ/ خسائر القيمة عن المنتجات التامة		395
20000		حـ/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات–الأصول الجارية	785	
		استرجاع خسارة القيمة عن المنتجات التامة		

X – 2 – 3– تسوية مشتريات ومبيعات المخزونات

يمكن للمؤسسة أن تقوم بعملية شراء وبيع للمخزونات دون تسليم أو استلام الفواتير أو تسليم واستلام المخزونات، وفي نهاية السنة وفي حالة وجود احدى الحالات السابقة فإنه يتم تسويتها كالآتي:

أ– تسوية عدم استلام مخزون المشتريات مع استلام فواتير شرائه

عند قيام المؤسسة بعملية شراء للمخزون واستلامها لفواتير شرائه دون الاستلام الفعلي له، فإنّ الحساب (حـ38x–مشتريات المخزونات) يظهر في نهاية السنة برصيد مدين، ولأن هذا الحساب وسيطي والهدف منه هو مراقبة حركة المخزونات وفقط، فإنّه وجب ترصيده في نهاية السنة وهذا بجعله دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/37x– مخزونات بالخارج)، ويتم ترصيد (حـ/37) عند استلام المخزونات بجعله دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المخزونات المعني.

ب– تسوية عدم استلام فواتير شراء المخزونات مع الاستلام الفعلي للمخزونات

عند قيام المؤسسة بعملية شراء للمخزون وقيامها بالاستلام الفعلي له دون استلامها لفواتير شرائه فإنّ الحساب (حـ38x–مشتريات المخزونات) يظهر في نهاية السنة برصيد دائن، ولأنه حساب وسيطي وّجب ترصيده في جانبه المدين مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/408–فواتير قيد الاستلام). ويتم ترصيد (حـ/408) عند استلام الفواتير بجعله مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد.

ت– تسوية عدم تسليم فواتير بيع المخزونات مع التسليم الفعلي للمخزون

عند قيام المؤسسة بعملية بيع للمخزون وقيامها بالتسليم الفعلي للمخزون دون تسليمها لفواتير بيعه، فإنّها تقوم في نهاية السنة بتسجيل قيد المبيعات في الجانب الدائن للحساب (حـ/70x– المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات) مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/418–فواتير قيد التحرير).

X – 3 – جرد حسابات الزبائن

تتضمن عملية جرد حسابات الزبائن مراجعة الوثائق الثبوتية وإجراء عملية التسوية الخاصة بهم من تسوية لحساباتهم الدائنة وكذا تكوين مؤونة للخسائر المحتملة في حقوق المؤسسة لديهم.

حيث وفي نهاية كل دورة تدرس المؤسسة وضعية الزبائن لديها ومدى قدرتهم على تسديد ديونهم اتجاهها، وهنا تقوم بتقسيم زبائنها إلى ثلاثة أنواع هم:

- **الزبائن المشكوك فيهم:** وهم كل الزبائن الذين من المحتمل عدم سداد ديونهم، حيث تقوم المؤسسة بأخذ الحيطة والجذر من الخسائر المحتملة الناجمة عن عدم سداد الديون وذلك لتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها؛
- **زبائن وضعيتهم المالية معدومة:** وهي الديون التي تأكد عدم تحصيلها فعلا وذلك لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة كإفلاس أحد العملاء أو لأي سبب أخر؛

- **زبائن وضعيتهم المالية جيدة:** وهي الديون القابلة للتحقق.

ومن ثمة تقوم بتحويل الزبائن العاديين إلى زبائن مشكوك في تحصيل ديونهم وذلك لفصل العملاء المشكوك فيهم عن باقي العملاء لان هذا النوع من الزبائن يبقي تحت الرقابة والتقييم المستمر لحالتهم المالية من قبل المؤسسة، ومحاسبياً يتم ذلك من خلال تسجيل الحساب (حـ/416- زبائن مشكوك فيهم) في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/411- الزبائن).

في المقابل وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر تلجأ المؤسسة لعمل مخصص للديون المشكوك فيها لمقابلة احتمالات عدم السداد، وهنا تقوم بتسجيل خسارة عن كل دين لا يمكن تحصيله بصورة كاملة.

ومحاسبيا تعالج خسارة القيمة عن حسابات الزبائن كعبء في الجانب المدين للحساب (حـ/685- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/49x- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن).

وفي الدورة اللاحقة يعاد تسوية خسارة القيمة الخاصة بكل ديون العملاء، وهنا نكون أمام ثلاث حالات، هي كما يلي:

- **زيادة مبلغ المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن المبلغ المحتمل عدم تسديده أكبر من الخسارة (المؤونة) المكوّنة في الدورة السابقة، وهنا يتم تعديل قيمة الخسارة بالفرق المسجل، ومحاسبياً يتم تسجيل نفس القيد المحاسبي لتكوين المؤونة.
- **إلغاء أو تخفيض المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن المبلغ المحتمل عدم تسديده في الدورة الحالية أقل من الخسارة (المؤونة) المشكلة له في الدورة السابقة، وهنا يتم استرجاع فارق تلك الخسارة، ويكون التسجيل المحاسبي باسترجاع مبلغ المؤونة المشكلة سلفاً في الجانب الدائن من الحساب (حـ/785-استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول الجارية) مقابل الجانب المدين لـ(حـ/49x- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن).
- **تثبيت المؤونة:** وتكون في حالة توقع المؤسسة أن المبلغ المحتمل عدم تسديده في الدورة الحالية سيكون مساوياً للخسارة (المؤونة) المشكلة له في الدورة السابقة، وفي هذه الحالة لا يكون هناك أي تسجيل محاسبي.

مثال توضيحي: إليك أرصدة حسابات الزبائن المستخرجة من ميزان المراجعة قبل الجرد وذلك بتاريخ 2014/12/31، والمطلوب تسجيل القيود المحاسبية اللازمة وفق معطيات الجرد الموالية:

	اسم الحساب	مدين	دائن
411	الزبائن	880000	
416	زبائن مشكوك فيهم	400000	
4911	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		32000

- الربع من الزبائن قد لا يدفعون ما عليهم.
- الزبائن المشكوك فيهم سيدفعون ما عليهم خلال شهر ونصف.

الحل:

		2011/12/31		
416		حـ/ زبائن مشكوك فيهم	220000	
	411	حـ/ الزبائن		220000
		تحويل ربع الزبائن العاديين الى زبائن مشكوك فيهم		
		2012/12/31		
685		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	220000	
	4911	حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		220000
		إثبات مخصص خسائر القيمة عن الزبائن		
		2012/12/31		
411		حـ/ الزبائن	400000	
	416	حـ/ زبائن مشكوك فيهم		400000
		تحويل الزبائن المشكوك فيهم الى زبائن عاديين		
		2013/12/31		
4911		حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	32000	
	785	حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول الجارية		32000
		استرجاع مؤونة العملاء الشكلة سلفاً		

X – 4– جرد حساب الصندوق

تتضمن عملية جرد حساب الصندوق وفي نهاية كل دورة المقارنة بين الرصيد المحاسبي لحساب الصندوق والرصيد الفعلي له وإجراء التسوية في حالة وجود الفروق، وهنا نكون أمام حالتين هما:

- **حالة الرصيد المحاسبي أكبر من الرصيد الفعلي:** في هذه الحالة يجعل (حـ/657- الأعباء الاستثنائية للتسيير) مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/53-الصندوق).
- **حالة الرصيد المحاسبي أقل من الرصيد الفعلي:** في هذه الحالة يجعل (حـ/757- منتجات استثنائية عن عمليات التسيير) دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/53-الصندوق).

X – 5– تسوية حسابات الأعباء والنواتج

في نهاية كل الدورة وحتى يتم تحميل الدورة المعنية بأعبائها الفعلية وتستفيد من نواتجها الفعلية عليها القيام ببعض التسويات التي تخص الأعباء والنواتج، حيث تتضمن تلك التسويات القيام بالآتي:

- **تخفيض الأعباء المسددة سلفاً:** يحدث أن تتحمل المؤسسة أعباءً تفوق الدورة الواحدة، وتطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات فإنّه يتم تحميل الدورة فقط بما يعود لها، والذي يعود الى دورات لاحقة يجب إظهاره في (حـ/486–أعباء معاينة سلفاً) ويرصد عند بداية الدورة اللاحقة.
- **تخفيض النواتج المحصلة سلفاً:** يحدث أن تحصل المؤسسة إيرادات تعود للدورة اللاحقة، وتطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات فإنّه يتم تحميل الدورة فقط بما يعود لها، والذي يعود الى دورات لاحقة يجب إظهاره في (حـ/487–إيرادات مقيدة سلفاً)، ويرصد عند بداية الدورة اللاحقة.

مثال توضيحي: قامت مؤسسة الورود بالعمليات التالية والمطلوب معالجتها محاسبياً

- ✓ في 2017/08/05 سددت بشيك بريدي مصاريف تأمين أحد معدات نقلها بقيمة 45000 دج تغطي مدة سنة.
- ✓ في 2017/09/25 استلمت المؤسسة نقد ما قيمته 35000 دج لقاء تأجير أحد مستودعاتها لمدة 06 أشهر.

		2017/08/05		
616		حـ/ مصاريف التامين	45000	
	517	حـ/ الهيئات المالية الأخرى		45000
		سداد مصاريف التامين لمدة سنة		
		2017/09/25		
53		حـ/ الصندوق	35000	
	706	حـ/ تقديم خدمات أخرى		35000
		تأجير مستودع لمدة 06 أشهر		
		2017/12/31		
486		حـ/ أعباء معاينة سلفاً	26250	
	616	حـ/ مصاريف التامين		26250
		تخفيض الأعباء المعاينة سلفاً		
		2017/12/31		
706		حـ/ تقديم خدمات أخرى	17500	
	487	حـ/ إيرادات مقيدة سلفاً		17500
		تخفيض النواتج المعاينة سلفاً		

XI – تمارين مقترحة

التمرين الأول:

بتاريخ 31-12-2010 تم استخراج المعلومات التالية:

من ميزان المراجعة بعد الجرد تم استخراج المعلومات التالية: الاهتلاك المتراكم للمعدات مكتب هو 85000 دج وتهتلك بأقساط ثابتة مع العلم أن مدة حيازتها 10 سنة تم شراءها بتاريخ x بسعر 100000 دج (HT) نقدا، وبدأت بالعمل بنفس التاريخ. مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

- من ميزان المراجعة قبل الجرد تم استخراج المعلومات التالية الاهتلاك المتراكم للأغلفة المتداولة 45000 دج مع العلم انه تم شراءها قبل ثلاثة سنوات.
- **المطلوب:** تحديد تاريخ شراء التثبيتات وتسجيل قسط الاهتلاك 31-12-2010، المؤسسة تستعمل طريقة الاهتلاك الثابت.

التمرين الثاني:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

- 2011/5/06 تنازلت على معدات مكتب بـ 30000 دج نقدا تم شراؤها في 2009/3/16 بـ 34800 دج، مدة إهتلاكها 10 سنوات.
- 2011/8/16 تنازلت على معدات نقل بـ 45000 نقدا تم شراؤها في 2009/3/6 بـ 96000 دج، مدة إهتلاكها 05 سنوات.
- 2011/9/6 استبدلت معدات نقل قديمة تم شراؤها في 2008/4/6 بـ 150000 دج بأخرى جديدة حيث دفعت للمورد التثبيتات مبلغ 45000 دج نقدا لقاء ذلك.
- 2011/10/14 استبدلت معدات مكتب قديمة تم شراؤها في 2003/4/6 بـ 60000 دج بأخرى جديدة حيث قبضت لقاء ذلك مبلغ 5000 دج نقدا لقاء ذلك.

المطلوب تسجيل العمليات في يومية المؤسسة مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%. المؤسسة تتبع طريقة الاهتلاك الثابت.

التمرين الثالث:

إليك المعلومات التالية:

- 2007/01/3 اشترت مؤسسة معدات نقل بـ 96000دج (HT) بشيك مدة الاهتلاك 5 سنوات
- 2008/12/31 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات 52500 دج.
- 2009/12/31 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات 37000 دج.
- 2010/12/31 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات 20000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%، المؤسسة تستعمل طريقة الاهتلاك الثابت.

التمرين الرابع:

في 06-1-2008 اشترت مؤسسة معدات نقل 160000 دج (HT)، وتم الدفع بتحويل بنكي أما مصاريف النقل فقيمتها 46800 وتم الدفع بتحويل بنكي، 19TVA %.

المطلوب:

- تسجيل عملية الشراء في يومية المؤسسة.
- إعداد بطاقة الاهتلاك بطريقة الاهتلاك الثابت، الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك المتزايد.
- تسجيل أقساط الاهتلاك (الاهتلاك الثابت) في يومية المؤسسة.

التمرين الخامس:

في 1/12/ 2005 اشترت مؤسسة معدات وأدوات بـ 257400 دج TTC بشيك، مدة الاهتلاك 10سنوات.

- 2006/12/31 أعادت المؤسسة تقييم هذه المعدات وقدرت بـ 184800 دج.
- 2007/12/31 أعادت المؤسسة تقييم هذه المعدات وقدرت بـ 156849 دج.
- 2009/12/31 أعادت المؤسسة تقييم هذه المعدات وقدرت بـ 105000 دج.
- 2010/12/31 أعادت المؤسسة تقييم هذه المعدات وقدرت بـ 87000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة في الحالتين:

- الحالة الأولى: نفرض أن المؤسسة تنازلت على التثبيت 2010/2/3 بـ 107500 دج.
- الحالة الثانية: نفرض أن المؤسسة استعملت هذا التثبيت لمدة 10 سنوات وتم اهتلاكه كليا.

التمرين السادس:

خلال سنة 2014 قام مجمع سونلغاز بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

- 2014/02/14 شراء 100 سهم بـ 150 دج للسهم من شركة الأشغال والتركيب الكهربائي (KAHRAKIB شركة فرع في مجمع سونلغاز)، عمولات الوسطاء 1400 دج (HT)، سددت عن طريق البنك، تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها.
- 2014/03/01 شراء 200 سهم بـ 200 دج للسهم من مجمع صيدال. سددت عن طريق البنك عمولات البنك 2000 دج (HT)، سددت عن طريق البنك والتي تم حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل في المستقبل القريب.

- 2014/03/14 شراء 80 سهم بـ 300 دج للسهم من مجمع سوناطراك (شركة تربطها علاقة تساهمية مع سونلغاز)، عمولات البنك 1000 دج (HT). سددت عن طريق البنك، تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها.
- 2014/12/31 قدر المجمّع القيمة التفاوضية المحتملة لسهم شركة الأشغال والتركيب الكهربائي بـ 160 دج، كما قدر السعر المتوسط للشهر الأخير لسنة 2014 لمجمع سوناطراك بـ 290 دج.
- 2014/12/31 قدرت المجمع السعر المتوسط للشهر الأخير لسنة 2014 لمجمع صيدال بـ 190دج.
- 2015/3/14 تنازل المجمع على 80 سهم من مجمع صيدال بـ 190 دج للسهم وتمت العملية بتحويل بنكي
- 2015/07/30 حول المجمع لحساب المجمع الأرباح الصافية الموزعة لشركة صيدال قدرت بـ 8 دج للسهم الواحد بناءً على قرار الجمعية العامة لمجمع صيدال التي عقدت في 15 /2015/06
- 2015/9/15 تنازل المجمع على 100 سهم من مجمع صيدال بـ 220 دج للسهم.

التمرين السابع:

خلال سنة 2014 قام مجمع سونلغاز بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

- 2014/2/13 شراء 100 سهم بـ 150 دج للسهم من شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية (SOPIEG شركة فرع في مجمع سونلغاز)، عمولات الوسطاء 1200 دج (HT)، سددت عن طريق البنك، تم حيازتها بنية الاحتفاظ بها.
- 2014/3/17 شراء 100 سند استحقاق بـ 150 دج للسند الواحد (قدمت قرض) من الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE (شركة فرع في مجمع سونلغاز)، عمولات البنك 200 دج (HT)، سددت عن طريق البنك.
- 2014/3/28 شراء 150 سند استحقاق بـ 120 دج للسند الواحد (قدمت قرض) من المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ENSP (شركة فرع في مجمع سوناطراك الذي تربطه مع مجمع سونلغاز علاقة تساهمية)، عمولات البنك 200 دج (HT)، سددت عن طريق البنك.
- 2014/12/31 قدر المجمع القيمة التفاوضية المحتملة لسهم شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية بـ 140 دج.
- 2014/12/31 قدر المجمع القيمة التفاوضية المحتملة لشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE بـ 140 دج للسند. قدرت المجمع القيمة التفاوضية المحتملة لمؤسسة الوطنية لخدمات الابار 130 دج للسند

- 2014/12/31 قدر المجمع الفوائد المنتظرة للسندات الاستحقاق بـ 1500 دج (HT)، بالنسبة لشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء و 1600 دج (HT)، بالنسبة لمؤسسة الوطنية لخدمات الأبار.
- 2015/9/19 تنازل المجمع على الاستحقاق لمجمع صيدال بـ 140 دج للسند الواحد الخاص بشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء و135 دج للسند الواحد الخاص بمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار.

التمرين الثامن:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية خلال سنة 2007:

- 2007/2/1 اشترت بضاعة على الحساب من المورد (أ). بسعر 15000 دج (HT)، وصلت البضاعة والفاتورة معا.
- 2007/2/5 اشترت مواد أولية ب 25000 دج من المورد (ب) بشيك وصلت المواد والفاتورة معا
- 2007/2/6 اشترت ما قيمة 18000 دج (HT)، من علب الورق المقوى لتغليق البضائع وتم الدفع نقدا وقد تم استلام البضاعة والفاتورة معا.
- 2007/03/19 اشترت المؤسسة ما قيمة 9000 دج (HT)، أدوات خاصة بالاستعمال المطعم القابلة للاستهلاك من المورد (ج). وصلت الفاتورة والبضاعة معا.
- 2007/03/20 أخرجت المؤسسة نصف المواد الأولية المشتراة من المورد (ب). بغرض التصنيع.
- 2007/05/01 سددت الديون المستحقة عليها للمورد (أ) نقدا.
- 2007/05/25 باعت المؤسسة نصف البضاعة بـ 9000 دج للزبون (أ) على أن يسدد النصف البضاعة نقدا والباقي يبقى على الحساب.
- 2007/06/12 أنتجت المؤسسة منتجات تامة قيمتها 16000 دج ومنتجات نصف مصنعة قيمتها 7000 دج ومنتجات مكسرة ومهملة بقيمة 15000 دج.
- 2007/07/17 باعت المؤسسة كل البضائع المتبقية حيث فقدت 10 %من وزنها إلى الزبون (ب) بـ 8500 دج (HT)، على الحساب.
- 2007/08/12 باعت المؤسسة كل المنتجات بمبلغ 20000 دج (HT)، للزبون (ب)، النصف على الحساب والباقي بشيك.
- 2007/08/21 سدد الزبون (أ) ما عليه من ديون نقدا كما قامت بتحصيل الشيك (الزبون ب)
- 2007/08/29 باعت المؤسسة نصف الفضلات والمهملات بـ 7000 دج نقدا.
- 2007/09/03 سدد الزبون (ب) ما عليه من ديون بشيك.
- 2007/10/5 سددت الديون المستحقة عليها للمورد (ج) نقدا.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19%.

التمرين التاسع:

قامت مؤسسة خلال شهر جانفي 2011 بالعمليات التالية

- 2011/1/2 اشترت البضاعة على الحساب من المورد (أ) بـ 17000 دج (HT)، وصلت البضاعة والفاتورة معا.
- 2011/1/4 أعادت المؤسسة 5000 دج (HT)، من البضاعة لعدم مطابقتها المواصفات.
- 2011/1/10 باعت المؤسسة نصف البضاعة المشتراة بهامش ربح 10 %إلى الزبون (أ)
- 2011/1/12 سددت للمورد (أ) كل الديون المستحقة نقدا.
- 2011/1/14 أعاد الزبون(أ) إلى المؤسسة ما قيمته 1000 دج (HT) من البضاعة إلى المؤسسة
- 2011/1/18 أرسل الزبون (أ) كمبيالة تستحق بعد 10 أيام إلى المؤسسة.
- 2011/1/28 سدد الزبون(أ) قيمة الكمبيالة نقدا.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة، مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19%.

التمرين العاشر:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية خلال شهر مارس 2014.

- 2014/3/2 أرسلت المؤسسة تسبيق إلى المورد (أ) بقيمة 15000 دج (HT)، نقدا على بضاعة قيمتها 45000 دج (HT)
- 2014/3/8 وصلت البضاعة محل التسبيق دون الفاتورة.
- 2014/3/9 قدم الزبون (أ) تسبيقا إلى المؤسسة بشيك بقيمة 7000 دج (HT)، على منتجات تامة.
- 2014/3/10 وصلت فاتورة بضاعة المورد أ.
- 2014/3/12 أرسلت المؤسسة المنتجات والفاتورة معا إلى الزبون أ تكلفة المنتجات 26000 دج هامش الربح 5 % من سعر البيع.
- 2014/3/15 أعادت المؤسسة 10 % من البضاعة لعدم مطابقتها المواصفات إلى المورد (أ).
- 2014/3/17 أرسل الزبون كمبيالة تستحق بعد 5 أيام إلى المؤسسة.
- 2014/3/22 سدد الزبون (أ) قيمة الكمبيالة بشيك.
- 2014/3/24 سددت المؤسسة إلى المورد (أ) كل الديون المستحقة.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة. مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

التمرين الحادي عشر:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية خلال شهر أفريل 2014، والمطلوب تسجيلها محاسبياً مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

- 2014/4/2 أرسلت المؤسسة تسبيق إلى المورد (أ) بقيمة 15000 دج (HT)، نقدا على بضاعة قيمتها 45000 دج (HT).
- 2014/4/8 وصلت البضاعة محل التسبيق دون الفاتورة.
- 2014/4/9 قدم الزبون (أ) تسبيقا إلى المؤسسة بشيك بقيمة 7000 دج (HT)، على منتجات تامة.
- 2014/4/10 وصلت فاتورة بضاعة المورد أ.
- 2014/4/12 أرسلت المؤسسة المنتجات والفاتورة معا إلى الزبون أ تكلفة المنتجات 26000 دج هامش الربح 5 % من سعر البيع.
- 2014/4/15 أعادت المؤسسة 10 % من البضاعة لعدم مطابقتها المواصفات إلى المورد (أ).
- 2014/4/17 أرسل الزبون كمبيالة تستحق بعد 5 أيام إلى المؤسسة.
- 2014/4/22 سدد الزبون (أ) قيمة الكمبيالة بشيك.
- 2014/4/24 سددت المؤسسة إلى المورد (أ) كل الديون المستحقة.

التمرين الثاني عشر:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية في شهر أفريل 2014.

- 2014/4/2 اشترت بضاعة ب 35000 دج (HT)، من المورد أ، محتواه في 100 علبة ورقية قيمتها 5000 دج
- 2014/4/3 شراء مواد أولية على الحساب ب 25000 دج (HT)، من المورد ب تضمنت الفاتورة: أغلفة متداولة 3500 دج.
- 2014/4/5 باعت المؤسسة منتجات تامة الصنع ب 60000 دج (HT)، تضمنت الفاتورة ما يلي: هامش ربح 10% من سعر البيع، أغلفة متداولة 10000 دج.
- 2014/4/6 أرجعت ا المؤسسة 25 %من البضائع.
- 2014/4/8 أرجعت المؤسسة ما قيمته 2000 من الأغلفة الى المورد ب، 1000 من الأغلفة المتداولة سليمة 100%.1000 مهشمة بـ 10%، أما الباقي فقررت الاحتفاظ به.
- 2014/4/11 أرجع الزبون 25% من الأغلفة سليمة 100%، 25% مهشمة 10%، أما الباقي فقرر الاحتفاظ به.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية المؤسسة. مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

التمرين الثالث عشر:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية في شهر أكتوبر 2014.

- 2014/10/2 قدم زبون تسبيقا على بضاعة بـ 20000 دج (HT)، نقدا
- 2014/10/5 أرسل المورد إلى زبونه البضاعة وتضمنت الفاتورة ما يلى سعر البيع 65000 دج (HT)، يدفع بشيك، هامش ربح 10% من سعر البيع، أغلفة متداولة 8000 دج ت ت1 1%، ت م 2 %، TVA 19%.
- 2014/10/8 أعاد الزبون إلى مورده الأغلفة مهشمة ب 10%.

المطلوب: **تسجيل** العمليات في اليومية الزبون وفي يومية المورد. مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة TVA هو 19%.

التمرين الثالث عشر:

في 12/31 /2012 اظهر ميزان المراجعة للمؤسسة ما يلي:

البيان	الرصيد مدين
العميل أ	10000 دج
العميل ب	8000دج

- تتوقع المؤسسة ما يلي:
- العميل (أ) يواجه صعوبات مالية ولذا تتوقع المؤسسة استرجاع 40 %من ديونها
- العميل (ب) يواجه صعوبات مالية ولذا تتوقع المؤسسة أن يسدد 60 %من دينه
- 2013/2/3 العميل (أ) دفع 50 % من ديونه بتحويل بنكي
- 2013/11/12 سحب المؤسسة على العميل (ب) سفتجة تستحق في 2014/1/12 قيمتها 20 % من دينه
- في 12/31 /2012 تتوقع المؤسسة ما يلي
- العميل (أ) يواجه صعوبات مالية ولذا تتوقع المؤسسة انه سيدفع 40 % من ديونه فقط
- العميل (ب) يواجه صعوبات مالية ولذا تتوقع المؤسسة أن يسدد 80 % من دينه فقط

المطلوب: قم بما يجب عمله محاسبياً.

المراجع المعتمدة:

قائمة المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1. الرميدي عبد الوهاب، سماي علي، **المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016.
2. بويعقوب عبد الكريم، **أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
3. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة، 2008
4. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
5. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
6. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، دار النشر جيطالي، برج بوعريريج، الجزائر، 2011.
7. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، دار نشر pages blues، الجزائر، 2010.

❖ **المطبوعات الخاصة بالمقياس:**

1. كتوش عاشور، **مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، السنة الجامعية 2011/2010.
2. مزيود إبراهيم، **مطبوعة محاضرات في المحاسبة المالية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، السنة الجامعية 2015/2014.
3. ضويفي حمزة، **مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة المالية المعمقة**، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي بتيسمسيلت، 2016/2015.
4. بلقاسم تويزة، **مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة للمؤسسة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، السنة الجامعية 2016/2015.
5. تريش نجود، **مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة المالية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس – سطيف 1، السنة الجامعية 2017/2016.
6. صلاح ربيعة، **مطبوعة محاضرات في مقياس المحاسبة العامة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، السنة الجامعية 2017/2016.

7. جمعي محمد، **دروس وتمارين في المحاسبة سنة أولى ل.م.د.**

❖ **قوانين ومراسيم:**

1. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 74 سنة 2007.

2. المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية العدد 27 بتاريخ 2008/05/28.

3. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 2009/03/25

قائمة المراجع باللّغة الفرنسية:

1. Tazdait ali, **Maitrise du systeme comptable financier**, première edition, Edition ACG, presses de ENAG, Alger.