



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



21 أبريل 2025

خنشلة في:

الرقم: 2025/16

مستخرج من محضر المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المنعقد بتاريخ 2025/04/13 رقم: 2025/16

- بناء على محضر المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المؤرخ في :

13 افريل 2025 تحت رقم: 2025/16.

- بناء على تقارير الخبرة للمطبوعة البيداغوجية للأستاذ(ة) "بوحفص سميحة" الموسومة بعنوان :

" المحاسبة المالية 1" الواردة إلينا كآلاتي:

رأي المقيم		تاريخ عودة التقارير		الجامعة	الرتبة		المقيم (ة)		اسم ولقب المعني (ة)
المقيم الخارجي	المقيم الداخلي	المقيم الخارجي	المقيم الداخلي	المقيم الخارجي	المقيم الخارجي	المقيم الداخلي	المقيم الخارجي	المقيم الداخلي	
إيجابي	إيجابي	2024/11/08	2024/11/07	جامعة بسكرة	1/ محاضر	1/ محاضر	د/حمدي فلة	د/زين عبد المالك	د/ بوحفص سميحة
	إيجابي		2024/11/10			1/ محاضر		د/لوجاني عزیز	

تمت المصادقة على تقارير الخبرة الإيجابية والمتضمنة الموافقة بالطبع للأستاذ (ة) المعني (ة).

رئيس المجلس العلمي لكلية

زعيمي وموزي
رئيس المجلس العلمي
لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير





جامعة عبد المبرور خنشلة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عباس لغرور - خنشلة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية



جامعة عبد المبرور خنشلة

مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك ل.م.د LMD

السداسي الأول

في مقياس

المحاسبة المالية 1

من إعداد الدكتورة: بوحفص سميحة



السنة الجامعية: 2024-2025

السداسي الأول:

نوع التقييم	نمط التعليم		أخرى *	الحجم الساعي	الحجم الساعي الأسبوعي			عدد الساعات	عنوان المواد	وحدات التعليم
	مراقبة مستمرة	امتحان			أعمال تطبيقية	أعمال موجهة	دروس			
60%	40%	X	30سا82	30سا67	-	30سا1	00سا3	3	6	وحدة تعليم أساسية الرمز: وت أس 1.1 الأرصدة: 18 المعامل: 9
60%	40%	X	30سا82	30سا67	-	30سا1	00سا3	3	6	المحاسبة المالية 1 اقتصاد جزئي 1 مدخل للاقتصاد
60%	40%	X	30سا82	30سا67	-	30سا1	00سا3	3	6	إحصاء 1 رياضيات 1
60%	40%	X	00سا65	30سا67	-	30سا1	00سا3	3	5	وحدة تعليم منهجية الرمز: وت م 1.1 الأرصدة: 9 المعامل: 5
60%	40%	X	00سا55	00سا45	-	30سا1	30سا1	2	4	مدخل لعلم اجتماع المنظمات
100%	-	X	30سا2	30سا22	-	-	30سا1	1	1	مدخل للقانون
100%	-	X	30سا2	30سا22	-	-	30سا1	1	1	وحدة تعليم أيقية الرمز: وت اف 1.1 الأرصدة: 1 المعامل: 1
-	100%	X	30سا2	30سا22	-	30سا1	-	1	1	لغة أجنبية 1
			00سا375	30سا382	-	00سا9	30سا16	17	30	مجموع السداسي الأول

*عمل إضافي وأعمال شخصية تحدد من الفرقة البيداغوجية للمادة

السداسي: الأول

وحدة التعليم : أساسية

المادة : المحاسبة المالية 1

الرصيد: 6

المعامل: 3

نمط التعليم: حضوري

أهداف التعليم

تهدف المادة التعليمية إلى تمكين الطالب من المعارف الأولية القاعدية للمحاسبة المالية التي تسمح بالتعمق في علومها في المستويات التعليمية اللاحقة. حيث سيصبح الطالب قادرا على :

- فهم الميزانية وجدول النتائج فهما مبدئيا وعاما وليس معمقا.
- اكتساب المعارف المتعلقة بمنهجية العمل المحاسبي في شكله البسيط.
- التمييز بين ممتلكات (الأصول) المؤسسة والتزاماتها (الخصوم).
- التمييز بين الأعباء والمنتجات وتصنيفها حسب الطبيعة.
- القدرة على التسجيل المحاسبي لعمليات اقتناء والتنازل عن التثبيات والمخزونات.

المعارف المسبقة المطلوبة

لا يشترط التمكن من مكتسبات أي مادة تعليمية مسبقة.

محتوى المادة:

- مدخل عام لعلم المحاسبة
- مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية: التدفقات، الحساب، المستندات، الدورة المحاسبية، الفروض والمبادئ المحاسبية
- الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
- محاسبة عملية تأسيس المؤسسة
- دراسة حسابات الصنف الأول: نتيجة السنة، الترحيل من جديد، الاحتياطات
- محاسبة الرسم على القيمة المضافة
- محاسبة التثبيات المعنوية والعينية: الاقتناء، الاهتلاك، التنازل والتجريد
- محاسبة المخزونات: الشراء، الإنتاج، والبيع.

طريقة التقييم: تقييم مستمر + إمتحان نهائي ويقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للدروس (60%) والأعمال الموجهة (40%)

المراجع: (كتب ومطبوعات ، مواقع انترنت، إلخ)

- بعداش عبد الكريم. (2019). المحاسبة العامة1، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- لعياشي نور الدين. (2018). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، الجزائر.
- محمد بوتين. (2015). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- لخضر علاوي. (2014). نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها، الصفحات الزرقاء، الجزائر.
- عبد الرحمن عطية. (2011). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر.
- Edmonds, T. P., Edmonds, C. T., Edmonds, M. A., Edmonds, J. E., & Olds, P. R. (2021). Fundamental financial accounting concepts. McGraw-Hill.
- Warren, C. S., Jonick, C., & Schneider, J. (2020). Financial accounting. Cengage Learning.
- Sahraoui Ali. (2011). Comptabilité financière : Cours et exercices corrigés. Berti Edition. Alger.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ- ج	مقدمة
10 - 1	المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة
1	أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها
3	ثانياً: مفهوم المحاسبة
6	ثالثاً: فروع المحاسبة
42 - 11	المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية "التدفقات، الحساب، المستندات، الدورة المحاسبية، الفروض والمبادئ المحاسبية"
11	أولاً: الاطار التشريعي لتبني النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر
17	ثانياً: التدفقات
28	ثالثاً: الحساب
35	رابعاً: المستندات المحاسبية
37	خامساً: الدورة المحاسبية
38	سادساً: الفروض والمبادئ المحاسبية
72 - 43	المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية
43	أولاً: الدفاتر المحاسبية
56	ثانياً: الكشوف المالية
90 - 73	المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة
73	أولاً: الإطامر المفاهيمي للمؤسسة
77	ثانياً: المعالجة المحاسبية لعمليات التأسيس
97 - 91	المحور الخامس: دراسة حسابات الصف الأول: "نتيجة السنة، الترحيل من جديد، الإحتياطات"
91	أولاً: دراسة ح/12 نتيجة السنة المالية

95	ثانياً: دراسة ح/11: الترحيل من جديد
96	ثالثاً: دراسة ح/106: الإحتياطات
106-98	المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة TVA
98	أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة
98	ثانياً: الإطار القانوني للرسم على القيمة المضافة
99	ثالثاً: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة
114-107	المحور السابع: محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية: الإهلاك، التنازل والتجريد
107	أولاً: تصنيف الأصول الثابتة
109	ثانياً: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية والعينية
-115	المحور الثامن: محاسبة المخزونات: الشراء، الإنتاج، والبيع
115	أولاً: مفاهيم عامة حول المخزونات
117	ثانياً: المعالجة المحاسبية للمخزونات
129	المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	مرقم الجدول
1	مراحل تطور المحاسبة	1
5	وظائف المحاسبة	2
5	أهداف المحاسبة	3
14	المذكرات المتهجية لتطبيق التعليمات رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009	4
22	يوضح تحليل التدفقات الاقتصادية	5
28	يوضح شكل الحساب وفق الأعمدة المتباعدة	6
29	يوضح شكل الحساب وفق الأعمدة المتقاربة	7
31	حالات أرصدة الحسابات	8
39	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق بيان (SFAC) رقم (2) الصادر عن (FASB)	9
41	يوضح المواد الخاصة بالمبادئ المحاسبية وفق التشريع المعمول به	10
44	يوضح شكل القيد المحاسبي في دفتر اليومية	11
52	شكل ميزان المراجعة	12
57	الميزانية وحساباتها	13
59	الشكل المختصر للميزانية	14
65	حساب النتائج (حسب الطبيعة)	15
67	حساب النتائج (حسب الوظيفة)	16
68	جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة	17
69	جدول التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة	18
71	يوضح جدول تغيير الأموال الخاصة (تغيير حقوق الملكية)	19
116	تصنيف المخزونات	20

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	مرقم الشكل
10	فروع المحاسبة	1
22	يوضح تمثيل التدفقات الاقتصادية	2
29	يوضح الشكل المبسط للحساب	3
37	مراحل الدورة المحاسبية	4

مقدمة

قد يتبادر الى ذهن العديد من الباحثين بأن المحاسبة هي في الأساس عملية عد وحساب في حين ان المحاسبة هي عملية جمع وتصنيف وتسجيل البيانات الحاسبية من اجل تقديم معلومات مالية ذات أهمية وفائدة لمستخدميها، بالتالي فهي عبارة عن عملية يتم من خلالها رصد ما لدى المؤسسة وما عليها لتحديد موقعها ضمن الخطة الموضوعية لتحقيق مريح أو هدف معين، ويمكن من خلال المعلومات التي تقدمها المؤسسة تصويب الأخطاء والتجاوزات التي حدثت او ستحدث مستقبلا، كما يمكن أن يتم من خلالها تطوير نشاط وهدف معين على المدى الطويل.

تفرد كل دولة بنظام محاسبي خاص بها حسب الخصائص الاقتصادية، السياسية والقانونية، وقد سعت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية الى محاولة وضع نظام محاسبي موحد لتجنب المخاطر المالية الناتجة عن الاختلاف في الممارسات الحاسبية التي يمكن ان يتعرض لها الشركات الدولية، لتقوم بوضع مجموعة من المعايير والتي عمدت من خلالها الى ترك مجال من الحرية لكل دولة من أجل تطبيق ولو جزء بسيط من هذه المعايير لتقليل فجوة الفروقات الحاسبية قدر الإمكان.

بالنسبة للجزائر، مرت المحاسبة بعدة مراحل كي تأخذ الإطار القانوني المعتمد حاليا بموجب القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الصادر سنة 2007 والمعمول به منذ بداية سنة 2010، ووفق هذا النظام وضع الأطر الأساسية لتطبيق المحاسبة المالية في المؤسسات الهادفة للمريح الناشطة في السوق الجزائرية، وقد تم تبني عدد من المعايير الحاسبية الدولية والتي تعد بمثابة خطوة لتدويل الممارسات الحاسبية الجزائرية ولغاية يومنا هذا لم يتم احداث أي تغيير في الأطر القانوني السابق الذكر.

من خلال هذه المطبوعة الموجهة لطلبة السنة أولى جذع مشترك سنحاول تقديم الأسس النظرية والتطبيقية اللازمة لكل طالب مبتدأ في مجال المحاسبة، تمكنه من اكتساب قدر كافي من المهارات في التسجيل واعداد القوائم المالية.

1- مقياس المحاسبة المالية 1 ضمن نموذج المطابقة

بموجب القرار المؤرخ في 07 جويلية 2022 رقم 809 الذي يحدد برنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس تخصص "مالية"، بحيث تم تحديد المقاييس المدرسة لكل سدا سي من خلال التطرق إلى الحجم الساعي لكل مقياس وعدد الأسابيع المدرسة، برنامج المقياس وطريقة التقييم المتبعة، مرصيد ومعامل كل مقياس.

مقياس المحاسبة المالية "1" يعد من بين مقاييس الوحدة الأساسية للسنة أولى جذع مشترك، وهو على رأس القائمة بإعتباره من المقاييس المهمة في تكوين الطالب والتي تساهم في تحديد توجهاته لإختيار التخصص في السنة الثانية ليسانس، بحجم ساعي أسبوعي أربعة ساعات ونصف موزعة كالتالي: ثلاث ساعات محاضرة وساعة ونصف أعمال موجهة، برصيد 06، ومعامل 03، في حين ان نوع التقييم يكون من

خلال إعطاء علامة من 20 في التقييم المتواصل لمحة الأعمال الموجهة، وعلامة من 20 في الإمتحان النهائي. بوزن ترجيحي 60% للدروس و40% للأعمال الموجهة.

2- المعارف المسبقة المطلوبة: لا يشترط ان يكون الطالب مكتسبا لأي معارف مسبقة، فسيتم تدريس هذا المقياس انطلاقا من الأطر النظرية الأساسية إلى غاية تمكين الطالب من كافة إلا أن الامر لا يخلو من التنويه على ان الطالب يجب أن يكون قادرا على التحليل (أي تلقي المعلومة والعمل على توظيفها) كي يسهل عليه استيعاب محتوى هذا المقياس.

3- محتوى مقياس محاسبة مالية "1": يتم تدريس هذا المقياس خلال السداسي الأول في مدة قد تصل إلى 15 أسبوع وهي مدة تكفي لإستيعاب اهم المواضيع التي قد إدراجها ضمن محتوى المقياس، من خلال ثمانية محاور أساسية.

4- أهداف تدريس مقياس محاسبة مالية "1": نهدف من خلال تدريس هذا المقياس إلى:

- تعريف الطالب بالمحاسبة وتحديد اطرها التاريخي واهم أنواعها؛
- التعرف بالنظام المحاسبي المالي SCF وأطر العمل به؛
- التعرف بأساسيات المحاسبة كإنطلاقة للعمل "تدفقات، حساب ومختلف اساسيات التسجيل"؛
- التعرف على مختلف السجلات والدفاتر والقوائم المالية المعمول بها؛
- التعرف على المخطط المحاسبي المعمول به واهم الأصناف التي يحتويها؛
- التطرق لعمليات الشراء والبيع وما يترتب عنها من قيود محاسبية؛

المحور الأول: مدخل عام لعلم المحاسبة

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال والمال لأنها توفر المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية للمؤسسات أو الهيئات التي تعمل على أساسها بالدرجة الأولى وترشيد كافة القرارات الاستراتيجية كنتيجة حتمية لها، وباعتبارها من العلوم التي تحظى باهتمام كبير من قبل الباحثين في الجانب المالي تطورت ممارساتها بتطور الجانب الاقتصادي على المستوى الدولي، وفي هذا المحور سنحاول تسليط الضوء على الأطر النظرية لعلم المحاسبة إنطلاقاً من النقاط التالية:

أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها: على مر العصور التي ترقى فيها الاستعانة بالأساليب المحاسبية بمختلف أشكالها شهدت تطوراً ملحوظاً مس العديد من الجوانب العملية والفنية، لينتقل من مجرد عملية عد وحساب إلى علم له أسس مبادئ، ويمكن تمييز خمس حقب تأثر بخلفية لهذا التطور موضحة في الجدول التالي:

جدول مرقم 1: مراحل تطور المحاسبة

المحبة	مظاهر التطور
المحبة الأولى - المحاسبة عملية عد - العصور القديمة - نهاية القرن 15	- حضارة الآشوريين: 3500 سنة قبل الميلاد: تعود أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعاملات المالية إلى هذه الحضارة، من خلال حرص الملوط على تسجيل عمليات دفعهم ورواتب الجنود في شكل ماشية، حبوب أو أحجار كريمة . . . الخ. - حضارة الإغريق والرومان: لم تكن عملية التسجيل متطورة في هذه الحضارة بل اقتصر على الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية لإثبات ديون وحقوق التجار والمحرفين. - حضارة الفراعنة: 500 سنة قبل الميلاد كانت من أكثر الفترات التي شهدت المحاسبة فيها تطوراً ملحوظاً من خلال وجود نظم لإدارة المخازن، وظهور ورق "البردي" الذي استخدم في شكل ورق قابل للتداول من خلال تخصيصه لتدوين قيم الودائع من المحاصيل الزراعية.
	- عهد الامبراطوريتين اليونانية والرومانية: منذ القرن السادس قبل الميلاد ظهرت وحدة النقد وتم استعمالها كوسيلة تبادل تجاري، مما اوجد مركناً من أركان نظام القيد المزدوج، بالإضافة إلى ظهور الأنظمة العددية التي بدأت بالنظام العددي اليوناني ثم الروماني، ليليهما الهندي والعربي، بالتالي في هذا العهد يمكن القول أن المحاسبة قد خطت خطوة واسعة نحو التطور.
	- الحضارة الإسلامية: أسهمت بشكل كبير في تطوير المحاسبة، وهذا ما نجد في نص القرآن الكريم "الآيات" والسنة النبوية "الاحاديث" التي تنظم التعاملات الاقتصادية وكيفية إثباتها، وتعتبر آية الدين أو المدائنة "الآية مرقم 282

في سورة البقرة" من أهم ما جاء في هذا المخصوص، بالإضافة إلى حث الرسول على الحساب لتحديد نصاب الزكاة وأوعيته، وفي عهد الخليفة عمر ابن الخطاب "رضي الله عنه" حرص على ضبط تسيير بيت المال من خلال إنشاء دواوين عملها جمع ومتابعة المال العام الخاص بالزكاة والخزينة .

- فترة القيد المفرد: في بداية القرن 13 كانت يتم استعمال مذكرات في شكل سجلات محاسبية بسيطة، يثبت فيها التجار وأصحاب الأموال معاملاتها الآجلة مع الغير، لإثبات ما يترتب عنها من حقوق والتزامات، في حين العمليات التقديمية فكانت تخضع للرقابة الشخصية للقائم بها دون الحاجة إلى تسجيلها، وهذا ما عرف بالتسجيل الحاسبي وفق القيد المفرد .

بعد التوسع الذي شهدته التجارة الأوروبية والتي نتج عنها انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية مما جعل للعمليات المالية آثاراً مزدوجة، وانزياح العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد في القيد المفرد بمتطلباتها، مما دفع الباحثين إلى محاولة إيجاد نظام يمكن من خلاله التكفل بها، ومن بين هؤلاء الباحثين نجح عالم الرياضيات الإيطالي " Luca Pacioli " في كتابه "المحبر" الصادر سنة 1494م في إيجاد حل لهذا الإشكال من خلال وضع نظام المعالجة المحاسبية المعروف بالقيد المزدوج ليصبح هو العالم الذي نسب إليه تأسيس أصول علم المحاسبة . تميزت هذه الحقبة بتوطيد العلاقة بين علم الرياضيات والمحاسبة، من خلال استعانة المحاسبة بالأرقام من الرياضيات، من خلال العمل بها كرموز للحساب والشرح والعمليات المحاسبية لمعرفة الأرصدة والنتيجة، ومن ثم ترجمة التكاليف الرياضية وفق مفهوم القيد المزدوج إلى فكرة المديونية والدائنية، لتصبح هي أساس العمل الحاسبي، وهذا ما أكده عالم الرياضيات الهولندي "Simon Stevin" في كتابه " Hypomnemata Mathematica " الخاص بالكسور العشرية والذي أكد فيه على ضرورة العمل وفق مبدأ القيد المزدوج في فصل كامل من كتابه .

الحقبة الثانية - ظهور

مبدأ القيد المزدوج -

"نهاية القرن 15 - القرن

"17

الحقبة الثالثة - انتشار

المبدأ الحاسبي - "القرن

18 - بداية القرن 19"

عرفت هذه المرحلة بمرحلة انتشار العمل بالقيد المزدوج والتي ساهم فيها التجار الايطاليون من خلال اصرارهم على العمل بهذا المبدأ لينتقل من خلالها الى العديد من الدول الأوروبية وباقي دول العالم ممن يتعاملون معهم، من خلال تعليم وشرح طريقة العمل بالقيد المزدوج، كما ساهم في هذه العملية العديد من الباحثين من خلال نشر أبحاث حول العمل به، وقد كان للرياضيات دور هام في ابتكار وتطوير الطرق والأساليب المحاسبية، لتشمل التركيز على تحليل التكاليف ليكون عالم الرياضيات والاقتصادي البريطاني "Robert Hamilton" هو أول من تطرق لها في كتابه بعنوان "المبادئ الأولية لتحليل التكاليف"، وكان هذا التوجه نتيجة التطور الاقتصادي المحاصل في النصف الثاني من القرن الثامن عشر عقب اختراع الآلة البخارية، والتي ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري، وقد انعكس هذا على الأشكال التنظيمية للمشاريع من خلال الانتقال من فكرة الملكية الفردية الى الملكية الجماعية، بالتالي تغير الطرق المحاسبية في التعامل من مجرد القيام بمهمة حماية أصول المشروع، تحديد المسؤولية وفض النزاعات أي القيام بالأغراض التنظيمية لتصبح مهمتها تحليلية ورقابية من خلال قياس وتقييم الثروة الصناعية لحماية حقوق المشاركين .

الحقبة الرابعة - تطور أساليب القياس المحاسبي - "أواخر القرن 19 - النصف الأول من القرن 20"

ترامت هذه الفترة مع إندلاع الحرب العالمية الأولى وتليها الحرب العالمية الثانية اللتان تخلتتهما العديد من المشاكل الاقتصادية والمالية، وأهم ما ميزها تطور التقنيات والأساليب المحاسبية الحديثة للخروج من الانزعة الاقتصادية لسنة 1929، خاصة بعد فشل الأساليب التقليدية في أحداث أي تغير، ومن أبرز الأساليب الحديثة نجد محاسبة التكاليف التي شهدت تطورا ملحوظا في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى التطور الذي مس أساليب القياس المحاسبي من خلال استخدام الأمر قام القياسية في الثلاثينيات من القرن العشرين لتعديل البيانات المالية التي تأثرت بظاهرة التضخم التي واجهها الاقتصاد العالمي خلال تلك الفترة، بالتالي فالرياضيات من العلم التي قدمت أبرز المفاهيم والأساليب المستخدمة في القياس والتحليل المحاسبي كالتحليل الحدي للتكاليف. بالمقابل التطور الصناعي في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية وظهور التكتلات الاقتصادية الذي ساهم في إبراز دور المحاسبة

الحقبة الخامسة - التطور التكنولوجي والتوافق المحاسبي - "النصف الثاني من القرن 20 - يومنا هذا"

شهدت هذه الفترة تطورا تكنولوجيا ملحوظا، مما ترتب عنه تطور كافة العلوم، ومن بينها المحاسبة من خلال استعمال الوسائل المتطورة في عمليات التسجيل المحاسبي "المحاسبية والبرمجيات"، بحيث أصبحت تتم عملية التسجيل الكترونيا للبيانات الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي أصبحت تتميز بمخزجاتها بقدرة عالية على التحليل وتخزين البيانات، وتوفير المعلومات اللازمة عند الطلب أو عند الحاجة إليها وحسب المواصفات المطلوبة، كما أن انتشار المؤسسات الكبرى نتيجة لتوسيع أنشطتها واستثمار رؤوس أموالها في مختلف الأنشطة الاقتصادية، لجأت إلى الأسواق الدولية لتصبح بدورها عابرة للقارات، وبسبب اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية فيما بين الدول والنزاهة هذه المؤسسات بتطبيق النظام المحاسبي المعمول به في كل دولة كان من الضروري إيجاد حل، لهذا تم استحداث هيئات دولية تعمل على فكرة توحيد التعاملات المحاسبية من خلال إيجاد نقاط توافق في هذه الممارسات لجعلها تتماشى مع التطورات الاقتصادية المتسارعة، لذا ظهر ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية IAS كأول بوادر لهذه الجهود ويليها ظهور معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على: (عيادي، 2017، الصفحات 209-211)

ثانيا: مفهوم المحاسبة: تُعتبر المحاسبة وظيفة حيوية تؤدي مجموعة من المهام داخل المؤسسة لتحقيق أهداف محددة. ولضمان تحقيقها، يجب أن تكون المحاسبة مرتبطة بنظام شامل يحدد مختلف جوانب عملها. هذا المفهوم كان محط اهتمام العديد من الباحثين والهيئات المختصة، حيث بدأ يُنظر إلى المحاسبة كنظام معلومات مستقل، نظراً لقدمها على تحقيق التوازن بين الأداء المطلوب والتنظيم المنتظر. في هذا السياق، سنسعى لتوضيح هذه النظرة من خلال التركيز على وضع مفهوم شامل للمحاسبة.

1- تعرف المحاسبة: منذ سنة 1494 عندما نشر عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باشيولي في كتابه الجبر الذي ضمنه فصلا عن القيد المنزوح، بدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم، كونه يعتبر المطور الأول لفكرة الإحقاق المنزوح لضمان حقوق كافة المتعاملين،

كما يعتبر هذا المبدأ على مر الفترات اللاحقة له هو نقطة التحول الأساسية في العمل الحاسبي (الناغي، 2002، صفحة 21)، ومع تطور الظروف المحيطة ظهرت العديد من التعاريف التي يمكن تلخيصها فيما يلي: (ياسن، 2015، صفحة 05)

- في سنة 1941 عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين (القانونيين) American Institute Of Certified Public Accountants - AICPA المحاسبة بأنها: "الفن المتعلق بتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات والأحداث ذات الطابع المالي بأسلوب ذي دلالة وبصورة نقدية ومن ثم تفسير النتائج". كما أن المعهد AICPA أضاف: "أن المحاسبة هي نشاط خدمي وظيفته تقديم المعلومات الكمية ذات الطابع المالي بغرض أن تكون مفيدة في إتخاذ القرارات".

- في سنة 1966 تم إستحداث تعريف آخر للمحاسبة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association - AAA بأنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة"، وفي سنة 1975 تقدمت الجمعية AAA بتعريف آخر أبرزت من خلاله هدف المحاسبة على أنها: "توفير المعلومات التي تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية".

- من خلال التعاريف السابقة، نلاحظ أن تعريف المحاسبة تطور بمرور الزمن بشكل يعكس تطور الوظائف المطلوبة منها. فقد انتقلت من كونها مجرد فن مسك الدفاتر إلى نظام معلومات متكامل. بناءً على ذلك، تحول دور الحاسب من التركيز على الإجراءات التقنية إلى التركيز على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة، وهي توصيل المعلومات لمتخذي القرارات. نتيجة لهذا التطور.

كتعريف أشمل يمكن القول أن المحاسبة هي: "علم وفن يعتمد على إستخدام مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها بغرض تحديد، تبويب، قياس، تسجيل وتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين منها لمساعدتهم على إتخاذ قرارات مرشيدة". (بوحفص، أثر خصائص المعلومات الحاسوبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية"، 2017/2018، صفحة 82)

2- وظائف المحاسبة: تختلف وظائف المحاسبة باختلاف الجهة المطبقة أو باختلاف نوع المحاسبة، من خلال الجدول التالي يمكن تلخيص أهم الوظائف في:

جدول رقم 2: وظائف المحاسبة

الوظيفة	التطبيق
وظيفة التحديد	من خلال فرض البيانات التي يتم جمعها من أجل تحديد أيها سيكون لها أثر محاسبي أو مالي، أي فصل التدفقات الاقتصادية عن تدفقات المعلومات، مثل عمليات البيع والشراء التي تمت، عمليات تحويل الأموال وتسديد الديون، تحصيل الحقوق وغيرها.
وظيفة التبويب	يتم من خلالها تبويب وتصنيف البيانات المالية التي تم تحديدها سابقاً حسب طبيعة كل عملية وأهميتها كل بيان، كي يسهل الاستعانة بها، والرجوع إليها، كتبويب عمليات الشراء وما يتعلق بها مثل التخفيضات اللاحقة، المردودات وغيرها كي يسهل تسجيلها وتحديد العمليات التي لها علاقة بها، نفس الشيء بالنسبة لتبويب عمليات الإنتاج، التحويل وغيرها.
وظيفة التسجيل	يتم من خلال هذه الوظيفة اثبات العمليات المحاسبية التي تمت ضمن قيد محاسبي من خلال تطبيق مبدأ القيد المزروح مع ضرورة إثبات تاريخ حدوثها، ما يثبتها، وقيمة المعاملة. من أجل تسهيل المتابعة المستمرة لمختلف العمليات التي تتم داخل المؤسسة.
وظيفة القياس	كل عملية تتم داخل المؤسسة ويكون لها أثر مالي أو اقتصادي لا بد أن يتم قياسها سواء كان القياس دقيق (هناك ما يثبت القيمة التي تقابلها بوثائق أو مبالغ مالية فعلية مثل سعر سلعة معينة تكون ضمن فاتورة الشراء أو البيع) أو أن القياس كان موثوقاً (باستخدام أساليب قياس معترف بها كقياس شهرة المحل عن طريق القيمة العادلة أو قياس قيمة منتج عن طريق حساب تكلفة الإنتاج باستخدام أساليب محاسبة التكاليف).
وظيفة التوصيل	هي الوظيفة التي يتم من خلالها تلخيص مجمل الأعمال التي قامت بها المؤسسة وتحديد نتائجها من خلال إعداد القوائم والتقارير المالية اللازمة في فترة مالية محددة، من أجل تقديمها لمستخدميها داخل أو خارج المؤسسة.

المصدر: من إعداد الباحثة

3- أهداف المحاسبة: يمكن تلخيص أهم أهداف المحاسبة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 3: أهداف المحاسبة

الهدف	البيان
وسيلة إثبات	أقر مرسوم كولبرت l'ordonnance de Colbert وهو مرسوم قرأ صدره لتنظيم الأعمال التجارية للتجار (التجزئة أو الجملة)، ويطلق عليه أيضاً اسم (code Savary) سنة 1673م على ضرورة مسك دفاتر حسابات وإحترام القواعد المعمول بها في إعداد الحسابات حتى تكتسب القوة القانونية في حالة وجود نزاعات، لذا كان من الطبيعي أن تشكل المحاسبة وسيلة إثبات في عالم الأعمال، حيث أن الهدف الأساسي من استخدامها هو تحديد حقوق وديون العاملين بها مع القدرة على إثبات ذلك.

وسيلة مراقبة
تعد المحاسبة من أبرز أدوات المراقبة خاصة ما يتعلق بالجانب المالي "من الناحية القانونية"، فهي توفر المعلومات المالية الخاصة بفترة معينة يمكن من خلالها تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ووضعيتها المالية، هذه المعلومات التي تعتبر كأساس للقيام بعملية الرقابة من أجل تقسيم الثروات، تحديد الوعاء الضريبي وضمان حقوق المساهمين، لذا يمكن تسميتها بأداة الضبط المالي والإقتصادي.

إتخاذ القرارات
تعتبر عملية إتخاذ القرار من أبرز العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة، والتي تحتاج إلى توفر مجموعة من المعلومات المالية والمحاسبية لأجل الخروج بقرارات مرشيدة سواء من قبل أصحاب المؤسسة، أو من قبل المتعاملين معها.

التقييم الاقتصادي والمالي
تواجه المؤسسة في المحيط الذي تنشط فيه العديد من المخاطر المالية والإقتصادية، لذا يستدعي الأمر ضرورة العمل على إكتشافها لأجل تجنبها، وتعمل المحاسبة دوراً هاماً في هذه العملية من خلال توفير المعلومات اللازمة لهذه العملية.

تلبية إحتياجات الإحصاء والمحاسبة الوطنية
تعتبر الإحصائيات التي يقوم بإعدادها أعوان مكلفون بهذه المهمة من أهم المخرجات السنوية لكل دولة، وتشكل المحاسبة مصدراً أساسياً للمعلومات التي يقوم على أساسها المكلفون بعمليات الإحصاء على المستوى الجزئي (النشاط الاقتصادي) أو المستوى الكلي (الاقتصاد الوطني).

تحقيق الثقة والأمان
المعلومات المحاسبية والمالية التي يتم تقديمها يجب ان تكون معبرة عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة كي يسهل على أصحاب المصالح معرفة وضعيتهم المالية، وإعطاء صورة صادقة للمتعاملين مع المؤسسة حول وضعيتها لأجل منحهم حافز لإبقاء أو تطوير تعاملاتهم معها.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: (Ensault & Horrae, 2001, pp. 16-26)

ثالثاً: فروع المحاسبة: يقال ان المحاسبة هي في الأساس عملية واحدة لها مجموعة من الوظائف تؤديها مهما اختلفت الحاجة إليها، إلا أنه مع التطور الذي عرفته المحاسبة تعددت فروعها بتعدد الأنشطة التي تلجأ لها، ومن أبرز هذه الفروع نجد:

1- **المحاسبة المالية:** هي المحاسبة التي يتم تطبيقها من قبل المؤسسات الهادفة للربح وتهدف لمعرفة نتيجة المؤسسة في نهاية كل فترة. تهتم بتحليل، تسجيل عددي (مركبي)، تبويب وتلخيص لكل العمليات الناتجة عن أحداث مادية، قانونية أو إقتصادية مؤثرة على ذمة المؤسسة (مالها وما عليها) خلال فترة محددة بقصد إعداد القوائم المالية التي تقدم للمستخدمين الخارجيين بالدرجة الأولى والمستخدمين الداخليين، وهي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة بالإضافة إلى قياس أرباحها ومركزها المالي (بن مريع، 2010، صفحة 11).

2- **محاسبة التكاليف:** عرفت بأنها "فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصرها لغرض التخطيط وإتخاذ القرارات الرشيدة" (الرواشد، 2010، صفحة 12) وتعرف بأنها "عملية المحاسبة على التكلفة بدءاً من نقطة حدوث النفقة أو الإلتزام بها، وصولاً إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة" (الرزق والحليل، 1999، صفحة 07).

كتعريف شامل يمكن تعريفها بأنها "نظام محاسبي يعمل على توفير المعلومات بعدد تحديد التكلفة وتسعيرها، ويساعد أيضا غدارة المؤسسة في التخطيط والرقابة على التكاليف، كما أن لهذا النظام دور هام في مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات" (مراوي، 2023/2022، صفحة 03)، بالتالي تعتبر جزء أساسي من المحاسبة المالية، وتقوم بالإضافة للوظائف المتعارف عليها بوظيفة التحليل، التفسير، إعداد الموازنات التقديرية (مرودة، 2022، صفحة 591، 592).

3- المحاسبة الإدارية: تعرف بأنها "مجموعة من الطرق، النظم والأساليب المختلفة التي يتبناها الحاسب ويقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية، بفن وقدرة علمية وعملية في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التي يحققها المشروع كوحدة إقتصادية" (أبو طالب، 1999، صفحة 13).

وتعتمد المحاسبة الإدارية في جمع مادتها العلمية على مجموعة مختلفة من فروع المعرفة مثل علم الاقتصاد، علم الإدارة وبحوث العمليات، لكنها تعطي صبغتها الخاصة لكل ما تستمده من خلال التعديل أو الإضافة أو الإخضاع لبعض المفاهيم النظرية للقياس الكمي، ويحكم المحاسبة الإدارية مبدأ عام واحد وهو مبدأ الاستفادة، من خلال التأكيد على ان البيانات الحاسوبية التي تصلح كأساس لإتخاذ قرار سليم في موقف معين قد لا تصلح كأساس لإتخاذ قرار سليم في موقف آخر (مسلم، 2017، صفحة 59).

4- المحاسبة العمومية: هي تلك المحاسبة الموجهة لخدمة الأغراض الخاصة بالمؤسسات الغير هادفة للربح، أي ذات الطابع الإداري، والتي تعود تبعيتها (وصايتها) إلى الدولة أو الجماعات المحلية، وتسمى بالمحاسبة الميزانية، لأنها تؤسس على الموازنة بين الإيرادات والتفقات، لذلك فهي تحكمها أسس وقوانين خاصة (بن يوسف وقويدر، 2016، صفحة 276). في حين انه يمكن تعريفها على انها "هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للإلتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين" (بوخالفي، 2020/2019، صفحة 11).

بالنسبة للمشرع الجزائري فقد تطرق لتعريف المحاسبة العمومية من خلال المادة الأولى في القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنها هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما تم تحديد نطاق تطبيقها "الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقه، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد مسؤوليات والتزامات الأمرين بالصرف، وتطبق هذه الاحكام على تنفيذ وتحقق الإيرادات والتفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها (بلول وعبود، 2019، صفحة 179).

5- محاسبة القطاعات الخاصة: هي أحد اهم فروع المحاسبة المالية وتستمد أغلب معاملاتها الحاسوبية منها، وتختص بالمعالجة الحاسوبية للعديد من القطاعات التي لها خصوصية في النشاط من ابرزها:

- المحاسبة البنكية: هي مجموعة من الآليات والتقنيات التي تهدف بشكل أساسي إلى ضبط العمل البنكي لضمان تحقيق الأهداف المرجوة منه، ونظراً لحساسية العمل البنكي لا يرتبطه بالعديد من الحقوق المترتب الإيفاء بها من طرف البنك إتجاه العديد من الأطراف، فإن هذا الأمر لا يتم إلا عن طريق الإحترام التام لمبادئ المحاسبة البنكية. (بوسماحة، 2017، صفحة 741)
- محاسبة التأمينات: تختلف المحاسبة في شركات التأمين عن غيرها من المؤسسات الاقتصادية نتيجة وجود ضوابط وقوانين تنظمها تختلف عما هو معمول به في باقي القطاعات، فالنشاط التأميني ينعكس اثره على الحسابات التي يتم استخدامها في تسجيل وتبويب العمليات التي تقوم بها هذه الشركات، كما يحدد شكل، حجم وعدد الدفاتر والسجلات المحاسبة للانزهر مسكها، كما ان تعدد هذه الأنشطة ينعكس على عدد ونوعية الحسابات المحتامية التي يتم اعدادها في نهاية الفترة المالية. (طالب، 2015/2014، صفحة 23)
- محاسبة المؤسسات الخدمائية: وتخص المؤسسات التي تكون أنشطتها خدمائية وتميز منتجاتها بطبيعة خاصة مثل المؤسسات الصحية، مؤسسات التعليم والتدريب، المؤسسات الفندقية والسياحية، مؤسسات النقل والمواصلات، وتمتاز هذه المؤسسات بخصوصية ممارساتها الحاسوبية.
- المحاسبة البترولية: إن طبيعة صناعة البترول تؤدي لحدوث مشاكل حاسوبية تجعل معالجتها مختلفة عن المعالجة الحاسوبية لأي مشروع آخر، فهي تتميز بعامل عدم التأكد، وهناك اعتبارات كثيرة لها اثر على حسابات هذا النوع من الأنشطة مثل الاعترافات الضريبية والقوانين المنظمة لها، حجم الشركات الناشطة في هذا المجال (الدينوري، 2014/2013، صفحة 22)، وتنقسم العملية الحاسوبية حسب تقسيم العملية الإنتاجية لهذه الأنشطة إلى:
- ✓ محاسبة البحث والاستكشاف؛ أو محاسبة الحفر والتطوير؛ أو محاسبة التشغيل والإنتاج.
- المحاسبة الزراعية: تعتبر الزراعة من النشاطات الاقتصادية حيث لها صبغة خاصة تفرقها عن غيرها، بذات الوقت فهي تحتل مرتبة مهمة جداً نتيجة تعامل وارتباط كافة فئات المجتمع بها، ولا تقتصر الأنشطة الزراعية على استغلال الأراضي للتحول على المحاصيل الحقلية أو استغلال الغابات من أجل الحصول على الأخشاب، بل تشمل أنشطة تربية الحيوانات الحية كالمواشي، الأسماك والدواجن، ويطلق على منتجاتها بالأصول البيولوجية الحيوانية أو النباتية (القينعي، 2020، صفحة 149).
- نظراً لخصوصية المعالجة الحاسوبية خاصة ما تعلق بالفترة الزراعية السنوية والتي تختلف عن الفترة المالية، بالتالي يتطلب الأمر وجود تنظيم محاسبي متخصص، ويصف المعيار المحاسبي الدولي IAS41 المعالجة الحاسوبية للأصول البيولوجية خلال فترة النمو، الإنتاج، التوالد والفقدان وكذلك المعالجة الحاسوبية للقياس المبدئي للإنتاج الزراعي في مختلف المراحل السابق ذكرها وفق طرق محددة (دينوري، 2015، صفحة 196).

– المحاسبة المتكاملية: هي نوع متخصص من المحاسبة يركز على مشاريع البناء والأشغال العمومية. تهتم هذه المحاسبة بتطبيق مبادئ النظرية المحاسبية، خاصة أسس تحقيق الإيرادات، لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقود وكيفية عرضها في القوائم المالية، مثل قائمة الدخل والميزانية، كما تسعى إلى إيجاد نظام محاسبي يمكنه متابعة مراحل الإنجاز في هذا القطاع وتطبيق الرقابة عليها، إن عملية إنتاج المعلومات المحاسبية والمالية تتطلب نظام معلومات محاسبي ملائم يتولى جمع وقياس وتبويب ومعالجة المعلومات والإفصاح عنها (بوحفص وبن مرحمون، التاصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات والأشغال العمومية)، 2018، صفحة 197).

6- المحاسبة الضريبية: هو فرع من فروع المحاسبة، تقوم أولاً على مراعات الأحكام والتشريعات الضريبية في إعداد الحسابات وتحديد أوعية الضرائب، ثانياً اتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة، ومن أجل تحديد الضرائب الواجب تحصيلها لا بد من المعرفة التامة بعلوم المحاسبة المالية، مفاهيمها ومبادئها لإستخراج نتائج النشاط من مريح او خسارة، للوصول على المعاء الذي ستفرض عليه الضريبة، وهذا ما يتطلب من العون المكلف بالمهام الضريبية الامام التام بعلم محاسبة، مسك الدفاتر وكيفية تحديد النتيجة المالية والضريبية، مع ضرورة الدراية الكاملة لما تنص عليه القوانين الجبائية (الضريبية) المعمول بها (بوفرة، 2023، صفحة 13)

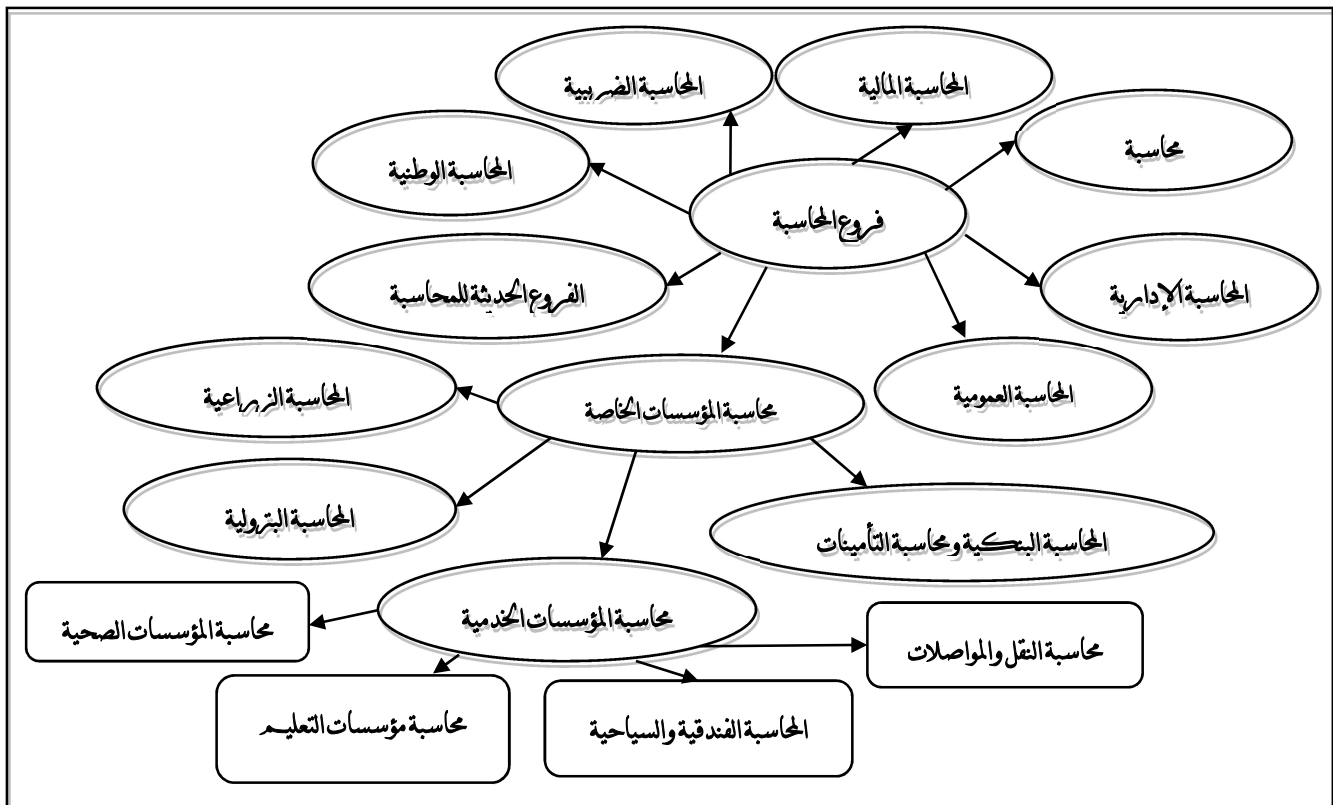
7- المحاسبة الوطنية: تمثل مجموعة من المبادئ، الأسس الاقتصادية، المعدات، الوسائل المحاسبية، الطرق الرياضية والاحصائية التي تهدف الى تجميع البيانات ذات الدلالة الاقتصادية عن النشاط الاقتصادي الكلي لدولة ما على شكل معطيات وأرقام وجداول خلال فترة زمنية محددة من أجل الاستفادة منها من قبل أصحاب القرار والباحثين وكل المهتمين في عدة مجالات في عملية التحليل والتنبؤ واتخاذ القرار (علام، 2014/2015، صفحة 14).

8- الفروع الحديثة للمحاسبة: مؤخرًا ظهرت فروع حديثة للمحاسبة من أهمها:

– محاسبة الموارد البشرية: الأساس في استحداث هذه المحاسبة هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول يمكن الاستفادة منها مستقبلاً، بحيث تظهر في قائمة المركز المالي بدلاً من اعتبارها مصاريف سنوية تظهر في قائمة الدخل. تسعى المؤسسة من خلال هذا التطبيق إلى تقديم معلومات مالية عن قيمة الأصول البشرية، مما يساعد المستثمرين والإدارة في اتخاذ القرارات. تتضمن هذه المحاسبة إجراءات قياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة لاختبار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، بالإضافة إلى قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة. ولتطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية، يجب توفر مجموعة من المعايير في المورد البشري حتى تتمكن المؤسسة من الاعتراف والإفصاح عن الموارد البشرية في قوائمها المالية كأصول أو مصروفات. (سعيداني، شرع، ومرزوق، 2021، صفحة 76)

- المحاسبة البيئية: عملية تجميع وتعريف وتحديد وتحليل واستخدام والتقرير عن معلومات التكاليف البيئية" (حسن، 2014، صفحة 218، 219).
- محاسبة المسؤولية الاجتماعية: هي من أحدث الفروع المحاسبية، التي تهتم بكل ما هو إجتماعي داخل المؤسسات، حيث تعتمد على مجموعة من المبادئ والافتراضات المحاسبية التي تحكم عملية ترجمة الأحداث الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسات في إطار التزامها بالمسؤولية الاجتماعية إتجاه المجتمع ككل، إلى معلومات مالية كمية ذات طابع إجتماعي، ومن ثم توصيلها للأطراف المستفيدة من أجل المساعدة في إتخاذ القرار. " (سعدي و نرعور، 2021، صفحة 108)
- محاسبة التضخم: مجموعة الأدوات والإجراءات المحاسبية المتخذة لمعالجة وإستبعاد آثار التضخم على البيانات المحاسبية (القوائم المالية)، وتستهدف تقييم وتطويع القوائم المالية حتى تتلاءم أكثر مع الظروف التضخمية، بفضل وضع نظام محاسبي للتضخم بديلا للنظام التقليدي يعتمد على مبادئ وأسس تضم إدماج التصحيحات للانزمة في النظام المحاسبي التقليدي لمواجهة الظروف التضخمية، وذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية". (سليمان و جوامع، 2021، صفحة 452)

شكل رقم 1: فروع المحاسبة



المصدر: (الحيايبي و علوان، 2002، صفحة 25) بتصرف

المحور الثاني: مفاهيم أساسية في المحاسبة المالية

التدفقات، الحساب، المستندات، الدورة المحاسبية، الفروض والمبادئ المحاسبية

أولاً: الاطار التشريعي لتبني النظام المحاسبي المالي SCF في الجزائر

تتميز كل دولة بمجموعة من الخصائص والمحددات الفريدة التي تمنحها طابعاً خاصاً، بحيث تمتلك كل دولة قوانينها الخاصة التي تحكم ممارساتها المحاسبية، إلى جانب نظامها السياسي المتميز وظروفها الاقتصادية الفريدة. كما تؤثر القيم والعادات والتقاليد الخاصة بكل مجتمع على طبيعة المحاسبة وتطبيقاتها في مختلف المجالات الحياتية، تعد الاختلافات في الممارسات المحاسبية أحد العوامل الأساسية التي دفعت نحو تحركات دولية تهدف إلى وضع منهج محاسبي موحد، تهدف من خلاله إلى إزالة الاختلافات وتوحيد المعايير لتحقيق الهدف المرجو منها، بالتالي يمكن القول بأن هذه العوامل ساهمت في التأثير على مهنة المحاسبة وصياغة قوانينها المحلية والدولية.

من أهم النتائج التي تزامنت مع محاولة إيجاد حلول جذرية لهذه الاختلافات هو دفع الباحثين في المجال المحاسبي إلى السعي لتقديم حلول متعددة تهدف إلى النهوض بالمحاسبة على المستوى الدولي. هذا الجهد يسعى لتحقيق فكر محاسبي معاصر، ومن أبرزه بواذمه توحيد الممارسات المحاسبية عالمياً.

العمل على تجسيد فكرة التوحيد المحاسبي على الواقع المهني والعملي مهمة تكاد تكون مستحيلة، ولإعطائها جانب من المرونة لدى الهيئات المهتمة بالمحاسبة والتي تسعى بكل الطرق الممكنة نحو وضع إطار يسمح بممارسة العديد من التعاملات المتقاربة من أجل التخفيف من حدة هدف التوحيد والوصول إلى ما يعرف بالتوافق المحاسبي أي محاولة خلق جو من التناسب والتقارب في المعاملات المالية والمحاسبية الدولية.

لم يكن الفكر الرامي لوضع منهج عمل محاسبي متوافق من فراغ، بل هو جزء من خطة تقارب الممارسات المحاسبية، أو على الأقل العمل على توحيد المفاهيم المحاسبية الدولية. هذه المفاهيم تدرجها ضمن محاولة خلق منهج محاسبي متوافق على الصعيد الدولي، وهو هدف يتطلب جهوداً وإمكانات قد تكون متوفرة في بعض الدول وغير متوفرة في أخرى. لذلك، تركز العمل على مساندة هذه الاختلافات والسعي نحو خلق منهج محاسبي متقارب دولياً، وهو ما أصبح يعرف بالمحاسبة الدولية.

إن وضع مصطلح المحاسبة الدولية حين التنفيذ كان من خلال العمل على إصدار ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية IAS لتحل محلها معايير الإبلاغ المالي IFRS، التي من خلالها تم تحديد أسس العمل المحاسبي مع مراعات ظروف كل دولة.

مثل غيرها من الدول، حاولت الجزائر مواكبة التطورات العالمية ومتطلبات السوق الدولية من خلال إجراء مجموعة من التعديلات على أسسها وممارساتها التي تشمل مختلف القطاعات والأنشطة والعمليات. من أبرز التغييرات التي أحدثت قفلة نوعية في أعمالها كان تبنيها العمل وفق المعايير المحاسبية الدولية عبر تطبيق النظام المحاسبي المالي.

هذا التوجه الجديد في الإصلاح بدأ من خلال تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم: 93-08 الصادر في 25/04/1993 والأمر رقم 96-27 الصادر في 09/12/1996 مؤشراً قويا على التوجه نحو سياسة اقتصادية جديدة تترتب عنها بروم شركات جديدة، واعطاء الضوء الأخضر لتصفية الشركات، والبدء بالعمل بالتحكيم التجاري، بالإضافة الى العدد الهائل من التعديلات التي نص عليها القانون التجاري، هناك قانونين آخرين ساهما في إيجاد حالات جديدة تحت الإسرار في إصلاح النظام المحاسبي الجزائري وهما: الشركات القابضة التي جاء بها القانون رقم 95-25 الصادر في 25/09/1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، وشركات مساهمات الدولة الذي جاء بها الأمر رقم 04-01 الصادر في 20/08/2004 المتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصوصتها، الأمر الذي تترتب عنه فراغات محاسبية وتباين بين المحاسبين في المعالجات المحاسبية لنفس العملية، وهذا يتنافى مع ما تصبوا إليه المحاسبة وفق المنظور الجديد من موثوقية وقابلية للمقارنة. نتيجة للأحداث السابقة الذكر صدر القانون رقم 07-11 بتاريخ 25/22/2007 حول النظام المحاسبي المالي SCF وعرف في مادته رقم 03 المحاسبة المالية بأنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية." فكانت بداية سنة 2010 الانطلاقة لتطبيق النظام المحاسبي المالي (شناي)، 2016/2015، (صفحة 35). والغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني PCN.

1- الاطار التشريعي: بالنسبة للإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي فهو يتضمن:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي من خلال 43 مادة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 ويحتوي على 44 مادة؛
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009؛
- المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 07 أفريل 2009 يتعلق بالإجراءات التنظيمية والظروف الواجب توفرها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي، تضمن هذا المرسوم 26 مادة؛
- التعليم رقم 02 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009، قامت ووزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من التعليمات المهتجة لتطبيق هذه التعليمات التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم 4: المذكرات المهججة لتطبيق التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009

مجال التطبيق	تاريخ الاصدار	رقم المذكرة المهججة
تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛	19 أكتوبر 2010	01
التشبيات المعنوية؛	28 ديسمبر 2010	02
المخزونات؛	28 ديسمبر 2010	03
التشبيات العينية؛	20 مارس 2011	04
منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل؛	26 مارس 2011	05
المصاريف والايرادات خارج الاستغلال حيث تعلق هذه المذكرة المهججة بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات (692-696-698-699-792-750-780-769-797-798)؛	05 ماي 2011	06
العقود طويلة الأجل	24 ماي 2011	07
تضمنت المذكرة بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والنقص المالية الخاصة بكيفية الانتقال.	07 جوان 2011	08

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على: (آيت محمد، بدوي، ونرلاسي، 2014، صفحة 562، 563) بتصرف

2- كيانات تطبيق النظام المحاسبي المالي: بالنسبة للكيانات المنزلة والغير منزلة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري هي:

- الكيانات المنزلة بتطبيق SCF: نصت الفقرة الأولى من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي منزلة بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، كما حددت المادة 04 من نفس القانون الكيانات المنزلة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي وهي:
 - ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - ✓ التعاونيات؛
 - ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

✓ كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

– الكيانات غير المترمة بتطبيق SCF: نصت الفقرة الثانية من المادة 02 من القانون 07-11 على أنه يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها (يشمل رقم الأعمال مجموعة النشاطات الرئيسية والثانوية) وعدد مستخدميها (المستخدمون الذين يعملون ضمن الوقت الكامل) حسب نوعية نشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين وفق الحدود الآتية:

▪ النشاط التجاري: عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء. ورقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار.

✓ بالنشاط الإنتاجي والحرفي: عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء، رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار.

▪ النشاط الحرفي والنشاطات الأخرى: عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء، ورقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى بمحاسبة المخزينة وتتضمن: وضعية السنة المالية، حسابات النتائج للسنة المالية وجدول تغيرات المخزينة خلال السنة المالية.

3- مدونة الحسابات: تضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم الحاسبي ومدونة الحسابات تقسيم مدونة الحسابات، التي تتضمن في مجملها سبع مجموعات (أصناف) (من الصف 1 إلى الصف 7)، وللكيان حرية استخدام الأصناف 0، 8 و9 الغير مدرجة في المدونة حسب الحاجة، حيث كل كيان بإمكانه إعداد مخطط حسابات واحد على الأقل ملائماً لهيكله، نشاطه واحتياجاته، مقسمة إلى حسابات خاصة بالميزانية وحسابات خاصة بالتسيير وفق التالي: (بوحفص، المحاسبة المالية المعمقة 1، 2020/2019، صفحة 02، 03)

– حسابات الميزانية: خصص النظام الحاسبي المالي SCF خمسة مجموعات خاصة بالميزانية هي:

✓ المجموعة الأولى: حسابات رؤوس الأموال: تتضمن الحسابات الخاصة برأس مال الكيان سواء أموال خاصة في حالة المؤسسات الفردية، أو رأس المال في حالة الشركات)، بالإضافة إلى الإحتياطيات والحسابات الخاصة بالنتيجة (مربح أو خسارة). كما تضم هذه المجموعة الحسابات المتعلقة بالديون طويلة الأجل (ح/16: الإقتراضات والديون المماثلة)، تدرج حسابات هذا الصف في جانب المحصور،.

✓ المجموعة الثانية "حسابات التثبيتات": تظم الحسابات الخاصة بمتلكات الكيان التي يتم استخدامها كأساس في ممارسة النشاط وتنقسم إلى:

تثبيتات معنوية (ح/20 بتفرعاته)،

تثبيتات عينية (ح/21 بتفرعاته)،

تسببت مالية (ح/ 26 و ح/ 27 بتفرعاته) وغيرها من التثبيتات الأخرى .

تردد فترة إستخدامها سنة، ومنها ما يتم إهلاكه خلال فترة إستخدامه نتيجة التقادم، تدرج حسابات هذا الصنف في جانب الأصول، أي في الجانب المدين بالزيادة والتقصان في الجانب الدائن في حالة التقييد المحاسبي .

✓ المجموعة الثالثة "حسابات المخزونات": نظم حسابات المخزونات التي تستخدم في تحقيق مرقم الاعمال من نشاط الكيان سواء كان:

نشاط تجاري (ح/ 30: مخزونات البضائع)،

صناعي (ح/ 31: المواد الأولية واللوازم، ح/ 35: مخزونات المنتجات)، تدرج حسابات هذا الصنف في جانب الأصول.

✓ المجموعة الرابعة "حسابات الغير": هي كافة الحسابات المتعلقة بالأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المؤسسة، وفي التقييد ضمن

الميزانية كل حساب حسب طبيعته فمنها ما يدرج في:

جانب الاصول مثل ح/ 41: الزبائن والحسابات الملحقه .

منها ما يدرج في جانب المخصص مثل ح/ 40: الموردون والحسابات الملحقه .

✓ المجموعة الخامسة "الحسابات المالية": أدرجت ضمنه كافة الحسابات الخاصة بأموال المؤسسة، وفي التقييد تعامل بنفس

الطريقة في المجموعة الثالثة فمنها ما يدرج في:

جانب الاصول مثل حساب ح/ البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها ح/ 53: الصندوق .

منها ما يدرج في جانب المخصص مثل ح/ 50: القيم المنقولة للتوظيف .

- حسابات التسيير: خصص النظام المحاسبي المالي SCF صنفين لتحديد النتيجة ضمن كشف حساب النتائج هي:

✓ المجموعة السادسة "حسابات الأعباء": تضم كافة الحسابات الخاصة بالمصاريف والأعباء التي تحملتها أو ستحملها المؤسسة

مثل: ح/ 63: أعباء المستخدمين، ح/ 64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، ح/ 66: الأعباء المالية وغيرها من الأعباء

الأخرى، وتدرج هذه الحسابات في الجانب المدين ضمن كشف حسابات النتائج وتسجل بالزيادة في نفس الجانب وبالتقصان في الجانب الدائن عند التقييد المحاسبي .

✓ المجموعة السابعة "حسابات المنتوجات": تضم كافة الحسابات الخاصة بالإيرادات والناتج التي تحصلت عليها المؤسسة أو

ستحصل عليها مثل: ح/ 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقه، ح/ 76: المنتوجات

المالية وغيرها من المنتوجات الأخرى، تدرج هذه الحسابات في الجانب الدائن من كشف حسابات النتائج وتسجل عند التقييد

المحاسبي بالزيادة من نفس الجانب وبالتقصان في الجانب المدين .

- 4- أسس تقسيم الأصناف وقراءتها: يتم تقسيم كل صف (مجموعة) إلى حسابات بأعداد وفق أساس التقسيم العشري، حسب طبيعة كل حساب وحسب نشاط كل مؤسسة، ويكون التقسيم كالتالي (عامر، 2024/2023، الصفحات 46-47):
- الصف: وهو يحتوي على رقم واحد؛ مثل الصف الثاني: تثبيات؛
 - الحساب الرئيسي: يحتوي على رقمين، مثل ح/ 20: تثبيات معنوية، ح/ 21 تثبيات عينة، ح/ 22: تثبيات في شكل إمتيانر، ح/ 23: تثبيات جاري إنجانرها
 - الحساب الفرعي: يتكون من ثلاث أرقام مثل: ح/ 211 أمراض، ح/ 213 مباني، 215/ مشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية، ح/ 218: تثبيات عينية أخرى
 - الحساب الثانوي: يتكون من أربعة أرقام مثل: ح/ 2181: تركيبات عامة وتثبيتات وتركيبات مختلفة، ح/ 2182: معدات نقل
 - الحساب الجزئي: يحتوي على خمسة أرقام أو أكثر مثل: ح/ 21821: سيارات، ح/ 21824: حافلات نقل العمال، ح/ شاحنات نقل البضائع.

ثانياً: التدفقات

قبل التطرق لماهية التدفقات يجب الفصل في تحديد مفهوم أساسي في المحاسبة وهو المعلومات المحاسبية، إذ تمثل العمليات التي تحدث في المؤسسة الأساس في الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تصنف إلى الصنفين الرئيسين الآتين: (قاسم وهاشم، 2003، صفحة 27)

➤ **معلومات مالية:** وهي تتعلق بكافة العمليات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة ويتبعها أثرًا ماليًا بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وهي تشمل كافة العمليات الرئيسية الآتية:

- العمليات التمويلية: المتعلقة بكيفية الحصول على الأموال اللانزرة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي (الجاري وغير الجاري) سواء من قبل المساهمين أو عن طريق الإقتراض (قصير الأجل أو طويل الأجل)؛
- العمليات الرأسمالية: المتعلقة بكيفية الحصول على الموجودات الثابتة ومجالات التصرف بها (الحيازة أو التنازل)؛
- العمليات الإيرادية: المتعلقة بكيفية تحقيق أرباح من العمليات التجارية (شراء، بيع وتحويل).

➤ **معلومات غير مالية:** وهي تتعلق بكافة العمليات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة ولا يتبعها أثرًا ماليًا، وهي على نوعين:

- معلومات كمية: وهي تلك المعلومات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية، مثل أعداد العاملين، عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المباعة..... إلخ.

- معلومات غير كمية: وهي تلك المعلومات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أصبحت يتم التعبير عنها بصورة وصفية نظرًا لصعوبة قياسها بصورة كمية أو من أمثلتها مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين، أذواق المستهلكين،..... إلخ.

تعتبر هذه المعلومات لغة وأداة اتصال بين من يعدها، الذي يجب أن يحدد هدفها بوضوح، وبين مستلمها، الذي يحتاج إلى أن تكون هذه

المعلومات دقيقة ومفيدة لاتخاذ القرارات. (النقيب، 2004، صفحة 303)

1- تعريف التدفقات: أي عملية تقوم بها المؤسسة تتطلب وجود طرفين:

- قد تكون المؤسسة هي المثلة لهذين الطرفين بالتالي نقول أن العملية يترتب عنها تدفقات داخلية أي تمت داخل المؤسسة،
- قد تكون المؤسسة أحد الأطراف سواء كانت هي الطرف المعطي او الطرف الآخذ بالتالي نقول أن العملية يترتب عنها تدفقات خارجية أي تمت بين المؤسسة وأحد المتعاملين الاقتصاديين لها.

بالتالي يمكن تعريف التدفقات بأنها "هي حركة إنتقال المعلومات أو الوسائل المادية، المالية أو الخدمات داخل المؤسسة ذاتها أو بين المؤسسة وأحد المتعاملين الاقتصاديين معها" (عسلي، 2018/2017، صفحة 21) أي دخولا وخروجًا، تمثل المعلومات والوسائل

والخدمات مجمل عناصر الذمة المالية التي تمتلكها المؤسسة بأي طريقة كانت وهي في صدد إقتنائها، شرائها، التنازل عنها، بيعها أو تحويلها .

2- أنواع التدفقات: حسب أهمية التدفقات التي تتم بالمؤسسة يمكن تقسيمها إلى:

- تدفق معلومات (إعلامي): هو كل تدفق يكون في صيغة إيصال معلومة دون أن يترتب عليها أي أثر مالي أو مادي، قد تكون في شكل وثيقة قانونية، أو في شكل معلومة شفوية، بالتالي هو شكل من أشكال الإعلام بأن هناك عملية ستتم أو يمكن أن تتم، وتكون هذه التدفقات:

- ✓ داخلية أي داخل وحدات المؤسسة أو فروعها مثل (أوامر تحويل المواد من المخازن للورشات، أوامر تحويل المنتجات من الورشات للمخازن، أوامر تحويل السلع والمنتجات المباعة من الورشات للزبائن، أو أوامر تحويل العمال من فرع إلى آخر، وغيرها)،
- ✓ خارجية تكون مع المؤسسة والمتعاملين معها (الموردين، الزبائن، هيئات إدارية ذات علاقة . . . الخ)، من أمثلة هذه التدفقات (إستلام أو إرسال طلبيات، إعلانات التوظيف، وغيرها) .

لا تسجل هذه التدفقات محاسبيا ولكن تؤخذ بعين الاعتبار في حالة تحويلها لتدفق إقتصادي .

مثال: أرسلت مؤسسة "الحكمة للأدوات المكتبية" طلبية لمؤسسة "TECHNO للأدوات المدرسية" تتضمن المعلومات التالية: مواصفات السلعة المطلوبة، الكمية .

الحل: هذه الطلبية يتم استلامها من قبل قسم المبيعات لشركة TECHNO ويتم توجيهها لأمين المخزن من أجل تحديد إمكانية توفيرها من عدمه، في حالة توفر السلعة يتم موافاة مؤسسة "الحكمة للأدوات المدرسية" بوجودها لإتمام إجراءات البيع، قبل إتمام إجراءات البيع تعتبر "وثيقة الطلبية" مجرد تدفق معلومات فلم يتم إرفاقها باستلام أي مبلغ مالي أو أي سلع او منتجات .

- تدفق حقيقي (إقتصادي أو فعلي): هي التدفقات التي يترتب عنها وجود حركة فعلية لعناصر الذمة المالية للمؤسسة بالزيادة أو النقصان، بمعنى يكون لها أثر ملموس (حقيقي)، حسب طبيعة العملية، يتم تسجيل هذا التدفق بتاريخ حدوثه، وفق مبدأ القيد المزدوج، قد يكون هذا التدفق:

✓ خارجي: نتيجة حركة عناصر الذمة المالية بخروجها من المؤسسة أي النقصان مثل: (بيع السلع والمنتجات، أو التنازل عن التسيئات، تحويل أموال للغير، تسديد ديون وغيرها) .

✓ داخلي: نتيجة حركة عناصر الذمة المالية بدخولها الى المؤسسة أي بالزيادة مثل: (شراء السلع والمواد الأولية، اقتناء التسيئات، تحصيل حقوقها،

- **تدفق مالي:** هي كل التدفقات التي يكون لها أثر مالي سواء تعلق الأمر بـ:
- السيولة التقديرية (الصندوق) أو بحسابات المؤسسة المالية مثل (البنك، الحساب البريدي الجاري أو حسابات الخزينة)؛
 - قد تكون في شكل وثائق أو أوراق مالية (الأسهم والسندات، أوراق القبض وأوراق الدفع)،
 - من أبرز الأشكال التي يمكن أن يعبر عنها التدفق المالي نجد:
 - مرأس مال المؤسسة أو الشركة (عن طريق المساهمة، الزيادة أو النقصان)، الإحتياطات وغيرها .
 - الديون إنجاء الغير: المورد (عن طريق تسديد الديون المترتبة عن التعامل معهم)،
 - الحقوق لدى الغير: الزبون (استلام حقوق المؤسسة من الزبون المترتبة عن التعامل معهم)،
 - الديون لدى مؤسسات القرض: القروض (عن طريق تسديد فوائدها، أو تسديدها كلياً أو جزئياً)،
 - التسبيقات (لتأكيد حسن نية القائم بعملية الشراء والاقتران في حالة دفعها من قبل المؤسسة أو قبضها)
- **تدفق مادي:** هي التدفقات التي يكون لها اثر على موجودات المؤسسة الملموسة أو الغير ملموسة بالزيادة أو بالنقصان، هذه الأخيرة يمكن تقسيمها إلى:
- **تدفق ملموس:** هي التدفقات التي تؤثر على موجودات المؤسسة التي تمتلكها من أمثلتها (حركة السلع، المواد الأولية والمنتجات) (حركة التثبيتات مثل المباني، المعدات الصناعية ومعدات النقل) وغيرها .
 - **تدفق غير ملموس (معنوي):** هي التدفقات التي تؤثر على موجودات المؤسسة المعنوية مثل شهرة المحل، براءات الاختراع، حقوق الملكية الفكرية، البرمجيات وغيرها .
 - **تدفق خدماتي:** تخص التدفقات التي لها علاقة بالمؤسسات ذات الأنشطة الخدمية مثل المؤسسات الفندقية والسياحية فخدماتها مثل الإقامة او الجولات السياحية هي تدفق خدمات، نفس الشيء بالنسبة لشهادات التأمين تعتبر تدفق خدماتي، القروض البنكية وغيرها .

3- عناصر التدفقات الحقيقية (الاقتصادية): تتضمن هذه التدفقات ضرورة توفر ثلاث عناصر أساسية وهي:

✓ المصدر (المورد): لمعرفة مصدر أي تدفق لابد من طرح الأسئلة التالية:

من قام بهذا التدفق؟

أو ما هو منشأ هذا التدفق؟

بالتالي هو عبارة عن أساس انطلاق العملية التي تمت، ويعبر عنها محاسيباً بالدائن . (قد يكون بالزيادة أو بالنقصان)، يمكن أن

يكون في نفس العملية مصدر واحد أو أكثر من مصدر .

✓ الإستمخدام (الاستعمال): في هذا العنصر يتم تحديد الاتجاه النهائي للتدفق لمعرفة استخدام أي عملية لا بد من طرح السؤال التالي:

فيما تم استعمال هذا التدفق؟ يعبر عنه محاسبيا بالمدين . (قد يكون بالزيادة أو بالنقصان)، ويمكن أن يكون في نفس العملية إستمخدام واحد أو أكثر.

✓ القياس التقدي: هو المبلغ المالي للعملية أي القيمة التي تمت بها، يتم التعبير عنها بالعملة الوطنية، يجب ان يكون القياس التقدي نفسه (متساويا) لكل من المصدر والاستخدام .

4- وثائق إثبات التدفق: مهما كان نوع التدفق لا بد من وثيقة لإثباته، ويختلف شكل ونوع الوثيقة تبعاً لطبيعة العملية ونوع نشاط المؤسسة، وتنقسم على:

- وثائق إثبات تدفق المعلومات: من أبرز الوثائق نجد:

✓ وصل طلب: عبارة عن وثيقة تسلمها أو تستلمها المؤسسة من اجل طلب تثبيت، سلعة، مواد أولية أو منتجات تامة ويجب أن تكون هذه الوثيقة متضمنة المعلومات التالية:

إسم الوثيقة، الرقم التسلسلي،

إسم الزبون (الطالب) وعنوانه،

اسم المورد (المطلوب منه) وعنوانه،

تاريخ ومكان وصل الطلب،

تفاصيل عن السلعة المطلوبة (اسمها، لونها، حجمها، كميتها)،

ختم وتوقيع الزبون (الطالب) .

✓ أمر تحويل: هي وثيقة يتم تسليمها من وحدة او فرع الى آخر داخل المؤسسة، من اجل طلب تحويل (موظفين، سلع، مواد أو منتجات) ويتضمن المعلومات التالية:

إسم الوثيقة، الرقم التسلسلي،

إسم الفرع او الهيئة (الطالبة) ومكانها .

اسم الهيئة أو الفرع (المطلوب منه) ومكانه،

تاريخ ومكان أمر التحويل،

تفاصيل عن ما هو مطلوب تحويله المطلوبة (اسمها، لونها، حجمها، كميتها)،

الاحتسب والتوقيع .

لا يترتب عن أمر التحويل قيام الفرع أو الوحدة بعملية التحويل مباشرة بل يترتب عنها دراسة لهذا الطلب وفي حالة توفر الشروط الواجبة يتم تنفيذه وينتقل التحويل من تدفق معلومات الى تدفق حقيقي ويرفق بوثيقة أخرى تسمى وصل تحويل .

- وثائق إثبات التدفق الحقيقي: من أبرز الوثائق التي يتم الاعتماد عليها في اثبات التدفقات الفعلية نجد:

✓ وصل التسليم أو الاستلام: يحتوي على البيانات التالية:

إسم الوثيقة، رقمها التسلسلي،

اسم المسلم وعنوانه،

اسم المستلم وعنوانه،

تاريخ التسليم أو الاستلام ومكانه،

تفاصيل عن السلع او المواد المسلمة او المستلمة،

توقيع المسلم أو المستلم على الوصل،

✓ الفاتورة: تعتبر الفاتورة من أهم الوثائق التي تستخدمها المؤسسة لإثبات تدفقاتها الحقيقية، تحتوي هذه الوثيقة (في حالة ما إذا

كانت فاتورة بيع) على البيانات التالية:

إسم الفاتورة (فاتورة بيع)، ورقمها التسلسلي؛

اسم المورد (البائع) وعنوانه؛

رقم وتاريخ الوثائق المرفقة (وصل الطلب ووصل التسليم)؛

تفاصيل عن السلعة المباعة (الكمية، اللون، الوزن)،

ثمن البيع خارج الرسم HT ومختلف المصاريف والتخفيضات التابعة له،

الرسم على القيمة المضافة TVA،

المبلغ المتضمن الرسم TTC .

✓ وثائق الدفع الفوري: هي مختلف وثائق تسوية التعاملات المالية بين المؤسسة ومتعاملها نذكر منها (الوصل النقدي، الشيك البكي،

الصك البريدي وغيرها)

✓ وثائق الدفع الآجل: تقوم المؤسسة بعدة عمليات على الحساب، وتستخدم الوثائق التالية لمعالجة هذا النوع من العمليات (الكبيالة

والسند لأمر) وهي وثائق تجارية تسمى بوسائل الدفع الآجل .

- 5- تمثيل وتحليل التدفقات الاقتصادية: في هذه المرحلة يتم التركيز على التدفقات الاقتصادية فقط، انطلاقاً من تحديد عناصر التدفق ورافقها بالوثائق التي تثبتها لا بد من القيام بما يلي:
- تمثيل التدفق: تتم هذه العملية من خلال رسم شكل يوضح العناصر الرئيسية للتدفق الاقتصادي كالتالي:

شكل رقم 2: يوضح تمثيل التدفقات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحثة

- تحليل التدفق: بعد القيام بتمثيل التدفق يتم تحليل التدفق عن طريق جدول يتم فيه تحليل عناصر التدفق الحقيقي بالتفصيل وفق التالي:

جدول رقم 5: يوضح تحليل التدفقات الاقتصادية

البيان	تاريخ التدفق	رقم الحساب	اسم الحساب	نوع التدفق	القياس التقدي	إتجاه التدفق
المصدر						
الإستخدام						

المصدر: من إعداد الباحثة

- ملاحظات هامة لتمثيل وتحليل التدفقات: من اجل القيام بالتفسير المحاسبي لمختلف العمليات التي يتم القيام بها لا بد من فهم وتمييز المصطلحات التالية:

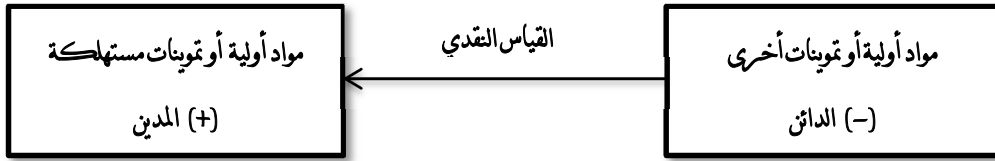
- ✓ نقدا: تعني تمت العملية بالتسديد الفوري أي عن طريق الصندوق؛
- ✓ شيك: يقصد به أن العملية تمت عن طريق إما البنك، الحساب البريدي الجاري أو الخزينة؛
- ✓ بيع على الحساب (آجل): يتم البيع للزبائن بالتالي البيع الآجل يتم مقابلته بمصطلح الزبائن او العملاء؛
- ✓ شراء على الحساب (آجل): يتم الشراء من المدين بالتالي الشراء بدين يقابله مصطلح مورد؛
- ✓ استلام تسبيق: يكون في حالة اثبات حسن النية لإتمام عملية البيع يقدم من الزبون للمؤسسة، يقابله محاسبيا مصطلح تسبيقات من الزبائن؛

✓ دفع تسبيق: يكون في حالة اثبات حسن نية المؤسسة لإتمام عملية الشراء ويقدم من قبل المؤسسة للمورد، يقابله محاسيباً مصطلحات تسبيقات للموردين؛

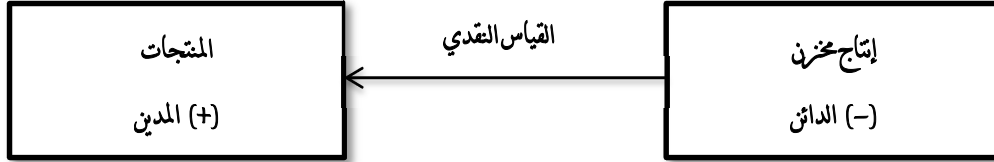
✓ تقديم خدمات: هي عبارة عن نواتج تحصل عليها المؤسسة ويقابلها محاسيباً مصطلح خدمات مقدمة؛

✓ الحصول على قرض: القروض يتم الحصول عليها في الأغلب من البنوك ويقابلها محاسيباً مصطلح قروض بنكية؛

✓ تحويل مواد أولية أو تموينات أخرى من المخزن إلى الورشة: يكون تمثيل تدفقها كالتالي:



✓ تحويل منتجات من الورشة إلى المخزن: يكون تمثيل تدفقها كالتالي:



✓ قاعدة تمثيل التدفق التي تص على أن المصدر معبراً عنه بالجانب الدائن ويعبر عن نقص في قيمة الحساب المعني (-) ونفس الملاحظة بالنسبة للاستخدام معبراً عنه بالجانب المدين والذي يعبر عن الزيادة في الحساب المعني (+)، هي قاعدة عامة ولكن لا تنطبق على كل الحالات.

تمرين: قامت مؤسسة SEGMA لإنتاج المعدات الفلاحية بالعمليات التالية خلال السنة المالية 2023:

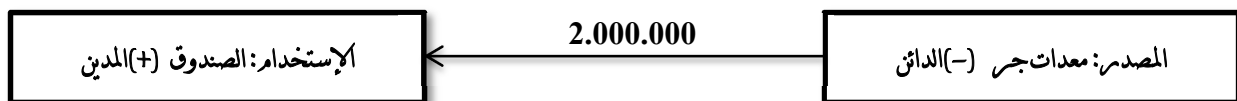
- بتاريخ 01/15 تم استلام طلبية مرقم 01 من الزبون علاء تتضمن طلب 4 معدات حفر و5 آلة بذور.
- بتاريخ 01/30 تم بيع معدات حفر بقيمة 2.000.000 دج سددت قيمتها نقداً فاتورة بيع مرقم 04؛
- بتاريخ 02/07 قامت المؤسسة باقتناء (شراء) معدات نقل بقيمة 5.000.000 دج على الحساب فاتورة اقتناء مرقم 02؛
- بتاريخ 02/28 تم تجهيز 4 معدات حفر تابعة للعمليات الأولى وتسليمها للزبون سعر البيع 4.500.000 دج تمت العملية بشيك بنكي مرقم 04؛
- بتاريخ 03/12 إصدار أمر تحويل مرقم 02 من أجل تحويل مضخات مرش تامة الصنع من الورشة إلى المخزن؛
- بتاريخ 04/01 تحويل مضخات المرش البالغ قيمتها 2.350.000 دج من الورشة إلى المخزن بوصول تحويل مرقم 15.
- بتاريخ 05/06 تم تسديد نصف قيمة معدات النقل عن طريق الصندوق، وصل تسديد مرقم 20؛

- بتاريخ 06/05 سددت المؤسسة مصاريف الكهرباء والغاز للثلاثي الثاني البالغ قيمتها 80.000 دج عن طريق الخزنة، فاتورة رقم 100625؛
- بتاريخ 07/12 تم إستلام تسييق خاص بآلات البذر الخاصة بالطليبة رقم 01 بقيمة 2,155.000 دج (وهو سعر الآلة الواحدة) لإثبات حسن نية الزبون في إتمام عملية الشراء، تمت العملية نقدا، فاتورة تسييق رقم 08؛
- بتاريخ 08/27 تم إرسال قائمة بطلبات التوظيف من المصالح المؤسسة (مصلحة المالية والحاسبة، مصلحة التخزين) إلى مصلحة المستخدمين من أجل دراستها والإعلان عنها، علما أن المناصب المطلوبة هي:
- منصبين "محاسب" بأجر 70.000 دج؛
ثلاثة مناصب "أمين مخزن" بأجر 50.000 دج.
- بتاريخ 09/26 تم إرسال آلات البذر المطلوبة في العملية رقم 01، فاتورة رقم 26 تمت العملية على الحساب؛
- بتاريخ 10/10 تم استلام مبلغ 500.000 دج نقدا، مقابل تقديم المؤسسة خدمات صيانة لآليات حفر خاصة بمشكلة الانوار للمحاصيل الحقلية؛
- بتاريخ 11/16 قامت المؤسسة بتسديد مبلغ التأمين المبرم مع وكالة SAA البالغ قيمته 90.000 دج، النصف بشيك بنكي والباقي نقدا، بموجب عقد رقم 2074؛
- بتاريخ 12/30 إستلمت المؤسسة مبلغ العملية المؤرخة في 09/26 عن طريق الحساب البريدي الجاري، وصل تسديد رقم 300.
- المطلوب: قم بتمثيل وتحليل العمليات السابقة ؟

الحل:

✓ العملية بتاريخ 01/15 لا تمثل ولا تحلل لأنها عبارة عن تدفق تقدي (طلبية) ولكن تأخذ بعين الاعتبار.

✓ العملية بتاريخ 01/30



البيان	تاريخ التدفق	رقم الحساب	اسم الحساب	نوع التدفق	القياس التقدي	إتجاه التدفق
المصدر	01/30	35	معدات جمر	مادي	2.000.000	خارجي
		53	صندوق	مالي	2.000.000	
الإستخدام						

✓ العملية بتاريخ 02/07

الإستخدام: معدات النقل (+) المدين		← 5.000.000		المصدر: موردو التثبيتات (-) الدائن		
إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	رقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
خارجي	5.000.000	مالي	موردو التثبيتات	404	02/07	المصدر
	5.000.000	مادي	معدات نقل	218		الإستخدام

✓ العملية بتاريخ 02/28

الإستخدام: البنك (+) المدين		← 4.500.000		المصدر: معدات حفرة (-) الدائن		
إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	رقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
خارجي	4.500.000	مادي	معدات حفرة	35	02/28	المصدر
	4.500.000	مالي	البنك	512		الإستخدام

✓ العملية بتاريخ 03/12 تدفق معلومات لا تمثل ولا تحلل.

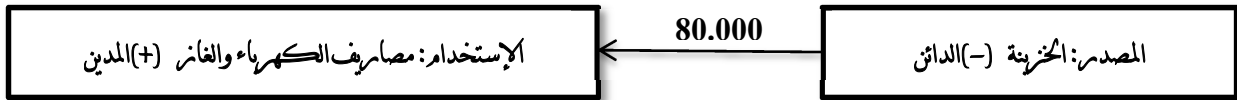
✓ العملية بتاريخ 04/01

الإستخدام: مضخات مرش (+) المدين		← 2.350.000		المصدر: انتاج مخزن (-) الدائن		
إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	رقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
داخلي	2.350.000	مادي	انتاج مخزن	72	04/01	المصدر
	2.350.000	مادي	مضخات مرش	35		الإستخدام

✓ العملية بتاريخ 05/06

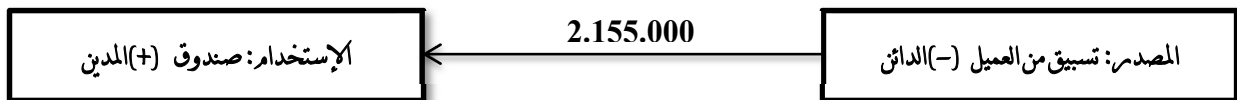
الإستخدام: موردو التثبيتات (+) المدين		← 2.500.000		المصدر: الصندوق (-) الدائن		
إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	رقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
داخلي	2.350.000	مالي	الصندوق	53	05/06	المصدر
	2.350.000	مالي	موردو التثبيتات	35		الإستخدام

✓ العملية بتاريخ 06/05



البيان	تاريخ التدفق	رقم الحساب	اسم الحساب	نوع التدفق	القياس التقدي	إتجاه التدفق
المصدر	06/05	515	المخزينة	مالي	80.000	خارجي
الإستهخدام		607	مصاريف الكهرباء والفانر	مادي	80.000	

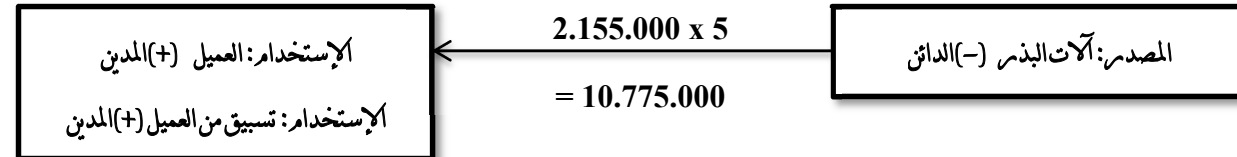
✓ العملية بتاريخ 07/12



البيان	تاريخ التدفق	رقم الحساب	اسم الحساب	نوع التدفق	القياس التقدي	إتجاه التدفق
المصدر	07/12	419	تسبيق من العميل	مالي	2.155.000	خارجي
الإستهخدام		53	الصندوق	مالي	2.155.000	

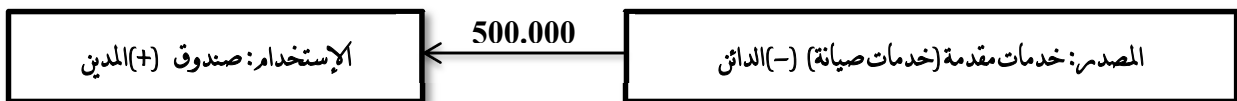
✓ العملية بتاريخ 08/27 تدفق معلومات لا تمثل ولا تحلل

✓ بتاريخ 09/26



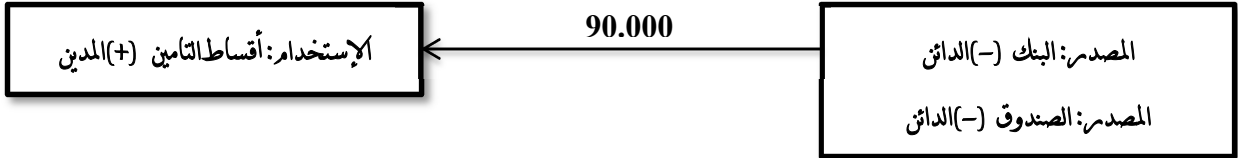
البيان	تاريخ التدفق	رقم الحساب	اسم الحساب	نوع التدفق	القياس التقدي	إتجاه التدفق
المصدر		35	منتجات تامة	مادي	10.775.000	خارجي
الإستهخدام	09/26	411	العميل	مالي	8.620.000	
		419	تسبيق من العميل	مالي	2.155.000	

✓ بتاريخ 10/10



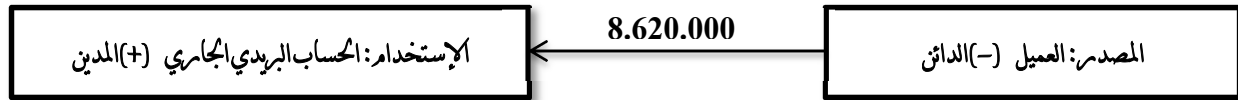
إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	مرقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
خارجي	500.000	مادي	خدمات مقدمة	706	10/10	المصدر
	500.000	مالي	الصندوق	53		الإستخدام

✓ بتاريخ 11/16



إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	مرقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
خارجي	45.000	مالي	البنك	512	11/16	المصدر
	45.000	مالي	الصندوق	53		الإستخدام
	90.000	مادي	أقساط التأمين	616		

✓ بتاريخ 12/30



إتجاه التدفق	القياس التقدي	نوع التدفق	اسم الحساب	مرقم الحساب	تاريخ التدفق	البيان
خارجي	8.620.000	مالي	العميل	411	12/30	المصدر
	8.620.000	مالي	حساب جاري بردي	517		الإستخدام

ثالثاً: الحساب

عملابمبدأ القيد المزدوج الذي يوص على أن أي عملية محاسبية يجب أن يكون فيها طرفين طرف يزبد أو يستقبل يسمى (مدين) وطرف ينتقص أو يعطي ويسمى (دائن) شرط أن يتساوى الطرفين مهما كان عدد العناصر المثلثة لكل طرف، وفق تسلسل زرمي مثبت بوثق، ولأجل تحديد مرصيد كل عنصر من عناصر الذمة المالية للمؤسسة يتم استعمال أداة تعرف بالحساب .

1- تعرف الحساب: نظراً لكثرة العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة لا يمكن تتبع ارصدة الحسابات التي لديها بمجرد تحليل وتمثيل تدفقاتها لذا استوجب الامر متابعتها عن طريق الحساب، الذي يعرف بأنه "تقنية محاسبية تسجل وترتيب التدفقات المتعلقة بعنصر معين، وينجز على شكل جدول بجانين، أحدهما إستعمال (استخدام) والآخر مورد (مصدر)" (بوسليمانى، 2022/2021، صفحة 17).

بالتالي يمكن القول بأن الحساب هو "عبارة عن جدول ذو جانين (طرفين)، جانب ايمن يعرف بالجانب المدين (الاستخدام)، وجانب أيسر يعرف بالجانب الدائن (المصدر)، الفرق بين الجانين يسمى بالمرصيد، يخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الاقتصادية الخاصة بكل حساب (عنصر) خلال فترة زمنية محددة، ويرمز للحساب باختصار بالرمز (ح/)" (نزقيب، 2024-2023، صفحة 46).

2- شكل الحساب: هناك ثلاث أشكال مختلفة للحساب شكلا، وهي كالتالي:

- شكل الأعمدة المتباعدة: في هذا الجدول ترفصل الجانب المدين والدائن بواسطة أعمدة مستقلة ومنفصلة لكل من البيان والتاريخ والمبالغ، في الغالب يكون في عبارة عن بطاقة متابعة لحسابات معينة، ويعد من الأشكال الأقل استخداما مقارنة بالشكلين الآخرين، معبر عنه وفق الجدول التالي:

جدول مرقه 6: يوضح شكل الحساب وفق الأعمدة المتباعدة

الحساب:

التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	التاريخ	البيان	المبالغ الدائنة
المجموع			المجموع		

المصدر: (سليمانى، 2020/2019، صفحة 11)

- شكل الأعمدة المتقاربة: عبارة عن جدول ترفيها جمع الأعمدة الخاصة بالتاريخ والبيان لكل من الجانب المدين والدائن، بالتالي كل من المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة أصبحت جنب بعضها البعض، يعد من أبرز الأشكال المستخدمة في الوثائق القانونية، معبر عنه وفق الجدول التالي:

جدول رقم 7: يوضح شكل الحساب وفق الأعمدة المتقاربة

الحساب:

التاريخ	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
N/01/01	مرصيد أول مدة		
-	-		
N/12/31	مرصيد آخر مدة		
المجموع			

المصدر: (بن قطيب، 2020/2019، صفحة 19)

- الشكل المبسط للحساب: ويكون في شكل حرف "T" بحيث يتم فيه اختزال أعمدة التاريخ والبيان ويتم الإبقاء فقط على أعمدة المبالغ كالتالي:

شكل رقم 3: يوضح الشكل المبسط للحساب

مدين	ح/.....	دائن

المصدر: (بعلي، 2019/2018، صفحة 102).

مثال: قامت مؤسسة البهجة خلال شهر جانفي 2023 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 01/05 إقتناء معدات صناعية بقيمة 6.000.000 دج عن طريق شيك بنكي رقم 13؛
- بتاريخ 01/08 تسديد فاتورة الكهرباء والغائر نقدا المقدرة بقيمة 15.000 دج، فاتورة رقم 1233567
- بتاريخ 01/13 بيع بضاعة بقيمة 400.000 دج نقدا فاتورة بيع رقم 12؛
- بتاريخ 01/18 الحصول على قرض بقيمة 15.000.000 دج من بنك CPA وقامت المؤسسة بإيداع قيمته في حسابها البنكي بنفس البنك؛

- بتاريخ 01/22 شراء بضاعة بقيمة 500.000 دج على الحساب، فاتورة رقم 18؛
 - بتاريخ 01/26 القبض مبلغ بقيمة 300.000 دج مقابل تقديم خدمات نقل للغير نقداً؛
 - بتاريخ 01/30 تسديد نصف ثمن البضاعة المشتراة بتاريخ 01/22 نقداً بوصول تسديد رقم 122؛
 - بتاريخ 01/31 استلمت طلبية بضاعة بقيمة 450.000 دج.
- المطلوب: قم بفتح الحسابات الخاصة بالحسابات المتعلقة بالعمليات السابقة؟

الحل:

أولاً: تمثيل تدفقات العمليات



ثانياً: فتح الحسابات

م/ح/ مصارف الكهرباء والفانرد		م/ح/ البنك د		م/ح/ معدات صناعية د	
	15.000	6.000.000	15.000.000		6.000.000
م/ح/ قرض بنكي د		م/ح/ البضاعة د		م/ح/ الصندوق د	
15.000.000		400.000	500.000	15.000	400.000
				250.000	300.000
م/ح/ خدمات مقدمة د		م/ح/ مورد المخزونات د			
300.000		500.000	250.000		

3- ترصيد الحساب: في نهاية كل فترة لا بد ان يتم ترصيد (غلق) الحساب، لذا يجب أن يتحقق شرط تساوي الجانب المدين مع الجانب

الدائن، من أجل تحقيق هذا الشرط لا بد من حساب الرصيد من خلال القيام بالخطوات التالية:

- حساب مجموع المبالغ في الجانب المدين؛
 - حساب مجموع المبالغ في الجانب الدائن؛
 - يتم طرح الجانب الأصغر من الجانب الأكبر؛
 - يوضع الفرق في الجانب الأصغر وينسب إلى الجانب الأكبر؛ بمعنى يسمى باسم الجانب الأكبر.
- في هذه الحالة يمكن تحديد الأمر صدة التالية:

جدول رقم 8: حالات أمر صدة الحسابات

الرصيد	الحالة
مدين	الجانب المدين أكبر من الجانب الدائن
دائن	الجانب الدائن أكبر من الجانب المدين
معدوم	الجانب الدائن = الجانب المدين

المصدر: (بوسليمان، 2021/2022، صفحة 19) بتصرف

ملاحظة: لا يمكن في أي حالة من الأحوال أن يكون هناك رصيد سالب.

مثال: اعتماداً على المثال السابق قم بحساب أمر صدة الحسابات؟

الحل:

م/ح/ مصاريف الكهرباء والفانرد		م/ح/ البنك د		م/ح/ معدات صناعية د	
15.000	15.000	6.000.000	15.000.000	6.000.000	6.000.000
		9.000.000			
15.000	15.000	15.000.000	15.000.000	6.000.000	6.000.000
م/ح/ قرض بنكي د		م/ح/ البضاعة د		م/ح/ الصندوق د	
15.000.000	15.000.000	400.000	500.000	15.000	400.000
		100.000		250.000	300.000
15.000.000	15.000.000	500.000	500.000	435.000	
م/ح/ خدمات مقدمة د		م/ح/ مورد المخزونات د			
300.000	300.000	500.000	250.000	700.000	700.000
			250.000		
300.000	300.000	500.000	500.000		

4- إعادة فتح الحساب: في بداية الفترة التالية يتم إعادة فتح الحساب وذلك من خلال الاعتماد على ارصدة الحسابات للفترة السابقة ووضعها في الجانب (الطرف) الذي سميت باسمه.

مثال: اعتمادا على معطيات المثال السابق قم بإعادة فتح حسابات البنك، البضاعة ومورد المخزونات؟
الحل:

م/ح/ البنك د	
	9.000.000
م/ح/ البضاعة د	
	100.000
م/ح/ مورد المخزونات د	
250.000	

5- قواعد سير حسابات المدونة:

تنقسم مدونة الحسابات إلى 7 أصناف (مجموعات) هي الأخرى لها تقسم خاص كالتالي:

- حسابات الميزانية (سيتم التطرق لها لاحقاً بالتفصيل): تنقسم الميزانية إلى جانبين هما:

✓ الأصول: وتضم حسابات:

➤ المجموعة 02: تبيئات: كل حساباتها

➤ المجموعة 03: مخزونات: كل حساباتها

➤ المجموعة 04: حسابات الغير: كل الحسابات ذات الأرصدة المدينة

➤ المجموعة 05: الحسابات المالية: كل الحسابات ذات الأرصدة المدينة

يتم اتباع القاعدة التالية في تسير حساباتها: أي زيادة في حسابات الأصول تسجل في المدين وأي نقصان يسجل في الدائن

مدين	حسابات الأصول	دائن
+		-

✓ المخصص: وتضم حسابات:

➤ المجموعة 01: الأموال الخاصة: كل حساباتها

➤ المجموعة 04: حسابات الغير: كل الحسابات ذات الأرصدة الدائنة

➤ المجموعة 05: الحسابات المالية: كل الحسابات ذات الأرصدة الدائنة

يتم اتباع القاعدة التالية في تسير حساباتها: أي زيادة في حسابات المخصص تسجل في الدائن وأي نقصان يسجل في المدين

مدين	حسابات المخصص	دائن
-		+

- حسابات النتائج: (سيتم التطرق لها لاحقاً بالتفصيل): يضم جدول حسابات النتائج مجموعتين هما:

✓ الأعباء: وتضم حسابات المجموعة 06 بكل حساباتها، ويتم اتباع القاعدة التالية في تسير حساباتها: أي زيادة في حسابات

الأعباء تسجل في المدين وأي نقصان يسجل في الدائن

دائن	حسابات الأعباء	مدين
-		+

٧ النواتج: وتضم حسابات المجموعة 07 بكل حساباتها، ويتم اتباع القاعدة التالية في تسيير حساباتها: أي زيادة في حسابات النواتج تسجل في الدائن وأي نقصان يسجل في المدين

دائن	حسابات النواتج	مدين
+		-

مربعاً: المستندات المحاسبية

من أجل إضفاء جانب المشروعة على العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة لا بد أن يتم تتبع كافة هذه العمليات، من خلال تحديد منشأ هذه العملية، أثرها المالي أو المادي على المؤسسة، والتأكد على قابلية تسجيلها من عدمه، لذا لا بد أن يتم التركيز على المستندات المحاسبية التي تحوزها المؤسسة من أجل القيام بهذه العملية.

1- تعرف المستندات المحاسبية: لكل عملية محاسبة ذات أثر مالي أو مادي على المؤسسة يجب أن تكون مدعومة بمستند (وثيقة) محاسبية، مالية أو إدارية لها الصفة القانونية من أجل الاستدلال بها في عملية التسجيل المحاسبي، وكل مستند به أي إخلال بشرط من شروط قانونيته (مشروعيته) فلا يمكن الاعتماد عليه في تسجيل أي عملية محاسبية.

2- عناصر المستندات المحاسبية: يشترط في المستندات المحاسبية المراد العمل بها توفر العناصر التالية:

- يجب أن تكون مؤرخة؛

- مثبتة على ورقة - أو بصيغة إلكترونية معترف بها، مع إمكانية إعادة تفرغ محتواها على الأوراق؛

- يجب أن تضمن مصداقية العملية (مؤشر عليها أو مضمية أو رسالة عن طريق جهة معترف بها)؛

- إمكانية فهم وتفسير محتواها (لغة مفهومة، أرقام وبيانات مقروءة).

3- أهمية المستندات المحاسبية: تكمن أهمية العمل بالمستندات المحاسبية وتوفيرها في: (المغربي، 2022، صفحة 400)

- وسيلة إثبات: من أجل التأكد من صحة العملية (سواء من حيث المبالغ، الأطراف، الحسابات المعمول بها... إلخ)

- دليل قانوني: تعتبر كحجة قانونية في حالة وجود أي خلاف أو نزاع من شأنه أن يضر بأي طرف من أطراف المعاملة.

4- أنواع المستندات المحاسبية: يمكن تقسيم المستندات المحاسبية وفق التالي:

- حسب طبيعة المستندات المحاسبية: تنقسم إلى: (بلكرشة، 2023/2022، صفحة 11، 12)

✓ المستندات المحاسبية المباشرة: هي مستندات تعد من قبل المؤسسة مباشرة، وتعد كوثيقة إضافية قانونية لتبرير وتأكيد التسجيل المحاسبي، من أهمها:

➤ مستندات القبض: تعد من قبل المؤسسة من أجل إثبات عمليات القبض (سواء القبض نقداً أو بشيك) كما يمكن تقديم نسخة للطرف الآخر.

➤ مستندات الصرف: تعد هذه المستندات في حالة قيام المؤسسة بدفع ما يترتب عليها من التزامات مالية (سواء الدفع نقداً أو بشيك) ويتم تقديم نسخة من هذه الوثيقة للطرف الآخر سواء قام بطلبها أو لم يطلبها.

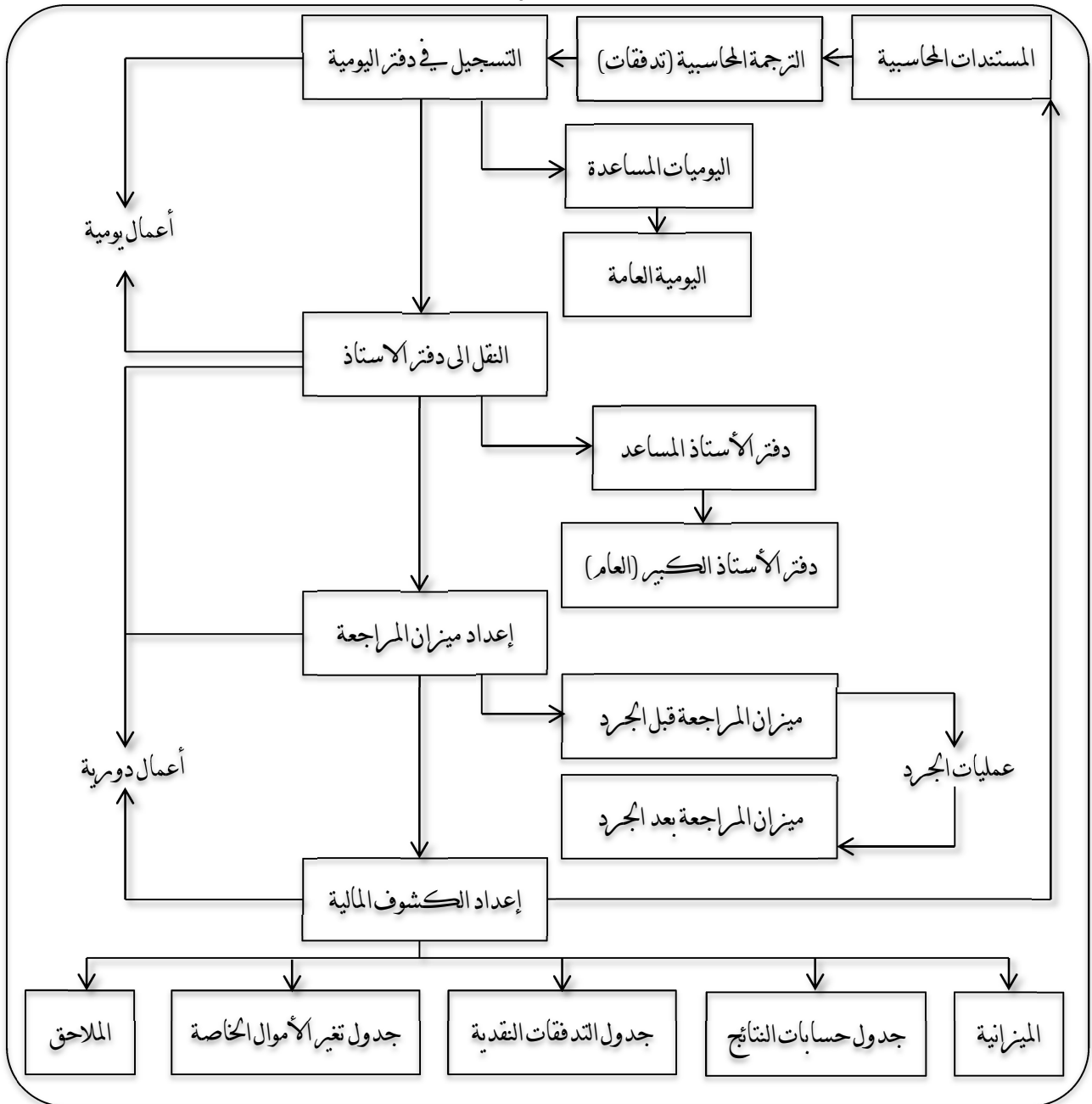
- مستندات استلام: تعد من قبل المؤسسة من أجل إثبات عمليات استلام المشتريات من الموردين (سلع، مواد أولية، تموينات) أو المردودات من المبيعات من الزبائن (سلع ومنتجات).
- مستندات تسليم: تعد هذه المستندات من قبل المؤسسة من أجل تأكيد عملية تسليم المبيعات للزبائن (السلع والمنتجات) أو المردودات من المشتريات للموردين (سلع، مواد أولية، تموينات).
- ✓ المستندات المحاسبية غير المباشرة: هي المستندات التي يتم ارفاقها بالمستندات المحاسبية المباشرة باعتبارها وسيلة إثبات ومن أبرزها:
 - الفاتورة: هي مستند يتم تحريره من قبل البائع، يتضمن اجمالي المعلومات التفصيلية الخاصة بالسلعة المباعة أو الخدمة المقدمة مهما كان نوعها (السعر، الكمية، الرسوم، التخفيضات وغيرها)
 - الشيك أو الصك: هو من وسائل الدفع التي تعتبر كأمر موجه من صاحب الحساب (البنكي أو البريدي) إلى البنك أو مركز البريد بأن يتم دفع مبلغ مالي لحامه (المستفيد).
 - الكمبيالة: هي تعهد مكتوب من قبل الشخص المستحق عليه الدين بأن يدفع مبلغ مالي معين في تاريخ معين لشخص آخر يسمى المستفيد وقد يتعدى اطراف تحريرها الى وجود طرف ثالث.
 - سند لأمر: هي ورقة يأمر فيها صاحب الحق الشخص الذي يترتب عليه الدين بتسديد مبلغ نقدي معين في تاريخ معين.
- حسب الجهة المعدة للمستندات المحاسبية: تنقسم إلى: (عامر، 2024/2023، صفحة 21)
 - ✓ مستندات محاسبية داخلية: هي المستندات التي تقوم المؤسسة بإعدادها داخليا مثل:
 - فواتير البيع؛
 - كشف الأجور؛
 - الشيكات أو الصكوك..... إلخ.
 - ✓ مستندات محاسبية خارجية: وتمثل في كافة المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من الأطراف الخارجية التي تتعامل معها، من أبرزها:
 - كشف الحساب البنكي او البريدي؛
 - اشعارات التحصيل أو المصالح الإدارية الأخرى؛
 - وصولات الاستلام..... إلخ.

خامساً: الدورة المحاسبية

تمر الدورة المحاسبية للمؤسسة خلال السنة المالية (N/01/01 إلى غاية N/12/31) بمراحل عديدة انطلاقاً من تتبع التنظيم المحاسبي

للوصول إلى تحديد المركز المالي للمؤسسة، كما هو مبين في الشكل التالي:

شكل مرقم 4: مراحل الدورة المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على:

(عامر، 2024/2023، صفحة 21) و(مرزوق وبشكير، 2011، صفحة 55) و(بوسليمان، 2022/2021، صفحة 22)

سادسا: الفروض والمبادئ المحاسبية

اختلفت التعاريف والتوجهات التي تطرقت للفروض والمبادئ المحاسبية كمصطلحات من أجل العمل على التفرقة بينهما من حيث الأهمية، الدلالة القانونية أو المهنية، وفي نص المشرع الجزائري تم التركيز على المبادئ كمصطلح شامل بموجب القانونين المعمول بها من أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي، من خلال تحديد عدد من المبادئ المحاسبية الواجب مراعاة العمل بها من أجل المتابعة الدورية للأحداث والعمليات المحاسبية، التقييد المحاسبي، إعداد القوائم والتقارير المالية وفق ما هو متعارف عليه دوليا، والتي تتمثل في: (القانون رقم 07-11، 2007، صفحة 04، 05) (مرسوم تنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 11، 12)

1- محاسبة التعهد (محاسبة الإلتزام): يتم التعامل مع كافة الأحداث والمعاملات المحاسبية التي لها أثر مالي أو مادي على أساس الإلتزام (التعهد) أي تسجل محاسبيا بتاريخ حدوثه، كما يتم عرضها ضمن القوائم والتقارير المالية للسنوات المالية المرتبطة بها.

2- إستمرارية الاستغلال: تعد القوائم والتقارير المالية على أساس استمرار المؤسسة في ممارسة نشاطها (إستمرارية الاستغلال) في المستقبل المتوقع، إلا إذا حدث ما يمنع هذا قبل تأريخ نشر الحسابات مثل (صدور قرارات قد تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط)، وفي حالة ما إذا لم يحترم هذا الأساس فسيكون هنالك شك في إستمرارية نشاطها لذا يجب أن يتم توضيح ذلك في الملاحق من خلال تحديد الأساس المستند عليه.

3- قابلية الفهم: أن تكون المعلومات المدرجة ضمن القوائم المالية قابلة للفهم من قبل مستخدميها الذين يحوزون تكويناً بسيطاً في مجال المحاسبة، ولم يتم إعدادها بطريقة معقدة يصعب تفسيرها أو العمل بها.

4- الدلالة "الثبوتية": كل عملية محاسبية تمت من قبل المؤسسة وكان لها أثر مالي أو مادي يجب تكون مرفقة بوثيقة تثبتتها وتدلل عليها، وفق احترام شروط معينة مثل: أن تكون قانونية ومؤشر عليها، لها رقم خاص بها، تتضمن كافة المعلومات الخاصة بالمعاملة (سعر، حجم، كمية) وغيرها.

5- التكلفة التاربخية: تسجل عناصر الأصول والخصوم، الأعباء والمنتجات ضمن القوائم والتقارير المالية بالتكلفة الأولية أي تكلفة الحصول عليها، إلا إذا وجد نص قانوني يخالف ذلك كان يتم إعادة تقييم عناصر الأصول، أو تقييم بعض العناصر بالتكلفة الحقيقية وغيرها.

6- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: تعتبر الملكية القانونية للأصول من أهم شروط الاعتراف بها ضمن عناصر الذمة المالية، إلا أن هناك استثناءات يمكن فيها إلغاء شرط الملكية القانونية وتسبب المنفعة الاقتصادية، يتم تطبيق هذا المبدأ في حالة التسيئات التي يتم الحصول عليها بموجب عقود الأيجار التمويلية وفق احترام الشروط التالية: (علاوي، 2018، صفحة 122)

- انتقال ملكية التثبيت للمستأجر فور انتهاء العقد؛
- يتم الاتفاق بتاريخ امضاء العقد على أن يمتح المؤجر للمستأجر خيار الشراء بسعر اقل من القيمة الحقيقية للتثبيت بذلك التاريخ؛
- مدة الإيجار تكون تتجاوز نصف العمر الإنتاجي الفعلي لتثبيت المستأجر؛
- يجب ان تكون القيمة المحينة للمدفوعات نفسها (تقريباً) القيمة الحقيقية للتثبيت للمؤجر؛
- يجب أن تكون التثبيتات المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر وبدون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.
- 7- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) البيان رقم (2) سنة 1980 والذي بين فيه الخصائص النوعية التي يجب توفرها من اجل الحكم على أهمية المعلومات المحاسبية التي من خلال الجدول التالي:
- جدول رقم 9: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق بيان (SFAC) رقم (2) الصادر عن (FASB)

تقسيماتها	الخصائص
القيمة التنبؤية (القدرة التنبؤية): فالتنبؤ بالمعلومات يسهم في إعطاء مؤشرات قوية تسمح لمستخدميها الرقابة على الأداء وتقدير الانحرافات، مواضعها، أسبابها ليتم معالجتها.	الملاءمة: المعلومات المحاسبية الملاءمة هي المعلومات التي ينتظر تقديمها للجهات المستخدمة لها وتكون مناسبة لهم ومتوافقة مع رغباتهم منها ومنسجمة
القيمة الامرتداية (التغذية العكسية): فكلما كانت المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية ذات قدرة امترداية (أي يمكن ان يتم استخدامها أو الإعتماد عليها في السنوات المقبلة) أسهمت في تحسين وتطوير نوعية القوائم والتقارير المالية المستقبلية.	الخصائص الأساسية (الرئيسية)
التوقيت الجيد (المناسب او الملائم): أي ان يتم توصيل المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الوقت اللازم قبل أن تفقد قيمتها أو منفعتها لاتخاذ القرارات اللازمة.	مع باقي المعلومات المعدة من خلال:
قابلية التحقق: من جهة صحتها يجب ان تكون المعلومات الحاسبية قابلة للتحقق، بمعنى أن النتائج التي قد يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يمكن ان يتوصل إليها شخص آخر بنفس الطريقة.	الموثوقية: لتكون المعلومات الحاسبية مفيدة فأنها يجب أن تكون موثوقة

<p>الحياض (عدم التحيز): أي يجب أن لا يتم إعداد وتهيئة المعلومات الحاسوبية على بصورة يمكن أن تخدم مستخدم دون الآخر بصورة مقصودة.</p> <p>الدقة (المصدقية): يقصد بها وجود تطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنه، أي ان المعلومات الحاسوبية المدرجة ضمن القوائم المالية تعبر عن الواقع الصحيح للمؤسسة بدقة (مثل أن تكون مراجعة او خاسرة)</p>	<p>من خلال:</p>
<p>قابلية المقارنة: إمكانية مقارنة المعلومات الحاسوبية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة.</p> <p>الاتساق (الثبات): أي استخدام نفس الأساليب والأسس الحاسوبية المستخدمة في إعداد القوائم والتقارير المالية ويكون تغييرها من أجل استخدام طرق وأساليب مستحدثة لذا وجب في حالة التغيير الإقرار عن ذلك في الملاحق.</p>	<p>الخصائص الثانوية</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

(Thomas , 2003, p. 150) (السليجات والنسر، 2014، صفحة 237، 238) (مطر والسيوطي، 2008، صفحة 333) (هوامر ولعشوري، 2010، صفحة 16، 17) (أبونصار وحميدات، 2008، صفحة 10)

- توفر الخصائص السابق ذكرها من شأنه أن يجعل من المعلومات الحاسوبية ذات جودة لتنعكس بالضرورة على نوعية القرارات المتخذة في المؤسسة. في حين مركز المشرع الجزائري على ضرورة توفر الخصائص التالية: الملاءمة، الدقة، قابلية المقارنة والوضوح أي البعد عن أي غموض في تفسير أو تحليل أو ادراج أي معلومة ضمن القوائم والتقارير المالية.
- 8- إستقلالية الذمة المالية: تعتبر المؤسسة ذات شخصية معنوية منفصلة عن مالكيها، لذا لا بد ان يتم الفصل بين أصولها وخصومها، أعبائها ومنتجاتها، والذمة المالية للمالكيها، فالقوائم والتقارير المالية تتضمن معاملات المؤسسة دون ادراج مالاكها.
- 9- الوحدة النقدية: يتم تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة مع أطراف داخل الوطن او خارجة بالعملة الوطنية، لذا يجب ان يتم تحويل العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية على العملة الوطنية وفق شروط وطرق محددة في المعايير الحاسوبية.
- 10- الأهمية النسبية: يجب ان تدرج كافة المعلومات المهمة التي لها تأثير على مستخدميها وفي حالة غياب هذه المعلومة قد تكون القوائم والتقارير المالية المعدة غير مفيدة.
- 11- إستقلالية الدورات: يجب ان تكون أعباء، منتوجات ونتيجة كل سنة مستقلة عن السنة التي تليها أو السنة التي تسبقها.

12- المحدث اللاحق (بعد اقفال السنة المالية): يتم اقفال السنة المالية بتاريخ N/12/31 من كل سنة لذا يجب إيقاف التقييد المحاسبي الذي له علاقة بتلك السنة عند هذا التاريخ، إلا ان المشرع أجاز ان تكون هناك تسجيلات محاسبية لاحقة اذا كان لها تأثير على أصول وخصوم المؤسسة وفق أسس محددة قانوناً، شرط أن لا يكون تاريخ حدوثها بعد N+1/03/31.

13- المحيطة والمخدر: ينص هذا المبدأ على أن تكون هناك إستجابة للوقائع والظروف المحيطة بالمؤسسة في ظل الشكوك أو التقلبات التي قد تواجهها لتفاديها من خلال تكوين المؤونات والاحتياطات الانزمية دون المبالغة فيها، كما ينبغي ان تكون عملية تقدير أصول ومنتجات المؤسسة غير مبالغ فيها بالمقابل يجب ان لا يتم التقليل من قيمة الخصوم والأعباء.

14- تطابق الميزانية الإقتاحية مع الميزانية الحتمية: المقصود به أن الميزانية الإقتاحية لسنة N+1 تكون متطابقة (أي نفسها) مع الميزانية الحتمية للسنة N، بإستثناء وجود بعض التغيرات مثل النتيجة التي يمكن أن يتم توزيعها أو تحويلها إلى حساب الترحيل من جديد.

15- عدم المقاصة: ينص المشرع انه لا يمكن ان تكون هناك مقاصة بين عناصر الذمة المالية للمؤسسة (عناصر الأصول مع عناصر الخصوم) (عناصر الأعباء مع عناصر المتوجات)، إلا إذا تمت هذه العملية وفق أسس قانونية.

جدول مرقم 10: يوضح المواد الخاصة بالمبادئ المحاسبية وفق التشريع المعمول به

الرقم	المبدأ	التشريع المعمول به	مرقم المادة
1	محاسبة التعهد (محاسبة الإلتزام)	القانون 07-11	06
		المرسوم التنفيذي 08-156	06
2	إستمرارية الاستغلال	القانون 07-11	06
		المرسوم التنفيذي 08-156	07
3	قابلية الفهم	القانون 07-11	06
4	الدلالة "الثبوتية"	القانون 07-11	18-17-06
5	التكلفة التاريخية	القانون 07-11	06
		المرسوم التنفيذي 08-156	16
6	أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	القانون 07-11	06
		المرسوم التنفيذي 08-156	18

08	المرسوم التنفيذي 156-08	الملاءمة	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	7
06	القانون 11-07	الدقة		
19-08	المرسوم التنفيذي 156-08	(المصدقية)		
29-06	القانون 11-07	قابلية المقارنة		
15-08	المرسوم التنفيذي 156-08			
15	المرسوم التنفيذي 156-08	الثبات		
09	المرسوم التنفيذي 156-08		إستقلالية الذمة المالية	8
28-13-12	القانون 11-07		الوحدة النقدية	9
10	المرسوم التنفيذي 156-08			
11	المرسوم التنفيذي 156-08		الأهمية النسبية	10
12	المرسوم التنفيذي 156-08		إستقلالية الدورات	11
19	القانون 11-07		المحدث اللاحق (إقفال السنة المالية)	12
13	المرسوم التنفيذي 156-08			
14	المرسوم التنفيذي 156-08		الحیطة والحذر	13
17	المرسوم التنفيذي 156-08		تطابق الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	14
15	القانون 11-07		عدم المقاصة	15

المصدر: من إعداد الباحثة

المحور الثالث: الدفاتر المحاسبية والكشوف المالية

أولاً: الدفاتر المحاسبية: أكد المشرع على ضرورة أن تقوم المؤسسة بمسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية اللازمة لمتابعة الأحداث والعمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة المالية للمساهمة في تصنيف، تسجيل، تجميع ترصيد كافة الحسابات التي تطرقت لها المؤسسة وتمثل أهمها في:

1- دفتر اليومية: يعتبر دفتر اليومية من السجلات المحاسبية التي تلتزم المؤسسة بإمسكه، بموجب المشرع الجزائري فقط الزم المؤسسات أن

تمسك دفتر يومية وفق الشروط التالية: (امر رقم 75-59، 1975، صفحة 1306، 1307)

- المتابعة اليومية لكافة العمليات المالية التي تقوم بها أثناء تأدية نشاطها؛
- إرفاق الدفتر بكافة الوثائق (المستندات) التي تثبت العمليات المسجلة؛
- يتم التسجيل بالترتيب (وفق التاريخ) مع عدم ترك فراغ (بياض)؛
- عدم اجراء أي نوع من أنواع التغيير (شطب، مسح) أو القيام بالنقل الى الهامش؛
- ترقيم صفحات الدفتر ويوقع عليها من قبل قاضي المحكمة الإدارية؛
- تحتفظ المؤسسة بالدفتر اليومية والوثائق (المستندات) المرفقة به لمدة 10 سنوات.

كما أكد المشرع في المادة 20 من القانون 07-11 على أن الدفتر اليومي خصص لتسجيل حركات عناصر الأصول والخصوم، أعباء ونواتج المؤسسة، على ضرورة مسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون لدفتر يومي هذا الأخير الذي يمكن أن يتفرع عنه دفاتر وسجلات مساعدة حسب ما يتوافق مع احتياجات وحجم المؤسسة، في حالة استعمال الدفاتر المساعدة لا بد ان يتضمن الدفتر اليومي الرصيد (الجاميع العامة) الشهري للعناصر الواردة بها فقط. (القانون رقم 07-11، 2007، صفحة 05)

يتم تسجيل العمليات المحاسبية في دفتر اليومية وفق مبدأ القيد المنزوح في جدول مقسم إلى "قيود محاسبية" وفق الشروط التالية:

- تساوي المبالغ المسجلة في الجانب المدين مع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن لكل قيد محاسبي؛
 - ان يتضمن كل قيد شرح يحتوى على: اما رقم الفاتورة، رقم الشيك، رقم الوصل وغيرها من مستندات الاثبات التي تم الاعتماد عليها في تسجيل هذه العملية؛
 - تنقل الجاميع المسجلة في نهاية الصفحة بكتابة عبارة "ينقل إلى ما بعده" إلى بداية الصفحة الموالية بكتابه "نقل مما قبله".
- يأخذ القيد المحاسبي الشكل الموضح في دفتر اليومية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول مرقم 11: يوضح شكل القيد المحاسبي في دفتر اليومية

البيان	البيان	مرقم حساب دائن	مرقم حساب مدين
التاريخ			
ح/ اسم الحساب المدين	xxxxxxx	xxx	xxx
ح/ اسم الحساب الدائن	xxxxxxx	xxx	
شرح القيد			

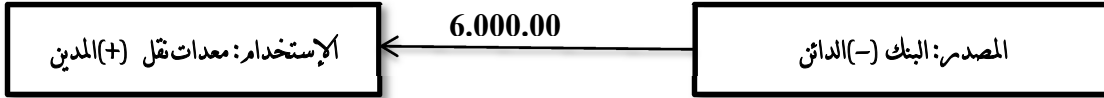
المصدر: من إعداد الباحثة

- أنواع القيود المحاسبية: تنقسم القيود المحاسبية على نوعين:

✓ القيد البسيط: هو القيد الذي يكون متضمن عملية محاسبية تحتوي حساب واحد في كل جانب.

مثال: بتاريخ 2024/03/15 قامت المؤسسة بإقتناء معدات نقل بقيمة 6.000.000 دج عن طريق الحساب البنكي، فاتورة رقم: 2006

من أجل تبسيط عملية تسجيل هذه العملية لابد من تمثيل تدفقها لتحديد عناصره وفق التالي:



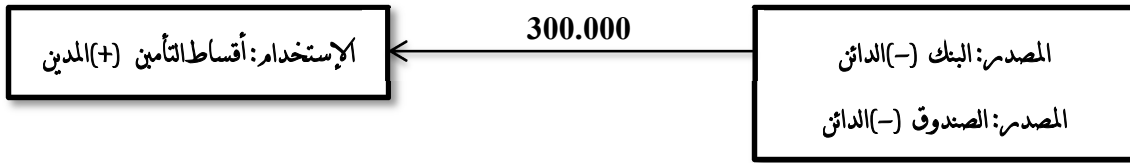
بالتالي القيد المحاسبي يكون كالتالي:

البيان	البيان	مر.ح.د.	مر.ح.م.
2024/03/15			
ح/ معدات نقل	6.000.000	512	218
ح/ البنك	6.000.000		
فاتورة رقم: 2006			

✓ القيد المركب: هو القيد الذي يكون خاص بعملية محاسبية تحتوي على أكثر من حساب في كل جانب.

مثال: بتاريخ 2023/02/03 قامت مؤسسة الحكمة بتسديد مبلغ تأمين بقيمة 300,000 دج نصف نقدا والباقي عن طريق الحساب البنكي، بموجب عقد تأمين رقم 120457.

بالتالي يكون تمثيل هذا التدفق كالتالي:



القيد المحاسبي يكون كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح. د.	مرح. م.
		2023/02/03		
	300.000	ح/ أقساط التأمين		616
150.000		ح/ البنك	512	
150.000		ح/ الصندوق		
		عقد تأمين رقم: 120457		

- القيد الإفتتاحي: هو القيد المحاسبي الذي تستعمل به المؤسسة التقيد في دفتر اليومية ويكون بتاريخ N/01/01 وهو القيد الذي تسجل فيه كافة عناصر الميزانية الإفتتاحية للمؤسسة وفق التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح. د.	مرح. م.
		N/01/01		
	xxxxxx	ح/ كل حسابات الأصول		xxxx
xxxxxx		ح/ كل حسابات الخصوم	xxxx	
		القيد الإفتتاحي		

- تصحيح الأخطاء المحاسبية في دفتر اليومية: نتيجة كثرة العمليات المحاسبية قد تكون هناك أخطاء في التقيد أو في نقل المبالغ من الوثائق إلى دفتر اليومية، وبما انه ذكر سابقا ان دفتر اليومية لا يكون فيه أي شطب أو فراغ من شأنه تشويه المنظر العام لها، فعمل على وضع طرفتين لتفادي الأخطاء التي يمكن حدوثها، وهي:

✓ عكس القيد: تعد من أكثر الطرق إستعمالا من قبل المحاسبين، نظرا لسهولة العمل بها، يتم العمل بها من خلال عكس القيد الخاطئ (عكس الحسابات والمبالغ) وإعادة كتابة القيد الصحيح، ما يعاب عليها أنها تؤدي الى الرفع من قيمة المجاميع.

(بغرش، 2021، صفحة 02)

مثال: قامت المؤسسة بتسجيل القيود المحاسبية التالية:

بتاريخ 2023/04/19 قامت المؤسسة بإقتناء معدات نقل بقيمة 5.000.000 دج فتم تسديد النصف نقدا والباقي على الحساب،

فاتورة رقم 5289.

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2023/04/19		
2.500.000	5.000.000	ح/معدات نقل	512	218
2.500.000		ح/البنك		
		ح/موردو التثبيتات	404	
		فاتورة رقم: 5289		

بتاريخ 2023/07/07 قامت المؤسسة بتسديد دين موردو التثبيتات عن طريق الحساب البنكي، وصل تسديد مرقم 2617.

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2023/07/07		
2.500.000	2.500.000	ح/موردو التثبيتات	404	
		ح/الصندوق	53	
		وصل تسديد مرقم 2617		

المطلوب: بعد مراجعة دفتر اليومية تراكشاف خطأ في التقييد، قم بتحديد الخطأ ومن ثم تصحيحه وفق طريقة عكس القيد؟

الحل: الخطأ في القيد المحاسبي الثاني (الذي ترفيه تسديد دين موردو التثبيتات) بحيث تضمن الوصل ان التسديد تر عن طريق البنك في حين ان التقييد المحاسبي كان من خلال استخدام حساب الصندوق.
يتم تصحيح القيد المحاسبي وفق طريقة عكس القيد كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2023/07/07		
2.500.000	2.500.000	ح/الصندوق	53	
		ح/موردو التثبيتات	404	
		عكس القيد الخاطي لوصول التسديد مرقم 2617		
		2023/07/07		
2.500.000	2.500.000	ح/موردو التثبيتات	404	
		ح/البنك	512	
		تسجيل القيد الصحيح لوصول التسديد مرقم 2617		

✓ المكمل الصفري (المتتم الصفري أو العدد المعاكس): هو من أبرز الطرق التي تستخدم في تصحيح الأخطاء الحاسوبية، خاصة تلك التي تتعلق بالمبالغ، ويمثل طريقة يمكن من خلالها حساب مبلغ إذا تمت إضافته للمبلغ الخاطيء تحصل على (0) (كتوش، 2011، صفحة 245)، ولتحديد المتتم الصفري يمكن القيام بما يلي:

■ ط1: حساب الفرق بين المبلغ ومجموعه لتشكيل قيمة صفيرية (العشرات أو الألاف أو الملايين . . . الخ) مثال: المبلغ الخاطيء 120 متممه للألف هو (1000-120=880)، لذا المتتم الصفري هو الناتج المحسوب 880 مضاف اليه 1000 مع ارفاق الواحد بعلامة (-) ويكتب كالتالي . 1880-

■ ط2: يمكن حساب المتتم الصفري بطريقة أخرى وهيمن الطرق المتعرف عليها في المحاسبة المالية، بحيث يتم طرح كافة المبالغ من الرقم 9، بإستثناء الأحاد تطرح من من رقم 10، مثال على ذلك: لدينا مبلغ خاطيء قدره 23.600 لأجل تحديد المتتم الصفري له تقوم بالعملية الحسابية التالية

$$\begin{array}{r} 9 \ 9 \ 9 \ 9 \ 10 \\ - \\ \hline 2 \ 3 \ 6 \ 0 \ 0 \\ \hline 7 \ 6 \ 4 \ 0 \ 0 \end{array}$$

بالتالي المتتم الصفري هو المبلغ المحسوب ويتم تسبيقه برقم 1 مصحوب بإشارة سالب في الهامش العلوي (خبيطي،

2022/2021، صفحة 78) ويكتب كالتالي: 176400-

كما يمكن كتابة المتتم الصفري بالطريقة التالية 176400-

ملاحظة: الإشارة السالبة التي تضاف إلى 1 تتعلق بالمبلغ الصفري للواحد كما هو الحال في ط1 لدينا 1000 هي السالبة في حين أن 880 موجبة وللحصول على نتيجة 0 تحسب كالتالي: 0=1000-880+120

من أبرز مزايا هذه الطريقة أنها لا تؤثر على الجاميع في دفتر اليومية فهي لا تضخم الجاميع مثل طريقة القيد العكسي، في حين أن أبرز سلبيات لها تكون في حالة الجمع الذي قد يترتب عليه نسيان إشارة السالب عند الجمع . (بكيل،

2020/2019، صفحة 134)

فيما يتعلق بالتقيد الحاسبي يكون كالتالي:

مثال: قامت المؤسسة بتاريخ 20/03/2022 بتسديد ثمن البضاعة بقيمة 235.000 دج عن طريق البنك شيك رقم

13254، وقامت بتسجيل القيد الحاسبي التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2022/03/20		
253.000	253.000	ح/ البنك	401	512
		ح/ موردو السلع		
		شيك رقم 13254		

بتاريخ 2022/03/31 قام المحاسب بمراجعة التسجيلات المحاسبية لشهر مارس ليكتشف انه تم تسجيل القيد بمبلغ خاطئ.

المطلوب: بصفتك محاسب قم بتصحيح هذا الخطأ بطريقة المتمم الصفري؟

الحل:

حساب المتمم الصفري هو:

$$747.000 = 253.000 - 1.000.000$$

نضيف رقم 1 سالب قبل 7 فيصبح المتمم الصفري كالتالي: 1.747.000

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2022/03/20		
1.747.000	1.747.000	ح/ البنك	401	512
		ح/ موردو السلع		
		تصحيح قيد 03/20 بطريقة المتمم الصفري		
		2022/03/20		
235.000	235.000	ح/ البنك	401	512
		ح/ موردو السلع		
		تسجيل القيد الصحيح لشيك رقم 13254		

تمرين: قامت مؤسسة الحربة لصناعة المعجنات خلال سنة 2023 بالعمليات المحاسبية التالية:

- بتاريخ 01/15 قامت المؤسسة بشراء مواد أولية بقيمة 200.000 دج نقداً، فاتورة شراء رقم 18.
- بتاريخ 03/03 تم تسديد خمس قيمة القرض البنكي عن طريق الحساب البنكي، وصل تسديد رقم 25.
- بتاريخ 05/06 قامت المؤسسة بتحويل مبلغ مالي قدره 100.000 دج من الصندوق إلى الحساب البنكي بموجب وصل تحويل رقم 39.
- بتاريخ 07/13 قامت المؤسسة ببيع منتجات تامة بقيمة 600.000 دج على الحساب، فاتورة رقم 357.

- بتاريخ 09/20 قامت المؤسسة بإستلام 1/2 قيمة المنتجات التامة الخاصة بالعملية السابقة نقداً، وصل تسديد رقم 1006 .
- بتاريخ 11/04 قامت المؤسسة بتسديد مبلغ 200.000 دج من قيمة موردو التثبيتات عن طريق الصندوق بموجب وصل تسديد رقم 36 .

إذا توفرت لديك المعلومات التالية بتاريخ 2023/01/01 الخاصة بأرصدة حسابات الميزانية:
عناصر الأصول:

مباني 5.000.000 دج، معدات صناعية 2.500.000 دج، معدات نقل 1.200.000 دج، مواد أولية 700.000 دج، منتجات تامة 800.000 دج، بنك 500.000 دج، صندوق 1.000.000 دج.
عناصر الخصوم:

مراس المال 8.000.000 دج، قروض بنكية 1.500.000 دج، مورد تثبيتات: 1.200.000، موردو السلع والخدمات 1.000.000 .
المطلوب: بصفتك محاسب قم بتسجيل ما سبق في دفتر اليومية منذ تاريخ 01/01 إلى غاية آخر عملية.
الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2023/01/01		
	5.000.000	ح/ المباني		213
	2.500.000	ح/ معدات صناعية		215
	1.200.000	ح/ معدات نقل		2182
	700.000	ح/ مواد أولية		31
	800.000	ح/ منتجات تامة		35
	500.000	ح/ البنك		512
	1.000.000	ح/ الصندوق		53
8.000.000		ح/ مراس المال	101	
1.500.000		ح/ قرض بنكي	164	
1.200.000		ح/ موردو التثبيتات	404	
1.000.000		ح/ موردو السلع والخدمات	401	
		تسجيل القيد الإقتتاحي		

200.000	200.000	2023/01/15	53	31
		ح/ مواد اولية ح/ الصندوق فاتورة شراء مرقم 18		
300.000	300.000	2023/03/03	512	164
		ح/ قرض بنكي ح/ البنك وصل تسديد مرقم 25		
100.000	100.000	2023/05/06	53	512
		ح/ البنك ح/ الصندوق وصل تحويل مرقم 39		
600.000	600.000	2023/07/13	35	411
		ح/ زبائن ح/ منتجات تامة فاتورة مرقم 357		
300.000	300.000	2023/09/20	411	53
		ح/ الصندوق ح/ الزبائن وصل تسديد 1006		
200.000	200.000	2023/11/04	53	404
		ح/ موردين والتبينات ح/ صندوق وصل تسديد مرقم 36		
13.400.000	13.400.000	مجموع اليومية		

2- دفتر الأستاذ (الدفتر الكبير): هو الدفتر الذي يتم فيه ترحيل الحسابات المسجلة في اليومية بكافة مبالغها حسب الترتيب الزمني لكل عملية بغرض تحديد الرصيد النهائي لكل حساب على حدى لفترة معينة (نهاية كل شهر، ثلاثي، سداسي أو سنة)، تمهيدا لإعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية اللازمة. (سليمانى، 2020/2019، صفحة 30)

يمكن ان يكون مسك دفتر الأستاذ ورقيا عن طريق سجل يضم عدد من البطاقات المميزة لكل حساب على حدى، كما قد يكون إلكترونيا سواء كان في شكل برنامج محاسبي او ملف إلكتروني معد لهذا الغرض، وتختلف طرق الحفظ، حسب خاصية كل طريقة، إلا أن النتيجة او الرصيد يجب ان يكون نفسه.

قد تترتب عن عملية ترحيل المبالغ لدفتر الأستاذ حدوث أخطاء محاسبية تتمثل أهمها في: (دغموم، 2022/2021، صفحة 137)

- الخطأ في ترحيل مبلغ أحد الحسابات في عملية معينة مما يؤثر على مرصيده في حين ان الحساب المقابل في نفس العملية ترحيله بالمبلغ الصحيح.

- الخطأ في ترحيل مبلغ للجانب العكسي للحساب أي بدل وضعها في المدين توضع في الدائن أو العكس؛

- الخطأ في ترحيل مبالغ حساب على حساب آخر؛

- الخطأ في ترصيد حساب معين.

لأغلب هذه الأخطاء تأثير على نتائج ميزان المراجعة.

تمرين: اعتمادا على معطيات دفتر اليومية الخاص بمؤسسة الرحمة لصناعة المعجنات قم بإعداد الحساب الكبير لسنة 2023 ؟

الحل:

م ح/ 2182 د		م ح/ 215 د		م ح/ 213 د	
1.200.000	1.200.000	2.500.000	2.500.000	5.000.000	5.000.000
1.200.000	1.200.000	2.500.000	2.500.000	5.000.000	5.000.000
م ح/ 35 د		م ح/ 31 د		م ح/ 53 د	
600.000	800.000	900.000	700.000	200.000	1.000.000
200.000			200.000	100.000	300.000
800.000	800.000	900.000	900.000	200.000	
				800.000	
م ح/ 101 د		م ح/ 512 د			
8.000.000	8.000.000	300.000	500.000	1.300.000	1.300.000
		300.000	100.000		
8.000.000	8.000.000	600.000	600.000		

م/ح/ 401 د		م/ح/ 404 د		م/ح/ 164 د	
1.000.000	1.000.000 مرد	1.200.000	200.000	1.500.000	300.000
			1.000.000 مرد		1.200.000 مرد
1.000.000	1.000.000	1.200.000	1.200.000	1.500.000	1.500.000
م/ح/ 411 د					
			300.000	600.000	
			300.000 مرد		
			600.000	600.000	

3- ميزان المراجعة: يعد ميزان المراجعة من الخطوات الأساسية في الدورة المحاسبية والذي يتم إعداده بعد إعداد دفتر اليومية والترحيل لدفتر الأستاذ، ويعد عن طريق نقل مجاميع الحسابات واردة منها في شكل جدول يتم فيه ترتيب الحسابات حسب الأصناف ب (السعدي والغضب، 2022، صفحة 02)، وأساس إعداده تلخيص أرصدة كافة الحسابات والتأكد من توازن مجاميع واردة الحسابات (جاري، 2021، صفحة 02). علماً أنه لا يتم من خلاله البرهنة على صحة العمليات (فران، 2022، صفحة 05).

يتم إعداد ميزان المراجعة على مرحلتين: (جامعي، 2021، صفحة 62)

- قبل الجرد: يعد في نهاية السنة ويكون قبل إجراء عمليات الجرد النهائية.
 - بعد الجرد: هناك مرحلة محاسبية تعرف بالجرد يتم من خلالها إعداد قيود تسوية مثل القيام بتصحيح القيود الخاطئة، ليتم بعدها إعادة حساب الأرصدة وإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد الذي يعد هو الأساس في إعداد الميزانية الختامية.
- هناك من يعتمد تقسيم ميزان المراجعة لقسمين (ميزان مراجعته للمجاميع وميزان مراجعته للأرصدة)، إلا أنه في الغالب يكون شكل ميزان المراجعة كالتالي:

جدول رقم 12: شكل ميزان المراجعة

رقم الحساب	إسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
1xx	حسابات الصف الأول	xxxx	xxxx	xxxx	
2xx	حسابات الصف الثاني	xxxx	xxxx	xxxx	
3xx	حسابات الصف الثالث	xxxx	xxxx	xxxx	
4xx	حسابات الصف الرابع	xxxx	xxxx	xxxx	
5xx	حسابات الصف الخامس	xxxx	xxxx	xxxx	
6xx	حسابات الصف السادس	xxxx	xxxx	xxxx	

xxxx		xxxx	xxxx	حسابات الصف السابع	7xx
xxxx	xxxx	xxxx	xxxx	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة

- ملاحظة: - الجامع الخاصة بكل حساب لا يتم فيها الأخذ بعين الاعتبار الأمر صدة (تحسب بدونها)
- مجموع الجامع المدينة يجب ان يكون مساوي لمجموع الجامع الدائنة، الذي يكون مساويا للمجموع النهائي لدفتر اليومية.
- تدرج الأمر صدة في الجانب الخاص بها.
- مجموع الأمر صدة المدينة يجب ان يكون مساويا لمجموع الجامع الدائنة.
- يتم ترتيب الحسابات حسب رقم الحساب.
- يجب ان يكون عدد الحسابات المذكورة في دفتر الأستاذ نفسه عدد الحسابات المدرجة في ميزان المراجعة.

تمرين 01: انطلاقا من المعطيات الخاصة بدفتر الأستاذ لمؤسسة الرحمة لسنة 2023، قم بإعداد ميزان المراجعة بتاريخ 2023/12/31

الأمر صدة		الجامع		إسم الحساب	رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
8.000.000	--	8.000.000	--	رأس المال	101
1.200.000	--	1.500.000	300.000	قرض بنكي	164
--	5.000.000	--	5.000.000	مباني	213
--	2.500.000	--	2.500.000	معدات صناعية	215
--	1.200.000	--	1.200.000	معدات نقل	2182
--	900.000	--	900.000	مواد أولية	31
--	200.000	600.000	800.000	منتجات تامة	35
1.000.000	--	1.000.000	--	موردو السلع والخدمات	401
1.000.000	--	1.200.000	200.000	موردو التثبيتات	404
--	300.000	300.000	600.000	الزرائب	411
--	300.000	300.000	600.000	البنك	512
--	800.000	500.000	1.300.000	الصندوق	53
11.200.000	11.200.000	13.400.000	13.400.000	المجموع	

تمرين 02: إذا توفرت لديك المعلومات الخاصة بميزان مراجعة كالتالي:

الأرصدة		الجاميع		إسم الحساب	مراج
دائن	مدين	دائن	مدين		
.....	.....	5 000 000	.....	رأس المال	10
.....	.....	100 000	??	إحتياطيات	106
.....	.....	1 000 000	1 000 000	قروض بنكية	164
.....	???	.....	350 000	برمجيات المعلومات	204
.....	2 500 000	--	.....	أمراضي	211
.....	.....	--	500 000	معدات نقل	2182
.....	.....	.....	940 000	بضاعة	30
.....	.....	--	400 000	منتجات نصف مصنعة	351
??	.....	850 000	.....	الموردون	401
.....	.....	???	1 080 000	زبائن	411
.....	780 000	1 300 000	.....	بنك	512
.....	360 000	.....	650 000	صندوق	53
.....	160 000	--	.....	مشتريات البضاعة المستهلكة	600
.....	.....	--	150 000	مصاريف الأيجار	613
280 000	.....	280 000	.....	مبيعات البضاعة	700
160 000	.....	.....	--	خدمات اخرى مؤداة	706
6.090.000	.....	9.860.000		المجموع	

المطلوب: قم بإكمال فراغات ميزان المراجعة إذا علمت أن:

- المؤسسة قامت باستعمال كافة الإحتياطيات التي قامت بتخصيصها.

- مرصيد البرمجيات = 350.000 دج.

- مرصيد ح/ 401 = 650.000 دج.

- مجموع المبالغ الدائنة للزبائن = 720.000 دج.

الحل: تقديم التوضيحات اللازمة للحل لكل حساب على حدى مع إحترام المعطيات كالتالي:

- حساب رأس المال: مجموع المبالغ الدائنة = 5.000.000 دج، وهو يمثل مرصيد دائن = 5.000.000 دج؛
- الاحتياطات: مبالغ دائنة = 100.000 - مبالغ مدينة (نتيجة استعمال كافة الاحتياطات) 100.000 بالتالي الرصيد معدوم؛
- قروض بنكية: م م = 1.000.000 - م د = 1.000.000 بالتالي الرصيد معدوم؛
- برمجيات معلومات: مجموع المبالغ المدينة = مرصيد مدين = 350.000 دج بالتالي لم يكن هناك أي تغيير والمبالغ الدائنة معدومة؛
- أمراض: مرصيد مدين هو نفسه مبالغ مدينة بما أنه لم يتم الإشارة إلى خلاف ذلك = 2.250.000 دج؛
- معدات نقل، منتجات نصف مصنعة: المبالغ المدينة = الأمر صدة المدينة؛
- بضاعة: مجموع المبالغ المدينة = 940.000 في حين أن المبالغ المدينة = قيمة البضاعة المستهلكة = 160.000 دج بالتالي الرصيد مدين بقيمة = 780.000 دج؛
- الموردين: لدينا م د دائنة = 850.000 دج، الأمر صدة الدائنة = 650.000 ولتحقيق هذا الرصيد نستنتج أن قيمة مجموع المبالغ المدينة = 200.000 دج؛
- الزبائن: م م = 1.080.000 - م م د = 720.000 بالتالي مرصيد مدين = 360.000 دج.
- بنك: مرصيد مدين = 780.000 م م د = 1.300.000 بالتالي مجموع م م = 2.080.000 دج؛
- الصندوق: م م = 650.000 و مرصيد م = 360.000 بالتالي م د دائنة = 290.000 دج؛
- مشتريات بضاعة مستهلكة ومصاريف الإيجار: امر ص د مدينة = م مبالغ مدينة؛
- مبيعات بضاعة وخدمات مقدمة: أمر صدة دائنة = مجموع مبالغ دائنة .

مراج	إسم الحساب	المجموع		الأمر صدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن
10	رأس المال	--	5 000 000	--	5.000.000
106	إحتياطات	100.000	100 000	--	--
164	قروض بنكية	1 000 000	1 000 000	--	--
204	برمجيات المعلومات	350 000	--	350.000	--
211	أمراض	2.250.000	--	2 250 000	--
2182	معدات نقل	500 000	--	500.000	--
30	بضاعة	940 000	160.000	780.000	--
351	منتجات نصف مصنعة	400 000	--	400.000	--

401	الموردون	200.000	850 000	--	650.000
411	زبائن	1 080 000	720.000	360.000	--
512	بنك	2.080.000	1 300 000	780 000	--
53	صندوق	650 000	290.000	360 000	--
600	مشتريات البضاعة المستهلكة	160.000	--	160 000	--
613	مصاريف الأيجار	150 000	--	150.000	--
700	مبيعات البضاعة	--	280 000	--	280 000
706	خدمات أخرى مؤداة	--	160 000	--	160 000
	المجموع	9.860.000	9.860.000	6.090.000	6.090.000

ثانياً: **الكشوف المالية:** هي أجمالي القوائم التي يتم فيها ادراج كافة البيانات المحاسبية اللازمة لتحديد المركز المالي للمؤسسة وحساب نتيجة أنشطتها خلال السنة، وتمثل الأهداف الأساسية في إعداد الكشوف المالية في: (شيخ، زرعور، وبوقناديل، 2018، صفحة 195)

- تقديم معلومات مالية تخص الوضعية المالية للمؤسسة والتغيرات التي قد تطرأ عليها؛
 - تقديم معلومات مالية تسمح بتقديم معلومات مالية من خلال تقديم عرض واي للمعلومات وبطريقة شفافة؛
 - إيصال المعلومات المالية بمختلف أنواعها للجهات المستفيدة منها (مستخدميها) داخل وخارج المؤسسة.
- سعى المشرع الجزائري إلى وضع قوائم مالية ألزم المؤسسات وكافة الخاضعين للنظام المحاسبي المالي بتطبيقها، والتي أقرها بموجب القرار المؤرخ في 23 جويلية 2008، والتي تشتمل على:

1- **الميزانية:** هي الصورة التمثيلية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ محدد، وتعرف بقائمة المركز المالي التي توفر معلومات شاملة للعناصر الأساسية للمؤسسة (تريش و سايج، 2023، صفحة 582)، بحيث تحديد الميزانية وبشكل منفصل عناصر الأصول في الجانب الأيمن وعناصر الخصوم في الجانب الأيسر، بتقسيمهم إلى عناصر جارئة وعناصر غير جارئة، وتضم الحسابات من الصف الأول إلى الصف الخام، ويتم تعريف عناصر الميزانية بأنها: (Le vourc'h-Méouchy, Greuning, & Koen, 2003, p. 07)

- **عناصر الأصول (الاستخدامات أو الاستعمالات):** هي كل الموارد التي تكون قيمتها محددة بطريقة دقيقة أو موثوقة، خاضعة لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة (تعود ملكيتها للمؤسسة)، وتوقع ان تحصل منها على منافع اقتصادية مستقبلية، يتم ترتيبها حسب درجة السيولة (أي السرعة في التحويل على أموال) من الأقل سيولة إلى الأعلى (الأسرع) سيولة، وتنقسم إلى:

- ✓ أصول غير جامرية: تضم عناصر التثبيتات وهي العناصر التي يصعب تحويلها الى سيولة نظرا لخصوصية تسجيلها محاسبيا .
- ✓ أصول جامرية: هي العناصر التي تتضمن كامن المخزونات، حسابات الغير والتقديرات وتعتبر الاسر في تحويل الى سيولة كونها هي العناصر المفعله لنشاط المؤسسة .
- عناصر الخصوم (المصادر أو الموارد): تمثل مصادر الأموال التي فر من خلالها تكوين موارد المؤسسة، يتم ترتيبها حسب تاريخ إسحاقها، أي من الأقل استحقاق كراس المال إلى الأسرع (تاريخ الوفاء بها أو تسديدها اقرب)، تنقسم إلى:
- ✓ أموال خاصة: وتمثل الحسابات التي تمثل رأس مال المؤسسة وتنتجتها وغيرها من العناصر التي تعبر عن الموارد التي تعود ملكيتها للمؤسسة (حصص الشركاء، الاحتياطات، مؤونات الأعباء) اولدولة (اعانات الاستثمار . . .)
- ✓ خصوم غير جامرية: تمثل كافة الديون التي يفوق تاريخ غستحقاقها السنة وتضم في الاغلب القروض ومورد والتثبيتات؛
- ✓ خصوم جامرية: تمثل الديون التي يكون تاريخ استحقاقها أقل من سنة ويضم في الغالب مورد السلع والخدمات وتسيقات العملاء والمساهمات البنكية .
- وحدد المشرع في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 شكل الميزانية وحساباتها وفق الجدول التالي:

جدول رقم 13: الميزانية وحساباتها

الميزانية بتاريخ N/...../...									
الخصوم				الأصول					
لسنة N-1	السنة N	اسم الحساب	مراج	صافي سنة N-1	السنة N			اسم الحساب	مراج
					الصافي	إهلاكات مؤونات	الإجمالي		
رؤوس الأموال خاصة				الأصول غير الجارمة (التثبيتات)					
		مراس المال	10					التثبيتات المعنوية	20
		ترحيل من جديد	11					تثبيتات عينية	21
		نتيجة	12					تثبيتات في شكل إمتياز	22
		اعانات وضرائب مؤجلة	13					تثبيتات جامري إنجازه	23
		مؤونات الأعباء	15					تثبيتات مالية	26
		مجموع رؤوس الأموال الخاصة						تثبيتات مالية اخرى	27
مجموع أصول غير جامرية (ديون طويلة الاجل)								مجموع الأصول غير الجارمة	

		الاقتراضات والديون المماثلة	16	الأصول التجارية			
		مورد والتبنيات	404	المخزونات			
		مجموع خصوم غير تجارية					30 بضاعة
							31 مواد أولية
		خصوم تجارية					32 تموينات أخرى
		موردون وحسابات مرتبطة	40				33 سلع قيد الإنتاج
		بها					34 خدمات قيد الإنتاج
		تسبيقات من الزرائع	41 9				35 إنتاج مخزن
		مساهمات بكنية تجارية	51 9	حسابات الغير			
		مجموع خصوم تجارية					409 تسبيقات للموردين
							411 العملاء
							42 مستخدمين
							43 الهيئات الاجتماعية
							44 ضرائب
							45 حسابات الشركاء
							46 مختلف الدائون
							48 مرصيده مدين
				التقديتات			
							51 البنوك والمؤسسات المالية
							53 الصندوق
							58 تحويلات
							مجموع الأصول التجارية
		مجموع المخصوم					مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الباحثة إعتمادا على (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، الصفحات 32-33)

كما يمكن إعداد الشكل المختصر للميزانية كالتالي:

جدول رقم 14: الشكل المختصر للميزانية

الميزانية . . (نوع الميزانية) . بتاريخ . يوم . / . شهر . / . شهر . . .						
المختصم			الأصول			
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج	
أموال خاصة			أصول غير جارئة			
xxx		xxx	xxx		xxx	xx
xxx	مجموع أموال خاصة		xxx	مجموع أصول غير جارئة		
خصوم غير جارئة			أصول جارئة			
xxx		xxx	xxx		xxx	xxx
xxx	مجموع خصوم غير جارئة		xxx	مجموع أصول جارئة		xxx
خصوم جارئة			مجموع أصول جارئة			
xxx		xxx	xxx		xxx	xxx
xxx	مجموع خصوم جارئة		xxx	مجموع أصول جارئة		xxx
xxx	مجموع خصوم جارئة		xxx	مجموع أصول جارئة		xxx
xxxx	مجموع المختصم		xxxx	مجموع الأصول		

المصدر: من إعداد الباحثة

عند الإنتهاء من إعداد الميزانية يجب أن يكون مجموع الأصول = مجموع المختصم

أنواع الميزانية: حسب تاريخ إعدادها يمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع وهي:

❖ الميزانية الإنشائية: هي الميزانية التي يتم إعدادها في بداية النشاط ويكون تاريخها في أي يوم في السنة بدون شروط، وهي الميزانية الوحيدة التي لا يمكن أن تظهر فيها النتيجة أو حساب الترحيل من جيد أو الاهلاكات وخسائر القيمة، ويجب تساوي مجموع الأصول ومجموع المختصم

❖ الميزانية الحتمية: هي الميزانية التي يتم إعدادها في نهاية السنة المالية أي بتاريخ 31/13 من كل سنة ويتم إعدادها بعد القيام بكافة عمليات الجرد والتسوية، ويتم من خلالها تحديد النتيجة بحيث يتحقق مبدأ توازن الميزانية الحتمية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{مجموع الأصول} = \text{مجموع المختصم} + \text{النتيجة}$$

✓ حساب النتيجة: يمكن القول ان النتيجة هي مقارنة الأصول بالمختصم وتحسب بالعلاقة الرياضية التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{مجموع عناصر الأصول} - \text{مجموع عناصر المختصم}$$

أوبالعلاقة الرياضية التالية

النتيجة = مع الإيرادات (صف 7) - مجموع التكاليف (صف 6)

✓ يتم تقييم النتيجة في الميزانية وفق التالي:

إذا كانت النتيجة موجبة فهي عبر عن مرص ويسجل في ح/ 128- النتيجة الصافية للسنة المالية

إذا كانت النتيجة سالبة فهي عبر عن خسارة وتسجل في ح/ 129- النتيجة خسارة تسجل في جانب الخصوم وتوضع بين قوسين () ليتم طرحها في عملية الحساب.

كما يمكن ان تكون النتيجة معدومة وهذا في حالة تساوي عناصر الأصول مع عناصر الخصوم.

❖ **الميزانية الإفتتاحية:** هي الميزانية التي يجب إعدادها في بداية السنة أي بتاريخ 01/01 من السنة المالية المعنية، وتعد تطبيقاً لمبدأ مطابقة الميزانية الإفتتاحية للميزانية الختامية.

❖ **ميزانية التصفية:** هي الميزانية التي تعد بتاريخ نهاية المشاط ويتم من خلالها تصفية كامل ممتلكات المؤسسة وفق ما ينص عليه القانون، ولا يوجد تاريخ محدد لإعدادها.

تمرين:

بتاريخ 25/03/2022 إنطلقت مؤسسة المجد في نشاطها لبيع وشراء المستلزمات المكتبية، برأس مال قدره 6.500.000 دج وقرض بنكي قدره 2.000.000 دج، وتمثلت عناصر الأصول الخاصة بها في المباني بقيمة 2.600.000 دج، معدات نقل بقيمة 1.200.000 دج، تجهيزات مكتب بقيمة 1.700.000 دج، بضاعة بقيمة 1.500.000 دج، أموال في الحساب البنكي بقيمة 500.000 دج، في حين أن الصندوق فكان به مبلغ 1.000.000 دج.

خلال سنة 2022 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- بيع بضاعة بقيمة 500.000 دج على الحساب؛
- تسديد مصاريف الصيانة بقيمة 200.000 دج نقداً؛
- تسديد 400.000 من القرض البنكي عن طريق الحساب البنكي؛
- استلام مبلغ 600.000 دج عن طريق الحساب البنكي مقابل تقديم خدمات نقل؛
- شراء بضاعة بقيمة 400.000 دج على الحساب؛

المطلوب: قم بإعداد الميزانية الحاسبية للانزمنة في التواريخ التالية 2022/03/25، 2022/12/31، 2023/01/01 ؟

إذا علمت ان المؤسسة خلال سنة 2023 قامت بالعمليات التالية:

- تسديد مبيع القرض البنكي عن طريق الحساب البنكي؛
 - بيع بضاعة بقيمة 800.000 دج نقدا .
 - تسديد مصاريف الكهرباء والغاز بقيمة 100.000 دج عن طريق الحساب البنكي؛
 - تسديد دين موردو السلع والخدمات النصف نقدا والباقي عن طريق الحساب البنكي؛
 - تسديد مصاريف الصيانة بقيمة 300.000 دج عن طريق الصندوق؛
 - استلام مبلغ بقيمة 150.000 دج نقدا مقابل خدمات تركيب تم تقديمها من قبل المؤسسة للغير .
- قم بإعداد الميزانية المحاسبية للانزمة بتاريخ 2023/12/31؟
- الحل:

- إعداد الميزانية الانشائية (تطلاق أو بداية النشاط) بتاريخ 2022/03/25

الميزانية إنشائية بتاريخ 2022/03/25					
المختص			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج
أموال خاصة			أصول غير جارئة		
6.500.000	رأس المال	101	2.600.000	مباني	213
6.500.000	مجم أموال خاصة		1.200.000	معدات نقل	2182
مختص غير جارئة			1.700.000	تجهيزات مكتب	2183
2.000.000	قروض بنكية	164	5.500.000	مجم أصول غير جارئة	
2.000.000	مجم مختص غير جارئة		أصول جارئة		
			1.500.000	بضاعة	30
			500.000	بنك	512
			1.000.000	صندوق	53
			3.000.000	مجم أصول جارئة	
8.500.000	مجم المختص		8.500.000	مجم الأصول	

- اعداد الميزانية الحتمية 2022/12/31

حساب الأمر صدة:

$$\text{البضاعة:} - 500.000 + 400.000 = 1.400.000 \text{ دج}$$

العملاء (الزبائن): 500.000 دج

الصندوق: 1.000.000 - 200.000 = 800.000 دج

ح/615- مصاريف الصيانة: 200.000 دج

قرض بنكي: 2.000.000 - 400.000 = 1.600.000 دج

حساب بنكي: 500.000 - 400.000 + 600.000 = 700.000 دج

ح/706- خدمات مقدمة: 600.000 دج

موردو السلع والخدمات = 400.000 دج.

الميزانية المحتمية بتاريخ 2022/12/31						
الخصوم			الأصول			
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج	
أموال خاصة			أصول غير جارئة			
6.500.000	رأس المال	101	2.600.000	مباني	213	
400.000	النتيجة مريح	128	1.200.000	معدات نقل	2182	
6.900.000	مجموع الأموال الخاصة		1.700.000	تجهيزات مكتب	2183	
خصوم غير جارئة			5.500.000	مجموع أصول غير جارئة		
1.600.000	قروض بنكية	164	أصول جارئة			
1.600.000	مجموع خصوم غير جارئة		1.400.000	بضاعة	30	
خصوم جارئة			500.000	زبائن	411	
400.000	موردو السلع والخدمات	401	700.000	بنك	512	
400.000	مجموع خصوم جارئة		800.000	الصندوق	53	
			3.400.000	أصول جارئة		
8.900.000	مجموع الخصوم		8.900.000	مجموع الأصول		

حساب النتيجة:

ط1/ النتيجة = الأصول - الخصوم

= (مجموع أصول غير جارئة + مجموع أصول جارئة) - (مجموع أموال خاصة + مجموع خصوم غير جارئة + مجموع خصوم جارئة)

(400.000 + 1.600.000 + 6.500.000) - (3.400.000 + 5.500.000)

النتيجة = 400.000 دج مريح

ط2/ النتيجة = الإيرادات - المصاريف = خدمات مقدمة - مصاريف الصيانة = 600.000 - 200.000 = 400.000 دج

- اعداد الميزانية الاقتتاحية بتاريخ 2023/01/01

الميزانية الاقتتاحية بتاريخ 2023/01/01					
المخصص			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج
أموال خاصة			أصول غير جامرية		
6.500.000	رأس المال	101	2.600.000	مباني	213
400.000	النتيجة مريح	128	1.200.000	معدات نقل	2182
6.900.000	مجموع الأموال الخاصة		1.700.000	تجهيزات مكتب	2183
خصوم غير جامرية			5.500.000	مجموع أصول غير جامرية	
1.600.000	قروض بنكية	164	أصول جامرية		
1.600.000	مجموع خصوم غير جامرية		1.400.000	بضاعة	30
خصوم جامرية			500.000	زرائب	411
400.000	موردو السلع والخدمات	401	700.000	بنك	512
400.000	مجموع خصوم جامرية		800.000	الصندوق	53
			3.400.000	أصول جامرية	
8.900.000	مجموع المخصص		8.900.000	مجموع الأصول	

- اعداد الميزانية المحتممية 2023/12/31

حساب الأمر صدة:

القرض البنكي: 1.200.000 دج = 400.000 - 1.600.000

البنك: 0 دج = 200.000 - 100.000 - 400.000 - 700.000

بضاعة: 600.000 دج = 800.000 - 1.400.000

الصندوق: 1.250.000 دج = 150.000 + 200.000 - 300.000 - 800.000 + 800.000

ح/ 607: مصاريف الكهرباء: 100.000 دج.

موردو السلع والخدمات: 0 دج = 400.000 - 400.000

ح/615- مصاريف الصيانة: 300.000 دج

ح/706- خدمات مقدمة: 150.000 دج

الميزانية المحتامية بتاريخ 2023/12/31					
المخصص			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	م/ح	المبالغ	اسم الحساب	م/ح
أموال خاصة			أصول غير جارية		
6.500.000	رأس المال	101	2.600.000	مباني	213
400.000	النتيجة مريح	128	1.200.000	معدات نقل	2182
(250.000)	نتيجة خسارة	129	1.700.000	تجهيزات مكتب	2183
6.650.000	مجم أموال خاصة		5.500.000	مجم أصول غير جارية	
خصوم غير جارية			خصوم جارية		
1.200.000	قرض بنكي	164	600.000	بضاعة	30
1.200.000	مجم خصوم غير جارية		500.000	زبائن	411
			1.250.000	الصدوق	53
			2.350.000	مجم أصول جارية	
7.850.000	مجم المخصص		7.850.000	مجم الأصول	

حساب النتيجة:

ط1/ النتيجة = الأصول - المخصص

= (مجم غير جارية + مجم جارية) - (مجم أموال خاصة + مجم خصوم غير جارية + مجم خصوم جارية)

(1.200.000 + 6.900.000) - (2.350.000 + 5.500.000)

النتيجة = - 250.000 دج خسارة

ط2/ النتيجة = الإيرادات - المصاريف = خدمات مقدمة - مصاريف كهرباء وغاز - مصاريف الصيانة = 150.000 - 100.000 -

300.000 = - 250.000 دج خسارة

2- جدول حسابات النتائج: يعرف أيضا بقائمة الدخل، يتم إعداده تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف لأجل حساب الربح الصافي أو

الخسارة بطريقة بسيطة (جعفر، 2003، صفحة 259)، بالتالي فمكونات جدول حساب النتائج هي: (معتوق، 2017، صفحة 81)

- المصاريف (الأعباء أو التكاليف): وتعلق بكافة المبالغ المالية التي تلتزم المؤسسة بتسديدها أو ستسددها خلال السنة المالية، مقابل حصولها على مواد، منتجات أو خدمات وقد استهلكها في عملية الإنتاج أو الاستغلال، كما أنها قد تكون بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب، ومما ما هو غير تقدي مثل الاهتلاكات والمؤونات .
- الإيرادات (النواتج): تمثل كافة المبالغ التي ستحصلها المؤسسة أو تحصلت عليها خلال السنة المالية، نتيجة بيع منتجات أو خدمات للغير، كما أنها قد تعبر عن مبالغ نتجت بدون مقابل مثل الغعانات المستلمة، وقد تعبر عن نواتج غير نقدية كما هو في حالة الاسترجاعات عن المؤونات .

يمكن للمؤسسة عداؤه بناء على الإختيار بين طريقتين هما: (Ducasse, Jallet-Auguste, Ouvrard, & Prat dit Hauret, 2005, p. 22)

- حسب الطبيعة: ويعرف بالنموذج الفرنسي؛
- حسب الوظيفة: ويعرف بالنموذج التحليلي؛

وهذا ما أكد عليه المشرع من خلال تحديد طرق إعداد جدول حساب النتائج وفق الطريقتين السابق ذكرهما، كالتالي:

جدول رقم 15: حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من: إلى:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	إسم الحساب	مراج
			مبيعات	70
			تغير في المخزون	72
			الإنتاج المثبت	73
			إعانات الإستغلال	74
			إنتاج السنة المالية (1)	
			المشتريات المستهلكة	60
			المخدمات المخارجية والإستهلاكات الأخرى	61 أو 62
			إستهلاك السنة المالية (2)	
			القيمة المضافة للإستغلال (3 = 2 - 1)	
			أعباء المستخدم من	63
			الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة	64

			إجمالي فائض الاستغلال (3-63/ح-64/ح=4)
			75 المنتجات العملية الأخرى
			65 الأعباء العملية الأخرى
			68 المخصصات للإحتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة
			78 إسترجاع على خسائر القيمة والمؤونات
			النتيجة العملية (4+75/ح-65/ح-68/ح+78/ح=5)
			76 المتوجات المالية
			66 الأعباء المالية
			النتيجة المالية (6)
			النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6=7)
			698 و 695 الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
			693 و 692 الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
			مج ح/7 مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مج ح/6 مجموع أعباء الأنشطة العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية (7-الضرائب = 8)
			77 عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تحديدها)
			67 عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تحديدها)
			النتيجة غير العادية (ح/77-ح/67=9)
			صايف نتيجة السنة المالية (8+9=10)
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
			صايف نتيجة مجموع الدمج (11)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجموع (1)

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: (قرارات مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 34)

جدول رقم 16: حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من: إلى:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			مرفق الأعمال تكلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية
			النتيجة العملياتية
			تقدير تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) صافي نتيجة مجموع الدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)

(1) لا تستعمل إلا في تقدير الكشوف المالية المدجة

المصدر: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 31)

عند التصريح الضريبي في نهاية السنة يتم التزام المؤسسات بإعداد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، ويمكن تقديم الجدول حسب الطبيعة في الملحق . (نرويتة، 2012، صفحة 254)

3- جدول سيولة المخزينة (جدول التدفقات التقديرية): يعد من أبرز القوائم المالية التي تلتزم المؤسسة بالتصريح بها لدى الجهات المعنية، نظرا لما يحتويه من معلومات ذات أهمية لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة (مرزاق سالم وخبيطي، 2018، صفحة 212)، فهو عبارة عن جدول يوضح لنا مدفوعات ومقبوضات مؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة (حداد، 2009، صفحة 40)، عن طريق شرح كيفية تغير المخزينة وتوضيح مساهمة كل وظيفة في حدوث هذا التغيير (نرغيب وبوشقير، 2011، صفحة 136)، ويتم من خلاله تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وتوفير المعلومات اللازمة لإستخدام التدفقات المالية (شطبي، 2018، صفحة 462).

أوضح المشرع في المادة 3.240 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ان تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية تقدم إما:

- بالطريقة المباشرة، التي تشمل في تحديد العناصر الأساسية للأموال الاجمالية دخولا وخروجا (الزبائن، الموردين والضرائب)، قصد تقديم التدفق المالي الصافي، الذي يتم تقريبه إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المعنية. وتأخذ هذه الطريقة شكل الجدول التالي:

جدول رقم 17: جدول التدفقات التقديرية بالطريقة المباشرة

الفترة من: إلى:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال المخزينة المتأتبة من الأنشطة العملية التحصلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال المخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات أموال المخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات أموال المخزينة المتأتبة من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات أموال المخزينة المتأتبة من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن إقضاء تبيئات عينية ومعنوية

			التحصيلات عن عمليات التنازل عن تبيئات عينية أو معنوية المسحوبات عن إقضاء تبيئات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تبيئات مالية الفوائد التي ترخصيلها عن التوظيفات المالية الحخص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صايف تدفقات أموال المخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)
			تدفقات أموال المخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحخص وغيرها من التورمعات التي فر القيامها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المعائلة
			صايف تدفقات أموال المخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال المخزينة من الفترة (أ+ب+ج)
			أموال المخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال المخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال المخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 35)

- بالطريقة غير المباشرة: يتم من خلالها تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية، وتأخذ شكل الجدول التالي:

جدول رقم 18: جدول التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة

الفترة من: إلى:

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات أموال المخزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية صايف نتيجة السنة المالية تصحيات من أجل:

			<ul style="list-style-type: none"> - الإهلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناتجة عن النشاط (أ)
			<ul style="list-style-type: none"> تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار مسحوبات عن إقتناء التثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار (ب)
			<ul style="list-style-type: none"> تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال التقدي (المقودات) إصدار القروض تسديد القروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			<ul style="list-style-type: none"> أموال الخزينة عند الإقتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير أموال الخزينة

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدججة

المصدر: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 36)

4- جدول تغير الأموال الخاصة (تغير حقوق الملكية): يتم من خلاله تقديم تحليل للحركات المالية التي لها تأثير في كل عنصر من العناصر التي تتكون منها الأموال الخاصة (خومري، 2021/2020، صفحة 25)، ويمكن من خلال هذا الجدول إظهار الأحداث التي

قد تطرأ على عناصر رأس المال وحقوق المساهمين؛ من خلال تحديد هل قامت المؤسسة بزيادة رأس المال؟، وكيف تمت الزيادة (إصدار أسهم جديدة، توزيع أسهم مجانية)؟ (بنية، 2018/2019، صفحة 60)، وأيضاً أسباب التخفيض في حقوق المساهمين خلال السنة مثل تحديد المسحوبات، التوزيعات على المساهمين، ل يتم في النهاية مرصد حقوق المساهمين الفعلية نهاية تلك السنة. (نصر علي، 2007، صفحة 37)، وحدد المشرع مضمون جدول الأموال الخاصة كالتالي:

جدول رقم 19: يوضح جدول تغير الأموال الخاصة (تغير حقوق الملكية)

ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

المصدر: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 37)

5- الملاحق: هي عبارة عن مختلف الجداول التوضيحية والتفسيرية التي تحدد من خلالها السياسات المحاسبية بشكل دقيق (الكيسي، 2008، صفحة 481)، وأوضح القانون في القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008 أن الملاحق تتضمن ما يلي: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الصفحات 38-43)

- معلومات لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: تتضمن النقاط التالية:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- ✓ مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة.

- نماذج لجداول التي يمكن إيرادها في الملاحق: تتضمن:

- ✓ تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية؛
- ✓ جدول الإهلاكات؛
- ✓ جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- ✓ جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)؛
- ✓ جدول المؤونات؛
- ✓ كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

المحور الرابع: محاسبة عملية تأسيس المؤسسة

أولاً: الإطار المفاهيمي للمؤسسة: المؤسسة ككيان هي إحدى أهم الركائز التي يقوم عليها الاقتصاد الوطني، ولأجل إعطاء مفهوم أشمل حولها يمكن التطرق إلى النقاط التالية:

1- مفهوم المؤسسة: تعرف المؤسسة بأنها: (مخلفي، د س ن، الصفحات 02-04)

- وحدة قانونية واقتصادية ذات شخصية تتمتع باستقلالية إتخاذ القرار ومستقلة عن مالكيها؛
 - تعتبر كتنظيم إنتاجي محدد يعمل على الجمع بين عوامل إنتاجية معينة (كالشراء والبيع) بهدف إلى تحقيق الربح؛
 - من الناحية البشرية فالمؤسسة تعتبر كتجمع سلمي للأشخاص ذوي الكفاءة بغرض تحقيق الأهداف المسطرة؛
 - تنظيم مجتمعي يساهم في خلق مناصب العمل، وتعمل على تحقيق احتياجات المجتمع من الخدمات والمنتجات التي تقدمها .
- كتعرف شامل يمكن القول ان المؤسسة هي منظمة أو منشأة أو كيان يتكون من مجموعة من الوظائف (مالية وإنتاجية وتمويلية) التي تقوم باستعمال مجموعة من الموارد البشرية، المادية والمالية، لتوفير مختلف احتياجات السوق والمجتمع بهدف تحقيق الربح .
- تتحلى المؤسسة بعدد من الخصائص وهي: (مسعودي، 2021/2020، صفحة 03)

- الشخصية القانونية: أي لها شخصية مستقلة من حيث الحقوق والصلاحيات، الواجبات والمسؤوليات ولا دخل للملاكها فيها .
- القدرة الوظيفية: لها القدرة على أداء الوظيفة التي تم إنشاؤها لاجلها (إنتاج، تقديم خدمات أو تجارة . . .) .
- الإستمرارية: أي لها قدرة على التأقلم مع كافة الظروف المحيطة لتستمر في ممارسة نشاطها بمقابل ان تتوفر لها التمويل الكافي وظروف العمل المناسبة من الناحية القانونية والسياسية؛
- التناسب الحيطي: أي ان تكون المؤسسة مواتية للمحيط (البيئة) التي وجدت فيه وتستجيب له؛
- التنمية الاقتصادية: فالمؤسسة وحدة اقتصادية أساسية وتساهم في الإنتاج وتحقيق النمو الوطني؛

يمكن تقسيم أهداف المؤسسة إلى:

- الأهداف الاقتصادية: تمثل أهمها في: (مباني، 2019/2018، الصفحات 03-04)

- ✓ تحقيق الربح: وهو ما يشجع المؤسسة على الاستمرارية والعمل على توسيع نشاطها؛
- ✓ تحقيق متطلبات المجتمع: من خلال تقديم منتجات وخدمات تخدم المجتمع بالدرجة الأولى وبأسعار مناسبة بالدرجة الثانية؛
- ✓ عقلنة الإنتاج: من خلال الاستعمال الرشيد لمختلف مواردها الإنتاجية من خلال التخطيط الجيد والدقيق والمراقبة المستمرة لعملية تنفيذ الخطط والبرامج المسطرة؛

✓ الإستقلال الاقتصادي على المستوى الوطني: من خلال تحقيق الاكتفاء المحلي، مما يترتب عليه تقليل الواردات وزيادة الصادرات،

لتحسين الإنتاج المحلي بالتالي تحسين مرصيد الميزان التجاري وميزان مدفوعات الدولة.

- الأهداف الاجتماعية: تمثل فيما يلي: (بوعدي، 2023/2022، صفحة 10)

✓ تحسين المستوى المعيشي من خلال ضمان مستوى مقبول من الأجور مقابل الجهد المبذول؛

✓ تنظيم العلاقات المهنية والاجتماعية بين العمال من خلال وضع جو من التماسك والتضامن؛

✓ توفير المرافق العامة (التعاونيات والمطاعم) والمرافقة الصحية.

- الأهداف الثقافية: تمثل في: (لكحل، 2022/2021، صفحة 09)

✓ محاولة تبني ثقافات الدول التي تنتمي إليها ومحاولة نشرها في الخارج من خلال طريقة الإنتاج أو التسويق.

✓ تقديم الدعم المادي للرفع من الدور الثقافي للمؤسسات العمومية والمحاصة من خلال تمويلها وتبني أنشطتها.

- الأهداف تكنولوجية: من بين أهدافها التكنولوجية نجد: (بوشربة، 2020/2019، صفحة 07)

✓ تطوير منتجاتها أو خدماتها من الناحية العلمية للرفع من المردودية المالية والإنتاجية من خلال توفير مصلحة خاصة للبحث والتنمية؛

✓ مواكبة التطور الحاصل في مجال البحث التكنولوجي، بالتوافق مع ما هو معمول به في كل دولية.

2- أنواعها: تنقسم المؤسسات على عدد معتبر من الأنواع:

- التصنيف حسب الحجم: نيار الحجم يعد من اكثر المعايير تشعبا في تحديد أنواع المؤسسات الاقتصادية فهناك من يعتمد على عدد

العمال كتصنيف إلا أنه يعتبر معيار غير معبر: فمثلا محل مخبوزات يشتغل فيه 20 عامل يعتبر كبير مقارنتا بمصنع حلويات يشتغل فيه

150 عامل يعتبر صغير، وهناك من يعتمد على حجم أو كمية الإنتاج كمعيار للتفرقة فيما يتعلق بنفس الفرع، كما أن هناك

مجالات أخرى كالزراعة يمكن فيها الاعتماد على معيار مساحة الأرض، نوع المنتج وخصوبة الأرض وغيرها من معايير التفرقة

الأخرى. (أيت عيسى، 2009، صفحة 273)

وباعتماد عدد العمال كمعيار للتصنيف حسب الحجم نجد ان هناك:

✓ المؤسسات الصغيرة (المؤسسات العائلية والمحرفية): اقرها كل من الإتحاد الأوروبي وإتحاد بلدان شرق أسيا بانها هي المؤسسات

التي يكون عدد عمالها من 1 إلى 10 عمال، ويتعلق بالنشاطات الزراعية والمحرفية والتي تكون ملك شخص واحد او عائلة واحدة

في العموم، كما انها لا تحتاج رأس مال كبير لتأسيسها في المقابل لا تتحقق رقم أعمال كبير. (مخلف، 2004، الصفحات

- ✓ المؤسسات الصغيرة: اقرت اللجنة الأوروبية للاتحاد الأوروبي أن المؤسسات الصغيرة هي التي يكون عدد عمالها أقل من 50 عامل ورقم أعمالها أقل من 7 مليون يورو. (بلعميري، 2018، صفحة 301)
- ✓ المؤسسات المتوسطة: هي المؤسسات التي يعمل بها ما بين 50 إلى 250 عامل ورقم أعمالها السنوي ما بين 400 مليون و4 ملايين دج، وتم الاعتماد على تعريف الاتحاد الأوروبي في تحديد هذا النوع. (ياسر وبراشن، 2018، صفحة 219)
- ✓ المؤسسات الكبيرة: هي التي يفوق عدد عمالها 250 أو 500 عامل وتكون في شكل شركات تضم عدد كبير من المساهمين والملاك، ويجب ان تكون لديها مصادر تمويل كبيرة ونظام تسييري محكم. (درامشية وبلقاسمي، 2016، صفحة 219)

- التصنيف حسب الطبيعة القانونية: يمكن تقسيمها إلى:

- ✓ المؤسسات العمومية (القطاع العام): وهي مؤسسات تقوم الدولة بإنشائها وتعود ملكيتها بالدرجة الأولى للدولة وللجماعات المحلية، وهناك عدة أسباب لتأسيسها منها: (طلبة، 2022/2023، صفحة 15)
 - الأسباب السياسية: وهي فرض الحماية للانزمنة لمصالح الدولة من خلال سيطرتها على مؤسسات تضمن السيادة الوطنية، ويعد هذا من ابرز الأسباب التي دفعت بالعديد من الدول إلى تأميم بعض الشركات بعد الحرب العالمية الثانية، كونها كانت ملكاً لأشخاص لم يتحلوا بالحنس الوطني؛
 - أسباب إستراتيجية: وهي السعي إلى السيطرة على بعض القطاعات كي لا يكون فيها أي نوع من أنواع الاحتكار أو التنافس، مما يؤثر بدوره على المجتمع، ومن ابرزها القطاع العسكري وقطاع الطاقة؛
 - أسباب تنموية: وجود مؤسسات تابعة للقطاع العام من شأنه انعاش بعض المناطق وتحقيق التوازن الجهوي.
- قد تكون المؤسسات العمومية ذات طابع إداري غير هادفة للربح مثل (الونزارة، البلدية، الحكمة) أو ذات طابع عمومي اقتصادي وهدفها تحقيق الربح.
- ✓ المؤسسات الخاصة (القطاع الخاص): هي مؤسسات تعود ملكيتها للخواص، هدفها الأساسي تحقيق الربح، تنقسم بدورها إلى نوعين هما:
 - مؤسسات فردية: هي مؤسسات تعود ملكيتها لشخص واحد وفي الغالب لا يكون هناك فصل بين الذمة المالية للمؤسسة ومالكها، مثل أصحاب المهن الحرة كالحامين، المحاسبين والأطباء.
 - مؤسسات جماعية (الشركات): وهي المؤسسات التي تقوم على مبدأ الإدارة الجماعية وتتمتع باستقلالية مالية عن مالكيها، من أشكالها القانونية نجد: (نمرقة، 2018/2019، الصفحات 61-64)

❖ الشركة ذات الاسم الجماعي (شركة التضامن) SNC: وهي شركة يتميز كل شريك فيها بصفة التاجر، وهي قائمة على اعتبار أن الشركاء مسؤولون بصفة تضامنية على كل ديون الشركة مهما كانت حصتهم في مراس مالها؛

❖ شركات التوصية SC: قد تكون عبارة عن شركات توصية بسيطة أو شركات توصية بالاسهم، تضم نوعين من الشركاء وهم "شركاء متضمنين كما هو الحال في شركة SNC"، وشركاء موصين لا يتمتعون بصفة التاجر ومسؤوليتهم اتجاه ديون الشركة تكون بقدر حصصهم في رأسمالها.

❖ الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL: تضم شخص واحد أو عدة اشخاص لا يتحملون الخسائر او المسؤولية الا في حدود و حصصهم، وتتميز حصصهم بعدم قابليتها للتداول وهو من اكثر الأنواع انتشارا و حدد القانون التجاري عدد الشركاء بـ 20 شريك كحد اقصى . من الناحية القانونية هناك الشركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة "EURL" و بموجب الامر 27/96 هي شركة ذات مسؤولية محدودة تضم شخص واحد كشريك . (فوضيل، 2001، صفحة 97)

❖ الشركات ذات الأسهم SPA: تتميز هذه الشركات بأن رأس مالها يكون مقسما إلى أسهم ذات قيم متساوية، ولا يقل عدد شركائها عن 7 شركاء، مسؤولية الشركاء وتحملهم للخسائر يكون بقدر حصصهم من الأسهم، هذه الأخيرة قابلة للتداول في الأسواق المالية.

❖ المجموعات: في إطار العمل على تطوير نشأ اقتصادي معين، يمكن لشخصين معنويين او اكثر اشاؤها لمدة محددة، يتم تنظيمها بموجب عقد مضمي بين الأطراف طبقا لما هو منصوص عليه في القانون .

✓ المؤسسات المختلطة (قطاع عام وخاص): وهي عبارة عن مؤسسات ذات مزيج اداري تضم شركاء خواص مع الدولية ويكون الطابع العام لهذا النوع من المؤسسات هو الطابع الاقتصادي أي هادفة للربح .

- تصنيف المؤسسات حسب المعيار الاقتصادي: ويقصد به التقسيم الذي يتم فيه التركيز على طبيعة نشاطها وتنقسم إلى:

- ✓ القطاع: والتي تنقسم إلى ثلاث قطاعات وهي: (محسن، 2017/2018، الصفحات 26-27)
- القطاع الأول: يضم كافة المؤسسات التي تحتص بالمنتجات الزراعية بمختلف أنواعها، منتجات الصيد البحري ومنتجات إستغلال الغابات؛
- القطاع الثاني: يضم المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتحويلي، والتي تقوم بتحويل المواد الطبيعية إلى منتجات قابلة للاستعمال مثل الحديد وغيرها (أنشطة تحويلية ثقيلة)، أو التي تقوم بتحويل المواد الزراعية إلى منتجات غذائية مختلفة؛

▪ **القطاع الثالث:** يضم المؤسسات ذات الطابع الخدماتي، تكون منتجاتها غير ملموسة أو غير تحويلية ولكن تعود بالفائدة على مستعمليها مثل الشركات السياحية، شركات التأمين، المؤسسات البنكية، مؤسسات النقل والتوزيع وغيرها.

✓ **الفرع:** كل قطاع ينقسم إلى أجزاء مثل المؤسسات الصناعية ويتم التعبير عنها بالفرع مثل فرع صناعة الحديد والصلب وفرع صناعة الحليب ومشتقاته، بالتالي الفرع يتميز بتنافسية مؤسساته كونها تقدم نفس المنتج وتستعمل نفس المواد الأولية مما يسهل عملية المقارنة بينهم.

✓ **الشعبة:** تضم سلسلة من النشاطات التقنية مرتبطة بعضها البعض، وتنطلق سلسلة نشاطها من المادة الأولية إلى غاية وصولها على المنتج النهائي، مثلاً: شعبة الأدوات الكهرومنزلية، شعبة الملابس وغيرها.

ثانياً: المعالجة المحاسبية لعمليات التأسيس: تختلف المعالجة المحاسبية حسب الطبيعة القانونية لكل مؤسسة ومن خلال هذا الدرس سنتطرق إلى تأسيس كل من المؤسسة الفردية وشركة المساهمة وفق التالي:

1- **المعالجة المحاسبية لتأسيس مؤسسة فردية:** في هذا النوع من المؤسسات يتم التركيز على المعالجة المحاسبية للحسابات التالية:

- ح 101: أموال الاستغلال: يظهر هذا الحساب في مرحلة إطلاق النشاط، بحيث يقيد في الجانب الدائن بقيمة رأس مال المؤسسة ويقابله في الجانب المدين حسابات الأصول أو المساهمات التي تم تقديمها من قبل مالِك الشركة، ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

مرح.م	مرح.د	البيان	المبالغ المدبنة	المبالغ الدائنة
		تاريخ التأسيس أو بداية النشاط		
2xx		ح/ تبيئات	xxxx	
3xx		ح/ مخزونات	xxxx	
5xx		ح/ حسابات مالية	xxxx	
	101	ح/ أموال الاستغلال		xxxx
		قيد إثبات تأسيس مؤسسة فردية		

- ح 108: حساب المستغل: يمكن لصاحب المؤسسة خلال السنة المالية سحب أو إيداع مبالغ مالية أو عناصر مادية أخرى ويتم إثبات ذلك من خلال استعمال هذا الحساب، تطبيقاً لمبدأ إستقلالية الذمة المالية، ويكون التقييد لحاسبي لهذا الحساب كالتالي:

✓ **في بداية السنة المالية "N/01/01":** المستغل أو صاحب المؤسسة الفردية هو الذي يتحصل على الأرباح التي حققها ويتحمل الخسائر التي وقعت، لذا يستعمل ح/ 108 لترصيد نتيجة الدورة سواء مريح أو خسامة وفق التالي:

في حالة النتيجة مريح: يكون التقييد المحاسبي كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
xxxxx	xxxxx	N/01/01	108	128
		ح/ نتيجة السنة المالية (مرح) ح/ حساب المستغل ترصيد النتيجة مع حساب المستغل		

في حالة النتيجة خسارة: يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
xxxxx	xxxxx	N/01/01	129	108
		ح/ حساب المستغل ح/ نتيجة السنة المالية (خسارة) ترصيد النتيجة مع حساب المستغل		

✓ خلال الدورة: يتم من خلال هذه المرحلة إثبات الأيداعات أو المسحوبات التي قام بها صاحب المؤسسة وفق التالي:

في حالة الأيداعات: يتم تسجيل القيد التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
xxxxx	xxxxx	بتمرير الإيداع	108	2xx
		ح/ تبيئات		3xx
		ح/ مخزونات		4xx
		ح/ حسابات الغير		5xx
		ح/ حسابات مالية		
		ح/ حساب المستغل إثبات ايداعات صاحب المؤسسة		

في حالة المسحوبات: يكون القيد كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
xxxxx	xxxxx	بتمرير الإيداع	2xx	108
		ح/ حساب المستغل		
		ح/ تبيئات		
xxxxx		ح/ مخزونات	3xx	

xxxx		ح/ حسابات الغير	4xx	
xxxx		ح/ حسابات مالية	5xx	
		إثبات مسحوبات صاحب المؤسسة		

✓ في نهاية السنة المالية "N/12/31": يجب ان يتم ترصيد هذا الحساب في نهاية السنة فهو لا يظهر ضمن عناصر الميزانية، ويرصد مع ح/ 101: أموال الاستغلال، في نهاية كل سنة، وفق التالي:

في حالة ح/ 108 دائن: أي الإيداعات أكثر من المسحوبات، يتم في هذه الحالة مرفع رأس مال المؤسسة للتسوية، ويكون القيد كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		N/12/31		
بقيمة الرصيد	بقيمة الرصيد	ح/ حساب المستغل		108
		ح/ أموال الاستغلال	101	
		ترصيد حساب المستغل		

في حالة مرصيد ح/ 108 مدين: أي ان المسحوبات أكثر من الإيداعات، يتم خفض رأس مال المؤسسة وفق القيد التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		N/12/31		
بقيمة الرصيد	بقيمة الرصيد	ح/ أموال الاستغلال		101
		ح/ حساب المستغل	108	
		ترصيد حساب المستغل		

تمرين: بتاريخ 13 فيفري 2021 تأسست مكتبة الحمد برأس مال قدره 6.000.000 دج، ووفر لمؤسسة الموارد التالية:

مبنى: 2.000.000 دج، معدات صناعية: 1.000.000 دج، معدات نقل: 1.500.000 دج، بضاعة: 600.000 دج، تموينات 100.000 دج،

البنك: 400.000 دج، الصندوق: 400.000 دج.

خلال سنة 2021 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

بتاريخ 02/20 قامت المؤسسة ببيع بضاعة بقيمة 300.000 دج على الحساب؛

بتاريخ 03/12 قامت المؤسسة بشراء بضاعة بقيمة 500.000 دج على الحساب؛

بتاريخ 04/09 قام المستغل بسحب مبلغ 100.000 دج من الحساب البنكي للمؤسسة؛
 بتاريخ 05/14 تحصلت المؤسسة على قرض بقيمة 400.000 دج ترأده في حسابها البنكي؛
 بتاريخ 06/21 قامت المؤسسة بتحصيل قيمة البضاعة المباعة بتاريخ 02/20 قدا؛
 بتاريخ 07/06 قام المستغل بفتح المؤسسة آلة لصناعة المخبوزات بقيمة 200.000 دج؛
 بتاريخ 08/11 قامت المؤسسة بتسديد دين البضاعة التي شرأوها بتاريخ 03/12 عن طريق الحساب البنكي
 بتاريخ 09/25 قام المستغل بسحب مبلغ بقيمة 500.000 دج من الصندوق؛
 بتاريخ 10/22 قامت المؤسسة ببيع بضاعة بقيمة 300.000 دج قدا؛
 بتاريخ 11/25 قامت المؤسسة بتسديد مصاريف الكهرباء بقيمة 150.000 دج؛
 بتاريخ 12/12 فر قبض مبلغ 200.000 دج عن طريق حسابها البنكي مقابل خدمات قامت المؤسسة بتقديمها للغير "تنظيم حفلات".
 المطلوب: قم بإعداد ميزانية المؤرخة في 2021/02/13، سجل القيود المحاسبية اللازمة، قم بترصيد ح/108 إن وجد، قم بأعداد دفتر الأستاذ وميزان المراجعة، والميزانية المحتمامية، مع تحديد القيد اللازم للنتيجة بتاريخ 2022/01/01؟

الحل:

- إعداد ميزانية التأسيس:

الميزانية إنشائية أو ميزانية التأسيس بتاريخ 2021/02/13					
المختوم			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج
أموال خاصة			أصول غير جامرية		
6.000.000	أموال الاستغلال	101	2.000.000	مباني	213
6.500.000	مخ أموال خاصة		1.000.000	معدات صناعية	215
			1.500.000	معدات نقل	2182
			4.500.000	مخ أصول غير جامرية	
				أصول جامرية	
			600.000	بضاعة	30
			100.000	تموينات اخرى	32
			400.000	بنك	512
			400.000	صندوق	53

		1.500.000	ميج أصول جارية
6.000.000	مجموع الخصوم	6.000.000	مجموع الأصول

- التقييد المحاسبي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2021/02/13		
	2.000.000	ح/ المباني		213
	1.000.000	ح/ معدات صناعية		215
	1.500.000	ح/ معدات نقل		2182
	600.000	ح/ بضاعة		30
	100.000	ح/ تموينات أخرى		32
	400.000	ح/ البنك		512
	400.000	ح/ الصندوق	101	53
6.000.000		ح/ أموال للإستغلال تسجيل القيد الإقتتاحي		
		2021/02/22		
	300.000	ح/ عملاء (زبائن)		411
300.000		ح/ البضاعة بيع بضاعة	30	
		2021/03/12		
	500.000	ح/ بضاعة		30
500.000		ح/ المورد شراء بضاعة	401	
		2021/04/09		
	100.000	ح/ حساب المستغل		108
100.000		ح/ البنك سحب المستغل مبلغ مالي من الحساب البنكي	512	

400.000	400.000	2021/05/14	164	512
		ح/ البنك ح/ قرض بنكي تحصلت المؤسسة على قرض		
300.000	300.000	2021/06/21	411	53
		ح/ الصندوق ح/ الزبائن تحصيل قيمة البضاعة المباعة بتاريخ 02/20		
200.000	200.000	2021/07/06	108	215
		ح/ معدات صناعية ح/ حساب المستغل قيام المستغل بمنح المؤسسة آلة لصناعة المخبوزات		
500.000	500.000	2021/08/11	512	401
		ح/ موردو السلع ح/ البنك تسديد دين البضاعة التي قرضها بتاريخ 03/12		
500.000	500.000	2021/09/25	53	108
		ح/ حساب المستغل ح/ صندوق سحب المستغل مبلغ من الصندوق		
300.000	300.000	2021/10/22	30	53
		ح/ الصندوق ح/ البضاعة بيع بضاعة		
150.000	150.000	2021/11/25	53	607
		ح/ مصاريف الكهرباء والغاير ح/ صندوق تسديد مصاريف الكهرباء		

200.000	200.000	2021/12/12		706	512
		ح/البنك	ح/صندوق		
		تقديم خدمات للغير "تنظيم حفلات"			
9.450.000	9.450.000	مجموع اليومية			

- الترحيل لدفتر الأستاذ الكبير:

م ح/2182 د		م ح/215 د		م ح/213 د	
1.500.000 مرم	1.500.000	1.200.000 مرم	1.000.000	2.000.000 مرم	2.000.000
			200.000		
1.500.000	1.500.000	1.200.000	1.200.000	2.000.000	2.000.000
م ح/32 د		م ح/30 د		م ح/53 د	
100.000 مرم	100.000	300.000	600.000	500.000	400.000
		300.000	500.000	150.000	300.000
		500.000 مرم		350.000 مرم	300.000
100.000	100.000	1.100.000	1.100.000	1.000.000	1.000.000
م ح/101 د		م ح/512 د		م ح/108 د	
6.000.000	6.000.000 مرم	100.000	400.000	200.000	100.000
		500.000	400.000	400.000 مرم	500.000
		400.000 مرم	200.000		
6.000.000	6.000.000	1.000.000	1.000.000	600.000	600.000
م ح/401 د		م ح/411 د		م ح/164 د	
500.000	500.000	300.000	300.000	400.000	400.000 مرم
500.000	500.000	300.000	300.000	400.000	400.000
		م ح/706 د		م ح/607 د	
		200.000	200.000 مرم	150.000 مرم	150.000
		200.000	200.000	150.000	150.000

- إعداد ميزان المراجعة قبل التسوية:

الأرصدة		الجاميع		إسم الحساب	مرقم الحساب
دائن	مدین	دائن	مدین		
6.000.000	--	6.000.000	--	أموال الاستغلال	101
--	400.000	200.000	600.000	حساب المستغل	108
400.000	--	400.000	--	قرض بنكي	164
--	2.000.000	--	2.000.000	مباني	213
--	1.200.000	--	1.200.000	معدات صناعية	215
--	1.500.000	--	1.500.000	معدات نقل	2182
--	500.000	600.000	1.100.000	بضاعة	30
--	100.000	--	100.000	تموينات أخرى	32
--	--	500.000	500.000	موردو السلع والخدمات	401
--	--	300.000	300.000	الزبائن	411
--	400.000	600.000	1.000.000	البنك	512
--	350.000	650.000	1.000.000	الصندوق	53
--	150.000	--	150.000	مصاريف كهرباء وغاز	607
200.000	--	200.000	--	خدمات مقدمة	706
6.600.000	6.600.000	9.450.000	9.450.000	المجموع	

- التسوية: يتم في هذه المرحلة تصيد ح/ 108 كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2021/12/31		
	400.000	ح/أموال الاستغلال		101
400.000		ح/ حساب المستغل	108	
		ترصيد حساب المستغل		

- الرصيد: إعادة حساب مرصيد ح/101 وح/108

ح/101 د		ح/108 د	
د	م	د	م
6.000.000	400.000	200.000	100.000
	5.600.000 مرد	400.000	500.000
6.000.000	6.000.000	600.000	600.000

- إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية:

الأرصدة		الجاميع		إسم الحساب	مرفق الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين		
5.600.000	--	6.000.000	400.000	أموال الاستغلال	101
--	--	600.000	600.000	حساب المستغل	108
400.000	--	400.000	--	قرض بنكي	164
--	2.000.000	--	2.000.000	مباني	213
--	1.200.000	--	1.200.000	معدات صناعية	215
--	1.500.000	--	1.500.000	معدات نقل	2182
--	500.000	600.000	1.100.000	بضاعة	30
--	100.000	--	100.000	تموينات أخرى	32
--	--	500.000	500.000	موردو السلع والخدمات	401
--	--	300.000	300.000	الزبائن	411
--	400.000	600.000	1.000.000	البنك	512
--	350.000	650.000	1.000.000	الصندوق	53
--	150.000	--	150.000	مصاريف كهرباء وغاز	607
200.000	--	200.000	--	خدمات مقدمة	706
6.200.000	6.200.000	9.850.000	9.850.000	المجموع	

- إعداد الميزانية المحتامية:

الميزانية المحتامية بتاريخ 2021/12/31					
المختص			الأصول		
المبالغ	اسم الحساب	مراج	المبالغ	اسم الحساب	مراج
أموال خاصة			أصول غير جارية		
5.600.000	أموال الاستغلال	101	2.000.000	مباني	213
50.000	نتيجة مرجح	128	1.200.000	معدات صناعية	215
5.650.000	أموال خاصة		1.500.000	معدات نقل	2182
خصوم غير جارية			4.700.000	مجموع أصول غير جارية	
400.000	قروض بنكية	164	أصول جارية		
400.000	مجموع خصوم غير جارية		500.000	بضاعة	30
			100.000	تمويلات أخرى	32
			400.000	بنك	512
			350.000	صندوق	53
			1.350.000	مجموع أصول جارية	
6.050.000	مجموع المختص		6.050.000	مجموع الأصول	

حساب النتيجة = مجموع أصول - مجموع خصوم = 6.050.000 - 6.000.000 = 50.000 دج مرجح

حساب النتيجة = إيرادات - مصاريف = 200.000 - 150.000 = 50.000 دج مرجح

2- المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة: في حالة تأسيس الشركات ووفق ما هو متعارف عليه تتم المعالجة المحاسبية وفق مرحلتين هما:

- مرحلة الوعد بالمشاركة: في هذه المرحلة يتعهد الشركاء بتقديم مساهماتهم في رأس المال وذلك من خلال إثبات ح/ 101

بحيث تظهر الحسابات التالية وفق طبيعة المؤسسة:

ح/ 101: رأس المال الصادر: يستعمل في حالة شركات المساهمة يمثل القيمة الاسمية لأشهر الشركة؛

ح/ 101: رأس المال الشركة: يستعمل في حالة شركات التضامن والشركات ذات المسؤولية المحدودة ويمثل القيمة الاسمية

لحصص الشركة؛

ح/ 101: الأموال المخصصة: يستعمل في حالة الشركات الاقتصادية العمومية ويمثل الأسهم العينية والتقديرات التي تقدمها الدولة.

يتم التقييد المحاسبي كالتالي:

✓ **الطلب الكلي للمساهمة:** بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة، فموجب نص المادة 567 في القانون التجاري الجزائري نصت على ضرورة ان يتم الاككتاب بجميع الحصص من قبل كل الشركاء وتدفع قيمتها كاملة سواء كانت المساهمات عينية أو نقدية، ويتم التقييد كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ التمهيد أو التأسيس		
	مراس المال	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال		456
مراس المال		ح/مراس مال الشركة	101	
		قيد الوعد بالمشاركة		

رأس المال المكتوب يمثل قيمة المساهمة المكتوبة في العقد التأسيسي.

مثال: بتاريخ 2022/03/15 تم الاتفاق من قبل عدد من الشركاء على تأسيس شركة "الفكر" ذات المسؤولية المحدودة للثلاث، برأس مال قدره 30.000.000 دج، وكانت حصص الشركاء موزعة كالتالي:

- الشرك أ: 8.000.000 دج
- الشرك ب: 7.000.000 دج
- الشرك ج: 9.000.000 دج
- الشرك د: 6.000.000 دج

المطلوب: سجل القيد المحاسبي الخاص بالوعد بالمشاركة؟

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2022/03/15		
	8.000.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شرك أ)		4560
	7.000.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شرك ب)		4561
	9.000.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شرك ج)		4562
	6.000.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شرك د)		4563
30.000.000		ح/مراس مال الشركة	101	
		قيد الوعد بالمشاركة		

✓ **الطلب الجزئي للمساهمة:** كما هو منصوص عليه في المادة 596 من القانون التجاري في حالة شركات المساهمة يتم تسديد الأسهم العينة بقيمتها كاملة عند تأريخ إصدارها، في حين أن الأسهم النقدية يتم دفع على الأقل الربع $\frac{1}{4}$ من قيمتها الاسمية، في حين أن ما تبقى يتم الوفاء به مرة في السنة في مدة لا تتجاوز 5 سنوات منذ تأريخ التسجيل. ويكون التقيد المحاسبي وفق التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتأريخ التعهد أو التأسيس		
	مراس المال المطلوب	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال		456
	رأس مال غير مطلوب	ح/رأس المال المكتتب غير المطلوب		109
مراس المال المكتتب		ح/مراس مال الشركة	101	
		قيد الوعد بالمشاركة		

✓ **إستدعاء الجزء غير المطلوب من رأس المال:** يتم في هذه الحالة يتم استدعاء الجزء الذي قرأ تأجيله سابقاً وفق القيد التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		تأريخ استدعاء رأس المال		
	مراس مال غير مطلوب	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال		456
رأس مال غير مطلوب		ح/رأس المال المكتتب غير المطلوب	109	
		قيد إستدعاء مراس المال غير المطلوب		

ملاحظة: يتم استدعاء مراس المال غير المطلوب دفعة واحدة أو على عدة دفعات في حدود 5 سنوات.

مثال: بتاريخ 2021/04/20 تأسست شركة المساهمة "ألفا" لتكوين وبيع المعدات الفلاحية، برأس مال قدره 50.000.000 دج، تعهد الشركاء بتقديم مساهمات وفق التالي منه 30.000.000 دج مساهمات عينة، 20.000.000 دج مساهمات نقدية، منها $\frac{1}{4}$ يمثل قيمة المساهمات المطلوبة وفق ما ينص عليه القانون.

المطلوب: سجل القيد المحاسبي اللازم بهذا التأريخ؟

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2021/04/20		
	35.000.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال		456
	15.000.000	ح/رأس المال المكتتب غير المطلوب		109
			101	

50.000.000		ح/مراس مال الشركة قيد الوعد بالمشاركة		
------------	--	--	--	--

- مرحلة الوفاء بالوعد: في هذه المرحلة يلتزم الشركاء بالوفاء أو تقديم ما تم التعهد به ويمكن التمييز بين حالتين هما:
✓ الوفاء الكلي: في حالة شركات المسؤولية المحدودة SARL يلتزم الشركاء بتقديم كافة المساهمات التي تم التعهد بها ويتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ الوفاء أو تقديم المساهمات		
	xxxxxxxx	ح/التشبيكات		2xx
	xxxxxxxx	ح/المخزونات		3xx
	xxxxxxxx	ح/حسابات الغير		4xx
	xxxxxxxx	ح/الحسابات المالية		5xx
المساهمات المقدمة		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال قيد الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات)	456	

ملاحظة: قد يسجل في قيد واحد أو عدة قيود بمعنى كل شرك يقدّم مساهمته بتاريخ معين

مثال: إذا علمت أن المساهمات التي تم تقديمها من قبل الشركاء شركة "الفكر" ذات المسؤولية المحدودة للأثاث تم تقديمها بتاريخ 2022/03/25، وكانت كالتالي:

- الشرك أ: 8.000.000 دج تمثلت مساهماته في: سيارة ب: 2.000.000 دج، أرض: 6.000.000 دج.
- الشرك ب: 7.000.000 دج تمثلت مساهماته في: معدات مكتب ب: 1.500.000 دج، بضاعة ب: 5.500.000 دج.
- الشرك ج: 9.000.000 دج تمثلت مساهماته في: شاحنة نقل بضائع ب: 3.000.000 دج، مبنى: 3.500.000 دج، مبلغ مالي في الصندوق ب: 2.500.000 دج.
- الشرك د: 6.000.000 دج تمثلت مساهماته في: بضاعة ب: 1.000.000 دج، مبلغ مالي في الحساب البنكي ب: 4.000.000 دج، مبلغ مالي في الصندوق ب: 500.000 دج، تمويّات أخرى بقيمة: 500.000 دج.

المطلوب: سجل القيد المحاسبي للانزيم في حالة الوفاء بالمساهمات ؟

المحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2022/03/25		
	6.000.000	ح/الأراضي		211
	3.500.000	ح/مباني		213
	5.000.000	ح/معدات نقل		2182
	1.500.000	ح/معدات مكتب		2183
	6.500.000	ح/البضاعة		30
	500.000	ح/تموينات أخرى		32
	4.000.000	ح/البنك		512
	3.000.000	ح/الصندوق		53
8.000.000		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شريك أ)	4560	
7.000.000		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شريك ب)	4561	
9.000.000		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شريك ج)	4562	
6.000.000		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (شريك د)	4563	
		قيد الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات)		

✓ الوفاء الجزئي: في حالة شركات المساهمة يلتزم الشركاء بتقديم الجزء المطلوب من رأس المال ويتم تسجيل القيد المحاسبي

التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ التمهيد أو التأسيس		
	xxxxxxxx	ح/التشبيات		2xx
	xxxxxxxx	ح/المخزونات		3xx
	xxxxxxxx	ح/حسابات الغير		4xx
	xxxxxxxx	ح/الحسابات المالية		5xx
مراس المال المطلوب أو غير المطلوب		ح/الشركاء العمليات عن رأس المال	456	
		قيد الوفاء بالمساهمات (الدفع الفعلي للمساهمات المطلوبة أو غير المطلوبة)		

المحور الخامس: دراسة حسابات الصنف الأول:

نتيجة السنة، الترحيل من جديد، الإحتياطات

أولاً: دراسة ح/12 نتيجة السنة المالية

- 1- تعرف النتيجة: تعرف على أنها الربح أو الخسارة الذي يمثل الزيادة أو النقصان في القيمة الناتجة عن عمليات تمت مع الغير والتي يمكن التعبير عنها بأنها الزيادة أو النقصان في حقوق المساهمين التي تحدث نهاية كل سنة. (قدوري وبن عواق، 2018، الصفحات 68-69)
- يتم تحديد النتيجة المحاسبية وفق الطريقتين التاليتين: (قطيب وعيشل، 2023، الصفحات 393-394)
- حسب جدول حسابات النتائج فالنتيجة المحاسبية تتمثل في الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء الخاصة بالسنة المالية بحيث أنها تكون: مربحاً إذا كان مجموع الأيداء أكبر من الأعباء، وتكون خسارة في حالة العكس.
 - حسب الميزانية: تتمثل النتيجة المحاسبية في الفرق بين مجموع صافي الأصول ومجموع الخصوم في نهاية الدورة بحيث أنها تكون مربحاً إذا كان مجموع صافي الأصول أكبر من مجموع الخصوم، وتكون خسارة في حالة العكس.
- 2- التصرف في النتيجة: يتم التصرف في النتيجة وفق الحالات التالية:
- في حالة المؤسسات الفردية: المستغل هو المستفيد الوحيد من النتيجة وذلك بترصيدها مع حساب المستغل أو تستخدم لرفع مراس مال في حالة ما إذا كانت مربح، وفي حالة ما إذا كانت خسارة يتم تخفيض مراس المال لتغطيتها أو يتحملها المستغل وتتم هذه الإجراءات في بداية الدورة كالتالي:
- في حالة النتيجة مربح: يكون التقبيد الحاسبي كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		N/01/01		
xxxx	xxxx	ح/ نتيجة السنة المالية (مربح)		128
xxxx		ح/ أموال الاستغلال	101	
xxxx		ح/ حساب المستغل	108	
		تخصيص النتيجة		

في حالة النتيجة خسارة: يتم تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		N/01/01		
	xxxx	ح/ أموال الاستغلال		101
	xxxx	ح/ حساب المستغل		108
xxxx		ح/ نتيجة السنة المالية (خسارة) تخصيص النتيجة	129	

مثال: بتاريخ 2020/12/31 تبين أن مؤسسة "العهد" تكبدت خسارة قيمتها 300.000 دج، وقد تحملها من قبل المستغل؛ في حين أنه بتاريخ 2021/12/31 تبين أن المؤسسة قد حققت نتيجة قدرها 400.000 دج تخصبها لرفع رأس مال المؤسسة.

المطلوب: سجل القيود المحاسبية اللازمة في الحالتين؟

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		2021/01/01		
	300.000	ح/ حساب المستغل		108
300.000		ح/ نتيجة السنة المالية (خسارة) تخصيص نتيجة السنة المالية 2020	129	
		2022/01/01		
	400.000	ح/ نتيجة السنة المالية (مربح) ح/ أموال الاستغلال		101
400.000		تخصيص نتيجة السنة المالية 2021		128

- في حالة الشركات: يمكن التمييز بين حالتين للنتيجة وهي: (كيموش، 2016/2017، الصفحات 98-100)

✓ النتيجة مريح: يقوم مجلس الإدارة بالتصرف في النتيجة السنوية والتي يمكن توزيعها على:

الاحتياطات؛ مكافآت للشركاء والمساهمين والتي يجب دفعها في أجل 9 أشهر بعد اقفال السنة المالية؛ مكافآت للعمال، وامتصاص خسارة السنة السابقة التي لم يتم التكفل بها وسجلت في ح/ 119: الترحيل من جديد للخسارة.

في حالة ما إذا تبقى جزء لم يتم توزيعه من النتيجة يتم تسجيله في ح/ 11: ترحيل من جديد إلى غاية صدور قرار فيما يخصه.

ويكون التقييد المحاسبي كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ تخصيص النتيجة		
xxxx	قيمة الربح	ح/ نتيجة السنة المالية (مرج)		128
xxxx		ح/ إحتياطات	106	
xxxx		ح/ الشركاء - المحصص الواجب دفعها	457	
xxxx		ح/ حصة المستخدمين في النتيجة	423	
xxxx		ح/ الترحيل من جديد خسارة	119	
xxxx		ح/ الترحيل من جديد للربح	110	
		توزيع نتيجة السنة المالية		

مثال: بتاريخ 2021/12/31 تمكنت شركة "الحد" من تحقيق أرباح صافية قدرت بـ 4.000.000 دج، تم توزيعها بتاريخ 2022/01/15 كالتالي:

- 400.000 دج تم تحميل خسارة سنة 2020 والتي تم ادراجها ضمن حساب ترحيل من جديد "خسارة"؛
- 1.200.000 دج تم تخصيصها للإحتياطات؛
- 1.600.000 دج تم تخصيصها للشركاء؛
- 800.000 دج تم تخصيصها لمستخدمي الشركة .

المطلوب: قم بتسجيل القيود المحاسبية اللازمة؟

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2022/01/15		
	4.000.000	ح/ نتيجة السنة المالية (مرج)		128
1.200.000		ح/ إحتياطات	106	
1.600.000		ح/ الشركاء - المحصص الواجب دفعها	457	
800.000		ح/ حصة المستخدمين في النتيجة	423	
400.000		ح/ الترحيل من جديد خسارة	119	
		توزيع نتيجة السنة المالية		

✓ النتيجة خسارة: يتم تحملها وفق الحالات التالية:

ترحيلها لحساب الترحيل من جديد الخاص بالخسارة لكي يتم التكفل بها خلال السنة السابقة؛

يتم تحمل الخسارة بموجب الاحتياطات المكونة من قبل المؤسسة

يتم خفض مراس المالي با يتناسب والخسارة التي حققتها الشركة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ تحميل النتيجة		
	xxxx	ح/ رأس المال		101
	xxxx	ح/ الاحتياطات		106
	xxxx	ح/ ترحيل من جديد (خسارة)		119
بقيمة الخسارة		ح/ نتيجة السنة المالية (خسارة)	129	
		تحميل النتيجة		

مثال: بتاريخ 2022/12/31 حققت شركة "الحد" خسارة بقيمة 1.500.000 دج، فتم تحملها بتاريخ 2023/01/06 كالتالي:

- فترخيص رأس مال الشركة بمبلغ 500.000 دج؛
- فترغطية مبلغ 600.000 دج بواسطة الاحتياطات؛
- الباقي فترحيله للسنة المقبلة.

المطلوب: سجل القيد المحاسبي اللازم في هذه الحالة؟

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2023/01/06		
	500.000	ح/ رأس المال		101
	600.000	ح/ الاحتياطات		106
	400.000	ح/ ترحيل من جديد (خسارة)		119
1.500.000		ح/ نتيجة السنة المالية (خسارة)	129	
		تحميل النتيجة		

ثانياً: دراسة ح/11: الترحيل من جديد

يشمل هذا الحساب مرصيد نتائج السنوات المالية السابقة التي لم يتم توزيعها من قبل الجمعية العامة للشركة بالنسبة للربح، أو لم يتم تحميلها في حالة الخسارة (صلاح، 2017/2016، صفحة 48). بحيث تكون الحسابات المقابلة له هي:

ح/128- النتيجة الصافية للسنة المالية يقابله ح/110- الترحيل من جديد للربح

ح/129- النتيجة خسارة يقابله ح/119- الترحيل من جديد للخسارة

ويكون التقييد المحاسبي كالتالي:

- في حالة تخصيص الربح

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		بتاريخ التخصيص		
الربح غير الموزع	ربح غير موزع	ح/نتيجة السنة المالية (مرح) ح/الترحيل من جديد للربح تخصيص الربح	110	128

- في حالة تحمل الخسارة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		بتاريخ التحميل		
xxxx	xxxx	ح/الترحيل من جديد للخسارة ح/نتيجة السنة المالية (خسارة) تحميل الخسارة	129	119

ثالثاً: دراسة ح/106: الإحتياطات

عبارة عن أرباح تم تخصيصها بشكل دائم للشركة بموجب القانون، وبمجرد تكوينها يصبح من حق الجمعية العامة للمساهمين ان تقوم بتوزيعها على المساهمين أو دمجها مع رأس المال، كما قد تستعمل لامتناع قدر من الخسائر التي قد تحدث خلال السنوات التالية (عسلي، 2018/2017، صفحة 64)، خصص لها ضمن النظام المحاسبي المالي ح/106 وتنقسم الإحتياطات إلى:

- ح/1061: الإحتياطات القانونية: هو احتياطي تفرضه بموجب القانون حددت نسبته بـ5% على الأقل من الربح الصافي بعد طرح الخسائر التي تحققت خلال السنوات السابقة وعند بلوغ القيمة التراكمية لهذا الاحتياطي نسبة 10% من رأس مال تصبح الشركة غير ملزمة بتكوينه. (بن قطيب، 2020/2019، صفحة 36)
- ح/1062: الإحتياطات التنظيمية: هي الإحتياطات التي يتم تكوينها بموجب القانون الجبائي. (بونريدي، 2019/2018، صفحة 55)
- ح/1063: إحتياطات القانون الأساسي: يتم تشكيل هذه الإحتياطات وفقاً لقراراته في القانون الأساسي وما قرأ اتفاق عليه من قبل الشركاء. (بوسليمان، 2022/2021، صفحة 40)
- ح/1068: إحتياطات أخرى (إختيارية): هي الإحتياطات التي يتم تشكيلها بصورة اختيارية من قبل المساهمين.

تخصيص الإحتياطات في حالة الربح

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح ٠٠	مرح ٠١
		بتأريخ تخصيص النتيجة		
xxxx	قيمة الربح المخصص للإحتياطات	ح/ نتيجة السنة المالية (مرح)		128
xxxx		ح/ إحتياطات قانونية (5%)	1061	
xxxx		ح/ إحتياطات تنظيمية	1062	
xxxx		ح/ إحتياطات القانون الأساسي	1063	
xxxx		ح/ إحتياطات أخرى	1068	
		توزيع جزء من الربح على الإحتياطات		

إستعمال الاحتياطات في حالة الخسارة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
xxxx	xxxx	بتاريخ التحميل		
		ح/الإحتياطات ح/نتيجة السنة المالية (خسارة) تحميل الخسارة	129	106

المحور السادس: محاسبة الرسم على القيمة المضافة

"Taxe sur la Valeur Ajoutée" TVA

أولاً: مفهوم الرسم على القيمة المضافة: تعرف على أنها نوع من أنواع الضرائب الغير مباشرة وتلجأ لها الدولة بغرض زيادة مواردها المالية (اجري، مكى، وبابا، 2018، صفحة 123)، يتم فرضها على السلع والخدمات، وتقوم المؤسسة بتحصيلها على مراحل متعددة، ويتحملها المستهلك (المشتري النهائي) (سعادة ومسعودي، 2018، صفحة 235). إنطلاقاً من التعريف يتضح ان الرسم على القيمة المضافة يتميز بالخصائص التالية (العقون وفكارشة، 2021، الصفحات 197-198):

- ضريبة غير مباشرة: فهي ضريبة تفرض عند الاستهلاك لذا فالمستهلك النهائي هو من يتحمل عبئها.
- ضريبة عادلة: تكمن في يتم توزيع عبئها الضريبي على مراحل الإنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- ضريبة حيادية: يكمن في معاملة مختلف الخاضعين لها معاملة واحدة دون تمييز أي يتم تحملها من مختلف شرائح المجتمع.
- ضريبة ذات مراقبة ذاتية: من خلال القيام بمتابعة العمليات التي تثبت فيها الضرائب المدفوعة والعمليات التي تثبت فيها الضرائب المستحقة من أجل تحديد المبلغ الواجب دفعة للجهات المعنية والمبالغ التي تبقى المؤسسة تستحقها.
- ضريبة سهلة وبسيطة: إجراءاتها بسيطة فهي من جهة تسهل التعامل بين الخاضعين لها والإدارة الضريبية من جهة أخرى سوى من ناحية الفوترة أو التصريح.
- ضريبة عينة: كونها تفرض على السلع والخدمات سواء المحلية أو الأجنبية، ودون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلفين بها.
- ضريبة نوعية: أي أنها تأخذ شكل نسبة مئوية ويمكن القول عنها بأنها قيمية.

ثانياً: الإطار القانوني للرسم على القيمة المضافة: يشمل الاطار القانوني التقاط التالية:

1- مجال التطبيق: يطبق الرسم على القيمة المضافة على أغلب العمليات التي تدخل في اطار الأنشطة التي يتم إنجازها من قبل المكلف

بالضريبة بصفة إعتيادية أو عرضية وتتمثل في (الرسم على القيمة المضافة، 2023):

- الصناعية والاستخراجية؛
- التجارية؛
- الحرفية،

- الخدمائية.

2- المحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة: حددت المادة 14 من قانون الرسم على رقم الأعمال ان المحدث المنشأ للرسم هو:

- بالنسبة للمبيعات: من التسليم القانوني (الفوترة) أو المادي للبضاعة؛

- بالنسبة للأشغال العقارية: من قبض الثمن كلياً أو جزئياً؛

- بالنسبة للواردات: من ادخال البضاعة عند الجمارك؛

- بالنسبة للصادرات: فيما يخص المنتوجات الخاضعة للضريبة يكون من تقديمها للجمارك؛

- بالنسبة للخدمات: يكون من قبض الثمن جزئياً أو كلياً (عموماً).

3- معدل الرسم على القيمة المضافة: يتم بموجب القانون تطبيق الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدلين هما:

- بموجب المادة 21 من قانون الرسم على رقم الأعمال يطبق المعدل العادي 19% وفي الغالب يفرض على السلع والخدمات الكمالية

مثل الأجهزة الكهرومنزلية، الحلويات، الجوز ولونز وغيرها.

- بموجب نص المادة 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال يطبق المعدل المخفض 9% وفي الغالب يكون على السلع والخدمات واسعة

الاستهلاك مثل الأمتار، المعكرونة، مبيدات الحشرات وغيرها.

- بموجب نص المادة 8 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيتم إعفاء السلع المدعومة من تطبيق الرسم على القيمة المضافة مثل السميد،

الخبز، الحليب، الأدوية (بعضها)، السيارات السياحية بشروط وغيرها.

4- حساب الرسم على القيمة المضافة: يتم حساب TVA وفق العلاقة التالية:

الرسم على القيمة المضافة TVA = المبلغ خارج الرسم (HT) × نسبة TVA

حيث أن المبلغ خارج الرسم يعبر عن القيمة التي تتضمنها الفاتورة الخاصة بالعملية التي تعبر عن المحدث المنشأ للضريبة وتضمن قيمة العملية

مضافاً إليها كافة المصاريف الخاضعة.

ثالثاً: المعالجة الحاسوبية للرسم على القيمة المضافة: تتم عملية المعالجة الحاسوبية للـ TVA وفق التالي:

1- حسابات TVA: تتم عملية المعالجة الحاسوبية للرسم على القيمة المضافة بإ/ح/445: الدولة - الرسوم على رقم الأعمال

(TVA) ويتقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح/4451-TVA الواجب دفعها: يتم فيه تسجيل قيمة TVA التي يجب دفعها للمصالح الجبائية.

- ح/4456-TVA الواجب استرجاعها: يضم الحسابات التالية:

- ح/44562-TVA مسترجعة على التثبيتات: تسجل فيه قيمة TVA في حالة اقتناء تثبيت في قيد الفوترة؛

- ح/44566-TVA مسترجعة على السلع والخدمات الأخرى: تسجل فيه قيمة TVA الخاصة بعملية فوترة المخزونات المشتراة والفواتير المتعلقة بالمصاريف المدفوعة والتي ستدفع؛
 - ح/44567-TVA مؤجل استرجاعها: تسجل فيه قيمة TVA التي تمثل القرض الخاص بالمؤسسة إتجاه مصلحة الضرائب ويتم خصمه بموجب التصريح الخاص بالشهر الموالي .
 - ح/4457-TVA محصلة: يتم استخدامه في تسجيل قيمة الرسم المفروض في حالة فوترة المبيعات أو فوترة الخدمات المقدمة.
- 2- إثبات الرسوم المسترجعة: يكون التقيد المحاسبي كالتالي:

في حالة البيع السلع والمنتجات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
HT TVA	TTC	بتمبر فوترة المبيعات		
		ح/الزبائن		411
		ح/وسيلة الدفع		5x
		ح/مبيعات	7xx	
		ح/ TVA محصلة	4457	
		فاتورة البيع		

في حالة تقديم خدمات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
HT TVA	TTC	بتمبر فوترة الخدمات		
		ح/الزبائن		411
		ح/وسيلة الدفع		5x
		ح/الخدمات المقدمة	7xx	
		ح/ TVA محصلة	4457	
		فاتورة الخدمات		

3- إثبات الرسوم المحصلة: يتم التقييد المحاسبي كالتالي:

في حالة اقتناء تشيئات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
TTC	HT TVA	بتاريخ اقتناء التشييت		2xx
		ح/التشييت المعني		44562
		ح/TVA مسترجعة على التشييتات	404	
		ح/موردو التشييتات	5xx	
		ح/وسيلة الدفع		
		فاتورة إقتناء تشييت		

في حالة شراء السلع أو المواد الأولية أو التموينات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
TTC	HT TVA	بتاريخ اقتناء التشييت		38x
		ح/مشتريات		44566
		ح/TVA مسترجعة على السلع	401	
		ح/موردو السلع	5xx	
		ح/وسيلة الدفع		
		فاتورة شراء السلع		

في حالة اثبات المصاريف

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
TTC	HT TVA	بتاريخ اقتناء التشييت		6xx
		ح/المصاريف المعنية		44566
		ح/TVA مسترجعة على الخدمات	401	
		ح/موردو الخدمات	5xx	
		ح/وسيلة الدفع		
		فاتورة اثبات المصاريف (الخدمات)		

4- إثبات الرسم في حالة التصريح: يتم التصريح الشهري برقم الاعمال المحقق ومبالغ TVA والذي يكون خلال 20 من الشهر الموالي للشهر الذي تمت فيه العمليات المصرح بها (بونوالة، 2024، صفحة 74)، يتم التصريح بموجب وثيقة تعرف بـ G50، ويتم التقييد المحاسبي وفق الحالات التالية:

- حالة إثبات TVA الواجب دفعها: بمعنى أن TVA التي حصلتھا المؤسسة من عمليات البيع أكبر من TVA المسترجعة من عمليات الشراء بالتالي الفرق يجب دفعه لمصلحة الضرائب، تشكل قيمة TVA الواجب دفعها في الحالات التالية:
 - ✓ رقم أعمال المبيعات أكبر من سعر المشتريات في حالة تطبيق نفس معدل TVA 19% أو 9%؛
 - ✓ معدل TVA المبيعات 19% ومعدل TVA المشتريات 9% أو أنها تعد من السلع المعفاة؛
- بالتالي يكون التقييد كالتالي:

مرح.د	مرح.م	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
		بتاريخ التصريح		
	4457	ح/ TVA محصلة	xxxx	
	44562	ح/ TVA تبيئات		xxxx
	44566	ح/ TVA سلع وخدمات		xxxx
	4451	ح/ TVA واجب دفعها		xxxx
		قيد التصريح G50 لشهر		

يتم دفع مبلغ TVA الواجب الدفع بتاريخ التصريح أي في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي للشهر المعني (بالتالي لا يجب ان تظهر في تصريح الخاص بالشهر الموالي). وفق القيد التالي:

مرح.د	مرح.م	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
		بتاريخ دفع TVA الواجب دفعها		
	4451	ح/ TVA واجب دفعها	xxxx	
	5xx	ح/ وسيلة الدفع		xxxx
		اثبات دفع TVA واجبة الدفع		

- حالة إثبات TVA مؤجل إسترجاعها: تنشأ TVA المؤجل إسترجاعها نتيجة قيام المؤسسة بما يلي:
 - مجموع مبالغ عمليات شراء أكبر من مجموع مبالغ عمليات البيع في حالة فرض نفس معدل TVA 19% أو 9%؛
 - تقوم المؤسسة بشراء مواد وخدمات بمعدل 19% وتبيع منتجات بمعدل 9% أو معفاة،
- يتم التقييد في هذه الحالة كما يلي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	م.م
		بتاريخ التصريح		
	xxxx	ح/ TVA محصلة		4457
xxxx	xxxx	ح/ TVA مؤجل استرجاعها		44567
xxxx		ح/ TVA تثبيتات	44562	
		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
		قيد التصريح G50 لشهر		

في هذه الحالة يتم ترحيل هذا المبلغ للشهر الموالي ويخصه من تصريح الخاص به، ويثبت في التصريح كما يلي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	م.م
		بتاريخ التصريح		
	xxxx	ح/ TVA محصلة		4457
xxxx		ح/ TVA تثبيتات	44562	
xxxx		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
xxxx		ح/ TVA مؤجل استرجاعها	44567	
xxxx		ح/ TVA واجبة الدفع	4451	
		قيد التصريح G50 لشهر		

تمرين: إذا توفرت لديك المعلومات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة للسداسي الأول لسنة 2022 موضحة في الجدول التالي:

ح/	اسم الحساب	جانفي 2022	فيفري 2022	مارس 2022	أفريل 2022	ماي 2022	جوان 2022
4457	TVA المحصلة	600.000	470.000	550.000	520.000	490.000	560.000
44562	TVA التثبيتات	300.000	270.000	170.000	310.000	240.000	170.000
44566	TVA السلع والخدمات	200.000	250.000	270.000	250.000	260.000	230.000
4451	TVA الواجب دفعها	؟	؟	؟	؟	؟	؟
44567	TVA المؤجل استرجاعها	؟	؟	؟	؟	؟	؟

المطلوب: أكمل الجدول؟

سجل محاسبي القيود اللازمة للتصريح الجبائي الشهري؟

علماً أن المحاسب يقوم بإعداد G50 في تاريخ 16 من كل شهر ويتم تسديد TVA واجبة الدفع في نفس اليوم عن طريق شيك بنكي .
الحل:

يتم اعتماد العلاقة الرياضية التالية = TVA محصلة - TVA مسترجعة و TVA

النتيجة المتحصل عليها يتم التعامل معها كما يلي:

- في حال ما إذا كانت موجبة ولم يكن هناك TVA واجب استرجاعها في الشهر السابق فهي تعبر عن TVA واجب دفعها؛
- في حال ما إذا كانت موجبة وكان هناك TVA واجب استرجاعها من الشهر السابق فيتم طرحها من النتيجة وإن كانت موجبة فهي تعتبر TVA واجب دفعها وإن كانت سالبة فيتم ادراجها كـ TVA واجب استرجاعها لهذا الشهر وتخصم من تصريح الشهر الموالي؛
- في حالة ما إذا كانت سالبة ولم يكن هناك TVA واجب استرجاعها من الشهر السابق فهي تعبر عن TVA واجب استرجاعها لهذا الشهر وتخصم من تصريح الشهر الموالي؛
- في حالة ما إذا كانت سالبة وكان هناك TVA واجب استرجاعها من الشهر السابق، فلا يتم دمجها في التقييد ونتيجة هذا الشهر تضاف لـ TVA واجب استرجاعها للشهر السابق وتخصم من تصريح الشهر الموالي؛

إذا كانت النتيجة موجبة فهي عبارة عن TVA واجب دفعها وإذا كانت النتيجة سالبة فهي TVA مؤجل استرجاعها

الاشهر	العملية المحاسبية	TVA الواجب دفعها	TVA المؤجل استرجاعها
جانفي	$100.000 = 200.000 - 300.000 - 600.000$	100.000	--
فيفري	$50.000 - = 250.000 - 270.000 - 470.000$	--	50.000
مارس	$60.000 = 50.000 - 110.000 = 270.000 - 170.000 - 550.000$	60.000	--
أفريل	$40.000 - = 250.000 - 310.000 - 520.000$	--	40.000
ماي	$30.000 - = 260.000 - 240.000 - 470.000$	--	30.000
جوان	$= 30.000 - 40.000 - 160.000 = 230.000 - 170.000 - 560.000$ 90.000	90.000	--

التقييد المحاسبي:

المبالغ الدائمة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		2022/02/15		
	600.000	ح/ TVA محصلة		4457
300.000		ح/ TVA تسيئات	44562	
200.000		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
100.000		ح/ TVA واجب دفعها	4451	
		قيد التصريح G50 لشهر جانفي		
		2022/02/15		
	100.000	ح/ TVA واجب دفعها		4451
100.000		ح/ وسيلة الدفع	5xx	
		اثبات دفع TVA واجبة الدفع لشهر جانفي		
		2022/03/15		
	470.000	ح/ TVA محصلة		4457
	50.000	ح/ TVA مؤجل استرجاعها		44567
270.000		ح/ TVA تسيئات	44562	
250.000		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
		قيد التصريح G50 لشهر فيفري		
		2022/04/15		
	550.000	ح/ TVA محصلة		4457
170.000		ح/ TVA تسيئات	44562	
270.000		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
50.000		ح/ TVA مؤجل استرجاعها	44567	
60.000		ح/ TVA واجبة الدفع	4451	
		قيد التصريح G50 لشهر مارس		
		2022/04/15		
	60.000	ح/ TVA واجب دفعها		4451
60.000				

		ح/وسيلة الدفع	5xx	
		اثبات دفع TVA واجبة الدفع لشهر مارس		
المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		2022/05/15		
	520.000	ح/ TVA محصلة		4457
310.000	40.000	ح/ TVA مؤجل استرجاعها		44567
250.000		ح/ TVA تسيينات	44562	
		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
		قيد التصريح G50 لشهر افريل		
		2022/06/15		
	470.000	ح/ TVA محصلة		4457
240.000	30.000	ح/ TVA مؤجل استرجاعها		44567
260.000		ح/ TVA تسيينات	44562	
		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
		قيد التصريح G50 لشهر ماي		
		بتاريخ التصريح		
	560.000	ح/ TVA محصلة		4457
170.000		ح/ TVA تسيينات	44562	
230.000		ح/ TVA سلع وخدمات	44566	
70.000		ح/ TVA مؤجل استرجاعها	44567	
90.000		ح/ TVA واجبة الدفع	4451	
		قيد التصريح G50 لشهر		

المحور السابع: محاسبة التثبيتات المعنوية والعينية:

الإهلاك، التنازل والتجريد

تعتبر الأصول الثابتة (التثبيتات) من أبرز العناصر المنتجة أو المكتناة بغرض الاستخدام أو التملك (صديقي، بن مالك، وبوقفة، 2014،

صفحة 114) وتعتمد عليها المؤسسة في تادية نشاطها، تتميز بما يلي:

- يتم إقتناؤها، حيازتها أو إنتاجها للإستخدام طويل الأجل؛

- في حالة الإضطراب يتم التنازل عنها ولا يتم بيعها؛

يتم الاعتراف بعناصر التثبيتات ضمن أصول المؤسسة إذا توفرت فيها الشروط التالية: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009،

صفحة 08)

- تعود بمنافع إقتصادية مستقبلية على المؤسسة: أي تحقق الغرض الذي إقتنيت من أجله، مهما كان نوع المنفعة (إنتاج، إيجار، حماية، نقل وغيرها).

- القدرة على تحديد قيمتها: أن تكون قيمتها محددة بطريقة صادقة سواء كان التحديد دقيق (في حالة الإقتناء أو المساهمة أو إعانة) أو موثوق (في حالة إنتاجها من قبل المؤسسة أو من قبل جهة مختصة)؛

- الملكية القانونية: أي تمتلكها المؤسسة بسند ملكية، مهما كانت طريقة الحصول عليها (مساهمة، إعانة، إقتناء، إنتاج ذاتي أو غيرها)، هذا الشرط قابل للنقاش فيما يتعلق بجانب حيانة تثبيت في إطار عقود الإيجار التمويلي.

أولاً: تصنيف الأصول الثابتة

تنقسم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي SCF بالترتيب إلى ثلاث أنواع هي:

1- الأصول الثابتة المعنوية: تمثل في الأصول التي تخضع للملكية المؤسسة أو تحوز حق الانتفاع بها، ليس لها وجود مادي (غير ملموسة)، أو

نقدي، ويمكن تقدير قيمتها (مقدم، 2016، صفحة 31)، تحصل عليها المؤسسة سواء عن طريق الإقتناء أو الإنجاز الذاتي، تعتبر

أكثر أنواع التثبيتات تعقيدا خاصة في مرحلة التقييم والتصنيف والمتابعة، كأى أصل معترف به ضمن عناصر الميزانية يجب أن

تتوفر به شروط الاعتراف بالأصل، مع التأكيد على ضرورة إمكانية التحديد، فالأصل يكون قابلا للتحديد إذا كان قابلا

الفصل، أي للمؤسسة القدرة على تطويره، التنازل عنه، استبداله أو تأجيله. ووفق النظام المحاسبي المالي تندرج حسابات الأصول المعنوية تحت مرقم الحساب الفرعي 20: التثبيتات المعنوية وتتفرع منه الحسابات التالية: (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 57)

✓ ح/203 - مصاريف التنمية القابلة للتثبيت: حسب ما جاء في المادة 121-14 هي المصاريف الناجمة عن عملية تنمية أي مشروع داخلي.

✓ ح/204 - برمجيات المعلوماتية وما شابهها: مثل البرمجيات الخاصة بالعمال، الحاسبة، البرمجيات الخاصة بالإنتاج وغيرها.

✓ ح/205 - الإمتيازات والحقوق المائلة، البراءات، والرخص، والعلامات.

✓ ح/207 - فارق الإقتناء: هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر بتاريخ اقتناء الأسهم (شنايت وحبش، 2021، صفحة 641).

✓ ح/208 - التثبيتات المعنوية الأخرى: تخص أي نوع من الأصول الثابتة المعنوية التي لم يتم ذكرها سابقا.

2- الأصول الثابتة العينية: هي كافة التثبيتات المادية (الملموسة) التي تمتلكها المؤسسة لفترة زمنية طويلة نسبيا، تعتبر من أهم عناصر الأصول لدى المؤسسة، من أجل تحقيق منفعة اقتصادية متوقعة منها، وفق الغرض الذي ترحبها لأجله (إنتاج وتقديم الخدمات، الأرباح والاستعمال لأغراض إدارية وغيرها) (شيكرو ناصر، 2021، صفحة 58)، تحصل عليها المؤسسة عن طريق الإقتناء، الإنتاج الذاتي، مساهمة، إعانة، وتندرج في النظام المحاسبي المالي تحت مرقم الحساب الفرعي 21: التثبيتات العينية

3- الأصول الثابتة المالية: وتضم الحسابات التالية:

- ح/26 - المساهمات وحسابات مدينة مرتبطة بمساهمات: تمثل مساهمات المؤسسة في شركات أخرى، أي لها حقوق لدى

شركات أخرى في شكل سندات تساهمية في رأس المال، باعتبار أنها أموال مستثمرة تدر منافع مستقبلية مالية لأكثر من

دورة مالية، وهنا تكمن صفة الثبات فيها، بالإضافة على أنها لا تخضع للإهلاك بينما يمكن أن تخضع لتقدير خسائر القيمة المتوقعة

في قيمها لأن الأوضاع والسوق المالية غير ثابتين لا يرتبطان بقوى خارجية (مثل سعر صرف العملات الأجنبية). (صديقي، بن

مالك، وبوقفة، 2014، صفحة 127)، وفق التشريع المعمول به تم تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية وفق ما هو مبين في

النظام المحاسبي المالي (المجموعة 02: حسابات التثبيتات، 2018، الصفحات 20-21)

- ح/27- التثبيتات المالية الأخرى: تضمن كافة الحسابات المالية التي لم يتم معالجتها سابقا في ح/26. وتضم مجموعة من

الحسابات الفرعية المدرجة في النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية والعينية: لكل نوع من الأصول الثابتة خصوصية في عملية المعالجة تبعا لنوع نشاط المؤسسة ومنافعها المتوقعة مستقبلا، وتم عملية التقييد المحاسبي للأصول الثابتة بعدة مراحل منذ تأريخ الإعراف بها كأصل على تأريخ نهاية عمرها الإنتاجي أو التنازل عنها كالتالي:

1- بالنسبة للأصول التي تقوم المؤسسة بمجانزتها: يتم الاتفاق على إتمام العملية وإرسال الفاتورة (يمكن ان تتم العملية نقدا، عن طريق

احد طرق السداد، بقرض بنكي أو عن طريق الجمع بين الطريقتين) بالتالي تقيد محاسبيا عملية اقتناء الأصل الثابت كالتالي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
			دائن	مدين
TTC	HT TVA	ح/الأصل الثابت		2x
		ح/الرسوم على القيمة المضافة إن وجدت		44562
		ح/موردو التثبيتات	404	
		ح/طريقة السداد	5x	
		ح/الإقراضات	164	
		فاتورة إقتناء تثبيت		

2- طرق أخرى للحصول على التثبيتات العينية أو المعنوية: هناك اشكال أخرى قد تتحصل المؤسسة من خلالها على التثبيتات العينية او

المعنوية مثل تقديمها كحصة من قبل أحد الشركاء أو كجزء من مراس مال الشركة، يكون التقييد المحاسبي كالتالي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
			دائن	مدين
TTC	HT TVA	ح/الأصل الثابت		2x
		ح/الرسوم على القيمة المضافة إن وجدت		44562
		ح/رأس المال	101	
		ح/الشركاء العمليات عن مراس المال	456	
		قيد إثبات تقديم المساهمات أو الحصة		

مثال: بتاريخ 2022/01/04 قامت مؤسسة "الفجر" بإقتناء معدات نقل بقيمة 6.000.000 دج، عن طريق الحساب البنكي، TVA 19%. فاتورة إقتناء رقم 12.

المطلوب: قم بتسجيل القيد المحاسبي اللازم؟

الحل:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	سراج	سراج
		2022/01/04	دائن	مدين
7.140.000	6.000.000	ح/ معدات نقل	512	2182
	1.140.000	ح/ الرسم على القيمة المضافة		44562
		ح/ البنك		
		فاتورة إقتناء رقم 12.		

3- التقييد المحاسبي في حالة إهلاك الأصول الثابتة: في نهاية كل سنة بتاريخ N/12/31 ونتيجة استعمال الأصل الثابت لفترة زمنية معينة تتناقص قيمته وفق وتيرة الاستعمال المعمول بها (الثابت أو المتناقص)، وتسمى هذه العملية بالاهلاك، فوفق المشرع الجزائري تتعرض التسيئات المعنوية للإهلاك، بحيث يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي أصل ثابت معنوي 20 عام، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو عدم تطبيق الإهلاك نهائياً فإنه يجب تقديم هذه المعلومات في ملحق القوائم المالية، (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 09)، وخصص ح/ 280 إهلاك التسيئات المعنوية بحساباته الفرعية لإثبات قسط الإهلاك في حين أن التسيئات العينية كذلك تهلك خلال عمرها الإنتاجي، ويتم تقدير العمر الإنتاجي لكل تسييت من قبل خبير، بحيث خصص ح/ 281 إهلاك التسيئات المادية بحساباته الفرعية لإثبات قسط الإهلاك الخاص بيها.

يكون القيد المحاسبي لقسط الإهلاك السنوي كالتالي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	سراج	سراج
		N/12/31	دائن	مدين
	قسط الإهلاك	ح/ إهلاك التسيئات	681x	28x
		ح/ مخصصات الإهلاكات للأصول غير الجارية		
		إثبات قسط إهلاك الأصل		

هناك عدة طرق يتم من خلالها حساب الاهتلاك وهي:

- طريقة القسط الثابت: وهو ما يتم اعتماده في اغلب المؤسسات الجزائرية وذلك بحساب القيمة التالية:

تحديد: أساس الاهتلاك هو المبلغ الذي يحسب من خلاله قسط الاهتلاك =

تكلفة الخيارنة أو الاقتناء خارج الرسم - القيمة المتبقية

القيمة المتبقية أو (قيمة الخردة) وهي القيمة التي يحتمل الحصول عليها بتاريخ نهاية العمر الإنتاجي للأصل .

قسط الاهتلاك = أساس الاهتلاك X معدل الاهتلاك X المدة

معدل الاهتلاك = $\frac{1}{\text{العمر الإنتاجي}}$ ويختلف هذا المعدل من أصل الآخر .

العمر الإنتاجي = المدة التي يمكن استعمال الأصل خلالها ويمكن مراجعتها في نهاية المدة

مجموع الاهتلاك = مجموع أقساط الاهتلاكات المتراكمة لكل سنة

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الاهتلاك - مجموع الاهتلاك

- طريقة القسط المتزايد؛

- طريقة القسط المتناقص؛

- طريقة الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج.

مثال: بتاريخ 2022/12/31 وفي إطار القيام بعمليات الجرد لنهاية السنة قم بتسجيل قسط الاهتلاك إذا علمت ان العمر الإنتاجي لمعدات

النقل هو 5 سنوات، وتطبق الشركة طريقة الاهتلاك الثابت؟

الحل: قسط الاهتلاك = $1 \times 5 / 1 \times 6.000.000 = 1.200.000$ دج

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		2022/12/31	دائن	مدين
	1.200.000	ح/ اهتلاك معدات نقل		28182
1.200.000		ح/ مخصصات الاهتلاكات للأصول غير الجارية	68182	
		إثبات قسط اهتلاك معدات نقل		

4- التقييد المحاسبي في حالة التنازل عن التثبيتات: يتم اقتناء او خيارنة التثبيتات لغرض الاحتفاظ بها الا ان هناك حالات يسمح فيها القانون

بالتنازل عن التثبيتات مثل (كريمة، 2021/2020، الصفحات 31-32):

- انتهاء عمرها الإنتاجي؛
 - تغيير طريقة الإنتاج بالتالي يمكن التنازل عن التثبيت القديمة؛
 - تلف تثبيت أحد التثبيتات نتيجة وجود عطب غير قابل للتطليح . . . وغيرها .
- ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

تسجيل قسط الاهتلاك المكمل إذا كان التثبيت لانزال في حالة نشاط:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		بتاريخ التنازل	دائن	مدين
	قسط الاهتلاك	ح/ إهلاك التثبيتات ح/ مخصصات الإهلاكات للأصول غير الجارية إثبات قسط الاهتلاك المكمل	681x	28x

تسجيل قيد التنازل في حالة وجود فائض: ويكون في حالة ما إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		بتاريخ التنازل	دائن	مدين
قيمة التثبيت نتيجة التنازل	مجمع الاهتلاك	ح/ إهلاك التثبيت المعني		28x
	سعر التنازل	ح/ حقوق التنازل عن التثبيت (إذا فر التنازل بالآجل)		462
		ح/ طريقة السداد		5x
		ح/ التثبيت المعني	2xx	
		ح/ فائض القيمة عن التنازل	752	
		اثبات التنازل عن تثبيت بفائض		

تسجيل قيد التنازل في حالة وجود خسارة ويكون في حالة ما إذا كان سعر التنازل أقل من القيمة المحاسبية للتثبيت

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		بتاريخ التنازل	دائن	مدين
	مجمع الاهتلاك	ح/ إهلاك التثبيت المعني		28x
	سعر التنازل	ح/ حقوق التنازل عن التثبيت (إذا فر التنازل بالآجل)		462
		ح/ طريقة السداد		5x
	نتيجة التنازل	ح/ نقص القيمة عن التنازل		652

قيمة التثبيت		ح/ التثبيت المعني إثبات التنازل عن التثبيت بتقص	2xx	
--------------	--	--	-----	--

مثال: بتاريخ 2024/01/04 قامت مؤسسة "المجد" بالتنازل عن معدات النقل بقيمة 4.000.000 دج. تمت العملية على الحساب.

المطلوب: قم بتسجيل القيد المحاسبي اللازم؟

الحل:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		2024/01/04	دائن	مدين
	2.400.000	ح/ إهلاك معدات نقل		28182
	4.000.000	ح/ حقوق التنازل عن التثبيت		462
6.000.000		ح/ التثبيت المعني	2xx	
400.000		ح/ فائض القيمة عن التنازل	752	
		إثبات قسط اهتلاك الأصل		

5- التقييم المحاسبي في حالة التقييم اللاحق للأصول الثابتة (التجريد): وهي العملية التي يتم من خلالها إعادة دراسة القيم التي تم بها ادراج

الأصل الثابت ضمن الكشوف المالية (التكلفة التاريخية) على مستوى السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، بصورة دورية كي لا يكون هناك اختلاف كبير بتاريخ إجراء هذه العملية.

يجب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

- القيمة الدفترية للأصل الثابت المعنوي بتاريخ الاقتناء؛
- قيمة الإنجاز أو القيمة الحينة (قيمة المنفعة)؛
- مجمع اهتلاك الأصل الثابت المعنوي بتاريخ إعادة التقييم؛
- مدة المنفعة (العمر الإنتاجي).
- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة، مبلغ تبادل الأصول في ظل شروط المنافسة الاعتيادية) تعرف بالقيمة السوقية في بعض الحالات.

- معدل إعادة التقييم (بتاريخ إعادة التقييم) = القيمة السوقية / القيمة المحاسبية الصافية. (نمرقي، 2022-2023، صفحة 70)

يقيد محاسبياً في حالة إثبات الفرق بالقيد التالي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	مراج	مراج
		N/12/31	دائن	مدين
قسط الاهتلاك	الفرق المحسوب	ح/الأصل الثابت المعنوي ح/إهلاك التثبيتات المعنوية (يسجل بقيمة القسط بعد إعادة التقييم) ح/فارق إعادة التقييم إثبات فارق إعادة التقييم	280x 105	20x
280x-20x				

المحور الثامن: محاسبة المخزونات:

الشراء، الإنتاج، والبيع

تعد المخزونات بالنسبة للمؤسسات التجارية والصناعية هي المحرك الأساسي للنشاط، لذا لا بد أن يتم إيلاء هذا النوع من الموجودات أهمية بالغة في عملية التقييم المحاسبي، ولأجل تحديد مراحل هذه العملية لا بد من التطرق للعناصر التالية:

أولاً: مفاهيم عامة حول المخزونات: تساهم عملية تحديد الأطر المفاهيمية للمخزونات في إبراز ما يلي:

1- تعريف المخزون: هي كلمة مشتقة من كلمة تخزين وهي العملية التي يتم من خلالها حفظ أي مادة أو مواد معينة لفترة من الزمن وفق شروط معينة، حتى يتم استخدامها، مع الأخذ بعين الاعتبار قابليتها للتلف من عدمها "مدة استعمالها"، بالتالي فيمكن تعريف المخزون بأنه: مجموع المواد، البضائع، السلع والمنتجات بمختلف أنواعها والأغلفة التي يمكن أن يتم إيجادها أو توفرها في الأسواق، المخازن أو ساحات العمل، القابلة لتلبية الطلب وفق الحاجة سواء خصصت للشراء، البيع، التحويل أو الاستغلال في المكان والزمان. (بن ختو، 2015/2016، صفحة 5)

من الناحية المالية عرفته الجمعية الأمريكية للرقابة على المخزون والإنتاج APICS بأنه "إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المواد الخام "المواد الأولية" والأجزاء "قطع الغيار" السلع الوسيطة "التموينات والأغلفة"، وكذا الوحدات تحت التشغيل "منتجات نصف مصنعة"، بالإضافة على المنتجات نهائية المتاحة للبيع "بضائع، سلع ومنتجات تامة" (بلاكورد، 2008، صفحة 10)

2- الأهمية الاقتصادية والمالية للمخزون: يكتسي المخزون أهميته من خلال أنه: (Jaber, 2009, pp. 247-248)

- يمثل أهم عناصر الأصول بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد في نشاطها عليه فهو يحوز على النسبة الأعلى من الأموال المستثمرة، بحيث أن المؤسسات التجارية أموالها المستثمرة تتراوح بين نسبة 52% ونسبة 75% من إجمالي رأس مالها، في حين أن النسبة قد تزيد عن 50% في المؤسسات الصناعية؛

- الأخطاء التي تتعلق بإدارة المخزون وسوء الإدارة هي أمور لا يمكن معالجتها بسرعة باعتبار المخزون من عناصر الأصول الأقل سيولة، وهذا سيؤدي في النهاية إلى نهاية المؤسسة؛

- تختلف الأهمية النسبية للمخزون باختلاف الحاجة إليه، فهناك مخزونات ثانوية وهناك الأهم وهي المخزونات الرئيسية مثل الحليب في مؤسسات صناعة الأجبان؛

- تأثير تكلفة الاحتفاظ بالمخزون على:

▪ اقتصاديات المؤسسة، كونها تمثل نسبة مرتفعة لا يمكن تجاهلها أو الاستهانة بها؛

- التكاليف الكلية للإنتاج، بالتالي زيادة أسعار المنتجات وعدم القدرة على الاحتفاظ بالربائز.
 - عند توفر سياسة تخزينية جيدة وواضحة وتم اعدادها بطريقة سليمة مع مراعاة الأسس العلمية فإن:
 - الإدارات أو الأقسام المختلفة بالمؤسسة تستطيع رسم خططها والقيام بأعمالها بطريقة سليمة، نتيجة تحقيق التناسق والتكامل فيها بينهم؛
 - تخفيض حجم الاستثمارات المخصصة للمخازن لأجل الحفاظ على استمرارية العملية الإنتاجية، دون تحقيق فائض في المخزون من خلال تحقيق التوازن بين ما هو متوفر في المخازن ومتطلبات العملية الإنتاجية.
 - تحقيق عامل الأمان من خلال التحكم في ارصدة السلع والمواد من خلال تطبيق نظام دوران المخزون بطريقة جيدة ومضبوطة.
- 3- تصنيف المخزونات: تنوع المخزونات بتنوع نشاط المؤسسة من ناحية وتنوع استراتيجية تسيير المخزون من ناحية أخرى، لذا نجد ان هناك العديد من التصنيفات التي يمكن تبنيها من أجل تحديد نوع المخزون، ومن ابرز التصنيفات المعتمدة، ما قرأه في الجدول التالي:

جدول رقم 20: تصنيف المخزونات

التصنيف	النوع	طبيعته
	بضائع والسلع	هي تلك المخزونات التي يتم شراؤها وبيعها على حالها دون إحداث أي تغيير، قد تكون طبيعتها بالنسبة للبائع حسب نشاط المؤسسة "منتجات تامة، منتجات نصف مصنعة أو بضاعة"، وتعتبر هي أساس نشاط المؤسسات التجارية
التصنيف الهيكلي: حسب طبيعة	المخامات (المواد الأولية)	تضم كافة المواد التي تكون على حال معين ويتم شراؤها لتغيير طبيعتها حسب الحاجة لإنتاج منتجات تامة، يتم في الغالب اقتناؤها من جهات أخرى باعتبارها منتجاتهم مثل الواح الخشب، سبائك حديدية وغيرها، كما قد تكون مواد مستخرجة من الطبيعة وتكون في شكلها الخام الأصلي مثل النفط والغاز وغيرها.
المخزون في النظام	التجميعات الجزئية أو الأجزاء	تخص نوع من المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية مثل قطع الغيار قيد يتم انتاجها من قبل المؤسسة كما يمكن ان يتم شراؤها وفق حالتها التي ستستخدم بها.
الإنتاجي أي تبعاً لاستعمالات	المنتجات قيد الإنتاج	تشمل كافة المواد التي لا تزال في مرحلة التحويل أو التجميع ولم تأخذ شكلها النهائي، وقد تأخذ شكلها هذا حسب طول مرحلة عملية الإنتاج، فهناك منتجات تمر عبرها المادة الأولية بأكثر من مرحلة إنتاج لتأخذ الشكل المطلوب مثل الأثاث.
المواد المخزنة	منتجات نهائية	هي آخر مرحلة في العملية الإنتاجية بعد اكتمال كافة مراحلها، وتعد جاهزة

لشحنها من أجل بيعها .		
يشمل المواد الغير منتجة والتي تدخل كمساعد في العملية الإنتاجية لتدعيمها، ويطلق عليها تسمية المواد الغير مباشرة من امثلتها: مواد التنظيف، الاغلفة، الزبوت والشحوم وغيرها .	الاستهلاكات "التموينات"	
هو المخزون الذي تحتفظ به المؤسسة لمواجهة نقص الامداد على المدى الطويل نتيجة أي ظروف غير متوقعة مثل: غلاء الأسعار، ندمرة المواد، توقف الاستيراد، أو أي ظروف سياسية أو اقتصادية أخرى، ويتم تقدير هذا المخزون بالاعتماد على الخبرة الشخصية .	المخزون الاستراتيجي	التصنيف الوظيفي: أي
بحيث يتم توفير المخزون من المواد والسلع في شكل طلبيات متباعدة زمنيا "بشكل دوري" مما يترتب عنه تناقص المخزون نتيجة تلبية الطلبات خلال دورة معينة وفور توريد طلبية جديدة من المخزون في الدورة التي تليها يتم تسجيل ارتفاع فيه .	المخزون الدوري "المحركي"	حسب السلوك أو الوظيفة التي
يمثل نسبة معينة من المخزون الذي تحتفظ به المؤسسة خلال فترة محددة من الزمن، يخص المنتجات التي تتميز بطول فترة تخزينها "غير قابلة للتلف في حد معين"، ويتم الاحتفاظ به لمواجهة أي ظرف طارئ قد يتعرض له المؤسسة	مخزون الأمان "الاحتياطي"	يؤديها المخزون

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: (حجاب، 2015/2014، الصفحات 23-26)، (مرجان، 2002، صفحة 218)،

(Murthy, 2007, p. 355)، (Gratacap & Médan, 2009, p. 126).

ثانياً: المعالجة المحاسبية للمخزونات: تختلف المعالجة المحاسبية للمخزونات طبيعة نشاط المؤسسة وطريقة الجرد المستخدمة، والتي يتمكن التطرق لها من خلال الخطوات التالية:

1- التسجيل المحاسبي لمخزونات الأنشطة التجارية: هي الأنشطة التي يتم من خلالها شراء البضائع والسلع وتخزينها لإعادة بيعها على

حالتها دون إحداث أي تغيير عليها (مهما كان، تسجل محاسبياً في ح/30: بضاعة، ووفق طريقة الجرد المتبعة يتم التسجيل محاسبياً

كالتالي: (ديب، 2019/2018، الصفحات 42-44)

أ- طريقة الجرد الدائم: في هذه الحالة يتم تتبع المخزونات "بضائع" محاسبياً خطوة بخطوة، فيتم تسجيل وصولات استلام البضاعة

المشترت فور الحصول عليها وتسجيل وصولات بيع البضاعة فور تسليمها، مع تسجيل الفواتير الخاصة بكل عملية، يتم اتباع هذه

الطريقة في حالة البضائع التي تتأخر بكم كبير وحركية سريعة، مثل المواد الغذائية، الأدوية وغيرها، يكون التسجيل المحاسبي وفق الخطوات التالية:

- في حالة الشراء: يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
TTC	HT (تكلفة الشراء) TVA	بتاريخ استلام فاتورة الشراء		
		ح/مشتريات البضاعة		380
		ح/TVA مسترجعة على السلع		44566
		ح/موردو السلع	401	
		ح/وسيلة الدفع	5xx	
		فاتورة شراء بضاعة		
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ استلام البضاعة المشتراة		
		ح/البضاعة		30
		ح/مشتريات البضاعة	380	
		وصل استلام بضاعة		

تكلفة الشراء = ثمن شراء البضاعة + مصاريف الشراء (مباشرة او غير مباشرة)

- في حالة البيع: يتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
HT (سعر البيع) TVA	TTC	بتاريخ اصدار فاتورة البيع		
		ح/زبائن		411
		ح/طريقة القبض		5XX
		ح/مبيعات بضاعة	700	
		ح/TVA محصلة على المبيعات	4457	
		فاتورة بيع بضاعة		
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ تسليم المبيعات		
		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		600
		ح/البضاعة	30	
		وصل تسليم بضاعة مبيعة		

سعر البيع: تكلفة شراء البضاعة + هامش الربح + مصاريف البيع (المباشرة وغير المباشرة)

ملاحظة: ترتيب تسجيل القيوم يكون حسب تاريخ العملية وليس بالضرورة وفق ما تم تسجيله سابقاً .

مثال 1: قامت مؤسسة "الفخر" لبيع مشتقات الحليب بالعمليات المحاسبية التالية:

- 2023/05/15 شراء بضاعة بقيمة 600.000 دج على الحساب فأتومرة شراء رقم 2001؛
- 2023/05/17 تراستلام البضاعة المشتراة بموجب وصل استلام رقم 54؛
- 2023/05/23 تراستديد قيمة البضاعة عن طريق شيك بنكي رقم 124578369؛
- 2023/06/28 ترابيع نصف البضاعة المشتراة وتسليمها للبايع بموجب وصل تسليم رقم 61؛
- 2023/06/29 تراستلام فأتومرة بيع البضاعة التي تراستليمها بتاريخ 06/28 بسعر 450.000 دج نقداً . فأتومرة رقم 2012

المطلوب: سجل القيوم المحاسبية اللانزمة إذا علمت أن TVA = 9% .

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2023/05/15		
	600.000	ح/مشتريات البضاعة		380
	54.000	ح/TVA مسترجعة على السلع		44566
654.000		ح/موردو السلع	401	
		فأتومرة رقم 2001		
		2023/05/17		
	600.000	ح/البضاعة		30
600.000		ح/مشتريات البضاعة	380	
		وصل استلام بضاعة رقم 54		
		2023/05/23		
	600.000	ح/موردو السلع		401
600.000		ح/شيك بنكي	512	
		شيك بنكي رقم 124578369		
		2023/06/28		
	300.000	ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		600

300.000		ح/البضاعة وصل تسليم بضاعة مبيعة رقم 61	30	
		2023/06/29		
	490.500	ح/صندوق ح/مبيعات بضاعة ح/TVA محصلة على المبيعات فاتورة بيع بضاعة رقم 2012	700 4457	53
450.000				
40.500				

ب- طريقة الجرد المتناوب: يتم تتبع هذه الطريقة في حالة المخزونات سهلة العد والتتبع مثل بيع معدات النقل، الأجهزة الكهرومنزلية وغيرها، وفق هذه الطريقة يتم تتبع حركة المخزون "وصولات الاستلام والتسليم" عن طريق تسجيلها في سجل المخزونات، ويتم الاكتفاء بتسجيل قيد الفوترة فقط "فاتورة شراء أو فاتورة بيع"، ليتم في نهاية السنة أو الفترة "حسب النظام الداخلي المتبع لحركة المخزون" القيام بالجرد الفعلي للمخزون الموجود عن طريق اما: العد، القياس الوحدات أو الوزن، وتسجيل القيود المحاسبية التالية:

- ترصيد مخزون أول مدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		بتاريخ الجرد		
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	ح/مشتريات بضائع مستهلكة ح/بضاعة ترصيد مخزون أول مدة	30	600

- ترصيد حساب المشتريات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
		بتاريخ الجرد		
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	ح/مشتريات بضائع مستهلكة ح/مشتريات بضاعة ترصيد حساب المشتريات	380	600

- اثبات مخزون نهاية المدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح. د.	مرح. م.
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	بناسخ المجرّد		
		ح/ بضاعة ح/ مشتريات بضائع مستهلكة اثبات مخزون نهاية المدة	600	30

مثال: بتاريخ 2023/12/31 توفرت لدى مؤسسة الرائد "بيع وشراء التجهيزات الالكترونية" المعلومات التالية:

- مرصيد أولي للبضاعة بقيمة 100.000 دج؛
- مرصد مشتريات البضاعة بقيمة 1.200.000 دج؛
- بعد المجرّد لوحظ أن قيمة البضاعة الموجودة في المخزن = 150.000 دج.

المطلوب: سجل القيود المحاسبية الانزمنة:

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح. د.	مرح. م.
100.000	100.000	2023/12/31		
		ح/ مشتريات بضائع مستهلكة ح/ بضاعة ترصيد مخزون أول مدة	30	600
1.200.000	1.200.000	2023/12/31		
		ح/ مشتريات بضائع مستهلكة ح/ مشتريات بضاعة ترصيد حساب المشتريات	380	600
150.000	150.000	2023/12/31		
		ح/ بضاعة ح/ مشتريات بضائع مستهلكة اثبات مخزون نهاية المدة	600	30

2- التسجيل المحاسبي لمخزونات الأنشطة الصناعية (التحويلية أو الإنتاجية): هي الأنشطة التي يتم فيها القيام بعمليات تحويلية على المواد الأولية من أجل تقديم منتج معين حسب الطبيعة أو النشاط المحدد، حركية المخزون في هذا النوع من الأنشطة تنطلق منذ تاريخ شراء الامواد الأولية وتخزينها لتمر بمرحلة توجيه المواد الأولية للمخزن لاجل تحويلها، ليتم بعدها انتاج المنتجات المحددة وفق مرحلة الإنتاج ليتم تخزينها إلى غاية بيع المنتج النهائي واخراجه من المخازن، ويكون التقييد المحاسبي وفق طريقة المجرّد المتبعة: (شعبانية، 2021-2022، الصفحات 78-80)

أ- وفق طريقة المجرّد الدائم:

- مرحلة شراء المواد الأولية: يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
TTC	HT (تكلفة الشراء) TVA	بتاريخ استلام فاتورة الشراء		
		ح/مشتريات مواد اولية		381
		ح/TVA مسترجعة على المواد الاولية		44566
		ح/موردو السلع والمواد الاولية	401	
		ح/وسيلة الدفع	5xx	
		فاتورة شراء مواد اولية		
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ استلام المواد الأولية		
		ح/مواد اولية		31
		ح/مشتريات المواد الاولية	381	
		وصل استلام مواد اولية		

تكلفة الشراء = ثمن شراء المواد الاولية + مصاريف الشراء (مباشرة او غير مباشرة)

- مرحلة تحويل المواد الأولية للمرشة من اجل بدأ العملية الإنتاجية

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ تحويل المواد الأولية من المخزن الى المرشة		
		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
		ح/مواد اولية	31	
		وصل تحويل مواد أولية للمرشة		

- مرحلة انتهاء العملية الإنتاجية "المرحلة" من أجل التخزين

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
تكلفة الانتاج	تكلفة الانتاج	بتاريخ تحويل المنتجات من الورشة إلى المخزن	724	35x
		ح/منتجات (نصف مصنعة، تامة أو فضلات ومهمات "منتجات متبقية") ح/انتاج مخزن وصل تحويل المنتجات للمخازن		

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية + مصاريف الإنتاج (المباشرة وغير المباشرة)

- مرحلة البيع: يتم التسجيل المحاسبي كالتالي:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
HT (سعر البيع)	TTC	بتاريخ اصدار فاتورة البيع	701	411 5XX
		ح/تراياق		
		ح/طريقة القبض		
		ح/انتاج مبيع		
		ح/مبيعات منتجات نصف مصنعة		
		ح/مبيعات منتجات متبقية "فضلات ومهمات"		
TVA	TTC	ح/ TVA محصلة على المبيعات	4457	
		فاتورة بيع منتجات		
		ح/ TVA محصلة على المبيعات		
تكلفة الانتاج	تكلفة الانتاج	بتاريخ تسليم المبيعات	724	35x
		ح/انتاج مخزن ح/منتجات ((نصف مصنعة، تامة أو فضلات ومهمات "منتجات متبقية")) وصل تسليم المنتجات المباعه		

سعر البيع: تكلفة الانتاج + هامش الربح + مصاريف البيع (المباشرة وغير المباشرة)

مثال: قامت مؤسسة الفكر لإنتاج المعلبات بالعمليات المحاسبية التالية سنة 2022:

- بتاريخ 2022/10/09 قامت المؤسسة بشراء مواد أولية بقيمة 500.000 دج نقدا فاتورة رقم 99، وراستلامها بتاريخ 2022/10/11 بموجب وصل استلام رقم 78؛
- بتاريخ 2022/10/14 قامت المؤسسة بتحويل المواد الأولية للورشة من اجل مباشرة عملية الإنتاج بموجب وصل تحويل رقم 66؛

- بتاريخ 2022/10/25 فر انتهاء العملية الإنتاجية وتحويل المنتجات للمخزن بموجب وصل تحويل مرقم 70، وبلغت تكلفة الإنتاج 880.000 دج؛

- بتاريخ 2022/10/27 فر بيع 3/4 من منتجات التي فر تخزينها بتاريخ 10/25 بسعر 900.000 دج على الحساب فاتورة مرقم 102، وفر تسليمها في نفس اليوم بموجب وصل تسليم مرقم 104

المطلوب: سجل القيود المحاسبية اللانزمة إذا علمن ان TVA = 9% .

الحل:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
		2022/10/09		
	500.000	ح/مشتريات مواد اولية		381
	45.000	ح/TVA مسترجعة على المواد الاولية		44566
545.000		ح/موردو السلع والمواد الاولية فاتورة مرقم 99	401	
		2022/10/11		
	500.000	ح/مواد اولية		31
500.000		ح/مشتريات المواد الاولية وصل استلام مرقم 78	381	
		2022/10/14		
	500.000	ح/مشتريات مواد اولية مستهلكة		601
500.000		ح/مواد اولية وصل تحويل مواد اولية للورشنة مرقم 66	31	
		2022/10/25		
	880.000	ح/منتجات تامة		355
880.000		ح/انتاج مخزن وصل تحويل المنتجات للمخازن مرقم 70	724	
		2022/10/29		
	981.000	ح/زبائن		411
		ح/انتاج مباع	701	

900.000		ح/ TVA محصلة على المبيعات	4457	
81.000		فاتورة بيع منتجات 102		
		2022/10/29		
	660.000	ح/ إنتاج مخزن = $4/880.000 = 3 \times 220.000 = 660.000$		724
660.000		ح/ منتجات تأمة	355	
		وصل تسليم المنتجات المباعة مرقم 104		

ب- وفق طريقة الجرد المتناوب: وفق هذه الطريقة يتم تتبع حركة المخزون الخاص بالمواد الأولية والمنتجات "وصول الاستلام، التحويل ووصول التسليم" عن طريق تسجيلها في سجل المخزونات، ل يتم في نهاية السنة أو الفترة "حسب النظام الداخلي المتبع لحركة المخزون" القيام بالجرد الفعلي للمخزون الموجود عن طريق اما: العد، القياس الوحدات أو الوزن، وتسجيل القيود المحاسبية التالية:

- بالنسبة للمواد الأولية يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

ترصيد مخزون أول مدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ الجرد		
	تكلفة الشراء	ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
تكلفة الشراء		ح/ بمواد أولية	31	
		ترصيد مخزون أول مدة		

ترصيد حساب المشتريات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرج.د	مرج.م
		بتاريخ الجرد		
	تكلفة الشراء	ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة		601
تكلفة الشراء		ح/ مشتريات مواد أولية	381	
		ترصيد حساب المشتريات		

اثبات مخزون نهاية المدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	بتاريخ المجرّد	600	30
		ح/ مواد أولية ح/ مشتريات مواد أولية مستهلكة اثبات مخزون نهاية المدة		

- بالنسبة للمنتجات يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

ترصيد مخزون أول مدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج	بتاريخ المجرّد	35x	724
		ح/ إنتاج مخزن ح/ منتجات ترصيد مخزون أول مدة		

- اثبات مخزون نهاية المدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	مرح.د	مرح.م
تكلفة الإنتاج	تكلفة الإنتاج	بتاريخ المجرّد	724	35x
		ح/ منتجات ح/ إنتاج مخزن اثبات مخزون نهاية المدة		

مثال: في نهاية سنة 2023 توفرت لدى مؤسسة لاتاج المعدات الصناعية المعلومات التالية:

- مخزون اول مدة من المواد الأولية بقيمة 600.000 دج، مرصيد مشتريات مواد أولية بقيمة 2.300.000 دج.

- مخزون اول مدة من المنتجات التامة بقيمة 500.000 دج، مخزون اول مدة من المنتجات النصف مصنعة بقيمة 400.000 دج.

وبعد القيام بعملية المجرّد الفعلي تم تسجيل القيم التالية:

- مخزون المواد الأولية بقيمة 450.000 دج؛

- مخزون منتجات تامة بقيمة 550.000 دج، مخزون منتجات نصف مصنعة بقيمة 100.000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة؟

الحل:

ترصيد مخزون أول مدة

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ح.د	م.ح.م
500.000	500.000	2023/12/31	31	601
		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة ح/بمواد أولية ترصيد مخزون أول مدة		
2.300.000	2.300.000	2023/12/31	381	601
		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة ح/مشتريات مواد أولية ترصيد حساب المشتريات		
450.000	450.000	2023/12/31	600	30
		ح/مواد أولية ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة اثبات مخزون نهاية المدة		
500.000 400.000	900.000	2023/12/31	351 355	724
		ح/إنتاج مخزن ح/منتجات نصف مصنعة		
		ح/منتجات نصف مصنعة ترصيد مخزون أول مدة		
650.000	550.000	2023/12/31	724	351 355
	100.000	ح/منتجات نصف مصنعة ح/منتجات نصف مصنعة ح/إنتاج مخزن اثبات مخزون نهاية المدة		

3- التسجيل المحاسبي لعملية شراء التموينات الأخرى: هي نوع من أنواع المخزونات والتي يتم شراؤها مهما كانت طبيعة نشاط المؤسسة من اجل استخدامها "استهلاكها" كجزء مساعد في العمليات اليومية مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب "باستثناء الأغلفة والبراغي التي تخص الأنشطة الصناعية أكثر"، تسجل محاسبيا وفق طريقة الجرد المتبعة:

أ- طريقة الجرد الدائم: يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

- مرحلة شراء التموينات الأخرى: يتم تسجيل القيود المحاسبية التالية:

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ج.د	م.ج.م
TTC	HT (تكلفة الشراء) TVA	بتاريخ استلام فاتورة الشراء		
		ح/مشتريات تموينات أخرى		381
		ح/TVA مسترجعة على المواد الأولية		44566
		ح/موردو السلع والخدمات	401	
		ح/وسيلة الدفع	5xx	
		فاتورة شراء تموينات		
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ استلام التموينات		
		ح/تموينات أخرى		32
		ح/مشتريات التموينات	382	
		وصل استلام تموينات		

تكلفة الشراء = ثمن شراء التموينات + مصاريف الشراء (مباشرة أو غير مباشرة)

- مرحلة استهلاك التموينات

المبالغ الدائنة	المبالغ المدينة	البيان	م.ج.د	م.ج.م
HT (تكلفة الشراء)	HT (تكلفة الشراء)	بتاريخ الاستهلاك والاستعمال		
		ح/مشتريات مواد أولية مستهلكة		602
		ح/تموينات أخرى	32	
		وصل خروج من المخازن		

المراجع:

I. الكتب:

- باللغة العربية:

1. أحمد طرطامر، وعبد العالي منصر. (2015). تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF (الجانب التطبيقي). الجزائر: جسور للنشر والتوزيع.
2. جيمس بلاكورد. (2008). البضاعة الرأكضة في الشركات التجارية (أسبابها وطرق التخلص منها). (موسى يوسف، المترجمون) الأردن: دامر الزهران للنشر.
3. حنيفة بن مريع. (2010). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS. الجزائر: دامر هومة.
4. مريم بونواله. (2024). دروس في: جباية المؤسسة. الجزائر: Pages Bleues.
5. سليمان محمد مرجان. (2002). بحوث العمليات. ليبيا: الجامعة المفتوحة.
6. صالح عبد الله الرزق، وعط الله ومراد الخليل. (1999). محاسبة التكاليف الفعلية. الأردن: دامر زهران للنشر والتوزيع.
7. عاشور كتوش. (2011). المحاسبة العامة (أصول ومبادئ وألية سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
8. عبد الإله نعمة جعفر. (2003). المحاسبة المالية: مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي. عمان: دامر حنين للنشر والتوزيع.
9. عبد الستار الكبيسي. (2008). الشامل في مبادئ المحاسبة. عمان: دامر وائل للنشر والتوزيع.
10. عبد الوهاب نصر علي. (2007). القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية. الإسكندرية: الدامر الجامعية.
11. عمارة زمرقي. (2023-2022). المحاسبة المالية العميقة (مدعم بأمثلة وتطبيقات مفصلة). الجزائر، الجزائر: أدليس للنشر والترجمة والتصميم.
12. عيسى عبد العزيز الراشد. (2010). محاسبة التكاليف. الأردن: دامر كنوز المعرفة للنشر والتوزيع.
13. فايز سليم حداد. (2009). الإدارة المالية (المجلد الطبعة الثانية). الأردن: دامر حامد للنشر والتوزيع.
14. كمال عبد العزيز النقيب. (2004). مقدمة في نظرية المحاسبة. الأردن: دامر وائل للنشر.
15. محضر علاوي. (2018). المحاسبة العميقة وفق SCF. الجزائر: Pages Bleues.

16. كمال سعد بوفروة. (2023). المحاسبة الضريبية - وفق أحكام قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (7) لسنة 2010م - .
(جامعة عمر المختار، المحرم) ليبيا: دار الكتب الوطنية بتغازي.
17. محسن قاسم ، وزياد هاشم. (2003). نظام المعلومات المحاسبية،. الموصل /العراق: وحدة الحداثة للطباعة والنشر - كلية الحداثة الجامعية.
18. محمد أبو نضاهر، وجمعة حميدات. (2008). معايير الإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية - . عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
19. محمد مطر، وموسى السيوطي. (2008). التاصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
20. محمود سيد الناغي. (2002). نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية. مصر، مصر: المكتبة العصرية.
21. مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، وعلاء بوقفة. (2014). المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري I.A.S/I.F.R.S. الجزائر: دار الهدى.
22. مليكة نرغيب، وميلود بوشقير. (2011). التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد (المجلد الطبعة الثانية). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
23. ناصر مرزوق، وعزام بشكير. (2011). مدخل إلى المحاسبة وفق SCF. الجزائر: Page Bleues.
24. وليد ناجي الحياي، وبدمر محمد علوان. (2002). المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي (الإصدار الجزء الأول). الأردن: دار الورق للنشر والتوزيع.
25. ياسين بوعبدلي. (2023/2022). إقتصاد المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجلفة: جامعة نزيان عاشور.
26. يحي محمد أبو طالب. (1999). نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية " في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ". مصر: دار الامين للنشر والتوزيع.

- باللغة الأجنبية

1. Ducasse, E., Jallet-Auguste, A., Ouvrard, S., & Prat dit Hauret, C. (2005). *Normes comptables internationales IAS/IFRS : avec exercices d'application corrigés*. Bruxelles: De Boeck & Larcier s.a.
2. Ensault, B., & Horrae, C. (2001). *Comptabilité Financière*. France, Paris: Presses Universitaires de France.

3. Gratacap, A., & Médan, P. (2009). *Managment de la production (concepts.Methoudrs. Cas)* (éd. 3éme). Paris: DUNOD.
4. Jaber, M. (2009). *Inventory Management: Non-Classical Views*. USA: CRC Press - Taylor and Francis Group-.
5. Le vourc'h-Méouchy, J., Greuning, H., & Koen, M. (2003). *Normes comptables internationales guide pratique*. Washington: Editions The World Bank / FIDEF.
6. Murthy, P. R. (2007). *Operations Research* (éd. Second Edition). New Delhi: New Age Internationl (P) Limited.
7. Thomas , G. (2003). *Accounting theory :Contemporary Accounting Issues*. U.S.A: Thomson South-western

II. قوانين، مراسيم وانظمة

1. القانون رقم 07-11. (25 نوفمبر، 2007). يتضمن النظام المحاسبي المالي . تنظيم المحاسبة "المادة 20". الجزائر: المجرىة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
2. امر رقم 75-59. (26 سبتمبر، 1975). يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم. الباب الثاني: الدفاتر التجارية "المواد 9، 11، 12". الجزائر: المجرىة الرسمية رقم 101 الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975.
3. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008. (25 03، 2009). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. المجرىة الرسمية، 19، 3-90. الجزائر، وزارة المالية، الجزائر الامانة العامة للحكومة.
4. مرسوم تنفيذي رقم 08-156. (26 ماي، 2008). يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 دي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. المواد من 06 إلى 18. المجرىة الرسمية رقم 27 الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

III. المقالات:

1. لمياء درامشية، وفاطمة بلقاسمي. (2016). المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر -دراسة تأصيلية-. الحامر الثقافي، 05(02)، 218-324.
2. محمد الصالح نرويتة. (2012). دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة. مجلة الاقتصاد الجديد، 03(02)، 245-251.
3. إبراهيم مسلم. (2017، 12 15). قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالحاسبة الإدارية للمؤسسة. مجلة البديل الاقتصادي، 04(02)، 56-71.

4. عبد القادر شيخ، نعيمة نرعروم، ومحمد بوقناديل. (2018). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 02(04)، 190-213.
5. بلال شنات، وعلي حبيش. (2021). تجميع الأعمال بين النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS3. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، 17(26)، 631-648.
6. جمال معتوق. (2017). تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي Scf - دراسة حالة: المؤسسة العمومية لإنتاج الحليب ومشتقاته: مجمع Giplait (وحدة ملبنة التل منزلق، سطيف) للفترة 2014-2015. مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، 03(02)، 75-96.
7. حنان مزراق سالم، وخضير خبيطي. (2018). تحليل جدول تدفقات الخزننة بالطريقة غير المباشرة وفق النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية 2010_2014. مجلة إضافات إقتصادية، 02(04)، 209-221.
8. خالد أحمد ياسن. (19 07, 2015). نشأة المحاسبة. مجلة المحاسب العربي (30)، 1_19.
9. خلف الله بن يوسف، ومعاش قويدمر. (2016, 01 01). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. مجلة الحقوق والعلوم الانسانية - دراسات اقتصادية، 10(01)، 274-294.
10. خيرة اجري، عامرية مكسي، وعبد القادر بابا. (2018). دور الرسم على القيمة المضافة في تمويل ميزانية الدولة في الجزائر 2017 - دراسة قياسية خلال الفترة 1991. مجلة الأقتصاد والمناجحت، 17(01)، 269-313.
11. مرقية شطبي. (2018). جدول سيولة الخزننة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد - رؤية تحليلية ديناميكية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة العلوم الانسانية لجامعة أم البواقي، 05(02)، 457-470.
12. نزهة العقون، وسفيان فكارشة. (2021). الرسم على القيمة المضافة وتأثيره على القطاع الصناعي في الجزائر - خلال الفترة 1995-2018. مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، 05(02)، 195-212.
13. سالم محمد دينومري. (2015, 08 31). المحاسبة التمرعية الخاصة النوعية في النشاط المبادئ والفروض. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 02(08)، 193-202.
14. سميحة بوحفص، وسليم بن مرحوم. (30 جوان، 2018). التاصيل القانوني لمحاسبة عقود البناء (قطاع المقاولات والأشغال العمومية). مجلة الاصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، 02(01)، 189-207.
15. عبد الحق سعدي، ونعيمة نرعروم. (2021). محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأثرها على أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 06(01)، 104-125.

16. عبد الرحمان ياسر، وعماد الدين براشن. (2018). قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر الواقع والتحديات. مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، 02(01)، 232-214.
17. عبد القادر قطيب، وعبد الله عنيشل. (2023). دراسة وتحليل الفروقات بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية. المصنعي للدراسات الاقتصادية والمالية، 07(01)، 409-390.
18. عبد القادر عيادي. (2017, 08 01). نشأة المحاسبة وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة. دراسات اقتصادية، 11(02)، 220-207.
19. عثمان خلف. (2004). مفهوم المؤسسات الصغيرة وسماتها. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 08(02)، 145-122.
20. عدنان مقدم. (20 جوان، 2016). محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي. مجلة البديل الاقتصادي، 03(01)، 28-47.
21. عز الدين القيني. (سبتمبر، 2020). محاسبة القطاع الزراعي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. مجلة البحوث والدراسات التجارية، 04(02)، 172-147.
22. عسري بلعميري. (2018). إشكالية تحديد مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مجلة قانون العمل والتشغيل، 03(02)، 315-294.
23. عماد نرودة. (2022). نظام محاسبة التكاليف مقترح لحساب تكلفة الإنتاج لمؤسسة صناعية "حالة الشركة الأوراسية للبسكويت (باتنة-الجزائر)". مجلة الاقتصاد الصناعي (خنزرك)، 12(01)، 612-588.
24. عامر قدومري، والعربي بن عواق. (2018). المعالجة الجبائية للنتيجة المحاسبية بن النظام الجبائي الجزائري والنظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات جبائية، 07(01)، 86-59.
25. عيسى أيت عيسى. (2009). المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر أفاق وقيود. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، 05(06)، 288-271.
26. فاطمة الزهراء سعادة، وخيرة مسعودي. (2018). الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري دراسة تأريخية. مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، 03(02)، 248-231.
27. محمد السعيد سعيداني، يوسف شرع، وبوبكر مزريقات. (2021). متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية في البيئة الجزائرية (من وجهة نظر المهنيين). مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 04(02)، 88-73.

28. محمد الصالح بلول، وميلود عبود . (جوان، 2019) . الإطّار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر . مجلة المنهل الإقتصادي، 02(01)، 177-192 .
29. محمد بوسماحة . (2017) . المحاسبة البنكية في الجزائر (دراسة نظرية) . (مخبر الصناعات التقليدية لجامعة الجزائر 3، المحرم) مجلة "دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية"، 06(02)، 737-774 .
30. محمد فيصل محمد أحمد حسن . (2014) . دراسة إستكشافية لواقع المحاسبة البيئية في السودان (دراسة قطاع السكر) . مجلة الاكاديمية العربية في الدنمارك (15)، 215-239 .
31. مصطفى شيكر، ومراد ناصر . (2021) . معالجة التثبيات العينية بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي . مجلة دراسات جبائية، 10(01)، 57-71 .
32. منى عبد الرزاق المغربي . (02 نوفمبر، 2022) . أمشفة المستندات المحاسبية . المجلة العربية للنشر العلمي *AJSP*، 05(49)، 398-406 .
33. نادية فوضيل . (2001) . شركة الشخص الواحد La E.u.r.l . المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، 38(04)، 97-104 .
34. نجود تروش، ونوال ساج . (2023) . تحليل قائمة المركز المالي ودورها في تقييم الاداء المالي للمؤسسة في ظل متطلبات النظام المحاسبي المالي حالة سونلغانر بسطيف 2017-2018 . مجلة اقتصاد المال والاعمال، 08(01)، 579-579 .
35. نصيرة سليمان، وسماعين جوامع . (2021) . نحو تطبيق محاسبة التضخم لضبط فعالية مبدأ القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية NCA ROUIBA سنة 2017 . مجلة البحوث الاقتصادية وإدارية، 15(03)، 449-467 .
36. نمر عبد الحميد السليحات، ومنذر بركان النمر . (2014) . قياس كفاءة وفاعلية النظم المحاسبية في شركات النفط الكويتية (دراسة مقارنة) . مجلة دنائر، 226-249 .

IV. الملتقيات:

1. جمعة هوام، ونوال لعشومري . (07-08 ديسمبر، 2010) . دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية . ملتقى وطني حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، مرهانات وآفاق)، الصفحات 1-20 .
2. مراد آيت محمد، الياس بدوي، والياس نرلاسي . (24-25 نوفمبر، 2014) . واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاثة سنوات . ملتقى دولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية -، صفحة 14 .

.V. مذكرات وأطروحات

1. مرشيدة مراوي. (2023/2022). استخدام الأساليب الحديثة لحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة: مؤسسة بيسكوفروي BISCO FRUITS - بسكرة". أطروحة دكتوراه الطور الثالث. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
2. سالمى محمد الدينومري. (2014/2013). تكييف نظام المحاسبة البروتولية وفق النظام المحاسبي المالي (حالة الجزائر). أطروحة دكتوراه. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر 03: جامعة الجزائر 3.
3. سميحة بوحفص. (2018/2017). أثر خصائص المعلومات الحاسوبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية". أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
4. عيسى حجاب. (2015/2014). مساهمة لتحديد متغيرات القرار المتعلقة بالمخزون الأمثل لاستخدام بحوث العمليات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة عينة من مؤسسات مطاحن القمح للفترة (2010-2012). أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
5. عبد الكريم شناي. (2016/2015). "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات الحاسوبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات". أطروحة دكتوراه علوم. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
6. فاتح طايب. (2015/2014). محاسبة شركات التأمين في ظل المعايير المحاسبية الدولية - دراسة حالة الشركة الجزائرية لتأمين وإعادة التأمين (2012 - CAAR). مذكرة ماجستير. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة محمد بوقرة.

.VI. المطبوعات والدروس عبر المخطط

1. احمد سعد جاروي. (2021). محاضرات محاسبة مالية (1). محاضرات موجهة لطلبة المرحلة الأولى تخصص محاسبة. بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق: جامعة المستنصرية.
2. الأمين لكحل. (2022/2021). محاضرات في مقياس: تسيير المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تيارت: جامعة ابن خلدون.

3. المحاج عامر. (2024/2023). محاضرات في المحاسبة العامة 01. دروس عبر الخط. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
4. أمينة نرغمار. (2022/2021). مطبوعة في مقياس المحاسبة العامة 1 و2 (دروس + تمارين محلولة). مطبوعة بيداغوجية، 1-140. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (قسم العلوم التجارية)، الجزائر: جامعة الجزائر 03 (دالي ابراهيم).
5. أمينة مخلفي. (د س ن). إقتصاد وتسيير المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثانية LMD. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
6. أيمن محمد صالح علي فران. (2022). مبادئ المحاسبة المالية 106 163. محاضرات. كلية الإدارة والإقتصاد، المملكة العربية السعودية: جامعة أم القرى.
7. بلال كيموش. (2017/2016). محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2). مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سكيكدة: جامعة 20 أوت 1955.
8. حمزة بعلي. (2019/2018). المحاسبة المالية 1. مطبوعة بيداغوجية. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قالمة: جامعة 8 ماي 1945.
9. خضير خبيطي. (2022/2021). محاضرات في المحاسبة المالية العميقة 02. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة غرداية.
10. خيرة نزيق. (2024-2023). محاضرات: المحاسبة المالية 01 (تمارين + حلول) - الجزء الأول. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى LMD جذع مشترك السداسي الأول. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غرداية: جامعة غرداية.
11. مراح بلكرشة. (2023/2022). تمارين مع الحلول لمقياس المحاسبة المالية 1. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تيارت: جامعة ابن خلدون.
12. مريضة صلاح. (2017/2016). محاضرات في مقياس المحاسبة العامة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بومرداس: جامعة أحمد بوقرة.
13. مرشيدة مسعودي. (2021/2020). إقتصاد المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

14. مرؤوف نمرقة. (2019/2018). محاضرات في مقياس "تسيير المؤسسات". مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قالمة: جامعة 08 ماي 1945.
15. نرويدة محسن. (2018/2017). محاضرات حول: مقياس تسيير مؤسسة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ومركلة: جامعة قاصدي مرباح.
16. سعاد شعابنية. (2022-2021). محاسبة مالية 1. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قالمة: جامعة 8 ماي 1945.
17. سعيدة بونريدي. (2019/2018). محاضرات في مقياس المحاسبة المالية. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
18. سميحة بوحفص. (2020/2019). المحاسبة المالية المعمقة 1. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس مالية ومحاسبة. خنشلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عباس لغرور.
19. صبرينة طلبة. (2023/2022). محاضرات في اقتصاد المؤسسة. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري.
20. صليحة بوسليمان. (2022/2021). المحاسبة العامة 1 و 2. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك لمد LMD. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
21. عبد الحكيم سليمان. (2020/2019). المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى/إقتصاد جذع مشترك. الجزائر، معهد الحقوق والعلوم الاقتصادية، بركة: المركز الجامعي سي الحواس - بركة.
22. عبد القادر بكحيل. (2020/2019). دروس وتطبيقات في المحاسبة المالية المعمقة. مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس. الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي.
23. عثمان علام. (2015/2014). محاضرات في المحاسبة الوطنية مع امثلة تطبيقية. مطبوعة بيداغوجية مقدمة لفائدة طلبة الليسانس والماستر. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة: جامعة أكلي محند أوحاج.
24. علي بن قطيب. (2020/2019). المحاسبة المالية 01. مطبوعة بيداغوجية في مقياس مقرر لطلبة سنة أولى جذع مشترك ل. م. د. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تيارت: جامعة ابن خلدون.
25. فريد بن ختو. (2016/2015). تقنيات تسيير المخزون. مطبوعة بيداغوجية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ومركلة: جامعة قاصدي مرباح.

26. محمد بغيرش . (ماي، 2021) . محاسبة مالية معمقة 02 . دروس عبر الخط موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس مالية ومحاسبة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري - قسنطينة 2 .
27. محمد بنبة . (2019/2018) . محاضرات في التحليل المالي . مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر شعبة تسويق . قالة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة 08 ماي 1945 .
28. محمد بوشريبة . (2020/2019) . محاضرات في إقتصاد المؤسسة . مطبوعة بيداغوجية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري .
29. محمد جامعي . (2021) . دروس وتمايرين في المحاسبة سنة أولى ل . م . د . مطوية . قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة عبد الحميد مهري .
30. محمد سعدي كاظم السعدي، وسجى ناجح كرم الغضب . (2022) . مبادئ المحاسبة (2) . محاضرات منشورة موجهة لطلبة المرحلة الأولى . بابل، كلية العلوم الإدارية، العراق: جامعة المستقبل .
31. محمد مباني . (2019/2018) . مطبوعة دروس في مقياس: "إقتصاد المؤسسة" . مطبوعة بيداغوجية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة إبراهيم سلطان شيبوط .
32. مسعود بوخلفي . (2020/2019) . محاضرات في مقياس: المحاسبة العمومية . مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وجبانية، 1-87 . غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة غرداية .
33. نبيل خومري . (2021/2020) . مالية المؤسسة . مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس شعبة المالية والمحاسبة . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة إبراهيم سلطان شيبوط-جزائر 3 .
34. نسرين كرمية . (2021/2020) . المحاسبة المالية المعمقة 02 . مطبوعة بيداغوجية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة إبراهيم سلطان شيبوط .
35. نور الدين عسلي . (2018/2017) . المحاسبة المالية (محاضرات + أمثلة محلولة + سلاسل الأعمال الموجهة) . مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس LMD . المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف .
36. نورمة ديب . (2019/2018) . دروس في المحاسبة العامة . مطبوعة بيداغوجية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة: جامعة عبد الحميد مهري .

37. هشام دغموم . (2022/2021) . محاضرات وتمايزين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 02 . مطبوعة موجهة طلبة السنة الثالثة LMD . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة دالي ابراهيم جزائر 3 .

VII . المواقع الالكترونية

1. المجموعة 02: حسابات التثبيتات . (فيفري، 2018) . تاريخ الاسترداد 20 مارس، 2024، من جامعة قسنطينة 02:

<https://www.univ-constantine2.dz/facsecsg/wp-content/uploads/sites/8/S022018.pdf>

2. الرسم على القيمة المضافة . (2023) . تاريخ الاسترداد 2024 جانفي، 15، من المديرية العامة للضرائب:

<https://www.mfdgi.gov.dz/professionnels-ar/identifieur-regime-fiscal-ar/regime-reel-ar/tva-ar>