وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 ـ سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2)

موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية

إعداد الدكتور: **كيموش بلال**

السنة الجامعية: 2017/2016

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

سكيكدة في :**2017/02/16**

مستخرج من محضر اجتماع المجلس العلمي للكلية

في اجتماعه بتاريخ **16 فيفري 2017** برئاسة الدكتور: **مقيمح صبري**

وبعد الإطلاع على التقارير الايجابية للجنة تقييم المطبوعة المتكونة من الأعضاء التالية أسماؤهم:

المؤلف	عنوان المطبوعة	لجنة التقييم	الجامعة
د. كيموش بلال	**محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2)**	**د. مزياني نور الدين**	**جامعة سكيكدة**
		د. عياشي نور الدين	**جامعة قسنطينة 2**

قرر المجلس اعتماد المطبوعة المقدمة من طرف **د. كيموش بلال** الموسومة بـ **:" محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى LMD علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير".**

رئيس المجلس العلمي للكلية

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
المجلس العلمي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

د. مقيمح صبري
رئيس المجلس العلمي

فهرس المحتويات

مقدمـــة	01
الفصل الأول: مدخل للمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي	02 -- 70
تمهيد	03
المبحث الأول: الإطار التصوري للمحاسبة المالية	03
1) مفهوم وأهمية الإطار التصوري للمحاسبة المالية	03
2) مفهوم المحاسبة المالية	06
3) مجال تطبيق المحاسبة المالية	08
4) أهداف القوائم المالية	09
5) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	10
6) المبادئ والاتفاقيات المحاسبية	11
7) الجانب العملي للمحاسبة	18
المبحث الثاني: دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم غير الجارية	19
1) مدخل: مفهوم الحساب	19
2) دراسة حسابات المجموعة (01): حسابات الأموال	22
3) دراسة حسابات المجموعة (02): حسابات التثبيتات	27
المبحث الثالث: دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم الجارية	32
1) دراسة حسابات المجموعة (03): المخزونات والمنتجات الجارية	32
2) دراسة حسابات المجموعة (04): حسابات الغير	36
3) دراسة حسابات المجموعة (05): الحسابات المالية	45
المبحث الرابع: دراسة حسابات التسيير	49
1) دراسة حسابات المجموعة (06): حسابات الأعباء	49
2) دراسة حسابات المجموعة (07): حسابات النواتج	55
المبحث الخامس: دراسة عرض وتقديم القوائم المالية	58
1) الميزانية	59
2) حساب النتائج	66
3) جدول التدفقات النقدية	69
4) جدول تغير الأموال الخاصة	69
5) ملحق القوائم المالية	70

الفصل الثاني: التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية	71 -- 155
تمهيد	72
المبحث الأول: مقومات عملية التسجيل المحاسبي	72
1) النظام المحاسبي	72
2) الدورة المحاسبية	81
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال	86
1) المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في المؤسسات الفردية	86
1.1) إنشاء المؤسسة الفردية 2.1) التحويلات بين المستغل والمؤسسة الفردية	
2) المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في الشركات	90
1.2) إنشاء الشركة 2.2) تعديل رأسمال الشركة 3.2) توزيع نتيجة الشركة	
3) المعالجة المحاسبية للديون	101
المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للعمليات الجارية	102
1) المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والإنتاج والبيع	102
2) المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة	110
3) المعالجة المحاسبية للتسبيقات والمردودات والتعويضات	113
4) المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار	116
5) المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية	120
6) المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة	124
المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالتثبيتات	127
1) حيازة التثبيتات العينية والمعنوية	128
2) حالات خاصة بإدراج التثبيتات العينية	132
3) اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية	137
4) خروج التثبيتات العينية والمعنوية	141
المبحث الخامس: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية	143
1) جرد المخزونات	144
2) خسائر القيمة عن المخزونات	150
3) الفواتير غير المستلمة والفواتير غير المسلمة	152
4)الأعباء والنواتج المعاينة سلفا	154
5) الحسابات الانتقالية أو الانتظارية	154
المراجـــع	156

مقدمــة

عرفت المحاسبة عدة تطورات، بدء من ظهور بوادر التسجيل المحاسبي، الذي كان بهدف عد وإحصاء الثروات والممتلكات ومتابعة تطورها، ثم مسك الحسابات بالاعتماد على القيد المفرد، والتحول بعدها إلى القيد المزدوج، وصولا إلى ما يعرف حاليا بالمحاسبة المالية. وقد نتج عن تلك التطورات العديد من المفاهيم المحاسبية، وخصوصا على مستوى أدوات التطبيق العملي، بفضل الطرق والقواعد المحاسبية المتراكمة التي أصبحت بمثابة أعراف وتقاليد تستند عليها الممارسة، مما أدى إلى اختلاف المعالجات المحاسبية بين الدول، وظهور العديد من المذاهب المحاسبية؛ وقد تمخض عن ذلك الاختلاف اتجاه جديد يعرف بالمحاسبة الدولية، من خلال سعي بعض الهيئات الدولية وعلى رأسها "مجلس معايير المحاسبة الدولية" (IASB: International Accounting Standards Board) تنميط الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

شهدت الممارسة المحاسبية في الجزائر بعض التحولات، والتي كانت بهدف مواكبة التطورات الاقتصادية، فبعد النظام المحاسبي الفرنسي (Plan Comptable Générale 1957) الذي كان مطبقا غداة الاستقلال، تم تبني "المخطط المحاسبي الوطني" (PCN : Plan Comptable National) بدء من 1976/01/01، استجابة للتنظيم الاقتصادي الذي كان يستند إلى الاشتراكية؛ ومع نهاية التسعينيات بدأ العمل على مراجعة ذلك المخطط لمواكبة عمليات التحرير التي مست النشاط الاقتصادي، وموجه التنميط المحاسبي وتزايد الاتجاه نحو المحاسبة الدولية؛ وقد نتج عن ذلك تبني نظام محاسبي مستمد من معايير المحاسبة الدولية (SCF: Système Comptable Financier)، بدأ تطبيقه في 2010/01/01.

تتناول هذه المطبوعة موضوع المحاسبة العامة، والهدف منها هو عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية، وتوضيح المعالجات المحاسبية للعمليات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي؛ وهي مخصصة لطلبة السنة أولى (LMD)، ميدان "علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية"، و معدة وفقا لمقرر الوزارة، كما تم تدعيمها بأكثر من عشرين مثالا تطبيقيا في شكل تمارين مع حلولها النموذجية. وقد خصص ***الفصل الأول*** من هذه المطبوعة لعرض الأسس والمفاهيم النظرية للنظام المحاسبي المالي، بالتركيز على الإطار التطوري ومدونة الحسابات والقوائم المالية؛ أما ***الفصل الثاني*** فتناول التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية التي تتم في إطار دورة التمويل ودورة الاستغلال ودورة الاستثمار، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية.

نسأل الله الحي القيوم العون والتوفيق والسداد

د. كيموش بلال

الفصل الأول

مدخل للمحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

تمهيد

تهتم المحاسبة بجمع معلومات عن العمليات التي قامت بها المؤسسة، والظروف التي أثرت عليها، خلال فترة زمنية معينة، وذلك من أجل معالجتها، حتى يتسنى قياس آثار تلك العمليات والظروف على المركز المالي للمؤسسة، وقياس محصلتها النهائية عند نهاية الفترة، وبالتالي الحكم على نجاعة المؤسسة، وقدرتها على توليد القيمة، وتحقيق تطلعات مختلف الأطراف.و من أجل معالجة المعلومات المتعلقة بالعمليات والظروف الاقتصادية، يقوم المحاسبون بتنفيذ العمل المحاسبي، الذي يشمل عدة مراحل، ويستند إلى العديد من المبادئ والاتفاقيات، ورد ذكرها في الإطار التصوري للمحاسبة؛ ويعتبر التسجيل المحاسبي من أهم مراحل العمل المحاسبي، و الذي يعتمد بدوره على مدونة تتضمن الحسابات التي تستخدم لإثبات التدفقات الناتجة عن مختلف العمليات، ومجموعة من القواعد تحدد كيفية سير ها.

من أجل توضيح المفاهيم السابقة في هذا الفصل، تم تقسيمه إلى المباحث الآتية:

- **المبحث الأول:** الإطار التصوري للمحاسبة المالية.
- **المبحث الثاني:** دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم غير الجارية.
- **المبحث الثالث:** دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم الجارية.
- **المبحث الرابع:** دراسة حسابات التسيير.
- **المبحث الخامس:** دراسة عرض وتقديم القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار التصوري للمحاسبة المالية

يعتبر الإطار التصوري جزء من الإطار العام للمحاسبة المالية، فهو الأساس الذي يتم الانطلاق منه بغرض إعداد المعايير المحاسبية (La normalisation)، التي تتضمن أدوات التطبيق العملي، هذه الأخيرة تسمح بمسك محاسبة المؤسسة من أجل إعداد قوائمها المالية وعرضها على المستخدمين.

1)مفهوم وأهمية الإطار التصوري للمحاسبة المالية

يتكون النظام المحاسبي من عدة مستويات، تمثل الهيكل العام للمحاسبة المالية، ويعتبر الإطار التصوري أساس هذا الهيكل، فهو **"نظام متكامل من الأهداف والأسس المترابطة، التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متسقة، وتساعد على وصف طبيعة ووظيفة المحاسبة ومحدداتها"**[1]، حيث يشمل

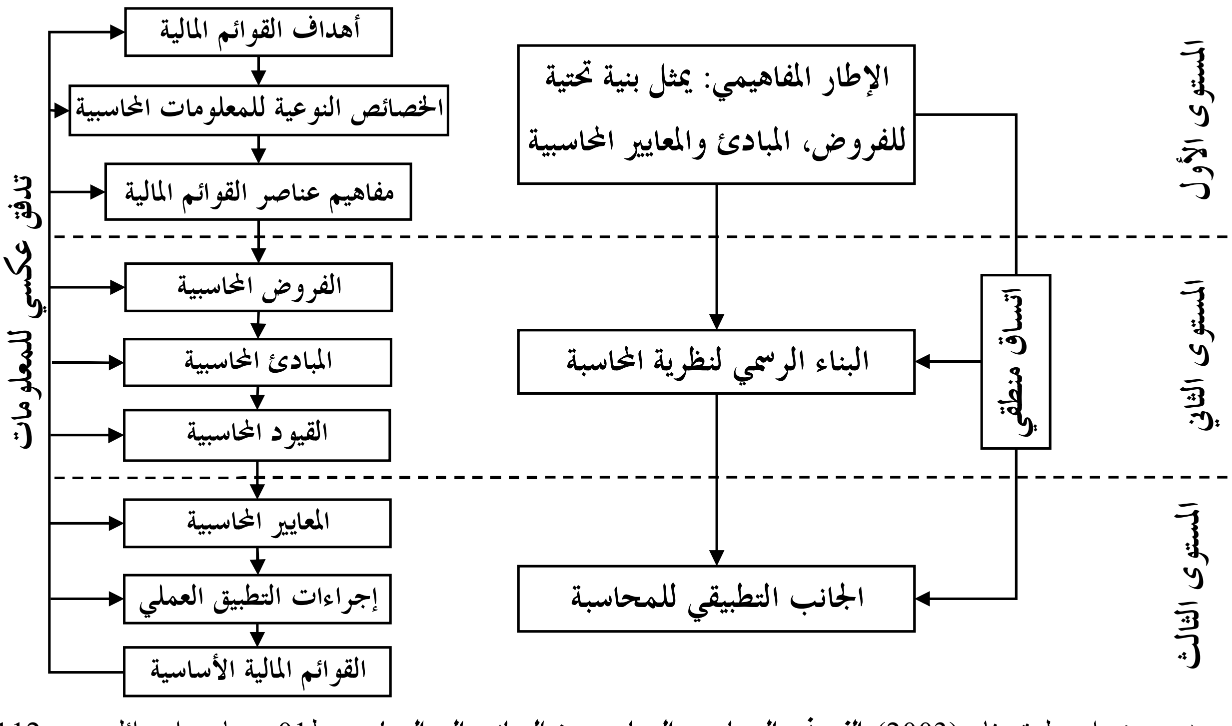
[1] أمين السيد أحمد لطفي (2008)، ***إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة***، ط01، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص. 22.

الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ والقيود المحاسبية، التي تعتبر الموجه لإصدار المعايير، من أجل تحديد القواعد والطرق والإجراءات المحاسبية واجبة التطبيق، ويعتبر دليلا للعمل المحاسبي ومرجعا للحكم عليه؛ ويمكن النظر للإطار التصوري للمحاسبة المالية باعتباره إطارا منظما يربط عناصر عدة في مستويات مختلفة، يستخدم لتبرير الممارسات القائمة واقتراح ممارسات محاسبية بديلة[1] ومناسبة للتغيرات البيئية.

لقد ازدادت أهمية وجود إطار تصوري يحكم وينظم الممارسة المحاسبية منذ الانتقال من الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP)* إلى الاعتماد على المعايير المحاسبية، وذلك من أجل[2]:

- حل المشاكل الطارئة في التطبيق العملي بسرعة والتقليل من الأحكام الشخصية وتعدد البدائل؛
- تحديد مختلف المفاهيم والمصطلحات التي تحكم العمل المحاسبي، لتوحيد هذه العملية بين المؤسسات وزيادة إمكانات المقارنة بين القوائم الماليةوزيادة درجة فهمها ومنفعتها وتقبلها من طرف المستخدمين؛
- توفير دليل لتطوير معايير محاسبية أكثر منفعة واتساقا، نظرا للاعتماد على نفس الأسس في ذلك؛
- مساعدة معدي القوائم المالية، المستخدمين والمدققين على تفسير المعايير المحاسبية والقوائم المالية.

الشكل (01): الهيكل العام للمحاسبة المالية.



المصدر: رضوان حلوة حنان (2003)، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، ط01، عمان: دار وائل، ص. 112.

---

[1] رضوان حلوة حنان (2003)، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، ط01، عمان: دار وائل، ص. 365.

* GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

[2] Hennie Van Greuning (2006), ***International financial reporting standards: a practical guide***, 4th ed., Washington: The World Bank, p. 3.

من الشكل يتضح أن الهيكل العام للمحاسبة المالية يضم العديد من العناصر في مستويات مختلفة، تتميز بالاتساق والترابط فيما بينها؛ وتعد أهداف القوائم المالية نقطة البداية، لأنها ترتبط باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، مما يتطلب تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تسمح بتلبية تلك الاحتياجات، كما يتعين تحديد المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وأسس الاعتراف بها. وتشكل العناصر الثلاثة السابقة الإطار المفاهيمي الذي يسمح باشتقاق عناصر البناء الرسمي بدء بالفروض، ثم المبادئ والقيود المحاسبية؛ ويعتبر البناء الرسمي للمحاسبة الماليةالإ طار الذي يوجه الممارسة العملية، لكونه الأساس الذي يعتمد عليه الجانب التطبيقي، من خلال وضع المعايير المحاسبية، وتحديد أدوات التطبيق العملي التي تسمح بإعداد القوائم المالية، هذه الأخيرة تحتوي على معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات فيهما خلال فترة زمنية معينة، والتي يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية بغرض تحقيق الأهداف المحددة مسبقا.

يختلف هيكل المحاسبة المالية من دولة لأخرى، مما ينتج عنه بعض الاختلافات في الممارسات المحاسبية؛ وكغيرها من الدول حاولت الجزائر تحديد هيكل للمحاسبة المالية، فحسب المادة (06) من القانون رقم 07-11[1]، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، فإن هذا النظام يضم إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات، تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وحسب المادة (07) فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عند عدم وجود أي معيار أو تفسير لمعالجة بعض العمليات الاقتصادية؛ ويحدد الإطار التصوري مجال تطبيق المحاسبة المالية، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، إضافة إلى مفاهيم عناصر القوائم المالية (الأصول والخصوم والأموال الخاصة والنواتج والأعباء).و حسب المادة (08) من نفس القانون فإن المعايير المحاسبية تحدد قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباءوالنواتج، وكذا مكونات القوائم المالية و كيفية عرضها؛ وحسب المادة (09) فإن تسجيل العمليات الاقتصادية يكون بالاعتماد على مدونة تتضمن الحسابات التي يجب استخدامها وقواعد سيرها.

يعتبر الإطار التصوري أعلى مستوى ضمن هيكل المحاسبة المالية، فالهدف الأساسي هو تلبية احتياجات المستخدمين بمعلومات مالية عن المؤسسة في شكلقوائم مالية لأ غراض محددة وبتوفر خصائص معينة. فحسب المادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156[2] المؤرخ في 26 ماي 2008، فإن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين الالتزام بها، والخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية،

---

[1] أنظر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-11، ***الجريدة الرسمية***، العدد 74، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 3-6.

[2] أنظر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 27، الصادر بتاريخ 28 ماي 2008، ص: 11-15.

كما يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، ومن ثم فهو يسمح بتفسير المعايير المحاسبية وفهم ومعالجة العمليات والأحداث الاقتصادية غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

أشارت المادة (03) من نفس المرسوم التنفيذي السابق إلى أن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى مساعدة الجهات المكلفة بالتنميط المحاسبي (Les normalisateurs) على تطوير المعايير المحاسبية، التي تعتبر مصدرا للطرق و القواعد والإجراءات المحاسبية، وتوجيه المسيرين عند إعداد وعرض القوائم المالية،و مساعدة المستخدمين على فهمها وتفسير المعلومات المحاسبية، كما يسمح لمراجعي الحسابات بإبداء رأي فني ومحايد حول مدى صدق وشرعة القوائم المالية؛ وكما أشرنا سابقا فإن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يحدد مجال تطبيق المحاسبة المالية، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والمفاهيم المتعلقة بالأصول والخصوم والأموال الخاصة والنواتج والأعباء.

2) مفهوم المحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة المالية نظام فرعي لنظام المعلومات في المؤسسة، فحسب (.Kimmel et al) فإن **"نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن نظام لجمع ومعالجة البيانات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وتوصيل المعلومات المالية لمتخذي القرارات"**[(1)]؛ ويتحدد هذا النظام بالمدخلات وهيالأ حداث الاقتصادية، والأنشطة المحاسبية المختصة بتقييم آثار تلك الأحداث، والمخرجات ممثلة في القوائم المالية. وحسب المادة (03) من القانون رقم 07-11 فإن المحاسبة **المالية "نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية الماليةوممتلكات الكيان، نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"**؛ وتهتم المحاسبة المالية بتحديد وقياس العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، والظروف التي أثرت عليها، من أجل إعداد القوائم الماليةوتوصيلها لمختلف الأطراف؛ كما تهتم بدراسة ممارسات القياس والإفصاح، وتطوير إطار نظري يسمح بتفسير ها والتنبؤ بها وتوجيهها.وتتميز المحاسبة المالية بمجموعة من الخصائص أهمها:

- **الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية:** هو تلبية احتياجات مختلف الأطراف بمعلومات تسمح لهم بإصدار الأحكام واتخاذ القرارات، وهو ما يتطلب توفر تلك المعلومات على مجموعة من الخصائص، وبالتالي ضرورة الاعتماد على المعالجات المحاسبية التي تتيح بلوغ هذه الخصائص.
- **الوظائف الرئيسية للمحاسبة المالية:** هي القياس والتوصيل، فحسب (.Kieso et al) فإن **"الخصائص الأساسية للمحاسبة تتمثل في (1) تحديد، قياس، وتوصيل المعلومات المالية حول (2) الوحدات**

(1) Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt and Donald E. Kieso (2011), ***Financial accounting tools for business decision making***, 6th edition, USA: John Wiley & Sons, p. 102.

الاقتصادية (3) للأطراف المعنية والمهتمة...، فالمحاسبة هي العملية التي تركز على إعداد التقارير المالية للمؤسسة بغرض استخدامها من طرف الأعوان الداخليين والخارجيين على حد سواء"[1].

- **يمكن التمييز بين جانبين للمحاسبة المالية:** يتمثل الأول في الجانب العملي، الذي يتمحور حول المحاسبة باعتبارها فنا و مهنة، يقوم بممارستها أشخاص مختصون، وتستند إلى مجموعة من التقنيات والإجراءات؛ أما الجانب الثاني فيتمثل في الجانب العلمي، أين تعتبر المحاسبة علما قائما بذاته، له أهدافه ومفاهيمه ومبادئه، يركز على بحث طرق تسجيل وتحليل الأحداث الاقتصادية.
- **مدخلات النظام المحاسبي:** تتمثل في البيانات المالية المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة أو الظروف التي أثرت عليها خلال فترة زمنية معينة، وتركز المحاسبة على الأحداث الاقتصادية التي يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدات نقدية كشراء المواد الأولية، بيع المنتجات وتسديد الأجور؛ أما الأحداث الاقتصادية التي لا يمكن قياسها بوحدات النقد فلا يمكن أن تكون موضوعا للتسجيل المحاسبي على غرار التوظيف، اكتساب ميزة تنافسية، الحصول على شهادة مطابقة الجودة... إلخ.
- **مخرجات النظام المحاسبي:** تتمثل في القوائم المالية الأساسية، التي تضم مجموعة من البنود تلخص المركز المالي للمؤسسة عند نهاية الفترة (الميزانية)، وتقيس أداءها (النتيجة) وتدفقاتها النقدية (جدول التدفقات النقدية) خلال الفترة، والتغيرات التي مست مركزها المالي (التغير في الأموال الخاصة) بين بداية الفترة ونهايتها؛ إضافة إلى التفسيرات الملحقة بالقوائم المالية، والتي تشرح وتوضح البنود الواردة فيها.
- **تفسير المعلومات المحاسبية:** لا يتوقف دور المحاسبة عند توصيل المعلومات بل يمتد إلى تفسير ها، بما يتيح تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي في الحاضر، ومن ثم التنبؤ بآفاق نموها و تطورها في المستقبل.

تعتبر المحاسبة نظاما مفتوحا، لذا فإن مخرجاته ممثلة في القوائم المالية تعتبر مدخلات لنظام آخر وهو النظام القراري، وعليه فإن أهداف المحاسبة ترتبط كثيرا بعملية اتخاذ القرار من طرف المستخدمين الداخليين (الإدارة، العمال) والخارجيين (المساهمون، المستثمرون، المقرضون، الدولة... إلخ)؛ ورغم أن المحاسبة المالية تأخذ أكثر بوجهة نظر المستثمر أو المساهم (Vision Actionnariale)، إلا أن المعلومات المحاسبية تحظى باهتمام العديد من الأطراف، نظرا لأهميتها التي تتجلى في:

- **المساهمة في العملية الإدارية:** فالمحاسبة أداة إثبات تسمح بحماية حقوق المؤسسة لدى الغير، و تساهم في حماية أصولها وممتلكاتها، لذا فإن النظام المحاسبي جزء من نظام الرقابة الداخلية؛ كما تعتبر المحاسبة وسيلة هامة للاتصال، وأداة مساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والتوجيه و الرقابة.

---

[1] Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield (2012), ***Intermediate Accounting***, 14th edition, USA: John Wiley & Sons, p. 04.

- **قياس ثروة المؤسسة والتغيرات التي تحدث فيها:** تشمل الثروة الحقوق والموجودات التي تراقبها المؤسسة، مطروحا منها الالتزامات عليها، هذه الثروة لا تظل ساكنة نظرا لنشاط المؤسسة المستمر[1]، لذاتلعب المحاسبة دورا هاما في قياس الثروة والتغيرات التي تحدث فيها، وتوزيعها بين مختلف الأطراف.
- **قياس أداء المؤسسة:** هناك من يركز على الثروة وهناك من يركز على الربح، وفي الحقيقة هناك ارتباط بين المفهومين، فالربح هو زيادة الموارد الاقتصادية المتدفقة للمؤسسة عن الموارد الخارجة منها، مما يعني زيادة في ثروتها، لذا فإن الربح يعبر عن الزيادة في ثروة المؤسسة نتيجة العمليات التي قامت بها.
- **قياس التدفقات النقدية للمؤسسة:** التي تعتبر من أهم المؤشرات المستخدمة لتقييم المؤسسة، فهي التي تسمح لها بمواجهة مختلف التزاماتها في الأجل القصير، لتجنب أي حالات للعسر المالي، والذي يمكن أن يؤثر على سمعة المؤسسة، كما يمكن أن ينتج عنه تكاليف تمويل مرتفعة.
- **تقييم الموارد التي تحقق الدخل وضمان الاستغلال الأمثل لها:** فمن أجل ضمان استمرار تدفق الأرباح، يجب الاهتمام بالموارد الاقتصادية وصيانتها، لأنها المصدر الأساسي لتحقيق الأرباح، كما تتيح المحاسبة دراسة الفرص البديلة لاستثمار هذه الموارد الاقتصادية بعائد أكبر[2].
- **توصيل المعلومات المحاسبية للمستخدمين:** في إطار وجهة النظر التشاركية (Vision Partenariale)، تعتبر المحاسبة أداة هامة لتوصيل المعلومات المحاسبية لجميعالأطراف، لأغراض تقييم المؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية، وقياس آثارها على المجتمع، واتخاذ القرارات، والرقابة على عمل الإدارة[3].
- **المساهمة في التخطيط الاقتصادي الكلي:** من خلال تمكين السلطات المركزية من تقييم أداء الاقتصاد، ومساعدتها في عملية وضع السياسات التنموية، ومتابعة تنفيذها، وذلك على اعتبار أن المؤسسة هي النواة الأساسية للاقتصاد، وإعداد القوائم ما هو إلا مرحلة في سبيل إعداد الحسابات القومية.

3) مجال تطبيق المحاسبة المالية

حسب المادة (02) من القانون رقم 07-11 فإن أحكام النظام المحاسبي المالي تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، باستثناء الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية كالبلديات والدوائر والمستشفيات والجامعات... إلخ؛ وقد نصت المادة (04) من نفس القانون على أن مسك المحاسبة المالية إلزامي بالنسبة للوحدات الآتية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات، وهي الوحدات التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري ؛

---

(1) عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون (2008)، ***مبادئ المحاسبة المالية***، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية چورچ عوض، ص. 82.
(2) كمال عبد العزيز النقيب (2004)، ***مقدمة في نظرية المحاسبة***، ط01، عمان: دار وائل، ص.ص. 329-330.
(3) إلدون س. هندريكسن (2008)، ***النظرية المحاسبية***، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، ط04، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية چوج عوض، ص. 418.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

تتمثل الشركات التي نص عليها القانون التجاري الجزائري في شركات الأموال (شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، مؤسسة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة)، وشركات الأشخاص (شركة التضامن)، والشركات المختلطة (شركة التوصية بالأسهم وشركة التوصية البسيطة)، إضافة إلى المجمعات التي تكون في شكل شركة أم لها عدة فروع و(أو) مؤسسات مشتركة و(أو) مؤسسات زميلة[1].

حاول المشرع الجزائري مراعاة خصوصيات المؤسسات المصغرة، من خلال استثنائها من تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، وذلك في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008[2]، الذي وضع الحدود العليا لرقم الأعمال وعدد المستخدمين المطبقة على الكيانات الصغيرة، بغرض مسك محاسبة مبسطة تعتمد على محاسبة الخزينة، وذلك إذا لم يتجاوز عدد مستخدميها 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل خلال سنتين متتاليتين، ولم يتعدى رقم أعمالها 10 ملايين دينار جزائري بالنسبة للنشاط التجاري، و6 ملايين دينار جزائري بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي، و3 ملايين دينار جزائري بالنسبة لنشاط الخدمات و النشاطات الأخرى، وذلك خلال سنتين متتاليتين،مع العلم أن رقم الأعمل يشمل النشاطات الرئيسية و الثانوية.

4) أهداف القوائم المالية

نظرا لتعدد مستخدمي القوائم المالية واختلاف احتياجاتهم، تظهر مشكلة مراعاة كل الاحتياجات، لذلك تفترض أغلب الممارسات المحاسبية المعاصرة أن تلبية احتياجات فئة معينة سوف يسمح بتلبية احتياجات باقي الفئات. وقد تم اختيار فئة المساهمين للتعبير عن احتياجات الفئات الأخرى من المستخدمين، لأنهم ملاك المؤسسة وأصحاب القرار فيها، وهم من يتحمل مخاطر رأس المال[3]، وعلى هذا الأساس يعتبر المستثمر هو "المستخدم المفضل" من وجهة نظر محاسبية؛ وتعرف القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الافتراض بالقوائم المالية ذات الغرض العام؛ وتتمثل الأهداف الأساسية لهذه القوائم في توفير معلومات[4]:

- مفيدة للمستخدمين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وغيرها من القرارات الأخرى بشكل رشيد؛
- تساعد المستثمرين والدائنين الماليين الحاليين والمرتقبين وغيرهم في تقدير مقدار، توقيت، ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل؛
- تتعلق بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات عليها والتغيرات فيهما وآثار الأحداث الاقتصادية عليها.

---

[1] أنظر: المواد من 544 إلى 840 من القانون التجاري الجزائري.
[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص. 91.
[3] رضوان حلوة حنان وآخرون (2004)، ***أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي***، ط01، عمان: دار الحامد، ص. 27.
[4] رضوان حلوة حنان (2003)، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، مرجع سابق، ص. 113.

5) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

توصف المعلومات المحاسبية بأنها "كمية، رسمية، مترابطة هيكليا، مدققة ومراجعة، رقمية، ومتعلقة بالماضي"[(1)]؛ هذه المعلومات يجب أن تتوفر على عدة خصائص، يمكن اعتبارها صفات تجعل منها مفيدة للمستخدمين وقابلة للفهم من طرفهم، كما تسمح بالحصول على قوائم مالية تمثل بعدالة أداء المؤسسة ومركزها المالي؛ وقد حددت المادة (08) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 هذه الخصائص في:

1.5) الملاءمة

ترتبط ملاءمة المعلومة بطبيعتها وأهميتها النسبية، وتكون المعلومة ملائمة إذا كانت مفيدة للغرض الذي أعدت من أجله، لذا يجب أن تكون مرتبطة بالقرار المراد اتخاذه، من خلال تأثيرها على موقف متخذ القرار، وذلك بمساعدته على تقييم الأحداث الماضية، الحالية أو المستقبلية؛ فإذا استطاعت المعلومات المحاسبية أن تغير من هذا الموقف أو تعززه تكون ملائمة، أما إذا كانت عكس ذلك إلى درجة أن المستخدم لا يلها أي اهتمام عند اتخاذ أي قرار أو إصدار أي حكم تكون غير ملائمة؛ وتختلف الملاءمة من شخص لآخر ومن قرار لآخر، ويرتبط توفر الملاءمة بمدى توفر الخصائص الآتية[(2)]:

- **التوقيت المناسب:** يعتبر توفر المعلومة في الوقت المناسب أمرا ضروريا وإلا فقدت أهميتها، لذا يمكن التخلي عن بعض الخصائص لصالح هذه الخاصية، غير أن تحديد الوقت المناسب يعتبر أمرا نسبيا.
- **القدرة التنبئة:** أي تمكين متخذ القرار من إعداد تنبؤات والقيام بتقديرات تتعلق بالمستقبل بشكل معقول من الدقة، كما تسمح بتعزيز وتعديل توقعاته ومواقفه التي تبناها قبل توفر المعلومات.
- **التقييم الارتدادي:** أي تمكين متخذ القرار من تقييم نتائج القرارات المتخذة بناء على توقعات سابقة.

2.5) المصداقية (الموثوقية)

تكون المعلومة موثوقة إذا كانت خاليةمن الأخطاء والأ حكام المسبقة، وتم إعدادها على أساس: البحث عن الصورة الصادقة، تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، الحياد، الحذر والشمولية؛ وهو ما يتيح للمستخدمين التعرف على الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بالاعتماد عليها، ولا يعني ذلك الدقة المطلقة فهناك درجات للثقة، كما أن المعلومات المحاسبية تتضمن العديد من التقديرات، وبالتالي لا تكون دقيقة بصفة مطلقة[(3)]، وتتوقف الموثوقية على مدى توفر الخصائص الآتية[(4)]:

- **الصدق في التعبير:** أي التعبير عن الواقع الاقتصادي بكل موضوعية وتمثيل العمليات كما هي.

(1) Hennie Van Greuning (2006), Op.Cit., p. 4

(2) أمين السيد أحمد لطفي (2005)، ***نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)***، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص. 193.

(3) كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال (2000)، ***المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي***، ط01، مصر: دار المعرفة الجامعية، ص.ص. 36-37.

(4) أمين السيد أحمد لطفي (2005)، ***نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)***، مرجع سابق، ص.ص. 194-195.

- **قابلية التحقق:** وتعني أن المعلومات المحاسبية يمكن إثباتها والتحقق منها بالمستندات أو أي قرائن موضوعية، كما يمكن التأكد منها بواسطة شخص آخر يستخدم نفس الطرق المحاسبية، أي أنها تحظى بالإجماع من طرف العديد من الأشخاص، فاستخدام نفس الطرق لابد أن يعطي نفس النتائج.
- **الحياد:** تكون المعلومات حيادية إذا كانت خالية من التحيز، وذلك إذا لم يتم إعدادها بطريقة تهدف إلى تضليل المستخدمين عند اتخاذ القرارات[1]، أو تفضيل معالجة محاسبية على أخرى دون أي مبرر، أو بطريقة تخدم فئة معينة على حساب الفئات الأخرى، وبالتالي فالحياد ضروري لتحقيق العدالة.

3.5) قابلية المقارنة

في ظل تعدد المعالجات المحاسبية، تتطلب قابلية المقارنة الاستمرار في تطبيق نفس طرق وإجراءات التقييم والعرض والإفصاح من فترة لأخرى، وذلك حتى يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية بين مختلف الدورات (المقارنة التاريخية)،وتتبع تطور أداء المؤسسة ومركزها المالي عبر الزمن، كما تتطلب إمكانية المقارنة التاريخية تضمين القوائم المالية بأرقام الدورة الجارية وأرقام الدورة السابقة[2]؛ غير أن الثبات لا يعني عدم إمكانية التغيير، فإذا تغيرت الظروف الاقتصادية يمكن أن يحدث تغيير في الطرق والقواعد المحاسبية بشرط أن يتم الإفصاح عن ذلك التغيير وآثاره في القوائم المالية. كما أنالتقييم الصحيح لأداء المؤسسة ومر كزها المالي يتطلب إجراء عمليات المقارنة مع مؤسسات أخرى (المقارنة المكانية)، مما يتطلب توحيد المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية المتماثلة بين المؤسسات، مع الأخذ بعين الاعتبار ما تفرضه بيئة وظروف كل مؤسسة، مما قد يجعل اللجوء إلى معالجات محاسبية مختلفة أمرا ضروريا.

4.5) الوضوح

يتيح وضوح المعلومات المحاسبية قابلية فهمها من طرف المستخدمين، وبالتالي زيادة منفعتها، غير أن قابلية المعلومة للفهم لا تعتمد على وضوحها فقط، وإنما تعتمد أيضا على مواصفات المستخدم[3]. ويتطلب وضوح المعلومات المحاسبية أن يتم إعدادها بطريقة تكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين اللذين لديهم درجة معقولة من المعرفة في مجال التسيير والمحاسبة والاقتصاد، ولديهم الرغبة في دراستها.

6) المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

تعتبر المبادئ والاتفاقيات المحاسبية من أهم عناصر الإطار التصوري للمحاسبة المالية، فهي تمثل قمة البناء النظري للمحاسبة، وتشمل مجموعة من المفاهيم والافتراضات التي تحكم الممارسة المحاسبية، رغم أن أغلبها لا يمكن إثباتها أو نفيها أو الاستدلال عليها، كما أن أغلبها تعتبر أعراف حصل الاتفاق عليها من

---

(1) IFAC (2006), ***International public sector accounting standard: Financial reporting under the cash basis of accounting***, New York, p. 119.

(2) Wolfgang Dick et Franck Missonier-Piera (2006), ***Comptabilité financière en IFRS***, Paris : Pearson Education, p. 22.

(3) كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال (2000)، ***المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي***، مرجع سابق، ص. 34.

خلال الممارسة العملية؛ وقد تم التعبير عليها في المادة (05) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بالطرق المحاسبية التي "تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على المؤسسة تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض قوائمها المالية".

1.6) الفروض الضمنية لإعداد القوائم المالية

تم تحديد هذه الفروض في المادتين (06) و(07) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

- **محاسبة التعهد**

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أن المحاسبة عن آثار الأحداث الاقتصادية تتم على أساس محاسبة الالتزام (التعهد)، فالاعتراف بالأحداث الاقتصادية يتم بمجرد حدوثها، وتعرض في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها؛ وهو ما يعرف في الأدبيات المحاسبية بـ"أساس الاستحقاق"[1]، ويقضي بضرورة الاعتراف بالأحداث الاقتصادية وإثباتها على أساس تحققها، وليس على أساس تحقق التدفق النقدي المرتبط بها؛ فالتسجيل المحاسبي للمبيعات أو المشتريات، يعتمد على تاريخ تحقق واقعة البيع أو الشراء، بغض النظر عن تاريخ تحصيل النقدية أو تسديدها[2]. وتكمن أهمية هذا الأساس في أنه يتيح إجراء مقابلة سليمة بين الأعباء والنواتج من أجل تحديد الربح، كما أنه يسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة خلال سنة مالية معينة، لذا فإن الهدف من أعمال نهاية السنة هو الالتزام التام بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي. وبعكس ذلك فإن اعتماد "الأساس النقدي"، يتطلب حدوث تدفقات نقدية من (أو إلى) المؤسسة من أجل إثبات الأحداث الاقتصادية، بغض النظر عن الفترة التي ترتبط بها؛ ومعنى ذلك أن التغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمؤسسة تعكس نقديتها، فالنتيجة يجب أن تنعكس بنفس المقدار على النقدية، وتبرز أهمية هذا الأساس في أنه يسمح بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها.

- **استمرارية الاستغلال**

وفقا لهذا الاتفاق فإن القوائم المالية تعد بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات يمكن أن ينتج عنها تصفية المؤسسة أو توقف نشاطها في مستقبل قريب. ويرتبط هذا الفرض بمفهوم الشخصية المعنوية، فوجود شخصية مستقلة للمؤسسة يمكنها من الاستمرار في نشاطها إلى أجل غير معلوم، مما يسمح لها بتحقيق أهدافها، تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير وتنفيذ جميع العقود والتعهدات القائمة، فعمر المؤسسة أطول من عمر أي أصل تملكه أو فترة استحقاق أي التزام تواجهه. و"يسمح فرض الاستمرار بتبرير العديد من الممارسات في مجال

---

(1) Check: W. Steve Albrecht, Earl K. Stice and James D. Stice (2008), ***Financial accounting***, 10th edition, USA: Thomson South-Western, p: 130-134.

(2) هادي رضا الصفار (2006)، ***مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي***، ج01، ط01، عمان: دار الثقافة، ص. 355.

التقييم المحاسبي، فمثلا يتم اقتناء الأصول غير الجارية بغرض استخدامها في نشاطات المؤسسة، وليس بغرض البيع"[1]، وبالتالي يتم اهتلاكها خلال جميع الدورات المحاسبية المستفيدة منها، كما تعرف الأصول بأنها منافع اقتصادية يتم الحصول عليها في المستقبل؛ وإذا كان عمر المؤسسة محدودا لأسباب قانونية أو اقتصادية، يجب استبعاد فرض الاستمرار، واعتماد أسلوب للتقييم يراعي ذلك، مع ضرورة الإشارة في الملحق إلى الأساس الذي تم الاستناد عليه للحكم على عدم استمرارية المؤسسة.

2.6) المبادئ المحاسبية

ورد ذكر المبادئ المحاسبية في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 [من المادة (09) إلى المادة (19)].

- **اتفاقية الكيان (فرض الشخصية المعنوية)**

تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية منفصلة، لها شخصية مستقلة عن جميع الأطراف الطبيعيين والمعنويين، حتى ولو كانوا ملاكا، وهذا ما يفرض التمييز بين الأحداث الاقتصادية التي ترتبط بالمؤسسة والتي لا ترتبط بها، إذ يجب الفصل بين الذمة المالية للمؤسسةوالذمم المالية لباقي الأطراف، وعليه يكون للمؤسسة حقوقها والتزاماتها اتجاه الغير وبإمكانها التعامل مع الغير بصفة مستقلة، **"وبالتبعية لها الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاتها"**[2].

- **اتفاقية الوحدة النقدية**

تعتمد المحاسبة على النقد كوحدة للقياس، لذا فإن الأحداث الاقتصادية التي لا يمكن قياسها نقدا يتم استبعادها أو عرضها في الملحق، وذلك باعتبار النقد وحدة قياس نمطية ملائمة لظاهرة التبادل، التي تعتبر سمة الاقتصاد، حيث تسمح بتحقيق التجانس بين بنود القوائم المالية[3]، وبالتالي إمكانية القيام بالعمليات الحسابية. ويفترض أن قيمة النقد التي يمكن قياسها بالقدرة الشرائية ثابتة، وهذا ما يتناقض مع ظاهرة التضخم، مما أدى إلى انتقاد كبير لهذا الفرض، لأنه أثر سلبا على ملاءمة المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، **"حيث أصبحت القوائم المالية تضم مجاميع لعناصر غير متجانسة"**[4]؛ وفي هذا الصدد يفرض النظام المحاسبي المالي استخدام الدينار الجزائري كوحدة قياسلإ عداد القوائم المالية.

- **مبدأ الأهمية النسبية**

تتحدد ملاءمة المعلومة المحاسبية من خلال أهميتها النسبية، فالمعلومة المهمة يفترض أن يكون لها تأثير على متخذ القرار، لذا فإن البنود والأحداث غير المهمة يمكن أن تعالج بطريقة استثنائية تختلف عما هو

---

(1) John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith (1986), ***Principles of Accounting***, 2nd edition, New York: John Wiley & Sons, p. 20.

(2) عبد الفتاح الصحن (دون سنة نشر)، ***المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق***، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ص. 20.

(3) وليد ناجي الحيالي (2007)، ***نظرية المحاسبة***، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، ص. 65.

(4) John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith (1986), ***Principles of Accounting***, Op.Cit., p. 21.

متفق عليه؛ لكن المشكل هو عدم وجود قاعدة لتحديد البنود أو الأحداث الاقتصادية المهمة، مما يجعل هذه العملية عرضة للتحيز والأحكام الشخصية، وعادة ما يتم الحكم على أهمية بند أو حدث اقتصادي بمراعاة الاعتبارات الكمية أو الاعتبارات النوعية؛ وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه وبمقتضى الأهمية النسبية:

- يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها؛
- يمكن جمع المبالغ غير المهمة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛
- يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر غير المهمة.

- **مبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية**

تحتاج الأطراف المهتمة بالمؤسسة إلى معلومات حول أدائها ومركزها المالي، ويتحقق التقييم الدقيق لهذين المؤشرين عند انتهاء نشاط المؤسسة كليا، وإذا كانت المؤسسة مستمرة في نشاطها إلى تاريخ غير معلوم، فإنه لا يمكن الانتظار إلى غاية تصفيتها لمعرفة ذلك، لذا يتم تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات متساوية، وليس هناك أي تعارض بين الدورية والاستمرارية فهما متكاملان، نظرا لحاجة المستخدمين لمعرفة نتائج المؤسسة[1]. وقد أدى مبدأ الدورية إلى خلق العديد من المشاكل، خاصة تلك المرتبطة بالتسويات الجردية وتخصيص التكاليف على الدورات المحاسبية، وما يتطلبه ذلك من استخدام للتقديرات، وكل ذلك من أجل فصل نتيجة كل سنة مالية عن السنة المالية التي تسبقهاو التي تليها، إذ يجب أن تنسب إليها الأحداث الخاصة بها فقط.

- **مبدأ الحيطة والحذر**

يجب أن تستجيب المحاسبة المالية لمبدأ الحيطة (التحفظ)، الذي ينتج عنه تقدير معقول للوقائع الاقتصادية في ظروف عدم التأكد، ويترتب عن تطبيق هذا المبدأ ضرورة الاعتراف بالخسائر المتوقعة في المستقبل قبل حدوثها، مما يستدعي تكوين الاحتياطات والمؤونات، وتجنب الاعتراف بأي إيرادات متوقعة حتى تحدث فعلا، بما فيها تلك المتعلقة بارتفاع قيم الأصول؛ مما يعني تبني الإجراءات التي تسمح بإعطاء القيم الدنيا للأصول والإيرادات، والقيم العليا للخصوم والمصاريف، وهو ما يؤثر سلبا على الأموال الخاصة والنتائج، مما يسمح بتجنب توزيع أي أرباح غير محققة، وتحمل أي ضرائب عليها حماية لحقوق الدائنين.

غير أن الإفراط المتعمد في التشاؤم ينتج عنه اتخاذ قرارات خاطئة، مثله في ذلك مثل الإفراط في التفاؤل، لذا يجب أن يكون الهدف من الحذر هو توفير معلومات ملائمة للمستخدمين في تقييم المخاطر[2] وظروف عدم التأكد المحيطة بالمؤسسة، وليس الهدف منه هو تخفيض أصول المؤسسة وصافي ربحها، لذا يجب ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطياتسر ية أو مؤونات مبالغ فيها.

---

[1] محمود السيد الناغي (2002)، ***دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية***، ط01، المنصورة: المكتبة العصرية، ص. 210.
[2] فؤاد محمد الليثي (2003)، ***نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر***، ط02، مصر: دار النهضة العربية، ص. 143.

- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية**

يتطلب انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المالية المتعاقبة ضرورة دوام تطبيق نفس قواعدوطرق التقييم والعرض والإفصاح، إلا إذا حدث تغيير في طبيعة عمليات المؤسسة أو ظروفها، أو أن تغيير القواعد والطرق ينتج عنه قوائم مالية أكثر ملاءمة وأكثر موثوقية؛ غير أن تطبيق هذا المبدأ لا يتم بصفة مطلقة، إذ يمكن للمؤسسة تغيير المعالجات المحاسبية مع ضرورة الإفصاح عن ذلك.

- **مبدأ التكلفة التاريخية**

تعبر التكلفة التاريخية عن القيمة في تاريخ اقتناء الأصل أو تحمل الالتزام[1]، وتمثل النقدية أو ما في حكمها التي تم التضحية بها للحصول على الأصل، أو المكتسبة مقابل تحمل الالتزام، ووفقا لذلك تقيد عناصر الأصول والخصوم، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ الحصول عليها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار؛ ويستمد هذا المبدأ مبرراته من فرض الاستمرارية، الذي يجعل من قيم البيع غير ملائمة لتقييم أصول وخصوم مؤسسة مستمرة في نشاطها.

- **مطابقة الميزانية الافتتاحية لميزانية السنة المالية التي تسبقها**

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية التي تسبقها، ويعتبر هذا المبدأ محصلة لمبدأي الدورية والاستمرارية ومكملا لهما.

- **مبدأ عدم المقاصة**

حتى تكون القوائم المالية صادقة وواضحة يجب تسجيل كل العمليات بصورة مستقلة دون إجراء أي مقاصة بين المبالغ المتعلقة بها، سواء بعنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم، أو بعنصر من الأعباء مع عنصر من النواتج، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونا.

- **مبدأ تفوق الحقيقة (الجوهر) الاقتصادية على الشكل القانوني**

في كثير من الحالات لا يتوافق الجوهر الاقتصادي للأحداث الاقتصادية مع شكلها القانوني، لذا يجب أن تقيد في حسابات المؤسسة وتعرض في قوائمها المالية طبقا لواقعها الاقتصادي وليس مظهرها القانوني، فزيادة مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية يتطلب التركيز عند إعدادها على الجوانب التي تتوافق مع حقيقتها الاقتصادية على حساب الجوانب التي تتوافق مع شكلها القانوني، وهذا لا يعني إهمال الشكل القانوني، وإنما يكون الاهتمام به في المقام الثاني بعد الجوهر الاقتصادي، لأن الاهتمام بالشكل

---

[1] Ian P. N. Hague et Diana W. Willis, ***Que choisir coût historique ou juste valeur ?***, p. 1, Disponible sur le lien : http://zonecours.hec.ca/documents/A2009-1-2072033.QueChoisir CoutHistoriqueOuJusteValeur_CAMag_1999.pdf, [Consulter le : 11/01/2010]

القانوني للأحداث يجعل من المعلومات المحاسبية غير ملائمة لاتخاذ القرارات، ولا تعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي، وهذا ما يؤثر سلبا على منفعتها للمستخدمين.

- **الصورة الصادقة**

يجب أن تسمح القوائم المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام القواعد المحاسبية بإعطاء صورة صادقة، من خلال توفير معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها والمتغيرات فيهما؛ وإذا تبين أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لذلك، من الضروري الإشارة إلى الأسباب ضمن الملحق، كما أنه لا يمكن تصحيح المعالجة المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المستعملة أو بمعلومات ملحقة.

3.6) بعض الاتفاقيات الأخرى

لم يرد ذكر هذه الاتفاقيات صراحة في النظام المحاسبي المالي، غير أنها متضمنة في توصياته.

- **القيد المزدوج**

تنص المادة (16) من القانون رقم 07-11 على أن التسجيلات المحاسبية يجب أن تحرر وفق "القيد المزدوج"، وفي الحقيقية هناك اختلاف حول كون هذا المفهوم نظرية أو مبدأ أو طريقة، ويمكن اعتباره قاعدة متعارف عليها، وتقنية ليس لها أي خلفية علمية، أثبتت الممارسة منفعتها، لذا أصبحت أساسا للتسجيل المحاسبي بمرور الوقت. ورغم أن "لوكيا بالشيولي" يعتبر أول من كتب عن هذه التقنية عام 1494 م، إلا أن استخدامها كان منذ مطلع القرن 13 م مع ظهور بوادر مسك الحسابات، وذلك بعد أن أثبتت طريقة القيد المفرد محدوديتها في الإثبات المحاسبي، ومنذ ظهورها لا تزال هذه القاعدة حجز الزاوية في الممارسة المحاسبية.

ترتكز قاعدة القيد المزدوج على حقيقة مفادها أن كل عملية ينتج عنها تدفقين، تدفق داخل للمؤسسة وتدفق خارج منها، فمثلا يؤدي شراء البضاعة بشيك بنكي، إلى خروج النقدية من المؤسسة ودخول البضاعة إلى مخازنها[1]. غير أن هذا التفسير لقاعدة القيد المزدوج لا يغطي جميع العمليات، وإنما يغطي العمليات التبادلية التي ينتج عنها تحرك القيم في اتجاهين مختلفين، أما العمليات التحويلية التي ينتج عنها تحرك القيم في اتجاه واحد فلا يتضمنها هذا التفسير، فمثلا تسديد الأجور ينتج عنه تدفق واحد يتمثل في خروج النقدية، لأن مقابل هذا التدفق وهو جهد العمال لا يمكن تسجيله محاسبيا، أيضا تسديد الغرامة، الحصول على تخفيض تجاري، توزيع الأرباح كلها عمليات ينتج عنه تدفق واحد فقط.

من أجل أخذ العمليات التحويلية بعين الاعتبار، يمكن الاستناد إلى تفسير آخر للقيد المزدوج، مفاده أن كل عملية مهما كانت تسجل في حسابين على الأقل، وفي طرفين مختلفين منهما، أحدهما يكون مدينا والآخر دائنا.ويركز هذا التفسير على التدفقات، فأي عملية ينتج عنها على الأقل تدفق (داخل أو خارج)، وهو

[1] Laurence Thibault-Le Gallo (2009), ***La comptabilité pour les nuls***, Paris : Editions First, p. 43.

ما يتطلب تحديد الحساب الذي يكون مصدرا له (Ressource)، والحساب الذي يكون استخداما له (Emplois). فالمصدر هو أصل التدفق أو نقطة انطلاقه، وهو الوسيلة التي تتيح الحصول على الاستخدام، أما الاستخدام فهو نقطة وصول التدفق، أو الاتجاه الذي يسلكه، وهو الغاية التي استعمل فيها المصدر. وبما أن الإثبات المحاسبي يتم في الحسابات، فإن الأمر يتطلب تمثيل مصادر التدفقات واستخداماتها، لذا يتم تمثيل مصدر التدفق بالاعتماد على الجانب الدائن من أي حساب، ويتم تمثيل استخدام التدفق بالاعتماد على الجانب المدين من أي حساب آخر؛ وعلى اعتبار أن العمليات تسجل في قيود محاسبية، فإن كل قيد يجب أن يتضمن حسابين على الأقل، وكل عملية يجب أن تسجل باستخدام قيد محاسبي على الأقل.

- **فرض التوازن المحاسبي**

تنطلق جميع الأحداث الاقتصادية الخاضعة للاعتراف من حالة توازن طرفي أي قيد محاسبي يستخدم لتسجيلها (الطرف الدائن والطرف المدين)، وبالتالي يكون المجموع الجبري لهذا القيد مساوٍ للصفر؛ وتفسير ذلك أن كل حدث مهما كانت طبيعته يؤدي إلى حدوث أثرين، قد يكونا في نفس الاتجاه وبنفس المقدار، لكن أحدهما في الأصول والآخر في الخصوم، مما يؤثر على إجمالي الأصول والخصوم ومكوناتهما، أو قد يكونا في جانب واحد فقط لكن في اتجاهين مختلفين وبنفس المقدار، وبالتالي عدم تأثر المجموع الإجمالي للأصول والخصوم، وإنما تتأثر مكوناتهما فقط؛ ويمكن تجسيد هذا الفرض بالمعادلة الآتية:

الأصول = الالتزامات + الأموال الخاصة (الخصوم)

أو الأصول = الالتزامات + الأموال الخاصة في بداية الفترة + نتيجة الدورة

تعرف هذه المعادلة بمعادلة الميزانية، وهي آلية لتحقيق التوازن المحاسبي انطلاقا من التوازن بين مصادر التدفقات واستخداماتها، حيث يوجه المصدر لتغطية الاستخدام، لذا يفترض تساوي طرفي أي تدفق مهما كان؛ فكل تدفق يؤثر في حسابين مختلفين على الأقل وبنفس المقدار، غير أن أحدهما يكون مدينا والآخر دائنا، مما يجعل الميزانية في حالة توازن مستمر مهما كانت طبيعة العملية المدرجة في الدفاتر المحاسبية.

- **مبدأ تحقق الإيراد**

يعني هذا المبدأ تحديد الواقعة التي عندها يمكن اعتبار الإيراد متحققا وبالتالي الاعتراف به وإثباته محاسبيا، ويعتبر تحقق الإيراد بالبيع هو الأساس الأكثر استخداما في الحياة العملية لارتباطه بانتقال الملكية ووجود سند إثبات[1]، غير أنه توجد حالات أخرى يناسبها أساس الإنتاج، الأساس النقدي أو أساس الاستحواذ...إلخ؛ ويتم الاعتراف بالإيراد إذا كان[2]:

---

[1] محمود السيد الناغي (2002)، ***دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية***، مرجع سابق، ص.ص. 213-214.
[2] كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال (2000)، ***المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي***، مرجع سابق، ص. 45.

- **متحققا:** وذلك عند حدوث عملية تبادل حقيقي مقابل نقود أو أصول، بشرط أن تكون تلك الأصول قابلة للتحويل إلى نقدية بالبيع أو التبادل بأسعار محددة وبتكاليف منخفضة؛ وكان
- **قابلا للاكتساب:** وذلك عند إنجاز الجزء الأكبر من النشاط الذي يسمح بتحقيق المنافع الاقتصادية.

- **مبدأ المقابلة**

يتضمن هذا المبدأ تحديد المصاريف التي ساهمت في تحقيق الإيرادات، وتعتبر المقابلة بين الإيرادات والمصاريف ربطا للجهد بالإنجاز، فالمصاريف التي نتجت عنها إيرادات خلال دورة محاسبية معينة يجب الاعتراف بها وإدراجها في نفس الدورة، مما يتيح التحديد السليم لنتيجة السنة المالية، وبالتالي فإن الاعتراف بالمصاريف مرتبط بشكل كبير بعملية الاعتراف بالإيرادات؛ لكن توجد حالات تتميز بعدم وجود ارتباط واضح بينهما يسمح بإجراء المقابلة على أساس سليم، لذا يتم استخدام إحدى طرق التخصيص؛ أما المصاريف التي لا يمكن تخصيصها باستخدام إحدى الطرق، كالمصاريف العامة والإدارية فإنها تعتبر مصاريف عن الفترة التي حدثت فيها مباشرة دون النظر لدرجة المنافع أو علاقتها بإيرادات الفترة.

7) الجانب العملي للمحاسبة

يتمثل الجانب العملي في المعايير المحاسبية التي تحدد القواعد، الطرق، والإجراءات المحاسبية المتاحة بغرض إعداد وعرض القوائم المالية؛ وكل هذه العناصر يجب أن تتوافق مع عناصر الإطار التصوري والبناء الرسمي للمحاسبة، من أجل تحقيق التجانس بين مكونات هيكل المحاسبة المالية.

1.7) المعايير المحاسبية

يتم استنباط المعايير المحاسبية من البناء الرسمي للمحاسبة، المتمثل في الفروض و المبادئ والقيود المحاسبية، من أجل جعل هذه الأخيرة قابلة للتطبيق العملي، وتعتبر المعايير المحاسبية مجموعة من النصوص تحدد و توضح أدوات التطبيق العملي (البدائل أو السياسات المحاسبية) المتاحة لمعالجة موضوع أو بند أو حدث اقتصادي معين، حيث يتعلق كل معيار ببند أو مجموعة من البنود المتجانسة، وتصدر هذه المعايير عن منظمات محاسبية معتمدة،ويرى "باركر" *(Parker)* بأن المعايير المحاسبية عبارة عن **"قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل تقوم بإعدادها هيئات مختصة في إعداد المعايير"**[1].

2.7) القواعد المحاسبية

تعتبر مرشدا للعمل، وتبدأ في صورة تعليمات ثم تصبح أمرا عاما متفق عليه، ليتم إتباعها والاسترشاد بها في التطبيق، كقاعدة تكوين مخصصات للأعباء التي يحتمل دفعها في المستقبل[2]، أي أن

---

[1] نقلا عن: تيجاني بالرقي (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، ***مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (جامعة سطيف)***، العدد 05، ص. 80.

[2] عبد الفتاح الصحن (دون سنة نشر)، ***المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق***، مرجع سابق، ص.ص. 27-28.

القاعدة المحاسبية عبارة عن معالجة محاسبية تتعلق ببند أو حدث اقتصادي في ظل توفر شروط معينة؛ وغالبا ما ينتج الاتفاق عليها من خلال الممارسة، فكل قاعدة محاسبية تثبت منفعتها وملاءمتها لمعالجة مشكلة معينة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، تلقى قبولا من قبل المهنيين وبالتالي يتم الاتفاق عليها.

3.7) الطرق المحاسبية

هي الوسيلة التي يتم اختيارها أو إتباعها من أجل القيام بعمل معين لتحقيق هدف محدد، أي وضع القاعدة مجال التنفيذ كاختيار طريقة للاهتلاك أو طريقة لتسعير المخزون؛ وبالتالي تهتم الطريقة المحاسبية بكيفية تطبيق القواعد المحاسبية، فمثلا من أجل تطبيق قاعدة تكوين مخصصات للخسائر المحتملة خلال الدورات المقبلة، يمكن إتباع طريقة التكلفة أو السوق في التقييم.

4.7) الإجراءات المحاسبية

تمثل الخطوات المتبعة من طرف المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة، وعلى ذلك يمكن القول بأن الإجراءات تشير إلى التفاصيل المتعلقة بالقيام بعمل معين، وفي المحاسبة تشير إلى التفاصيل المتعلقة بتطبيق القواعد المحاسبية، وعادة ما تناسب الإجراءات حالة معينةو ظروفا خاصة دون غيرها.

المبحث الثاني: دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم غير الجارية

يعتبر التسجيل المحاسبي إحدى أهم مراحل العمل المحاسبي، والذي يأتي بعد تحديد العمليات والظروف الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، وقياسها ثم الاعتراف بها، ليتم إثباتها وإدراجها في الحسابات المناسبة، من أجل تصنيفها وتبويبها ثم عرضها ضمن القوائم المالية.

1) مدخل: مفهوم الحساب

ينتج عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة مجموعة من التدفقات، هذه الأخيرة يمكن أن تكون من المؤسسة باتجاه الغير أو العكس، كما يمكن أن تكون في صالح المؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة مركزها المالي أو العكس. ومن أجل تسجيل العمليات والظروف الاقتصادية، ينصب الأمر على متابعة التدفقات الناتجة عنها، من خلال تحديد طبيعتها، تحديد مصادرها واستخداماتها. ويمكن التمييز بين ثلاث أصناف للتدفقات:

- **التدفقات النقدية:**وتنتج عن الأ حداث الفورية، من خلال انتقال النقدية من المؤسسة إلى طرف خارجي أو العكس كتسديدالأ جور ، تحصيل قيمة المبيعات، تسديد قيمة المشتريات... إلخ.
- **التدفقات المادية (السلعية):** التي تأخذ شكلا ماديا، من خلال انتقال السلع والأصول المادية الأخرى من المؤسسة إلى طرف خارجي أو العكس، كتسليم المبيعات للزبون، استلام المشتريات من المورد... إلخ.

- **التدفقات المالية:** وتشمل التدفقاتالتي تنتج عن الأحداث الآجلة، لذا فهي لا تتم من خلال انتقال النقدية أو السلع بين المؤسسة والغير، وينتج عنها حقوق على الغير لصالح المؤسسة، أو ديون للغير عليها كالحصول على ائتمان تجاري من المورد، وغالبا ما يترتب عنها تدفقات نقدية أو مادية في المستقبل.

يعتبر الحساب الوحدة الأساسية لتسجيل التدفقات الناتجة عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة[1]، من خلال تمثيلها بمجموعة من الحركات، تتجه من مصدر التدفق إلى استخدامه، حيث يتم التسجيل في الجانب المدين من الحساب الذي يكون استخداما للتدفق، وفي الجانب الدائن من الحساب الذي يكون مصدرا له. و"**الحساب هو جدول ذو جانبين أو طرفين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به خلال فترة محددة**"[2]،ويتم تمثيل كل عنصر من ثروة المؤسسة أو نشاطها أو المتعاملين معها بحساب.

يمكن النظر لجانبي الحساب باعتبارهما مدخلات ومخرجات، أو باعتبارهما الجانب الموجب والسالب، حيث يؤدي التسجيل في طرف معين من الحساب إلى زيادة رصيده، أما التسجيل في الطرف الآخر منه فيؤدي إلى انخفاض رصيده؛ وللتسجيل في الحساب يتم استخدام الطرف المدين منه عندما يكون هذا الحساب استخداماللتدفق، ويتم استخدام الطر ف الدائن منه عندما يكون هذا الحساب مصدرا للتدفق.

انطلاقا من قاعدة القيد المزدوج ظهرت "نظرية تشخيص الحسابات"[3]، وهي مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الإثبات المحاسبي، وقد مرت بثلاث وجهات نظر متعاقبة:

- **النظرة الأولى:** ينظر للحساب باعتباره شخصا طبيعيا من حيث قدرته على الأخذ والعطاء؛
- **النظرة الثانية:** يعالج الحساب على أنه جزء من شخصية المالك (مثلا حساب بضاعة فلان)؛
- **النظرة الثالثة:** الحساب ينوب عن المالك في استلام وتسليم قيم المعاملات.

تتيح النظر ة الأخيرة التمييز بين الحسابات الحقيقية، التي تعبر عن أشياء محسوسة (حسابات البضاعة، التجهيزات، المعدات... إلخ)، والحسابات الشخصية، التي تستخدم نيابة عن الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين (حسابات الزبائن، الموردين، رأس المال... إلخ)؛ ومع تزايد أهمية النتيجة، ظهرت الحاجة لمجموعة ثالثة من الحسابات، تعرف بالحسابات الاسمية، وهي حسابات ليست حقيقية ولا شخصية، وإنما هي حسابات وهمية تضم حسابات:الأعباء، النواتج، الخسائر، والمكاسب؛ ورغم أهمية هذا التصنيف إلا أنه غير عملي، لذا يمكن الاعتماد على تصنيف آخر يميز بين نوعين من الحسابات، استنادا إلى طبيعة العمليات وهي: حسابات المركز المالي (الميز انية)،و حسابات الاستغلال (التسيير).

[1] Gary A. Porter and Curtis L. Norton (2011),***Using financial accounting information: The alternative to debits and credits***, 7th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p. 118.

[2] عبد الرحمان عطية (2009)، ***المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)***، الجزائر: دار النشر جيطلي، ص. 18.

[3] أنظر: عباس مهدي الشيرازي (1990)، ***نظرية المحاسبة***، ط01، الكويت: ذات السلاسل، ص: 16-18.

يعتمد التسجيل المحاسبي على الحسابات، استنادا لقاعدة القيد المزدوج، لذلك فقد تضمن النظام المحاسبي المالي مدونة للحسابات مع تحديد كيفية سيرها، وذلك في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008[1]، الذي حدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وقد تم تقسيم الحسابات إلى مجموعات، يمكن تصنيفها ضمن حسابات المركز المالي أو حسابات الاستغلال.

- **حسابات المركز المالي:** تعرف أيضا بحسابات الوضعية، وتستخدم في إعداد الميزانية، فهي أرصدة متبقية عند نهاية الدورة بعد معالجة التدفقات التي حدثت خلالها، وتضم حسابات الأصول والخصوم، علما أن حسابات الأصول (الاستخدامات) تفتح في الطرف المدين وتتزايد فيه، و تتناقص في الطرف الدائن، ويكون رصيدها (غالبا) مدينا، أما حسابات الخصوم (المصادر)، فتفتح في الطرف الدائن وتتزايد فيه، وتتناقص في الطرف المدين، ويكون رصيدها (غالبا) دائنا. وتتمثل حسابات الميزانية في المجموعات الآتية:

- **المجموعة (01) حسابات الأموال:** وتشمل جميع الأموال الدائمة المحصل عليها من مختلف مصادر التمويل طويل الأجل، سواء كانت أموال خاصة أو أموال مقترضة.
- **المجموعة (02) حسابات التثبيتات:** وهي الحسابات التي تعبر عن استثمارات المؤسسة في الموارد المعنوية والعينية والمالية، وتضم جميع الأصول غير الجارية.
- **المجموعة (03) حسابات المخزونات والمنتجات الجارية:** وتشمل جميع البنود المادية المرتبطة بالاستغلال أو بالنشاط الجاري للمؤسسة.
- **المجموعة (04) حسابات الغير:** وتشمل جميع الحسابات الشخصية المتعلقة بمختلف الأطراف المرتبطين بالمؤسسة، والذي يتعاملون معها بشكل مستمر.
- **المجموعة (05) الحسابات المالية:** وتشمل جميع النقديات مهما كانت طبيعتها، وأشباه النقديات والاستثمارات المالية قصيرة الأجل أو الجلو ية.

- **حسابات الاستغلال (التسيير):** تشمل الحسابات الاسمية المستخدمةلإ عداد حساب النتيجة، والتي لا تظهر أبدا في الميزانية، حيث تتيح التعبير عن أداء المؤسسة خلال فترة معينة، وتشمل:

- **المجموعة (06) حسابات الأعباء:** تفتح في الطرف المدين وتتزايد فيه، وتتناقص في الطرف الدائن، وفي الغالب يكون رصيدها مدينا.
- **المجموعة (07) حسابات النواتج:** تفتح في الطرف الدائن وتتزايد فيه، وتتناقص في الطرف المدين، وفي الغالب يكون رصيدها دائنا.

---

[1] أنظر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص: 03-91.

يتم في نهاية كل دورة إقفال الحسابات، من خلال إظهار توازن طرفيها، ثم تحديد الرصيد الذي يمثل الفرق بينهما، وتسجيلهفي الجانب الأصغر و نسبه للجانب الأكبر؛ فمثلا إذا كانت لدينا الفواتير الآتية:

فاتورة رقم (50): استلام مشتريات البضاعة بـ 60.000، تسجل في الجانب المدين من حساب البضاعة لأنه كان استخداما للتدفق السلعي، الذي كان حساب المورد مصدرا له.
فاتورة رقم (85): تسليم مبيعات البضاعة بـ 40.000، تسجل في الجانب الدائن من حساب البضاعة لأنه كان مصدرا للتدفق السلعي، الذي كان الزبون استخداما له.

حـ/ البضاعة المخزنة

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
2013/06/02	-	فاتورة رقم (50)	60.000	-
2013/06/05	-	فاتورة رقم (85)	-	40.000
2013/06/30		رصيد مدين		20.000
	المجموع		60.000	60.000

رصيد حساب البضاعة: مدين بـ 20.000، لذا يسجل في الجانب الدائن لإظهار توازن طرفي الحساب.

2) دراسة حسابات المجموعة (01): حسابات الأموال

تضم هذه المجموعة حسابات الأموال الدائمة بما فيها الأموال الخاصة، والخصوم غير الجارية ممثلة في الديون طويلة الأجل، كما يمكن أن تضم بعض الديون قصيرة الأجل كالقروض البنكية؛ والقاعدة العامة أن هذه الحسابات تكون أرصدتها في الغالب دائنة، لكن هذا لا يمنع أن تكون مدينة في حالات معينة، وتتزايد جميع هذه الحسابات في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين؛ وتتكون من الحسابات الآتية:

حسابات الأموال الخاصة		حسابات الخصوم	
10	رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها	13	النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال
11	المرحل من جديد	15	مؤونات الأعباء - خصوم غير جارية
12	نتيجة السنة المالية	16	الاقتراضات والديون المماثلة
		17	الديون المرتبطة بالمساهمات
18	حسابات الارتباط بين المؤسسات وشركات المحاصة		

1.2) حـ/ 10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها

يستخدم هذا الحساب لتسجيل جميع الأموال التي تعود ملكيتها للمساهمين أو الشركاء (الأموال الخاصة)، ممثلة في رأس المال والحسابات المرتبطة به، باستثناء نتيجة الدورة ونتائج الدورات السابقة التي لم يتم اتخاذ أي قرار بشأنها؛ وتعبر هذه الحسابات عن قيمة المقابل النقدي أو العيني المستلم من المساهمين

(رأس المال) بالإضافة إلى الزيادة التي تحصل فيه، بفعل تراكم الأرباح الناتجة عن نشاط المؤسسة (الاحتياطات)، والتي تعتبر هي الأخرى ملكا للمساهمين. ويقسم هذا الحساب إلى حسابات فرعية، تختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة، وعلى العموم يضم الحسابات الفرعية الآتية:

المؤسسات الفردية	الشركات	جميع أصناف المؤسسات
101 أموال استغلال	101 رأس المال الصادر	104 فارق التقييم
108 حساب المستغل	103 العلاوات المرتبطة برأس المال	105 فارق إعادة التقييم
	106 الاحتياطات	
	107 فارق المعادلة	
	109 رأسمال مكتتب غير مطلوب	

- **الحسابات المستخدمة في حالة المؤسسات الفردية**

في المؤسسات الفردية التي يملكها شخص واحد، والذي يتولى تسييرها في الغالب، تسجل المساهمات المقدمة عند التأسيس حسب طبيعتها (نقدية، أراضي، مباني... إلخ) في الجانب المدين من الحسابات المعنية، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 101. أما بالنسبة لـ حـ/ 108، فيستخدم لتسجيل المعاملات التي تتم بين المؤسسة والمالك خلال الدورة، والتي تكون في شكل مسحوبات ومدفوعات عينية أو نقدية، كما يسجل فيه الأجر العادي للمالك المسير، ويستقبل أيضا رصيد حـ/ 12 "نتيجة السنة المالية" للدورة السابقة سواء كان ربحا أو خسارة، وعند الإقفال يحول الرصيد المتبقي من حـ/ 108 سواء كان مدينا أو دائنا إلى حـ/ 101.

- **الحسابات المستخدمة في حالة الشركات**

في الشركات الخاصة، يمثل رأس المال القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص، أما في الشركات العمومية، فيمثل الأموال المخصصة من طرف الدولة والجماعات العمومية، والتي لم يتقرر تسديدها بموجب اتفاقية. ويسجل مبلغ رأس المال المذكور في عقد التأسيس في الجانب الدائن من حـ/ 101، وفي المقابل يتم تحديد طبيعة المساهمات أو المساهمين في الجانب المدين من حـ/ 456 "الشركاء، عمليات على رأس المال"؛ والشيء نفسه بالنسبة لأي زيادة في رأس المال بعد التأسيس، غير أن الزيادة في رأس المال تتطلب تحديد علاوات المساهمة، وتسجيلها في الجانب الدائن من حـ/ 103، وتمثل العلاوة الفرق بين القيمة الاسمية لرأس المال (حـ/ 101) وقيمة المساهمات المدفوعة فعلا من طرف المساهمين (حـ/ 456)؛ كما يقيد في الجانب الدائن من حـ/ 101الا حتياطات والديون التي قرر المساهمون إدماجها ضمن رأس المال. وعند الاستدعاء الجزئي لرأس المال، يتم استخدام الجانب المدين من حـ/ 109 لتسجيل الجزء غير المستدعى، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 101، وعند استدعاء ذلك الجزء يتم ترصيد حـ/ 109 وتحويله إلى الجانب المدين من حـ/ 456.

بالنسبة لـ ح/ 106، فيستخدم الجانب الدائن منه لتسجيل الاحتياطات المقتطعة من الأرباح، والمحتجزة بشكل دائم في المؤسسة (احتياطات قانونية، تعاقدية، منظمة،واختيارية)، وذلك بعد صدور قرار المساهمين المتعلق بتوزيع النتيجة؛ ويستخدم الجانب المدين منه لتسجيل أي تحويلات من الاحتياطات إلى رأس المال، أو أي توزيعات منها على المساهمين، أو أي اقتطاع منها من أجل امتصاص الخسائر، وذلك بعد موافقة المساهمين. أما بالنسبة لـ ح/ 107، فيستخدم الجانب الدائن منه لإثبات أي زيادة في القيمة الإجمالية للأسهم عن تكلفة شرائها، وذلك إذا كانت مقيمة وفقا لطريقة المعادلة، وهذه الزيادة يتم إدراجها في الوقت نفسه في الجانب المدين من ح/ 265 "سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة".

- **الحسابات المستخدمة في جميع أصناف المؤسسات**

تتمثل هذه الحسابات في ح/ 104 "فارق التقييم" وح/ 105 "فارق إعادة التقييم"، حيث يستخدم الجانب الدائن (أو المدين) من ح/ 104 لتسجيل الأرباح (أو الخسائر) غير المقيدة في حساب النتيجة، والمدرجة في الجانب المدين (أو الدائن) من حسابات الأصول المعنية، في حالة تقييمها بقيمها العادلة وفقا للتنظيم. أما ح/ 105 فيستخدم الجانب الدائن (أو المدين) منه لتسجيل فوائض (أو نواقص) القيمة المدرجة في الجانب المدين (أو الدائن) من حسابات التثبيتات، في حالة إعادة تقييمها وفقا للشروط القانونية.

2.2) حـ/ 11 المرحل من جديد

حـ/ 12 نتيجة السنة المالية

يدرج في ح/ 12 الرصيد المسجل في نهاية الدورة، بعد ترصيد النواتج المحققة خلال الدورة مقابل الأعباء المستنفدة لتحقيقها، حيث يقيد في الجانب المدين من ح/ 12 خسارة الدورة إذا كانت الأعباء أكبر من النواتج، ويقيد في جانبه الدائن ربح الدورة في حالة العكس. ويتم ترصيد ح/ 12 بعد اجتماع الهيئات المخولة باتخاذ قرار توزيع النتيجة، أما الجزء الذي لم يتخذ أي قرار بشأنه أو أرجئ تخصيصه، فيرصد مقابل ح/ 11 سواء كان ربحا أو خسارة، والذي يتم إضافته لنتائج الدورات المقبلة قبل تخصيصها، هذا بالنسبة للشركات، أما بالنسبة للمؤسسات الفردية، فإن ح/ 12يحول إلى ح/ 101 أو 108 عند بداية الدورة المقبلة.

3.2) حـ/ 13 النواتج والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال

يستخدم هذا الحساب من أجل تأجيل الاعتراف ببعض النواتج أو الأعباء تطبيقا لمبدأ المقابلة، أي ربط النواتج المحققة بالأعباء المستنفذة لتحقيقها، لذا فإن أي أعباء لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأي نواتج مستقبلية يمكن تحديدها، أو أي نواتج لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأي أعباء مستقبلية، يجب إدراجها كأعباء أو نواتج في الدورة التي حدثت فيها، ولا يجب تأجيلها. ويقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية:

الإعانات	الضرائب المؤجلة	
131 إعانات التجهيز	133 الضرائب المؤجلة على الأصول	138 نواتج وأعباء أخرى مؤجلة
132 إعانات أخرى للاستثمار	134 الضرائب المؤجلة على الخصوم	

بالنسبة لإعانات التجهيز المكتسبة من أجل اقتناء التثبيتات أو إنتاجها، وإعانات الاستثمار المكتسبة من أجل تمويل الأنشطة طويلة الأجل كإقامة فروع في الخارج أو البحث عن أسواق جديدة، فتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 131و حـ/ 132 على الترتيب، مقابل الجانب المدين من حساب التثبيتات، إذا كانت الإعانة قي شكل تحويل مجاني لتثبيت، أو الجانب المدين من حـ/ 441 "الإعانات المطلوب استلامها" إذا كانت الإعانة في شكل تحويل لمبلغ نقدي. وتكون الإعانات موضع ترحيل سنوي إلى النتيجة، من خلال ترصيدها جزئيا وإدراجها في الجانب الدائن من حـ/ 754 "أقساط إعانات الاستثمار المحولة للنتيجة"، ليظهر المبلغ الصافي للإعانة في جانب الخصوم، ويكون ذلك بنفس وتيرة استهلاك التكاليف المرتبطة بها، والتي توافق مبلغ الاهتلاك إذا كان التثبيت قابلا للاهتلاك، أو المدة التي يكون فيها غير قابل للتصرف إذا كان غير قابل للاهتلاك.

بالنسبة لمبالغ الضرائب على الأرباح القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة، كحالة الأعباء المدرجة محاسبيا خلال السنة المالية الحالية، لكنها قابلة للحسم على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة، فتدرج في الجانب المدين من حـ/ 133، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 692 "فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول"؛ أما مبالغ الضرائب على الأرباح المطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة، كحالة النواتج المدرجة محاسبيا خلال السنة المالية الحالية، لكنها خاضعة للضريبة خلال السنوات المالية المقبلة، فتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 134، مقابل الجانب المدين من حـ/ 693 "فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم".

4.2) حـ/ 15 مؤونات الأعباء - خصوم غير جارية

يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب مختلف الأعباء التي يتوقع أن تتحملها المؤسسة في المستقبل، والتي تكون في شكل التزامات تخص عدة دورات محاسبية، ويتفرع إلى الحسابات الفرعية الآتية:

- **حـ/153 مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة:** وتسجل فيه التزامات المؤسسة اتجاه المستخدمين، كالمعاشات، والمخصصات الإضافية للتقاعد، والتعويضات، ومخصصات ترك الخدمة... إلخ.
- **حـ/155 مؤونات الضرائب:** يسجل في هذا الحساب كل الضرائب الإضافية التي يتوقع دفعها، بسبب توقع صدور قانون، أو فحص جبائي، أو قرار قضائي يمكن أن ينتج عنه ضرائب إضافية.
- **حـ/156 مؤونات تجديد التثبيتات (الامتياز):** يستقبل المبالغ المخصصة لتجديد التثبيتات في شكل امتياز، بغرض إعادتها للمانح بعد انقضاء مدة العقد، بموجب الالتزامات المنصوص عليها في العقد.
- **حـ/158 المؤونات الأخرى للأعباء:** يستقبل المؤونات التي لا يمكن إدراجها ضمن الحسابات السابقة.

عند تشكيل المؤونات أو زيادتها يجعل حساب المؤونة المعني دائنا، مقابل الجانب المدين من حساب مخصصات الاستغلال أو المخصصات المالية (ح/ 68)؛ وعند تخفيضها أو إلغائها يرصد حساب المؤونة المعني بجعله مدينا، مقابل الجانب الدائن من حساب استرجاعات الاستغلال أو الاسترجاعات المالية (ح/ 78)؛ وعند حدوث الأعباء المعنية بالمؤونة تسجل كحسم مباشر للتكاليف المناسبة، ويسترجع الفائض في ح/ 78.

5.2) حـ/ 16 الاقتراضات والديون المماثلة

حـ/ 17 الديون المرتبطة بالمساهمات

ح/ 16الاقتراضات والديون المماثلة	ح/ 17 الديون المرتبطة بالمساهمات
161 ديون سندية	171 الديون المرتبطة بمساهمات المجموعة
162 ديون سندية قابلة للتحويل	172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجموعة
163 ديون سندية أخرى	173 الديون المرتبطة بشركات المحاصة
164 ديون لدى مؤسسات الإقراض	178 ديون أخرى مرتبطة بالمساهمات
165 الودائع والكفالات المقبوضة	
167 الديون المترتبة عن عقود الإيجار التمويلي	
168 اقتراضات أخرى وديون مماثلة	
169 علاوات تسديد الاقتراضات	

عند قيام المؤسسة بأي عملية اقتراض مهما كان شكلها، سواء من خلال إصدار سندات (ح/ 161 أو ح/ 162 أو ح/ 163)، أو من خلال اللجوء لمؤسسات الإقراض (ح/ 164 أو ح/168)، أو من خلال الحصول على ديون مرتبطة بالمساهمات (ح/ 171 أو ح/ 172 أو حـ 173 أو ح/ 178)، فإن مبلغ الدين المقبوض فعلا، بعد طرح علاوات الإصدار والتسديد ومصاريف الإصدار الأخرى، يسجل في الجانب المدين من حساب الخزينة، وفي مقابل ذلك يسجل مبلغ القرض المطلوب سداده للمقرض في الجانب الدائن من حساب القرض المعني، أما الفرق بين مبلغ القرض المطلوب سداده ومبلغه المحين بنسبة الفائدة الفعلي فيسجل في ح/ 169، ويسجل الفرق بين مبلغ القرض المقبوض ومبلغ القرض المحين كأعباء أو كنواتج حسب الحالة.

عند حصول المؤسسة على تثبيت من خلال عقد إيجار تمويلي،و الذي يعتبر حالة خاصة للاقتراض، فإنه يدرج في حساباتها في الجانب الدائن من ح/ 167، مقابل إدراج التثبيت المحصل عليه في إطار عقد الإيجار ضمن التثبيتات. وعند تسديد أقساط الإيجار الدورية المنصوص عليها في العقد، يتم تسجيل المبلغ الإجمالي للقسط في الجانب الدائن لحساب الخزينة، مقابل الجانب المدين من ح/ 167 والجانب المدين من حساب الأعباء المالية لتسجيل الفوائد.أما عند استلام المؤسسة لأصول أو مبالغ نقدية في شكل ودائع أو كفالات، فيتم جعل ح/ 165 دائنا مقابل الجانب المدين من حساب الأصل أو الحساب المالي المستلم.

6.2) حـ/ 18 حسابات الارتباط بين المؤسسات وشركات المحاصة

تبرز أهمية هذا الحساب بالنسبة للمؤسسات الكبيرة، التي تقوم بتسيير عدة وحدات ليس لها استقلالية مالية، أو تتولى تسيير عمليات مشتركة؛ ويخصص لتسجيل التحويلات التي تتم مع الوحدات التابعة وشركات المحاصة خلال الدورة، ويجب ترصيده عند الإقفال؛ حيث تسجل العمليات التي تتم مع الوحدات في حـ 181 "حسابات الارتباط بين المؤسسات"، وتسجل العمليات المنجزة بواسطة شركات المحاصة أو المؤسسات المماثلة لها (المؤسسات المشتركة، المؤسسات الزميلة) في حـ/ 188 "حسابات الارتباط بين شركات المحاصة"، كما يتم تجميع حسابات شركات المحاصة في محاسبة المؤسسة المسيرة بالاعتماد على حـ/ 188؛ ويكون حـ/ 18 مدينا أو دائنا حسب العملية، واستنادا لاتجاه التدفق أو التحويل الناتج عنها.

3) دراسة حسابات المجموعة (02): حسابات التثبيتات

تضم المجموعة الثانية حسابات الموارد الاقتصادية التي تستخدمها المؤسسة لفترة تتجاوز السنة المالية، ممثلة في الأصول غير الجارية، ويمكن تقسيم حسابات التثبيتات إلى أربع أصناف كالآتي:

التثبيتات المعنوية	التثبيتات العينية	التثبيتات المالية	الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات
حـ/ 20، حـ/ 23	حـ 21، حـ/ 22، حـ/ 23	حـ/ 26، حـ/ 27	حـ/ 28، حـ/ 29

1.3) حـ/ 20 التثبيتات المعنوية

تتمثل التثبيتات المعنوية في الأصول غير الجارية التي ليس لها كيان مادي ملموس وتشمل:

203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	207 فارق الاقتناء
204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	208 التثبيتات المعنوية الأخرى
205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	

في حالة التثبيتات المعنوية المولدة داخليا بالاعتماد على موارد المؤسسة، كمصاريف التطوير القابلة للتثبيت، والبرمجيات المعلوماتية، فإنها تسجل على مرحلتين، حيث يتم في البداية إثبات المصاريف المستنفذة لتطوير التثبيت المعنوي خلال نفس الدورة حسب طبيعتها، ليتم بعدها إدراج التثبيتات المعنوية بعد الانتهاء منها في الجانب المدين من حـ/ 203 أو حـ/ 204 حسب الحالة، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية". أما في حالة التثبيتات المعنوية المقتناة من أطراف خارجية كالبرامج المعلوماتية، والامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات، والتثبيتات المعنوية الأخرى، فيتم إدراجها بجعل حـ/ 204 أو حـ/ 205 أو حـ/ 208 مدينا إلى جانب حـ/ 44562 "الدولة TVA على التثبيتات"، مقابل الجانب الدائن من حساب النقدية أو حـ/ 404 "موردو التثبيتات" أو حـ/ 405 "موردو التثبيتات - أوراق دفع".

فيما يخص ح/ 207 "فارق الاقتناء" والذي يعرف أيضا بالشهرة، فلا يمكن إدراجه في الحسابات إلا في حالة قيام المؤسسة باقتناء مؤسسة أخرى أو الاندماج معها، ويتحدد بالفرق بين سعر الاقتناء والأصل المحاسبي الصافي بعد إعادة تقييم الأصول والخصوم بقيمها العادلة، ويمكن أن يكون هذا الفرق موجبا أو سالبا، لذا فإن ح/ 207 يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، غير أنه يدرج كأصل غير جاري مهما كان رصيده.

2.3) حـ/ 21 التثبيتات العينية

تتمثل التثبيتات العينية في الأصول غير الجارية التي لها كيان مادي ملموس وتشمل:

211 الأراضي	215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	218 التثبيتات العينية الأخرى
213 المباني	

تتشابه المعالجة المحاسبية لاقتناء التثبيتات العينة وتطويرها داخليا مع المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية كما هو موضح في ح/ 20، غير أنه في حالة التطوير الداخلي يتم استخدام ح/ 732 "الإنتاج المثبت للأصول العينية" عوض ح/ 731. وفي حالة التثبيتات المحصل عليها في إطار عقد الإيجار التمويلي، فإنها تدرج في حسابات المستأجر في الجانب المدين من حساب التثبيت المعني، وفي مقابل ذلك يتم إدراج نفس المبلغ في الجانب الدائن من ح/ 167، ويتمثل هذا المبلغ في القيمة العادلة للتثبيت أو القيمة الحالية المخصومة للمدفوعات الدنيا المتفق عليها في العقد أيهما أقل، على أن تتضمن تلك المدفوعات سعر الشراء عند نهاية مدة العقد. وعلى هذا الأساس يتم تسجيل الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالتثبيت المستأجر كغيره من التثبيتات الأخرى، ويتطلب ذلك إثبات الضرائب المؤجلة الناتجة.

عند خروج التثبيتات العينية أو المعنوية نتيجة التنازل أو نهاية الخدمة، يتم ترصيد حساب التثبيت المعني والاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة المتعلقة به، وتحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن ذلك بالفرق بين نواتج الخروج الصافية (سعر البيع أو القيمة المتبقية) والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت، والتي تدرج في الجانب المدين من ح/ 652 "نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية" بالنسبة للخسائر، أو في الجانب الدائن من ح/ 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية" بالنسبة للأرباح.

3.3) حـ/ 22 التثبيتات في شكل امتياز

يعتبر عقد الامتياز إحدى الطرق التي يمكن أن تحصل بها المؤسسة على التثبيتات، حيث يسند مانح الامتياز، والذي يكون شخصا عموميا ممثلا في الحكومة أو الجماعات المحلية، لصاحب الامتياز، والذي يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، تنفيذ خدمة عمومية أو استغلال مرفق عمومي أو أي تثبيت آخر، لمدة محددة وطويلة نسبيا، مقابل أتاوى يدفعها صاحب الامتياز لمانح الامتياز؛ ويندرج ضمن هذه العقود، عقود

الإيجار الزراعية، وعقود استغلال المناجم والمقالع والموارد الطبيعية. ويمكن تقسيم حـ/ 22 إلى حسابات فرعية وفقا للتثبيتات العينية التي تكون موضع امتياز.

يتم تسجيل التثبيتات المحصل عليها في شكل امتياز دون مقابل (امتياز مجاني) في الجانب المدين من الحساب الفرعي المناسب من حـ/ 22، مقابل الجانب الدائن من حـ/229 "حقوق مانح الامتياز"، هذا الأخير يظهر ضمن الخصوم غير الجارية، ويتم ترصيد حـ/ 229 مقابل حـ/ 282 "اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز"، وعند انتهاء مدة الامتياز يتم إرجاع التثبيت لصاحبه و ترصيد حـ/ 22 مقابل المبلغ المتبقي من حـ/ 229. أما التثبيتات المحصل عليها في شكل امتياز عن طريق الشراء، فيتم إدراجها في الجانب المدين من حـ/ 22، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة، ويتم اهتلاكها بشكل عادي.

4.3) حـ/ 23 التثبيتات الجاري إنجازها

الغرض من هذا الحساب هو تسجيل قيمة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة المالية، سواء من طرف المؤسسة أو الأطرف خارجية، كما يستخدم لإبراز المبالغ المدفوعة في شكل تسبيقات ودفعات للأطرف الخارجية المكلفة بتزويد المؤسسة بتثبيتات. بالنسبة للتثبيتات المنجزة من طرف المؤسسة، إذا لم ينتهي إنجازها في نهاية السنة المالية تدرج في الجانب المدين من حـ/ 232 "التثبيتات العينية الجاري إنجازها" أو في الجانب المدين من حـ/ 237 "التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها"، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 731 أو حـ/ 732 على الترتيب، وذلك بعد تسجيل المصاريف المستنفذة في الإنجاز في حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

بالنسبة للتثبيتات التي أسند إنجازها لأطراف خارجية ولم ينتهي إنجازها عند تاريخ الإقفال، فتدرج في الجانب المدين من حـ/ 232 أو حـ/ 237، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 404 "موردو التثبيتات"؛ وتسجل التسبيقات المدفوعة للأطراف الخارجية المكلفة بتزويد المؤسسة بتثبيتات من خلال الإنجاز (أو الاقتناء) في الجانب المدين من حـ/ 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات التثبيتات". وبمجرد الانتهاء من إنجاز التثبيت ووضعه تحت الخدمة، يتم إر اجه في حـ/ 20 أو حـ/ 21، وترصيد الحسابات السابقة.

5.3) حـ/ 26 مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات

المساهمات	الحقوق المرتبطة بالمساهمات
261 سندات المساهمة	266 حقوق مرتبطة بمساهمات المجموعة
262 سندات مساهمة أخرى	267 حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة
265 سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة	268 حقوق مرتبطة بشركات المحاصة
296 دفعات مستحقة على سندات المساهمة غير المحررة	

يسمح هذا الحساب بتسجيل الأسهم التي تمتلكها المؤسسة في مؤسسات تابعة لها، وتخضع لرقابتها بشكل حصري (الفروع)، وللمؤسسة سلطة اتخاذ قراراتها وتوجيهها، أو بإمكانها ممارسة نفوذ على المؤسسات التي أصدرتها (حـ/ 261)؛ والأسهم التي تمتلكها المؤسسة في مؤسسات تابعة لها، لكنها لا تخضع لرقابتها بشكل حصري وإنما بشكل مشترك (المؤسسات المشتركة)، لأنها لا تمتلك سلطة اتخاذ قراراتها وتوجيهها أو ممارسة نفوذ عليها منفردة (حـ/ 262)؛ والأسهم التي تمتلكها المؤسسة في مؤسسات أخرى، لكن لا تسمح لها بتحقيق رقابة حصرية أو مشتركة عليها (المؤسسات الزميلة)، وإنما تحتفظ بهذه الأسهم من أجل تحقيق عوائد دورية في شكل توزيعات (حـ/ 265)؛ بالإضافة إلى الحقوق المرتبطة بهذه المساهمات، وهي القروض الممنوحة من طرف المؤسسة لفروعها والمؤسسات المشتركة والمؤسسات الزميلة وشركات المحاصة.

عند اقتناء سندات المساهمة (الأسهم) يتم إدراجها بتكلفة اقتنائها أو بقيمتها الاسمية في الجانب المدين من الحساب المناسب (حـ/ 261 أو حـ/ 262 أو حـ/ 265)، ويتم إدراج الجزء المستدعى من المساهمات في الجانب الدائن من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير، أما الجزء غير المستدعى فيدرج في الجانب الدائن من حـ/ 269، و الذي يتم ترصيده وتصفيته جزئيا كلما تم تسديد جزء من المساهمات غير المستدعاة مقابل حساب الخزينة المناسب. وعند التنازل عن سندات المساهمة فإن حساب المساهمات المعني يتم ترصيده مقابل حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير، ويتم إدراج الخسائر أو الأرباح الناتجة كأعباء مالية في حـ/ 66 أو كنواتج مالية في حـ/ 76. وفيما يخص الحقوق المرتبطة بالمساهمات، فإنها تدرج هي الأخرى في الجانب المدين من حـ/ 266 أو حـ/ 267 أو حـ/ 268 (حسب الحالة)، والجانب الدائن من حساب الخزينة.

6.3) حـ/ 27 تثبيتات مالية أخرى

قروض سندية	قروض أخرى
271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة لنشاط المحفظة	274 قروض وحقوق على عقود الإيجار التمويلي
272 السندات التي تمثل حق الدين	275 ودائع وكفالات مدفوعة
273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	276 سندات مثبتة أخرى
279 دفعات مستحقة على السندات المثبتة غير المحررة	

عند اقتناء المؤسسة لأوراق مالية في شكل سندات (قروض سندية)، أو عند منحها قروض عادية للغير يتم إدراجها في حساباتها بجعل حـ/ 271 أو حـ/ 272 أو حـ/ 273 أو حـ/ 276 (حسب الحالة) مدينا، وحساب الخزينة دائنا. وعند قيام المؤسسة بتأجير أحد تثبيتاتها لمؤسسة أخرى يستخدم حـ/ 274، بجعله مدينا مقابل حساب التثبيت المؤجر الذي يجعل دائنا، ويتم ترصيد حـ/ 274 مقابل الدفعات المستلمة دوريا، التي تسجل في الجانب المدين من حساب الخزينة. أما عند تسليم المؤسسة لأصول أو مبالغ نقدية للغير في شكل ودائع أو كفالات، فيتم جعل حـ/ 275 مدينا مقابل حساب الأصل أو الحساب المالي المدفوع.

7.3) حـ/ 28 اهتلاك التثبيتات

يستخدم هذا الحساب لإثبات التدني في قيم التثبيتات نتيجة الاستخدام، وتحميل كل دورة بنصيبها من تكلفة التثبيت تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، ويقسم هذا إلى الحساب إلى حسابات فرعية بنفس التقسيم المعتمد في حسابات التثبيتات المعنوية والعينية كالآتي:

280 اهتلاك التثبيتات المعنوية	281 اهتلاك التثبيتات العينية
2803 اهتلاك مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	2812 اهتلاك التهييئات والترتيبات على الأراضي
2804 اهتلاك البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	2813 اهتلاك المباني
2805 اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2815 اهتلاك المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
2807 اهتلاك فارق الاقتناء	2818 اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى
2808 اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى	**282 اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز**

يتم إدراج الاهتلاكات في الجانب الدائن من الحساب الفرعي المناسب لـ حـ/ 28، وفي المقابل تدرج أقساط الاهتلاك السنوية كأعباء في الجانب المدين من حـ/ 68، وبالنسبة للتثبيتات المعنوية يفترض أن تهتلك خلال مدة لا تتجاوز 20 سنة، إلا في حالات استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق؛ وعند خروج التثبيتات نتيجة التنازل أو الاستغناء فإن الاهتلاكات المتعلقة بها ترصد مقابل حسابات التثبيتات المعنية.

8.3) حـ/ 29 خسائر القيمة عن التثبيتات

يستخدم هذا الحساب لإدراج أي تدني في قيم التثبيتات نتيجة بعض العوامل بخلاف الاستخدام (العوامل التكنولوجية والاقتصادية والقانونية... إلخ)، وذلك عندما تصبح قيمتها القابلة للاسترداد أقل من تكلفتها، أي أن تكلفة التثبيت تصبح غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، ويقسم إلى حسابات فرعية كالآتي:

290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية
2903 خسائر القيمة عن مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	2912 خسائر القيمة عن التهييئات والترتيبات على الأراضي
2904 خسائر القيمة عن البرمجيات المعلوماتية وما شابهها	2913 خسائر القيمة عن المباني
2905 خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2915 خسائر القيمة عن المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
2907 خسائر القيمة عن فارق الاقتناء	2918 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى
2908 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى	
292 خسائر القيمة عن التثبيتات في شكل امتياز	**293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها**

خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	296 خسائر القيمة عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات 297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة 298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

عندالاعتراف بخسارة القيمة عن التثبيت، تدرج في الجانب الدائن من حساب الخسارة المناسب (ح/ 29)، مقابل الجانب المدين من حساب المخصصات المناسب (ح/ 68). ويتم تعديل قيمة الخسارة عند نهاية كل دورة، بإدراج خسارة إضافية في حالة الزيادة، أو استرجاع جزء منها أو كلها في حالة العكس، وذلك بترصيد جزء من ح/ 29 أو كله، مقابل الجانب الدائن من حسابالاسترجاع المناسب (ح/ 78)، وجدير بالذكر إلى أن خسائر القيمة التي تدرج للشهرة لا يمكن استرجاعها في دورات لاحقة؛ وعند خروج التثبيتات نتيجة التنازل أو الاستغناء فإن خسائر القيمة المتعلقة بها ترصد مقابل حساب التثبيت المعني.

المبحث الثالث: دراسة كيفية سير حسابات الأصول والخصوم الجارية

تشمل الأصول والخصوم الجارية كل من حسابات المجموعة (03) ممثلة في المخزونات، وحسابات المجموعة (04) ممثلة في حسابات الغير، إضافة إلى حسابات المجموعة (05) ممثلة في الحسابات المالية.

1) دراسة حسابات المجموعة (03): المخزونات والمنتجات الجارية

يسجل في هذا الحساب العمليات المتعلقة بحركة بنود المخزون خلال الدورة وإثبات أرصدتها في نهايتها، وغالبا ما يتم الاستناد لمعيارين في إطار مدونة الحسابات للمخزونات:

- **الترتيب الزمني لدورة الإنتاج:**ووفقا لذلك يمكن تقسيم حسابات المخزونات كالآتي:

مخزونات مباعة على حالتها	التموين	الإنتاج	التخزين
30 بضاعة مخزنة	31 مواد أولية وتوريدات 32 التموينات الأخرى	33 سلع قيد الإنتاج 34 خدمات قيد الإنتاج	35 مخزونات المنتجات
مخزونات أخرى	36 المخزونات المتأتية من التثبيتات 37 المخزونات في الخارج		
	38 المشتريات المخزنة 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات الجارية		

- **طبيعة الأصل المخزن:** الذي يكون موضع تقسيم وفقا للاحتياجات الداخلية لكل مؤسسة، حيث يتم تقسيم الحسابات السابقة إلى حسابات فرعية وفقا لطبيعة المؤسسات والمخزونات التي تتعامل بها.

1.1) حـ/ 30 بضاعة مخزنة

يستخدم هذا الحساب لتسجيل المخزونات التي يتم شراؤها من أجل إعادة بيعها على حالتها، دون إدخال أي تحويلات عليها. إذا كانت المؤسسة تتبع الجرد الدائم، يتم إدراج البضاعة المقتناة في الجانب المدين من حـ/ 380 "مشتريات بضاعة مخزنة"، ثم يتم ترصيد حـ/ 380 مقابل حـ/ 30 عند استلام البضاعة؛ وعند بيع البضاعة، يتم إدراج تكلفة البضاعة المباعة في الجانب المدين من حـ/600 "مشتريات بضاعة مباعة"، مقابل ترصيد البضاعة المباعة في الجانب الدائن من حـ/ 30. أما عند نهاية الدورة وبعد القيام بالجرد المادي (الفعلي) للبضاعة، يتم تحديد الفوارق الموجودة بين الجرد الدائم (المحاسبي) والجرد المادي، حيث تدرج الفوارق الموجبة (الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي) في الجانب المدين من حـ/ 30، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 600 بالنسبة للفوارق الموجبة المبررة (العادية)، والجانب الدائن من حـ/ 757 بالنسبة للفوارق الموجبة غير المبررة. أما الفوارق السالبة فتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 30، مقابل الجانب المدين من حـ/ 600 بالنسبة للفوارق السالبة المبررة، والجانب المدين من حـ/ 657 بالنسبة للفوارق السالبة غير المبررة.

إذا كانت المؤسسة تتبع الجرد المتناوب، فإن دخول البضاعة نتيجة الشراء أو خروجها نتيجة البيع لا يسجل خلال الدورة، ويتم في نهاية الدورة إلغاء مخزون بداية الفترة بترصيد حـ/ 30 مقابل الجانب المدين من حـ/ 600، وترصيد مشتريات الدورة (حـ/ 380) مقابل الجانب المدين من حـ/ 600، وإثبات مخزون نهاية الفترة بعد القيام بالجرد الفعلي للبضاعة، وذلك بجعل حـ/ 30 مدينا مقابل الجانب الدائن من حـ/ 600.

2.1) حـ/ 31 مواد أولية ولوازم مخزنة

حـ/ 32 تموينات أخرى

تتمثل المواد الأولية والتوريدات في المخزونات التي تقتنيها المؤسسة بغرض تحويلها، وتعتبر ضرورية لعملية التصنيع، وتدخل في تركيب المنتجات المصنعة؛ أما التموينات الأخرى فتتمثل في المخزونات الأخرى الضرورية لعملية التصنيع، لكنها لا تدخل في تركيب المنتجات المصنعة. وتتكون التموينات الأخرى من المواد القابلة للاستهلاك (حـ/ 321)، اللوازم القابلة للاستهلاك (حـ/ 322)، والأغلفة القابلة للاستهلاك (حـ/326).

إذا كانت المؤسسة تتبع الجرد الدائم، وعند اقتناء المواد الأولية والتوريدات أو التموينات الأخرى، يتم إدراجها في الجانب المدين من حـ/ 381 أو حـ/ 382 على الترتيب، ويتم ترصيدهما مقابل الجانب المدين من حـ/ 31 وحـ/ 32 على الترتيب عند استلام المشتريات؛ وعند استهلاك المواد الأولية والتوريدات أو التموينات الأخرى، يتم إدراج تكلفة الاستهلاكات في الجانب المدين من حـ/ 601 "مواد أولية وتوريدات " أو حـ/ 602 "تموينات أخرى"، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 31 أو حـ/ 32. أما عند نهاية الدورة وبعد جرد المواد الأولية والتموينات الأخرى في مخازن المؤسسة، يتم تحديد الفوارق الموجودة بين الجرد الدائم والجرد المادي، حيث

تدرج الفوارق الموجبة في الجانب المدين من ح/ 31 أو ح/ 32، مقابل الجانب الدائن من ح/ 601 أو ح/ 602 بالنسبة للفوارق الموجبة العادية، والجانب الدائن من ح/ 757 بالنسبة للفوارق الموجبة غير العادية. وتدرج الفوارق السالبة في الجانب الدائن من ح/ 31 أو ح/ 32، مقابل الجانب المدين من ح/ 601 أو ح/ 602 بالنسبة للفوارق السالبة العادية، والجانب المدين من ح/ 657بالنسبة للفوارق السالبة غير العادية.

إذا كانت المؤسسة تتبع الجرد المتناوب، فإن دخول المواد الأولية واللوازم أو التموينات الأخرى عند الشراء لا تسجيل، كما لا يسجل خروجها للورشات عند الاستهلاك، وفي نهاية الدورة يتم إلغاء مخزون بداية الفترة بترصيد ح/ 31 وح/ 32 مقابل الجانب المدين من ح/ 601 وح/ 602 على الترتيب، وترصيد المشتريات (ح/ 381 وح/ 382) مقابل الجانب المدين من ح/ 601 وح/ 602، وإثبات مخزون نهاية الفترة بعد القيام بالجرد الفعلي، بجعل ح/ 31 وح/ 32 مدينين مقابل الجانب الدائن من ح/ 601 وح/ 602 على الترتيب.

3.1) حـ/ 33 سلع قيد الإنتاج

حـ/ 34 خدمات قيد الإنتاج

يتم استخدام هذين الحسابين لإدراج تكلفة المنتجات (ح/ 33) أو الخدمات (ح/ 34) التي مازالت قيد التصنيع أو التقديم عند نهاية الدورة، والتي لم يتم الانتهاء منها بعد، والهدف من ذلك هو إثبات الإيرادات المتعلقة بالاستهلاكات المستنفذة للحصول على تلك السلع التي لم تدخل للمخازن بعد والخدمات غير المنتهية، تطبيقا لمبدأ الدورية ومبدأ المقابلة، لذا يمكن استخدام هذين الحسابين عند نهاية الدورة فقط ولا يمكن استخدامهما خلالها. ففي نهاية الدورة وبعد القيام بجرد مادي للسلع والخدمات قيد الإنتاج، يتم إثبات تكلفة الاستهلاكات المستنفذة عليها في الجانب المدين من ح/ 33 أو ح/ 34، مقابل الجانب الدائن من ح/ 723 "تغير المخزونات الجارية"؛ وفي بداية الدورة المقبلة يتم ترصيد الحسابين بعكس التسجيل السابق.

4.1) حـ/ 35 مخزونات المنتجات

تشمل مخزونات المنتجات عدة حسابات فرعية وهي:

- **ح/ 351 المنتجات الوسيطة:** وهي المنتجات التي لم تكتمل بعد، لكنها وصلت إلى مرحلة من التصنيع تسمح بتخزينها من أجل إعادة استخدامها في التصنيع أو بيعها.
- **ح/ 355 المنتجات المصنعة:** وهي التي تم الانتهاء من تصنيعها، لذا توجه للمخازن في انتظار بيعها.
- **ح/ 358 المنتجات المتبقية والمواد المسترجعة:** وهي المنتجات والمواد التي تكون في شكل فضلات ومهملات، لكن يمكن إعادة استخدامها من طرف المؤسسة أو بيعها.

إذا كانت المؤسسة تستخدم الجرد الدائم، فإن المنتجات الصادرة من الورشات إلى المخازن خلال الدورة يتم إدراجها في الجانب المدين من ح/ 35 المناسب والجانب الدائن من ح/ 724 "تغير مخزونات

المنتجات"، وعند بيع المنتجات يرصد حـ/ 35 من خلال عكس التسجيل المحاسبي السابق، وذلك بعد تسجيل عملية البيع. وفي نهاية الدورة يتم تحديد الفوارق الموجودة بين الجرد الدائم والجرد المادي للمنتجات، حيث تدرج الفوارق الموجبة في الجانب المدين من حـ/ 35 المناسب، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 724 بالنسبة للفوارق الموجبة المبررة، والجانب الدائن من حـ/ 757 بالنسبة للفوارق الموجبة غير المبررة. أما الفوارق السالبة فتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 35 المناسب، مقابل الجانب المدين من حـ/724 بالنسبة للفوارق السالبة المبررة، والجانب المدين من حـ/ 657 بالنسبة للفوارق السالبة غير المبررة.

إذا كانت المؤسسة تستخدم الجرد المتناوب، لا يتم إثبات أي حركة للمنتجات الواردة للمخازن عند الإنتاج أو الصادرة منها عند البيع، وفي نهاية الدورة يتم إلغاء مخزون بداية الفترة بترصيد حـ/ 35 مقابل الجانب المدين من حـ/ 724، كما يتم إثبات مخزون نهاية الفترة في الجانب المدين من حـ/ 35 مقابل الجانب الدائن من حـ/ 724، وذلك بعد القيام بجرد مادي للمنتجات في مخازن المؤسسة.

5.1) حـ/ 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات

يسمح هذا الحساب بإدراج العناصر المسترجعة من تفكيك التثبيتات، إذا كانت تمثل قيمة بالنسبة للمؤسسة، و يمكن استخدامها مستقبلا أو إعادة بيعها، وعند تفكيك التثبيت يتم إدراج حـ/ 36 في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن من حساب الأصل المفكك، ويمكن تقسيم حـ/ 36 إلى حسابات فرعية وفقا لطبيعة الأجزاء المحصل عليها من التثبيت.

6.1) حـ/ 37 المخزونات في الخارج

يمكن استخدام هذا الحساب عند نهاية الدورة لإثبات المخزونات لدى الغير، وهي المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكنها لا تحوزها ماديا، كالمخزونات المودعة لدى الغير في شكل أمانة أو في المعارض، والمخزونات في الطريق؛ ويتم إدراج المخزونات لدى الغير عند نهاية الدورة بترصيد حساب المخزون المعني مقابل الجانب المدين من حـ/ 37، ويمكن تقسيم حساب المخزونات في الخارج إلى حسابات فرعية استنادا لمدونة الحسابات واستنادا للمخزونات التي تتعامل بها المؤسسة؛ و عند استرجاع المخزونات المودعة لدى الغير أو استلام المخزونات في الطريق، يتم ترصيد حـ/ 37 مقابل حساب المخزون المستلم.

7.1) حـ/ 38 المشتريات المخزنة

يقسم هذا الحساب إلى مشتريات البضاعة المخزنة (حـ/ 380)، ومشتريات المواد الأولية واللوازم (حـ/ 381)، ومشتريات التموينات الأخرى (حـ/ 382)، ويستقبل في جانبه المدين تكلفة المشتريات، التي تدرج في الحساب المناسب حسب طبيعة المشتريات، وذلك مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير؛ ويتم ترصيد حـ/ 38 عند استلام المشتريات مقابل الجانب المدين من حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32، هذا

في حالة استخدام الجرد الدائم؛ أما في حالة استخدام الجرد المتناوب، يتم ترصيد حـ/ 38 في نهاية الدورة مقابل الجانب المدين من حـ/ 600 أو حـ/ 601 أو حـ/ 602 حسب الحالة.

8.1) حـ/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات الجارية

عندما تصبح تكلفة أي مخزون أقل من صافي سعره بيعه يتم إدراجه في حسابات المؤسسة بسعر السوق، من خلال الاعتراف بخسارة القيمة عن المخزون، التي تمثل الفرق بين التكلفة وسعر السوق، والتي يتم إدراجها في الجانب الدائن من حساب فرعي لـ حـ/ 39 حسب طبيعة المخزون، وفي الجانب المدين من حساب المخصصات (حـ/ 68)، ويمكن تقسيم حـ/ 39 كالآتي:

390	خسائر القيمة عن مخزونات البضاعة
391	خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم
392	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
393	خسائر القيمة عن السلع قيد الإنتاج
394	خسائر القيمة عن الخدمات قيد الإنتاج
395	خسائر القيمة عن المنتجات
397	خسائر القيمة عن المخزونات في الخارج

في نهاية كل سنة مالية يتم تسوية خسائر القيمة عن جميع عناصر المخزون بإدراج خسائر جديدة في حالة انخفاض جديد في الأسعار السوقية كما أشرنا إلى ذلك في الفقرة السابقة، أو بتخفيض قيمة الخسائر من خلال استرجاع جزء منها أو كلها في حالة زيادة الأسعار السوقية، ويكون ذلك بترصيد حـ/ 39 بقيمة الخسارة المسترجعة مقابل الجانب الدائن من حساب الاسترجاع المناسب (حـ/ 78).

2) دراسة حسابات المجموعة (04): حسابات الغير

تضم المجموعة الرابعة جميع الحسابات التي تعبر عن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المرتبطين بالمؤسسة، سواء كانوا داخليين كالمستخدمين، أو خارجيين كالزبائن والموردين، وذلك من أجل إثبات حقوق المؤسسة عليهم والتزاماتها اتجاههم، إضافة إلى إثبات مختلف العمليات التي تتم معهم، وتقسم هذه المجموعة إلى عدة حسابات فرعية يعبر كل منها عن طائفة من هؤلاء الأطراف.

1.2) حـ/ 40 الموردون والحسابات الملحقة

يخصص هذا الحساب لموردي المؤسسة بمختلف شرائحهم، سواء كانوا موردين للسلع والخدمات أو التثبيتات، وذلك من أجل تسجيل المبالغ المستحقة لهم في شكل ديون أو أوراق دفع أو فواتير غير مستلمة، ويتضمن هذا الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية:

401 موردو المخزونات والخدمات	404 موردو التثبيتات
403 موردو المخزونات والخدمات - أوراق دفع	405 موردو التثبيتات - أوراق دفع
408 الموردون - فواتير قيد الاستلام	
409 الموردون المدينون - تسبيقات ودفعات مقدمة وRRR مستحقة وحقوق أخرى	

يسجل في الجانب الدائن من حـ/ 401 أو حـ/ 404 المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الموردين بعد استلام الفواتير الواردة منهم، والتي توضح مشتريات المؤسسة من السلع والخدمات والتموينات الأخرى والتثبيتات، وذلك مقابل الجانب المدين من حساب المشتريات (حـ/ 38) أو حساب التثبيتات أو حساب الأعباء المعني، إضافة إلى الجانب المدين من حساب الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة (حـ/ 445).

يسجل في الجانب المدين من الحسابين السابقين (حـ/ 401 وحـ/ 404) المبالغ المستحقة على الموردين لصالح المؤسسة نتيجة إرجاع المشتريات، من خلال تسجيل هذه المبالغ في الجانب الدائن من حساب المشتريات أو الأعباء أو التثبيتات المعنية؛ أو نتيجة التخفيضات على الأسعار المحصل عليها من الموردين، والرسوم على القيمة المضافة المسترجعة؛ كما يسجل في الجانب المدين للحسابين المبالغ المسددة للموردين، من خلال خصمها من الجانب الدائن لحساب الخزينة أو الجانب الدائن لـ حـ/ 403 أو حـ/405 عند استخدام الأوراق التجارية لتسوية ديون الموردين، وهذين الحسابين الأخيرين (حـ/ 403 وحـ/405) يتم ترصيدهما عند عند خصم الأوراق التجارية أو عند حلول أجل استحقاقها، وذلك بجعلهما مدينين مقابل الجانب الدائن من حساب البنك.

في نهاية الدورة، يتم تسجيل المبالغ المستحقة للموردين نتيجة مشتريات السلع والخدمات والتثبيتات، والتي لم يتم استلام الفواتير ومستندات الإثبات المتعلقة بها في الجانب الدائن من حـ/ 408، ويتم خصمها من الجانب المدين من حساب المشتريات أو الأعباء المعني، وحساب الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة. أما التسبيقات المدفوعة للموردين، والتخفيضات على الأسعار المستحقة عليهم، وباقي الحقوق الأخرى كأمانة الأغلفة المتداولة فتسجل في الجانب المدين من حـ/ 409، وتخصم من الجانب الدائن من حساب الخزينة أو حساب الأعباء المعني وحساب الرسوم على القيمة المضافة؛ وتجدر الإشارة إلى أن التسبيقات والدفعات المقدمة للموردين بناء على طلبيات التثبيتات لا تسجل في حـ/ 409، وإنما في حـ/ 238.

2.2) حـ/ 41 الزبائن والحسابات الملحقة

يخصص هذا الحساب لزبائن المؤسسة، من أجل تسجيل المبالغ المستحقة عليهم، في شكل حقوق على الحساب أو أوراق قبض أو نواتج غير مفوترة، ويتضمن الحسابات الفرعية الآتية:

411 الزبائن	416 الزبائن المشكوك فيهم
413 الزبائن - أوراق قبض	417 حقوق عن أشغال أو خدمات جارية
418 الزبائن - نواتج غير مفوترة	
419 الزبائن الدائنون - تسبيقات ودفعات مستلمة، RRR ممنوحة وديون أخرى	

عند قيام المؤسسة ببيع سلع أو تقديم خدمات على الحساب، يتم تسجيل مستحقاتها اتجاه الزبائن في الجانب المدين من ح/ 411، وذلك بخصمها من الجانب الدائن من حساب مبيعات السلع والخدمات (ح/ 70)، وحساب الرسوم على القيمة المضافة المجمعة (ح/ 445)؛ وإذا تم إرجاع المبيعات يرصد ح/ 411 بجعله دائنا، وجعل الحسابات السابقة مدينة.وعند تسوية الزبائن لديونهم اتجاه المؤسسة، يرصد ح/ 411 مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة، أو ح/ 413 إذا تم تسويتها بالاعتماد على أوراق القبض؛ هذا الأخير (ح/ 413) يتم ترصيده مقابل الجانب المدين من حسابات الدائنين (ح/ 403 مثلا) عند تظهير الورقة التجارية، أو عند خصمها مقابل الجانب المدين من حساب البنك (ح/ 511) وحساب الأعباء والفوائد المالية (ح/ 668 وح/ 661 على الترتيب)، أو عند استحقاق الورقة التجارية مقابل الجانب المدين من ح/ 511.

بالنسبة للخدمات الجاري تقديمها والأشغال الجاري إنجازها لصالح الغير في إطار العقود طويلة الأجل، والتي تمت معاينتها، لكن لا يمكن فوترتها، يتم إدراجها بقيمتها الصافية عند المعاينة في الجانب المدين من ح/ 417، مقابل الجانب الدائن من حساب النواتج المناسب، وحساب الرسوم على القيمة المضافة المجمعة؛ وعند انتهاء تقديم الخدمات وإنجاز الأشغال يتم ترصيد ح/ 417 مقابل الجانب المدين من ح/ 411.

تسجل التسبيقات والدفعات المحصلة من الزبائن، وباقي الديون الأخرى لصالح الزبائن كأمانة الأغلفة المتداولة في الجانب الدائن من ح/ 419، وتخصم من الجانب المدين لحساب الخزينة أو حساب الزبائن.و يتم في نهاية الدورة تسجيل التخفيضات على الأسعار المطلوب منحها للزبائن في الجانب الدائن من ح/ 419 مع احتساب الرسوم، كما يتم نقل الأرصدة المقبوضة من الزبائن زيادة عن المبلغ المستحق عليهم، والتي تكون في شكل مبالغ دائنة إلى ح/ 419 الذي يظهر في جانب الخصوم.

في نهاية الدورة، وفي حالة وجود نواتج لم يتم إعداد فواتيرها، سواء كانت في شكل مبيعات أو خدمات مقدمة، يتم إدراجها في الجانب المدين من ح/ 418 مقابل الجانب الدائن من حساب النواتج المناسب، وحساب الرسوم على القيمة المضافة المجمعة؛ وعند إعداد الفواتير يتم ترصيد ح/ 418 بجعله دائنا وجعل ح/ 411 مدينا. في الأخير وفيما يخص حقوق المؤسسة على الزبائن والتي مر عليها فترة طويلة، مع وجود مؤشرات على احتمال عدم قدرة الزبون على تسديدها، يتم تحويلها إلى حساب ديون مشكوك في تحصيلها، بجعل ح/ 416 مدينا وح/ 411 دائنا.

3.2) حـ/ 42 المستخدمون والحسابات الملحقة

يسمح هذا الحساب بإثبات المبالغ المستحقة لصالح المؤسسة على مستخدميها، على غرار التسبيقات والدفعات على الأجور، والمبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح مستخدميها، على غرار الأجور والودائع، ويتفرع عن هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية:

421 المستخدمون - أجور مستحقة	425 المستخدمون - التسبيقات والدفعات الممنوحة
422 أموال الخدمات الاجتماعية	426 المستخدمون - الودائع المستلمة
423 مساهمة الأجراء في النتيجة	427 المستخدمون - الاعتراضات على الأجور
428 المستخدمون - أعباء واجبة الدفع ونواتج للاستلام	

عند إعداد كشوف الرواتب، يتم تسجيلها في حسابات المؤسسة كأعباء ضمن الحسابات الفرعية الملائمة في الجانب المدين من حـ/ 63 "أعباء المستخدمين"، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 421 (المبلغ الإجمالي للأجور المستحقة)، ليتم بعد ذلك تحديد المبلغ الصافي للأجور من خلال ترصيد جزء من حـ/ 421 مقابل:

- حـ/ 422 الذي يثبت مساهمة المستخدمين في الخدمات الاجتماعية، ويرصد عند تسديد أموال الخدمات الاجتماعية للموظفين في الجانب الدائن من حساب الخزينة؛
- حـ/ 425الذي يثبت التسبيقات على الأ جور المدفوعة للمستخدمين، والتي سبق إدراجها في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة؛
- حـ/ 427 الذي يثبت الامتيازات المالية التي استفاد منها المستخدمون كشراء سكنات أو سيارات بالتقسيط من خلال الاقتطاع المباشر من الأجر، والتسديدات التي تقوم بها المؤسسة نيابة عن موظفيها، والتي سبق إدراجها في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة؛
- حـ/ 43 لإثبات حصة الأعباء الاجتماعية التي تقع على عاتق المستخدمين؛
- حـ/ 442 لإثبات الضرائب على الأجور المستحقة لمصلحة الضرائب.

عند تسديد الأجور للمستخدمين، يرصد المبلغ المتبقي من حـ/ 421 الذي يمثل الأجور الصافية بعد مختلف الاقتطاعات، وذلك بجعل حساب الخزينة دائنا. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن لا يسجل في حـ/ 421 إلا المبلغ الصافي للأجور، وذلك من خلال جعل حـ/ 63 مدينا مقابل الجانب الدائن من الحسابات الفرعية الملائمة من حـ/ 42 (حـ/ 421، حـ/ 422، حـ/ 425، حـ/ 427) وحـ/ 43 وحـ/ 442.

عند منح علاوات مردو دية فردية أو جماعية للمستخدمين نتيجة لدورهم في زيادة أرباحها، تدرج في الجانب الدائن من حـ/ 423 مقابل الجانب المدين من حـ/ 631، ويتم ترصيد حـ/ 423 بمجرد تسديد هذه العلاوات في الجانب الدائن من حساب الخزينة.

عند استلام المؤسسة لبعض المبالغ النقدية نيابة عن المستخدمين كالتعويضات عن العطل المرضية، يتم إدراجها كوديعة في الجانب الدائن من ح/ 426 مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة، وعند تسديد تلك المبالغ للمستخدمين يتم عكس التسجيل السابق. وبالنسبة لباقي المبالغ المستحقة للمستخدمين أو المستحقة عليهم، يتم إدراجها في الجانب الدائن أو المدين من ح/ 428 حسب الحالة، مقابل الجانب المدين من ح/ 638 "أعباء المستخدمين الأخرى" أو الجانب الدائن من أي حساب آخر حسب الحالة.

4.2) حـ/ 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة

يستخدم هذا الحساب لإثبات العمليات التي تتم بين المؤسسة والهيئات الاجتماعية، وذلك فيما يخص مساهمتها في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد العمال والعطل المدفوعة لهم، إضافة إلى مساهمات العمال التي يتم اقتطاعها من أجورهم؛ ويضم الحسابات الفرعية الآتية:

431	الضمان الاجتماعي
432	الهيئات الاجتماعية الأخرى
438	الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها

يقيد في الجانب الدائن من ح/ 43 المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الهيئات الاجتماعية في شكل اشتراكات تتعلق بمساهمة أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين، وذلك في مقابل الجانب المدين من ح/ 635 "اشتراكات الهيئات الاجتماعية "؛ ويقيد أيضا في الجانب الدائن من ح/ 43مساهمات المستخدمين في الاشتراكات الا جتماعية مقابل الجانب المدين من حساب الأجور المستحقة للمستخدمين (ح/ 421). أما الجانب المدين من ح/ 43 فيستخدم لإدراج المبالغ المسددة لصالح الهيئات الاجتماعية من خلال الإدراج في الجانب الدائن من حساب الخزينة.

في نهاية السنة المالية يستخدم ح/ 438لتسجيل الأعباء والنواتج غير المدرجة والمرتبطة بالسنة المالية المقفلة، والتي تتعلق بمساهمة أرباب العمل في العطل المدفوعة وعلاوات الاشتراك والمكافآت الممنوحة للعمال. وتدرج هذه المساهمات في الجانب الدائن من ح/ 438 مقابل الجانب المدين من ح/ 638 "أعباء العاملين الأخرى"، ويتم ترصيد ح/ 438 مقابل حسابات الهيئات الاجتماعية المعنية (ح/ 431 أو ح/ 432)؛ ويمكن أن يكون ح/ 438 مدينا مقابل الجانب الدائن من أحد حسابات النواتج.

5.2) حـ/ 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة

يقيد في هذا الحساب بعض العمليات الخاصة التي تتم مع الجهات العمومية، كالرسوم والضرائب والإعانات، غير أن عمليات البيع والشراء التي تتم مع الجهات العمومية وفق الشروط العادية تدرج في ح/ 40 أو ح/ 41؛ ويمكن تقسيم ح/ 44 إلى نوعين من الحسابات حسب العمليات التي تتم مع الجهات العمومية:

الضرائب والرسوم	العمليات الأخرى
442 الدولة - الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى	441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى - الإعانات المطلوب استلامها
444 الدولة - الضرائب على النتائج	443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية
445 الدولة - الرسوم على رقم الأعمال	446 الهيئات الدولية
447 الضرائب الأخرى والرسوم والدفعات المماثلة	448 الدولة - الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها

- **الضرائب والرسوم**

يسمح ح/ 445 بإدراج الرسم على القيمة المضافة، الذي يظهر بمجرد إثبات مبيعات ومشتريات السلع والخدمات، التي تمثل النشاط العادي والمستمر للمؤسسات الاقتصادية؛ ويسجل في الجانب الدائن من ح/ 445 مبلغ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة إثر عمليات البيع، ويسجل في جانبه المدين مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على عمليات الشراء. ويتم ترصيد الرسوم المجمعة والرسوم القابلة للاسترجاع عند حلولالآ جال القانونية، مما يؤدي إلى ظهور حساب الرسم على القيمة المضافة واجب الدفع إذا كان الفرق دائنا، والذي يرصد مقابل حساب الخزينة عند التسديد لمصلحة الضرائب، كما يمكن أن يظهر حساب دين الرسم على القيمة المضافة إذا كان الفرق مدينا، والذي يمكن تحصيله لاحقا من خلال الخصم من الرسم واجب الدفع أو المطالبة بالتسديد الفعلي من مصلحة الضرائب.

يسمح ح/ 442 بإثبات الضرائب المقتطعة من الغير والتي يتم تحويلها للدولة، كضرائب الدخل المقتطعة من أجور العمال، والضرائب غير المباشرة التي تدخل ضمن أسعار السلع والخدمات ويتحملها المستهلك، والمنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الخمور والتبغ والكبريت الكيميائي والإنتاج البترولي... إلخ؛ حيث يتم جعل ح/ 442 دائنا بقيمة الضريبة المعنية عند تسجيل عمليات البيع، ويرصد مقابل حساب الخزينة بمجرد تسديد تلك الضرائب. أما ح/ 444 فيسمح بإدراج الضرائب على الأرباح في جانبه الدائن مقابل الجانب المدين من ح/ 695، ويتم إدراج تسديدات الضرائب على الأرباح التي تمت في جانبه المدين مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة. وبنفس المعالجة تقريبا يستخدم الجانب الدائن من ح/ 447 لإثبات الضرائب والرسوم الأخرى على غرار الرسم على النشاط المهني والدفع الجزافي وحقوق الطابع، مقابل الجانب المدين من حسابات الأعباء المعنية.

- **الإعانات والعمليات الأخرى مع الجهات العمومية**

يقيد في الجانب المدين من ح/ 441 في نهاية السنة المالية، الإعانات المكتسبة غير المحصلة من خلال القيد في الجانب الدائن من حساب النواتج (إعانات الاستغلال) أو النواتج المؤجلة (إعانات الاستثمار)،

ويرصد هذا الحساب مقابل حساب الخزينة عند تحصيل الإعانات، ويتم فقط إدراج الإعانات التي تشكل إلزاما بالنسبة لدافعها وليس الإعانات المتوقعة؛ وتتشابه المعالجة المحاسبية لـ ح/ 446 مع المعالجة المحاسبية لـ ح/ 441، غير أن ح/ 446 يخصص لاتفاقيات التمويل أو الإعانات التي تكون المنظمات غير الحكومية والهيئات الدولية طرفا فيها.

يقيد في ح/ 443 جميع العمليات الأخرى التي لا ترتبط بالضرائب والإعانات وتكون الدولة طرفا فيها بصفتها صاحبة السلطة كقطاع العدالة مثلا، ويدرج في الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الدولة مقابل الجانب المدين من أحد حسابات الأعباء، ويتم ترصيد ح/ 443 عند تسديد المبالغ المستحقة مقابل حساب الخزينة.

بالنسبة لـ ح/ 448 فيستخدم عند نهاية السنة المالية لإثبات الأعباء والنواتج (خارج الضرائب) الملحقة بالسنة المالية المقفلة لكنها غير مسددة أو غير مقبوضة، كالأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل المتصلة بالعطل مدفوعة الأجر وعلاوات التشجيع والمكافآت؛ ويكون هذا الحساب دائنا (أو مدينا) مقابل الجانب المدين لأحد حسابات الأعباء (أو الدائن لأحد حسابات النواتج)، ويتم ترصيده مقابل الجانب الدائن (أو المدين) لحساب الخزينة عند تسديد الأعباء (أو قبض النواتج) المعنية.

6.2) حـ/ 45 المجمع والشركاء

يخصص هذا الحساب لتسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة ومساهميها أو ملاكها، وبين المؤسسة وفروعها وباقي مؤسسات المجمع، باستثناء العمليات التي تظهر فيها تلك الأطراف كزبائن أو كموردين؛ ويسقم هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية كالآتي:

451 عمليات المجمع	457 الشركاء - الحصص الواجب دفعها
455 الشركاء - الحسابات الجارية	458 الشركاء - العمليات المنجزة بشكل مشترك أو في تجمع
456 الشركاء - عمليات على رأس المال	

يسمح ح/ 455 بإثبات الأموال التي تقدمها المؤسسة بصورة مؤقتة لمساهميها أو ملاكها في جانبه المدين، وإثبات الأموال التي يضعها المساهمون تحت تصرف المؤسسة بصورة مؤقتة في جانبه الدائن، وذلك في مقابل الجانب الدائن أو المدين من حساب الخزينة. ويخصص الجانب المدين من ح/ 456 لإثبات المساهمات المقدمة من طرف المساهمين عند إنشاء المؤسسة أو بعد ذلك، من خلال جعل ح/ 101 دائنا، ويرصد ح/ 456 بمجرد تسديد تلك المساهمات حسب طبيعتها. أما الجانب الدائن من ح/ 457 فيخصص لإثبات الأرباح الذي قررت المؤسسة توزيعها على المساهمين، والذي يدرج بدوره في الجانب المدين من ح/ 12 أو ح/ 106 أو ح/ 11، ويتم ترصيد ح/ 457 مقابل حساب الخزينة عند التسديد الفعلي للأرباح.

يسجل في الجانب المدين من حـ/ 451 الأموال التي تقدمها المؤسسة بصورة مؤقتة لفروعها أو لمؤسسات المجمع، ويسجل في جانبه الدائن الأموال التي تستلمها المؤسسة بصورة مؤقتة من فروعها أو من مؤسسات المجمع، وذلك في مقابل الجانب الدائن أو المدين من حساب الخزينة. أما حـ/ 458 فيسمح بإثبات العمليات التي يتم إنجازها بين أعضاء المجموعة كشركة ذات غرض محدد أو في شكل تجمع، ويجعل هذا الحساب مدينا أو دائنا مقابل حساب الخزينة، حسب طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون في شكل تحويل للأموال بغرض اقتناء أو إنتاج سلع، ويتم ترصيد الحساب بعد إتمام العملية وحصول كل طرف على حصته.

7.2) حـ/ 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين

هناك بعض العمليات الخاصة تكون فيها المؤسسة مدينة أو دائنة، خصص لها حـ/ 46، والذي ينقسم إلى الحسابات الفرعية الآتية:

حسابات خاصة بالتثبيتات	462	حقوق التنازل عن التثبيتات
حسابات خاصة بالاستثمارات المالية قصيرة الأجل	464	ديون نتيجة اقتناء القيم المنقولة للتوظيف أو الأدوات المالية المشتقة
	465	حقوق نتيجة بيع القيم المنقولة للتوظيف أو الأدوات المالية المشتقة
حسابات أخرى	467	حسابات أخرى مدينة أو دائنة
	468	أعباء أخرى للدفع ونواتج للاستلام

يستقبل حـ/ 462 المبالغ غير المحصلة من الغير والمستحقة عليهم إثر عمليات التنازل عن التثبيتات بما فيها الرسم على القيمة المضافة، ويكون هذا الحساب مدينا مقابل الجانب الدائن من حسابات التثبيتات المتنازل عنها، وكذا الجانب الدائن من حساب الرسم على القيمة المضافة المجمعة؛ ويتم ترصيد حـ/ 462 مقابل حساب الخزينة بمجرد تحصيل الحقوق الناتجة عن عمليات التنازل عن التثبيتات.

يخصص حـ/ 464و حـ/ 465 للحقوق والديون الناتجة عن اقتناء أو بيع الاستثمارات المالية قصيرة الأجل، على غرار القيم المنقولة للتوظيف والأدوات المالية المشتقة، حيث يجعل حـ/ 464 دائنا بالمبالغ غير المسددة للغير إثر عمليات اقتناء الاستثمارات المالية قصيرة الأجل، مقابل الجانب المدين من حـ/ 50 "القيم المنقولة للتوظيف" أو حـ/ 52 "الأدوات المالية المشتقة"؛ أما حـ/ 465 فيجعل مدينا بالمبالغ غير المحصلة من الغير إثر عمليات التنازل عن الاستثمارات المالية قصيرة الأجل، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 50 أو حـ/ 52؛ ويتم ترصيد حـ/ 464 وحـ/ 465 مقابل حساب الخزينة بمجرد تسوية الحقوق والديون السابقة.

يستقبل حـ/ 467 المبالغ الخاصة بالحقوق والديون الأخرى الاستثنائية، حيث تدرج الحقوق في جانبه المدين مقابل الجانب الدائن من حساب النواتج المناسب، وتدرج الديون في جانبه الدائن مقابل الجانب المدين من حساب الأعباء المناسب، ويتم ترصيده عند تسوية الحقوق والديون مقابل حساب الخزينة.

يستقبل ح/ 468 الأعباء غير المدفوعة والنواتج وغير المسددة في نهاية الدورة لكنها تتعلق بالدورة المقفلة، من خلال جعله مدينا أو دائنا حسب الحالة، مقابل الجانب الدائن من أحد حسابات النواتج، أو الجانب المدين من أحد حسابات الأعباء، ويتم ترصيد هذا الحساب عند تسويةالأعباء أو النواتج، مقابل حساب الخزينة، كما يمكن أن يتم ترصيده بمجرد بداية الدورة المقبلة بإدراج عكس التسجيل السابق.

8.2) حـ/ 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية

يستخدم هذا الحساب لإدراج المبالغ التي لا يمكن نسبها بشكل مؤكد لعمليات معينة، أو العمليات التي لا يمكن قيدها بشكل مؤكد في حساب معين، أو العمليات التي تتطلب معلومات إضافية، لذا يعتبر هذا الحساب مؤقتا، يجب ترصيده عند التأكد من العمليات أو الحسابات أو المعلومات، ولا يمكن إظهاره في الحسابات الختامية؛ ويكون هذا الحساب مدينا أو دائنا حسب الحالة مقابل الجانب الدائن أو المدين من الحسابات التي تأثرت نتيجة العمليات التي سبق ذكرها (البنك، الصندوق، الزبائن، الموردون... إلخ).

9.2) حـ/ 48 الأعباء أو النواتج المعاينة مسبقا والمؤونات

يخصص هذاالحساب لإدراج الأعباء المسددة والنواتج المحصلة خلال السنة المالية، لكنها تخص سنة أو سنوات مالية لاحقة، إضافة إلى مؤونات الخصوم الجارية، ويضم الحسابات الفرعية الآتية:

481 المؤونات - الخصوم الجارية	486 الأعباء المعاينة مسبقا
	487 النواتج المعاينة مسبقا

يستقبل الجانب المدين من حـ/ 486 والجانب الدائن من حـ/ 487 على التوالي، الأعباء والنواتج التي سبق وأن تم إدراجها في الحسابات خلال السنة المالية حسب طبيعتها، والتي تخص سنة مالية لاحقة، من خلال خصمها من الجانب الدائن من حسابات الأعباء المعنية، أو الجانب المدين من حسابات النواتج المعنية على الترتيب، وذلك تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية؛ ويتم ترصيد الحسابين السابقين (حـ/ 486 و حـ/ 487) عند بداية السنة المالية التي ترتبط بها الأعباء والنواتج، من خلال عكس التسجيل السابق.

عند إقفال السنة المالية، فإن الخصوم غير المؤكدة من حيث المبلغ، والتي يحتمل أن يكون موعد استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، يتم إدراجها في الجانب الدائن من حـ/ 481، مقابل الجانب المدين من حساب المخصصات (حـ/ 68)، وعند حدوث الأعباء المرتبطة بالمؤونة المرصودة، يتم إدراجها مباشرة في مبلغ المؤونة، من خلال ترصيد حـ/ 481، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة. وإذا كان مبلغ المؤونة غير كاف يتم إدراج الزيادة في الجانب المدين من حساب العبء المعني، وإذا كان مبلغ المؤونة أكبر من الأعباء الفعلية، يتم ترصيد الفرق واسترجاعه في الجانب الدائن من حساب الاسترجاع (حـ/ 78)، أما إذا تبين أن المؤونة غير مبررة فيتم ترصيدها واسترجاعها في الجانب الدائن من حـ/ 78.

10.2) حـ/ 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير

قد يتعرض أحد حسابات الغير لتدني قيمته، بسبب توقع عدم وفاء أحد المتعاملين بالتزاماته اتجاه المؤسسة، نظرا لظروف قاهرة يمر بها كالإفلاس أو الوفاة، ويعرف هذا التدني بخسارة القيمة، هذه الأخيرة تدرج في حـ/ 49، ويقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية:

491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	496 خسائر القيمة عن حسابات المدينين المختلفين
495 خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء	498 خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير

تدرج الخسارة في الجانب الدائن للحساب الفرعي المناسب من حـ/ 49، مقابل الجانب المدين من حساب مخصصات خسائر القيمة (حـ/ 68)، ويتم تعديلها عند نهاية كل دورة، استنادا لأي معلومات جديدة عن الوضعية المالية للمتعامل؛ حيث يتم زيادة الخسارة بالقيد في الجانب المدين من حساب المخصصات، ويتم تخفيضها بترصيدها كلها أو جزء منها، من خلال الإدراج في الجانب الدائن من حساب استرجاع خسائر القيمة (حـ/ 78)؛ وعند تسديد المتعامل لالتزاماته، يتم إلغاء الخسارة في حساب الاسترجاع، وإذا كان المتعامل غير قادر على تسديد التزاماته يتم ترصيد خسارة القيمة وإدراجها في حساب الالتزام المعني، وتقيد أي زيادة في قيمة الخسارة في الجانب المدين من حـ/ 654 "خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل".

3) دراسة حسابات المجموعة (05): الحسابات المالية

تضم المجموعة الخامسة الحسابات المالية، ممثلة في النقدية المحتفظ بها في المؤسسة أو لدى الغير، و أشباه النقدية (أوراق تجارية)، والأدوات المالية (القيم المنقولة للتوظيف) والأدوات المالية المشتقة.

1.3) حـ/ 50 القيم المنقولة للتوظيف

القيم المنقولة للتوظيف هي أدوات مالية تحتفظ بها المؤسسة بغرض المتاجرة في الأجل القصيرة، من خلال بيعها بسعر أعلى من تكلفة اقتنائها، لذا تعتبر استثمارات مالية قصيرة الأجل، ويشمل هذا الحساب:

501 الحصص في المؤسسات المرتبطة	506 السندات - قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل
502 الأسهم الخاصة	508 القيم المنقولة للتوظيف الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة
503 الأسهم الأخرى والسندات المخولة حقا في الملكية	509 الدفعات الباقية عن القيم المنقولة للتوظيف غير المسددة

يستخدم حـ/ 502 في حالة قيام المؤسسة بإعادة شراء أسهمها من عند المساهمين أو المستثمرين، وتعرف في هذه الحالة بالأسهم الخاصة، وتقيد في الجانب المدين من حـ/ 502، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة أو حـ/ 464؛ أما الحسابات: 501 و503 و506 و508 فتستخدم لإدراج القيم المنقولة عند اقتنائها بتكلفتها، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة أو حـ/ 464. في حالة التسديد الجزئي للقيمة

الاسمية للقيم المنقولة، فإن الجزء غير المطلوب وغير المسدد يقيد في الجانب الدائن من ح/ 509، هذا الأخير يتم ترصيده مقابل حساب الخزينة عند تسديد المبالغ المستحقة على القيم المنقولة.

عند تقييم القيم المنقولة للتوظيف بالقيمة العادلة عند تاريخ الإقفال فإن فوارق إعادة التقييم الموجبة تدرج في الجانب المدين من ح/ 50 المعني مقابل الجانب الدائن من ح/ 765 "فارق التقييم عنالأصول المالية - فوائض القيمة"، أما فوارق التقييم السالبة فتدرج في الجانب الدائن من ح/ 50 المعني مقابل الجانب المدين من ح/ 665 "فارق التقييم عنالأصول المالية -نواقص القيمة".

عند التنازل عن القيم المنقولة يتم ترصيد ح/ 50 المعني، مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة أو ح/ 465 لإدراج سعر التنازل، أما الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية للقيم المنقولة، فيدرج في الجانب المدين من ح/ 667 "الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية" في حالة الخسارة، ويدرج في الجانب الدائن ح/ 767 "الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية" في حالة الربح.

2.3) حـ/ 52 الأدوات المالية المشتقة

تتمثل الأدوات المالية المشتقة في الأدوات المالية المتفرعة أو المتولدة عن الأدوات المالية الابتدائية (غالبا ما تكون الأسهم والسندات)، ومن أهمها: الخيارات، العقود المستقبلية، وعقود تبادل أسعار الفائدة والعملات (Swaps)، وما يترتب عنها من حقوق والتزامات، وذلك بهدف تحويل المخاطر المرتبطة بالأداة المالية الابتدائيةبين أطراف العقد. ولا يترتب عن الأدوات المالية المشتقة تحويل للأدوات المالية الابتدائية عند بداية سريان العقد، ولا يترتب ذلك بالضرورة عند حلول أجل العقد. وفيما يخص المعالجة المحاسبية للأدوات المالية المشتقة فهي نفسها المعالجة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف، سواء فيما يخص عملية الاقتناء، إعادة التقييم وفق القيمة العادلة، وفيما يخص عملية التنازل.

3.3) حـ/ 51 البنوك والمؤسسات المالية المماثلة

يسمح هذا الحساب بإدراج النقدية المودعة في الحسابات البنكية للمؤسسة، أو لدى الخزينة العمومية أو لدى المؤسسات المالية الأخرى، والتغيرات التي تحدث فيها، ويضم الحسابات الفرعية الآتية:

511	قيم للتحصيل	517	هيئات مالية أخرى
512	البنوك - الحسابات الجارية	518	الفوائد المنتظرة
515	الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	519	المساهمات البنكية الجارية

يستخدم ح/ 511 لتسجيل المبالغ التي هي في طور الجاهزية والأكيدة بعد فترة قصيرة جدا، كالشيكات المقبوضة والتي لم تحصل قيمتها بعد، والشيكات المدفوعة لكنها مازالت لم تقتطع بعد من

الحساب الجاري، ويكون هذا الحساب مدينا بالمبالغ النقدية في طور التحصيل، ويكون دائنا بالمبالغ النقدية في طور الدفع. أما حـ/ 512 وحـ/ 515 وحـ/ 517 فتستخدم لتسجيل حركات النقدية من وإلى حسابات المؤسسة، سواء لدى البنك أو الخزينة العمومية أو لدى المؤسسات المالية الأخرى على التوالي؛ من خلال الإدراج في الجانب المدين لتلك الحسابات في حالة زيادتها، نتيجة الإيداع أو التحصيل من الغير بالاعتماد عليها، والإدراج في الجانب الدائن لها في حالة نقصها، نتيجة السحب أو التسديد للغير بالاعتماد عليها.

يستخدم حـ/ 519 لتسجيل المساهمات المالية الجارية، على غرار السحب على المكشوف (التسبيقات البنكية)، والأوراق التجارية المخصومة، والتي تسجل في الجانب المدين من حساب البنك المعني مقابل الجانب الدائن من حـ/ 519.ويستخدم حـ/ 518 عند إقفال السنة المالية لإدراج الفوائد المنتظرة على القيم المنقولة للتوظيف، والتي لم يحن موعد استحقاقها بعد، حيث تدرج في الجانب المدين من هذا الحساب مقابل الجانب الدائن من حـ/ 762 "عائدات الأصول المالية"، ويتم ترصيد هذا الحساب عند حلول موعد استحقاقها مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة.

4.3) حـ/ 53 الصندوق

يستقبل حساب الصندوق في جانبه المدين المبالغ المقبوضة من الغير في شكل نقدي، وأي مبالغ نقدية محولة من الحسابات الجارية إلى الصندوق، ويستقبل في جانبه الدائن المبالغ المدفوعة للغير في شكل نقدي، وأي مبالغ محولة من الصندوق إلى الحسابات الجارية.

5.3) حـ/ 54وكالات التسبيقات والاعتمادات

يخصص هذا الحساب لإثبات الأموال الموضوعة تحت تصرف محاسبي الوكالات أو المحاسبون التابعون، والاعتمادات المفتوحة في البنوك والمؤسسات المالية الأخرى باسم أشخاص يمثلون المؤسسة، ويلتزمون بتسيير تلك الحسابات تحت مسؤوليتهم لصالح المؤسسة، ويقسم هذا الحساب إلى:

541 وكالات التسبيقات	542 الاعتمادات

يسجل في الجانب المدين من حـ/ 541 قيمة الأموال المسلمة إلى محاسبي الوكالات، من خلال القيد في الجانب الدائن من حساب الخزينة، ويسجل في الجانب الدائن لهذا الحساب قيمة الأعباء المستنفذة لصالح المؤسسة، مقابل الإدراج في الجانب المدين لأحد حسابات الغير أو أحد حسابات الأعباء، كما يكون حـ/ 541 دائنا بالمبالغ المسترجعة من خلال جعل حساب الخزينة مدينا.

يسجل في الجانب المدين من حـ/ 542 قيمة الاعتمادات المفتوحة في المؤسسات المالية باسم الغير، من خلال القيد في الجانب الدائن من الحساب الجاري المعني، ويتم ترصيده عند إنجاز الاعتماد، مقابل

الإدراج في الجانب المدين لأحد حسابات الغير أو أحد حسابات الأعباء، أو عند غلق الاعتماد من خلال الإدراج في الجانب المدين للحساب الجاري المعني.

6.3) حـ/ 58 التحويلات الداخلية

يعتبر هذا الحساب مجرد حساب وسيط، حيث يستخدم لتسجيل بعض العمليات ثم يرصد بمجرد انتهائها، ويسمح بتحقيق عملية تمركز الحسابات وتفادي خطر الاستخدام المزدوج، ويقسم كالآتي:

581 تحويلات الأموال	588 التحويلات الداخلية الأخرى

يستقبل حـ/ 581 تحويلات الأموال التي تتم من حساب مالي إلى حساب مالي آخر (من البنك إلى الصندوق مثلا)، أما حـ/ 588 فيستقبل باقي العمليات التي يتطلب تسجلها استخدام عدة دفاتر محاسبية، وتكون موضوع تسجيل مزدوج. وعند التسجيل في هذين الحسابين يتم جعلهما مدينين، مقابل الجانب الدائن من الحساب الذي يكون مصدرا للتحويل الداخلي، ويتم جعلهما دائنين، مقابل الجانب المدين من الحساب الذي يكون استخداما للتحويل.

7.3) حـ/ 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية

يسمح هذا الحساب بإدراج خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية، عند وجود أي تدني في قيمها، وذلك عندما تنخفض قيمتها المحاسبية الصافية عن قيمتها القابلة للتحصيل، وتصبح القيمة المحاسبية غير قابلة للاسترجاع بشكل كامل، وتتمثل تلك الأصول المالية الجارية في:

591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية
594 خسائر القيمة عن وكالات التسبيقات والاعتمادات

عند وجود تدني في قيمة أصل مالي جاري يتم الاعتراف بخسارة القيمة عن هذا الأصل، وتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 59، مقابل الجانب المدين من حساب 686 "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية". ويتم في نهاية كل سنة مالية مراجعة الخسارة من خلال الإدراج في الجانب المدين من حـ/ 686 في حالة الزيادة، أو الإدراج في الجانب الدائن من حـ/ 786 "الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات"، من أجل تخفيض مبلغ الخسارة أو إلغائه، في حالة النقص أو زوال مبرراته. وعندما تحدث الخسارة وتصبح نهائية، يتم إدراجها في الجانب الدائن من الحساب المالي المعني، وإذا كانت الخسارة النهائية أكبر من مبلغ الخسارة المرصود لها، يتم إدراج الفارق في الجانب المدين من حـ/ 668 "أعباء مالية أخرى"، أما إذا كان العكس فيتم إدراج الفارق في الجانب الدائن من حـ/ 786.

المبحث الرابع: دراسة حسابات التسيير

تسمح حسابات التسيير بتلخيص نشاط المؤسسة خلال الدورة، وتشمل حسابات الأعباء والنواتج.

1) دراسة حسابات المجموعة (06): حسابات الأعباء

حسب النظام المحاسبي المالي فإن عرض الأعباء حسب الطبيعة يعتبر إجباريا، مع إمكانية عرضها حسب الوظيفة في الملاحق، وتسمح حسابات النظام المحاسبي المالي بعرض الأعباء حسب طبيعتها.

1.1) حـ/ 60 المشتريات المستهلكة

يدرج في هذا الحساب جميع الاستهلاكات التي تدخل ضمن تكلفة الإنتاج أو تكلفة المبيعات، ويمكن نسبها بشكل مباشر لعملية الشراء أو التصنيع، ويتفرع إلى الحسابات الآتية:

600 مشتريات بضاعة مباعة	604 مشتريات الدراسات والخدمات
601 مواد أولية وتوريدات	605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
602 تموينات أخرى	607 المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات
603 تغيرات المخزونات	608 مصاريف الشراء الملحقة
حـ/ 609 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصلة عن المشتريات	

لقد سبق الحديث عن حـ/ 600 وحـ/ 601 وحـ/ 602 عند تعرضنا لحسابات المجموعة الثالثة، ففي الغالب تكون هذه الحسابات مدينة بقيمة الاستهلاكات، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 على التوالي. أما بالنسبة لـ حـ/ 603 فيفترض أن لا يتم استخدامه إلا في حالة تطبيق الجرد المتناوب، ويمكن تقسيمه إلى حسابات فرعيه وفقا لطبيعة المخزونات، ففي نهاية السنة المالية وبعد إجراء الجرد المادي، يتم جعل حـ/ 603 مدينا مقابل الجانب الدائن من حسابات مخزونات بداية السنة المالية، كما يستقبل في جانبه الدائن قيمة المخزونات التي تم جردها في نهاية السنة المالية، مقابل الجانب المدين من حسابات المخزونات.

يسمح الجانب المدين من حـ/ 604 وحـ/ 605 بإدراج قيمة الدراسات والخدمات، وكذا المعدات والتجهيزات والأشغال المحصل عليها من الغير، والتي تدخل مباشرة ضمن تكلفة الإنتاج؛ ويسمح الجانب المدين من حـ/ 607 بإدراج الاستهلاكات غير القابلة للتخزين، أو غير المخزنة من طرف المؤسسة، كالماء والغاز والكهرباء، أما بالنسبة للأعباء المتعلقة بعمليات الشراء والتي لا يمكن نسبها لعملية بعينها، فتدرج في الجانب المدين من حـ/ 608؛ ويتم الإدراج في الجانب المدين من الحسابات السابقة مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير؛ في الأخير تجدر الإشارة إلى أن المشتريات غير القابلة للتخزين والتي لم يتم استهلاكها في نهاية السنة المالية تسجل كأعباء مقيدة سلفا في حـ/ 486.

عند حصول المؤسسة على تخفيضات تجارية بعد إتمام عملية الشراء، و التي لم تكن معروفة إلا بعد تسجل الفاتورة، يتم إدراجها بمجرد استلام فاتورة الإشعار في الجانب الدائن من ح/ 609 على اعتبار أنها تخفيض لسعر الشراء، وليست نواتج بالمعنى الحقيقي، وذلك مقابل الجانب المدين من ح/ 409؛ وتجدر الإشارة إلى أن التخفيضات التي تظهر في فواتير الشراء لا تسجل محاسبيا، حيث يكون التسجيل بالاعتماد على الصافي التجاري بعد طرح التخفيضات التجارية.

2.1) حـ/ 61 الخدمات الخارجية

حـ/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى

يسجل ضمن ح/ 61 وح/ 62 جميع مشتريات الخدمات التي لا تدخل ضمن تكلفة تصنيع المنتجات، ونتيجة لكثرة أصناف الأعباء الخارجية تم تصنيفها إلى قسمين ضمن الحسابين السابقين دون تفريق واضح بينهما، وتتمثل الأعباء الخارجية في:

ح/ 611 المناولة العامة: الأعباء المدفوعة للغير لقاء قيامهم بإنجاز عمليات لصالح المؤسسة.

ح/ 613 الإيجارات: مبالغ تأجير العقارات والمنقولات وخسائر الأغلفة المتداولة، ولا تدرج في هذا الحساب التسبيقات على الإيجار المدفوعة كضمان والتي تدرج في حساب فرعي من ح/ 275.

ح/ 614 الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة: الأعباء المتعلقة بتسيير وإدارة المرافق المشتركة وأعباء الخدمات الجماعية (لحراسة، النقابة، صيانة المساحات الخضر اء، تصليح المصعد... إلخ).

ح/ 615 الصيانة والتصليحات والرعاية: الأعباء التي يكون الهدف منها هو المحافظة على الأداء الحالي للأصل، دون زيادة في قيمته أو عمره الإنتاجي أو عدد وحدات الإنتاج أو تخفيض لتكلفة الإنتاج.

ح/ 616 أقساط التأمينات: أعباء التأمين الإجباري على الأصول.

ح/ 617 الدراسات والأبحاث: الأعباء المدفوعة للغير لقاء الدراسات والأبحاث المنجزة لصالح المؤسسة.

ح/ 618التوثيق و متفرقات: أعباء الوثائق الموردة من طرف الغير كالأفلام الوثائقية والوثائق التقنية والكتب والمجلات والدوريات، إضافة إلى أعباء تنظيم الملتقيات والندوات والمؤتمرات.

ح/ 621 العمال الخارجيون عن المؤسسة: أعباء العاملين غير التابعين للمؤسسة.

ح/ 622 أجور الوسطاء والأتعاب: العمولات المدفوعة للوسطاء في مختلف الصفقات، والأتعاب المدفوعة لأصحاب المهن الحرة كالمحامين والمحاسبين والموثقين والمتر جمين.

ح/ 623 الإشهار والنشر والعلاقات العامة: الأعباء المتعلقة بالإشهار التجاري، توزيع العينات، الاشتراك في المعارض، الهدايا للزبائن، إصدار الفهارس والمطبوعات الإشهارية، نشر مجلات المؤسسة وإعلاناتها.

ح/ 624 نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين: الأعباء المدفوعة للغير بغرض نقل السلع والأفراد.

حـ/ 625 التنقلات والمهمات والاستقبالات: أعباء تنقل الأفراد في المهمات التي يكلفون بها لصالح المؤسسة بما فيها النقل والإقامة والأكل، إضافة إلى أعباء استقبال الوفودو إحياء الحفلات.

حـ/ 626 مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية: أعباء الاتصالات بما فيها الرسائل والطوابع البريدية، وكل ما يتعلق بالهواتف الثابتة والنقالة وأجهزة الفاكس والتلغراف والإنترنيت.

حـ/ 627 الخدمات المصرفية وما شابهها: أعباء الخدمات التي يقدمها البنك للمؤسسات كالتحويلات.

حـ/ 628 الاشتراكات والمتفرقات: أعباء الاشتراكات باستثناء الاشتراكات الاجتماعية، ومن أمثلتها الاشتراكات المهنية لشركات المحاسبةو المحاماة... إلخ

حـ/ 619 التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصلة عن الخدمات الخارجية.

حـ/ 629التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصلة عن الخدمات الخارجية الأخرى.

يتم إدراج الأعباء المتعلقة بالخدمات الخارجية المحصل عليها من الغير في الجانب المدين من الحساب الفرعي المناسب لـ حـ/ 61 أو حـ/ 62، مقابل الجانب الدائن من أحد حسابات الغير أو حساب الخزينة حسب الحالة، ويتم ترصيد حـ/ 61 وحـ/ 62 ضمن حساب النتيجة في نهاية الدورة؛ أما فيما يخص حـ/ 619 وحـ/ 629 فإن آلية سيرهما هي نفسها آلية سير حـ/ 609.

3.1) حـ/ 63 أعباء المستخدمين

تشمل أجور المستخدمين والأعباء الاجتماعية، وينقسم هذا الحساب إلى:

أعباء الأجور	الأعباء الاجتماعية
631 أجور المستخدمين	635 اشتراكات الهيئات الاجتماعية
634 أجور المستغل الفردي	636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي
638 أعباء المستخدمين الأخرى	637 أعباء اجتماعية أخرى

يستقبل حـ/ 631 في جانبه المدين كتلة الأجور الخاصة بالعاملين، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 421 في انتظار تسديدها، ويستقبل حـ/ 634 في جانبه المدين الأجر الخاص بمالك المؤسسة الفردية إذا كان هو من يتولى تسييرها، والذي يدرج بدوره في الجانب الدائن من حساب الخزينة أو حـ/ 108، أما الجانب المدين من حـ/ 638 فيستقبل الأعباء الأخرى المتعلقة بالعاملين، من خلال إدراجها في الجانب الدائن من حـ/ 428. وبالنسبة للأعباء الاجتماعية، فتخصص لإدراج الأعباء المتعلقة بالضمان الاجتماعي والعطل المدفوعة والتقاعد... إلخ، التي تقع على عاتق المؤسسة،وتعود منفعتها على العمال؛ ومن أجل إثباتها يتم جعل كل من حـ/ 635 وحـ/ 636 مدينا مقابل الجانب الدائن من حـ/ 431، ويجعل حـ/ 637 مدينا مقابل الجانب الدائن من حـ/ 432، ويتم ترصيد هذه الحسابات مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة عند تسديد الأعباء.

4.1) حـ/ 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

هي الضرائب والرسوم المباشرة التي تفرض على بعض عمليات المؤسسة، وتشمل:

641	الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور
642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال
645	الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج)

تدرج الضرائب والرسوم على الأجور، والضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الأعمال كالرسم على النشاط المهني، والضرائب والرسوم الأخرى كالرسوم الجمركية، في الجانب المدين من حـ/ 641 وحـ/ 642 وحـ/ 645 على التوالي، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 447، هذا الأخير يتم ترصيده بمجرد تسديد الضرائب.

5.1) حـ/ 65 الأعباء العملياتية الأخرى

يسجل في الجانب المدينمن هذا الحساب جميع الأعباء الأخرى التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها التشغيلي، ويشمل الحسابات الفرعية الآتية:

حـ/ 651 إتاوات الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة: وهي المبالغ المدفوعة مقابل استخدام تلك البنود.

حـ/ 652 نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: وهي الخسائر الناتجة عن تنازل المؤسسة عن أحد تثبيتاتها غير المالية، وذلك إذا كانت سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية، وتدرج كأعباء في حـ/ 652، بعد ترصيد حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة وحساب التثبيت المعني.

حـ/ 653 أتعاب الحضور: وهي المبالغ التي تدفع للعمال أو أعضاء مجلس الإدارة كتعويضات عن حضورهم للاجتماعات، وعادة ما تدفع نقدا.

حـ/ 654 خسائر عن حقوق غير قابلة للتحصيل: وهي المديونيات التي لا يمكن استرجاعها، لذا تدرج كخسائر في حـ/ 654، مقابل الجانب الدائن من حساب الحقوق أو خسائر القيمة عنها.

حـ/ 655 قسط النتيجة من العمليات المنجزة بصفة مشتركة: وهي العمليات المشتركة التي تمسك محاسبتها من طرف شريك مسير، يحصل فقط على حصته من الأرباح، لذا تسجل حصص باقي الشركاء لديه في الجانب المدين من حـ/ 655، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 458؛ كما يستخدم الجانب المدين من حـ/ 655 من طرف الشريك غير المسير لتسجيل حصته من الخسائر، مقابل حـ/ 458.

حـ/ 656 العقوبات والغرامات، الإعانات الممنوحة، الهبات والتبرعات: ويدرج في هذا الحساب العقوبات والغرامات القانونية والجبائية وغيرها، والإعانات التي تمنحها المؤسسة بغرض التضامن، بالإضافة إلى الهبات والتبرعات الممنوحة للمؤسسات الخيرية.

حـ/ 657 الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري: وهي جميع الأعباء التي تتحملها المؤسسة بشكل استثنائي لكنها تتعلق بالعمليات الجارية، وتدرج في الجانب المدين من هذا الحساب، من خلال القيد في الجانب الدائن من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير.

حـ/ 658 أعباء التسيير الجاري الأخرى: يستقبل الجانب المدين من هذا الحساب جميع الأعباء المتعلقة بعمليات التسيير الجاري، والتي لم يتم ذكرها في الحسابات السابقة، وتدرج هذه الأعباء من خلال القيد في الجانب الدائن من حساب الخز ينة أو أحد حسابات الغير.

6.1) حـ/ 66 الأعباء المالية

يقيد في هذا الحساب جميع أعباء الدورة ذات الطبيعة المالية، ويضم الحسابات الفرعية الآتية:

661 أعباء الفوائد	666 خسائر الصرف
664 خسائر عن الحقوق المرتبطة بالمساهمات	667 الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
665 فوارق التقييم عن الأصول المالية - نواقص قيمة	668 الأعباء المالية الأخرى

يقيد في الجانب المدين من حـ/ 661 أعباء الفوائد التي تتحملها المؤسسة نتيجة الديون طويلة وقصيرة الأجل، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة. ويقيد في الجانب المدين من حـ/ 664 الخسائر الناتجة عن عدم إمكانية تحصيل الحقوق المرتبطة بالمساهمات، من خلال إدراجها في الجانب الدائن من حساب الحقوق والمديونيات المرتبطة بالمساهمات (حـ/ 26)، وهي الحقوق الناتجة عن القروض الممنوحة لمؤسسات يمتلك فيها المقرض مساهمة. أما حـ/ 665 فيسمح جانبه المدين بإدراج الفروق السالبة الناتجة عن تقييم الأصول المالية (المحتفظ بها لأغراض المتاجرة) بقيمها العادلة عند تاريخ الإقفال، مقابل إدراجها في الجانب الدائن من حسابات الأصول المالية المعنية. أما الجانب المدين من حـ/ 666 فيسمح بإدراج جميع فروق الصرف السالبة، التي تعتبر خسائر تتحملها المؤسسة، عند تاريخ الإقفال أو عند تسوية عمليات التبادل بالعملة الصعبة، نتيجة للتغيرات التي تمس أسعار الصرف. ويستقبل الجانب المدين من حـ/ 667 جميع الخسائر الناتجة عن بيع الأصول المالية، سواء كانت قيم منقولة للتوظيف أو تثبيتات مالية. أما الجانب المدين من حـ/ 668 فيستقبل جميع الأعباء المالية التي لا يمكن إدراجها ضمن الحسابات السابقة.

7.1) حـ/ 67 العناصر غير العادية - الأعباء

لا يمكن استعمال هذا الحساب إلا في الظروف الاستثنائية، من أجل تسجيل العمليات غير العادية وغير المتكررة وغير المتوقعة، والتي تكون خارج دورة الاستغلال، كحالة نزع الملكية وحالة الكوارث الطبيعية. وتدرج الأعباء غير العادية في الجانب المدين من حـ/ 67، مقابل الجانب الدائن من حساب الخزينة، أو حساب خسائر القيمة عن الأصول (حـ/ 29، حـ/ 39، حـ/ 49، حـ/ 59) أو أي حساب آخر حسب الحالة.

8.1) حـ/ 68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

المخصصات هي عبارة عن اقتطاعات من الإيرادات من أجل تخفيض نتيجة الدورة، سواء بهدف تجديد التثبيتات تطبيقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف وهذا بالنسبة للاهتلاكات، أو بهدف تغطية الأعباء أو الخسائر المتوقعة في المستقبل تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، وهذا بالنسبة للمؤونات وخسائر القيمة، ويشمل حساب المخصصات الحسابات الفرعية الآتية:

681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية
682	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن التثبيتات في شكل امتياز
685	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية
686	المخصصات المالية للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

تدرج المخصصات في الجانب المدين من الحساب الفرعي المناسب لـ حـ/ 68 حسب طبيعة الأصول، وتدرج في مقابل ذلك في الجانب الدائن من حساب الاهتلاكات أو حساب المؤونات أو حساب خسائر القيمة المناسب (حـ/ 28، حـ/ 15، حـ/ 29، حـ/ 39، حـ/ 49، حـ/ 481، حـ/ 59).

9.1) حـ/ 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

يسجل في هذا الحساب جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو يتوقع أن تدفعها أو يتوقع أن تسترجعها في المستقبل، ويشمل الحسابات الآتية:

692	فرض الضريبة المؤجلة على الأصول
693	فرض الضريبة المؤجلة على الخصوم
695	الضرائب على الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية
698	الضرائب الأخرى على الأرباح

يدرج في الجانب الدائن من حـ/ 692 الضرائب المدفوعة بشكل مسبق لأوانها، أو الضرائب التي تعتبر حقا للمؤسسة على مصلحة الضرائب والقابلة للاسترجاع في المستقبل، من خلال إدراجها في الجانب المدين من حـ/ 133 "الضرائب المؤجلة على الأصول". ويدرج في الجانب المدين من حـ/ 693 الضرائب المطلوب تسديدها لمصلحة الضرائب خلال السنوات المقبلة، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 134 "الضرائب المؤجلة على الخصوم". أما حـ/ 695 وحـ/ 698 فيستقبلان في جانبهما المدين على التوالي مبلغ الضريبة على الأرباح المحدد بناء على الأنشطة العادية، ومبلغ الضرائب الأخرى على الأرباح بما فيها المبلغ المحدد بناء على الأنشطة غير العادية، وذلك من خلال القيد في الجانب الدائن من حـ/ 444 "الدولة - الضرائب على النتائج".

2) دراسة حسابات المجموعة (07): حسابات النواتج

يعتبر تحقيق الإيرادات الهدف الرئيسي من وجود المؤسسة، فهي التي تسمح لها بتحقيق الأرباح، وبالتالي الاستمرار والنمو، ويتشابه تصنيف النواتج مع تصنيف الأعباء إلى حد كبير.

1.2) حـ/ 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والنواتج الملحقة

تسجل المبيعات بمختلف أنواعها في الجانب الدائن من هذا الحساب، سواء كانت مبيعات البضائع أو المنتجات أو الخدمات أو الأشغال، وتقسم إلى الحسابات الآتية:

مبيعات السلع	مبيعات الخدمات والأشغال
700 مبيعات البضائع	704 مبيعات الأشغال
701 مبيعات المنتجات التامة	705 مبيعات الدراسات
702 مبيعات المنتجات الوسيطة	706 خدمات أخرى مقدمة
703 مبيعات المنتجات المتبقية	708 نواتج الأنشطة الملحقة
709 التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة على المبيعات	

تكون حسابات المبيعات دائنة بقيمة المبيعات خارج الرسم، بعد طرح التخفيضات التجارية، وذلك مقابل الجانب المدين من حـ/ 411 أو حساب الخزينة، والعكس في حالة إرجاع المبيعات.

2.2) حـ/ 72 الإنتاج المخزن أو الصادر من المخازن

يستخدم هذا الحساب لتسجيل النواتج الناتجة عن عملية التصنيع، ويسمح بمتابعة حركة المنتجات من الورشات إلى المخازن أو العكس، أو من المخازن إلى الزبائن، ويشمل الحسابين الآتيين:

حـ/ 723 تغير المخزونات الجارية: يسجل في هذا الحساب تكلفة البنود التي لم تصل لمرحلة تسمح بتخزينها، ففي نهاية الدورة يجعل حـ/ 723 دائنا بقيمة المنتجات الجارية، مقابل الجانب المدين من حـ/ 33 "سلع قيد الإنجاز" أو حـ/ 34 "خدمات قيد الإنجاز"، ويتم عكس هذا التسجيل المحاسبي في بداية الدورة المقبلة.

حـ/ 724 تغير مخزونات المنتجات: يسجل في هذا الحساب حركة المنتجات المصنعة، عند دخولها للمخازن بجعل حـ/ 724 دائنا وحـ/ 35 مدينا، وعند خروجها من المخازن بجعل حـ/ 35 دائنا وحـ/ 724 مدينا.

3.2) حـ/ 73 الإنتاج المثبت

يسجل في هذا الحساب تكلفة إنتاج التثبيتات العينية والمعنوية من طرف المؤسسة لاستخداماتها الخاصة، والمصاريف الملحقة التي تتحملها المؤسسة بعد الاعتراف بالتثبيتات؛ فبعد تسجيل أعباء الإنتاج الداخلي للتثبيت، أو الأعباء الملحقة بعد الاعتراف بالتثبيت حسب طبيعتها، يتم إدراجها في

الجانب المدين من حساب التثبيت المعني، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 731 "الإنتاج المثبت للأصول المعنوية" أو حـ/ 732 "الإنتاج المثبت للأصول العينية" حسب الحالة.

4.2) حـ/ 74 إعانات الاستغلال

يقيد في الجانب الدائن من هذا الحساب مبلغ إعاناتالا ستغلالو إعانات التوازن التي تحصلت عليها المؤسسة، مقابل الجانب المدين من أحد حسابات الغير أو حساب الخزينة ويسقم إلى:

741 إعانات التوازن

748 إعانات الاستغلال الأخرى

5.2) حـ/ 75 النواتج العملياتية الأخرى

يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب جميع النواتج الأخرى التي تحققها المؤسسة خلال نشاطها التشغيلي، ويشمل الحسابات الفرعية الآتية:

حـ/ 751 إتاوات الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة: وهي المبالغ المحصل عليها مقابل منح حق استخدام تلك البنود للغير.

حـ/ 752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: وهي الأرباح الناتجة عن تنازل المؤسسة عن أحد تثبيتاتها غير المالية، وذلك إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، وتدرج كنواتج في هذا الحساب، بعد ترصيد حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة وحساب التثبيت المعني.

حـ/ 753 أتعاب الحضور وأجور الإداريين أو المسير: وهي الإيرادات المنبثقة عن أتعاب حضور الاجتماعات التي يحصل عليها الأفراد، وتعتبر مكملة لمداخيلهم الخاصة كالمحامين والمحاسبين الخواص، إضافة إلى الأجور التي يحصلون عليها باعتبارهم مسيرين لنشاطات أخرى.

حـ/ 754 أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة الدورة: وهي الأقساط التي يتم ترصيدها سنويا من إعانات الاستثمار، ويتم تحويلها إلى النتيجة، باعتبارها نواتج تخص عدة سنوات مالية، وتدرج تلك الأقساط في الجانب الدائن من حـ/ 754، مقابل الجانب المدين من حـ/ 131 أو حـ/ 132.

حـ/ 755 قسط النتيجة من العمليات المنجزة بصفة مشتركة: لتسجيل حصة الشركاء غير المسيرين من الخسائر الناتجة عن العمليات المشتركة في محاسبة الشريك المسير، يستخدم الجانب الدائن من حـ/ 755، مقابل الجانب المدين من حـ/ 458؛ كما يستخدم الجانب الدائن من حـ/ 755 من طرف الشريك غير المسير لتسجيل حصته من الأرباح، مقابل الجانب المدين من حـ/ 458.

حـ/ 756 مداخيل نتيجة تحصيل حقوق مهتلكة: وهي النواتج المتأتية من تحصيل الحقوق التي سبق وأن تم إدراجها كديون معدومة أو غير قابلة للاسترجاع، وتدرج في الجانب الدائن من حـ/ 756، مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة.

حـ/ 757 نواتج استثنائية عن عمليات التسيير: وهي جميع النواتجالا ستثنائية وغير المتوقعة، لكنها تتعلق بنشاط المؤسسة، و التي تدرج في الجانب الدائن من هذا الحساب، من خلال القيد في الجانب المدين من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير.

حـ/ 758 نواتج أخرى للتسيير الجاري: يستقبل الجانب الدائن من هذا الحساب جميع النواتج المتعلقة بعمليات التسيير الجاري، والتي لم يرد ذكرها في الحسابات السابقة، وذلك من خلال القيد في الجانب المدين من حساب الخزينة أو أحد حسابات الغير.

6.2) حـ/ 76 النواتج المالية

يدرج في هذا الحساب جميع نواتج الدورة ذات الطبيعة المالية، ويضم الحسابات الفرعية الآتية:

761	نواتج المساهمات
762	عائدات الأصول المالية
765	فوارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض قيمة
766	أرباح الصرف
767	الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
768	النواتج المالية الأخرى

يقيد في الجانب الدائن من حـ/ 761 جميع الإيرادات المتأتية من مساهمات المؤسسة في مؤسسات أخرى، من خلال القيد في الجانب المدين من حساب الخزينة. ويقيد في الجانب الدائن من حـ/ 762 الإيرادات المتأتية من باقي الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسة عدا سندات المساهمة، من خلال الإدراج في الجانب المدين من حساب الخزينة. و يسمح الجانب الدائن من حـ/ 765 بإدراج الفروق الموجبة الناتجة عن تقييم الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة (القيم المنقولة للتوظيف) بقيمها العادلة بتاريخ الإقفال، مقابل القيد في الجانب المدين من حسابات الأصول المالية المعنية. ويسمح الجانب الدائن من حـ/ 766 بإدراج جميع فروق الصرف السالبة، التي تعتبر خسائر تتحملها المؤسسة، عند تاريخ الإقفال أو عند تسوية عمليات التبادل بالعملة الصعبة، نتيجة للتغيرات التي تمس أسعار الصرف. أما حـ/ 767 فيستقبل في جانبه الدائن الأرباح الناتجة عن بيع الأصول المالية. ويستقبل الجانب الدائن من حـ/ 768 النواتج المالية التي لا يمكن إدراجها ضمن الحسابات السابقة.

7.2) حـ/ 77 العناصر غير العادية - النواتج

يستعمل هذا الحساب في الظروف الاستثنائية، من أجل تسجيل العمليات غير العادية وغير المتكررة وغير المتوقعة، والتي تكون خارج دورة الاستغلال، حيث تدرج في الجانب الدائن من حـ/ 77، مقابل الجانب المدين من حساب الخزينة، أو أي حساب آخر حسب الحالة.

8.2) حـ/ 78 استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات

يستخدم هذا الحساب لترصيد واسترجاع جزء أو كل المبالغ التي اعتبرت في سنوات مالية سابقة كأعباء أو خسائر متوقعة الحدوث، وذلك بعدز وال المبررات التي كانت وراء رصدها، ويتم ذلك من خلال القيد في الجانب الدائن من هذا الحساب، مقابل الجانب المدين من حساب المؤونات أو خسائر القيمة المعني، ويقسم حـ/ 78 إلى الحسابات الفرعية الآتية:

781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمةو المؤونات - الأصول غير الجارية
785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمةو المؤونات - الأصول الجارية
786	الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمةو المؤونات

المبحث الخامس: دراسة عرض وتقديم القوائم المالية

تلتزم كل مؤسسة خاضعة للنظام المحاسبي المالي بإعداد وعرض قوائم مالية عند نهاية كل دورة، تشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة، والملحق؛ أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة التي تطبق محاسبة مبسطة تعتمد على محاسبة الخزينة، فإنها ملزمة عند نهاية السنة المالية بإعداد وعرض: ميزانية، حساب للنتائج، وجدول يوضح تغير الخزينة خلال السنة المالية. يتم ضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مدة أقصاها ستة أشهر ابتداء من تاريخ الإقفال، وذلك بعد مصادقة محافظ الحسابات عليها؛ ويتطلب عرض القوائم المالية تحديد كل عنصر منها وقيمته، وتوضيح المعلومات الآتية المتعلقة بالمؤسسة: تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري، طبيعة القوائم المالية (حسابات، منفصلة أو مجمعة)، تاريخ الإقفال.

تقدم القوائم المالية إجباريا بالعملة الوطنية ويمكن تحويل المبالغ الواردة فيها إلى ألف دينار، مع ضرورة توضيح ذلك، وضرورة تضمينها بالمبالغ المتعلقة بالسنة المالية السابقة، ويمكن أيضا ذكر أي معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية المؤسسة على غرار: العنوان، الشكل القانوني، مكان النشاط، البلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة، الشركة الأم ...إلخ.

1) الميزانيـــة

تعرف الميزانية أيضا بقائمة المركز المالي، وتعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة بتاريخ معين، حيث تلخص موارد المؤسسة وممتلكاتها وحقوقها إضافة إلى الالتزامات عليها، لذا فهي تسمح بعرض مكونات ثروة المؤسسة بتاريخ معين. وتأخذ شكل جدول بالأرصدة ذو جانبين، يوضح جانبه الأيمن (المدين) أصول المؤسسة (استخدامات الأموال)، والتي تعبر عن الموارد الاقتصادية المستخدمة لتحقيق أنشطتها، ويوضح جانبه الأيسر (الدائن) خصومها (مصادر الأموال)، أي مختلف الأموال المستخدمة للحصول على تلك الموارد؛ فمن أجل تحقيق أنشطتها تقوم المؤسسة بتوفير مجموعة من الموارد المادية، المعرفية، البشرية؛ وتعبر العناصر المدرجة من هذه الموارد كأصول ضمن الميزانية عن ثروة المؤسسة، ومن أجل توفير تلك الموارد يتطلب الأمر الحصول علىالأموال من مصادر ها المختلفة. وحسب "ضيف وآخرون" فإن الميزانية عبارة عن **"ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة"**[1]، ويمكن تلخيص قائمة الميزانية في معادلة يطلق عليها "معادلة الميزانية"[2] كالآتي:

مجموع الموارد (الاستخدامات) = مجموع مصادر الأموال

توضح المعادلة طرفي الميزانية والتوازن المستمر بينهما، فالطرف الأيمن يعبر عن مختلف الموارد الاقتصادية المستخدمة بغرض تحقيق أنشطة المؤسسة (استخدامات الأموال)، والتي يمكن أن تكون أنشطة استثمار ية أو أنشطة تشغيلية؛ أما الطرف الأيسر فيعبر عن مختلف الأموال المستخدمة للحصول على الموارد الاقتصادية، لذا فهي تعبر عن "مصادر الأموال"؛ وبما أن الموارد الاقتصادية تعبر عن أصول المؤسسة، ومصادر الأموال تعبر عن خصومها فإن المعادلة السابقة يمكن تأخذ الشكل الآتي:

مجموع الأصول = الأموال الخاصة + مجموع الخصوم

1.1) الأصول

بالنسبة للأصول، فهي الموجودات التي تتضمن جميع الموارد الاقتصادية المراقبة من طرف المؤسسة والمستخدمة فعلا في تحقيق أنشطتها، وتعتبر الأصول عناصر موجبة من ثروة المؤسسة، وزيادتها تعني زيادة في ثروتها والعكس صحيح، وتوضح الأصول كيفية توظيف المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من مختلف المصادر. ويعبر الأصل من الناحية الاقتصادية عن المنافع الاقتصادية المتوقع تحصيلها في المستقبل، وحسب

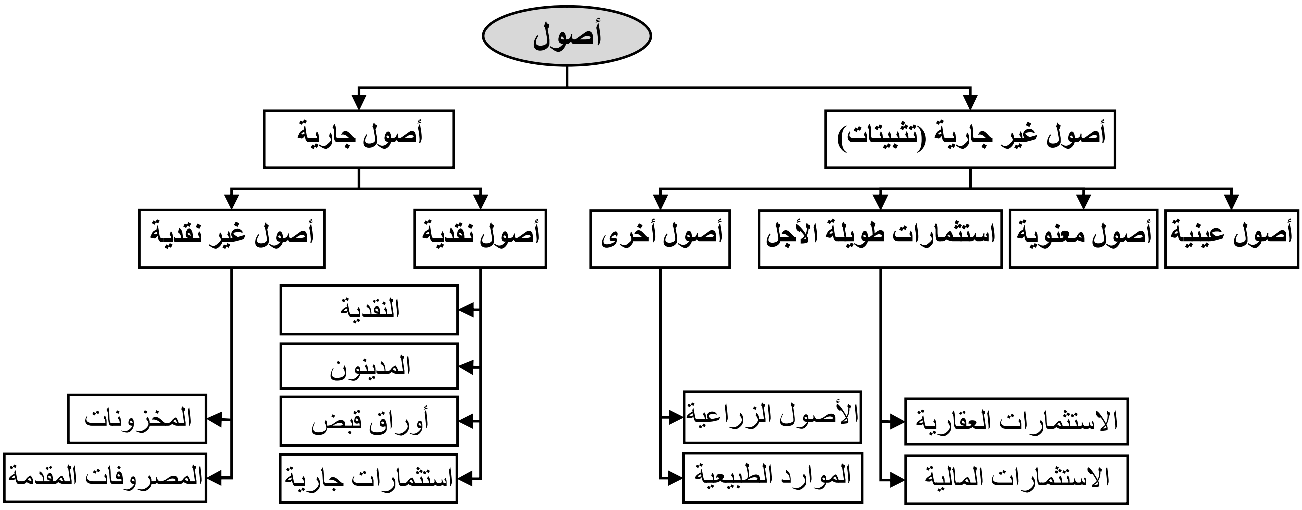
---

(1) نقلا عن: وليد ناجي الحيالي (2007)، ***المحاسبة المتوسطة***، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، ص. 61.

(2) Check: W. Steve Albrecht, Earl K. Stice and James D. Stice (2011), ***Financial accounting: Concepts & applications***, 11th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p: 26-31.

المادة (20) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فإن الأصول تتكون من الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة (تراقبها) بفعل أحداث ماضية، والتي توفر لها منافع اقتصادية مستقبلية، وتتمثل السيطرة على الأصول في القدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول، والقدرة على منع الغير من الوصول إليها. وتصنف الأصول إلى أصول جارية وأصول غير جارية كما يتضح من الشكل (02).

الشكل (02): تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية.



المصدر: كيموش بلال (2011)، ***التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (العلمة)***، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، ص. 60.

- **الأصول غير الجارية**

تعرف الأصول غير الجارية بالتثبيتات أيضا، وهي عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة، وتتعلق بدورة الاستثمار، أو هي العناصر التي يتم اقتناؤها بغرض استخدامها في أنشطة المؤسسة لفترة طويلة تتجاوز السنة المالية، وتعتبر أقل سيولة، فتحولها إلى نقدية يتطلب فترة طويلة مقارنة بالأصول الجارية؛ والغرض الرئيسي من الحصول على الأصول غير الجارية هو تحقيق الإيراد من خلال استخدامها في أنشطة المؤسسة، وليس من خلال إعادة بيعها، فهي تمثل منافع اقتصادية يتم استنفادها خلال عدة دورات، وتتضمن العناصر الآتية:

- **التثبيتات المعنوية (ح/ 20):** وهي الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس، كالشهرة، مصاريف التطوير، العلامات والأسماء التجارية، براءات الاختراع، حقوق الملكية الفكرية، البرمجيات... إلخ.
- **التثبيتات العينية (المادية) (ح/ 21):** وهي الأصول الثابتة التي لها كيان مادي ملموس على غرار: الأراضي، المباني الصناعية والإدارية، آلات ومعدات الإنتاج، معدات النقل، تجهيزات المكتب... إلخ.

- **التثبيتات المالية (حـ/ 26 وحـ/ 27):** وهي الأدوات المالية (الأسهم والسندات) التي يتم حيازتها بغرض توظيفها على المدى الطويل، والتي لا يتوقع تحققها خلال اثني عشر شهرا بدء من تاريخ الإقفال، وتشمل الأدوات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق أو لفترة طويلة تتجاوز السنة المالية.

بالنسبة للتثبيتات العينية والمعنوية، يمكن أن تكون في شكل تثبيتات جاري إنجازها (حـ/ 23)، إذا لم ينتهي إنجازها عند تاريخ الإقفال؛ كما يمكن أن تكون التثبيتات العينية في شكل تثبيتات ممنوح امتيازها (حـ/ 22)، عندما يتم الحصول عليها من خلال عقود الامتياز، ويمكن أن تكون عبارة عن استثمارات عقارية، وهي "أصول ثابتة (أراضي أو مباني) محتفظ بها بغرض الحصول على عوائد الإيجار أو بغرض تثمين رأس المال أو الاثنين معا"[1] أو لاستخدامات مستقبلية لم تحدد بعد؛ أو عبارة عن أصول زراعية أو موارد طبيعية، والتي تعتبر أصول خاصة لأنها تتعلق بنوع معين من الأنشطة.

- **الأصول الجارية**

تتمثل الأصول الجارية في النقدية والأصول الأخرى التي يتوقع تحولها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل، وتتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية من الحصول على المواد والتوريدات إلى تحقق النقدية بالبيع، وتبدأ بالنقدية ثم المخزون ثم الإنتاج فالمدينين لتعود مرة أخرى للنقدية[2]، وبالتالي يمكن أن تتضمن السنة المالية عدة دورات تشغيل أو العكس؛ ويجب تصنيف الأصل على أنه جاري في الحالات الآتية[3]:

- عندما يتوقع تحققه أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك خلال دورة الاستغلال أو السنة المالية أيهما أطول؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي بغرض البيع في المدى القصير، ويتوقع أن يتحقق خلال اثنتي عشر شهرا؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد أي قيود على استعماله.

الأصول الجارية هي العناصر المتعلقة بدورة الاستغلال، والموجهة لخدمة نشاط المؤسسة في الأجل القصير، وتعتبر أكثر سيولة مقارنة بالأصول غير الجارية لأنها تكون في شكل نقدي، أو أن تحولها إلى نقدية يتطلب فترة قصيرة لا تتجاوز السنة المالية وبتكاليف منخفضة، وتتضمن الأصول الجارية العناصر الآتية:

- **المخزونات (من حـ/ 30 إلى حـ/ 37):** تشمل المخزونات البنود المشتراة بغرض إعادة بيعها على حالها ممثلة في البضاعة، والبنود المستهلكة بشكل نهائي في دورة الاستغلال ممثلة في المواد الأولية واللوازم

---

(1) Jean-Jacques Julian (2007), ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, Paris : Foucher, p. 65.

(2) دونالد كيسو وجيري ويجانت (1999)، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، ج01، ط02، الرياض: دار المريخ، ص.ص. 227-228.

(3) يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس (2002)، ***المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية***، ط1، عمان: مؤسسة الوراق، ص. 87.

والتموينات الأخرى، إضافة إلى البنود الناتجة عن دورة الاستغلال ممثلة في المنتجات قيد التصنيع ونصف المصنعة، المنتجات تامة الصنع،و البقايا والمهملات.

- **الحقوق والاستخدامات المماثلة (ح/ 41، ح/ 409، من ح/ 42 إلى ح/ 48):** ومن أهمها حسابات الزبائن، التي تنشأ نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات للغير دون تحصيل قيمها، وتتميز بعدم وجود أي وثائق تثبت هذه الحقوق سوى السمعة التجارية للزبائن؛ إضافة إلى أوراق القبض التي تعتبر أوراق تجارية تثبت حقوق المؤسسة لدى الغير نتيجة بيع السلع أو تأدية الخدمات دون تحصيل قيمها، أو نتيجة إقراض مبالغ نقدية للغير؛ وعلى عكس حساب الزبائن تتميز أوراق القبض بوجود مستندات قانونية تثبت حقوق المؤسسة لدى الغير[1]. وإلى جانب ذلك يمكن أن تكون الحقوق والاستخدامات المماثلة عبارة عن مبالغ نقدية مستحقة للمؤسسة في الأجل القصير، على مورديها أو موظفيها أو الدولة.
- **الموجودات وما يماثلها (من ح/ 50 إلى ح/ 54):** تعتبر أكثر أشكال الأصول سيولة، وتشمل النقدية في خزينة المؤسسة، والتي تكون في شكل مبالغ سائلة، سواء في الصندوق أو في الحسابات الجارية، بشرط أن لا تكون خاضعة لأي قيود تعاقدية كوجود نقدية مخصصة لسداد التزام معين؛ إضافة إلى القيم المنقولة للتوظيف والأدوات المالية المشتقة، التي تعتبر استثمارات ماليةجارية، و تتمثل في فائض النقدية الذي يزيد عن حاجة المؤسسة، لذا تقوم باستثماره من خلال شراء الأوراق المالية، هذه الأخيرة يحتفظ بها بغرض المتاجرة من خلال إعادة بيعها في الأجل القصير لتحقيق عوائد نتيجة ارتفاع أسعارها.

بالنسبة للمصاريف المقدمة الموضحة في الشكل (02)، فهي خدمات يستفاد منها في الفترات المستقبلية، وتعتبر حقوقا للمؤسسة على الغير، إلا أن هذه الحقوق لا تتحول إلى نقدية مباشرة، بل تحصل عليها المؤسسة في صورة خدمات تساهم في تحقيق الإيرادات تكون عاجلا أو آجلا في صورة نقدية.

تعتبر الأصول غير الجارية كلها أصول غير نقدية، أما الأصول الجارية فتتكون من الأصول غير النقدية والأصول النقدية كما يتضح من الشكل (02)، و"حتى يمكن القول عن أصل أنه نقدي يجب أن يكون متاحا للاستخدام، وخاليا من أي شروط تعاقدية تحد من استخدامه"[2]، أما "الأصول غير النقدية فهي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وتتغير قيمتها نتيجة لتغير حالتها وتغير الظروف الاقتصادية، فقيمتها لا تتحدد بعدد ثابت من وحدات النقد ينتظر أن تتحول إليها في تاريخ لاحق"[3]. في الأخير جدير بالذكر أن الأصول تظهر في الميزانية بمبالغها الصافية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بها.

[1] محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم (2001)، ***مبادئ المحاسبة المالية***، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ص. 57.
[2] مصطفى عقاري (2004)، ***مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة***، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2004، ص. 160.
[3] يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس (2002)، ***المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية***، مرجع سابق، ص. 59.

الشكل (03): هيكل الميزانية (جانب الأصول).

محتوى فصول الميزانية ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في		
الأصول المالية	**N إجمالي**	**N اهتلاكات / أرصدة**
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مدين [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص. 32.

2.1) مصادر الأموال

هي الأموال الموظفة بهدف الحصول على الأصول، و تبين مصادر تمويل المؤسسة، هذه الأموال تشكل التزاما عليهالأنها مطالبة بإرجاعها عند تاريخ الا ستحقاق بالنسبة للديون، أو عند تخفيض رأس المال بالنسبة للأموال الخاصة، أو عند التصفية بالنسبة لكليهما؛ ويمكن أن يكون الملاك مصدرا للأموال، لذا تعرف بـ"رأس المال"، كما يمكن أن يكون مصدرها الأرباح المتأتية من نشاط المؤسسة، لذا يطلق عليها "الاحتياطات"، أما إذا كان مصدرها الغير فتعرف بـ"الديون"، و تتشكل الأموال الخاصة من رأس المال والاحتياطات.

- **الخصوم (الالتزامات)**

تتمثل الخصوم في الأموال التي يكون مصدرها الغير، وليس الملاك أو نشاط المؤسسة، لذا فهي ديون على عاتق المؤسسة، تلتزم بسدادها عند استحقاقها، وتشمل جميع الالتزامات الحالية للمؤسسة نتيجة أحداث ماضية، والتي يتوقع أن ينتج عن انقضائها خروج موارد في شكل منافع اقتصادية؛ وتعتبر الخصوم عناصر سالبة من ثروة المؤسسة، وزيادتها يعني نقصا في ثروة المؤسسة والعكس صحيح.و يمكن التمييز بين:

- **الخصوم الجارية (ح/ 40، ح/ 419، من ح/ 42 إلى ح/ 48):** وهي الخصوم قصيرة الأجل، التي يتوقع تسويتها خلال فترة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال[1]، كحسابات الموردين، تسبيقات الزبائن، الديون الاجتماعية، الديون الجبائية، ديون الاستغلال، المساهمات البنكية الجارية... إلخ.
- **الخصوم غير الجارية (من ح/ 13 إلى ح/ 17):** هي الخصوم التي يتوقع سدادها خلال فترة تتعدى السنة المالية، كالقروض البنكية، الديون السندية، الديون المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي... إلخ؛ وتجدر الإشارة إلى أن الخصوم غير الجارية يمكن أن تتحول إلى خصوم جارية، وهذا بالنسبة لأقساط الديون طويلة الأجل التي تستحق خلال فترة لا تتجاوز السنة المالية.

- **الأموال الخاصة**

هي الأموال التي يكون مصدرها الملاك أو ترجع ملكيتها لهم، ممثلة في رأس المال الابتدائي المدفوع عند التأسيس [ح/ 101، ح/ 103] أو بعد ذلك (رأس المال الإضافي)، والأموال التي يكون مصدرها نشاط المؤسسة، ممثلة فيالا حتياطات والمخصصات [ح / 106، ح/ 104، ح/ 105]، والأرباح غير الموزعة [ح / 11 وح/ 12]؛ وتوضح الأموال الخاصة صافي ثروة المؤسسة، و التي تتحدد بالفرق بين أصولها والتزاماتها، على اعتبار أن المؤسسات غالبا ما تتحمل التز امات في سبيل الحصول على مختلف مواردها الاقتصادية؛ ويطلق على الأموال الخاصة أيضا "المركز المالي الصافي" أو "الوضعية الصافية"، وتعبر عن القيمة المحاسبية للمؤسسة.

[1] Check: Peter Atrill and Eddie McLaney (2011), ***Financial accounting for decision makers***, 6th edition, England: Pearson Education, p.p. 47-48.

الأموال الخاصة = مجموع الأصول – مجموع الالتزامات (طويلة وقصيرة الأجل)

الشكل (04): هيكل الميزانية (جانب الخصوم).

محتوى فصول الميزانية **ميزانية الخصوم** **السنة المالية المقفلة في .....**	
الخصوم	**N**
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104 و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة المدمجة (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع 1	
الخصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16 و 17
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	134 و 155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (خارج 155) 131 و 132
مجموع الخصوم غير الجارية (2)	
الخصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40 (خارج 409)
الضرائب	دائن 444 و 445 و 447
الديون الأخرى	419 و 509 دائن [42 و43 و44 (خارج 444 إلى 447) 45 و46 و48]
خزينة الخصوم	519 و غيرها من الديون 51 و 52
مجموع الخصوم الجارية (3)	
المجموع العام للخصوم	

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص. 33.

2) حساب النتائج

يطلق على حساب النتائج أيضا قائمة الدخل أو جدول الأرباح والخسائر، وهو "عبارة عن كشف أو تقرير يظهر نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة منتهية، ويستند هذا الكشف على مبدأ مقابلة إيرادات المؤسسة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، وتكون نتيجة هذه المقابلة ما تحققه المؤسسة من ربح أو خسارة"[1]، ويعتبر حساب النتائج مقياسا لأداء المؤسسة، لأنه يسمح بإبراز حصيلة نشاطها خلال السنة المالية، ومدى نجاعتها في استخدام مواردها، من خلال المقارنة بين مدخلات ذلك النشاط ومخرجاته.

يمكن أن يأخذ حساب النتائج شكل جدول ذو جانبين، الجانب الأيسر وهو الجانب الدائن، و يوضح النواتج والمكاسب المحققة خلال السنة المالية، و نتيجة العمليات التي قامت بها المؤسسة، أما الجانب الأيمن وهو الجانب المدين، فيوضح الأعباء والخسائر المستنفذة من أجل تحقيق تلك النواتج خلال نفس الفترة؛ كما يمكن أن يتم عرض حساب النتائج في شكل تقرير يوضح النواتج والمكاسب أولا، ثم يتم خصم الأعباء والخسائر منها على مراحل للوصول إلى نتيجة الدورة، ويعتبر الشكل الثاني أكثر استخداما في الممارسة.

يتم إعداد حساب النتائج بالاستناد إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، الذي يتطلب تسجيل جميع العمليات التي حدثت خلال السنة المالية المعنية وترتبط بها، بغض النظر عما إذا تم تسديد النقدية المتعلقة بها وتحصيلها أم لا، فأخذ مواعيد تسديد وتحصيل النقدية بعين الاعتبار عند تسجيل العمليات يعرف بالأساس النقدي. كما يستند إعداد حساب النتائج إلى مبدأ تحقق الإيراد، أي تحديد الواقعة التي يمكن اعتبار الإيراد عندها متحققا وبالتالي الاعتراف به وإثباته محاسبيا؛ ومبدأ المقابلة، أي تحديد المصاريف التي ساهمت في تحقيق الإيرادات، من أجل ربط الجهد بالإنجاز، فالمصاريف التي نتجت عنها إيرادات خلال دورة محاسبية معينة يجب الاعتراف بها وإدراجها في نفس الدورة.

1.2) النواتج

تتضمن النواتج جميع البنود التي تؤثر إيجابا على ثروة المؤسسة، فهي عبارة عن تدفقات داخلة للمؤسسة، أو أي زيادة في أصولها أو نقص في خصومها، والتي تنتج عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية، حتى وإن لم يتم تحصيل مقابلها النقدي، هذه العمليات يمكن أن تكون عمليات عادية، مالية أو استثنائية، لذا يمكن تصنيف النواتج وفقا للعمليات التي نتجت عنها إلى:

- **نواتج الاستغلال:** وهي النواتج الجارية التي تنتج عن عمليات عادية ومتكررة أو مستمرة، على غرار المبيعات (حـ/ 70)، الإنتاج المخزن (حـ/ 72)، الإنتاج المثبت (حـ 73)، إعانات الاستغلال (حـ/ 74)، النواتج العملياتية الأخرى (حـ/ 75)، الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات (حـ/ 78).

[1] وابل بن علي الوابل (2001)، ***أسس المحاسبة***، ط03، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، ص. 104.

- **النواتج المالية (حـ/ 76):** وهي النواتج التي يكون مصدرها عمليات مالية، كالخصومات المالية المحصل عليها من الموردين، عوائد التوظيفات المالية قصيرة الأجل، نواتج الاستثمارات المالية طويلة الأجل... إلخ.
- **النواتج الاستثنائية (حـ/ 77):** وهي النواتج التي يكون مصدرها عمليات غير عادية، غير متكررة وغير مستمرة،و تعتبر استثنائية مقارنة بالنشاط العادي للمؤسسة.

2.2) الأعباء

تشمل الأعباء جميع البنود التي تؤثر سلبا على ثروة المؤسسة، فهي عبارة عن تدفقات خارجة من المؤسسة، أو أي نقص في أصولها أو زيادة في خصومها، والتي تنتج عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية، حتى وإن لم يتم تسديد مقابلها النقدي، وتصنف الأعباء وفقا للعمليات التي نتجت عنها إلى:

- **أعباء الاستغلال:** وهي الأعباء الجارية الناتجة عن العمليات العادية والمتكررة والمستمرة للمؤسسة، على غرار المشتريات المستهلكة (حـ/ 60)، الخدمات الخارجية (حـ/ 61 وحـ/ 62)، أعباء المستخدمين (حـ/ 63)، الضرائب والرسوم (حـ/ 64)، الأعباء العملياتية الأخرى (حـ/ 65)، الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (حـ/ 68).
- **الأعباء المالية (حـ/ 66):** وهي الأعباء التي يكون مصدرها عمليات مالية، كالخصومات المالية الممنوحة للغير، الفوائد المستحقة على القروض، خسائر الصرف... إلخ.
- **الأعباء الاستثنائية (حـ/ 67):** وهي الأعباء التي تنتج عن عمليات غير عادية، غير متكررة وغير مستمرة، وتعتبر استثنائية مقارنة بالنشاط العادي للمؤسسة.

3.2) نتيجة الدورة (حـ/ 12)

يتم تحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة بالفرق بين النواتج والأعباء، فإذا كانت النواتج أكبر من الأعباء تكون نتيجة الدورة ربحا، وإذا كانت الأعباء أكبر من النواتج تكون نتيجة الدورة خسارة، وتعتبر نتيجة الدورة البند الوحيد الذي يظهر في حساب النتائج والميزانية في آن واحد، حيث يتم إدراج نتيجة الدورة ضمن الأموال الخاصة في الميزانية، سواء كانت ربحا أو خسارة، وتكون موجبة إذا كانت ربحا، وسالبة إذا كانت خسارة؛ وتسمح نتيجة الدورة بالحكم على مدى قدرة المؤسسة على توليد الثروة، ومدى نجاحها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة بفاعلية وكفاءة وتجدر الإشارة إلى أن نتيجة الدورة لا تعكس وضعية النقدية و لا تطورها، لأن إعداد حساب النتائج لا يأخذ بعين الاعتبار مواعيد تسديد و تحصيل النقدية، وإنما يركز على العمليات التي أثرت على ثروة المؤسسة، سواء كانت عمليات نقدية أو غير نقدية، وبالتالي فإن نتيجة الدورة تعكس تغير ثروة المؤسسة خلال السنة المالية.

الشكل (05): هيكل حساب النتائج.

محتوى فصول حساب النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من .... إلى..............	
	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1 - إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61 و 62
2 - استهلاك السنة المالية	
3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
4 - إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
5 - النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	76
الأعباء المالية	66
6 - النتيجة المالية	
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 و 693
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	67
9 - النتيجة غير العادية	
10 - صافي نتيجة السنة المالية	

المصدر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص. 34.

3) جدول التدفقات النقدية

جدول التدفقات النقدية[1] هو جدول يوضح مختلف التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المؤسسة، وصافي التدفق النقدي للسنة المالية، ورصيد النقدية عند نهايتها؛ ويتم إعداده بناء على المدفوعات النقدية التي قامت المؤسسة بتسديدها للغير، والمقبوضات النقدية التي استلمتها منهم خلال السنة المالية، لذلك يستند إعداده على الأساس النقدي، حيث يتم أخذ العمليات المالية بعين الاعتبار عند تسديد أو قبض النقدية المتعلقة بها، بغض النظر عن تاريخ حدوثها أو الدورة التي ترتبط بها أو الإيرادات التي ساهمت فيها، كما هو الحال بالنسبة لأساس الاستحقاق. ويهدف جدول التدفقات النقدية إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما في حكمها (أشباه النقدية)، وتوفير معلومات حول كيفية استخدامها. ومن أجل عرض هذا الجدول يتم تقسيم المدخلات و المخرجات النقدية التي حدثت خلال السنة المالية حسب مصدرها إلى:

- **التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية:** وهي المدفوعات والمقبوضات النقدية الناتجة عن أنشطة الاستغلال للمؤسسة، كتسديد قيمة المشتريات من السلع والخدمات، تسديد الأجور، تسديد الضرائب، تحصيل قيمة المبيعات من السلع والخدمات، تحصيل إعانات الاستغلال... إلخ.
- **التدفقات النقدية المتأتيةمن الأنشطة الاستثمارية:** وهي المدفوعات والمقبوضات النقدية الناتجة عن اقتناء التثبيتات والتخلص منها.
- **التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية:** وهي المقبوضات النقدية الناتجة عن الحصول على الأموال من الغير في شكل مساهمات وقروض من أجل الاستثمار أو الاستغلال، والمدفوعات النقدية الناتجة عن تسديد تلك الأموال في شكل أقساط.

4) جدول تغير الأموال الخاصة

جدول تغير الأموال الخاصة هو جدول يلخص التغيرات التي مست مختلف مكونات الأموال الخاصة خلال السنة المالية[2]، سواء كان مصدرها العمليات التي قامت بها المؤسسة مع الغير والمتعلقة بنشاطها، أو العمليات التي تمت مع الملاك، سواء تلك التغيرات التي نتجت عن عمليات عادية كعمليات البيع والشراء، أو نتجت عن عمليات غير عادية كتغيرات قيم التثبيتات، أو نتجت عن المعالجات المحاسبية كالتغير في الطرق المحاسبية. وتتمثل المعلومات الدنيا التي يجب عرضها ضمن جدول تغير الأموال الخاصة في:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

---

(1) Check: Clyde P. Stickney, Roman L. Weil, Katherine Schipper and Jennifer Francis (2010), ***Financial accounting: An introduction to concepts, methods, and uses***, 13th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p: 183-213.
(2) Check: Lyn M. Fraser and Aileen Ormiston (2010), ***Understanding financial statements***, 9th edition, USA: Prentice Hall, p: 94-96.

- التغيرات في الطرق والتقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المدرجة مباشرة كأموال خاصة؛
- الأعباء والنواتج المدرجة مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الجوهرية؛
- عمليات زيادة أو تخفيض رأس المال التي تمت خلال السنة المالية؛
- التغيرات في قيم التثبيتات المدرجة مباشرة كأموال خاصة؛
- توزيع النتيجة والاحتياطات والمؤونات المقررة خلال السنة المالية.

5) ملحق القوائم المالية

الملحق هو عبارة عن مجموعة من المعلومات المتعلقة بالبنود التي تكتسي طابعا هاما، أو المعلومات المفيدة التي تزيد من فهم المستخدمين للقوائم المالية وتفسير البيانات الواردة فيها؛ ويكون الملحق في شكل معلومات تعرض بعد القوائم المالية الأساسية، سواء في شكل سردي أو كمي أو في شكل جداول، وذلك بغرض تقديم تفسيرات عن بنود القوائم المالية، والتغيرات التي حدثت فيها خلال الفترة، وتقديم أي معلومات غير معروضة في متنها لكنها ضرورية لزيادة فهم المستخدمين، بالإضافة لأي إفصاحات أخرى ترى الإدارة أنها ملائمة ومفيدة؛ وتتمثل أهم المعلومات التي يجب عرضها ضمن الملحق في:

- القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة، حيث يتطلب الأمر الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية التي تم الاعتماد عليها لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية، ممثلة في قواعد وطرق الاعتراف والتقييم والإدراج، مع ضرورة توضيح القواعد والطرق المطابقة للمعايير المحاسبية،و تفسير وتبرير أي قواعد أو طرق مخالفة لها؛
- المعلومات المكملة و الضرورية لزيادة فهم القوائم المالية، كالتغيرات التي مست مختلف بنود الأصول والخصوم والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ومصدر هذه التغيرات؛
- المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الأم والفروع والمؤسسات المشتركة والمؤسسات الزميلة، وكذلك عند الاقتضاء العمليات التي تمت معها أو مع مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات التي تكتسي طابعا خاصا؛

الفصل الثاني

التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية

تمهيد

يسمح تشغيل نظام المعلومات المحاسبي بتنفيذ الدورة المحاسبية، التي تمر بعدة مراحل، ويعتبر التسجيل المحاسبي من بين الخطوات التي لا يمكن تجاوزها ضمن سلسلة العمل المحاسبي، فبعد تحديد البنود والأحداث الاقتصادية والاعتراف بها وقياسها، يأتي دور التسجيل المحاسبي من أجل إثباتها في الدفاتر، ثم ترحيلها وتبويبها وتصنيفها وتجميعها وعرضها في القوائم المالية. ويعتمد التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية على الحسابات، هذه الأخيرة جاءت في شكل مدونة ضمن القرار المؤرخ بتاريخ 26 جويلية 2008؛ ويعتمد اختيار الحسابات المستخدمة في التسجيل على طبيعة الحدث أو البند الاقتصادي، وفي هذا الصدد يمكن تجميع العمليات ضمن ثلاث دورات أساسية: دورة التمويل (العمليات المتعلقة بالأموال)، دورة الاستغلال أو التشغيل (العمليات الجارية)، ودورة الاستثمار (العمليات المتعلقة بالتثبيتات).

يهدف هذا الفصل إلى عرض التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية، وقد تم تقسيمه كالآتي:

- **المبحث الأول:** مقومات عملية التسجيل المحاسبي.
- **المبحث الثاني:** المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال.
- **المبحث الثالث:** المعالجة المحاسبية للعمليات الجارية.
- **المبحث الرابع:** المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالتثبيتات.
- **المبحث الخامس:** المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية.

المبحث الأول: مقومات عملية التسجيل المحاسبي

في البداية ينبغي الإشارة إلى المقومات التي تستند عليها عملية التسجيل المحاسبي، من خلال التطرق لمفهومي "النظام المحاسبي" و"الدورة المحاسبية"، على اعتبار أن التسجيل المحاسبي يعتبر إحدى المعالجات التي تتم في إطار النظام المحاسبي، أما الدورة المحاسبية فهي مختلف المراحل و الخطوات التي يمر بها العمل المحاسبي منذ افتتاح السنة المالية إلى غاية إقفالها، ويعتبر التسجيل المحاسبي من بين تلك المراحل.

1) النظام المحاسبي

يعبر النظام المحاسبي عن الطرق والإجراءات المحاسبية المتبعة من أجل جمع، تصنيف، تلخيص وعرض المعلومات المالية والتشغيلية للمؤسسة[1]، إضافة إلى الأفراد القائمين على تحقيق تلك الإجراءات،

---

[1] Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac (2012), ***Financial Accounting***, 12th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p. 206.

وكذا الوثائق والمستندات الإلزامية أو الاختيارية الضرورية لتحقيقها، والأجهزة أو الوسائط التكنولوجية المساعدة على ذلك. وقد كانت النظم المحاسبية التقليدية ورقية، لأن الإثبات المحاسبي كان يعتمد بشكل كامل على سجلات ورقية، غير أن النظم المحاسبية المعاصرة أصبحت مختلطة،تستند إلى الإ علام الآلي بشكل كبير، وذلك بالاعتماد على البرمجيات المحاسبية التي تسمح بتوفير الكثير من الجهد والوقت عند تنفيذ العمل المحاسبي، وقد نتج عن ذلك الاستغناء عن العديد من الدفاتر والوثائق المحاسبية الورقية.

كغيره من الأنظمة، يتكون النظام المحاسبي من عدة عناصر، بما يتيح تنفيذ العمل المحاسبي، من خلال جمع البيانات المالية المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والظروف التي أثرت عليها ومعالجتها، من أجل إعداد وعرض القوائم المالية؛ فحسب المادة (04) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فإنه يتعين على محاسبة كل مؤسسة الاستناد على تنظيم يستجيب لمتطلبات مسك ومراقبة وجمع وإيصال المعلومات المراد معالجتها؛ وفي هذا الصدد، يعتبر الحجم من أهم العوامل المحددة للنظام المحاسبي في المؤسسة، بالإضافة إلى بعض العوامل الأخرى كقطاع النشاط، لذا فإن عناصر النظام المحاسبي تتحدد وفقا لذلك، ويمكن تحديد المكونات الأساسية للنظام المحاسبي في العناصر الآتية:

1.1) المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية

تشهد المؤسسة العديد من الأحداث الاقتصادية خلال السنة المالية، ممثلة في العمليات التي تقوم بها من أجل تحقيق أنشطتها، والظروف التي تؤثر عليها عند مزاولة هذهالأنشطة؛ وتعتبر العمليات والظروف الاقتصادية مصدرا للتغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمؤسسة وأدائها أو تدفقاتها النقدية، لذا فإن العمل المحاسبي ينصب على تحديدها من أجل تسجيلها، وإثباتها في الدفاتر المحاسبية. والأحداث الاقتصادية عبارة عن وقائع ذات تأثير على المؤسسة، ويمكن التمييز بين الأحداث الداخلية وهي الوقائع التي تحدث داخل المؤسسة ولا تسهم في حدوثها إلا المؤسسة؛ والأحداث الخارجية التي تنتج عن تفاعل المؤسسة مع محيطها الخارجي، وتسهم في حدوثها المؤسسة وأطراف خارجية؛ وتعتبر الأحداث الاقتصادية مصدرا لمدخلات النظام المحاسبي، بفعل ما ينتج عنها من مستندات ووثائق تعتبر نقطة الانطلاق بالنسبة للعمل المحاسبي.

- **العمليات الاقتصادية**

العمليات **الاقتصادية** هي جميع الأحداث التي تسهم المؤسسة في حدوثها، أو تكون طرفا فيها، وبإمكانها التحكم فيها، وتقسم إلى عمليات تبادلية، أين يتم تحرك القيم في اتجاهين مختلفين (وجود طرفين على الأقل)، وتتيح الحصول على أصول أو تحمل التزامات مقابل أصول أو التزامات أخرى، كعمليات البيع والشراء؛ والعمليات التحويلية، أين يتم تحرك القيم في اتجاه واحد، وينتج عنها الحصول على أصول أو تحمل التزامات دون أي مقابل، كتسديد الضرائب والرسوم أو منح تخفيضات تجارية.

- **الظروف الاقتصادية**

الظروف الاقتصادية هي الأحداث التي لا تسهم المؤسسة في حدوثها، ولا تكون طرفا فيها، ولا يمكنها التحكم فيها؛ وتشير إلى نشوء حالات استثنائية، ينتج عنها أوضاعا معينة لها تأثير جاري أو مستقبلي على المؤسسة، وقد تكون في صالحها، لأنها تنطوي على مكاسب جارية أو متوقعة، كالحصول على تعويضات، و قد تكون في غير صالحها، لأنها تنطوي على خسائر جارية أو متوقعة، كتلف المخزون نتيجة الفيضانات.

- **الأحداث الاقتصادية غير المالية**

الأحداث الاقتصادية غير المالية هي وقائع تؤثر على المؤسسة، لكن لا يمكن التعبير عنها بقيم مالية، مما يجعلها خارج اهتمام التسجيل المحاسبي[1]، لأن ليس لها أي تأثير جاري على المركز المالي للمؤسسة، أدائها أو تدفقاتها النقدية، وهذا لا ينفي وجود مثل هذا التأثير في المستقبل؛ كطرق الإنتاج المكتشفة والأسرار الفنية التي تمتلكها المؤسسة و علاقاتها مع الغير وقدرتها التنافسية.

- **الأحداث الاقتصادية المالية**

هي أحداث قابلة للقياس نقدا، لذا تعتبر ضمن مجال الاهتمام المحاسبي، وتقسم حسب الغرض منها إلى: أحداث تمويلية وأحداث رأسمالية (المركز المالي)، إضافة إلى الأحداث الإيرادية (نتيجة الدورة)؛ ويمكن أن تتحول الأحداث الإيرادية إلى تمويلية عن طريق احتجاز الأرباح، أماالأ حداث التمويلية فتتحول إلى رأسمالية من خلال الاستثمار، أما الأحداث الرأسمالية فتتحول إلى أحداث إيرادية من خلال الاستغلال.

- **الأحداث الإيرادية:** تعبر عن دورة الاستغلال، وتنتج عن النشاط التشغيلي (الجاري) للمؤسسة، ويتم إدراجها ضمن حساب النتيجة كأعباء أو كنواتج، ويمكن التعبير عنها بجانب الأصول الجارية في الميزانية.
- **الأحداث التمويلية:** تتمثل في العمليات التي تهدف إلى حصول المؤسسة على الأموال الضرورية لتمويل نشاطاتها الاستثمارية والتشغيلية (دورة التمويل)، ويمكن التعبير عنها بجانب الخصوم في الميزانية.
- **الأحداث الرأسمالية:** هي الأحداث التي تهدف إلى حصول المؤسسة على التثبيتات بغرض استخدامها لتحقيق دورة الاستغلال، وليس بغرض بيعها في الأجل القصير، لكن قد يتم بيعها في حالات معينة، مما يؤدي إلى ظهور المكاسب والخسائر الرأسمالية، ويمكن التعبير عنها ببنود التثبيتات في الميزانية.

تجدر الإشارة إلى أنه يمكن التمييز بين الأحداث الفورية (النقدية) كالبيع النقدي، والأحداث الآجلة كالبيع على الحساب؛ كما يمكن التمييز بين الأحداث العادية التي تحدث بصورة مستمرة ومتكررة، والأحداث غير العادية التي تحدث بصورة غير متكررة، وتنتج عن عوامل استثنائية يصعب التحكم فيها[2].

---

[1] رضوان حلوة حنان (2001)، ***تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة***، ط01، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، ص. 211.
[2] عبد الستار الكبيسي (2008)، ***الشامل في مبادئ المحاسبة***، ط01، عمان: دار وائل، ص. ص. 75-76.

2.1) المجموعة المستندية

المستند هو أداة لتدوين البيانات وحفظها ونقلها بين طرفي أي عملية اقتصادية، والمستند في المحاسبة هو دليل لإثبات العمليات التي تقوم بها المؤسسة[1]، وتعبر المجموعة المستندية عن الوثائق والمستندات القانونية أو التعاقدية المستخدمة لإثبات وتبرير العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، حيث يتطلب تسجيل أي عملية في الدفاتر المحاسبية توفر قرينة على الأقل تثبت حدوثها، مما يتطلب الإطلاع على جميع الوثائق التي تعتمد عليها المؤسسة عند تنفيذ عملياتها، ومن أهمها الفواتير؛ وتكون المجموعة المستندية في شكل وثائق رسمية تتحدد بموجب نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة؛ فحسب المادة (10) من القانون رقم 07-11 فإن المؤسسة تحدد تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، وحسب المادة (17) من نفس القانون فإن كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها، وحسب المادة (18) فإن كل كتابة محاسبية تستند على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

يتطلب النظام المحاسبي توفر مجموعة مستندية متكاملة، مما يفرض تحديد جميع الإجراءات المتبعة، والوثائق المستخدمة عند تنفيذ مختلف عمليات المؤسسة، لأن وثائق الإثبات تعتبر نقطة الانطلاق بغر ض التسجيل المحاسبي، كما تعتبر أساسا لنظام الرقابة الداخلية. فتسجيل الأحداث الاقتصادية وإثباتها في الدفاتر المحاسبية يجب أن يتم من واقع مستندات الإثبات، هذه الأخيرة عبارة عن قرائن تكون في شكل مستندات رسمية يتم تداولها بين المتعاملين، ووجودها يعتبر دليلا على حدوث عمليات داخلية أو خارجية مع الغير، مما يعني ضرورة إثبات التدفقات الناتجة عنها من واقع تلك المستندات، التي تتضمن مجموعة من البيانات المتعلقة بالعمليات الاقتصادية التي تمت (تاريخ العملية، مصدرها وقيمتها)، بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بالأطراف التي قامت بها؛ وتختلف مستندات الإثبات من حيث النوع والعدد حسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وبيئتها، وخصوصا ما تعلق بالقانون التجاري وقانون الضرائب، إضافة إلى الأعراف والتقاليد التجارية، ويمكن تحديد أهم مستندات الإثبات التي يعتمد عليها التسجيل المحاسبي في الآتي:

- **فواتير الشراء:** وهي الفواتير الواردة للمؤسسة من مورديها، والتي تحدد المبلغ النقدي المستحق عليها مقابل المشتريات التي استلمتها أو قامت بطلبها من الموردين في شكل تثبيتات، سلع أو خدمات.
- **فواتير البيع:** وهي الفواتير الصادرة من المؤسسة، والتي تحدد المبلغ النقدي المستحق على الزبائن مقابل المبيعات التي استلموها أو قاموا بطلبها من المؤسسة سواء في شكل تثبيتات، سلع أو خدمات.

[1] وليد ناجي الحيالي (2007)، ***أصول المحاسبة المالية***، ج01، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، ص. 79.

- **فواتير الإشعار:** وهي الفواتير الواردة للمؤسسة من الموردين، أو الصادرة من المؤسسة للزبائن، والتي توضح أي مردودات أو تخفيضات تجارية أو خصومات مالية على عمليات البيع أو الشراء.
- **وصولات الاستلام:** وهي الوثائق التي يتم إعدادها عند استلام المشتريات من الموردين، أو عند استلام المنتجات الواردة إلى المخازن، أو عند وصول المواد الأوليةوالتوريدات والتموينات الأخرى إلى الورشات.
- **وصولات التسليم:** وهي الوثائق التي يتم إعدادها عند تسليم المبيعات إلى الزبائن، كما يتم إعدادها عند إرسال المواد الأولية والتموينات الأخرى إلى الورشات، أو عند إرسال المنتجات من الورشات.
- **كشف الراتب:** وهي وثيقة تبين مكونات الراتب الممنوح للعامل وقيمها، كالأجر القاعدي ومختلف المنح والعلاوات، كما تبين الاقتطاعات التي تمت على الراتب في حالة الغياب أو تلك المتعلقة بالتأمين وضرائب الدخل، وكذا التسبيقات الممنوحة للعامل.
- **الكشف البنكي:** وهو وثيقة محررة من طرف البنك، تبين مختلف المسحوبات التي تمت من الحساب البنكي للمؤسسة، ومختلف الإيداعات التي تمت إليه سواء من طر ف المؤسسة أو من طرف الغير في حالة تسوية العمليات بالاعتماد على شيكات بنكية.

تعتبر الوثائق السابقة أهم مستندات الإثبات وليست كلها، فإلى جانب ذلك يمكن أن نجد: عقود الملكية، عقود الاستغلال وعقود البيع في حالة الأصول الثابتة، وصولات تسليم واستلام النقدية، قوائم الجرد... إلخ؛ ويتم الاحتفاظ بوثائق و مستندات الإثبات بشكل منظم، في ملفات مرتبة ترتيبا زمنيا، ومرقمة بتسلسل من أجل تسهيل الرجوع إليها عند الحاجة.

3.1) المجموعة الدفترية

هي الدفاتر التي تسجل فيها عمليات المؤسسة انطلاقا من مستندات الإثبات، وتشمل عادة*: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة ودفتر الجرد؛ هذا في النظام اليدوي، أما في النظام الإلكتروني أو الآلي، فإن التسجيل المحاسبي يتم بالاعتماد على برامج معلوماتية خاصة. وبالنسبة للنظام المحاسبي المالي، وحسب المادة (20) من القانون رقم 07-11 فإن المؤسسات المعنية تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفترا كبيرا، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات المصغرة، ويمكن للمؤسسات تقسيم اليومية ودفتر الأستاذ إلى دفاتر وسجلات مساعدة تتناسب مع احتياجاتها؛ ويتم الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات بدء من تاريخ الإقفال، مع ضرورة ترقيم وتأشير دفتر اليومية ودفتر الجرد من طرف رئيس محكمة مكان تواجد مقر المؤسسة، لذا فإن التسجيل فيهما يكون دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل للهامش وفقا للمادتين (21) و(23) من نفس القانون.

* تناول القانون التجاري الجزائري الدفاتر التجارية والأحكام الخاصة بها في المواد من (09) إلى (18)، ووفقا لذلك يعتبر استخدام "دفتر اليومية" و"دفتر الجرد" فقط إجباريا.

- **دفتر اليومية**

دفتر اليومية هو السجل الرئيسي الذي تسجل فيه كافة عمليات المؤسسة يوما بيوم وفقا لتسلسلها الزمني، استنادا إلى قاعدة القيد المزدوج، وذلك انطلاقا من مستندات الإثبات، ويتم تسجيل العمليات في اليومية في شكل قيود تظهر الحسابات المدينة والحسابات الدائنة، ومبالغ العمليات وتاريخها وشرحها، وكذا أرقام أو رموز الحسابات؛ ويعتبر دفتر اليومية إجباريا بموجب القانون وفقا للمادة (09) من القانون التجاري الجزائري، كما أن طرق التسجيل فيه والشروط الواجب توفرها محددة بموجب القانون، وذلك لتجنب الغش والتزوير أو أي تلاعب بالتسجيلات المحاسبية. ويتطلب التسجيل في دفتر اليومية أن تكون صفحاته مرقمة بتسلسل من الصفحة الأولى إلى الصفحة الأخيرة ومؤشرا عليها من طرف رئيس المحكمة، كما يتطلب عدم ترك فراغات أو أسطر ضمن القيد الواحد، أو بين كل قيد والذي يليه، وعدم الشطب أو المسح، وفي حالة الأخطاء هناك طرق لتصحيحها.

عمليا يمكن التمييز بين اليوميات المساعدة واليومية العامة، ففي حالة المؤسسات التي تكون عملياتها قليلة نسبيا، يتم استخدام يومية واحدة فقط وهي اليومية العامة (النظام المركزي)، أما في حالة المؤسسات التي يكون لها عدد كبير من العمليات، يتم استخدام "نظام اليوميات المساعدة"، حيث يتم تخصيص كل يومية مساعدة لصنف معين من العمليات من أجل التسهيل، وذلك حسب حاجة كل مؤسسة، وعادة ما يتم تقسيم العمليات إلي: البنك، الصندوق،العملاء، الموردون والعمليات المتنوعة؛ وفي نهاية كل شهر يتم تحويل مجاميع اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة، التي تعتبر اليومية القانونية*.

اليومية هي مجموعة من القيود تسجل فيها العمليات بالاعتماد على الحسابات، حيث تسجل كل عملية في قيد محاسبي على الأقل، لذا فإن كل قيد يضم حسابين على الأقل لأنه يتكون من طرفين (دائن ومدين)، ويوضح القيد تاريخ العملية، رقم مستند الإثبات، أسماء الحسابات المدينة والدائنة وأرقامها، المبالغ المدينة والدائنة، **فمثلا:** عند تحويل مبلغ 30.000 من الصندوق إلى البنك يتم تسجيله في اليومية كالآتي:

الصندوق (مصدر يكون دائن) ========= تدفق نقدي =========> البنك (استخدام يكون مدين)

		ـــــــــــ ...التاريخ... ـــــــــــ		
512		البنك	30.000	
	53	الصندوق		30.000
		Bordereau N° …		

* لتفاصيل أكثر حول النظام المحاسبي المركزي ونظام اليوميات المساعدة يمكن العودة إلى:

- Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac (2012), ***Accounting***, 23th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p: 203-218.
- لعشيشي جمال (2011)، ***محاسبة المؤسسة والجباية***، الجزائر: الصفحات الزرقاء الدولية، ص: 21-42.

مثلا: عند دفع مبلغ 10.000 للمورد بشيك بنكي يسجل في اليومية كالآتي:

البنك (مصدر يكون دائن) ========= تدفق نقدي =========< المورد (استخدام يكون مدين)

401		ـــــــ ...التاريخ... ـــــــ		
		الموردون	10.000	
	512	البنك		10.000
		Chèque N° …		

مثلا: عند قبض مبلغ 15.000 من الزبون بشيك بنكي يسجل في اليومية كالآتي:

الزبون (مصدر يكون دائن) ========= تدفق نقدي =========< البنك (استخدام يكون مدين)

512		ـــــــ ...التاريخ... ـــــــ		
		البنك	15.000	
	411	الزبائن		15.000
		Chèque N° …		

عند نهاية كل صفحة من دفتر اليومية يتم تحديد مجموع المبالغ الموجودة فيها ويكتب في آخرها، وعند بداية الصفحة الموالية يتم أولا كتابة مجموع الصفحة التي قبلها.

- **دفتر الأستاذ**

دفتر الأستاذ هو مجموع الحسابات، وهو عبارة عن سجل يضم جميع الحسابات المستخدمة من طرف المؤسسة لتسجيل عملياتها، والتي تظهر في دفتر اليومية، ورغم الطبيعة القانونية لدفتر اليومية يعتبر دفتر الأستاذ أكثر أهمية منه للأغراض المحاسبية، فدفتر اليومية مجرد تدوين متسلسل للعمليات، لا يسمح بإظهار العديد من البيانات المالية، كالتدفقات المتعلقة بكل حساب خلال فترة معينة ورصيده عند نهايتها. ويبدأ العمل في دفتر الأستاذ بتخصيص صفحة أو أكثر لكل حساب، وذلك من أجل تسجيل الرصيد الافتتاحي لكل حساب بالطرف المناسب في بداية السنة المالية، ثم يتم ترحيل العمليات أولا بأول من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وهذا الترحيل عبارة عن مجرد نقل أو تحويل للمبالغ المدينة والدائنة المتعلقة بكل حساب على حدا وتجميعها في الحسابات المتعلقة بها، أما في نهاية السنة المالية فيتم ترصيد جميع الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة ثم إعداد القوائم المالية، فدفتر الأستاذ في جوهره هو إعادة تبويب نوعي للعمليات المقيدة في اليومية على أساس الحسابات المتأثرة بها؛ وعلى غرار اليومية، يمكن استخدام دفاتر أستاذ مساعدة إذا كنا بصدد "نظام اليوميات المساعدة"، والاعتماد على دفتر أستاذ عام لتجميع الحسابات.

إذا أردنا نقل القيدين السابقين إلى دفتر الأستاذ فإنه ينبغي فتح الحسابات الآتية:

53 حـ/ الصندوق		512 حـ/ البنك	
رصيد 01/01		رصيد 01/01	
	30.000		30.000
		10.000	
			15.000
401 حـ/ الموردون		**411 حـ/ الزبائن**	
..... رصيد 01/01		..... رصيد 01/01	
	10.000	15.000	

بافتراض أن الأرصدة الافتتاحية لحسابات: البنك والصندوق والموردين والزبائن كانت: 15.000 مدين، 35.000 مدين، 20.000 دائن و15.000مدين على الترتيب؛ فإن ترصيدها في نهاية الفترة يكون كالآتي:

53 حـ/ الصندوق			512 حـ/ البنك		
رصيد 01/01	35.000		رصيد 01/01	15.000	
	30.000			30.000	
		10.000			10.000
		15.000			
(رصيد مدين)	5.000		(رصيد مدين)	50.000	
	35.000	35.000		60.000	60.000
401 حـ/ الموردون			**411 حـ/ الزبائن** (مرصد)		
رصيد 01/01	20.000		رصيد 01/01	15.000	
		10.000			15.000
(رصيد دائن)		10.000			
	20.000	20.000		15.000	15.000

- **ميزان المراجعة**

ميزان المراجعة هو جدول يعد بشكل دوري، وهو عبارة عن وثيقة تلخص البيانات المسجلة في دفتر الأستاذ، حيث يظهر في شكل قائمة بجميع الحسابات التي تم فتحها بدفتر الأستاذ، إضافة إلى مجموع المبالغ الدائنة والمدينة ورصيد كل حساب؛ ورغم أن ميزان المراجعة لا يعتبر من السجلات الإجبارية من الناحية القانونية، إلا أنه يلعب دورا كبيرا من الناحية المحاسبية، حيث يسهل عملية إعداد القوائم المالية، كما يعتبر أداة هامة للرقابة على صحة التسجيلات المحاسبية، من خلال الكشف عن الأخطاء المرتكبة سواء أثناء تسجيل العمليات بدفتر اليومية، أو أثناء تحويلها من اليومية إلى دفتر الأستاذ، أو عند حساب مجاميع وأرصدة الحسابات، فبعد إعداد ميزان المراجعة ينبغي التأكد من المعادلات الآتية:

المجموع المدين لميزان المراجعة = المجموع الدائن لميزان المراجعة

مجموع ميزان المراجعة = مجموع دفتر اليومية

مجموع الأرصدة المدينة لميزان المراجعة = مجموع الأرصدة الدائنة لميزان المراجعة

إذا أردنا إعداد ميزان المراجعة انطلاقا من دفتر الأستاذ السابق، سوف يكون كالآتي*:

رقم الحساب	اسم الحساب	المجموع		الرصيد	
		مدين	دائن	مدين	دائن
401	الموردون	10.000	20.000	-	10.000
411	الزبائن	15.000	15.000	-	-
512	البنك	60.000	10.000	50.000	-
53	الصندوق	35.000	30.000	5.000	-
	المجموع	....	....	....	....

- **دفتر الجرد**

دفتر الجرد هو عبارة عن دفتر تسجل فيه مختلف التفاصيل المتعلقة بممتلكات المؤسسة بتاريخ الإقفال، بعد جردها والتأكد من وجودها الفعلي، إضافة إلى التزامات المؤسسة، كما يتضمن أيضا نسخة عن الميزانية ونسخة من حساب النتيجة؛ وعلى غرار دفتر اليومية يعتبر دفتر الجرد إجباريا بموجب القانون، وذلك وفقا للمادة (10) من القانون التجاري الجزائري، ويتم ترقيمه والتأشير عليه من طرف رئيس محكمة مكان تواجد مقر المؤسسة، ويخضع لنفس شروط التسجيل التي يخضع لها دفتر اليومية.

إضافة إلى الدفاتر السابقة تقوم المؤسسات بمسك بعض الدفاتر الأخر ى، والتي يكون الهدف منها تنظيمي بالدرجة الأولى، على غرار سجل طلبيات الشراء والبيع، سجل الأوراق التجارية، سجل الأجور... إلخ؛ وذلك وفقا لاحتياجات التسيير الداخلي للمؤسسات، ومتطلبات نظام الرقابة الداخلية.

4.1) القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي، وذلك بعد معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات الاقتصادية، فالقوائم المالية تعتبر المنتج النهائي لمختلف العمليات والإجراءات التي يتم تنفيذها ضمن العمل المحاسبي، وتتضمن معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي، والتغير فيهما، والمعلومات المتعلقة بتدفقاتها النقدية، إضافة إلى الإفصاحات التي تشرح بنود القوائم المالية، والإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية للمؤسسة، وأي إفصاحات أخرى يمكن أن توفر معلومات ملائمة للمستخدمين، وتزيد من فهمهم للقوائم المالية؛ ورغم أن القوائم المالية الإجبارية وعددها ومحتواها، والتفسيرات المرفقة بها يختلف من نظام محاسبي لآخر، إلا أن الممارسات المحاسبية المعاصرة في أغلب الدول تفرض الإفصاح عن أربع قوائم مالية أساسية، مرفقة بمجموعة من التفسيرات والملاحظات، ممثلة في: الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية، و جدول تغير الأموال الخاصة.

* لا يتيح لنا هذا المثال التأكد من المعادلات السابقة لأننا لم ننطلق من ميزانية افتتاحية متوازنة.

5.1) السياسات المحاسبية

تشمل السياسات المحاسبية جميع الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية للاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، كما تشمل مدونة الحسابات وكيفية سيرها، وتحدد السياسات المحاسبية كيفية قياس الأحداث الاقتصادية من أجل الاعتراف بآثارها وتسجيلها، ثم إعداد القوائم المالية وعرضها.و المصدر الرئيسي للسياسات المحاسبية هو التشريع المحاسبي كحالة الجزائر، أو المعايير المحاسبية كحالة الولايات المتحدة الأمريكية؛ فحسب المادة (04) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 فإنه يتعين على محاسبة كل مؤسسة مراعاة المصطلحات والمبادئ التوجيهية، وتطبيق الاتفاقياتوالطرق والإجراءات المحاسبية المحددة في النظام المحاسبي المالي، وذلك عند اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية. ومن أمثلة السياسات المحاسبية: الاهتلاك، طرق الاعتراف، قواعد تكوين المؤونات والاحتياطات، طرق تقييم الأصول والخصوم... إلخ.

6.1) الأفراد

هم الأشخاص الذين يقومون بتشغيل النظام المحاسبي والسهر عليه، وتنفيذ مختلف المهام ضمن العمل المحاسبي، ممثلين في المحاسبين الرئيسيين والمساعدين والإداريين، ويختلف عددهم حسب حجم المؤسسة، وعدد اليوميات المساعدة التي تعتمد عليها.

7.1) الوسائط التكنولوجية

في ظل التطور التقني وتزايد أهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أصبحت الوسائط التكنولوجية تلعب دورا هاما في تنفيذ العمل المحاسبي، لذا أصبح يطلق عليه بنظام المعلومات المحاسبي الآلي، وتتمثل الوسائط التكنولوجية في البرمجيات وأجهزة الإعلام الآلي ولواحقها،و التي أصبحت من المكونات الضرورية ضمن نظم المعلومات المحاسبية المعاصرة. فحسب المادة (24) من القانون رقم 07-11 فإن المحاسبة تمسك يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، لذا فقد جاء المرسوم التنفيذي رقم 09-110[1] المؤرخ بتاريخ 07 أفريل 2009، ليحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

2) الدورة المحاسبية

الدورة المحاسبية هي مختلف الخطوات المتبعة من طرف المؤسسة لتحليل وتسجيل العمليات، القيام بمختلف التسويات في نهاية الدورة، إعداد القوائم المالية، وكذا إعداد التسجيلات الخاصة بالدورة المقبلة[2]. ويمكن النظر إلى الدورة المحاسبية باعتبارها تعاقب للإجراءات المحاسبية المنجزة[3]، والتي تبدأ

---

(1) أنظر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009، ***الجريدة الرسمية***، العدد 21، الصادر بتاريخ 28 أفريل 2009، ص: 04-07.

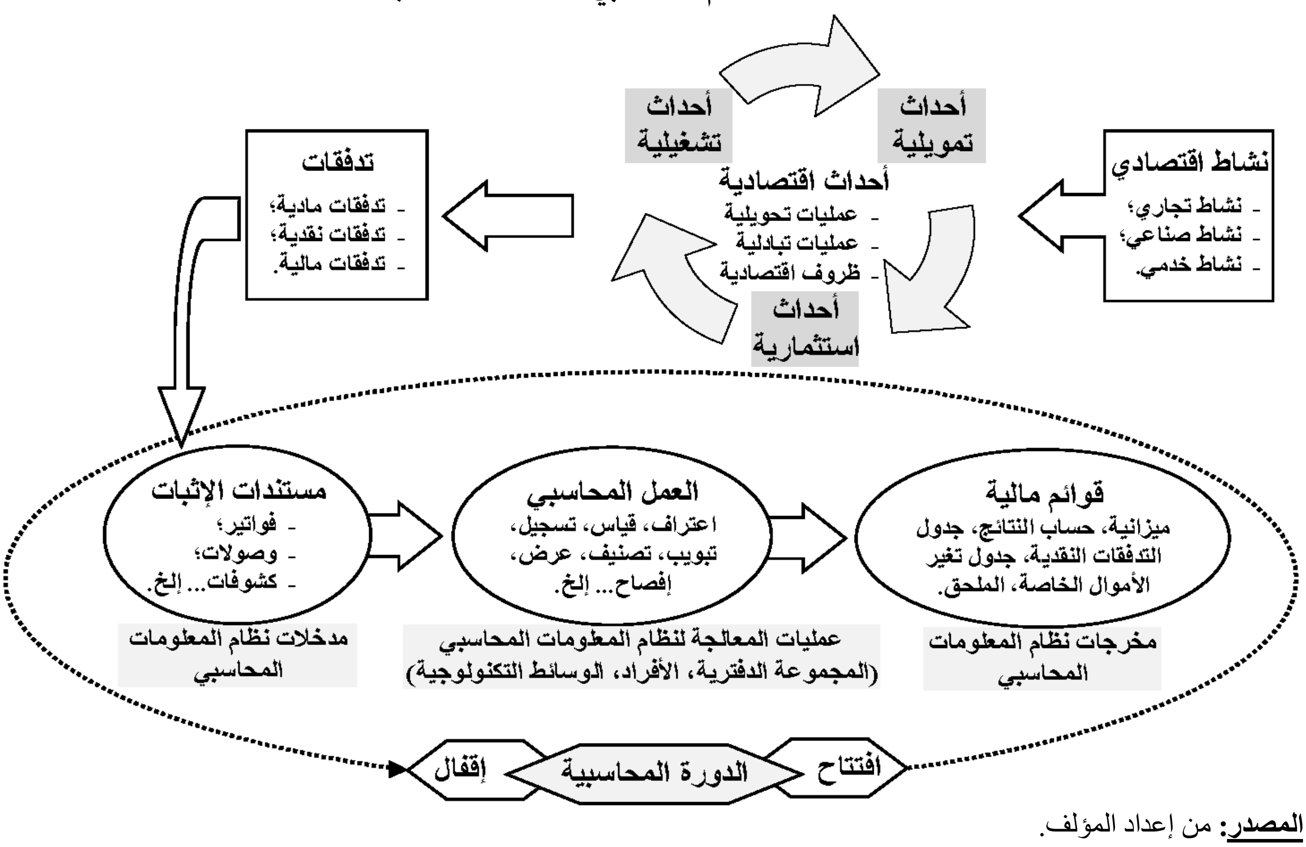
(2) Robert Libby, Patricia A. Libby and Daniel G. Short (2011), ***Financial Accounting***, 7th edition, USA: The McGraw-Hill Companies, p. 165.

(3) Charles H. Gibson (2011), ***Financial Reporting & Analysis***, 12th edition, USA: South-Western, Cengage Learning, p. 50.

بالميزانية الافتتاحية للدورة، وتنتهي بالميزانية الختامية لنفس الدورة؛ لذا فهي تشمل جميع العمليات التي يقوم بها المحاسبون، والمراحل التي يمرون بها منذ تاريخ الافتتاح إلى غاية تاريخ الإقفال، عند تنفيذ العمل المحاسبي، بغرض إعداد القوائم المالية.وتجدر الإشارة إلى أن الدورة المحاسبية مجرد فترة افتراضية، تستمد مبرراتها من فرض الدورية، والغرض منها تمكين المستخدمين وخصوصا الملاك من الوقوف على أداء المؤسسة ومركزها المالي بشكل دوري ومستمر، لعدم إمكانية الانتظار إلى غاية تصفيتها، بافتراض أنها مستمرة إلى أجل غير معلوم أو طويل نسبيا، وقد جرى العرف على تحديد الدورة المحاسبية بسنة مالية مدتها اثني عشر (12) شهرا، هذه المدة قد تتوافق مع السنة المدنية أو تختلف معها.

ينبغي التفريق بين الدورة المحاسبية والنظام المحاسبي، فالدورة المحاسبية هي مجموعة من الإجراءات المتسلسلة، يتم تنفيذها وفق رزنامة زمنية محددة، منذ افتتاح السنة المالية إلى غاية إقفالها بعد إعداد القوائم المالية، أما النظام المحاسبي فهو مجموعة من العناصر المترابطة، تسمح بتنفيذ العمل المحاسبي وإتمام الدورة المحاسبية، وتجدر الإشارة إلى أن الدورة المحاسبية ترتبط بالنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة (قاعدي أو مركزي)، ويمكن توضيح ذلك في الشكل (06).

الشكل (06): النظام المحاسبي والدورة المحاسبية.



المصدر: من إعداد المؤلف.

1.2) رزنامة الأعمال المحاسبية

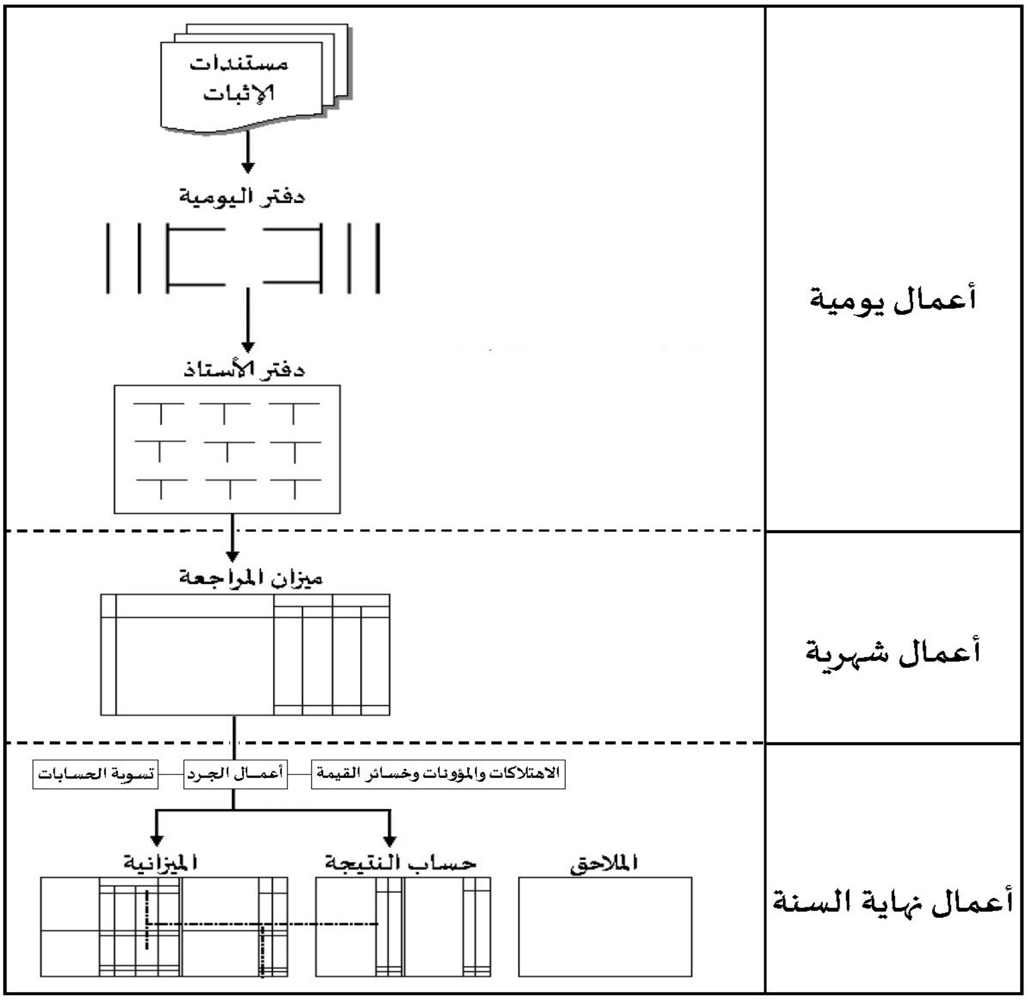
تتمثل الأعمال المحاسبية في مختلف التسجيلات والتسويات التي تتم منذ بداية الدورة إلى نهايتها، من أجل إعداد القوائم المالية، والتي عادة ما تتم بشكل دوري.

- **الأعمال المحاسبية اليومية:** ترتبط بالتسجيل المحاسبي للعمليات التي تتم مع الزبائن والموردين، وتخص في المقام الأول الفواتير الصادرة والتسويات الواردة، وكذا الفواتير الواردة والتسويات الصادرة، وتعتبر هذه العمليات الأربعة (البيع، التحصيل، الشراء، التسديد) أساس العمل المحاسبي اليومي، ويتم تسجيلها يوميا أولا بأول تبعا لتاريخها في دفتر اليومية ثم في دفتر الأستاذ، انطلاقا من مستندات الإثبات.
- **الأعمال المحاسبية الشهرية:** ترتبط بتسوية و محاسبة الأجور والرسم عن القيمة المضافة، كما تعتبر فرصة للمؤسسة من أجل القيام ببعض عمليات الفحص والمتابعة الدورية، وخاصة بالنسبة لحسابات البنك والصندوق والزبائن، وتسمح عمليات الفحص والمتابعة الشهرية بتسهيل الأعمال الفصلية والسنوية.
- **الأعمال المحاسبية الفصلية:** لا تشكل أولوية في النظام المحاسبي، وترتبط بتسوية الأعباء الاجتماعية، والرسم عن القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، وتعتبر هذه الأعمال الدورية فرصة للقيام بفحص للوضعية، من خلال إعداد ميزانية وحساب نتائج فصليان موجهان لمسيري المؤسسة فقط.
- **الأعمال المحاسبية السنوية:** تهدف إلى وقف العمليات المستمرة خلال السنة المالية من أجل إقفال الحسابات، وتشمل: مراقبة الحسابات، أعمال نهاية السنة المالية، و إعداد القوائم المالية.

2.2) النظام المحاسبي القاعدي

يعتبر النظام القاعدي كلاسيكي، يصلح فقط في المؤسسات الصغيرة، وكما يتضح من الشكل (07)، وبعد إعداد القيود الافتتاحية للدورة، وانطلاقا من مستندات الإثبات، يتم التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية عملية بعملية وفقا للتسلسل الزمني، ليتم بعدها ترحيل المبالغ من اليومية إلى دفتر الأستاذ حساب بحساب، حتى يتسنى تسوية الحسابات وتحديد أرصدتها. ومن أجل التأكد من أن جميع المبالغ قد تم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ وبشكل صحيح، تتم الرقابة الحسابية بشكل دوري، والتي تكون عادة عند نهاية كل شهر، انطلاقا من ميزان المراجعة، الذي يتم إعداده من خلال ترحيل مجموع المبالغ وأرصدة الحسابات من دفتر الأستاذ. وفي نهاية الدورة، يتم إعداد ميزان مراجعة سنوي قبل الجرد، وبعد القيام بأعمال نهاية السنة، ممثلة في مراقبة الحسابات وعمليات التسوية وعمليات الجرد، يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، وانطلاقات من هذا الأخير يتم إعداد القوائم المالية، من أجل تحديد أداء المؤسسة ومركزها المالي، وعرضها على المستخدمين؛ وبعد ذلك تبدأ دورة محاسبية جديدة من خلال إعداد القيود الافتتاحية مرة أخرى.

الشكل (07): الدورة المحاسبية في النظام المحاسبي القاعدة.



المصدر: من إعداد المؤلف.

3.2) النظام المحاسبي المركزي (نظام اليوميات المساعدة)

هو النظام المستخدم حاليا في أغلب المؤسسات، لأنه يلائم المؤسسات الكبيرة التي تتميز بتعدد عملياتها وأنشطتها، فإلى جانب النظام القاعدي يتم الاعتماد على محاسبة مساعدة، بهدف تحسين تنظيم العمل المحاسبي حيث تقسم السجلات المحاسبية إلى دفاتر مساعدة يخصص كل منها لتسجيل نوع معين من العمليات ليتم تجميع العمليات في السجلات المحاسبية العامة أو المركزية[1]؛ ويتوقف عدد الدفاتر المساعدة المستخدمة على طبيعة العمليات وحاجة المؤسسة، وعموما يتم استخدام اليوميات المساعدة الآتية:

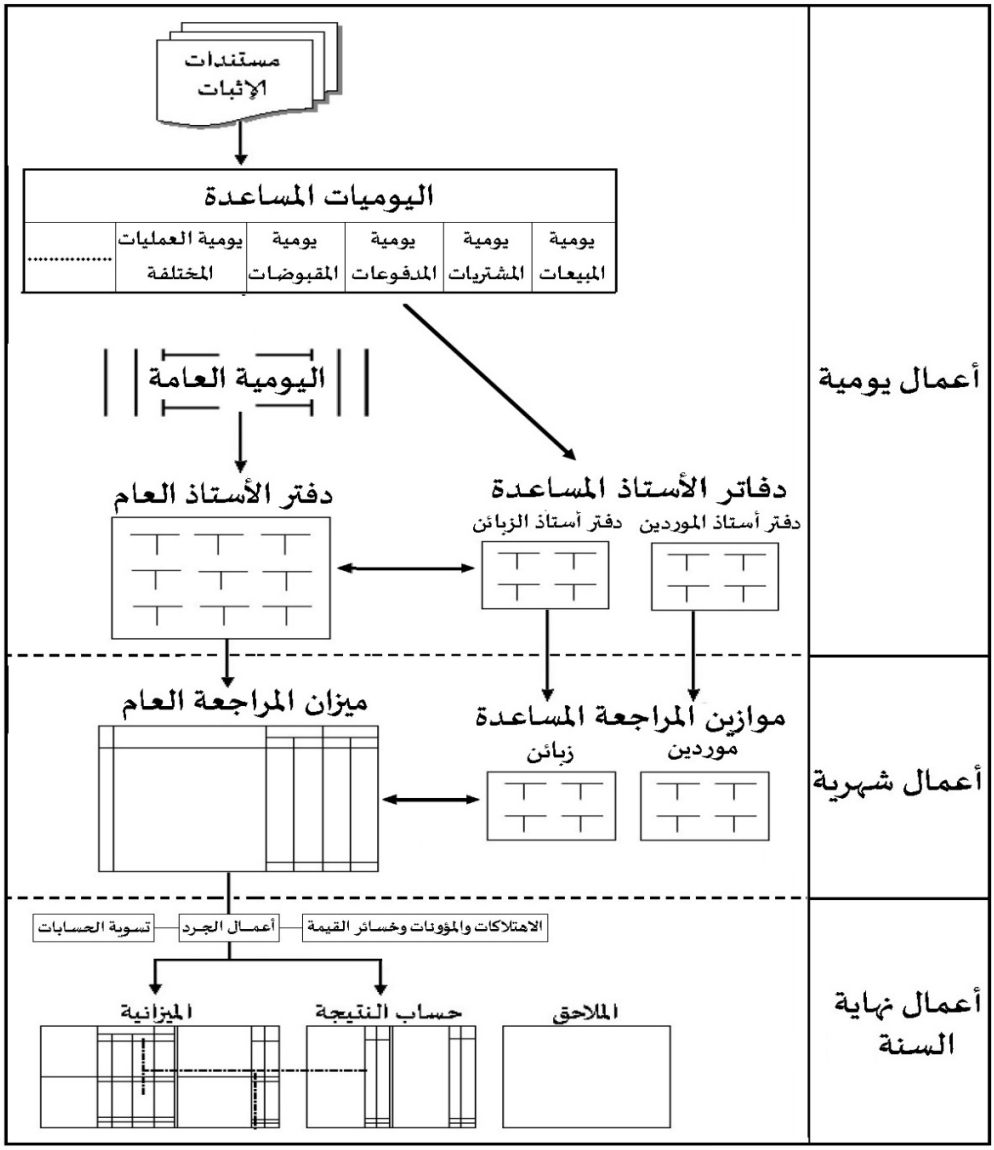
- يومية المبيعات: وتسجل فيها مبيعات المؤسسة خلال الشهر، وما يقابلها من حقوق على الزبائن؛
- يومية المشتريات: لتسجيل مشتريات المؤسسة خلال الشهر، وما يقابلها من ديون لصالح الموردين؛

(1) Cyrille Mandou (2003), ***Comptabilité générale de l'entreprise***, 1e édition, Bruxelles: De boeck, p. 49.

- يومية المدفوعات النقدية، و يومية المقبوضات النقدية؛
- يومية العمليات المختلفة:لتسجيل العمليات الأخرى.

يتم نقل التسجيلات المحاسبية من اليوميات المساعدة وتجميعها في دفتري أستاذ مساعدين، وهما دفتر أستاذ الزبائن ودفتر أستاذ الموردين، واللذين يتم تحويل كل منهما إلى ميزان مراجعة مساعد (ميزان مراجعة للزبائن و ميزان مراجعة للموردين)، ليتم إعداد ميزان المراجعة العام، وتجدر الإشارة إلى أنه في ظل النظام المركزي، فإن النظام المساعد يعمل بالتوازي مع النظام القاعدي، كما يتضح من الشكل (08).

الشكل (08): الدورة المحاسبية في النظام المحاسبي المركزي.



المصدر: من إعداد المؤلف.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال

تتمثل حسابات الأموال في رأس المال والحسابات المرتبطة به (الأموال الخاصة)، إضافة إلى حسابات الديون، والخصوم غير الجارية الأخرى (المؤونات، الضرائب المؤجلة، الإعانات)، وتعبر حسابات الأموال عن دورة التمويل، والتي تشمل جميع العمليات التي يكون الهدف من ورائها هو الحصول على الموارد المالية اللازمة لتمويل دورة الاستثمار للمؤسسة، هذه الموارد قد يكون مصدرها داخلي، على غرار الاحتياطات والمؤونات، أو خارجي على غرار رأس المال والاقتراضات والإعانات؛ وبغرض التطرق للمعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال، سوف نركز على العمليات المتعلقة بالأموال الخاصة، التي تختلف حسب طبيعة المؤسسة، فيما إذا كانت مؤسسة فردية أو شركة، إضافة إلى العمليات المتعلقة بالديون.

1) المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في المؤسسات الفردية

المؤسسات الفردية هي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد، والذي عادة ما يتولى تسييرها، لذا يطلق عليه المستغل الفردي؛ وفي هذه الحالة يتم تسجيل العمليات المتعلقة برأس المال في ح/ 101 "أموال استغلال"، لإثبات المساهمات التي خصصها المستغل الفردي لمؤسسته عند تكوينها أو بعد ذلك، وح/ 108 "حساب المستغل"، لإثبات التحويلات التي يقوم بها المستغل الفردي من وإلى المؤسسة، وح/ 12 "نتيجة الدورة" لإدراج حصيلة الدورة من ربح أو خسارة.

1.1) إنشاء المؤسسة الفردية وتعديل رأسمالها

يطلق على رأس المال في المؤسسات الفردية "أموال الاستغلال"، ويعبر عن المساهمات النقدية أو العينية التي يضعها المستغل الفردي تحت تصرف مؤسسته عند تأسيسها أو بعد ذلك (زيادة رأس المال)، ويتم تسجيل تلك المساهمات في الجانب الدائن من ح/ 101، أما التخفيض في أموال الاستغلال فيتم إثباته بعكس التسجيل السابق، من خلال ترصيد ح/ 101 وجعله مدينا بقيمة التخفيض.

من... حـ/ ...2 أو حـ/ ...3 أو حـ/ 512 أو حـ/ 53 إلى... حـ/ 101 أموال استغلال **ـــ إنشاء المؤسسة الفردية أو زيادة رأسمالها ـــ**	من... حـ/ 101 أموال استغلال إلى... حـ/ ...2 أو حـ/ ...3 أو حـ/ 512 أو حـ/ 53 **ــــــــ تخفيض رأسمال المؤسسة الفردية ــــــــ**

مثال (01):

- **بتاريخ 2010/02/25:** إنشاء المؤسسة الفردية "ALEP"، وقد خصص المستغل الفردي لذلك: مباني بقيمة 5 مليون، معدات نقل بقيمة 2 مليون، معدات مكتب بقيمة 200.000، أجهزة إعلام آلي بقيمة 300.000، برمجيات معلوماتية بقيمة 100.000، إيداع مبلغ 1,5 مليون في الحساب البنكي للمؤسسة.
- **بتاريخ 2010/06/30:** زيادة رأسمال المؤسسة الفردية بمساهمة عينية تمثلت في سيارة بقيمة 650.000.

		2010/02/25		
204		برمجيات معلوماتية وما يماثلها	100.000	
213		مباني	5.000.000	
218.1		معدات نقل	2.000.000	
218.2		معدات مكتب	200.000	
218.3		أجهزة إعلام آلي	300.000	
512		البنك	1.500.000	
	101	أموال استغلال		9.100.000
		إثبات رأسمال مؤسسة (ALEP)		
		2010/06/30		
218.1		معدات نقل	650.000	
	101	أموال استغلال		650.000
		زيادة رأسمال مؤسسة (ALEP)		

ميزانية المؤسسة بتاريخ 2010/06/30.

الرقم	الأصول	المبالغ	الرقم	الخصوم	المبالغ
204	برمجيات معلوماتية وما يماثلها	100.000	101	أموال استغلال	9.750.000
213	مباني	5.000.000			
218.1	معدات نقل	2.650.000		**مجموع الأموال الخاصة**	9.750.000
218.2	معدات مكتب	200.000			
218.3	أجهزة إعلام آلي	300.000			
	مجموع التثبيتات	8.250.000			
512	البنك	1.500.000			
	مجموع الأصول الجارية	1.500.000			
	مجموع الأصول	9.750.000		**مجموع الخصوم**	9.750.000

2.1) التحويلات بين المستغل والمؤسسة الفردية

تتمثل التحويلات بين المستغل والمؤسسة الفردية في المسحوبات النقدية أو العينية المؤقتة التي يقوم بها المالك المسير من مؤسسته، والتي تسجل في الجانب المدين من حـ/ 108، أو المدفوعات النقدية التي يضعها بشكل مؤقت تحت تصرفها، والتي تسجل في الجانب الدائن من نفس الحساب، على أن يتم ترصيد حـ/ 108 في نهاية الدورةوتحويله إلى حـ/ 101.

من... حـ/ 108 حساب المستغل	من... حـ/ 512 أو حـ/ 53
إلى... حـ/ 512 أو حـ/ 53 أو حـ/ 700 (سحب بضاعة)	إلى... حـ/ 108 حساب المستغل
مسحوبات المستغل الفردي من المؤسسة	**مسحوبات المستغل الفردي من المؤسسة**
من... حـ/ 101 أموال استغلال	من... حـ/ 108 حساب المستغل
إلى... حـ/ 108 حساب المستغل	إلى... حـ/ 101 أموال استغلال
تحويل الرصيد المدين من حـ/ 108	**تحويل الرصيد الدائن من حـ/ 108**

بالنسبة لباقي العمليات الجارية التي تقوم بها المؤسسة الفردية خلال الدورة، فتسجل بشكل عادي، أما نتيجة الدورة من ربح أو خسارة، فيتم تحويلها في بداية الدورة المقبلة إلى ح/ 101.

من... ح/ 101 أموال استغلال إلى... ح/ 129 نتيجة الدورة - خسارة **تحويل الرصيد المدين من ح/ 12**	من... ح/ 120 نتيجة الدورة - ربح إلى... ح/ 101 أموال استغلال **تحويل الرصيد الدائن من ح/ 12**

مثال (02):

انطلاقا من المثال (01)، لنفترض أن المؤسسة الفردية "ALEP" قامت بالعمليات الآتية خلال 2010:

- **بتاريخ 2010/07/10:** شراء بضاعة على الحساب بقيمة 1 مليون.
- **بتاريخ 2010/08/15:** سحب المستغل من المؤسسة 100.000 بشيك و50.000 بضاعة.
- **بتاريخ 2010/09/12:** بيع بضاعة بقيمة 950.000، تكلفتها 750.000.
- **بتاريخ 2010/10/23:** أرجع المستغل المبلغ النقدي الذي سحبه بشيك إلى صندوق المؤسسة.

		2010/07/10		
380		مشتريات بضاعة مخزنة	1.000.000	
	401	موردو المخزونات والخدمات		1.000.000
		شراء بضاعة على الحساب		
		2010/07/10		
30		بضاعة مخزنة	1.000.000	
	380	مشتريات بضاعة مخزنة		1.000.000
		إدخال البضاعة للمخزن		
		2010/08/15		
108		حساب المستغل	150.000	
	512	البنك		100.000
	700	مبيعات بضاعة		50.000
		مسحوبات المستغل		
		2010/08/15		
600		مشتريات بضاعة مباعة	50.000	
	30	بضاعة مخزنة		50.000
		إخراج البضاعة من المخزن		
		2010/09/12		
411		الزبائن	950.000	
	700	مبيعات بضاعة		950.000
		بيع بضاعة		
		2010/09/12		
600		مشتريات بضاعة مباعة	750.000	
	30	بضاعة مخزنة		750.000
		إخراج البضاعة من المخزن		

		2010/10/23		
53		الصندوق	100.000	
	108	حساب المستغل		100.000
		مدفوعات المستغل		
		2010/12/31		
101		أموال استغلال	50.000	
	108	حساب المستغل		50.000
		ترصيد حساب المستغل		

نتيجة الدورة = حـ/ 700 - حـ/ 600 = (950.000 + 50.000) - (750.000 + 50.000) = 200.000

كان رصيد حـ/ 108 مدينا، لذلك تم ترصيده في الجانب الدائن، مقابل الجانب المدين من حـ/ 101، مما أدي إلى انخفاض أموال الاستغلال، لأن مسحوبات المستغل كانت أكبر من مدفوعاته للمؤسسة، أما في حالة العكس عندما يكون رصيد حـ/ 108 دائنا، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة أموال الاستغلال، وذلك عندما تكون مدفوعات المستغل للمؤسسة أكبر من مسحوباته منها.

ميزانية المؤسسة بتاريخ 2010/12/31.

الرقم	الأصول	المبالغ	الرقم	الخصوم	المبالغ
204	برمجيات معلوماتية وما يماثلها	100.000	101	أموال استغلال	9.700.000
213	مباني	5.000.000		نتيجة الدورة	200.000
218.1	معدات نقل	2.650.000			
218.2	معدات مكتب	200.000		**مجموع الأموال الخاصة**	9.900.000
218.3	أجهزة إعلام آلي	300.000	401	موردو المخزونات والخدمات	1.000.000
	مجموع التثبيتات	8.250.000		**مجموع الخصوم الجارية**	1.000.000
30	بضاعة مخزنة	200.000			
411	الزبائن	950.000			
512	البنك	1.400.000			
53	الصندوق	100.000			
	مجموع الأصول الجارية	2.650.000			
	مجموع الأصول	10.900.000		**مجموع الخصوم**	10.900.000

		2011/01/01		
120		نتيجة الدورة - ربح	200.000	
	101	أموال استغلال		200.000
		ترصيد حساب النتيجة		

كانت نتيجة الدورة ربحا (رصيد دائن)، لذلك تم ترصيدها في الجانب المدين، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 101، مما أدى إلى زيادة أموال الاستغلال، أما في حالة الخسارة (رصيد مدين)، فإن ترصيد نتيجة الدورة يكون في الجانب الدائن، مقابل الجانب المدين من حـ/ 101، مما ينتج عنه انخفاض أموال الاستغلال.

2) المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في الشركات

الشركات هي المؤسسات التي يمتلكها العديد من الأشخاص، حيث يكون رأسمالها مقسما إلى حصص أو أسهم موزعة بين العديد من الشركاء أو المساهمين، مما يتطلب الفصل الواضح بين الذمة المالية للمؤسسة والذمة المالية لهؤلاء الشركاء أو المساهمين، لذا فإن أي تحويلات منهم إلى المؤسسة أو العكس تدرج في الحسابات كديون على المؤسسة أو كحقوق لها، ولا يجب أن تؤدي إلى تغيير رأس المال المحدد بموجب النظام الأساسي للشركة، إلا إذا تم تعديل هذا النظام، بعد موافقة الشركاء أو المساهمين.

1.2) إنشاء الشركة

يتطلب إنشاء الشركة عدة إجراءات إدارية و قانونية، كإعداد القانون الأساسي، والتصريح بالوجود لدى مصلحة الضرائب، والإدراج في السجل التجاري، كما يتطلب العديد من الشروط المنصوص عليها في القانون التجاري، والتي تختلف حسب نوع الشركة، وما يهمنا في هذا المجال هو الإجراءات التي ينتج عنها تسجيلات محاسبية، ويتعلق الأمر بإثبات رأس المال وتحصيل قيمته من الشركاء أو المساهمين.

يمثل رأس المال في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للحصص أو الأسهم، أما في الشركات العمومية فيمثل المساهمات المقدمة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية والتي لا يوجد اتفاق على إرجاعها[1]، ويعبر رأس المال عن الأموال التي يضعها المساهمون أو الشركاء تحت تصرف الشركة عند تأسيسها أو بعد ذلك، ويعتبر أهم مصدر للتمويل في الشركات، وتتحدد قيمته بموجب القانون الأساسي الذي يصادق عليه المساهمون أو الشركاء أو مندوبوهم، والتي لا يمكن تغييرها إلا بعد موافقتهم، ويختلف رأس المال وكيفية تسديده والإجراءات المتعلقة به حسب الطبيعة القانونية للشركة، كما ورد في القانون التجاري الجزائري.

يعتبر تحرير القانون الأساسي للشركة من طرف الموثق حدثا هاما، لأن هذا القانون هو الذي يحدد العديد القضايا المتعلقة بسير الشركة منذ إنشائها إلى غاية تصفيها، و من أهم القضايا المتعلقة بالتأسيس: قيمة رأس المال، والقيمة الاسمية للحصص أو الأسهم، وكيفية تحقيق المساهمات؛ وبمجرد إيداع القانون الأساسي بالمركز الوطني للسجل التجاري وتسجيل الشركة، تكتسب هذه الأخيرة شخصيتها المعنوية بشكل رسمي، ليأتي بعدها دور المساهمين أو الشركاء لتنفيذ المساهمات وفق الشروط المحددة في القانون الأساسي.

رغم تعدد الإجراءات المتعلقة بإنشاء الشركات واختلافها حسب الطبيعة القانونية لكل شركة، إلا أنه وبغرض التسجيل المحاسبي لعملية التأسيس، يمكن تمييز ثلاث مراحل أساسية وهي:

- إثبات رأسمال الشركة؛
- الوعد بالمساهمة من طرف المساهمين أو الشركاء أو طلب المساهمات؛

---

[1] عبد الرحمان عطية (2009)، *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي*، مرجع سابق، ص. 41.

- تحرير المساهمات من طرف المساهمين أو الشركاء.

يتم إثبات رأسمال الشركة في القانون الأساسي، وتعتبر مصادقة المساهمين أو الشركاء على هذا الأخير بمثابة التزام منهم بالمساهمة في رأس المال، لذا يقومون بتقديم مساهماتهم النقدية والعينية للموثق، حيث يتم تقدير الحصص العينية من طرف مندوبي الحصص، واللذين يتم تعيينهم بقرار قضائي، أما المساهمات النقدية فيتم إيداعها في الحساب البنكي للشركة من طرف الموثق، وذلك بعد تسديد جميع المصاريف المتعلقة بإنشاء الشركة. وبغرض التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس الشركة، يجب التمييز بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL, EURL) وشركة المساهمة (SPA).

- **حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة (Société à responsabilité limitée)**

حسب القانون التجاري الجزائري فإن رأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة لا يجب أن يقل عن 100.000 دج، وينقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية مبلغها 1.000 دج على الأقل، وهي غير قابلة للتداول؛ ويجب أن يتم الاكتتاب بجميع الحصص من طرف الشركاء، وتدفع قيمتها كاملة عند التأسيس، سواء كانت الحصص عينية أو نقدية، ولا يجوز أن تكون في شكل تقديم عمل، ويذكر توزيعها في القانون الأساسي[1]. ومن هذا المنطلق يقوم الشركاء بتسديد التزاماتهم ممثلة في رأس المال الابتدائي بمجرد تأسيس الشركة، لذا فإن إثبات رأس المال في القانون الأساسي يعتبر بمثابة وعد من الشركاء، يتم تنفيذه بمجرد تسديد قيمة الحصص المتفق عليها، ويتم التسجيل المحاسبي في هذه الحالة كالآتي:

- تسجيل الوعد بالمساهمة في الجانب الدائن من حـ/ 101 "رأسمال الصادر"، مقابل الجانب المدين من حـ/ 4561 "مساهمات عينية"، حـ/ 4565 "مساهمات نقدية".
- تسجيل عملية تسديد المساهمات من خلال ترصيد حـ/ 456.

من... حـ/ 4561 مساهمات عينية	من... حـ/ ...2 أو حـ/ ...3 أو حـ/ 512 أو حـ/ 53
من... حـ/ 4565 مساهمات نقدية	إلى... حـ/ 4561 مساهمات عينية
إلى... حـ/ 101 رأسمال الصادر	إلى... حـ/ 4565 مساهمات نقدية
ـــــ (1) الوعد بالمساهمة في رأسمال الشركة ـــــ	**ـــــ (2) تسديد المساهمات في رأسمال الشركة ـــــ**

- **حالة شركة المساهمة (Société par actions)**

ينقسم رأسمال شركة المساهمة إلى حصص موزعة على شركاء، لا يقل عددهم عن سبعة (7)؛ وبالنسبة لشركات المساهمة التي لا تلجأ للادخار العام، فإن رأسمالها يجب أن لا يقل عن مليون دج ، أما بالنسبة لشركات المساهمة التي تلجأ للادخار العام، فيجب أن لا يقل رأسمالها عن 5 مليون دج. وبخلاف باقي الشركات، يمكن أن يتم دفع المساهمات النقدية في رأسمال شركات المساهمة عند التأسيس جزئيا، ويتم دفع

[1] أنظر المواد: من 566 إلى 569 من القانون التجاري الجزائري.

الباقي دفعة واحدة أو على عدة دفعات خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات بدء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، وذلك بشرط أن يكون ربع القيمة الاسمية للمساهمات النقدية على الأقل قد تم دفعها عند الاكتتاب، أما بالنسبة للمساهمات العينية فيجب أن تكون مسددة كليا حين الاكتتاب فيها[1]. وفي هذه الحالة يتم إثبات رأسمال الشركة، ثم طلب جزء منه عند التأسيس، ليتم تحرير جزئي لرأس المال، أما الجزء المتبقي فيتم طلبه دفعة واحدة أو على دفعات، ويجب أن يتم تحريره خلال مدة لا تتجاوز خمس سنوات من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري؛ ويتم التسجيل المحاسبي وفق المراحل الآتية:

- إثبات رأسمال الشركة في الجانب الدائن من ح/ 101*، وتسجيل الجزء المطلوب في الجانب المدين من ح/ 456، و الجزء غير المطلوب في الجانب المدين من ح/ 109 "رأسمال مكتتب غير مطلوب".
- تسجيل عملية تسديد المساهمات العينية والنقدية المطلوبة عند التأسيس، من خلال ترصيد ح/ 456.
- تسجيل استدعاء الجزء المتبقي من رأس المال بترصيد ح/ 109، مقابل الجانب المدين من ح/ 4565.
- تسجيل عملية تسديد المساهمات النقدية غير المستدعاة عند التأسيس، من خلال ترصيد ح/ 4565.

من... ح/ 4561 مساهمات عينية من... ح/ 4565 مساهمات نقدية من... ح/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب إلى... ح/ 101 رأسمال الصادر **ــــ (1) إثبات رأسمال الشركة ــــ**	من... ح/ 4565 مساهمات نقدية من... ح/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب **ــــ (3) استدعاء الجزء المتبقي من رأس المال ــــ**
من... ح/ ...2 أو ح/ ...3 أو ح/ 512 أو ح/ 53 إلى... ح/ 4561 مساهمات عينية إلى... ح/ 4565 مساهمات نقدية **ــــ (2) تسديد المساهمات المطلوبة عند التأسيس ــــ**	من... ح/ 512 أو ح/ 53 إلى... ح/ 4565 مساهمات نقدية **ــــ (4) تسديد المساهمات النقدية المتبقية ــــ**

مثال (03):

- **بتاريخ 2009/01/12:** تم تأسيس شركة "ورق الشرق" ش. م. م (SARL)، برأسمال قدره 900.000، وتمثلت المساهمات في سيارة قيمتها 300.000 والباقي عبارة عن مساهمات نقدية.
- **بتاريخ 2009/01/20:** تم تحرير رأسمال شركة "ورق الشرق" من طرف الشركاء.
- **بتاريخ 2011/10/15:** تم تأسيس شركة مساهمة "الآفاق" (SPA) برأسمال قدره 4 مليون، وقد نص عقد التأسيس على تحرير جزئي لرأسمال، على أن يتم تحرير الجزء المتبقي بعد سنة؛ وتمثلت المساهمات في مباني ومعدات نقل قدرت قيمتها 1,2 مليون و1,7 مليون على التوالي، والباقي عبارة عن مساهمات نقدية.

---

[1] أنظر المواد: من 592 إلى 596 من القانون التجاري الجزائري.

* في حالة الشركات تقترح بعض المراجع حسابات فرعية لـ ح/ 101، وقد استمدت ذلك التفرع من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وذلك التقسيم لا يغير من جوهر عملية التسجيل المحاسبي لرأس المال.

- **بتاريخ 2011/10/25:** تم تحرير الجزء المستدعى من رأسمال شركة "الآفاق"عند التأسيس.
- **بتاريخ 2012/10/30:** تم تحرير الجزء المتبقي من رأسمال شركة "الآفاق".

		2009/01/12		
	300.000	مساهمات عينية		4561
	600.000	مساهمات نقدية		4565
900.000		رأس المال الصادر	101	
		رأسمال شركة "ورق الشرق"		
		2009/01/20		
		معدات نقل		2181
	300.000	البنك		512
	600.000			
300.000		مساهمات عينية	4561	
600.000		مساهمات نقدية	4565	
		تحصيل المساهمات في رأسمال "ورق الشرق"		

		2011/10/15		
	2.900.000	مساهمات عينية[I]		4561
	275.000	مساهمات نقدية[II]		4565
	825.000	رأسمال مكتتب غير مطلوب[III]		109
4.000.000		رأس المال الصادر	101	
		رأسمال شركة "الآفاق"		
		2011/10/25		
	1.200.000	مباني		213
	1.700.000	معدات نقل		2181
	275.000	البنك		512
2.900.000		مساهمات عينية	4561	
275.000		مساهمات نقدية	4565	
		تحصيل المساهمات في رأسمال "الآفاق"		

[I] المساهمات العينية = 1.200.000 + 1.700.000

[II] المساهمات النقدية = (4.000.000 - 2.900.000)×0,25

[III] رأسمال مكتتب غير مطلوب = 4.000.000 - 2.900.000 - 275.000

		2012/10/30		
	825.000	مساهمات نقدية		4565
825.000		رأسمال مكتتب غير مطلوب	109	
		طلب الجزء المتبقي من رأسمال "الآفاق"		
		2012/10/30		
	825.000	البنك		512
825.000		مساهمات نقدية	4565	
		تحصيل الجزء المتبقي من رأسمال "الآفاق"		

2.2) تعديل رأسمال الشركة

يتم تعديل رأس المال من خلال زيادته أو تخفيضه، وذلك بعد تعديل القانون الأساسي للشركة، مما يتطلب موافقة جمعية الشركاء أو الجمعية العامة غير العادية للمساهمين[1].

- **زيادة رأسمال الشركة**

من أجل المحافظة على التوازن المالي في حالات معينة، يتم اللجوء إلى طلب أموال إضافية من الشركاء أو المساهمين وزيادة رأسمال الشركة، بهدف تدعيم أموالها الدائمة[2]، ويمكن أن يتم ذلك من خلال إصدار أسهم جديدة أو إضافة قيمة اسمية للأسهم الموجودة.ويتم تسديد الأسهم الجديدة نقدا أو بالمقاصة مع ديون مستحقة على الشركة أو بضم الاحتياطات أو الأرباح أو علاوات الإصدار أو مقابل حصص عينية أو بتحويل سندات. ويشترط لزيادة رأس مال الشركة أن تكون قيمة رأس المال القديم مسددة بالكامل، كما أن علاوات الإصدار يجب أن يتم سدادها عند الاكتتاب في الزيادة[3].

- **الزيادة النقدية أو العينية في رأسمال الشركة:** بالنسبة لشركات المساهمة فقط، يمكن أن يتم تسديد المساهمات النقدية جزئيا عند الاكتتاب في الزيادة، بشرط أن يكون ربع المساهمات النقدية على الأقل مسددة عند الاكتتاب، ويتم سداد باقي المساهمات النقدية خلال فترة خمس سنوات من تاريخ الاكتتاب[4].ويتم تسجيل الاكتتاب في الزيادة النقدية أو العينية لرأس المال بنفس طريقة تسجيل عملية التأسيس، أما علاوة المساهمة فتدرج في الجانب الدائن من ح/ 103، هذه الأخيرة تمثل "فائض قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص في الشركات"[5].
- **زيادة رأس المال بتحويل ديون المساهمين أو الشركاء إلى أسهم أو حصص:** من أجل تخفيض مديونية الشركة، وذلك بجعل ح/ 455 "الشركاء - حسابات جارية" مدينا، مقابل ح/ 101و ح/ 103.
- **زيادة رأس المال بتحويل الديون:** ويتعلق الأمر بجميع الديون، سواء كانت ديون سندية أو عادية، والتي تحول إلى مساهمات، وتسجل هذه العملية من خلال ترصيد الديون، بجعل أحد الحسابات الفرعية من ح/ 16 "الاقتراضات والديون المماثلة" مدينا، مقابل الجانب الدائن من ح/ 101و ح/ 103.
- **زيادة رأس المال بضم الاحتياطات أو الأرباح أو علاوات الإصدار:**وتسجل العملية بترصيد الاحتياطات (ح/ 106) أو الأرباح غير المخصصة (ح/ 110) أو علاوات الإصدار (ح/ 103)، مقابل ح/ 101.

---

(1) أنظر المواد: 575، 691، و712 من القانون التجاري الجزائري.

(2) Ali Tazdait (2009), ***Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS***, 1er édition, Alger : Edition ACG, p. 136.

(3) أنظر المواد: 687، 688، و693 من القانون التجاري الجزائري.

(4) أنظر: المادة 705 من القانون التجاري الجزائري.

(5) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 جويلية 1975، ***الجريدة الرسمية***، العدد 24، الصادر بتاريخ 23 مارس 1976، ص. 332.

من... حـ/ 4561 مساهمات عينية من... حـ/ 4565 مساهمات نقدية من... حـ/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب إلى... حـ/ 101 رأسمال الصادر إلى... حـ/ 103 علاوات الإصدار **ـــ الزيادة النقدية أو العينية في رأسمال الشركة ـــ** يتم تسجيل تسديد المساهمات كما في حالة التأسيس، وفقا للتحرير الكلي أو الجزئي للزيادة	من... حـ/ 455 الشركاء - حسابات جارية من... حـ/ 16 الاقتراضات والديون المماثلة إلى... حـ/ 101 رأسمال الصادر إلى... حـ/ 103 علاوات الإصدار **ـــــ زيادة رأسمال الشركة بتحويل الديون ـــــ** من... حـ/ 103 أو حـ/ 106 أو حـ/ 110 إلى... حـ/ 101 رأسمال الصادر **ـ الزيادة بضم الاحتياطات أو الأرباح أو العلاوات ـ**

مثال (04):

- **بتاريخ 2013/02/10:** قررت شركة "الشرق للنقل البري" القيام بزيادة نقدية في رأسمالها من خلال إصدار 1.000 سهم بقيمة اسمية 1.000، **وبتاريخ 2013/03/02** تم بيع الأسهم بسعر 1.500.
- **بتاريخ 2013/04/15:** قررت شركة "الآفاق" زيادة رأسمالها من خلال ضم احتياطات قيمتها 100.000، وعلاوات إصدار قيمتها 200.000.
- **بتاريخ 2013/06/10:** قررت شركة "الأشغال البحرية" تحويل دين أحد الشركاء قيمته 600.000 إلى رأس المال، من خلال إصدار أسهم، وقد حددت قيمة الإصدار بـ 1.200، علما أن القيمة الاسمية لأسهم الشركة هي 1.000؛ لذا فإن هذه العملية تتطلب إصدار 500 سهم (1.200/600.000).
- **بتاريخ 2013/08/12:** قررت شركة "موانئ الوسط" تحويل دين بنكي قيمته 400.000 إلى رأس المال، من خلال إصدار أسهم، وقد حددت قيمة الإصدار بـ 1.600، علما أن القيمة الاسمية لأسهم الشركة هي 1.000، لذا فإن هذه العملية تتطلب إصدار 250 سهم (1.600/400.000).

		2013/02/10		
4565		مساهمات نقدية	1.500.000	
	101	رأس المال الصادر		1.000.000
	103	علاوات الإصدار		500.000
		الاكتتاب في زيادة رأسمال "الشرق للنقل البري"		
		2013/03/02		
512		البنك	1.500.000	
	4565	مساهمات نقدية		1.500.000
		تحصيل الزيادة في رأسمال "الشرق للنقل البري"		

		2013/04/15		
106		احتياطات	100.000	
103		علاوات الإصدار	200.000	
	101	رأس المال الصادر		300.000
		زيادة رأسمال "الآفاق"		

		2013/06/10		
455		الشركاء - حسابات جارية	600.000	
	101	رأس المال الصادر [500 سهم×1.000]		500.000
	103	علاوات الإصدار [500 سهم×(1.200 - 1.000)]		100.000
		زيادة رأسمال "الأشغال البحرية"		

		2013/08/12		
164		قروض بنكية	400.000	
	101	رأس المال الصادر [250 سهم×1.000]		250.000
	103	علاوات الإصدار [250 سهم×(1.600 - 1.000)]		150.000
		زيادة رأسمال "موانئ الوسط"		

- **تخفيض رأسمال الشركة**

يمكن أن تكون الأموال الدائمة للشركة أكثر من احتياجاتها الحقيقية التي تسمح لها بالمحافظة على توازنها المالي، وهو ما يتطلب تخفيض رأسمالها إلى مستوى مقبول[1]، كما يمكن أن يكون تخفيض رأس المال بهدف امتصاص الخسائر المتراكمة، ويتم ذلك وفق الطرق الآتية:

- **تحميل الخسائر على رأس المال:** وهي الخسائر المتراكمة خلال عدة سنوات، والتي بلغت مستويات معتبرة،ويتم ذلك بترصيد حـ/ 101 بجعله مدينا، وترصيد حـ/ 119 "المرحل من جديد" بجعله دائنا.
- **رد جزء من رأس المال للمساهمين في حالة التسديد الجزئي لرأس المال:** وذلك في حالة شركات المساهمة، حيث يتم إلغاء الجزء غير المطلوب من رأس المال، من خلال ترصيد حـ/ 109 مقابل حـ/ 101.
- **رد جزء من رأس المال للشركاء أو المساهمين في حالة التسديد الكلي لرأس المال:** وذلك إذا كان تخفيض رأس المال غير مبرر بخسائر، وعند صدور قرار التخفيض يرصد حـ/ 101، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 456، وعند تسديد المبالغ للشركاء أو المساهمين يرصد حـ/ 456.

من... حـ/ 101 رأسمال الصادر إلى... حـ/ 456 الشركاء - عمليات على رأس المال **ـــــ (1) صدور قرار بتخفيض رأسمال الشركة ـــــ**	من... حـ/ 456 الشركاء - عمليات على رأس المال إلى... حـ/ 512 بنك **ـــــ (2) تسديد قيمة المساهمات أو الحصص ـــــ**

- **إعادة شراء الأسهم:** يجوز لشركات المساهمة فقط، شراء عدد من أسهمها وإبطالها، بغرض تخفيض رأس المال غير المبرر بخسائر[2]، وتعرف بالأسهم الخاصة، ويتم في هذه الحالة شراء عدد من الأسهم بقيمة التخفيض في رأس المال؛ وتسجل هذه العملية بجعل حـ/ 2771 "أسهم خاصة في طور الإلغاء"

[1] Ali Tazdait (2009), ***Maitrise du système comptable financier***, Op.cit., p. 137.

[2] أنظر: المادة 714 من القانون التجاري الجزائري.

مدينا، مقابل حساب الخزينة عند شراء الأسهم، ليتم إلغاء تلك الأسهم من خلال ترصيد حـ/ 2771، مقابل الجانب المدين من حـ/ 101، على أن يسجل الفرق بين سعر شراء الأسهم (حـ/ 2771) وقيمتها الاسمية (حـ/ 101)، كأعباء في الجانب المدين من حـ/ 678 "خسائر شراء الأسهم الخاصة"، أو كنواتج في الجانب الدائن من حـ/ 778 "أرباح شراء الأسهم الخاصة " حسب الحالة.

من... حـ/ 2771 أسهم خاصة في طور الإلغاء
إلى... حـ/ 512 بنك

إعادة شراء جزء من أسهم الشركة في شكل أسهم خاصة

من... حـ/ 101 رأسمال الصادر	من... حـ/ 101 رأسمال الصادر
من... حـ/ 678 خسائر شراء الأسهم الخاصة	إلى... حـ/ 2771 أسهم خاصة في طور الإلغاء
إلى... حـ/ 2771 أسهم خاصة في طور الإلغاء	إلى... حـ/ 778 أرباح شراء الأسهم الخاصة

إلغاء الأسهم الخاصة وتخفيض رأس المال

مثال (05):

- **بتاريخ 2015/03/20:** قررت شركة "الشرق للنقل البري" تخفيض رأسمالها المكون من 5.000 سهم بقيمة اسمية قدرها 10.000 لكل سهم، وذلك من خلال تسديد ربع القيمة الاسمية لكل سهم، **وبتاريخ 2015/04/15** تم تسديد المبالغ للشركاء.
- **بتاريخ 2015/04/30:** قامت شركة "الأشغال البحرية" بتخفيض رأسمالها من خلال امتصاص خسائر قيمتها 150.000.
- **بتاريخ 2015/04/30:** قامت شركة "موانئ الوسط" بشراء 500 سهما من أسهمها بقيمة 2.000، وذلك بغرض إلغائها، **وبتاريخ 2015/05/25** تمت عملية إلغاء الأسهم علما أن قيمتها الاسمية بلغت 1.500.

		2015/03/20		
101		رأس المال الصادر [5.000 سهم×10.000×0,25]	12.500.000	
	4565	مساهمات نقدية		12.500.000
		تخفيض رأسمال "الشرق للنقل البري"		
		2015/04/15		
4655		مساهمات نقدية	12.500.000	
	512	البنك		12.500.000
		تسديد التخفيض في رأس المال للمساهمين		

		2015/04/30		
101		رأس المال الصادر	150.000	
	119	المرحل من جديد - خسائر		150.000
		تخفيض رأسمال "الأشغال البحرية"		

			ـــــــ 2015/04/30 ـــــــ		
2771		أسهم خاصة في طور الإلغاء	1.000.000		
	512	البنك		1.000.000	
		شراء أسهم خاصة "موانئ الوسط"			
		ـــــــ 2015/05/25 ـــــــ			
101		رأس المال الصادر [500 سهم×1.500]	750.000		
678		خسائر شراء الأسهم الخاصة [500 سهم×(2.000 - 1.500)]	250.000		
	2771	أسهم خاصة في طور الإلغاء [500 سهم×2.000]		1.000.000	
		تخفيض رأسمال "موانئ الوسط"			

3.2) توزيع نتيجة الشركة

بعد ترصيد حسابات الأعباء والنواتج، يتم تحديد نتيجة الدورة الصافية، فإذا كانت خسارة تدرج في الجانب المدين من ح/ 129 "نتيجة الدورة - خسارة"، وإذا كانت ربحا تدرج في الجانب الدائن من ح/ 120 "نتيجة الدورة - ربح"؛ وبمجرد عقد الجمعية العامة العادية، خلال مدة لا تتجاوز ست أشهر من تاريخ الإقفال، يتم اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص النتيجة. فإذا كانت خسارة، إما أن تحول إلى المرحل من جديد في انتظار تخصيصها، أو تدرج في الاحتياطات، أو تعالج كتخفيض لرأس المال، وفي كل الحالات السابقة يتم ترصيد ح/ 129 وجعله دائنا، مقابل الجانب المدين من ح/ 119 أو ح/ 106 أو ح/ 101 على الترتيب.

أما إذا كانت نتيجة الدورة ربحا فإن تخصيصها يجب أن يراعي قانون الشركات، وقانون الضرائب، والقانون الأساسي للشركة، وقرارات الجمعية العامة العادية، وعلى العموم يتم تخصيص ربح الدورة كالآتي:

- **امتصاص الخسائر (ح/ 119)**

هي الخسائر المتراكمة خلال الدورات السابقة، والمحولة إلى ح/ 119، فعندما تكون نتيجة دورة معينة ربحا، فإن أول ما يجب القيام به هو تخفيض خسائر الدورات السابقة قبل التصرف في ذلك الربح.

- **تشكيل الاحتياطات (ح/ 106)**

الغرض من الاحتياطات هو احتجاز موارد للتمويل الذاتي، يمكن أن تستخدم داخل المؤسسة، أو توزع على المساهمين، أوتدرج ضمن رأس المال، أو تخصص لامتصاص الخسائر؛ وتضم:

- **الاحتياطي القانوني (ح/ 1061):** وهو الاحتياطي الإجباري بموجب القانون التجاري، "ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة يقتطع من الأرباح نصف العشر على الأقل بعد طرح خسائر السنوات السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين احتياطي يدعى احتياطي قانوني؛ وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة. ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال"[1].

[1] المادة 721 من القانون التجاري الجزائري.

- **الاحتياطات التعاقدية أو النظامية (حـ/ 1062):** وهي احتياطات تتحدد قيمتها أو كيفية حسابها بموجب القانون الأساسي للشركة.
- **الاحتياطات المنظمة (حـ/ 1063):** وهي الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب، على غرار الأرباح المعاد استثمارها، وفوائض القيمة الناتجة عن بيع الاستثمارات.
- **الاحتياطات الاختيارية (حـ/ 1064):** وهي الاحتياطات المكونة بموجب الجمعية العامة العادية.

- **ترحيل جزء وإضافته لنتائج الدورات المستقبلية (حـ/ 110)**

يتعلق الأمر بالمبالغ الصغيرة الناتجة عن تقريب توزيعات الأرباح لكل سهم، كما يمكن أن يتم تحويل الأرباح للدورات المستقبلية بهدف الحد من نمو التوزيعات، أو بسبب عدم كفاية النقدية، أو عدم إمكانية القيام بتوزيعات من الناحية القانونية.

- **توزيع جزء على الشركاء أو المساهمين (حـ/ 457)**

تضم التوزيعات العنصرين الآتيين:

- **ربح السهم الأساسي (ربح السهم الأول):** وهو الذي تحدد نسبته أو معدله في القانون الأساسي للشركة، ويحسب من مبلغ رأس المال المحرر.
- **ربح السهم الممتاز:** وهو الذي يتحدد بموجب الجمعية العامة العادية، ويحسب كنسبة من رأس المال المكتتب سواء كان محررا أو غير محرر.

من... حـ/ 101 أو حـ/ 106 أو حـ/ 119 إلى... حـ/ 129 نتيجة الدورة – خسارة **تحميل خسارة الدورة**	من... حـ/ 120 نتيجة الدورة - ربح إلى... حـ/ 119، حـ/ 106، حـ/ 457، حـ/ 110 **توزيع ربح الدورة**

مثال (06):

- **بتاريخ 2012/06/20:** صادقت الجمعية العامة العادية لشركة "الأهرام" على نتائج السنة المالية 2011، وقد كانت نتيجة الدورة خسارة بقيمة 52.000.
- **بتاريخ 2013/06/20:** صادقت الجمعية العامة العادية لشركة "الأهرام" على نتائج السنة المالية 2012، وقد كانت الوضعية الصافية للشركة قبل تخصيص النتيجة كالآتي:

الأموال الخاصة بتاريخ 2012/12/31	
رأس المال (5.000 سهم بقيمة اسمية 1.000)	5.000.000
احتياطي قانوني	495.000
احتياطات أخرى	10.000
مرحل من جديد - خسارة	(52.000)
نتيجة الدورة	242.000

حسب القانون الأساسي لشركة "الأهرام"، فإنه وبعد تشكيل الاحتياطي القانوني، يتم تشكيل احتياطي قدره 15.000 سنويا، ثم يوزع ربح على المساهمين بنسبة 1%، ووفقا لقرارات الجمعية العامة العادية، يتم تشكيل احتياطي قدره 22.000، ويوزع الباقي على المساهمين.

		2012/06/20		
119		المرحل من جديد - خسارة	52.000	
	129	نتيجة الدورة - خسارة		52.000
		الحالة (01): ترحيل الخسارة		
		2012/06/20		
106		احتياطات	52.000	
	129	نتيجة الدورة - خسارة		52.000
		الحالة (02): تحميل الخسارة على الاحتياطات		
		2012/06/20		
101		رأس المال الصادر	52.000	
	129	نتيجة الدورة - خسارة		52.000
		الحالة (03): تحميل الخسارة على رأس المال		

جدول توزيع نتيجة 2012		
نتيجة الدورة الصافية	242.000	(I) الاحتياطي القانوني = (242.000 - 52.000)×5% = 9.500
- مرحل من جديد - خسارة	(52.000)	إذا تم تشكيل مخصص للاحتياطي القانوني قدره 9.500، سوف يتجاوز الاحتياطي القانوني للشركة عشر رأس المال، أي:
- احتياطي قانوني(I)	(5.000)	495.000 + 9.500 = 504.500 > 500.000 (5 مليون×10% = 500.000)
الربح القابل للتوزيع	**185.000**	لذا فإن مخصص الاحتياطي القانوني للشركة يجب أن يكون:
- احتياطي نظامي	(15.000)	500.000 - 495.000 = 5.000
- ربح السهم الأساسي(II)	(50.000)	(II) ربح السهم الأساسي = 5.000.000×1% = 50.000
- احتياطي اختياري	(22.000)	(III) ربح السهم الممتاز = (185.000 - 15.000 - 50.000 - 22.000)/5.000
- ربح السهم الممتاز(III)	(95.000)	= 19,6 يتم تقريبها إلى 19
مرحل من جديد - ربح	3.000	ربح السهم الممتاز الإجمالي = 5.000×19 = 95.000

		2013/06/20		
120		نتيجة الدورة - ربح	242.000	
	119	المرحل من جديد - خسارة		52.000
	1061	احتياطي قانوني		5.000
	1062	احتياطي نظامي		15.000
	1064	احتياطي اختياري		22.000
	457	الشركاء - أرباح للدفع		145.000
	110	مرحل من جديد - ربح		3.000
		تخصيص نتيجة 2012 "الأهرام"		
		..../..../....		
457		الشركاء - أرباح للدفع [5.000 + 95.000]	145.000	
	512	البنك		145.000
		تسديد التوزيعات للشركاء		

3) المعالجة المحاسبية للديون

يتم إدراج جميع الديون قصيرة و طويلة الأجل في حـ/ 16 "الاقتراضات والديون المماثلة"، باستثناء الديون المرتبطة بالمساهمات التي تدرج في حـ/ 17، والاعتمادات البنكية الجارية على غرار تسهيلات الخزينة والسحب على المكشوف، التي تدرج في حـ/ 51 "البنوك والمؤسسات المالية المماثلة"، أما الديون المحصل عليها من الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، فتدرج في حسابات الغير في المجموعة الرابعة، على غرار الموردين (حـ/ 40)، العمال (حـ/ 42)، الدولة (حـ/ 44)، الشركاء أو المساهمين (حـ/ 45). وبالنسبة للاقتراضات والديون المماثلة، فيمكن أن تكون في شكل قروض بنكية، أو قروض سندية، أو قروض ناتجة عن عقود الإيجار التمويلي، غير أن القروض البنكية تعتبر أكثر أشكال الاستدانة في المؤسسات، ويتم معالجتها محاسبيا كالآتي:

- عند حصول المؤسسة على قرض بنكي، يتم إدراجه في الجانب الدائن من حـ/ 164 "ديون لدى مؤسسات الإقراض"، وتسجل مصاريف الاقتراض في الجانب المدين من حـ/ 627 "الخدمات المصرفية وما شابهها".
- في نهاية كل دورة تحول الفائدة المستحقة على القروض البنكية إلى الجانب الدائن من حـ/ 1688.
- عند تسديد الفائدة، يرصد حـ/ 1688، و عند تسديد قسط القرض يرصد حـ/ 164.

من... حـ/ 512 بنك من... حـ 627 خدمات بنكية وما يماثلها من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات إلى... حـ/ 164 ديون لدى مؤسسات الإقراض **(1) الحصول على قرض بنكي**	من... حـ/ 661 أعباء الفوائد إلى... حـ/ 1688 فوائد مستحقة على الاقتراضات **(2) إثبات الفوائد المستحقة في نهاية الدورة** من... حـ/ 164 ديون لدى مؤسسات الإقراض من... حـ/ 1688 فوائد مستحقة على الاقتراضات إلى... 512 البنك **(3) تسديد الفائدة وقسط القرض**

مثال (07):

- **بتاريخ 2008/01/05:** حصلت مؤسسة "Générale des Lubrifiants" على قرض بنكي بقيمة 1.000.000 لمدة 5 سنوات، وقد بلغت قيمة العملات البنكية 50.000؛ كما بلغ القسط الأول لاهتلاك القرض 168.094، أما قسط الفائدة الأول فبلغ 87.000[1].
- **بتاريخ 2009/01/05:** تم تسديد الفائدة و القسط الأول لاهتلاك القرض.

		2008/01/05		
512		البنك	950.000	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	50.000	
	164	ديون لدى مؤسسات الإقراض		1.000.000
		الحصول على قرض بنكي		

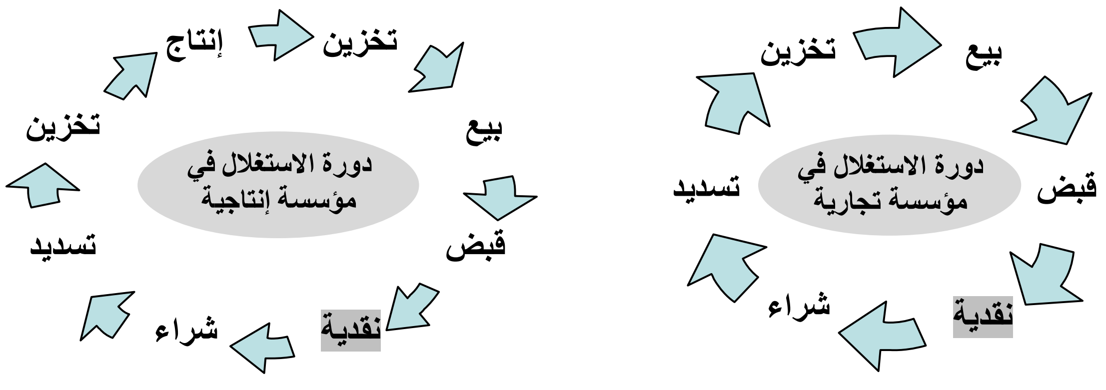
[1] Voir : Ali Tazdait (2009), ***Maitrise du système comptable financier***, Op.cit., p.p. 189-190.

		2008/12/31		
661		أعباء الفوائد	87.000	
	1688	فوائد مستحقة على الاقتراضات		87.000
		فوائد مستحقة خلال 2009		
		2009/01/05		
1688		فوائد مستحقة على الاقتراضات	87.000	
164		ديون لدى مؤسسات الإقراض	168.094	
	512	البنك		255.094
		تسديد الفوائد والقسط الأول للقرض		

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للعمليات الجارية

العمليات الجارية هي العمليات الإيرادية المتعلقة بدورة الاستغلال، أو هي العمليات التي تتكرر دوريا خلال مدة قصيرة، ويعرف هذا التكرار بدورة الاستغلال. و**"تمثل دورة الاستغلال متوسط الفترة اللازمة للانتقال من النقدية والعودة إلى النقدية عند تحقق الإيرادات"**[(1)]، فهي تبدأ بالنقدية وتنتهي بها؛ وتعبر عن متوسط الفترة منذ شراء المواد الأولية والتموينات إلى غاية بيع المنتجات وتحصيل قيمتها، هذا بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية، أما بالنسبة للمؤسسات التجارية، فتمثل متوسط الفترة منذ شراء البضاعة إلى غاية بيعها وتحصيل النقدية؛ ورغم أن مدتها غالبا ما تكون أقل من السنة المالية، إلا أنها قد تتجاوز هذه الفترة بالنسبة للمؤسسات في بعض القطاعات، على غرار الأشغال العمومية وصناعة الطائرات... إلخ.

الشكل (09): دورة الاستغلال في المؤسسات التجارية والمؤسسات الإنتاجية.



المصدر: من إعداد المؤلف.

1) المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والإنتاج والبيع

يهدف النشاط التشغيلي للمؤسسات الاقتصادية، إلى تحقيق الإيرادات، من خلال بيع البضائع، أو تصنيع المنتجات وبيعها، أو تقديم الخدمات؛ غير أن ذلك يتطلب شراء المواد والبضائع والتموينات الأخرى

(1) Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel and Donald E. Kieso (2012), ***Accounting principles***, 10th edition, USA: John Wiley & Sons, Inc. p. 180.

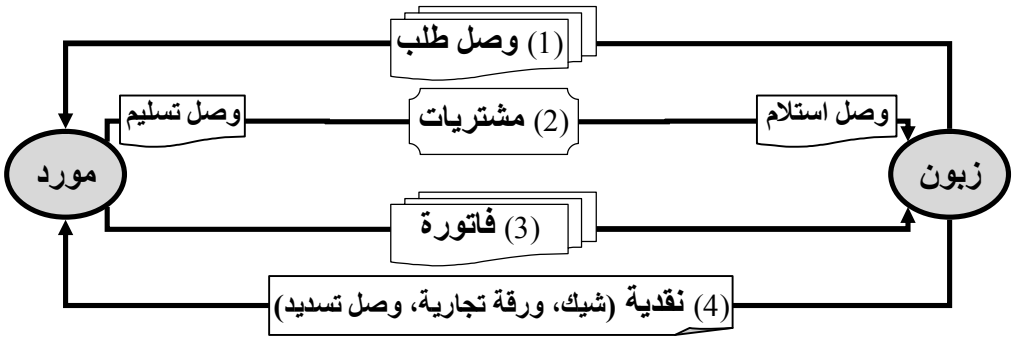
وكذا الخدمات الخارجية، من أجل توفير الاستهلاكات الضرورية لإتمام عملية الإنتاج والبيع وتقديم الخدمات. وترتبط العمليات السابقة في إطار دورة الاستغلال ببندين وهما المخزونات والخدمات، وبالنسبة للمخزونات ينتج عن تلك العمليات حركة لبنود المخزون في شكل تدفقات، مما يطرح مشكل إثبات تلك التدفقات السلعية، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين طريقتين:

- **طريقة الجرد الدائم:** تتطلب هذه الطريقة متابعة حركة المخزون بشكل مستمر خلال الدورة، من خلال إثبات أي تدفق لبنود المخزون في الدفاتر المحاسبية بمجرد حدوثه، مما يسمح بتحديد تكلفة المخزونات الصادرة وأرصدتها عند أي لحظة زمنية، وتستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي تتعامل في مخزونات قليلة من حيث العدد والأصناف، ومهمة من حيث القيمة.
- **طريقة الجرد المتناوب:** لا تتطلب هذه الطريقة متابعة مستمرة لحركة المخزون، وبالتالي لا يتم إثبات أي تدفق للمخزون في الدفاتر المحاسبية خلال الدورة، وعليه فإن حسابات المجموعة (03) لا تستخدم أبدا في التسجيل المحاسبي خلال الدورة باستثناء ح/ 38، وتستخدم فقط في بدايتها ونهايتها، مما يتطلب الانتظار إلى نهاية الدورة لمعرفة رصيد المخزون بعد القيام بالجرد المادي، وتستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي تتعامل في مخزونات كثيرة العدد والأصناف.

1.1) مسار عمليتي الشراء والبيع

هناك ارتباط كبير بين عمليتي البيع والشراء، لأن كل عملية تبادل تتطلب وجود طرفين أحدهما هو الزبون (المشتري) والآخر هو المورد (البائع)؛ وتمر عملية التبادل بعدة مراحل، وتتطلب استخدام العديد من الوثائق لأغراض تنظيمية ورقابية، غير أن تلك المراحل والوثائق تختلف باختلاف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وعموما يمكن تلخيص مسار عمليتي الشراء والبيع ووثائق الإثبات* المستخدمة في الشكل (10).

الشكل (10): مسار عمليتي الشراء والبيع.



المصدر: من إعداد المؤلف.

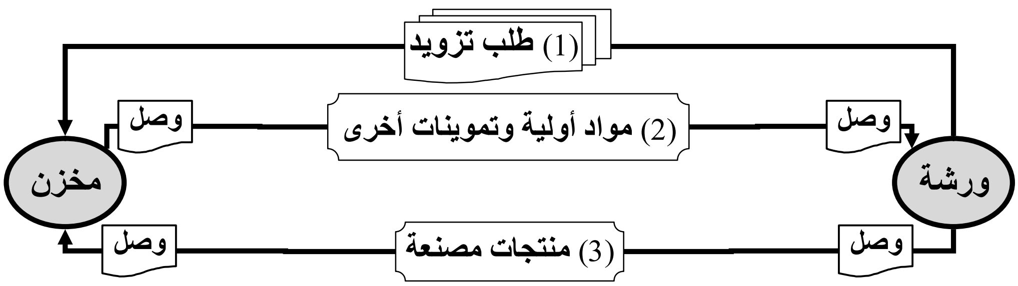
* تعتبر الفاتورة ووصل التسليم من أهم مستندات المستخدمة لإثبات عمليات التبادل، أنظر:
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005، ***الجريدة الرسمية***، العدد 80، الصادر بتاريخ 11 ديسمبر 2005، ص: 18-21.

- **تقديم وصل الطلب:** وصل الطلب هو وثيقة تبين المشتريات التي يرغب الزبون في اقتنائها من المورد، من حيث الصنف والعدد وشروط التسليم... إلخ، ويعتبر إرساله من الزبون للمورد بمثابة المحفز الأول لعملية التبادل، غير أنه لا يسجل محاسبيا، لأنه لا يؤثر على المركز المالي للطرفين ولا ينتج عنه أي التزام.
- **استلام البضاعة:** بعد موافقة المورد على طلبية الزبون واتفاقهما على شروط التبادل، يقوم بتنفيذها من خلال إرسال المشتريات للزبون، ومن أجل إثبات العملية يقوم المورد بإعداد وصل تسليم، أما الزبون فيقوم بإعداد وصل استلام،و لأغراض الرقابة يتم مطابقة الوثيقتين مع وصل الطلب.
- **إعداد الفاتورة وإرسالها:** الفاتورة هي وثيقة توضح التفاصيل المتعلقة بعملية التبادل، وتعتبر بمثابة خطاب من المورد موجه للزبون يوضح له المبلغ المستحق عليه، كما أنها تعتبر أداة لإثبات انتقال ملكية المشتريات من المورد لزبون، وتتضمن الفاتورة العديد من المعلومات المتعلقة بطرفي العملية، و كذا المعلومات المتعلقة بالمشتريات، وكيفيات وآجال التسديد... إلخ.
- **النقدية:** بعد مقارنة الفاتورة بوصل الطلب ووصل الاستلام يقوم الزبون بتسديد المبلغ المستحق عليه في الفاتورة، وتتم عملية التسوية نقدا أو بشيك أو بالاعتماد على الأوراق التجارية كالسفتجة والسند لأمر.

2.1) مسار عملية الإنتاج

تعتبر عملية الإنتاج جوهر النشاط الاقتصادي في المؤسسات التحويلية والصناعية، فهي مصدر المنتجات المباعة بغرض تحقيق الإيرادات؛ وتمر عملية الإنتاج بعدة مراحل وباستخدام عدة وثائق، تختلف باختلاف نشاط المؤسسة وحجمها وكذا نظام الرقابة الداخلية*، ويمكن تبسيطها في الشكل (11).

الشكل (11): مسار عملية الإنتاج.



المصدر: من إعداد المؤلف.

- **الاستهلاك:** يقوم مسؤول الإنتاج بتقديم احتياجاته من المواد الأولية والتموينات الأخرى في شكل طلب تزويد، وبعد التأكد من وجودها، يقوم أمين المخزن بإرسال تلك الاحتياجات للورشة، ويتم إثبات خروج المواد الأولية والتوريدات والتموينات الأخرى من المخزن ودخولها للورشة من خلال وصولات.

* للإطلاع أكثر على أهم إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون أنظر:
- ألفين أرينز وجيمس لوبك (2009)، *المراجعة مدخل متكامل*، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، السعودية: دار المريخ، ص: 839-845.

- **الإنتاج:** بعد انتهاء عملية التصنيع يتم إدخال المنتجات المصنعة للمخزن، و يتم إثبات هذه العملية أيضا من خلال وصولات دخول وخروج.

3.1) التسجيل المحاسبي لعمليتي الشراء والبيع

- **عملية الشراء**

يتطلب التسجيل المحاسبي لعملية التبادل لدى الزبون (عملية الشراء) التمييز بين ثلاث مراحل:

- **نقل الملكية:** أي تحويل ملكية السلع من المورد للزبون، وتعتبر الفاتورة مستند الإثبات الذي يستخدم لتبرير التسجيل المحاسبي لهذه العملية، والتي يتم تسجيلها بجعل ح/ 38 "مشتريات مخزنة" مدينا بتكلفة الشراء، مقابل جعل ح/ 401 "موردو المخزونات والخدمات" دائنا بقيمة المبلغ المستحق للمورد.
- **استلام المشتريات:** بعد دخول المشتريات وإعداد وصل الاستلام، الذي يستخدم كأداة إثبات، يتم التسجيل بترصيد ح/ 38، مقابل ح/ 30 "بضاعة مخزنة" أو ح/ 31 "مواد أولية" أو ح/ 32 "تموينات أخرى"، **هذا في حالة الجرد الدائم، أما في حالة الجرد المتناوب فلا يتم تسجيل عملية الاستلام.**
- **التسديد:** يتم التسجيل بترصيد ح/ 401، مقابل الجانب الدائن من ح/ 53 "الصندوق" إذا تم التسديد نقدا، أو ح/ 512 "البنك" إذا تم بشيك، أو ح/ 403 "الموردون - أوراق دفع" إذا تم ذلك بأوراق تجارية.

يتم تسجيل المشتريات غير القابلة للتخزين، والتي تستهلك مباشرة، كالغاز والكهرباء والماء، في الجانب المدين في ح/ 607 "المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات" على مرحلتين فقط، حيث يتم في البداية جعل ح/ 607 مدينا، مقابل الجانب الدائن من ح/ 401، وعند التسديد يتم ترصيد ح/ 401 مقابل الجانب الدائن من ح/ 53 أو ح/ 512 أو ح/ 403.

يسجل دخول المخزونات بالتكلفة التي تتضمن سعر الشراء بعد إضافة الحقوق الجمركية والرسوم الأخرى غير القابلة للاسترجاع، وطرح التخفيضات على الأسعار والعناصر المشابهة لها، كما تتضمن أعباء النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المباشرة المتعلقة باقتناء المخزون حتى يصل إلى المكان والحالة المرغوبين[1].

- **عملية البيع**

يمر التسجيل المحاسبي لعملية البيع بنفس المراحل السابقة، غير أن التسجيل يكون لدى المورد:

- **نقل الملكية:** يتم تسجيل هذه العملية بجعل ح/ 411 "الزبائن" مدينا بقيمة المبلغ المستحق على الزبون، مقابل جعل ح/ 700 "مبيعات البضائع" أو ح/ 701 "مبيعات المنتجات التامة" أو ح/ 702 "مبيعات المنتجات الوسيطة" أو ح/ 703 "مبيعات المنتجات المتبقية" دائنا بسعر البيع حسب الحالة.

---

[1] Jacques Richard et Christine Collette (2008), ***Comptabilité générale système français et normes IFRS***, 8e édition, Paris : Dunod, p.p. 473-474

- **تسليم المبيعات:** بعد خروج المبيعات من المخزن وإعداد وصل التسليم، يستخدم هذا الأخير كأداة إثبات، **ففي حالة الجرد الدائم يتم التسجيل** بجعل ح/ 600 "مشتريات بضاعة مباعة" أو ح/ 601 "مواد أولية ولوازم" أو ح/ 602 "تموينات أخرى" أو ح/ 724 "تغير مخزونات المنتجات" مدينا، و ح/ 30 أو ح/ 31 أو ح/ 32 أو ح/ 35 على الترتيب دائنا، **ولا يتم التسجيل في حالة الجرد المتناوب**.
- **القبض:** تسجل العملية بترصيد ح/ 411 وجعله دائنا، مقابل الحساب المناسب وفقا لطريقة القبض.

التسجيل المحاسبي لعملية البيع لدى المورد	التسجيل المحاسبي لعملية الشراء لدى الزبون
من... ح/ 411 الزبائن	من... ح/ ...38 مشتريات مخزنة
إلى... ح/ ...70 مبيعات	إلى... ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات
ـــــ **الفاتورة** ـــــ	ـــــ **الفاتورة** ـــــ
من... ح/ 600 أو ح/ 601 أو ح/ 602 أو ح/ 724	من... ح/ 30 أو ح/ 31 أو ح/ 32
إلى... ح/ 30 أو ح/ 31 أو ح/ 32 أو ح/ 35	إلى... ح/ ...38 مشتريات مخزنة
ـــــ **وصل التسليم**(I) ـــــ	ـــــ **وصل الاستلام**(I) ـــــ
من... ح/ 512 أو ح/ 53 أو ح/ 413	من... ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات
إلى... ح/ 411 الزبائن	إلى... ح/ 512 أو ح/ 53 أو ح/ 403
ـــــ **شيك، وصل تسديد، ورقة تجارية** ـــــ	ـــــ **شيك، وصل تسديد، ورقة تجارية** ـــــ

(I) **لا يتم تسجيل عمليتي التسليم والاستلام في حالة الجرد المتناوب.**

ملاحظة هامة: بالنسبة لعمليات البيع يسجل تحويل الملكية بسعر البيع، ويسجل تسليم المبيعات بالتكلفة.

4.1) التسجيل المحاسبي لعمليتي شراء وبيع الخدمات

إلى جانب الاستهلاكات من المخزونات، تتطلب عمليات البيع والإنتاج استهلاكات من الخدمات، كما أن تحقيق الإيرادات يمكن أن يتم من خلال تقديم الخدمات، وتعتبر عمليات شراء وبيع الخدمات حالة خاصة بالنسبة لعمليات الشراء والبيع، نظرا لعدم وجود أي تدفق للمخزون يمكن إثباته، حيث يتم فقط إثبات التدفق المالي عند استلام الفاتورة، وتسجيل التدفق النقدي عند التسديد، فتبادل الخدمات لا يتم من خلال نقل الملكية، على اعتبار أن الخدمات تعتبر سلعة غير ملموسة يصعب تحقيق السيطرة عليها.

- **مشتريات الخدمات:** يمكن التمييز بين الخدمات التي تدخل ضمن تكلفة الإنتاج، وتدرج في ح/ 604 "مشتريات الدراسات والخدمات" والخدمات العامة التي لا تدخل ضمن تكلفة الإنتاج، لذا تدرج في ح/ 61 "الخدمات الخارجية" أو ح/ 62 "الخدمات الخارجية الأخرى". وبمجرد استلام الفاتورة يتم التسجيل المحاسبي للخدمات الخارجية، من خلال جعل ح/ 604 أو ح/ 605 أو حساب فرعي من ح/ 61 أو حساب فرعي من ح/ 62 حسب الحالة مدينا بتكلفة الخدمات، مقابل الجانب الدائن من ح/ 401 أو أحد حسابات الغير؛ وعند تسديد قيمة الخدمات يتم ترصيد ح/ 401 أو حساب الغير، مقابل الجانب الدائن من ح/ 53 أو ح/ 512 أو ح/ 403.

- **مبيعات الخدمات:** يمكن التمييز بين خدمات الدراسات، والتي تدرج في حـ/ 705 "مبيعات الدراسات"، والأشغال المقدمة، وتدرج في حـ/ 704 "مبيعات الأشغال"، أما باقي الخدمات فتدرج في حـ/ 706 "خدمات أخرى مقدمة". وبمجرد فوترة الخدمات المقدمة يتم تسجيلها محاسبيا بجعل حـ/ 411 أو أحد حسابات الغير مدينا، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 704 أو حـ/ 705 أو حـ/ 706؛ وعند قبض مقابل تلك الخدمات، يتم ترصيد حـ/ 411 أو حساب الغير، مقابل الجانب المدين من حـ/ 53 أو حـ/ 512 أو حـ/ 413.

5.1) التسجيل المحاسبي لعملية الإنتاج

عند خروج المواد الأولية أو اللوازم أو التموينات الأخرى من المخزن باتجاه الورشات، يتم التسجيل المحاسبي لعملية الاستهلاك، ويجب التمييز بين حالة الجرد الدائم والجرد المتناوب:

- **حالة الجرد الدائم:** تسجل العملية بجعل حـ/ 601 أو حـ/ 602 أو حـ/ 724 مدينا بالتكلفة، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 351 على الترتيب.
- **حالة الجرد المتناوب:** لا تسجل عملية الاستهلاك.

عند دخول المنتجات من الورشات إلى المخزن، يتم التسجيل المحاسبي لعملية الإنتاج، لكن يجب التمييز بين حالة الجرد الدائم والجرد المتناوب:

- **حالة الجرد الدائم:** تسجل العملية بجعل الحساب الفرعي المناسب من حـ/ 35 مدينا وحـ/ 724 دائنا.
- **حالة الجرد المتناوب:** لا تسجل عملية الإنتاج.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن دخول وخروج المخزونات من وإلى المخزن يسجل بالتكلفة التي تتضمن جميع الأعباء المستنفدة لجعل المخزون في المكان والحالة اللذين يوجد عليهما، وتشمل تكلفة الشراء وتكلفة التحويل والأعباء العامة والأعباء المالية والأعباء الإدارية التي يمكن تخصيصها مباشرة للمخزون[1].

مثال (08):

- **بتاريخ 2016/03/02:** فاتورة من المورد (X) تضمنت: 500.000 بضاعة، 750.000 مواد أولية، 200.000 أغلفة قابلة للاستهلاك، 25.000 مواد تنظيف.
- **بتاريخ 2016/03/06:** استلام المشتريات من المورد (X).
- **بتاريخ 2016/03/07:** استلام فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 31.000.
- **بتاريخ 2016/03/08:** استهلاك 500.000 مواد أولية و120.000 أغلفة.
- **بتاريخ 2016/03/09: تسديد** فاتورة الشراء للمورد (X) بشيك بنكي.

[1] أنظر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص. 11.

- **بتاريخ 2016/03/09:** استلام فاتورة لخدمات الصيانة بقيمة 52.000.
- **بتاريخ 2016/03/12:** **تسديد** فاتورة الكهرباء والغاز وفاتورة خدمات الصيانة بشيك بنكي.
- **بتاريخ 2016/03/17:** نتج عن عملية التصنيع منتجات مصنعة تكلفتها 800.000، ومواد مسترجعة قدرت قيمتها 12.500.
- **بتاريخ 2016/03/20:** فاتورة للزبون (Y) تضمنت منتجات مصنعة بسعر 700.000 تكلفتها 600.000، وبضاعة بسعر 350.000 تكلفتها 280.000.
- **بتاريخ 2016/03/24:** تسليم المبيعات للزبون (Y) مع فاتورة لخدمات النقل بقيمة 42.000.
- **بتاريخ 2016/03/28:** تحصيل قيمة المبيعات والنقل من الزبون (Y) بشيك بنكي.

التسجيل المحاسبي بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		ــــــ 2016/03/02 ــــــ		
380		مشتريات بضاعة مخزنة	500.000	
381		مشتريات مواد أولية ولوازم	750.000	
3821		مشتريات مواد قابلة للاستهلاك	25.000	
3826		مشتريات أغلفة قابلة للاستهلاك	200.000	
	4011	مورد (X)		1.475.000
		فاتورة ...		
		ــــــ 2016/03/06 ــــــ		
30		بضاعة مخزنة	500.000	
31		مواد أولية ولوازم	750.000	
321		مواد قابلة للاستهلاك	25.000	
326		أغلفة قابلة للاستهلاك	200.000	
	380	مشتريات بضاعة مخزنة		500.000
	381	مشتريات مواد أولية		750.000
	3821	مشتريات مواد قابلة للاستهلاك		25.000
	3826	مشتريات أغلفة قابلة للاستهلاك		200.000
		وصل استلام ...		
		ــــــ 2016/03/07 ــــــ		
607		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	31.000	
	4012	مورد الكهرباء		31.000
		فاتورة الكهرباء والغاز ...		
		ــــــ 2016/03/08 ــــــ		
601		مواد أولية ولوازم	500.000	
6026		أغلفة قابلة للاستهلاك	120.000	
	31	مواد أولية ولوازم مخزنة		500.000
	326	أغلفة قابلة للاستهلاك مخزنة		120.000
		وصل خروج ...		

		2016/03/09		
	1.475.000	مورد (X)		4011
1.475.000		بنك	512	
		شيك ...		
		2016/03/09		
	52.000	الصيانة والتصليحات والرعاية		615
52.000		مورد ...	4013	
		فاتورة ...		
		2016/03/12		
	31.000	مورد الكهرباء		4012
	52.000	مورد ...		4013
83.000		بنك	512	
		شيك ...		
		2016/03/17		
	800.000	منتجات مصنعة		355
	12.500	منتجات متبقية ومواد مسترجعة		358
812.500		تغير مخزونات المنتجات	724	
		وصل دخول ...		
		2016/03/20		
	1.050.000	زبون (Y)		4111
350.000		مبيعات بضاعة	700	
700.000		مبيعات منتجات مصنعة	701	
		فاتورة ...		
		2016/03/24		
	600.000	مشتريات بضاعة مباعة		600
	280.000	تغير مخزونات المنتجات		724
600.000		بضاعة مخزنة	30	
280.000		منتجات مصنعة	355	
		وصل تسليم ...		
		2016/03/24		
	42.000	زبون (Y)		4111
42.000		خدمات أخرى مقدمة	706	
		فاتورة ...		
		2016/03/28		
	1.092.000	بنك		512
1.092.000		زبون (Y)	4111	
		شيك ...		

ملاحظة: إذا كان نظام الجرد المتناوب هو المطبق فإن العمليات الآتية لا تسجل: بتاريخ 2016/03/06، بتاريخ 2016/03/08، بتاريخ 2016/03/17، بتاريخ 2016/03/24 (وصل تسليم).

2) المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

الرسم على القيمة المضافة (TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée) هو رسم على رقم الأعمال، يحسب على المبيعات خارج الرسم، ويعتبر ضريبة غير مباشرة يتم جمعها من طرف المؤسسات، ويتحملها المستهلك النهائي، أي أن المؤسسات ما هي إلا وسيط في جمع هذا الرسم، لذا فإن الرسم على القيمة المضافة لا يعتبر عبئا على المؤسسة، وإنما يمثل دينا عليها يجب تسديده لمصلحة الضرائب، في حالة (TVA) المجمعة على المبيعات، أو حقا لها يتم استرجاعه في حالة (TVA) على المشتريات[1].

يعتبر الرسم على القيمة المضافة أحد عناصر الفاتورة، فكل فاتورة يرسلها المورد لزبونه يجب أن تتضمن قيمة (TVA)، وبما أن الفاتورة تسجل عند المورد والزبون، فإن (TVA) سوف تسجل عند الطرفين، وتعرف عند المورد "الرسوم على القيمة المضافة المجمعة على المبيعات"، وتعرف عند الزبون "الرسوم على القيمة المضافة المسترجعة على المشتريات"، وعلى اعتبار أن جميع المؤسسات تقوم بعمليات الشراء والبيع في الوقت نفسه، فإن الأمر يتطلب تحديد وضعية المؤسسة اتجاه (TVA)، فإذا كانت (TVA) المجمعة أكبر من (TVA) المسترجعة يظهر مبلغ (TVA) واجب السداد لمصلحة الضرائب، وفي حالة العكس يظهر دين (TVA) المستحق للمؤسسة على مصلحة الضرائب ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلات الآتية:

القيمة المضافة = مبيعات السلع والخدمات – مشتريات السلع والخدمات

أي: **الرسم على القيمة المضافة = الرسم على المبيعات – الرسم على المشتريات**

أي: **(TVA) للدفع/ دين (TVA) = (TVA) المجمعة – (TVA) المسترجعة**

يتم حساب الرسم على القمة المضافة كمعدل من المبلغ الصافي خارج الرسم بعد طرح التخفيضات على الأسعار، وقد ميز القانون الجبائي بين معدلين: معدل عادي قدره 17%، ومعدل مخفض قدره 7%، بالإضافة إلى المنتجات والعمليات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة على غرار عمليات التصدير[2].

TVA: الرسم على القيمة المضافة	$\mathbf{TVA} = CAHT \times TVA\%$
TVA%: معدل الرسم على القيمة المضافة	$\mathbf{CATTC} = CAHT + CAHT \times TVA\%$
CAHT: المبيعات خارج الرسم	$\mathbf{CATTC} = CAHT \times (1 + TVA\%)$
CATTC: المبيعات متضمنة الرسم	$\mathbf{CAHT} = CATTC / (1 + TVA\%)$

إذا كانت المؤسسة في منزلة البائع، فإنها تقتطع من زبائنها مبالغ (TVA) على المبيعات بمجرد حدوث أي عملية بيع للسلع أو الخدمات أو التثبيتات، من أجل تحويلها لمصلحة الضرائب عند حلول آجالها؛

[1] Eric Dumalanède et Abdelhamid Boubkeur (2009), ***Comptabilité générale conforme aux SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS***, Alger : BERTI éditions, p. 42.

[2] أنظر المادتين: 21 و23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ويسجل مبلغ (TVA) في الجانب الدائن من حـ/ 4457 "الدولة - TVA مجمعة على المبيعات". أما إذا كانت المؤسسة في منزلة المشتري، فإنها ملزمة بدفع مبالغ (TVA) على المشتريات لمورديها بمجرد قيامها بأي عملية شراء للسلع أو الخدمات أو التثبيتات، على أن يتم اقتطاعها من (TVA) المجمعة، وفي هذه الحالة تسجل (TVA) في الجانب المدين من حـ/ 44562 "الدولة - TVA على التثبيتات" بالنسبة لمشتريات التثبيتات*، أو الجانب المدين من حـ/ 44566 "الدولة - TVA على السلع والخدمات" بالنسبة لمشتريات السلع والخدمات.

عند المورد	عند الزبون
من... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ ...38 أو حـ/ 607 أو حـ/ 61 أو حـ/ 62
إلى... حـ/ ...70 مبيعات	من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات
إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	إلى... حـ/ 401 موردو السلع والخدمات
مبيعات السلع والخدمات	**مشتريات السلع والخدمات**

عند حلول الآجال القانونية لاستحقاق الرسم على القيمة المضافة، تتم عملية التصريح لمصلحة الضرائب، مما يتطلب إجراء مقاصة بين (TVA) المجمعة على المبيعات و(TVA) المسترجعة على المشتريات، من خلال ترصيد حـ/ 4457 وحـ/ 4456 على التوالي، وتحديد رصيد المؤسسة، فإذا كانت (TVA) على المبيعات أكبر من (TVA) على المشتريات، يكون الرصيد في صالح إدارة الضرائب، ويظهر حـ/ 4455 "الدولة - TVA للدفع"، أما في حالة العكس، يكون الرصيد في صالح المؤسسة ويظهر حـ/ 44567 "الدولة - ديون TVA".

وفقا للنظام العام (Régime général)، يتم تسديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين يوما الموالية لنهاية كل شهر، لكن هناك آجال أخرى لاستحقاق (TVA) تختلف حسب نظام التصريح والتسديد[1]؛ ويتم تسوية وضعية المؤسسة بدفع مبلغ (TVA) واجب السداد، إذا كان الرصيد في صالح إدارة الضرائب، أما في حالة العكس، فإن دين (TVA) يبقى حقا للمؤسسة، يتم ترصيده عند إجراء عمليات المقاصة المقبلة، أو المطالبة به لدى مصلحة الضرائب بعد مرور المدة القانونية؛ ويتم التسجيل المحاسبي لعملية التسديد بترصيد حـ/ 4455 وجعله مدينا، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 512 أو حـ/ 53.

حالة TVA في غير صالح المؤسسة	حالة TVA في صالح المؤسسة
من... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	من... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات
إلى... حـ/ 4456 الدولة - TVA على المشتريات	من... حـ/ 44567 الدولة - ديون TVA
إلى... حـ/ 4455 الدولة - TVA للدفع	إلى... حـ/ 4456 الدولة - TVA على المشتريات
قيد تسوية حساب TVA	**قيد تسوية حساب TVA**
من... حـ/ 4455 الدولة - TVA للدفع	
إلى...حـ/ 512 أو حـ/ 53	
تسديد TVA	

* سوف يتم التطرق لـ TVA على مبيعات ومشتريات التثبيتات عند تناول المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالتثبيتات.

[1] أنظر المواد من 76 إلى 106 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمتعلقة بكيفيات التصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة.

مثال (09):

- **بتاريخ 2016/03/01:** بعد إجراء مقاصة (TVA) لشهر فيفري وجد رصيد 13.000 في صالح المؤسسة.
- **بتاريخ 2016/03/02:** فاتورة من المورد (X) تضمنت بضاعة بقيمة 500.000 (TVA: 17%).
- **بتاريخ 2016/03/06:** استلام البضاعة من المورد (X).
- **بتاريخ 2016/03/07:** تسديد فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 31.000 (TVA: 7%).
- **بتاريخ 2016/03/09:** تسديد فاتورة خدمات الصيانة بقيمة 52.000 (TVA: 17%).
- **بتاريخ 2016/03/20:** فاتورة للزبون (Y) تضمنت بضاعة بسعر 800.000 تكلفتها 600.000.
- **بتاريخ 2016/03/24:** تسليم البضاعة للزبون (Y).

التسجيل المحاسبي بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		2016/03/02		
380		مشتريات بضاعة مخزنة	500.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	85.000	
	4011	مورد (X)		585.000
		فاتورة ...		
		2016/03/06		
30		بضاعة مخزنة	500.000	
	380	مشتريات بضاعة مخزنة		500.000
		وصل استلام ...		
		2016/03/07		
607		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	31.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	2.170	
	512	بنك		33.170
		فاتورة الكهرباء والغاز ...		
		2016/03/09		
615		الصيانة والتصليحات والرعاية	52.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	8.840	
	512	بنك		60.840
		فاتورة ...		
		2016/03/20		
4111		زبون (Y)	936.000	
	700	مبيعات بضاعة		800.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		136.000
		فاتورة ...		
		2016/03/24		
600		مشتريات بضاعة مباعة	600.000	
	30	بضاعة مخزنة		600.000
		وصل تسليم ...		

		2016/04/01		
4457		الدولة - TVA على المبيعات	136.000	
	44567	الدولة - ديون TVA (فيفري)		13.000
	44566	الدولة - TVA على السلع والخدمات		96.010
	4455	الدولة - TVA للدفع		26.990
		مقاصة (TVA) لشهر مارس		
		2016/04/20		
4455		الدولة - TVA للدفع	26.990	
	512	بنك		26.990
		شيك ...		

3) المعالجة المحاسبية للتسبيقات والمردودات والتعويضات

هناك بعض العمليات المرتبطة بعمليات البيع والشراء، والتي يكون الهدف منها تسهيل عمليات التبادل (التسبيقات) أو تصحيح الأخطاء التي تحصل أثناء تنفيذها (المردودات والتعويضات).

1.3) التسبيقات على الطلبيات

تعتبر التسبيقات ممارسة متعارف عليها في إطار عمليات التبادل، والغرض منها هو مواجهة مشكل السيولة الذي يمكن أن يواجه المورد، أو لأسباب تتعلق بالثقة أو بالأعراف التجارية، ممايفرض على الزبون دفع قيمة الطلبية أو جزء منه للمورد قبل استلامها أو بالتزامن مع عملية الاستلام، لذا يتم التمييز بين: التسبيقات (Les avances) التي تسدد قبل تنفيذ الطلبية، والدفعات (Les acomptes) التي تسدد بالموازاة مع تنفيذ الطلبية أو الأشغال استنادا لنسبة التنفيذ[1]. وتعتبر التسبيقات والدفعات دينا على المورد لصالح الزبون، مما يفرض عليه إرجاعها في حالة عدم تنفيذ الطلبية أو الأشغال،وتعتبر حقا بالنسبة للزبون.

تدرج التسبيقات والدفعات لدى المورد في الجانب الدائن من حـ/ 4191 "الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة على الطلبيات"، وتدرج لدى الزبون في الجانب المدين من حـ/ 4091 "الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة على الطلبيات"، مقابل حساب الخزينة. وبعد تنفيذ الطلبية واستلام الفاتورة وعند تسجيل عملية البيع والشراء، يتم ترصيد حـ/ 4191لدى المورد و حـ/ 4091لدى الزبون.

عند المورد	عند الزبون
من... حـ/ 512 أو حـ/ 53	من... حـ/ 4091 الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة
إلى... حـ/ 4191 الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة	إلى... حـ/ 512 أو حـ/ 53
استلام التسبيق	**تسليم التسبيق**
من حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ ...38 مشتريات مخزنة
من ... حـ/ 4191 الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة	من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات
إلى... حـ/ ...70 مبيعات	إلى... حـ/ 401 موردو السلع والخدمات
إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	إلى... حـ/ 4091 الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة
عملية البيع	**عملية الشراء**

[1] Eric Dumalanède et Abdelhamid Boubkeur (2009), Op.cit., p. 50.

2.3) المردودات

عند الإخلال بالشروط والمواصفات المتفق عليها، أو وجود تلف في المشتريات، أو تجاوز المشتريات لتاريخ الصلاحية، يقوم الزبون بإرجاع كل المشتريات أو جزء منها للمورد، هذا الأخير يقوم بإعداد فاتورة يطلق عليها "فاتورة الإشعار" (Facture d'avoir)، تثبت المردودات التي قام بها الزبون، وتعتبر فاتورة الإشعار مستند الإثبات لتسجيل أي تعديلات يمكن أن تطرأ على عمليات البيع والشراء بعد تنفيذها.

تعتبر المردودات تخفيضا لعمليات التبادل من حيث الكمية والقيمة، لذا فإن تسجيل مردودات المبيعات عند المورد ومردودات المشترياتعند الزبون يكون من خلال عكس قيود الشراء على مرحلتين:

عند المورد	عند الزبون
من... حـ/ 30، حـ/ 31، حـ/ 32، حـ/ 35 إلى... حـ/ 600، حـ/ 601، حـ/ 602، حـ/ 724 ـــــ **استلام المردودات** ـــــ	من... حـ/ 38 مشتريات مخزنة إلى... حـ/ 30، حـ/ 31، حـ/ 32 ـــــ **إرجاع المشتريات** ـــــ
من... حـ/ ...70 مبيعات من... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات إلى... حـ/ 411 الزبائن ـــــ **إلغاء تحويل الملكية** ـــــ	من... حـ/ 401 موردو السلع والخدمات إلى... حـ/ 38 مشتريات مخزنة إلى... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات ـــــ **إلغاء تحويل الملكية** ـــــ

3.3) التعويضات

يترتب عن نقض تعهدات البيع والشراء من طرف واحد ضرر على الطرف الآخر، مما يؤدي بالطرف المتضرر إلى المطالبة بتعويض، ويتم نقض التعهدات من خلال إلغاء عملية الشراء من طرف الزبون أو إلغاء عملية البيع من طرف المورد؛ وبعد اتفاق الطرفين على التعويض يتم إدراجه محاسبيا كالآتي:

- **الطرف الذي ألغى العملية:** يسجل التعويض كعبء في الجانب المدين من حساب فرعي لـ حـ/ 658 "أعباء التسيير الجاري الأخرى"، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 411 عند المورد أو حـ/ 401 عند الزبون.
- **الطرف المتضرر:** يتم تسجيل التعويض كإيراد في الجانب الدائن من حساب فرعي لـ حـ/ 758 "نواتج أخرى للتسيير الجاري"، مقابل الجانب المدين من حـ/ 411 بالنسبة للمورد أو حـ/ 401 بالنسبة للزبون.

مثال (10):

- **بتاريخ 2016/06/01:** اتفاق مع المورد (X) على تعويض منه بقيمة 10.000 عن عملية بيع قام بإلغائها.
- **بتاريخ 2016/06/06:** تسبيق قدره 200.000 للمورد (X) بشيك.
- **بتاريخ 2016/06/10:** فاتورة من المورد (X) تضمنت مواد أولية بقيمة 900.000 تكلفتها 700.000.
- **بتاريخ 2016/06/12:** استلام المواد الأولية من المورد (X).

- **بتاريخ 2016/06/18:** إرجاع نصف المواد الأولية للمورد (X).
- **بتاريخ 2016/06/22:** فاتورة إشعار من المورد (X) تثبت مردودات المواد الأولية.

التسجيل في يومية الزبون بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		2016/06/01		
4011		مورد (X)	11.700	
7589		نواتج أخرى للتسيير الجاري		10.000
4457		الدولة - TVA على المبيعات		1.700
		فاتورة إشعار ...		
		2016/06/06		
4091		الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة على الطلبيات	200.000	
512		بنك		200.000
		شيك ...		
		2016/06/10		
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم	900.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	153.000	
4011		مورد (X)		853.000
4091		الموردون - تسبيقات ودفعات...		200.000
		فاتورة ...		
		2016/06/12		
31		مواد أولية ولوازم	900.000	
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم		900.000
		وصل استلام ...		
		2016/06/18		
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم [900.000×50%]	450.000	
31		مواد أولية ولوازم		450.000
		وصل تسليم ...		
		2016/06/22		
411		مورد (X)	526.500	
381		مشتريات المواد الأولية واللوازم		450.000
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات		76500
		فاتورة إشعار ...		

التسجيل في يومية المورد (X) بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		2016/06/01		
6589		نواتج أخرى للتسيير الجاري	10.000	
44566		الدولة - TVA على الخدمات [10.000×17%]	1.700	
4111		زبون		11.700
		فاتورة إشعار ...		

		2016/06/06		
512		بنك	200.000	
	4191	الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة		200.000
		شيك ...		
		2016/06/10		
4111		زبون	853.000	
4191		الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة على الطلبيات	200.000	
	700	مبيعات بضاعة		900.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		153.000
		فاتورة ...		
		2016/06/12		
601		مواد أولية ولوازم	700.000	
	31	مواد أولية ولوازم مخزنة		700.000
		وصل تسليم ...		
		2016/06/18		
31		مواد أولية ولوازم مخزنة [700.000×50%]	350.000	
	601	مواد أولية ولوازم		350.000
		وصل استلام ...		
		2016/06/22		
700		مبيعات بضاعة	450.000	
4457		الدولة - TVA على المبيعات [450.000×17%]	76.500	
	4111	زبون		526.500
		فاتورة إشعار ...		

4) المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار

تعتبر التخفيضاتعلى الأسعار ممارسة شائعة، قد يكون الهدف منها تجاري (التخفيضات التجارية) أو مالي (التخفيضات المالية)، ويحسب التخفيض كنسبة من المبيعات خارج الرسم.

1.4) التخفيضات التجارية

الهدف من التخفيضات ذات الطابع التجاري هو إرضاء الزبائن، وهذه التخفيضات لا تعتبر أعباء بالنسبة للمورد، ولا نواتج بالنسبة للزبون، وإنما تخفيض لسعر البيع بالنسبة للأول، وتخفيض لسعر الشراء بالنسبة للثاني، لذا لا يتم تسجيلها محاسبيا إذا كانت ضمن فاتورة البيع؛ ويمكن التمييز بين[1]*:

- **الاقتطاع (Rabais):** هو تخفيض على السعر يمنح بشكل استثنائي لتعويض أي ضرر قد يتعرض له المشتري نتيجة: عيب في السلعة أو خلل في الخدمة، تأخر التسليم، أو عدم مطابقة المشتريات للطلبية؛ وتجدر الإشارة إلى أن حصول الزبون على هذا الاقتطاع يتطلب منه الاحتفاظ بالمشتريات.

[1] Brigitte Doriath et al. (2010), ***Comptabilité et gestion des organisations***, 7e édition, Paris : Dunod, p. 18.

* أنظر أيضا في هذا الصدد: مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005، نفس المرجع السابق.

- **التنزيل (Remise):** هو تخفيض على السعر يمنح بشكل اعتيادي على أساس أهمية الطلبية أو مهنة الزبون، مثلا تنزيل قدره 6% ممنوح لمؤسسات الأشغال العمومية من طرف مورد مواد البناء.
- **الحسم (Ristourne):** هو تخفيض يمنح بشكل دوري على إجمالي العمليات المنجزة مع الزبون، ويمكن اعتباره كعلاوة وفاء (Prime de fidélité)، ويحسب شهريا أو فصليا على أساس المشتريات خارج الرسم.

بغرض التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية يمكن التمييز بين: التخفيضات التجارية ضمن فاتورة البيع، والتخفيضات التجارية ضمن فاتورة الإشعار:

- بالنسبة للتخفيضات التجارية التي ترد ضمن فاتورة البيع، فإنها لا تظهر في المحاسبة، لأن التسجيل المحاسبي يتم على أساس الصافي التجاري بعد طرح التخفيضات التجارية، سواء لدى المورد أو الزبون.
- بالنسبة للتخفيضات التجارية التي تمنح بعد إتمام التبادل وإرسال الفاتورة، والتي ترد ضمن فاتورة إشعار، فإنها تسجل في حـ/ 709 "التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة على المبيعات" بالنسبة للمورد وحـ/ 609 "التخفيضات والتنزيلات والحسومات المحصلة عن المشتريات" بالنسبة للزبون كالآتي:

عند المورد	عند الزبون
من... حـ/ 709 RRR الممنوحة على المبيعات من... حـ/ 4457 TVA على المبيعات إلى... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 609 RRR المكتسبة على المشتريات إلى... حـ/ 44566 TVA على المشتريات

2.4) التخفيضات المالية

هي التخفيضات الممنوحة من المورد للزبون بمناسبة التسديد الفوري أو الآجل للفواتير، وترتبط بشروط التسديد، والهدف منها هو تحفيز الزبون على تعجيل عملية تسديد قيمة المبيعات للمورد. وبالنسبة للتسجيل المحاسبي، فإن التخفيضات المالية سواء كانت ضمن فاتورة البيع أو ضمن فاتورة إشعار، فإنها تسجل محاسبيا في الجانب المدين من حـ/ 668 "الأعباء المالية الأخرى" بالنسبة للمورد، والجانب الدائن من حـ/ 768 "النواتج المالية الأخرى" بالنسبة للزبون كالآتي:

	التخفيضات المالية عند المورد	التخفيضات المالية عند الزبون
فاتورة بيع	من... حـ/ 411 الزبائن من... حـ/ 668 الأعباء المالية الأخرى إلى... حـ/ ...70 مبيعات إلى... حـ/ 4457 TVAعلى المبيعات	من... حـ/ ...38 مشتريات (أو حـ/ 61 أو حـ/ 62) من... حـ/ 44566 TVA على المشتريات إلى... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 768 النواتج المالية الأخرى
فاتورة إشعار	من... حـ/ 668 الأعباء المالية الأخرى من... حـ/ 4457 TVA على المبيعات إلى... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 768 النواتج المالية الأخرى إلى... حـ/ 44566 TVA على المشتريات

3.4) حالة خاصة: الوعد بالتخفيض

في بعض الحالات يقدم المورد وعدا بتقديم تخفيض مالي أو تجاري للزبون، لكنه قد يتأخر في إرسال فاتورة الإشعار التي تثبت هذا التخفيض خلال الدورة، لذا لا يمكن تسجيل هذا التخفيض؛ وعند نهاية الدورة وفي حالة عدم إعداد فاتورة الإشعار من طرف المورد، يتم تسجيل الوعد بالتخفيض في الجانب الدائن من حـ/ 4198 "تخفيضات ممنوحة وحقوق أخرى" عوضا عن حـ/ 411 بالنسبة للمورد، وفي الجانب المدين من حـ/ 4098 "تخفيضات مستحقة وحقوق أخرى" عوضا عن حـ/ 401 بالنسبة للزبون كالآتي:

	عند المورد	عند الزبون
وعد بالتخفيض	من... حـ/ 709 RRR الممنوحة على المبيعات أو.... حـ/ 668 الأعباء المالية الأخرى من... حـ/ 4457 TVA على المبيعات إلى... حـ/ 4198 تخفيضات ممنوحة	من... حـ/ 4098 تخفيضات مستحقة إلى... حـ/ 609 RRR المكتسبة أو.... حـ/ 768 الأعباء المالية الأخرى إلى... حـ/ 44566 TVA على المشتريات

في الدورة المقبلة، وبعد وفاء المورد بوعده، من خلال إعداد فاتورة الإشعار التي تثبت التخفيض التجاري أو المالي، وإرسالها للزبون، يتم ترصيد حـ/ 4198و حـ/ 4098 كالآتي:

	عند المورد	عند الزبون
فاتورة إشعار	من... حـ/ 4198 تخفيضات ممنوحة إلى... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 4098 تخفيضات مستحقة

مثال (11):

- **بتاريخ 2015/09/05:** فاتورة تضمنت 3.000.000 بضاعة، تخفيض تجاري 3%، تخفيض مالي 5%.
- **تاريخ 2015/09/10:** تسليم البضاعة علما أن تكلفتها بلغت 2.725.000.
- **بتاريخ 2015/10/30:** فاتورة إشعار تضمنت تخفيض تجاري 2%، على مبيعات قيمتها 500.000 (HT).
- **بتاريخ 2015/11/15:** فاتورة إشعار تضمنت تخفيض مالي 3%، على مبيعات قيمتها 800.000 (HT).
- **بتاريخ 2015/12/01:** وعد بتخفيض تجاري 2%، على مبيعات قيمتها 450.000 (HT).
- **بتاريخ 2016/01/05:** فاتورة إشعار تثبت تنفيذ الوعد بالتخفيض المقدم بتاريخ 2015/12/01.

فاتورة بتاريخ 2015/09/05	
بضاعة	3.000.000
- تخفيض تجاري (3%) [0,03×3.000.000]	90.000
الصافي التجاري	2.910.000
- تخفيض مالي (5%) [(3.000.000 - 90.000)×0,05]	145.500
الصافي المالي	2.764.500
TVA (17%)	469.965
المبلغ المستحق	3.234.465

التسجيل في يومية المورد بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		2015/09/05		
4111		زبون...	3.234.465	
668		الأعباء المالية الأخرى	145.500	
	700	مبيعات بضاعة		2.910.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		469.965
		فاتورة ...		
		2015/09/10		
600		مشتريات بضاعة مباعة	2.725.000	
	30	بضاعة مخزنة		2.725.000
		وصل تسليم ...		
		2015/10/30		
709		RRR الممنوحة على المبيعات [500.000×2%]	10.000	
4457		الدولة - TVA على المبيعات [10.000×17%]	1.700	
	4111	زبون...		11.700
		فاتورة إشعار ...		
		2015/11/15		
668		الأعباء المالية الأخرى [800.000×3%]	24.000	
4457		الدولة - TVA على المبيعات [24.000×17%]	4.080	
	4111	زبون...		28.080
		فاتورة إشعار ...		
		2015/12/31		
709		RRR الممنوحة على المبيعات [450.000×2%]	9.000	
4457		الدولة - TVA على المبيعات [9.000×17%]	1.530	
	4198	الزبائن - تخفيضات ممنوحة		10.530
		وعد بالتخفيض ...		

		2016/01/05		
4198		الزبائن - تخفيضات ممنوحة	10.530	
	4111	زبون...		10.530
		فاتورة إشعار ...		

التسجيل في يومية الزبون بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		2015/09/05		
380		مشتريات بضاعة	2.910.000	
44566		الدولة - TVA على المشتريات	469.965	
	4011	مورد...		3.234.465
	768	النواتج المالية الأخرى		145.500
		فاتورة ...		
		2015/09/10		
30		بضاعة مخزنة	2.910.000	
	380	مشتريات بضاعة مخزنة		2.910.000
		وصل استلام ...		

		2015/10/30			
4011		مورد...	11.700		
	609	RRR المكتسبة على المشتريات		10.000	
	44566	الدولة - TVA على السلع والخدمات		1.700	
		فاتورة إشعار ...			
		2015/11/15			
4011		مورد...	28.080		
	768	النواتج المالية الأخرى		24.000	
	44566	الدولة - TVA على السلع والخدمات		4.080	
		فاتورة إشعار ...			
		2015/12/31			
4098		الموردون - تخفيضات مستحقة	10.530		
	609	RRR المكتسبة على المشتريات		9.000	
	44566	الدولة - TVA على السلع والخدمات		1.530	
		وعد بالتخفيض ...			

		2016/01/05		
4011		مورد...	10.530	
	4098	الموردون - تخفيضات مستحقة		10.530
		فاتورة إشعار ...		

5) المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

الورقة التجارية هي وثيقة قانونية تثبت حق المورد لدى الزبون، وتعتبر الأوراق التجارية من بين وسائل الدفع المتاحة لتسوية المستحقات المالية بين المورد والزبون، في حالة عدم قدرة هذا الأخير على تسديد تلك المستحقات نقدا؛ وتعرف عند المورد بأوراق القبض (ح/ 413 الزبائن - أوراق قبض)، أما عند الزبون فتعرف بأوراق الدفع (ح/ 403 الموردون - أوراق دفع)، ويمكن التمييز بين "السفتجة" و"السند لأمر"*.

- **السفتجة (La lettre de change)**: هي محرر مكتوب يعطي بموجبه الساحب (المورد) الأمر للمسحوب عليه (الزبون) بأن يدفع لفائدة شخص ثالث وهو المستفيد (غالبا يكون هو المورد نفسه) مبلغ معين من المال (قيمة الحقوق على الزبون) بتاريخ محدد وهو تاريخ الاستحقاق(1)؛ وتعرف السفتجة أيضا بالكمبيالة، ويعتبر الموردمصدر ها فهو من يقوم بإنشائها، أما الزبون فيتمثل دوره في قبولها.
- **السند لأمر (Le billet à ordre)**: هو محرر مكتوب يلتزم بموجبه الموقع (الزبون) بدفع مبلغ معين من المال (قيمة الديون لصالح المورد) لفائدة المستفيد (المورد) بتاريخ محدد وهو تاريخ الاستحقاق(2)؛ وعلى عكس السفتجة، يعتبر الزبون مصدر السند لأمر، ويتمثل دور المورد في قبوله.

* لتفاصيل أكثر حول السفتجة والسند لأمر، يمكن العودة إلى المواد: من 389 إلى 471 من القانون التجاري الجزائري (الباب الأول من الكتاب الرابع).
(1) (2) Brigitte Doriath et al. (2010), ***Comptabilité et gestion des organisations***, Op.cit., p. 22.

1.5) نشوء الأوراق التجارية

عند قبول المورد لورقة تجارية من الزبون بمبلغ الدين الموجود بينهما أو جزء منه، يتم تسجيلها لدى المورد بترصيد حساب الزبون مقابل الجانب المدين من حـ/ 413 "الزبائن - أوراق قبض"، أما لدى الزبون فيتم تسجيلها بترصيد حساب المورد مقابل الجانب الدائن من حـ/ 403 "الموردون - أوراق دفع".

نشوء الأوراق التجارية عند المورد	نشوء الأوراق التجارية عند الزبون
من... حـ/ 413 الزبائن - أوراق قبض إلى... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 403 الموردون - أوراق دفع

2.5) تظهير الأوراق التجارية

يمكن أن يقوم الساحب أو المستفيد (المورد) بتظهير الأوراق التجارية قبل تاريخ استحقاقها، بهدف تسوية ديونه اتجاه مورديه، من خلال تحويل الحق في الحصول على مبلغ محدد من المال بتاريخ الاستحقاق لطرف آخر.وعملية التظهير ليس لها أي تأثير على المركز المالي للزبون (المسحوب عليه)، لذا لا تسجل لديه؛ أما بالنسبة للمورد (الساحب أو المستفيد)، فيتم ترصيد حـ/ 413 كالآتي:

تظهير الأوراق التجارية عند المورد	تظهير الأوراق التجارية عند الزبون
من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 413 الزبائن - أوراق قبض	لا تسجل

3.5) خصم الأوراق التجارية

يمكن أن يقوم حامل الورقة التجارية بخصمها قبل تاريخ الاستحقاق إذا كان في حاجة للسيولة، من خلال تقديمها لبنكه الذي يمنح له نقدية، بعد خصم العمولات والفوائد المترتبة عن ذلك. وهذه العملية ليس لها تأثير على المركز المالي للزبون، لذا لا تسجل لديه؛ أما لدى المورد فيتم ترصيد حـ/ 413 مقابل حـ/ 511، بمجرد تسليم الورقة للخصم وبعد تنفيذ العملية واستلام كشف الخصم، يتم ترصيد حـ/ 511 مقابل حساب الخزينة والعمولات والفوائد المتعلقة بفترة الائتمان الممتدة بين تاريخ الخصموتاريخ الاستحقاق.

خصم الأوراق التجارية عند المورد	خصم الأوراق التجارية عند الزبون
من... حـ/ 511 قيم للتحصيل إلى... حـ/ 413 الزبائن - أوراق قبض **إيداع الورقة التجارية للخصم** من... حـ/ 512 بنك من... حـ/ 661 أعباء الفوائد من... حـ/ 627 خدمات بنكية وما يماثلها من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات (تحسب TVA على الخدمات البنكية فقط) إلى... حـ/ 511 قيم للتحصيل **كشف خصم**	لا تسجل

يخص التسجيل المحاسبي السابق الأوراق التجارية الورقية، أما في حالة الأوراق التجارية المغناطيسية (Sur support magnétique)، فيتم التسجيل المحاسبي لعملية خصمها لدى المورد كالآتي*:

من... حـ/ 512 بنك من... حـ/ 661 أعباء الفوائد من... حـ/ 627 خدمات بنكية وما يماثلها من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات إلى... حـ/ 519 المساهمات البنكية الجارية ـــــ (1) **خصم الورقة التجارية المغناطيسية** ـــــ	من... حـ/ 512 بنك إلى... حـ/ 413 الزبائن - أوراق قبض ـــــ (2) **تسوية الزبون عند الاستحقاق** ـــــ من... حـ/ 519 المساهمات البنكية الجارية إلى... حـ/ 512 بنك ـــــ (3) **إلغاء المساهمات البنكية الجارية** ـــــ

4.5) تحصيل الأوراق التجارية عند الاستحقاق

في حالة عدم تظهير الأوراق التجاريةو عدم خصمها من طرف المورد، يقوم بإيداعها للتحصيل لدى بنكه بحلول تاريخ استحقاقها، ويتولى بنك المورد تحصيل الأوراق التجارية من بنك الزبون، مقابل تحمل المورد نفقات التحصيل.ويتم تسجيل هذه العملية لدى الزبون من خلال ترصيد حـ/ 403 مقابل حـ/ 512؛ ويتم التسجيل لدى المورد من خلال ترصيد حـ/ 413 مقابل حـ/ 511 بمجرد تسليم الورقة للتحصيل وبعد تنفيذ العملية واستلام كشف التحصيل، يتم ترصيد حـ/ 511 مقابل حساب الخزينة وعمولات التحصيل.

تحصيل الأوراق التجارية عند المورد	تحصيل الأوراق التجارية عند الزبون
من... حـ/ 511 قيم للتحصيل إلى... حـ/ 413 الزبائن - أوراق قبض ـــــ **إيداع الورقة التجارية للتحصيل** ـــــ من... حـ/ 512 بنك من... حـ/ 627 خدمات بنكية وما يماثلها من... حـ/ 44566 الدولة، TVA على السلع والخدمات (تحسب TVA على الخدمات البنكية فقط) إلى... حـ/ 511 قيم للتحصيل ـــــ **كشف تحصيل** ـــــ	من... حـ/ 403 الموردون - أوراق دفع إلى... حـ/ 512 بنك

5.5) الأوراق التجارية غير المحصلة

بالنسبة للأوراق التجارية غير المحصلة أو غير القابلة للتحصيل، بسبب عدم كفاية الرصيد البنكي للزبون أو رفض البنك تحصيلها، فيتم إلغاؤها لدى المورد وتحويلها إلى حساب الزبون، مع تحميل الأعباء البنكية له، أما لدى الزبون فيتم تحويلها إلى حساب المورد مقابل تحمل الأعباء الناتجة عن ذلك.

الأوراق التجارية غير المحصلة عند المورد	الأوراق التجارية غير المحصلة عند الزبون
من... حـ/ 411 الزبائن إلى... حـ/ 511 قيم للتحصيل (بقيمة الورقة التجارية وأعباء الخدمات البنكية)	من... حـ/ 403 الموردون - أوراق دفع من... حـ/ 627 خدمات بنكية وما يماثلها من... حـ/ 44566 الدولة، TVA على السلع والخدمات (تحسب TVA على الخدمات البنكية فقط) إلى... حـ/ 401 الموردون

* Voir : Anne-Marie Bouvier et Charlotte Disle (2008), ***Introduction à la comptabilité***, Paris : Dunod, p. 150.

مثال (12):

- **بتاريخ 2015/01/15:** ورقة تجارية مسحوبة على الزبون بقيمة 500.000 تستحق في 2015/03/15.
- **بتاريخ 2015/02/15:** الحالة (1): تظهير الورقة التجارية؛ الحالة (2): إيداع الورقة التجارية للخصم، وقد تم الخصم بعد 3 أيام (الخدمات البنكية 1.200 HT، معدل الفائدة السنوي 5%).
- **بتاريخ 2015/03/15:** تقديم الورقة التجارية للتحصيل الحالة (1): تم التحصيل بعد يومين (الخدمات البنكية 900 HT)؛ الحالة (2): عدم تحصيل الورقة التجارية (الخدمات البنكية 2.000 HT).

التسجيل في يومية المورد

		2015/01/15		
4131		الزبائن - أوراق قبض	500.000	
	4111	زبون....		500.000
		ورقة تجارية...		
		2015/02/15		
4011		مورد...	500.000	
	4131	الزبائن - أوراق قبض		500.000
		الحالة (1): تظهير الورقة التجارية...		
		2015/02/15		
511		قيم للتحصيل	500.000	
	4131	الزبائن - أوراق قبض		500.000
		الحالة (2): إيداع الورقة التجارية للخصم		
		2015/02/18		
512		بنك	496.541	
661		أعباء الفوائد [365/30×0,05×500.000]	2.055	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	1.200	
44566		الدولة - TVA على الخدمات [1.200×17%]	204	
	511	قيم للتحصيل		500.000
		كشف خصم...		
		2015/03/15		
511		قيم للتحصيل	500.000	
	4131	الزبائن - أوراق قبض		500.000
		إيداع الورقة التجارية للتحصيل		
		2015/03/17		
512		بنك	498.947	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	900	
44566		الدولة - TVA على الخدمات [900×17%]	153	
	511	قيم للتحصيل		500.000
		الحالة (1): كشف تحصيل...		
		2015/03/17		
4111		زبون...	502.340	
	511	قيم للتحصيل		500.000
	512	بنك [1.17×2.000]		2.340
		الحالة (2): عدم تحصيل الورقة التجارية...		

التسجيل في يومية الزبون

		2015/01/15		
4011		مورد...	500.000	
	4031	الموردون - أوراق دفع		500.000
		ورقة تجارية...		
		2015/03/17		
4031		الموردون - أوراق دفع	500.000	
	512	بنك		500.000
		الحالة (1): كشف تحصيل...		
		2015/03/17		
4031		الموردون - أوراق دفع	500.000	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	2.000	
44566		الدولة - TVA على الخدمات [2.000×17%]	340	
	4011	مورد...		502.340
		الحالة (2): عدم تحصيل الورقة التجارية...		

6) المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة

ترتبط الأغلفة بعملية التصنيع من أجل تعبئة المنتجات وتغليفها، أو بعملية البيع من أجل نقل المبيعات بأمان، كما ترتبط بالوظيفية التسويقية بهدف زيادة المبيعات، ويمكن التمييز بين نوعين من الأغلفة:

- **الأغلفة القابلة للاستهلاك:** وهي الأغلفة التي يتم استهلاكها خلال عملية التصنيع ، لذا تعالج كتموينات وتدرج ضمن المخزونات في حـ/ 326، وتضاف تكلفتها لتكلفة المنتجات.
- **الأغلفة المتداولة:** وهي الأغلفة القابلة للاسترجاع والتي يمكن استخدامها عدة مرات، حيث تعبأ فيها المبيعات عند نقلها للزبون ثم تسترجع بعد ذلك، لذا تدرج ضمن التثبيتات في حـ/ 2186.

1.6) إرسال الأغلفة المتداولة في شكل أمانة

يتم إرسال الأغلفة المتداولة مع المبيعات من المورد للزبون، ولا يتم تسجيل التدفق السلعي المتعلق بها محاسبيا، وإنما يتم فقط إثبات دين للزبون على المورد في شكل أمانة للأغلفة، وهي عبارة عن مبلغ نقدي يحمله المورد للزبون مقابل الأغلفة المتداولة، ويقوم المورد بإلغاء ذلك المبلغ عند إرجاع الزبون للأغلفة. وبمجرد إعداد فاتورة البيع التي تتضمن أمانة الأغلفة وإرسالها للزبون، يتم تسجيل الأمانة (خارج الرسم) بالموازاة مع تسجيل عملية البيع، حيث تسجل في الجانب الدائن من حـ/ 4196 "الزبائن - أمانة أغلفة" لدى المورد، والجانب المدين من حـ/ 4096 "الموردون - أمانة أغلفة"لدى الزبون.

أمانة الأغلفة عند المورد	أمانة الأغلفة عند الزبون
من... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ ...38 مشتريات مخزنة
إلى... حـ/ ...70 مبيعات	من... حـ/ 44566 الدولة، TVA على السلع والخدمات
إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	من... حـ/ 4096 الموردون - أمانة أغلفة
إلى... حـ/ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة	إلى... حـ/ 401 الموردون

2.6) إرجاع الأغلفة المتداولة سليمة

عند إرجاع الأغلفة المتداولة من طرف الزبون على حالتها الطبيعية، دون التسبب في أي ضرر، يقوم المورد بإرجاع مبلغ الأمانة للزبون، لذا يتم ترصيد حساب أمانة الأغلفة لدى الطرفين.

إرجاع الأغلفة عند المورد	إرجاع الأغلفة عند الزبون
من... حـ/ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى... حـ/ 411 الزبائن	من... حـ/ 401 الموردون إلى... حـ/ 4096 الموردون - أمانة أغلفة

3.6) إرجاع الأغلفة المتداولة متضررة

عند إرجاع الأغلفة المتداولة من طرف الزبون متضررة، يحتفظ المورد بجزء من مبلغ الأمانة، كتعويض له عن الضرر الذي تسبب فيه الزبون للأغلفة، ويتم التسجيل المحاسبي من خلال ترصيد حساب أمانة الأغلفة لدى الطرفين، وإثبات المبلغ المحتفظ به من طرف المورد مقابل الضرر في الجانب الدائن من حـ/ 7086 "ربح أغلفة متداولة" لدى المورد، والجانب المدين من حـ/ 6136[1] "خسارة أغلفة متداولة".

إرجاع الأغلفة المتداولة متضررة عند المورد	إرجاع الأغلفة المتداولة متضررة عند الزبون
من... حـ/ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى... حـ/ 411 الزبائن إلى... حـ/ 7086 ربح أغلفة متداولة إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات (تحسب TVA على ربح الأغلفة)	من... حـ/ 401 الموردون من... حـ/ 6136 خسارة أغلفة متداولة من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات (تحسب TVA على خسارة الأغلفة) إلى... حـ/ 4096 الموردون - أمانة أغلفة

2.6) عدم إرجاع الأغلفة المتداولة

إذا قرر الزبون الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة، أو لم يقم بإرجاعها في الآجال المحددة لأي سبب، يحتفظ المورد بمبلغ الأمانة، ويمكن اعتبار ذلك بمثابة عملية بيع، لذا يتم التسجيل المحاسبي للعملية من خلال ترصيد حساب الأمانة لدى الطرفين، وإثبات مبيعات أغلفة لدى المورد، ومشتريات أغلفة لدى الزبون.

عدم إرجاع الأغلفة عند المورد*	عدم إرجاع الأغلفة عند الزبون
من... حـ/ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى... حـ/ 2186 أغلفة متداولة إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	من... حـ/ 2186 أغلفة متداولة من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 4096 الموردون - أمانة أغلفة

* التسجيل المقترح لدى المورد الغرض منه الشرح فقط، وسوف يتم تناول التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات لاحقا.

ملاحظة: إذا كانت الأغلفة المتداولة المحتفظ بها من طرف الزبون غير قابلة للتحديد، فإنها تدرج لدى المورد في الجانب الدائن من حـ/ 7088 "نواتج الأنشطة الأخرى الملحقة"، وتدرج في الجانب المدين من حـ/ 3826 "مشتريات الأغلفة" لدى الزبون، بدلا من حـ/ 2186[2].

[1] [2] Voir : Anne-Marie Bouvier et Charlotte Disle (2008), ***Introduction à la comptabilité***, Op.cit., p. 184.

مثال (13):

- **بتاريخ 2014/04/13:** فاتورة تضمنت بضاعة قيمتها 650.000 وأمانة أغلفة متداولة بقيمة 39.000.
- **بتاريخ 2014/04/17:** تسليم البضاعة علما أن تكلفتها بلغت 420.000.
- **بتاريخ 2014/04/25:** فاتورة إشعار تثبت مردودات الأغلفة المتداولة بقيمة 13.000 في حالة جيدة.
- **بتاريخ 2014/04/30:** فاتورة إشعار تثبت مردودات الأغلفة المتداولة بقيمة 17.000 في حالة متضررة، وقد قدرت قيمة الضرر بـ 5.000.
- **بتاريخ 2014/05/07:** فاتورة إشعار تثبت احتفاظ الزبون بالأغلفة المتداولة المتبقية (بقيمة 9.000).

التسجيل في يومية المورد بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		ـــــ 2014/04/13 ـــــ		
4111		زبون...	799.500	
	700	مبيعات بضاعة		650.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		110.500
	4196	الزبائن - أمانة أغلفة		39.000
		فاتورة...		
		ـــــ 2014/04/17 ـــــ		
600		مشتريات بضاعة مباعة	420.000	
	30	بضاعة مخزنة		420.000
		وصل تسليم...		
		ـــــ 2014/04/25 ـــــ		
4196		الزبائن - أمانة أغلفة	13.000	
	4111	زبون...		13.000
		فاتورة إشعار...		
		ـــــ 2014/04/30 ـــــ		
4196		الزبائن - أمانة أغلفة	17.000	
	4111	زبون...		12.000
	7086	ربح أغلفة متداولة [5.000/ 1,17]		4.273,5
	4457	TVA على المبيعات [4.273,5×17%]		726,5
		فاتورة إشعار...		
		ـــــ 2014/05/07 ـــــ		
4196		الزبائن - أمانة أغلفة	9.000	
	2186	أغلفة متداولة [9.000/ 1,17]		7.692
	4457	TVA على المبيعات [7.692×17%]		1.308
		فاتورة إشعار...		

التسجيل في يومية الزبون بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق

		ـــــ 2014/04/13 ـــــ		
380		مشتريات بضاعة مخزنة	650.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	110.500	
4096		الموردون - أمانة أغلفة	39.000	
	4011	مورد...		799.500
		فاتورة...		

		2014/04/17		
	650.000	بضاعة مخزنة		30
650.000		مشتريات بضاعة مخزنة	380	
		وصل استلام...		
		2014/04/25		
	13.000	مورد...		4011
13.000		الموردون - أمانة أغلفة	4096	
		فاتورة إشعار...		
		2014/04/30		
	12.000	مورد...		4011
	4.273,5	خسارة أغلفة متداولة [5.000/ 1,17]		6136
	726,5	الدولة - TVA على المشتريات [4.273,5×17%]		44566
17.000		الموردون - أمانة أغلفة	4096	
		فاتورة إشعار...		
		2014/05/07		
	7.692	أغلفة متداولة [9.000/ 1,17]		2186
	1.308	الدولة - TVA على التثبيتات [7.692×17%]		44566
9.000		الموردون - أمانة أغلفة	4096	
		فاتورة إشعار...		

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالتثبيتات

ترتبط التثبيتات بشكل كبير بدورة الاستثمار، على اعتبار أن هذه الأخيرة تشمل جميع العمليات التي يكون غرضها توفير الاستثمارات الضرورية لتحقيق نشاط المؤسسة؛ كما ترتبط بدورة التمويل بدرجة أقل، وذلك في حالة التنازل عنها. ويمكن التمييز بين: التثبيتات العينية، والتثبيتات المعنوية، والتثبيتات المالية؛ غير أننا سوف نتناول التثبيتات العينية والمعنوية فقط، والتي يتم اقتناؤها بغرض استخدامها لفترة طويلة تتجاوز السنة المالية، مما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة منها (الاهتلاك).

التثبيت العيني هو "أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو لاستعماله لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تمتد مدة استعماله لأكثر من سنة مالية"[1]. وتدرج التثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي في أحد الحسابات الآتية: الأراضي (حـ/ 211)، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي (حـ/ 212)، المباني (حـ/ 213)، المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية (حـ/ 215)، أما التثبيتات العينية الأخرى التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة فتدرج في حـ/ 218.

أما التثبيت المعنوي "فهو أصل قابل للتحديد، غير نقدي وليس له جوهر مادي ملموس، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية"[2]؛ ويكون التثبيت المعنوي قابلا للتحديد إذا كان قابلا للفصل عن أنشطة المؤسسة أو عن الجزء الأكبر منها، وذلك إذا كان بالإمكان بيعه منفصلا، أو نتج عن حقوق قانونية أو تعاقدية، حتى وإن كانت هذه الحقوق غير قابلة للفصل. وتشمل التثبيتات المعنوية وفق

(1) (2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص. 08.

النظام المحاسبي المالي الحسابات الآتية: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت (ح/ 203)، البرمجيات المعلوماتية وما شابهها (ح/ 204)، الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (ح/ 205)، فارق الاقتناء (ح/ 207)، التثبيتات المعنوية الأخرى (ح/ 208).

1) حيازة التثبيتات العينية والمعنوية

وفقا للقاعدة العامة، يتم الاعتراف بالتثبيت العيني أو المعنوي وإدراجه محاسبيا إذا كان[1]: (1) من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به للمؤسسة، (2) وكان من الممكن تقييم تكلفته بشكل موثوق. ويمكن الحصول على التثبيتات العينية أو المعنوية وفقاً حد الطرق الآتية:

- التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بمقابل من خلال الشراء.
- التثبيتات العينية والمعنوية المولدة داخليا من طرف المؤسسة.
- التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة مجانا.
- التثبيتات العينية والمعنوية المحصل عليها كمساهمات عينية بقيمة الإسهام، وقد تم التطرق لكيفية تسجيلها عند تناول المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بإنشاء المؤسسة.
- التثبيتات العينية والمعنوية المحصل عليها من خلال التبادل:وتدرج بالقيمة العادلة للأصل المستلم، إذا كانت الأصول المتبادلة غير متماثلة، أما في حالة العكس فتدرج بالقيمة المحاسبية للأصل المسلم.

1.1) التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بمقابل

التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بمقابل هي تلك التي يتم شراؤها من أطراف خارجية عن المؤسسة سواء منفردة أو في مجموعات، ويمكن اقتناء جميع التثبيتات العينية والمعنوية من الغير باستثناء مصاريف التطوير القابلة للتثبيت (ح/ 203) التي تولد داخليا فقط، وفارق الاقتناء (ح/ 207) الذي لا يمكن إثباته إلا في حالة اقتناء واندماج المؤسسات.وتدرج التثبيتات المشتراة بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن سعر الشراء بعد طرح التخفيضات التجارية، والرسوم الجمركية والرسوم الأخرى غير القابلة للاسترجاع، ومجموع التكاليف الضرورية لاقتناء التثبيت ووضعه في مكانه، على غرار مصاريف التسليم والشحن والتفريغ، ومصاريف التركيب، والأتعاب المهنية كأعباء المهندسين والمعماريين والخبراء والسماسرة، ومصاريف التجريب بعد طرح النواتج الصافية الناتجة عن بيع مخرجات عملية التجريب، والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن تكلفة التثبيت.

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بمقابل في الجانب المدين من الحساب الفرعي المناسب لـ ح/ 20 أو ح/ 21 وحساب (TVA)، مقابل الجانب الدائن من ح/ 404 أو ح/ 405.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، *الجريدة الرسمية*، مرجع سابق، ص. 08.

(1) شراء تثبيتات عينية أو معنوية	(2) تسديد قيمة التثبيتات
من... حـ/ ...20 التثبيتات المعنوية (باستثناء حـ/ 203 وحـ/ 207) من... حـ/ ...21 التثبيتات العينية من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات أو.... حـ/ 405 موردو التثبيتات - أوراق دفع	من... حـ/ 404 موردو التثبيتات إلى... حـ/ 512 البنك أو حـ/ 53 الصندوق --- من... حـ/ 405 موردو التثبيتات - أوراق دفع[I] إلى... حـ/ 511 قيم للتحصيل

[I] تتم عملية خصم أو تحصيل أورق الدفع لموردي التثبيتات بنفس طريقة خصم وتحصيل حـ/ 403 "الموردون - أوراق دفع".

في حالة تقديم تسبيقات على طلبيات التثبيتات، تدرج في حـ/ 238 كالآتي

(1) تسبيقات لموردي التثبيتات العينية أو المعنوية	(2) شراء تثبيتات عينية أو معنوية
من... حـ/ 238 التسبيقات المدفوعة عن طلبيات التثبيتات إلى... حـ/ 512 البنك أو حـ/ 53 الصندوق	من... حـ/ ...20 أو حـ/ 21 من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات إلى... حـ/ 238 التسبيقات المدفوعة عن ط. التثبيتات

2.1) التثبيتات العينية والمعنوية المولدة داخليا

التثبيتات العينية والمعنوية المولدة داخليا هي التي تقوم المؤسسة بإنتاجها وتطويرها ذاتيا بالاعتماد على مواردها الخاصة؛ وتتضمن تكلفتها قيمة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. وفي هذا الصدد يجب التمييز بين التثبيتات العينية والمعنوية، حيث يمكن الاعتراف بجميع التثبيتات العينية المطورة داخليا وإدراجها ضمن الميزانية، غير أنه لا يمكن الاعتراف بالتثبيتات المعنوية المطورة داخليا، باستثناء مصاريف التطوير القابلة للتثبيت (حـ/ 203)والبر مجيات المعلوماتية (حـ/ 204)، عند توفر الشروط الآتية مجتمعة[1]:

- ارتباط مصاريف التطوير بعمليات نوعية مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- للمؤسسة النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بها واستخدامها أو بيعها؛
- يمكن تقييمها بموثوقية.

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية المطورة داخليا على مرحلتين، حيث تسجل في البداية الاستهلاكات كمصاريف حسب طبيعتها، ليتم الاعتراف بالتثبيت مقابل الجانب الدائن من حـ/ 73*.

(1) تسجيل الاستهلاكات كمصاريف حسب طبيعتها	(2) الاعتراف بالتثبت المطور داخليا
من... حـ/ 60 [استهلاكات]، حـ/ 61 أو 62 [خدمات خارجية] إلى... حـ/ ...3 [مخزونات]، أو حـ/ 401 موردون	من... حـ/ 203 أو حـ/ 204 من... حـ/ ...21 التثبيتات العينية إلى... حـ/ 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إلى... حـ/ 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص.ص. 09-10.

* بهدف التبسيط تم عرض التسجيل المحاسبي للتثبيتات المطورة داخليا دون (TVA)، حيث يظهر حساب (TVA) على التثبيتات (حـ/ 44562) في الجانب المدين وكأنها عملية شراء، وفي الوقت نفسه يظهر حساب (TVA) على المبيعات (حـ/ 4457) في الجانب الدائن وكأنها عملية بيع (إنتاج)، وغالبا ما تكون (TVA) حيادية (حـ/ 44562 = حـ/ 4457) باستثناء حالة المؤسسات الخاضعة جزئيا للرسم (Entreprises partiellement assujettie au TVA)؛ أنظر:

- Eric Dumalanède et Abdelhamid Boubkeur (2009), Op.cit., p. 154.

3.1) التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة مجانا

تدرج التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بدون مقابل في الحسابات بقيمتها العادلة بتاريخ الدخول، والتي تعادل المبلغ الذي يمكن تحصيله من بيعها بعد طرح مصاريف الخروج، وتسجل مقابل الجانب الدائن من ح/ 7788 "نواتج استثنائية أخرى"[1].

4.1) التثبيتات المكتسبة من خلال عقد الإيجار التمويلي

في بعض الحالات تلجأ المؤسسات إلى اقتناء التثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويلي، من خلال استئجار ها من مؤسسات مالية مختصة أو من البنوك مقابل أقساط دورية، وذلك عند عدم قدرتها على اقتناء التثبيتات بسبب عدم وجود مصادر تمويل، أو بهدف تخفيض تكلفة التمويل. وتدرج التثبيتات المحصل في إطار عقود الإيجار التمويلي بقيمتها العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا المخصومة أيهما أقل، وتسجل في الحسابات مقابل الجانب الدائن من ح/ 167.

التثبيتات العينية أو المعنوية المكتسبة مجانا	التثبيتات المكتسبة في إطار عقد الإيجار التمويلي
من... ح/ ...20 التثبيتات المعنوية من... ح/ ...21 التثبيتات العينية إلى... ح/ 7788 نواتج استثنائية أخرى	من... ح/ ...21 التثبيتات العينية إلى... ح/ 167 ديون مترتبة عن عقود الإيجار التمويلي

مثال (14):

- **بتاريخ 2013/05/02:** قدمت مؤسسة "الشهاب" تسبيقا للمورد (aLLMachine) 2.000.000 بشيك.
- **بتاريخ 2013/05/20:** اشترت مؤسسة "الشهاب" من المورد (aLLMachine) آلة بقيمة 5 مليون، تخفيض تجاري 5%، مصاريف النقل والشحن 60.000، مصاريف التركيب 92.000.
- **بتاريخ 2013/05/30:** سددت مؤسسة "الشهاب" التزاماتها اتجاه المورد (aLLMachine) بشيك بنكي.
- **بتاريخ 2013/06/03:** استهلكت مؤسسة "الهلال" 55.000 مواد و61.000 أجور عمال خارجيين سددت بشيك، في مشروع داخلي لإنجاز مدخل للمؤسسة.
- **بتاريخ 2013/11/27:** انتهاء مشروع إنجاز مدخل مؤسسة "الهلال"، مع استهلاك 20.000 مواد إضافية.
- **بتاريخ 2013/06/15:** قامت مؤسسة "الآفاق" باقتناء برمجيات بـ 350.000، ورخص لتصنيع بعض المنتجات بـ 1.123.000، علما أن هذه الرخص تطلبت رسوم تسجيل بـ 22.460 سددت بشيك.
- **بتاريخ 2013/06/29:** سددت مؤسسة "الآفاق" قيمة البرمجيات والرخص.
- **بتاريخ 2013/08/19:** انتهاء مشروع لتطوير أحد منتجات مؤسسة "الآفاق"، تطلب 112.000 مواد 245.000 أتعاب خبراء خارجيين سددت بشيك.

[1] Voir : Anne-Marie Bouvier et Charlotte Disle (2008), ***Introduction à la comptabilité***, Op.cit., p. 123.

يومية مؤسسة "الشهاب"

		2013/05/02		
	2.000.000	تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات		238
2.000.000		بنك	512	
		شيك...		
		2013/05/20		
	4.902.000	آلة [92.000 + 60.000 + (0,05 - 1)×5.000.000]		2151
	833.340	الدولة - TVA على التثبيتات [17%×4.902.000]		44562
2.000.000		تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات	238	
3.735.340		موردو التثبيتات	404	
		فاتورة...		
		2013/05/30		
	3.735.340	موردو التثبيتات		404
3.735.340		البنك	512	
		شيك...		

يومية مؤسسة "الهلال"

		2013/06/03		
	55.000	مواد أولية ولوازم		601
55.000		مواد أولية ولوازم مخزنة	31	
		وصل خروج...		
		2013/06/03		
	61.000	العمال الخارجيون عن المؤسسة		621
	10.370	الدولة - TVA على السلع والخدمات		44566
70.370		بنك	512	
		شيك...		
		2013/11/27		
	20.000	مواد أولية ولوازم		601
20.000		مواد أولية ولوازم مخزنة	31	
		وصل خروج...		
		2013/11/27		
	136.000	مباني - مدخل [20.000 + 61.000 + 55.000]		2138
136.000		الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	
		انتهاء الأشغال		

يومية مؤسسة "الآفاق"

		2013/06/15		
	350.000	برمجيات معلوماتية		2041
	1.145.460	رخص [22.460 + 1.123.000]		2051
	250.410	الدولة - TVA على التثبيتات		44562
1.723.410		موردو التثبيتات	404	
22.460		البنك	512	
		فاتورة...		
		2013/06/29		
	1.723.410	موردو التثبيتات		404
1.723.410		البنك	512	
		شيك...		

			ــــــ 2013/08/19 ــــــ		
	112.000		مواد أولية ولوازم		601
112.000		31	مواد أولية ولوازم مخزنة		
			وصل خروج...		
			ــــــ 2013/08/19 ــــــ		
	245.000		العمال الخارجيون عن المؤسسة		621
	41.650		الدولة - TVA على السلع والخدمات		44566
286.650		512	بنك		
			شيك...		
			ــــــ 2013/08/19 ــــــ		
	357.000		مصاريف التطوير المثبتة [245.000 + 112.000]		203
357.000		731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		
			انتهاء مشروع التطوير		

2) حالات خاصة بإدراج التثبيتات العينية

1.2) العناصر ذات القيمة الضعيفة (Les éléments de faible valeur)

بالنسبة للعناصر ذات القيمة الضعيفة يمكن اعتبارها كما لو كانت مستهلكة كليا في الدورة التي استخدمت فيها لأول مرة، وبالتالي لا تدرج ضمن حسابات التثبيتات، وتدرج في الجانب المدين من حـ/ 605[1].

2.2) إدراج التثبيت العيني تبعا لمكوناته (Méthode par composant)

يتم إدراج مكونات الأصل كما كانت عناصر منفصلة، إذا كان لها أعمار إنتاجية مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة.

3.2) إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة

تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات كأحد مكونات التثبيتات، إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات معينة، وكانت المؤسسة تنوي استخدامها لأكثر من دورة محاسبية.

4.2) تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع

تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع إلى تكلفة إنتاج التثبيت العيني أو تكلفة اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما على المؤسسة.

إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة	إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة
من... حـ/ 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات إلى... حـ/ 401 موردو المخزونات والخدمات	من... حـ/ 21511 منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية من... حـ/ 21512 قطع غيار ومعدات صيانة من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات

[1] Voir : Anne-Marie Bouvier et Charlotte Disle (2008), ***Introduction à la comptabilité***, Op.cit., p. 121.

إدراج التثبيت العيني تبعا لمكوناته	إدراج تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع
من... حـ/ 1...21 التثبيت العيني - مكون (A) من... حـ/ 2...21 التثبيت العيني - مكون (B) من... حـ/ 3...21 التثبيت العيني - مكون (C) من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات	من... حـ/ 215 منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية من... حـ/ 44562 الدولة - TVA على التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات إلى... حـ/ 158 المؤونات الأخرى للأعباء (حـ/ 158: تكلفة تفكيك المنشأة وتهيئة الموقع)

5.2) التثبيتات في شكل امتياز

تدرج التثبيتات المحصل عليها في إطار عقود الا متياز من شخص عمومي في الجانب المدين من حـ/ 22 "تثبيتات في شكل امتياز"، والذي يمكن تقسيمه إلى حسابات فرعية وفقا للتقسيم المعتمد في حـ/ 20 وحـ/ 21؛ وفي هذا الصدد يجب التمييز بين الامتياز المحصل عله مجانا والامتياز المحصل عله بمقابل كالآتي[1]:

الحصول على التثبيتات في إطار عقد امتياز مجاني	الحصول على التثبيتات في إطار عقد امتياز بمقابل
من... حـ/ 22 تثبيتات في شكل امتياز إلى... حـ/ 229 حقوق مانح الامتياز **الحصول على حق الامتياز** من... حـ/ 6512 إتاوات الامتيازات إلى... حـ/ 512 البنك **الإتاوات المتعلقة بالامتياز في نهاية كل دورة**	من... حـ/ 22 تثبيتات في شكل امتياز إلى... حـ/ 512 أو حـ/ 53

6.2) التثبيتات العينية والمعنوية الجاري إنجازها

التثبيتات العينية والمعنوية الجاري إنجازها هي التثبيتات التي يتم إنتاجها من طرف المؤسسة لحاجتها الخاصة، أو من طرف الغيرلصالح المؤسسة، ويتطلب إنتاجها فترة طويلة تتجاوز السنة المالية؛ وفي حالة عدم الانتهاء من إنجازها في نهاية الدورة، يتم إدراجها في حـ/ 232 "التثبيتات العينية الجاري إنجازها" أو حـ/ 237 "التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها"، على أن يتم ترصيد هذين الحسابين بمجرد الانتهاء منها*.

حالة إنتاج التثبيت من طرف المؤسسة لحاجتها	حالة إنتاج التثبيت من طرف الغير لصالح المؤسسة
من... حـ/ 60 أو حـ/ 61 أو حـ/ 62 إلى... حـ/ ...3 أو حـ/ 401 **تسجيل الاستهلاكات حسب طبيعتها** من... حـ/ 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها من... حـ/ 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها إلى... حـ/ 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية إلى... حـ/ 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية **تثبيتات غير منتهية في نهاية الدورة** من... حـ/ ...21 التثبيتات العينية من... حـ/ ...20 التثبيتات المعنوية إلى... حـ/ 232 أو حـ/ 237 إلى... حـ/ 237 أو حـ/ 731 **انتهاء عملية الإنتاج**	من... حـ/ 238 التسبيقات المدفوعة عن طلبيات التثبيتات إلى... حـ/ 512 البنك **تسجيل التسبيقات** من... حـ/ 232 أو حـ/ 237 إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات **تثبيتات غير منتهية في نهاية الدورة** من... حـ/ ...21 أو حـ/ ...20 من... حـ/ 44562 الدولة - TVAعلى التثبيتات إلى... حـ/ 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها إلى... حـ/ 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها إلى... حـ/ 238 تسبيقات مدفوعة عن ط. التثبيتات إلى... حـ/ 404 موردو التثبيتات **استلام التثبيتات**

[1] أنظر: لبوز نوح (2009)، ***مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة***، الجزائر: مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة، ص. 52.

* من أجل التبسيط تم عرض التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجاري إنجازها من طرف المؤسسة دون (TVA)، لأنها غالبا ما تكون حيادية؛ أما بالنسبة للتثبيتات الجاري إنجازها من طرف الغير، فإن (TVA) غير حيادية لذا نقوم بتسجيلها فقط عند استلام الفاتورة بعد انتهاء الأشغال من أجل التبسيط.

مثال (15):

- **بتاريخ 2013/10/07:** صدور حكم قضائي يلزم المؤسسة بتجديد الموقع بعد انتهاء مدة الانتفاع، وقد قدرت تكاليف تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع بـ 520.000.
- **بتاريخ 2013/10/17:** تسبيق لأحد المقاولين قيمته 950.000بشيك، لإنجاز مبنى بقيمة 1.320.000.
- **بتاريخ 2013/11/12:** شراء آلة مكونة من: هيكل عمره الإنتاجي 10 سنوات وقيمته 110.000؛ محرك كهربائي عمره الإنتاجي 3 سنوات وقيمته 480.000؛ محرك ميكانيكي عمره 5 سنوات وقيمته 540.000، يتضمن هذا المحرك الميكانيكي قطع غيار ومعدات صيانة تتطلب تغييرا كل سنتين قيمتها 120.000.
- **بتاريخ 213/11/30:** تسديد قيمة الآلة.
- **بتاريخ 2013/12/02:** استهلاك 115.000 مواد و91.000 أجور عمال خارجيين سددت بشيك، في مشروع لإنجاز سلالم إسمنتية.
- **بتاريخ 2013/12/31:** لم ينتهي إنجاز السلالم الإسمنتية، أما نسبة إنجاز المباني فقد بلغت 80%.
- **بتاريخ 2014/09/14:** الانتهاء من إنجاز السلالم، واستلام المبنى وتسديد المبلغ المستحق للمقاول.

			ـــــــ 2013/10/07 ـــــــ		
215		منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية	520.000	
	158	المؤونات الأخرى للأعباء		520.000
		قرار قضائي...		
		ـــــــ 2013/10/17 ـــــــ		
238		تسبيقات مدفوعة على طلبيات التثبيتات	950.000	
	512	البنك		950.000
		شيك...		
		ـــــــ 2013/11/12 ـــــــ		
21511		آلة - هيكل	110.000	
21512		آلة - محرك كهربائي	480.000	
21513		آلة - محرك ميكانيكي [540.000 - 120.000]	420.000	
21514		آلة - قطع غيار ومعدات صيانة	120.000	
44562		الدولة - TVA على التثبيتات	192.100	
	404	موردو التثبيتات		1.322.100
		فاتورة...		
		ـــــــ 2013/11/30 ـــــــ		
404		موردو التثبيتات	1.322.100	
	512	بنك		1.322.100
		شيك...		
		ـــــــ 2013/12/02 ـــــــ		
601		مواد أولية ولوازم	115.000	
	31	مواد أولية ولوازم مخزنة		115.000
		وصل خروج...		

		2013/12/02		
621		العمال الخارجيون عن المؤسسة	91.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	15.470	
	512	بنك		106.470
		شيك...		
		2013/12/31		
23232		سلالم جاري إنجازها [91.000 + 115.000]	206.000	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		206.000
		تثبيتات قيد الإنجاز		
		2013/12/31		
23231		مباني جاري إنجازها	1.056.000	
	238	تسبيقات على طلبيات التثبيتات		950.000
	404	موردو التثبيتات		106.000
		تثبيتات قيد الإنجاز		

		2014/09/14		
2132		مباني - سلالم	206.000	
	23232	سلالم جاري إنجازها		206.000
		انتهاء إنجاز السلالم		
		2014/09/14		
2131		مباني	1.320.000	
44562		الدولة - TVA على التثبيتات	224.400	
	23231	مباني جاري إنجازها		1.056.000
	404	موردو التثبيتات		488.400
		فاتورة...		
		2014/09/14		
404		موردو التثبيتات [106.000 + 488.400]	594.400	
	512	بنك		594.400
		شيك....		

7.2) حالة الشهرة (فارق الاقتناء)

تعتبر الشهرة (فارق الاقتناء) أصلا غير معو ف يجب تمييزه عن باقي التثبيتات المعنوية، والشهرة لا يمكن اقتناؤها أو بيعها بشكل منفصل، إلا في حالة اقتناء مؤسسة مستمرة بنشاطها، بهدف الاستمرار بها كمؤسسة مستقلة، كما لا يمكن الاعتراف بها محاسبيا إلا في عمليات اقتناء واندماج المؤسسات، حيث لا تعترف المحاسبة بالشهرة المطورة داخليا كأصل، لعدم إمكانية تحديدها بشكل منفصل[1]. ويتم قياس الشهرة الناتجة عن عمليات اقتناء واندماج المؤسسات بالفرق بين القيمة العادلة لأصول وخصوم المؤسسة والسعر المدفوع مقابل اقتنائها، وتدرج كتثبيت منفصل عن التثبيتات المعنوية الأخرى في ح/ 207، في شكل زيادة للأصول إذا كانت موجبة (Goodwill)، أو كتخفيض للأصول إذا كانت سالبة (Badwill)، حيث يتم

[1] أنظر: كيموش بلال (2016)، ***البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة: دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية***، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، الجزائر: جامعة سطيف 1، ص. 26.

توزيع فارق الإدماج الأول (Ecart de première consolidation) قدر الإمكان على القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، والخصوم، والخصوم المحتملة، أما الجزء المتبقي فيخصص للشهرة.

مثال (16):

قامت شركة "الأوراس" باقتناء كلي لشركة "الأهرام"، ومن أجل ذلك أصدرت شركة "الأوراس" 450 سهم بقيمة اسمية 100 دج/سهم. إليك ميزانية شركة "الأهرام" وبعض المعلومات المتعلقة بعملية الاقتناء.

ر.ح	الأصول	المبالغ	ر.ح	الخصوم	المبالغ
20	تثبيتات معنوية	9.500	101	رأس المال	30.000
211	أراضي	10.000	106	احتياطات	2.000
215	معدات وأدوات	11.500	164	قروض بنكية	35.800
218	معدات نقل	14.600			
30	بضاعة مخزنة	23.400	401	موردو المخزونات	22.200
411	زبائن	8.700			
512	بنك	12.300			
	مجموع الأصول	90.000		مجموع الخصوم	90.000

معلومات إضافية:

1) نتائج إعادة تقييم التثبيتات العينية من طرف الخبراء:
- الأراضي: 13.000
- المعدات والأدوات: 10.000
- معدات النقل: 17.000

2) القيم السوقية لـ:
- البضاعة 26.000
- التثبيتات المعنوية: 12.000

3) بيعت الأسهم بقيمة 120 دج/سهم

بافتراض عدم وجود ضرائب على فوارق إعادة التقييم يكون:

ق. م.ب.ت = مجموع القيم العادلة للأصول (بعد إعادة التقييم) - مجموع الخصوم (الالتزامات)

= 12.000 + 13.000 + 10.000 + 17.000 + 26.000 + 8.700 + 12.300 - 35.800 - 22.200

= 41.000 (**ق. م.ب.ت**: قيمة المؤسسة بعد إعادة التقييم)

سعر الاقتناء = عدد الأسهم×القيمة السوقية للسهم = 450×120 = 54.000

فارق الاقتناء = سعر الاقتناء - قيمة المؤسسة بعد إعادة التقييم (ق. م.ب.ت) = 54.000 - 41.000 = 13.000

علاوة اندماج = (سعر بيع الأسهم - القيمة الاسمية للأسهم)×عدد الأسهم = (120 - 100)×450 = 9.000

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		......./......./......		
456		عمليات على رأس المال	54.000	
	101	رأس المال الصادر		45.000
	103	علاوة اندماج		9.000
		إثبات الزيادة في رأسمال شركة "الأوراس"		
		......./......./......		
207		**فارق الاقتناء**	**13.000**	
20		تثبيتات معنوية	12.000	
211		أراضي	13.000	
215		معدات وأدوات	10.000	
218		معدات نقل	17.000	
30		بضاعة مخزنة	26.000	
411		زبائن	8.700	
512		بنك	12.300	
	456	عمليات على رأس المال		54.000
	165	قروض بنكية		35.800
	401	موردو المخزونات		22.200
		اقتناء شركة "الأهرام"		

3) اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

تستخدم التثبيتات العينية والمعنوية لأكثر من دورة محاسبية، وبالتالي تستهلك منافعها الاقتصادية بشكل تدريجي خلال عدة دورات محاسبية إلى غاية نهاية عمرها الإنتاجي، مما يتطلب توزيع تكلفتها على الدورات المستفيدة منها، حيث يخصص لكل دورة جزء من تكلفة التثبيت يسمى "قسط الاهتلاك"، يدرج كعبء لمقابلة النواتج المحققة نتيجة استخدام التثبيت. ويعبر الاهتلاك من الناحية الاقتصادية عن التدني في قيمة التثبيت، بسبب تراجع منافعه الاقتصادية، نتيجة الاستخدام أو التقادم بمرور الوقت؛ أما من الناحية المحاسبية فإن الاهتلاك يعبر عن عملية تخصيص قيمة التثبيت على الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماته على أساس وتيرة استخدامه خلال كل دورة، وذلك تطبيقا لمبدأ المقابلة؛ فعند الحصول على التثبيت يتم إدراجه بالتكلفة التي تعبر عن المنافع المتوقعة منه، وعند تحميل الدورة بما يخصها من هذه التكلفة فإن ذلك يعبر عن استنفاد جزء من منافعه في سبيل تحقيق الإيرادات.

يعتبر الاهتلاك أداة للمحافظة على رأس المال سليما وتوفير فرصة لاستبدال الأصول[1]، وذلك انطلاقا من المفهوم الاقتصادي للدخل الذي يعتبر أن الدخل ينشأ بعد المحافظة على رأس المال، أي المحافظة على قيمة الاستثمار المبدئي؛ فرغم أن الاهتلاك لا يعدو أن يكون قيدا محاسبيا، يمثل اعترافا بأن جزء من التكلفة التي تم تحملها عند الحصول على التثبيت قد تم استنفاده وتحول إلى مصروف، ومن ثم فإن هذا القيد لا تنتج عنه أي تدفقات نقدية داخلة أو خارجة، إلا أن الاهتلاك يعتبر تخفيضا للتدفقات النقدية الخارجة في شكل ضرائب أو توزيعات كان من المفترض تحملها في حالة عدم إثبات الاهتلاك، وبالتالي احتجاز تلك التدفقات داخل المؤسسة واستخدامها لتجديد الأصول.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"[2]. وذلك من خلال توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بشكل نظامي على المدة النفعية للتثبيت، مع مراعاة القيمة المتبقية المتوقعة، إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة. **والقيمة المتبقية:** هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من خروج التثبيت بعد انقضاء مدته النفعية، بعد طرح تكاليف الخروج المتوقعة، وغالبا ما تكون مهملة باستثناء بعض العمليات الخاصة كالامتيازاتو المشاريع ذات الأجل المحدد.

أساس الاهتلاك = تكلفة التثبيت - القيمة المتبقية للتثبيت

قسط الاهتلاك = أساس الاهتلاك×معدل الاهتلاك×مدة الحيازة خلال الدورة ÷ 12

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الاهتلاك - الاهتلاك المتراكم (مجموع أقساط الاهتلاك)

---

[1] يوحنا آل آدم وصالح الرزق (2000)، **المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية**، ط01، عمان: دار الحامد، ص. 291.
[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص. 09.

أساس الاهتلاك: هو المبلغ الذي يحسب منه قسط الاهتلاك. **مدةالحيازة خلال الدورة*:** هي المدة من دخول التثبيت إلى نهاية الدورة عند الحصول على التثبيت، أو المدة من بداية الدورة إلى خروج التثبيت عند التنازل عنه، أو المدة من بداية الدورة إلى نهايتها في الحالات الأخرى. **معدل الاهتلاك:** تختلف طريقة حسابه حسب أسلوب الاهتلاك، و يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام الأساليب الآتية: الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك المتزايد، الاهتلاك الحقيقي؛ لكن من الناحية الجبائية[1] يعتبر استخدام الاهتلاك الخطي إجباريا، رغم إمكانية استخدام الاهتلاك المتناقص أو الاهتلاك المتزايد في حالات معينة.

يتم اهتلاك جميع التثبيتات العينية والمعنوية، حتى التثبيتات المحصل عليها في إطار عقد امتياز أو عقد إيجار تمويلي، باستثناء التثبيتات التي لا تخضع للاهتلاك كالتثبيتات المحصل عليها في إطار عقد إيجار تشغيلي والتثبيتات قيد الإنجاز، إلى جانب الأراضي التي تعتبر بشكل عام أصولا غير قابلة للاهتلاك، لعدم إمكانية تحديد عمرها الإنتاجي، حيث تعالج الأراضي محاسبيا بشكل منفصل عن المباني حتى وإن تم اقتناؤهما معا، لأن المباني تعتبر قابلة للاهتلاك. وبالنسبة للتثبيتات المعنوية، فيفترض أن لا تتجاوز مدتها النفعية 20 عاما، وفي حالة استخدام مدة أطول أو عدم اهتلاكها تماما يجب تقديم توضيحات في الملحق[2].

تعتبر الاهتلاكات من أعمال نهاية الدورة، و يطلق على تكلفة التثبيت المخصصة لكل دورة محاسبية "قسط الاهتلاك"، ويتم إدراجه محاسبيا كعبء في الجانب المدين من حساب فرعي لـ ح/ 681 "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية"، أو ح/ 682 "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن التثبيتات في شكل امتياز"، مقابل الجانب الدائن من الحساب الفرعي المناسب لـ ح/ 28؛ ويمكن تقسيم الحسابات السابقة (ح/ 681، ح/ 682، ح/ 28) إلى حسابات فرعية استنادا لفروع حساب ح/ 20 وح/ 21 وح/ 22. وتجدر الإشارة إلى أن أقساط الاهتلاك المدرجة في الحسابات خلال دورة معينة لا يمكن استرجاعها خلال الدورات المقبلة، وعند خروج التثبيت نتيجة البيع أو نتيجة الاستغناء بسبب انتهاء الخدمة، يتم ترصيد حساب الاهتلاكات (ح/ 28) مقابل حساب التثبيت المتعلق به.

1.3) الاهتلاك الخطي

يعرف الاهتلاك الخطي أيضا بالاهتلاك الثابت أو طريقة الأقساط المتساوية، حيث يتم تخصيص تكلفة التثبيت على الدورات المحاسبية التي يتوقع أن يستخدم فيها في شكل أقساط متساوية، أي تحميل الدورات المحاسبية بنفس العبء من تكلفة التثبيت، وذلك بافتراض أن استخدام التثبيت يكون بنفس الوتيرة خلال عمره الإنتاجي، ويتم حساب معدل الاهتلاك وفق هذا الأسلوب كالآتي:

معدل الاهتلاك الخطي = 1 ÷ العمر الإنتاجي للتثبيت (عدد السنوات)

* عند حساب مدة الحيازة يؤخذ الشهر في الاعتبار إذا تم دخول التثبيت قبل 15 من الشهر (حالة الحيازة)، أو إذا تم خروج التثبيت بعد 15 من الشهر (حالة البيع).

[1] أنظر المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص. 09.

2.3) الاهتلاك المتناقص

يطبق هذا الأسلوب على التجهيزات والمعدات التي لها علاقة مباشرة بعملية الإنتاج، ولا يطبق على المباني الصناعية،ويفترض هنا أن استخدام التثبيت يكون بوتيرة متناقصة، لأن أداء التثبيت سوف يتراجع بمرور الوقت، لذا يتم تخصيص أقساط اهتلاك متناقصة من دورة لأخرى إلى غاية نهاية العمر الإنتاجي للتثبيت، ويتم في هذه الحالة حساب قسط اهتلاك كل دورة على أساس القيمة المحاسبية الصافية للدورة التي تسبقها، لذا يكون أساس الاهتلاك متناقصا، أما معدل الاهتلاك فيحسب كالآتي:

معدل الاهتلاك المتناقص = 1 ÷ العمر الإنتاجي للتثبيت (عدد السنوات)×المعامل الجبائي

المعامل الجبائي: هو معدل محدد من طرف مصلحة الضرائب، ويأخذ القيمة 1,5 إذا كانت مدة الاستخدام العادي للتثبيت 3 أو 4 سنوات، أو القيمة 2 إذا كانت مدة الاستخدام العادي للتثبيت 5 أو 6 سنوات، أو القيمة 2,5 إذا كانت مدة الاستخدام العادي للتثبيت أكثر من 6 سنوات[1].

عند استخدام طريقة الاهتلاك المتناقص، يتم التحول إلى الاهتلاك الخطي عندما يصبح معدل أو قسط الاهتلاك وفق الاهتلاك المتناقص أقل من معدل أو قسط الاهتلاك وفق الاهتلاك الخطي.

3.3) الاهتلاك المتزايد

عند استخدام الاهتلاك المتزايد تكون أقساط الاهتلاك متزايدة من دورة لأخرى، ويكون معدل الاهتلاك في هذه الحالة متغيرا بشكل متزايد، ويتم حسابه كالآتي:

معدل الاهتلاك المتزايد للدورة T = رقم الدورة T ÷ مجموع أرقام الدورات المحاسبية

4.3) الاهتلاك الحقيقي (طريقة وحدات الإنتاج)

وفقا لهذا الأسلوب فإن العمر الإنتاجي للتثبيت لا يتحدد بالزمن، وإنما يتحدد بعدد وحدات الإنتاج، وهي الوحدات المتوقعة من التثبيت خلال عمره الإنتاجي، و الوحدات المحققة خلال كل دورة، وفي هذه الحالة نكون في غنى عن تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالنسبة للتثبيتات المقتناة أو المتنازل عنها خلال الدورة وليس في بدايتها أو نهايتها، ويكون معدل الاهتلاك وفقا لهذه الطريقةمتغير ا من دورة لأخرى ويحسب كالآتي:

$$\text{معدل الاهتلاك الحقيقي للدورة T} = \frac{\text{عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال الدورة T}}{\text{عدد وحدات الإنتاج المتوقعة خلال العمر الإنتاجي للتثبيت}}$$

مثال (17):

بتاريخ 2010/01/04 تم اقتناء آلة تكلفتها 6.000.000، يتوقع أن تحقق 500 مليون وحدة خلال عمرها الإنتاجي المقدر بـ 5 سنوات، والجدول الموالي يوضح عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال كل سنة مالية.

[1] أنظر المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ألف وحدة

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	المجموع
عدد وحدات الإنتاج	145.000	130.000	95.000	85.000	45.000	500.000.000

- **اهتلاك الآلة وفقا للاهتلاك الخطي**

معدل الاهتلاك الخطي = 1\5 = 0,2

قسط الاهتلاك السنوي = 6.000.000×0,2 = 1.200.000

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	6.000.000	0,2	1.200.000	1.200.000	4.800.000
2011	6.000.000	0,2	1.200.000	2.400.000	3.600.000
2012	6.000.000	0,2	1.200.000	3.600.000	2.400.000
2013	6.000.000	0,2	1.200.000	4.800.000	1.200.000
2014	6.000.000	0,2	1.200.000	6.000.000	0

عند نهاية كل دورة يتم تسجيل قسط اهتلاك الآلة كالآتي:

6818		ـــــــــــ 201.../12/31 ـــــــــــ مخصصات الاهتلاكات عن الأصول غير الجارية	1.200.000	
	28151	اهتلاك الآلة قسط اهتلاك الآلة...		1.200.000

- **اهتلاك الآلة وفقا للاهتلاك المتناقص**

العمر الإنتاجي = 5 سنوات ==> المعامل الجبائي = 2

معدل الاهتلاك المتناقص = 1\5×2 = 0,4

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	6.000.000	0,4	2.400.000	2.400.000	3.600.000
2011	3.600.000	0,4	1.440.000	3.840.000	2.160.000
2012	2.160.000	0,4	864.000	4.704.000	1.296.000
2013	1.296.000	0,5	648.000	5.352.000	648.000
2014	1.296.000	0,5	648.000	6.000.000	0

بداية من 2013 يصبح معدل الاهتلاك الخطي (0,5) أكبر من معدل الاهتلاك المتناقص (0,4)، لذا يتم التحول إلى الاهتلاك الخطي في السنتين الأخيرتين (2013 و2014).

عند نهاية كل دورة يتم تسجيل قسط الاهتلاك، فمثلا عند نهاية عام 2012 يسجل القيد الآتي:

6818		ـــــــــــ 2012/12/31 ـــــــــــ مخصصات الاهتلاكات عن الأصول غير الجارية	864.000	
	28151	اهتلاك الآلة قسط اهتلاك الآلة 2012		864.000

- **اهتلاك الآلة وفقا للاهتلاك المتزايد**

مجموع أرقام السنوات = 1 + 2 + 3 +4 + 5 = 15
رقم سنة 2010 هو 1 ==> معدل اهتلاك 2010 = 15\1
رقم سنة 2012 هو 3 ==> معدل اهتلاك 2012 = 15\3 (وهكذا بالنسبة لباقي السنوات)

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	6.000.000	15\1	400.000	400.000	5.600.000
2011	6.000.000	15\2	800.000	1.200.000	4.800.000
2012	6.000.000	15\3	1.200.000	2.400.000	3.600.000
2013	6.000.000	15\4	1.600.000	4.000.000	2.000.000
2014	6.000.000	15\5	2.000.000	6.000.000	0

يتم التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك عند نهاية كل دورة بنفس الطريقة السابقة.

- **اهتلاك الآلة وفقا للاهتلاك الحقيقي**

عدد وحدات الإنتاج المتوقعة خلال العمر الإنتاج = 500 مليون
عدد وحدات الإنتاج خلال 2010 = 145 مليون ==> معدل اهتلاك 2010 = 145 مليون ÷ 500 مليون = 0,29
عدد وحدات الإنتاج خلال 2012 = 130 مليون ==> معدل اهتلاك 2012 = 95 مليون ÷ 500 مليون = 0,19
...وهكذا بالنسبة لباقي السنوات

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	6.000.000	0,29	1.740.000	1.740.000	4.260.000
2011	6.000.000	0,26	1.560.000	3.300.000	2.700.000
2012	6.000.000	0,19	1.140.000	4.440.000	1.560.000
2013	6.000.000	0,17	1.020.000	5.460.000	540.000
2014	6.000.000	0,09	540.000	6.000.000	0

يتم التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك عند نهاية كل دورة بنفس الطريقة السابقة.

4) خروج التثبيتات العينية والمعنوية

يقصد بخروج التثبيت العيني أو المعنوي إلغاء الاعتراف به عند خروجه من رقابة المؤسسة نتيجة التنازل عنه، أو التوقف عن الاعتراف به عندما يكون خارج الاستعمال بصورة دائمة، نتيجة تحصيل جميع منافعه الاقتصادية، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منافع اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا. وفي هذه الحالة "يتم حذف التثبيت العيني أو المعنوي من الميزانية، وتحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن ذلك بالفرق بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت، وتدرج كنواتج أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج"[1].

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، مرجع سابق، ص. 09.

عند خروج التثبيت العيني أو المعنوي بسبب انتهاء منافعه الاقتصادية، فإن قيمته المحاسبية الصافية في الغالب تكون مساوية للصفر، وفي هذه الحالة فإن المعالجة المحاسبية لحذف التثبيت المعني من الميزانية، تقتصر على ترصيد الحساب الذي سجل فيه مقابل حساب الاهتلاكات المتعلقة به. أما عند خروج التثبيت العيني أو المعنوي نتيجة التنازل عنه فإن حذفه من الميزانية يتطلب:

- **إثبات قسط الاهتلاك الأخير للتثبيت:** والخاص بالدورة التي حدثت فيها عملية التنازل، ويحسب قسط الاهتلاك لفترة الاستخدام الحقيقية من بداية الدورة إلى غاية التنازل عن التثبيت.
- **ترصيد حساب الاهتلاكات المتعلق بالتثبيت:** وذلك مقابل حساب التثبيت المعني (الجزء المهتلك).
- **إثبات عملية التنازل:** من خلال تسجيل سعر التنازل في الجانب المدين من حـ/ 462 "حقوق التنازل عن التثبيتات"، مقابل القيمة المحاسبية الصافية لحساب التثبيت المعني، والذي يعبر عن الجزء غير المهتلك من التثبيت، ويتم تسجيل الفرق المدين بين الحسابين (خسارة التنازل) في حـ/ 652 "نواقص القيمة عن خروجالأصول المثبتة غير المالية". أما الفرق الدائن (ربح التنازل) فيتم تسجيله في حـ/ 752 "فوائض القيمة عن خروجالأصول المثبتة غير المالية"، ويتم إدراج (TVA) المجمعة في الجانب الدائن على اعتبار أنها عملية بيع. وفي هذه الحالة تعبر **القيمة المحاسبية الصافية** (ق.م.ص) عن قيمة التثبيت بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة إن وجدت (ق.م.ص = 2xxx- حـ/ 28xxx - 29xxx).
- **إثبات تحصيل النقدية:** وذلك من خلال ترصيد حـ/ 462 مقابل حـ/ 512 أو حـ/ 53 حسب الحالة.

من... حـ/ 681 مخصصات الاهتلاكات	من... حـ/ 462 حقوق التنازل عن التثبيتات
إلى... حـ/ ...28 اهتلاك التثبيت المعني	من... حـ/ ...28 اهتلاك التثبيت المعني
ـــــــ **(1) قسط الاهتلاك الأخير** ـــــــ	من... حـ/ 652 نواقص قيمة عن خروج التثبيتات غير المالية
من... حـ/ 462 حقوق التنازل عن التثبيتات	إلى... حـ/ ...2 التثبيت المعني
من... حـ/ ...28 اهتلاك التثبيت المعني	إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات
إلى... حـ/ ...2 التثبيت المعني	ـــــــ **(2.2) قيد التنازل في حالة الخسارة** ـــــــ
إلى... حـ/ 752 فوائض ق عن خروج التثبيتات غير المالية	من... حـ/ 512 البنك أو حـ/ 53 الصندوق
إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات	إلى... حـ/ 462 حقوق التنازل عن التثبيتات
ـــــــ **(1.2) قيد التنازل في حالة الربح** ـــــــ	ـــــــ **(3) تحصيل سعر البيع** ـــــــ

مثال (18):

في المثال (17):لنفترض أن الاهتلاك المطبق هو الاهتلاك الخطي، وأن عملية التنازل عن الآلة كانت بتاريخ 2012/09/20؛ الحالة (1): بسعر 3.000.000، الحالة (2): بسعر 2.500.000.

المدة من 2012/01/01 إلى غاية التنازل بتاريخ 2012/09/20 هي 9 أشهر.

قسط الاهتلاك الأخير (2012) = 900.000 = 12\9×1.200.000

الاهتلاك المتراكم = 3.300.000 = 900.000 + 1.200.000 + 1.200.000

القيمة المحاسبية الصافية = 2.700.000 = 3.300.000 - 6.000.000

الحالة (1): ربح التنازل = 300.000 = 2.700.000 - 3.000.000 [510.000 = 0,17×3.000.000 = **TVA**]

الحالة (2): خسارة التنازل = 200.000 = 2.500.000 - 2.700.000 [425.000 = 0,17×2500.000 = **TVA**]

		2012/09/20			
	900.000	مخصصات الاهتلاكات عن الأصول غير الجارية		6818	
900.000		اهتلاك الآلة	28151		
		القسط الأخير لاهتلاك الآلة			
		2012/09/20			
	3.510.000	حقوق التنازل عن التثبيتات		462	
	3.300.000	اهتلاك الآلة		28151	
6.000.000		الآلة	2151		
300.000		فوائض ق عن خروج التثبيتات غير المالية	752		
510.000		الدولة - TVA على المبيعات [0,.17×3.000.000]	4457		
		الحالة (1): سعر التنازل = 3.000.000			
		2012/09/20			
	2.925.000	حقوق التنازل عن التثبيتات		462	
	3.300.000	اهتلاك الآلة		28151	
	200.000	نواقص قيمة عن خروج التثبيتات غير المالية		652	
6.000.000		الآلة	2151		
425.000		الدولة - TVA على المبيعات [0,.17×2.500.000]	4457		
		الحالة (2): سعر التنازل = 2.500.000			
		2012/09/20			
	3.510.000	بنك		512	
3.510.000		حقوق التنازل عن التثبيتات	462		
		تحصيل سعر التنازل: الحالة (1)			
		2012/09/20			
	2.925.000	بنك		512	
2.925.000		حقوق التنازل عن التثبيتات	462		
		تحصيل سعر التنازل: الحالة (2)			

المبحث الخامس: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة المالية

أعمال نهاية السنة هي جميع الإجراءات والتسجيلات المحاسبية التي تتم ابتداء من تاريخ إقفال السنة المالية، والتي يكون الهدف منها تطبيق مبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية، إضافة إلى حصر موجودات المؤسسة والتزاماتها، من أجل إعداد القوائم المالية؛ ويمكن تحديدها في ثلاث مجموعات:

- **الجرد المادي (الفعلي):** من خلال الحصر المادي لعناصر الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق، الأوراق المالية بغرض المتاجرة، النقدية)، سواء من حيث الكمية أو الحالة، والتأكد من وجودها وسلامتها، ومراجعة الوثائق التي تثبت الالتزامات، وتسجيل أي قيود محاسبية يمكن أن تترتب عن ذلك.
- **تسوية مختلف الحسابات:** وذلك تطبيقا لمبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية، من خلال تسوية الأعباء والنواتج، وتسجيل الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للدورة.
- **إعداد القوائم المالية:**فانطلاقا من ميزان المراجعة بعد الجر د والتسويات المحاسبية يتم إعداد القوائم المالية وغلق الدفاتر المحاسبية للسنة المالية المنتهية.

1) جرد المخزونات

تتميز المخزونات بمعدلات دوران مرتفعة، مما يعرضها بشكل أكبر لأخطار الخطأ والضياع وحتى السرقة، مما يتطلب مراقبة مستمرة عليها؛ ويعتبر الجرد المادي (الفعلي) إحدى الإجراءات الفعالة في هذا المجال، وهو العملية التي يتم بموجبها عد وإحصاء المخزونات من البضاعة والمواد والتموينات والمنتجات والمخزونات الجارية، من أجل تحديد الأصناف الموجودة فعلا في المخزن وأعدادها وحالتها، إضافة إلى المواد واللوازم والمنتجات الجارية الموجودة في الورشات، والمخزونات الموجودة خارج المؤسسة؛ ويتطلب ذلك إعطاء العناية اللازمة لهذه العملية وإجرائها بشكل سليم من أجل تحديد القيمة الصحيحة لمخزون آخر مدة، وتجنب أي تأثير جوهري على نتيجة الدورة؛ وفي هذا الصدد يجب التمييز بين الجرد الدائم والجرد المتناوب*.

1.1) حالة الجرد الدائم (المستمر)

إذا كان نظام الجرد المستمر هو المطبق لمتابعة المخزونات الصادرة من المخازن أو الواردة إليها، فإن حركة المخزونات خلال الدورة تدرج في الحسابات المناسبة بشكل عادي، وفي نهاية الدورة يتم القيام بجرد مادي لعناصر المخزون من أجل تحديد المخزونات الموجودة فعلا وأعدادها وحالتها الفيزيائية؛ وفي أغلب الحالات يكون هناك اختلاف بين الجرد المحاسبي الدائم، المتمثل في أرصدة حسابات المخزونات عند نهاية الدورة، والجرد الفعلي المتمثل في كمية المخزونات الموجودة فعلا في المخزن؛ لذا يجب تعديل أرصدة حسابات المخزونات وفقا لنتائج الجرد المادي من أجل تسوية فروق الجرد الموجودة؛ ويمكن التمييز بين عدة حالات:

- **الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي الدائم**

إذا كانت كمية المخزون الموجودة فعلا في المخزن عند نهاية الدورة أكبر من رصيد حساب المخزون (فارق موجب)، يتم تسوية هذا الفارق من خلالز يادة رصيد الحساب المعني ليصبح مساويا للقيمة الحقيقية في المخزن، وهنا يجب التمييز بين **الفارق الموجب العادي** الذي يدرج كإلغاء لعملية الاستهلاك أو كعملية تصنيع، و**الفارق الموجب غير العادي** الذي يدرج كنواتج في ح/ 757 "نواتج استثنائية عن عمليات التسيير".

- **الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي الدائم**

يتم تسوية الفارق السالب بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي من خلال تخفيض رصيد حساب المخزون المعني ليصبح مساويا للقيمة الحقيقية الموجودة في المخزن، مع ضرورة التمييز بين **الفارق السالب العادي** الذي يدرج كاستهلاكات بغرض التصنيع أو البيع أو كإلغاء لعملية التصنيع، و**الفارق السالب غير العادي** الذي يدرج كأعباء في ح/ 657 "الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري".

---

* فيما يخص الجرد الفعلي والجرد المستمر والجرد المتناوب يمكن العودة إلى:
- وليد ناجي الحيالي (2007)، ***أصول المحاسبة المالية***، ج02، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، ص: 215-232.

تسجيل الفارق الموجب بين الجرد المادي والمحاسبي	تسجيل الفارق السالب بين الجرد المادي والمحاسبي
من... حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 35 إلى... حـ/ ...60 استهلاكات *(فارق عادي)* إلى... حـ/ 724 تغير مخ. المنتجات *(فارق عادي)* إلى... حـ/ 757 نواتج استثنائية للتسيير *(غير عادي)*	من... حـ/ ...60 استهلاكات *(فارق عادي)* من... حـ/ 724 تغير مخزونات المنتجات *(فارق عادي)* من... حـ/ 657 أعباء استثنائية للتسيير *(فارق غير عادي)* إلى... حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 35

2.1) حالة الجرد المتناوب

إذا كان نظام الجرد المتناوب هو المطبق، فإن حركة المخزونات الصادرة من المخازن أو الواردة إليها خلال الدورة لا تسجل محاسبيا، فعند الشراء أو البيع تسجل الفاتورة فقط، ولا يسجل تدفق المخزون، وعند الاستهلاك أو التصنيع لا يسجل أي قيد؛ أما في نهاية الدورة فيتم إلغاء مخزون أول مدة الذي سبق إثباته عند تسجيل القيد الافتتاحي للدورة، وذلك من خلال ترصيد حسابات المخزوناتوإدراجها كاستهلاكات لعملية التصنيع أو البيع؛ كما يتم إلغاء مشتريات الدورة من خلال ترصيد حـ/ 38 وإدراجه كاستهلاكات لعملية التصنيع أو البيع، ليتم في الأخير إثبات مخزون آخر مدة؛ وفي هذه الحالة يفضل استخدام حـ/ 603 "تغيرات المخزونات" بدل حسابات الاستهلاكات المستخدمة في حالة الجرد الدائم (حـ/ 600، حـ/ 601، حـ/ 602).

المعالجة المحاسبية للمخزون وفق الجرد المتناوب
من... حـ/ 603 تغير المخزونات
من... حـ/ 724 تغير مخزونات المنتجات
إلى... حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 35
إلغاء مخزون أول مدة
من... حـ/ 603 تغير المخزونات
إلى... حـ/ 380 أو حـ/ 381 أو حـ/ 382
إلغاء مشتريات الدورة
من... حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 35
إلى... حـ/ 603 أو حـ/ 724
إثبات مخزون آخر مدة

3.1) المنتجات الجاري إنتاجها والخدمات الجاري تقديمها

المنتجات الجارية هي التي مازالت قيد التصنيع ولم ينتهي إنجازها عند نهاية الدورة، كما أنها لم تصل إلى مرحلة من التصنيع تسمح بتخزينها، لذا لا يمكن إدراجها كمخزون؛ أما الخدمات الجاري تقديمها فهي التي لم ينتهي تقديمها عند نهاية الدورة، لذا لا يمكن إثبات الإيرادات المتعلقة بها؛ غير أن تطبيق مبدأ الدورية وفصل الدورات المحاسبية ومبدأ المقابلة يتطلب إثبات النواتج المتعلقة بالأعباء المستنفذة لتحقيق تلك السلع والخدمات، وعليه يتم إدراج تكلفة تلك السلع والخدمات غير المنتهية بتاريخ الإقفال كنواتج في الجانب المدين من حـ/ 33 "سلع قيد الإنتاج" أو حـ/ 34 "خدمات قيد التقديم" حسب الحالة، مقابل الجانب الدائن من حـ/ 723 "تغير المخزونات الجارية"، وذلك من أجل إثبات النواتج المتعلقة بالدورة المنقضية؛ وعند بداية الدورة المقبلة يتم إلغاء التسجيل السابق، من أجل إثبات الأعباء المتعلقة بالدورة الجارية.

إثبات المنتجات والخدمات الجارية في نهاية الدورة	إلغاء المنتجات والخدمات الجارية في بداية الدورة
من... حـ/ 33 سلع قيد الإنتاج من... حـ/ 34 خدمات قيد التقديم إلى... حـ/ 723 تغير المخزونات الجارية	من... حـ/ 723 تغير المخزونات الجارية إلى... حـ/ 33 سلع قيد الإنتاج إلى... حـ/ 34 خدمات قيد التقديم

مثال (19):

- **بتاريخ 2015/12/31:** كانت وضعية المخزونات لمؤسسة "الأوراس" كالآتي:

	الجرد المادي (وحدة)	الجرد المحاسبي الدائم (وحدة)	تكلفة الوحدة	ملاحظات
مواد أولية	100.000	98.200	200	تطبق المؤسسة الجرد الدائم، وحسب الإدارة فإن أي فارق يتجاوز 1.000 وحدة يعتبر غير عادي
مواد للاستهلاك	15.000	14.750	50	
أغلفة للاستهلاك	50.000	51.400	20	
منتجات مصنعة	31.500	31.620	500	
منتجات جارية	15.000	-	250	-

- **بتاريخ 2015/12/31:** كانت لدينا المعلومات الآتية حول مخزونات مؤسسة "الأهرام:

	مخزون أول	رصيد حساب المشتريات من ميزان المراجعة قبل الجرد	الجرد المادي (وحدة)	تكلفة الوحدة	ملاحظات
بضاعة	12.500	81.200	215	90	تطبق المؤسسة الجرد المتناوب
مواد أولية	125.000	781.500	2.520	75	
منتجات مصنعة	13.750	-	3.225	110	
منتجات جارية	-	-	500	75	-

- **مؤسسة "الأوراس"**

	الفرق الجرد المادي والمحاسبي (وحدة)	طبيعة الفرق	الفرق العادي	الفرق غير العادي
مواد أولية	1.800	موجب	1.000	800
مواد للاستهلاك	250	موجب	250	0
أغلفة للاستهلاك	1.400	سالب	1.000	400
منتجات مصنعة	120	سالب	120	0

		ـــــــ 2015/12/31 ـــــــ		
31		مواد أولية مخزنة [1.800×200]	360.000	
321		مواد قابلة للاستهلاك مخزنة [250×50]	12.500	
	601	مواد أولية ولوازم مستهلكة [1.000×200]		200.000
	6021	مواد قابلة للاستهلاك [250×50]		12.500
	757	نواتج استثنائية عن عمليات التسيير [800×200]		160.000
		تسوية فروق الجرد الموجبة للمخزونات "الأوراس"		

		2015/12/31		
6026		أغلفة قابلة للاستهلاك [20×1.000]	20.000	
724		تغير مخزونات المنتجات [120×500]	60.000	
657		الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري [20×400]	8.000	
	326	أغلفة قابلة للاستهلاك مخزنة [20×1.400]		28.000
	355	منتجات مصنعة [120×500]		60.000
		تسوية فروق الجرد السالبة للمخزونات "الأوراس"		
		2015/12/31		
331		منتجات جاري إنجازها [250×15.000]	3.750.000	
	723	تغير المخزونات الجارية		3.750.000
		إثبات المنتجات الجارية "الأوراس"		

		2016/01/01		
723		تغير المخزونات الجارية	3.750.000	
	331	منتجات جاري إنجازها		3.750.000
		إلغاء المنتجات الجارية "الأوراس"		

- **مؤسسة "الأهرام"**

		2015/12/31		
603		تغير المخزونات	137.500	
724		تغير مخزونات المنتجات	13.750	
	30	بضاعة مخزنة		12.500
	31	مواد أولية ولوازم مخزنة		125.000
	355	منتجات مصنعة		13.750
		إلغاء مخزون أول مدة "الأهرام"		
		2015/12/31		
603		تغير المخزونات	862.700	
	380	مشتريات بضاعة مخزنة		81.200
	381	مشتريات مواد أولية		781.500
		إلغاء مشتريات الدورة "الأهرام"		
		2015/12/31		
30		بضاعة مخزنة [215×90]	19.350	
31		مواد أولية ولوازم مخزنة [2.520×75]	189.000	
355		منتجات مصنعة [3.225×110]	354.750	
331		منتجات جاري إنجازها [500×75]	37.500	
	603	تغير المخزونات		208.350
	724	تغير مخزونات المنتجات		354.750
	723	تغير المخزونات الجارية		37.500
		إثبات مخزون آخر مدة "الأهرام"		

		2016/01/01		
723		تغير المخزونات الجارية	37.500	
	331	منتجات جاري إنجازها		37.500
		إلغاء المنتجات الجارية "الأهرام"		

3.1) المخزونات في الخارج

المخزونات في الخارج هي المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها ماديا، وذلك إما لأنها لم تستلمها بعد من المورد، أو أنها في الطريق إلى المؤسسة، أو أن المؤسسة قد أودعتها لدى الغير في شكل أمانة، أو قامت بإرسالها للمعارض، وفي هذه الحالة يجب التمييز بين حالة الجرد المتناوب والجرد الدائم:

- إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد المتناوب، يتم في نهاية الدورة تسجيل المخزونات في الخارج في الجانب المدين من ح/ 37 "المخزونات في الخارج" عند إثبات مخزون آخر مدة.
- إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد الدائم، فإن المخزونات المودعة لدى الغير، أو المرسلة للمعارض خلال الدورة، تدرج في الجانب المدين من ح/ 37، أما المخزونات غير المستلمة من المورد، أو التي مازالت في الطريق في نهاية الدورة، فإنها تدرج في الجانب المدين من ح/ 37، مقابل ترصيد حساب المشتريات.

بالنسبة للمخزونات التي تحوزها المؤسسة ماديا في نهاية الدورة ولكن لا تراقبها، وذلك مثلا في حالة بيعها دون تسليمها للزبون حتى نهاية الدورة، يتم إلغاء الاعتراف بها وتسجيل قيد خروجها، من أجل إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛ أما المخزونات المستلمة من الغير في شكل أمانة، فإنها لا تدرج ضمن المخزونات، لأن المؤسسة لا يمكنها استخدامها أو بيعها في إطار نشاطها العادي.

إدراج المخزونات في الخارج في إطار الجرد الدائم	إدراج المخزونات في الخارج في إطار الجرد المتناوب
من... ح/ ...37 مخزونات في الخارج إلى... ح/ 30 أو ح/ 31 أو ح/ 32 أو ح/ 35 ـــــ **إثبات المخزونات لدى الغير** ـــــ من... ح/ ...37 مخزونات في الخارج إلى... ح/ ...38 مشتريات مخزنة ـــــ **المخزونات غير المستلمة في نهاية الدورة** ـــــ	من... ح/ ...37 مخزونات في الخارج إلى... ح/ 603 تغير المخزونات إلى... ح/ 724 تغير مخزونات المنتجات ـــــ **إثبات المخزونات في الخارج في نهاية الدورة** ـــــ

مثال (20):

- **بتاريخ 2012/11/10:** اشترت مؤسسة "الحضنة" مواد أولية بقيمة 96.000 ولم تستلمها.
- **بتاريخ 2012/11/25:** أودعت مؤسسة "الحضنة" منتجات بقيمة 75.000 لدى إحدى المؤسسات.
- **بتاريخ 2012/11/30:** باعت مؤسسة "الحضنة" منتجات بقيمة 50.000 (تكلفتها 45.000) ولم تسلمها.
- **بتاريخ 2012/12/31:** لم تستلم مؤسسة "الحضنة" المواد الأولية ولم تسلم المنتجات (الجرد الدائم).

- **بتاريخ 2012/12/31:** أشار الجرد المادي لمؤسسة "البيبان" إلى وجود: مواد بقيمة 120.000، ومنتجات مصنعة بقيمة 200.000؛ وكانت المخزونات في الخارج بالنسبة للمؤسسة كالآتي: 50.000 مواد أولية، 24.000 منتجات مصنعة، علما أن المؤسسة تطبق الجرد المتناوب.
- **بتاريخ 2013/01/10:** استرجعت مؤسسة "البيبان" جميع المخزونات في الخارج.

يومية مؤسسة "الحضنة"

		2012/11/10		
381		مشتريات مواد أولية ولوازم	96.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	16.320	
	401	مورد...		112.320
		فاتورة...		
		2012/11/25		
3755		منتجات مصنعة في الخارج	75.000	
	355	منتجات مصنعة		75.000
		وصل تسليم... (مخزونات في الخارج)		
		2012/11/30		
411		زبون...	58.500	
	701	مبيعات المنتجات التامة		50.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		8.500
		فاتورة...		
		2012/12/31		
371		مواد أولية في الخارج	96.000	
	381	مشتريات مواد أولية ولوازم		96.000
		مشتريات غير مستلمة		
		2012/12/31		
724		تغير مخزونات المنتجات	45.000	
	355	منتجات مصنعة		45.000
		مبيعات غير مسلمة		

يومية مؤسسة "البيبان"

		2012/12/31		
31		مواد أولية ولوازم	120.000	
371		مواد أولية ولوازم في الخارج	50.000	
355		منتجات مصنعة	200.000	
3755		منتجات مصنعة في الخارج	24.000	
	603	تغير المخزونات		170.000
	724	تغير مخزونات المنتجات		224.000
		إثبات مخزون آخر مدة (الجرد المتناوب)		
		2013/01/10		
31		مواد أولية ولوازم	50.000	
355		منتجات مصنعة	24.000	
	371	مواد أولية ولوازم في الخارج		50.000
	3755	منتجات مصنعة في الخارج		24.000
		وصل استلام... (مخزونات في الخارج)		

2) خسائر القيمة عن المخزونات

ترتكز عملية تقييم بنود القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي بشكل عام على التكلفة التاريخية، التي تعبر عن القيمة في تاريخ اقتناء الأصل أو تحمل الالتزام، حيث تمثل النقدية (أو ما في حكمها) التي تم التضحية بها من أجل الحصول على الأصل، أو المكتسبة مقابل تحمل الالتزام؛ ويستمد هذا المبدأ مبرراته من فرض الاستمرارية، الذي يجعل من قيم البيع غير ملائمة لتقييم أصول وخصوم مؤسسة مستمرة في نشاطها. غير أن النظام المحاسبي المالي يتيح في بعض الحالات وفق الشروط المحددة، مراجعة التكلفة التاريخية لبعض البنود بالاستناد إلى: القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)، القيمة القابلة للتحقق، أو القيمة الاستعمالية.

بالنسبة للمخزونات وعملا بمبدأ الحيطة والحذر يتم تقييمها بتكلفتها أو بصافي قيمتها القابلة للتحقق أيهما أقل، وتعبر صافي القيمة القابلة للتحقق عن سعر البيع المتوقع بعد طرح تكاليف الإتمام وتكاليف البيع[1]، أما التكلفة فهي تكلفة الشراء بالنسبة للمخزونات التي تم اقتناؤها بغرض إعادة بيعها على حالتها، أو تكلفة الإنتاج بالنسبة للمخزونات التي تم تصنيعها بغرض بيعها؛ ويمكن التمييز بين حالتين:

- إذا كانت تكلفة المخزون أقل من أو تساوي صافي قيمته القابلة للتحقق، فإن المخزون يظهر في الحسابات بالتكلفة، لأن الزيادة في قيمة المخزون لا يمكن الاعتراف بها، لذا لا يترتب عن ذلك أي تسجيل محاسبي.
- إذا كانت تكلفة المخزون أكبر من صافي قيمته القابلة للتحقق، فإن ذلك يعني أن تكلفة المخزون أصبحت غير قابلة للاسترجاع بشكل كامل، لأن أقصى مبلغ يمكن تحقيقه من بيع المخزون لا يكفي لتغطية تكلفته، وبالتالي ضرورة إدراج المخزون في الحسابات بصافي قيمته القابلة للتحقق، ويتم إدراج الفرق بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق كخسارة في قيمة المخزون.

تكلفة المخزون = تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب الحالة
صافي القيمة القابلة للتحقق = صافي سعر البيع = سعر البيع - تكاليف الإتمام - تكاليف التسويق (البيع)
تكلفة المخزون =< صافي القيمة القابلة للتحقق ==> لا توجد خسارة في قيمة المخزون
تكلفة المخزون > صافي القيمة القابلة للتحقق ==> خسارة القيمة = تكلفة المخزون - صافي القيمة القابلة للتحقق

تحدد خسارة القيمة عن المخزونات مادة بمادة، أو فئة بفئة في حالة المخزونات المتعاوضة، وتدرج خسارة القيمة عن المخزون في الحسابات كعبء ضمن حساب النتائج في نفس الدورة التي حدثت فيها الخسارة، وذلك في الجانب الدائن من ح/ 39 "خسائر القيمة عن المخزونات"، مقابل الجانب المدين من حساب مخصصات الاستغلال؛ وبعد الاعتراف بخسارة القيمة يمكن التمييز بين عدة حالات:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، *الجريدة الرسمية*، مرجع سابق، ص. 13.

- إذا شهد المخزون المعني خسارة إضافية في قيمته بسبب انخفاض جديد في قيمته القابلة للتحقق، يتم زيادة مبلغ خسارة القيمة عن المخزون بالإدراج في الجانب الدائن من حـ/ 39.
- إذا أصبحت خسارة القيمة عن المخزون غير مبررة كليا أو جزئيا، بسبب وجود زيادة في القيمة القابلة للتحقق، يتم إلغاؤها أو تخفيضها (استرجاع كلي أو جزئي للخسارة)، من خلال ترصيد من حـ/ 39 مقابل الجانب الدائن من حساب استرجاعات الاستغلال، بشرط أن لا تصبح تكلفة المخزون الجديدة أكبر من تكلفته الأصلية قبل إدراج الخسارة، أو أن المبلغ المسترجع لا يفوق مبلغ الخسارة الذي سبق إدراجه.
- إذا تم بيع المخزون، يتم تحويل خسارة القيمة إلى حساب المخزون المعني، من خلال ترصيد حـ/ 39 مقابل الجانب الدائن من حساب المخزون.

من... حـ/ 685 مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية
إلى... حـ/ ...39 خسائر القيمة عن المخزونات
إدراج خسارة القيمة عن المخزون لأول مرة أو زيادتها
من... حـ/ ...39 خسائر القيمة عن المخزونات
إلى... حـ/ 785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات
استرجاع كلي أو جزئي لخسارة القيمة عن المخزون
من... حـ/ ...60 أو حـ/ 724
من... حـ/ ...39 خسائر القيمة عن المخزونات
إلى... حـ/ 30 أو حـ/ 31 أو حـ/ 32 أو حـ/ 33 أو حـ/ 34 أو حـ/ 35 أو حـ/ 37
ترصيد خسارة القيمة عند استهلاك أو بيع المخزون

مثال (21):

- **بتاريخ 2014/12/31:** كانت وضعية المخزونات لمؤسسة "الهضاب" كالآتي

المخزون	الكمية (وحدة)	تكلفة الوحدة	صافي سعر البيع
بضاعة	5.000	100	97
منتجات مصنعة	3.000	200	201

- **بتاريخ 2015/05/17:** تم بيع جميع المنتجات المصنعة بسعر 198 لكل وحدة.
- **بتاريخ 2015/06/10:** تم بيع 4.500 وحدة من البضاعة بسعر 105 لكل وحدة.
- **بتاريخ 2015/12/31:** أصبح صافي سعر بيع البضاعة المتبقية 104 لكل وحدة.

المخزون	الكمية (وحدة)	تكلفة الوحدة	صافي سعر البيع	خسارة القيمة لكل وحدة	خسارة القيمة الإجمالية
بضاعة	5.000	100	97	3	15.000
منتجات مصنعة	3.000	200	201	لا توجد خسارة قيمة	لا توجد خسارة قيمة

		2014/12/31		
685	390	مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية	15.000	
		خسائر القيمة عن مخزونات البضاعة		15.000
		خسارة قيمة عن البضاعة "الهضاب"		

			ـــــ 2015/05/17 ـــــ		
4111		زبون...		694.980	
	701	مبيعات المنتجات التامة [3.000×198]			594.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات			100.980
		فاتورة...			
		ـــــ 2015/05/17 ـــــ			
724		تغير مخزونات المنتجات		600.000	
	355	منتجات مصنعة [300×200]			600.000
		وصل تسليم...			
		ـــــ 2015/06/10 ـــــ			
4112		زبون...		552.825	
	700	مبيعات بضاعة [45.00×105]			472.500
	4457	الدولة - TVA على المبيعات			80.325
		فاتورة...			
		ـــــ 2015/06/10 ـــــ			
600		مشتريات بضاعة مباعة [45.00×97]		436.500	
390		خسائر القيمة عن مخزونات البضاعة [45.00×3]		13.500	
	30	بضاعة مخزنة [45.00×100]			450.000
		وصل تسليم...			
		ـــــ 2015/12/31 ـــــ			
390		خسائر القيمة عن مخزونات البضاعة [500×3][I]		1.500	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة وم.			1.500
		استرجاع كلي لخسارة القيمة عن البضاعة "الهضاب"			

(I) لا يمكن استرجاع أكثر من 3 لكل وحدة حتى لا نتجاوز التكلفة الأصلية أو مبلغ الخسارة الذي سبق إدراجه.

3) الفواتير غير المستلمة والفواتير غير المسلمة

تعتبر الفاتورة الوثيقة التي تثبت تبادل السلع والخدمات بين الأعوان الاقتصاديين، والتي يتم بناء عليها التسجيل المحاسبي لعمليات التبادل، ويتولى المورد إعداد الفاتورة وإرسالها للزبون، بعد إتمام عملية بيع السلعة أو تقديم الخدمة أو بالموازاة معها، لكن قد يتأخر المورد في إعداد الفاتورة وإرسالها للزبون، لذا لا يمكن للطرفين تسجيل عملية البيع والشراء؛ وإذا استمر هذا الوضع إلى نهاية الدورة، فإن المورد يقوم بتسجيل عملية البيع (سلع أو خدمات) من خلال تحويلها إلى الجانب المدين من ح/ 418 "الزبائن - نواتج غير مفوترة"، أما الزبون فيقوم بتسجيل عملية الشراء (سلع أو خدمات) من خلال تحويلها إلى الجانب الدائن من ح/ 408 "الموردون - فواتير قيد الاستلام". وعند إعداد الفاتورة من طرف المورد في الدورة المقبلة وإرسالها للزبون، يتم ترصيد ح/ 418 مقابل الجانب المدين من ح/ 411 لدى المورد، وترصيد ح/ 408 مقابل الجانب الدائن من ح/ 401 لدى الزبون. وتستمد هذه المعالجة مبرراتها من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، ومبدأ الدورية واستقلال الدورات ومبدأ المقابلة، التي تقضي بضرورة إثبات العمليات في الدورة التي حدثت فيها، لذا يجب إثبات المبيعات بالنسبة للمورد و المشتريات بالنسبة للزبون في الدورة الجارية.

المورد	الزبون
من... حـ/ 418 الزبائن - نواتج غير مفوترة إلى... حـ/ ...70 مبيعات إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات **فواتير غير محررة في نهاية الدورة**	من... حـ/ ...38 أو حـ/ ...61 أو حـ/ ...62 من... حـ/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات إلى... حـ / 408 الموردون - فواتير قيد الاستلام **فواتير غير مستلمة في نهاية الدورة**
من... حـ/ 411 الزبائن إلى... حـ/ 418 الزبائن - نواتج غير مفوترة **تحرير الفاتورة من طرف المورد**	من... حـ / 408 الموردون - فواتير قيد الاستلام إلى... حـ/ 401 موردو السلع والخدمات **استلام الفاتورة من المورد**

مثال (22):

- **بتاريخ 2015/11/15:** استلام مواد أولية من المورد بقيمة 80.000، علما أن الفاتورة لم تستلم بعد.
- **بتاريخ 2015/11/30:** تسليم منتجات للزبون بقيمة 120.000، تكلفتها 100.000، علما أن الفاتورة لم يتم إعدادها بعد.
- **بتاريخ 2015/12/31:** لم يتم استلام فاتورة المواد الأولية من المورد، ولم يتم إعداد فاتورة المنتجات، كما تم اكتشاف خدمات صيانة بقيمة 18.000 لم تستلم الفاتورة المتعلقة بها بعد، وخدمات نقل السلع لأحد الزبائن بقيمة 10.000، لم يتم فوترتها بعد.
- **بتاريخ 2016/01/10:** استلام فاتورة المواد الأولية وفاتورة خدمات الصيانة.
- **بتاريخ 2016/01/13:** إعداد فاتورة المنتجات وفاتورة خدمات النقل.

		2015/11/15		
31		مواد أولية ولوازم	80.000	
	381	مشتريات مواد أولية ولوازم		80.000
		وصل استلام...		
		2015/11/30		
724		تغير مخزونات المنتجات	100.000	
	355	منتجات مصنعة		100.000
		وصل تسليم...		
		2015/12/31		
381		مشتريات مواد أولية ولوازم	80.000	
615		الصيانة والتصليحات والرعاية	18.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	16.660	
	408	الموردون - فواتير قيد الاستلام		114.660
		فواتير غير مستلمة		
		2015/12/31		
418		الزبائن - نواتج غير مفوترة	152.100	
	701	مبيعات المنتجات التامة		120.000
	706	خدمات أخرى مقدمة		10.000
	4457	الدولة - TVA على المبيعات		22.100
		فواتير قيد الإعداد		

		2016/01/10		
408		الموردون - فواتير قيد الاستلام	114.660	
	4011	مورد (المواد الأولية) [80.000×1,17]		93.600
	4012	مورد (خدمات الصيانة) [18.000×1,17]		21.060
		فاتورة...		
		2016/01/13		
4111		زبون (المنتجات) [120.000×1,17]	140.400	
4112		زبون (خدمات النقل) [10.000×1,17]	11.700	
	418	الزبائن - نواتج غير مفوترة		152.100
		فاتورة...		

4) الأعباء والنواتج المعاينة سلفا

الأعباء والنواتج المعاينة (المقيدة) سلفا هي الأعباء المسددة والنواتج المحصلة خلال الدورة الجارية، لكنها تخص الدورة المقبلة، مما يتطلب تحويلها إلى الدورة التي ترتبط بها، وذلك تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبي ومبدأ الدورية ومبدأ المقابلة؛ ومن أجل ذلك يتم في نهاية الدورة ترصيد حسابات الأعباء الخاصة بالدورة المقبلةوالمسددة في الدورة الجارية، مقابل الجانب المدين من ح/ 486 "أعباء مقيدة سلفا"، وترصيد حسابات النواتج الخاصة بالدورة المقبلة والمحصلة في الدورة الجارية، مقابل الجانب الدائن من ح/ 487 "نواتج مقيدة سلفا"؛ وفي بداية الدورة المقبلة يتم ترصيد ح/ 486 وح/ 487 بعكس التسجيل السابق.

الأعباء المقيدة سلفا	**النواتج المقيدة سلفا**
من... ح/ ...61 أو ح/ ...62	من... ح/ 411 أو حـ 512 أو حـ/ 53 أو حـ/ 413
من... ح/ 44566 الدولة - TVA على السلع والخدمات	إلى... حـ / ...7 نواتج
إلى... حـ/ 401 أو حـ/ 512 أو حـ/ 53 أو حـ/ 403	إلى... حـ/ 4457 الدولة - TVA على المبيعات
ـــــ تسجيل الأعباء حسب طبيعتها ـــــ	**ـــــ تسجيل النواتج حسب طبيعتها ـــــ**
من... حـ/ 486 أعباء مقيدة سلفا	من... حـ / ...7 نواتج
إلى... حـ/ ...61 أو حـ/ ...62	إلى... حـ/ 487 نواتج مقيدة سلفا
ـــــ ترصيد أعباء الدورة المقبلة ـــــ	**ـــــ ترصيد نواتج الدورة المقبلة ـــــ**
من... حـ/ ...61 أو حـ/ ...62	من... حـ/ 487 نواتج مقيدة سلفا
إلى... حـ/ 486 أعباء مقيدة سلفا	إلى... حـ / ...7 نواتج
ـــــ ترصيد حـ/ 486 في بداية الدورة المقبلة ـــــ	**ـــــ ترصيد حـ/ 487 في بداية الدورة المقبلة ـــــ**

5) الحسابات الانتقالية أو الانتظارية

هي حسابات وسيطة لا تظهر في القوائم المالية، لذا ترصد قبل نهاية الدورة عند التأكد من المعلومات، وتفتح بشكل مؤقت لإدراج المبالغ التي لا يمكن نسبها بشكل مؤكد لعمليات معينة، أو العمليات التي لا يمكن قيدها بشكل مؤكد في حسابات معينة، أو العمليات التي تتطلب معلومات إضافية، حيث يتم تحويل المبالغ المتعلقة بتلك العمليات إلى الجانب المدين من ح/ 476 "أعباء رهن التخصيص"، إذا كانت عبارة عن مدفوعات، أو الجانب الدائن من ح/ 477 "نواتج رهن التخصيص"، إذا كانت عبارة عن مقبوضات.

مثال (23):

- **بتاريخ 2014/07/02:** تم تأمين مباني المؤسسة لمدة 18 شهرا بمبلغ 972.000 نقدا.
- **بتاريخ 2014/10/15:** تحصيل مبلغ 545.000 بشيك لم يتم تحديد مصدره.
- **بتاريخ 2014/10/28:** إشعار بخصم مبلغ 210.000 من الحساب البنكي للمؤسسة.
- **بتاريخ 2014/11/05:** تبين أن المبلغ المخصوم من الحساب البنكي كان مقابل تحصيل ورقة تجارية مسحوبة على المؤسسة من طرف أحد الموردين.
- **بتاريخ 2014/11/15:** تبين أن المبلغ المحصل بشيك كان عبارة تسبيقات من أحد الزبائن.

		2014/07/02		
616		أقساط التأمينات	972.000	
44566		الدولة - TVA على السلع والخدمات	165.240	
	53	الصندوق		1.137.240
		فاتورة تأمين...		
		2014/10/15		
512		بنك	545.000	
	477	نواتج رهن التخصيص		545.000
		إشعار بنكي...		
		2014/10/28		
476		أعباء رهن التخصيص	210.000	
	512	بنك		210.000
		إشعار بنكي...		
		2014/11/05		
403		الموردون - أوراق دفع	210.000	
	476	أعباء رهن التخصيص		210.000
		كشف بنكي...		
		2014/11/15		
477		نواتج رهن التخصيص	545.000	
	4191	الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة		545.000
		كشف بنكي...		
		2014/12/31		
486		أعباء مقيدة سلفا [18 \12×972.000]	648.000	
	616	أقساط التأمينات		648.000
		ترصيد أعباء التأمين الخاصة بـ 2015 (12 شهرا)		

		2014/01/01		
616		أقساط التأمينات	648.000	
	486	أعباء مقيدة سلفا		648.000
		ترصيد حـ/ 486 وإثبات أعباء التأمين الخاصة بـ 2015		

المـراجـــــع

- المراجع باللغة العربية
- المراجع باللغة الإنجليزية
- المراجع باللغة الفرنسية
- القوانين والجرائد الرسمية

- المراجع باللغة العربية

1. إلدون س. هندريكسن (2008)، ***النظرية المحاسبية***، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، ط04، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية چوج عوض.
2. ألفين أرينز وچيمس لوبك (2009)، ***المراجعة مدخل متكامل***، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، السعودية: دار المريخ.
3. أمين السيد أحمد لطفي (2005)، ***نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)***، الإسكندرية: الدار الجامعية.
4. أمين السيد أحمد لطفي (2008)، ***إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة***، ط01، الإسكندرية: الدار الجامعية.
5. تيجاني بالرقي (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، ***مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (جامعة سطيف)***، العدد 05.
6. دونالد كيسو وجيري ويجانت (1999)، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، ج01، ط02، الرياض: دار المريخ.
7. رضوان حلوة حنان (2001)، ***تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة***، ط01، عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة.
8. رضوان حلوة حنان (2003)، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، ط01، عمان: دار وائل.
9. رضوان حلوة حنان وآخرون (2004)، ***أسس المحاسبة المالية: قياس بنود قائمة المركز المالي***، ط01، عمان: دار الحامد.
10. عباس مهدي الشيرازي (1990)، ***نظرية المحاسبة***، ط01، الكويت: ذات السلاسل.
11. عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد ومحمود السيد سليمان (2008)، ***مبادئ المحاسبة المالية***، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية چورچ عوض.
12. عبد الرحمان عطية (2009)، ***المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)***، الجزائر: دار النشر جيطلي.
13. عبد الستار الكبيسي (2008)، ***الشامل في مبادئ المحاسبة***، ط01، عمان: دار وائل.
14. عبد الفتاح الصحن (دون سنة نشر)، ***المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق***، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
15. فؤاد محمد الليثي (2003)، ***نظرية المحاسبة: المدخل المعاصر***، ط02، مصر: دار النهضة العربية.
16. كمال الدين الدهراوي وعبد الله هلال (2000)، ***المحاسبة المتوسطة: مدخل نظري تطبيقي***، ط01، مصر: دار المعرفة الجامعية.
17. كمال عبد العزيز النقيب (2004)، ***مقدمة في نظرية المحاسبة***، ط01، عمان: دار وائل.

18. كيموش بلال (2016)، ***البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة: دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية***، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، الجزائر: جامعة سطيف 1.

19. لبوز نوح (2009)، ***مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة***، الجزائر: مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية لولاية بسكرة.

20. لعشيشي جمال (2011)، ***محاسبة المؤسسة والجباية***، الجزائر: الصفحات الزرقاء الدولية.

21. محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم (2001)، ***مبادئ المحاسبة المالية***، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة.

22. محمود السيد الناغي (2002)، ***دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية***، ط01، المنصورة: المكتبة العصرية.

23. مصطفى عقاري (2004)، ***مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة***، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2004.

24. هادي رضا الصفار (2006)، ***مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي***، ج01، ط01، عمان: دار الثقافة.

25. وابل بن علي الوابل (2001)، ***أسس المحاسبة***، ط03، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية.

26. وليد ناجي الحيالي (2007)، ***أصول المحاسبة المالية***، ج01، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.

27. وليد ناجي الحيالي (2007)، ***أصول المحاسبة المالية***، ج02، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.

28. وليد ناجي الحيالي (2007)، ***المحاسبة المتوسطة***، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.

29. وليد ناجي الحيالي (2007)، ***نظرية المحاسبة***، الدانمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة.

30. يوحنا آل آدم وصالح الرزق (2000)، **المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية**، ط01، عمان: دار الحامد.

31. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس (2002)، ***المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية***، ط1، عمان: مؤسسة الوراق.

- المراجـع باللغة الإنجليزية

32. Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac (2012), ***Accounting***, 23th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

33. Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac (2012), ***Financial Accounting***, 12th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

34. Charles H. Gibson (2011), ***Financial Reporting & Analysis***, 12th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

35. Clyde P. Stickney, Roman L. Weil, Katherine Schipper and Jennifer Francis (2010), ***Financial accounting: An introduction to concepts, methods, and uses***, 13th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

36. Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt and Terry D. Warfield (2012), ***Intermediate Accounting***, 14th edition, USA: John Wiley & Sons.

37. Gary A. Porter and Curtis L. Norton (2011),***Using financial accounting information: The alternative to debits and credits***, 7th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

38. Hennie Van Greuning (2006), ***International financial reporting standards: a practical guide***, 4th ed., Washington: The World Bank.

39. IFAC (2006), ***International public sector accounting standard: Financial reporting under the cash basis of accounting***, New York.

40. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel and Donald E. Kieso (2012), ***Accounting principles*****,** 10th edition, USA: John Wiley & Sons, Inc.

41. John G. Helmkamp, Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith (1986), ***Principles of Accounting***, 2nd edition, New York: John Wiley & Sons.

42. Lyn M. Fraser and Aileen Ormiston (2010), ***Understanding financial statements***, 9th edition, USA: Prentice Hall.

43. Paul D. Kimmel, Jerry J. Weygandt and Donald E. Kieso (2011), ***Financial accounting tools for business decision making***, 6th edition, USA: John Wiley & Sons.

44. Peter Atrill and Eddie McLaney (2011), ***Financial accounting for decision makers***, 6th edition, England: Pearson Education.

45. Robert Libby, Patricia A. Libby and Daniel G. Short (2011), ***Financial Accounting***, 7th edition, USA: The McGraw-Hill Companies.

46. W. Steve Albrecht, Earl K. Stice and James D. Stice (2008), ***Financial accounting***, 10th edition, USA: Thomson South-Western.

47. W. Steve Albrecht, Earl K. Stice and James D. Stice (2011), ***Financial accounting: Concepts & applications***, 11th edition, USA: South-Western, Cengage Learning.

- المراجـع باللغة الفرنسية

48. Ali Tazdait (2009), ***Maitrise du système comptable financier : en référence aux normes IFRS***, 1er édition, Alger : Edition ACG.

49. Anne-Marie Bouvier et Charlotte Disle (2008), ***Introduction à la comptabilité***, Paris : Dunod.

50. Brigitte Doriath, Michel Lozato, Paula Mendes et Pascal Nicolle (2010), ***Comptabilité et gestion des organisations***, 7e édition, Paris : Dunod.

51. Cyrille Mandou (2003), ***Comptabilité générale de l'entreprise***, 1e édition, Bruxelles: De boeck.

52. Eric Dumalanède et Abdelhamid Boubkeur (2009), ***Comptabilité générale conforme aux SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS***, Alger : BERTI éditions.

53. Ian P. N. Hague et Diana W. Willis, Que choisir coût historique ou juste valeur ?, Disponible sur le lien : http://zonecours.hec.ca/documents/A2009-1-2072033.QueChoisirCoutHistoriqueOuJusteValeur_CAMag_1999.pdf, [Consulter le : 11/01/2010]

54. Jacques Richard et Christine Collette (2008), ***Comptabilité générale système français et normes IFRS***, 8e édition, Paris : Dunod.

55. Jean-Jacques Julian (2007), ***Les normes comptables internationales IFRS/IAS***, 2e édition, Paris : Foucher.

56. Laurence Thibault-Le Gallo (2009), ***La comptabilité pour les nuls***, Paris : Editions First.

57. Wolfgang Dick et Franck Missonier-Piera (2006), ***Comptabilité financière en IFRS***, Paris : Pearson Education.

- القوانين والجرائد الرسمية

58. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 23 جويلية 1975، ***الجريدة الرسمية***، العدد 42، الصادر بتاريخ 23 مارس 1976.

59. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ***الجريدة الرسمية***، العدد 47، الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

60. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005، ***الجريدة الرسمية***، العدد 80، الصادر بتاريخ 11 ديسمبر 2005.

61. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

62. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 27، الصادر بتاريخ 28 ماي 2008.

63. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، ***الجريدة الرسمية***، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

64. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009، ***الجريدة الرسمية***، العدد 21، الصادر بتاريخ 28 أفريل 2009.

65. القانون التجاري الجزائري (إصدار 2007).

66. قانون الرسوم على رقم الأعمال الجزائري (إصدار 2010).

67. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (إصدار 2010).