وزارة التعليـــــم العـــــالي والبحث العلمـــــي

جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

محاضرات في مقياس المحاسبة العامة 02

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD

من إعداد الدكتورة: هيبة قواسمية

السنة الجامعية: 2020/2019

بســـم الله الرَّحمـان الرَّحيـم

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	رقم الصفحة
فهرس المحتويات	**IV**
مقدمة	أ
الوحدة الأولى: التدفقات، الحساب والقيد المزدوج	**08-01**
أولا: تعريف التدفق	**02**
ثانيا: أصناف التدفقات وأنواعها	**02**
ثالثا: عناصر التدفقات ووثائق إثباتها	**03**
رابعا: تعريف الحساب، أشكاله وترصيده	**04**
خامسا: تصنيف الحسابات وطبيعتها	**05**
سادسا: تعريف القيد المزدوج وأنواع القيود المحاسبية	**07**
الوحدة الثانية: تنظيم العمل المحاسبي- المستندات والدفاتر المحاسبية	**14 -10**
أولا: مراحل العمل المحاسبي	**10**
ثانيا: المجموعة المستندية وأهم المستندات	**10**
ثالثا: المجموعة الدفترية	**11**
رابعا: أنواع الدفاتر والسجلات المحاسبية	**11**
الوحدة الثالثة: الميزانية	**26 -16**
أولا: تعريف الميزانية	**16**
ثانيا: مكونات الميزانية وتصنيفاتها	**16**
ثالثا: أنواع الميزانيات	**21**
رابعا: نتيجة الدورة المحاسبية	**21**
خامسا: المركز المالي الصافي	**25**
الوحدة الرابعة: المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة	**43 -28**

أولا: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة على مستوى المؤسسة الفردية (المستغل الفردي)	**28**
ثانيا: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة على مستوى الشركات (ش ذ م م وشركات المساهمة)	**32**
ثالثا: الحساب 103 علاوات مرتبطة برأسمال الشركة	**38**
رابعا: الحساب 106 الاحتياطات وتوزيع نتيجة الشركة	**40**
الوحدة الخامسة: المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات	**45- 58**
أولا: المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع المخزون	**47**
ثانيا: المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع الخدمات	**54**
ثالثا: المعالجة المحاسبية لعمليات الإنتاج	**56**
الوحدة السادسة: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة	**60- 65**
أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA	**60**
ثانيا: معدلات الرسم على القيمة المضافة	**60**
ثالثا: شرح المصطلحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة	**60**
رابعا: تسديد الرسم على القيمة المضافة	**60**
خامسا: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة	**61**
الوحدة السابعة: المعالجة المحاسبية للتسبيقات والدفعات على الطلبيات	**67- 75**
أولا: التسجيل المحاسبي للتسبيق في حالة الشراء	**67**
ثانيا: التسجيل المحاسبي للتسبيق في حالة البيع	**67**
ثالثا: المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والمالية	**68**
الوحدة الثامنة: المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات ونقض التعهدات	**77- 79**
أولا: المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات	**77**
ثانيا: المعالجة المحاسبية لنقض تعهدات الشراء والبيع	**78**
الوحدة التاسعة: المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة	**81- 86**

أولا: الأغلفة القابلة للاستهلاك (التالفة)	**81**
ثانيا: الأغلفة القابلة للاسترجاع (المتداولة)	**81**
ثالثا: عملية الشراء والبيع مرفقة بأغلفة متداولة	**81**
الوحدة العاشرة: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية	**88- 93**
أولا: إنشاء الورقة التجارية	**88**
ثانيا: تظهير الأوراق التجارية	**90**
ثالثا: خصم الأوراق التجارية	**91**
رابعا: تحصيل الأوراق التجارية	**92**
الوحدة الحادي عشر: المعالجة المحاسبية للتثبيتات	**95- 127**
أولا: حيازة التثبيتات المعنوية والعينية حـ/20 وحـ/21	**95**
ثانيا: التثبيتات المولدة داخليا	**99**
ثالثا: التثبيتات المحصلة في إطار عقد إيجار تمويلي	**104**
رابعا: التثبيتات في شكل امتياز الحساب حـ/22	**104**
خامسا: التثبيتات الجاري إنجازها الحساب حـ/23	**105**
سادسا: التثبيتات المالية حـ/26 وحـ/27	**108**
سابعا: اهتلاك التثبيتات- الطرق والتسجيل	**110**
ثامنا: التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية.	**123**
الوحدة الثاني عشر: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة المحاسبية	**129- 145**
أولا: جرد المخزونات	**130**
ثانيا: تسويات مختلفة	**134**
خاتمة	**147**
قائمة المراجع	**149- 150**

مقدمـــــــة

نشأت المحاسبة منذ القدم، ورافقت المسيرة الإنسانية في تطورها، مما تبين أنها نتاج دولي مشترك، فكل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما في تشكيل المحاسبة بشكل أو بآخر.

حيث تعددت وتطورت تعاريف المحاسبة متأثرة بتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، فبعد أن كان ينظر لها في بدايات ظهورها كفن أو كوسيلة فنية لتسجيل الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية، بدأ منذ بداية القرن العشرين التنظير لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة، حيث أصبحت تعتبر علما له فروض ومبادئ.

كما ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية في تطوير المحاسبة، أهمها الجمعية الأمريكية AAA والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومعهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وكندا وأستراليا، والتي عملت جميعا على تطوير علم المحاسبة.

وتجدر الإشارة إلى أن الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة قد صاحبت تلك الإصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبني الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

أدت الإصلاحات المحاسبية والمتمثلة أساسا في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) إلى إحداث تغييرات مما دفع لظهور هيكلة جديدة للمنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر، وأهمها المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط الوطني للمحاسبة PCN والذي يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائية والاقتصاد المخطط.

تتناول هذه المطبوعة موضوع المحاسبة العامة 02، والهدف منها هو توضيح المعالجات المحاسبية لبعض البنود المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، وهي موجهة لتنوير طلبة السنة الأولى بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وهي معدة وفقا لمقرر الوزارة، تحتوي على اثني عشر وحدة، وكل وحدة مدعمة بأمثلة تطبيقية مرفقة بحلولها النموذجية.

الوحدة الأولى

التدفقات، الحساب والقيد المزدوج

الوحدة الأولى: التدفقات، الحساب والقيد المزدوج

إن أساس العمل المحاسبي هو وجود العمليات المالية، فهي تشكل مدخلات نظام المحاسبة المالية الواجب معالجتها للتوصل في نهايته إلى مخرجات متمثلة في القوائم المالية.

أولا: تعريف التدفق: قبل التطرق إلى تعريف التدفق، سوف يتم التعرض لتعريف العملية المالية والأعوان الاقتصادية.

1) تعريف العملية المالية: وتعرف على أنها حدث اقتصادي يحدث في المؤسسة أثناء أدائها لنشاطها الاقتصادي.

2) الأعوان الاقتصادية: كل بنية اقتصادية هي تداخل بين عناصر عديدة، يطلق عليها الأعوان الاقتصادية، وهي المؤسسات

والأفراد، الدولة والخارج. نقطة التقاء هذه الأعوان هي السوق، أين يحدث تبادل السلع والخدمات بين كل هذه الأعوان.

3) أما التدفق فهو حركة انتقال السلع والخدمات والمعلومات والأموال بين المؤسسة والأعوان الاقتصاديين أو داخل المؤسسة نفسها، أي أن كل عملية تبادل بين المؤسسة والأعوان الاقتصادية الأخرى تتم في شكل تحويل قيم في اتجاه معاكس حسب الشكل الموالي:

تبيع مواد أولية بقيمة 1000 دج (تحويل مواد)

المؤسسة (أ) ⟵ ⟶ المؤسسة (ب)

تسدد نقدا (تحويل النقود)

ثانيا: أصناف التدفقات وأنواعها: هناك اختلاف بين أصناف التدفقات وبين أنواعها ويمكن توضيحها كما يلي:

1) أصناف التدفقات: يتم التمييز بين صنفين هما:

التدفقات الداخلية: هي التي تتم داخل المؤسسة ولا يوجد فيها طرف خارجي؛

التدفقات الخارجية: هي التي تتم بين المؤسسة وطرف خارجي.

2) أنواع التدفقات: وتتمثل في ما يلي:

التدفقات الحقيقية (المادية): وتمثل الحركة الفيزيائية لعناصر ذمة المؤسسة الحقيقية مثل البضائع والمعدات، وكذا شبه الحقيقية مثل الخدمات المؤداة من طرف المؤسسة، ويمكن أن تكون التدفقات الحقيقية داخلية أو خارجية؛

التدفقات المالية (النقدية): وتمثل حركة الأموال من نقود وشيكات من وإلى المؤسسة دخولا وخروجا، مثل تحصيل مبلغ نقدي من الزبائن، أو تسديد مبلغ نقدي إلى الموردين.

ثالثا: عناصر التدفقات ووثائق إثباتها: بالنسبة لعناصر التدفقات فيحكم التدفقات النقدية ثلاثة عناصر تتمثل في:

1) **المصدر:** وهو نقطة انطلاق التدفق ولمعرفة المصدر نطرح السؤال من؟ أو ما هو مصدر أو منشأ هذا التدفق؟

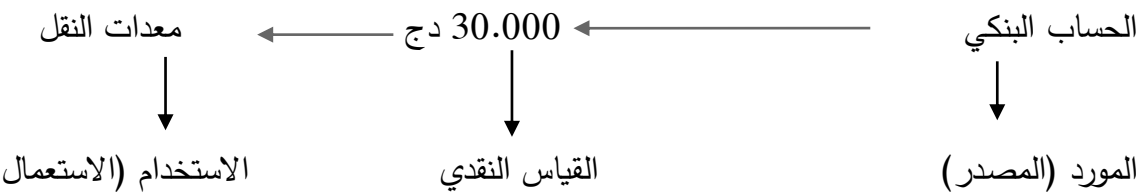
2) **الاستخدام:** وهو نقطة وصول التدفق أو وجهة التدفق ولمعرفة الاستخدام نطرح السؤال فيما استخدمنا؟

3) **القياس النقدي:** وهو القيمة المالية للعنصر موضوع التدفق.

مثال تطبيقي رقم 1: اشترت المؤسسة (×) شاحنة بمبلغ 30.000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: تمثيل وتحليل هذه العملية.

الحل: تمثيل العملية:



تحليل العملية: تعتبر هذه العملية تدفق خارجي بالنسبة للمؤسسة "تعامل مع طرف خارجي" وهي في نفس الوقت تدفق حقيقي ومالي.

المصدر: الحساب البنكي ← البنك ح /512 تدفق مالي

الاستعمال: شراء معدات نقل ← معدات نقل ح/218 تدفق حقيقي

التدفق المالي :ويتمثل في خروج الأموال من الحساب البنكي للمؤسسة الذي يعتبر في هذه الحالة مصدر التدفق؛

التدفق الحقيقي: ويتمثل في استلام شاحنة مقابل المبلغ المدفوع أي استعمال المبلغ في حيازة الشاحنة وملكيتها.

مثال تطبيقي رقم 2: سحبت المؤسسة مبلغ 10.000 دج من حسابها البنكي وأودعته في الصندوق

المطلوب: تمثيل وتحليل هذه العملية.

الحل: تعتبر هذه العملية تدفق داخلي بالنسبة للمؤسسة "تعامل المؤسسة مع نفسها."

التدفق المالي: يمثل من جهة خروج الأموال من الحساب البنكي للمؤسسة الذي يعتبر في هذه الحالة مصدر التدفق؛

التدفق المالي: ويمثل من جهة ثانية تحويل المبالغ المسحوبة من الحساب البنكي واستعمالها في تغذية صندوق المؤسسة.

4) **أما بالنسبة لوثائق إثبات التدفقات** فهي المستندات اللازمة لحدوث التدفقات الحقيقية والمالية، وأهمها بالنسبة للتدفقات

الحقيقية: الفاتورة، وصل الطلب، وصل التسليم...، أما بالنسبة للتدفقات المالية فتتمثل وثائق إثباتها في: الوصل النقدي في حالة السداد النقدي، الشيك البنكي، الشيك البريدي، الأوراق التجارية...

رابعا: تعريف الحساب، أشكاله وترصيده: يعتبر الحساب أداة لمتابعة حركة تدفقات كل عنصر من عناصر الذمة بشكل مستقل، وهو عبارة عن جدول ذو جانبين، الأيمن يدعى بالجانب المدين، والأيسر يدعى بالجانب الدائن، ويخصص الحساب لإظهار القيمة النقدية للتدفقات الخاصة به أي بالحساب خلال فترة محددة. وتختصر كلمة حساب عادة كالتالي: حـ/، ويأخذ الحساب أحد الشكال التالية:

الشكل المفصل: ويكون الحساب على شكل جدول إما ذو أعمدة متباعدة وإما متقاربة كما يلي:

الشكل ذو الأعمدة المتباعدة: عمليا غير مستخدم، ويتضمن المعلومات الموضحة في الشكل الموالي:

ح/اسم ورقم الحساب

التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبلغ المدين	التاريخ	صفحة اليومية	البيان	المبلغ الدائن
		المجموع				**المجموع**	

الشكل ذو الأعمدة المتقاربة: وسمي كذلك نسبة إلى تلاصق أعمدة المبالغ المدينة والدائنة كما يلي:

ح/512 البنك

التاريخ	ص اليومية	البيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
2010/01/10		فاتورة بيع بضاعة رقم...	**10000**	
2010/01/15		تسديد أجور وصل رقم...		**5000**
2010/01/31		رصيد مدين		
		المجموع		

الشكل المختصر أو المبسط: ويكون على شكل حرف T حيث يكون الجانب الأيمن يمثل الجانب المدين (م) والجانب الأيسر يمثل الجانب الدائن (د) كم يوضحه الشكل الموالي:

ح/512 البنك

م	د
10.000	5.000

من خلال الجدول أعلاه يمكن في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية تحديد رصيد هذا الحساب والذي يمثل الفرق بين التدفقات الموجبة والتدفقات السالبة لهذا الحساب بمعنى متابعة ما زاد في هذا العنصر وما نقص منه، أي الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن.

يكون الرصيد مدينا إذا كان مجموع المبالغ في الطرف المدين أكبر من مجموع المبالغ في الطرف الدائن

يكون الرصيد دائنا إذا كان مجموع المبالغ في الطرف الدائن أكبر من مجموع المبالغ في الطرف المدين

ويكون الرصيد معدوما إذا كان مجموع المبالغ في الطرف المدين يساوي مجموع المبالغ في الطرف الدائن ويدعى الحساب مرصد.

يوضع الرصيد المدين في الطرف الدائن ويوضع الرصيد الدائن في الطرف المدين وذلك لإحداث التوازن أي

يوضع الرصيد في الجانب الأصغر من الحساب وينسب إلى الجانب الأكبر

ملاحظة: في بداية كل دورة، يقوم المحاسب بفتح الحسابات وذلك بتسجيل الرصيد العائد من الدورة السابقة لذلك يسمى بالرصيد الأولي أو رصيد أول مدة.

خامسا: تصنيف الحسابات وطبيعتها: تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى بالأصناف (المجموعات، الأقسام، الطبقات...)، ويعبر عن الصنف عادة برقم واحد، وهناك سبعة 7 أصناف كما هي واردة في مدونة الحسابات (أنظر قرار وزير المالية المؤرخ في 26 يوليو 2008، "الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009")

وتصنف هذه الحسابات إلى صنفين كما يلي:

حسابات الذمة المالية (حسابات الميزانية): وتعرف أيضا بحسابات المركز المالي أو حسابات الوضعية، وتستخدم في إعداد الميزانية، فهي ارصدة متبقية عند نهاية الدورة بعد معالجة التدفقات التي حدثت خلالها، وتضم حسابات الأصول والخصوم، وتضم المجموعات من (1) إلى (5)، ويمكن التمييز بين نوعين من حسابات الميزانية:

الحسابات ذات الطبيعة المدينة: وهي حسابات الأصول (الاستخدامات)، وتفتح في الجانب المدين وتتزايد فيه، وتتناقص في الجانب الدائن، وغالبا ما يكون رصيدها مدينا؛

الحسابات ذات الطبيعة الدائنة: وهي حسابات الخصوم (المصادر)، تفتح وتتزايد في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين، وغالبا ما يكون رصيدها دائنا.

حسابات التسيير أو الاستغلال: تشمل الحسابات الاسمية المستخدمة لإعداد حساب النتيجة، والتي لا تظهر أبدا في الميزانية، حيث تتيح التعبير عن أداء المؤسسة خلال فترة معينة، وتضم المجموعتين (6) الأعباء أو المصاريف و(7) النواتج أو الإيرادات، وهي بدورها تنقسم إلى نوعين:

الحسابات ذات الطبيعة المدينة: وهي حسابات المصاريف أو الأعباء، وتفتح في الجانب المدين وتتزايد فيه، وتتناقص في الجانب الدائن، وغالبا ما يكون رصيدها مدينا؛

الحسابات ذات الطبيعة الدائنة: وهي حسابات النواتج أو الإيرادات، تفتح وتتزايد في الجانب الدائن وتتناقص في الجانب المدين، وغالبا ما يكون رصيدها دائنا.

ويمكن تلخيص ما سبق من خلال المخطط التالي:

الحسابات ذات الطبيعة المدينة (الأصول والأعباء)		**الحسابات ذات الطبيعة الدائنة (الخصوم والنواتج)**	
الجانب المدين (+)	**الجانب الدائن (_)**	**الجانب المدين (_)**	**الجانب الدائن (+)**
تفتح وتتزايد +	**تتناقص _**	**تتناقص _**	**تفتح وتتزايد +**
رصيد مدين			**رصيد دائن**
المجموع	**=**	**المجموع**	**=**
المجموع		**المجموع**	

مثال تطبيقي رقم 3: سجل العمليات التالية في حساب الصندوق، ثم استخرج رصيده (الوحدة: دج):

1. تحويل مبلغ 10000 من البنك إلى الصندوق؛
2. تسديد مصاريف الهاتف 200 نقدا؛
3. شراء بضاعة 5000 نقدا؛

4. شراء معدات 2000 نقدا؛

5. بيع بضاعة 2000 نقدا؛

6. تسديد أجور 1000 نقدا.

الحل: كلمة نقدا تعني أن العملية تمت بواسطة الصندوق.

حساب الصندوق من الأصول، إذن هو حساب ذو طبيعة مدينة أي يفتح في الجانب المدين ويتزايد فيه، ويتناقص في الجانب الدائن، فمثلا

العملية الأولى مبلغ 1000 دج يجب أن يسجل في الجانب المدين لأن حساب الصندوق يتزايد (حساب الصندوق استخدام) في هذه الحالة كونه أخذ هذا المبلغ من البنك الذي يمثل مصدرا في هذه الحالة.

العملية الثانية الصندوق يتناقص لأننا سحبنا منه مبلغ 200 دج (الصندوق يمثل المصدر هنا) من أجل استخدامها في تسديد مصاريف الهاتف.

وهكذا بالنسبة لباقي العمليات.

الاختصارات المستخدمة في الحساب: (م): مدين، (د): دائن، (ر.م): رصيد مدين

ح/53 الصندوق

م	د
10000	200
2000	5000
	2000
	1000
	ر.م: **3800**
المجموع 12000	المجموع 12000

رصيد حساب الصندوق هو الفرق بين الجانبين المدين والدائن: (12000− 8200) = 3800 يسجل في الجانب الأصغر (الجانب الدائن) ويسمى رصيد مدين نسبة إلى الجانب الأكبر.

سادسا: تعريف القيد المزدوج وأنواع القيود المحاسبية: تنص المادة 16 من القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007) على ما يلي:

" تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن".

يتضح من التعريف أعلاه أن كل عملية محاسبية والتي تعبر عن التدفقات النقدية التي تتم بين طرفين أو حسابين على الأقل، تؤثر على أحد الطرفين إيجابا، أي أنه الطرف الذي يأخذ أو يزيد (+)، ويسمى بالطرف (الحساب) المدين، بينما تؤثر على الطرف الثاني سلبا، أي أنه الطرف الذي يعطي أو ينقص (−) ويسمى بالطرف (الحساب) الدائن.

ويتم التمييز بين نوعين من القيود وهي:

القيد البسيط: إن هذا القيد يتضمن جانب واحد للحساب المدين وكذلك جانب واحد للحساب الدائن؛

مثال تطبيقي رقم 4: تم دفع أجور العمال نقدا بقيمة 1000 دج

من ح/ أجور المستخدمين 1000

.....إلى ح/ الصندوق 1000

القيد المركب: وهو ذلك القيد الذي يتكون جانبه المدين أو الدائن أو كلا الجانبين من أكثر من حساب واحد.

مثال تطبيقي رقم 5: تمت الحيازة على آلة صناعية قيمتها 250.000دج، سددت العملية بشيك بنكي وفي نفس اليوم ومن نفس المورد تمت الحيازة على جهاز إعلام آلي على الحساب بقيمة 50.000دج.

من ح/ المعدات الصناعية 250.000

من ح/ معدات الإعلام الآلي 50.000

إلى ح/ موردو التثبيتات 50.000

إلى ح/ البنك 250.000

بناء على ما سبق فإن كل عملية أو تدفق يقوم به الكيان يتم بين طرفين، أحدهما مدين والآخر دائن، ويشكل الطرفان معا القيد المزدوج. والعنصر المكون لكل طرف يدعى بالحساب

الوحدة الثانية

تنظيم العمل المحاسبي: المستندات والدفاتر المحاسبية

الوحدة الثانية: تنظيم العمل المحاسبي: المستندات والدفاتر المحاسبية

يخضع العمل المحاسبي إلى عدة إجراءات ومراحل، بدءا بتحليل المدخلات أي البيانات ثم تسجيلها، إلى غاية الحصول على المخرجات المتمثلة في القوائم المالية.

أولا: مراحل العمل المحاسبي: قد جرت العادة على تقسيم العمل المحاسبي إلى مرحلتين هما:

1) **أعمال الدورة المحاسبية:** وهي كل الأعمال التي يقوم المحاسب في بداية السنة المالية وخلالها أي قبل نهايتها، ويمكن تلخيص هذه الأعمال في الشكل الموالي:

جمع وقياس العمليات ← المستندات التجارية
تحليل العمليات ← التسجيل في اليومية
} أعمال يومية

تبويب العمليات ← الترحيل لدفتر الأستاذ

تلخيص العمليات ← – ترصيد الحسابات
– ميزان المراجعة
} أعمال شهرية

2) **أعمال نهاية الدورة المحاسبية:** هي تلك الأعمال التي يقوم بها المحاسب قبيل إقفال الدورة المحاسبية وهي متمثلة في:

الجرد المادي والمحاسبي ← قيود نهاية السنة وقيود التسوية ← الترحيل لدفتر الأستاذ ← ميزان المراجعة بعد الجرد ← قيود الإقفال ← الترحيل لدفتر الأستاذ ← ميزان المراجعة بعد الإقفال (النهائي الملخص) ← القوائم المالية

ثانيا: المجموعة المستندية وأهم المستندات: من أجل تحقيق الدورة المحاسبية وإصدار التقارير المالية يعتمد المحاسب في أدائه المهني على الوثائق الثبوتية والتي تعرف بالمستندات، بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبية القانونية.

1) **المجموعة المستندية:** تعبر عن الوثائق والمستندات القانونية أو التعاقدية المستخدمة لإثبات وتبرير العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، كما تعتبر دليل إثبات في حال نشوء منازعات بين المؤسسة والغير، وحسب المادة (18) فإن كل كتابة محاسبية تستند على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

2) **أهم المستندات:** يمكن تحديد أهم مستندات الإثبات التي يعتمد عليها التسجيل المحاسبي في:

فواتير الشراء، فواتير البيع، فواتير الإشعار، وصولات الاستلام والتسليم، كشف الراتب، الكشف البنكي.

وكل مستند يتضمن جملة من المعلومات مثل: رقم المستند، تاريخه، رمز العملية، السعر الوحدوي، الكمية، المجموع، محرر السند، توقيع المسؤول مع الختم. كما يتم الاحتفاظ بالمستندات لمدة 10 سنوات

ثالثا: المجموعة الدفترية: وهي الدفاتر التي تسجل فيها عمليات المؤسسة انطلاقا من مستندات الإثبات.

وحسب ما ورد في المواد من 9 إلى 18 من القانون التجاري الجزائري (الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم)، هناك إلزام قانوني للتاجر سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا أنه يمسك دفتر يومية، دفتر الجرد، إعداد الميزانية الختامية، وحساب الأرباح والخسائر أي حساب النتيجة، كما بينت نفس المواد قواعد التسجيل بهذه الدفاتر والهدف من مسكها. بالإضافة إلى وجوب الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق المنصوص عليها لمدة 10 سنوات. وحسب ما نصت عليه المادة رقم 20 من القانون رقم07- 11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي "تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا، ودفتر جرد....".

رابعا: أنواع الدفاتر والسجلات المحاسبية: تنقسم إلى دفاتر قانونية وأخرى مساعدة:

1) **الدفاتر القانونية:** وتتمثل في دفترين هما دفتر اليومية ودفتر الجرد؛

2) **الدفاتر المساعدة:** وتتمثل في دفتر الأستاذ وميزان المراجعة.

دفتر اليومية: وهو دفتر قانوني (إلزامي)، كما يعتبر أول سجل تسجل به العمليات المالية التي يقوم بها الكيان، وكل عملية تتكون من طرفين وعلى وفق نظام القيد المزدوج أحدهما مدين والآخر دائن.

شروطه: حسب ما تنص عليه المادة 21 من القانون 07- 11: "يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد". وحسب المادة 23 من القانون نفسه: " تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش"

بالإضافة إلى عدم الشطب أو المسح، وفي حالة الأخطاء هناك طرق لتصحيحها.

ملاحظة: للعلم، بدون وثائق قانونية مثل الفاتورة، لا يحق لأحد القيام بالتسجيلات في اليومية. فبدون هذه الوثائق أو عدم صحتها، لا قيمة للتسجيلات بالإضافة على عواقب أخرى قانونيا.

شكله: يأخذ دفتر اليومية العامة شكل جدول موضح في المثال الموالي:

مثال تطبيقي رقم 1: في تاريخ 01/07/ن سدد كيان ما مصاريف الهاتف 6000 دج بشيك بنكي- سجل العملية في اليومية

أرقام الحسابات		تاريخ وشرح العملية (البيان)	المبالغ	
مدين	دائن	01/07/ن	مدين	دائن
626		مصاريف...	6000	
	512	البنك- الحسابات الجارية (تسديد مصاريف الهاتف وصل رقم...)		6000

هذا التسجيل يسمى بالقيد المحاسبي والذي هو نوعين (قيد بسيط وقيد مركب)

ملاحظات:

- تعتبر الميزانية الافتتاحية عملية محاسبية يجب تسجيلها في دفتر اليومية ويسمى تسجيلها بالقيد الافتتاحي أو قيد بداية النشاط؛

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

دفتر الجرد: على غرار دفتر اليومية يعتبر دفتر الجرد إجباريا بموجب القانون، وذلك حسب المادة 10 من القانون التجاري الجزائري، وهو عبارة عن دفتر تسجل فيه مختلف التفاصيل المتعلقة بممتلكات المؤسسة بتاريخ الإقفال بعد جردها والتأكد من وجودها الفعلي، إضافة إلى التزامات المؤسسة، كما يتضمن نسخة عن الميزانية ونسخة عن حساب النتيجة، ويخضع لنفس الشروط التي يخضع لها دفتر اليومية.

الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ: بعد تثبيت القيود في سجل اليومية العامة، يتطلب الأمر ضرورة ترحيل العمليات التي حدثت من سجل اليومية العامة إلى سجل آخر يسمى بدفتر الأستاذ. والدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ هو عبارة عن وثيقة مساعدة وأداة ضرورية لمسك محاسبة المؤسسة أكثر من اليومية، والتي يعتبر دورها قانونيا أكثر مما هو محاسبيا.

ويبدأ العمل في دفتر الأستاذ بتخصيص صفحة أو أكثر لكل حساب، لتسجيل الرصيد الافتتاحي، ثم ترحيل العمليات أولا بأول من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وفي نهاية السنة المالية يتم ترصيد جميع الحسابات بهدف إعداد ميزان المراجعة والكشوف المالية.

ميزان المراجعة: بعد تسجيل العمليات المحاسبية بدفتر اليومية وترحيلها إلى الدفتر الكبير، لابد من التأكد من صحة هذه التسجيلات، وأن المبالغ المسجلة في الطرف المدين تعادل تلك الموجودة في الطرف الدائن. ويتم التأكد من هذا التعادل في نهاية الفترة المحاسبية بإعداد جدول خاص يدعى بميزان المراجعة يتضمن أسماء جميع الحسابات المستعملة في التسجيلات، مع ذكر المجاميع في كلا الطرفين والرصيد بالنسبة لكل حساب، ورغم أن ميزان المراجعة لا يعتبر إجباريا من الناحية القانونية إلا أنه يلعب دورا كبيرا من الناحية المحاسبية، حيث أنه يسهل عملية إعداد القوائم المالية، كما يعتبر أداة هامة للرقابة والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية من خلال الكشف عن الأخطاء المرتكبة سواء أثناء التسجيل في اليومية أو عند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ أو عند حساب مجاميع وأرصدة الحسابات، ويتم إعداده على مرحلتين:

ميزان المراجعة قبل الجرد: وفق الخطوات التالية:

التسجيل اليومي في دفتر اليومية ⟵ الترحيل إلى دفتر الأستاذ ⟵ إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد

ميزان المراجعة بعد الجرد: وفق الخطوات التالية:

التسجيل في اليومية ⟵ الترحيل إلى دفتر الأستاذ ⟵ إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد ⟵ إجراء قيود التسوية ⟵ تصحيح القيود الخاطئة ⟵ جرد لمجموع الموجودات ⟵ تسوية الفروقات الموجودة ⟵ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ⟵ إعداد الميزانية الختامية

ويأخذ الشكل الموالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	المبالغ		الأرصدة		أقل المجاميع
		مدين	دائن	مدين	دائن	
.....	.....					
	المجموع					الفرق بين المبالغ والأرصدة

شروط صحة ميزان المراجعة: لكي يكون ميزان المراجعة صحيحا لا بد من التأكد من المعادلات التالية:

المجاميع: مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع المبالغ المدينة أو الدائنة في ميزان المراجعة = مجموع المبالغ المدينة أو الدائنة في دفتر اليومية

الأرصدة: مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

كما يتم ترحيل كل الحسابات من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما الحسابات المرصدة وذلك من الصنف (1) إلى الصنف (7) بالترتيب

ملاحظة: إذا توفرت شروط المساواة بين المجاميع والأرصدة لميزان المراجعة لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

الوحدة الثالثة

الميزانيـــــــة

الوحدة الثالثة: الميزانية

أولا: تعريف الميزانية: تعتبر الميزانية بأنها صورة فوتوغرافية لوضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ محدد، فهي تبين وضعية صافي المركز المالي للمؤسسة.

كما جاء في المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في ....."تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية"

ويمكن القول ببساطة أن الميزانية هي عبارة عن صورة مالية للكيان. وتمكن الميزانية من وصف عناصر ذمة المؤسسة وتوزيعها وإظهارها بشكل منفصل ومرتب ضمن أبواب، كما هو موضح في النموذج الموالي:

الجدول رقم 1: عناصر الميزانية

عناصر الأصول (الاستخدامات)	عناصر الخصوم (الموارد أو مصادر الأموال)
حـ/2 – التثبيتات	حـ/1 – حسابات رؤوس الأموال
حـ/3 – المخزونات	حـ/4 – حسابات الغير (الحسابات الدائنة)
حـ/4 – حسابات الغير (الحسابات المدينة)	حـ/5 – الحسابات المالية (الحسابات الدائنة)
حـ/5 – الحسابات المالية (الحسابات المدينة)	

شكل الميزانية أعلاه حسب ما كان في المخطط المحاسبي الوطني: الأمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975...أما المحتوى فحسب النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: مكونات الميزانية وتصنيفاتها: تنقسم حسابات الميزانية إلى نوعين هما الأصول والخصوم، كما اعتمد معدو النظام المحاسبي المالي SCF في تصنيف عناصر الميزانية معيار العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

1) **الأصول:** تعرف أيضا بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (تثبيتات، مخزونات، حقوق...)، وتبين كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها.

وحسب ما ورد في المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في ....."تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية"، وتتمثل المنافع في زيادة خزينة المؤسسة أو أرباحها.

تصنيف الأصول: تبين المادة 21 من المرسوم رقم 08 – 156 تصنيف الأصول كما يلي:

الأصول غير الجارية: وتسمى أيضا الأصول غير المتداولة أو الأصول الثابتة، وهي تلك الأصول الموجهة للاستعمال الدائم والمستمر لتغطية احتياجات نشاط المؤسسة وهي الأصول أو التثبيتات العينية والمعنوية، أو تلك الأصول التي تمت حيازتها بهدف توظيفها في الآجال الطويلة أو تلك التي لا يمكن تحقيقها (أي بيعها) أو إنجازها خلال الاثني عشر شهرا بداية من تاريخ الإقفال أو نهاية الدورة.

الأصول الجارية: وهي تلك الأصول التي تمثل موضوع عمل المؤسسة، والتي يمكن للمؤسسة إنجازها، بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات. أو تلك الأصول المحازة أساسا بهدف تداولها أو الإبقاء عليها لفترات قصيرة (اثنا عشر شهرا على الأكثر) مثل المخزونات. وتعتبر الأصول الجارية أكثر سيولة مقارنة بالأصول غير الجارية، لأن تحولها إلى نقدية يتطلب فترة قصيرة لا تتجاوز السنة المالية.

ملاحظة:

- تظهر الأصول في الميزانية بمبالغها الصافية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بها؛
- ترتب الأصول في الميزانية حسب درجة السيولة من الأقل إلى الأكثر سيولة.

الجدول رقم 2: نموذج الميزانية (جانب الأصول)

الأصول	ملاحظة	مبالغ إجمالية	إ – خ ق	مبالغ صافية السنةN	السنة–N 1
الأصول غير الجارية (أ.المثبتة)					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
تثبيتات جاري انجازها					
تثبيتات مالية أخرى					
مجموع الأصول غير الجارية					
الأصول الجارية					
المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

2) الخصوم: وتبين مصادر التمويل للمؤسسة، والتي قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة، أو تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها؛

وحسب ما ورد في المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في ....."تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية".

تصنيف الخصوم: الخصوم تعتبر مصدرا للأصول وتتمثل هذه المصادر في العناصر التالية:

الأموال الخاصة: وهي الأموال التي يكون مصدرها الملاك أو ملكيتها تعود إليهم، لذا فهي تعتبر التزامات على الكيان تجاه الملاك، وتتكون من رأس المال الابتدائي المدفوع عند التأسيس (ح/101، ح/103) أو بعد ذلك (رأس المال الإضافي)، والأموال التي يكون مصدرها نشاط المؤسسة وهي الاحتياطات والمخصصات (ح/106، ح/104، ح/105)، والأرباح غير الموزعة (ح/11 وح/12). كما توضح الأموال الخاصة صافي ثروة المؤسسة والتي تتحد بالفرق بين الأصول والخصوم (الالتزامات) وفق المعادلة التالية: **الأموال الخاصة= مجموع الأصول (الممتلكات) – مجموع الخصوم (الالتزامات) الجارية وغير الجارية**

الخصوم الجارية: وتسمى خصوم قصيرة الأجل، وتصنف العناصر على هذا الأساس عندما ينتظر تسوية العنصر المعني في إطار دورة الاستغلال العادية (التشغيلية)، أو عندما تستحق التسديد خلال الاثني عشر شهرا من تاريخ الإقفال، مثل الموردون، ديون الاستغلال، المساهمات البنكية الجارية...إلخ؛

الخصوم غير الجارية: وتسمى خصوم طويلة الأجل، وتتضمن باقي عناصر الخصوم الأخرى التي لا تعتبر جارية، والتي يتوقع تسديدها خلال فترة تفوق السنة المالية مثل القروض البنكية، الديون المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي...إلخ.

ملاحظة:

– ترتب عناصر الخصوم على أساس درجة مطلبيتها أو استحقاقها من الأقل إلى الأكثر درجة.

الجدول رقم 3: نموذج الميزانية (جانب الخصوم)

الخصوم	ملاحظة	مبالغ السنةN	السنة1-N
<u>الأموال الخاصة</u> **رأس المال**			
الاحتياطات			
النتيجة الصافية			
الخصوم غير الجارية			

قروض وديون			
مؤونات وإيرادات مثبتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
الخصوم الجارية **الموردون والحسابات الملحقة**			
ديون أخرى			
خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجارية			
المجموع العام للخصوم			

بناء على ما سبق يمكن القول بأن:

حسابات الأصول ذات طبيعة مدينة كل زيادة فيها تسجل في الجانب المدين وكل نقصان يسجل في الجانب الدائن.

حسابات الخصوم ذات طبيعة دائنة كل زيادة فيها تسجل في الجانب الدائن وكل نقصان يسجل في الجانب المدين.

Actifs الأصول		**Passifs الخصوم**	
حسابات الأصول		**حسابات الخصوم**	
الجانب المدين +	**الجانب الدائن –**	**الجانب المدين–**	**الجانب الدائن +**
مجموع الأصول		**=**	**مجموع الخصوم**

وهكذا يتم فتح مجموعة من الحسابات حسب الحاجة (طبيعة وحجم العمليات) والرصيد النهائي لكل حساب (مبلغ بداية المدة+ الزيادات – النقصان) هو الذي يظهر على الميزانية، ويمثل في السنة القادمة مبلغ الافتتاح. وبذلك يصبح من السهل توظيف حسابات في متابعة الذمة بعد كل عملية عوض تتبع التغيرات التي تطرأ على

الميزانية وتصبح عندئذ هذه العملية نهائية (تتم في نهاية المدة)، ولا يمكن إعداد الميزانية بأي حال من الأحوال إلا بعد إعداد دفتر الأستاذ لكل حساب أي تحديد رصيد كل حساب من حسابات الأصول والخصوم في نهاية المدة.

ثالثا: أنواع الميزانيات: تصنف الميزانيات تبعا لتاريخ إعدادها إلى:

1) الميزانية الافتتاحية: وتبين الوضعية المالية في بداية السنة، ومن خصائصها أنها ليست إلزامية قانونا ولا تظهر نتيجة الدورة وليست عملية؛

2) **الميزانية الختامية:** تعد في نهاية السنة وتظهر النتيجة وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.

بالإضافة إلى ميزانيات أخرى:

3) **الميزانية التأسيسية:** ويتم إعدادها مرة واحدة في بداية حياة المؤسسة، تاريخها هو تاريخ إحضار العناصر وبداية النشاط؛

4) **ميزانية التصفية:** يتم إعدادها قبل البدء في تصفية المؤسسة لأي سبب كان، وتاريخها هو تاريخ إعلان التصفية.

رابعا: نتيجة الدورة المحاسبية: يقصد بالنتيجة الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من العمليات التجارية التي قامت بها خلال دورة معينة، فهي تعتبر من الموارد الداخلية الذاتية، ولذلك فهي حق من حقوق أصحاب المؤسسة، فمن البديهي أن تعتبر أحد الخصوم ضمن حسابات رؤوس الأموال، وتكون في شكل المعادلة التالية:

نتيجة الدورة = مجموع الأصول – مجموع الخصوم

فالنتيجة تعتبر أداة لتحقيق التوازن بين الأصول والخصوم

حساب وتسجيل نتيجة الدورة في الميزانية: تحسب وتسجل نتيجة الدورة في الميزانية حسب ما يلي:

النتيجة في بداية السنة: حيث أن المؤسسة لم تبدأ نشاطها الإنتاجي والتجاري بعد، فإن الميزانية الافتتاحية للمؤسسة لا تظهر أية نتيجة، وتكون في شكل المعادلة التالية: مجموع الأصول= مجموع الخصوم

مثال تطبيقي رقم 1: في 01/01/ن أنشأ السيد (x) مؤسسته التجارية وخصص لها مبلغ 250000 دج وضعها بالبنك، ثم قام بشراء الأصول التالية بشيك بنكي: مباني 20000، معدات صناعية 60000، بضاعة 100000.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية للمؤسسة (x).

الحل: إن رصيد البنك = 250000− (20000+ 60000+ 100000+) = 70000

إعداد الميزانية الافتتاحية في 2017/01/01:

الحساب	الأصول	المبلغ	الحساب	الخصوم	المبلغ
	الأصول غير الجارية:			الأموال الخاصة:	
213	مباني	20000	101	أموال الاستغلال	250000
2154	معدات صناعية	60000			
	الأصول الجارية (المتداولة):				
30	بضاعة	100000			
512	بنك	70000			
مجموع الأصول		**250000**	**مجموع الخصوم**		**250000**

نلاحظ أن جانب الخصوم لا تظهر به نتيجة لأنها في بداية نشاطها.

النتيجة في نهاية السنة: وهناك حالتان:

الحالة الأولى: النتيجة ربح: في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم، وتأخذ معادلة الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي: **الأصول = الخصوم + نتيجة الدورة (ربح)**

مثال تطبيقي رقم 2: لنفترض أن أرصدة حسابات مؤسسة السيد (x) المذكورة في المثال رقم 1 كانت في نهاية السنة 2017 كما يلي: مباني 20000، معدات صناعية 60000، شاحنة 100000، بضاعة 120000، عملاء 20000، بنك 80000، موردو المخزونات 50000.

المطلوب: أحسب نتيجة الدورة، ثم مثل الميزانية بتاريخ 2017/12/31؟

الحل: نتيجة الدورة (ن د) = الأصول – الخصوم

ن د= (20000+ 60000+ 100000+ 120000+ 20000+ 80000) – (250000+ 50000)

ن د= 400000- 300000

ن د= 100000 وهي ربح لأنها بإشارة موجبة أي أن مجموع الأصول يفوق مجموع الخصوم والأموال الخاصة

إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2017/12/31:

الحساب	الأصول	المبلغ	الحساب	الخصوم	المبلغ
	الأصول غير الجارية:			الأموال الخاصة:	
213	مباني	20000	101	أموال الاستغلال	250000
2154	معدات صناعية	60000	120	نتيجة الدورة (ربح)	100000
2182	معدات نقل (شاحنة)	100000		الخصوم غير الجارية:	
	الأصول الجارية (المتداولة):	100000		/	
30	بضاعة	120000		الخصوم الجارية:	
411	عملاء (زبائن)	20000	401	موردو المخزونات	50000
512	بنك	80000			
المجموع العام للأصول		**400000**	**المجموع العام للخصوم**		**400000**

نتيجة الدورة كانت ربحا وهي فائض مجموع الأصول على مجموع الخصوم، فسجلت في جانب الخصوم وبإشارة موجبة حتى يحدث التوازن بين جانب الأصول والخصوم.

الحالة الثانية: النتيجة خسارة: في هذه الحالة يكون مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم، أي أن المؤسسة خسرت جزءا من الأموال التي وضعت تحت تصرفها، وتأخذ معادلة الميزانية في هذه الحالة الشكل التالي:

الأصول = الخصوم – نتيجة الدورة (خسارة)

في هذه الحالة تسجل نتيجة الدورة (خسارة) في جانب الخصوم وبإشارة سالبة (أي بين قوسين).

مثال تطبيقي رقم 3: في نهاية السنة 2017 كانت أرصدة الأصول والخصوم لمؤسسة النور كما يلي: أراضي 100000، مباني 150000، معدات نقل 50000، بضائع 40000، زبائن 30000، بنك 120000، موردو المخزونات 170000، أموال خاصة 340000، قروض 280000.

المطلوب: أحسب نتيجة الدورة، ثم مثل الميزانية الختامية في 2017/12/31؟

الحل: نتيجة الدورة (ن د) = الأصول – الخصوم

ن د= (100000+ 150000+ 50000+ 40000+ 30000+ 120000) – (340000+ 280000+ 170000) = 790000 – 490000

ن د= – 300000 وهي خسارة لأنها بإشارة سالبة أي أن مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم والأموال الخاصة

إعداد الميزانية الختامية بتاريخ 2017/12/31:

الحساب	الأصول	المبلغ	الحساب	الخصوم	المبلغ
	الأصول غير الجارية:			الأموال الخاصة:	
211	أراضي	100000	101	رأس المال	340000
213	مباني	150000	129	نتيجة الدورة (خسارة)	(300000)
2182	تثبيات عينية أخرى (معدات نقل)	50000			
مج الأصول غ الجارية		300000	مج الأموال الخاصة		40000
	الأصول الجارية (المتداولة):			الخصوم غير الجارية:	
30	بضاعة	40000	164	قروض بنكية	280000
411	عملاء (زبائن)	30000		الخصوم الجارية:	170000
512	بنك	120000	401	موردو المخزونات	
مج الأصول الجارية		190000	مج الديون		450000
المجموع الإجمالي للأصول		**490000**	**المجموع الإجمالي للخصوم**		**490000**

نتيجة الدورة كانت خسارة وهي فائض مجموع الخصوم على مجموع الأصول، فسجلت في جانب الخصوم وبإشارة سالبة (بين قوسين) حتى يحدث التوازن بين جانب الأصول والخصوم.

خامسا: المركز المالي الصافي:

ويعرف بأنه القيمة المحاسبية الصافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد، ويمكن حسابه بإحدى العلاقتين التاليتين:

العلاقة الأولى: المركز المالي الصافي (م م ص) = مجموع الأصول– مجموع الديون

العلاقة الثانية: م م ص = الأموال الخاصة + ن د (ربح) أو – ن د (خسارة)

مثال تطبيقي رقم 4: لو نحسب المركز المالي الصافي في المثالين السابقين (2) و(3) نجد:

في المثال السابق رقم 2: كانت النتيجة المتحصل عليها ربح بمقدار 100000، وبالتالي يحسب المركز المالي الصافي (م م ص) كالتالي:

الطريقة الأولى: م م ص= مج الأصول – مج الديون = 400000 – 50000

م م ص = 350000

الطريقة الثانية: م م ص= الأموال الخاصة + ن د (ربح) = 250000 + 100000

م م ص= 350000

في المثال رقم 3: كانت نتيجة الدورة خسارة وقدرت بـ: (300000) وبالتالي يحسب المركز المالي الصافي (م م ص) كالتالي:

الطريقة الأولى: م م ص= مج الأصول – مج الديون = 490000 – (170000+ 280000)

م م ص= 40000

الطريقة الثانية: م م ص= الأموال الخاصة – ن د (خسارة) = 340000– 300000

م م ص= 40000

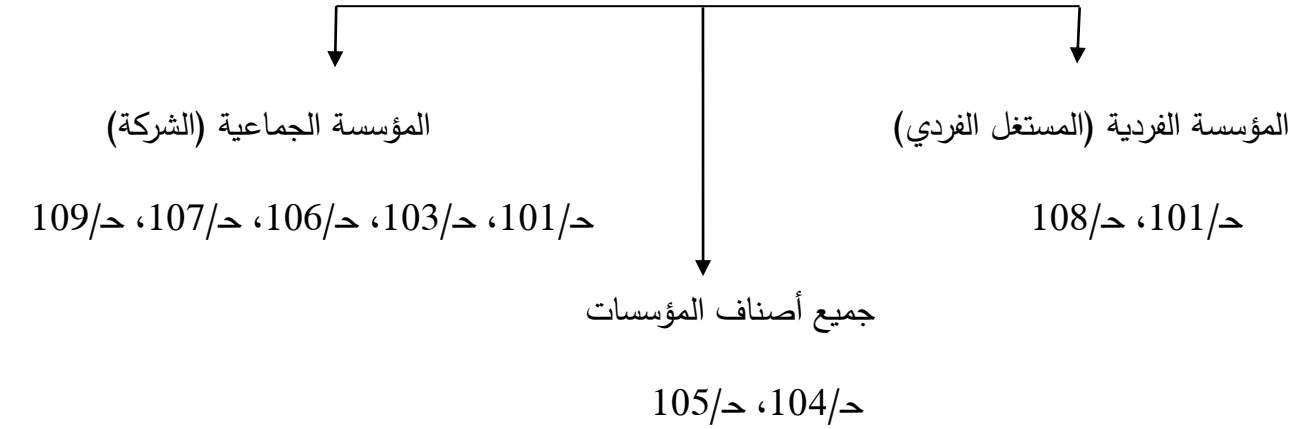
الوحدة الرابعة

المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة

الوحدة الرابعة: المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة

إن دراسة الصنف الأول (حسابات رؤوس الأموال) كما جاء في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي تقتضي دراسة مجموعتين هما رأس المال والحسابات المرتبطة به أي الأموال الخاصة، إضافة إلى حسابات الديون والخصوم غير الجارية الأخرى (المؤونات، الضرائب المؤجلة، الإعانات)، وتتكون من الحسابات التالية:

الحساب الرئيسي حـ/10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها ويتكون من مجموعة من الحسابات الفرعية والتي تختلف حسب الشكل القانوني للمؤسسة، وتتمثل في الحسابات التالية:



أولا: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة على مستوى المؤسسة الفردية (المستغل الفردي): المؤسسة الفردية هي المؤسسة التي يمتلكها ويسيرها شخص واحد ويطلق عليه المستغل الفردي، كما يطلق على رأسمالها بأموال الاستغلال، والمتمثلة في المساهمات العينية والنقدية التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة عند تأسيسها أو بعد ذلك، ويكون التسجيل المحاسبي حسب الحالات التالية:

الحالة 01: إنشاء المؤسسة الفردية وزيادة رأسمالها:

من حـ/××2 أو حـ/××3 أو حـ/512 أو حـ/53	إلى حـ/101 أموال الاستغلال

الحالة 02: تخفيض رأس مال المؤسسة الفردية:

من حـ/101 أموال الاستغلال	إلى حـ/××2 أو حـ/××3 أو حـ/512 أو حـ/53

الحالة 03: التحويلات بين المستغل والمؤسسة: أي جميع المعاملات التي تتم بين المؤسسة ومالكها وذلك لحسابه الخاص (حـ/108) كما يلي:

1) حالة مسحوبات المستغل من المؤسسة:

من حـ/108 حساب المستغل	إلى حـ/512 أو حـ/53 أو حـ/700 (سحب بضاعة)

2) حالة مدفوعات المستغل إلى المؤسسة:

من حـ/512 أو حـ/53	إلى حـ/108 حساب المستغل

3) ترصيد حساب المستغل (حـ/108): وذلك في نهاية الدورة (12/31/ن) كما يلي:

من حـ/108 حساب المستغل	إلى حـ/101 أموال الاستغلال
حالة مدفوعات المستغل أكبر من مسحوباته أي رصيد حـ/108 يكون رصيد دائن، مما يؤدي إلى زيادة في أموال الاستغلال	

والعكس صحيح أي:

من حـ/101 أموال الاستغلال	إلى حـ/108 حساب المستغل
حالة مسحوبات المستغل أكبر من مدفوعاته أي رصيد حـ/108 يكون رصيد مدين، مما يؤدي إلى نقصان في أموال الاستغلال	

4) ترصيد نتيجة الدورة (حـ/12): وذلك في بداية الدورة الجديدة، حيث يتم تحويل رصيد النتيجة من ربح أو خسارة إلى حـ/101 أموال الاستغلال، وذلك كما يلي:

من حـ/101 أموال الاستغلال	إلى حـ/129 نتيجة الدورة (خسارة)
حالة النتيجة خسارة أي رصيد حـ/12 مدين مما يؤدي إلى نقصان في أموال الاستغلال	

والعكس صحيح أي في حالة النتيجة ربح يكون رصيد حـ/12 دائن مما يؤدي إلى زيادة في أموال الاستغلال ويكون القيد كما يلي:

من حـ/120 نتيجة الدورة (ربح)	إلى حـ/101 أموال الاستغلال

مثال تطبيقي رقم 1:

في 2015/01/01 بدأ السيد أحمد نشاطه التجاري وخصص لذلك ما يلي: مبنى تجاري 200000، معدات وأدوات 100000، أموال بالبنك 400000 وخلال السنة (2015) قام بالعمليات التالية:

1. شراء بضاعة 100000 على الحساب؛
2. سحب من المحل: 10000 بشيك و5000 بضاعة لاستهلاكه الخاص؛
3. وضع في صندوق المحل 50000 سحبها من أمواله الخاصة؛

إن نتيجة الدورة للسنة (2015) كانت ربحا قدره 100000

المطلـوب: سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة، ثم رصد حساب المستغل وكذا حساب النتيجة في 12/31/ 2015.

الحل:

تسجيل العمليات في يومية المؤسسة:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/01/01		
213		مباني	200000	
215		معدات صناعية	100000	
512		بنك	400000	
	101	أموال الاستغلال		700000
		تاريخ العملية 1		
380		مشتريات بضاعة	100000	
	401	موردو المخزونات		100000
30		بضاعة	100000	
	380	مشتريات بضاعة		100000
		تاريخ العملية 2		
108		حساب المستغل	15000	
	512	البنك		10000
	700	مبيعات بضاعة		5000
		تاريخ العملية 3		
53		الصندوق	50000	
	108	حساب المستغل		50000
		2015/12/31		

108		حساب المستغل	35000	
	101	أموال الاستغلال		35000
		2016/01/01		
120		نتيجة الدورة (ربح)	100000	
	101	أموال الاستغلال		100000

مثال تطبيقي رقم 2: نفس المثال السابق رقم 1، لنفترض أن المؤسسة الفردية للسيد أحمد وخلال السنة (2015) حققت خسارة 50000

المطلوب: سجل القيد المناسب في 2016/01/01.

الحل: تسجيل القيد المناسب في 2016/01/01

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2016/01/01		
101		أموال الاستغلال	50000	
	129	نتيجة الدورة (خسارة)		50000

ثانيا: المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأموال الخاصة على مستوى الشركات (ش ذ م م وشركات المساهمة): الشركات هي عبارة عن مؤسسات يمتلكها أكثر من شخص يطلق عليهم الشركاء أو المساهمين، ورغم تعدد الإجراءات المتعلقة بإنشاء الشركات واختلافها حسب الطبيعة القانونية لكل شركة، إلا أنه وبغرض التسجيل المحاسبي يمكن التمييز بين ثلاث مراحل أساسية هي:

1. الوعد بالمساهمة من طرف المساهمين أو طلب المساهمات؛
2. تحرير المساهمات من طرف المساهمين؛
3. وضع الأموال تحت تصرف الشركة.

ويجب التمييز أثناء المعالجة المحاسبية بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL ; EURL) وشركة المساهمة (SPA) كما يلي:

الشركة ذات المسؤولية المحدودة: وهي شركة أموال، الحد الأدنى لرأسمالها هو 100000دج، وينقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية مبلغها 1000دج على الأقل وهي غير قابلة للتداول، ويجب أن يتم الاكتتاب بجميع الحصص من طرف الشركاء، وتدفع قيمتها كاملة عند التأسيس سواء كانت حصص عينية أو نقدية، ولا يجوز أن تكون الحصص في شكل تقديم عمل.

التسجيل المحاسبي: يكون على مرحلتين كما يلي:

1) **الوعد بالمساهمة في رأسمال الشركة:** أي إثبات رأس المال في القانون الأساسي للشركة.

من حـ/4561 مساهمات عينية حـ/4565 مساهمات نقدية	إلى حـ/101 رأس المال الصادر

2) **الوفاء بالوعد وتسديد المساهمات في رأسمال الشركة:** أي تنفيذ الوعد بالمساهمة في رأسمال الشركة، وذلك عند تسديد قيمة الحصص المتفق عليها.

من حـ/××2 أو حـ/××3 أو حـ/512 أو حـ/53	إلى حـ/4561 مساهمات عينية حـ/4565 مساهمات نقدية

شركة المساهمة: وهي شركة أموال لا يجب أن يقل عدد شركائها عن سبعة شركاء، الحد الأدنى لرأسمالها 5000000دج إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار، و1000000دج على الأقل في الحالة المخالفة.

كما يجب أن يكتتب رأسمالها بالكامل، وتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع على الأقل (25%) من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة او عدة مرات في أجل لا يمكن أن يتجاوز 5 سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بالكامل حين إصدارها.

التسجيل المحاسبي: ويمر بالمراحل التالية:

1. **إثبات رأسمال الشركة:** حيث يتم إثبات رأس المال في حـ/101، والجزء المطلوب في حـ/456، والجزء غير المطلوب في حـ/109 كما يظهره القيد الموالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
4561		مساهمات عينية		
4565		مساهمات نقدية		
109		رأسمال مكتتب غير مطلوب		
	1011	رأسمال مكتتب غير مطلوب		
	1012	رأسمال مطلوب غير مسدد		

2. تسديد المساهمات المطلوبة عند التأسيس: بمجرد تسديد المساهمات يتم ترصيد حـ/456 كما يبينه القيد الموالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
2××				
3×				
512 أو 53				
	4561	مساهمات عينية		
	4565	مساهمات نقدية		
1012		رأسمال مطلوب غير مسدد		
	1013	رأسمال مطلوب ومسدد		

3. استدعاء الجزء المتبقي من رأس المال: وذلك بترصيد حـ/109 كما يبينه القيد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
4565		مساهمات نقدية		
	109	رأسمال مكتتب غير مطلوب		
1011		رأسمال مكتتب غير مطلوب		
	1012	رأسمال مطلوب غير مسدد		

4. تسديد المساهمات النقدية المتبقية: أي إثبات دفع المساهمات النقدية غير المستدعاة عند التأسيس كما يوضحه القيد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
512 أو 53		بنك أو صندوق		
	4565	مساهمات نقدية		
1012		رأسمال مطلوب غير مسدد		
	1013	رأسمال مطلوب ومسدد		

وفي نهاية تسديد القيمة الكلية للمساهمات النقدية يتم القيام بإجراء قيد التسوية المحاسبية كما يلي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
1013		رأسمال مطلوب ومسدد		
	101	رأس المال الصادر		

مثال تطبيقي رقم 3:

بتاريخ 2015/02/11 أسس الشريكين محمد وهاني شركة برأس مال قدره 8.000.000دج، مقسمة إلى 8.000 سهم، قيمة السهم الواحد 1.000دج، منها 5.000 سهم مساهمة عينية والباقي مساهمة نقدية، كانت

مساهمات الشريكين كما يلي: **الشريك محمد:** مساهمة عينية ظهرت في: أراضي بـ 950.000دج، معدات صناعية بـ 650.000دج، مواد أولية بـ 900.000دج، ومساهمة نقدية بـ 1.200.000دج.

الشريك هاني: مساهمة عينية تمثلت في: مباني بـ 1.500.000دج، معدات نقل بـ 850.000دج، مواد أولية بـ 150.000دج، والمساهمة النقدية بـ 1.800.000دج.

- تم الاكتتاب بكل المساهمات يوم التأسيس وتقديم نسبة 40% من المساهمات النقدية؛
- بتاريخ 02/15 تم استلام المساهمات العينية؛
- بتاريخ 02/20 تم استلام المساهمات النقدية وإيداعها في الحساب البنكي للشركة؛
- بتاريخ 05/30 تم استلام ما تبقي من المساهمات النقدية (غير المطلوبة عند التأسيس) وتم إيداعها في الحساب البنكي للشركة.

المطلوب: تسجيل كل العمليات اللازمة في دفتر اليومية.

الحل: تسجيل كل العمليات اللازمة في دفتر اليومية:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/02/11		
		مساهمات عينية		
4561		مساهمات نقدية	5.000.000	
4565		رأسمال مكتتب غير مطلوب	1.200.000	
109	1011	رأسمال مكتتب غير مطلوب	1.800.000	1.800.000
	1012	رأسمال مطلوب غير مسدد		6.200.000
		(إثبات رأس مال الشركة والوعد بالمساهمة)		
		2015/02/15		
211		أراضي	950.000	

213		مباني	1.500.000	
215		معدات صناعية	650.000	
218		معدات نقل	850.000	
31		مواد أولية	1.050.000	
	4561	مساهمات عينية		5.000.000
1012		رأسمال مطلوب غير مسدد	5.000.000	
	1013	رأسمال مطلوب ومسدد		5.000.000
		(تسديد المساهمات العينية المطلوبة عند التأسيس)		
		2015/02/20		
512		بنك	1.200.000	
	4565	مساهمات نقدية		1.200.000
1012		رأسمال مطلوب غير مسدد	1.200.000	
	1013	رأسمال مطلوب ومسدد		1.200.000
		(تسديد المساهمات النقدية المطلوبة عند التأسيس)		
		2015/05/30		
4565		مساهمات نقدية	1.800.000	
	109	رأسمال مكتتب غير مطلوب		1.800.000
1011		رأسمال مكتتب غير مطلوب	1.800.000	

	1012	رأسمال مطلوب غير مسدد (استدعاء الجزء المتبقي من ر الم أو المساهمات النقدية)		1.800.000
512		بنك	1.800.000	
	4565	مساهمات نقدية		1.800.000
1012		رأسمال مطلوب غير مسدد	1.800.000	
	1013	رأسمال مطلوب ومسدد (تسديد المساهمات النقدية المتبقية)		1.800.000

ثالثا: الحساب 103 علاوات مرتبطة برأسمال الشركة: نلاحظ أن (ن.م.م) لم يذكر الحسابات الفرعية للحساب 103 ولا قاعدة مسكه بل لم يذكر حتى تعريف العلاوة.

لقد عرف المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 العلاوة كالتالي " إن علاوة المساهمات تمثل الزيادة في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص الموزعة على الشركاء" فإذا كانت القيمة الاسمية للسهم هي 1000 دج لكن المؤسسة باعت أسهمها إلى الشركاء ب 1200 دج للسهم الواحد فإن الفرق بين القيمة الاسمية (1000 دج) والقيمة الحقيقية (1200دج) أي 200دج يعرف بالعلاوة في المساهمة ويسجل بالطرف الدائن من الحساب 103 وسبب كون القيمة الحقيقية (أو السوقية) للسهم هي أكبر من قيمته الاسمية يعود إلى الاحتياطات وباقي الأموال الخاصة التي وفرتها المؤسسة خلال السنوات السابقة ويمكن تقسيم الحساب 103 إلى حسابات فرعية لإظهار علاوة المساهمات وعلاوة الإصدار وعلاوة الدمج.....إلخ.

مثال تطبيقي رقم 4:

في 01/01/ن كانت ميزانية المؤسسة (س) كالتالي:

الرقم	الأصـــــول	المبلغ	الرقم	الخصـوم	المبلغ
213	مباني صناعي	100000	101	رأسمال الشركة	1000000
215	معدات	150000	106	احتياطات	70000
30	مخزون بضاعة	50000	401	موردو المخزون	50000
512	البنك	820000			
	مجموع الأصول	1120000		مجموع الخصوم	1120000

إن رأسمال الشركة موزع إلى 10000 سهم

المطلوب: أحسب كلا من القيمة الاسمية والحقيقية للسهم الواحد، ولنفترض أن المؤسسة وبهدف زيادة رأسمالها قد أصدرت 1000 سهم جديد تم بيعها للشركاء ب 107 للسهم الواحد وقد حصلت بشيك.

المطلوب: سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة

الحل: القيمة الاسمية للسهم= رأس المال÷ عدد الأسهم

إذن القيمة الاسمية= 1000.000 دج ÷ 10.000 سهم = 100

القيمة الحقيقية للسهم = الأموال الخاصة ÷ عدد الأسهم، أي 1.070.000 دج ÷ 10000 سهم = 107

لاحظ أن الفرق بين القيمة الحقيقية للسهم وقيمته الاسمية هو 7 دج وهو ما يعرف بعلاوة المساهمة

التسجيل المحاسبي لعملية بيع الأسهم: (خ.ر.م) تعني خاصة برأس المال

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
456		الشركاء– عمليات خ.ر.م	100.000	
	101	رأسمال الشركة		100.000
	103	علاوات مرتبطة برأس المال		7.000
		(إصدار أسهم (1000 سهم×100 دج		

512		البنك (1000 سهم× 107دج)	107.000	
	456	الشركاء- عمليات خ.ر.م (بيع الأسهم)		107.000

رابعا: الحساب 106 الاحتياطات وتوزيع نتيجة الشركة: تجدر الإشارة إلى أن حساب الاحتياطات مرتبط بنتيجة الدورة، لذا يفضل شرح حساب النتيجة إضافة إلى الحساب 11 المرحل من جديد.

الحساب 12 نتيجة الدورة: في نهاية الدورة يتم تحديد نتيجة الدورة والتي تعني الربح أو الخسارة التي حققتها الشركة خلال دورة ما، وتسجل في حساب 12 إما حيث تدرج في حـ/120 في الجانب الدائن عندما تكون ربح، وعندما تكون خسارة تدرج في حـ/129 في الجانب المدين، وخلال مدة لا تتجاوز الستة 6 أشهر من تاريخ الإقفال يتم عقد الجمعية العامة العادية، ويتم بذلك اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع أو تخصيص النتيجة.

الحساب 11 المرحل من جديد: يستقبل هذا الحساب جزء النتيجة (سواء كان ربحا أو خسارة) والذي أرجأت الجمعية العامة اتخاذ قرار بشأنه إلى تاريخ لاحق، ويمكن أن يقسم الحساب إلى حسابين فرعيين: حـ/110 في حالة الربح (رصيد دائن) وحـ/119 في حالة الخسارة (رصيد مدين) كما يلي:

حالة النتيجة خسارة حـ/129: ويتم تمييز الحالات التالية:

ترصد وتحول إلى المرحل من جديد في انتظار تخصيصها	أو ترصد وتدرج في الاحتياطات	ترصد وتعالج كتخفيض لرأس المال
من حـ/119 مرحل من جديد إلى حـ/129 نتيجة الدورة- خسارة	من حـ/106 الاحتياطات إلى حـ/129	من حـ/101 رأس المال الصادر إلى حـ/129

حالة النتيجة ربح حـ/120: ويتم تمييز الحالات التالية:

1. امتصاص خسائر الدورات السابقة: ويتم تسجيل القيد الموالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
120		نتيجة الدورة – ربح	×××	
	119	مرحل من جديد – خسارة		×××

2. تشكيل الاحتياطات: تعتبر الاحتياطات وسيلة تمويل ذاتية تقتطع من الأرباح جزئيا، أبقاها الشركاء تحت تصرف الشركة، ويتم تشكيلها وفقا لأحكام تشريعية ونظامية متعددة كما يلي:

الاحتياطات القانونية (حـ/1061): وهي إجبارية بموجب القانون التجاري، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة يقتطع من الأرباح سندات نصف العشر على الأقل، وتطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى احتياطي قانوني وذلك تحت طائلة بطلان كل مداولة مخالفة، ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال.

الاحتياطات النظامية أو التعاقدية (حـ/1063): وهي الاحتياطات التي نص عليها عقد تكوين الشركة وبموجبه تتحدد قيمتها أو كيفية حسابها.

الاحتياطات المنظمة (حـ/1064): وهي الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح المعاد استثمارها، وفوائض القيمة عن التنازل عن الاستثمارات.

الاحتياطات الأخرى (حـ/1068): مثل الاحتياطات الاختيارية، وهي الاحتياطات المكونة بموجب الجمعية العامة العادية.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
120		نتيجة الدورة – ربح	×××	
	106	الاحتياطات		×××

3. ترحيل جزء وإضافته لنتائج الدورات المستقبلية (حـ/110).

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
120		نتيجة الدورة – ربح	×××	
	110	مرحل من جديد – ربح		×××

4. توزيع جزء على الشركاء (حـ/457).

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
120		نتيجة الدورة – ربح	×××	
	457	الشركاء – أرباح للدفع		×××

مثال تطبيقي رقم 5:

خلال السنة 2015 حققت المؤسسة (×) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة، ربحا صافيا قدره 100.000دج. إذا علمت أن الاحتياطي النظامي 10.000، الاحتياطي الاختياري 15.000، كما قرر الشركاء 50.000 من أرباح السنة وتحويل ما بقي من الربح إلى الحساب 11، لنفترض أن القسائم سددت بشيك في 2016 /03/20.

المطلوب: سجل القيود المناسبة.

الحل:

تسجيل القيود المناسبة في دفتر اليومية:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2016/01/01		
120		نتيجة الدورة – ربح	100.000	
	1061	احتياطي قانوني		5.000
	1063	احتياطي نظامي		10.000
	1068	احتياطي اختياري		15.000
	457	الشركاء– دفعات مستحقة		50.000
	110	مرحل من جديد – ربح		20.000
		توزيع نتيجة الدورة (ربح)		
		2016/03/20		
457		الشركاء– دفعات مستحقة	50.000	
	512	بنك		50.000
		(تسديد الدفعات المستحقة للشركاء)		

الوحدة الخامسة

المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات

الوحدة الخامسة: المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل؛
- هي مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.
- يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان.

تشتمل المخزونات على الأصناف التالية:

حـ/30- مخزون بضاعة: وهي السلع التي يتم شراؤها بهدف بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها.

حـ/31- المواد الأولية واللوازم: وهي المواد واللوازم المشتراة بهدف تحويلها واستعمالها في الإنتاج بشكل مباشر، فهي تدمج في تكوين المنتجات المصنوعة.

حـ/32- تموينات أخرى: وهي مواد تساهم (تستهلك) في عمليات المعالجة أو التصنيع أو الاستغلال دون أن تدخل في تركيبة المنتجات المعالجة أو المصنعة، وحساباتها الفرعية تشمل:

حـ/321- مواد قابلة للاستهلاك: مثل مواد صيانة المعدات؛

حـ/322- لوازم قابلة للاستهلاك: مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب؛ (التوريدات التي لا تخزن لا تسجل في حـ/32 لكن تسجل بالحساب حـ/607 مشتريات غير مخزنة)

حـ/326- الأغلفة المستهلكة.

حـ/33- سلع قيد الإنتاج: وهي المنتجات والأشغال التي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية الدورة المالية. وهي نوعان:

ح/331- المنتجات الجاري إنجازها؛

ح/335- الأشغال الجاري إنجازها.

ح/34- خدمات قيد الإنجاز: وهي حسابات ثانوية وتشمل:

ح/341- الدراسات الجاري إنجازها؛

ح/345- الخدمات الجاري إنجازها.

ح/35- مخزون المنتجات: ويمثل تلك السلع التي اعتبرت منتجات من حيث المبدأ باعتبارها ناتجة عن الاستغلال وتشمل:

ح/351- المنتجات الوسيطة: أو النصف مصنعة، أنشأتها المؤسسة ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع أو التحويل بحيث يجب إجراء عمليات تحويلية مقبلة عليها؛

ح/355- منتجات مصنعة: أو تامة الصنع، أنشأها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها على أساس منتجات قابلة الاستعمال النهائي؛

ح/358- منتجات متبقية: أو المسترجعة أو النفايات، وهي مجمل الرواسب في أي طبيعة كانت لا تصلح عموما لأي تسويق أو استعمال عادي، وهي ثلاثة أنواع (فضلات غير صالحة لأي استعمال يجب تحطيمها ورميها؛ فضلات يمكن بيعها كمواد أولية لنشاطات أخرى خارج المؤسسة؛ فضلات يمكن إدماجها في العملية الإنتاجية للمؤسسة)

ح/36- المخزونات المتأتية من التثبيتات: ويشمل مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية، ويجعل هذا الحساب مدينا بجعل حساب التثبيت المعني دائنا.

ح/37- مخزونات بالخارج (حساب تسوية): وتعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت والتي تسيطر عليها المؤسسة وتراقبها إلا أنها ليست بحوزتها خاصة عند نهاية الدورة المالية، فيمكن أن تكون مودعة أو مستودعة أو سائرة في الطريق.

ح/38- المشتريات المخزنة: ويمثل هذا الحساب قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة بهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية، سواء عن طريق إعادة بيعها على حالتها أو استهلاكها في عملية

التصنيع أو الاستغلال. وهو حساب وسيط ومؤشر محاسبي يدل على قيمة المشتريات خلال الفترة بما فيها مصاريفها. ويضم ثلاث حسابات ثانوية:

حـ/380- مشتريات البضائع (البضائع المخزنة)؛

حـ/381- مشتريات المواد الأولية واللوازم (مواد أولية ولوازم مخزنة)؛

حـ/382- مشتريات التموينات الأخرى (تموينات أخرى مخزنة).

حـ/39- خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: وذلك اعتبارا لتدني أو انخفاض قيمة المخزونات من أي طبيعة كانت في نهاية الدورة المالية. ويفتح لهذا حسابات فرعية تتلاءم وطبيعة الحسابات الأصلية.

أولا: المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع المخزون: لتفادي عدة أخطاء يجب علينا الفهم الجيد لمعطيات العمليات المحاسبية، ويجب أيضا من البداية طرح السؤال إذا كنا بصدد القيام بالمحاسبة للزبون أي الكيان المشتري، أو للمورد أي الكيان البائع، والتركيز بوضع القيود المحاسبية الخاصة لأنها تختلف من حالة لأخرى، بالإضافة إلى وجوب معرفة الحسابات وفقا لمدونة الحسابات والأصناف التي تنتمي إليها، ومعرفة إن كانت تنتمي إلى حسابات الميزانية أو حسابات النتائج..

1) **حالة شراء المخزون (بصدد المحاسبة للزبون):** نميز في عملية الشراء ثلاث مراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: نقل الملكية: أي تحويل الملكية من المورد إلى الزبون، والوثيقة الرسمية لإثبات هذه المرحلة هي الفاتورة (أنظر المرسوم التنفيذي رقم 05- 468) ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

380		بضائع مخزنة	×××
381		مواد أولية ولوازم مخزنة	×××
382		تموينات أخرى مخزنة	×××
	401	موردو المخزونات والخدمات	×××
		(فاتورة رقم ××)	

المرحلة الثانية: استلام المشتريات: وذلك بإدخال المخزون إلى المخازن بمعنى أن هناك زيادة في المخزون المعني بالأمر. وسند الإثبات في هذه المرحلة هو وصل الاستلام من مسؤول المخزن.

للعلم: بمجرد استلام البضاعة يجب ترصيد حساب 38 المشتريات المخزنة، حيث أنه لا يظهر في الميزانية.

ملاحظة: تدرج مرحلة الاستلام في حالة الجرد الدائم فقط حيث لا يتم تسجيلها في الجرد المتناوب.

30		مخزون بضائع	×××
31		مواد أولية ولوازم	×××
32		تموينات أخرى	×××
	380	بضائع مخزنة	×××
	381	مواد أولية ولوازم مخزنة	×××
	382	تموينات أخرى مخزنة	×××
		(وصل استلام)	

نلاحظ أن حـ/×38 تم ترصيده بمجرد استلام المخزون فهو حساب وسيط بين المرحلتين تحويل الملكية واستلام المخزون.

المرحلة الثالثة: مرحلة تسديد المشتريات: أي تسوية الديون تجاه موردو المخزونات والخدمات وبذلك يتم ترصيد هذا الحساب مقابل أحد الحسابات المالية، حيث تتم عملية التسديد إما بشيك بنكي أو عن طريق الصندوق نقدا أو بالاعتماد على الأوراق التجارية كالسفتجة والسند لأمر... كما يبينه القيد الموالي:

401		موردو المخزونات والخدمات	×××
	512	بنك	×××
	53	صندوق	×××
	403	الموردون– أوراق الدفع	×××
		(شيك، وصل تسديد، ورقة تجارية)	

– يسجل دخول المخزون **بتكلفة الشراء** والتي تشمل ثمن الشراء، الرسوم الجمركية والرسوم الأخرى غير المسترجعة، مصاريف النقل والتحميل والمصاريف الأخرى المباشرة التي لها علاقة مباشرة بشراء المخزون بعد طرح التخفيضات والعناصر المشابهة الأخرى.

حالة خاصة: المشتريات غير المخزنة والتي تستهلك مباشرة مثل الغاز والكهرباء والماء يتم تسجيلها على مرحلتين:

607		المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	×××
	401	موردو المخزونات والخدمات	×××
401		موردو المخزونات والخدمات	×××
	512	بنك	×××
	53	صندوق	×××
	403	الموردون– أوراق الدفع	×××

مثال تطبيقي رقم 1:

إليك بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة (×) كما يلي:

- بتاريخ 02/02/ن تم استلام فاتورة شراء من المورد (A) تضمنت: بضاعة 100.000، مواد أولية ولوازم 60.000، مواد صيانة المعدات 70.000، أغلفة مستهلكة 45.000، مواد تنظيف 5.000دج.

- تم استلام وصولات إدخال في نفس اليوم من المورد (A).
- تم تسديد نصف مبلغ الفاتورة نقدا في اليوم الموالي.
- بتاريخ 02/05/ن تم استلام فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 20.000 وتم تسديدها بعد يومين بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للمؤسسة بافتراض أن الجرد الدائم هو المطبق.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		02/02/ن		
380		بضائع مخزنة	100.000	
381		مواد أولية ولوازم مخزنة	60.000	
382.1		تموينات أخرى مخزنة– مواد صيانة المعدات	70.000	
382.2		تموينات أخرى مخزنة– مواد التنظيف	45.000	
382.6		تموينات أخرى مخزنة– أغلفة مستهلكة	5.000	
	401.1	موردو المخزونات والخدمات فاتورة رقم...		280.000
30		بضائع	100.000	
31		مواد أولية ولوازم	60.000	
321		مواد صيانة المعدات	70.000	
322		مواد التنظيف	45.000	
326		أغلفة مستهلكة	5.000	

	380	بضائع مخزنة		100.000
	381	مواد أولية ولوازم مخزنة		60.000
	382.1	تموينات أخرى مخزنة– مواد		70.000
	382.2	صيانة المعدات		45.000
	382.6	تموينات أخرى مخزنة– مواد التنظيف		5.000
		تموينات أخرى مخزنة– أغلفة مستهلكة		
		وصل استلام...		
		ن/02/03		
401.1		موردو المخزونات والخدمات	280.000	
	53	صندوق		280.000
		ن/02/05		
607		مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات	20.000	
	401.2			20.000
		ن/02/07		
401.2			20.000	
	512			20.000

إذا كان نظام الجرد المتناوب هو المطبق فلا تسجل مرحلة وصل الاستلام.

2) **حالة بيع المخزون (بصدد المحاسبة للمورد):** تمر عملية البيع بنفس المراحل السابقة في عملية الشراء إلا أن التسجيل المحاسبي يكون لدى المورد عبر المراحل الثلاث كما يلي:

المرحلة الأولى: نقل الملكية: يكون التسجيل في يومية المورد لهذه المرحلة بسعر البيع كما يلي:

ملاحظة: يدرج في حـ/700 كل من مبيعات البضائع (حـ/700.30)، المواد الأولية واللوازم (حـ/700.31) إضافة إلى التموينات الأخرى (حـ/700.32).

411		الزبون	×××
	700	مبيعات بضاعة	×××
	701	مبيعات منتجات تامة	×××
	702	مبيعات منتجات وسيطة	×××
	703	مبيعات منتجات متبقية	
		(فاتورة رقم ××)	

المرحلة الثانية: تسليم المبيعات: وذلك بإخراج المخزون من المخازن وتسليمه للزبون وذلك **بسعر التكلفة** وليس بسعر البيع، وسند الإثبات في هذه المرحلة هو وصل التسليم.

ملاحظة: هذه المرحلة لا تسجل في حالة تطبيق الجرد المتناوب.

600		مشتريات بضاعة مبيعة	×××
601		مواد أولية ولوازم مستهلكة	×××
602		تموينات أخرى مستهلكة	×××
724		تغير المخزون من المنتجات	×××
	30	مخزون بضائع	×××
	31	مواد أولية ولوازم	×××
	32	تموينات أخرى	
	35×	مخزون المنتجات	

		(وصل تسليم)	

المرحلة الثالثة: مرحلة القبض: أي تحصيل حقوق المورد من الزبائن وبذلك يتم ترصيد حـ/411 الزبائن مقابل أحد الحسابات المالية.

512		بنك	×××
53		صندوق	×××
403		الموردون– أوراق الدفع	×××
	411	الزبون	×××
		(شيك، وصل تسديد، ورقة تجارية)	

مثال تطبيقي رقم 2:

تابع للمثال السابق رقم 1، حيث تم بيع نصف البضاعة المشتراة بتاريخ 02/02/ن للزبون رقم 3 وذلك بقيمة 80.000، للعلم تم إرسال الفاتورة مع وصل التسليم يوم 02/09/ن.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		02/09/ن		
411		الزبائن– الزبون رقم 1	80.000	
	700.30	مبيعات بضاعة		80.000
		فاتورة رقم...		
600		مشتريات البضائع المبيعة	50.000	
	30	بضائع		50.000
		وصل تسليم...		

إذا كان نظام الجرد المتناوب هو المطبق فلا تسجل مرحلة وصل التسليم.

ثانيا: المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع الخدمات: تعتبر عمليات شراء وبيع الخدمات حالة خاصة بالنسبة لعمليات الشراء والبيع نظرا لعدم وجود أي تدفق للمخزون يمكن إثباته، فقط هناك تدفق مالي يتم إثباته عند استلام الفاتورة وعند التسديد. فتبادل الخدمات لا يتم من خلال نقل الملكية على اعتبار أن الخدمات تعتبر سلعة غير ملموسة يصعب تحقيق السيطرة عليها.

1) حالة شراء الخدمات: يتم التمييز بين نوعين من الخدمات:

الخدمات التي تدخل ضمن تكلفة الإنتاج: وتدرج في حساب 604 مشتريات الدراسات والخدمات وتدخل مباشرة في حـ/38؛

الخدمات العامة التي لا تدرج ضمن تكلفة الإنتاج: وتدرج في حساب 61 الخدمات الخارجية أو في حساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى. ويكون التسجيل المحاسبي عند استلام الفاتورة كما يلي:

604		مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة	×××
605		مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال	×××
61×		الخدمات الخارجية	×××
62×		الخدمات الخارجية الأخرى	×××
	401		×××

وعند **تسديد قيمة الخدمات** يكون التسجيل كما يلي:

401		موردون	×××
	512	بنك	×××
	53	صندوق	×××
	403	الموردون– أوراق الدفع	×××

2) حالة بيع الخدمات: يمكن التمييز بين خدمات الدراسات (حـ/705) والأشغال المقدمة (حـ/704) أما باقي الخدمات فتدرج في حـ/706. ويكون التسجيل المحاسبي عند فوترة الخدمات المقدمة كما يلي:

411		الزبون	×××
	704		×××
	705		×××
	706		×××

وعند قبض مقابل الخدمات يكون التسجيل كالتالي:

512		بنك	×××
53		صندوق	×××
413		الزبائن– أوراق القبض	×××
	411	الزبون	×××

مثال تطبيقي رقم 3:

بتاريخ 02/12/ن تم استلام فاتورة لخدمات الصيانة بقيمة 45.000 وتمت تسويتها بشيك بنكي في نفس اليوم.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		02/12/ن		
615		الصيانة والتصليحات والرعاية	80.000	
	401.3	موردو الخدمات		80.000
		فاتورة رقم...		

401.3			50.000	
	512			50.000
		شيك بنكي رقم...		

ثالثا: المعالجة المحاسبية لعمليات الإنتاج: ويتم التمييز بين الحالات التالية:

1) حالة استهلاك المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات: عند خروج المواد الأولية أو اللوازم أو التموينات الأخرى من المخزن وإرسالها إلى ورشات الإنتاج من أجل استهلاكها وتحويلها إلى منتجات يكون تسجيل عملية الاستهلاك كالتالي:

601 أو			×××
602 أو			×××
724			×××
	31		×××
	32		×××
	351		×××
		(سند إخراج رقم ××)	

هذا في حالة الجرد الدائم أما في حالة الجرد المتناوب فلا تسجل عملية الاستهلاك.

2) إدخال الإنتاج إلى المخزن: عند دخول المنتجات من الورشات إلى المخزن تدخل بتكلفة الإنتاج وتسجل حسب القيد:

351		منتجات وسيطة	×××
355		منتجات تامة	×××
358		منتجات متبقية	×××
	724	تغير المخزون من المنتجات	×××
		(سند إدخال رقم ××)	

في حالة الجرد المتناوب لا تسجل هذه المرحلة.

ملاحظة: تشمل **تكلفة المخزونات** جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان والحالة التي توجد عليها، وتشمل تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والمصاريف العامة والمصاريف المالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل نباشر إلى المخزونات.

مثال تطبيقي رقم 4:

دائما تابع لنفس المثال السابق والمطلوب تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة (×) في اليومية العامة:

1) بتاريخ 02/20 أرسلت المؤسسة (×) كل المواد الأولية واللوازم الخاصة بالعملية الأولى (02/02) إلى ورشات التصنيع.

2) بتاريخ 02/27 استلمت المؤسسة من ورشات التصنيع ما يلي: – منتجات مصنعة 100.000

- منتجات وسيطة 85.000
- منتجات متبقية 30.000

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		02/20/ن		
601		مواد أولية ولوازم مستهلكة	60.000	
	31	مواد أولية ولوازم		60.000
		وصل خروج...		
		02/27/ن		
351		منتجات وسيطة		
355		منتجات تامة الصنع	85.000	
358		منتجات متبقية	100.000	
		تغير المخزون من المنتجات الوسيطة	30.000	
	724.351			85.000
	724.355	تغير المخزون من المنتجات التامة		100.000
	724.358	تغير المخزون من المنتجات المتبقية		30.000
		وصل دخول...		

لا تسجل العمليتين في حالة تطبيق نظام الجرد المتناوب.

الوحدة السادسة

المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

الوحدة السادسة: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

أولا: تعريف الرسم على القيمة المضافة TVA: وهو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات، ويتم تحصيل هذا الرسم لمن قبل بعض المكلفين (منتجو السلع والخدمات) ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب (أو قباضات الضرائب). إن المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي للسلعة أو الخدمة الخاضعة للرسم، ذلك أن سعر السلعة أو الخدمة المعنية يشمل تكلفة إنتاجها وهوامش الربح لكل من المنتج والموزع إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: معدلات الرسم على القيمة المضافة: حسب المادتين 21 و23 يحدد معدل الرسم على القيمة المضافة بـ 19%، ويحدد المعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة بـ 9%.

ثالثا: شرح المصطلحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:

1) **الرسم القابل للاسترجاع:** وهو الرسم المسدد إلى المورد لدى عمليات شراء السلع والمعدات والخدمات، ويسجل بالحساب 4446 حـ/ رسم قابل للاسترجاع، وهذا الحساب يمكن تقسيمه إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 44562 رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على شراء التثبيتات؛

حـ/ 44563 رسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على شراء السلع والخدمات؛

2) **الرسم المحصل على المبيعات:** ويعني الرسم المحصل من العملاء لدى عمليات بيع السلع والخدمات، ويسجل بالحساب 4457 حـ/ رسم محصل على المبيعات.

3) **الرسم مستحق الدفع:** وهو الرسم الذي يجب تسديده لمصالح الضرائب ويساوي الرسم المحصل على المبيعات– الرسم القابل للاسترجاع. ويسجل هذا الرسم بالحساب حـ/4455 "الدولة– TVA للدفع" إذا كان الفرق موجب أي TVA المبيعات أكبر، أو بالحساب حـ/44567 "الدولة– ديون الـTVA" إذا كان الفرق سالب أي TVA القابل للاسترجاع أكبر.

رابعا: تسديد الرسم على القيمة المضافة: وفق النظام العام، يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق. لكن هناك آجال أخرى

لاستحقاق (TVA) تختلف حسب نظام التصريح والتسديد كما توضحه المواد من 76 إلى 106 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمتعلقة بكيفيات التصريح والدفع لـ (TVA).

خامسا: التسجيل المحاسبي للرسم على القيمة المضافة:

1) تسجيل الرسم القابل للاسترجاع:

شراء التثبيتات:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
2×		من حـ/ التثبيت المعني	×××	
44562		حـ/ TVA القابل للاسترجاع على التثبيتات	×××	
	512	إلى حـ/ البنك		×××

شراء المخزونات:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
38×		من حـ/ مشتريات البضاعة	×××	
44563		حـ/ TVA القابل للاسترجاع على المخزونات	×××	
	512	إلى حـ/ البنك		×××

دفع المصاريف:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
60×		من حـ/ المصروف المعني	×××	
44563		حـ/ TVA القابل للاسترجاع على الخدمات	×××	
	512	إلى حـ/ البنك		×××

2) الرسم المحصل على المبيعات حـ/ 4457:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
512		من حـ/ الحساب المالي (كالبنك)	×××	
	70×	إلى حـ/ المبيعات		×××
	4457	حـ/ TVA المحصل على المبيعات		×××

3) الرسم على القيمة المضافة المستحق الدفع (إما حـ/4455 الدولة– TVA واجب الدفع أو حـ/44567 الدولة– ديون TVA): في هذه الحالة إما يكون الرصيد في صالح إدارة الضرائب، ويتم تسوية وضعية المؤسسة بدفع مبلغ الـ TVA واجب السداد، وإما يكون الرصيد لصالح المؤسسة، ففي هذه الحالة يبقى دين TVA حقا للمؤسسة، يتم ترصيده عند إجراء عمليات المقاصة المقبلة، أو المطالبة به لدى مصلحة الضرائب بعد مرور المدة القانونية.

مثال تطبيقي رقم 1: إليك البيانات التالية حول المؤسسة (×):

كل العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% وتخص شهر جانفي، المبالغ المعطاة لا تشمل على الرسم:

1. المشتريات 2 مليون دج؛
2. مصاريف إيجار 0,1 مليون دج؛
3. شراء معدات 0,4 مليون دج؛
4. المبيعات 3 مليون دج.

المطلوب: سجل العمليات في اليومية العامة للمؤسسة، علما أن كل العمليات تمت بشيك.

5. في 02/10/ن سددت المؤسسة الرسم المستحق الدفع بشيك.

– سجل القيد المناسب.

الحل: الرسم المستحق الدفع = الرسم المحصل على المبيعات – الرسم القابل للاسترجاع

$$(0,19\times400.000 + 0,19\times100.000 + 0,19\times2.000.000) - 0,19\times3.000.000 =$$

= 570.000 – 475.000 = **95.000 دج** وهو فرق موجب أي لصالح مصلحة الضرائب.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
380		مشتريات بضاعة	2.000.000	
44563		TVA القابل للاسترجاع على السلع	380.000	
	512	البنك		2.380.000
		(فاتورة شراء بضاعة رقم...)		
613		مصاريف الإيجار	100.000	
44566		TVA القابل للاسترجاع على الخدمات	19.000	
	512	البنك		119.000
		(وصل إيجار رقم...)		
215		معدات صناعية	400.000	
44562		TVA قابل للاسترجاع على التثبيتات	76.000	
	512	البنك		476.000
		(شراء معدات، فاتورة رقم...)		
512		البنك	3.570.000	
	700	مبيعات بضاعة		3.000.000
	4457	TVA محصل على المبيعات		570.000
		(مبيعات مع الرسم...)		
		(شهر فيفري)		

4457		TVA محصل على المبيعات	570.000	
	4456	TVA قابل للاسترجاع		475.000
	4455	TVA واجب الدفع		95.000
		(رسم مستحق الدفع لشهر جانفي)		
4455		TVA واجب الدفع	95.000	
	512	البنك		95.000
		(تسديد الرسم لشهر جانفي)		

مثال تطبيقي رقم 2: في المثال أعلاه لنفترض أن مبيعات شهر جانفي كانت فقط 1 مليون دج.

المطلوب: أحسب الرسم المستحق الدفع وسجله محاسبيا.

الرسم المستحق الدفع = الرسم المحصل على المبيعات – الرسم القابل للاسترجاع

= 0,19×1.000.000 – (0,19×400.000 + 0,19×100.000 + 0,19×2.000.000)

= 475.000 – 190.000 = **285.000 دج –** وهو فرق سالب معناه لصالح المؤسسة.

أي أن للمؤسسة تسبيقا على الرسم على القيمة المضافة ولذا سوف لا تسدد أي رسم خاص بشهر جانفي.

القيود 1، 2، 3 تسجل كما في حل المثال السابق، أما باقي القيود فتكون كالتالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
512		البنك	1.190.000	
	700	مبيعات بضاعة		1.000.000
	4457	TVA محصل على المبيعات		190.000
		(مبيعات بضاعة مع الرسم...)		
		(شهر فيفري)		
4457		TVA محصل على المبيعات	190.000	
44567		ديون TVA أو تسبيق على الرسم	285.000	
	4456	TVA قابل للاسترجاع		475.000
		(تسوية الرسم لشهر جانفي)		

إن التسبيق على الرسم (285.000 دج) سيتم خصمه من الرسم المستحق الدفع في شهر مارس.

الوحدة السابعة

المعالجة المحاسبية للتسبيقات والتخفيضات على الأسعار

الوحدة السابعة: المعالجة المحاسبية للتسبيقات والتخفيضات على الأسعار

التسبيقات هي التي تسدد قبل تنفيذ الطلبية، والدفعات هي التي تسدد بالموازاة مع تنفيذ الطلبية أو الأشغال استنادا إلى نسبة التنفيذ، والغرض منها مواجهة مشكل السيولة أو الثقة...

أولا: التسجيل المحاسبي للتسبيق في حالة الشراء: عندما تدفع المؤسسة تسبيق عن شراء مخزون فيعتبر حقا لها عند المورد ويسجل في (حـ/4091).

وبمجرد وصول الفاتورة يرصد حساب 4091 ويسدد الزبون ما تبقى من مبلغ الفاتورة فقط، ويكون القيد كالتالي:

عـــند الزبـــــــــون	
(دفع تسبيق للمورد)	**(استلام فاتورة الشراء)**
من 4091 الموردون– تسبيقات ودفعات مسددة إلى حـ/512 البنك أو إلى حـ/53	من حـ/×38 مشتريات مخزنة من حـ/ 44566 TVA على المشتريات إلى حـ/401 موردون إلى حـ/4091 الموردون– تسبيقات ودفعات مسددة

ثانيا: التسجيل المحاسبي للتسبيق في حالة البيع: عند استلام تسبيق عن مخزون من الزبون فيعتبر دين على المورد لصالح هذا الزبون ويجب عليه إرجاعه في حال تنفيذ الطلبية، ويسجل بالتحديد في حـ/4191 كما يبينه القيد أدناه.

وعند تحرير وتسليم الفاتورة أي عند إتمام عملية البيع يرصد حـ/4191 ويستلم المورد القيمة المتبقية من الفاتورة. ويكون القيد كالتالي:

عـــند المـــــــــــورد	
(استلام تسبيق من الزبون)	**(تحرير فاتورة البيع وترصيد التسبيق)**
من حـ/512 البنك أو من حـ/53 إلى حـ/4191 الزبائن– تسبيقات ودفعات مستلمة	من حـ/411 الزبائن من حـ/4191 الزبائن– تسبيقات ودفعات مستلمة إلى حـ/×70 مبيعات من ... إلى حـ/4457 TVA مجمعة

ثالثا: المعالجة المحاسبية للتخفيضات على الأسعار: يمكن أن يكون الهدف من التخفيضات هدفا تجاريا (تخفيضات تجارية) أو هدفا ماليا (تخفيضات مالية)، وتمنح التخفيضات عادة لاعتبارات مرتبطة بالسياسات التسويقية.

1) **التخفيضات التجارية:** تمنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة، وهي ثلاثة أنواع:

- التخفيضات (Rabais): تمنح في حالات معينة إذا لوحظ أن السلعة المطلوبة غير مطابقة للمواصفات، أو بها نقص أو عيب؛
- التنزيلات (Remises): تمنح بالنظر لحجم العمليات التجارية التي تمت بين البائع والمشتري (إذا فاقت العملية مستويات معينة)؛
- الحسومات (Ristournes): تمنح من البائع إذا بلغت المشتريات خلال فترة معينة محددة مسبقا مبلغا معينا، وكذلك طول مدة تعامل الزبون مع المورد (زبون وفي)

تعتبر التخفيضات التجارية تخفيض عن ثمن البيع الأصلي، فلا تسجل ولا تظهر في القيود المحاسبية إذا وردت على نفس الفاتورة، حيث تسجل المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري، أما إذا جاءت في فاتورة استدراكية (فاتورة إشعار) وهي تأتي دائما بعد فاتورة الشراء أو البيع، وتسجل كما يلي:

التخفيضات التجارية ضمن فاتورة إشعار:

عند الزبون	عند المورد
من حـ/401 موردون إلى حـ/609 RRR المتحصل عليها إلى حـ/44566 TVAمسترجعة	من حـ/ 709 RRR الممنوحة من حـ/4457 TVAمجمعة إلى حـ/411 الزبائن

2) التخفيضات المالية (الخصومات):

تمنح عادة على العمليات التي تتم تسويتها فورا، أو عند التعجيل بالدفع لذا يأخذ الخصم طابعا ماليا يعتبر إيراد بالنسبة للمشتري وعبء بالنسبة للبائع، كما يسجل سواء جاء ضمن نفس الفاتورة أو في فاتورة إشعار.

التخفيض المالي ضمن نفس الفاتورة (الشراء أو البيع):

عند الزبون	عند المورد
من حـ/×38 مشتريات مخزنة من حـ/44566 TVAمسترجعة إلى حـ/401 موردون إلى حـ/768 نواتج مالية أخرى	من حـ/411 الزبائن من حـ/ 668 أعباء مالية أخرى إلى حـ/×70 المبيعات إلى حـ/TVA4457 مجمعة

التخفيض المالي ضمن فاتورة إشعار:

عند الزبون	عند المورد
من حـ/401 موردون إلى حـ/768 نواتج مالية أخرى إلى حـ/44566 TVAمسترجعة	من حـ/ 668 أعباء مالية أخرى من حـ/4457 TVAمجمعة إلى حـ/411 الزبائن

حالة خاصة بالوعد بالتخفيضات وتنفيذ الوعد:

أحيانا يقدم المورد وعدا للزبون بتقديم تخفيض تجاري أو مالي لكنه ونظرا لظروف معينة يتأخر في إرسال فاتورة الإشعار بهذا الشأن، لذا عند نهاية الدورة وفي حالة عدم إرسال فاتورة الإشعار يتم تسجيل الوعد بالتخفيض كالتالي:

عند الزبون (الوعد بتخفيضات مستحقة)	عند المورد (الوعد بتخفيضات ممنوحة)
من حـ/409.8 تخفيضات مستحقة	من حـ/ 668 أعباء مالية أخرى
إلى حـ/609 RRR مكتسبة	من حـ/709 RRR الممنوحة
إلى حـ/768 نواتج مالية أخرى	من حـ/4457 TVAمجمعة
إلى حـ/44566 TVAمسترجعة	إلى حـ/4198 تخفيضات ممنوحة

وفي الدورة الموالية، وبعد وفاء المورد بوعده وإعداده لفاتورة الإشعار التي تثبت التخفيض التجاري أو المالي وإرسالها للزبون المعني يتم تسجيل القيد المحاسبي كالتالي:

عند الزبون (تنفيذ الوعد باستلام فاتورة الإشعار)	عند المورد (تنفيذ الوعد بتسليم فاتورة الإشعار)
من حـ/401 موردون	من حـ/ 4198 تخفيضات ممنوحة
إلى حـ/4098 تخفيضات مستحقة	إلى حـ/411 الزبائن

مثـــــال تطبيقي رقم 1:

إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة الاسمنت خلال سنة 2011

- 2011/01/13 أرسلت المؤسسة للمورد طلبية تخص مواد أولية قيمتها 30.000 خارج الرسم مرفوقة بشيك بنكي رقم 005 قيمته 10.000 كتسبيق؛
- 2011/02/03 تم استلام المواد الأولية واللوازم (فاتورة رقم 2011/03) بالخاصة بتاريخ 01/13؛
- 2011/03/22 استلمت المؤسسة طلبية من أحد الزبائن تخص منتجات تامة مرفوقة بشيك بنكي رقم 007 بقيمة 20.000 كتسبيق؛

- 2011/04/06 تم تحرير (فاتورة رقم 2011/012) وتسليم المنتجات التامة الخاصة بتاريخ 03/22 حيث تضمنت فاتورة البيع ما يلي: 1000 وحدة من المنتجات التامة على الحساب بسعر وحدوي 60 دج، تخفيض تجاري 10% وخصم مالي 2.000 دج، تكلفة الوحدة 45 دج؛
- 2011/06/15 شراء أغلفة مستهلكة (فاتورة رقم 2011/25) بـ 4.000 دج بشيك بنكي تخفيض تجاري 2% وخصم مالي 2%؛
- 2011/07/20 وصول فاتورة إشعار على الفاتورة 2011/03 بها تخفيض تجاري 5.000 دج وخصم مالي 2%، التسوية بشيك بنكي. للعلم: تم استلام الفواتير والسلع نفس اليوم، وكذا إرسال السلع المباعة في نفس اليوم مع إرسال الفواتير.
- بتاريخ 2011/12/17 وعدت المؤسسة (×) أحد زبائنها بتخفيضات نظرا لأهمية الكميات المطلوبة من طرفه، تقدر بـ 100.000 وأيضا تخفيضات مالية تقدر بـ 150.000. بعد ثلاثة أسابيع أرسل المورد فاتورة إشعار للزبون بهذا الشأن.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة علما أن TVA 17%.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2011/01/13		
4091		الموردون– تسبيقات ودفعات مسددة	10.000	
	512	بنك		10.000
		دفع تسبيق بشيك بنكي رقم 005		
		2011/02/03		
381		مواد أولية ولوازم مخزنة	30.000	
44566		TVA مسترجعة على السلع والخدمات	5.100	
	401.1	موردو المخزونات		25.100
	4091	الموردون– تسبيقات ودفعات مسددة		10.000

		الفاتورة رقم 2011/03		
31		مواد أولية ولوازم	30.000	
	381	مواد أولية ولوازم مخزنة		30.000
		دخول المواد الأولية واللوازم إلى المخازن		
		2011/03/22		
512		بنك	20.000	
	4191	الزبائن– تسبيقات ودفعات مستلمة		20.000
		استلام تسبيق بشيك بنكي رقم 007		
		2011/04/06		
411		الزبائن	40.840	
4191		الزبائن– تسبيقات ودفعات مستلمة	20.000	
668		أعباء مالية أخرى	2.000	
	701	مبيعات المنتجات تامة الصنع		54.000
	4457	TVA مجمعة		8.840
		الفاتورة رقم 2011/012		
		// //		
724.355		التغيير في مخزون المنتجات تامة الصنع	45.000	
	355	منتجات تامة الصنع		45.000
		خروج المنتجات التامة من المخازن		

		2011/06/15		
3826		تغليفات مخزنة	3.920	
44566		TVA مسترجعة	653,07	
	401.1	موردو المخزونات		4.494,67
	768	نواتج مالية أخرى		78,60
		الفاتورة رقم 2011/25		
		// //		
326		أغلفة مستهلكة (التغليفات)	3.920	
	3826	التغليفات المخزنة		3.920
		دخول الأغلفة المستهلكة إلى المخازن		
401.1		موردو المخزونات	4.494,67	
	512	البنك		4.494,67
		تسديد مشتريات التغليفات		
		2011/07/20		
401.1		موردو المخزونات	6.435	
	609	تخفيضات مستلمة		5.000
	768	نواتج مالية أخرى		5.00
	44566	TVA مسترجعة		935
		فاتورة الإشعار رقم 2011/03		

		2011/12/31		
668		أعباء مالية أخرى	150.000	
709		تخفيضات ممنوحة	100.000	
4457		TVA مجمعة	42.500	
	419.8	الزبائن– تخفيضات ممنوحة		292.500
		وعد بتخفيض تجاري ومالي		
		2012/01/07		
419.8			292.500	
	411.2			292.500
		فاتورة إشعار....		

الفاتورة رقم 2011/03	
المبلغ HT	35.000
مبلغ TVA	5.100
المبلغ TTC	35.100

الفاتورة رقم 2011/012	
المبلغ HT	60.000
ت ت 10%	(6.000)
ص ت	54.000
خ م	(2.000)
ص م	52.000
مبلغ TVA	8.840
المبلغ TTC	60.840

الفاتورة رقم 2011/25	
المبلغ HT	4.000
ت ت 2 %	(80)
ص ت	3920
خ م 2 %	(78,4)
ص م	3.841,60
مبلغ TVA	653 ,07
المبلغ TTC	4.494,67

تعديل الفاتورة رقم 2011/03	
المبلغ HT	30.000
ت ت	(5.000)
ص ت	25.000
خ م 2 %	(500)
ص م	24.500
مبلغ TVA	4.165
المبلغ TTC	28.665

الوحدة الثامنة

المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات ونقض التعهدات

الوحدة الثامنة: المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات ونقض التعهدات

أولا: المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات: يمكن للمؤسسة أن تعيد مشترياتها جزئيا أو كليا نظرا لأسباب عديدة (الإخلال بأحد أو بعض الشروط المتفق عليها، وجود تلف في المشتريات أو تجاوز المشتريات لتاريخ الصلاحية...)، وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، ففي هذه الحالة يكون قيد المردودات عكس القيود الأصلية لعملية الشراء عند الزبون وعملية البيع عند المورد، وبقيمة المردودات الفعلية كما يلي:

عند الزبون (إرجاع المشتريات)	عند المورد (استلام المردودات)
من حـ/×38 مشتريات مخزنة إلى حـ/×3 المخزون ...	من حـ/×3 المخزون... من حـ/ ×35 المنتجات ... إلى حـ/×60 المشتريات المستهلكة إلى حـ/724 تغير المخزون من المنتجات...

ويكون سند الإثبات في هذه الحالة هو فاتورة الإشعار التي يقوم المورد بتحريرها بعد استلام المردودات وذلك لإلغاء تحويل الملكية:

عند الزبون (إلغاء تحويل الملكية فاتورة إشعار)	عند المورد (إلغاء تحويل الملكية فاتورة إشعار)
من حـ/401 موردون حـ/×38 مشتريات مخزنة حـ/44566 TVAمسترجعة	من حـ/×70 المبيعات من حـ/TVA4457 مجمعة إلى حـ/411 الزبائن

مثال تطبيقي رقم 1:

بالرجوع للمثال السابق إذا علمت أن الزبون أعاد للمؤسسة بتاريخ 2011/08/20 (¼) من المنتجات التامة المباعة (الفاتورة رقم 2011/012) بحجة أنها غير مطابقة للمواصفات.

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المؤسسة.

الحل:

		2011/08/20		
355		دخول ¼ المنتجات التامة المسترجعة إلى المخازن	11.250	11.250
		// //		
701 4457 	 411 668	مبيعات المنتجات TVA مجمعة الزبائن أعباء مالية أخرى إلغاء تحويل الملكية	13.500 2.210 	 15.210 500

ثانيا: المعالجة المحاسبية لنقض تعهدات الشراء والبيع: يكون نقض تعهدات الشراء بإلغاء عملية الشراء من طرف الزبون، وبالنسبة للبيع فيكون بإلغاء عملية البيع من طرف المورد، مما يدفع بالطرف المتضرر إلى المطالبة بتعويض من الطرف المتسبب في ذلك، وبعد اتفاق الطرفين يتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

الطرف المتضرر (التعويض يكون كإيراد)	**الطرف الملغي للعملية (التعويض يكون كعبء)**
إما من حـ/401 موردون أو من حـ/411 الزبائن حـ/758 منتوجات أخرى للتسيير الجاري حـ/4457 TVA مجمعة	من حـ/658 أعباء أخرى للتسيير الجاري من حـ/TVA44566 على السلع والخدمات إما إلى حـ/401 موردون أو إلى حـ/411 الزبائن

مثال تطبيقي رقم 2:

يوم 2015/09/13 اعترف الزبون (×) بنقضه لتعهداته تجاه مورده رقم 5 لشراء ما قيمته 15.000 من البضائع، وعلى إثر ذلك طلب منه المورد تعويضا بنسبة 23 %، وقبل الزبون بهذا وسدد القيمة على الفور نقدا وتم إرسال فاتورة إشعار للمورد المعني...

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية المناسبة في يومية الزبون (×) وأيضا في يومية المورد.

الحل:

التسجيل في يومية الزبون (×): وهو الطرف الذي ألغى عملية الشراء فالتعويض يكون بمثابة عبء عليه

		2015/09/13		
658		أعباء أخرى للتسيير الجاري	3.450	
44566		TVA على الخدمات	586,5	
	401.5	موردون– المورد رقم 5		4.036,5

التسجيل في يومية المورد: وهو الطرف المتضرر فيكون التعويض كإيراد بالنسبة له

		2015/09/13		
411.1		الزبائن– الزبون ×	4.036,5	
	758	نواتج أخرى للتسيير الجاري		3.450
	4457	TVAعلى المبيعات		586,5

الوحدة التاسعة

المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة

الوحدة التاسعة: المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة

ترتبط الأغلفة أساسا باحتواء المخزونات بشكل عام بغرض تعبئتها وتغليفها في حالة الإنتاج أو المحافظة عليها من العطب والتلف عند التسليم في حالة البيع أو بهدف تسويقي بحت وهو زيادة المبيعات.

ولقد ميز النظام المحاسبي المالي بين نوعان من الأغلفة، أغلفة مستهلكة (التغليفات) وأغلفة متداولة تعتبر من عناصر التثبيتات العينية (المادية) الأخرى.

أولا: الأغلفة القابلة للاستهلاك (التالفة): وهي التي تباع مع البضائع أو المنتجات إلى الزبائن بنية عدم الاسترجاع، بحيث يكون سعرها مدمج ضمن سعر بيع السلعة، وتعالج محاسبيا كإحدى عناصر التموينات في الحساب 326 التغليفات؛

ثانيا: الأغلفة القابلة للاسترجاع (المتداولة): وهي أغلفة تستخدم لتعبئة ونقل المبيعات ثم تسترجع بعد ذلك، وتدرج عند حيازتها بتكلفة شرائها أو إنتاجها وفق الشروط العامة لإدراج باقي التثبيتات وعادة ما يتم الاتفاق بين المورد والزبون على إعادة الأغلفة المتداولة خلال مدة معينة، ففي حالة عدم الالتزام تأخذ العملية صفة التنازل وتعالج محاسبيا وفق القواعد العامة للتنازل عن التثبيتات. وعموما تعالج الأغلفة المتداولة محاسبيا لدى الزبون والمورد كما يلي:

ثالثا: عملية الشراء والبيع مرفقة بأغلفة متداولة: عند إرسال المبيعات مرفقة بأغلفة متداولة من المورد على الزبون يتم إثبات ذلك في شكل أمانة للأغلفة المعارة، وهي عبارة عن مبلغ نقدي يحمله المورد للزبون مقابل الأغلفة المتداولة، ويتم تسجيل الأمانة خارج الرسم بالموازاة مع تسجيل عملية البيع والشراء كما يلي:

عند الزبون (تسجيل أمانة الأغلفة)	عند المورد (تسجيل أمانة الأغلفة)
من حـ/×38 مشتريات مخزنة	من حـ/411 الزبائن
من حـ/44566 TVA على السلع والخدمات	إلى حـ/×70 المبيعات...
من حـ/4096 الموردون– أمانة أغلفة	إلى حـ/4457 TVA مجمعة
إلى حـ/401 موردون	إلى 4196 الزبائن– أمانة أغلفة

ويقوم المورد بإلغاء مبلغ الأمانة عند إرجاع الزبون للأغلفة وهناك ثلاث حالات:

الحالة 01: إرجاع الأغلفة سليمة: أي أن الزبون يعيد كامل الأغلفة المعارة على حالتها الأولى وبدون أي عطب أو ضرر يذكر، وفي المقابل يقوم المورد بإعادة مبلغ الأمانة كاملا للزبون، ويسجل القيد في هذه الحالة كالتالي:

عند الزبون (إرجاع الأغلفة سليمة واسترجاع الأمانة)	عند المورد (استلام الأغلفة سليمة وإعادة الأمانة)
من حـ/401 موردون إلى حـ/4096 الموردون– أمانة أغلفة	من 4196 الزبائن– أمانة أغلفة إلى حـ/411 الزبائن

الحالة 02: إرجاع الأغلفة متضررة: أي أن الزبون يعيد الأغلفة بها عطب أو ضرر، وفي المقابل يعيد المورد مبلغ الأمانة ولكن بسعر أقل من سعرها الأصلي حيث يحتفظ المورد بجزء من مبلغ الأمانة (الفرق بين سعر الأمانة وسعر الاسترجاع) كتعويض لنفسه عن الضرر الذي تسبب فيه الزبون. والقيد يكون:

عند الزبون (إرجاع الأغلفة بها ضرر)	عند المورد (استلام الأغلفة بها ضرر مع تعويض)
من حـ/401 موردون من حـ/6136 خسارة أمانة الأغلفة من حـ/44566 TVA على الخدمات (تطبق على خسارة الأغلفة) إلى حـ/4096 الموردون– أمانة أغلفة	من 4196 الزبائن– أمانة أغلفة إلى حـ/411 الزبائن إلى 7086 ربح أمانة الأغلفة (تطبق على ربح الأغلفة) إلى حـ/4457 TVA مجمعة

الحالة 03: عدم إرجاع الأغلفة: إذا ما قرر الزبون الاحتفاظ بالأغلفة المتداولة أو عدم إرجاعها بعد انقضاء المدة المتفق عليها فإنها تعتبر بمثابة تنازل عن التثبيتات (البيع). وتتم معالجتها محاسبيا كما يلي:

عند الزبون (عدم إرجاع الأغلفة)	عند المورد (عدم استرجاع الأغلفة)
من حـ/2186 تثبيتات عينية أخرى– أغلفة متداولة من حـ/44562 TVA على التثبيتات إلى حـ/4096 الموردون– أمانة أغلفة	من 4196 الزبائن– أمانة أغلفة إلى حـ/2186 تثبيتات عينية أخرى– أغلفة متداولة إلى حـ/4457 TVA مجمعة

وتتم معالجة عدم استرجاع الأغلفة المتداولة عند المورد وفقا لما يتم في حال التنازل عن التثبيتات.

وإذا كانت الأغلفة المتداولة غير محددة وغير معرفة فتم عملية البيع بمثابة تنازل عن تموينات بترصيد حـ/4196 بوضعه في الجانب المدين مقابل حـ/7088 إيرادات الأنشطة الأخرى الملحقة دائنا، مع مراعاة إثبات قيد خروج التغليفات (من حـ/602 إلى حـ/326). ولدى الزبون تعالج كشراء تموينات (من حـ/3826 إلى حـ/401).

مثال تطبيقي رقم 1:

إليك مجموعة من العمليات كما يلي:

- 02/04 فاتورة تضمنت بيع منتجات تامة على الحساب بمبلغ 800.000 دج تكلفة إنتاجها 650.000 دج مرفقة بأغلفة متداولة بقيمة 100.000 دج؛
- 02/11 فاتورة إشعار بإرجاع 50% من الأغلفة للمورد في حالة سليمة؛
- 02/20 فاتورة إشعار بإرجاع 30% من الأغلفة للمورد في حالة متضررة حيث قدرت قيمة الضرر 5%؛
- 02/25 فاتورة إشعار تثبت عدم إرجاع الزبون لما تبقى من الأغلفة والاحتفاظ بها.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للمورد والزبون بافتراض أن الجرد الدائم هو المطبق.

الحل:

التسجيل لدى المورد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2018/02/04		
411		الزبائن	1.052.000	
	701	مبيعات منتجات تامة		800.000
	4457	TVAعلى المبيعات		152.000
	4196	الزبائن– أمانة أغلفة		100.000
		فاتورة رقم...		
724.355		تغير المخزون من المنتجات التامة	650.000	
	355	منتجات تامة		650.000

		وصل إخراج...		
		02/11		
4196		الزبائن– أمانة أغلفة	50.000	
	411	الزبائن		50.000
		فاتورة إشعار		
		02/20		
4196		الزبائن– أمانة أغلفة	30.000	
	411	الزبائن		28.500
	7088	ربح الأغلفة المتداولة (1,19÷1.500)		1260,5
	4457	TVA على المبيعات (0,19×1260,5)		239,5
		فاتورة إشعار		
		02/25		
4196		الزبائن– أمانة أغلفة	20.000	
	2186	تثبيتات ع أخرى– أغلفة متداولة		16.806,7
	4457	TVA على المبيعات		3.193,3
		فاتورة إشعار		

التسجيل لدى الزبون:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2018/02/04		
380		بضاعة مخزنة	800.000	
44566		TVAعلى المشتريات	152.000	
4096		الموردون– أمانة أغلفة	100.000	
	401	الموردون		1.052.000
		فاتورة رقم...		
30		مخزون بضاعة	800.000	
	380	بضاعة مخزنة		800.000
		وصل إدخال...		
		02/11		
401		الموردون	50.000	
	4096	الموردون– أمانة أغلفة		50.000
		فاتورة إشعار		
		02/20		
401		الموردون	28.500	
6136		خسارة الأغلفة المتداولة (1,19÷1.500)	1260,5	
44566		TVA على المشتريات (0,19×1260,5)	239,5	

	4096	الموردون– أمانة أغلفة فاتورة إشعار		30.000
		02/25		
2186 44562 20.000	 4096	تثبيتات ع أخرى– أغلفة متداولة TVA على التثبيتات الموردون– أمانة أغلفة فاتورة إشعار	16.806,7 3.193,3	

الوحدة العاشرة

المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

الوحدة العاشرة: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

الورقة التجارية هي أداة دفع (تسديد للديون) قانونية تثبت وتمثل حقا بالنسبة للمورد وتمثل دينا بالنسبة للزبون. وتشمل:

الكمبيالة أو السفتجة: وهي ورقة تجارية يسحبها الدائن (الساحب) على المدين (المسحوب عليه) يأمره فيها بدفع مبلغ محدد وبتاريخ معين هو تاريخ الاستحقاق لصالح شخص آخر وهو المستفيد (غالبا ما يكون الدائن نفسه)؛

السند لأمر: وهو ورقة تجارية يحررها المدين (المسحوب عليه) ويتعهد فيها بدفع مبلغ محدد وبتاريخ معين إلى شخص ما (المستفيد).

والجوانب القانونية للكمبيالة والسند لأمر حددها القانون التجاري في المواد 389- 471. ويكون التسجيل المحاسبي للأوراق التجارية كما يلي:

أولا: إنشاء الورقة التجارية: ويتم توضيح المعالجة المحاسبية لإنشاء الورقة التجارية من خلال ما يلي:

مثال تطبيقي رقم 1:

خلال السنة 2018 وبتاريخ 03/02 قامت المؤسسة (×) ببيع بضاعة للزبون (B) بقيمة 100.000 خارج الرسم تكلفتها 80.000؛

بعد يومين قام المورد (المؤسسة ×) بسحب كمبيالة تستحق بعد ثلاثة أشهر، وقد تم قبولها من طرف الزبون.

المطلوب: تسجيل العمليات لدى الساحب (المورد) والمسحوب عليه (الزبون) علما أن معدل TVA هو 19%.

الحل:

التسجيل لدى الساحب (المورد):

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2018/03/02		
411		الزبائن	119.000	
	700	مبيعات بضاعة		100.000
	4457	TVA على المبيعات		19.000
		فاتورة رقم...		
600		مشتريات البضاعة المبيعة	80.000	
	30	بضاعة		80.000
		وصل إخراج رقم...		
		03/04		
413		الزبائن- أوراق القبض	19.000	
	411	الزبائن		19.000
		سحب ورقة تجارية- كمبيالة		

التسجيل لدى المسحوب عليه (الزبون):

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2018/03/02		
380 44566	 401	بضاعة مخزنة TVA على المشتريات الموردون فاتورة رقم...	100.000 19.000	 119.000
30	380	مخزون بضاعة بضاعة مخزنة وصل إدخال...	100.000	100.000
401	403	03/04 الموردون الموردون– أوراق الدفع قبول ورقة تجارية	119.000	119.000

ثانيا: تظهير الأوراق التجارية: حيث يظهر المستفيد وهو غالبا المورد الورقة التجارية قبل تاريخ استحقاقها لصالح أحد دائنيه، والذي يصبح المستفيد الجديد من الورقة، وعمليا فإن تظهير الورقة عادة ما يتم لصالح البنك.

مثال تطبيقي رقم 2:

في المثال السابق وبافتراض أن المورد (المستفيد) قام بتظهير الورقة التجارية قبل تاريخ استحقاقها لتسوية ديونه تجاه أحد موردیه وذلك يوم 04/04.

التسجيل لدى المورد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		04/04		
401		الموردون	119.000	
	413	الزبائن– أوراق القبض		119.000
		تظهير الورقة التجارية		

أما لدى الزبون فلا تسجل عملية التظهير لأنه ليس لها أي تأثير على المركز المالي له.

ثالثا: خصم الأوراق التجارية: في هذه الحالة يظهر المستفيد الورقة التجارية (قبل تاريخ استحقاقها) لصالح البنك الذي يسدد له قيمتها الحالية، وهي القيمة الاسمية مخصوما منها العمولات والفوائد المترتبة عن ذلك.

مثال تطبيقي رقم 3:

في المثال السابق وبافتراض أن المورد (المستفيد) قام بإيداع الورقة التجارية للخصم قبل تاريخ استحقاقها لدى البنك بتاريخ 04/04، وقد تم الخصم بعد 6 أيام علما أن الخدمات البنكية قدرت بـ 2.000 خارج الرسم، معدل الفائدة السنوي 10%.

التسجيل لدى المورد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		04/04		
511		قيم للتحصيل	119.000	
	413	الزبائن– أوراق القبض		119.000
		إيداع الورقة التجارية للخصم		
		04/10		
512		البنك	114.663,84	

661		أعباء الفوائد	1.956,16	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	2.000	
44566		TVA على الخدمات	380	
	511	قيم للتحصيل		119.000
		كشف خصم...		

أما لدى الزبون فلا تسجل عملية الخصم لأنه ليس لها أي تأثير على المركز المالي له.

رابعا: تحصيل الأوراق التجارية: وذلك بتاريخ الاستحقاق، وهو الأمر السائد ما لم يقم المستفيد بخصم الورقة أو تظهيرها لصالح أحد الدائنين، حيث يتولى بنك المورد أو المستفيد عملية تحصيل الورقة من بنك الزبون مقابل تحمل المورد لنفقات التحصيل.

مثال تطبيقي رقم 4: في المثال السابق وبافتراض أن المورد (المستفيد) قام بإيداع الورقة التجارية للتحصيل عند تاريخ استحقاقها لدى البنك بتاريخ 06/04، وقد تم استلام كشف التحصيل بعد 5 أيام علما أن الخدمات البنكية قدرت بـ 1.300خارج الرسم.

التسجيل لدى المورد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		06/04		
511		قيم للتحصيل	119.000	
	413	الزبائن– أوراق القبض		119.000
		إيداع الورقة التجارية للتحصيل		
		06/09		
512		بنك	117.453	
627		خدمات بنكية وما يماثلها	1.300	
44566		TVA على الخدمات	247	

	511	قيم للتحصيل كشف تحصيل...		119.000

التسجيل لدى الزبون:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		06/04		
403		الموردون– أوراق الدفع	119.000	
	512	البنك		119.000
		تسديد الورقة التجارية...		

الأوراق التجارية غير المحصلة: تدرس بالتفصيل في مقياس المحاسبة المعمقة.

الوحدة الحادي عشر

المعالجة المحاسبية للتثبيتات

الوحدة الحادي عشر: المعالجة المحاسبية للتثبيتات

تشمل المجموعة الثانية على حسابات التثبيتات المعنوية والعينية والمالية الواقعة تحت رقابة المؤسسة حتى لو لم تكن ملكا لها كما في حالة التثبيتات المحصل عليها بالإيجار التمويلي.

أولا: حيازة التثبيتات المعنوية والعينية حـ/20 وحـ/21:

لقد عرفت الجريدة الرسمية العدد 19 مارس 2009 **التثبيت المعنوي** على أنه: أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية.

أما **التثبيت العيني** فإنه: أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة السنة المالية.

ومن **شروط الاعتراف بالتثبيتات العينية والمعنوية وإدراجها في الحسابات كأصل:**

- إذا كانت من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل ستتدفق وتؤول للمؤسسة؛
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق وموثوق به.

ويمكن الحصول على التثبيتات المعنوية أو العينية بإحدى الطرق التالية:

1) **التثبيتات المكتسبة بمقابل من تكلفة الشراء:** يمكن اقتناء (حيازة، شراء) جميع التثبيتات العينية والمعنوية باستثناء مصاريف التطوير القابلة للتثبيت (ح/ 203) التي تولد داخليا فقط، وفارق الاقتناء (ح/ 207) الذي لا يمكن إثباته إلا في حالة اقتناء واندماج المؤسسات.

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ويندرج فيها ما يلي:

- سعر الاقتناء بعد طرح التخفيضات الممنوحة؛
- الحقوق الجمركية وجميع الرسوم الجبائية غير المسترجعة
- التكاليف الضرورية لاقتناء ووضع التثبيت في مكانه أي تكاليف وضع التثبيت في حالة جاهزة للاستعمال مثل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ، التهيئة والتركيب، أتعاب المهندسين والخبراء، مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء والمتخصصين كالمهندسين والمعماريين)...إلخ؛
- الأعباء الأخرى المباشرة؛
- مصاريف التفكيك والتهيئة إذا شكل ذلك التزاما على عاتق المؤسسة؛

التكاليف اللاحقة لعملية الحيازة أو إنجاز التثبيتات العينية أو المعنوية ونميز فيها حالتين:

- تعتبر كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة إذا ساهمت في الحفاظ على الأداء الحالي للتجهيزات؛

- تعتبر كتثبيتات إذا كانت ترفع القيمة المحاسبية للتجهيزات أي إذا كان من المحتمل أن تؤول هذه التكاليف بمنافع اقتصادية مستقبلية على المؤسسة مثل: تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية، تحسين نوعية الإنتاج، تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بتخفيض التكاليف...

أما بالنسبة للأعباء التي لا تدرج ضمن تحديد هذه التكلفة فتشمل:

المصاريف العامة، المصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

التسجيل المحاسبي:

قيد اقتناء (حيازة، شراء) التثبيتات المعنوية أو العينية:

ح/20		التثبيتات المعنوية (باستثناء ح/203 وح/207)	××××××
ح/21		التثبيتات العينية	××××××
ح/44562		TVA مسترجعة على التثبيتات	××××××
	ح/404	موردو التثبيتات	××××××
	ح/405	موردو التثبيتات– أوراق الدفع	××××××

قيد تسديد قيمة المشتريات من التثبيتات:

ح/404		موردو التثبيتات	××××××
ح/405		موردو التثبيتات– أوراق الدفع	××××××
	ح/512 أو	البنك أو الصندوق	××××××
	ح/53	قيم للتحصيل	
	ح/511		××××××

ملاحظة: سيتم التطرق للرسم على القيمة المضافة TVA وأوراق الدفع أو الأوراق التجارية في الدروس اللاحقة.

القيد المحاسبي في حالة دفع تسبيقات على طلبات التثبيتات:

ح/409		الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب	××××××
	ح/512 أو		
	ح/53	البنك أو الصندوق	
		(دفع التسبيق بشيك أو نقدا)	
ح/20 أو		تثبيتات معنوية أو عينية	××××××
ح/21		TVAمسترجعة على التثبيتات	
ح/44562			××××××
	ح/238	تسبيقات مدفوعة على طلبيات التثبيتات	××××××
	ح/404	موردو التثبيتات	××××××
		(شراء التثبيت وترصيد التسبيق)	

مثال تطبيقي رقم 1:

تمت الحيازة على آلة صناعية بتاريخ N/03/01، وقدمت إليك المعلومات التالية:

سعر الحيازة 1000.000 دج، رسوم جمركية 25.000 دج (HT)، مصاريف النقل/التركيب/ التجميع اللازمة لوضع التثبيت قيد الخدمة....47.600 دج منها 7.600 رسم مسترجع، مصاريف النقل اللاحقة لاستعمال التثبيت 10.000دج.

المطلوب: تحديد تكلفة الآلة الصناعية؟

تكلفة الآلة= سعر الحيازة + الرسوم الجمركية + مصاريف وضع التثبيت قيد الخدمة

= 1000.000 + 25.000 + 40000 = 1.065.000 دج.

مصاريف النقل اللاحقة لا تدخل في التكلفة وتسجل كمصاريف نقل.

حالات استثنائية خاصة بإدراج التثبيتات العينية:

العناصر ذات القيم الضعيفة: يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماماً في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه لا يتم إدراجها ضمن الحسابات في شكل تثبيتات، وإنما تدرج

محاسبيا كأعباء تبعا لسنة وضعها قيد الخدمة في الجانب المدين من حساب ح/605 مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال؛

قطع الغيار ومعدات الصيانة: يتم إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة؛

إدراج التثبيت العيني تبعا لمكوناته: تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بكل منها مختلفة، أو كانت تدر منافع اقتصادية مستقبلية بوتيرة مختلفة، مثل طائرات المسافرين التي تسجل من خلال مكوناتها: هيكل الطائرة، المحركات والتجهيزات التقنية.

إدراج الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن: يتم الاعتراف بالأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للمؤسسة برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياساً إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها والاعتراف بها؛

تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع: تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

التسجيل المحاسبي للحالات الخاصة:

إدراج قطع الغيار ومعدات الصيانة			**إدراج العناصر ذات القيمة الضعيفة**		
21511		منشآت تقنية...	605		مشتريات م وت والأشغال
21512		قطع غيار وم صيانة	44566		TVA مسترجعة على س وخ
44562		TVA مسترجعة على التثبيتات		401	موردو م والخدمات
	404	موردو التثبيتات			
إدراج التثبيت العيني تبعا لمكوناته			**إدراج تكلفة تفكيك المنشأة وإعادة تهيئة الموقع**		
21×.1		التثبيت العيني- المكون الأول	215		معدات صناعية
21×.2		التثبيت العيني- المكون الثاني	44562		TVAمسترجعة على التثبيتات
21×.3		التثبيت العيني- المكون الثالث		404	موردو التثبيتات

44562		TVA مسترجعة على التثبيتات		158	المؤونات أ للأعباء (م.التفكيك)
	404	موردو التثبيتات			

ثانيا: التثبيتات المولدة داخليا:

وهي عبارة عن التثبيتات التي ينجزها الكيان بوسائله الخاصة، وتتضمن تكلفتها تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى. ويمكن الاعتراف بجميع التثبيتات العينية المولدة داخليا، في حين لا يمكن الاعتراف بالتثبيتات المعنوية باستثناء مصاريف التطوير القابلة للتثبيت حـ/203، والبرمجيات المعلوماتية حـ/204 عند توفر الشروط الضرورية التالية:

- يمكن تقييم هذه المصاريف بصورة صادقة؛
- إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التنمية أو استعمالها أو بيعها؛
- أن تكون هذه المصاريف ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

التسجيل المحاسبي: يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية المولدة داخليا على مرحلتين هما:

مرحلة الاستهلاكات كمصاريف حسب طبيعتها: ويكون القيد كما يلي:

حـ/×60		استهلاكات	××××××
حـ/ 61 أو حـ/62		خدمات خارجية	××××××
	حـ/×3	مخزونات	××××××
	حـ/401 أو حـ/512	موردو الخدمات أو البنك	××××××

مرحلة الاعتراف بالتثبيت المولد والمطور داخليا: ويكون القيد كما يلي:

ح/203 أو ح/204 ح/ 21		التثبيتات العينية	×××××× ××××××
	ح/731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	××××××
	ح/732	الإنتاج المثبت للأصول العينية	××××××

مثال تطبيقي رقم 2: خلال السنة (N) تطلب أحد مشاريع البحث لتطوير أحد المنتجات موادا أولية 50.000 دج، وأجورا سددت بشيك 100.000 دج؛

أنتجت المؤسسة (×) بوسائلها الخاصة برامج إعلام آلي وتطلب ذلك موادا مستهلكة 5000 دج، وأجورا سددت بشيك 45000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية العامة للكيان؟

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
601		استهلاكات (مواد أولية)	50.000	
631		أجور مستخدمين	100.000	
	31	مواد أولية ولوازم		50.000
	512	البنك		100.000
		(مصاريف خاصة بالمشروع)		
203		مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	150.000	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		150.000
		(الاعتراف بمصاريف التطوير وتثبيتها)		

601		استهلاكات (مواد أولية)	5.000	
631		أجور مستخدمين	45.000	
	31	مواد أولية ولوازم		5.000
	512	البنك		45.000
		(مصاريف إنجاز برامج الإعلام الآلي)		
204		برامج إعلام آلي	50.000	
	731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		50.000
		(إنتاج برامج)		

إثبات وقياس الشهرة (فارق الاقتناء) حـ/207 Good will:

يعترف المشتري (الدامج أو المسيطر أو المستحوذ) بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء والتي تظهر في حالة تجميع الأعمال أو السيطرة فقط، حيث لا يمكن الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا لعدم إمكانية تحديدها بشكل منفصل.

وحسب نص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 تقاس الشهرة مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء أي:

الشهرة = القيمة العادلة للمقابل المدفوع في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة (في حالة وجودها) _ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المتكبدة.

وفي الحالة العكسية لما تكون تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن الفارق يسمى شهرة سالبة Bad will.

مثال تطبيقي رقم 3:

قامت شركة A باقتناء كلي لشركة B، ومن أجل ذلك أصدرت الشركة A 450 سهم بقيمة اسمية 100 دج/للسهم.

إليك ميزانية الشركة B وبعض المعلومات المتعلقة بعملية الاقتناء:

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

معلومات إضافية:

1) نتائج إعادة التقييم التثبيتات العينية من طرف الخبراء:

الأراضي 13.000؛ المعدات والأدوات 10.000؛ معدات النقل 17.000؛

2) القيم السوقية لـ:

البضاعة 26.000؛ التثبيتات المعنوية 12.000

3) بيعت الأسهم بقيمة 1.20 دج.

بافتراض عدم وجود ضرائب على فوارق إعادة التقييم يكون:

قيمة المؤسسة بعد إعادة التقييم = مجموع القيم العادلة للأصول (بعد إعادة التقييم) _ مجموع الخصوم (الالتزامات)

ق.م.ب.إ.ت= 12.000+ 13.000+ 10.000+ 17.000+ 26.000+ 8.700+ 12.300− 35.800− 22.200 = 41.000 دج

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

فارق الاقتناء = 54.000 – 41.000 = 13.000 دج

علاوة الاندماج = (سعر بيع السهم – القيمة الاسمية للسهم) × عدد الأسهم

= (120 – 100) × 450 = 9.000 دج

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
456		عمليات على رأس المال	54.000	
	101	رأس المال الصادر		45.000
	103	علاوة اندماج		9.000
		(إثبات الزيادة في رأسمال الشركة A)		
207		فارق الاقتناء	13.000	
20		تثبيتات معنوية	12.000	
211		أراضي	13.000	
215		معدات وأدوات	10.000	
218		معدات نقل	17.000	
30		بضاعة	26.000	
411		زبائن	8.700	
512		بنك	12.300	
	456	عمليات على رأس المال		54.000
	165	قروض بنكية		35.800
	401	موردو مخزونات		22.200
		(اقتناء الشركـــــة B)		

ثالثا: التثبيتات المحصلة في إطار عقد إيجار تمويلي:

تلجأ بعض المؤسسات إلى اقتناء التثبيتات في إطار عقود الإيجار التمويلي من خلال الحق في استخدامها مقابل دفعة أو دفعات إيجارية، ومحاسبيا تعتبر هذه التثبيتات ملكا للمؤسسة المستأجرة كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي.

التسجيل المحاسبي: تسجل بتاريخ سريان العقد بالقيمة الدنيا بين القيمة العادلة أو القيمة المحينة للدفعات الدنيا للعقد وفق القيد التالي:

21×		تثبيتات عينية	××××××
	167	ديون مترتبة على عقود الإيجار التمويلي	×××××××
		(تثبيتات مكتسبة في إطار عقد إيجار تمويلي)	

وإن موضوع الإيجار التمويلي سيتم التطرق إليه بالتفصيل في مقياس المحاسبة المعمقة.

رابعا: التثبيتات في شكل امتياز الحساب حـ/22:

يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

التسجيل المحاسبي: يجب التمييز بين الامتياز المحصل عليه مجانا والامتياز المحصل عليه بمقابل:

قيد الحصول على التثبيتات في إطار عقد امتياز مجاني:

22×		تثبيتات في شكل امتياز حسب الطبيعة	××××××
	229	حقوق مانح الامتياز	××××××
		(الحصول على حق الامتياز)	
651		الأتاوات المترتبة على الامتيازات...	××××××
	512 أو 53	البنك أو الصندوق	××××××
		(تسجيل دفع الإتاوات)	

قيد الحصول على التثبيتات في إطار عقد امتياز بمقابل:

22×		تثبيتات في شكل امتياز حسب الطبيعة	××××××
	512 أو 53	البنك أو الصندوق	××××××

خامسا: التثبيتات الجاري إنجازها الحساب حـ/23:

الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية. وترصد هذه الحسابات عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة.

التسجيل المحاسبي: يجب التمييز بين حالتين في هذا النوع من التثبيتات وهما:

الحالة الأولى: التثبيتات التي يتم إنجازها من قبل الغير: يكون القيد كما يلي:

		(نهاية الدورة)		
حـ/232		تثبيتات عينية جاري إنجازها	××××××	
حـ/237		تثبيتات معنوية جاري إنجازها	××××××	
	حـ/404	موردو التثبيتات		××××××
		(تثبيتات غير منتهية)		
		(تاريخ الانتهاء من الإنجاز)		
حـ/20		تثبيتات معنوية	××××××	
حـ/21		تثبيتات عينية	××××××	
	حـ/237	تثبيتات معنوية جاري إنجازها		
	حـ/232	تثبيتات عينية جاري إنجازها		×××××××
	حـ/404	موردو التثبيتات		××××××
		(استلام التثبيتات)		××××××

الحالة الثانية: التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة: ويكون القيد كما يلي:

		(خلال الدورة)		
ح/×60		استهلاكات	××××××	
ح/61 أو ح/62		خدمات خارجية	××××××	
	ح/×3	مخزونات		××××××
	ح/401 أو ح/512	موردو الخدمات أو البنك		×××
		(الاستهلاكات حسب طبيعتها)		
		(في نهاية الدورة)		
ح/232		تثبيتات عينية جاري إنجازها	××××××	
ح/237		تثبيتات معنوية جاري إنجازها	××××××	
	ح/732	الإنتاج المثبت للأصول العينية		××××××
	ح/731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		
		(تثبيتات غير منتهية الإنجاز)		
		(تاريخ الانتهاء من الإنجاز)		
ح/20		تثبيتات معنوية	××××××	
	ح/237	تثبيتات معنوية جاري إنجازها		××××××
	ح/731	الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		××××××
		(تثبيتات معنوية منتهية الإنجاز)		
ح/ 21		تثبيتات عينية	××××××	

	ح/232 ح/732	تثبيتات عينية جاري إنجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية (تثبيتات عينية منتهية الإنجاز)		×××××××

تسجيل التسبيقات: هناك أسلوبين هما:

الأسلوب الأول: قيد تسجيل التسبيقات في حساب 238 كما يلي:

238	 512 أو 53	تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات التثبيتات البنك أو الصندوق (دفع التسبيق بشيك أو نقدا)	×××××××	 ×××××××

ويتم ترصيد التسبيق عند استلام التثبيت ويكون القيد كما يلي:

ح/20 أو ح/21	 ح/238 ح/404	تثبيتات معنوية أو عينية	×××××××	 ××××××× ×××××××

الأسلوب الثاني: قيد تسجيل التسبيقات في حساب 409 كما يلي:

409	 512 أو 53	الموردون المدينون: التسبيقات والم على الحساب البنك أو الصندوق (دفع التسبيق بشيك أو نقدا)	×××××××	 ×××××××
238	 409	**(في نهاية الدورة)**	×××××××	 ×××××××

ولكن الأسلوب الأول هو الأسلوب الأفضل.

سادسا: التثبيتات المالية حـ/26 وحـ/27:

تصنف الأصول المالية إلى:

أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27؛

أصول مالية جارية: وهي الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير، أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل. هذه الأصول تسجل بالحساب حـ/50 قيم منقولة للتوظيف. وحيث أن دراسة الأوراق المالية سيتم دراستها بصورة مفصلة في مقياس المحاسبة المعمقة. وفيما يلي عرض وتعريف لأهم الحسابات المستعملة في العمليات الخاصة بالتثبيتات المالية:

حـ/261 سندات المساهمة: وهي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة؛

حـ/262 سندات مساهمة أخرى: وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، ولكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها؛

حـ/269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة: يكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى؛

حـ/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة: وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة، وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأسمال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل؛

حـ/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة: وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات).

مثال تطبيقي رقم 4:

خلال السنة (N) قامت المؤسسة (X) بالعمليات التالية:

شراء 2000 سهم تمثل 40% من رأسمال المؤسسة (Y) بسعر 500 دج للسهم الواحد، سددت بشيك، مع العلم أن المؤسسة لا تنوي التنازل عن هذه الأسهم؛

شراء 500 سهم تمثل 20% من رأسمال المؤسسة (Z) بسعر 1000 دج للسهم الواحد، سددت المؤسسة (X) 50% من قيمة الأسهم بشيك؛

شراء 200 سند تخص المؤسسة (L) بـ 100.000 بشيك، إن الهدف هو تحقيق مردودية مالية وليس كسب أي نفوذ في المؤسسة (L)؛

شراء 1000 سهم (N) بـ 200 دج للسهم الواحد سددت بشيك، تتوقع المؤسسة التنازل عن هذه الأسهم على المدى القصير وبعد ارتفاع سعرها.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة (X)؟

الحل: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة (X):

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
261		سندات مساهمة	1.000.000	
	512	البنك		1.000.000
		(شراء مساهمة في المؤسسة (Y))		
262		مساهمات أخرى	500.000	
	512	البنك		250.000
	269	دفعات مستحقة الدفع على سندات غير محررة		250.000
		(شراء أسهم خاصة (Z))		
273		سندات خاصة بنشاط المحفظة	100.000	
	512	البنك		100.000
		(شراء سندات خاصة بنشاط المحفظة)		
503		سندات أخرى	200.000	
	512			200.000
		(شراء سندات بهدف بيعها)		

سابعا: اهتلاك التثبيتات– الطرق والتسجيل:

يعبر الاهتلاك من الناحية الاقتصادية عن التدني في قيمة التثبيت بسبب تراجع منافعه الاقتصادية نتيجة الاستخدام أو التقادم بمرور الوقت.

أما من الناحية المحاسبية فالاهتلاك يعبر عن عملية تخصيص قيمة التثبيت على الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماته على أساس وتيرة استخدامه كل دورة.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الاهتلاك يقصد به استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

يتضح من التعاريف أعلاه أن الاهتلاك يتم حسابه كعبء، والعبء عادة ما ينجم عنه خروج أموال من خزينة الكيان لتسويته، إلا أن الاهتلاك (كعبء) لا يعبر عن خروج أموال لأنه يسجل كعبء في حـ/68 في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن أحد فروع حـ/28 وليس الحسابات المالية.

أهمية الاهتلاك: يعتبر الاهتلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات (وهو هدف محاسبي)، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة (وهو هدف اقتصادي) تعوض الاستثمارات التي تم اهتلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام.

مبادئ تطبيق الاهتلاك: ويتم تطبيق المبادئ التالية المتعلقة بالاهتلاك:

يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعه مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعه من قبل المؤسسة وهذا في حال ما إذا كان بالإمكان تحديد القيمة المتبقية بصورة صادقة. والقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه من خروج تثبيت عند انقضاء مدته النفعية بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الامتيازات، أو المشاريع ذات الجل المحدد.

طرق الاهتلاك:

إن طريقة اهتلاك أي تثبيت هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك التثبيت. وتوجد على العموم أربعة طرق وهي:

الطريقة الخطية (الاهتلاك الخطي) وتقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للتثبيت، وأول ما نصت على إجبارية تطبيقه المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

الطريقة المتناقصة وتؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للتثبيت؛

طريقة وحدات الإنتاج ويترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من التثبيت (وهو الأسلوب الوحيد الذي أضافه النظام المحاسبي المالي إلى الأساليب الثلاثة الأخرى التي وردت في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)؛

الطريقة المتزايدة وتؤدي إلى عبء يتزايد طوال المدة النفعية للتثبيت.

التسجيل المحاسبي:

يعتبر الاهتلاك من أعمال نهاية الدورة، ويطلق على تكلفة التثبيت المخصصة لكل دورة محاسبية بقسط الاهتلاك، ويكون القيد لتسجيل قسط الاهتلاك سنويا كما يلي:

		(في نهاية الدورة المحاسبية)	
ح/68 أو		مخصص الاهت والمؤونات وخ ق عن الأصول غ الجارية	××××××
ح/682		مخصص الاهت والم وخ ق عن التثبيتات في شكل امتياز	××××××
	ح/×28	اهتلاك التثبيتات	××××××

وفيما يلي عرض لأهم الحسابات التي يتضمنها ح/28:

ح/280: اهتلاك التثبيتات المعنوية: ويضم حسابات حسب نوع التثبيت:

ح/2803: اهتلاك مصاريف البحث و التطوير القابلة للتثبيت

ح/ 2804: اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها

ح/2805: اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات

ح/2807: اهتلاك فارق الاقتناء Goodwill

ح/281 اهتلاك التثبيتات العينية: نفس الشيء يتفرع إلى حسابات حسب نوع التثبيت العيني

ح/2812: اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي

ح/2813: اهتلاك البناءات

ح/2815: اهتلاك المنشآت التقنية والمعدات الصناعية

ح/2818: اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (ويتفرع بدوره إلى حسابات حسب نوع التثبيت)

ملاحظة:

يتم اهتلاك جميع التثبيتات العينية والمعنوية، وأيضا التثبيتات المكتسبة في إطار عقد امتياز أو عقد إيجار تمويلي باستثناء التثبيتات التي لا تخضع للاهتلاك:

التثبيتات المحصل عليها في إطار عقد إيجار تشغيلي والتثبيتات الجاري إنجازها، إضافة إلى الأراضي التي تعتبر على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك وذلك لعدم إمكانية تحديد عمرها الإنتاجي.

ملاحظة: تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها ويفترض حسب المعيار الدولي 38 أن لا تتجاوز 20 سنة إلا إذا كانت هناك ظروف استثنائية وجب تبريرها في الملاحق.

أساليب حساب قسط الاهتلاك السنوي:

1) **أسلوب القسط الثابت:** ويعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية أو أسلوب الاهتلاك الخطي، وميزته أن الأقساط السنوية متساوية، أي تحميل الدورات المحاسبية بنفس العبء من تكلفة التثبيت، وذلك بافتراض أن استخدام التثبيت يكون بنفس الوتيرة خلال عمره الإنتاجي.

يتم حساب القسط وفق هذا الأسلوب بناءا على مجموعة من الخطوات موضحة من خلال المثال التالي:

مثال تطبيقي رقم 5: في 2000/07/02 اشترت مؤسسة (×) معدات بـ 60.000 دج بشيك، قدرت فترة استخدام المعدات بـ 5 سنوات.

المطلوب: أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك للسنوات من 2000 إلى 2005 وهذا تبعا لأسلوب القسط الثابت، مع افتراض أنه لا قيمة لبقايا هذه المعدات.

الحل: قبل البدء في حل المثال يجب الأخذ بعين الاعتبار القاعدة التالية:

إذا كانت الحيازة من 01 إلى 15 من الشهر: يحسب الاهتلاك بالشهر المعني (في المثال أعلاه مثلا الحيازة في 02 جويلية إذن يحسب الشهر ضمن فترة الاهتلاك أي الفترة خلال سنة 2000 تحسب من شهر جويلية إلى آخر السنة وهي 6 أشهر)؛

إذا كانت الحيازة من 16 إلى 31 من الشهر: لا يحسب الاهتلاك بالشهر المعني.

يحسب قسط الاهتلاك الثابت السنوي بإحدى العلاقتين:

قسط الاهتلاك السنوي A = أساس الاهتلاك ÷ فترة استخدام التثبيت بالسنوات

أو القسط السنوي A = أساس الاهتلاك × معدل الاهتلاك × مدة الحيازة خلال الدورة ÷ 12

أساس الاهتلاك: وهو المبلغ الذي يحسب منه قسط الاهتلاك = تكلفة التثبيت – القيمة المتبقية للتثبيت

أساس الاهتلاك = 60.000 –0 = 60.000 دج.

معدل الاهتلاك الخطي = 1 ÷ العمر الإنتاجي للتثبيت بالسنوات= 1 ÷ 5 = 0,2 (20 %).

القسط السنوي A = 60.000 ÷ 5 = 12.000 دج أو القسط السنوي A = 60.000 × 0,2 = 12.000دج

حساب القسط لسنة 2000: 60.000 × 0,2 × (6÷12) = 6.000 دج، حيث لم تكن الحيازة في بداية السنة وبالتالي استخدام المعدات لم يكن لسنة كاملة (من 7/2 حتى 2000/12/31) أي المدة خلال سنة 2000 هي 6 أشهر فقط؛

حساب قسط سنة 2001: 60.000 × 0,2 = 12.000 الاستخدام كان لسنة كاملة. وهكذا بالنسبة لباقي السنوات.

إعداد مخطط (جدول) الاهتلاك للمعدات وفق الأسلوب الثابت أو الخطي:

السنوات	أساس الاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
7/2— 2000/12/31	60.000	6.000	6.000	54.000
2001 (سنة كاملة)	54.000	12.000	18.000	42.000
2002 (سنة كاملة)	42.000	12.000	30.000	30.000
2003 (سنة كاملة)	30.000	12.000	42.000	18.000
2004 (سنة كاملة)	18.000	12.000	54.000	6.000
2005 (1/1— 6/30)	6.000	6.000	60.000	00

نلاحظ أن الأقساط السنوية ثابتة ومتساوية، وقسط السنة الأولى والأخيرة متكاملان، أما القيمة المحاسبية الصافية فتتناقص سنويا إلى أن تنعدم في آخر سنة.

الاهتلاك المتراكم = مجموع أقساط الاهتلاك للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الأصلية – الاهتلاك المتراكم أو = أساس الاهتلاك – القسط السنوي.

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2000:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2000/12/31		
681	2815	مخصصات الاهتلاكات وخ ق- الأصول غير الجارية اهتلاك المعدات (تسجيل اهتلاك السنة الأولى)	6.000	6.000

يمكن تقسيم حـ/2815 إلى حسابات فرعية تبعا لنوع المعدات.

في نهاية كل من السنوات 2001 إلى 2004 يكون قسط الاهتلاك السنوي 12.000، وبالنسبة لسنة 2001 مثلا يسجل في اليومية القيد التالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2001/12/31		
681	2815	مخصصات الاهتلاكات وخ ق- الأصول غ الجارية اهتلاك المعدات (تسجيل اهتلاك السنة 2001)	12.000	12.000

ويتم تسجيل نفس القيد في نهاية السنوات الباقية مع مراعاة قيمة القسط.

2) **أسلوب القسط المتناقص:** يطبق هذا الأسلوب على التجهيزات والمعدات التي لها علاقة مباشرة بعملية الإنتاج، ويؤدي هذا الأسلوب إلى تناقص الأقساط تدريجيا خلال مدة استخدام التثبيت. وهذا أسلوب وارد في قانون الضرائب المباشرة وتبعا لهذا **الأسلوب:** معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل الجبائي.

المعامل الجبائي وهو معدل محدد من طرف مصلحة الضرائب وذلك حسب المدة النفعية للتثبيت:

المدة النفعية	3 – 4 سنوات	5 – 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الجبائي	1,5	2	2,5

مثال تطبيقي رقم 6: لنأخذ نفس المثال السابق.

المدة النفعية للمعدات 5 سنوات إذن المعامل الجبائي هو 2.

معدل الاهتلاك المتناقص = 1 ÷ 5 × 2 = 0,4 (40 %).

قسط اهتلاك سنة 2000 = 60.000 × 0,4 × (6 ÷ 12) = 12.000 وهو قسط 6 أشهر.

قسط الاهتلاك السنوي = ق م ص للمعدات في بداية السنة مضروبة في معدل الاهتلاك.

قسط اهتلاك سنة 2001 = (60.000 – 12.000) × 0,4 = 19.200 وهو قسط سنة كاملة.

في سنة ما إذا أصبح قسط الاهتلاك تبعا للأسلوب المتناقص أقل من القسط تبعا للأسلوب الثابت فإننا نتحول إلى تطبيق الأسلوب الثابت أو الخطي ابتداءا من تلك السنة.

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	ق م ص
2000 (6 أشهر)	60.000	0,4	12.000	12.000	48.000
2001	48.000	0,4	19.200	31.200	28.800
2002	28.800	0,4	11.520	42.750	17.280
2003	17.280	0,4	6.912	49.632	10.368
2004	10.368	0,66	6.912	56.544	3.456
2005 (6 أشهر)	10.368	0,66	3.456	60.000	00

ابتداءا من سنة 2004 نتحول إلى تطبيق الأسلوب الخطي عوض الأسلوب المتناقص لأن معدل الاهتلاك الخطي (1 ÷ 1,5 سنة = 0,66) أكبر من معدل الاهتلاك المتناقص (0,4).

التسجيل المحاسبي: عند نهاية كل دورة يتم تسجيل قسط الاهتلاك، فمثلا عند نهاية الدورة 2000 يسجل القيد التالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2000/12/31		
681		مخصصات الاهت وخ ق- الأصول غير الجارية	12.000	
	2815	اهتلاك المعدات		12.000
		(تسجيل اهتلاك السنة الأولى)		

ويتم تسجيل نفس القيد في نهاية السنوات 2001 إلى 2005 مع مراعاة قيمة القسط.

أسلوب القسط المتزايد: وفق هذا الأسلوب تكون الأقساط متزايدة من دورة لأخرى، وحتى معدل الاهتلاك يكون بشكل متزايد، والذي يحسب حسب القاعدة التالية:

معدل الاهتلاك المتزايد = رقم الدورة ÷ مجموع أرقام الدورات المحاسبية

مثال تطبيقي رقم 7: لنأخذ نفس المثال دائما ولكن نطبق أسلوب الاهتلاك المتزايد.

مجموع أرقام السنوات = 1 + 2 + 3 + 4 +5 = 15.

رقم سنة 2000 هو 1 إذن معدل اهتلاك سنة 2000 = 1 ÷ 15 وبالتالي قسط الاهتلاك لسنة 2000 = 60.000 (1/15)

قسط سنة 2000 = 4.000 تم حساب سنة كاملة وليس 6 أشهر. حيث ترتيب السنة 2000 هو 1.

رقم سنة 2001 هو 2 إذن معدل اهتلاك سنة 2001 = 2 ÷ 15 وبالتالي قسط الاهتلاك لسنة 2001 = 60.000 (2/15)

قسط اهتلاك سنة 2001 = 8.000 (ترتيب السنة هو 2). وهكذا بالنسبة لباقي السنوات.

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	ق م ص
2000	60.000	1/15	4.000	4.000	56.000
2001	60.000	2/15	8.000	12.000	48.000
2002	60.000	3/15	12.000	24.000	36.000
2003	60.000	4/15	16.000	40.000	20.000
2004	60.000	5/15	20.000	60.000	00

قسط اهتلاك سنة 2004 = 60.000(5/15) = 20.000

لا تعتبر سنة 2005 لأننا اعتبرنا سنة 2000 سنة كاملة رغم أن فترة الحيازة هي 6 أشهر.

نلاحظ أن أقساط الاهتلاك السنوية متزايدة على شكل متوالية حسابية أساسها 4.000

يتم التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك عند نهاية كل دورة بنفس الطريقة السابقة.

الاهتلاك الحقيقي (طريقة وحدات الإنتاج): وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها، ثم توزيع الأقساط حسب الوحدات الفعلية لكل سنة.

معدل الاهتلاك الحقيقي للدورة = عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال الدورة ÷ عدد وحدات الإنتاج المتوقعة خلال العمر الإنتاجي للتثبيت.

مثال تطبيقي رقم 8: نفس المثال السابق مع افتراض أنه لدينا البيانات التالية:

حجم الإنتاج خلال الـ 5 سنوات هو 120.000 وحدة تامة الصنع، والإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	**المجموع**
الإنتاج المحقق (1.000 وحدة)	4	24	30	32	20	10	**120**

عدد وحدات الإنتاج المتوقعة خلال العمر الإنتاجي = 120.000

عدد وحدات الإنتاج سنة 2000 = 4.000 ⟵ معدل اهتلاك سنة 2000 = 4.000/120.000

قسط اهتلاك سنة 2000 = 60.000 × (4.000/120.000) = 2.000

عدد وحدات الإنتاج سنة 2000 = 4.000 ⟵ معدل اهتلاك سنة 2000 = 24.000/120.000

قسط اهتلاك سنة 2001 = 60.000 × (24.000/120.000) = 12.000

وهكذا بالنسبة لباقي السنوات.

السنوات	أساس الاهتلاك	القسط السنوي	الاهتلاك المتراكم	ق م ص
2000	60.000	2.000	2.000	58.000
2001	60.000	12.000	14.000	46.000
2002	60.000	15.000	29.000	31.000
2003	60.000	16.000	45.000	15.000
2004	60.000	10.000	55.000	5.000
2005	60.000	5.000	60.000	00

نفس الشيء بالنسبة للتسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك والذي يكون في نهاية كل سنة كما رأينا في الأساليب السابقة مع مراعاة قيمة القسط في كل سنة.

التدهور في قيمة عناصر الأصول الثابتة (المعنوية والعينية): يقع على المؤسسة في نهاية كل دورة (أثناء الجرد ودون الإخلال بقاعدة حساب وإثبات الاهتلاكات) وفي تاريخ كل إقفال للميزانية واجب التأكد مما إذا كان بالنسبة لكل عنصر من عناصر التثبيتات المعنوية والعينية مؤشرا داخليا (تراجع الأداء، إعادة الهيكلة، توقف النشاط...) أو مؤشرا خارجيا (نقص معتبر في القيمة السوقية، التقادم، ارتفاع أسعار المواد الأولية...) يوحي بإمكانية تدهور قيمة الأصل، وبذلك تقوم المؤسسة بتقدير قيمة الأصل القابلة للاسترجاع.

بالاستناد إلى النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36 (تدني قيمة الأصول) تتمثل خسارة القيمة في فائض القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته القابلة للتحصيل.

القيمة القابلة للتحصيل (القيمة الاسترجاعية): وهي القيمة الأعلى ما بين سعر البيع الصافي للتثبيت وقيمته النفعية؛

سعر البيع الصافي: وهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ناتج عن معاملة في إطار منافسة عادية وبين أطراف على دراية وموافقة بالموضوع، مع انتقاص تكاليف الخروج؛

القيمة النفعية: وهي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل وخروجه عند نهاية مدته النفعية.

ملاحظة: عند تسجيل خسارة في القيمة يتم تغيير مخطط أو جدول الاهتلاك المتعلق بالاهتلاكات المستقبلية:

مخصصات الاهتلاك بعد خسارة القيمة = ق م ص (VNC) بعد خ ق

مدة الانتفاع المتبقية

التسجيل المحاسبي وإثبات مخصص خسائر القيمة وتعديله:

تثبت خسارة قيمة أي تثبيت بانخفاضه وبإدراج عبء في الحسابات

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
68×		مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	×××	
	29×	خسائر القيمة عن التثبيتات		×××

نشير إلى أن الحساب حـ/29 يتفرع إلى:

حـ/290: خسائر القيمة على التثبيتات المعنوية؛

حـ/291: خسائر القيمة على التثبيتات العينية.

على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة :

في حالة ارتفاع قيمة التدهور: إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص؛

في حالة انخفاض قيمة التدهور أو زوال مبرره: إلغاء المخصص ويستعمل الحساب حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية

		إثبات استرجاع مخصص الخسارة في القيمة		
29×		خسائر القيمة عن التثبيتات	×××	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خ. ق. م. أ. غ. ج		×××

مثال تطبيقي رقم 9:

بتاريخ 01/01/ن قامت مؤسسة إنتاج الأدوية بشراء آلة صناعة الأغلفة البلاستيكية بمبلغ 1.000.000 ون، مدة نفعيتها 5 سنوات، قيمتها المتبقية معدومة.

بنهاية السنة الأولى تبين للمؤسسة مؤشرات تظهر تغير في الأداء الاقتصادي للأصل وعليه قررت إدارة المالية والوسائل إجراء اختبار لتدني قيمة الآلة.

تدفقات الخزينة لهذه الآلة (الأربع سنوات المتبقية) هي على الترتيب:

50.000؛ 100.000؛ 135.000؛ 120.000

المطلوب: إذا علمت أنه بتاريخ 12/31/ن كان معدل التحيين أو التحديث الذي اعتمدته المؤسسة هو 6% آخذة في الحسبان شروط السوق الحالية.

1) حدد قيمة منفعة الآلة بتاريخ 12/31/ن.
2) إذا كانت القيمة العادلة (السوقية) للآلة 700.000 ون بتاريخ 12/31/ن مع مراعاة تكاليف التنازل والتي قدرت بمبلغ 52.000 ون، فما هي القيمة القابلة للتحصيل؟
3) هل هناك تدهور في قيمة الآلة بتاريخ 12/31/ن.
4) سجل عمليات الاهتلاك الضرورية وتدني القيمة.
5) أحسب ثم سجل قسط الاهتلاك بتاريخ 12/31/ن + 1.
6) سجل قيد الاهتلاك في نهاية السنة (ن + 2) مع افتراض أن القيمة القابلة للتحصيل في نهاية السنة (ن+2) كانت 650.000 – هل تقترح تعديل خسارة القيمة الخاصة بالآلة.
7) سجل قسط الاهتلاك في نهاية السنة (ن + 3).

الحل:

1) حساب قيمة منفعة الآلة بتاريخ 12/31/ن: والتي تساوي مجموع تدفقات الخزينة المحينة

50.000 (1,06) + 100.000 (1,06) + 135.000 (1,06) + 120.000 (1,06)

ومنه قيمة منفعة الآلة بتاريخ 12/31/ن تقدر بـ: 344.569,20 ون.

2) تحديد قيمة الآلة القابلة للتحصيل بتاريخ 12/31/ن:

لتحدي هذه القيمة يجب أولا إيجاد سعر البيع الصافي والذي يقدر بـ:

القيمة السوقية – تكاليف التنازل = 700.000 – 52.000 = 648.000 ون.

من خلال ما جاء به المعيار فإن القيمة القابلة للتحصيل هي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة منفعة الآلة (648.000 و344.569,20) ومنه تقدر القيمة القابلة للتحصيل بـ: 648.000 ون.

3) تحديد ما إذا سجلت الآلة تدهور في قيمتها بتاريخ 12/31/ن:

لتحديد ما إذا سجلت الآلة تدهور في قيمتها علينا أولا إيجاد القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 12/31/ن حيث:

ق م ص = تكلفة الاقتناء – الاهتلاكات المتراكمة

= 1.000.000 – (5/1.000.000) = 800.000 ون.

بعد إجراء مقارنة تبين أن القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات (648.000 أقل من 800.000)، ومنه تسجل المؤسسة تدهور قيمة الآلة ومبلغه الفرق بين القيمتين، أي بقيمة 152.000 ون.

4) تسجيل العمليات المحاسبية الضرورية بتاريخ 12/31/ن:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن		
681	2815	مخصص الاهت وخ ق- الأصول غ الجارية اهتلاك تجهيزات الإنتاج- آلة (تسجيل اهتلاك السنة الأولى)	200.000	200.000
681	2915	مخصصات الاهت وخ ق- الأصول غ الجارية خسائر ق عن تجهيزات الإنتاج- آلة (إثبات تدني القيمة)	152.000	152.000

5) حساب وتسجيل قسط الاهتلاك بتاريخ 12/31/ن + 1:

سجلنا خسارة في القيمة خلال السنة ن قدرت بـ 152.000، ثم أنه وبداية من السنة ن + 1 يكون قسط الاهتلاك يساوي القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة ÷ مدة الاستخدام المتبقية وهي 4 سنوات.

قسط اهتلاك السنة (ن+1) = (1.000.000 – 200.000 – 152.000) ÷ 4 = 162.000

ويكون قيد تسجيل قسط اهتلاك السنة (ن + 1) كالتالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن + 1		
681	2815	مخصصات الاهت وخ ق- الأصول غ الجارية اهتلاك تجهيزات الإنتاج- آلة (تسجيل اهتلاك السنة ن + 1)	162.000	162.000

نلاحظ أن قسط الاهتلاك أصبح 162.000 سنويا عوض 200.000 وهي قيمة القسط سابقا.

6) استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة ن: بداية نسجل قسط الاهتلاك في نهاية السنة (ن + 2)

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن+2		
681		مخصصات الاهت وخ ق- الأصول غ الجارية	162.000	
	2815	اهتلاك تجهيزات الإنتاج- آلة		
		(تسجيل اهتلاك السنة ن+2)		162.000

القيمة المحاسبية الصافية في نهاية (ن + 2) = 1.000.000 – (200.000 + 152.000 + 162.000 + 162.000)

ق م ص في نهاية (ن + 2) = 324.000 وهي أقل من القيمة القابلة للتحصيل للآلة (650.000) لذا يتم استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة ن والتي قدرت بـ 152.000، ويكون قيد الاسترجاع كالتالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن + 2		
2915		خسائر القيمة عن تجهيزات الإنتاج- آلة	152.000	
	781	استرجاع خ ق عن الأ غ الجارية- آلة		152.000
		(استرجاع خ ق)		

استرجاع خسارة القيمة لا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسجيلها (152.000).

إذن وبداية من السنة (ن+3) تكون القيمة المحاسبية الصافية هي: 1.000.000 – (200.000 + 152.000 + 162.000 – 152.000) = 476.000

ويكون قسط الاهتلاك السنوي= 476.000 ÷ 2 = 238.000 نلاحظ زيادة قسط الاهتلاك مقارنة مع السنة ن ويكون تسجيل القسط كالتالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن + 3		
681	2815	مخصصات الاهت وخ ق- الأصول غ الجارية اهتلاك تجهيزات الإنتاج- آلة (تسجيل اهتلاك السنة ن + 3)	238.000	238.000

ملاحظة: تسجيل انخفاض قيمة الأراضي غير المنجمية: حيث أن الأراضي تعتبر من الأصول التي لا تهتلك، وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة وليس كاهتلاك. والمثال التالي يوضح ذلك:

مثال تطبيقي رقم 10: للمؤسسة (×) أراضي للبناء قيمتها الدفترية 1.00.000 في نهاية السنة قدرت قيمتها بـ 95.000 دج.

- سجل القيد المناسب في نهاية السنة.

الحل:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		12/31/ن		
6812	2911	مخصصات خسائر ق – الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن الأراضي (تسجيل انخفاض قيمة الأراضي)	5.000	5.000

ثامنا: التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية:

يحذف التثبيت العيني من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون التثبيت خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أية منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً. ويتم تحديد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للتثبيت وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج. وتطبيق القواعد نفسها في حال تخلي المؤسسة عن أنشطتها (التوقف عن النشاط وحل المؤسسة).

التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات: والذي يكون عبر مراحل كالتالي:

681		مخصص الاهت والمؤونات وخ ق- الأ غ الجارية	××××××	
	28×	اهتلاك التثبيت المعني		××××××
		(إثبات قسط الاهت المكمل حتى تاريخ التنازل)		
28×		اهتلاك التثبيت المعني	××××××	
29×		خسارة القيمة	××××××	
462		حقوق التنازل عن التثبيت	××××××	
	2××	التثبيت المعني		××××××
	752	فوائض ق عن خروج التثبيتات غ المالية		××××××
	4457	TVA مجمعة على المبيعات		×××××××
		(قيد إثبات التنازل في حالة الربح)		
28×		اهتلاك التثبيت المعني	××××××	
29×		خسارة القيمة	××××××	
462		حقوق التنازل عن التثبيت	××××××	
652		نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غ المالية	××××××	
	2××	التثبيت المعني		××××××
	4457	TVA مجمعة على المبيعات		××××××
		(قيد إثبات التنازل في حالة الخسارة)		
512 أو 53		البنك أو الصندوق	××××××	
	462	حقوق التنازل عن التثبيت		××××××

		(تحصيل حقوق التنازل)		

ملاحظة: عند التنازل عن تثبيت ما نأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

إذا تم التنازل ما بين (1- 15) من الشهر فلا يؤخذ بعين الاعتبار شهر البيع في حساب قسط الاهتلاك لسنة التنازل (عكس الشراء)؛

إذا تم التنازل ما بين (16- 31) من الشهر فيؤخذ بعين الاعتبار شهر البيع في حساب قسط الاهتلاك لسنة التنازل (عكس الشراء).

مثال تطبيقي رقم 11: في 04/10/ن تمت الحيازة على آلة إنتاجية بـ 100.000 دج بشيك، عمرها الإنتاجي 5 سنوات، تم التنازل عنها في 07/12/ن+2 بمبلغ 70.000 دج بشيك بنكي (الحالة 01)، لنفترض الحالة (02): سعر التنازل هو 50.000 دج.

الحل:

قسط اهتلاك السنة الأولى (سنة الحيازة ن) = 100.000 × 1/5 × 9/12 = 15.000

قسط اهتلاك السنة الثانية (ن+1) = 100.000 × 1/5 × 12/12 = 20.000

قسط اهتلاك السنة الثالثة (سنة التنازل ن+2) = 100.000 × 1/5 × 6/12 = 10.000

مجموع الاهتلاكات المتراكمة = 15.000 + 20.000 + 10.000 = 45.000

القيمة المحاسبية الصافية = 100.000 – 45.000 = 55.000

الحالة (01): سعر التنازل= 70.000 وهو أكبر من ق م ص (55.000) إذن هناك فوائض أو ربح التنازل قيمته 15.000

الحالة (02): سعر التنازل= 50.000 وهو أقل من ق م ص (55.000) إذن هناك نواقص أو خسارة التنازل قيمتها 5.000

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		07/12/ن+2		
681		مخصص الاهت والم وخ ق- الأصول غ ج	10.000	
	2815	اهتلاك الآلة		10.000
		(إثبات قسط الاهت للآلة سنة التنازل)		
		07/12/ن+2		
2815		اهتلاك الآلة	45.000	
462		حقوق التنازل عن الآلة	83.300	
	215	معدات صناعية- آلة		100.000
	752	فوائض الق عن خروج التثبيت غ المالية		15.000
	4457	TVA مجمعة على المبيعات		13.300
		(الحالة 01: إثبات التنازل- حالة الربح)		
		07/12/ن+2		
512		البنك	83.300	
	462	حقوق التنازل عن الآلة		83.300
		(الحالة (01): تحصيل حقوق التنازل)		
		07/12/ن+2		
2815		اهتلاك الآلة	45.000	
462		حقوق التنازل عن الآلة	59.500	
652		نواقص ق عن خروج التثبيتات غ المالية	5.000	

	215	الآلة		100.000
	4457	TVA مجمعة على المبيعات		9.500
		(الحالة 02: إثبات التنازل– حالة الخسارة)		
		07/12/ن+2		
512		البنك	59.500	
	462	حقوق التنازل عن التثبيت		59.500
		(الحالة (02): تحصيل حقوق التنازل)		

الوحدة الثاني عشر

المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة المالية

الوحدة الثاني عشر: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة المالية

تعتبر أعمال نهاية الدورة المالية مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة.

الهدف من أعمال نهاية الدورة المالية: تهدف هذه الأعمال إلى:

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد الكشوف المالية؛
- تحديد نتيجة الدورة.

أعمال نهاية الدورة: وتشمل العمليات التالية:

1) **الجرد المادي (الفعلي):** ويقصد به الإحصاء المادي لكل الموجودات أو الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق، الحسابات المالية) للتأكد منها كما ونوعا وتعدادا وقيمة وقياسا بتاريخ وضع الميزانية، ومراجعة الوثائق التي تثبت التزاماتها (ديونها) لكي تكون المعلومات صحيحة ومعبرة عن الواقع؛
2) **تسوية مختلف الحسابات في نهاية الدورة:** حتى تتحمل كل دورة أعباءها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية، وذلك تطبيقا لمبدأ الدورية واستقلال الدورات المحاسبية، فإنه يتم في نهاية الدورة المالية القيام بتسوية حسابات الأعباء والنواتج، كما يتم تسجيل كل انخفاض في قيمة الأصول (وهو ما يعرف بتكوين أقساط الاهتلاك وخسائر القيمة عن الأصول)
3) **إعداد ميزان المراجعة النهائي (بعد الجرد):** وذلك بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية، وتيسير عملية إعداد الوثائق الملخصة؛
4) **إعداد الكشوف المالية:** وهي محددة في النظام المحاسبي المالي، وذلك انطلاقا من ميزان المراجعة النهائي ومختلف التسويات المحاسبية؛
5) **غلق الدفاتر المحاسبية** للدورة المالية المنتهية.

ضرورة عملية الجرد: إن عملية الجرد المادي والجرد المحاسبي ضروريتان للأسباب التالية:

- تلبية المتطلبات القانونية، حيث أن كلا من القانون التجاري (المادة 10) والنام المحاسبي المالي يلزمان المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي بالقيام بعملية جرد عناصر الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة في كل سنة، وهذا بهدف إعداد الميزانية وحساب النتائج، كما نصت المادة 10 من القانون التجاري على تسجيل هاتين الوثيقتين (الميزانية وحساب النتائج) في دفتر الجرد؛
- تحديد نتيجة الدورة وهي عملية تتطلب تسوية حسابات الأعباء والنواتج والأصول والخصوم، وهذه كلها تمثل أحد جوانب الجرد المحاسبي؛

– إعداد الكشوف المالية الخاصة في نهاية الدورة المالية، هذه الكشوف الإجبارية قانونا إنما تلخص بيانات عملية الجرد.

أولا: جرد المخزونات: ويشمل على:

الجرد المادي (الفعلي) للمخزون: حيث تقوم المؤسسة بعد وإحصاء عناصر المخزون من بضاعة ومواد وتموينات ومنتجات على مختلف أنواعها، من أجل تحديد ما هو موجود فعلا في المخزن ثم تحديد قيمته، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها بصورة دقيقة وسليمة من أجل تحديد القيمة الصحيحة لمخزون آخر المدة بدون تضخيم أو تقليص، مما يجعل نتيجة الدورة تظهر بقيمتها الفعلية أو الحقيقة.

تسوية حسابات المخزون: ويكون ذلك بتسجيل الخسائر عن قيمة المخزون إذا كان سعر البيع الصافي للمخزون اقل من تكلفة شرائه أو إنتاجه، وكذلك تسوية الفروق بين الجرد المادي والرصيد المحاسبي للمخزونات عند الضرورة.

وتتم **المتابعة اليومية لحركة المخزونات** تبعا لأحد الأسلوبين (الجرد الدائم أو الجرد المتناوب)، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة المحاسبية للمخزون، وفيما يلي توضيح الطريقتين:

1) **الجرد الدائم (المستمر):** وهو أسلوب يطبق على المدخلات والمخرجات، فهو يتابع ويسجل محاسبيا كل التغيرات (الحركات) اليومية للمخزونات الصادرة والواردة من وإلى المخزن. وفي نهاية الدورة يتم استخراج أرصدة حسابات المخزونات والذي يتمثل في الجرد المحاسبي ومقارنتها بالجرد المادي أو الفعلي والمتمثل في كمية المخزونات الموجودة فعلا في المخزن، وذلك من أجل استخراج الفوارق الموجودة لتتم تسويتها من خلال تعديل أرصدة حسابات المخزونات وفقا لنتائج الجرد المادي. ويمكن التمييز بين:

الفوارق الموجبة: إذا كان الجرد المادي (كمية المخزونات الموجودة فعلا في المخزن) أكبر من الجرد المحاسبي (أرصدة حسابات المخزونات)، وتصنف إلى فوارق موجبة عادية وأخرى غير عادية.

الفوارق السالبة: إذا كان الجرد المادي أو الفعلي أقل من الجرد المحاسبي، وتصنف أيضا إلى فوارق سالبة عادية وأخرى غير عادية.

تسوية فوارق الجرد في نهاية الدورة:

تسوية الفارق الموجب بين الجرد المادي والجرد المحاسبي		تسوية الفارق السالب بين الجرد المادي والجرد المحاسبي	
فارق عادي	**فارق غير عادي**	**فارق عادي**	**فارق غير عادي**
يدرج كإلغاء لعملية الاستهلاك	يدرج كنواتج في حـ/757	يدرج كاستهلاكات بغرض التصنيع أو البيع	يدرج كأعباء في حـ/657
من حـ/×3 أو من حـ/×35 إلى حـ/×6 حـ/724	من حـ/×3 إلى حـ/757	من حـ/×6 أو من حـ/724 إلى حـ/×3 أو إلى حـ/×35	من حـ/657 إلى حـ/×3

مثال تطبيقي رقم 1: في 2015/12/31 أظهرت عملية جرد المخزون ما يلي:

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة	ملاحظة
بضاعة A	1.000 وحدة	990 وحدة	100 دج	الجرد المادي أكبر من المحاسبي
مواد أولية B	490 كغ	500 كغ	50 دج	الجرد المادي أقل من المحاسبي
منتجات C	100 وحدة	200 وحدة	200 دج	الجرد المادي أقل من المحاسبي

المطلوب: سجل قيود تسوية المخزون، مفترضا أن الفارق في المخزون هو فارق عادي بالنسبة لكل من A وB وغير عادي بالنسبة للمنتجات C.

الحل:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
30	600	بضاعة مشتريات البضائع المبيعة (تسوية الفارق الموجب لمخزون البضاعة)	1.000	1.000
601	31	مشتريات مستهلكة– مواد أولية مواد أولية (تسوية الفارق الموجب لمخزون الم الأولية)	500	500
657	355	أعباء استثنائية للتسيير الجاري منتجات تامة (تسوية الفارق السالب لمخزون المنتجات)	20.000	20.000

2) **الجرد المتناوب:** تبعا لهذا الأسلوب فإن الحركة اليومية للمخزون لا تتابع محاسبيا، فيتم تسجيل قيد استلام أو تسليم الفاتورة فقط في عمليات الشراء والبيع دون قيد تدفق أو خروج المخزون، وعند الاستهلاك أو التصنيع لا يسجل أي قيد. وفي نهاية الدورة تسجّل القيود الخاصة بجرد المخزون والمتمثلة:

- إلغاء مخزون أول المدة والمثبت في القيد الافتتاحي للدورة؛
- ترصيد حسابات مشتريات الدورة؛
- إثبات مخزون آخر المدة الذي حدده الجرد المادي.

وفي هذه الحالة يفضل استخدام حـ/603 تغيرات المخزونات بدل حسابات الاستهلاكات المستخدمة في حالة الجرد الدائم (حـ/600، حـ/601، حـ/602).

مثال تطبيقي رقم 2: بتاريخ 2015/12/31، كانت لديك المعلومات حول مخزونات مؤسسة (Y) كما يلي:

الحل:

	مخزون أول المدة	رصيد حساب المشتريات من ميزان المراجعة قبل الجرد	الجرد المادي (وحدة)	تكلفة الوحدة	ملاحظات
بضاعة	12.500	81.200	215	90	تطبق المؤسسة الجرد المتناوب
مواد أولية	125.000	781.500	2.250	75	
منتجات مصنعة	13.750	--	3.225	110	
منتجات جارية	--	--	500	75	

المطلوب: التسجيل في اليومية القيود اللازمة وفق الجرد المتناوب.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
603		تغير المخزونات	137.500	
724		تغير مخزون المنتجات	13.750	
	30	بضاعة		12.500
	31	مواد أولية		125.000
	355	منتجات تامة		13.750
		(إلغاء مخزون أول المدة)		
603		تغير المخزونات	862.700	
	380	بضاعة مخزنة		81.200
	381	مواد أولية مخزنة		781.500

		(إلغاء مشتريات الدورة)		
30		بضاعة	19.350	
31		مواد أولية	189.000	
355		منتجات تامة	354.750	
331		منتجات جاري إنجازها (500×75)	37.500	
	603	تغير المخزونات		208.350
	724	تغير مخزون المنتجات		354.750
	723	تغير المخزونات الجارية		37.500
		(إثبات مخزون آخر المدة)		
		2016/01/01		
723		تغير المخزونات الجارية	37.500	
	331	منتجات جاري إنجازها		37.500

ثانيا: تسويات مختلفة:

عملا بمبدأ استقلالية الدورات يجب أن تحرص المؤسسة على تسجيل العمليات التي قامت بها في محاسبة الدورة التي تمت فيها ثم يجب أن تتبعها بعملية تسوية لربطها بالدورة التي تعنيها لذلك يجب أن تتحمل كل دورة الأعباء وتستفيد من الإيرادات المرتبطة بها حتى ولو حدثت قبل أو بعد الدورة. كما أن المؤسسة قد تقوم كذلك ببعض العمليات ولكن لا تتمها خلال السنة كحالة استلام فواتير مشتريات دون عناصر المخزون وبما أن الحساب 38 من الحسابات الوسيطة التي ترصد وجوبا في نهاية الدورة (دليل على إتمام عملية الشراء) لذلك فإن ظهوره في ميزان المراجعة قبل الجرد برصيد [مدين– دائن] يتطلب القيام بعملية تسوية وذلك ضمن أعمال نهاية الدورة.

المخزونات في الخارج: وهي المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها ماديا عند إقفال الدورة المالية: المخزونات المودعة أو المستودعة، والمخزونات السائرة في الطريق. واختيار طريقة المتابعة في المحاسبة

الخاصة بالمخزونات (طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد المتناوب) يعود إلى قرار التسيير. والتسجيل المحاسبي يوضحه المثال الموالي.

مثال تطبيقي رقم 3: قامت المؤسسة (×) خلال السنة 2015 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 10/10 أودعت لدى مؤسسة أخرى (y) بضاعة قيمتها 50.000 ومنتجات تامة الصنع 20.000؛
- استرجعت من المؤسسة (y) بضاعة قيمتها 40.000 ومنتجات قيمتها 10.000 وذلك بتاريخ 11/25؛
- بتاريخ 12/30 اشترت مواد أولية بقيمة 15.000 بشيك بنكي، والمواد ستستلم سنة 2016.

المطلوب: تسجيل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة تبعا للجرد الدائم.

- بافتراض أن المواد المشتراة بتاريخ 12/30 تم استلامها كاملة في 2016/01/15. سجل القيد المناسب.

الحل:

تسجيل العمليات اللازمة في اليومية العامة للمؤسسة:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/10/10		
37		مخزون لدى الغير	70.000	
	30	بضاعة		50.000
	355	منتجات تامة		20.000
		(إيداع مخزون لدى المؤسسة y)		
		2015/11/25		
30		اهتلاك الآلة	40.000	
355		حقوق التنازل عن الآلة	10.000	
	37	مخزون لدى الغير		50.000
		(استرجاع مخزون من المؤسسة y)		

		2015/12/30		
381 44566	512	البنك (شراء مواد بشيك رقم...)	15.000 2550	17.550
		2015/12/31		
371	381	مواد أولية في الخارج مواد أولية مخزنة (فاتورة رقم..)	15.000	15.000
		2016/01/15		
31	371	مواد أولية مواد أولية في الخارج (استلام مشتريات 2015)	15.000	15.000

خسائر القيمة عن المخزونات: تنص المادة 123- 5 من النظام المحاسبي المالي على أنه عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل قيمة بين كل من تكلفتها (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) وقيمة إنجازها الصافية (صافي القيمة القابلة للتحقق)، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق (البيع).

تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون. وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة.

وبعد الاعتراف بخسارة القيمة في المخزونات يمكن تميز عدة حالات يمكن توضيحها من خلال المثال الموالي:

مثال تطبيقي رقم 4: في 2015/12/31 أظهرت عملية جرد المخزون بالمؤسسة (×) ما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة
بضاعة A	100	50
منتجات تامة B	50	200

المطلوب: سجل قيود جرد حسابات المخزون.

نظرا لكون التكلفة أكبر من سعر البيع فإن كلا من مخزون البضاعة والمنتجات أيضا يستدعيان تسجيل خسارة في القيمة.

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة	س بيع الوحدة	خسارة ق و	خ ق الإجمالية
بضاعة A	100	50	45	5	500
منتجات تامة B	50	200	180	20	1000

تسجيل خسارة القيمة في اليومية:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
685		مخصص المؤونات وخ ق عن الأ الجارية	1.500	
	390	خ ق عن مخزون البضاعة		500
	395	خ ق عن مخزون م التامة		1.000
		(إثبات خسارة القيمة عن المؤسسة ×)		

حالة بيع المخزون: وفي هذه لحالة يتم ترصيد المؤونة (خسارة القيمة) وتحويلها إلى حساب المخزون المعني.

لنفترض أن المؤسسة (×) وخلال السنة 2016 قامت بما يلي:

بتاريخ 2016/07/13 تم بيع 50 وحدة من البضاعة بـ 40دج للوحدة (عملية البيع تمت بخسارة)؛

بتاريخ 25/ 2016/08 تم بيع كل الوحدات التامة بـ 120دج للوحدة على الحساب (عملية البيع تمت بربح).

المطلوب: سجل العمليات أعلاه وفق الجرد الدائم.

الحل: تسجيل العمليات اللازمة في اليومية وفق الجرد الدائم:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2016/07/13		
411.1		الزبائن– الزبون رقم 1	2.340	
	700	مبيعات بضاعة (50×40)		2.000
	4457	TVA على المبيعات		340
		(فاتورة بيع بضاعة)		
600		مشتريات البضائع المبيعة (50×45)	2250	
390		خسارة القيمة عن مخزون البضاعة (50×5)	250	
	30	مخزون البضاعة (50×50)		2500
		(وصل خروج...مع ترصيد خ ق عن البضاعة)		
		2016/08/25		
411.2		الزبائن– الزبون رقم 2	12.285	
	701	مبيعات منتجات تامة (50×210)		10.500
	4457	TVA على المبيعات		1.785
		(فاتورة بيع منتجات تامة)		
724		تغير المخزون من المنتجات التامة (50×180)	9.000	
395		خسارة القيمة عن المنتجات (50×20)	1.000	
	355	منتجات تامة (50×200)		10.000
		(وصل خروج... مع ترصيد خ ق عند بيع المنتج)		

حالة وجود زيادة في القيمة القابلة للتحقق

لنفترض أنه في نهاية السنة 2016 بقي لدى المؤسسة (×) 50 وحدة من البضاعة لم يتم بيعها، علما أن سعر بيع الوحدة كان:

الحالة 1: سعر البيع 60 دج للوحدة أي أكبر من تكلفة الشراء، في هذه الحالة يتم إلغاء أو تخفيض كل أو جزء من خسائر القيمة (ترصيدها) بشرط أن المبلغ المسترجع لا يفوق مبلغ الخسارة الذي سبق إدراجه؛

الحالة 2: سعر البيع 50دج للوحدة أي يساوي التكلفة، هنا أيضا نلغي خسائر القيمة لزوال احتمال حدوث خسارة قد تنتج عن البيع بسعر أقل من التكلفة؛

الحالة 3: سعر البيع 45دج للوحدة، وهنا نترك خسارة القيمة كما كانت في نهاية السنة السابقة أي 250 دج، أي لا نسجل أي قيد لتعديل خسارة القيمة الحالية؛

حالة انخفاض جديد في القيمة القابلة للتحقق أي أن المخزون يسجل خسارة إضافية في قيمته

الحالة 4: سعر البيع 35دج للوحدة، وفي هذه الحالة تزيد قيمة خسارة القيمة الحالية (250) بـ 10دج للوحدة، أي ترفع المؤونة بـ 50 وحدة× 10= 500 وتصبح 750 (250+ 500).

المطلوب: سجل القيود المحاسبية المناسبة لكل حالة.

الحل: محاسبيا تكون القيود المسجلة كالتالي: الحالتان 1 و2 يتم إلغاء خسارة القيمة كالتالي:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2016/12/31		
390		خسارة القيمة عن مخزون البضاعة	250	
	785	استرجاعات الاستغلال عن خ ق والمؤونات للأ الجارية		250
		(استرجاع كلي لخسارة القيمة عن البضاعة)		

الحالة 3: لا نسجل أي قيد في اليومية حتى تظل خسارة القيمة المسجلة على حالتها.

الحالة 4: نسجل خسارة قيمة إضافية بقيمة 500، أي 50 وحدة×10 دج للوحدة

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2016/12/31		
685		مخصصات المؤونات وخ ق عن الأ الجارية	500	
	390	خسارة القيمة عن مخزون البضاعة		500
		(زيادة خسارة القيمة عن البضاعة)		

الفواتير التي لم تعد بعد (غير المسلمة وغير المستلمة):

عند وصول نهاية الدورة والفواتير لم تعد بعد بسبب تأخر المورد في إعدادها وعدم إرسالها للزبائن، مما يعني أن الزبون استلم عناصر المشتريات دون أن يثبت محاسبيا فاتورة المشتريات، وفي الوقت نفسه المورد قد قام بتسليم المبيعات دون إثبات فاتورة المبيعات محاسبيا. وبالتالي وتطبيقا لمبدأ الاستحقاق والمقابلة عوضا عن حـ/411 الزبائن في تحويل الملكية، وأيضا تتم تسوية هذه الوضعية في محاسبة الزبون باستعمال حـ/408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها (فواتير قيد الاستلام) بدل حـ/401 الموردون في مرحلة تحويل الملكية، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة. وعند إعداد الفاتورة في الدورة المقبلة وإرسالها للزبون يتم ترصيد كل من حـ/418 وحـ/408 كما يبينه المثال الموالي.

مثال تطبيقي رقم 1:

في نهاية السنة 2015 تبين أن فواتير النواتج التالية لم يتم إعدادها بعد: بضاعة أرسلت إلى الزبون قيمتها 50.000، وأيضا خدمات مقدمة 10.000

المطلوب: سجل القيود المناسبة في 2015/12/31 في يومية كل من الزبون والمورد، وفي 2016/01/10 تم إعداد فواتير النواتج أعلاه وإرسالها إلى الزبائن للتسديد – سجل القيود المناسبة في يومية كل من الزبون والمورد.

الحل:

التسجيل لدى المورد:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
418		الزبائن– نواتج غير مفوترة	70.200	
	700	مبيعات بضاعة		50.000
	706	خدمات مقدمة		10.000
	4457	TVAعلى المبيعات		10.200
		(فواتير قيد التحرير)		
		2016/01/10		
411		الزبائن	70.200	
	418	الزبائن– نواتج غير مفوترة		70.200
		(إرسال الفواتير وترصيد حـ/418)		

التسجيل لدى الزبون:

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
380		بضاعة مخزنة	50.000	
604		خدمات مؤداة	10.000	
44566		TVAعلى السلع والخدمات	10.200	
	408	الموردون– فواتير قيد الاستلام		70.200
		(فواتير قيد الاستلام)		

		2016/01/10		
408	401	الموردون– فواتير قيد الاستلام الموردون (استلام الفواتير وترصيد حـ/408)	70.200	70.200

الأعباء المقيدة مسبقا: وهي الأعباء أو التكاليف المتعلقة بالدورة المالية اللاحقة وهي مسجلة في الدورة الحالية. وبالفعل هناك تكاليف سجلت اعتمادا على أوراق ثبوتية في حسابات المجموعة السادسة (الأعباء) بحسب طبيعتها، ولكنها لا تعود إلى الدورة الجارية كليا أو جزئيا، لذلك وجب حذفها طبقا لمبدأ الاستحقاق والمقابلة واستقلالية الدورات مثل علاوات التأمينات المدفوعة مقدما، عقود الصيانة المسددة مسبقا، وهي تشكل أصولا. وتسوية هذه الحالة يتم في نهاية الدورة المالية الحالية بفتح هذا الحساب الوسيط (حـ/486 الأعباء المقيدة سلفا) مدينا وحساب العبء المعني دائنا ويرصد بعكس نفس القيد المحاسبي في بداية الدورة المقبلة.

النواتج المقيدة مسبقا: ويعني ذلك تخفيض مبلغ الإيرادات أي إلغاء إيرادات الدورات المقبلة من إيرادات الدورة الحالية، فهناك إيرادات سجلت في حساباتها المعنية من المجموعة السابعة بحسب طبيعتها قبل أن يكون تقديم الخدمات التي تبررها قد تمت، إذ أنها لا تعود إلى الدورة الحالية بأكملها أو جزء منها، ولذلك وجب تخفيضها عملا بمبدأ الاستحقاق والمقابلة وأيضا استقلالية الدورات، وهي تشكل خصوما. ويتم تسوية هذه الإيرادات بفتح الحساب الوسيط (حـ/487 النواتج المقيدة سلفا) في الجانب الدائن في نهاية الدورة الحالية مقابل حساب الإيرادات المعنية في الجانب المدين، وفي بداية الدورة المقبلة يجرى القيد العكسي. والمثال الموالي يبين التسجيل المحاسبي بالتفصيل:

مثال تطبيقي رقم 2:

خلال السنة 2015 قامت المؤسسة (×) بالعمليات التالية:

تسديد مصاريف التأمين والمقدرة بـ40.000 دج بشيك بنكي للفترة الممتدة من 2015/12/01 إلى غاية 2016/12/31؛

تقوم المؤسسة بتأجير مستودع لها إلى أحد المتعاملين، وذلك وفقا لعقد يقضي بالتسديد كل ستة أشهر ابتداءا من 11/01 2015 بمبلغ 72.000دج.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية اللازمة في نهاية السنة 2015.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2015/12/31		
486		الأعباء المقيدة سلفا	30.000	
	616	أقساط التأمينات		30.000
		(ترصيد أعباء خاصة بالدورة 2016)		
		2015/12/31		
708		إيرادات الأنشطة الملحقة	48.000	
	487	الإيرادات المقيدة سلفا		48.000
		(ترصيد إيرادات خاصة بالدورة 2016)		
		2016/01/01		
616		أقساط التأمينات	30.000	
	486	الأعباء المقيدة سلفا		30.000
		(ترصيد حـ/486)		
		2016/01/01		
487		الإيرادات المقيدة سلفا		
	708	إيرادات الأنشطة الملحقة	48.000	
		(ترصيد حـ/487)		48.000

ملاحظة:

- التسوية لا تبين الرسم على القيمة المضافة TVA؛
- المديونية أو الدين بالطبيعة لم يتم تخصيصها لحساب مدين أو دائن خاص لكن حساب له طبيعة متنوعة، هذا ليس له نتائج سلبية على تحليل الميزانية؛

- قيود التسوية يتم ترصيدها عند افتتاح الميزانية.

الحسابات الانتقالية أو الانتظارية: توضع الحسابات 47 وهي الحسابات الانتقالية أو الانتظارية تحت تصرف المؤسسات لكي أثناء الدورة المالية العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها أو العمليات التي تتطلب معلومات إضافية. وللعلم كل عملية تسجيل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب المناسب والختامي في أقرب الآجال، حيث لا يظهر الحساب 47 في الكشوف المالية لأنه حساب وسيط ومؤقت. حيث أن الأعباء أو المدفوعات تسجل في حـ/476 أعباء قيد التحميل، أما النواتج أو المقبوضات فتسجل في حـ/477 نواتج قيد التحميل. والتسجيل المحاسبي يوضحه المثال التالي:

مثال تطبيقي رقم 2:

خلال السنة 2018 قامت المؤسسة (×) بالعمليات التالية:

- بتاريخ 09/25 تحصلت على مبلغ 50.000 بشيك بنكي، إن طبيعة العملية لم تحدد بعد؛
- بتاريخ 10/15 سددت مبلغ 100.000 بشيك بنكي، مع العلم أن طبيعة الأعباء لم تحد بعد؛
- بتاريخ 10/05 أظهر البحث أن العملية الأولى تمثل خدمات مقدمة، أما العملية الثانية فتبين يوم 10/30 أنها مصاريف صيانة.

المطلوب: تسجيل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة المعنية.

ر ح م	ر ح د	البيان	المبلغ م	المبلغ د
		2018/09/25		
512		بنك	50.000	
	477	نواتج قيد التحميل		50.000
		(تحصيل نواتج)		
		2018/10/15		
476		أعباء قيد التحميل	100.000	
	512	بنك		100.000
		(تسديد مصاريف)		

		2018/10/05		
477		أقساط التأمينات	50.000	
	706	الأعباء المقيدة سلفا		50.000
		(تسوية حـ/477)		
		2018/10/30		
615		مصاريف صيانة	100.000	
	476	أعباء قيد التحميل		100.000
		(تسوية حـ/476)		

قائمـــة المراجـــع

الكتب:

1. بن بلغيث مداني (2010). **دروس في المحاسبة المالية 1 حسب النظام المحاسبي المالي الجديد**. الجزائر: جامعة ورقلة.

2. حواس صلاح. **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF (IAS/ IFRS) دروس، مواضيع ومسائل محلولة**. الجزائر: دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع.

3. جمعة هوام (2010). **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

4. عطية عبد الرحمان (2009). **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)**، الجزائر: دار النشر جيطلي.

5. عطية عبد الرحمان (2011). **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**. ط 1.

6. كتوش عاشور (2011). **المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)**. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

7. كيموش بلال: محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2017/2016.

8. عمارة مريم (2017). **دراسة محاسبية لحسابات الغير وفقا للنظام المحاسبي المالي (النطاق والمعالجة المحاسبية)**. ط 1. عمان: دار شهرزاد للنشر والتوزيع.

9. علاوي لخضر (2012). **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات محلولة**. الجزائر: الأوراق الزرقاء.

القوانين والجرائد الرسمية:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 07- 11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن **النظام المحاسبي المالي**. الجريدة الرسمة: العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرسوم تنفيذي رقم 08- 156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن **تطبيق أحكام القانون 07- 11**. الجريدة الرسمة: العدد 27 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد **قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**. الجريدة الرسمة: العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **قانون الرسوم على رقم الأعمال** (نشرة 2020).

5. **القانون التجاري الجزائري** (إصدار 2007)