

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 02

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ل م د

علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير

إعداد:

د. بلقاسم كحلولي أحلام

السنة الجامعية: 2022/2021

فهرس المحتويات:

الصفحة	العنوان
	فهرس المحتويات
أ	مقدمة
	المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة المالية
2	1. تعريف المحاسبة المالية
4	2. أهداف المحاسبة المالية
4	3. مقومات المحاسبة المالية
5	4. مبادئ المحاسبة المالية
6	5. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
14	6. أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
	المحور الثاني: دراسة الصنف الثالث، حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
22	1. تعريف المخزونات
22	2. تصنيف المخزونات
25	3. التسجيل المحاسبي لعملية الشراء، البيع، الإنتاج للمخزونات
33	4. المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة
40	5. المعالجة المحاسبية للتسبيقات
43	6. المعالجة المحاسبية للمردودات
46	7. المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار
51	8. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية
59	9. المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة
	المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة
65	1. المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في المؤسسات الفردية
69	2. المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في الشركات
	المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للثبيلات
89	1. أنواع الثبيلات
90	2. المعالجة المحاسبية لحيازة الثبيلات العينية والمعنوية

98	3. بعض الحالات الخاصة بتسجيل التثبيتات العينية والمعنوية
104	4. اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية
110	5. التنازل عن التثبيتات
	المحور الخامس: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة
115	1. جرد المخزونات
125	2. جرد الأعباء والإيرادات
136	3. جرد الزيائن
141	4. جرد حسابات الموردين
143	قائمة المراجع

مقدمة:

المحاسبة المالية هي نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية وتبليغها لأطراف مختلفة سواء كانوا من داخل المؤسسة أو من خارجها، حيث يتم ترجمة هذه المعلومات في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع من أحداث اقتصادية في الشركة، وهذه القوائم والتقارير المالية تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها، وحتى تتخذ القرارات السليمة لابد أن تتوفر تلك المعلومات على مواصفات الجودة.

ومن هذا المنطلق سارعت الدول إلى البحث عن معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية من خلال توحيد الممارسات الدولية، وتبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والجزائر كغيرها من الدول سعت إلى مواكبة هذا التحول من خلال التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، وتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) المستند في مبادئه وتصويراته إلى معايير المحاسبة الدولية، والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من جانفي 2010، وذلك سعيا للوصول إلى كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للشركات.

وقد جاءت هذه المطبوعة في مقياس المحاسبة العامة 2 لتضم أهم المحاضرات، والموجهة بشكل أساسي لطلبة السنة الأولى جذع مشترك - علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، وقد روعي في إعدادها البرنامج المقرر من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، حيث تم تناول الإطار النظري للمحاسبة المالية مع توضيح مختلف المعالجات المحاسبية المقررة ضمن برنامج المقياس من معالجة المخزونات، التثبيتات، الأموال الخاصة، وأخيرا أعمال نهاية السنة. وقد تم تدعيم المحاضرات بأمثلة تطبيقية مبسطة بشكل يساعد الطلبة على فهم المعالجات المحاسبية.

د. بلقاسم كحلولي أحلام

المحور الأول

الإطار النظري للمحاسبة المالية

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة المالية

1. تعريف المحاسبة المالية: بالرغم من قدم المحاسبة، فإنه لا يوجد اتفاق عام على تعريفها، فالبعض يعتبرها فناً، والبعض الآخر ينظر إليها بشكل أشمل وأعم، فيرى أنها علم قائم بذاته، وبعيدا عن هذا الجدل سيتم التطرق لأكثر المفاهيم تداولاً، وهي كالآتي:

أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) سنة 1940 التعريف التالي: "المحاسبة المالية نظام يختص بتحليل وتسجيل وتدوين ثم تلخيص العمليات التي تحدث في الشركة الاقتصادية، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الشركة عن فترة زمنية معينة، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".
كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1953 التعريف الذي نص على ما يلي: "المحاسبة هي فن يختص بتسجيل وتصنيف ثم تلخيص ما يحدث في الشركة من عمليات مالية، ثم تفسير تلك العمليات"¹.

وفي البيان رقم 4 الصادر سنة 1970، اعتبرت هيئة المبادئ المحاسبية (APA) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن: "المحاسبة هي نشاط خدمي وظيفتها هي تقديم معلومات كمية، ذات طبيعة مالية في الأساس عن الشركات الاقتصادية، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية، أي تحديد الاختيارات المعقولة من بين البدائل المتعددة"².

ومن المفاهيم الحديثة للمحاسبة المالية هو اعتبارها كنظام للمعلومات وظيفتها تحويل البيانات في شكلها الخام، وإنتاج المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة³.

من خلال ما سبق يبرز أمامنا أن الاختلاف في مفهوم المحاسبة المالية في الحقيقة يعبر عن اختلاف في وظائفها، حيث أنه في التعريف الذي قدم من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبة تم وصف المحاسبة المالية من خلال وظائفها التقليدية والمتماثلة في التحليل، التسجيل، وأخيراً تلخيص العمليات المعبر عنها بوحدة النقد، وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال هذه الشركة الاقتصادية ومركزها المالي.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فقد اعتبر المحاسبة كفن، تقوم بنفس الوظائف الواردة في التعريف السابق.

في حين أن هيئة المبادئ المحاسبية تنظر إلى المحاسبة باعتبارها خدمة وظيفتها تقديم معلومات مالية، وتبليغها إلى الأطراف ذات العلاقة بالشركة الاقتصادية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

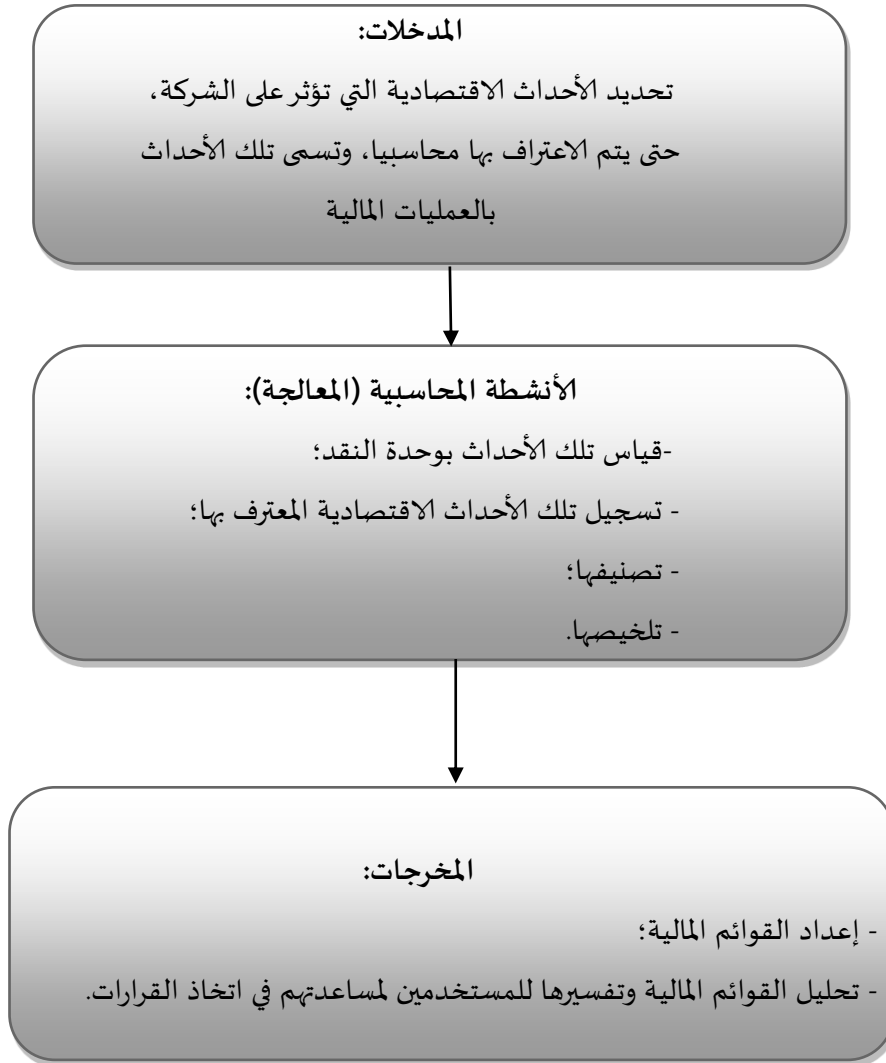
¹ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، داروائل للنشر والتوزيع، الطبعة 4، عمان، الأردن، 2007، ص 25.

² علي أحمد أبو الحسن، محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الجزء 1، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 7.

³ أحمد حلي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 3.

أما التعريف الأخير، فهو الذي يبرز التطور الهام في وظيفة المحاسبة المالية كنظام للمعلومات يقوم بتحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة. من خلال ما سبق نستنتج أن المحاسبة المالية هي نظام معلوماتي يختص بجمع ومعالجة البيانات المتعلقة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وتبليغها لمتخذي القرارات، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي. ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

شكل رقم 1: المحاسبة المالية كنظام للمعلومات



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 13.

2. أهداف المحاسبة المالية:

تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

- توفير المعلومات الأساسية: يتمثل تحقيق هذا الهدف فيما يوفره نظام المعلومات المحاسبي من معلومات (قوائم مالية ونتائج أخرى) تمثل جانبا هاما من المعطيات اللازمة لعمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات، سواء على مستوى الشركة أو على مستوى الجهات الخارجية المتعاملة مع الشركة.
- تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات: يعمل نظام المحاسبة المالية للشركة على مد كل الأطراف الخارجية المستعملة للمعلومات، بما فيها المحاسبة الوطنية بمعلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للشركة، وتفيد في إنجاح سياسة التنمية الوطنية.
- تسهيل عملية تجهيز البيانات: يعتمد نظام المعلومات المحاسبية على خطوات واضحة من أجل توفير معلومات في الوقت والمكان المناسبين ونافعة لاتخاذ القرارات.

3. مقومات المحاسبة المالية:

- إن مقومات أو عناصر أي نظام محاسبي عبارة عن الأدوات والإجراءات التي يتكون منها هذا النظام²، ومن أهم هذه المقومات نذكر ما يلي:
- الوثائق والمستندات: تتمثل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية، من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتاريخ حدوثها.
- الدفاتر والسجلات: وهي عبارة عن مجموعة الدفاتر والسجلات، حيث يتم بهذه الدفاتر إثبات وتسجيل القيود وتبويبها.
- أنظمة الضبط والرقابة: وتحقق وظيفة الرقابة والضبط على البيانات هدفان رئيسيان هما:

- حماية أصول الشركة وممتلكاتها من الضياع والسرقة؛
- التأكد من حسن سير وتنفيذ الأعمال بدقة.

وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات المخزنة كاستخدام كلمة السر. وهذه الإجراءات تهدف إلى التقليل من الأخطاء والغش ومنعها، وهذا يتطلب وجود نظام رقابة داخلية سليم³.

- الوسائل: يخضع تشغيل هذا النظام أساسا إلى الوسائل التي تأخذ الشكلين التاليين:

¹ مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، الجزائر، 2014، ص ص 20-21.

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية النظم، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص 292.

³ سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2007، ص ص 29-30.

- العنصر البشري: يعمل الأشخاص داخل نظام المعلومات المحاسبي على تنفيذه، متابعتها والمحافظة على استمراريته ليسمح له من توليد معلومات ذات مصداقية، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية، وملائمة لاتخاذ القرارات.
- العنصر المادي: من أجل تشغيل نظام المعلومات المحاسبي يجب توفير الأدوات والمعدات والأثاث، وكل الوسائل المادية التي تساعد على استمراريته، والتقليل من حجم الأخطاء¹.
- دليل الحسابات: هو أداة لتصنيف المعاملات المختلفة في إطار تبويب معتمد للحسابات².
- مجموعة القواعد والإجراءات: هي مجموعة التعليمات التي ترسم السياسات المالية، وتحدد آلية عمل المحاسبة في الشركة من إعداد المستندات والتسجيل في الدفاتر³.
- 4. مبادئ المحاسبة المالية:
- حددت المادة 6 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي يجب مراعاتها عند إعداد الكشوف المالية، ولا سيما⁴:
- محاسبة التعهد: أي تسجيل العمليات بتاريخ حدوثها، وحتى إذا لم تتم تسويتها المالية؛
- استمرارية الاستغلال: تعد الكشوف المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها خلال السنوات السابقة؛
- قابلية الفهم: أي أنه بإمكان المطلع الذي له مبادئ عامة حول المحاسبة فهم محتوى الكشوف المالية؛
- الدلالة: يجب أن تظهر الكشوف المالية كل البيانات الهامة، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي هذه الكشوف؛
- المصدقية: لا تظهر الكشوف المالية إلا البيانات التي يراها المسير صحيحة؛
- قابلية المقارنة: على المؤسسة تطبيق نفس الطرق وأساليب تقييم الأصول حتى تكون بيانات الكشوف المالية للسنوات المختلفة منسجمة وقابلة للمقارنة؛
- التكلفة التاريخية: تسجل العمليات عند حدوثها على أساس تكلفتها بذلك التاريخ؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: إظهار الكشوف المالية لكل الأصول المراقبة من قبل المؤسسة حتى إن لم تكن مالكة لها قانونا.
- إن شرح بعض المبادئ أعلاه قد جاء في المواد من 5 إلى 15 من المرسوم التنفيذي لقانون النظام المحاسبي المالي، هذا المرسوم الذي أضاف بعض المبادئ منها:

¹ مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 295.

³ خالد أمين عبد الله، حمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 13.

⁴ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، الطبعة 2، الجزائر، 2011، ص ص 7-8.

- استقلالية الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية للمالكين لها؛
- احترام اتفاقية الوحدة النقدية، أي أن تعاملات المؤسسة الخاضعة للقوانين الجزائرية تسجل بالدينار الجزائري؛
- مبدأ الأهمية النسبية، أي أن الكشوف المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة، وأن المعايير المحاسبية يمكن ألا تطبق على العناصر الأقل أهمية؛
- مبدأ الحيطة لإعداد الكشوف المالية وحساب نتيجة الدورة، بحيث يجب ألا يتم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب ألا يتم التقليل من قيمة الخصوم والأعباء.

5. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

يعد البيان رقم 2 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الدراسة الأكثر شمولية وأهمية، وما زالت تمثل المرجعية الأولية في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية.

مع العلم أن الخصائص النوعية للمعلومات هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين¹. وهذه الخصائص هي التي جعلت المعلومات المحاسبية السلعة المرغوب فيها، كما تساعد في اختيار السياسات المحاسبية المفضلة من بين البدائل المتاحة، كما أنها ينظر إليها على أنها تسلسل هرمي لا غنى عنه، مع فائدتها لاتخاذ القرار².

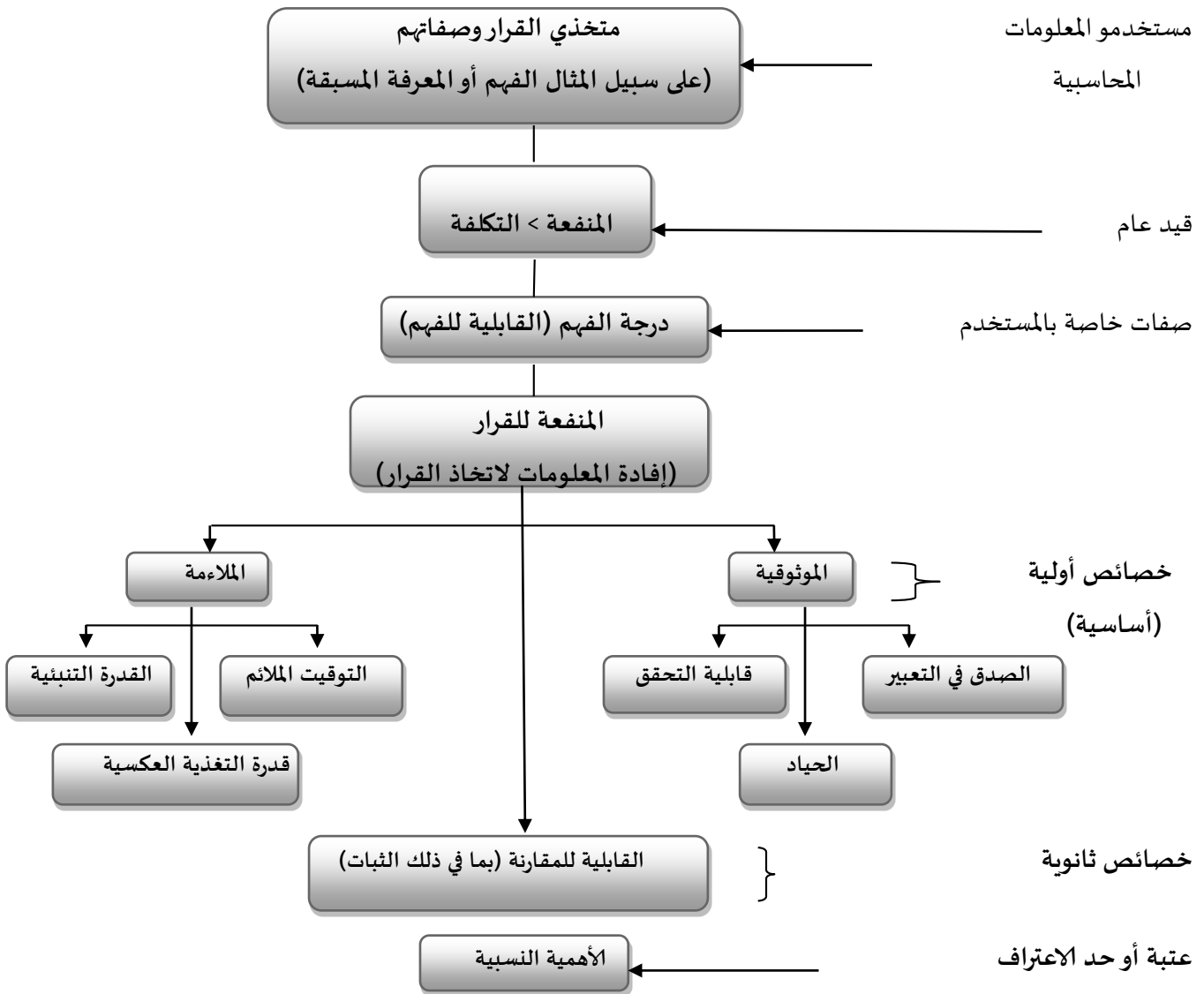
ونعرض فيما يلي هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية. وذلك في الشكل التالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 50.

² FASB, SFAC n° 2, "Characteristics of accounting information", May 1980, p 90, disponible le 13/07/2014 à 11:25 sur le site électronique :

<https://www.fasb.org>

الشكل رقم 2: هرم الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية



Source : FASB, SFAC n°2, "Characteristics of accounting information", May 1980, p 20, disponible le 13/07/2014

à 11 :25 sur le site électronique : <https://www.fasb.org>

من خلال التمعن في الشكل السابق يمكن ملاحظة أن خصائص جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في

الآتي:

- خصائص متعلقة بمتخذي القرارات مثل الفهم أو المعرفة المسبقة؛
- خصائص متعلقة بالمعلومات المحاسبية وتنقسم إلى خاصيتين أساسيتين هما الملاءمة والموثوقية. وهاتان الخاصيتان الأساسيتان تنقسمان إلى خصائص ثانوية أخرى، وذلك على النحو التالي:
- الملاءمة تضم كل من التوقيت الملائم، القيمة التنبئية للمعلومات والقدرة على التغذية العكسية.

- الموثوقية وتضم كل من الصدق في التعبير، الحياد وقابلية التحقق.
- بالإضافة إلى الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة، وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية من دورة محاسبية إلى أخرى.
- هناك قيود رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة:

- قيد عام، وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتبليغها.
 - الأهمية النسبية حيث تعد نقطة الفصل (العتبة) في الاعتراف المحاسبي لبند القوائم المالية.
- مما سبق ذكره يتضح أن اتصاف المعلومات المحاسبية بالجودة ضروري وأكد لمستخدميها، ولا يكفي هذا فحسب فلا بد أن تتوفر لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية الفهم والمعرفة السابقة.

1.5. خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (القابلية للفهم):

يجب أن تكون المعلومات المحاسبية، التي تتضمنها القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لها قابلة للفهم من قبل مستخدميها، ويتوقف مستوى الفهم على قابلية المعلومات نفسها للفهم، وأيضاً على مستوى معرفة وخبرة مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بمحاسبة الأعمال والأنشطة والأحداث الاقتصادية، وكذلك استعدادهم ورغبتهم في دراسة هذه المعلومات بمستوى مقبول من العناية¹. ومهما يكن فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب أن تتضمنها المعلومات المحاسبية، وذلك لأنها ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية².

حيث أن القابلية للفهم تمكن المستخدمين من إدراك معنى المعلومات، لذلك يجب أن تكون المعلومات بلغة مفهومة لمتخذ القرار. كذلك فإن المعلومات التي تتضمن الاستخدام المفرط للرموز والاختصارات، يمكن أن تكون غير مفهومة لبعض متخذي القرارات³.

2.5. الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية:

إن تحقيق المنفعة المرجوة للقرار يتطلب توفر خاصيتين أساسيتين هما الملاءمة والموثوقية، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أيًا من هاتين الخاصيتين الأساسيتين، فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستخدمين المعنيين. وسنوضح أولاً خاصية الملاءمة ومكوناتها ثم خاصية الموثوقية ومكوناتها.

1.2.5. الملاءمة: الملاءمة تعني وجود صلة بين المعلومات والقرار، حيث أنه من الخطأ أن نحاول وضع قرارات ليست لها علاقة بالمعلومة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 42.

² أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 40.

³ Ulric J. Gelinas, Jr and Richard B. Dull, *Accounting Information Systems*, Cengage Learning, USA, 2008, p 18.

أما بالنسبة لمفهوم الملاءمة للتقارير المالية على وجه التحديد فهو قدرة المعلومات على إحداث فرق في القرار وذلك حسب (FASB)¹.

والمعلومة الملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرار، من خلال مساعدة المستخدمين على تكوين توقعات عن النتائج التي تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، أو بواسطة تأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة².

كما أن المعلومة الملائمة تكون قادرة على إحداث فرق في القرار عن طريق الحد من حالة عدم التأكد أو زيادة المعرفة عن قرار معين. على سبيل المثال اتخاذ قرار من قبل مدير الائتمان حول ما إذا كان ينبغي منح الائتمان للعميل، قد يستخدم القوائم المالية للعميل أو تاريخ العميل لأن هذه المعلومات يمكن أن تكون ملائمة لقرار منح القرض، أما الهيكل التنظيمي للعميل فمعلومة غير ملائمة³.

وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات بمفردها تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها. فعلى سبيل المثال الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه الشركة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة للشركة، بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، وفي حالات أخرى تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية.

ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توفر خصائص فرعية ثلاث تمثل مكونات الملاءمة. وهي كالآتي:

- التوقيت الملائم: يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها، بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تم تقديمها بعد فترة طويلة من وقوع الأحداث التي تتعلق بها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها⁴.

فالملاءمة هي الجانب التابع للتوقيت الملائم، فإذا كانت المعلومة غير متوفرة عند الحاجة إليها أو تصبح متوفرة فقط بعد فترة طويلة من الأحداث المبلغ عنها، تصبح ليس لديها قيمة للعمل المستقبلي، وبالتالي فإنها تفتقر للملاءمة، وهي قليلة أو منعدمة الاستعمال.

والتوقيت الملائم في المفهوم الحاضر معناه توفر المعلومة قبل أن تخسر قدرتها على التأثير في القرارات.

¹ FASB, op.cit, p 24.

² Eric Ducasse, *Les Normes comptables internationales (IAS/IFRS)*, Boeck, Belgique, 2005, p 13.

³ Ulric J. Gelinas, Jr and Richard B. Dull, op.cit, p p 18- 19.

⁴ هوام جمعة، نوال لعشاري، "دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 14.

فالتوقيت الملائم وحده لا يستطيع صنع معلومة ملائمة، لكن عدم وجود التوقيت الملائم يمكن أن يسلب المعلومة صفة الملاءمة¹. على سبيل المثال مدير الائتمان يجب أن يستلم التاريخ الائتماني للعميل قبل أن يتخذ قرار منح القرض، فإذا كان القرار يتخذ بدون التاريخ الائتماني للعميل فإن توفر هذه المعلومات بعد ذلك يجعلها غير ملائمة².

- القيمة التنبؤية: تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة، فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالمستقبل، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف. حيث أن القيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على إعطاء تنبؤات حول آثار الماضي والحاضر والمستقبل³.

ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) القيمة التنبؤية بأنها: "خاصية تساعد المستخدمين لزيادة احتمال التنبؤ بشكل صحيح باستعمال نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة".

- القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: تعرف القيمة الاسترجاعية بأنها خاصية للمعلومات تمكن المستخدمين من تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة⁴، وكما ذكرنا سابقاً فإن التغذية العكسية تعتبر من مكونات أي نظام معلوماتي، فهي من مكونات النظام المحاسبي، وذلك لما تمثله من أهمية لاستمرار وتطور الشركة. أي كلما توفرت في المعلومات التي يخرجها نظام المحاسبة المالية سمة الارتدادية كلما ساهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي بالنهاية لتحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، وهذا ما يؤدي إلى زيادة ملاءمة المعلومات بشكل خاص⁵.

2.2.5. الموثوقية: تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملاءمة، ولقد عرفها البيان رقم 2 الصادر عن (FASB) بأنها: "الخاصية التي تضمن أن المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء وأنها صادقة في عرض ما تدعو لعرضه".

¹ FASB, op.cit, p 27.

² Ulric J. Gelinas, Jr and Richard B. Dull, op.cit, p 19.

³ هوام جمعة، نوال لعشاري، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ FASB, op.cit, p 11.

⁵ حاج فويدر قورين، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة الباحث، العدد 10، 2010، ص

وهناك درجات للموثوقية التي تتراوح بين أكثر موثوقية أو أقل موثوقية¹. كما تشير هذه الخاصية إلى مستوى الثقة الذي يمكن أن يضعه من يستخدمون القوائم المالية في القيم الواردة بها، وتزداد درجة الاعتماد على القياس المحاسبي كلما كان هذا القياس يعبر بصدق عن العناصر والقيم المراد قياسها². وفي تعريف آخر للموثوقية تتمثل في غياب كل خطأ مادي أو تحيز في القوائم المالية، حيث أن الحسابات تكون موثوق بها إذا قدمت الحقيقة الاقتصادية للشركة وبطريقة نزيهة³.

إذن فإن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة وصدق المعلومات، وإمكانية الاعتماد عليها، وخلوها من الخطأ والتحيز، وتتكون هذه الخاصية بدورها من ثلاث خصائص فرعية هي:

- **الصدق في التعبير:** حسب (FASB) يقصد بخاصية الصدق في العرض أو التعبير وجود تطابق بين الأرقام والمصادر أو الأحداث التي تمثل هذه الأرقام، وعلى ذلك فإن الدرجة العالية من المطابقة لا تضمن أن القياس المحاسبي سوف يكون ملائماً لاحتياجات المستخدم في حالة أن المصادر أو الأحداث المقدمة بواسطة القياس غير ملائمة (للغرض الذي يريده)⁴. فعلى سبيل المثال إذا كانت المبيعات النقدية مليون دينار بينما في الحقيقة أن المبيعات بمبلغ 800 مليون فإن محتواه لا يعبر عما يجب أن يعرضه التقرير، وهذا يعني عدم الإخلاص في العرض⁵.

- **القابلية للتحقق:** يقصد بها توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والإفصاح⁶. وكمثال على ذلك لكي يكون التقرير المالي قابلاً للاعتماد لابد أن يكون مدققاً من قبل جهات خارجية. أما إذا كانت الجهات الخارجية التي تستخدم نفس المعايير والمقاييس قد توصلت إلى نتائج مغايرة، فإن محتويات التقرير المالي تعتبر غير قابلة للتحقق⁷.

- **الحياد:** تم تعريف خاصية حياد المعلومات المحاسبية حسب (FASB) بأن المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تحتوي على التحيز المقصود لتحقيق نتيجة محددة سلفاً أو للبحث على نمط معين من السلوك⁸.

حيث أنه من المسلم به أن المعلومات المحاسبية تهم جهات عديدة ومختلفة من مستخدميها، حيث تكون مصالحهم متناقضة بعض الشيء، لكن هذا التناقض في المصالح لا يستدعي من المحاسب أو حتى مدقق الحسابات أن ينحازوا في إعدادهم للحسابات وفحصها والمصادقة عليها لصالح فئة معينة على حساب أخرى. فنجد على

¹ FASB, op.cit, p 6.

² أحمد نور، المحاسبة المالية دراسات في القياس والتحليل المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 20.

³ Eric Ducasse, op.cit, p 6.

⁴ FASB, op.cit, p 6.

⁵ فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، الأردن، 2002، ص 54.

⁶ فهيمه بديسي، "الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص 5.

⁷ فداغ الفداغ، مرجع سبق ذكره، ص 54.

⁸ FASB, op.cit, p 11.

سبيل المثال بأن جهات يهملها زيادة الأرباح لكسب مستثمرين جدد والحصول على قروض، بينما تجد جهات أخرى يهملها تخفيض الأرباح وجهات ثالثة لها رؤية مغايرة، لذا يتطلب على الدوام الالتزام بمعيار الحياد، وعدم الانحياز في إعداد المعلومات المحاسبية ليصبح بمقدور مستخدميها الاعتماد عليها والثقة فيها خاصة إذا رافقها كل من التعبير الصادق للمعلومات عن الحقيقة، وكونها تتصف بالموضوعية¹.

3.5. الخصائص النوعية الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق ذكرها هناك خصائص أخرى ثانوية لا تقل عنها أهمية، حيث أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بضرورة توفرها في المعلومات المحاسبية، وتتمثل في القابلية للمقارنة والثبات، والتي تساهم جنباً إلى جنب مع الخصائص النوعية الأساسية في تحقيق جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

1.3.5. قابلية المقارنة: تعرف قابلية المقارنة بأنها الخاصية التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين لظاهرة اقتصادية². حيث أن المعلومة حول نتائج شركة معينة تكون مفيدة، عندما تقدم في صورة قابلة للمقارنة مع معلومة مماثلة مع شركات أخرى، ومع نفس المعلومة في نفس الشركة، ولكن لفترات أخرى³.

وكمثال عملي على ذلك إذا استخدمت شركة معينة الأساس التاريخي في قياس الدخل بينما استخدمت شركة أخرى أساس القيم الجارية فعندئذ تصعب المقارنة بينهما، ومن ثم يصعب التقويم والمفاضلة لأغراض اتخاذ القرارات. ويحتاج المستثمرون للمعلومات القابلة للمقارنة كأساس لاتخاذ القرارات، على سبيل المثال قد يرغب شخص في اتخاذ قرار فيما كان يستمر في استثمار أمواله في شركته أم يتخلص من الأسهم التي يحملها ويتحول إلى شركة أخرى، وكذلك المستثمر المحتمل يفاضل بين استثمار أمواله ما بين الشركتين، ومثل هذه القرارات سيستلزم أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات⁴.

مع العلم أن المعلومة تكون قابلة للمقارنة إذا كانت تقدم بشكل مستمر خلال الفترات لتسمح للمستخدمين بعمل مقارنات معبرة ما بين الشركات⁵.

2.3.5. الثبات: أما خاصية الثبات فتعمل على توفير إمكانية مقارنة النتائج الخاصة بشركة معينة عن فترات زمنية متعددة، وتتطلب هذه الخاصية استمرار استخدام نفس الإجراءات المحاسبية من فترة إلى أخرى، ولا يعني

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 295.

² FASB, op.cit, p 9.

³ Ibid, p 6.

⁴ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1992، ص

.35

⁵ Eric Ducasse, op.cit, p 13.

هذا أن الشركة لا تستطيع تغيير الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها مطلقا، وإنما من الممكن إجراء التغيير إذا كان هناك مبرر واضح لذلك، وينبغي توضيح هذا التغيير في القوائم المالية، مع تبيان آثاره على نتيجة الأعمال والمركز المالي، ويعمل هذا الإجراء أيضا على إمكانية مقارنة الأرقام الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ويتطلب الثبات استخدام نفس التبويب والتصنيف والملاحظات من فترة إلى أخرى¹.

وعليه فإن توفر الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية يزيد من قدرة المعلومات على المقارنة، وتعتمد أهمية المعلومة وخاصة المعلومة الكمية إلى حد كبير على قدرة المستخدم على ربطها ببعض المؤشرات².

4.5. القيود (المحددات) الأساسية للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لتحقيق أهداف التقارير المالية، وتقديم المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية، قد حدد قيدين أساسيين لتلك المعلومات يتوجب أخذهما بعين الاعتبار:

- قاعدة المنفعة أكبر من التكلفة، وتعتبر قيودا عاما، تجب مراعاتها عند إنتاج وتوفير المعلومات لاتخاذ القرار؛
- محدد الأهمية النسبية أو كما يسمى عتبة الاعتراف.

1.4.5. العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها: تعتبر المعلومات في حد ذاتها سلعة اقتصادية مثلها في ذلك مثل أي سلعة يتم شراؤها للاستفادة من المنفعة الكامنة فيها، وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات وتشغيلها ومراجعتها، وكذلك في تكاليف نشرها وتحليلها وتفسيرها، وتتمثل منفعتها في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرار، ولذلك فإنه يجب عند اتخاذ قرار الإنتاج أو الحصول على مزيد من المعلومات أن تأخذ في الاعتبار تكلفة هذه المعلومات والمنفعة المتوقعة منها³. بحيث أن المنافع الملموسة التي يمكن أن تجنى من هذا الإفصاح يجب أن تتجاوز التكاليف الملموسة المتوقعة منها⁴.

2.4.5. الأهمية النسبية: الأهمية النسبية قيد عام يرتبط بالصفات النوعية خاصة الملاءمة. حيث إن الأهمية النسبية والملاءمة كلاهما لهما نفس المفهوم هوكل ما يؤثر أو يصنع فرقا لمتخذ القرار، بحيث يجوز عدم الإفصاح عن بعض المعلومات لأن المستثمرين ليس لديهم حاجة لهذا النوع من المعلومات (ليست ملائمة) أو لأن المبالغ المعنية هي أيضا صغيرة لصنع فرق (ليس لها أهمية نسبية)، حيث تم النظر إلى المبلغ في حد ذاته دون النظر إلى طبيعة العنصر والظروف التي يتم فيها الحكم⁵.

¹ أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 22.

² FASB, op.cit, p 6.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 50.

⁴ FASB, op.cit, p 7.

⁵ Ibid, p 6.

6. أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء وخزينة المؤسسة في نهاية الدورة¹. حيث أن كل شركة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي تتولى سنويا إعداد قوائم مالية تشتمل ما يلي:

1.6. الميزانية (قائمة المركز المالي):

1.1.6. تعريف الميزانية: تعرف الميزانية على أنها: "وثيقة تلخيصية تمثل صورة فوتوغرافية، تقوم على تحديد الذمة المالية للشركة في تاريخ معطى (تاريخ انتهاء أو إقفال الأعمال المحاسبية). وهي تعرض على شكل جدول ذو جانبين أصول وخصوم"².

وقد عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 32 من المرسوم التنفيذي (156/08) كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية"³.

إذن طبقا للنظام المحاسبي المالي الميزانية: "هي جدول أو قائمة تظهر تصنيف الأصول والخصوم على أساس تصنيف خاص، حيث تصنف إلى عناصر جارية وغير جارية. فالأصول إذن هي موجودات الشركة بقيمتها النقدية مثل: النقديات، المخزون السلعي، المباني، المعدات، الآلات، ومختلف الحقوق. أما الخصوم فهي التزامات الشركة، أي ما يستحق للغير مثل أوراق الدفع وحسابات الدائنين... إلخ. أما رؤوس الأموال الخاصة فهي حق ملاك الشركة"⁴.

2.1.6. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية: فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي⁵:

- في جانب الأصول:

- التثبيطات المعنوية؛
- التثبيطات العينية؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛

¹ رماش كمال، مطبوعة بعنوان محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 2، موجهة لطلبة السنة الأولى علوم اقتصادية، التسيير وعلوم تجارية، 2017/2018، ص 11.

² Laurence Godard et autres, *Elaboration et utilisations de l'information comptable*, Pufic, France, 2002, p 11.

³ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

⁴ عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 37.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 23.

- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال الإيجابية وما يعادلها.

- في جانب الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الأرصدة للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية وما يعادلها.

2.6. حساب النتائج (قائمة الدخل):

1.2.6. تعريف حساب النتائج: يعرف حساب النتائج بأنه: "وثيقة تلخيصية تسمح بتقديم تحليل حسب الطبيعة لتكاليف وإيرادات الشركة خلال فترة معطاة، كما أنه يسمح بقياس تغير نتيجة الشركة خلال مدة محددة، وفهم ماهي العناصر التي تسببت في هذا التغير"¹.

كما يعرف حساب النتائج بأنه: "عبارة عن تقرير يبين نتيجة أعمال الشركة خلال دورة محاسبية معينة، ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة. وبما أن هذه القائمة عبارة عن حساب فإن كل حسابات المصاريف والإيرادات تقفل في نهاية كل دورة محاسبية بترحيل مبالغها لحساب النتيجة. وتمثل الإيرادات تدفقات داخلية نتيجة بيع السلع والخدمات. بينما تمثل المصاريف الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل الشركة بهدف الحصول على الإيرادات"².

من خلال ما سبق طرحه يظهر لنا أن قائمة الدخل هي وثيقة ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف الشركة خلال السنة المالية، دون الأخذ بعين الاعتبار لتواريخ دفعها أو تحصيلها، وهذا يسمح لإبراز نتيجة الدورة سواء كانت ربحا أو خسارة.

¹ Catherine Deffains-Crapsky, *Comptabilité générale*, Bréals, Paris, 2006, p 30.

² حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزء 1، الطبعة 2، المحمدية، الجزائر، 2015، ص 39.

وتتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل فيما يلي¹:

- تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها؛
- تقييم كفاءة إدارة الشركة وفعاليتها؛
- تقييم مدى قدرة الشركة على الاقتراض من البنوك، والقدرة على جذب المستثمرين.

2.2.6. معلومات يستوجب إظهارها في حساب النتائج: المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية²:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر الغير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

مع العلم أن النظام المحاسبي المالي يسمح بعرض حساب النتائج وفق نموذجين، الأول حسب الطبيعة والثاني حسب الوظيفة، ويترك الخيار للشركة في اختيار الطريقة التي تراها الأنسب لها، وبما يسمح بالإفصاح الصادق والعادل عن عناصر أداء الشركة³.

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 105.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

³ حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزء 2، الطبعة 1، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 432.

3.6. جدول سيولة الخزينة:

1.3.6. تعريف جدول سيولة الخزينة: يعرف جدول سيولة الخزينة على أنه: "جدول يشرح كيفية تغير الخزينة، ويظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للشركة، ومساهمة كل وظيفة في التغير الإجمالي للخزينة¹. ويهدف هذا الجدول إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الشركة على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية²".

2.3.6. عرض جدول سيولة الخزينة: يعرض جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة، ويكمن الفرق بينهما في كيفية التوصل إلى صافي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية. ويوصي المعيار المحاسبي الدولي السابع باستعمال الطريقة المباشرة (رغم أنه يقرب كلتا الطريقتين).

والشركات التي تستخدم الطريقة المباشرة عادة ما تقرر الفئات الرئيسية من المقبوضات والمدفوعات

النقدية على النحو التالي³:

- المتحصلات النقدية من العملاء؛

- الفائدة وتوزيعات الأرباح المحصلة (كبديل فإن المعيار 7 يتيح تصنيف الفائدة المقبوضة ومتحصلات توزيعات

الأرباح كتدفقات نقدية من الاستثمار بدلا من اعتبارها تشغيلية)؛

- المدفوعات النقدية للموردين والعاملين والمصرفيات؛

- الفوائد المدفوعة (كبديل فإن المعيار الدولي رقم 7 يتيح تصنيف الفوائد المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي)؛

- ضرائب الدخل المدفوعة.

أما الطريقة الغير مباشرة، مع العلم أنها الأكثر استخداما بين الطريقتين، رغم أن توصيات المعيار 7 لعرض جدول التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بمقتضى الطريقة المباشرة، والسبب المحتمل لهذا قد يكون لسهولة استخدامها لأنها تستمد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من صافي نتيجة التشغيل وفق ما جاء في قائمة الدخل، وبموجب الطريقة غير المباشرة فإن البند الأول المعروض هو صافي الدخل عن السنة الواردة في قائمة الدخل، وتضاف أو تخصم البنود غير النقدية من الإيرادات أو المصروفات⁴.

ويقدم جدول سيولة الخزينة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الحاصلة أثناء السنة المالية. وذلك

حسب مصدرها كما يلي⁵:

¹ مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2010، ص 136.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الجزء 1، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 101-102.

⁴ المرجع نفسه، ص 104.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 26.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛

- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدا وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

3.3.6. أهداف جدول سيولة الخزينة: صممت هذه القائمة لكي تحقق الأهداف التالية¹:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وفي معظم الحالات فإن المتحصلات والمدفوعات النقدية التاريخية تقدم تنبؤات جيدة للتدفقات المستقبلية؛

- تقييم قرارات الإدارة، فعلى سبيل المثال إذا قام المديرين باتخاذ قرارات استثمارية جيدة أم غير جيدة، فإن ذلك سينعكس على الشركات التي يديرونها بالإيجاب أو السلب، حيث تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات عن الاستثمارات في الشركة، وهو ما يوفر معلومات للمستثمرين والدائنين عن التدفقات النقدية من أجل تقييم قرارات الإدارة؛

- تحديد مدى قدرة الشركة على سداد توزيعات الأرباح للمساهمين وسداد الفوائد وأصل الدين للدائنين. ويهتم المساهمون بالحصول على توزيعات أرباح على استثماراتهم، كما يهتم الدائنون بالحصول على الفوائد، وأصل الدين في المواعيد المحددة، لذلك تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين في التنبؤ بمدى قدرة الشركة على تنفيذ هذه الالتزامات؛

- يبين جدول سيولة الخزينة العلاقة بين صافي الدخل والتغير في النقدية المتاحة لدى الشركة، وعادة فإن النقدية وصافي الدخل يتحركان معاً، فالمستوى المرتفع من الدخل يقود إلى حدوث زيادة في النقدية والعكس بالعكس، ومع ذلك فإن رصيد النقدية يمكن أن ينخفض مع تحقيق الشركة لأرباح مرتفعة، وكذلك يمكن أن يزيد مستوى النقدية مع تحقيق الشركة لأرباح منخفضة، وهذا ما يفسر فشل شركات تحقق أرباحاً مرتفعة ولكن مع نقدية غير كافية. وهذا ما يوضح مدى أهمية جدول سيولة الخزينة لأنه يقدم معلومات لا توضحها القوائم الأخرى.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 247.

4.6. جدول تغير الأموال الخاصة:

حاليا يتعين على الشركات أن تنشر الأموال الخاصة في وثيقة خاصة تعتبر جزء من القوائم المالية، ويعرف بجدول تغير الأموال الخاصة¹، هذا الأخير يعتبر قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي للشركة، كما تنقص بتوزيع حصص الأرباح. كما تتأثر هذه القائمة بتغير بعض الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء². وفي النظام المحاسبي المالي يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للشركة خلال السنة المالية. والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي³:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة ضمن رؤوس أموال؛

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض...)

- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال السنة المالية.

5.6. الملحق:

للقدرة على الفهم واستيعاب محتوى المعلومات الواردة في القوائم المالية (جدول حساب النتائج والميزانية... إلخ) من الضروري إحاطة المستخدمين بعدد من التعليمات تحمل على وجه الخصوص طرق التقييم، هذه التعليمات الإضافية تكون مقدمة بالملحق. ومن المؤكد أن الشركات تلتزم دائما بتقديم معلومات تكميلية خاصة بهم، تسمح بعمل صورة أكيدة عن التطور في الوضعية الاقتصادية، وفي نشاطاتها السنوية، حيث أن المعلومات التكميلية المعطاة في الملحق تسمح بعرض غير متعمق لحسابات النتيجة والميزانية، والتي تمنح نظرة شاملة لوضعية الشركة، أما المستخدم الذي يحتاج إلى تفاصيل أكثر يمكنه التفحص لاحقا للحسابات⁴.

ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية⁵:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

¹ Ali Sahraoui, *Comptabilité Financière*, BERTI Editions, Alger, 2011, p 22.

² حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ Mohamed Bouhadida, *Comptabilité Financière Algérienne*, Clic éditions, Alger, 2013, p 79.

⁴ Bernard Apothélos et autres, *Maîtriser l'information comptable*, Presses Polytechniques et universitaires romandes, Volume 2, Italie, 2008, p 108.

⁵ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

المحور الثاني

دراسة الصنف الثالث، حسابات المخزونات
والمنتجات قيد التنفيذ

المحور الثاني: دراسة الصنف الثالث، حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

1. تعريف المخزونات:

تعرف المخزونات وفقا للمادة (1-123) من النظام المحاسبي المالي على أنها تمثل أصولاً¹:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛

- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛

- هي مواد ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات؛

- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيبات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

2. تصنيف المخزونات:

أخذ النظام المحاسبي على العموم معيارين في تصنيف المخزونات:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، قيد الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع المعاد بيعها على حالها)؛

- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير.

أما من حيث المستوى المحاسبي المتعلق بطبيعة الحسابات، فنأخذ بمبدأ الفصل بين الحسابات كما يلي:

- مخزونات البضائع (الحساب 30): هي مجمل السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها².

- المواد الأولية واللوازم (الحساب 31): هي المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة³، وهذا النوع من المخزون يميز المؤسسات الإنتاجية، ويضم هذا الحساب:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 126.

³ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق SCF تمارين وتطبيقات محلولة، الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2018، ص 139.

- المواد الأولية أو المواد الخام: هي المواد الموجهة للتحويل فتشكل المنتج النهائي مثلا: الخشب في صناعة الأثاث، القماش في صناعة الألبسة والجلد في صناعة الأحذية.
- اللوازم: هي عناصر تساعد في عملية التحويل، أو تدخل في عملية التحويل ذاتها: كالغراء والمسامير بالنسبة لصناعة الأثاث، الخيط والأزرار في صناعة الألبسة¹.
- التمويينات الأخرى (الحساب 32): هي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المعالجة أو المصنعة²، ويتفرع إلى³:
 - مواد قابلة للاستهلاك (الحساب 321): هي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعمالها كمواد التنظيف وزيوت التشحيم لوسائل نقل المؤسسة...إلخ.
 - لوازم قابلة للاستهلاك (الحساب 322): هي اللوازم الموجهة مباشرة للاستهلاك (غير المستعادة) كأدوات التي تستعملها مؤسسات الطيران (كؤوس، ملاعق...إلخ)، ومختلف اللوازم التي تستعملها الإدارات كأوراق الطباعة مثلا.
 - الأغلفة (الحساب 326): يضم الأغلفة غير القابلة للاسترجاع أي المستهلكة مباشرة بمجرد استعمالها.
- سلع قيد الإنتاج (الحساب 33): يضم هذا الحساب السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج حيث تخزن بتكلفة مستوى إنتاجها، ويعبر هذا عن مبدأ استمرارية النشاط ومبدأ استقلالية الدورات المالية في تحميل التكاليف، ويتفرع إلى⁴:
 - المنتجات قيد الإنجاز (الحساب 331): هي السلع التي ما تزال في حالة إنتاج ولم تكتمل بعد.
 - أشغال قيد الإنجاز (الحساب 335): هي الأشغال التي ما تزال قيد الإنجاز ولم تكتمل بعد.
- خدمات قيد الإنجاز (الحساب 34): هناك خدمات لم تستكمل بعد خاصة في المؤسسات الخدمية التي تؤدي خدمات للكيانات مقابل أتعاب، وعادة ما يكون هذا النشاط لدى مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج المعلوماتية، ويتفرع هذا الحساب إلى⁵:

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 104.

² عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

⁴ المرجع نفسه، ص 139.

⁵ بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 103.

- دراسات قيد الإنجاز (الحساب 341): ويقصد بها الدراسات التي صرفت فيها نفقات ولم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية للكيان مثل المخططات حسب درجة تقدمها.
- خدمات قيد الإنجاز (الحساب 345): مثلا نقل البضائع للغير، وتكون بكميات كبيرة حتى أن دورة محاسبية واحدة لا تكفيها ولا يمكن أيضا فوترة جزء من الخدمة، فتدرج ضمن هذا الحساب.
- المخزونات من المنتجات (الحساب 35): يوجه الإنتاج المصنع إلى البيع، وفي حالات قد يوجه إلى المخازن في صفة منتجات مخزنة بتكلفة الإنتاج¹، يتفرع هذا الحساب إلى²:
- منتجات وسيطة (الحساب 351): وهي تعبر عن المنتجات النصف مصنعة، التي أنشأتها المؤسسة ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع أو التحويل بحيث يجب إجراء عمليات تحويلية مقبلة عليها.
- منتجات مصنعة (الحساب 355): أي منتجات تامة الصنع، أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها على أساس منتجات قابلة للاستعمال النهائي.
- المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (الحساب 358): وهي مجمل الرواسب في أي طبيعة كانت.
- المخزونات المتأتية من التثبيتات (الحساب 36): هي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيتات عينية (معدات مثلا)، وبهذا تحولت طبيعتها من أصول عينية ثابتة إلى مخزون سيتم استهلاكه في عمليات الإنتاج والاستغلال. ويجعل هذا الحساب مدينا بجعل حساب التثبيت المعني دائنا³.
- المخزونات في الخارج (الحساب 37): هي المخزونات التي تمتلكها المؤسسة بالصفة القانونية (اسميا)، ولكن لا تحوزها ماديا في مخازنها عند إقفال السنة المالية⁴.
- المشتريات المخزنة (الحساب 38): يمثل الحساب 38 قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف إعادة بيعها على حالها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال. ويفتح هذا الحساب فقط في حالة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة جاهزة من خارجها، والتي سبق تعريفها، كما يفتح له حسابات فرعية تتلاءم وطبيعة المخزونات المشتراة، فهو حساب وسيط، ومؤشر محاسبي يدل على قيمة المشتريات خلال الفترة بما فيها مصاريفها. ويتفرع هذا الحساب إلى:
- ح/380: مشتريات البضائع (البضائع مخزنة)

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 128.

³ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 53-54.

⁴ علاوي لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 140.

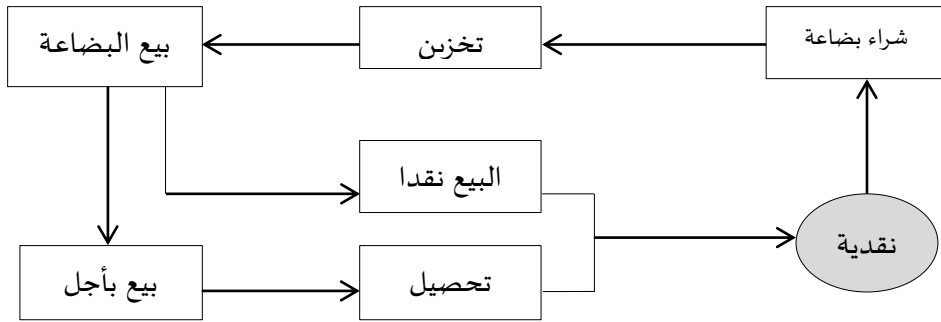
- ح/381: مشتريات المواد الأولية واللوازم (مواد أولية ولوازم مخزنة)
- ح/382: مشتريات التموينات الأخرى (تموينات أخرى مخزنة)

- خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (الحساب 39): يفتح حساب خاص بالمؤونات، ويعالج على أساس حساب 39، وذلك اعتبارا لتدني أو انخفاض قيمة المخزونات من أي طبيعة كانت في نهاية السنة المالية¹.

3. التسجيل المحاسبي لعملية الشراء، البيع والإنتاج للمخزونات:

تختلف دورة المخزون تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة، ففي المؤسسة التجارية تبدأ دورة المخزون بشراء البضاعة ليتم تخزينها إلى أن يتم بيعها لاحقا سواء كان البيع نقدا أو بأجل، هذا الأخير يتم تحصيل قيمته لاحقا من الزبائن، ليتم شراء البضاعة مرة أخرى وبذلك تبدأ دورة مخزون أخرى، حيث أن دورة المخزون تبدأ بالنقدية وتنتهي بها. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم 3: دورة المخزون في مؤسسة تجارية

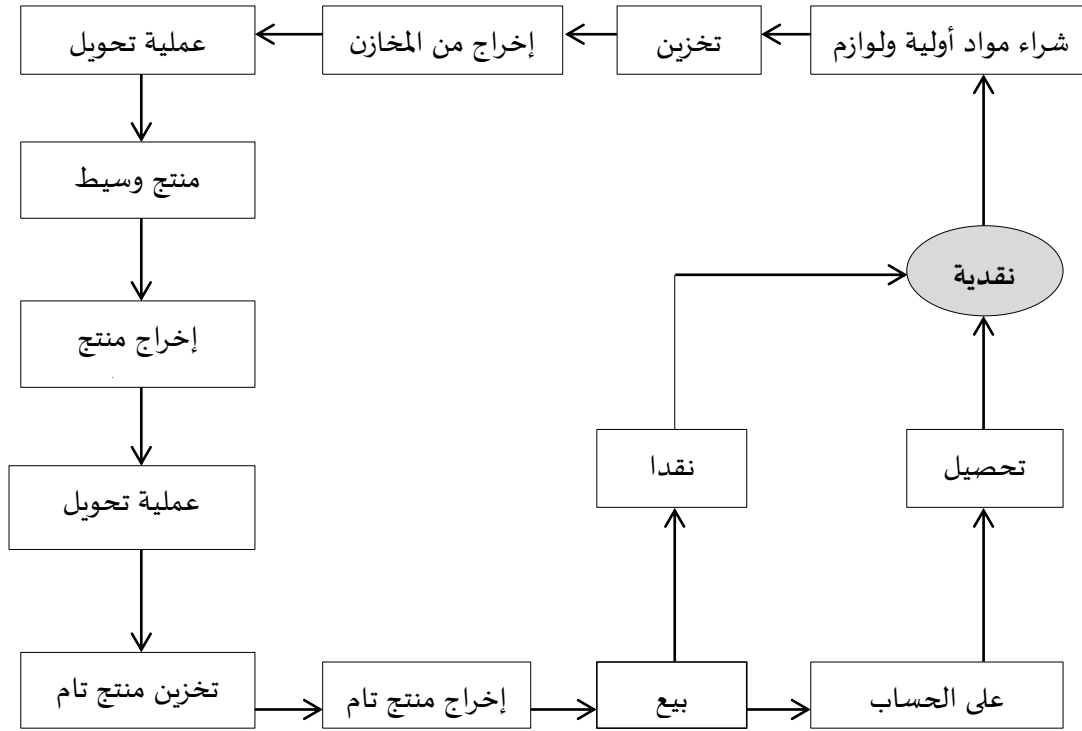


المصدر: حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص 107.

أما في المؤسسة الإنتاجية تبدأ دورة المخزون بشراء المواد الأولية واللوازم، والتي تخزن في المخازن إلى غاية إخراجها في عملية الإنتاج، ليتم معالجتها للحصول على منتجات تامة، والتي بدورها يتم بيعها نقدا أو بأجل، وفي حالة البيع بأجل يتم تحصيل قيمة المبيعات من الزبائن لاحقا. وهكذا ندخل في دورة مخزون أخرى، ويمكن تمثيل دورة المخزون في هذه الحالة كالتالي:

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص 129-130.

شكل 4: دورة المخزون في مؤسسة إنتاجية



المصدر: حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص 107.

يكون التسجيل المحاسبي للمخزونات تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة، وينحصر في نظامين رئيسيين، حيث يمكن استخدام أحدهما بقرار من مدير المؤسسة¹:

- نظام الجرد الدائم (المستمر): تتطلب هذه الطريقة متابعة حركة المخزون بشكل مستمر خلال الدورة من خلال إثبات أي تدفق لبنود المخزون في الدفاتر المحاسبية بمجرد حدوثه، مما يسمح بتحديد تكلفة المخزونات الصادرة وأرصدها عند أي لحظة زمنية، وتستخدم هذه الطريقة في المؤسسات التي تتميز بمبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود، وهذه حالة المؤسسات التي تبيع الأجهزة المعمرة كالثلاجات، التلفزيون أو السيارات... إلخ.

- نظام الجرد المتناوب (الدوري): لا تتطلب هذه الطريقة متابعة مستمرة لحركة المخزون. وبالتالي لا يتم إثبات أي تدفق للمخزون في الدفاتر المحاسبية خلال الدورة، وعليه فإن حسابات المجموعة (3) لا تستخدم أبدا في

¹المزيد من الاطلاع أنظر:

حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 108.

بلال كيموش، المحاسبة المالية دروس مدعمة بأمثلة محلولة، AlphaDoc، الجزائر، 2020، ص 103.

التسجيل المحاسبي خلال الدورة باستثناء ح/38، وتستخدم فقط في بدايتها ونهايتها، مما يتطلب الانتظار إلى نهاية الدورة لمعرفة رصيد المخزون بعد القيام بالجرد المادي، وهو النظام الأكثر تداولاً، إذ يناسب المؤسسات التي تباع بضائع متنوعة ومتعددة، كما يكون سعر الوحدة فيها منخفضاً، وهذه حالة مؤسسات بيع المواد الغذائية أو الصيدليات مثلاً، فقد تباع المؤسسة لزبون واحد عدة أنواع من البضائع، وباعتبار هذه العملية تتكرر في اليوم عدة مرات فلا يعقل أن نرجع للسجلات في كل مرة لمعرفة وتسجيل تكلفة كل وحدة مبيعة، لهذا عادة ما ينتظر حتى نهاية الدورة المحاسبية لتحديد تكلفة البضاعة المبيعة.

وسوف نتطرق فيما يلي للتسجيل المحاسبي للمخزونات عبر عمليات الشراء والبيع والإنتاج تبعاً لنظام الجرد الدائم والمتنوب.

1.3. التسجيل المحاسبي لعملية الشراء:

عند الشراء على الحساب يمر التسجيل المحاسبي بثلاث مراحل¹:

- المرحلة القانونية (انتقال الملكية): ويتم فيها استلام الفاتورة من المورد، والتي تمثل سند إثبات، ويتم التسجيل المحاسبي فيها بجعل ح/38 "مشتريات مخزنة" مديناً بتكلفة الشراء مقابل جعل ح/401 "موردو المخزونات والخدمات" دائناً.

- المرحلة الفعلية: وهي مرحلة استلام المخزون فعلاً، ويعتبر وصل الاستلام أداة إثبات لهذه العملية. وتسجل بترصيد ح/38 "مشتريات مخزنة" بجعله دائناً، ويقابله في الجانب المدين ح/30 "مخزونات بضائع" أو ح/31 "مواد أولية ولوازم" أو ح/32 "تموينات أخرى" وذلك حسب نوع المشتريات هذا في الجرد الدائم. أما في حالة الجرد المتنوب فلا يتم تسجيل عملية الاستلام.

- مرحلة التسديد: تسجل بترصيد ح/401، مقابل الجانب الدائن من ح/53 "الصندوق" إذا تم التسديد نقداً، أو ح/512 "البنك" أو ح/403 "المودون - أوراق دفع" إذا تم ذلك بأوراق تجارية.

وفي حالة المشتريات غير القابلة للتخزين كالكهرباء والغاز والماء يتم تسجيلها على مرحلتين فقط، حيث يتم في البداية جعل ح/607 "مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات" مديناً مقابل الجانب الدائن من ح/401، وعند التسديد يتم ترصيد ح/401 مقابل الجانب الدائن من ح/53 أو ح/512 أو ح/403².

¹ أحمد يقور، صادق صفيح، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017، ص 48.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 136.

2.3. التسجيل المحاسبي لعملية البيع:

عند البيع على الحساب يمر التسجيل المحاسبي لعملية البيع بثلاث مراحل¹:

- المرحلة القانونية (انتقال الملكية): وهي مرحلة تسليم الفاتورة، ويتم تسجيل العملية بجعل /ح 411 "الزبائن" مدينا بقيمة المبلغ المستحق على الزبون مقابل جعل /ح 700 "مبيعات البضائع" أو /ح 701 "مبيعات المنتجات التامة" أو /ح 702 "مبيعات المنتجات الوسيطة" أو /ح 703 "مبيعات المنتجات المتبقية" دائنا بسعر البيع حسب الحالة.

- المرحلة الفعلية: وهي مرحلة تسليم المخزون المباع وإعداد وصل التسليم، وتسجل في حالة الجرد الدائم بجعل /ح 600 "مشتريات البضاعة المباعة" أو /ح 601 "المواد الأولية" أو /ح 602 "التموينات الأخرى" أو /ح 724 "تغير المخزونات من المنتجات" مدينا، أما الحسابات /ح 30 أو /ح 31 أو /ح 32 أو /ح 35 على الترتيب دائنا. ولا يتم التسجيل في حالة الجرد المتناوب، ويسجل تسليم المبيعات بالتكلفة.

- مرحلة القبض: تسجل العملية بترصيد /ح 411 وجعله دائنا مقابل /ح 512 أو /ح 53 أو 413 "الزبائن - أوراق القبض"، وذلك وفقا لطريقة القبض.

وستنطبق في المثال التالي إلى عملية الشراء والبيع في مؤسسة تجارية.

مثال 1: قامت مؤسسة الحياة لبيع الأجهزة الكهرو منزلية بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/07/03: استلمت فاتورة من المورد (×) تضمنت 60 تلفاز و10 ثلاجات بقيمة 20.000 دج و40.000 دج على التوالي.

- بتاريخ 2019/07/05: استلمت المشتريات من المورد (×).

- بتاريخ 2019/07/08: تسديد فاتورة الشراء للمورد (×) بشيك بنكي.

- بتاريخ 2019/07/20: باعت المؤسسة نصف بضاعتها من الثلاجات، وأرسلت فاتورة للزبون (y) بهامش ربح قدره 30 % من تكلفة شرائها.

- بتاريخ 2019/07/30: تسليم المبيعات للزبون (y).

- بتاريخ 2019/08/02: تحصيل قيمة المبيعات من الزبون (y) بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

¹المرجع نفسه، ص ص 137 - 138.

الحل:

التسجيل المحاسبي بافتراض أن الجرد الدائم هو المطبق:

		2019/7/3		
1.600.000	1.600.000	بضائع مخزنة (10×40.000+60×20.000) المورد (x) -فاتورة رقم...-	4011	380
		2019/7/5		
1.600.000	1.600.000	مخزونات بضاعة بضائع مخزنة -وصل استلام رقم...-	380	30
		2019/7/8		
1.600.000	1.600.000	المورد (x) البنك - شيك بنكي رقم...-	512	4011
		2019/7/20		
260.000	260.000	الزبون (y) (1,3×200.000) المبيعات من البضائع -فاتورة رقم...-	700	4111
		2019/7/30		
200.000	200.000	مشتريات البضائع المباعة (40.000×5) المخزونات من البضائع - وصل تسليم رقم...-	30	600
		2019/8/2		
260.000	260.000	البنك الزبون (y) -شيك بنكي رقم...-	4111	512

أما إذا كان نظام الجرد المتناوب هو المطبق فإن العمليات التالية لا تسجل: بتاريخ 2019/07/05 وبتاريخ

.2019/07/30

3.3. التسجيل المحاسبي لعملية الإنتاج:

تقوم المؤسسة الإنتاجية بإخراج مختلف المواد الأولية أو اللوازم أو التموينات الأخرى أو المنتجات الوسيطة من المخازن إلى ورشات التصنيع لغرض تحويلها، حيث تمر العملية بمرحلتين¹:

المرحلة الأولى: خروج مخزونات المواد الأولية أو اللوازم أو التموينات الأخرى على أساس تكلفة تخزينها إلى ورشات التصنيع، وتسجل محاسبيا في إطار الجرد الدائم بجعل ح/601 أو ح/602 مدينا مقابل الجانب الدائن من ح/31 أو ح/32 على الترتيب.

المرحلة الثانية: دخول المخزونات من المنتجات إلى مخازن المؤسسة على أساس سند الاستلام.

يتم تخزين المنتجات في هذه المرحلة على أساس تكلفة الإنتاج المحددة في المحاسبة التحليلية، والتي تتضمن تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة مضافا إليها أعباء الإنتاج، وتسجل هذه العملية في إطار الجرد الدائم بجعل الحساب الفرعي المناسب من ح/35 مدينا مقابل الجانب الدائن من ح/724.

ملاحظة: إن عمليات استهلاك المواد الأولية أو اللوازم أو التموينات الأخرى، وكذا إنتاج المنتجات لا تسجل محاسبيا ذلك لأن حسابات المخزون (30، 31...) لا تسجل خلال السنة في الجرد المتناوب².

وستتطرق في المثال التالي إلى عملية الشراء، الإنتاج والبيع في مؤسسة إنتاجية.

مثال 2: قامت مؤسسة الحياة لصنع الأثاث المنزلي بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/07/03: استلمت فاتورة من المورد (x) تضمنت 400 م³ من الخشب بقيمة 300 دج للمتر المكعب الواحد و200 م من القماش بقيمة 150 دج للمتر، مواد تنظيف بقيمة 30.000 دج ولوازم مكتب بقيمة 100.000 دج.

- بتاريخ 2019/07/05: استلمت المشتريات من المورد (x).

- بتاريخ 2019/07/07: تسديد فاتورة الشراء للمورد (x) بشيك بنكي.

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

² عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- بتاريخ 2019/07/10: قامت المؤسسة بتصنيع 30 أريكة، استعملت لصنع الأريكة الواحدة 10 م من القماش و0,5 م³ من الخشب. إضافة إلى تكاليف إنتاج أخرى قدرت بقيمة 5.000 دج. وقد أنتجت العملية بقايا خشب يمكن استرجاعه بقيمة 500 دج.

- بتاريخ 2019/07/12: أرسلت المؤسسة فاتورة للزبون (y) تضمنت 20 أريكة بقيمة 30.000 دج للأريكة الواحدة، ونصف بقايا الخشب بقيمة 400 دج.

- بتاريخ 2019/07/30: تسليم المبيعات للزبون (y).

- بتاريخ 2019/08/02: تحصيل ربع قيمة المبيعات من الزبون (y) نقداً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

الحل:

التسجيل المحاسبي بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق:

		2019/7/3		
	120.000	مواد أولية ولوازم مخزنة (خشب) (300×400)		3811
	30.000	مواد أولية ولوازم مخزنة (قماش) (150×200)		3812
	30.000	مواد قابلة للاستهلاك مخزنة (مواد تنظيف)		3821
	100.000	لوازم قابلة للاستهلاك (لوازم مكتب)		3822
280.000		المورد (x) -فاتورة رقم....-	4011	
		2019/7/5		
	120.000	مواد أولية ولوازم (خشب)		311
	30.000	مواد أولية ولوازم (قماش)		312
	30.000	مواد تنظيف		321
	100.000	لوازم مكتب		322
120.000		مواد أولية ولوازم مخزنة (خشب)	3811	
30.000		مواد أولية ولوازم مخزنة (قماش)	3812	
30.000		مواد قابلة للاستهلاك مخزنة (مواد تنظيف)	3821	
100.000		لوازم قابلة للاستهلاك (لوازم مكتب)	3822	

		-وصل استلام رقم...		
		2019/7/7		
280.000	280.000	المورد (x) البنك - شيك بنكي رقم...	512	4011
		2019/7/10		
4.500	4.500	مواد أولية (خشب) (300×0,5×30)		6011
45.000	45.000	مواد أولية (قماش) (150×10×30)		6012
4.500		مواد أولية ولوازم (خشب)	311	
45.000		مواد أولية ولوازم (قماش)	312	
		-وصل تسليم...		
		2019/7/10		
54.500	54.500	منتجات مصنعة (أرائك)		355
500	500	منتجات متبقية ومواد مسترجعة		358
55.000		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		- وصل استلام رقم...		
		2019/7/12		
600.000	600.400	الزيون (y)		4111
400		المبيعات من المنتجات التامة	701	
		المبيعات من المنتجات المتبقية	703	
		- شيك بنكي رقم...		
		2019/7/30		
36.333,33	36.583,33	تغير المخزونات من المنتجات		724
250		المنتجات المصنعة (الأرائك)	355	
		المنتجات المتبقية	358	
		- وصل تسليم رقم...		
		2019/8/2		
150.100	150.100	الصندوق (4÷600.400)		53
		الزيون (y)	4111	
		-تحصيل قيمة المبيعات نقدا-		

• تكلفة المواد المستهلكة = 45.000+4.500 = 49.500 دج.

- تكلفة إنتاج الأرائك = تكلفة المواد الأولية المستهلكة + مصاريف الإنتاج الأخرى.

$$= 5.000 + 49.500 = 54.500$$
 دج.
- سعر بيع المنتجات التامة (الأرائك) = $30.000 \times 20 = 600.000$ دج.
- تكلفة المنتجات التامة المباعة (الأرائك) = $20 \times (30 \div 54.500) = 36.333,33$ دج.

في حالة كان الجرد المتناوب هو المطبق فإن العمليات الآتية لا تسجل: 2019/07/05، 2019/07/10، 2019/07/30.

4. المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (Taxe sur la valeur ajoutée):

1.4. تعريف الرسم على القيمة المضافة:

يمثل الرسم على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة على رقم الأعمال تحسب على المبيعات خارج الرسم، ويعتبر أول من أوجدها هو الفرنسي (Maurice Laure)، وذلك في سنة 1954، كان ذلك لتفادي الخضوع المتعدد لرسوم الاستهلاك في مختلف مراحل الاستيراد، الإنتاج والتوزيع. وقد بدأت المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام الضريبي الجديد ابتداء من سنة 1992، ومن بين التغييرات التي أحدثتها، تعويض الرسم الوحيد الإجمالي على المنتجات (T.U.G.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGP/S) بالرسم على القيمة المضافة، وذلك تقريبا لنظامنا الضريبي مع ما هو معمول به على المستوى الدولي¹.

2.4. خصائص الرسم على القيمة المضافة:

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

- ضريبة غير مباشرة، حيث تدفع ليس بصفة مباشرة من المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات؛
- ضريبة قيمية، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة؛
- ضريبة بسيطة، نظرا لقلة المعدلات المستعملة؛

¹حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 187.

- ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي؛

- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظرا لأن الخاضعين لها يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع منها المبينة في فواتير المشتريات¹؛

- كل زبون عند دفعه لقيمة الفاتورة، يكون قد دفع الرسم على القيمة المضافة، غير أن المتحمل الأخير هو المستهلك النهائي؛

- كل مورد يفوتر الرسم على القيمة المضافة مع قيمة المبيعات، فيقوم بتحصيل الرسم من الزبائن، ويقوم بتسديد الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم المسترجع على المشتريات، أي أن المورد هو وسيط بين المستهلك ومصالحة الضرائب.

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة بالاعتماد على معدلات ثابتة خضعت عدة مرات للتغيير منذ دخول الإصلاح الجبائي إلى يومنا هذا، واستقرت على معدلين من السداسي الثالث لسنة 2001 حتى نهاية 2016، وهما المعدل العادي 17% والمعدل المخفض 7%. أما ابتداء من بداية سنة 2017 أصبح يطبق المعدل العادي 19% والمعدل المخفض 9%².

3.4. التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

تمر عملية التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة بأربع مراحل: الشراء، البيع، الاسترجاع ثم التسديد:

1.3.4. مرحلة الشراء: في حالة شراء المخزونات أو الخدمات أو التثبيات مع TVA قابل للاسترجاع، يدخل الأصل للمؤسسة بتكلفة الشراء، أما TVA فيعتبر كحق اتجاه مصلحة الضرائب، يسجل في الجانب المدين من /44566 TVA " على السلع والخدمات" بالنسبة لمشتريات السلع والخدمات أو الجانب المدين من /44562 TVA " على التثبيات" بالنسبة لمشتريات التثبيات.

¹ لمزيد من الاطلاع أنظر:

لطفي شعباني، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات البيضاء الدولية، الجزائر، 2017، ص 185.
حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 86.

² لطفي شعباني، مرجع سبق ذكره، ص 189.

2.3.4. مرحلة البيع: عند بيع المخزونات أو الخدمات أو التثبيات، فإن المورد سيحصل قيمة TVA، فيعتبرها ديناً عليه اتجاه مصلحة الضرائب، لذلك يسجلها في الجانب الدائن من ح/ 4457 TVA محصلة على المبيعات¹.

عند المورد: مبيعات المخزونات	عند الزبون: مشتريات المخزونات
من ح/ 411 زبائن إلى ح/ 70... مبيعات إلى ح/ 4457 TVA محصلة على المبيعات	من ح/ 38... مشتريات مخزنة من ح/ 44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات إلى ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات

مثال 3: خلال سنة 2019 قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية: (TVA: 19%)

- بتاريخ 2019/03/1: شراء بضاعة من المورد (x) بقيمة 100.000 دج.

- بتاريخ 2019/03/3: بيع بضاعة إلى الزبون (x) بقيمة 150.000 دج، تكلفتها 120.000 دج.

- بتاريخ 2019/05/4: بيع منتجات تامة إلى الزبون (y) بقيمة 200.000 دج، تكلفتها 150.000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

الحل:

التسجيل المحاسبي بافتراض أن الجرد الدائم هو المطبق:

		2019/3/1		
	100.000	بضائع مخزنة	380	
	19.000	TVA مسترجعة على السلع والخدمات (19%×100.000)	44566	
119.000		موردو المخزونات والخدمات -فاتورة رقم...-	401	
		2019/3/1		

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص ص 193-194.

100.000	100.000	مخزونات بضائع بضائع مخزنة -وصل استلام رقم...-	380	30
		2019/3/3		
150.000 28.500	178.500	الزبائن المبيعات من البضائع TVA محصلة على المبيعات -فاتورة رقم...-	700 4457	411
		2019/3/3		
120.000	120.000	مشتريات البضائع المباعة مخزونات بضائع -وصل تسليم رقم...-	30	600
		2019/5/4		
200.000 38.000	238.000	الزبائن المبيعات من المنتجات المصنعة TVA محصلة على المبيعات -فاتورة رقم...-	701 4457	411
		2019/5/4		
150.000	150.000	تغير المخزونات من المنتجات منتجات مصنعة -وصل تسليم رقم...-	355	724

3.3.4. مرحلة الاسترجاع: نقصد بالاسترجاع اقتطاع TVA المسترجعة على المشتريات من TVA المحصلة على المبيعات خلال نفس الفترة، ولهذا تقوم المؤسسة بإعداد التصريح بالرسم على القيمة المضافة في السلسلة رقم 50 (G50)، ويتم إيداع التصريح على مستوى الإدارة الجبائية التي يتبع لها مقر المؤسسة، وذلك خلال 20 يوما الأولى التي تلي نهاية عمليات الشهر المعني بالتصريح، حيث يضم مثلا تصريح شهرن على النحو التالي:

رقم الحساب	البيان
445.7	TVA محصلة على المبيعات
445.62	- TVA مسترجعة على التثبيات
445.66	- TVA مسترجعة على السلع والخدمات
445.67	- TVA تسبيق شهر (ن-1)
الفرق	

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات لهذا الفرق تتمثل في:

- الحالة الأولى (الفرق معدوم): حيث أن قيمة TVA المحصلة على المبيعات تساوي قيمة TVA القابل للاسترجاع على المشتريات، فلا يبقى للمؤسسة لا حق ولا دين اتجاه مصلحة الضرائب، وبالتالي في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ، ويسجل التصريح محاسبيا بجعل مجموع المبلغ الدائن لحساب 445.7 في الجانب المدين مقابل جعل ح/445.6... دائئا بمجموعه، فيرصد الحسابين.

- الحالة الثانية (الفرق السالب): إذا كان الفرق سالبا يدل على وجود تسبيق للرسم على القيمة المضافة، أي للمؤسسة حق اتجاه مصلحة الضرائب، يقتطع من TVA المحصلة في التصريح اللاحق، ويسجل التصريح محاسبيا بترصيد ح/445.7 بجعله مدينا، وح/445.6... بجعله دائئا، أما الفرق بين المبلغين السابقين يسجل في الجانب المدين من ح/445.67 تسبيق على الرسم على القيمة المضافة.

- الحالة الثالثة (الفرق الموجب): إذا كان الفرق موجب، ففي هذه الحالة يجب على المؤسسة أن تدفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه 20 يوم من الشهر الموالي، ويسجل التصريح محاسبيا بترصيد ح/445.7 بجعله مدينا، كذلك ترصيد ح/445.6... بجعله دائئا، أما الفرق فيجعل في ح/445.51 TVA الواجب الدفع.

4.3.4. مرحلة التسديد: كما أشرنا سابقا فإن الحالة الوحيدة التي يكون فيها التسديد لمصلحة الضرائب هي وجود الفرق الموجب، فبعد إعداد التصريح يتم تسديد TVA لمصلحة الضرائب، وذلك قبل 20 يوم من الشهر

الموالي، ويتم التسجيل المحاسبي لعملية التسديد بترصيد ح/445.51 بجعله مدينا مقابل الجانب الدائن من ح/512 أو ح/153.

مثال 4: تعطى لك البيانات التالية لثلاث أشهر متتالية من سنة 2020، مع العلم أن المبالغ خارج الرسم:

الوحدة: دج

البيان	جانفي	فيفري	مارس
المبيعات من المنتجات التامة A	615.000	500.000	400.000
المبيعات من المنتجات التامة B	100.000	150.000	450.000
شراء معدات نقل	1.100.000	/	/
شراء معدات صناعية	/	/	760.000
شراء مواد أولية	85.000	70.000	90.000

المطلوب: إعداد نتائج تصريح TVA للأشهر الثلاث جانفي، فيفري ومارس. وتسجيلها في اليومية (TVA: 19%).

الحل:

تصريح TVA لشهر جانفي قبل 20 فيفري:

البيان	المبالغ
TVA محصلة على المبيعات	$135.850 = 19\% \times (100.000 + 615.000)$
TVA مسترجعة على السلع والخدمات	$16.150 = 19\% \times 85.000$
TVA مسترجعة على التثبيتات	$209.000 = 19\% \times 1.100.000$

¹حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 195.

89.300 -	TVA تسبيق رسم القيمة المضافة
----------	------------------------------

تسجيل التصريح في اليومية:

		التاريخ		
	135.850	TVA محصلة على المبيعات	4457	
	89.300	TVA ديون شهر جانفي	44567	
16.150		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44566	
209.000		TVA مسترجعة على التثبيات	44562	
		-تصريح شهر جانفي-		

تصريح TVA لشهر فيفري قبل 20 مارس:

المبالغ	البيان
$123.500 = 19\% \times (150.000 + 500.000)$	TVA محصلة على المبيعات
$13.300 = 19\% \times 70.000$	TVA مسترجعة على السلع والخدمات
89.300	TVA تسبيق شهر جانفي
20.900	TVA مستحقة الدفع

تسجيل التصريح في اليومية:

		التاريخ		
	123.500	TVA محصلة على المبيعات	4457	
13.300		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44566	
89.300		TVA ديون شهر جانفي	44567	
20.900		TVA مستحقة الدفع	44551	
		-تصريح شهر فيفري-		

		التاريخ		
20.900	20.900	TVA مستحقة الدفع البنك - شيك بنكي رقم...-	512	44551

تصريح TVA لشهر مارس قبل 20 أبريل:

المبالغ	البيان
$161.500 = 19\% \times (450.000 + 400.000)$	TVA محصلة على المبيعات
$17.100 = 19\% \times 90.000$	TVA مسترجعة على السلع والخدمات
$144.400 = 19\% \times 760.000$	TVA مسترجعة على التثبيتات
00	الفرق

تسجيل التصريح في اليومية:

		التاريخ		
17.100	161.500	TVA محصلة على المبيعات	44566	4457
144.400		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44562	
		TVA مسترجعة على التثبيتات		
		-تصريح شهر مارس-		

5. المعالجة المحاسبية للتسيقات:

قد يتفق المورد مع زبونه على أن يقدم هذا الأخير تسبيقا ماليا (ما يعرف بالعربون) عن طلبية شراء محددة، حيث يعتبر هذا التسبيق بالنسبة للمورد كالتزام مالي اتجاه زبائه لذلك يدرج في الجانب الدائن من ح/419.1 "الزائن -تسيقات ودفعات مستلمة على الطلبيات"، أما بالنسبة للزبون فإن التسبيق من الحقوق

المكتسبة، لذلك يدرج مبلغه في الجانب المدين من ح/ 4091 "الموردون-تسبيقات ودفعات مسددة"، وفيما يلي نستعرض مختلف العمليات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي¹:

1.5. التسبيقات على عمليات الشراء: وتسجل كما يلي:

مرحلة الشراء: تحويل الملكية	تسليم التسبيق
من ح/...38 مشتريات مخزنة من ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات إلى ح/4091 الموردون-تسبيقات ودفعات مسددة إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات	من ح/4091 الموردون-تسبيقات ودفعات مسددة من ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات إلى ح/512 أو ح/53

2.5. التسبيقات على عمليات البيع: وتسجل كما يلي:

مرحلة البيع: تحويل الملكية	استلام التسبيق
من ح/411 الزبائن من ح/4191 الزبائن-تسبيقات ودفعات مستلمة إلى ح/...70 مبيعات إلى ح/4457 TVA محصلة على المبيعات	من ح/512 أو ح/53 إلى ح/4191 الزبائن-تسبيقات ودفعات مستلمة إلى ح/4457 TVA محصلة على المبيعات

مثال 5: قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/5/11 دفعت المؤسسة إلى المورد (x) تسبيقا بقيمة 8.000 دج (HT) بشيك بنكي على طلبية شراء بضاعة.

- بتاريخ 2019/5/15 استلمت المؤسسة فاتورة من المورد (x) تضمنت بضاعة بقيمة 26.800 دج.

¹الخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 159.

- بتاريخ 2019/5/16: استلام البضاعة من المورد (x).

- بتاريخ 2019/7/10: تحصلت المؤسسة من الزبون (y) على تسبيق بقيمة 20.000 دج (HT) بشيك بنكي على طلبية منتجات تامة.

- بتاريخ 2019/7/15: أرسلت المؤسسة فاتورة تضمنت منتجات تامة بقيمة 90.000 دج للزبون (y)، تكلفتها 50.000 دج.

- بتاريخ 2019/7/20: سلمت المؤسسة المنتجات التامة للزبون (y).

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية (TVA: 19%).

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/5/11		
	8.000	الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة	4091	
	1.520	TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44566	
9.520		البنك	512	
		- شيك بنكي رقم...		
		2019/5/15		
	26.800	بضائع مخزنة	380	
	3.572	TVA مسترجعة على السلع والخدمات (19% × 26.800) - 1520	44566	
8.000		الموردون - تسبيقات ودفعات مسددة	4091	
22.372		موردو المخزونات والخدمات	401	
		- فاتورة رقم...		
		2019/5/16		
	26.800	مخزونات البضائع	30	
26.800		بضائع مخزنة	380	
		- وصل استلام رقم...		
		2019/7/10		
	23.800	البنك	512	

20.000		الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة	4191	
3.800		TVA محصلة على المبيعات	4457	
		- شيك بنكي رقم...-		
		2019/7/15		
	83.300	الزبائن		411
	20.000	الزبائن - تسبيقات ودفعات مستلمة		4191
90.000		المبيعات من المنتجات المصنعة	701	
13.300		TVA محصلة على المبيعات (19%×90.000) - 3.800	4457	
		- فاتورة رقم...-		
		2019/7/20		
	50.000	تغير المخزونات من المنتجات		724
50.000		المنتجات المصنعة	355	
		- وصل تسليم رقم...-		

6. المعالجة المحاسبية للمردودات:

قد يجد أحيانا الزبون المشتريات غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها مع مورده، بحيث قد يجد فيها عيبا أو تلفا، مما يتطلب إعادتها جزئيا أو كليا، وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية للزبون والمورد. وفي هذه الحالة يكون تسجيل المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء والبيع، وبقيمة المردودات الفعلية، ونميز بين مردودات المشتريات والمبيعات على النحو التالي¹:

1.6. مردودات المشتريات: تعالج المردودات بالنسبة للزبون على النحو التالي:

تحويل ملكية المردودات للمورد	تسليم المردودات للمورد
من ح/401 موردو المخزونات والخدمات	من ح/38... مشتريات مخزنة
إلى ح/38... مشتريات مخزنة	إلى ح/30 أو ح/31 أو ح/32
إلى ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات	

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 158.

2.6. مردودات المبيعات: تعالج المردودات بالنسبة للمورد على النحو التالي:

الحصول على ملكية المردودات	استلام المردودات من الزبون
من $70.../$ مبيعات	من $30/$ أو $31/$ أو $32/$ أو $35/$
من $4457/$ TVA محصلة على المبيعات	إلى $600/$ أو $601/$ أو $602/$ أو $724/$
إلى $411/$ الزبائن	

مثال 6: قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/5/12: استلمت فاتورة من المورد (x) تضمنت بضاعة بقيمة 120.000 دج، تكلفتها 90.000 دج.

- بتاريخ 2019/5/17: استلام البضاعة من المورد (x).

- بتاريخ 2019/5/20: اتضح أن نصف البضاعة غير مطابقة للمواصفات المطلوبة، لذلك تم إرجاعها للمورد (x)،

الذي بدوره أعد فاتورة إشعار تثبت مردودات البضاعة وأرسلها لها.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية كل من المورد والزبون (TVA: 19%).

الحل:

التسجيل في يومية الزبون بافتراض أن الجرد الدائم هو المطبق:

		2019/5/12		
	120.000	بضائع مخزنة	380	
	22.800	TVA مسترجعة على السلع والخدمات	44566	
142.800		المورد (x)	4011	
		-فاتورة رقم...-		
		2019/5/17		
	120.000	مخزونات بضائع	30	
120.000		بضائع مخزنة	380	

		-وصل استلام...-		
		2019/5/20		
60.000	60.000	بضائع مخزنة مخزونات بضائع -وصل تسليم رقم...-	30	380
		2019/5/20		
60.000 11.400	71.400	المورد (x) بضائع مخزنة TVA مسترجعة على السلع والخدمات -فاتورة إشعار رقم...-	380 44566	4011

التسجيل المحاسبي في يومية المورد:

		2019/5/12		
120.000 22.800	142.800	زبون المبيعات من البضائع TVA محصلة على المبيعات -فاتورة رقم...-	700 4457	4111
		2019/5/17		
90.000	90.000	مشتريات البضائع المباعة مخزونات البضائع -وصل تسليم...-	30	600
		2019/5/20		
45.000	45.000	مخزونات البضائع مشتريات البضائع المباعة - وصل استلام رقم...-	600	30
		2019/5/20		
71.400	60.000 11.400	المبيعات من البضائع TVA محصلة على المبيعات الزبون	700 4457 4111	

		-فاتورة إشعار رقم...-		
--	--	-----------------------	--	--

7. المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار:

التخفيضات من العمليات التي يستفاد منها الزبائن أثناء عمليات الشراء، ويوجد نوعان منها هما التخفيضات التجارية والتخفيضات المالية.

1.7. التخفيضات التجارية:

التخفيض التجاري هو التنازل عن مبلغ معين على شكل نسبة مئوية، يحسب على المبلغ الإجمالي في الفاتورة، ومن الأسباب التي تدفع المورد لمنح هذا التخفيض نجد¹:

- التشجيع على شراء كميات أكبر من السلع والخدمات؛

- المفاوضة والمساومة من قبل الزبائن؛

- الرغبة في التخلص من البضائع الموسمية أو البضائع التي اقترب انتهاء صلاحيتها أو البضائع القديمة بسبب ظهور ابتكارات جديدة، والتي ليس عليها إقبال؛

- وجود منافسة من قبل المتعاملين الآخرين؛

- اعتبارات شخصية كمجاملة بعض الجهات بسبب صداقات أو مصالح معينة تربطهم بالمورد.

ويمكن تقسيم التخفيضات التجارية إلى الأنواع التالية:

- **الاقطاع (Rabais):** هو تخفيض على السعر يمنح إذا لوحظ أن السلعة أو الخدمة المطلوبة غير موافقة تماما مع الشروط المتفق عليها مبدئيا، أو لتأخير في التسليم، أو فيها نقص أو عيب يمكن أن يضر صاحب الطلبية، وعوض إعادتها يمكن الاتفاق على تخفيض ينقص من أصل ثمن الشراء.

- **التنزيل (Remise):** هو تخفيض يمنح بالنظر لحجم العملية التي تمت بين المورد والزبون².

¹ شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص 125.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 140.

- الحسم (Ristourne): يمنح لأهمية العمليات المحققة مع نفس الزبون خلال مدة معينة قد تكون سنوية أو سداسية أو فصلية... إلخ. وتعتبر كمكافأة للزبون على وفائه خلال معاملاته مع المورد¹.

بغرض التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية لابد لنا أن نفرق بين حالتين:

- الحالة الأولى: إذا وردت التخفيضات التجارية في فاتورة البيع، فإنها تخفض مباشرة من سعر البيع، وبالتالي ليس لها أثر محاسبي في دفاتر الطرفين المورد والزبون، حيث تسجل عملي الشراء والبيع بالصافي التجاري، هذا الأخير يحسب بالفرق بين المبلغ الإجمالي والتخفيضات التجارية².

- الحالة الثانية: إذا وردت التخفيضات التجارية في فاتورة إشعار (أي فاتورة مستقلة) فيكون لها أثر محاسبي، حيث تعتبر تخفيضا للأعباء بالنسبة للزبون تسجل في الجانب الدائن من ح/609 "التخفيضات، التنزيلات، الحسومات المتحصل عليها عن المشتريات، وبالنسبة للمورد تخفيضا للمبيعات تسجل في الجانب المدين من ح/709 "التخفيضات، التنزيلات، الحسومات الممنوحة على المبيعات"³، وذلك كما يلي:

عند المورد	عند الزبون
من ح/709 RRR ممنوحة على المبيعات من ح/4457 TVA محصلة على المبيعات إلى ح/411 الزبائن	من ح/401 موردو المخزونات والخدمات إلى ح/609 RRR المتحصل عليها عن المشتريات إلى ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات

2.7. التخفيضات المالية:

التخفيضات المالية هي تخفيضات تمنح للزبون لخصوصية عملية الدفع المتعلقة بالفاتورة، فهي مرتبطة أساسا بالتعجيل بالدفع، كالتسديد الفوري أو التسديد قبل الآجال المتفق عليها. والتخفيضات المالية سواء ظهرت ضمن فاتورة البيع أو فاتورة الإشعار لها أثر محاسبي لدى الزبون والمورد، فيعتبرها الزبون كنواتج مالية تسجل في

¹ أحمد يقور، صادق صفيح، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص 99.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

الجانب الدائن من ح/768 "نواتج مالية أخرى"، وبالنسبة للمورد كأعباء مالية تسجل في الجانب المدين من ح/668 "أعباء مالية أخرى". وذلك كما يلي¹:

فاتورة البيع:

عند المورد	عند الزبون
من ح/411 الزبائن من ح/668 أعباء مالية أخرى إلى ح/70... مبيعات إلى ح/4457 TVA محصلة على المبيعات	من ح/38... مشتريات مخزنة من ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات إلى ح/768 نواتج مالية أخرى

فاتورة الإشعار:

عند المورد	عند الزبون
من ح/668 أعباء مالية أخرى من ح/4457 TVA محصلة على المبيعات إلى ح/411 الزبائن	من ح/401 موردو المخزونات والخدمات إلى ح/768 نواتج مالية أخرى إلى ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات

مثال 7: قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/3/3: أرسلت فاتورة للزبون (x) تضمنت بضاعة بقيمة 1.000.000 دج، اقتطاع 5 %، تنزيل 3 %، خصم مالي 1 %.

- بتاريخ 2019/3/5: تسليم البضاعة للزبون (x) علما أن تكلفتها 500.000 دج.

- بتاريخ 2019/3/10: تحصيل قيمة المبيعات من الزبون (x) بشيك بنكي.

¹ بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص 99.

- بتاريخ 2019/4/1: أرسلت المؤسسة فاتورة إشعار للزبون (x) تضمنت تخفيضا تجاريا بنسبة 6 %، وخصما ماليا بنسبة 4 % على فاتورة سابقة تضمنت مبيعات من البضاعة بقيمة 1.500.000 دج (HT).

المطلوب:

- إعداد فاتورة البيع بتاريخ 2019/3/3 وفاتورة الإشعار بتاريخ 2019/4/1.

- تسجيل العمليات السابقة في يومية كل من المورد والزبون (TVA: 19%).

الحل:

فاتورة إشعار بتاريخ 2019/4/1:

فاتورة بيع بتاريخ 2019/3/3:

التعيين	البيان
المبلغ الإجمالي	1.500.000
تخفيض تجاري 6 %	90.000
الصافي التجاري	1.410.000
خصم مالي 4 %	56.400
تخفيض التجاري + خصم المالي	146.400
TVA 19 % (تحسب على التخفيضات)	27.816
الصافي المتحصل عليه	174.216

التعيين	البيان
المبلغ الإجمالي	1.000.000
اقتطاع 5 %	50.000
الصافي التجاري 1	950.000
تنزيل 3 %	28.500
الصافي التجاري 2	921.500
خصم مالي 1 %	9215
الصافي المالي	912.285
TVA 19 %	173.334,15
صافي الدفع	1.085.619,15

التسجيل في يومية المورد:

		2019/3/3		
	1.085.619,15	زبون		4111
	9.215	أعباء مالية أخرى		668
921.500		المبيعات من البضائع	700	
173.334,15		TVA محصلة على المبيعات	4457	
		-فاتورة رقم...-		
		2019/3/5		
	500.000	مشتريات البضائع المباعة		600
500.000		مخزونات البضائع	30	
		-وصل تسليم...-		
		2019/3/10		
	1.085.619,15	البنك		512
1.085.619,15		الزبون	4111	
		- شيك بنكي رقم...-		
		2019/4/1		
	90.000	RRR ممنوحة على المبيعات		709
	56.400	أعباء مالية أخرى		668
	27.816	TVA محصلة على المبيعات		4457
174.216		الزبون	4111	
		-فاتورة إشعار رقم...-		

التسجيل في يومية الزبون:

		2019/3/3		
	921.500	بضائع مخزنة		380
	173.334,15	TVA مسترجعة على السلع والخدمات		44566
1.085.619,15		المورد (x)	4011	
9.215		نواتج مالية أخرى	768	
		-فاتورة رقم...-		

		2019/3/5		
921.500	921.500	مخزونات بضائع بضائع مخزنة -وصل استلام...-	380	30
		2019/3/10		
1.085.619,15	1.085.619,15	مورد البنك - شيك بنكي رقم...-	512	4011
		2019/4/1		
90.000 56.400 27.816	174.216	مورد RRR المتحصل عليها على المشتريات نواتج مالية أخرى TVA مسترجعة على السلع والخدمات -فاتورة إشعار رقم...-	609 768 44566	4011

8. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:

1.8. تعريف الورقة التجارية: هي وثيقة قانونية يتم التعامل بها في العمليات التجارية بين المورد والزيون، وتستحق الوفاء بعد مدة، وتعتبر وسيلة لدفع الديون والمستحقات بين المورد والزيون.

2.8. الفرق بين الكمبيالة والسند لأمر: ونعرض الفرق بين الكمبيالة والسند لأمر كالآتي:

-الكمبيالة أو السفتجة (La lettre de change ou la traite): عبارة عن أمر كتابي موجه من الساحب وهو الدائن (المورد عادة) إلى المسحوب عليه، وهو المدين (الزيون عادة) يأمره بأن يدفع لأمر شخص ثالث هو المستفيد مبلغا معيناً بمجرد الاطلاع أو في موعد محدد أو عند الطلب¹.

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 147.

شكل رقم 5: الكمبيالة

اسم الساحب:	دج.....
اسم المستفيد:	المدينة في:
المبلغ:	بتاريخ:
تاريخ الاستحقاق:	ادفع بموجب هذه الكمبيالة لأمر السيد:
.....	مبلغ:
اسم المسحوب عليه:	اسم وتوقيع الساحب
.....	مسحوب على السيد:

المصدر: أحمد يقور، صادق صفيح، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017، ص 78.

-السند لأمر (La billet à ordre): هو تعهد من المدين (الزبون عادة)، يسمى المحرر إلى دائنه (المورد عادة)، الذي يسمى المستفيد، أن يدفع له مبلغا معيناً في تاريخ معين¹.

شكل رقم 6: السند لأمر

التاريخ:	المبلغ:
الاستحقاق:	المدينة في:
المبلغ:	بتاريخ:
اسم المستفيد:	سأدفع بموجب هذا السند لأمر السيد:
.....	مبلغ:
.....	اسم وتوقيع المحرر:

المصدر: أحمد يقور، صادق صفيح، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017، ص 78.

¹حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 134.

ويطلق على الكمبيالة أو السند لأمر من وجهة نظر المورد أوراق القبض (ح/413 الزبائن-أوراق القبض) حيث تعتبر وسيلة لقبض المستحقات، أما من وجهة نظر الزبون أوراق دفع (ح/403 الموردون-أوراق دفع)، وتعتبر وسيلة لدفع الالتزامات.

3.8. محاسبة الأوراق التجارية:

الأوراق التجارية ابتداء من إنشائها، ثم تداولها ودفعتها تمر بمختلف مراحل التسجيل المحاسبي، وهذا ما سنتعرض له فيما يلي:

1.3.8. تحرير (نشأة) الورقة التجارية: يمكن أن يتفق الزبون مع المورد عند الشراء على التسديد عن طريق ورقة تجارية سواء كمبيالة أو سند لأمر، حيث يمكن أن يسحب المورد مبلغها من الزبون مباشرة أو من بنكه، ويتم التسجيل على النحو التالي:

عند المورد: تحرير الكمبيالة أو قبول السند لأمر	عند الزبون: قبول الكمبيالة أو تحرير السند لأمر
من ح/413 الزبائن - أوراق قبض إلى ح/411 الزبائن	من ح/401 موردو المخزونات والخدمات إلى ح/403 الموردون - أوراق دفع

ملاحظة: عند تحرير الورقة التجارية إذا كان الدين يتعلق بحيازة التثبيات، فنستعمل ح/405 "موردو التثبيات-أوراق دفع" لدى الزبون بدلا من ح/403.

2.3.8. تظهير الأوراق التجارية: عملية التظهير يمكن أن يقوم بها المستفيد من الورقة التجارية (المورد) لتسديد دين عليه، ولا تحدث هذه العملية أي تأثير على المركز المالي للزبون، لذلك لا تسجل لديه، بينما يكون التسجيل المحاسبي لدى المورد كالتالي:

تظهير الأوراق التجارية لدى المورد
من ح/401 موردو المخزونات والخدمات إلى ح/413 الزبائن - أوراق قبض

3.3.8. خصم الأوراق التجارية: تعتبر الورقة التجارية أداة دفع لأجل بالنسبة للزبون، أما بالنسبة للمورد تعتبر وسيلة للحصول على السيولة الفورية من بنكه، أي الاستفادة من مبلغ الورقة قبل تاريخ استحقاقها عن طريق إرسالها للخصم، مما يجعل البنك المستفيد الجديد للورقة التجارية، والذي يأخذ عمولات وفوائد، ويسلم للمورد

الباقى، وهذه العملية ليس لها تأثير على المركز المالي للزبون لذلك لا تسجل، أما لدى المورد فتسجل على النحو التالي¹:

خصم الأوراق التجارية لدى المورد
من ح/511 قيم للتحصيل إلى ح/413 الزبائن -أوراق قبض -إرسال الورقة للخصم-
من ح/512 البنك من ح/661 أعباء الفوائد من ح/627 خدمات بنكية وما يماثلها من ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات (تحسب على الخدمات البنكية) إلى ح/511 قيم للتحصيل - كشف خصم -

4.3.8. تحصيل الأوراق التجارية عند الاستحقاق: عندما يحين تاريخ استحقاق الورقة التجارية يقوم المورد بتحصيلها على النحو التالي²:

- التحصيل المباشر: أي أن المورد يقبض قيمة الورقة التجارية من الزبون مباشرة نقداً أو استبدالها بشيك بنكي، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

التحصيل المباشر عند الزبون	التحصيل المباشر عند المورد
من ح/403 الموردون -أوراق الدفع إلى ح/53 أو ح/512	من ح/53 أو ح/512 إلى ح/413 الزبائن -أوراق قبض

- التحصيل غير المباشر (عن طريق البنك): وتتم العملية على مرحلتين:

- إرسال الورقة التجارية إلى البنك للتحصيل: أي أن المورد يقوم بإرسال الورقة التجارية إلى البنك للتحصيل، وهي لا تسجل عند الزبون بينما عند المورد تسجل كما يلي:

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 135-139.

² أحمد يقور، صادق صفيح، مرجع سبق ذكره، ص 79.

إيداع الورقة التجارية للتحصيل
من ح/511 قيم للتحصيل إلى ح/413 الزبائن -أوراق قبض

- تحصيل الورقة التجارية: يقوم البنك بدوره بإرسال إشعار إلى المورد يبلغه فيه بتحصيل قيمتها مع اقتطاع نفقات يتحملها المورد، وتسجل العملية كما يلي:

تحصيل الورقة التجارية
من ح/512 البنك من ح/627 خدمات بنكية وما يماثلها من ح/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات إلى ح/511 قيم للتحصيل

5.3.8. عدم دفع الأوراق التجارية (الأوراق التجارية غير المحصلة): يمكن ألا تحصل مبالغ الأوراق التجارية في تاريخ استحقاقها لأسباب مختلفة لذلك يعيد البنك الورقة للمورد، مع إشعار بعدم الدفع، والذي يحتوي على مصاريف عدم الدفع، والتي يتم تحميلها للزبون، وتسجل كما يلي¹:

الأوراق التجارية غير المحصلة عند المورد	الأوراق التجارية غير المحصلة عند الزبون
من ح/411 الزبائن إلى ح/413 الزبائن -أوراق قبض إلى ح/763 مداخيل الحقوق الأخرى -إلغاء الورقة التجارية رقم...-	من ح/403 الموردون -أوراق دفع من ح/627 خدمات بنكية وما يماثلها إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات -إلغاء الورقة التجارية رقم...-

مثال 8: قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/2/27: أرسلت مؤسسة النور فاتورة لمؤسسة النهار تضمنت مبيعات بضاعة بقيمة 450.000 دج تكلفتها 250.000 دج.

- بتاريخ 2019/3/1: سحبت مؤسسة النور كميالة على مؤسسة النهار تستحق في 2019/6/1.

- بتاريخ 2019/4/1: نفرض أن مؤسسة النور قامت بما يلي:

- الحالة 1: لنفرض أنه تسديدا لمشترياتها من المواد الأولية، قامت مؤسسة النور بتظهير الكميالة علما أن المشتريات كانت بنفس القيمة.

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 143-144.

- الحالة 2: أرسلت مؤسسة النور الكمبيوترية إلى البنك لإجراء عملية الخصم، وبتاريخ 2019/4/3 أرسل البنك إشعاراً بخصم الورقة التجارية يتضمن الفائدة 2000 دج، الخدمات البنكية 1200 دج (HT).

- بتاريخ 2019/6/1: تقديم الورقة التجارية للتحصيل، لنفرض أن عملية التحصيل تمت كما يلي:

- الحالة 1: دفعت مؤسسة النهار قيمة الكمبيوترية نقداً.
- الحالة 2: عدم تحصيل الكمبيوترية، وقدرت قيمة الخدمات البنكية 1.500 دج.
- الحالة 3: أرسلت مؤسسة النور الكمبيوترية إلى البنك لإجراء عملية التحصيل، وبتاريخ 2019/6/3 وصل إشعار من البنك تضمن الخدمات البنكية بقيمة 1.000 دج (HT).

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية كل من المورد والزبون (TVA: 19%).

الحل:

يومية المورد (مؤسسة النور):

		2019/2/27		
	535.500	زبون	411	
450.000		المبيعات من البضائع	700	
85.500		TVA محصلة على المبيعات	4457	
		-فاتورة رقم...-		
		2019/2/27		
	250.000	مشتريات البضائع المباعة	600	
250.000		مخزونات البضائع	30	
		-وصل تسليم رقم...-		
		2019/3/1		
	535.500	الزبائن -أوراق قبض	413	
535.500		زبون	411	
		- ورقة تجارية رقم...-		
		2019/4/1		
	535.500	موردو المخزونات والخدمات	401	
535.500		الزبائن -أوراق قبض	413	

		-الحالة 1: تظهير الورقة التجارية رقم...-		
		2019/4/1		
535.500	535.500	قيم للتحصيل الزبائن -أوراق قبض -الحالة 2: إرسال الورقة التجارية للخصم رقم...-	413	511
		2019/4/3		
535.500	532.072 2.000 1.200 228	البنك أعباء الفوائد خدمات بنكية وما يماثلها TVA مسترجعة على السلع والخدمات قيم للتحصيل -كشف خصم رقم...-	511	512 661 627 44566
		2019/6/1		
535.500	535.500	الصندوق الزبائن -أوراق قبض -الحالة 1: التحصيل المباشر نقدا-	413	53
		2019/6/1		
535.500 1.500	537.000	زبون زبائن -أوراق دفع مداخيل الحقوق الأخرى -الحالة 2: إلغاء الورقة التجارية رقم...-	413 763	411
		2019/6/1		
535.500	535.500	قيم للتحصيل الزبائن-أوراق قبض -الحالة 3: إرسال الورقة التجارية للتحصيل-	413	511
		2019/6/3		
535.500	534.310 1.000 190	البنك خدمات بنكية وما يماثلها TVA مسترجعة على السلع والخدمات قيم للتحصيل -كشف تحصيل رقم...-	511	512 627 44566

يومية الزبون (مؤسسة النهار):

		2019/2/27		
535.500	450.000 85.500	بضائع مخزنة TVA مسترجعة على السلع والخدمات مورد -فاتورة رقم...-	401	380 44566
		2019/2/27		
450.000	450.000	مخزونات بضائع بضائع مخزنة -وصل استلام...-	380	30
		2019/3/1		
535.500	535.500	مورد موردون -أوراق دفع -ورقة تجارية رقم...-	403	401
		2019/6/1		
535.500	535.500	الموردون-أوراق دفع الصندوق -الحالة 1: التحصيل المباشر نقدا-	53	403
		2019/6/1		
537.000	535.500 1.500	الموردون -أوراق دفع خدمات بنكية وما يماثلها مورد -الحالة 2: إلغاء الورقة التجارية رقم...-	401	403 627
		2019/6/3		
535.500	535.500	موردون -أوراق دفع البنك -الحالة 3: كشف تحصيل-	512	403

9. المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة:

1.9. أنواع الأغلفة التجارية:

تعتبر الأغلفة التجارية هي تلك المواد الموجهة لحماية المخزونات، والغرض منها تسهيل نقلها وشحنها. ويوجد نوعين من الأغلفة¹:

- الأغلفة القابلة للاستهلاك (غير المسترجعة): عبارة عن أغلفة الهدف من شرائها هو استخدامها كمواضع مستهلكة في نهاية المرحلة الإنتاجية، ويدخل سعرها ضمن تكلفة الإنتاج أو مصاريف التوزيع مثل: أكياس الحليب، علب الأذنية، علب المشروبات... إلخ. وتدرج محاسبيا ضمن التموينات الأخرى في ح/326 "تغليفات"، فتخضع لنفس قواعد الشراء والبيع والاستهلاك المدروسة سابقا.

- الأغلفة المتداولة (القابلة للاسترجاع): عبارة عن أغلفة تصنف ضمن التثبيات ح/2186 "أغلفة متداولة" حيث يمكن استخدامها عدة مرات، وترسلها إلى زبائنها مقابل سعر أمان ثم تستردها مثل: صناديق الحليب، الحاويات، صناديق الخضر والفواكه، قارورات الغاز... إلخ.

2.9. محاسبة الأغلفة المتداولة:

يرسل المورد الأغلفة المتداولة مع ما تحتويه من بضائع ومنتجات إلى الزبون على أن تعاد فيما بعد من طرفه، وحتى يضمن هذه العملية، يفوتر هذه الأغلفة للزبون بسعر عادة أكبر من تكلفة شرائها أو إنتاجها، هذا السعر يمثل الضمان الذي يقبضه المورد في انتظار إرجاع الزبون للأغلفة، كنتيجة لذلك:

-المورد يبقى مالكا للأغلفة المتداولة، ويكون له دين شرطي اتجاه الزبون متمثل في قيمة الأغلفة المتداولة المفوترة لحين إرجاع الأغلفة ويسجل في الجانب الدائن من ح/4196 "الزبائن -أمانة أغلفة";

-الزبون ينشأ لديه حق اتجاه المورد متمثل في قيمة الضمان المدفوع لحين إرجاع الأغلفة المتداولة ويسجل في الجانب المدين من ح/4096 "الموردون -أمانة أغلفة"، يتم الاتفاق باسترجاع الأغلفة المتداولة خلال مدة معينة، وبالتالي تسوية الحسابين السابقين عن طريق ترصيدا لدى الطرفين، كما أن الأغلفة المتداولة لا تخضع للرسم على القيمة المضافة عند إعداد الفاتورة، وذلك إلى حين إرجاعها².

¹عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 144.

²حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 181

وتسجل كما يلي:

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

- إرجاع الأغلفة المتداولة سليمة:

إذا أعاد الزبون الأغلفة في حالة سليمة، في هذه الحالة يقوم المورد بترصيد /حـ 4196 والتخفيض من حقه اتجاه الزبون وذلك بجعل /حـ 411 دائن بقيمة الأغلفة المتداولة، وفي نفس الوقت يقوم الزبون بترصيد /حـ 4096 والتخفيض من دينه اتجاه المورد وذلك بجعل /حـ 401 مدين بقيمة الأغلفة المتداولة¹.

إرجاع الأغلفة سليمة عند المورد	إرجاع الأغلفة سليمة عند الزبون
من /حـ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى /حـ 411 الزبائن	من /حـ 401 موردو المخزونات والخدمات إلى /حـ 4096 الموردون - أمانة أغلفة

- إرجاع الأغلفة المتداولة تالفة (متضررة):

إذا أعاد الزبون الأغلفة في حالة متضررة، فإنه يتحمل خسارة تحدد حسب المورد، وتكون عادة الفرق بين أمانة الأغلفة والمبلغ الذي يقبله المورد، ويكون تسجيل هذه الخسارة في /حـ 6136 "خسارة أغلفة متداولة"، أما عند المورد فتسجل ضمن النواتج في /حـ 7086 "ربح أغلفة متداولة"². وتسجل كالاتي³:

إرجاع الأغلفة تالفة عند المورد	إرجاع الأغلفة تالفة عند الزبون
من /حـ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى /حـ 411 الزبائن إلى /حـ 7086 ربح أغلفة متداولة إلى /حـ 4457 (تحسب TVA على ربح الأغلفة)	من /حـ 401 موردو المخزونات والخدمات من /حـ 6136 خسارة أغلفة متداولة من /حـ 44566 (تحسب TVA على خسارة الأغلفة) إلى /حـ 4096 الموردون - أمانة أغلفة

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 184.² أحمد يقور، صادق صفيح، مرجع سبق ذكره، ص 65.³ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 172.

- عدم إرجاع الأغلفة المتداولة (الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة):

إذا لم يتم إعادة الأغلفة المتداولة خلال المدة المتفق عليها، أو تم الاتفاق على الاحتفاظ بها وعدم إعادتها للزبون، يمكن اعتبار ذلك بمثابة عملية بيع، لذلك يتم التسجيل المحاسبي للعملية من خلال ترصيد حساب الأمانة عند الطرفين، وإثبات مبيعات أغلفة لدى المورد، ومشتريات أغلفة لدى الزبون، وتسجل كما يلي¹:

عدم إرجاع الأغلفة عند المورد	عدم إرجاع الأغلفة عند الزبون
من ح/ 4196 الزبائن - أمانة أغلفة إلى ح/ 2186 أغلفة متداولة إلى ح/ 4457 TVA محصلة على المبيعات	من ح/ 2186 أغلفة متداولة من ح/ 44562 TVA مسترجعة على التثبيات إلى ح/ الموردون - أمانة الأغلفة

مثال 9: قامت مؤسسة النور بالعمليات السابقة:

- بتاريخ 2019/9/15: أرسلت مؤسسة النور فاتورة إلى الزبون تضمنت بضاعة بقيمة 500.000 دج، أغلفة متداولة 100 غلاف بقيمة 952 دج للغلاف الواحد.

- بتاريخ 2019/9/17: تسليم البضاعة علما أن تكلفتها 350.000 دج.

- بتاريخ 2019/11/15: إرجاع 30 غلاف بسعر 952 دج للغلاف.

- بتاريخ 2019/11/17: إرجاع 20 غلاف في حالة متضررة، حيث قدرت قيمة الضرر 4.760 دج (TTC).

- بتاريخ 2019/11/19: احتفاظ الزبون بعدد من الأغلفة المتداولة (50 غلاف) بقيمة 47.600 دج (TTC).

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية كل من المورد والزبون.

الحل:

التسجيل في يومية المورد:

		2019/9/15		
	690.200	زبون	411	
500.000		المبيعات من البضائع	700	
95.000		TVA محصلة على المبيعات	4457	

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 125.

95.200		الزبائن - أمانة أغلفة -فاتورة رقم...-	4196	
		2019/9/17		
350.000	350.000	مشتريات البضائع المباعة مخزونات البضائع -وصل تسليم...-	30	600
		2019/11/15		
28.560	28.560	الزبائن - أمانة أغلفة (952×30) الزبائن - فاتورة إشعار رقم...-	411	4196
		2019/11/17		
14.280 4.000 760	19.040	الزبائن - أمانة أغلفة الزبائن ربح أغلفة (1,19÷4.760) TVA محصلة على المبيعات -فاتورة إشعار رقم...-	411 7086 4457	4196
		2019/11/19		
40.000 7.600	47.600	الزبائن - أمانة أغلفة أغلفة متداولة (1,19÷47.600) TVA محصلة على المبيعات -فاتورة إشعار رقم...-	2186 4457	4196

التسجيل في يومية الزبون:

		2019/9/15		
690.200	500.000 95.000 95.200	بضائع مخزنة TVA مسترجعة على السلع والخدمات الموردون - أمانة أغلفة المورد -فاتورة رقم...-	401	380 44566 4096

		2019/9/17		
500.000	500.000	مخزونات بضائع بضائع مخزنة -وصل استلام...-	380	30
		2019/11/15		
28.560	28.560	المورد الموردون -أمانة أغلفة -فاتورة إشعار رقم...-	4096	401
		2019/11/17		
19.040	14.280 4.000 760	المورد خسارة أغلفة TVA مسترجعة على السلع والخدمات الموردون -أمانة أغلفة -فاتورة إشعار رقم...-	4096	401 613.6 44566
		2019/11/19		
47.600	40.000 7.600	أغلفة متداولة TVA مسترجعة على التثبيتات الموردون -أمانة أغلفة -فاتورة إشعار رقم...-	4096	2186 44562

المحور الثالث

المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأموال الخاصة

تعتبر الأموال الخاصة كمصدر تمويلي دائم لنشاط المؤسسة، وعنصر هام في تقييم المؤسسات. ونقوم فيما يلي بدراسة محاسبة الأموال الخاصة، والتي تختلف حسب طبيعة المؤسسة سواء كانت مؤسسة فردية أو شركة.

1. المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في المؤسسات الفردية:

المؤسسة الفردية هي مؤسسة يمتلكها شخص واحد، والذي عادة يتولى تسييرها، لذا يطلق عليه المستغل الفردي. ويستعمل على مستوى هذه المؤسسة الفردية الحساب 10 رأس المال الفردي، الذي يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية¹:

• **ح/101 أموال الاستغلال:** وهو رأس المال في المؤسسة الفردية، ويكون دائنًا في الحالات التالية:

- بالمساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل لمؤسسته لدى تكوينها أو بعد ذلك؛

- عندما يرحل إليه الرصيد الدائن لحساب المستغل (ح/108) في نهاية السنة المالية؛

- عندما يرحل إليه الرصيد الدائن لحساب النتيجة (ح/120) في حالة الربح، وهذا في بداية السنة الموالية؛

كما يكون ح/101 أموال الاستغلال مدينا في الحالات التالية:

- كل تخفيض في رأسمال المؤسسة؛

- عندما يرحل إليه الرصيد المدين لحساب المستغل (ح/108)؛

- عندما يرحل إليه الرصيد المدين لحساب النتيجة (ح/129) في حالة الخسارة، وهذا في بداية السنة الموالية.

تكوين مؤسسة فردية ورفع رأسمالها	تخفيض رأسمال مؤسسة فردية
من ح/2... أو ح/3... أو ح/512 أو ح/53	من ح/101 أموال الاستغلال
إلى ح/101 أموال الاستغلال	إلى ح/2... أو ح/3... أو ح/512 أو ح/53
تحويل الرصيد الدائن من ح/108	تحويل الرصيد المدين من ح/108

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

من /ح 108 حساب المستغل	من /ح 101 أموال الاستغلال
إلى /ح 101 أموال الاستغلال	إلى /ح 108 حساب المستغل
ترصيد نتيجة السنة في حالة الربح	ترصيد نتيجة السنة في حالة الخسارة
من /ح 120 نتيجة الدورة	من /ح 101 أموال الاستغلال
إلى /ح 101 نتيجة الاستغلال	إلى /ح 129 نتيجة الدورة

• **ح/ح 108 حساب المستغل:** يستخدم هذا الحساب لتسجيل مختلف العمليات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة، كشخصية معنوية والمستغل كشخص طبيعي. ويجعل هذا الحساب دائنا عندما يقوم المستغل بإيداع مدفوعات شخصية لحساب المؤسسة. ويكون مدينا عند قيامه بسحب مسحوبات شخصية من حساب المؤسسة، كذلك بقيمة الأجر الذي يتقاضاه المستغل مقابل عمله عند الاقتضاء، وفي نهاية السنة يحول رصيد هذا الحساب إلى /ح 101 أموال الاستغلال¹ كما ذكرنا أعلاه.

مثال 10: بتاريخ 2019/03/09 تأسست مؤسسة فردية، وكانت عناصر الأصول والخصوم على النحو التالي: أراضي 1.000.000 دج، مباني 2.000.000 دج، معدات صناعية 1.500.000 دج، بضاعة 500.000 دج، مواد أولية 100.000 دج، البنك 50.000 دج، الصندوق 30.000 دج، قروض بنكية 1.500.000 دج، موردو التثبيتات 500.000 دج، موردو المخزونات 200.000 دج.

وخلال السنة قام المستغل بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2019/03/10: سدد نصف ديون موردي التثبيتات من أمواله الشخصية.
- بتاريخ 2019/05/10: دفع مصاريف إيجار منزله بمبلغ 20.000 دج سحبها من صندوق المؤسسة.
- بتاريخ 2019/06/19: سحب بضاعة بقيمة 10.000 دج لاستعماله الشخصي.
- بتاريخ 2019/09/26: منح حافلة خاصة به للمؤسسة قيمتها 2.500.000 دج لاستعمالها لنقل العمال.
- بتاريخ 2019/09/30: سحب مبلغ 30.000 دج من الحساب البنكي للمؤسسة لاستعماله الشخصي.

¹حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 9.

- بتاريخ 2019/11/20: دفع مصاريف الكهرباء والغاز الخاصة بالمؤسسة بقيمة 20.000 دج من أمواله الشخصية.

المطلوب:

- حساب قيمة أموال الاستغلال.

- تسجيل العمليات المناسبة في يومية المؤسسة.

الحل:

- حساب قيمة أموال الاستغلال: أموال الاستغلال = مجموع الأصول - مجموع الديون

- أموال الاستغلال = (30.000+50.000+100.000+500.000+1.500.000+2.000.000+1.000.000) -

(1.500.000+500.000+200.000) = 2.980.000 دج.

تسجيل العمليات السابقة في اليومية:

		2019/3/9		
	1.000.000	أراضي		211
	2.000.000	مباني		213
	1.500.000	معدات صناعية		215
	500.000	بضاعة		30
	100.000	مواد أولية		31
	50.000	البنك		512
	30.000	الصندوق		53
2.980.000		أموال الاستغلال	101	
200.000		موردو المخزونات والخدمات	401	
500.000		موردو التثبيات	404	
1.500.000		قروض بنكية "القييد التأسيسي"	164	
		2019/3/10		
	250.000	موردو التثبيات (2÷500.000)		404
250.000		حساب المستغل -دفع لموردي التثبيات من أمواله الشخصية-	108	

		2019/5/10		
20.000	20.000	حساب المستغل الصندوق - دفع إيجار المنزل من الصندوق-	53	108
		2019/6/19		
10.000	10.000	حساب المستغل المبيعات من البضائع -مسحوبات من البضائع-	700	108
		2019/6/19		
10.000	10.000	مشتريات البضاعة المباعة بضاعة - إخراج البضاعة من المخزن-	30	600
		2019/9/26		
2.500.000	2.500.000	معدات نقل حساب المستغل -منح حافلة لنقل العمال-	108	2181
		2019/9/30		
30.000	30.000	حساب المستغل البنك -سحب مبلغ من الحساب البنكي-	512	108
		2019/11/20		
20.000	20.000	مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات حساب المستغل -تسديد مصاريف الكهرباء والغاز من أمواله الشخصية-	108	607

فتح حساب المستغل وترصيده:

د	م
250.000	20.000
2.500.000	10.000
20.000	30.000
	2.710.000 ر.د.

بما أن رصيد ح/108 دائن، معناه أن مدفوعات المستغل للمؤسسة كانت أكبر من مسحوباته، مما يؤدي إلى رفع أموال الاستغلال، ويسجل القيد على النحو التالي:

2019/12/31				
	2.710.000	حساب المستغل	108	
2.710.000		أموال الاستغلال -ترصيد حساب المستغل-	101	

حساب نتيجة الدورة وترصيدها:

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{الناتج} - \text{الأعباء} = 10.000 - (20.000 + 10.000) = -20.000$$

بما أن نتيجة الدورة خسارة، فهذا يخفض من أموال الاستغلال، ويسجل القيد على النحو التالي:

2011/1/1				
	20.000	أموال الاستغلال	101	
20.000		نتيجة الدورة -ترصيد نتيجة الدورة-	129	

2. المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة في الشركات:

تنص المادة 416 من القانون الجزائري على أن: "الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة.

كما يتحملون الخسائر التي تنجز عن ذلك"¹.

ويكون رأسمال الشركة (ح/ 101) مقسما إلى حصص أو أسهم موزعة بين العديد من الشركاء والمساهمين، أي مبلغ المساهمات التي يقدمها الشركاء عند تأسيس الشركة.

وبعد تأسيس الشركة يمكنها أن تدخل تعديلات على قانونها الأساسي لأسباب شتى من بينها الزيادة أو التخفيض في رأسمالها، وهذا ما يطلق عليه العمليات على رأس المال².

1.2. مراحل تأسيس الشركة:

تبدأ دورة حياة الشركة الفعلية بعملية التأسيس، وتتطلب هذه العملية مجموعة من الإجراءات القانونية والإدارية التي تنتهي بإثباتها بقيود محاسبية في دفاتر الشركة.

تتطلب عملية التسجيل المحاسبي لتأسيس الشركات التجارية إدراك مجموعة من الخطوات انطلاقا من مرحلة الوعد بالمساهمة إلى غاية تحرير رأس المال، حيث تختلف عملية التسجيل المحاسبي تبعا للإجراءات القانونية التي يفرضها المشرع على كل نوع من الشركات التجارية³.

ورغم تعدد الإجراءات المتعلقة بإنشاء الشركات واختلافها حسب الطبيعة القانونية لكل شركة، إلا أنه وبغرض التسجيل المحاسبي لعملية التأسيس، يمكن التمييز بين ثلاث مراحل أساسية هي:

-إثبات رأسمال الشركة؛

-الوعد بالمساهمة من طرف المساهمين أو الشركاء أو طلب المساهمات؛

-تحرير المساهمات من طرف المساهمين أو الشركاء.

يتم إثبات رأسمال الشركة في القانون الأساسي، وتعتبر مصادقة المساهمين أو الشركاء على هذا الأخير بمثابة التزام منهم بالمساهمة في رأس المال، لذا يقومون بتقديم مساهمتهم العينية والنقدية للموثق، حيث يتم تقدير الحصص العينية من طرف مندوبي الحصص، والذين يتم تعيينهم بقرار قضائي، أما المساهمات النقدية

¹ القانون المدني، 2007، ص 65.

² حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

³ محمد الشريف بن زواوي، محمد براق، محاسبة الشركات، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018، ص 19.

فيتم إيداعها في الحساب البنكي للشركة من قبل الموثق، وذلك بعد تسديد جميع المصاريف المتعلقة بإنشاء الشركة¹.

وبغرض التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس الشركة، يمكن التطرق لحالتي التحرير الكلي أو الجزئي للمساهمات.

2.2. التسجيل المحاسبي لتأسيس الشركة:

عند تأسيس الشركة توجد حالتان حالة التحرير الكلي للمساهمات عند التأسيس، وحالة التحرير الجزئي للمساهمات أو بدفعات مؤجلة:

1.2.2. الحالة الأولى: حالة التحرير الكلي: ويتم التسجيل المحاسبي في هذه الحالة كالآتي²:

• المرحلة الأولى: الوعد بالمساهمة:

تسجل قيمة المساهمات العينية والنقدية في الجانب الدائن من /ح/ 101 "رأسمال الصادر" مقابل تسجيلها في الجانب المدين 4561 "مساهمات عينية" و/ح/ 4565 "مساهمات نقدية".

• المرحلة الثانية: تنفيذ الوعد بالمساهمة:

عند دفع قيمة المساهمات العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها تسجل العناصر العينية والنقدية في الجانب المدين من حساباتها الخاصة، مقابل ترصيد الحسابين /ح/ 4561، /ح/ 4565 بجعله دائنا.

تنفيذ الوعد بالمساهمة	الوعد بالمساهمة في رأس المال
من /ح/ 2... أو /ح/ 3... أو /ح/ 512 أو /ح/ 53 إلى /ح/ 4561 مساهمات عينية إلى /ح/ 4565 مساهمات نقدية	من /ح/ 4561 مساهمات عينية من /ح/ 4565 مساهمات نقدية إلى /ح/ رأسمال الصادر

مثال 11: بتاريخ 2019/10/01 تم تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال قدره 5.000.000 دج محرر كليا، وكانت حصص الشركاء كما يلي:

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 107.

² المرجع نفسه، ص 109.

المجموع	المساهمات النقدية	المساهمات العينية	الشركاء
2.000.000	/	مبنى: 1.500.000 أرض: 500.000	علي
1.000.000	/	تجهيزات مكتب: 300.000 أثاث مكتب: 700.000	محمد
2.000.000	2.000.000	/	سمير
5.000.000	2.000.000	3.000.000	المجموع

- بتاريخ 2019/02/15: تم تقديم المساهمات العينية وإيداع المساهمات النقدية بالحساب البنكي.

المطلوب: تسجيل قيود تأسيس الشركة.

الحل:

التسجيل في اليومية:

		2019/10/1		
5.000.000	3.000.000	مساهمات عينية	101	4561
	2.000.000	مساهمات نقدية		4565
		رأسمال الصادر -إثبات رأسمال الشركة-		
		2019/2/15		
3.000.000 2.000.000	500.000	أراضي		211
	1.500.000	مباني		213
	300.000	تجهيزات مكتب		2182
	700.000	أثاث مكتب		2183
	2.000.000	البنك		512
		مساهمات عينية	4561	
		مساهمات نقدية	4565	
		-تنفيذ الوعد بالمساهمة-		

2.2.2. الحالة الثانية: حالة التحرير الجزئي

ويتم التسجيل المحاسبي في هذه الحالة كالآتي¹:

• المرحلة الأولى: إثبات الوعد بالمساهمة:

يتم التمييز بين المساهمات المطلوبة والمساهمات غير مطلوبة، ويتم إثبات رأسمال الشركة في الجانب الدائن من /ح/ 101، وتسجيل الجزء المطلوب في الجانب المدين من /ح/ 456، والجزء غير المطلوب في الجانب المدين من /ح/ 109 "رأسمال مكتتب غير مطلوب":

• المرحلة الثانية: إثبات قيمة المساهمات العينية والنقدية المطلوبة عند التأسيس:

وتسجل من خلال ترصيد /ح/ 456:

• المرحلة الثالثة: إثبات طلب (استدعاء) المساهمات المؤجلة:

وذلك حسب النسب والمبالغ المطلوبة، وذلك من خلال ترصيد /ح/ 109، مقابل الجانب المدين من /ح/ 4565:

• المرحلة الرابعة: تسديد المساهمات النقدية غير المستدعاة عند التأسيس:

يتم في هذه المرحلة ترصيد /ح/ 4565.

إثبات الوعد بالمساهمة	مساهمات مطلوبة عند التأسيس
من /ح/ 4561 مساهمات عينية من /ح/ 4565 مساهمات نقدية من /ح/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب إلى /ح/ 101 رأسمال الصادر	من /ح/ 2... أو /ح/ 3... أو /ح/ 512 أو /ح/ 53 إلى /ح/ 4561 مساهمات عينية إلى /ح/ 4565 مساهمات نقدية
طلب المساهمات المتبقية	تسديد المساهمات النقدية المتبقية
من /ح/ 4565 مساهمات نقدية	من /ح/ 512 أو /ح/ 53

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 110.

إلى ح/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب	إلى ح/ 4565 مساهمات نقدية
-----------------------------------	---------------------------

وتجدر الإشارة إلى أن هذه القيود تتكرر إذا ما كان طلب المساهمات المتبقية على مراحل متتالية.

مثال 12: بتاريخ 2019/01/20 اتفق بعض الشركاء على تأسيس شركة مساهمة برأسمال قدره 6.000.000 دج محرر جزئيا وموزع كما يلي:

المساهمات العينية: أراضي 1.000.000 دج، مباني 2.000.000 دج، معدات نقل 1.500.000 دج. أما المساهمات النقدية فقيمتها 1.500.000 دج.

- بتاريخ 2019/2/5: تم تحرير كل المساهمات العينية و30% من المساهمات النقدية التي تم إيداعها في الحساب البنكي للمؤسسة.

- بتاريخ 2019/3/6: تم طلب وتحرير الجزء الباقي من المساهمات النقدية وإيداعها في الحساب البنكي للمؤسسة.
المطلوب: التسجيل المحاسبي لعملية التأسيس.

الحل:

التسجيل المحاسبي:

		2019/1/20		
	4.500.000	مساهمات عينية		4561
	450.000	مساهمات نقدية (30×1.500.000 %)		4565
	1.050.000	رأسمال مكتتب غير مطلوب (1.500.00-450.000)		109
6.000.000		رأسمال الصادر -إثبات رأسمال الشركة-	101	
		2019/2/5		
	1.000.000	أراضي		211
	2.000.000	مباني		213
	1.500.000	معدات نقل		2181
	450.000	البنك		512
4.500.000		مساهمات عينية	4561	

450.000		مساهمات نقدية -تحرير رأس المال المطلوب-	456.5	
		2019/3/6		
1.050.000	1.050.000	مساهمات نقدية رأسمال مكتتب غير مطلوب -طلب الجزء المتبقي من رأس المال-	109	4565
		2019/3/6		
1.050.000	1.050.000	البنك مساهمات نقدية -تحرير الجزء المتبقي من رأس المال-	4565	512

3.2. تعديل رأسمال الشركة:

بعد تأسيس الشركة يمكنها أن تدخل تعديلات على قانونها الأساسي من خلال الزيادة أو التخفيض في رأسمالها.

1.3.2. زيادة رأسمال الشركة: هناك مجموعة من الشروط العامة الضرورية لزيادة رأسمال الشركة، وتتمثل فيما يلي:

- تتم زيادة رأس المال بقرار من الجمعية العامة الطارئة؛
- تحقق زيادة رأس المال في 5 سنوات ابتداء من قرار الجمعية العامة غير العادية؛
- بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة تحرير الأسهم النقدية عند زيادة رأس المال يكون بنسبة 1/5 مثل التأسيس والباقي في أجل 5 سنوات. بالنسبة لشركة المساهمة تحرير الأسهم النقدية عند زيادة رأس المال يكون بنسبة 1/4 مثل التأسيس والباقي في أجل 5 سنوات؛
- يجب تحرير رأس المال بالكامل قبل الزيادة؛
- للشركاء القدماء أفضلية في الاكتتاب عند زيادة رأس المال.

يتم اتخاذ قرار رفع رأس المال من خلال عقد جمعية عامة استثنائية غير عادية، هذه الأخيرة التي تحدد الطريقة التي يتم من خلالها رفع رأس المال للشركة¹، وذلك وفق الطرق التالية:

- الزيادة النقدية أو العينية في رأس المال؛

- زيادة رأس المال بتحويل الحسابات الجارية للشركاء أو تحويل ديون المساهمين أو الشركاء إلى أسهم أو حصص؛

- زيادة رأس المال بضم الاحتياطات أو الأرباح أو علاوات الإصدار.

• الزيادة النقدية أو العينية في رأسمال الشركة:

يتم تسجيل الاكتتاب في الزيادة النقدية أو العينية بطريقة مشابهة لتسجيل عملية التأسيس أما علاوات الإصدار /ح/ 103 فتدرج في الجانب الدائن، حيث عادة ما يكون إصدار الأسهم الجديدة بقيمة إصدار أكبر من القيمة الاسمية، وينتج عن ذلك علاوة إصدار، ويجب أن تحرر هذه العلاوة كليا عند الاكتتاب.

علاوة الإصدار = قيمة الإصدار - القيمة الاسمية

ويتم التسجيل على النحو التالي²:

الزيادة النقدية أو العينية في رأسمال الشركة	
من ح/ 4561 مساهمات عينية (بسعر الإصدار)	
من ح/ 4565 مساهمات نقدية (بسعر الإصدار)	
من ح/ 109 رأسمال مكتتب غير مطلوب	
إلى ح/ 101 رأسمال الصادر (بالقيمة الاسمية)	
إلى ح/ 103 علاوة مرتبطة برأسمال الشركة	

مع العلم أنه يتم تسجيل تسديد المساهمات كما في حالة التأسيس وفقا للتحرير الكلي أو الجزئي.

¹ محمد الشريف بن زواوي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 154

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 115.

مثال 13: بتاريخ 2019/2/3 تقرر رفع رأسمال شركة مساهمة، والتي يقدر رأسمالها 5.000.000 دج موزع على 2.500 سهم، حيث تقرر إصدار 600 سهم جديد، ليتم في نفس اليوم الاكتتاب بها بشراء 500 سهم بسعر 2.500 دج للسهم الواحد، وتم الدفع بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية الشركة.

الحل:

- القيمة الإسمية للسهم = $2500 \div 5.000.000 = 2.000$ دج.

- علاوة الإصدار = $1.250.000 - 1.000.000 = 250.000$ دج

		2019/2/3		
	1.250.000	مساهمات نقدية (2.500×500)	4565	
1.000.000		رأسمال الصادر (2.000×500)	101	
250.000		علاوة مرتبطة برأسمال الشركة -رفع رأسمال الشركة-	103	
		2019/2/3		
	1.250.000	البنك	512	
1.250.000		مساهمات نقدية -تقديم المساهمات النقدية-	4565	

• زيادة رأسمال المال بتحويل ديون المساهمين أو الشركاء إلى أسهم أو حصص:

قد يتفق الشركاء مع الشريك المقرض لهم أن يحول حساب قرض الشريك إلى حساب رأس المال، وذلك

للاحتفاظ بالموارد المالية في الشركة بدلا من أن يسحبها الشريك، ويسجل ذلك كما يلي¹:

¹حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 33.

رفع رأس المال من خلال تحويل قرض الشريك	وعد برفع رأس المال
من 1681/ح/ قرض الشريك إلى 4565/ح/ مساهمات نقدية	من 4565/ح/ مساهمات نقدية إلى 101/ح/ رأسمال الصادر إلى 103/ح/ علاوة مرتبطة برأسمال الشركة

وقد يتم الزيادة في رأس المال عن طريق المقاصة بين الحسابات الجارية للشركاء الدائنة، وتسجل كما يلي¹:

رفع رأس المال من خلال تحويل أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء	وعد برفع رأس المال
من 455/ح/ الشركاء - حسابات جارية إلى 4565/ح/ مساهمات نقدية	من 4565/ح/ مساهمات نقدية إلى 101/ح/ رأسمال الصادر إلى 103/ح/ علاوة مرتبطة برأسمال الشركة

مثال 14: بتاريخ 2019/6/15 تقرر على مستوى شركة مساهمة تحويل دين إلى حساب رأس المال، والذي قدرت قيمته 1.000.000 دج بسعر إصدار يقدر بقيمة 2.500 دج للسهم الواحد، علما أن رأسمال الشركة قيمته 8.000.000 دج موزع على 4.000 سهم.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية الشركة.

الحل:

- القيمة الإسمية للسهم = $4.000 \div 8.000.000 = 2.000$ دج.

- حصة الشريك = $2.500 \div 1.000.000 = 400$ سهم.

		2019/6/15		
800.000	1.000.000	مساهمات نقدية رأسمال الصادر (2.000×400)	101	4565

¹ محمد الشريف بن زواوي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 157.

200.000		علاوة مرتبطة برأسمال الشركة -رفع رأسمال الشركة-	103	
		2019/6/15		
1.000.000	1.000.000	قرض الشريك مساهمات نقدية -تأكيد التحويل-	4565	1681

• زيادة رأس المال بضم الاحتياطات، الأرباح غير الموزعة وعلاوات الإصدار:

في هذه الحالة يتم تسجيل العملية من خلال ترصيد الاحتياطات (ح/ 106) أو الأرباح غير الموزعة (ح/ 110) أو علاوات الإصدار (ح/ 103)، مقابل ح/ 101، وتسجل كما يلي¹:

زيادة رأس المال بضم الاحتياطات، الأرباح غير الموزعة وعلاوات الإصدار
من ح/ 106 الاحتياطات أو ح/ 110 الترحيل من جديد أو ح/ 103 علاوات الإصدار إلى ح/ 101 رأسمال الصادر

مثال 15: بتاريخ 2019/6/15 تقرر على مستوى شركة مساهمة رفع رأس المال، وذلك بضم الاحتياطات 600.000 دج، علاوات الإصدار 100.000 دج، الأرباح غير الموزعة 500.000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية رفع رأسمال الشركة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/6/15		
	100.000	علاوات الإصدار		103
	600.000	الاحتياطات		106
	500.000	الترحيل من جديد		110

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 114.

1.200.000		رأسمال الصادر -رفع رأس المال بضم الاحتياطات، العلاوات والأرباح غير الموزعة-	101	
-----------	--	---	-----	--

2.3.2. تخفيض رأسمال الشركة:

قد تقوم الشركة بتخفيض رأسمالها بهدف تغطية خسائر كبيرة، والتي تحققت نتيجة لتراكم الخسائر على مدار عدد من السنوات أو إلى وجود نقدية سائلة معطلة لا يتم استثمارها في تمويل النشاط مع عدم الحاجة لها في المستقبل ويتم في هذه الحالة رد مبالغ فعلية للمساهمين، أي أن تخفيض رأس المال يكون تخفيضا حقيقيا، وللجمعية العامة أن تحدد الإجراءات التي يتم بها تخفيض رأس المال¹. ويمكن أن تتم بالطرق التالية:

• امتصاص الخسائر:

الخسائر المتراكمة في الشركة ممكن أن تؤدي إلى التوقف عن الدفع، وحتى لا تسوء وضعية الشركة أكثر لا بد من تخفيض رأسمالها لتصبح الخصوم متقاربة مع الأصول، ويتم ذلك بترصيد ح/101 بجعله مدينا، وترصيد ح/119 " المرحل من جديد خسارة " بجعله دائنا².

مثال 16: بتاريخ 2019/3/3 تقرر على مستوى شركة مساهمة تخفيض رأسمال الشركة عن طريق امتصاص الخسائر، علما أن رصيد ح/119 يقدر بقيمة 3.000.000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية تخفيض رأسمال الشركة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/3/3		
3.000.000	3.000.000	رأسمال الصادر الترحيل من جديد - خسارة -امتصاص الخسائر بتخفيض رأس المال-	119	101

¹ أمينة بن بوجلجة، محاسبة الشركات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011، ص 101.

² حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 34.

• التخلي عن طلب جزء من رأس المال غير المطلوب:

إذا رأى مسيرو شركة بأن رؤوس الأموال الخاصة لشركتهم هي كافية، وليس من الضروري استدعاء جزء من رأس المال، عندها يقترحون على الشركاء تخفيض رأس المال بعدم طلب الجزء الأخير منه.

عملية التخفيض تتم بقيد محاسبي يلغي الدين على الشركاء بجعل /> 109 دائنا في مقابل /> 101 مدينا. هذه العملية لا تؤدي إلى أي حركة في الأموال¹.

مثال 17: بتاريخ 2019/4/31 تقرر على مستوى شركة مساهمة تخفيض رأسمال بعدم طلب جزء متبقي من رأس المال والمقدر بقيمة 200.000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية تخفيض رأسمال الشركة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/4/31		
	200.000	رأسمال الشركة	101	
200.000		رأسمال مكتتب غير مطلوب -تخفيض رأسمال الشركة-	109	

*تخفيض رأس المال برد جزء من المساهمات:

حسب نوع الشركة ونوع المساهمات يمكن أن ترد للشركاء جزء من مساهماتهم النقدية على النحو التالي²:

الدفع للشركاء	قرار تخفيض رأسمال الشركة
من /> 4567 الشركاء مساهمات للتسديد إلى /> 512 البنك	من /> 101 رأسمال الصادر إلى /> 4567 الشركاء مساهمات للتسديد

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFSR، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 240.

² حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

مثال 18: بتاريخ 2019/6/5 تقرر على مستوى شركة مساهمة تخفيض رأسمالها، وذلك برد 25 % من قيمة رأس المال للمساهمين، علماً أن رأسمالها يقدر بقيمة 3.000.000 دج، وقد تم التسديد بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل عملية تخفيض رأسمال المؤسسة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/6/5		
750.000	750.000	رأسمال الصادر (25×3.000.000%)	101	
750.000		الشركاء مساهمات للتسديد -إثبات تخفيض رأسمال الشركة-	4567	
		2019/6/5		
750.000	750.000	الشركاء مساهمات للتسديد البنك -تسديد للمساهمين-	4567	512

• إعادة شراء الأسهم أو الحصص الخاصة لإلغائها:

تستطيع شركة أن تقرر إعادة شراء أسهمها الخاصة سواء من أجل تخصيصها على الموظفين، سواء من أجل الحفاظ على السعر في البورصة، أو من أجل إلغائها. هذه الأخيرة تؤدي إلى تخفيض رأس المال. إعادة شراء الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة من أجل إلغائها غير مسموح به إلا إذا كان لتغطية الخسائر¹.

تسجل الأسهم المعاد شراؤها مؤقتاً في الجانب المدين للحساب 2771 "الأسهم الخاصة في طور الإلغاء" مقابل جعل /> 512 "البنك" دائناً. ويتم ترصيدتها قبل نهاية السنة وذلك بجعل /> 101 مديناً مقابل جعل /> 2771 دائناً، ونصادف الحالتين التاليتين²:

- إذا كان سعر إعادة شراء الأسهم أكبر من القيمة الإسمية للسهم المعاد شراؤه، يخفض رأس المال بالقيمة الإسمية والفرق يسجل في النتيجة ضمن /> 678 "خسائر شراء أسهم خاصة":

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 241.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 118.

- إذا كان سعر إعادة شراء الأسهم أقل من القيمة الإسمية للسهم المعاد شراؤه، يسجل الفرق في النتيجة ضمن ح/778 "أرباح شراء أسهم خاصة".

إلغاء الأسهم الخاصة وتخفيض رأس المال	إعادة شراء جزء من الأسهم في حالة أسهم خاصة
<p>من ح/101 رأسمال الشركة</p> <p>من ح/678 خسائر شراء أسهم خاصة (في حالة الخسارة)</p> <p>إلى ح/2771 أسهم خاصة في طور الإلغاء</p> <p>إلى ح/778 أرباح شراء أسهم خاصة (في حالة الربح)</p>	<p>من ح/2771 أسهم خاصة في طور الإلغاء</p> <p>إلى ح/512 البنك</p>

مثال 19: بتاريخ 2019/05/28 قامت شركة مساهمة بإعادة شراء 300 سهم من أسهمها بقيمة 3.000 دج للسهم من أجل إلغائها، وذلك بغرض تخفيض رأسمالها.

المطلوب: تسجيل عملية تخفيض رأسمال المال علماً أن القيمة الإسمية للسهم 2.500 دج.

		2019/5/28		
900.000	900.000	أسهم خاصة في طور الإلغاء (3.000×300) البنك -شراء أسهم خاصة-	512	2771
		2019/5/28		
900.000	750.000 150.000	رأسمال الصادر (2.500×300) خسائر شراء أسهم خاصة أسهم خاصة في طور الإلغاء -تخفيض رأسمال الشركة-	2771	101 678

4.2. توزيع (تخصيص) نتيجة الشركة:

إن نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال دورة ما، وتسجل نتيجة الدورة بالحساب 12، حيث نجعل الحساب 120 دائنا بقيمة الربح المحقق، بينما الخسارة تسجل بالطرف المدين من ح/129¹.

إذا كانت نتيجة الدورة ربحا فإنه عموما يتم تخصيصها كآلاتي:

- امتصاص الخسائر (ح/119): يتم امتصاص خسائر السنوات السابقة أولا، قبل التصرف في الباقي.
- تشكيل الاحتياطات (ح/106): وذلك بغرض احتجاز موارد للتمويل الذاتي²، وتصنف الاحتياطات إلى:
- الاحتياطي القانوني (ح/1061): وهي الاحتياطات التي نص عليها القانون التجاري في المادة 721 ونصها كآلاتي:
- في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، تقتطع من الأرباح نصف العشر (أي 5%) بعد طرح خسائر السنوات السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى الاحتياطي القانوني، وذلك تحت طائلة كل مداولة مخالفة ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال³.
- الاحتياطات التعاقدية أو النظامية (ح/1062): من الممكن أن تدرج في النظام (القانون) الأساسي للشركة اقتطاع من النتيجة يسجل في ح/1063، وفي هذه الحالة لا يمكن أن تخرج الجمعية العامة على هذه القاعدة النظامية. حيث أن ذكر هذا الشرط يسمح بالحد من رغبات المساهمين للحصول على أرباح مرتفعة، وتساهم في إمكانية التمويل الذاتي للشركة⁴.
- الاحتياطات المنظمة (المقننة) (ح/1063): وهي احتياطات مكونة وفقا لقانون الضرائب، مثل الأرباح المعاد استثمارها، وفوائض القيمة الناتجة عن بيع الاستثمارات.
- الاحتياطات الاختيارية (ح/1064): هي احتياطات يتم تكوينها بقرار من الجمعية العامة العادية.

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 121.

³ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁴ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 246.

- ترحيل جزء وإضافته لنتائج الدورات المستقبلية (ح/110): يتعلق الأمر بالمبالغ الصغيرة الناتجة عن تقريب توزيعات الأرباح لكل سهم، كما يمكن أن يتم تحويل الأرباح للدورات المستقبلية بهدف الحد من نمو التوزيعات، أو بسبب عدم كفاية النقدية أو عدم إمكانية القيام بتوزيعات من الناحية القانونية¹.

- توزيعات الأرباح على الشركاء أو المساهمين (ح/457): وهي حصص الأرباح المقدمة للشركاء، حيث يمكن التمييز بين نوعين من توزيعات الأرباح²:

- توزيعات أرباح أولية: وتدعى أيضا فائدة تأسيسية، وتحسب انطلاقا من نسبة محددة في القانون الأساسي للشركة، وهي نسبة إلى الحصص المحررة.
- توزيعات أرباح مكملة: وتدعى أيضا توزيعات أرباح ممتازة، وتحدد قيمتها بناء على قرارات الجمعية العامة.

توزيع نتيجة الدورة - ربح-
من ح/120 نتيجة الدورة - ربح
إلى ح/119 أو ح/106 أو ح/457 أو ح/110

مثال 20: بتاريخ 2019/12/31 حققت شركة ذات مسؤولية محدودة ربحا قدره 300.000 دج، تم توزيعه كالاتي: احتياطي قانوني، احتياطي تعاقدى 90.000 دج، احتياطي اختياري 50.000 دج، الباقي يوزع على الشركاء علما أن حصصهم كالاتي: عمر 50%، سمير 25%، محمد 25%.

المطلوب: إعداد جدول توزيع النتيجة وتسجيلها.

الحل:

إعداد جدول توزيع النتيجة:

نتيجة الدورة	300.000
احتياطي قانوني (0,05×300.000)	(15.000)

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص ص 121-122.

² محمد الشريف بن زواوي، محمد براق، مرجع سبق ذكره، ص 111.

(90.000)	احتياطي تعاقدى
(50.000)	احتياطي اختياري
145.000	الربح القابل للتوزيع
72.500	الشريك عمر (50%×145.000)
36.250	الشريك سمير (25%×145.000)
36.250	الشريك محمد (25%×145.000)

التسجيل المحاسبي:

		2019/12/31		
	300.000	نتيجة الدورة - ربح		120
15.000		احتياطي قانوني	1061	
90.000		احتياطي تعاقدى	1062	
50.000		احتياطي اختياري	1064	
72.500		الشريك عمر - أرباح للدفع	4571	
36.250		الشريك سمير - أرباح للدفع	4572	
36.250		الشريك محمد - أرباح للدفع	4573	
		-توزيع نتيجة الدورة-		

أما إذا كانت الدورة خسارة فإنه إما أن تحول إلى حساب المرحل من جديد في انتظار تخصيصها، أو تدرج في الاحتياطات، أو تعالج كتخفيض لرأس المال وفي كل الحالات السابقة يتم ترصيد ح/129 وجعله دائنًا مقابل الجانب المدين من ح/119، ح/106، ح/1101¹.

مثال 21: بتاريخ 25/06/2019: تقرر تخصيص نتيجة الدورة، والتي كانت خسارة بقيمة 70.000 دج.

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 165.

المطلوب: تسجيل عملية امتصاص الخسارة وفق كل حالة من الحالات المشار إليها سابقا.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2012/6/25		
70.000	70.000	الترحيل من جديد خسارة نتيجة الدورة -الحالة 1: ترحيل الخسارة-	129	119
		2012/6/25		
70.000	70.000	احتياطات نتيجة الدورة -الحالة 2: تحميل الخسارة على الاحتياطات-	129	106
		2012/6/25		
70.000	70.000	رأسمال الشركة نتيجة الدورة -الحالة 3: تحميل الخسارة على رأس المال-	129	101

المحور الرابع

المعالجة المحاسبية للتثبيتات

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للثبيلات

تمثل الثبيلات كما جاء بها النظام المحاسبي المالي أصولا غير جارية عينية، معنوية ومالية واقعة تحت رقابة المؤسسة وموجهة لتحقيق منافع اقتصادية، كما أنها تحتل مكانة معتبرة ضمن عناصر الميزانية.

1. أنواع الثبيلات: ويمكن التمييز بين الثبيلات العينية، المعنوية والمالية، وفيما يلي شرح مختصر لكل منها:

1.1. الثبيلات المعنوية (ح/20): يعرف الثبيل المعنوي حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) بأنه: " أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي، مراقب من قبل المؤسسة، ويتوقع الحصول على منافع اقتصادية منه"¹.

من خلال هذا التعريف فإن الاعتراف بالثبيل المعنوي يشترط أن تتوفر فيه بعض الشروط وهي²:

- توقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية؛

- أن تكون تكلفته قابلة للقياس بموثوقية (سواء أنشئ داخليا أو تم شراؤه من الخارج)؛

- أن يكون مسيطر عليه من قبل المؤسسة (بحماية قانونية)؛

- أن يكون قابلا للتحديد، أي يمكن بيعه، أو مبادلته، أو تأجيره. أما إذا لم يتوفر فيه أحد الشروط السابقة فيعتبر مصروفا. وتضم الثبيلات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الحسابات الآتية: مصاريف التطوير القابلة للثبيل (ح/203)، البرمجيات المعلوماتية وما شابهها (ح/204)، الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (ح/205)، فارق الاقتناء (ح/207)، الثبيلات المعنوية الأخرى (ح/208).

2.1. الثبيلات العينية (ح/21): يعرف الثبيل العيني على أنه أصل مادي (ملموس) يتوفر على الشروط التالية³:

- تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، توفير السلع والخدمات، التأجير أو لأغراض إدارية؛

- يتوقع أن يتم استخدامه لأكثر من سنة مالية.

¹ Ali Sahraoui, op.cit, p 41.

² مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

³ A.KADDOURI, A.MIMECHE, COURS de comptabilité financière selon le SCF, ENAG EDITION, Alger, 2018, p 159.

وعليه يمكن القول أن شرط اعتبار الأصل تثبيتا عينيا هو أن الغرض منه الاستخدام وليس البيع على مدى أكثر من سنة مالية. وتضم التثبيتات العينية الحسابات الآتية: الأراضي (ح/ 211)، عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي (ح/ 212)، المباني (ح/ 213)، المنشآت التقنية المعدات والأدوات الصناعية (ح/ 215)، التثبيتات العينية الأخرى (ح/ 218).

3.1. التثبيتات المالية (ح/ 26 و ح/ 27): هي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة لاثنى عشر شهرا، وهي نوعان¹:

1.3.1. مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات (ح/ 26): يمثل هذا الحساب التثبيتات المالية الناتجة عن المجمع والفروع والمساهمات، والحصص الاجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة، ويضم الحساب 26 وفقا لمدونة حسابات النظام المحاسبي المالي على سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة، حقوق المساهمات داخل المجموعة وخارجها، وحقوق أخرى متعلقة بالمساهمات.

2.3.1. تثبيات مالية أخرى (حساب 27): يوضع في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق (ح/ 26)، فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك.

سوف تقصر دراستنا ضمن هذا المحور على المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيتات العينية والمعنوية دون المالية، وكذا اهتلاكها والتنازل عنها.

2. المعالجة المحاسبية لحيازة التثبيتات العينية والمعنوية:

يمكن الحصول على التثبيتات العينية والمعنوية من خلال العديد من الطرق منها:

1.2. التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة بمقابل:

هي تلك التثبيتات العينية والمعنوية التي يتم شراؤها من الغير حيث تدرج التثبيتات بتكلفة الاقتناء التي تتضمن ثمن الشراء، الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تؤدي مباشرة إلى تجهيز التثبيت للاستخدام المقصود، وتطرح أية خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء، ومن الأمثلة عن

¹عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص 101-102.

التكاليف المباشرة نجد تكلفة تهيئة المكان، تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل مصاريف المهندسين المعماريين، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة التثبيت واستعادة الموقع¹.

وتمر عملية التسجيل المحاسبي لاقتناء التثبيتات العينية بمقابل بمرحلتين هما مرحلة تحويل الملكية بمجرد استلام الفاتورة ومرحلة التسديد، وذلك كما يلي²:

تحويل الملكية
من /ح/ 21... تثبيبات عينية أو... 20 تثبيبات معنوية باستثناء (/ح/ 203، /ح/ 207)
إلى /ح/ 404 موردو التثبيتات أو /ح/ 405 موردو التثبيتات - أوراق الدفع
تسديد قيمة المشتريات من التثبيتات
من /ح/ 404 موردو التثبيتات
إلى /ح/ 53 الصندوق أو /ح/ 512 البنك

أما في حالة إعطاء تسبيق على طلبيات التثبيتات فيسجل في الجانب المدين من /ح/ 238 "التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات" مقابل الجانب الدائن من /ح/ 512 أو /ح/ 53، ويرصد عند استلام المؤسسة مقابل حساب التثبيت المعني، وذلك كالآتي³:

تقديم التسبيق
من /ح/ 238 التسبيقات والحسابات المدفوعة على طلبيات التثبيتات
إلى /ح/ 53 الصندوق أو /ح/ 512 البنك
استلام التثبيت
من /ح/ 21... تثبيبات عينية أو... 20 تثبيبات معنوية

¹ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 238.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 181.

³ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

من ح/44562 TVA مسترجعة على التثبيات

إلى ح/238 التسبيات والحسابات المدفوعة على طلبيات التثبيات

إلى ح/404 موردو التثبيات

2.2. التثبيات العينية والمعنوية المولدة داخليا (المنشأة داخليا):

تسجل التثبيات المولدة بالموارد (الوسائل) الخاصة بالمؤسسة ضمن أصول المؤسسة بتكلفة الإنتاج، هذه الأخيرة تحدد بنفس المبادئ المستعملة لحياسة التثبيات، وتساوي تكلفة شراء المواد المستهلكة خارج الرسم (TVA)، بالإضافة إلى المصاريف المباشرة وغير المباشرة الضرورية حتى يصبح التثبيات في وضع جاهز للتشغيل¹.

وبصفة خاصة حدد النظام المحاسبي المالي، تكلفة إنتاج التثبيات المعنوية داخل المؤسسة من خلال التمييز بين مرحلتين²:

- مرحلة البحث: تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة من طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها لأن هذه الأعباء لا توفر دليلا قاطعا على وجود مزايا اقتصادية تجنيها من خلال هذه المرحلة.

- مرحلة التطوير: تشكل نفقات التنمية (التطوير) أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات التالية فقط:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

ومنه فالمصاريف السابقة لمرحلة التطوير (مصاريف البحث) لا تسجل ضمن تكلفة إنتاج التثبيات المعنوي.

¹ Mohamed Bouhadida, op.cit, p 144.

² لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

وتسجل التثبيتات العينية والمعنوية في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن من ح/ 73 الإنتاج المثبت، بعد أن يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في الصف 6، وذلك كما يلي¹:

إثبات الاستهلاكات كأعباء حسب طبيعتها
من ح/ 60... استهلاكات من ح/ 61 الخدمات الخارجية أو ح/ 62 الخدمات الخارجية الأخرى إلى ح/ 3... مخزونات إلى ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات
الاعتراف بالتثبيت المطور داخليا
من ح/ 21... تثبيبات عينية من ح/ 203 أو ح/ 204 إلى ح/ 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إلى ح/ 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية

3.2. التثبيتات العينية والمعنوية المكتسبة مجاناً:

تقيم بقيمتها العادلة بتاريخ دخولها، وفي حالة عدم وجود أسعار في السوق: فإن القيمة العادلة يتم تحديدها إما بالقيمة التبادلية التي يتفق عليها طرفين مستقلين، إما عن طريق سعر السوق لعنصر ذو مواصفات قريبة، وإما كذلك بحساب القيمة الحالية الصافية للتدفقات المستقبلية المحققة. وتسجل كما يلي²:

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 183.

² بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص 30.

حيازة تثبيبات عينية ومعنوية مجاناً

من /ح/ 21... تثبيبات عينية أو /ح/ 20... تثبيبات معنوية

إلى /ح/ 104 فارق التقييم

-دخول التثبيت المحاز مجاناً وفق محضر رقم...-

4.2. التثبيبات العينية والمعنوية المكتسبة من خلال عقد الإيجار التمويلي:

يمثل الإيجار التمويلي عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، كما يمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد. والمعالجة المحاسبية لحيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي تتم كما يلي¹:

حيازة تثبيبات عينية من خلال عقد إيجار تمويلي

من /ح/ 21... تثبيبات عينية أو /ح/ 20... تثبيبات معنوية

إلى /ح/ 167 ديون مترتبة عن عقود الإيجار التمويلي

-حيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي رقم...-

5.2. التثبيبات العينية المكتسبة من خلال التبادل:

نميز في عملية تسجيل حيازة التثبيت بالتبادل بين حالتين²:

1.5.2. إذا كان الأصل المسلم له طبيعة مختلفة عن الأصل المستلم (غير متماثلان): هذا الأخير يسجل بالقيمة العادلة. وفي حالة وجود فارق عن القيمة المحاسبية للتثبيت المسلم ينتج عن العملية نواتج (مكاسب) أو خسائر. وفي حالة دفع المؤسسة مبلغاً معيناً للطرف المتبادل معه حيث تسجل على النحو التالي: على سبيل المثال مبادلة مبنى بآلة.

¹ بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² Mohamed Bouhadida, op.cit, p 148.

مبادلة مبنى بألة	
من $215/$ معدات وأدوات	من $215/$ معدات وأدوات
من $2813/$ اهتلاك مباني	من $2813/$ اهتلاك مباني
من $652/$ نواقص قيمة التنازل عن التثبيتات	إلى $213/$ مباني
إلى $213/$ مباني	إلى $752/$ فوائض قيمة التنازل عن التثبيتات
إلى $53/$ أو $512/$	إلى $53/$ أو $512/$
-خسارة تنازل-	-ربح تنازل-

2.5.2. إذا كانت التثبيتات المتبادلة ذات طبيعة متماثلة: يسجل التثبيت المحاز بالتبادل بالقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المسلم مضافا إليه المبلغ الممنوح من قبل المؤسسة في حالة وجوده، وفي جميع الحالات هذه العملية لا يتولد عنها أي نواتج أو أعباء على عملية التنازل، وتسجل كما يلي: مثلا مبادلة سيارة بسيارة أخرى.

مبادلة سيارة بسيارة أخرى
من $2181/$ التثبيت المستلم (معدات نقل مثلا)
من $2818/$ اهتلاك معدات نقل
إلى $2181/$ التثبيت المسلم (معدات نقل مثلا)
إلى $512/$ البنك أو $53/$ الصندوق

مثال 22: قامت مؤسسة لصناعة حافلات النقل بالعمليات الاستثمارية التالية:

- بتاريخ 2020/01/01: تم مبادلة مبنى بأرض، حيث قدرت القيمة العادلة للأرض المستلمة 300.000 دج، بينما قدرت تكلفة اقتناء المبنى (القيمة الأصلية) 100.000 دج واهتلاكه المتراكم حتى تاريخ المبادلة 80.000 دج، ودفعت مبلغ 20.000 دج بشيك للمؤسسة المتبادل معها.

- بتاريخ 2020/02/12: شراء آلة إنتاجية وفق الشروط التالية: ثمن الشراء 200.000 دج، المصاريف الجمركية 20.000 دج، مصاريف النقل 80.000 دج، مصاريف التركيب 30.000 دج.
- بتاريخ 2020/02/21: تقديم تسبيق بقيمة 200.000 دج بشيك على طلبية لشراء مبنى بقيمة 1.500.000 دج.
- بتاريخ 2020/03/15: شراء براءة اختراع منتج صناعي بقيمة 90.000 دج.
- بتاريخ 2020/03/25: استلام المبنى محل الطلبية.
- بتاريخ 2020/03/30: قام المهندس المختص في الإعلام الآلي بإنتاج برنامج خاص بإعداد أجور العمال: تطلب 5.000 دج مواد أولية، وكذلك 10.000 دج أجور عمال.
- بتاريخ 2020/04/07: تم استهلاك 1.500.000 دج مواد أولية وتسديد مبلغ 20.000 دج كأجور عمال بشيك لإنتاج حافلة لنقل عمال المؤسسة.
- بتاريخ 2020/04/10: تم إتمام عملية إنتاج الحافلة.
- بتاريخ 2020/04/12: حيازة تجهيزات مكتب في إطار عقد إيجار تمويلي، وقد كانت القيمة العادلة للتجهيزات 120.000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة (19%: TVA).

الحل:

التسجيل في اليومية:

		2020/1/1		
	300.000	أراضي		211
	80.000	اهتلاك مباني		2813
100.000		مباني	213	
20.000		البنك	512	
260.000		فوائض قيمة التنازل عن التثبيات - حيازة أراضي بالمبادلة-	752	
		2020/2/12		

392.700	330.000 62.700	آلة (30.000+80.000+20.000+200.000) TVA مسترجعة على التثبيتات موردو التثبيتات - فاتورة رقم...-	404	215 44562
		2020/2/21		
200.000	200.000	تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات البنك - شيك رقم...-	512	238
		2020/3/15		
107.100	90.000 17.100	براءة اختراع TVA مسترجعة على التثبيتات موردو التثبيتات - فاتورة رقم...-	404	2051 44562
		2020/3/25		
200.000 1.585.000	1.500.000 285.000	مباني TVA مسترجعة على التثبيتات تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات موردو التثبيتات -فاتورة رقم...-	238 404	213 44562
		2020/3/30		
5.000	5.000	مواد أولية مواد أولية ولوازم -وصل خروج رقم...-	31	601
		2020/3/30		
10.000	10.000	أجور العمال البنك - شيك بنكي رقم...-	512	631
		2020/3/30		
15.000	15.000	برنامج معلوماتي الإنتاج المثبت للأصول المعنوية -انتهاء إنجاز برنامج معلوماتي-	731	204

		2020/4/7		
1.500.000	1.500.000	مواد أولية	31	601
		مواد أولية ولوازم - وصل خروج رقم...-		
		2020/4/7		
20.000	20.000	أجور العمال	512	631
		البنك - شيك بنكي رقم...-		
		2020/4/10		
1.520.000	1.520.000	معدات نقل	732	2181
		الإنتاج المثبت للأصول العينية - انتهاء إنتاج حافلة النقل-		
		2020/4/12		
120.000	120.000	تجهيزات مكتب	167	2182
		ديون مترتبة عن عقود الإيجار التمويلي - عقد إيجار تمويلي رقم...-		

3. بعض الحالات الخاصة بتسجيل التثبيات العينية والمعنوية:

1.3. العناصر ذات القيمة الضعيفة:

يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في الدورة التي تم استخدامها فيها، ونتيجة لذلك لا يكون تسجيلها ضمن التثبيات، وعليه تدرج في الجانب المدين من ح/ 605، وتسجل كما يلي:

العناصر ذات القيمة الضعيفة
من ح/ 605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
من ح/ 44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات
إلى ح/ 401 موردو المخزونات والخدمات

2.3. تسجيل التثبيت العيني تبعا لمكوناته:

تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد انتفاعها مختلفة أو تقدم منافع اقتصادية ذات وتيرة مختلفة، وتسجل كما يلي:

التثبيت العيني تبعا للمكونات
من ح/1...21 التثبيت العيني مكون A
من ح/2...21 التثبيت العيني مكون B
من ح/3...21 التثبيت العيني مكون C
من ح/44562 TVA مسترجعة على التثبيتات
إلى ح/404 موردو التثبيتات

3.3. تسجيل تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات العينية: تسجل قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات كتثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات محددة، إذا كانت المؤسسة تعتم استعمالها لأكثر من دورة محاسبية، وتسجل كما يلي¹:

تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات
من ح/2151 معدات وأدوات
من ح/2152 قطع غيار ومعدات صيانة
من ح/44562 TVA مسترجعة على التثبيتات
إلى ح/404 موردو التثبيتات

¹لمزيد من الاطلاع أنظر:

بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 189.

Chafik Messekdji, Maitriser le SCF guide de l'étudiant, O P U, Alger, 2019, p p 19-20.

4.3. تسجيل تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع:

تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع إلى تكلفة إنتاج التثبيت العيني أو تكلفة اقتنائه وهذا إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاما على المؤسسة، وتسجل كما يلي¹:

تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع
من ح/215 منشآت تقنية معدات وأدوات صناعية
من ح/44562 TVA مسترجعة على التثبيتات
إلى ح/404 موردو التثبيتات
إلى ح/158 المؤونات الأخرى للأعباء (تكلفة تفكيك المنشأة والتهيئة)

5.3. التثبيتات في شكل امتياز:

يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو العينية الموضوعية موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز، كما ينقسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل امتياز. مثلا 221 "أراضي ممنوح امتيازها"، 222 "عملية ترتيب وتهيئة الأراضي ممنوح امتيازها". وعند تسجيل التثبيتات الممنوح امتيازها يجب التفرقة بين²:

1.5.3. التثبيتات الممنوح امتيازها مجانا: والتي تسجل كما يلي:

استلام التثبيتات الممنوح امتيازها مجانا
من ح/22... التثبيت حسب الطبيعة
إلى ح/229 حقوق مانح الإمتياز

أما الأتاوى فيجب الاعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها، وتسجل كما يلي:

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 189.

² عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص 96-97.

دفع الأتاوى المترتبة على الامتيازات الممنوحة مجاناً

من ح/ 651 الأتاوى المترتبة على الامتيازات

إلى ح/ 53 الصندوق

2.5.3. التثبيتات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء: ويسجل في الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز مقابل الحسابات المالية (الحسابات 53/51)، ويسجل كما يلي:

استلام التثبيتات الممنوح امتيازها بمقابل

من ح/ 22... التثبيت حسب الطبيعة

إلى ح/ 512 البنك أو ح/ 53 الصندوق

6.3. التثبيتات الجاري إنجازها:

هي التثبيتات العينية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها نهاية السنة، تتفرع إلى ح/ 232 "تثبيتات عينية قيد الإنجاز" وح/ 237 "تثبيتات معنوية قيد الإنجاز"، وتسجل في نهاية السنة بتكلفة التثبيتات التي لم تكتمل بعد، سواء كانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير، وذلك على النحو التالي¹:

1.6.3. الحالة الأولى: إنجاز التثبيتات من قبل الغير

في نهاية السنة يكون ح/ 232 أو حساب 237 مدينا وح/ 404 دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها، وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا. وجعل الحساب المناسب ح/ 20 أو ح/ 21 مدينا.

2.6.3. الحالة الثانية: إنجاز التثبيتات يتم من قبل المؤسسة

في نهاية السنة نجعل ح/ 232 أو ح/ 237 مدينا والحساب 73 (ح/ 731 أو ح/ 732) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازها من التثبيتات.

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 74 – 75.

7.3. الشراء المجمع للثببتات:

قد تقوم المؤسسة أحيانا بشراء مجموعة من الثببتات بشكل مجمع وبثمن شراء إجمالي، مما يشكل صعوبة في تحديد الثمن الوحدوي لكل عنصر من العناصر المكونة لهذا المجمع، فتلجأ المؤسسة حينها إلى تحديد القيمة السوقية لكل عنصر على حدا لغرض التوزيع النسبي لثمن الشراء الإجمالي لمجمع الثببتات المشتري¹.

مثال 23: قامت مؤسسة النور بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2020/03/02 قامت المؤسسة بشراء مجمع عقاري بمبلغ إجمالي قدر بقيمة 3.000.000 دج بشيك بنكي، يتكون هذا المجمع من مبني وأرض، وقد قدر الخبير القيمة السوقية للأرض والمبنى بقيمة 3.000.000 دج و1.000.000 دج على التوالي.

- بتاريخ 2020/05/04: شراء آلة إنتاجية مكونة من جزأين كآآتي:

الجزء A: تكلفته 430.000 دج، مدته النفعية 10 سنوات؛

الجزء B: تكلفته 300.000 دج، مدته النفعية 15 سنة.

- بتاريخ 2020/05/05: تم تقدير تكلفة إزالة المنشأة وإعادة تهيئة الموقع. في نهاية الاستغلال بمبلغ 450.000 دج.

- بتاريخ 2020 /05/30: تعاقدت المؤسسة مع أحد المقاولين لإنجاز ورشات صناعية قدرت تكلفتها 1.500.000 دج، وقد قدمت تسبقا له بقيمة 500.000 دج بشيك بنكي.

- بتاريخ 2020/12/31: تبعا للفواتير المستلمة من قبل المقاول تبين أن تكلفة الأشغال بهذه المباني هو 1.000.000 دج.

- بتاريخ 2021/03/01: استلمت المؤسسة الورشات الصناعية كاملة، وسددت المبلغ المتبقي للمقاول بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية (19%: TVA).

الحل:

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

التسجيل في دفتر اليومية:

		2020/3/2		
	2.250.000	أراضي (1.000.000 + 3.000.000) ÷ (3.000.000 × 3.000.000)	211	
	750.000	مباني (1.000.000 + 3.000.000) ÷ (3.000.000 × 1.000.000)	213	
	570.000	TVA مسترجعة على التثبيتات	44562	
3.570.000		البنك	512	
		- حيازة مجمع عقاري-		
		2020/5/4		
	430.000	آلة إنتاجية الجزء A	2151	
	300.000	آلة إنتاجية الجزء B	2152	
	138.700	TVA مسترجعة على التثبيتات	44562	
868.700		موردو التثبيتات	404	
		- شراء آلة-		
		2020/5/5		
	1.000.000	الأراضي الممنوح امتيازها	221	
1.000.000		البنك	512	
		- الحصول على أراضي في إطار الامتياز-		
		2020/5/20		
	450.000	منشآت تقنية	215	
450.000		مؤونات الأعباء الأخرى	158	
		- إزالة المنشأة وإعادة تهيئة الموقع-		
		2020/5/30		
	500.000	تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات	238	
500.000		البنك	512	
		- تسبيق للمقاول لإنجاز ورشات صناعية-		
		2020/12/31		
	1.000.000	تثبيتات عينية قيد الإنجاز	232	
1.000.000		موردو التثبيتات	404	
		- تثبيتات قيد الإنجاز-		
		2020/3/1		

	1.500.000	مباني	213
	1.000.000	موردو التثبيتات	404
1.000.000		تثبيتات عينية قيد الإنجاز	232
500.000		تسبيقات مدفوعة عن طلبيات التثبيتات	238
1.000.000		البنك	512
		- استلام الورشات الصناعية-	

4. اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية:

1.4. تعريف الاهتلاك:

حسب النظام المحاسبي المالي يعرف الاهتلاك بأنه: "استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه". فالاهتلاك إذن يعبر عن التوزيع المنتظم لتكلفة التثبيت القابل للاهتلاك كمصروف عبر المدة النفعية للتثبيت¹.

ويعتبر الهدف من الاهتلاك هو تجديد التثبيت، حيث بما أنه يعتبر من الأعباء غير المتبوعة بأي تدفق نقدي، فهو عبء محسوب ولكن غير مدفوع، ما يؤدي إلى تخفيض النتيجة، وهذا ما يقلل من قيمة الضرائب على الأرباح، وكذا التوزيعات الأخرى للنتيجة (سواء على المساهمين، العمال أو غيرهم) والتي يمكن أن تؤدي إلى تدفقات خارجة من المؤسسة، هذا الوفرة في الموارد يشكل جزء من قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الذي يسمح لاحقا بتجديد التثبيتات².

2.4. عناصر الاهتلاك:

لتحديد الاهتلاك هناك عدة عناصر تؤخذ بعين الاعتبار هي:

- تكلفة التثبيت: يتم تحديدها إما بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

- القيمة المتبقية: وهي القيمة التي يتوقع أن تكون للتثبيت في نهاية عمره الإنتاجي مطروحا منها تكاليف الإخراج، ويتم تقديرها مبدئيا عند الاقتناء، وكذلك يتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص.9.

² حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص 264.

- العمر الإنتاجي للتثبيات (أو المدة النفعية): هو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمؤسسة. ويحدد من خلال عدة عوامل هي: الاستعمال المنتظر للتثبيت، التقادم التقني، القيود القانونية أو غيرها على استعمال التثبيت، وتقدير هذه المدة هو حكم مبني على الخبرة في استعمال أصول مماثلة، ويمكن أن يعبر عنه بوحدات زمنية أو وحدات إنتاجية أو غيرها¹.

- أساس الاهتلاك: هو المبلغ الذي يحسب منه قسط الاهتلاك، ويحسب كما يلي:

$$\text{أساس الاهتلاك} = \text{تكلفة التثبيت} - \text{القيمة المتبقية للتثبيت.}$$

- مدة الحيازة: هي المدة من دخول التثبيت إلى نهاية الدورة عند الحصول على التثبيت، أو المدة من بداية الدورة إلى خروج التثبيت عند التنازل عنه، أو المدة من بداية الدورة إلى خروج التثبيت عند التنازل عنه. وعند حساب مدة الحيازة يؤخذ الشهر بعين الاعتبار إذا تم دخول التثبيت من 1-15 من الشهر عند الحيازة أو إذا تم خروج التثبيت بعد 15 من الشهر في حالة البيع.

- قسط الاهتلاك: هو المبلغ المخصص من قيمة التثبيت لكل دورة على حدا، ويحسب كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{أساس الاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة الحيازة خلال الدورة} / 12.$$

- معدل الاهتلاك: تختلف طريقة حسابه حسب أسلوب الاهتلاك المطبق².

3.4. التسجيل المحاسبي للاهتلاكات:

يسجل قسط الاهتلاك باعتباره عبئاً في الجانب المدين من ح/681 "مخصصات الاهتلاكات"، واقتطاع هذا القسط من قيمة التثبيت المعني، ولكن بتسجيله في حساب خاص بالاهتلاكات هو ح/28... "اهتلاك التثبيت المعني"³.

¹ حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص ص 264-265.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 199.

³ بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص 75.

4.4. طرق الاهتلاك:

يوجد العديد من الطرق التي تستخدم في حساب اهتلاك التثبيتات، والتي يعتمد استخدامها على العديد من العوامل منها: طبيعة التثبيت، واستخدامه وتوقيت الإصلاح والصيانة، وهي كالاتي¹:

1.4.4. طريقة الاهتلاك الثابت أو الخطي: يعرف أيضا بأسلوب الاهتلاك بالأقساط المتساوية، وميزة هذا الأسلوب هو أن أساس الاهتلاك يوزع بأقساط متساوية خلال العمر الإنتاجي. ويحسب معدل الاهتلاك كما يلي:

$$\text{معدل الاهتلاك الخطي} = 1 / \text{المدة النفعية للتثبيت} = 1 / N.$$

مثال 24: بتاريخ 2010/5/02 تم اقتناء آلة إنتاجية بقيمة 600.000 دج، تهتك على 5 سنوات والقيمة المتبقية معدومة.

المطلوب:

- إعداد جدول الاهتلاك باتباع أسلوب الاهتلاك الخطي.

- تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2010.

الحل:

- أساس الاهتلاك = تكلفة الاقتناء - القيمة المتبقية = 600.000 - 0 = 600.000 دج.

- معدل الاهتلاك = 1 / المدة النفعية للتثبيت = 1/5 = 0,2 أي 20 % سنويا.

- قسط الاهتلاك لسنة 2010 = أساس الاهتلاك × معدل الاهتلاك × مدة الحيازة/12 = 12/8 × 0,2 × 600.000 = 80.000 دج.

- قسط الاهتلاك لسنة 2011 = 12/12 × 0,2 × 600.000 = 120.000 دج.

- قسط الاهتلاك لسنة 2015 = 12/4 × 0,2 × 600.000 = 40.000 دج.

¹ لمزيد من الاطلاع أنظر:

بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 202.

جدول الاهتلاك:

السنوات	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010 (8 أشهر)	600.000	80.000	80.000	520.000
2011	600.000	120.000	200.000	400.000
2012	600.000	120.000	320.000	280.000
2013	600.000	120.000	440.000	160.000
2014	600.000	120.000	560.000	40.000
2015 (4 أشهر)	600.000	40.000	600.000	00

مع العلم أن: القيمة المحاسبية الصافية = أساس الاهتلاك - الاهتلاك المتراكم

التسجيل المحاسبي:

2010/12/31				
681	مخصصات اهتلاك أصول غير جارية	80.000		
2815	اهتلاك آلة إنتاجية		80.000	
	- قسط الاهتلاك لسنة 2010 -			

2.4.4. طريقة الاهتلاك المتناقص: وفق هذه الطريقة تكون استفادة السنوات من التثبيت تتناقص تدريجيا مع مرور الزمن. ويحسب معدل الاهتلاك المتناقص كما يلي:

$$\text{معدل الاهتلاك المتناقص} = \text{معدل الاهتلاك الخطي} \times \text{المعامل الجبائي.}$$

حيث يختلف المعامل الجبائي تبعا لطول فترة استخدام التثبيت، حيث تقدر قيمته 1,5 في حالة 3 أو 4 سنوات، 2 في حالة 5 أو 6 سنوات، و2,5 في حالة 7 سنوات فأكثر.

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

مثال 25: بتاريخ 2010/1/1: تم اقتناء آلة إنتاجية بقيمة 500.000 دج، تهتك لمدة 5 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك باتباع أسلوب الاهتلاك المتناقص.

الحل:

- معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الخطي × المعامل الجبائي = $0,4 = 2 \times 5/1$

- قسط الاهتلاك لسنة 2010 = أساس الاهتلاك × معدل الاهتلاك المتناقص × مدة الحياة/12 = $0,4 \times 500.000 = 200.000$ دج (مع العلم أن: أساس الاهتلاك لأي سنة N هو القيمة المحاسبية الصافية للسنة السابقة لها).

- قسط الاهتلاك لسنة 2011 = $0,4 \times 300.000 = 120.000$ دج.

- قسط الاهتلاك لسنة 2012 = $0,4 \times 180.000 = 72.000$ دج.

جدول الاهتلاك:

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	500.000	0,4	200.000	200.000	300.000
2011	300.000	0,4	120.000	320.000	180.000
2012	180.000	0,4	72.000	392.000	108.000
2013	108.000	0,5	54.000	446.000	54.000
2014	108.000	0,5	54.000	500.000	00

بداية من سنة 2013 نتحول إلى تطبيق أسلوب الاهتلاك الخطي، وذلك لأن معدل الاهتلاك الخطي (1/2)

= أكبر من معدل الاهتلاك المتناقص (0,4)، وعليه: قسط الاهتلاك لسنتي 2013 و2014 = $2/108.000 = 54.000$.

3.4.4. طريقة الاهتلاك المتزايد: وتكون بأقساط متزايدة خلال المدة النفعية للتثبيت، ويحسب معدل الاهتلاك المتزايد كما يلي:

معدل الاهتلاك المتزايد للفترة = رقم الفترة / مجموع أرقام الفترات المحاسبية.

مثال 26: بتاريخ 2012/1/20 تم حيازة آلة إنتاجية بمبلغ 400.000 دج، تهتك لمدة 4 سنوات، والقيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك وفقا لأسلوب الاهتلاك المتزايد.

الحل:

- مجموع أرقام الفترات المحاسبية = 1 + 2 + 3 + 4 = 10.

- قسط الاهتلاك لسنة 2012 = $400.000 \times 1/10 = 40.000$ ، وهكذا تحسب بقية الأقساط بنفس الطريقة.

جدول الاهتلاك:

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية المحاسبية
2012	400.000	1/10	40.000	40.000	360.000
2013	400.000	2/10	80.000	120.000	280.000
2014	400.000	3/10	120.000	240.000	160.000
2015	400.000	4/10	160.000	400.000	00

4.4.4. الاهتلاك الحقيقي (طريقة وحدات الإنتاج): تبعا لهذه الطريقة يرتبط اهتلاك التثبيت بعدد وحدات النشاط أو الإنتاج وليس تابعا للزمن. ويحسب معدل الاهتلاك كما يلي:

معدل الاهتلاك الحقيقي للدورة (T) = عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال الدورة T / عدد الوحدات المتوقعة خلال العمر الإنتاجي للتثبيت.

مثال 27: بتاريخ 2012/6/5: تم اقتناء آلة إنتاجية بمبلغ 1.000.000 دج، يتوقع أن تشتغل 800 ألف ساعة خلال عمرها الإنتاجي المتمثل في 6 سنوات. والجدول التالي يوضح عدد ساعات العمل المحققة خلال كل سنة مالية.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017
عدد ساعات العمل سنويا	120.000	100.000	50.000	150.000	200.000	180.000

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك بإتباع أسلوب الاهتلاك الحقيقي.

جدول الاهتلاك:

- قسط الاهتلاك لسنة 2012 = $(120.000 \times 1.000.000) \div 800.000 = 150.000$ ، وهكذا تحسب بقية الأقساط لباقي السنوات بنفس الطريقة.

السنوات	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2012	1.000.000	150.000	150.000	850.000
2013	1.000.000	125.000	275.000	725.000
2014	1.000.000	62.500	337.500	662.500
2015	1.000.000	187.500	525.000	475.000
2016	1.000.000	250.000	775.000	225.000
2017	1.000.000	225.000	1.000.000	00

5. التنازل عن التثبيتات:

التنازل عن التثبيت يؤدي إلى خروجه من أصول المؤسسة، وبالتالي غلق حساباته، وهذا التثبيت الخارج يكون مقيما بالقيمة المحاسبية الصافية، التي تمثل الفرق بين قيمته الأصلية ومجموع الاهتلاكات (إذا كان تثبيتا قابلا للاهتلاك) إلى غاية تاريخ التنازل. حيث يطرح الفرق بين قيمة التثبيتات ومجموع الاهتلاكات من سعر التنازل، ويسجل الناتج في أحد الحسابين ح/752 "فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية"، وح/652 "نواقص

القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية". كما يتم تسجيل سعر التنازل في أحد الحسابات المالية (ح/512 البنك أو ح/53 الصندوق) إذا كان التحصيل عاجلا، ويفتح ح/462 "حقوق التنازل عن التثبيتات" إذا كان التعامل بالأجل¹. وعليه يمكن تسجيل عملية التنازل على النحو التالي:

قسط الاهتلاك الأخير
من ح/681 مخصصات الاهتلاك
إلى ح/28... اهتلاك التثبيت المعني
قيد التنازل عن التثبيتات
من ح/462 حقوق التنازل عن التثبيتات
من ح/28... اهتلاك التثبيت
من ح/652 نواقص قيمة عن خروج التثبيتات غير المالية (إذا كان الفرق خسارة)
إلى ح/التثبيت المعني
إلى ح/752 فوائض قيمة عن خروج التثبيتات غير المالية (إذا كان الفرق ربح)
تحصيل سعر التنازل
من ح/512 البنك أو ح/53 الصندوق
إلى ح/462 حقوق التنازل عن التثبيتات

مثال 28: بتاريخ 2012/7/10 تم اقتناء شاحنة بمبلغ 1.500.000 دج، تهتك خطيا لمدة 8 سنوات. لنفرض أنه بتاريخ 2014/4/25 تم بيع الشاحنة بشيك، وبسعر:

الحالة الأولى: سعر التنازل: 1.200.000 دج، الحالة الثانية: 1.000.000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية التنازل في كل حالة من الحالتين السابقتين.

¹عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 121 – 122.

الحل:

الحالة الأولى:

$$- \text{قسط الاهتلاك السنوي} = 8/1.500.000 = 187.500.$$

$$- \text{قسط الاهتلاك الأخير لسنة 2014} = 12 \div (4 \times 187500) = 62.500.$$

$$- \text{الاهتلاك المتراكم حتى التنازل} = 187.500 + 62.500 + 12 \div (6 \times 187500) = 343.750.$$

$$- \text{القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ التنازل} = 1.500.000 - 343.750 = 1.156.250.$$

$$- \text{ربح التنازل} = 1.200.000 - 1.156.250 = 43.750.$$

التسجيل المحاسبي:

		2014/4/25		
62.500	62.500	مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية اهتلاك معدات نقل - قسط الاهتلاك الأخير-	2818	681
		2014/4/25		
1.500.000 43.750	1.200.000 343.750	حقوق التنازل عن التثبيات اهتلاك معدات نقل معدات نقل فوائض قيمة عن خروج التثبيات غير المالية - قيد التنازل-	2181 752	462 2818
		2014/4/25		
1.200.000	1.200.000	البنك حقوق التنازل عن التثبيات - تحصيل سعر التنازل-	462	512

الحالة الثانية:

$$\text{خسارة التنازل} = 1.000.000 - 1.156.250 = 156.250$$

التسجيل المحاسبي:

		2014/4/25		
62.500	62.500	مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية اهتلاك معدات نقل - قسط الاهتلاك الأخير-	2818	681
		2014/4/25		
1.500.000	1.000.000 343.750 156.250	حقوق التنازل عن التثبيات اهتلاك معدات نقل نواقص قيمة عن خروج التثبيات غير المالية معدات نقل - قيد التنازل-	2181	462 2818 652
		2014/4/25		
1.000.000	1.000.000	البنك حقوق التنازل عن التثبيات - تحصيل سعر التنازل-	462	512

المحور الخامس

المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة

المحور الخامس: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية السنة

تعتبر أعمال نهاية السنة عن مجموعة العمليات المحاسبية التي تتم في نهاية الدورة المحاسبية من خلال التحقق مما هو موجود ومطابقته مع الحسابات الموجودة في الدفاتر المحاسبية مع القيام بالتسويات الجردية المناسبة، وذلك بغرض تحديد نتيجة الدورة المالية للمؤسسة وبيان مركزها المالي.

وتشتمل هذه العمليات على ما يلي¹:

- الجرد المالي أو الفعلي، ويقصد به الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة (تثبيات، مخزون، مدينين) ومراجعة الوثائق التي تثبت التزاماتها؛

- تسوية الحسابات في نهاية السنة، حتى تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية، فيتم في نهاية السنة تسوية حسابات الأعباء والنواتج، كما يتم تسجيل كل انخفاض أو نقص في قيمة الأصول (وهو ما يعرف بتكوين أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة عن الأصول)؛

- إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية وتيسير عملية إعداد الوثائق الملخصة؛

- إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي أي الميزانية حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، الملحق؛

- غلق الدفاتر المحاسبية.

وستتطرق فيما يلي إلى بعض أعمال نهاية السنة:

1. جرد المخزونات: وهو عملية التحقق الفعلي من عناصر المخزون، من خلال الجرد المادي لها ومقارنته مع هو موجود في الدفاتر المحاسبية مع القيام بالتسويات المناسبة، كذلك تسجيل الخسائر في قيمتها، إن وجدت.

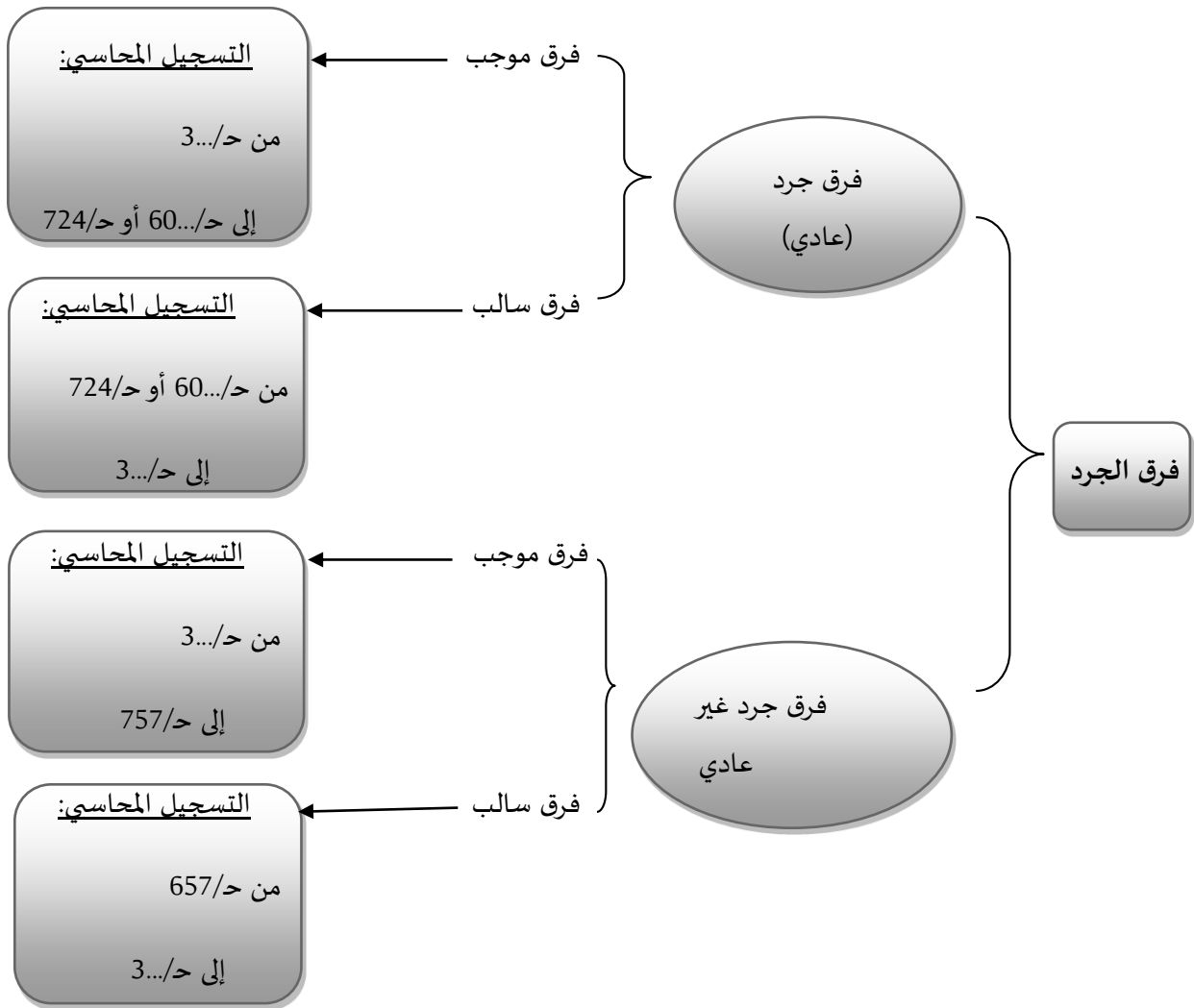
1.1. تسوية الفوارق في المخزون بين الجرد المادي والجرد المحاسبي: كما سبق لنا أن حددنا نظامي لجرد المخزون، نظام الجرد الدائم ونظام الجرد المتناوب، حيث تختلف التسويات الجردية باختلاف نوع النظام المطبق، وذلك كما يلي:

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 122.

1.1.1. حالة الجرد الدائم: في نهاية الفترة تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي المقدر بشكل خارج عن المحاسبة، وبين المخزون الذي يظهر في الجانب المدين من حسابات المخزونات 31، 30، 32، 35 وذلك لتقييد مبلغ هذه الأخيرة بالقيمة المثبتة في الجرد المادي.

تثبت الفوارق المبررة والتي ينظر لها على أنها عادية، تثبت في مقابل الحسابات 60 أو 72، وتسجل الفوارق الأخرى في ح/657 "الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري" أو ح/757 "منتجات استثنائية عن عمليات التسيير"¹. ويمكن تلخيص عملية التسويات الجردية في الشكل التالي: علما أن: فرق الجرد = الجرد المادي - الجرد المحاسبي

شكل رقم 7: تسوية فروقات جرد المخزون - حالة الجرد الدائم



المصدر: من إعداد المؤلفة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

مثال 29: بتاريخ 2019/12/31 أظهرت عملية جرد المخزونات لمؤسسة النجاح ما يلي:

المخزون	الجرد المادي (وحدة)	الجرد المحاسبي (وحدة)	تكلفة الوحدة (دج)	ملاحظات
بضاعة	2.000	1.800	50	فارق عادي
مواد أولية	2.400	2.500	40	فارق عادي
مواد تنظيف	1.000	900	10	فارق غير عادي
منتجات مصنعة	490	500	90	فارق غير عادي

المطلوب: تسجيل قيود لتسوية الفوارق بين الجرد المادي والمحاسبي بافتراض أن نظام الجرد الدائم هو المطبق.

الحل:

المخزون	الفرق بين الجرد المادي والمحاسبي (وحدة)	طبيعة الفرق
بضاعة	200	موجب عادي
مواد أولية	100	سالب عادي
مواد تنظيف	100	موجب غير عادي
منتجات مصنعة	10	سالب غير عادي

التسجيل المحاسبي:

		2019/12/31		
	10.000	بضاعة (50×200)	30	
	4.000	مواد أولية مستهلكة (40×100)	601	
	1.000	مواد التنظيف (10×100)	321	
	900	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري (90×10)	657	
10.000		مشتريات البضاعة المباعة	600	
4.000		مواد أولية	31	
1.000		منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	757	
900		منتجات مصنعة	355	
		- تسوية فروقات الجرد-		

2.1.1. حالة الجرد المتناوب: تمر التسويات الجردية في إطار نظام الجرد المتناوب بالمراحل التالية:

- إلغاء مخزون أول المدة؛

- إلغاء مشتريات الدورة من خلال ترصيد ح/ 38 في حالة مخزونات البضائع، المواد الأولية والتموينات الأخرى؛

بعد إجراء الجرد المادي، يتم إثبات مخزون آخر المدة، وهنا نميز بين مشتريات المخزونات والمنتجات المصنفة

أو قيد التصنيع، وهذا ما نعرضه فيما يلي¹:

• مشتريات المخزونات: وتسجل على النحو التالي:

إلغاء مخزون أول المدة وإجمالي المشتريات بتاريخ 12/31/ن
من ح/6030 تغير مخزون مشتريات البضائع من ح/6031 تغير مخزون مشتريات مواد أولية ولوازم من ح/6032 تغير مخزون مشتريات تموينات أخرى إلى ح/30 أو ح/31 أو ح/32 أو ح/38...
إثبات مخزون آخر المدة بتاريخ 12/31/ن
من ح/30 أو ح/31 أو ح/32 إلى ح/6030 تغير مخزون مشتريات البضائع إلى ح/6031 تغير مخزون مشتريات مواد أولية ولوازم إلى ح/6032 تغير مخزون مشتريات تموينات أخرى

• المنتجات المصنعة أو قيد التصنيع:

أثناء السنة المالية لا تسجل أية حسابات خاصة بالصنف الثالث، وعليه فان العناصر الخاصة بالإنتاج

تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة وفي نهاية يتم إلغاء مخزون أول المدة، وإثبات مخزون آخر المدة، وذلك

بعد إجراء الجرد المادي، وتسجل كما يلي:

إلغاء مخزون أول المدة بتاريخ 12/31/ن
من ح/723 تغير المخزونات الجارية من ح/724 تغير مخزونات المنتجات إلى ح/33... سلع قيد الإنتاج

¹ بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص ص 118 – 119.

إلى /ح/ 35... مخزونات المنتجات
إثبات مخزون آخر المدة بتاريخ 12/31/ن
من /ح/ 33... سلع قيد الإنتاج من /ح/ 35... مخزونات المنتجات إلى /ح/ 723 تغير المخزونات الجارية إلى /ح/ 724 تغير مخزونات المنتجات

مثال 30: كانت لدينا المعلومات الخاصة بوضعية المخزونات لمؤسسة النجاح بتاريخ 2019/12/31.

الوحدة: دج

طبيعة المخزون	مخزون أول المدة	مشتريات الدورة	مخزون آخر المدة
بضاعة	100.000	200.000	180.000
مواد أولية	750.000	920.000	300.000
منتجات وسيطة	900.000	/	800.000
منتجات مصنعة	1.000.000	/	1.500.000

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة بافتراض أن نظام الجرد المتناوب هو المطبق.

الحل:

التسجيل المحاسبي:

		2019/12/31		
	100.000	تغير مخزون مشتريات البضائع		6030
	750.000	تغير مخزون مشتريات مواد أولية ولوازم		6031
	1.900.000	تغير مخزونات المنتجات		724
100.000		بضاعة	30	
750.000		مواد أولية ولوازم	31	
900.000		منتجات وسيطة	351	
1.000.000		منتجات مصنعة	355	
		-إلغاء مخزون أول المدة-		
		2019/12/31		
	200.000	بضاعة		30

	920.000	مواد أولية ولوازم		31
200.000		مشتريات بضاعة	380	
920.000		مشتريات مواد أولية ولوازم -إلغاء مشتريات الدورة-	381	
		2019/12/31		
	180.000	بضاعة		30
	300.000	مواد أولية ولوازم		31
	800.000	منتجات وسيطة		351
	1.500.000	منتجات مصنعة		355
180.000		تغير مخزون مشتريات البضائع	6030	
300.000		تغير مخزونات مشتريات تموينات أخرى	6031	
2.300.000		تغير مخزونات المنتجات -إثبات مخزون آخر المدة-	724	

2.1. مخزونات في الخارج:

هي المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية وتمثل المخزونات المودعة أو المستودعة، والمخزونات السائرة في الطريق¹.

ويمكن تسجيلها محاسبيا وفق الحالتين التاليتين²:

1.2.1. حالة الجرد الدائم: في حالة المخزونات المودعة لدى الغير، أو المرسله إلى المعارض خلال الدورة فإنها تسجل بجعل ح/37 مدينا في مقابل الجانب الدائن من ح/30، ح/31، ح/32، ح/35.

أما في حالة استلام فاتورة المشتريات دون استلام المخزونات من المورد أو التي لا زالت في الطريق في نهاية الدورة فتسجل في الجانب المدين من ح/37 مقابل ترصيد حساب المشتريات.

إثبات المخزونات لدى الغير
من ح/37... مخزونات في المخزونات إلى ح/3... مخزونات
مخزونات غير مستلمة في نهاية الدورة بتاريخ 12/31/ن

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 221.

من <math>37.../</math> مخزونات في الخارج

إلى <math>38.../</math> مشتريات مخزنة

2.2.1. حالة الجرد المتناوب:

وتسجل المخزونات في الخارج في نهاية الدورة كما يلي:

مخزونات في الخارج في نهاية الدورة بتاريخ 31/12/ن

من <math>37.../</math> مخزونات في الخارج

إلى <math>603.../</math> تغير المخزونات

إلى <math>724/</math> تغير المخزونات من المنتجات

مثال 31: قامت مؤسسة النجاح بالعمليات التالية، علما أن نظام الجرد الدائم هو المطبق.

- بتاريخ 2019/03/01: أودعت لدى مؤسسة النور بضاعة بقيمة 100.000 دج مواد أولية 95.000 دج، ومنتجات تامة بقيمة 510.000 دج.

- بتاريخ 2019/05/15: استلمت فاتورة مشتريات مواد أولية 150.000، تغليفات 90.000 دج، حيث استلمت المواد الأولية، أما التغليفات سوف تستلم بتاريخ 2020/01/01.

- بتاريخ 2019/06/20: استرجعت المؤسسة المخزونات المدعة لدى مؤسسة النور.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية مؤسسة النجاح وفقا لنظام الجرد الدائم (19% TVA).

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/3/1		
	100.000	بضاعة في الخارج		370
	95.000	مواد أولية في الخارج		371
	510.000	منتجات تامة في الخارج		3755
100.000		بضاعة	30	
95.000		مواد أولية	31	

510.000		منتجات مصنعة -إيداع مخزون لدى مؤسسة النور-	355	
		2019/5/15		
	150.000	مشتريات مواد أولية		381
	90.000	مشتريات تغليفات		3826
	46.550	TVA مسترجعة على السلع والخدمات		44566
286.550		موردو المخزونات والخدمات -فاتورة رقم...-	401	
		2019/5/15		
	150.000	مواد أولية		31
150.000		مشتريات مواد أولية -وصل استلام رقم...-	381	
		2019/6/20		
	100.000	بضاعة		30
	95.000	مواد أولية		31
	510.000	منتجات مصنعة		355
100.000		بضاعة في الخارج	370	
95.000		مواد أولية في الخارج	371	
510.000		منتجات تامة في الخارج -استلام مخزونات في الخارج-	3755	
		2019/12/31		
	90.000	تغليفات في الخارج		3726
90.000		مشتريات تغليفات -مشتريات غير مستلمة-	3826	

		2020/1/1		
	90.000	تغليفات		326
90.000		تغليفات في الخارج -استلام تغليفات في الخارج-	3726	

3.1. خسائر القيمة عن المخزونات:

تقيم المخزونات عملاً بمبدأ الحيطة بتكلفتها أو قيمة إنجازها الصافية أيهما أقل، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق. وتدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة. أو في حالة أصول متعارضة فئة بفئة¹.

تسجل خسائر القيمة في الجانب الدائن من ح/39 "خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ" وفق طبيعة عناصر المخزونات مقابل الجانب المدين من ح/685 "مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية" كما يلي:

إثبات خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن
من ح/685 مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية إلى ح/39... خسائر القيمة عن المخزونات

ويعاد تسوية حساب خسائر القيمة عن المخزونات في نهاية كل سنة وفقاً للحالات التالية²:

- إذا حدثت خسائر إضافية في قيمة المخزون المعني نتيجة انخفاض جديد في صافي سعر البيع، تسجل محاسبياً بنفس طريقة تشكيل المؤونة لأول مرة.

- إذا أصبحت خسارة القيمة عن المخزون غير مبررة كلياً أو جزئياً، يتم إلغاؤها كلياً أو جزئياً من خلال ترصيد ح/39... مقابل الجانب الدائن من ح/785 "استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات"، وذلك كما يلي:

استرجاع كلي أو جزئي لخسارة القيمة
من ح/39... خسائر القيمة عن المخزونات إلى ح/785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات

- إذا تم بيع المخزون، يتم ترصيد ح/39× مقابل الجانب الدائن من الحساب المعني، وذلك كما يلي:

ترصيد خسارة القيمة عند استهلاك أو بيع المخزونات
من ح/60... أو من ح/724 من ح/39...

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 226 - 227.

إلى ح/3...

مثال 32: كانت وضعية المخزونات لمؤسسة النجاح بتاريخ 2019/12/31، و 2020/12/31 كما يلي:

الوحدة: دج

صافي سعر البيع		تكلفة المخزون	المخزون
2020/12/31	2019/12/31		
240.000	270.000	300.000	بضاعة
475.000	425.000	500.000	مواد أولية

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة.

الحل:

التسجيل المحاسبي بتاريخ 2019/12/31:

- خسارة القيمة عن البضاعة = 300000 - 270000 = 30000.

- خسارة القيمة عن المواد الأولية = 500000 - 425000 = 75000.

		2019/12/31			
30.000	30.000	مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية خسارة قيمة عن مخزون البضاعة -خسارة قيمة عن البضاعة-	390	685	
		2019/12/31			
75.000	75.000	مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية خسارة القيمة عن المواد الأولية واللوازم -خسارة قيمة عن المواد الأولية-	391	685	

التسجيل المحاسبي بتاريخ 2020/12/31:

- خسارة القيمة عن البضاعة = 300000 - 240000 = 60000

- هنا يتم رفع مؤونة تدني قيمة البضاعة بقيمة 30000 أي (60000 - 30000).

- خسارة القيمة عن المواد الأولية = 500000 - 475000 = 25000، وهنا يتم استرجاع جزئي لخسارة قيمة المواد الأولية وبمبلغ 50000 دج أي (75000-25000).

		2020/12/31		
30.000	30.000	مخصصات المؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية خسارة قيمة عن مخزون البضاعة -رفع خسارة القيمة عن مخزون البضاعة-	390	685
		2020/12/31		
50.000	50.000	خسارة قيمة عن المواد الأولية واللوازم استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات -استرجاع جزئي لخسارة قيمة المواد الأولية-	785	391

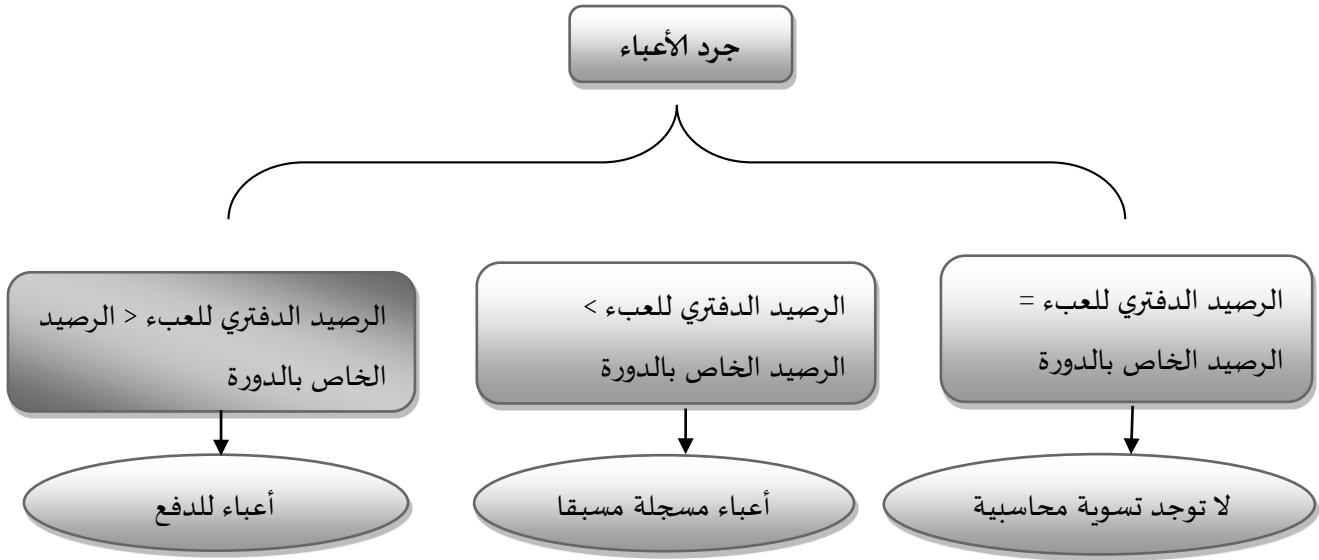
2. جرد الأعباء والإيرادات:

إن عملية تسوية الأعباء والإيرادات تسمح باحترام مبدأ استقلالية الدورات، بحيث يتم تحميل الدورة بجميع الإيرادات والأعباء الخاصة بها، حيث نجد في كثير من الأحيان إيرادات وأعباء سجلت خلال الدورة، ولكنها غير متعلقة بها، أو أن هناك أعباء أو إيرادات لم تسجل بعد وهي لها علاقة مع الدورة، لهذا فإنه توجد مجموعة من التعديلات والتسويات يجب القيام بها، في كل حالة من الحالات السابقة¹.

1.2. جرد الأعباء: عند القيام بجرد الأعباء يكون أمامنا أحد الحالات الثلاثة التالية، والتي تظهر من خلال الشكل التالي:

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 279.

شكل رقم 8: جرد الأعباء



المصدر: من إعداد المؤلفة.

1.1.2. أعباء مسجلة مسبقا: قد نجد أن هناك تكاليف سجلت اعتمادا على وثائق ثبوتية في حسابات المجموعة السادسة (حسابات التكاليف) بحسب طبيعتها، ولكنها لا ترتبط بالدورة المحاسبية الجارية سواء كليا أو جزئيا، لذلك يجب حذفها طبقا لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، حيث يتم تسوية هذه الحالة في نهاية السنة بجعل $\frac{486}{\text{ح}}$ "التكاليف المقيدة سلفا" مدينا، مقابل الجانب الدائن من حساب التكاليف المعنية. وفي بداية السنة الموالية يحول رصيد $\frac{486}{\text{ح}}$ بجعله دائنا، وحساب التكاليف المعنية مدينا بنفس المبالغ. وفقا للقيود المحاسبية التالية¹:

تسجيل الأعباء حسب الطبيعة
<p>من $\frac{6...}{\text{ح}}$ العبء المعني</p> <p>من $\frac{44566}{\text{ح}}$ TVA مسترجعة على السلع والخدمات</p> <p>إلى $\frac{401}{\text{ح}}$ أو $\frac{512}{\text{ح}}$ أو $\frac{53}{\text{ح}}$ أو $\frac{403}{\text{ح}}$</p>
ترصيد أعباء الدورة اللاحقة بتاريخ 12/31/ن

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 218.

من ح/486 التكاليف المقيدة سلفا
إلى ح/6... العبء المعني
ترصيد حساب التكاليف المقيدة سلفا بتاريخ 1/1/1+1
من ح/6... العبء المعني
إلى ح/486 التكاليف المقيدة سلفا

مثال 33: بتاريخ 2019/3/1 دفعت مؤسسة النور مصاريف تأمين شاحنة بقيمة 3000 دج نقدا لسنة كاملة.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة (19% TVA).

الحل:

بما أن أعباء التأمين توزع على 12 شهرا بداية من 2019/3/1 فإنه إلى غاية 2019/12/31 توجد 10 أشهر تحمل على دورة 2019، ويبقى شهرين يتم تحميلها على دورة 2020، وعليه يكون:

- أعباء التأمين الخاصة بدورة 2019 = $10 \times (12 \div 3000) = 2500$ دج.

- الرصيد الدفترى - الرصيد الخاص بالدورة = $2500 - 3000 = 500$ دج، يمثل عبئا مسجلا مسبقا، يدرج في الجانب المدين من ح/486 مقابل الجانب الدائن من ح/616.

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/3/1		
	3.000	أقساط التأمينات		616
	570	TVA مسترجعة على السلع والخدمات		44566
3.570		الصندوق	53	
		-تسجيل أقساط التأمينات-		

		2019/12/31		
500	500	التكاليف المقيدة سلفا أقساط التأمينات -إلغاء مصاريف التأمين المرتبطة بالدورة المقبلة-	616	486

		2020/1/1		
500	500	أقساط التأمينات التكاليف المقيدة سلفا -ترصيد 486 وتحميل جزء التأمينات المتعلق بالدورة 2020-	486	616

2.1.2. أعباء للدفع:

في كثير من الأحيان يوجد هناك مجموعة من الأعباء الواجب تحميلها خلال السنة الجارية، وفي ظل غياب الوثائق الثبوتية لم يتم تسجيلها، واحتراما لمبدأ استقلالية الدورات، فالتكاليف المرتبطة بالسنة الجارية (ن) يتم تحديدها بشكل دقيق عند الجرد في نهاية السنة، لكن لا يمكن تسجيلها إلا في بداية السنة الموالية (ن + 1) بسبب عدم توفر الوثائق المحاسبية.

وعليه فالتسوية المناسبة الواجب إجراؤها في نهاية السنة (ن)، تتطلب تسجيل التكلفة المرتبطة بالسنة (ن) غير المسجلة محاسبيا، وذلك بجعل حساب التكلفة المعنية مدينا مقابل الجانب الدائن من حساب الأعباء الواجبة الدفع¹، وذلك على النحو التالي:

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص ص 212 – 213.

تسجيل أعباء للدفع
من ح/6 حساب العبء المعني
إلى ح/ حساب الأعباء الواجبة للدفع (أنظر الجدول رقم 1)

وقد نص النظام المحاسبي المالي على حسابات الأعباء للدفع، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول

التالي:

جدول رقم 1: حسابات الأعباء للدفع وفق النظام المحاسبي المالي

بنود الخصوم	حسابات الأعباء للدفع
القروض	1688 " فوائد مستحقة على قروض "
البنك المكشوف والأرصدة الدائنة للبنوك	518 " فوائد مستحقة " 519 " فوائد بنوك مكشوفة جارية "
ديون الموردين	408 " موردين فواتير قيد الاستلام "
ديون ضريبية واجتماعية	428 " عطل مدفوعة"، " مساهمات الموظفين"، " أعباء أخرى للدفع " 438 " أعباء اجتماعية على عطل مدفوعة"، " هيئات اجتماعية - أعباء للدفع " 448 " أعباء ضريبية على عطل مدفوعة"، " أعباء للدفع خارج الضريبية "
ديون على التجهيزات	408 " مودون فواتير قيد الاستلام "
ديون أخرى	468 " أعباء متنوعة للدفع "

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFSR، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 138.

أما التسجيل المقابل في بداية السنة (ن+1)، يتم فيه إلغاء التكلفة المرتبطة بالسنة (ن)، وذلك بجعل حساب التكلفة الواجبة الدفع مدينا مقابل الجانب الدائن من حساب التكلفة المعنية، مع الإشارة إلى أن التسجيل المحاسبي للتكلفة المعنية خلال السنة (ن+1) يكون بقيد محاسبي عادي بمجرد استلام الوثائق المحاسبية المطلوبة¹.

مثال 34: بعد أن قامت مؤسسة النور بتاريخ 2020/12/31 بإجراء عملية جرد الأعباء، اتضح أن المصاريف التالية الخاصة بشهر ديسمبر لم تدفع بعد: إيجار: 20.000 دج، مصاريف الهاتف: 30.000 دج.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2020/12/31			
	20.000	الإيجارات		613	
	30.000	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية		626	
20.000		الإيجارات المستحقة	46813		
30.000		مصاريف البريد المستحقة	46826		
		-قيد تسوية-			

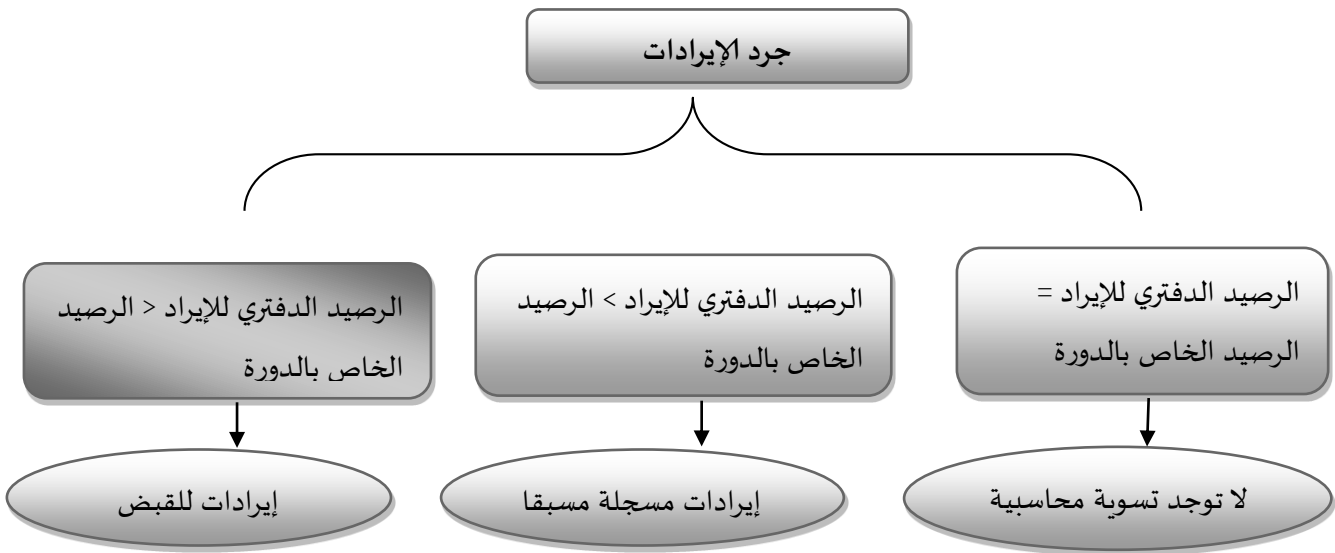
		2021/1/1			
	20.000	الإيجارات المستحقة		46813	
	30.000	مصاريف البريد المستحقة		46826	

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 215.

20.000		الإيجارات	613	
30.000		مصاريف البريد والاتصالات السلوكية واللاسلكية	626	
		-إلغاء القيد السابق-		

2.2. جرد الإيرادات: عند القيام بجرد الإيرادات يكون أمامنا ثلاث حالات، وهذا ما يظهره الشكل التالي:

شكل رقم 9: جرد الإيرادات



المصدر: من إعداد المؤلف.

1.2.2. إيرادات مسجلة مسبقا: الإيرادات المسجلة مسبقا هي عبارة عن منتجات مستلمة أو مسجلة قبل أن تكون عملية تقديم الخدمات التي تبررها قد تمت، وهي تشكل خصوصا¹. بمعنى آخر هو الإيراد الذي يسبق فيه عملية التسجيل واقعة تقديم الخدمة، وبذلك فهي الإيرادات المسجلة في الدورة الحالية غير أنها تخص الدورة المقبلة، مما يتطلب تحويلها إلى الدورة الخاصة بها تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات.

وتسجل على النحو التالي²:

¹ جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص 142.

² بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 233.

ترصيد نواتج الدورة المقبلة بتاريخ 12/31/ن
من ح/7... الإيراد المعني
إلى ح/487 نواتج مقيدة مسبقا
ترصيد ح/487 في بداية الدورة المقبلة بتاريخ 1/1/ن+1
من ح/487 نواتج مقيدة مسبقا
إلى ح/7... الإيراد المعني

مثال 35: بتاريخ 2019/4/1 استلمت مؤسسة النور إيراد إيجار محلات خاصة بها بمبلغ 60.000 دج نقدا، وذلك لسنة كاملة بداية من نفس التاريخ.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة (19% TVA).

الحل:

- يمثل مبلغ 60.000 دج إيراد إيجار 12 شهرا، وقد تم تحصيل المبلغ كاملا في سنة 2019، لكن هذه السنة تستفيد من 9 أشهر، مما يستدعي قيد تسوية في نهاية الدورة بإلغاء إيراد إيجار 3 أشهر، وتحويلها إلى السنة الموالية أي سنة 2020.

التسجيل في دفتر اليومية:

		2019/4/1		
	71.400	الصندوق		53
60.000		أداء خدمات أخرى	706	
11.400		TVA محصلة على المبيعات	4457	
		-أداء خدمة إيجار-		
		2019/12/31		

15.000	15.000	أداء خدمات أخرى (12 ÷ 60.000) × 3 نواتج مقيدة مسبقا -ترصيد نواتج الدورة المقبلة-	487	706
--------	--------	--	-----	-----

		2020/1/1		
15.000	15.000	نواتج مقيدة مسبقا أداء خدمات أخرى -ترصيد ح/487 في بداية دورة 2020-	706	487

2.2.2. إيرادات للقبض:

عند القيام بعملية الجرد في نهاية الدورة قد توجد بعض الإيرادات المتعلقة بالدورة (ن) غير أنها غير مسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، لذا يتوجب تسويتها بتسجيلها في الجانب الدائن للإيراد المعني مقابل الجانب المدين من حساب إيرادات للقبض. على أن يتم إلغاء القيد السابق في بداية الدورة الموالية، وذلك كما يلي:

قيد تسوية بتاريخ 12/31/ن
من ح/إيرادات للقبض (أنظر الجدول رقم 2) إلى ح/7...الإيراد المعني
إلغاء القيد السابق بتاريخ 1/1/ن+1
من ح/7...الإيراد المعني إلى ح/7...إيرادات للقبض (أنظر الجدول رقم 2)

وقد نص عليها النظام المحاسبي المالي، على حسابات إيرادات للقبض الخاصة بعناصر الأصول، وهذا ما نعرضه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 2: حسابات إيرادات للقبض وفق النظام المحاسبي المالي

عناصر الأصول	حسابات إيرادات للقبض
تجهيزات مالية	276 "ديون أخرى للتجهيزات"
ديون الزبائن	418 "زبائن - فواتير قيد التحرير"، "زبائن - فوائد مستحقة"
ديون أخرى	428 "موظفون - إيرادات للقبض" 438 "هيئات اجتماعية - إيرادات للقبض" 448 "دولة - إيرادات للقبض" 468 "ديون متنوعة - إيرادات للقبض"
القيم المنقولة للتوظيف	508 "فوائد مستحقة على قيم منقولة للتوظيف وقيم مشابهة"
النقديات	518 "فوائد مستحقة"

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFSR، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 141.

تجدر الإشارة إلى وجود العديد من الحالات للإيرادات للقبض، وفيما يلي سنتناول كمثال حالة التسوية عند عدم إعداد فاتورة، وهي الحالة التي تم فيه بيع مخزون أو تقديم خدمة في حين أن الفواتير الخاصة بها لم يتم تحريرها. وتسجل على النحو التالي¹:

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء 2، مرجع سبق ذكره، ص 390.

تسجيل قيمة الفاتورة التي لم تعد بعد بتاريخ 12/31/ن
من ح/418 زبائن فواتير قيد التحرير إلى ح/7... مبيعات إلى ح/4457 TVA محصلة على المبيعات
إلغاء العملية السابقة بتاريخ 1/1/ن+1
من ح/7... مبيعات من ح/4457 TVA محصلة على المبيعات إلى ح/418 زبائن فواتير قيد التحرير

مثال 36: بتاريخ 2020/12/28: باعت مؤسسة النور منتجات تامة بقيمة 65.000 دج خارج الرسم، والفاتورة لم ترسل بعد.

- بتاريخ 2021/1/12: أرسلت المؤسسة فاتورة المنتجات التامة للزبون.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة (19% TVA).

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2020/12/31		
	77.350	زبائن فواتير قيد التحرير		418
65.000		المبيعات من المنتجات المصنعة	701	
12.350		TVA محصلة على المبيعات	4457	
		-تسجيل قيمة فاتورة لم تعد بعد-		

		2021/1/1		
	65.000	المبيعات من المنتجات المصنعة		701
	12.350	TVA محصلة على المبيعات		4457
77.350		زبائن فواتير قيد التحرير -إلغاء العملية السابقة-	418	
		2021/1/12		
	77.350	زبائن		411
65.000		المبيعات من المنتجات المصنعة	701	
12.350		TVA محصلة على المبيعات -فاتورة رقم...-	4457	

3. جرد الزبائن:

1.3. أنواع الزبائن:

ينشأ حساب الزبائن نتيجة البيع بالأجل، وتقوم المؤسسة بتصنيف زبائنها بتاريخ جردها لحقوقها إلى ما

يلي¹:

- الزبائن العاديون: هم الزبائن الذين يتمتعون بوضع مالية جيدة تمكنهم من تسوية ديونهم اتجاه المؤسسة في الآجال المتفق عليها؛

- الزبائن المشكوك فيهم: هم الزبائن الذين في وضعية مالية صعبة أي في حالة عسر مالي، مما يحتمل ألا يتمكنوا من تسديد جزء من ديونهم أو كلها في الآجال المتفق عليها، وبالتالي تتوقع المؤسسة خسارة قيمة معينة من الديون؛

¹ لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

- الزبائن المعدومون: هم الزبائن الذين في وضعية إفلاس نهائي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية تسديد جزء أو كل ديونهم، وهذا ما يمثل ديونا معدومة.

عند جرد حسابات الزبائن في نهاية السنة وبعد تصنيفها، فإن التسويات المحاسبية تكون على النحو التالي:

2.3. التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة عن حسابات الزبائن:

1.2.3. تحديد خسارة القيمة عن حسابات الزبائن: حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) يجب تسجيل تدني أو خسارة قيمة الحقوق المشكوك فيها إذا كان من المحتمل ألا تكون المؤسسة قادرة على تحصيل المبالغ المستحقة. وتحسب كما يلي:

$$\text{قيمة الخسارة} = \text{القيمة المحاسبية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}$$

وتسجل محاسبيا على النحو التالي¹:

تحويل الحقوق إلى مشكوك فيها بتاريخ 12/31/ن
من ح/416 زبائن مشكوك فيهم إلى ح/411 زبائن
تشكيل خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن
من ح/6854 مخصصات تدني قيم الحقوق إلى ح/491 تدني قيمة حسابات الزبائن

مثال 37: بتاريخ 2020/12/31 قدرت مؤسسة النور أنها لن تستطيع أن تحصل 30 % من حقوقها لدى الزبون (x) المقدرة بقيمة 120.000 دج.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة.

الحل:

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 351.

خسارة قيمة الزبون (x) = 120.000 - (70% × 120.000) = 84.000 - 120.000 = 36.000 دج.

التسجيل في دفتر اليومية:

		2020/12/31		
	120.000	زبائن مشكوك فيهم		416
120.000		زبائن	411	
		-تحويل الحقوق إلى مشكوك فيهما-		
		2020/12/31		
	36.000	مخصصات تدني قيم الحقوق		6854
36.000		تدني قيمة حسابات الزبائن	491	
		-تدني قيمة حساب الزبون (x)-		

2.2.3. تعديل خسارة القيمة:

في حالة عدم تحصيل الحقوق يتم مراجعة قيمة الخسارة في نهاية السنة المالية، ونكون أمام الحالتين التاليتين¹:

- رفع خسارة القيمة: مما يضعنا أمام نفس قيود تشكيل خسارة القيمة، والتي تم الإشارة إليها سابقا.

مثال 38: حسب المثال رقم 37، وبتاريخ 2021/12/31 قدرت المؤسسة أن حقوقها لدى الزبون (x) من الممكن ألا تحصل 50% منها نظرا لتدهور وضعيته المالية.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة.

الحل:

¹ حنيفة بن ربيع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 352-353.

- خسارة قيمة الزبون (x) = 120.000 - (50% × 120.000) = 60.000 دج. وبما أنه تم تشكيل مؤونة سابقة بتاريخ 2020/12/31 قيمتها 36.000 دج، لذلك يجب تشكيل مؤونة إضافية قيمتها: 60.000 - 36.000 = 24.000 دج.

التسجيل في دفتر اليومية:

		2021/12/31		
24.000	24.000	مخصصات تدني قيم الحقوق تدني قيمة حسابات الزبائن -رفع خسارة قيمة الزبون (x)-	491	6854

• تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة: تسجل كما يلي:

تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة بتاريخ 2021/12/31	
من ح/ 491 تدني قيمة حسابات الزبائن إلى ح/ 7854 استرجاع تدني الحقوق	

مثال 39: حسب المثال رقم 37، وبتاريخ 2021/12/31 قدرت المؤسسة أن حقوقها لدى الزبون (x) من الممكن أن تحصل بشكل كلي نظرا لتحسن وضعيته المالية.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة في دفتر اليومية.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2021/12/31		
	36.000	تدني قيمة حسابات الزبائن	491	

36.000		استرجاع تدني الحقوق -إلغاء خسارة القيمة-	7854	
--------	--	---	------	--

3.3. تسجيل الديون المعدومة: بما أن الديون المعدومة لا يمكن تحصيلها بشكل نهائي، فإنها تؤثر مباشرة على رصيد الزبون المشكوك فيه، وذلك بتخفيضه، وتسجل وفقا للقيود المحاسبية التالي¹:

تسجيل ديون معدومة	
من ح/654 خسائر عن حسابات حقوق غير قابلة للتحصيل	
إلى ح/416 زبائن مشكوك فيهم	

مثال 40: بتاريخ 2020/12/31 عند قيام مؤسسة النور بجرد الزبائن، اتضح أن الزبون المشكوك فيه (y)، أشهر إفلاسه، وعليه لن يدفع دينه المقدر بقيمة 150.000 دج.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية المناسبة.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية:

		2020/12/31		
	150.000	خسائر عن حسابات حقوق غير قابلة للتحصيل	654	
150.000		زبائن مشكوك فيهم	416	
		-تسجيل ديون معدومة-		

¹ عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 207.

4. جرد حسابات الموردين:

تتمثل عملية جرد حسابات الموردين (موردو المخزونات والخدمات، موردو التثبيتات) في القيام بالعمليات

التالية¹:

- مراجعة الوثائق الثبوتية التي تحدد التزامات المؤسسة نحو الغير، وتصحيح الأخطاء في مبالغها وإعادة تصنيفها إلى خصوم جارية وغير جارية تبعاً لتاريخ استحقاقها؛

- تسوية الحسابات المدينة لحسابات الموردين، حيث أنه في الأصل أن رصيد حسابات الموردين دائن، لكن قد تحدث أن تكون بعض الحسابات مدينة في نهاية السنة، مما يتطلب تسويتها وفقاً للقيود المحاسبية التالية:

تسوية الرصيد المدين للمورد بتاريخ 12/31/ن
من ح/409... الموردون - حسابات مدينة
إلى ح/401 موردو المخزونات والخدمات أو ح/404 موردو التثبيتات

حيث أن ح/409... يمثل حساب تسوية مؤقت يتم ترصيده في بداية الدورة المالية بتسجيل قيد عكسي

للقيد المسجل في نهاية الدورة.

¹ عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 151.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الكتب

- أحمد حلبي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- أحمد حلبي جمعة، نظرية المحاسبة المالية النموذج الدولي الجديد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- أحمد نور، المحاسبة المالية دراسات في القياس والتحليل المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1990.
- أحمد يقور، صادق صفيح، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2017.
- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- أمينة بن بوثلجة، محاسبة الشركات، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2011.
- بلال كيموش، المحاسبة المالية دروس مدعمة بأمثلة محلولة، AlphaDoc، الجزائر، 2020.
- بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
- حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء 2، الطبعة 1، المنشورات كليك، الجزائر، 2013.
- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزء 1، الطبعة 2، المحمدية، الجزائر، 2015.

- خالد أمين عبد الله، حمزة بشير أبو عاصي، أساسيات المحاسبة وطرقها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية النظم، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009.
- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2007.
- شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2016.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الجزء 1، الإسكندرية، مصر، 2008.
- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الطبعة 2، الجزائر، 2011.
- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- علي أحمد أبو الحسن، محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الجزء 1، الإسكندرية، مصر، 1997.
- فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، الأردن، 2002.
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

- لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF تمارين وتطبيقات محلولة، الأوراق الزرقاء الدولية، الجزائر، 2018.
- لطفي شعباني، جباية المؤسسة دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، الصفحات البيضاء الدولية، الجزائر، 2017.
- محمد الشريف بن زواوي، محمد براق، محاسبة الشركات، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2018.
- محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 4، عمان، الأردن، 2007.
- مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي، دار الهدى، الجزائر، 2014.
- مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2010.
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.
- وصفي عبد الفتاح أبوالمكارم، المحاسبة المالية المتوسطة القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1992.
- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
2. المجالات العلمية
- حاج قويدر قورين، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة الباحث، العدد 10، 2010.
3. الملتقيات العلمية:
- فهيمة بديسي، "الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

4. المطبوعات الجامعية

- كمال رماش، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت – سكيكدة، 2017/2018.

5. القوانين والتشريعات

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009.

- القانون المدني، 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Ulric j. Gelinias, Jr and Richard B. Dull, **Accounting Information Systems**, Cengage Learning, USA, 2008.
- Mohamed Bouhadida, **Comptabilité Financière Algérienne**, Clic éditions, Alger, 2013.
- Laurence Godard et autres, **Elaboration et utilisations de l'information comptable**, Pufic, France, 2002.
- FASB, SFAC n° 2, "Characteristics of accounting information", May 1980, p 90, disponible le 13/07/2014 à 11 :25 sur le site électronique : <https://www.fasb.org>
- Eric Ducasse, **Les Normes comptables internationales (IAS/IFRS)**, Boeck, Belgique, 2005.
- Catherine Deffains-Crapsky, **Comptabilité générale**, Bréals, Paris, 2006.
- Bernard Apothéloz et autres, **Maîtriser l'information comptable**, Presses Polytechniques et universitaires romandes, Volume 2, Italie, 2008.
- Ali Sahraoui, **Comptabilité Financière**, BERTI Editions, Alger, 2011.
- A.KADDOURI ,A.MIMECHE, **COURS de comptabilité financière selon le SCF**, ENAG EDITION, Alger ,2018.

- Chafik Messekdji, **Maitriser le SCF guide de l'étudiant**, O P U, Alger, 2019.