

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي الأغواط
معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية



مطبوعة بعنوان المحاسبة

المقياس: المحاسبة

المستوى: الأولى ماستر

القسم: إدارة وتسيير المنشآت الرياضية

التخصص: الإدارة والتسيير الرياضي

إسم ولقب المؤلف: عادل عاشور

السنة الجامعية: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي الأغواط
معهد علوم وتقنيات النشاطات البدنية والرياضية



مطبوعة بعنوان المحاسبة

المقياس: المحاسبة

المستوى: الأولى ماستر

القسم: إدارة وتسيير المنشآت الرياضية

التخصص: الإدارة والتسيير الرياضي

إسم ولقب المؤلف: عادل عاشور

السنة الجامعية: 2023/2022

محتوى المقياس

17 - 3.....	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة
32-18.....	الفصل الثاني: النظام المحاسبي
50-33.....	الفصل الثالث: نظرة عامة حول النظام المحاسبي المالي "SCF"
65-51.....	الفصل الرابع: الكشوف المالية
87-66.....	الفصل الخامس: الدفاتر المحاسبية (التنظيم المحاسبي)
105-88.....	الفصل السادس: المعالجة المحاسبية للمشتريات
112-106.....	الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة
120....	الفصل الثامن: المعالجة المحاسبية للتخفيضات والمردودات على المشتريات والمبيعات
126 - 121.....	الفصل التاسع: محاسبة الأجور
135-127.....	الفصل العاشر: الإهلاكات

مقدمة

تعد مادة المحاسبة من المواد الأساسية التي تدرس في الجامعات لطلبة تخصص المحاسبة أو الإدارة لمختلف الأقسام، وفي معاهد التكوين الإداري لتكوين المحاسبين، فهي تركز على مختلف القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها وكذا والمؤسسات الخاصة التي تتخذ من المحاسبة آلية لتسيير أموالها، كما تمكن الطالب من معرفة بالخصوص إجراءات وخطوات تسجيل أو تنفيذ العمليات المالية من تحصيل للإيرادات أو صرف للنفقات، والتعريف بالأدوار والمهام والمسؤوليات لمختلف الأعوان المكلفين بتسيير وإدارة هذه المؤسسات سواء العمومية منها أو الخاصة، وتمكن الطالب كذلك من التعرف على آليات الرقابة المطبقة أو اتخاذ القرارات من خلال قراءة القوائم المالية والتعرف على الجوانب التطبيقية والتقنية المستخدمة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المؤسسات الخاصة ذات الطابع الاقتصادي.

لقد حرصنا في إعداد هذا الدرس على إتباع أسلوب السهولة والوضوح في عرض مفردات المادة بحيث أعطينا الأهمية الكبيرة للجوانب العملية والتطبيقية لمختلف التشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة. بهدف الإلمام بمبادئ المحاسبة المالية من تحكم في حسابات الأصول والخصوم ومسك الحسابات والقوائم المالية، أما أهم المعارف المطلوبة مسبقا فهي الإلمام ببعض المبادئ الأولية في الرياضيات، الإحصاء والتسيير.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة

1. نشأة المحاسبة:

بالنظر في التاريخ وجد أنه تم استخدام طرق مختلفة لمسك الدفاتر منذ سنة 2300 ق م بداية بالسامريين الذين استخدموا أقراص الطين التي نقشوا عليها البيانات وجففوها تحت أشعة الشمس، ثم الرومانيين استخدموا الأخشاب المغطاة بالشمع ، ثم المصريين القدماء والهنود الحمر استخدموا ورق البردي للتسجيل واستبدل الورق بالقماش والجلد في العصر الاسلامي ، وفي القرن الثاني عشر في عهد هنري الأول استخدم الورق الملتف على شكل اسطوانات وفي القرن 13 و 14 استخدم النقش على الألواح الخشبية وتقسيمها نصفين يحتفظ كل من البائع والمشتري بنصف لإثبات الدين. ومع ظهور النقود واختفاء التعامل بنظام المقايضة، كان لابد للتاجر من طريقة علمية لمسك الدفاتر .

ومن هنا وضع باتشيلو عالم الرياضيات الايطالي الأسس الأولية للمحاسبة كنظرية وأوجد نظرية القيد المزدوج سنة 1494م ولم يتم استعمالها بشكل واسع إلا عام 1869م ، واقترح باتشيلو ثلاث دفاتر (1) التسوية (2) اليومية (3) الأستاذ ولا زالت تستخدم إلى الآن. ولكن مع تطور التبادل التجاري وظهور الاختراعات والنمو الصناعي كان لابد للمحاسبة أن تكون علم له نظريات وفروض ومبادئ ومفاهيم علمية واستخراج وتحليل النتائج المالية.

1. مدخل عام للمحاسبة

إن البحث في تواريخ محددة لنشأة المحاسبة هو أمر في غاية الصعوبة ولكن بالمقابل وبما لا يقبل الشك أن المحاسبة:

- قديمة في الوجود بل تمتد في القدم مع قدم الحضارات العريقة في آشور وبابل ومصر وغيرها من الحضارات القديمة.

- إنها لم تقتصر على حضارة معينة بل عمت كافة الحضارات على وجه المعمورة. يتسم تطور المعرفة المحاسبية سواء على الصعيد التطبيقي المهني أو على الصعيد الأكاديمي النظري بخاصيتين متلازمتين هما: الاستمرارية والتغير.

1.1. الاستمرارية في المحاسبة:

وتعني تراكم الخبرات وتكون القواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن بعد أن تثبت منفعتها في التطبيق العملي ثم تقبلها فكريا ونظريا.

يتسم مسار التطور المحاسبي بالبطء والمحافظة على الاستمرارية في الخبرات وتراكمها بما يحقق نموا مضطربا في المعرفة يوما بعد يوم وذلك في مسار متقدم باستمرار وممتان متحفظ في الوقت نفسه.

إن المحاسبة هي علم تطويري لا يتسم بثورية المعرفة وقلبها رأسا على عقب، وقد يكمن السبب في أنها علم اجتماعي يحافظ على الأعراف والتقاليد وتوازنها بعد ثبات جدواها العملية ولا يقبل التغير لمجرد الرغبة فيه".

2.1. التغير في المحاسبة:

هو مؤشر لديناميكية المحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية وتكنولوجية.

يتسم تلاؤم الفكر المحاسبي مع تغيرات بيئة الأعمال ببطء وحيث لا يتم التعبير إلا بعد ثبوت جدواه في الحياة العملية بشكل قاطع وذلك مثل استيعاب ظاهرة التضخم، التأجير التمويلي، الدمج وتوحيد القوائم المالية.

يمكن الإشارة أن معدل التغير أصبح منذ النصف الثاني من القرن العشرين حيث أن كثيرا من المفاهيم والأساليب والإجراءات المحاسبية والقوائم المالية المتداولة في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي ما قبل السبعينات وذلك نتيجة:

التغيرات التكنولوجية المتسارعة.

التغيرات الاقتصادية والقانونية.

ويمكن تلخيص تراكم المعرفة المحاسبية منذ القرنين الرابع عشر والخامس عشر في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): تطور المعرفة المحاسبية

التاريخ	تطور المعرفة المحاسبية
1494	1- القيد المزدوج -2 مسك الدفاتر المحاسبية.
1825	1- التركيز على المركز المالي.
1850	1- التركيز على قائمة الدخل.
1875	1- تدقيق السجلات والقوائم.
1900	1- ظهور اتحادات مهنية محاسبية 2 محاسبة التكاليف.
1925	1- المحاسبة العمومية -2- تحليلات إحصائية للتكاليف.
1950	1- المحاسبة الإدارية -2- تحليل التعادل -3 محاسبة ضريبية 4 - مبادئ محاسبية.
1975	1- محاسبة الموارد البشرية -2 محاسبة اقتصادية -3 محاسبة اجتماعية -4 محاسبة بيئية 5 - نظم محاسبة متكاملة، تدقيق إداري.
2000	1- محاسبة المسؤولية الاجتماعية -2 التدقيق الاجتماعي -3 حسابات وطنية معدلة بيئياً.

2. تعريف المحاسبة:

نظراً لأهمية المحاسبة وتطور وظائفها ومبادئها لا يمكن أن نلخصها في تعريف واحد بل لها تعاريف متعددة يمكن الإشارة إلى البعض منها فيما يلي:

- 1- المحاسبة هي وسيلة أو أسلوب منظم لتسجيل الأحداث الاقتصادية حسب تسلسلها الزمني عملية تصنيف وتبويب وعرض البيانات الخاصة بالأهداف الاقتصادية التي تمارسها الوحدة.
- 2- المحاسبة هي الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة.
- 3- المحاسبة هي عملية قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها بما يمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

- 4- المحاسبة هي نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية للوحدة الاقتصادية بقصد تحديد نتيجة العمل والمركز المالي لها في نهاية فترة مالية معينة.
- 5- المحاسبة نظام للمعلومات الكمية التي تقاس بوحدات نقدية تسهل عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

هناك من أشار إلى أن المحاسبة هي:

- أ - فن لتسجيل وتبويب العمليات المالية وتفسير النتائج التي تنتج عن تلك العمليات.
- ب - خدمة تمد المستفيدين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ج - علم وفن تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المالية على الرغم من الاختلافات السابقة في التعاريف يمكن تعريف المحاسبة تعريفاً أكثر شمولية كما يلي: "المحاسبة هي علم ترجمة الأحداث الاقتصادية لمختلف النشاطات بلغة خاصة تستند إلى جملة من المبادئ العامة في التحليل والتسجيل والتصنيف والتلخيص وإعداد التقارير والتفسير للمعلومات المالية فيما يتعلق بالنتائج، وتخصيص الموارد واتخاذ القرارات".

3. أنواع المحاسبة:

المحاسبة في الأصل واحدة وإن التطور الذي حصل فيها عبر الزمن إنما تطور في الحاجة إلى تنوع البيانات المحاسبية والتطور في حقولها وفروعها. يمكن تقسيم المحاسبة للأنواع التالية:

1.3. المحاسبة القانونية (التدقيق والمراجعة):

هي فحص البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من صحتها ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي، لغرض إبداء الرأي حول صحة البيانات الواردة فيها بصورة فنية محايدة.

2.3. محاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية:

تهم بحساب سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية للمشروع من خلال حصر وتسجيل عناصر التكلفة من المواد والأجور والمصروفات وفقاً لنظرية معينة من نظريات التكاليف.

3.3. المحاسبة الإدارية (التقديرية):

تهتم بتحليل البيانات المحاسبية والبيانات الأخرى ذات العلاقة بنشاطات المشروع المختلفة بقصد مساعدة الإدارة على وضع الأهداف وتقييم الأداء واتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

4.3. المحاسبة العمومية:

يختص بقياس عمليات الوحدات العمومية كالإدارات العمومية مثل الولاية، الدائرة، البلدية، الجامعة ... الخ، والتي لا تهدف إلى تحقيق الربح.

5.3. المحاسبة الوطنية:

تهتم بتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى القطاعي أو الإقليمي أو الوطني وليس على مستوى المشروع.

6.3. المحاسبة الضريبية:

وتختص بحساب الدخل الخاضع للضريبة اعتمادا على القوانين واللوائح المطبقة على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين وذلك بالاعتماد على خبراء لهم دور فاعل في تحصيل الضريبة.

7.3. المحاسبة المالية: أو المحاسبة العامة والتي ستكون موضوع دراستنا.

1/ تعريف المحاسبة المالية (المحاسبة العامة):

للمحاسبة المالية تعاريف عديدة نذكر منها ما يلي:

عرفت المحاسبة المالية بأنها " عمليات منظمة للقياس والتقرير عن المعلومات المالية الملائمة لمختلف مستخدمي الحسابات، والذين يهتمون بالنشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية والمعلومات التي تنتجها المحاسبة هي بطبيعتها مالية، بمعنى أنها توصل للمستخدم في مصطلحات نقدية ". وعرفت أيضا بأنها " تسجيل العمليات المالية وتحليلها وتلخيصها بقصد قياس نتيجة عمل المشروع خلال فترة زمنية محددة وبيان مركزه المالي في نهاية تلك الفترة، وتكون بياناتها موجهة أساسا لأغراض وجهات خارجية بالنسبة للمشروع كالمستثمرين والجهات الرقابية الحكومية والضريبية والدائنون وغيرها "، كما عرفت المحاسبة المالية كذلك بأنها " نظام معلومات مالية يسمح بترتيب وتبويب وتقييم وتسجيل المعطيات الرقمية المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ويقدم

جداول مالية تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة والدخل والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ غلق الحسابات ."

2/ الأنشطة الأساسية للمحاسبة المالية: تقوم المحاسبة بالأنشطة الأساسية التالية:

أ- التسجيل: تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة معبرا عنها بالنقود حسب تاريخ حدوثها وفقا لطرق متعارف عليها.

ب- التبويب: يبوب المحاسب قياساته في مجموعات لها معنى.

ت - التلخيص والعرض: يلخص نتائج وأثار العمليات التي قامت بها المؤسسة ويعرضها في شكل قوائم مالية.

ث- تحليل البيانات: تقوم المحاسبة بتحليل المعطيات الواردة في القوائم المالية حتى تساعد المسير على اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

4. مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تعرف المحاسبة بأنها نشاط خدمي وظيفته التزويد بالمعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية عن كيان محدد، هذه المعلومات يفترض أنها مفيدة لمساعدة الأطراف ذوي العلاقة لاتخاذ القرارات الاقتصادية ويمكن تحديد الأطراف الذين يستخدمون المعلومات المحاسبية في ثلاثة أطراف هي:

1/ الإدارة: هي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وما تحويه من معلومات محاسبية ذات أثر مالي وتوصيلها إلى أصحاب العلاقة

2/ المستخدمون الخارجيين: مثل المستثمرون وحملة الأسهم المقرضون، مختلف الدائنون، الدولة ... الخ

3/ مهنة المحاسبة والمراجعة: كونها الجهة المسؤولة عن فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات وتحديث وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة.

5. أهداف المحاسبة

يجب في البداية التفرقة بين الأهداف والوظائف، فالهدف هو الغاية التي يرغب في تحقيقها في حين أن الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية. وفي ضوء

- ذلك يمكن تلخيص أهداف المحاسبة كما حددتها لجنة True Blood المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين في اثني عشر هدفا هي:
- 1- توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
 - 2- خدمة المستخدمين الذين ليس لهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة وتعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات على الوحدة الاقتصادية.
 - 3- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل التنبؤ والمقارنة ولتقييم التدفقات من حيث الكمية والتوقيت وعدم التأكد.
 - 4- تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المنشأة على تحديد الدخل أو ما يسمى القدرة الإيرادية للمنشأة.
 - 5- توفير المعلومات اللازمة حول قدرة الإدارة على استخدام موارد الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفاعلية.
 - 6- توفير المعلومات الوقائية والتفسيرية التي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل.
 - 7- تقديم قائمة بالمركز المالي والمعلومات المفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل.
 - 8- تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل في المستقبل.
 - 9- تقديم قائمة بالنشاطات المالية المختلفة من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الإيرادية للمنشأة.
 - 10- تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة.
 - 11- توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في تحقيق أهداف التنظيم وهذا الهدف يتعلق بالأجهزة الحكومية أو المؤسسات غير الربحية.
 - 12- التقرير عن الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة وهذا ما يشير إلى مسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.
- ويمكن تجميع هذه الأهداف في أربعة أهداف رئيسية هي:

- 1/ الرقابة الداخلية: تتضمن حماية أموال المنشأة وممتلكاتها الأخرى.
- 2/ قياس البيانات المالية: وذلك عن طريق وسائل تسجيل العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وتسجيل هذه البيانات طبقاً لقواعد متسقة حتى يمكن الوصول إلى إجماليات تلخص المركز المالي، ونتائج الأعمال.
- 3/ توفير المعلومات لإدارة المنشأة: لمساعدتها على التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، وذلك عن طريق تحليل البيانات عن العمليات الماضية، والتوقع على أساسها بالأحداث الاقتصادية المستقبلية.
- 4/ التقرير عن المعلومات المالية: للملاك، والمستثمرين والأشخاص الآخرين الذين لهم اهتمام بالمنشأة وذلك عن طريق عرض الحسابات السنوية أو القوائم المالية.

6. وظائف المحاسبة:

هناك أربعة وظائف أساسية للمحاسبة هي:

- 1.6. **التحديد:** تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عملية مالية أو غير مالية؟) فالمحاسبة تهتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة المال مثل: بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع الأجور. أما العمليات غير المالية مثل: قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تهتم بها.
- 2.6. **القياس:** بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد (تحديد قيمتها بالدينار) لها قيمة مالية. أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.
- 3.6. **التسجيل:** بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.
- 4.6. **التوصيل:** لكي تتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدو بها في اتخاذ القرارات.

7. الفروض والمبادئ المحاسبية

قد تتعرض مهنة المحاسبة إلى مخاطر الانحياز والغموض وعدم الدقة في كل المراحل تحليل وإعداد وعرض البيانات ولمواجهة هذه المشاكل فقد تم الاعتماد على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية عند إعداد وتقديم التقارير، وبالتالي فقد تطورت النظرة إلى هذه المبادئ تبعاً للتطور المهني التطبيقي للمحاسبة وتزايد الحاجة إلى تأمين الفائدة والموثوقية، مع ذلك لازالت هذه المبادئ، موضوع اختلاف واجتهاد من حيث:

✓ ماهية هذه المبادئ: فهناك مفاهيم وفروض، وأسس وأعراف، ومبادئ.

✓ تبويب أو تصنيف هذه المبادئ: فهناك اختلاف فيما يقع منها مع الفروض أو الأعراف.

1.7. الفروض المحاسبية:

تعتبر أساساً لفهم البيانات المالية وتعتبر مقبولة قبولاً عاماً، وتتصف بالصحة والسلامة كإطار تمهيدي لحقائق علمية مؤكدة، وتتطور هذه الفروض تبعاً للتطورات الإقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تتأثر بها المحاسبة ويفترض المحاسبون أربعة فروض أساسية هي:

1/ فرض الوحدة المحاسبية (الاستقلالية): بما أن الوحدة الإقتصادية هي التي تقوم بالأنشطة الإقتصادية فإنه يتم قياس وتلخيص النتائج المالية بالنسبة لهذه الوحدات، وبغض النظر عن الشكل القانوني والتنظيمي للمؤسسة فهي تعتبر وحدة ذات استقلال تتفصل عملياتها وأموالها عن نشاط وأموال أصحابها، ويؤدي هذا الفرض إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه. أما من وجهة نظر المحاسبة، تعامل كل مؤسسة على أنها وحدة منفصلة عن مالكيها وعن المنشآت الأخرى ولها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالاً تاماً عن مالكيها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها. ويمثل هذا المبدأ محور الاهتمام الذي يدور حوله النظام المحاسبي. ولذلك فلكل مؤسسة سجلاتها المحاسبية، ونظامها المحاسبي من تحديد، وقياس، وتسجيل، واحتفاظ وتبليغ للمعلومات المحاسبية. فالمعاملات المالية الخاصة بالمالك ليست جزءاً من المؤسسة المملوكة له ولا تثبت في السجلات المحاسبية الخاصة بتلك المؤسسة إلا إذا كانت ذات تأثير مباشر عليها.

2/ فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية: يقصد بالاستمرارية أن المؤسسة وجدت لتستمر وأن المؤسسة مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن تكفي لإنجاز تعهداتها الموجودة، في ظل غياب دليل موضوعي على عكس ذلك. وترتيباً على ذلك يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية ويتم تجاهل قيم التصفية للأصول والالتزامات وآثارها على الدخل، فضلاً عن أن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة والخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدأ استمرارية المؤسسة، فالمؤسسة مستمرة في نشاطها لأجل غير محدود وبالتالي فهي مستمرة في تقييم أوضاع ميزانيتها وكذا السير الطبيعي لتأسيس مؤوناتها واهتلاكاتها، أي أنها غير قابلة للتصفية بعد فترة محددة.

3/ فرض دورية البيانات المحاسبية: بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة فقد جاءت الضرورة إلى تجزئة هذه الاستمرارية إلى فترات أو دورات محاسبية تتألف من 12 شهراً إلا استثناء، هذا يجبر المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري على القيام بالجرد في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية لمصلحة الضرائب كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام للموافقة على الحسابات. ولكي يتم قياس نتيجة نشاط المؤسسة (الوحدة المحاسبية) بدقة تامة فإن الأمر يستلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المؤسسة، وهو الأمر الذي يعد غير منطقي أو عملي نظراً للحاجة الملحة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة أولاً بأول حتى يستطيعوا التصرف في ظل رؤية واضحة واتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

4/ فرض القياس النقدي: أمام اختلاف وتعدد التدفقات الواردة والصادرة من وإلى المؤسسة تقرر استعمال معيار نقدي، وبالتالي فالمحاسبة تسجل هذه التدفقات بالعملة الوطنية، فالنقدية وحدة قياس ملائمة لتحديد مدى تأثير العمليات المختلفة وقياسها للنشاط المالي للمؤسسة، لذلك لا بد من استخدام صيغة مفهومة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عند تسجيل أو تبليغ تلك المعلومات، وهذا بالضرورة أدى إلى مفهوم الوحدة النقدية أو القياس النقدي، والذي يعني أن المحاسبة المالية تقوم بقياس الموارد (الأصول) والتعهدات (الالتزامات) والتغيرات فيها (الدخل) في شكل وحدات

نقدية (دينار جزائري... إلخ) باعتبار أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقدير تأثير العمليات المختلفة.

2.7. المبادئ المحاسبية

تعتمد المحاسبة المالية على كثير من المفاهيم والمبادئ التي نشأت وتطورت على مدى التطور التاريخي للمحاسبة. وكثيراً ما يطلق عليها اسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة قبولاً عاماً **Generally Accepted Accounting Principles** وهي توضح الطريقة أو الاجراءات التي يتم بها معالجة مفردات القوائم المالية بشكل يؤدي إلى تجانس سجلات وقوائم المنشآت التي تظهر بها مثل هذه البنود. ففي ضوء الفروض الأساسية لا بد أن يكون هناك إطار من المبادئ المحاسبية الأساسية المقبولة عموماً والمستخدمه في تسجيل العمليات المالية، هذه المبادئ هي:

1/ مبدأ التكلفة التاريخية (ثبات قيمة النقود): يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن المعاملة المالية تثبت على أساس كمية النقود الفعلية (التكلفة) التي استخدمت في التبادل لتلك المعاملة. بعد إثبات تلك المعاملة فإن التكلفة تفيد في الدفاتر المحاسبية وتظل على ما هي عليه دون النظر إلى أي تغيير لا حق قد يحدث (فيما عدا الاستخدام) في قيمة تلك المعاملة. فمثلاً شراء قطعة أرض تسجل بالقيمة التي اشترت بها وتظل في السجلات بهذه القيمة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث لقيمة الأرض فيما بعد. ولا شك أن التمسك بإتباع مبدأ التكلفة التاريخية يرجع إلى سهولة التحقق من تلك القيم واستنادها إلى أسس موضوعية. وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدّي القوائم المالية على أهمية وضرورة استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل المعاملات المالية في الدفاتر وبالتالي استخدام القيم التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية، أي ينظر إلى قيمة النقود على أنها ثابتة ولا يأخذ في عين الاعتبار التضخم أو التعديلات في قيمة النقود.

وبالتالي يجب أن يتم تسجيل المعاملات بتكلفتها وقت حدوثها أي بالقيمة الفعلية، ويتم الاحتفاظ بهذه التكلفة دون تغيير، ومع أن التمسك بهذه التكلفة يوفر معلومات موضوعية إلا أنها تعتبر أقل ملائمة لاتخاذ القرارات لأن قيمة الأصل قد تتغير متأثرة بحالات الانكماش أو التضخم.

2/ مبدأ الموضوعية: يعني هذا المبدأ عدم قبول أية عملية محاسبية أو تسجيل محاسبي ما لم يكن هناك مستند ودليل على وقوعها أو إثباتها وأن يكون القياس وفقاً لأسس موضوعية، هذا الدليل يكون مؤرخ ومرفق بإمضاء وطابع المسؤول عن العملية، فالتمسك بالمبدأ يساعد على خلو القوائم من التحيز.

3/ مبدأ تحقيق الإيراد: يعني هذا المبدأ أنه عند قياس صافي الدخل الخاص بالفترة، فإن الإيرادات التي تؤخذ في الاعتبار هي تلك الإيرادات التي تخص الفترة سواء حصلت أو لم تحصل، كما أن المصروفات التي تؤخذ في الاعتبار هي تلك المصروفات التي تخص الفترة سواء سددت أو لم تسدد. وهذا يعني أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية بصرف النظر عن اقترانها بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة. فتحقق الإيراد يعني بيع الأصول نقداً أو مقابل نشأة حقوق تتحول إلى نقدية في المستقبل أي تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية، وبالتالي لا بد من وجود أدلة موضوعية تدعم عملية تحقيق الإيراد، كوجود عملية تبادل خارجي تنتقل بموجبها السلعة أو الخدمة للغير، فالإيراد بصورة عامة يكتسب عند حصول عملية التبادل بين المؤسسة والغير. ولا يقدم المؤسسة أي عمل أو خدمة دون مقابل من أجل الحفاظ على موارد المؤسسة المالية.

4/ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات: نتيجة لتقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية فإن الأمر يتطلب لتحديد صافي دخل الفترة المحاسبية أن يحمل إيراد الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد بغض النظر عن واقعة تسديد هذا المصروف. وهذا ما يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف، وهو من المبادئ المحاسبية الهامة والتي تعتمد عليها كثير من الإجراءات المحاسبية التي ترتبط بتحديد نتائج الأعمال في نهاية الفترة. فالإيرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية يجب أن يتم مقابلتها بالمصاريف التي استنفذت في سبيل الحصول عليها،

ويتحقق ذلك من خلال إعداد قائمة الدخل التي تقوم على علاقة السبب والنتيجة حيث يتم مقابلة المصروفات بالإيرادات لتحديد النتيجة.

5/ مبدأ الحيطة والحذر: في الكثير من المواقف المتعلقة بتقييم الأصول وتحديد الدخل، تكون هناك عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقييم. وفي هذه الحالة فإن المحاسبة تختار البديل الذي يترتب عليه عدم زيادة قيمة الدخل وبالتالي عدم زيادة قيم عناصر الأصول بقائمة المركز المالي. وهذا المفهوم يعد تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر بمعنى عدم أخذ الأرباح المتوقعة في الاعتبار إلا عند تحققها فعلاً. بمعنى آخر حسب هذا المبدأ لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت والعكس بالنسبة للنفقات إذ يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث، لكن هذا لا يعني السماح بتكوين مؤونات واحتياطات مبالغ فيها، وبالتالي فهو يضمن عدم المبالغة في الأرباح أو تحسين المركز المالي. وهذا يعني أيضاً الابتعاد عن تضخيم نتيجة الدورة أو تقليل خسائرها وبموجب هذا المبدأ لا تحسب الإيرادات إلا إذا تحققت فعلاً وتحسب النفقات التي حدثت والمتوقعة الحدوث.

6/ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: يعني هذا المبدأ أنه عند قيام المؤسسة بإتباع إجراء أو أسلوب محاسبي معين فإنه يجب أن لا يغير من فترة لأخرى. ويعد مبدأ الثبات مبدأ هاماً لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفسير التغيرات في المركز المالي والتغيرات في قائمة الدخل. ويمكن تصور مدى الغموض الذي ينتج إذا تجاهلت المؤسسة مبدأ الثبات وغيرت الأساليب المحاسبية كل فترة. فإن أي مؤسسة يمكنها أن تؤثر في صافي الربح من سنة لأخرى زيادة ونقصاً بمجرد تغيير الأساليب المحاسبية المتبعة. ويلاحظ أن مبدأ الثبات لا يعني أن المؤسسة لا يمكنها مطلقاً أن تغير أساليبها المحاسبية المتبعة، بل يمكن للمؤسسة أن تغير الأسلوب المتبع والتحول إلى أسلوب جديد إذا كان هذا الأسلوب يوفر معلومات أكثر فائدة بالنسبة للمستخدمين مقارنة بالأسلوب الجاري استخدامه. ولكن يجب الإفصاح عن مثل هذا التغيير والآثار الناتجة عنه في القوائم المالية حتى لا يتم تضليل المستخدمين كما يجب الثبات عند ذلك على الأسلوب الجديد. فالاستخدام المتجانس للطرق والمبادئ المحاسبية يعتبر مطلباً أساسياً لكل مؤسسة لإجراء المقارنة بين القوائم المالية فهذا المبدأ يحتم على المحاسب أن يعلن عن التغيرات التي حدثت في

الإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى في ملحق للحسابات. فكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة تعالج محاسبيا بنفس الطرق خلال الدورات المختلفة.

7/ مبدأ الأهمية النسبية: يقصد بالأهمية النسبية أن الاهتمام بتوفير الدقة في معالجة وتحليل المعلومات المحاسبية يتوقف على مدى أهميتها النسبية على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. ففي حين أنه يجب من الناحية النظرية معالجة جميع العناصر كبرت أم صغرت بنفس الطريقة، إلا أنه في الواقع العملي كثيرا ما تهمل الطريقة الصحيحة للمعالجة عند ما ترتبط بقيم صغيرة نسبيا. فعلى سبيل المثال يمكن توزيع تكلفة السيارة التي تقدر فترة استخدامها بثلاث سنوات على فترات الاستخدام. بينما لا يتم توزيع تكلفة المهتمات المكتبية التي يقدر استخدامها خلال نفس الفترة وذلك نظرا لأن تكلفة مثل هذا التوزيع لا تتناسب مع العوائد التي يمكن الحصول عليها من المعالجة الأكثر دقة، فالمحاسبون لا يهتمون كثيرا بالعناصر التي يكون تأثيرها ضئيلا على نتيجة المؤسسة فمثلا: هل تسجل الأدوات المكتبية (أقلام مثلا) كأصول ينبغي إهلاكها أم كنفقات، فأهمية عنصر تعتبر مسألة نسبية فما يكون مهما لمؤسسة ما قد لا يكون مهما لمؤسسة أخرى وبالتالي أهمية العنصر لا تعتمد على مقداره فقط بل أيضا على طبيعته وعلاقته بباقي العناصر. فهذا المبدأ بمدى أهمية عرض بعض البيانات المالية أو عدم عرضها أو دمجها أو تحليلها أو التفصيل في عرضها فذلك حسب أهمية تأثيرها على قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

8/ مبدأ الإفصاح: ويعني هذا المبدأ أنه عند إعداد القوائم المالية يجب أن يكون هناك علانية تامة، بحيث لا يتم إخفاء أي معلومات أو بيانات قد تضر بالمستفيدين من هذه القوائم، أو قد تساهم في اتخاذ قرار معين. ويجب على المحاسب أن يلتزم جانب الحياد عند إعداد هذه القوائم وذلك بالإفصاح التام عن جميع المعلومات بغض النظر عن مدى تأثيرها على هذه القوائم.

فيجب نشر الحقائق دون إخفاء المعلومات الهامة حتى تكون القوائم المالية كاملة وتعتبر تعبيراً صادقا عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، ومن أمثلة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية نجد ملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمه، القيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون....

إلخ. وبالتالي أن تتضمن القوائم المالية أو التقارير المالية للمؤسسة المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تظليل أو إخفاء للمعلومات مما يؤدي إلى تحريف الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة.

9/ مبدأ القيد المزدوج:

يعتبر هذا المبدأ أهم المبادئ المحاسبية إذ يعتمد عليه في التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المالية ومن خلاله نميز بين الطرف المدين والطرف الدائن وينص هذا المبدأ على أن كل عملية مالية يتطلب تسجيلها طرفين على الأقل يتأثران بنفس المبلغ حيث أحدهما يأخذ أو يزيد ويكون مدين بالمبلغ الذي أخذ أو زاد به، والطرف الثاني يعطي أو ينقص ويكون دائن بالمبلغ الذي أعطى أو نقص والطرف المدين يساوي الطرف الدائن.

10/ مبدأ استقلال الدورات المحاسبية:

يتم تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية غالبًا ما تكون (سنة مالية) وفي نهاية كل فترة يتم قياس نتيجة أعمال المؤسسة من خلال مقابلة مصروفات الفترة بإيرادات نفس الفترة، كما يتم إعداد قائمة المركز المالي في نهاية تلك الفترة. وحسب هذا المبدأ تقسم حياة المؤسسة لفترات زمنية متساوية تسمى الدورة المحاسبية وذلك لغرض حساب المركز المالي للكيان وحساب النتيجة في نهاية كل دورة. جرت العادة أن تتكون الدورة من 12 شهرا وتبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر. فكل دورة محاسبية مستقلة عن باقي الدورات بإيراداتها ونفقاتها وبالتالي بالنتيجة.

الفصل الثاني: النظام المحاسبي

1. مفهوم النظام المحاسبي:

إن نظام المعلومات المحاسبي هو أقدم نظام معلومات داخل المؤسسة والذي يربط كل النشاطات في فضاء القيم المالية، فالمعلومات المحاسبية هي الوسيلة الوحيدة التي تقدم بها المؤسسات وضعها المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية ويهدف النظام المحاسبي إلى توصيل تلك المعلومات بالشكل المناسب للمستخدمين وفي الوقت المناسب وبدقة متناهية، وبأقل تكلفة فالكثير من المتخصصين أعطوا عدة مفاهيم للنظام المحاسبي يمكن أن نلخصها في أن نظام المعلومات المحاسبي هو أحد الأنظمة الفرعية التي تشتمل عليها المؤسسة باعتبارها نظاما عاما يختص ويكلف بتجميع وتصنيف وتشغيل وتوصيل المعلومات المحاسبية التي تتعلق بالأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة مالية محددة، إلى كل من إدارة المؤسسة والجهات الأخرى أو الأطراف الخارجية.

2. مبادئ النظام المحاسبي.

يرتبط إعداد النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية هي:

1.2. مبدأ الثبات:

في إعداد التقارير في كل الدورات حتى يتمكن مستعملوها من المقارنة بين عدة سنوات.

2.2. مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير:

وهذا بالتركيز على الظروف الملائمة والمحفزة لأداء مهامهم بشكل جماعي.

3.2. مبدأ الهيكلية:

إن تصميم نظام معلومات محاسبي يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمؤسسة لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من وإلى النظام المحاسبي.

4.2. مبدأ الضبط والرقابة الداخلية:

أي يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية.

5.2. مبدأ التوقيت السليم:

أي أن يوفر النظام المحاسبي المعلومة في الوقت المناسب.

6.2. مبدأ المرونة:

أن يكون النظام المحاسبي قادرا على التوفيق بين مبدأ الثبات والاستمرار ومبدأ المرونة، أي إمكانية التعديل حسب الظروف دون المساس بالمبادئ.

7.2. مبدأ إعداد التقارير:

تعتبر التقارير نتاج للنظام المحاسبي وبالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادرا على إصدار التقارير الداخلية والخارجية بدقة.

8.2. مبدأ التكلفة المناسبة:

لا شك أن إنتاج المعلومات المفيدة يرتبط بدرجة عدم التأكد المحيطة بالبيئة التي يعمل بها نظام المعلومات بالإضافة إلى تكلفة الحصول على تلك المعلومات، فلا يجوز إنتاج معلومات بتكلفة تزيد عن المنفعة المتوقعة منها.

3. عناصر النظام المحاسبي:

تختلف عناصر النظام المحاسبي من مؤسسة لأخرى، لكن هناك مجموعة من العناصر المشتركة أهمها:

1.3. المجموعة المستندية (الأوراق الثبوتية):

تمثل العنصر الأساسي في النظام المحاسبي بصفة عامة وهي تتضمن مجموعة المستندات الأصلية التي تثبت حدوث عملية معينة، كما أنها تمثل المصدر الرئيسي للقيود في المجموعة الدفترية المحاسبية وأخيرا هي بمثابة دليل إثبات وقرينة من قرائن الرقابة والمراجعة ومن أمثلتها الفواتير، الإيصالات، الإشعارات، الأوراق التجارية من شيكات وكمبيالات، الكشوفات الواردة من

البنك أو الدائنين، أو الصادرة إلى العملاء وغيرهم.... إلخ. وتعد هذه المجموعة من مصادر القيود في الدفاتر المحاسبية.

2.3. المجموعة الدفترية:

يتم الاعتماد على مجموعة الأوراق الثبوتية والمستندية في تجميع البيانات والمعلومات، أو في استعمالها كوسيلة لإبلاغ الإدارة المالية بالعمليات التي تحدث في الوقت المناسب، ولا يتم هذا إلا عن طريق المجموعة الدفترية المتمثلة في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ، ودفاتر الجرد.

3.3. مجموعة القواعد والإجراءات: هي مجموعة التعليمات التي ترسم السياسات المالية، وتحدد آلية عمل المحاسبة في إعداد المستندات والتسجيل في الدفاتر.

4.3. مجموعة الأدوات والأساليب:

وهي مجموعة الأدوات المستخدمة في العمل المحاسبي وأسلوب استخدامها، وبخاصة الآلات مثل الحاسوب الذي أصبح يتبوأ موقعا متقدما في أعمال المحاسبة.

5.3. نظام الضبط الداخلي:

وهي مجموعة القواعد والإجراءات وطريقة العمل المحاسبي داخل المؤسسة وتسلسلها وكيفية الرقابة الداخلية، والتحقق من صحة الأعمال المحاسبية ومدى انسجامها مع التعليمات الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة.

بالإضافة إلى العناصر السابقة هناك عناصر أخرى تعد من مقومات النظام المحاسبي منها:

✓ الترميز: والذي يعرف على أنه عملية وضع أرقام أو حروف هجائية لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعني بالعملية من غيره. وهو يحقق الأغراض التالية: تسهيل عملية التجميع والاتصال، الإنجاز السريع للعمليات، تقليل احتمالات الوقوع في الخطأ، تسهيل العمل بالحاسوب.

✓ دليل الحسابات: هو المفتاح الرئيسي لأي نظام محاسبي لاشتماله على ترجمة للمدخلات والمخرجات في المعاملات المالية التي يشملها النظام.

4. أهداف النظام المحاسبي:

إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج المعلومات والمتمثلة في التقارير، ولتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن ترتبط بالأهداف التالية:

1.4. إنتاج التقارير اللازمة:

تعتبر التقارير أداة للتخطيط ووسيلة رقابية لنشاط المؤسسة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية المؤسسة إلا إذا تم ترجمتها ودراسة المعلومات الواردة فيها وتجسيدها في صورة تقارير مالية ومحاسبية وتقديمها للمستخدمين، فكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية كلما كانت أكثر فعالية، ويتحقق هذا المعيار من خلال مراعاة محتوى المعلومات الملائمة ودرجة التفصيل المناسبة لكل مستخدم، وذلك بتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يختلف محتوى وتفصيل هذه التقارير من مستخدم لآخر.

2.4. الدقة في إعداد التقارير:

يمكن قياس كفاءة النظام المحاسبي من خلال جودة التقارير التي ينتجها ومعيار هاته الجودة نلمسه في دقة المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير، فعدم توفر الدقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، كما أن السرعة في إعداد وتقديم التقارير يعتبر أمرا ملازما للدقة في آن واحد، ويمكن الجمع بينهما عند إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات فالتقارير تفقد قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر أو غير مناسب.

3.4. توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:

يعتبر النظام المحاسبي النواة الأساسية للنظام الإداري، لذا بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقات الدورية. كما يعتبر تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه أحد أهداف النظام المحاسبي، أي يجب الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير وتخفيضها دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد التقارير، كما يجب أن تتصف أيضا بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر.

5. مخرجات النظام المحاسبي.

تعتبر التقارير التي تعدها المؤسسات في نهاية الدورة المالية كحصيلة مختصرة عن أنشطتها الإقتصادية بغية تمكين مختلف المستعملين من تقدير القيم، الزمن والتحصيلات النقدية المتوقعة، ويمكن تعريف التقارير المحاسبية بشكل عام على أنها " التقارير التي تتولد عن النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة". كما يمكن تعريفها على أنها " الكشوف والجداول المالية التي تلخص من جهة المستوى الذي آلت إليه قيمة أصول والتزامات ميزانية المؤسسة، والنتيجة المالية المحصل عليها نتيجة مزاولتها مختلف أنشطتها الإقتصادية في جدول الأرباح والخسائر".

عمليا يضاف إلى ما سبق جداول الملحقات كما هو معمول به في الجزائر، وجداول التدفقات النقدية وجدول حقوق الملكية كما هو معمول به في بلدان أخرى، فعندما لا تتوفر المعلومات الضرورية فإن مستعملي التقارير لا يحسنون تقييم الفرص ولا تقدير حجم المخاطر، ودرجة احتمال حدوثها.

1.5 أنواع التقارير:

بما أن التقارير هي النتائج النهائية للنظام المحاسبي فمصمم هذا النظام عليه أن يبدأ مما هو مطلوب ثم يبدأ بتحديد مكونات النظام أي عليه أن يعرف ما هي التقارير المطلوبة من النظام وتفصيلات البيانات الواردة لتحقيق أهداف المؤسسة، وتنقسم التقارير المطلوبة من النظام المحاسبي إلى:

- 1.1.5. تقارير مالية: وتتمثل في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كتقارير عن الأداء الماضي وكذلك الموازنات التخطيطية بأنواعها وإمكانية استخلاص نتائج وتحليلات مالية من هذه التقارير.
- 2.1.5. تقارير بيانية وإحصائية: وتتمثل في كشوفات الحركة الدورية لمختلف نواحي النشاط في المؤسسة ككشوف حركة المخازن وحركة المتحصلات من الزبائن.

3.1.5. تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية: وتتمثل في تقارير العمل اليومي في المؤسسة مقارنة بالأداء المعياري المحدد وذلك من أجل تحديد الانحرافات وتبيان أسبابها.

2.5. المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات:

يمكن تصنيف مستعملي التقارير على عدة اعتبارات كعلاقتهم بالمؤسسة (مباشرة أو غير مباشرة)، أو أهدافهم (استثمار أو إقراض)، أو حسب طبيعتهم (داخليين أو خارجيين) ويستعمل هؤلاء التقارير لإشباع حاجاتهم للمعلومات وسنحاول الآن أن نصنفهم حسب طبيعتهم كما يلي:

(أ) المستثمرون (المساهمون) الحاليون والمحتملون: إن مقدمي رأس المال يهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها، فهم يحتاجون لمعلومات تعينهم في التعرف على جدوى الاستثمار بالإضافة إلى تقييمهم لقدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

(ب) المقرضون: يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة درجة الملاءة المالية.

(ج) الموردون: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة القدرة المالية للمؤسسة للوفاء بالتزاماتها.

(د) العمال: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة وبالتالي قدرتها على دفع حقوقهم.

(هـ) الزبائن: يهتم الزبائن بالمعلومات المتعلقة حول استمرارية المؤسسة الموردة.

(و) الحكومات ووكالاتها: تسهر الدولة على ضمان احترام المؤسسة لتطبيق قوانينها من خلال أجهزتها المتمثلة في إدارة الضرائب، الحماية الإجتماعية... إلخ مستخدمة المعلومات التي تحتويها التقارير المقدمة.

(ك) المنافسون: يستعمل المنافسون المعلومات المفصّل عنها في التقارير بهدف معرفة القدرات التنافسية التي يتوفر عليها الغير والتي تساعدهم في اختيار الإستراتيجية المناسبة.

(م) الإدارة: تحتاج الإدارة إلى تقاريرها عن الفترة المنتهية من أجل إجراء المقارنة بين ما تم تحقيقه وما كان يجب تحقيقه للوقوف على الانحرافات وتحليلها لمعرفة نقاط القوة ولتقاضي نقاط الضعف.

(ي) آخرون: هناك عدد آخر من المستعملين للتقارير خصوصا المالية منها مثل الصحافة، مراكز الأبحاث، الجمعيات الحكومية، محلي القوائم المالية، سمسرة البورصة، الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية...إلخ.

6. أهداف القوائم المالية:

إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها مشتقة أساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، وغالبا ما يطلق عليها القوائم المالية ذات الأغراض العامة، وانطلاقا من تحديد قطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية بما يلي:

✓ توفر القوائم المالية للمؤسسة المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الاقتراض؛

✓ توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الإقتصادية للمؤسسة والتي من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغي أن توضح تلك القوائم التزامات المؤسسة المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتي قد يترتب عليها تدفقات نقدية من المحتمل خروجها من المؤسسة؛

✓ إعطاء مؤشر دقيق عن المركز المالي للمؤسسة، واستخراج نتائج عمليات المؤسسة خلال فترة مالية معينة مع تحديد موجودات وأصول المؤسسة سواء طويلة أو قصيرة الأجل؛

✓ تقديم معلومات ملائمة تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على تقييم قدرة المؤسسة في المستقبل على توليد تدفق نقدي إيجابي كاف، بمعنى آخر تدفق نقدي من الممكن للمؤسسة توزيعه للوفاء بالتزاماتها المالية، بما في ذلك توزيع الأرباح دون تقليص حجم أعمالها؛

✓ إن المعلومات التي تتعلق بقدرة المؤسسة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفق نقدي كاف تفيد المستفيدين الخارجيين عند تقييم أداء المؤسسة في المستقبل، وجدير بالملاحظة أن مثل هذا التقييم لن يكون مبنيا على تقييم أداء المؤسسة في الماضي، وبناءا

على ذلك فإن القوائم المالية للمؤسسة يجب أن تركز على المعلومات التي تتعلق بدخل المؤسسة ومدى ارتباطه باحتياجاتها من التدفقات النقدية، أي القياس الدوري لدخل المؤسسة.

7. أنواع القوائم المالية:

يمكن تقسيم القوائم المالية المحاسبية التي تعد، إلى ثلاثة أنواع هي:

✓ قوائم مالية تاريخية تعبر عن نتائج الأعمال الماضية التي تحققت فعلا في المؤسسة خلال فترة معينة وتتمثل في الحسابات الختامية المختلفة؛

✓ قوائم مالية وصفية للموقف الحاضر عاكسة للظروف التي تمر بها المؤسسة (القوائم المالية الموقفية الحاضرة)؛

✓ قوائم مالية تخطيطية احتمالية تستقرئ التدفقات والأرصدة المتوقع أن تحدث في مستقبل المؤسسة (قوائم التدفقات النقدية المستقبلية والموازنات التخطيطية...).

كما يمكن أن تختلف القوائم المالية في إعدادها أيضا حسب الغرض الذي ستستخدم فيه، ومن ثم يمكن أن نفرق بين نوعين هما:

1. قوائم مالية عامة تعد للاستخدام العام من جانب كافة المهتمين بالمؤسسة، وهي قوائم مالية إجمالية لا تهتم بالتفاصيل؛

2. قوائم مالية خاصة تعد بغرض تقديمها لمستخدم معين أو جهة معينة لتحقيق هدف معين كالقوائم المالية المعدة مثلا من أجل الحصول على القروض والتي تقدم للبنوك.

وأيا ما كان فإن هناك ثلاثة عناصر تحكم إعداد القوائم المالية هي:

- الإفصاح عما هو قائم في المؤسسة والتعريف بوضعها المالي؛
- مراعاة الأعراف والقوانين والتشريعات وآداب المهنة المتعلقة بإعداد القوائم المالية؛
- التقدير الشخصي في اختيار بعض الأسس المالية كاختيار الأسس المحاسبية لحساب الإهلاك.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية وهي تشمل إضافة للقوائم المالية الرئيسية الملاحظات على القوائم والجداول الملحقة

التي تعتبر مكملة للقوائم المالية، بالإضافة إلى بعض المعلومات المالية الأخرى التي يتم تقديمها من خلال التقارير المالية وليس القوائم المالية فقط، والتي تشمل توقعات وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط المؤسسة الحالي والمستقبلي.

8. الخصائص النوعية التي ينبغي توافرها في المعلومات المحاسبية.

ويقصد بها مدى جودة المعلومات وملائمتها للقرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المهتمين بأمر المؤسسة فعلى سبيل المثال كيف يمكن للفرد أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية يجب أن توفر معلومات على أساس التكلفة التاريخية أم على أساس القيمة الجارية؟

للإجابة على مثل هذه التساؤلات يجب توفر بعض المعايير التي يمكن الاسترشاد بها عند الاختيار والمفاضلة بين البدائل، وعموما تعتبر المعلومات الأكثر منفعة لأغراض اتخاذ القرارات هي المحور الأساسي لاختيار كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وكذا اختيار طريقة العرض والإفصاح عن هذه المعلومات، ويعني ذلك ضمنا أن إعداد القوائم المالية يكون دائما على علاقة وثيقة باتخاذ القرارات ومن ثم فإن المعيار الذي على ضوئه يتم اختيار وتقييم الأساليب المحاسبية هو "منفعة القرار".

حتى تستطيع المعلومات المالية التي تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التي تعمل على تحقيقها على النحو الذي سبق ذكره ينبغي أن يتوفر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية، ففي ضوء المعايير المحاسبية الدولية هناك أربعة خصائص أساسية هي:

1.8. الملاءمة:

فالمعلومات الملائمة هي المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة وكذا تفسير التساؤلات والشكوك التي قد تكون في ذهن من يستخدمون تلك المعلومات.

لكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتميز بالخصائص التالية:

أ - أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية؛

ب- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات،

ت- أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب.

2.8. القابلية للقياس:

من الضروري أن تكون المعلومات المدرجة في القوائم المالية قابلة للقياس النقدي، هذا يعني أن القوائم المالية تعبر عن معلومات متعلقة بالوحدة المحاسبية معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع، وتنطوي هذه الخاصية على خاصيتين فرعيتين هما:

- مدى إمكانية القياس ووحدة القياس المستخدمة، فالقوائم المالية تعبر عن مختلف عناصرها بوحدة النقد السائدة، وإذا كان هناك عناصر غير قابلة للقياس النقدي أو أن قياسها ليس دقيقا فإنها لن تظهر في القوائم المالية؛
- تقوم المحاسبة بقياس القيم التاريخية لمختلف عناصر الأصول والخصوم وتفصح عنها في القوائم المالية.

3.8. إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية (الموثوقية):

توفر هذه الخاصية ضمان يؤكد خلو المعلومات من الأخطاء والتحيز وأنها معروضة بأمانة وبطريقة موضوعية، وحتى تتوافر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تكون هذه الأخيرة قابلة للتحقق منها، وتعني القابلية للتحقق أن تكون المعلومة لها دلالة محددة، وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عن يقوم بإعدادها أو باستخدامها.

ولتحقيق ذلك يجب توفر الخصائص التالية:

أ- صدق المعلومة في تمثيل الظاهرة موضع البحث؛

ب - الموضوعية أو القابلية للتحقق؛

ت - الحياد.

4.8. القابلية للمقارنة:

ويقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى، ويتم ذلك باستخدام طرق محاسبية متماثلة من جانب المؤسسات في معالجة نفس العمليات أو نفس الأحداث.

إن هذه الخصائص لا تمثل قاعدة أو قانوناً إجبارياً حسب المعايير الصادرة عن أي من المنظمات المحاسبية المهنية الرئيسية في العالم، ولكنها تأخذ صفة التوصيات التي تراها ضرورية وهو ما يوضحه الجدول التالي الذي يعرض أهم خصائص المعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية.

ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المنشآت المماثلة في القطاع

خصائص المعلومات المحاسبية في بعض المنظمات المحاسبية.

الخاصية	AAA	AICPA	ICAWA	FASB	IASC
الملائمة	X	X	X	X	X
القابلية للتحقق	X			X	X
الوضوح		X	X		
عدم التحيز	X	X		X	X
الموضوعية			X	X	X
التوقيت المناسب		X	X	X	X
الثبات		X		X	X
الإكتمال			X		X
المعقولية		X			
القابلية للمقارنة		X	X	X	X
الأهمية النسبية			X		X
الجوهر فوق الشكل		X	X		X
القيمة التنبؤية				X	
أمانة العرض (الموثوقية)	X		X	X	X

9. التدفقات الاقتصادية:

ان العلاقة الاقتصادية المتولدة بين المتعاملين الاقتصاديين هي علاقة تبادل للثروة فيما بينهم، وتنعكس هذه الثروة في جزء معين من الأموال أو الممتلكات التي يحوز عليها البعض ويتنازل عنها لصالح البعض الآخر مقابل تعويض نقدي أو مالي أو سلمي آخر أو حتى التزام مؤجل الدفع، وعليه فيمكن القول أن لكل عملية تجارية أو صناعية أو غيرها هي في الواقع عملية تبادل للثروة فيما بين المتعاملين الاقتصاديين. فالتبادل للثروة أو الممتلكات أو الأموال على مستوى المجتمع يولد تداول لهذه الثروة يسمى اصطلاحاً **بالتدفق**. اذن ينجم عن النشاط الاقتصادي تدفقات اقتصادية.

1.9. تعريف التدفق الاقتصادي:

هي حركات انتقال السلع والخدمات والأموال في مدة محددة بين المؤسسة ومحيطها (تدفق خارجي) أو داخل المؤسسة (تدفق داخلي) بقرار من المسيرين (التدفق هو تحويل للثروة).

2.9. خصائص التدفقات الاقتصادية:

تتميز التدفقات الاقتصادية بالعناصر التالية، فكل تدفق:

- مصدر أو منشأ وهو يمثل نقطة انطلاق التدفق ويسمى بالمورد (La ressource)، ونرمز له بحرف (م).

- منتهى وهو نقطة وصول التدفق ويسمى بالاستخدام، ونركز له بحرف (إ).

- الشكل النقدي: حيث تقاس التدفقات الاقتصادية بالوحدة النقدية.

- لكل تدفق تاريخ محدد يعكس تاريخ إجراء عملية التبادل ولذا نجمع التدفقات في فترة زمنية تدعى بالدورة المحاسبية.

3.9. أصناف التدفقات الاقتصادية: تصنف حسب طبيعتها ولهذا نجد:

1/ حسب الطبيعة:

أ- **التدفق الحقيقي (Le flux réel)**: ويسمى بالتدفق السلعي أو المادي وهو خاص بحركة السلع والخدمات لأنه يتوج انتقال ملكية العنصر المادي من متعامل إلى آخر (مواد أولية، بضائع... إلخ).

ب-التدفق المالي أو النقدي (**Le flux financier ou monétaire**): وهو خاص بالحركات النقدية ووسائل الدفع:

- إذا كان الدفع نقدا كان التدفق نقديا
- إذا كان الدفع مؤجل (صك، سفتجة، على الحساب) كان التدفق ماليا.

2/ حسب المحيط:

أ-التدفق الخارجي (**Le flux externe**): وهو كل التدفقات التي تقام بين المؤسسة ومحيطها الخارجي.

ب-التدفق الداخلي (**Le flux interne**): وهو كل عملية داخلية في المؤسسة بين أقسامها ومصالحها وينجم عنها تدفق وحيد (مثل انتقال المواد الأولية من المخزن إلى الورشات).

- لكل تدفق نقطة انطلاق (مصدر) ونقطة وصول (استخدام).
- التدفق يمكن التعبير عنه بسهم ينطلق من مورد العملية أو المصدر إلى المتعامل الذي قام بالاستعمال.

4.9. تمثيل التدفقات:

يتم تمثيلها بيانيا، كل عملية على حدى

مثال تطبيقي: مثل العمليات التي قامت بها مؤسسة الأمل بأكثر من تدفق واحد، موضحا صنف كل تدفق (مالي، حقيقي، داخلي، خارجي) مع ذكر موضع المصادر والاستخدامات:

1- بتاريخ 07/10 اشترت المؤسسة جهاز كمبيوتر بجميع لواحقه بمبلغ 60.000 دج من مؤسسة الرائد للإعلام الآلي وتمت العملية لأجل.

2- بتاريخ 07/12 باعت بضاعة للزبون "إبراهيم" بـ 15000 دج وقبضت قيمتها نقدا.

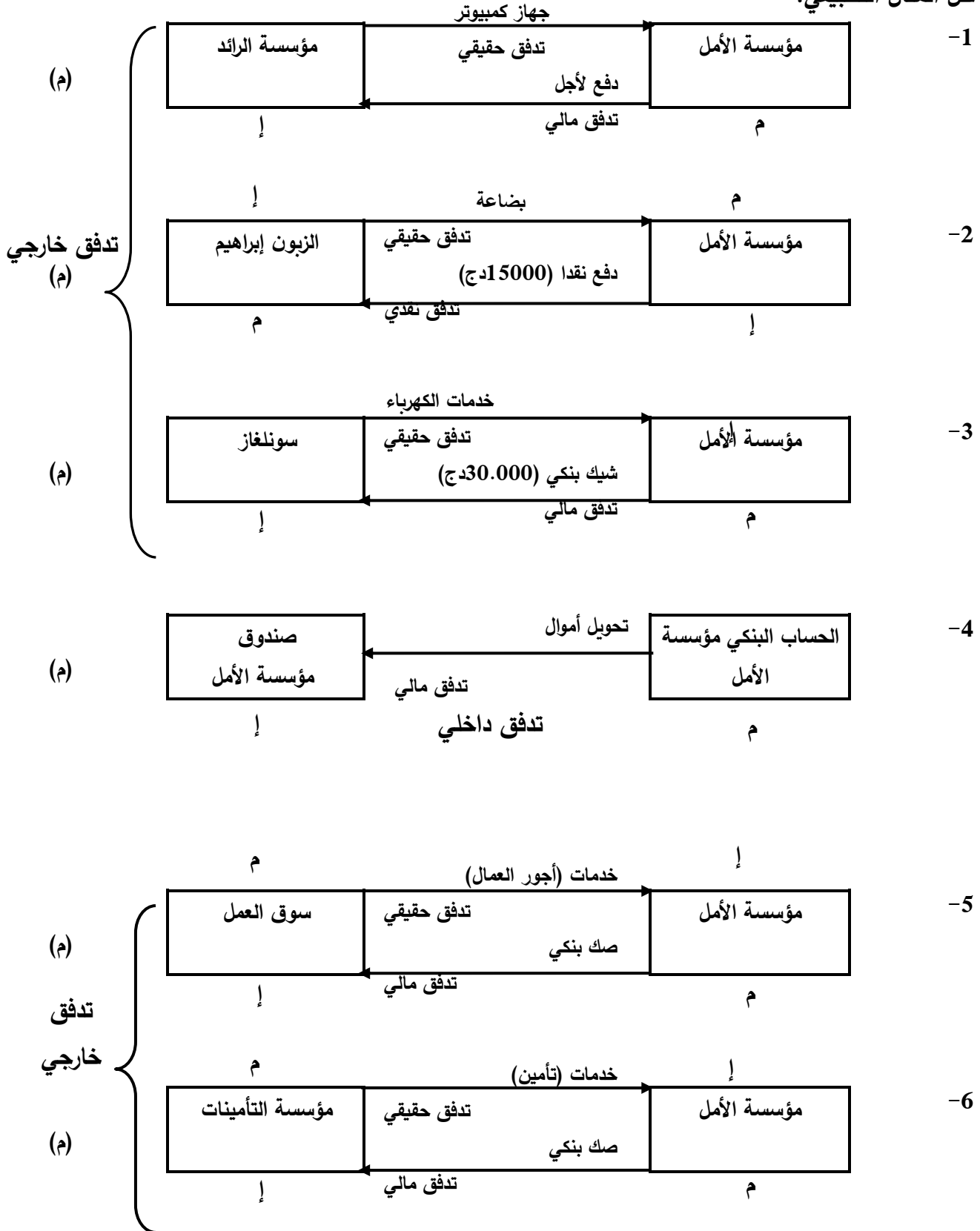
3- بتاريخ 07/15 وصلت فاتورة الهاتف من شركة سونلغاز وسددت المؤسسة قيمتها بشيك بنكي قيمتها 30.000 دج.

4- بتاريخ 07/22 قامت بتحويل 13000 دج من حسابها البنكي إلى صندوقها.

5- بتاريخ 07/24 دفعت 350.000 دج كأجور لعمالها بواسطة صك بنكي.

6- بتاريخ 07/29 قامت المؤسسة بتأمين ممتلكاتها ضد الحريق والسرقة لدى شركة التأمينات فدفعت 120.000 دج بشيك بنكي.

حل المثال التطبيقي:



استنتاج 1: تحلل كل عملية تتم بين المؤسسة والغير إلى تدفق يكون التدفق الأول مصدر عند المؤسسة واستخدام عند الطرف الثاني، ويكون التدفق الثاني مصدر عند الطرف الثاني واستخدام عند الطرف الأول (المؤسسة).

استنتاج 2: التدفق الداخلي يتكون من تدفق واحد يكون مصدره واستخدامه داخل المؤسسة مثل: استعمال المواد الأولية.

الفصل الثالث: نظرة عامة حول النظام المحاسبي المالي "SCF"

إن هدف النظام المحاسبي هو توفير المعلومات المالية التي يركز عليها صنع القرار، هذه المعلومات تفرض وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين امكانية مقارنتها، غير أن وجود عدة أنظمة محاسبية كان عائقا لتحقيق ذلك، فتكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية، هدفها رفع كفاءة الأداء المحاسبي وتوحيد الأنظمة المحاسبية واعتماد نظام محاسبي عالمي واحد ومشترك، فأصدرت المعايير الدولية للمحاسبة/ الافصاح المالي والتي تشكل مرجعية محاسبية.

1. النظام المحاسبي المالي (SCF) في ظل المعايير المحاسبية الدولية

إن المعايير المحاسبية تحدد:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.
- ان التناغم على الصعيد الدولي يتعلق فقط بالمعلومات المالية والتدقيق
- ليس هناك معايير دولية على صعيد مسك الحسابات،
- ان التوجيهات الأوروبية والمعايير الأمريكية وكثير من الأنظمة المحاسبية الوطنية لا تتضمن لائحة حسابات.

1.1. تعريف المعيار المحاسبي

هي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبين الى استخدام معيار محاسبي، فالقاعدة المحاسبية تشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات.

كما يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

وباختصار يمكننا أن نقول أن المعايير الدولية هي:

"مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي، ومصداقية هذه المعايير مضمونة نظرا لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها".

2.1. أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية:

لقد حدثت عدة تغيرات دولية ومحلية هامة أدت الى ظهور المعايير المحاسبية الدولية:

✓ انشاء منظمة التجارة العالمية (OMC) سنة 1994 خاصة بالتحريم الكامل للتجارة الدولية الخارجية،

✓ ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة مثل: الاتحاد الأوربي، وزيادة حدة المنافسة العالمية،

✓ بروز وتزايد دور الشركات متعددة الجنسيات،

✓ ظهور شبكة الأنترنت والتي قربت العالم،

أما بالنسبة للجزائر دخولها في شراكة مع الاتحاد الأوربي: وحيث اعتبارا من مطلع عام 2005 أصبح تبني المعايير الدولية للمحاسبة إلزاميا بالنسبة للتقرير المالي للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الأوربي.

3.1. أهداف التوحيد المحاسبي:

✓ توحيد المسار المحاسبي بهدف الرفع من انتاجية المصالح المحاسبية، من خلال اتباع معايير تتحرى الدقة؛

✓ توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبى احتياجات مختلف الأطراف للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وامكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم؛

✓ تسهيل توحيد الفروع الأجنبية، اذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط؛

✓ تحسين القرارات الادارية في الشركات متعددة الجنسيات، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر اعدادها؛

✓ توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة....

✓ زيادة امكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة: لغرض اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل -لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد- فهمها وإدراكها وان كانت معدة في بلدان أخرى؛

✓ تسريع وتحفيز تحرير التجارة الخارجية، الاستثمار وتنوع المبادلات بين الدول؛

✓ تسهيل التسعير في البورصات في مختلف الأمكنة المالية.

4.1. مزايا التوافق المحاسبي الدولي:

✓ يمكن للمستثمرين اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل أفضل، حيث أن عملياتهم الاستثمارية تكون أكثر تنوعا والمخاطر المالية تكون منخفضة ويكون هناك مزيد من الشفافية والقابلية للمقارنة بين المنافسين في الأسواق المالية؛

✓ يمكن للشركات تحسين اتخاذ قراراتها الاستراتيجية في مجال عمليتي الاندماج أو الاستحواذ؛

✓ يمكن نقل المعارف والمهارات المحاسبية بسهولة تامة في جميع أنحاء العالم؛

✓ الاستفادة من تطوير المعايير المحاسبية العالمية ذات مستويات جودة جد عالية.

2. الإطار القانوني والنصوص التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي:

منذ 01 جانفي 1976 كانت الجزائر تعمل في مجال المحاسبة بالمخطط الوطني المحاسبي PCN الذي ظهر بمقتضى الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29/04/1975، وقبله كانت تطبق المخطط المحاسبي العام "PCG" الفرنسي لسنة 1957.

ابتداء من 01 جانفي 2010 أصبحت الجزائر تعمل بالنظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) SCF حيث ظهر النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال النصوص التشريعية التالية:

1.2. القانون رقم 07-11 بتاريخ 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

- يضم 43 مادة ويتضمن 07 فصول.

- المادة الأولى: يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.

- **المادة الثانية:** «يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية».

حيث حدد النظام المحاسبي المالي وكيفية وشروط تطبيقه وذلك من خلال التطرق إلى:

- تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه.

- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية.

- تنظيم المحاسبة.

- الكشوف المالية.

- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.

- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.

يدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ بدءاً من 01 جانفي

2010، وتلغى بدءاً من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر 35-75 بتاريخ 29 أفريل

1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

2.2. مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام

القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 السابق ذكره.

يمكن القول أن المرسوم التنفيذي الذي جاء في الأصل للإجابة على النقاط التي لم يتم

معالجتها في القانون لم يتضمن الجديد الذي كان منتظرا.

القرار المؤرخ في 26/07/2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية

وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها. حيث تعرض هذا القرار إلى ما يلي:

- قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.

- مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- المحاسبة المبسطة المطبقة على المؤسسات الصغيرة.

3.2. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات

مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي

4.2. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07 أبريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي

5.2. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي: لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها: (والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 19 في 25 مارس 2009).

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في ثلاث ملاحق:

- الملحق الأول: يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- الملحق الثاني: يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

- الملحق الثالث: يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

6.2. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

7.2. التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك المحاسبة أي يقدم كشوف مالية ابتداء من أول جانفي 2010.

- يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون (07-11) الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية (الدولة، البلديات... إلخ).

- إجراء الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) (المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)).

3. تعريف النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) على أنها " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

4. الكشوف المالية:

حددت المادة 25 من القانون رقم 07/11 السابق ذكره الكشوف المالية الواجب إعدادها من طرف المؤسسات الخاصة لهذا القانون فيما يلي:

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبة المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

سنتطرق لهذه الكشوف بنوع من الاختصار قبل التفصيل فيها فيما بعد كما يلي:

1.4. الميزانية:

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بها.

الأصول: وتشمل كل من:

- التثبيات بنوعها العينية والمعنوية
- الأصول المالية.
- المخزونات

- الأصول الضريبية.
 - الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً).
 - خزينة الأصول الإيجابية السيولة في الحسابات البنكية والصندوق).
- الخصوم: وتشمل كل من:**
- رؤوس الأموال الخاصة الاحتياطات النتيجة الصافية للسنة المالية.
 - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
 - الموردون والدائنون الآخرون.
 - خصوم الضريبة.
 - المنتجات المسجلة مسبقاً.
 - خزينة الأموال السالبة.

2.4. حساب النتائج:

هو بيان ملخص للأعباء (التكاليف) والإيرادات المنجزة عن المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية. يوجد نوعين من حساب النتائج:

1/ حساب النتائج حسب الطبيعة: يحلل الأعباء حسب طبيعتها ويسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية هامش الإجمالي القيمة المضافة، الفائض الإجمالي على الاستغلال النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية.

2/ حساب النتائج حسب الوظيفة: يحلل الأعباء (التكاليف) حسب وظيفتها ويسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية هامش الربح الإجمالي، النتيجة العملياتية، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية.

3.4. جدول سيولة الخزينة:

بصفة عامة يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، ويقدم جدول سيولة الخزينة مدخلات ومخرجات الموجودات المالية الحاصلة خلال السنة المالية حسب مصدرها.

يوجد نوعين من جدول سيولة الخزينة هما:

1/ جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة: ويقوم بما يلي:

- يقدم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب... الخ) قصد إبراز تدفق مالي صافي.

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2/ جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة):

تتمثل هذه الطريقة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار.

- آثار العمليات دون التأثير في الخزينة اهتلاكات تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...). التفاوتات أو التسويات للضرائب المؤجلة.

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل قيمة) التنازل الزائدة أو الناقصة) وتقدم هذه التدفقات كل على حدا.

4.4. جدول تغير الأموال الخاصة:

هو تحليل للحركات التي أثرت على كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والمسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس

الأموال.

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع الانخفاض، التسديد).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5.4. ملاحق الكشوف المالية

تتضمن هذه الكشوف بعض المعلومات الهامة التي توضح المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

5. مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي:

قبل التطرق لمدونة حسابات النظام المالي لأبد علينا من التعريف بالحساب وماهي أشكاله

1.5. تعريف الحساب:

الحساب هو جدول ذو جانبيين أو طرفين، جانب أيمن يعرف بالجانب المدين، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن، الفرق بين الجانبين يسمى الرصيد، ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به (أي بالحساب) خلال فترة محددة (نرمز له بـ د/).

2.5. أشكال الحساب:

هناك 03 أشكال للحساب:

أ. الشكل التجميعي أو الشكل ذو الأعمدة المتلاصقة: وقد سمي كذلك لأن أعمدة المبالغ المدينة والدائنة متلاصقة كما يتضح في الشكل التالي:

رقم واسم الحساب

المبالغ		البيانات	التاريخ
دائن	مدين		
		الرصيد	
		المجموع	

ب. الشكل العادي (الشكل ذو الأعمدة المتباعدة): عمليا هو غير مستعمل، ويكون كالتالي:
لاحظ عدم تلاصق العمود المدين مع العمود الدائن.

رقم واسم الحساب

التاريخ	البيان	مدين	التاريخ	البيان	دائن
	مجموع			مجموع	

ج. الشكل المختصر (المبسط): يكون في شكل حرف (T) باللاتينية:

مدين	رقم واسم الحساب	دائن
م		د

3.5. مبادئ ومخطط الحسابات:

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائماً لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير، والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية، وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعة (طبقة) وتوجد فئتان من مجموعات الحسابات.

- مجموعات حسابات الميزانية.

- مجموعات حسابات التسيير.

تقسم كل مجموعة إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري كما يلي:

- الرقم الأول على اليسار يدل على رقم المجموعة.

- الرقم الثاني يدل على تقسيم المجموعة حيث الرقم الأول والثاني يدل على رقم الحساب الرئيسي.

- الرقم الثالث يدل على تقسيم الحساب الرئيسي إلى حسابين أو أكثر والثلاثة أرقام تدل على رقم الحساب الفرعي.

- الرقم الرابع يدل على تقييم الحساب الفرعي إلى حسابين على الأقل بإضافة الرقم الرابع تحصل رقم الحساب الجزئي.

4.5. الإطار المحاسبي الإجمالي:

تقسم كل مجموعة إلى حسابات رئيسية تتكون من عددين وتمثل هذه الحسابات الإطار المحاسبي الإجمالي الذي يجب أن تطبقه كل المؤسسات مهما كان نشاطها أو حجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وبعد ذلك يمكن للكيانات تقسيم الحسابات الرئيسية إلى احتياجاتها ورغبتها في الحصول على معلومات دقيقة، وتضم نوعين من الحسابات هي:

1/ حسابات الميزانية (الذمة المالية):

هذه الحسابات تظهر بجانب الأصول والخصوم في الميزانية وتتكون من خمس مجموعات (خمس أصناف) مرقمة من 01 إلى 05 بحيث

- حسابات الأصول من الميزانية تزيد في الطرف المدين وتنقص في الطرف الدائن.
- حسابات الخصوم من الميزانية تزيد في الطرف الدائن وتنقص في الطرف المدين.

المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال

تعكس هذه المجموعة الخصوم غير الجارية التي عرفتها المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007، وهي الخصوم التي:

- لا يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية.
- ولا يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

تتكون هذه المجموعة من الحسابات الرئيسية التالية:

- 10 رأس المال والاحتياطات وما يماثلها.
- 11- الترحيل من جديد.
- 12- نتيجة السنة المالية.
- 13- المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال.

14- متاح.

15- المؤونات الأعباء - الخصوم غير الجارية

16- القروض والديون الأخرى.

17- الديون المرتبطة بالمساهمات

18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.

المجموعة الثانية: حسابات التثبيتات

تمثل التثبيتات الأصول غير الجارية التي أشارت لها المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-

156 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في

25/11/2007، وتتكون من الحسابات الرئيسية التالية.

20 - التثبيتات المعنوية.

21- التثبيتات العينية.

22- التثبيتات في شكل امتياز.

23- التثبيتات الجاري انجازها.

24- متاح.

25- متاح.

26- مساهمات وحسابات دائرة ملحقة بمساهمات.

27 - تثبيتات مالية أخرى.

28- اهتلاك التثبيتات.

29- خسائر القيمة عن التثبيتات.

المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمثل جزء من الأصول المتداولة (الأصول الجارية) وتتكون من الحسابات الرئيسية التالية:

30 - مخزونات البضاعة

31 - المواد الأولية واللوازم

- 32- الترميمات الأخرى.
- 33- سلع قيد الإنتاج.
- 34- خدمات قيد الإنتاج.
- 35- مخزونات المنتجات.
- 36 - المخزونات المتأتية من التثبيتات.
- 37- المخزونات في الخارج.
- 38 - المشتريات المخزنة.
- 39 - خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.

المجموعة الرابعة: حسابات الغير

تمثل هذه المجموعة جزء من الأصول المتداولة أو الجارية متمثلة في المدينون وجزء من الخصوم

الجارية متمثلة في بعض الديون وتتكون من الحسابات الرئيسية التالية:

- 40- الموردون والحسابات الملحقة.
- 41- العملاء والحسابات الملحقة.
- 42 - المستخدمون والحسابات الملحقة.
- 43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.
- 44 - الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة.
- 45- المجمع والشركاء.
- 46 - مختلف الدائنين ومختلف المدينين.
- 47- الحسابات الانتقالية أو الانتظرية.
- 48 - الأعباء أو المنتجات المعايينة مسبقا والمؤونات.
- 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير.

المجموعة الخامسة: الحسابات المالية

تمثل المجموعة جزء من الأصول الجارية وجزء من الخصوم الجارية وتتكون من الحسابات التالية:

50- القيم المنقولة للتوظيف.

51- البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها.

52- الأدوات المالية المشتقة.

53- الصندوق.

54 - وكالات التسيقات والاعتمادات.

55- متاح.

56- متاح.

57- متاح.

58- التحويلات الداخلية.

59 خسائر القيمة.

بعد عرض حسابات الميزانية يمكن عرض الميزانية بمجموعاتها كما يلي:

الميزانية بتاريخ: /.../...

الخصوم	الأصول
الأموال الخاصة:	التثبيتات: (أصول غير جارية)
المجموعة الأولى	المجموعة الثانية
الديون:	الأصول المتداولة (الجارية)
الديون غير الجارية (خصوم غير جارية)	المجموعة الثالثة
المجموعة الأولى	المجموعة الرابعة
الديون الجارية: (خصوم جارية)	المجموعة الخامسة
المجموعة الرابعة	
المجموعة الخامسة	

2/ حسابات التسيير:

تضم حسابات المصاريف (مثل الأجور والمواد المستهلكة...)، وتصنف في ح/6 حسابات التكاليف (الأعباء)، وتصنف في ح/7 حسابات الإيرادات وكذا حسابات النواتج (مثل مبيعات البضاعة، مبيعات المنتجات، النواتج المالية...)

• حسابات الأعباء تزيد في الطرف المدين وتتقص في الطرف الدائن.

حسابات المنتوجات تزيد في الطرف الدائن وتتقص في الطرف المدين.

وتتكون حسابات التسيير من مجموعتين هما المجموعة السادسة الأعباء (التكاليف/المصاريف) والمجموعة السابعة الإيرادات (المنتوجات).

المجموعة السادسة: حسابات التكاليف

تتكون حسابات التكاليف من الحسابات الرئيسية التالية:

60 - المشتريات المستهلكة.

61- الخدمات الخارجية الأخرى.

62- الخدمات الخارجية الأخرى.

63 - أعباء المستخدمين.

64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

65- الأعباء العملياتية الأخرى.

66 - الأعباء المالية.

67- الأعباء غير العادية.

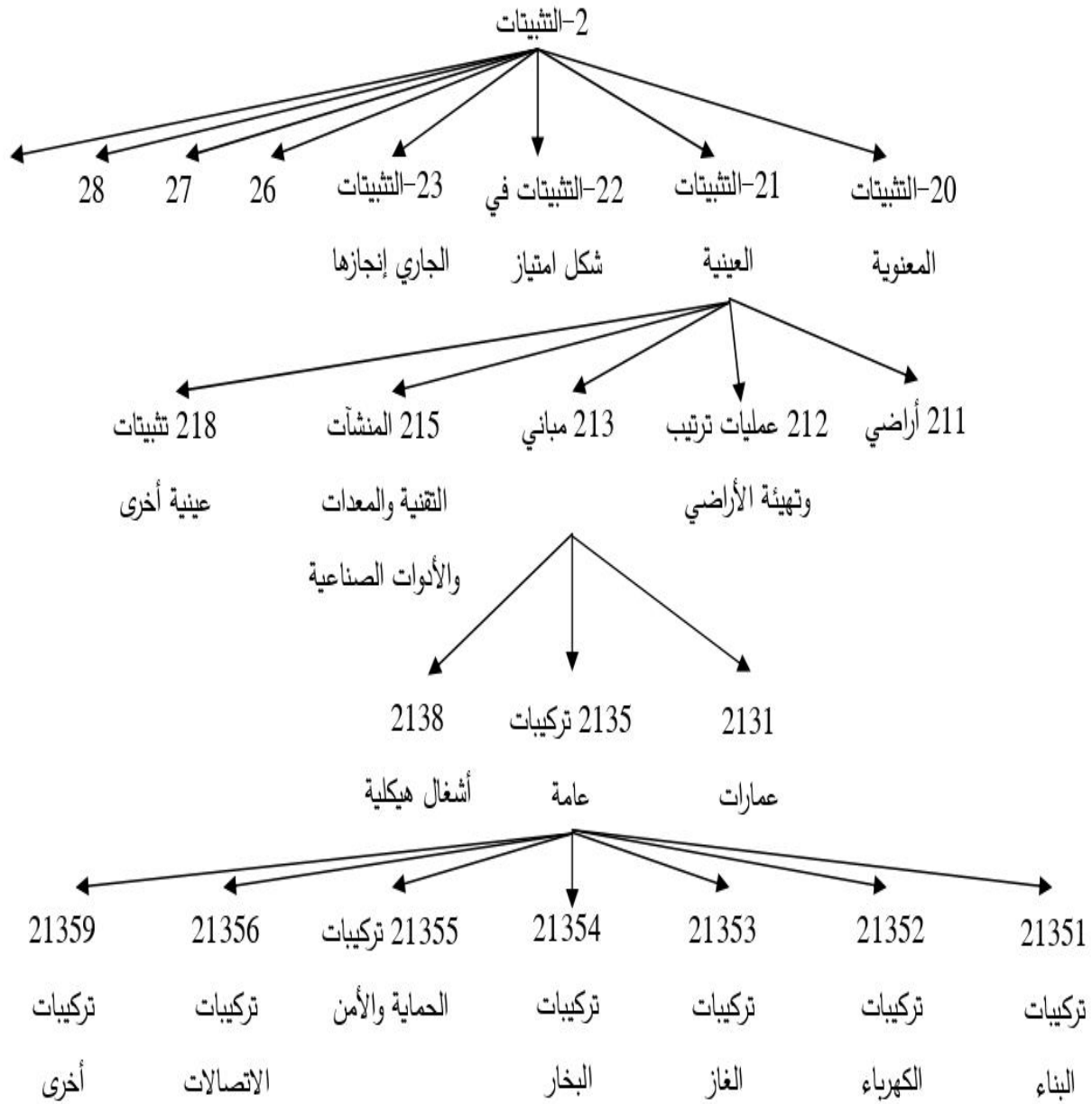
68 - المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

69- الضرائب على النتائج.

المجموعة السابعة: الإيرادات

تتكون حسابات الإيرادات من الحسابات الرئيسية التالية:

- 70 - المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة. 72-
- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون.
- 73- الإنتاج المثبت.
- 74 - إعانات الاستغلال.
- 75 - المنتجات العملية الأخرى.
- 76 - المنتجات المالية.
- 77 - المنتجات غير العادية.
- 78- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.
- 79- متاح.
- مثال عن تقسيم المجموعة إلى حسابات (قاعدة التقييم العشري).



6. طرق قياس العناصر المحاسبية:

يوجد خمس طرق لقياس العناصر المحاسبية هي:

1.6. التكلفة التاريخية:

إن كل أصول المؤسسة تسجل بتكلفة الحصول عليها، وهي المقابل النقدي الذي دفع للحصول على الأصل في تاريخ الحصول عليه ويمكن أن تعدل هذه التكلفة عن طريق التسويات المختلفة مثل الاهتلاكات، المؤونات...الخ).

2.6. القيمة السوقية العادلة:

تمثل ذلك المقدار من النقود (وما يعادلها) لو أن المؤسسة قامت ببيع ما هو متوفر له من أصول، عمليا يتبع هذا الأساس في تقييم بعض عناصر الاستثمار في الأوراق المالية.

3.6. التكلفة الجارية: (تكلفة الاستبدال):

تمثل ذلك المبلغ من النقود (أو ما يعادله) الذي يمكن أن تتحمله المؤسسة لو أنها قامت (حالة افتراضية) بإعادة شراء ما يمتلكه من أصول في الوقت الحالي أو لو أنها قامت بإعادة تصنيع أصول أنتجها ذاتيا تطبق التكلفة الجارية عمليا على المخزون السلعي فقط وفق قاعدة التكلفة والسوق أيهما أقل".

4.6. صافي القيمة التحصيلية:

صافي القيمة البيعية تعني مبلغ النقود الصافي الذي ينتظر الحصول عليه (حالة الأصول) أو ينتظر سداده (حالة) الالتزامات ليتم تحويل تلك الأصول والالتزامات إلى نقود في الوقت الحالي، وينطبق هذا الأساس عمليا على أوراق القبض في حالة خصمها لدى البنك، أوراق الدفع، تحصيل الديون المشكوك في تحصيلها.

5.6. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:

تستعمل هذه الطريقة في تقييم الأصول والالتزامات طويلة الأجل، ينطبق هذا الأساس في الحياة العملية على عناصر المديونية والدائنة طويلة الأجل مثل: أوراق القبض وأوراق الدفع طويلة الأجل سواء كانت الفائدة صريحة أو ضمنية، ويتم ذلك باستخدام معدل خصم سعر الفائدة السائد في تاريخ نشأة الحق أو الالتزام.

الفصل الرابع: الكشوف المالية

1. تعريف الكشوف المالية:

كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي تقوم سنويا بإعداد الكشوف المالية التالية (يتم استخدام مصطلح الكشوف المالية أو الجداول المالية أو القوائم المالية):

- ✓ الميزانية،
- ✓ حسابات النتائج،
- ✓ جدول تدفقات الخزينة،
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة،
- ✓ جداول ملحقة وإيضاحات.

2. الهدف من اعداد القوائم المالية:

الغرض من اعداد القوائم المالية وعرضها هو تزويد كافة المستخدمين بمعلومات تساعدهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية

3. الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية:

هي الصفات التي تجعلها ذات جودة عالية، وأساسا سليما لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية وهي:

- القابلية للفهم: عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة مفهومة.
 - القابلية للمقارنة: أي مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر فترات مختلفة، أو مقارنة القوائم لمؤسسة معينة مع نظيرتها.
 - الملائمة: أن تكون المعلومات ذات صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه.
 - الموثوقية: أن تكون المعلومات موثوقة وتمثل بصدق العمليات المالية،
- لهذه الخاصية صفات فرعية هي: التمثيل الصادق-الجوهر فوق الشكل-الحياد-الحيطة

والحذر - تكامل المعلومات.

4. عناصر القوائم المالية:

1.4. الميزانية:

لم يختلف المحاسبون في تعريف الميزانية فهناك من عرفها على أنها "صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، أي أنها تظهر ذمة المؤسسة في جدول مكون من قسمين قسم به عناصر الأصول والآخر به عناصر الخصوم"، أو هي "ملخص مبوب للأرصدة المدينة والدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ"، ولا تعد الميزانية بمثابة حساب يظهر بالدفاتر وإنما هي كشف يعد في قائمة خارجية تظهر عناصر الأصول والخصوم، وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها نسمي ميزانيتها الميزانية الافتتاحية ونسميها الميزانية الختامية في نهاية الدورة.

تظهر الميزانية العامة والتي يشار إليها أحيانا بقائمة المركز المالي عناصر الأصول (الاستخدامات أو الموجودات) وعناصر الخصوم (المصادر أو المطالبين) في تاريخ معين، وهي تحقق أحد أهداف القوائم المالية المذكورة سابقا والخاصة بتقديم معلومات عن موارد المؤسسة وديونها سواء للدائنين أو للملاك، كما أن هناك علاقة مباشرة بين الميزانية وجدول حسابات النتائج متمثلة في ظهور أثر نتيجة نشاط المؤسسة من ربح أو خسارة خلال الفترة على عناصر الأصول والخصوم، أما مستخدمي القوائم المالية فإنهم يستعملون البيانات الموجودة في القائمتين لاستخراج النسب المالية التي تعكس مدى كفاءة استخدام الموارد المالية، واليسر المالي للمؤسسة وغيرها.

1/ تعريف الميزانية (Le bilan): هي عبارة عن جدول يتكون من طرفين (جهتين)، جهة يمينى تسمى الأصول (الاستخدامات/الممتلكات) (Actif)، وجهة يسرى تسمى الخصوم (مصادر التمويل/الالتزامات) (Passif). أو يمكن تعريفها بأنها الوثيقة المحاسبية التي تسمح في أي لحظة من الزمن من معرفة مجموع الموارد التي تحصلت عليها المؤسسة (الخصوم)، وكذلك مجموع استخدامات هذه الموارد أي وجهتها (الأصول)، وتمكن الميزانية من وصف عناصر ذمة المؤسسة وتوزيعها وإظهارها بشكل منفصل ومرتب ضمن أبواب.

2/ ترتيب شكل الميزانية: ينبغي تصنيف بنود أو عناصر الميزانية العامة بشكل يؤدي إلى تسهيل الحصول على المعلومات اللازمة للحكم على المؤسسة، ودراسة هيكل الملكية وتقييم سيولتها، ولذلك فقد جرى العرف على إعداد الميزانية في شكل حساب يتضمن الجانب الأيمن منه عناصر الأصول المتمثلة في موجودات المؤسسة، أما الجانب الأيسر فيتضمن عناصر الخصوم المتمثلة في حقوق الملكية (أموال مملوكة) وعناصر الالتزامات أو الديون، وهي تعتبر أحد مصادر تمويل أصولها والشكل التالي يوضح شكل الميزانية وكيفية تصنيف عناصر الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسات الجزائرية.

شكل يوضح الحسابات الرئيسية للميزانية العامة في الجزائر.

الميزانية بتاريخ/..../..					
رقم الحساب	الأصول	المبلغ	رقم الحساب	الخصوم	المبلغ
	التثبيات: (أصول غير جارية)			الأموال الخاصة:	
	المجموعة الثانية	XX		المجموعة الأولى	XX
	الأصول المتداولة (الجارية)			الديون:	
	المجموعة الثالثة	XX		الديون غير الجارية (خصوم غير جارية)	
	المجموعة الرابعة	XX		المجموعة الأولى	XX
	المجموعة الخامسة	XX		الديون الجارية: (خصوم جارية)	
				المجموعة الرابعة	XX
				المجموعة الخامسة	XX
	المجموع	XXX		المجموع	XXX

3/ تصنيف عناصر الميزانية. يتم الفصل بين الأصول والخصوم في الميزانية حتى يمكن إظهار العلاقات الهامة وتركيز الاهتمام على المجاميع الفرعية، وفيما يلي تصنيف عناصر الأصول والخصوم:

أولاً: تصنيف الخصوم:

تحتاج المؤسسة أثناء التأسيس وبعده إلى أموال بغية تمويل عملياتها المختلفة، وهي تختلف من حيث مصادرها ومدة استحقاقها فهناك مصادر تمويل داخلية متمثلة في رأس المال الخاص (حقوق الملكية)، ومصادر تمويل خارجية متمثلة في الالتزامات أو الديون.

1- الأموال المملوكة (حقوق الملكية): ويعتبر هذا القسم من أهم أقسام الميزانية لما يحتويه من بيانات تفصيلية عن حقوق المساهمين وارتباطه بالقوانين المنظمة للشركات المساهمة في كل دولة، ويحتوي هذا القسم عادة على:

- ✓ رأس المال الذي يختلف باختلاف حجم وطبيعة المؤسسة؛
- ✓ علاوات المساهمات (رأس المال الإضافي أو المبالغ المسددة زيادة عن القيمة الإسمية)؛
- ✓ الأرباح المحتجزة (تعتبر مصادر مالية متروكة تحت تصرف المؤسسة)؛
- ✓ الاحتياطات ومخصصات الأرباح.

2- الديون: وهي تنقسم إلى قسمين:

(أ) الديون طويلة الأجل: هي مجموع المطلوبات التي تنشأ بذمة المؤسسة والتي لا تتطلب أصولاً متداولة لتصنيفها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل الحالية بل، تمتد لعدة سنوات وهي في الغالب موجهة لتمويل الاستثمارات طويلة الأجل، ومن أهم أنواعها أوراق الدفع طويلة الأجل، قروض طويلة الأجل التزامات الإيجارات طويلة الأجل، السندات...إلخ.

(ب) الديون قصيرة الأجل: هي ديون مالية بذمة المؤسسة لأطراف خارجية تستحق الأداء خلال سنة من تاريخ الميزانية وهي موجهة في الغالب لتمويل الأصول المتداولة، وتشمل هذه الديون: الديون التي يحتاج سدادها استخدام أصول متداولة أو نشأة ديون جديدة قصيرة وكل الديون التي تسدد في خلال سنة واحدة، ومن أهم أنواع هذه الالتزامات ديون الموردون، حسابات أوراق الدفع قصيرة الأجل والقروض قصيرة الأجل...إلخ. ويتم الإفصاح عن هذه العناصر بشكل مستقل وفقاً للقواعد المحاسبية المعمول بها.

ثانيا: تصنيف الأصول:

تقسم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى استثمارات، مخزونات وحقوق أو ذمم، كما تقسم حسب درجة سيولتها إلى أصول متداولة أو جارية تمثل موضوع نشاط المؤسسة والتي من المتوقع امكانية تحقيقها (استهلاكها أو بيعها) ضمن الدورة الاستغلالية. وأصول غير متداولة أو ثابتة موجهة للاستخدام الدائم لاحتياجات المؤسسة

1- التثبيتات: يمكن تقسيمها إلى:

أ) التثبيتات غير المتداولة (الثابتة): وهي مجموعة الموارد الاقتصادية التي لها كيان مادي ملموس والتي تحصل عليها المؤسسة من أجل استخدامها في أنشطتها وليس بغرض الاتجار فيها، وتمتد فترة تأديتها للخدمة أو المنفعة عدة سنوات، ومن أمثلتها الأراضي، المباني، الآلات والمعدات، وسائل النقل.....إلخ.

ب) الأصول المعنوية: هي أصول أو موارد ليس لها كيان مادي ملموس، ويكون من الصعب قياس المنافع المتوقعة الحصول عليها منها في المستقبل لما يسود المنافع المستقبلية من عدم التأكد، ومن أمثلتها براءة الاختراع، شهرة المحل، حقوق التأليف...إلخ.

2- المخزون: هو جزء من الأصول المتداولة والتي تضم النقدية والأصول الأخرى التي من المتوقع أن تتحول إلى نقدية أو تباع أو تستخدم خلال سنة مالية أو خلال دورة تشغيلية أيهما أطول، وبالتالي فالمخزونات عبارة عن أصول محتفظ بها إما لأغراض البيع في إطار الأعمال العادية أو في عملية الإنتاج من أجل البيع أو في صورة مواد أولية يراد استهلاكها في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات.

3- الذمم: عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، فهي إذن أموال مملوكة لدى الغير، وهي مكونة غالبا من الاستثمارات قصيرة الأجل المتمثلة في الاستثمارات، الديون والأوراق المالية قصيرة الأجل الأقل من سنة، والحسابات المدينة التي تشمل الزبائن وأوراق القبض...إلخ النقديات بجميع أشكالها، سواء كانت

بخزينة المؤسسة أو بالبنك أو غيرهما بالإضافة إلى المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل والمخصصات إلخ.

ما يمكن ملاحظته هو عدم وجود معيار يحدد كيفية ترتيب عناصر الميزانية ذلك أن طبيعة المؤسسات تختلف وبالتالي فهو متروك للنظام المحاسبي لكل بلد على أن تتبع المؤسسات نفس التصنيف في كل عرض.

عناصر الميزانية المحاسبية

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	- التثبيات المعنوية			- الأموال الخاصة	
	- التثبيات العينية			- قروض وديون مالية	
	(أراضي مباني)			- موردون	
	- المخزونات				
	- الخزينة (الصندوق،				
	ح.ج.ب، ح. بنكي)				
	مجموع الأصول			مجموع الخصوم	

4/ أنواع الميزانية:

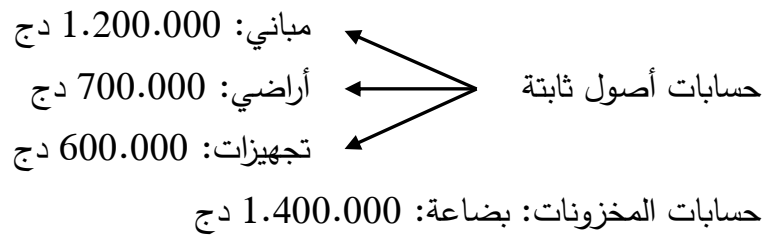
يوجد نوعان من الميزانيات الأولى في بداية الدورة والثانية في نهايتها.

أ- الميزانية الافتتاحية: تكون في بداية الدورة (من 01/01/01 ن)، حيث حسابات

الأصول = حسابات الخصوم.

مثال: في 02/01/01 ن تأسست شركة تجارية "الرفق" من طرف مجموعة من الأشخاص وقد ساهم

الشركاء برأس مال (x) وتم توزيعه كما يلي:



البنك: 700.000 دج ←

حسابات مالية ← الصندوق: 800.000 دج

ديون: 400.000 دج

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ N/01/02.

الحل: لدينا الأصول = الخصوم

حسابات أصول ثابتة + ح/المخزونات + ح/ مالية = ح/ الأموال الخاصة + ح/ الديون

$$(800.000 + 700.000) + (1.400.000) + (600.000 + 700.000 + 1.200.000)$$

$$400.000 + x =$$

$$.400.000 + x = 5400.000 \text{ إذن}$$

$$\leftarrow x = 5.000.000 \text{ دج (رأس مال المؤسسة).}$$

الحل:

الميزانية الافتتاحية لمؤسسة "الرفق" بتاريخ N/01/02

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
5.000.000	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال	1.200.000	الأصول الغير جارية مباني
		700.000	أراضي
	الخصوم جارية	600.000	تجهيزات مكتب
400.000	موردون		الأصول جارية
		1.400.000	بضائع
		700.000	صندوق
		800.000	بنك
5.400.000	إجمالي الخصوم	5.400.000	إجمالي الأصول

ب- الميزانية الختامية: تتكون من أرصدة ميزان المراجعة في نهاية الدورة (31/12/ن)، حيث الأصول = الخصوم أيضا (مع وجود النتيجة طبعا).

مثال:

في 31/12/ن أصبحت أصول وخصوم الشركة كما يلي:

- مباني: 1.200.000 دج
- أراضي: 800.000 دج
- تجهيزات: 700.000 دج
- بضائع: 1000.000 دج
- زبائن: 700.000 دج
- صندوق: 600.000 دج
- بنك: 900.000 دج
- رأس المال: 5000.000 دج
- ديون: 350.000 دج

المطلوب: إعداد الميزانية في 31/12/ن (الميزانية الختامية)

الحل:

الميزانية الختامية لمؤسسة "الرفق" بتاريخ 31/12/ن

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	رؤوس الأموال الخاصة		أصول غير جارية
5.000.000	رأس المال الصادر	1.200.000	مباني
550.000	نتيجة الدورة	800.000	أراضي
	خصوم جارية	700.000	تجهيزات مكتب
350.000	موردون		أصول جارية
		1.000.000	بضائع
		700.000	زبائن
		600.000	صندوق
		900.000	بنك
5.900.000	إجمالي الخصوم	5.900.000	إجمالي الأصول

تحديد نتيجة الدورة:

يتم استخراج النتيجة في نهاية الدورة بطريقتي الميزانية وحسابات النتائج.
تستخرج النتيجة عن طريق الميزانية بمقارنة حسابات الأصول بحسابات الخصوم والفرق هو نتيجة الدورة

إذا كانت النتيجة بإشارة موجبة ← ربح

إذا كانت النتيجة بإشارة سالبة ← خسارة

النتيجة = إجمالي الأصول - إجمالي الخصوم
النتيجة = إجمالي الإيرادات - إجمالي المصاريف

2.4. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

تعد قائمة الدخل أحد أهم مخرجات النظام المحاسبي، فهي بمثابة منتج نهائي للمراحل المحاسبية المختلفة وهي توضح نتيجة المؤسسة من أنشطتها، فالمعلومات التي تقدمها ضرورية لاتخاذ القرارات الاستثمارية فمثلا يحتاج المستثمر لمعرفة نصيب السهم من صافي الدخل إلى غير ذلك من المعلومات. وبعبارة أخرى هي بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ويتم عرض حسابات النتائج: اما حسب الطبيعة (سلع، مواد أولية، مصاريف المستخدمين... أو حسب الوظيفة (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، تكاليف ادارية....). وبطبيعة الحال الطريقتان تؤديان الى نفس النتيجة، الا أنه حسب الخبراء يشجع على تطبيق طريقة تصنيف الأعباء حسب الطبيعة.

1/ قياس الدخل.

تعتبر قائمة الدخل تقرير يقيس قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وذلك من خلال مقابلة الإيرادات الخاصة بفترة زمنية معينة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات، ويطلق على قائمة الدخل في الجزائر جدول حسابات النتائج، فالنتيجة أو صافي الدخل هي مجموعة التدفقات التي حدثت في المؤسسة خلال فترة محددة، ومن ثم تترجم إلى ربح (زيادة في الأصول)، أو خسارة

(نقص في الأصول). ونظرا لأهمية صافي الدخل فقد ثار الجدل حول المفهوم المحاسبي للدخل لأنه يعكس المضمون الاقتصادي والاجتماعي لنتيجة المؤسسة، ويرجع ذلك لصعوبة التعبير الكمي عن بعض عناصر الدخل مثل الخسائر المتوقعة والديون المشكوك في تحصيلها، ولأن وظيفة القياس المحاسبي تخضع للمبادئ والفروض المحاسبية السابقة الذكر فقد اهتمت الدراسات المحاسبية بالإفصاح والذي وضعت له معايير تحكمه بحيث يوفر نوعا من المعلومات التي تعطي الدلالة الإقتصادية والاجتماعية للمعلومات المحاسبية.

2/ مداخل قياس الدخل:

يوجد مدخلين يمكن استخدامها عند قياس وتحديد الدخل وهما مدخل الميزانية ومدخل تحليل العمليات:

أ) **مدخل الميزانية:** ويطلق عليه أيضا مدخل صافي الأصول لقياس الدخل أو مدخل الحفاظ على رأس المال، وفي ظل هذا المدخل يتم قياس الدخل بإيجاد الفرق بين صافي أصول المؤسسة في بداية الفترة وصافي أصولها في نهاية الفترة مع تسوية الفرق بأي إضافات للاستثمارات وأي توزيعات خلال الفترة.

وتكون المعادلة للوصول إلى صافي الدخل وفقا لهذه الطريقة كما في الشكل التالي:

شكل يوضح كيفية حساب الدخل حسب مدخل الميزانية.

XX	صافي الأصول في نهاية الفترة (الأصول آخر الفترة - الالتزامات آخر الفترة)
(XX)	- صافي الأصول في أول الفترة (الأصول أول الفترة - الالتزامات أول الفترة)
XX	= التغيير في صافي الأصول أو في حقوق الملكية
(XX)	- الاستثمارات الإضافية لرأس المال بواسطة الملاك
XX	+ المسحوبات أو التوزيعات على الملاك
XX	= صافي الدخل عن الفترة

إلا أن ما يعاب على هذا المدخل هو عدم ظهور العناصر المسببة لهذا الدخل حيث لا يمكن وفقا لهذا المدخل تفسير معنى الربح من حيث الأنشطة المسببة له مما يساعد المستخدمين في الحكم على الأداء وتمكينهم من تقدير الأرباح المستقبلية.

ب) مدخل العمليات لقياس الدخل: ويسمى أيضا بمدخل المقابلة لأنه يركز على مقابلة كافة الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة بصورة أو بأخرى مع كافة المصروفات والنفقات التي تتحملها وذلك خلال الفترة التي يتم قياس الدخل فيها. ويشترط في الاعتراف بالإيراد توفر شروط التحقق واكتمال الأنشطة في عملية اكتساب هذه الإيرادات، أما المصروفات فيجب أيضا الاعتراف بها إذا توفر الشروط لذلك كأن يكون المصروف ذا علاقة مباشرة مع الإيراد المحقق، أو يكون المصروف نتيجة توزيع تكلفة الأصل على سنوات استخدامه دون وجود علاقة مع حجم الإيراد المحقق، أو أن يكون المصروف خاصا بالفترة.

إن هذه الطريقة تؤدي إلى الإفصاح عن أسباب التغير في صافي الأصول والمكونات المؤدية لصافي الربح، كما يمكن تقسيم صافي الربح المحاسبي المحقق وفقا لخطوط الإنتاج إلى: أنشطة تشغيلية وأنشطة غير تشغيلية، مستمرة وغير مستمرة وبالتالي فإن هذا المدخل يعتبر مفضلا عن المدخل السابق لأنه يقدم معلومات أكثر لمتخذي القرار.

قائمة الدخل عن السنة 12/31/..		
XX		صافي المبيعات
	XX	تكلفة البضاعة المستعملة
XX		إجمالي الربح
		المصاريف التشغيلية
	XX	عمولات
	XX	إشهار وإعلان
	XX	مصاريف النقل
		المصاريف الإدارية
	XX	مرتبات

	XX	مصروفات قانونية
	XX	مصاريف التأمين
	XX	مصاريف متنوعة
XX		إيرادات أخرى
	XX	مصاريف أخرى
XX		صافي الدخل
XX		الضرائب %
XX		عائد السهم

3/ تصنيف وعرض البيانات في قائمة الدخل.

إن المحاسب يتبع مدخل العمليات لقياس صافي الدخل عن طريق عرض العناصر المسببة لصافي الدخل، وتتكون العناصر المكونة لقائمة الدخل مما يلي:

(أ) **الإيرادات:** ويقصد بها الزيادة في أصول المؤسسة بما فيها النقدية أو النقص في التزاماتها أو الإثنتين معا والتي تنتج عن عمليات تبادل السلع والخدمات المتاحة للمؤسسة خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل، وتتطوي الإيرادات على العناصر التالية:

- إيرادات الأنشطة الرئيسية والمتمثلة في إيرادات المبيعات من السلع والخدمات التي تقوم بها المؤسسة؛

- إيرادات الأنشطة الثانوية والمتمثلة في الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الثانوية بجانب نشاط المؤسسة الرئيسي، وتحصل غالبا على هذه الإيرادات دوريا مثل الإيجارات والفوائد.

(ب) **المصاريف:** ويقصد بها النقص في أصول المؤسسة بما فيها النقدية أو الزيادة في التزاماتها أو الإثنتين معا وذلك مقابل حصول المؤسسة على السلع والخدمات اللازمة لممارسة نشاطها خلال الفترة التي تغطيها قائمة الدخل وهي تتطوي على العناصر التالية:

- مصاريف الأنشطة الرئيسية: وتبويب وفقا لطبيعتها إلى مواد ولوازم، أجور ومرتببات، مصاريف أخرى أو تبويب وفقا لوظائف المؤسسة إلى تكلفة البضاعة المباعة، المصاريف البيعية، المصاريف الإدارية والمصاريف التمويلية.

- المصاريف اللازمة لتحقيق الإيرادات الثانوية مثل المصاريف اللازمة لتحصيل الفوائد والإيجارات.

(ج) المكاسب: ويقصد بها المنافع - بخلاف الإيرادات- التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة نتيجة عمليات عرضية لا تدخل ضمن نشاطها الرئيسي وأهم خصائصها أنها غير دورية، ومن بين هذه المكاسب الناتجة عن بيع الأصول الثابتة، كما يمكن أن نسميها بالإيرادات الاستثنائية أو الإيرادات خارج الاستغلال.

(د) الخسائر: وهي تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة دون أن تحقق منها منفعة وهي لا تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة لذا يمكن أن نطلق عليها مصاريف خارج الاستغلال، ومن أمثلتها الخسائر الناتجة عن انخفاض في قيمة المخزون والناتجة عن تقلبات أسعار الصرف.

(هـ) التحويلات: وهي تلك المبالغ التي تقدمها المؤسسة لأطراف معينة أو تتلقاها منهم دون أن يقترن ذلك بتحقيق منافع مباشرة، وهذا كما في حالة المنح والإعانات والتبرعات.

أما تصنيف هذه العناصر وعرضها فيكون كالاتي:

¹ صافي الربح من الأنشطة التشغيلية (نتيجة الاستغلال): ويتضمن هذا الجزء الإيرادات والمصروفات الخاصة بالنشاط التشغيلي للمؤسسة ويتضمن الآتي:

➤ إيرادات المبيعات وهو يمثل الإيرادات المحققة من المبيعات متمثلة في صافي المبيعات وتحدد بالعلاقة التالية:

صافي المبيعات = إجمالي المبيعات - مردودات المبيعات - الخصم النقدي.

➤ تكلفة البضاعة المباعة وتبين العناصر المكونة لتكلفة المبيعات وتحدد كما يلي:

تكلفة المبيعات = مخزون البضاعة أول مدة + صافي المشتريات + تكلفة نقل المشتريات

- مردودات المشتريات - الخصم النقدي على المشتريات - مخزون البضاعة آخر مدة.

➤ المصروفات التشغيلية: وهي المصاريف التي تدخل في إطار الأنشطة الرئيسية للمؤسسة.

ونحصل على صافي الربح من الأنشطة التشغيلية بالعلاقة التالية:

صافي الربح من الأنشطة التشغيلية = صافي المبيعات - تكلفة المبيعات - المصروفات التشغيلية.

¹² الأنشطة غير التشغيلية: وهي الإيرادات والمصاريف الأخرى بخلاف المصاريف والإيرادات الداخلة ضمن صافي الربح من الأنشطة التشغيلية أي المصاريف والإيرادات خارج الاستغلال مثل المكاسب والخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات طويلة أو قصيرة الأجل .

¹³ البنود غير المتكررة: يطلق عليها أيضا البنود غير المنتظمة، وهناك قواعد تحكم كيفية الإفصاح عنها ضمن قائمة الدخل وهذه البنود هي:

➤ العمليات المتوقفة: إن أحد العناصر الهامة والغير منتظمة هو تصفية نشاط معين والتوقف عن مزاولته.

➤ البنود الاستثنائية: وهي بنود غير متكررة وذات أهمية نسبية ولا تدخل ضمن النشاط العادي المتكرر للمؤسسة مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث الطبيعية.

➤ المكاسب والخسائر غير العادية: هي البنود التي تتوفر فيها أحد الشرطين المذكورين في البنود الاستثنائية وتعالج كمكاسب أو خسائر تدرج ضمن إيرادات ومصاريف أو مكاسب وخسائر قائمة الدخل ومن أمثلتها التخفيض في قيمة المدينين.

➤ أثر التغيير في المبادئ المحاسبية: سبق التطرق إليه.

3.4. جدول تدفقات الخزينة:

الهدف من هذا الجدول هو اعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة.

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية:

أ- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (زبائن، مدفوعات للموردين، الضرائب على النتائج، الفوائد المالية...)

ب- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (سحب عن اقتناء تشبيبات، تحصيل من عملية تنازل، سحب لاقتناء تشبيبات مالية، فوائد محصلة عن تشبيبات مالية...)

ج- تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التمويلية (التحصيلات عقب اصدار، التوزيعات، التحصيلات المتأتية من القروض...).

تغير أموال الخزينة = أ + ب + ج

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين: مباشرة وغير مباشرة ويفضل الطريقة المباشرة.

4.4. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

يقدم جدول تغيرات رأس المال حالة تحليلية لحركة رأس المال خلال الدورة المحاسبية، ويمكن

عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:

- حركة رأس المال (زيادة، نقصان، استرجاع)؛
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص)؛
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشرة على رأس المال؛
- النتيجة الصافية.

4.5. جداول ملحقة وإيضاحات

تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على

الطرائق والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للجداول السابقة الذكر:

- إيضاحات تخص الشركاء
- أسهم الوحدات والفروع والشركة الأم
- التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم.

نماذج لجدول يمكن ايرادها في الملاحق:

- تطور التثبيتات وأصول مالية غير جارية؛
- جدول الاهتلاكات؛
- جدول المؤونات؛
- جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)؛
- كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند اقفال السنة المالية.

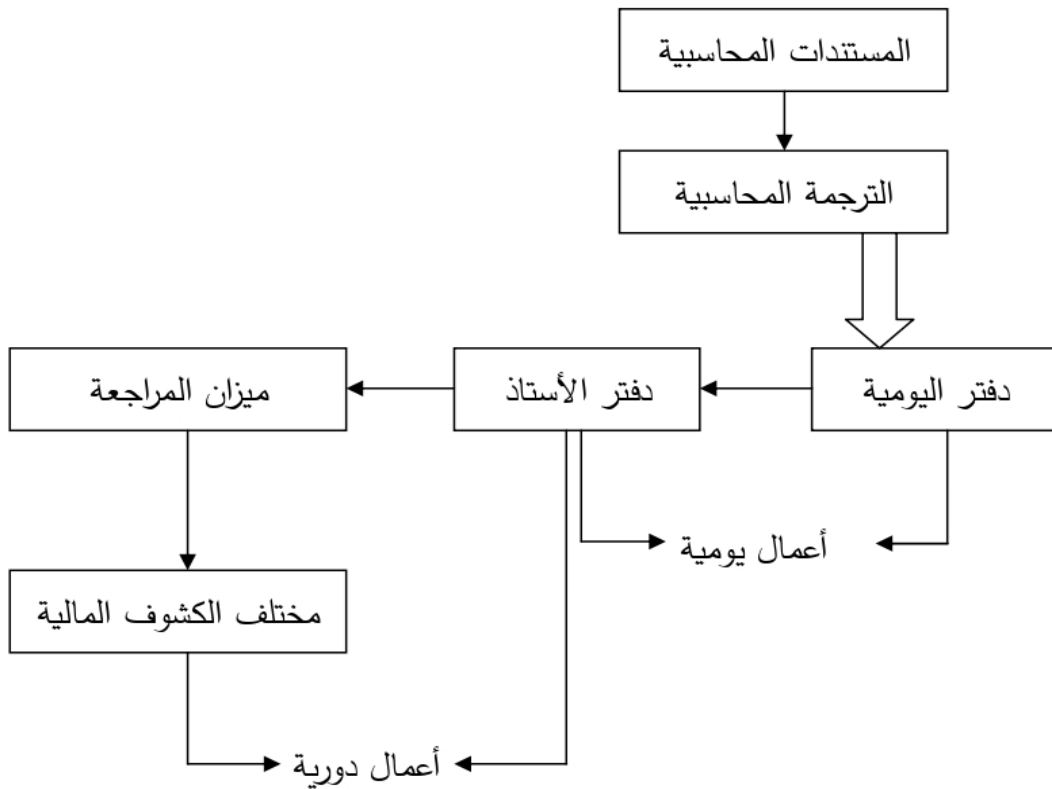
الفصل الخامس: الدفاتر المحاسبية (التنظيم المحاسبي)

المحاسبة المالية تسجل وترتب كل المعطيات الضرورية في إطار تحقيق أهدافها حيث تستخدم هذه المعطيات عند الحاجة وتقدم المعلومات المالية التاريخية للغير ولمسؤولي المؤسسة وذلك في إطار احترام المعايير المحاسبية والقيود القانونية.

1. مراحل الدورة المحاسبية:

تمر الدورة المحاسبية داخل الكيان أو المؤسسة من خلال عدة مراحل تبدأ انطلاقاً من المستندات المحاسبية وتنتهي بمختلف الكشوف المالية كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01) يوضح الدورة المحاسبية



2. المستندات المحاسبية "les pièces comptables":

هي الوثائق الثبوتية المبررة لكل عملية تسجيل كما نصت عليه المادة 18 من القانون 07/11 "يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق".

تتقسم الوثائق المحاسبية على نوعين:

أ- المستندات الداخلية: هي المستندات التي تعد داخل المؤسسة مثل فواتير البيع، كشف الصندوق، كشف أجور العمال الشيكات، أوامر الدفع...إلخ.

ب- المستندات الخارجية: هي المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من الخارج ممن يتعاملون معها مثل فواتير الشراء، كشوفات الحسابات البنكية، إشعارات البنوك والمصالح البلدية...إلخ.

3. الدفاتر المحاسبية: les livres comptable:

في المواد من 9 إلى 18 بين القانون التجاري إلزامية التاجر سواء كان شخصا معنويا أو شخصا طبيعيا بمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة. أما القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، فقد نص في المادة 20 على تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا (أي دفتر الأستاذ) ودفتر الجرد.

مراحل التسجيل المحاسبي:

- التسجيل اليومي لكل العمليات في دفتر اليومية
- ترحيل العمليات المسجلة إلى حساباتها في دفتر الأستاذ واستخراج الأرصدة
- ترحيل الحسابات إلى ميزان المراجعة يقتصر على المجموع والرصيد
- القيام بأعمال الجرد وتسوية الأخطاء في نهاية الدورة
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد
- إعداد الميزانية الختامية وحساب النتيجة وإعداد جدول حسابات النتائج
- إصدار القوائم المالية، استخراج المركز المالي للمؤسسة.

عمليات التسجيل تتم وفق المخطط التالي:

سندات الإثبات ← اليومية ← دفتر الأستاذ ← ميزان المراجعة ← الكشوف المالية

وثائق الإثبات:

يعتمد المحاسب في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية اليومية على مجموعة من الوثائق تسمى "وثائق الإثبات" التي تتمثل في:

- الطلبية Bon de commande
- الفاتورة (فواتير البيع للغير، فواتير الشراء من الغير) Facture
- سند التسليم Bon de livraison
- فاتورة الخصم (استدراكية) Facture d'avoir
- سند الاستلام (ايصالات استلام) Bon de réception
- كشف الأجور والرواتب Fiche de paie
- الصك البنكي Le chèque bancaire
- الكمبيالة Lettre de change
- السند لأمر Billet à ordre
- كشف الجرد Fiche d'inventaire
- عقود الملكية أو البيع الخاصة بالأصول Les actes de propriétés

1.3. دفتر اليومية "livre journal": هي دفتر إجباري نصت عليه المادة 20 من القانون

07/11 تسجل فيه كل العمليات المحاسبية بحسب تاريخ حدوثها يوماً بيوم لهدف المحافظة على

البيانات في صورتها الأصلية وتسهيل عملية البحث عنها وتقديمها عند الحاجة كدليل إثبات.

يسمى هذا الدفتر دفتر اليومية العام يخضع لقيود شكلية الهدف منها المحافظة على البيانات

المسجلة وعدم القدرة على تحريفها فيما بعد وهي:

- صفحات هذا الدفتر مرقمة ترقيميا مسبقا مختومة من طرف قاضي محكمة مقر المؤسسة. -

يمنع منعاً باتاً الشطب أو المحو أو كتابة بقلم الرصاص أو الإضافات الهامشية أو الجانبية أو

نزع ورقة أو ترك فراغ.

- عند ارتكاب أي خطأ يصح بطرق التصحيح المسموح بها.

2/ البيانات التي يتضمنها دفتر اليومية:

- تاريخ العملية.
- رقم وعنوان الحسابات المدينة والحسابات الدائنة.
- المبالغ المدينة والدائنة.
- شرح موجز للعملية كالإشارة إلى رقم وتاريخ المستند المحاسبي.

ونلخص هذه البيانات على دفتر اليومية كما يلي:

ر.ح.م	ر.ح.م	الحساب المدين	الحساب المدين	المبالغ الدائنة
		التاريخ		
		شرح العملية		

3/ كيفية التسجيل في دفتر اليومية:

يعتمد التسجيل في دفتر اليومية على مبدأ القيد المزدوج. ويوجد نوعين من القيود:

أ- القيد البسيط: هو القيد الذي يوجد فيه حسابين فقط أحدهما مدين والآخر دائن.

ر.ح.م	ر.ح.د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		من ح/اسم الحساب المدين		
		إلى ح/اسم الحساب الدائن		

ب- القيد المركب: هو القيد الذي يتكون من أكثر من حسابين، حساب أو أكثر يكون مدين

وحساب أو أكثر يكون دائن كما يلي:

ر.ح.م	ر.ح.م	ر.ح.د	ر.ح.د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	المبلغ الدائن
				من ح/اسم الحساب المدين				
				من ح/اسم الحساب المدين				
				إلى ح/اسم الحساب الدائن				
				إلى ح/اسم الحساب الدائن				

مثال تطبيقي:

سجل العمليات التالية في حساب الصندوق ثم استخراج رصيده:

1- تحويل 20.000 دج من البنك إلى الصندوق

2- تسديد مصاريف الهاتف 400 دج نقدا

3- شراء بضاعة 10000 دج نقدا

4- شراء معدات 4000 دج نقدا

5- بيع بضاعة 5000 دج نقدا

6- تسديد أجور العمال 2000 دج نقدا

الحل

كلمة نقدا تعني أن العملية تمت بواسطة الصندوق:

مدين 53 ح/الصندوق	دائن
20.000 -1	400 -2
5000 -5	10.000 -3
	4000 -4
	2000 -6
	رصيد مدين 8.600 دج
مجموع 25.000	مجموع 25.000

3/ تعريف الرصيد: إن رصيد الحساب هو الفرق بين طرفه المدين وطرفه الدائن، ونسجل الرصيد

في الجانب الأصغر وهذا من أجل إحداث التوازن، وينسب إلى الجانب الأكبر.

في المثال أعلاه الرصيد هو 8600 دج ناتج عن طرح 25.000 - 16.400 وسجل الرصيد

في الطرف الأصغر (الجانب الدائن) وسمي رصيذا مدينا.

4/ تسجيل العمليات في الحسابات: إن كل عملية تجارية تسجل في حسابين أو أكثر، فالحساب

الذي يمثل مصدرا للتدفق يكون دائنا، أما الحساب الذي يمثل استخداما فإنه يكون مدينا بقيمة

التدفق.

نعود إلى المثال التطبيقي (فيما يخص العملية الأولى والثانية):

العملية الأولى: تمثل تدفقا نقديا مصدره البنك واستخدامه الصندوق (الحساب الذي استلم المبلغ النقدي)

تمثل العملية بمخطط حيث السهم يبدأ من المصدر وينتهي عند الاستخدام.

المصدر ← الاستخدام
(تدفق نقدي 20.000 دج)

ح/53 الصندوق		ح/512 البنك	
د	م	د	م
	20.000	20.000	

نلاحظ أن البنك دائن لأنه مصدر التدفق النقدي، أما الصندوق فهو مدين لأنه الاستخدام.

العملية الثانية: المصدر ← الاستخدام

ح/626 مصاريف الهاتف		ح/53 الصندوق	
د	م	د	م
	400	400	

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة النصر لتجارة المعدات الرياضية بالعمليات التالية:

- 1- في N/05/07 سددت المؤسسة مصاريف الهاتف 1000 دج بشيك رقم 2546
- 2- N/05/11 شراء أثاث مكتب بـ 10.000 دج على الحساب بفاتورة رقم 112
- 3- N/05/13 شراء بضاعة بـ 20000 دج بشيك رقم 2547 وفاتورة 22/17
- 4- N/05/17 تسديد مصاريف الإيجار 1800 بشيك رقم 4022
- 5- N/05/19 بيع بضاعة 24000 دج على الحساب

6- N/05/27 سددت مصاريف الاشهار لإحدى الجرائد بقيمة 16000 دج نقدا الفاتورة رقم 214.

7- N/05/29 سددت إلى أحد مورديها قيمة الفاتورة رقم 112 مبلغ 4000 دج نقدا والباقي بشيك رقم 2548.

المطلوب:

1- حدد حسابات المصدر والاستخدام على مستوى المؤسسة فقط.

2- سجل العمليات في حساباتها وفق القيد المزدوج

3- التسجيل المحاسبي للعمليات في دفتر يومية المؤسسة رياض

4- فتح الحسابات واستخراج أرصدها.

الحل:

(1) المصدر ← الاستخدام

ح/626 مصاريف البريد واتصالات سلكية واللاسلكية		ح/512 البنك	
د	م	د	م
	1000	1000	

(2) المصدر ← الاستخدام

ح/2184 أثاث مكتب		ح/53 الصندوق	
د	م	د	م
	10000	10000	

(3) المصدر ← الاستخدام

ح/380 البضائع المخزنة		ح/512 البنك	
د	م	د	م
	20.000	20.000	

(4) المصدر ← الاستخدام

ح/613 مصاريف الإيجار		ح/512 البنك	
د	م	د	م
	1800	1800	

(5) المصدر ← الاستخدام

ح/411 الزبائن		ح/700 المبيعات من البضائع	
د	م	د	م
	24.000	24.000	

(6) المصدر ← الاستخدام

ح/623 الاشهار والنشر والعلاقات العامة		ح/53 الصندوق	
د	م	د	م
	16000	16000	

(7) المصدر ← الاستخدام

ح/404 موردو الاستخدام والتثبيتات		ح/512 البنك		ح/53 الصندوق	
د	م	د	م	د	م
	10000	6000		4000	

التسجيل المحاسبي للعمليات في دفتر اليومية مؤسسة رياض

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د	/	ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
1000	1000		N/05/07			
			مصاريف البريد واتصالات سلكية			626
			بنوك. ح. ج		512	
			(تسديد مصاريف الهاتف بشيك رقم 2546)			

10000	10000	N/05/11 أثاث مكتب (تثبيات عينية أخرى) الصندوق	53	2184
20.000	20.000	(شراء أثاث مكتب بفاتورة رقم 112 نقدا) N/05/13 البضاعة المخزنة	512	380
1800	1800	بنوك. ح. ج (شراء بضاعة بفاتورة رقم 17 و شيك رقم 2547) N/05/17 ايجارات	512	613
24000	24000	بنوك. ح. ج (تسديد مصاريف الايجار بشيك رقم 4022) N/05/19 زبائن	700	411
16000	16000	مبيعات من البضائع (بيع بضاعة على الحساب بفاتورة رقم..) N/05/27 الإشهار والنشر والعلاقات العامة	53	623
4000	10000	الصندوق موردو التثبيات	53	401
6000		البنوك. ح. ج (تسديد أثاث مكتب بشيك رقم 2548 + نقدا)	512	

2.3. دفتر الأستاذ (دفتر الكبير): le grande livre:

هو عبارة عن وثيقة تهتم بتسجيل مختلف التغيرات التي تطرأ على الحسابات (حسابات الميزانية وحسابات التسيير)، وهذا بنقل الأرصدة الافتتاحية من الميزانية الافتتاحية ومختلف التغيرات من دفتر اليومية وهذا بهدف القيام بالجرد الدوري للحسابات وتسهيل عملية معرفة الأرصدة في أي

تاريخ. وبالتالي دفتر الأستاذ يجمع المعلومات المسجلة حسب التسلسل التاريخي لحدوثها في دفتر اليومية حسب طبيعتها داخل مختلف الحسابات. يتضمن كل حساب داخل دفتر الأستاذ المعلومات التالية:

- تاريخ العملية.
- المبالغ المدينة والدائنة.
- رقم واسم الحساب المقابل للحساب المعني.
- رقم الصفحة المسجلة بها العملية المعنية في دفتر اليومية.
- شرح العملية.

ويمكن أن نلخص هذه المعلومات في الشكل التالي:

رقم الحساب، اسم الحساب						
التاريخ	رقم الحساب المقابل	اسم الحساب المقابل	رقم الصفحة	الشرح	مدين	دائن

ويمكن اختصاره في شكل الحرف T

مدين	رقم الحساب/اسم الحساب	دائن
مجموع		مجموع

3.3. ميزان المراجعة: "la balance"

هو عبارة عن جدول يجمع جميع حسابات دفتر الأستاذ مرتبة حسب مخطط حسابات النظام المحاسبي المالي بحيث تلخص فيه كل أصناف الحسابات من الصنف 1 إلى 7، وذلك بتاريخ نهاية كل دورة، ويتضمن مجاميع الحسابات وأرصدها.

من فترة إلى أخرى، تقوم المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة لمراقبة إذا ما كان مبدأ القيد المزدوج قد تم احترامه (بحيث أن مبدأ القيد المزدوج هو ركيزة العمل المحاسبي).

- أداة لمراقبة التسجيل المحاسبي (المدين = الدائن)

- تستخدم لتحديد الميزانية الختامية للمؤسسة.
- كل حساب ينقل من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة يشمل المعلومات التالية:
- رقم الحساب واسم الحساب بالضبط.
- مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة.
- يمكن يأخذ ميزان المراجعة الشكل التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدین	دائن
	حسابات الصنف 1				
	حسابات الصنف 2				
	حسابات الصنف 3				
	حسابات الصنف 4				
	حسابات الصنف 5				
	حسابات الصنف 6				
	حسابات الصنف 7				
	المجموع	مدین = دائن	مدین = دائن	مدین = دائن	مدین = دائن

يعتبر ميزان المراجعة أداة لمراقبة صحة التسجيلات المحاسبية في دفتر الأستاذ لذلك يجب أن تتوفر المساواة التالية:

- يجب أن يكون مجموع المبالغ المدينة تساوي مجموع المبالغ الدائنة، وكذا مجموع الأرصدة المدينة تساوي مجموع الأرصدة الدائنة.
- هذا الجدول للمراقبة يتم إعداده شهريا، كل ثلاثي، كل سداسي وإجباريا عند نهاية الدورة.
- مجموع المجاميع المدينة والدائنة في ميزان المراجعة يساوي إلى مجموع المجاميع المدينة والدائنة في دفتر اليومية.

توفر المساواة السابقة لا يعني عدم وجود أخطاء في المحاسبة، حيث هذه المساواة تؤكد فقط احترام مبدأ القيد المزدوج في التسجيلات المحاسبية أم التسجيلات الخاطئة لا يمكن كشفها إلا بالرجوع للمستندات المحاسبية التي تبررها.

يعتبر ميزان المراجعة أيضا وسيلة لتوضيح ممتلكات المؤسسة (ميزانية المؤسسة) وذلك بالنظر للمجموعات من 01 إلى 05 ونشاط المؤسسة وذلك بالنظر للمجموعتين السادسة والسابعة. نصت المادة 20 من القانون رقم 07/11 أن الدفاتر المحاسبية والمستندات المحاسبية يجب الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

(تطبيق للمثال السابق)

ميزان المراجعة

الأرصدة		المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
-	10000	-	10000	(أثاث مكتب) تشييات أخرى	2184
-	20000	-	20000	البضائع المخزنة	380
-	-	-	-	موردو المخزونات والخدمات	401
-	24000	-	24000	زيائن	411
28800	-	28800	-	بنوك، حسابات جارية	512
20000	-	20000	-	الصندوق	53
-	1800	-	1800	إيجارات	613
-	16000	-	16000	الإشهار والنشر والعلاقات العمومية	623
-	1000	-	1000	خدمات الهاتف	626
24000	-	24000	-	المبيعات من البضائع	700
72800=72800		72800=72800		المجموع	

- يجب أن تكون المبالغ المدينة تساوي مجموع المبالغ الدائنة وكذا مجموع الأرصدة المدينة تساوي مجموع الأرصدة الدائنة.

هذا الجدول يتم إعداده شهريا، كل ثلاثي، كل سداسي وإجباريا عند نهاية الدورة (La d'exercice clôture).

مثال تطبيقي:

ممتلكات المؤسسة "م" التجارية في N/01/01 تاريخ تأسيسها يتضمن العناصر التالية:

سيولة في البنك 330 000 د.ج.

معدات مكتب 400 000 د.ج.

أثاث 620000 د.ج.

قروض 500 000 د.ج.

الصندوق 150000 د.ج.

رأسمال 1 000 000 د.ج.

بعد تسجيل عملية التأسيس قامت المؤسسة "م" بتسجيل العمليات التالية الخاصة بشهر جانفي.

N/03/01 حيازة جهاز إعلام آلي محمول ب 300000 دج على الحساب.

N/04/01: سددت بشيك بنكي مصاريف الإشهار ب 41 000 د.ج.

N/07/01: سحب مبلغ 30000 دج من البنك لتمويل الصندوق.

N/08/01: شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 200 000 د.ج.

N/10/01: بيع البضاعة المشتراة ب 720 000 د.ج: 250 000 دج نقدا، 480 000 دج

بشيك بنكي.

N/11/01: شراء بضاعة على الحساب من عدة موردين بمبلغ 300 000 د.ج.

N/13/01: تسديد إيجارات بشيك بمبلغ 180 000 د.ج.

N/17/01: شراء تموين مكتبي على الحساب ب 30 000 د.ج.

N/20/01: بيع: كل البضاعة على الحساب بمبلغ 700 000 د.ج.

N/25/01: التسديد لعدة موردين بشيك مبلغ 200 000 د.ج.

N/30/01: تسديد أجور العمال بشيك مبلغ 180 000 د.ج.

المطلوب: إعداد

- 1- الميزانية في N/01/01،
- 2- دفتر اليومية،
- 3- دفتر الأستاذ،
- 4- ميزان المراجعة،
- 5- الميزانية الختامية في N /31/12.

الحل:

1- الميزانية في N/01/01:

الميزانية الافتتاحية في N/01/01

الخصوم			الأصول		
المبالغ	البيان	رح	المبالغ	البيان	رح
1 000 000	الأموال الخاصة: رأسمال	101		الأصول غير المتداولة: التثبيتات:	
1 000 000	مج 1		400 000	معدات مكتب ومعدات إعلام آلي	2183
	الخصوم غير الجارية		620 000	تجهيزات مكتب	2184
500 000	القروض من المؤسسات المالية	164	1 020 000	مج 1	
				الأصول المتداولة:	
500 000	مج 2		330 000	البنك	512
			150 000	الصندوق	53
			480 000	مج 2	
1 500 000	المجموع		1 500 000	المجموع	

2- دفتر اليومية:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د / ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
		N/01/01		
	400000	من ح/ معدات مكتب ومعدات إعلام آلي		2183
	620000	ح/ تجهيزات مكتب		2184
	330000	ح/ البنك		512
	150000	ح/ الصندوق		53
1000000		إلى ح/ رأس المال	101	
500000		ح/ القروض من المؤسسات المالية القيد الافتتاحي	164	
		N/01/03		
	300000	من ح/ معدات مكتب ومعدات إعلام آلي		2183
300000		إلى ح/ موردين التثبيات شراء جهاز إعلام آلي محمول فاتورة رقم	404	
		N/01/04		
	41000	من ح/ مصاريف الإشهار		623
41000		إلى ح/ البنك تسديد مصاريف الإشهار فاتورة رقم	512	
		N/01/07		
	30000	من ح/ الصندوق		53
30000		إلى ح/ البنك سحب مبلغ من البنك وإيداعه الصندوق	512	
		N/01/08		
	200000	من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة		380
200000		إلى ح/ موردين المخزونات والخدمات شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم	401	
		N/01/10		
	480000	من ح/ البنك		512

730000	250000	من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات بضائع بيع البضاعة بفاتورة رقم	700	53
300000	300000	N/01/11 من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم	401	380
180000	180000	N/01/13 من ح/ الإيجارات إلى ح/ البنك تسديد إيجارات وصل رقم	512	613
30000	30000	N/01/17 من ح/ مشتريات تموينات اخرى إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات شراء تموينات مكتبية فاتورة رقم	401	382
700000	700000	N/01/20 من ح/ الزبائن إلى ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم	700	411
200000	200000	N/01/25 من ح/ موردو المخزونات والخدمات إلى ح/ البنك تسديد لبعض الموردين بشيك رقم	512	401
180000	180000	N/01/30 من ح/ أجور المستخدمين إلى ح/ البنك تسديد أجور العمال	512	631
4391000	4391000	المجموع		

3- دفتر الأستاذ:

512 البنك		2184 ت. مكتب		2183 م.م.أ.أ	
41 000	330 000	620 000 م	620 000	700 000 م	400 000
30 000	480 000				300 000
180 000					
200 000					
180 000					
179 000 م					
810 000	810 000	620 000	620 000	700 000	700 000

164 ق.م.م		101 رأس المال		53 الصندوق	
500 000	500 000 د	1 000 000	1 000 000	430 000 م	150 000
			د		30 000
					250 000
500 000	500 000	1 000 000	1 000 000	430 000	430 000

623 م. إ.ش.ه		401 م.م.الخدمات		404 م. التثبيتات	
41 000 م	41 000	200 000	200 000	300 000	300 000 د
		300 000	330 000 د		
		30 000			
41 000	41 000	530 000	530 000	300 000	300 000

613 م. إ.ش.ه		700 م. بضاعة		380 م.ب.م	
180 000 م	180 000	730 000	1 430 000 د	500 000 م	200 000
		700 000			300 000
180 000	180 000	1 430 000	1 430 000	500 000	500 000

411 العملاء		631 أجور المستخدمين		382 م.ت.أ	
700 000 ر.م	700 000	180 000 ر.م	180 000	30000 ر.م	30 000
700 700	700 000	180 000	180 000	30 000	30 000

4- ميزان المراجعة

الأرصدة		المجاميع		اسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
1000000		1000000		رأس المال	101
500000		500000		القروض من المؤسسات المالية	164
				معدات مكتب ومعدات الإعلام	2183
	700000		700000	الآلي	2184
	620000		620000	تجهيزات مكتب	380
	500000		500000	مشتريات بضاعة مخزنة	382
	30000		30000	مشتريات تموينات أخرى	401
	200000		200000	موردو المخزونات والخدمات	404
330000		530000		موردو التثبيات	411
300000	700000	300000	700000	العملاء	512
	179000		810000	البنك	53
	430000	610000	430000	الصندوق	613
	180000		180000	الإيجارات	623
	41000		41000	مصاريف إشهار	631
	180000		180000	أجور المستخدمين	700
				مبيعات البضاعة	
1430000		1430000			
3560000	3560000	4391000	4391000	المجموع	

ملاحظة: رصيد الحساب 380 و382 من المفروض مساويين للصفر لأن كل البضاعة دخلت المخازن وبيعت ولكن لعدم دراستنا لعملية البيع والشراء لم نرصد الحساب 380 و382 وكذلك لم نتطرق إلى تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة التموينات الأخرى المستهلكة لذلك من المفروض:

الحساب 380 رصيده= الصفر (معدوم)

الحساب 382 رصيده= الصفر (معدوم)

الحساب 600 مشتريات البضاعة المباعة رصيده مدين 30 000 دج.

5- الميزانية الختامية في N /31/12.

الميزانية الختامية في N /31/12

الخصوم			الأصول		
المبالغ	إ. الحساب	ر.ح	المبالغ	إ. الحساب	ر.ح
	الأموال الخاصة:			-التشبيات (الأصول غير الجارية):	
1 000 000	رأسمال	101	700 000	معدات مكتب وم. إ.أ	2183
499 000	نتيجة السنة المالية	12	620 000	تجهيزات مكتب	2184
1 499 000	مج 1		1 320 000	مج 1	
	الأصول غير الجارية:			الأصول المتداولة (الأصول الجارية)	
500 000	القروض من المؤسسات المالية	16	700 000	العملاء	411
500 000	مج 2		179 000	البنك	512
	الأصول الجارية:		430 000	الصندوق	53
330 000	قروض الاستغلال (موردالمخزونات والخدمات)	401			
300 000	قروض أخرى (موردو التشبيات)	404			
630 000	مج 3		1 309 000	مج 2	
2 629 000	المجموع الكلي		2 629 000	المجموع الكلي	

4. تسوية (تصحيح) الأخطاء :

إن احتمال وجود أخطاء بالدفاتر المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب للأعمال العديدة والمعقدة والمتداخلة التي تقوم بها المؤسسة.

1.4. أسباب الأخطاء :

1. الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

2. السهو أو عدم المعاينة

3. أخطاء عمدية.

2.4. أنواع الأخطاء :

✓ أخطاء الحذف أو السهو: هي أخطاء ناتجة عن عدم اثبات عملية بكاملها أو أحد طرفيها

بدفاتر القيد (عدم تسجيل عملية معينة).

✓ أخطاء حسابية: الخطأ في العمليات الحسابية (الطرح أو الجمع...) وكتابة الأعداد والمبالغ

بأرقام غير صحيحة.

✓ أخطاء فنية: عند عدم تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ أخطاء معوضة: هي الأخطاء الناتجة عن محو خطأ بأثر خطأ آخر.

3.4. اكتشاف الأخطاء :

✓ استخدام ميزان المراجعة (Le Balance)

✓ استخدام مذكرات المقاربة بين الحسابات (Les états de rapprochement)

✓ الجرد المادي والمحاسبي

✓ المراجع (Auditeur)

4.4. طرق تصحيح الأخطاء :

✓ طريقة القيد العكسي (La contre passation)

✓ طريقة المتمم للصفر

بالنسبة لنسيان عملية محاسبية (أو عدم أخذها من طرف logiciel) هنا المحاسب يسجلها من جديد.

الطريقة الأولى: طريقة القيد المعاكس: هذه الطريقة تقتضي إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس ثم إجراء القيد الصحيح.

مثال: باعت المؤسسة بضاعة على الحساب بمبلغ 3720 دج، أجري القيد على النحو التالي:

	3720	الزبائن		411
3720		المبيعات من البضاعة	700	

و بعد اكتشاف الخطأ يلغى القيد الأول

	3720	المبيعات من البضاعة		700
3720		الزبائن	411	

ثم يجري القيد الصحيح

	3720	الزبائن		411
3720		المبيعات من البضاعة	700	

الطريقة الثانية: طريقة المتمم للصفر:

- يتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا.

- والمتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم آخر إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية إلى الصفر.

مثلا: للبحث عن متمم 250 إلى الصفر بطرحها من 1000

$$\begin{array}{r}
 1000 \\
 - 750 \\
 \hline
 250
 \end{array}
 \quad
 \begin{array}{r}
 1000 \\
 - \text{بالجمع} \\
 \hline
 250
 \end{array}$$

← للتأكد نقوم

$$\begin{array}{r}
 1000 \\
 - 750 \\
 \hline
 0000
 \end{array}$$

نضيف إلى النتيجة رقم (1) من اليسار مصحوبا من الأعلى بإشارة سالب (-) للدلالة على أنه رقم سالب.

مثال: المطلوب تصحيح العملية التالية لأن المبلغ الصحيح هو 2583 دج وليس 2853 دج.

2853	2853	الصيانة والتصليلات والرعاية بنوك، حسابات جارية	512	615
------	------	--	-----	-----

يتم إلغاء القيد الخاطئ عن طريق المتمم إلى الصفر

7147	7147	الصيانة والتصليلات والرعاية بنوك، حسابات جارية	512	615
------	------	--	-----	-----

ثم يجري القيد الصحيح

2583	2583	الصيانة والتصليلات والرعاية بنوك، حسابات جارية	512	615
------	------	--	-----	-----

الفصل السادس: المعالجة المحاسبية للمشتريات

يختلف موضوع الشراء حسب اختلاف طبيعة ونشاط المؤسسات حيث تشتري المؤسسات التجارية البضاعة والتموينات الأخرى وتشتري المؤسسات الصناعية والخدمية والفلاحية المواد واللوازم والتموينات الأخرى... إلخ

1. تعريف المخزونات:

حسب النظام المحاسبي المالي (المادة 1-123) والمعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (IAS2) المخزونات هي أصول:

- مملوكة من طرف المؤسسة وموجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- قيد الإنجاز (الإنتاج) قصد بيعها؛
- مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال دورة الإنتاج، وتقديم خدمات؛
- كما تشمل المنتوجات تامة الصنع أو الأشغال قيد الانجاز كمنتجات من المؤسسة وتشتمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيد الاستعمال في مسار الإنتاج.

ملاحظة:

- يصنف التغليف ضمن أحد الأصناف بحسب درجة إعداده ومنشأه
- لا تظهر السلع التي اتخذ بشأنها قرار التثبيت في المخزونات بل في التثبيتات.

المواد واللوازم: نستطيع حصر المواد واللوازم فيما يلي:

- المواد الأولية
- لوازم الكتابة
- لوازم ومنتجات الصيانة
- الوقود
- معدات وقطع الغيار
- زيوت التشحيم
- الغاز والكهرباء
- المنتجات الصيدلانية
- الماء
- المنتجات ذات الاستعمال الاجتماعي

التموينات: التموينات الأخرى بما فيها المواد واللوازم المستهلكة والأغلفة، هذه المواد لازمة لعملية الإنتاج ولكنها لا تدخل في تركيبة المنتجات المصنعة.

2. مراحل الشراء: تمر عملية الشراء بعدة مراحل هي:

- طلب الشراء.
- فاتورة الشراء.
- إدخال المشتريات للمخازن.
- تسديد ثمن الشراء.

قد تحدث هذه المراحل في تواريخ مختلفة وقد تحدث في تاريخ واحد كأن تتزامن مرحلتين أو أكثر في نفس التاريخ وسنتطرق فيما يلي إلى كل مرحلة من مراحل الشراء محاسبيا كما يلي:

1.2. طلب الشراء:

هو عبارة عن طلب يرسله الزبون إلى المورد يطلب فيه شراء بضاعة حيث يحدد من خلاله النوع والكمية المطلوبين، وقد يرسل الزبون مع طلب الشراء تسبيق عن ثمن الشراء وقد لا يفعل.

1/ طلب شراء دون تسبيق: في هذه الحالة طلب الشراء لا يسجل محاسبيا بل يسجل إداريا فقط على مستوى مصلحة التموين أو الشراء.

2/ طلب شراء مع التسبيق:

عند وجود تسبيق مع طلب شراء تسجل المحاسبة التسبيق، ويعرف التسبيق على أنه جزء من الثمن

يدفع مسبقا للمورد بضمان عملية الشراء، وعند إعداد فاتورة البيع من طرف المورد يخصم التسبيق من ثمن الشراء، كما يسدد التسبيق نقدا أو بواسطة شيك بنكي.

بصفة عامة يمكن أن يتكون التسبيق من العناصر التالية:

مبلغ التسبيق خارج الرسم (HT): X

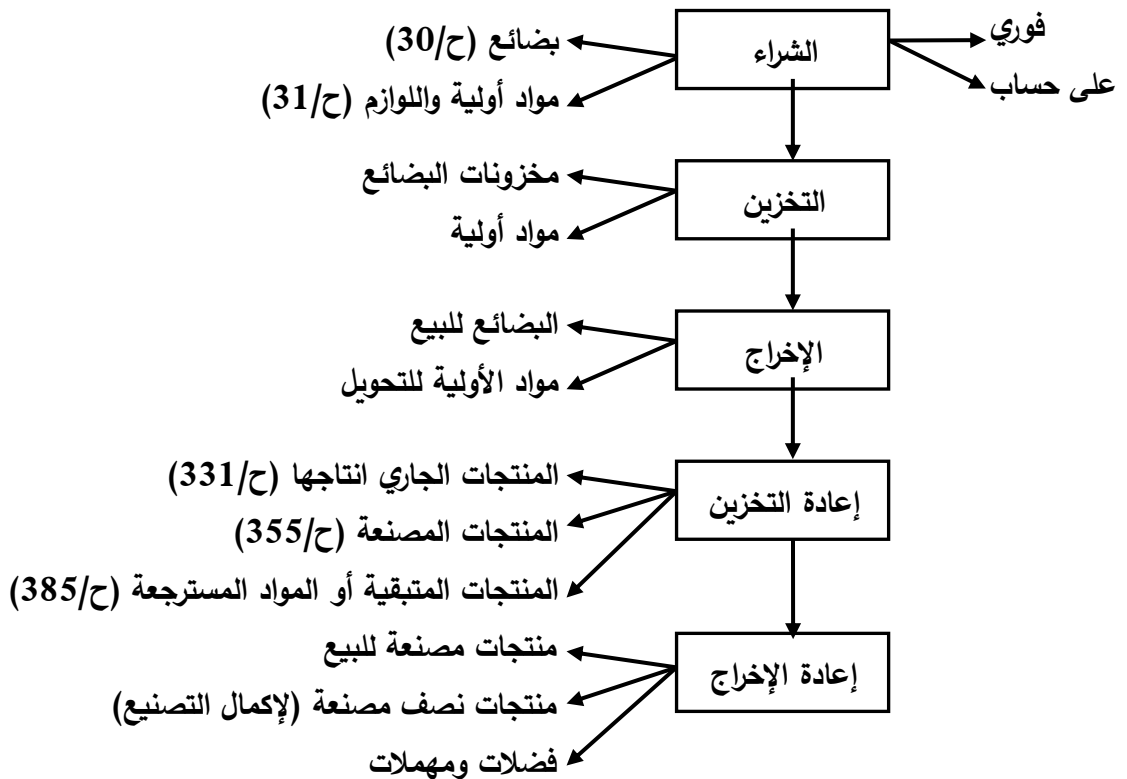
الرسم على القيمة المضافة TVA t% : tx

المجموع متضمن الرسوم TTC : z = x + tx

مبلغ التسبيق خارج الرسم (x): يعتبر حق لدافع التسبيق (الزبون) على المورد يسوى هذا الحق عند إتمام عملية الشراء ويسجل في الحساب 4091 الموردون: تثبيبات ومدفوعات مسددة مسبقاً المشتق من الحساب 409 الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب الواجب الحصول عليها والحسابات الدائنة الأخرى.

الرسم على القيمة المضافة "TVA": هو رسم يفرض على الاستهلاك حيث يسدده المستهلك النهائي السلعة وتقوم المؤسسات التي تداولت البضاعة المستهلكة بجمع الرسم على القيمة المضافة TVA لصالح الدولة حيث يدفعه الزبون للمورد ثم يقطع من مبلغ TVA المحصل من زبائنه وبالتالي يغير مبلغ TVA (tx) هو حق للزبون على الدولة ويسجل في الحساب "4456 TVA مسترجعة المشتق من الحساب 445 - الدولة: الرسوم على رقم الأعمال".

3. دورة الاستغلال:



ملاحظة: إثباتات الشراء عن طريق ← الفاتورة (من المورد للزبون) حيث تعتبر الفاتورة السند القانوني لنقل الملكية

تستعمل تقسيمات الحساب 38 كما يلي:

380- في حالة شراء بضاعة.

381- في حالة شراء مواد ولوازم.

382- في حالة شراء التموينات الأخرى.

نستعمل الحساب 401 موردو السلع والخدمات في حالة الشراء على الحساب. نستعمل الحساب

512 البنك في حالة الشراء بواسطة شيك بنكي.

نستعمل الحساب 53 الصندوق في حالة الشراء نقداً.

1.3. الفاتورة:

الفاتورة هي المستند المحاسبي المبرر لعملية الشراء وتعد من طرف المورد عند إتمام عملية البيع.

وحدد المرسوم التنفيذي المؤرخ بـ 25 جانفي 1995 طرق إعداد الفاتورة متضمنة ما يلي:

- تاريخ الفاتورة
- الرقم التسلسلي للفاتورة
- أن تكون قابلة للقراءة (Lisible)
- بدون شطب (Sans rature)
- التعريف بالزبون
- طبيعة السلع المباعة (أو الخدمة المقدمة)
- جودة وكمية السلع المباعة أو الخدمات المقدمة
- السعر الوحدوي خارج الرسم

لابد من إرفاق الفاتورة بعدة نسخ

تتكون الفاتورة من: جزء علوي (L'entête) وجزء هيكلية.

1/ الجزء العلوي: يضم معلومات حول البائع / المشتري حيث يشير هذا الجزء إلى:

- الاسم، المقر الاجتماعي أو الاسم التجاري للبائع (المورد)، عنوانه، الرقم التسلسلي أو السجل التجاري.

- الاسم، المقر الاجتماعي أو الاسم التجاري للمشتري (الزبون)، عنوانه.
- معلومات إضافية تخص البائع.
- معلومات إضافية تخص طريقة ووسيلة النقل (تذكير برقم الطلبية... إلخ)
- ملاحظة (على دين أو لأجل Doit).
- رقم وتاريخ الفاتورة.

2/ الجزء الهيكلي: يعطي لنا تفاصيل حول طبيعة السلع المرسله

- طبيعة البضاعة
- كمية السلعة ووحدة قياسها حسب طبيعة السلعة
- السعر الوحدوي
- التخفيضات
- السعر الاجمالي خارج الرسم (HT)
- نسبة ومبلغ TVA
- المبلغ الإجمالي متضمن كل الرسوم (TTC)
- مبلغ الدفع بالحروف
- طريقة التسديد (بنك، صندوق... إلخ)
- الختم والتوقيع

العناصر التي تتم في التسجيل المحاسبي هي المعلومات الخاصة بالفاتورة يمكن تلخيصها كما

يلي: ثمن الشراء خارج الرسم X:HT

TVA نسبة %tX

رسم الطابع:TF

المجموع متضمن كل الرسوم TTC : Z= X+tX+TF

رسم الطابع (TF) هو رسم يفرض على طريقة التسديد حيث يدفع عدد ما يتم التسديد نقدا ولا يعتبر بأي حال من الأحوال من مصاريف الشراء .

1.4. طرق تقييم المخزونات:

1/ تقييم المدخلات:

مشتريات السلع والمواد واللوازم: تكلفة الشراء خارج الرسم (HT)

= ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بعملية الشراء - التخفيضات التجارية (إن وجدت)

المصاريف الملحقة للشراء: وتشمل كل من:

- مصاريف النقل - مصاريف الشحن والتفريغ - مصاريف التأمين - الحقوق الجمركية.. إلخ

المنتجات التامة: = تكلفة صنعها

= تكلفة شراء المواد واللوازم (خارج الرسم) + مصاريف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

مصاريف التصنيع: وتشمل كل من:

- اليد العاملة المباشرة

- اهتلاك

- صيانة البنايات الإنتاجية والعتاد الصناعي

- تكاليف التسيير وإدارة المصنع.

2/ تقييم المخرجات: تقييم الإدخالات يتم بدون صعوبة، لكن المخرجات تحتاج إلى معالجة

خاصة نظرا لأن المشتريات لا تتم بسعر واحد، حيث أسعارها تختلف باختلاف الموردين، أو

الأسواق، أوقات التموين، وسائل النقل... إلخ.

لذا تعتمد المؤسسة الصناعية في تقييم الصادر من المخزون بإتباع إحدى الطرق:

طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CMP)

طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO

ملاحظة: طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) تم إلغاؤها طبقا للنسخة المراجعة ديسمبر

2003.

2.4. طرق تسيير المخزونات:

بإمكان المؤسسة اعتماد طريقة الجرد المتناوب أو طريقة الجرد الدائم حسب ما جاء به القانون 11-07 والقرار المؤرخ في 2008/07/26، وهذا يعود إلى قرار التسيير.

1/ طريقة الجرد المتناوب (المتناوب/المتقطع) Inventaire intermittent :

يكون التسجيل المحاسبي بإتباع الخطوات التالية:

أ- تسجيل فاتورة الشراء (حسب طريقة التسديد): خلال الدورة لا تستعمل سوى الحساب

38 مشتريات بضاعة المخزنة تسجيل مشتريات المخزون

401/53/512	38x/ح
x	x
	بتكلفة الشراء

ب- إلغاء مخزون أول مدة: في هذه المرحلة يجعل حساب المشتريات المستهلكة مدين والحساب 30 مخزون البضاعة أو المواد الأولية واللوازم أو 32 التموينات الأخرى دائنا وذلك بمبلغ مخزون أول المدة كما يلي:

32/31/30/ح	60x/ح
x	x

ج- ترصيد ح/38x وتحديد استهلاكات الفترة: ترصيد الحساب 38 بجعله دائنا بمبلغ المشتريات التي تمت خلال الدورة وجعل الحساب 600 مدينا في حالة مشتريات بضاعة والحساب 601 مدينا في حالة مشتريات المواد الأولية واللوازم والحساب 602 مدينا في حالة مشتريات التموينات الأخرى كما يلي:

38x/ح	60x/ح
x	x

د- تقييد مخزون نهاية الفترة: في نهاية الدورة تقوم المؤسسة بإجراء القيد المادي (القيد خارج المحاسبة) - لتكن قيمة المخزونات في نهاية الدورة كما يلي:

$60x/ح$	$32/31/30/ح$
x	x

أما فيما يخص المنتجات التامة فالقيود المحاسبية تكون كالآتي:

أ- إلغاء مخزون بداية الفترة:

$33/34/35/ح$	$72x/ح$
x	x

ب- معاينة المخزون النهائي:

$72x/ح$	$35/34/33/ح$
x	x

2/ طريقة الجرد الدائم: Inventaire permanent

طريقة الجرد الدائم تمكننا من المتابعة اليومية والدورية للمخزونات، كذلك في حالة المنتج التام تمكننا من تقدير ومعرفة التكاليف ومقابلتها بالعوائد المنتظرة.

حسب هذه الطريقة تسجل المشتريات بالحساب 38 عند وصول الفاتورة وعند إدخال البضاعة المشتراة المخازن يرصد الحساب 38 وذلك بجعله دائنا بنفس المبلغ الذي جعل به مدينا عند وصول الفاتورة ويقابله في ذلك الحساب 30 أو 31 أو 32 حسب طبيعة المشتريات كما يلي:

3.4. تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة:

فاتورة الشراء: تتم هذه المرحلة في حالة الشراء على الحساب وذلك بجعل حساب الموردون مدينا بمبلغ الإجمالي متضمن كل الرسوم على أحد الحسابات المالية كما يلي:

$401/512/53$	$38x/ح$
x	x

• خلال المدة: المدخلات

380/381/382/ح	30/31/32/ح
x	x

• خلال المدة: مخرجات:

32/31/30/ح	600/601/602/ح
x	x

2/ تسجيل المنتجات المصنوعة أو قيد الصنع:

• خلال المدة: مدخلات

72/ح	35/34/33/ح
x	x

• خلال المدة: مخرجات:

35/34/33/ح	72/ح
x	x

مثال تطبيقي:

في بداية الدورة المحاسبية "N" كان رصيد حسابات المخزونات كما يلي:

30- مخزون البضاعة 200 000 دج

31- مخزون مواد أولية ولوازم 500 000 دج

32 مخزون التموينات الأخرى 300 000 دج

خلال الدورة "N" قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

• N/01/15 أرسلت طلب شراء بضاعة مع تسبيق ب 100000 دج، 19% TVA بشيك بنكي.

- N/02/15 شراء مواد ولوازم نقدا فاتورتها كما يلي: ثمن الشراء خارج الرسم 500 000 دج،
TVA %19 رسم الطابع 2500 دج، وصلت المواد واللوازم في نفس اليوم.
- N/04/15 وصلت البضاعة المطلوبة في N/15/01 وكانت فاتورتها كما يلي: ثمن الشراء
خارج الرسم 300000 دج، TVA %19
- N/05/15 شراء التموينات أخرى بشيك بنكي وكانت فاتورة الشراء كما يلي: ثمن الشراء خارج
الرسم: 100000 دج. TVA 19%، وصلت التموينات الأخرى في نفس التاريخ.
- N/12/31 أجرت المؤسسة جرد خارج المحاسبة الجرد المادي وحصلت على النتائج التالية:
30- مخزون البضاعة 150000 دج.
31- مخزون مواد ولوازم 300 000 دج
32- مخزون تموينات أخرى 200000 دي
المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في حالة.
1- الجرد الدائم والجرد المتناوب.
2- تسوية مخزون آخر مدة
3- ترصيد المشتريات
4- تقييد مخزون آخر مدة

الحل:

1- تسجيل القيود اللازمة في حالة الجرد الدائم:

ر.ح.م	ر.ح.د	ح/م	/	ح/د	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
			N/01/15			
4091			من ح/ الموردين: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا		100000	
4456			من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع		19000	
	512		إلى ح/ البنك			119000
			دفع تسبيق للمورد بشيك رقم			

597500	500000 95000 2500	N/02/15 من ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع من ح/ رسم الطابع إلى ح/ الصندوق فاتورة شراء مواد أولية ولوازم رقم 381 4456 6424 53	
500000	500000	N/02/15 من ح/ مواد أولية ولوازم من ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم دخول المواد الأولية واللوازم للمخزن سند رقم.... 381	31
100000 238000	300000 38000	N/04/15 من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع إلى ح/ الموردين: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا إلى ح/ موردو السلع والخدمات فاتورة شراء بضاعة رقم 4091 401	380 4456
300000	300000	N/04/15 من ح/ بضاعة مخزنة إلى ح/ مشتريات البضاعة المخزنة دخول البضاعة للمخزن سند رقم.... 380	30
119000	100000 19000	N/05/15 من ح/ مشتريات تموينات اخرى من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع إلى ح/ البنك فاتورة شراء تموينات أخرى رقم 512	382 4456
100000	100000	N/05/15 من ح/ تموينات أخرى إلى ح/ مشتريات تموينات اخرى دخول تموينات اخرى للمخزن سند رقم.... 382	32

2- تسجيل القيود اللازمة في حالة الجرد المتأوب :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د	/	ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
119000	100000 19000	N/01/15 من ح/ الموردين: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع إلى ح/ البنك دفع تسبيق للمورد بشيك رقم			512	4091 4456
597500	500000 95000 2500	N/02/15 من ح/ مشتريات مواد أولية ولوازم من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع من ح/ رسم الطابع إلى ح/ الصندوق فاتورة شراء مواد أولية ولوازم رقم			53	381 4456 6424
100000 238000	300000 38000	N/04/15 من ح/ مشتريات البضاعة المخزنة من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع إلى ح/ الموردين: تسبيقات ومدفوعات مسددة مسبقا إلى ح/ موردو السلع والخدمات فاتورة شراء بضاعة رقم			4091 401	380 4456
119000	100000 19000	N/05/15 من ح/ مشتريات تموينات أخرى من ح/ الرسم على رقم الأعمال المسترجع إلى ح/ البنك فاتورة شراء تموينات أخرى رقم			512	382 4456

2- تسوية (ترصيد) مخزون آخر مدة

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د	/	ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
200000	200000		N/12/31 من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون بضاعة تسوية مخزون اول مدة للبضاعة		30	600
500000	500000		N/12/31 من ح/ المواد الأولية واللوازم المستهلكة إلى ح/ المواد الأولية واللوازم تسوية مخزون اول مدة للمواد الأولية واللوازم		31	601
300000	300000		N/12/31 من ح/ تموينات أخرى مستهلكة إلى ح/ مخزون تموينات أخرى تسوية مخزون اول مدة للتموينات الاخرى		32	602

3- ترصيد المشتريات

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د	/	ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
300000	300000		N/12/31 من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مشتريات بضاعة ترصيد الحساب 380 بالحساب 600		380	600
500000	500000		N/12/31 من ح/ المواد الأولية واللوازم المستهلكة إلى ح/ مشتريات المواد الأولية واللوازم ترصيد الحساب 381 بالحساب 601		381	601
100000	100000		N/12/31 من ح/ تموينات أخرى مستهلكة إلى ح/ مشتريات تموينات أخرى ترصيد الحساب 382 بالحساب 602		382	602

4- تقييد مخزون آخر مدة

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	ح/د	/	ح/م	ر.ح.د	ر.ح.م
150000	150000		N/12/31 من ح/ مخزون بضاعة إلى ح/ بضاعة مستهلكة تقييد مخزون آخر المدة لبضاعة		600	30
300000	300000		N/12/31 من ح/ المواد الأولية واللوازم إلى ح/ المواد الأولية واللوازم المستهلكة تقييد مخزون آخر المدة للمواد الأولية واللوازم		601	31
200000	200000		N/12/31 من ح/ تموينات أخرى إلى ح/ تموينات أخرى مستهلكة تقييد مخزون آخر المدة للتموينات الأخرى		602	32

5.4. حالات خاصة بالمخزونات:

1/ حالة المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع):

تكون المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها، موضوع الإدراج في المحاسبة في الحساب 37 "مخزونات في الخارج" إلى أن يتم تسلمها لدى مخازن المؤسسة أو إلى نهاية العملية (في حال ايداعها للبيع).

وفي نهاية الفترة وإذا لم يتم ترصيد الحساب يعد المؤسسة جدولاً مفصلاً يتضمن المخزونات الموافقة.

382/381/380/ح	37/ح
x	x

2/ حالة المخزونات التي لا تخزن (تستهلك مباشرة):

$$\begin{array}{r} 381/ح \\ \hline x \end{array} \quad \begin{array}{r} 607/ح \\ \hline x \end{array}$$

عمليات الشراء دون تخزين: تمر مشتريات اللوازم مباشرة لورشة التصنيع أو استهلاك مباشر (مثل ملابس العمال، أقلام، أوراق... إلخ)

ملاحظة: عند شراء مواد ولوازم ثم بيعها دون دخولها في عملية التصنيع هنا تباع على أساس أنها بضاعة مبيعة.

3/ حالة عدم وصول الفاتورة:

في حالة خروج البضائع من مخازن الموردين، ولم تحرر فواتيرها بعد (محاسبيا تسجل في حساب 408: موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها)

المورد		الزبون	
$\begin{array}{r} 700/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} 418/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} 408/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} 38x/ح \\ \hline x \end{array}$
$\begin{array}{r} 32/31/30/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} 602/601/600/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} x38/ح \\ \hline x \end{array}$	$\begin{array}{r} 32/32/30/ح \\ \hline x \end{array}$

(التخزين)

6.4. مصاريف نقل المشتريات والمبيعات:

النقل تقوم به المؤسسة، سواء بوسائلها الخاصة أو بوسائل خارجية (برا، جوا، بالسكة الحديدية، بحرا) كما أن نقل البضاعة يتم باتفاق الطرفين (مورد وزبونه).

1/ لدى البائع (المورد):

أ- النقل يقوم به المورد بوسائله الخاصة:

$$\begin{array}{r|l} 70x/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 411/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

منتجات الأنشطة الملحقة

$$\begin{array}{r|l} 708/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

ب- كراء وسيلة نقل من الخارج ثم إرسال الفاتورة إلى الزبون:

$$\begin{array}{r|l} 401/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 624/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

ثم إرسال فاتورة المبيعات إلى الزبون مع استرجاع تكاليف النقل

$$\begin{array}{r|l} 70x/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 411/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

$$\begin{array}{r|l} 624/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

2/ لدى المشتري (الزبون):

أ- عند استعمال الزبون لوسائله الخاصة لنقل مشترياته:

(لا يوجد تقييد للمصاريف)

ب- عند استعمال وسائل نقل الورد:

$$\begin{array}{r|l} 380/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 30/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 401/ح & \\ \hline x & \end{array} \quad \begin{array}{r|l} 380/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

تكلفة الشراء

عند التخزين



ج- عند كراء وسيلة نقل من الخارج:

$\frac{401/ح}{x}$	$\frac{624/ح}{x}$	$\frac{401/53/512/ح}{x}$	$\frac{38x/ح}{x}$
-------------------	-------------------	--------------------------	-------------------

تسجيل فاتورة نقل المشتريات

ثم (تسجيل فاتورة المشتريات)

7.4. التسبيقات على عمليات الشراء والبيع:

1/ التسبيقات على المشتريات:

$\frac{53/512/ح}{x}$	$\frac{409/ح}{x}$
(دفع التسبيق)	(عند)
$\frac{409/ح}{x}$	$\frac{38x/ح}{x}$
(بقية التسبيق)	401/ح
$\frac{\text{باقي قيمة الفاتورة}}{x}$	
(الطلبية)	(عند استلام)

2/ التسبيقات على المبيعات:

$\frac{419/ح}{x}$	$\frac{53/512/ح}{x}$
(قبض التسبيق)	(عند)
$\frac{70x/ح}{x}$	$\frac{411/ح}{x}$
	$\frac{419/ح}{x}$

(عند إتمام الصفقة)

ملاحظة: ح/238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبيات بالثبيلات تظهر في حسابات

23 الثبيلات الجاري انجازها وليس في حسابات الموردون والحسابات الملحقة.

الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

1. تعريف الرسم على القيمة المضافة:

هي ضريبة غير مباشرة دخلت حيز التطبيق ابتداء من 1992/04/01، تفرض على السلع والخدمات القابلة للاستهلاك، ويتحمل عبئها المستهلك الأخير، وتكون متضمنة في سعر السلع أو الخدمات المقدمة.

من أهم خصائص الرسم على القيمة المضافة أنها تتميز بالشمولية بمعنى أنها تفرض على جميع السلع والخدمات المستوردة والمحلية (تفرض على جميع العمليات في جميع مجالات الصناعة التجارة والحرف أي كل القطاعات الاقتصادية باستثناء الفلاحة وبعض العمليات غير الصناعية وغير تجارية والعمليات المعفاة المنصوص عليها قانوناً)، وتمس جميع مراحل إنتاج السلعة، من إنتاجها إلى غاية وصولها إلى المستهلك الأخير.

والحيادية: بمعنى أن الرسم على القيمة المضافة يخضع له المنتج مرة واحدة فقط رغم بيعه على مراحل متتالية، فهذا الرسم لا يؤثر على تكاليف الإنتاج لأن المستهلك النهائي هو الذي يتحمل العبء.

2. حساب الرسم على القيمة المضافة:

يفرض الرسم على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال (الوعاء الضريبي) خارج الرسم (Hors tax) باستخدام معدل محدد من طرف القانون. ويتم فرض وحساب الرسم على القيمة المضافة بعد التأكد من وقوع الحدث المنشئ للرسم، وكذلك بعدما يتم تحديد الوعاء الضريبي (أي المبلغ الذي سيفرض عليه الرسم على القيمة المضافة).

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

أ- د/4456 الرسم على القيمة المضافة على المشتريات القابل للاسترجاع.

ب- د/4457 الرسم على القيمة المضافة على المبيعات المحصل.

ج- د/4458 الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه لإدارة الضرائب.

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

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

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

- ثمن السلع أو الخدمات أو الأشغال والدراسات المقدمة.
- بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه، وبحسب طبيعة كل عملية، مثل: (لا الحصر) المبيعات، إنتاج المؤسسة لذاتها، أصحاب الامتيازات، تجار الأملاك العقارية...

مثلا: في حالة المبيعات يتكون رقم الأعمال من: ثمن بيع البضاعة وخصم:

← التخفيضات التجارية والمالية

← حقوق الطابع الضريبية

← مبلغ الأمانة المدفوعة الخاصة بمواد التعبئة والتغليف المسترجعة

← المردودات من المشتريات أو من المبيعات.

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

1.3. تعريف القيمة المضافة VA:

هي الفرق بين قيمة السلع المنتجة (إنتاج وبيع الدورة) وقيمة المواد التي دخلت في إنتاجها (المواد الأولية واللوازم وكل المصاريف الوسيطة في عملية الإنتاج)، فهي تعبر عن قيمة الثروة التي يضيفها الفرد أو المؤسسة.

مثال تطبيقي:

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

- شراء كمية من الألواح الخشبية من المورد بمبلغ 300.000 دج خارج الرسم.
 - بيع أثاث مطبخ لأحد الزبائن بمبلغ 400.000 دج خارج الرسم.
- المطلوب: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة يساوي 19% أحسب:

- 1- القيمة المضافة.
- 2- الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه إلى الخزينة العمومية لشهر أكتوبر.
- 3- الرسم على القيمة المضافة.

الحل:

1- حساب مبلغ القيمة المضافة:

ق.م = رقم الأعمال المحقق - تكلفة رقم الأعمال

ق.م = 400.000 دج - 300.000 دج

ق.م = 100.000 دج

أو القيمة المضافة = إنتاج الدورة - استهلاك الدورة

والشكل التالي يوضح أكثر:

استهلاك 300.000	إنتاج
القيمة المضافة 100.000	400.000

2- حساب الرسم على القيمة المضافة:

طريقة 01: ق.م = 100.000 دج

معدل ر.ق.م = 19%

ر.ق.م = 19.000 دج

طريقة 02: ر.ق.م على المبيعات

400.000 دج X 19% = 76.000 دج

*ر.ق.م على المشتريات

$$300.000 \text{ دج} \times 19\% = 57.000 \text{ دج}$$

$$\text{رسم على ق.م الواجبة الدفع} = 19.000 \text{ دج}$$

رسم على المبيعات (المحصل) - رسم على المشتريات (قابل للاسترجاع)

$$76.000 \text{ دج} - 57.000 \text{ دج} = 19.000 \text{ دج}$$

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

$$\text{رسم القيمة المضافة على المشتريات} = (300.000 \times 19\% = 57.000 \text{ دج})$$

وبإجراء الفرق بين الرسم المحصل والرسم المدفوع نجد المبلغ التالي:

$$(76.000 \text{ دج} - 57.000 \text{ دج} = 19.000 \text{ دج})$$

ملاحظة:

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

(Collectée) – exigible –

- وتخصم (أو تطرح) قيمة الرسم على القيمة المضافة للمشتريات منذ تحرير الفاتورة للمورد

(Déductible)

- يتم حساب قيمة الرسم على القيمة المضافة الواجبة الدفع للخزينة العمومية، بإجراء الفرق بين

(01) و(02) أي: الرسم المستحق - الرسم المخفض

أي:

TVA sur ventes, facturée aux clientes : TVA collectée (dette exigible)

TVA sur achats, facturée pour le F: TVA déductible (créance sur l'état)

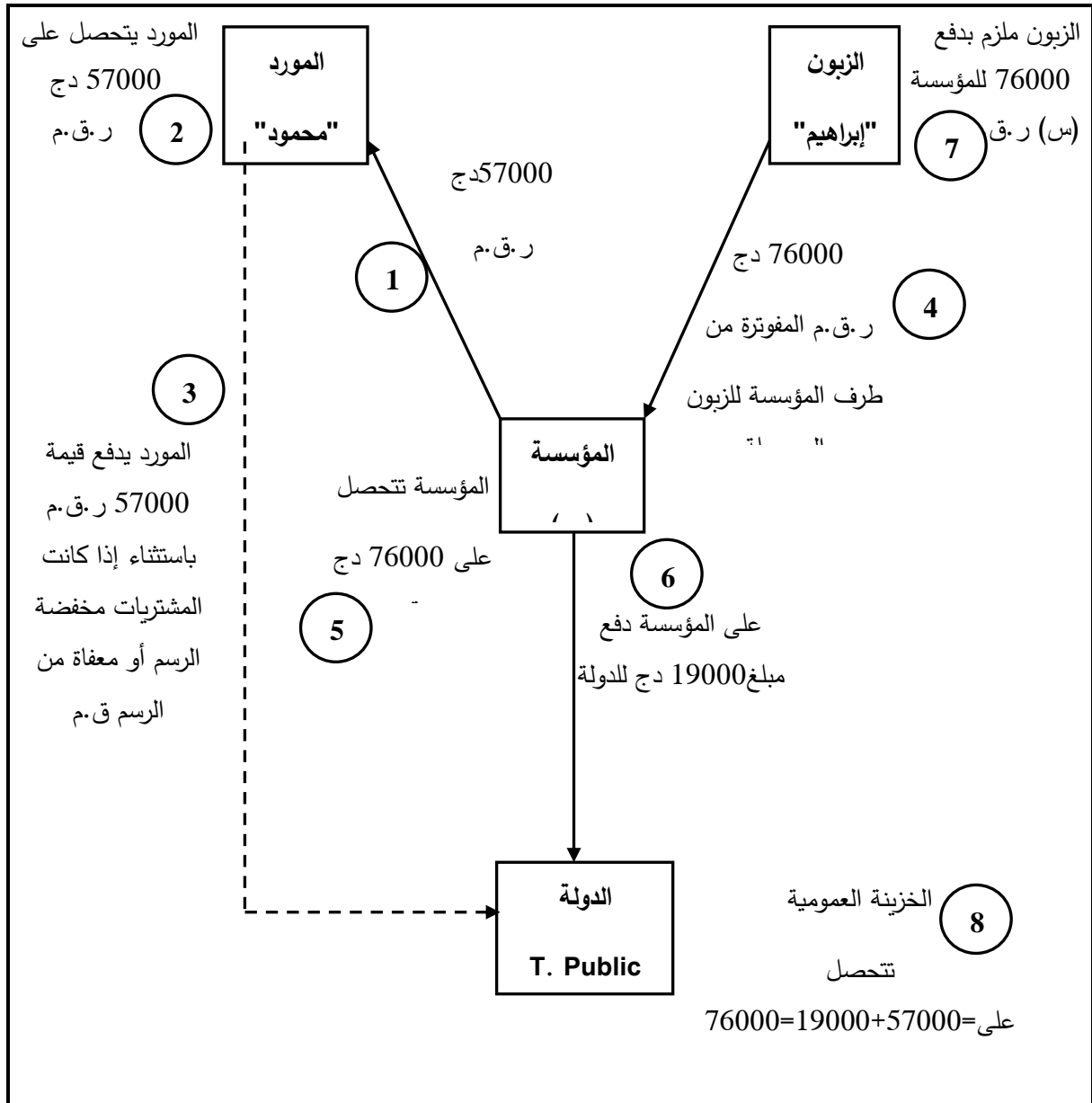
TVA à payer au trésor public = TVA à décaisser (dette discale)

2.3. آليات حركة الرسم على القيمة المضافة المدفوعة للخزينة العمومية (تمثيل بياني

لسيرورة الرسم على القيمة المضافة):

الشكل الموالي يوضح حركة رسم القيمة المضافة منذ بداية عملية الشراء إلى عملية البيع وصولاً

إلى الخزينة العمومية.



4. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

من خلال المثال السابق نفترض أن ر.ق.م الواجب دفعه لإدارة الضرائب الخاص بشهر أكتوبر تم دفعه في N/11/15 بصك بنكي، تسجل العمليات المناسبة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

الحل:

4-1 اليومية:

		N/10/31	
	300.000	من ح/ مواد أولية مخزنة	381
	57000	من ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456
357.000		إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات	401
		شراء مواد أولية على الحساب بفاتورة رقم	

//

	476.000	من ح/ الزبائن	411
400.000		إلى ح/ مبيعات من المنتجات.م	701
76.000		إلى ح/ رسم على ق.م المحصل بيع منتجات على الحساب بفاتورة رقم....	4457
		//	
	76.000	من ح/ رسم على القيمة المضافة المحصل	4457
57.000		إلى ح/ ر.ق.م قابل للاسترجاع	4456
19.000		إلى ح/ رسم مستحق الدفع ترصيد ح/4458 وح/4457، وتحديد الرسم المستحق الدفع للخرينة العمومية N/11/15	4458
	19.000	من ح/ رسم مستحق الدفع	4458
19.000		إلى ح/ البنوك حسابات جارية تسديد الرسم المستحق الدفع بصك بنكي	512

4-2 دفتر الأستاذ:

701/ح	411/ح	381/ح	401 /ح
400.000	476.000	300.000	7.000
	4457/ح		4456 /ح
	76.000		57.000
	76.000		57.000
			0=,
	512/ح		4458 /ح
	19.000		19.000
			19.000
			//

5. معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تختلف معدلات ر.ق.م من دولة إلى أخرى، حسب التشريعات الضريبية والسياسات المالية لكل دولة. في الجزائر يتم تطبيق معدلين للرسم على ق.م هما:

4- المعدل العادي: 17% والذي أصبح سنة 2017 بـ 19%

5- المعدل المخفض: 09%

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

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

عموما يتم تطبيق المعدلات المخفضة على السلع والخدمات والأشغال الواسعة الاستهلاك (الضرورية) والنهائية مثل: - المنتوجات الزراعية والحيوانية.

- أغذية الأنعام والدواجن...

وهي محدد بالتفصيل في المادة رقم 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال وليس إلزامي أن يكون 07%، إنما يكون مفضا مراعاة لإمكانيات المستهلكين، فمثلا في بعض الدول المعدل المخفض يساوي أكثر من 09% وأقل من 09% في بعض الدول.

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

يتم تطبيق معدلات مرتفعة في حالة السلع الكمالية، وبالعودة إلى قانون الرسم على رقم الأعمال يتم تطبيق 19% على السلع والخدمات والأشغال غير الواردة في قائمة السلع والخدمات والأشغال الخاضعة لمعدل 09%.

الفصل الثامن: المعالجة المحاسبية للتخفيضات والمردودات على المشتريات والمبيعات

أولاً : التخفيضات

تظهر هذه التخفيضات لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة عند الشراء أو البيع ولاعتبارات متعلقة بحالة المخزون المادي، ونميز فيها بين نوعين أساسيين هما التخفيض التجاري والتخفيض المالي.

1. التخفيضات التجارية: وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

1.1. الحسميات أو تخفيضات (Le rabais):

يمنح هذا النوع (أو يظهر) في حالة وجود عيب أو عطب أو تلف جزئي أو كلي في السلعة، أو عدم مطابقة الشروط المتفق عليها مثل النوعية، الكمية، تأخر في التسليم أو الاستلام، ويحسم هذا التخفيض من أصل سعر البيع أو ثمن الشراء.

2.1. التنزيلات (La remise):

يظهر مثل هذا النوع من التخفيضات التجارية في حالة بلوغ حجم الطلبية التي تم الاتفاق عليها بين البائع والمشتري مستوى معين، (ربما مستوى أكبر من الحد المتفق عليه)، أو لأهمية الزبون ونوعيته.

مثلاً: تخفيض بـ 5% لكل طلبية تفوق حد 1 مليون وحدة نقدية.

3.1. المحسومات أو الإرجاعات (La ristourne):

يظهر هذا النوع في حالة بلوغ المبيعات خلال فترة معينة (شهري، سداسي أو سنوي) لمستوى رقم أعمال تم تحديده مسبقاً. ويتم منح هذا النوع من التخفيض كذلك من أجل كسب الزبون (Fidéliser le client).

ملاحظات:

✓ كل أنواع التخفيضات مهما كان تسميتها كما سبق فهي تعتبر تخفيضات تجارية، وتختلف فقط في التسمية باللغة الأجنبية. وتختلف كذلك في سبب منح تخفيض معين.

فمثلاً: (Rabais) يتم منحه في حالة اكتشاف عيب في البضاعة.

✓ التخفيضات التجارية يمكن أن تأتي ضمن فاتورة حق (الفاتورة الأصلية) أو تأتي في فاتورة استرداكية (أو فاتورة إنقاص) (Facture d'avoir).

✓ لا تسجل التخفيضات التجارية محاسبياً عندما تكون ضمن فاتورة حق أو الفاتورة الأصلية (لها تاريخ محدد ورقم محدد)، وتسجل محاسبياً عندما تأتي في فاتورة إنقاص (أو الفاتورة الاسترداكية) ولها تاريخ خاص ورقم خاص.

التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية:

عندما يمنح البائع عدة تخفيضات مرة واحدة، يحسب التخفيض الأول على أساس المبلغ الأصلي، أما التخفيض الثاني فيحسب على أساس الباقي من الأول أما التخفيض الثالث فيحسب على أساس الباقي من الثاني ... وهكذا،

1/ إذا وردت التخفيضات التجارية ضمن فاتورة الشراء أو البيع الأصلية فإنها لا تسجل محاسبياً، يسجل الصافي فقط كما يلي:

مثال تطبيقي:

بتاريخ 03/19 تم بيع بضاعة كلفتها 16000 دج وتضمنت الفاتورة:

24000	قيمة البضاعة
1200	تخفيض 5%
22800	صافي تجاري أول
456	تنزيل 2%
22340	صافي تجاري ثاني
1117.2	حسومات 5%
21222.8	الصافي التجاري

المطلوب تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بعملية البيع

الحل:

أ- عند المورد:

	21222.8	03/N/19	ح/ الزبائن	411
21222.8		ح/ مبيعات من البضائع	700	
		بيع بضاعة على الحساب بفاتورة رقم ..		
		//		
	16000	ح/ مشتريات بضاعة مبيعة		600
16000		ح/ مخزون بضاعة	30	
		إخراج (تسليم) البضاعة المباعة إلى		
		الزبون بصك خروج		

وتسجل عملية البيع بشكل عادي بجعل حساب ح/512-53-411 مدينا، وحساب ح/700
ح/701، ح/702... دائنا، بالمبلغ الصافي بعد تخفيض قيمة التخفيضات التجارية، وحساب
ح/4457 بقيمة الرسم على القيمة المضافة المحصلة (عن طريق ضرب المبلغ الصافي (أو
الصافي التجاري X معدل الرسم على القيمة المضافة دائنا).

ب. عند الزبون (أو المشتري): التخفيضات التجارية التي وردت ضمن الفاتورة الأصلية لا تسجل
محاسبيا عند الزبون، حيث نسجل عملية الشراء بشكل عادي، نجعل ح/38 (حساب المشتريات)
مدينا بالمبلغ الصافي التجاري بعد خصم مبلغ التخفيضات التجارية من المبلغ الإجمالي. وحساب
ح/4456 مدينا بضرب قيمة الصافي التجاري X معدل الرسم على القيمة المضافة، وجعل
ح/401، ح/512، ح/53 دائنا.

2/ عندما تأتي التخفيضات التجارية بعد تاريخ فاتورة الحق (فاتورة الانقاص).

أ- عند المورد (البائع):

بعض المراجع يطلق عليها اسم الفاتورة الاستدراكية أو الفاتورة المستقلة.

نجعل ح/709 التخفيضات والتزييلات والمحسومات الممنوحة مدينا. ويؤدي هذا التسجيل إلى
تخفيض رصيد ح/70 المبيعات من البضائع أو المنتجات.

ب. عند الزبون (المشتري):

نجعل ح/609 التخفيضات والتتزيلات والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات دائنا. وهذا التسجيل يؤدي إلى تخفيض رصيد ح/60 تكلفة المشتريات المستهلكة.

2. التخفيض المالي (L'escompte):

ويطلق عليه كذلك الخصم النقدي أو تخفيض تعجيل الدفع (الدفع المسبق) وسمي بالتخفيض المالي لأنه غير مرتبط بأسباب تجارية متعلقة بالبضاعة (أو المخزون المعني) مثل: العيب أو التلف إنما سمي بالتخفيض المالي لأنه مرتبط بتاريخ الاستحقاق للمبلغ المالي الذي هو على عاتق المشتري (الزبون).

يمكن أن يتم تطبيق هذا التخفيض المالي في حالة التسديد الفوري للمبلغ أو تسديده قبل الموعد المتفق عليه.

عموما تمنح التخفيضات لعدة أسباب:

- ✓ ارضاء لغريزة المساومة لدى المشتري،
- ✓ رغبة التاجر في تحديد سعر أعلى للبيع يمكن تخفيضه،
- ✓ رغبة التاجر في التخلص من بعض الأصناف نظرا لانتهاؤ موسمها،
- ✓ اعتبارات شخصية كمجاملة بعض الجهات بسبب صداقات أو مصالح معينة تربط التاجر بهم.

التسجيل المحاسبي للتخفيضات ذات الطابع المالي (خصم تعجيل الدفع L'escompte

محاسبيا يسجل هذا التخفيض المالي سواء جاء ضمن فاتورة الحق أو فاتورة الانقاص حيث نسجل ما يلي:

- أ- عند الزبون (المشتري): يعتبر الخصم المالي بالنسبة للزبون إيرادا، ويسجل في حساب ح/768، المنتجات المالية الأخرى في الجانب الدائن.
- ب- عند المورد (البائع): أما بالنسبة للبائع فخصم تعجيل الدفع (التخفيض المالي) يعتبر تكلفة، وتسجل في حساب ح/668، الأعباء المالية الأخرى مدينا.

مثال تطبيقي:

بتاريخ N/09/10 قام المورد (محمود) بإرسال فاتورة رقم (0147) للزبون (إبراهيم) تتضمن ما يلي:

- بضاعة: 30.000
- تخفيض تجاري (5%): 1500
- صافي تجاري: 28500
- تخفيض تجاري (10%): 2850
- صافي تجاري: 25650
- الخصم المالي (1%): 256.50
- صافي مالي: 25393.50 دج
- TVA 17%: 4316.90

صافي الدفع (التحصيل) = 29710.40 دج التسديد في 09/18

المطلوب: سجل العملية السابقة عند المورد (محمود) ز الزبون (إبراهيم)

الحل:

1- عند الزبون (إبراهيم)

		N/09/10		
	25650	ح/ بضائع مخزنة	380	
	4316.90	ح/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456	
29710.40		ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
256.50		ح/ منتوجات مالية أخرى	768	
		شراء بضاعة على الحساب بفاتورة رقم 0147		
		//		
	25650	ح/ مخزون بضاعة	30	
25650		ح/ بضائع مخزنة	380	
		ادخال البضاعة المشتراة إلى المؤسسة بوصول دخول رقم..		

29710.40	29710.40	N/09/18	401
		ح/ مورودو المخزونات والخدمات	512
		ح/ البنوك حسابات جارية	
		تسديد ديون مورودو المخزونات بصك بنكي رقم 012	

ملاحظة: بالنسبة القيد الأخير (N/09/18) نفترض أنه تم الاتفاق مسبقا على أن يتم التسديد في (N/09/18) والإشارة إلى هذا التاريخ في آخر الفاتورة (أي بدون اشتراط بحالة استثنائية كما سنرى فيما بعد) (وهذا هو معنى ورود الخصم المالي خارج الفاتورة الأصلية).

2- عند المورد (محمود):

	29710.40	N/09/10	411
		ح/ الزبائن	
	256.50	ح/ الأعباء المالية الأخرى	668
256.50		ح/ مبيعات من البضائع	700
4316.90		ح/ رسم على ق.م. المحصل	4457
		بيع بضاعة على الحساب بفاتورة رقم 0147	
		//	
	256.50	ح/ مشتريات البضاعة المباعة	600
26550		ح/ مخزون بضاعة	30
		إخراج البضاعة المباعة من المخزن بوصل خروج	
		N/09/18	
	29710.40	ح/ البنوك حسابات جارية	512
		ح/ الزبائن	411
29710.40		تحصيل حقوق الزبائن بصك بنكي بتاريخ	
		N/09/18	

ملاحظة:

- تم تسجيل الخصم المالي (668-768) في N/09/10 لأنه أدرج في الفاتورة الأصلية وطبق لأن الزبون قبل باقتراح التسديد في وقت أقرب يناسب المورد وهو 09/18، وفعلا تم التسديد في 09/18 بصك بنكي، وتم تسجيل القيد الأخير كما تلاحظون في (N/09/18).

- نلاحظ عدم تسجيل محاسبي التخفيضات التجارية (5%، 10%) لا في القيد الأول (09/15) ولا في القيد الأخير (09/18) لأن ورودها في ضمن فاتورة الحق لا يتم تسجيلها محاسبيا.

ثانيا: المردودات على المشتريات والمبيعات

هي كل بضاعة وجد لها نقص أو تلف أو ظهر أنها مخالفة للمواصفات المتفق عليها أو منهية الصلاحية أو لسبب آخر

1. التسجيل المحاسبي للمردودات:

يتم تسجيل عكسي للقيد الأصلي المتعلق بعملة الشراء
مردودات المشتريات

مثال: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

شراء بضاعة بـ 20000 دج على الحساب

أرجعت بضاعة إلى المورد قيمتها 4000 دج.

الحل:

	20000	مشتريات البضائع المخزنة (1)	380
20000		موردو المخزونات والخدمات (شراء بضاعة على الحساب)	401
	20000	مخزونات بضائع	30
20000		مشتريات البضاعة المخزنة (استلام البضاعة)	380
	4000	مشتريات البضاعة المخزنة (2)	380
4000		مخزونات البضائع (إرجاع بضاعة)	30
	4000	موردو المخزونات والخدمات	401
4000		مشتريات البضائع المخزنة (مردودات مشتريات البضاعة)	380

مردودات المبيعات: مردودات المبيعات تسجل بعكس قيود البيع

مثال تطبيقي: زبون أرجع لمورده بضاعة لعدم مطابقتها للمواصفات.

1- فاتورة البيع الأصلية كانت كما يلي: (ثمن الإخراج 16000 دج)

منتجات تامة	20000 دج
ر.ق.م 19%	+ 3800 دج
الصافي الدفع	23800 دج

2- أرجع العميل نصف المنتجات المباعة له.

سجل العمليات أعلاه في يومية المورد (البائع)

الحل:

		(1)		
	23800	بنوك.ح.ج	512	
20000		المبيعات من المنتجات المصنعة	701	
3800		ر.ق.م محصلة	4457	
		(مبيعات بشيك)		
	16000	تغير المخزونات من المنتجات	355	
16000		المنتجات المصنعة	724	
		(تسليم المبيعات)		
	8000	المنتجات المصنعة	355	
8000		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		(إرجاع المنتجات التامة)		
	10000	المبيعات من المنتجات التامة	701	
11900	1900	ر.ق.م محصلة	4457	
		بنوك.ح.ج	512	
		(مردودات المبيعات)		

الفصل التاسع: محاسبة الأجور

تمثل مصاريف العمال أعباء معتبرة بالنسبة للمؤسسة، حيث توجد الأجور من جهة، ومصاريف صاحب العمل من جهة أخرى.

ولإعداد الرواتب والأجور لابد من الأخذ بالحسبان:

قانون العمل؛

القانون الجبائي؛

الضمان الاجتماعي.

1. تعريف الأجر: le salaire

- الأجر هو كل ما يعطى للعامل مقابل عمله بموجب عقد عمل مكتوب؛
- الأجر هو القيمة التي يدفعها المستخدم للعمال مقابل قيمة الخدمات التي يقدمها موظفو المؤسسة في شكل عمل.
- الأجور هي مرتبات مدفوعة للعمال والمستخدمين أما المصاريف المرتبطة بها قد تدفع لهيئات الدولة والتي مهمتها تقديم خدمات مختلفة والتي تعود بالفائدة على العمال وعائلاتهم.

2. الفرق بين الراتب والأجر:

- الراتب يكون على أساس شهري؛
 - أما الأجر فيدفع أسبوعياً، أو نصف شهري.
- ملاحظة:** صاحب المؤسسة الفردية (المستغل) لا يحتسب ضمن قائمة عمال المؤسسة، ومصاريفه تسجل في د/634 أجور المستغل الفردي وكذا د/636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي.

3. عناصر الأجور:

1.3. الراتب الأساسي (الأجر الأساسي) salaire de base :

هو الذي يتوافق مع الزمن الطبيعي للعمل.

2.3. الساعات الإضافية:

تشكل الزمن الذي يشتغله المستخدم زيادة على الزمن المطلوب منه قانونا.

3.3. المكافآت والتعويضات:

في حساب المكافآت تسجل قيمة العلاوات التي تمثل حوافز للعمال مثل: مكافأة المردود الفردي. أما التعويضات عبارة عن كل مبلغ من المال يخصص لتسديد مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة مثل: تعويض السكن، السلة، استعمال السيارة، المنطقة الجغرافية... الخ
تعويض الخبرة المهنية: يختلف حسب المنصب الذي يشغله العامل وعدد سنوات خبرته فيه.

4. الاقتطاعات من الأجور:

1.4. الأعباء الخاصة بالعمال:

يتحملها العامل وتطرح من الأجر عند اعداد كشف الراتب وتشمل:

1/ أعباء ذات طابع اجتماعي: تطرح من أجر المنصب (salaire de poste) وتتكون:

▪ اشتراكات في الضمان الاجتماعي: تحمي العامل من أخطار الأمراض؛

▪ اشتراكات التقاعد: تسمح للعامل بالاستفادة من منحة عند بلوغ سن التقاعد.

المعدل الجمالي الحالي لهذه الأعباء هو 9% من راتب المنصب. (هذه الاقتطاعات اجبارية)

2/ أعباء ذات طابع جبائي: الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG): تحسب على أساس سلم

شهري (mensuel Barème) أخذا بالاعتبار تخفيض تدريجي على الضريبة محدد بنسبة مئوية

والوضعيات الاجتماعية التالية: أعزب، متزوج بدون أطفال، ومتزوج وله أولاد.

2.4. الأعباء التي تتحملها المؤسسة:

اضافة الى المصاريف التي يتحملها العامل، تدفع المؤسسة نتيجة توظيف هذا الأخير أعباء أو

تكاليف ذات طابع اجتماعي: وتشمل

- الضمان الاجتماعي؛

- المنحة العائلية؛

- حوادث العمل؛

- اشتراكات التقاعد.

وتمثل نسبة التكاليف التي تتحملها المؤسسة على العامل 26% من أجر المنصب.

5. المعالجة المحاسبية للأجور:

محاسبة الأجور تمر بمرحلتين:

- مرحلة اعداد بطاقة الأجر؛
- مرحلة دفع الأجور (التسجيل المحاسبي).

1.5. الحسابات المعنية عند التسجيل:

د/63 أعباء المستخدمين:

- د/631 أجور المستخدمين

- د/63100 الأجر القاعدي
- د/63101 ساعات اضافية
- د/63402 مكافئات (المردود الفردي)
- د/63120 تعويضات (سكن/السلة/السيارة/المنح العائلية/الأجر الوحيد/IEP)

- د/635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية

- د/637 الأعباء الاجتماعية الأخرى

- د/638 أعباء المستخدمين الأخرى

د/64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة:

- د/641 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور

د/42 المستخدمون والحسابات الملحقة:

- د/421 المستخدمون-الأجور المستحقة
- د/422 أموال الخدمات الاجتماعية
- د/423 مساهمة الأجراء في النتيجة
- د/4251 المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة
- د/426 المستخدمون-الودائع المستلمة

- د/427 المستخدمين-الاعتراضات على الأجور
- د/428 المستخدمين-الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها
- د/43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة
- د/431 الضمان الاجتماعي
- د/4310 الضمان الاجتماعي (حصة العامل)
- د/4311 الضمان الاجتماعي (حصة رب العمل)
- د/4320 الهيئات الاجتماعية الأخرى (التعاونية/ التعاضدية/...)
- د/438 الهيئات الاجتماعية-الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
- د/44 الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات الملحقة
- د/447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة.

مثال تطبيقي:

تحتوي استمارة أجره لأحد العمال على العناصر التالية:

- (SB) أجره الأساس: 12420 دج
- ساعات إضافية 9 ساعات خلال الأوقات العادية
- (IEP) تعويض الخبرة المهنية 13%
- تعويض عمل المنصب 10.7%
- (PRI) مكافأة المردود الفردي 7.8%
- (PRC) مكافأة المردود الجماعي 18.5%
- تعويض السكن 1300 دج
- تعويض استعمال السيارة 650 دج
- تعويض السلة 1430 دج
- تسبيق على الأجر 5000 دج

معلومات إضافية:

- الزوجة لا تعمل
- الأجير له 03 أولاد أقل من 18 سنة
- يشارك في تعاضدية ضمان 160 دج
- تم تقييم الساعات الإضافية بـ 1056.91 دج
- تعويض الأجر الوحيد 100 دج
- لنفرض أن نسبة الضريبة على الدخل الاجمالي (IRG) 10%
- اشتراكات اجتماعية (العامل) 9%
- اشتراكات اجتماعية (حصة صاحب العمل) 26%

الحل:

كشف الرواتب:

المبالغ الإجمالية	الاقطاعات	المبالغ الجزئية	النسبة أو العدد	الأساس	عناصر الأجرة
		12420.00			SB أجرة الأساس
		1056.91			ساعات إضافية
		1614.60	0.13	12420.00	تعويض الخبرة المهنية IEP
		1328.94	0.107	12420.00	تعويض عمل المنصب
		968.76	0.078	12420.00	مكافأة المردود الفردي PRI
		2297.70	0.185	12420.00	مكافأة المردود الجماعي PRC
19686.91					SP أجرة المنصب (1)
		1300.00			أ- تعويض السكن
		1430			ب- تعويض السلة
		650			ج- تعويض استعمال السيارة
		900.00	3	300.00	د- المنح العائلية
		100.00			هـ- الأجر الوحيد
5280.00					العناصر المكملة
	1771.82		0.09	19686.91	الاشتراك في الضمان الاج

21295.09					الأجر الخاضع للضريبة على الدخل
	2129.51		%10	21295.09	الضريبة على الدخل الإجمالي
	160.00				الاشتراك في تعاونية الضمان الاج
	5000.00				تسبيقات على الأجور
15905.58	9061.33	24966.91			الأجر الصافي

التسجيل المحاسبي:

المدين	الدائن	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
63100		رواتب وأجور	12420.00	
63101		ساعات اضافية	1056.91	
63102		مكافآت	3266.46	
63120		تعويضات	8223.54	
	4420	الضريبة على الدخل إجمالي IRG		2129.51
	4310	اشتراكات اجتماعية محجوزة (حصة عمل)		1771.82
	4320	تعاونية الضمان		160.00
	4251	تسبيقات على الأجور		5000.00
	421	المستخدمون الأجور المستحقة		15905.58
635		الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاج	5118.60	
	4311	اشتراكات اج (قسط صاحب العمل)		5118.60
421		المستخدمون الأجور المستحقة	15905.58	
	512	البنك		15905.58
4420		الضريبة على الدخل اجمالي	2129.51	
	512	البنك		2129.51
4310		اشتراكات اج محجوزة (حصة العمل)	1771.82	
4311		اشتراكات اج (قسط صاحب العمل)	5118.60	
4320		تعاونية الضمان	160.00	
	512	البنك		7050.42

الفصل العاشر: الإهلاكات

تتقدم التثبيتات وتتدنى قيمتها بفعل الاستعمال، ومن ثم فإنه في نهاية السنة لابد من قيود التسوية، التي من شأنها جعل أرصدة الحسابات تتطابق مع الحقيقة. النقص في الحقيقة مصاريف يجب اقتطاعها من أرباح الكيان، وتجميعها على شكل مخصصات احتياطية تدعى مخصصات الإهلاك.

إن لكل تثبيت عمرا إنتاجيا تصبح بعده قيمتها مساوية للصفر (وهذا العمر تحدده الإدارة الجبائية) وبالتالي لابد من تجديدها، وذلك بعد إخراجها من التثبيتات، وعملية الإخراج هذه تعتبر بطبيعة الحال خسارة أو عبئا على الكيان بدءا من اليوم الذي بدأ فيه استخدام هذه التثبيتات، بحيث يتحمل الكيان كل سنة قيمة التدني الذي يلحق بالتثبيتات، فتجعل 681 المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الغير جارية مدينا بقيمة التدني، أو النقص في التثبيتات، وذلك بجعل الحساب 28 اهتلاك التثبيتات دائنا.

$$\begin{array}{r|l} 28X/ح & \\ \hline x & \end{array} \qquad \begin{array}{r|l} 681/ح & \\ \hline x & \end{array}$$

ونظرا لتعدد التثبيتات وحتى يتم التمييز بينها، فإنه يضاف إلى الرقم 28 باقي أرقام التثبيت المعني، وذلك بحذف الرقم الأول من اليسار كما يلي:

الاهتلاك	الحساب
2815- اهتلاك المنشآت التقنية	215- المنشآت التقنية
2818- اهتلاك التثبيتات العينية	218- التثبيتات العينية الأخرى
الأخرى	

1. تعريف الاهتلاك:

1.1. التعريف الاقتصادي: الاهتلاك عبارة عن نقص محاسبي للأصول الثابتة التي تتأثر بالعوامل الطبيعية.

2.1. التعريف المالي: الاهتلاك عبارة عن نسبة من النتيجة يحتفظ بها في الكيان ولا يقدمها للغير، فهو يعتبر كمصاريف غير مدفوعة، والفائدة في تكوين الاهتلاك هي السماح للكيان بتجديد التثبيتات.

3.1. التعريف المحاسبي: من وجهة نظر المحاسبة يعبر الاهتلاك عن الاثبات المحاسبي لنقص قيمة التثبيتات الذي يرجع أساسا لسببين وهما: الاستخدام والتقدم.

2. أنواع الاهتلاكات:

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل:

– الطريقة الخطية

– الطريقة التناقصية

– طريقة وحدات الإنتاج

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

– الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

– الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.

– طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

– الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

1.2. الاهتلاك الخطي الثابت:

مثال تطبيقي: تم اقتناء تثبيت (شاحنة) يوم 2018/01/01، مبلغ الاقتناء 50000 دج، المدة

النفعية لهذا الأصل هي 05 سنوات.

الحل:

$$1- \text{حساب معدل الاهتلاك: } 20\% = \frac{100}{5}$$

$$2- \text{حساب القسط السنوي للاهتلاك: القيمة الأصلية} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

$$10000 \text{ دج} = 20\% \times 50000$$

جدول الاهتلاك:

القيمة المتبقية الصافية	مجموع الأقساط	القسط السنوي	معدل الاهتلاك	قيمة الاقتناء	التاريخ
40.000	10.000	10.000	%20	50.000	2018/12/31
30.000	20.000	//		//	2019/12/31
20.000	30.000	//		//	2020/12/31
10.000	40.000	//		//	2021/12/31
0	50.000	//		//	2022/12/31

كيفية التقييد:

		2018/12/31		
10000	10000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	681	
10000		اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (تقييد اهتلاك سنة 2018)	2818	

يتكرر إلى غاية نهاية المدة النفعية.

مثال تطبيقي:

اقتناء تثبيت بتاريخ 2020/07/07، المدة النفعية له هي 05 سنوات وقيمة الاقتناء 50.000 دج، القسط السنوي للاهتلاك 10.000، اهتلاك 6 أشهر $= 6 \times \frac{10000}{12} = 5000$ دج.

جدول الاهتلاك:

القيمة المتبقية الصافية	مجموع الأقساط	القسط السنوي	معدل الاهتلاك	قيمة الاقتناء	التاريخ
45.000	5000	5000	%20	50.000	2018/12/31
35.000	15000	10000			2019/12/31
25.000	25000	10000			2020/12/31
15.000	35000	10000			2021/12/31
5000	45000	10000			2022/12/31
0	50000	5000			2023/12/31

ملاحظة:

- إذا تم الاقتناء من 1 إلى 15 من الشهر ← نأخذ بعين الاعتبار اهتلاك الشهر.
- إذا تم الاقتناء من 16 إلى نهاية الشهر ← لا نأخذ بعين الاعتبار اهتلاك الشهر.

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة باقتناء شاحنة يوم 2002/01/14 بمبلغ 40000 دج، المدة النفعية لهذا الاصل 5 سنوات.

المطلوب: تقييد الاقتناء وأيضا القسط السنوي للاهلاك.

الحل:

		2002/01/14			
40000	40000	تثبيات عينية		218	
		موردو التثبيات	404	4456	
		(فاتورة شراء رقم....)			
		2002/12/31			
8000	8000	مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر		681	
	8000	القيمة	2818		
		اهلاك تثبيات عينية أخرى			

مثال تطبيقي:

تم اقتناء تجهيزات إنتاج بقيمة 60000 دج يوم 2017/04/20، ومدتها النفعية 06 سنوات.

$$\text{الحل: معدل الاهلاك: } \%16.66 = \frac{100}{6}$$

$$\text{القسط السنوي: } \%16.66 \times 60000 = 9996 \text{ دج}$$

$$\text{بالنسبة للسنة الأولى: 8 أشهر: } \frac{8}{12} \times 9996 = 6664 \text{ دج}$$

التاريخ	قيمة الاقتناء	معدل الاهلاك	القسط السنوي	مجموع الأقساط	القيمة المتبقية الصافية
2017/12/31	60.000	%16.66	6664	6664	53336
2018/12/31			9996	16660	43340
2019/12/31			9996	26656	33344
2020/12/31			9996	36652	23348
2021/12/31			9996	46648	13352
2022/12/31			9996	56644	3356
2023/12/31			3356	60000	0

2.2. الطريقة التناقصية (الاهتلاك التناقصي):

تنطلق هذه الطريقة من فكرتين أساسيتين:

- يتم تحقيق الإيرادات في السنوات الأولى لاستعمال التثبيت، مما يحمل هذه السنوات قسط أكبر من التكلفة الكلية للتثبيت.
- تتعلق هذه الطريقة بعامل التقادم، فعامل التطور التكنولوجي يجبر الكيان على البحث أو التغيير الذي يسمح بمواجهة المحيط الذي يعمل فيه.

تتضمن هذه الطريقة منهجين:

1/ منهج الأرقام:

مثال تطبيقي:

تم اقتناء آلة يوم 2018/01/01، ومدتها النفعية 5 سنوات كان مبلغ الاقتناء 60000.

$$\text{معدل الاهتلاك} = \frac{1}{5+4+3+2+1} = \frac{1}{15}$$

$$\text{القسط السنوي الأول} = \frac{5}{15} \times 60000 = 20000$$

$$\text{القسط السنوي الثاني} = \frac{4}{15} \times 60000 = 16000$$

التاريخ	قيمة الاقتناء	معدل الاهتلاك	القسط السنوي	مجموع الأقساط	القيمة المتبقية الصافية
2018/12/31	60.000	$\frac{5}{15}$	20000	20000	40000
2019/12/31		$\frac{4}{15}$	16000	36000	24000
2020/12/31		$\frac{3}{15}$	12000	48000	12000
2021/12/31		$\frac{2}{15}$	8000	56000	4000
2022/12/31		$\frac{1}{15}$	4000	60000	-

2/ منهج معامل الضريبة:

يتم تطبيق ما يلي:

1- ايجاد معدل الاهتلاك الخطي

2- ضرب معدل الاهتلاك الخطي في المعامل الضريبي المناسب

3- المعامل الضريبي = 1.5 بالنسبة للتثبيت الذي مدته النفعية 3 إلى 4 سنوات

المعامل الضريبي = 2 بالنسبة للتثبيت الذي مدته النفعية 5 إلى 6 سنوات
 المعامل الضريبي = 2.5 بالنسبة للتثبيت الذي مدته النفعية أكثر من 6 سنوات
 4- لا تحسب الاهتلاكات المتتالية من قيمتها الأصلية بل من قيمتها الباقية.

مثال تطبيقي:

اقتناء تثبيت بمبلغ 50000 دج ومدته النفعية = 5 سنوات (وهذا 2018/01/02) الاهتلاك

$$\text{الثابت} = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$\text{معدل الاهتلاك التناقصي} = 20\% \times 2 = 40\%$$

التاريخ	قيمة الاقتناء	معدل الاهتلاك	القسط السنوي	مجموع الأقساط	القيمة المتبقية الصافية
2018/12/31	50.000	40%	20000	20000	30000
2019/12/31			12000	32000	18000
2020/12/31			7200	39200	10800
2021/12/31			5400	44600	5400
2022/12/31			5400	50000	0

السنة 1: القسط السنوي التناقصي = 20000

$$\text{القسط السنوي الثابت} = \frac{50000}{5} = 10000$$

السنة 2: القسط السنوي التناقصي = 12000

$$\text{القسط السنوي الثابت} = \frac{38000}{4} = 7500$$

السنة 3: القسط السنوي التناقصي = 7200

$$\text{القسط السنوي الثابت} = \frac{18000}{3} = 6000$$

السنة 4: القسط السنوي التناقصي = 4320

$$\text{القسط السنوي الثابت} = \frac{10800}{2} = 5400 \text{ الآن أصبح إ. ثابت < إ. التناقصي}$$

- يتم تطبيق طريقة الاهتلاك التناقصي على التثبيتات المنتجة فقط.
- طبقا لتجنب دوام مدة الاهتلاك إلى ما لا نهاية، فيجب أن يكون القسط المتناقص المحسوب أقل أو يساوي حاصل قسمة القيمة المحاسبية الصافية على عدد السنوات المتبقية.

3.2. الطريقة التزايدية: (هي عكس الطريقة التناقصية)

مثال تطبيقي:

إقتناء تثبيت يوم 2018/01/01 بمبلغ 30000 دج المدة النفعية له هي 5 سنوات.

الحل: 5 سنوات = 1+2+3+4+5 = 15

$$\text{القسط 1 : قيمة الاقتناء} \times \frac{1}{15} =$$

$$\text{القسط 2 : قيمة الاقتناء} \times \frac{2}{15} =$$

$$\text{القسط 3 : قيمة الاقتناء} \times \frac{3}{15} =$$

$$\text{القسط 4 : قيمة الاقتناء} \times \frac{4}{15} =$$

$$\text{القسط 5 : قيمة الاقتناء} \times \frac{5}{15} =$$

القيمة المتبقية الصافية	مجموع الأقساط	القسط السنوي	معدل الاهتلاك	قيمة الاقتناء	التاريخ
28000	2000	2000	1/15	30.000	2018/12/31
24000	6000	4000	2/15		2019/12/31
18000	12000	6000	3/15		2020/12/31
10000	20000	8000	4/15		2021/12/31
0	30000	10000	5/15		2022/12/31

4.2. طريقة وحدات الإنتاج:

هناك تثبيبات لابد أن تهتك وفقا لعامل الانتاجية مثل: الحفارات، الجرارات، السيارات، الآلات المناجم، آبار البترول واستغلال الغابات، تعتمد هذه الطريقة على الوحدات الإنتاجية للأصل التي استفادت منها الفترة المحاسبية، فهذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن كمعيار أساسي في حساب الاهتلاكات.

فإذا فرضنا أن الطاقة الانتاجية للمعدات الصناعية تقدر بـ 250.000 ساعة عمل خلال 8 سنوات، أي خلال مدتها النفعية (N)، فإن تحديد الاهتلاك السنوي يعتمد على تحديد تكلفة الساعة الواحدة، ثم معرفة عدد الساعات الفعلية التي عملتها المعدات خلال السنة الواحدة. لتحديد تكلفة الساعة الواحدة نقوم بـ:

$$\text{معدل اهتلاك الساعة} = \frac{\text{القيمة الأصلية للتثبيت}}{\text{تكلفة الساعة الواحدة} \times \text{عدد الساعات المقدرة خلال } N}$$

مثال تطبيقي:

مبلغ اقتناء شاحنة 75000 دج، مدتها النفعية 5 سنوات، عدد ساعات العمل التي تشتغل فيها كما يلي:

السنة 1	السنة 2	السنة 3	السنة 4	السنة 5
20000	15000	20000	25000	20000

ومجموع ساعات العمل 100000 ساعة

$$\text{قسط السنة الأولى} = \frac{20000 \times 75000}{100000} = 15000$$

$$\text{قسط السنة الثانية} = \frac{15000 \times 75000}{100000} = 11250$$

القيمة المتبقية الصافية	مجموع الأقساط	القسط السنوي	معدل الاهتلاك	قيمة الاقتناء	التاريخ
60000	15000	15000	5	75.000	2018/12/31
48750	26250	11250			2019/12/31
33750	41250	15000			2020/12/31
15000	60000	18750			2021/12/31
0	75000	15000			2022/12/31

3. خسائر القيمة عن التثبيتات (ح/29):

يتم اعتماد الحساب 29 عند ثبوت خسارة في القيمة، بحسم حسابات التخصيص المتعلق باستغلال أو الحسابات المالية أو الاستثنائية المعنية (الحساب 68).

يتم إعادة تسوية خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية بما يأتي:

- الجانب المدين حسابات التخصيص المناسبة عندما يزداد مبلغ خسارة القيمة.

- الجانب الدائن لحساب 78 (من نفس مستوى الحساب المستعمل لتخصيص).

عندما يكون مبلغ خسارة القيمة منقوصا أو ملغيا (خسارة القيمة صارت كلها أو جزء منها

غير ذات موضوع).

في الميزانية يظهر المبلغ الصافي للتثبيتات بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة، وفي تاريخ بيع التثبيت يسجل خسارة القيمة التي تم اثباتها سابقا في شكل انخفاض لقيمة التثبيت حتى يمكن تحديد فائض أو ناقص القيمة المطلوب إثباته في حساب النتائج.

قائمة المراجع:

- ابراهيم الأعمش - أسس المحاسبة العامة (حسب المخطط المحاسبي الوطني 1975) -ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر -الطبعة الثانية - 1992
- أحمد حمي أبو شمالة، دراسات في المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي لمنشر
- أمينة بن بوثمجة، "محاسبة الشركات وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2011
- بلقاسم تويزة- مطبوعة محاضرات- المحاسبة العامة للمؤسسة (طبقا للنظام المحاسبي المالي (S.C.F) ، جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل- 2016/2015.
- بن ربيع حنيفة، " الواضح في المحاسبة العامة، الطبعة الخامسة، دار هومة الجزائر 2009
- بن ربيع حنيفة، " الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية" IFRS/IAS ، الجزء
- حسام الدين مصطفى الخدش-أ.د. وليد زكريا صيام -أ.د. عبد الناصر ابراهيم نور-أصول المحاسبة المالية- الجزء الأول-عمان-الأردن- 1998.
- حواس صليح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي: دروس، مواضيع ومسائل محمولة، دار هومة، الج 1 زئر، 2009.
- شعيب شنوف-محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية) ج2-الجزائر-2009
- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، الدار الجامعية،
- الطيب بملو، " قانون الشركات، تعريب محمد بوزة، BERTI EDITION، الجزائر، 2008.
- عباس مهدي الشيرازي- نظرية المحاسبة- الطبعة الأولى-الكويت- 1990.
- عبد الرحمن عطية- المحاسبة العامة (وفق النظام المحاسبي المالي) - دار النشر جيلطي- برج بوعرييج- 2009.
- علوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي SCF: تمارين وتطبيقات محمولة الصفحات
- هوام جمعة، " المحاسبة المعمقة وفقا لمنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية
- وليد ناجي الحياي- أصول المحاسبة المالية- الجزء 2- من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك- 2007.

- تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي
2010

- الجريدة الرسمية- العدد 19- 25 مارس 2009-
- الجريدة الرسمية- العدد 21- 08 أبريل 2009-
- الجريدة الرسمية- العدد 27- 28 ماي 2008-
- الجريدة الرسمية- العدد 74- 25 نوفمبر 2007-

- 1) Beatrice et Francis Grandguillot-Exercices de comptabilité generale (avec corriges detaillés)- 9^e edition-2011/2012-paris.
- 2) Benaibouche Mohand Cid-la comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier (S.C.F)-OPU-alger-2010