



جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية

مطبوعة الدعم البيداغوجي ضمن مقياس :

المحاسبة المالية المعمقة 2

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص : محاسبة

من إعداد : د/خوبizi مريم

السنة الجامعية : 2024/2025

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
2	مقدمة
3	المحور الأول : تقديم أعمال نهاية السنة
6	المحور الثاني : تسوية التثبيتات المادية
30	المحور الثالث : تسوية حسابات الأصول المالية
44	المحور الرابع : تسوية المخزونات
64	المحور الخامس : تسوية حسابات الزبائن
74	المحور السادس : تسوية الأعباء والمنتوجات
87	المحور السابع : المقاربة البنكية
94	المحور الثامن : محاسبة المؤونات
106	قائمة المراجع

مقدمة:

تشكل المحاسبة إحدى الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها لمعالجة مختلف العمليات التي تتجزأها المؤسسة، إذ تعتبر نظاماً معلوماتي متكملاً تبرز أهميته عبر ما يقدمه من مخرجات تكون في شكل إعداد قوائم مالية موضحة للوضعية المالية من خلال تحديد جميع الأعباء المتحملة والإيرادات المحققة ، ومختلف أصولها والتزاماتها؛

من خلال دراسة مقاييس المحاسبة المالية المعمقة 2 سيمكن الطالب الجامعي من التعرف على أهم المحاور التي تعالج أعمال نهاية السنة وفقاً لما هو وارد في النظام المحاسبي المالي من تسوية حسابات التثبيتات ، المخزونات، حسابات الرizائن ، تسوية الحسابات البنكية ، تسجيل حسابات الأعباء والإيرادات وترحيل الأرصدة إلى السنة المالية الجديدة ومن خلال فهم واستيعاب محتوى هذا المقاييس سيمكن من التغلب على الصعوبات المحاسبية التي قد تواجهه ضمن مساره المهني والأكاديمي أيضاً.

المحور الأول : تقديم أعمال نهاية السنة

تعتبر أعمال نهاية السنة مجموعة من العمليات المحاسبية المنجزة عند نهاية الدورة المالية بغرض إعداد الحسابات الختامية والتمكن من إنجاز الميزانية الختامية وتتلخص في عمليات الجرد المتعلقة بالأصول (ثبيبات ومخزونات وبيان)، تسوية الحسابات البنكية، وحسابات المصروف والأعباء ، فضلا عن تصحيح الأخطاء المحاسبية وذلك بغرض إعداد الحسابات الختامية .

أولا / مفاهيم أساسية حول اعمال نهاية السنة

تتصادف نهاية الدورة المالية مع نهاية السنة المدنية (31/12/ن) خلال هذه المرحلة قبل الاعداد النهائي لمختلف القوائم المالية تقوم بمراجعة عملياتها المحاسبية وجدر مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يطلق عليه محاسبيا بأعمال الجرد والتسوية .¹

▪ **تعريف الجرد :** عملية تدقيق لما تملكه المؤسسة (الأصول) وكل ما تلتزم به اتجاه الغير (الخصوم) ، إذ يعتبر عملية محاسبية تتم في نهاية الدورة المالية ، بعد القيام بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد واستخراج أرصدته وتم عملية الجرد بمقارنة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا بما هو موجود فعلا وتحديد الفروقات وإثبات قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدورات المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .²

وعليه يمكننا إعطاء تعريف للجerd على أنها :³

- تقييم وعد لكل ممتلكات المؤسسة وكل الالتزامات تجاه الغير ؛
- مجموع العمليات الشاملة لكل من حصر أصول وخصوم المؤسسة من حيث الكم والنوع والقيمة ، عند تاريخ الجرد ، استنادا لعمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة واحدة كل سنة

▪ **أنواع الجرد :** يوجد نوعين من الجرد وهما⁴

❖ **الجرد المادي (الفعلي) :** هو عملية التحقق الفعلي (أي في المكان) وعد ما هو موجود فعلا داخل المؤسسة كجود عناصر التثبيبات ، المخزونات ، حسابات الزبائن والصندوق وغيرها.....

¹ خضير خبيطي ، محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة 02 ، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة المالية والمحاسبة ، جامعة غرداية ، 2021/2022 ، ص 16

² بودور شوريبي ، نقار عبد الكريم ، أعمال نهاية الدورة منهجية إعداد الجرد المادي للأصول المادية دراسة حالة : الجرد المادي للتثبيبات العينية للمؤسسة ، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد 01، 2023 ، ص 306

³ بوزيدي سعيدة ، محاضرات في مقاييس المحاسبة المالية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك ل م د ، جامعة الجزائر 3 ، 2018/2019 ، ص 99

⁴ المرجع السابق ، ص 99

❖ الجرد المحاسبي : هو مراقبة العمليات المحاسبية التي سجلت أثناء السنة في دفاترها ، وفيها تتم مقارنة بين ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية مع ما هو موجود فعلا ، وفي الأخير تنتج الفروقات إما أخطاء عند التسجيل أو لعدم صحة الحسابات أو خلال الجرد المادي ، فلا بد من تسوية هذه الفروقات .

▪ المفاهيم والمبادئ المحاسبية المرتبطة بعملية الجرد

من المتعارف عليه أن موعد الجرد يتم في نهاية السنة المالية وذلك بعد إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات الجردية وقبل إعداد الحسابات الختامية ومن المبادئ والمفاهيم المحاسبية المرتبطة بعملية الجرد نجد:¹

- الفروض المحاسبية : كفرض الوحدة المحاسبية المستقلة ، فرض الاستمرارية وفرض وحدة القياس ؛
- المبادئ المحاسبية : مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف ، مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الأهمية النسبية ؛
- ويوجد أساسان لابد من استخدامهما عند تسجيل العمليات المحاسبية والمتمثلان في :
- الأساس النظري : بحيث وفقه يتم تحويل السنة المالية بكافة العمليات المالية (مصاريف وإيرادات) سواء كانت مرتبطة بتلك السنة المالية أو لم ترتبط بها ؛
- أساس الاستحقاق : ووفقا لهذا الأساس يتم تحويل كل دورة مالية بجميع ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الدورة سواء قبضت أو لم تقبض ، وكذلك المصروفات والنفقات التي تخص الدورة المالية سواء دفت أو لم تدفع .
- أهمية عملية الجرد في نهاية الدورة المالية : إن عمليتي الجرد المادي والجرد المحاسبي ضروريتان للأسباب التالية :²

+ تلبية المتطلبات القانونية بحيث أن كل من القانون التجاري والنظام المحاسبى المالي يلزم المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقى القيام بعملية جرد عناصر الأصول والخصوم على الأقل مرة واحدة في كل سنة ، وهذا بهدف إعداد الميزانية وحسابات النتائج ؛

+ تحديد نتيجة الدورة وهي عملية تستوجب تسوية حسابات المصروفات والنواتج والأصول والخصوم وهي أحد أهم جوانب الجرد المحاسبي ؛

+ إعداد الكشوف المالية الخاصة بنهاية السنة وهي إجبارية وتلخص نتائج عملية الجرد .

ثانياً/أعمال نهاية السنة :

تشمل أعمال نهاية السنة العمليات الآتية :³

¹ عبد العزيز علوان العزازي ، الجرد والتسويات الجردية ، دراسات في المحاسبة المالية 2، دون تاريخ نشر ، ص 18

² عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبى المالي ، الطبعة الأولى ، دار جيطي ، 2011 ، ص 10 .

³ عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ذكره ، ص 9

- الجرد المادي (الفعلي) : كما سبق وذكرنا يشمل الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة ومراجعة الوثائق الثبوتية ؟
- تسوية الحسابات في نهاية السنة : لكي تحمل كل دورة مالية بأعبائها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية ، فإننا في نهاية السنة تقوم بتسوية حسابات الأعباء والنواتج كما تقوم بتسجيل كل انخفاض أو نقص في قيمة الأصول ؟
- إعداد الكشوف المالية المحددة في النظام المحاسبي المالي أي الميزانية، حسابات النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغير الأموال الخاصة ، الملحق؛
- غلق الدفاتر المحاسبية .

ثالثا / أهداف الجرد في نهاية الدورة : يمكننا حصرها في ¹ :

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقة بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد القوام المالية ؛
- تحديد نتيجة الدورة لسنة المالية ؛
- تعتبر وسيلة رقابة لضمان خلو العمليات المحاسبية المسجلة من الأخطاء وبالتالي مصداقية القوائم المالية؛
- التأكد من صحة الحسابات والأرقام الواردة في ميزان المراجعة ؛
- التأكد من تطابق ما هو مسجل في دفاتر المؤسسة المحاسبية للمؤسسة مع الموجودات الفعلية في المخازن؛
- إجراء المعالجة المحاسبية للفروقات بين القيم الدفترية (المحاسبية) والقيم الحقيقة لبعض الحسابات عن طريق إجراء قيود التسوية اللازم

¹ بالاعتماد على كل من : خضرير خبيطي ، محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة 02 ، مطبوعة بيادعوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة المالية والمحاسبة ، 2021/2022 و بدور شوريب ، تقار عبد الكريم ، أعمال نهاية الدورة منهجية إعداد الجرد المادي للأصول المادية دراسة حالة :

المحور الثاني : تسوية التثبيتات المادية

تشير عليه تسوية حسابات التثبيتات المادية لجملة من العمليات المحاسبية المنجزة في نهاية الدورة المالية بهدف الحصول على قيم دفترية لهذا النوع من التثبيتات ضمن بنود الميزانية عاكسة لقيمتها الاقتصادية ومتغيرة مع القواعد المحاسبية الطبقية تطبيقاً لمبدأ الصورة العادلة والحيطة والحذر وإنجاز الحسابات الختامية؛

سيعالج هذا المحور عمليات تسوية التثبيتات المادية وذلك من خلال إبراز كيفية تحديد القيمة الإجمالية للتثبيت (تكلفة شرائه أو إنتاجه) ، حساب وتسجيل أقساط الاعلاك ، تخصيص خسائر القيم المبررة تسوية عمليات التنازل

أولاً/ مفاهيم أساسية حول التثبيتات الاعلاك

يتحدد استخدام الأصل الثابت المادي بعامل الزمن ، بحيث يتم توزيع تكلفة اقتائه على مدى مدة استخدامه وهو ما يقصد به بالاعلاك ، سناول من خلال هذا الفصل التعرف على طرق الاعلاك المنصوص عليها في النظام المحاسبى المالي وتتأثر ما يعرف بالمصاريف اللاحقة على مخطط الاعلاك بالإضافة إلى الحسابات المستخدمة

تعريف : عملية تخصيص تكلفة الأصل الثابت المادي لتتحول تدريجياً إلى مصروف ااعلاك يوزع على مدى عمره الإنتاجي المقدر وذلك بأسلوب عقلاني ومتناقض¹

تحويل جزء من تكلفة الأصل الثابت المادي إلى مصروف ااعلاك يسمح بإجراء مقابلة سلية بين مصروفات الدورة المالية وإيراداتها وبالتالي يسمح بمراعاة مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات عند إعداد قائمة الدخل وتحديد نتيجة الدورة من ربح أو خسارة .²

عرف المعيار المحاسبى الدولى السادس عشر الاعلاك على أنه³ :

التوزيع المتكافئ للمبلغ المهدى للأصل على طول عمره الإنتاجي وبمعنى آخر هو إجراء يتم من خلاله توزيع تكلفة الأصل بطريقة عقلانية ومتكافئة على مدة النفعية بغرض تحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكليف .

وفقاً لما جاء في المادة 121 - 7 من النظام المحاسبى المالي يعرف الاعلاك بأنه⁴ :

استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي ويتم احتسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه .

يوزع المبلغ القابل للإلاعاك بصورة مطردة على المدة النفعية للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لها الأصل في الأعقاب التي ينبع بها من الأصل في حالة إمكانية تحديدها بصورة صادقة .

¹ Nadi Chlala , Louis Ménard et autres, Comptabilité intermédiaire, 2^{ème} édition , édition ERPI, Canada, 2005, p247

² رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، تطور الفكر المحاسبى ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، 2009 ، ص 259

³ Stowloy Hervé et autres, comptabilité et analyse financière, 2^{ème} édition , édition De Boeck, Belgique, 2011, p340

⁴ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظم المحاسبى المالي ، جليطي للنشر ، الجزائر ، 2009، ص 126

للإشارة يطبق الاهلاك على جميع التثبيتات المعنوية والمادية حتى تلك المحصل عليها في إطار الإيجار التمويلي باستثناء الأراضي ، ويطلق على الأصل الذي يتم اهلاكه بالأصل القابل للاهلاك ويرجع السبب في ذلك إلى أن قدرة الأصل على إنتاج إيرادات للمؤسسة تأخذ في التناقص تدريجيا خلال فترة الحياة المقدرة للأصل أما الأرضي فهي غير خاضعة للاهلاك ذلك لأن منفعتها وقدرتها على تحقيق إيرادات تظل ثابتة عموما.¹

ا/الأصل القابل للاهلاك :

عبارة عن أصل يكون استخدامه قابل للتحديد من قبل المؤسسة نقول أن استعمال الأصل يكون محدد في حالة ما إذا كان الاستعمال المنظر من طرف المؤسسة محدداً بالزمن ، هذا الاستعمال يقاس باستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل ، وكذلك يمكن أن يكون محدداً عن طريق الوحدات الزمنية أو وحدات أخرى (وحدات الإنتاج على سبيل المثال) عندما تعكس هذه الأخيرة بصفة أكثر دقة نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل .²

ب/أسباب الاهلاك

يرجع المحاسبين الأسباب الأساسية المؤدية لتطبيق اهلاك التثبيتات المادية إلى عوامل ذكر منها :³

- استخدام الأصل الثابت في عمليات المنشأة ، قدرة الأصل الثابت المادي القابل للاهلاك على إنتاج إيرادات سوف تتناقص أثناء فترة حياته وذلك بسبب الاستخدام وهذا ما يؤدي لتناقص الطاقة الإنتاجية للأصل المادي ؛
- التقادم أو الاهلاك التقني أو الفني ونتيجة لذلك قدرة الأصل الثابت على إنتاج إيرادات سوف تأخذ بالتناقص كذلك وهذا ما يعرف بالتقادم التكنولوجي أو التقني بحيث يقصد به أن الأصل يصبح قدماً قبل اهلاكه كلياً من الناحية المادية .

ثانياً/ عناصر الاهلاك

لقياس عبء الاهلاك وتسويته دفتريا في نهاية الفترة المحاسبية والافصاح عنه في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لابد من تحديد العوامل اللازمة والضرورية لحساب وتسويه اهلاك التثبيت المادي ، تؤثر على تحديد قيمة الاهلاك السنوي وهي كل من تكلفة الأصل الثابت ، العمر الإنتاجي (مدة المنفعة) المتوقعة والقيمة المتبقية في نهاية المدة النفعية للأصل الثابت المادي ، يمكننا تلخيصاً كما يلي:

¹ الشرقاوي مسعد محمود ، مبادئ المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2009، ص 289

² هرام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقاً لنظام المحاسبة المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص ص 54-53

³ محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية – الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والافصاح - ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، 2007 ، ص ص 364-365

❖ تكلفة الأصل الثابت : تتضمن جميع النفقات الرأسمالية الضرورية لوصول الأصل إلى مكانه وإعداده للتشغيل والاستفادة من خدماته.¹

❖ القيمة المتبقية : المبلغ الصافي الذي يرتفب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة النفعية بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة وغالباً ما تكون غير معترفة²

تجدر الإشارة يتم تقدير هذه القيمة مبدئياً وتختبر للمراجعة في نهاية كل دورة مالية ، حيث تؤخذ التعديلات على القيمة المتبقية بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة ، كما أن هذه القيمة هي غير خاضعة للاهلاك لأن المؤسسة تحصل على إيرادها.

❖ العمر الإنتاجي (المدة النفعية) ³:

يقصد بها المدة الزمنية التي يكون فيها الأصل صالحاً للاستعمال بطريقة اقتصادية فهو تقدير للفترة الزمنية المتوقعة للاستفادة من خدمات الأصل الثابت المادي ، تجرى عليه نفس إجراءات التغير الساري على القيمة المتبقية ؟

تقدير الحياة الإنتاجية للأصل الثابت المادي يعتمد تحديد وحدات قياس الحياة الإنتاجية للتثبيت وفقاً لمعايير مقبولة وحسب طبيعة الأصل الثابت المادي إلا أن الشائع منها:⁴

يحدد العمر الإنتاجي أو المدة النفعية من خلال عدة عوامل كالاستعمال المنتظر من التثبيت ، التقادم التقني وغيرها ، تقدير المدة هو حكم مبني على الخبرة في استعمال أصول مماثلة ويمكن التعبير عنه بوحدات زمنية أو وحدات إنتاجية أو غيرها

ثالثاً/طرق حساب الاهلاكات

لابد من أن تعكس الطريقة المختارة في احتساب أقساط الاهلاك تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصول ، وإذا تعذر على المؤسسة تحديدها بموثوقية تبني طريقة الاهلاك الخطي ، وتشمل أنواع الاهلاك كل من :

1- طريقة الاهلاك الثابت (الخطي)

تقوم هذه الطريقة على اهلاك الأصل الثابت بقيمة ثابتة سنوية خلال مدة استعماله، إذ يؤدي إلى تسجيل عباء ثابت طوال مدة المنفعة ؟

¹ رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 259
² مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية لاهلاك التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي SCF ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، العدد 05، السنة 05 ، جامعة الوادي ، 2012، ص 126

³ Langlois Georges, Micheline Friederich, Comptabilité financière , 12^{ème} édition, Foucher, Paris, 2007, p 196
⁴ وليد ناجي الحيالي، بدر علوان ، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الجزء الثاني ، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، 2002 ، ص 72

⁵ صلاح ربيعة ، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة ، مطبوعة بيологية ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة ، 2017/2016، ص 101

ويحسب قسط الاهلاك وفقاً للطريقة الآتية:

القيمة القابلة للاهلاك = (تكلفة حيازة الأصل - القيمة المتبقية) × معدل الاهلاك × مدة الاستعمال

: بحث

معدل الاهلاك = $100/\text{العمر الإنتاجي}$ ؛

مدة الاستعمال = n إذا تم احتسابه على أساس عدد السنوات و $n/12$ خاص بالأشهر

وفي هذا المجال نجد القاعدة الآتية :

في حالة الحيازة :

- إذا تمت الحيازة من 01 إلى 15 من الشهر يحتسب الشهر كاملا
- إذا تمت الحيازة من 16 إلى 31 لا يحتسب الشهر.

في حالة التنازل :

- إذا تمت الحيازة من 01 إلى 15 لا يحتسب الشهر كاملا
- إذا تمت الحيازة من 16 إلى 31 يحتسب الشهر.

إذا ما تم تحديد مدة الاستعمال بالسنوات يتم احتساب قسط الاهلاك كما يلي :

قسط الاهلاك = القيمة القابلة للاهلاك / العمر الإنتاجي

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد بطاقتين لكل تثبيت الأولى البطاقة الفنية وهي تحتوي على خصائص التثبيت (الاسم ، الرمز ، تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال ، معدل الاهلاك ، اسم المورد ، رقم الفاتورة) ؛

والثانية تسمى بالبطاقة التقنية (جدول الاهلاك) والتي تعطي صورة عن الوضعية التي آل إليها التثبيت طيلة فترة استخدامه كما هو موضح في الجدول :

القيمة المحاسبية الصافية	الاهلاكات المتراكمة	قسط الاهلاك	معدل الاهلاك	قاعدة الاهلاك	السنوات

2 – طريقة الاهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج (مستوى النشاط)

تعتبر من بين الطرق المعتمدة في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي السادس عشر، إذا كانت المؤسسة تستخدم تثبيتات مادية كالآلات وتستعملها في عملية الإنتاج الفعلي يمكنها أحياناً أن تقوم

بتحديد الإنتاج الكلي المتوقع الحصول عليه من هذه الأصول وعندئذ يمكن تأسيس الاهلاك وفقاً لعدد وحدات الإنتاج خلال الفترة؛¹

تقوم هذه الطريقة على احتساب معدل الاهلاك لكل وحدة إنتاج فعلي ومن تم تحديد قسط اهلاك السنة بضرب عدد وحدات الإنتاج الفعلي بمعدل الاهلاك لكل وحدة؛²

تؤدي إلى احتساب أعباء الاهلاكات اعتماداً على الاستخدام المتوقع من التثبيت ، ويعتمد اختيار هذه الطريقة على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل؛³

فعلى سبيل المثال يتم تحديد العمر الإنتاجي لمحرك الطائرة بعد ساعات الطيران أو بعد الكيلومترات بالنسبة للسيارات أو بعد الوحدات المنتجة بالنسبة للآلات الإنتاجية ويصبح معدل الاهلاك:⁴

$$\text{معدل الاهلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهلاك}}{\text{عدد وحدات الإنتاج}} / \text{النشاط الإجمالية}$$

$$\text{مخصصة الاهلاك} = \text{عدد وحدات النشاط} \times \text{معدل الاهلاك}$$

3 – طريقة الاهلاك المتناقص

يتم تحويل سنوات عمر التثبيت باهلاك يتناقص تدريجياً كلما زاد عمر التثبيت ، فوفقاً لهذه الطريقة يفترض أن كفاءة التثبيت تتناقص تدريجياً لذلك وجب تخفيض عبء الاهلاك تطبيقاً لما يعرف بمبدأ مقابلة المصارييف بالإيرادات ، إلا أنه من عيوب هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الاعتبار الأداء والاستخدام الفعلي للتثبيتات لحساب الأقساط المتناقصة بالرغم من تحقيقها لنوع من العدالة في توزيع تكلفة الأصل ، بحيث نجد أن السنوات الأولى تكون مصارييف الصيانة منخفضة إن وجدت بينما تزداد في السنوات الأخيرة بشكل واضح، وهو ما يفسر تحويل السنوات الأولى أعباء اهلاك مرتفعة بينما مبالغ الاهلاك في السنوات الأخيرة تكون منخفضة نسبياً لتعويض الزيادة في مصارييف الصيانة ، على اعتبار أن قسط الاهلاك يحدد كالتالي:

$$\text{مخصصة الاهلاك} = \text{المبلغ القابل للاهلاك} \times \text{معدل الاهلاك}$$

ليصبح القسط متناقصاً إما من خلال :⁵

- تثبيث القيمة المتهاكة ونخفض في المعدل يصبح متناقصاً؛

¹ ريتشارد شرويد، كلارك مارتن ، نظرية المحاسبة ، تعریف کاجیجي خالد علي أحمد ، فال إبراهيم ولد محمد، دار المریخ للنشر والتوزیع ، السعودية ، 2010 ، ص 349

² رضوان محمد العناتي، المحاسبة المالية المتوسطة، الطبعة الأولى ، دار تنسيق للنشر والتوزیع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 151

³ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الثاني ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009 ، ص 101

⁴ صلاح ربيعة، مرجع سابق ذكره، ص ص 101-102

⁵ بن ربیع حنیفة ، مطبوعة السادس السادس في المحاسبة المالية المعمقة، شعبة المالية والمحاسبة، جامعة الجزائر 3 ، ص ص 38-39

- أو من خلال تثبيت معدل الاهلاك وتجعل القيمة المهدلة متناقصة ولهذا يمكن اتباع إحدى الطريقتين لحساب أقساط الاهلاك:

أ/طريقة الاهلاك المتناقص بمعدل متناقص (مجموع أرقام السنوات SOFTY)

ينص قانون الضرائب المباشرة على تطبيقه ويسمى بأسلوب مجموع أرقام سنين فترة الاستخدام المتناقص، وهو عكس أسلوب الاهلاك المتزايد ويكون فيه¹:

$$\text{معدل الاهلاك} = \frac{\text{عدد السنوات المتبقية للاهلاك}}{\text{مجموع أرقام فترة الاستخدام}}$$

ويحدد مجموع أرقام فترة الاستخدام كمالي: $n(n+1)/2$ حيث n يمثل العمر الإنتاجي

$$\text{قسط أو مخصصة الاهلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهلاك}}{\text{المعدل}}$$

مثال توضيحي:

في 01/01/ن تم اقتناة معدات نقل بمبلغ 175000 دج وعمر إنتاجي 8 سنوات وقيمة متبقة 15000 دج ، المطلوب : تحديد أقساط الاهلاك وفقاً لأسلوب الاهلاك المتناقص بمعدل متناقص

الحل:

أولاً/تحديد مجموع سنوات الاستخدام لكل سنة:

$$36=2/(1+8)(8)=8+7+6+5+4+3+2+1$$

بأخذ تسلسل السنوات : 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 ، لتحديد بسط المعدل نقوم بعكس التسلسل ، والمقام هو مجموع سنوات الاستخدام ، فنحصل على معدلات متناقصة كالتالي :

معدل السنة الأولى : 36/8 ، معدل السنة الثانية : 36/7 ، السنة الثالثة : 36/6 ، السنة الرابعة : 36/5 ، السنة الخامسة : 36/4 ، السنة السادسة: 36/3 ، السنة السابعة : 36/2 ، السنة الثامنة : 36/1

يتم تحديد مخطط الاهلاك كالتالي:

السنوات	المبلغ القابل للإهلاك	معدل الاهلاك	قسط الاهلاك	الاهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
ن	160000	36/8	35555,56	35555,56	124444,44

¹ فداوي أمينة ، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحي ، 2016/2017 ، ص 12

93333,33	66666,67	31111,11	36/7	160000	ن+1
66666,66	93333,34	26666,67	36/6	160000	ن+2
44444,44	115555,56	22222,22	36/5	160000	ن+3
26666,66	133333,34	17777,77	36/4	160000	ن+4
13333,33	146666,67	13333,33	36/3	160000	ن+5
4444,45	155555,55	8888,88	36/2	160000	ن+6
0	160000	4444,44	36/1	160000	ن+7

ملاحظة : في حالة وجود ما يعرف بتدخل في الفرات المالية يستوجب القيام بـ¹:

يصبح تحد أقساط الاهلاك أكثر تعقيدا ، بحيث يتم احتساب الاهلاك لسنوات العمر الإنتاجي للأصل أولا ثم توزيع هذه الاهلاكات على الفرات المالية المستقيمة من خدمات الأصل كما هو موضح في المثال أدناه :

في 2010/06/03 اشتريت مؤسسة الأفاق آلة بمبلغ 400000 دج ، قدر عمرها الإنتاجي بـ5 سنوات وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بـ 80000 دج ، المطلوب هو تحديد أقساط الاهلاك وفقاً لأسلوب SOFTY

سنوات عمر الآلة	التاريخ	الأقساط السنوية
السنة الأولى	من 2010/03/03 إلى 2011/06/02	$106666,67 = 15/5 \times 320000$
السنة الثانية	سنة 2012	$85333,33 = 15/4 \times 320000$
السنة الثالثة	سنة 2013	$64000 = 15/3 \times 320000$
السنة الرابعة	سنة 2014	$42666,67 = 15/2 \times 320000$
السنة الخامسة	سنة 2015	$21333,33 = 15/1 \times 320000$
المجموع		320000

عبء الاهلاك الموزع على سنوات العمر الإنتاجي للتثبت وفقاً للقاعدة الزمنية يكون كالتالي:

السنة	قسط الاهلاك الخاص بالسنة المعنية	مجموع الاهلاكات في نهاية الدورة المالية 12/31
2010	$12/7 \times 106666,67$	62222,22
2011	$12/7 \times 85333,33 + 12/5 \times 106666,67$	94222,22
2012	$12/7 \times 64000 + 12/5 \times 85333,33$	72888,89

¹ بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السادس السادس ، مرجع سابق ذكره ، ص 40-41

51555,56	$12/7 \times 42666,67 + 12/5 \times 64000$	2013
30222,22	$12/7 \times 21333,33 + 12/5 \times 42666,67$	2014
8888,89	$12/5 \times 21333,33$	2015
320000		المجموع

ب/طريقة الاهلاك المتناقص

تقوم هذه الطريقة على استهلاك المنافع الاقتصادية بصفة تنازيلية ، حيث تقوم على تحديد قسط الاهلاك بصفة متناقصة إلى أن يصبح قسط الاهلاك المتناقص أقل من قسط الاهلاك الثابت (أي معدل الاهلاك المتناقص أصغر من معدل الاهلاك الثابت) ، وبعد تحديد قسط اهلاك السنة الأولى تصير القيمة المحاسبية الباقية (القيمة المحاسبية الصافية هي قاعدة الاهلاك بالنسبة للسنوات المتبقية) ، ويحدد معدل الاهلاك وفقاً لهذه الطريقة

كما يلي:¹

$$\text{معدل الاهلاك} = \text{معدل الاهلاك الثابت} \times \text{المعامل الضريبي}$$

بحيث أن المعامل الضريبي هو:

- 1,5 إذا كانت مدة المنفعة بين 3 و 4 سنوات؛
- 2 إذا كانت مدة المنفعة بين 5 و 6 سنوات؛
- 2,5 إذا كانت مدة المنفعة أكبر من 6 سنوات .

القيمة القابلة للاهلاك لا تطرح منها قيمة الخردة عند تطبيق هذا النوع من الاهلاك .

4 – طريقة الاهلاك المتزايد

من خلال هذه الطريقة نحصل على أقساط اهلاك متزايدة على مدة منفعة التثبيت ويتم تحديد كل من المعدل وأقساط الاهلاك كما يلي²:

$$\text{معدل الاهلاك المتزايد لكل سنة} = \frac{\text{رقم السنة}}{\text{مجموع أرقام فترة الاستخدام}}$$

يتحدد مجموع أرقام فترة الاستخدام أو سنوات المنفعة بـ $n(n+1)/2$ ، بحيث ن تمثل العمر الإنتاجي للتثبيت

$$\text{قسط الاهلاك} = \text{المبلغ القابل للاهلاك} \times \text{معدل الاهلاك المتزايد}$$

المبلغ القابل للاهلاك = التكفة الأصلية – الخردة (القيمة المتبقية)

¹ صلاح ربيعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 103

² فداوي أمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

هذا النوع من الاعتدال هو عكس الاعتدال المتراكم بمعدل متراكم فيما يتعلق بالمعدلات ، وفي حال وجود تداخل بين الفترات المالية نطبق نفس الطريقة الموضحة في المثال الخاص بالاعتدال المتراكم بمعدل متراكم.

مثال توضيحي:

في 2021/01/08 تحصلت مؤسسة النجاح على معدات نقل بقيمة 200000 دج ، قيمة متباعدة معروفة وذات عمر إنتاجي يقدر بـ 4 سنوات ؟

إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاعتدال المتزايد ، يطلب منك حساب أقساط الاعتدال طيلة سنوات العمر الإنتاجي لمعدات النقل.

رابعا/ التسجيل المحاسبي للاعتدال

يسجل الاعتدال مهما كانت الطريقة المتبعة عند نهاية الدورة 12/31؛

يتكون الاعتدال من عبء يتم احتسابه ويسجل في الجانب المدين من ح/681: مخصصات الاعتدال و المؤونات الخاصة بالثبيتات المادية ويقابلها في الجانب الدائن ح/281 اعتماد التثبيتات المادية :

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	من ح/ مخصصات الاعتدالات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
xxx		إلى ح/ اعتماد التثبيتات المادية التسجيل المحاسبي لأقساط الاعتدال	281	

للإشارة فإن :

أولا/ سعر الحياة أو اقتطاع التثبيت يضم سعر الشراء إضافة إلى جميع التكاليف المباشرة ومصاريف التركيب والرسوم المدفوعة غير قابلة للاسترداد باستثناء بعض المصاريف الإدارية منها وال العامة المتعلقة بانطلاق النشاط

ثانيا/ حساب قسط الاعتدال في حال وجود قيمة متباعدة أو خردة :

إذا كان للثبيت خردة أو قيمة متباعدة ، فإن أساس قسط الاعتدال يكون مساوياً لتكلفة الحياة مطروحاً منها قيمته المتباعدة أو الخردة¹؛

غير أنه ومن الملاحظ أن عملية تحديد أقساط الاعتدال ، تعتمد على عناصر تقديرية كالعمر الإنتاجي والخردة والتي تتغير بناءاً على جملة من العوامل كظروف استغلال التثبيت وغيرها، ولذلك لابد من إعادة تغيير التقديرات

¹ عبد الرحمن عطيه، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2011 ، مرجع سبق ذكره ، ص 24

المحاسبية ، دون التأثير على التسجيلات الخاصة بالسنوات الماضية وفقاً لما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي الثامن، إذ يقتصر أثرها على الفترة المالية التي حدث فيها إعادة تقدير العمر الإنتاجي على الفترات المالية اللاحقة ، ويتم تحديد أقساط الاهلاك الجديدة كالتالي :¹

$$\text{قسط الاهلاك الجديد} = (\text{القيمة المحاسبية الباقيه - الخرده}) / \text{العمر الإنتاجي المتبقى}$$

حيث يطبق معدل الاهلاك الجديد على السنة التي تم فيها إعادة تقدير العمر الإنتاجي والسنوات اللاحقة ولا يجوز تعديل اهلاك الدورات الماضية

$$\text{قسط الاهلاك الجديد} = (\text{القيمة المحاسبية الباقيه - الخرده}) / (\text{المدة الجديدة} - \text{المدة الماضية})$$

خامساً/تدني قيمة التثبيتات المادية

قد تلجم المؤسسة في نهاية الدورة المالية لإجراء فحص لقيمة تثبيتها في حال وجود مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على فقدان هذه التثبيتات لقيمتها ، سنحاول فيما يلي التطرق لمفهوم فحص أو اختبار تدني القيمة ، مؤشراتها والتسجيل المحاسبي الخاص بها ومدى تأثيرها على مخصص الاهلاك للتثبت المعنى بالفحص؛

1- مؤشرات خاصة بتدني القيمة

وفقاً للمادة 10-121 من النظام المحاسبي المالي : في حال ما إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهلاكات ، فإن هذه القيمة تخضع إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.²

يتم إجراء وتحديد اختبار تدني القيمة المتعلقة بالتثبيت في حال وجود مجموعة من المؤشرات ذكر منها :³

المؤشرات الداخلية :

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل ، التدهور الطبيعي؛
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل)؛
- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة ، تغيير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

المؤشرات الخارجية :

- انخفاض القيمة السوقية للأصل ؛

¹ بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السادس السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 46-47

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، الموزعة في 25 مارس 2009 ، ص 9

³ لخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 41

- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي؛
- تطور وارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرافق هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحبيين المستعملة المستخدمة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع .

2-قياس انخفاض أو خسارة قيمة التثبيتات يستوجب على المؤسسة عند تاريخ افال الدورة المالية أن تقوم بفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على وجود انخفاض في قيمة الأصل الثابت المادي ، وفي حال تبؤث وجود هذا المؤشر ، فإن المؤسسة تقوم بتقدير قيمة الأصل القابلة للاسترداد (الاسترجاع)¹ ، ويتم ذلك من خلال تحديد:²

- ❖ القيمة المحاسبية الصافية VNC : وهي الفرق بين تكلفة اقتناء التثبيت أو إنتاج الأصل ومجموع الاهلاكات الخاصة به،
- ❖ القيمة القابلة للتحصيل VR : هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي PVN أو القيمة العادلة VL والقيمة النفعية VL ؛
- ❖ القيمة النفعية : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة من استخدام الأصل أو هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعنى ؛
- ❖ القيمة العادلة : هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من السوق من أجل تبادل أصول أو تسوية خصوم
- ❖ بعد تحديد القيم السابقة الذكر يتم تحديد اختبار خسارة القيمة كما يلي:

تم مقارنة **القيمة القابلة للتحصيل** مع **القيمة المحاسبية الصافية** والتمييز بين الحالات التالية:

- إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أكبر أو تساوي القيمة المحاسبية الصافية ، لا نسجل خسارة القيمة ؛
- إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أصغر أو تساوي القيمة المحاسبية الصافية يتم تسجيل خسارة القيمة ؛
- تحساب خسارة القيمة كما يلي:

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}$$

3-التسجيل لمحاسبى لخسارة قيمة التثبيتات المادية

وفقا للنظام المحاسبي المالي تم تخصيص ح/681 مخصصات الاهلاك و المؤونات للأصول غير الجارية لإثبات خسارة القيمة عن الأصل الثابت المادي بجعله مدينا ، مقابل جعل ح/291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية دائنا وذلك في نهاية الدور المالية وفقا للقيد الموالي :

¹ يلال كيموش ، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة فرحت عباس ، سطيف ، 2010/2011، ص 117

² أمينة فداوى ، مرجع سبق ذكره ص 13

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
xxx		من ح/ مخصصات الاعتلات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ خسارة القيمة عن التثبيتات المادية التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة		681
xxx				291

تم إعادة تسوية ومراجعة مبلغ الخسارة في نهاية كل دورة مالية :

- في حال ارتفاع مبلغ الخسارة تسجل بنفس القيد المذكور أعلاه الخاص بانخفاض القيمة؛
- في حال انخفاض مبلغ الخسارة يتم تسجيلها كما يلي:

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدین		دائن	مدین
xxx		من ح/ مخصصات الاعتلات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة التسجيل المحاسبي لاسترجاع كلي أو جزئي لخسارة القيمة		291
xxx				781

ملاحظة :

بالنسبة لاسترجاع خسارة أو تدني القيمة يكون في حال ما إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية وهناك شرطين لا بد من توافرهما : ¹

- أن لا تتعدي قيمة الاسترجاع مبلغ التدني المسجل سابقاً ، لكي لا تتجاوز قيمة التكفة التاريخية المسجلة في الميزانية ، وهذا الشرط يؤدي إلى الشرط الثاني؛
- أن لا ينتج عن مبلغ الاسترجاع قيمة محاسبية باقية أكبر من القيمة المحاسبية التي يستوجب الحصول عليها في خضوع التثبيت للاعتلال فقط ويتم تسجيل الاسترجاع كما هو موضح في القيد أعلاه (الخاص بالاسترجاع) .

خامساً/التنازل عن التثبيتات المادية

قد تلجأ المؤسسة في بعض الحالات للتنازل عن تثبيتها المادية وذلك لأسباب متعلقة ظروف الاستغلال أو تقادم التثبيت وغيرها ، سنجاول أن نتناول مراحل التسجيل المحاسبي المتعلقة بالتنازل عن التثبيتات وفقاً للنظام المحاسبي المالي :

¹ بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السادس السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سابق ذكره ، ص 51- 52

1-التنازل عن التثبيت المادي: قد تتم عملية التنازل عن التثبيتات المادية بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح ونسجله في ح/752 : حساب فوائض القيمة الناتجة خروج أصول مثبتة غير مالية، أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل في هذه الحالة عملية التنازل تمت بخسارة وتسجل في ح/652 : حساب نواقص القيمة الناتجة عن خروج أصول مثبتة غير مالية¹؛

2-مراحل التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيت المادي:

تتم عملية التنازل عن التثبيت المادي وخروجه من ميزانية المؤسسة بالمراحل الآتية²:

- يتم تحديد الأرباح والخسائر الناجمة عن خروج التثبيت المادي بتحديد الفرق بين الإيرادات الصافية المقدرة للخروج والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت وتسجل ضمن الإيرادات أو التكاليف ؛
- إذا كان مجموع الاهلاك المتراكم + مبلغ البيع أكبر من تكلفة التثبيت فالفرق يسجل في ح/652
- إذا كان مجموع الاهلاك لمتر acum + مبلغ البيع أصغر من تكلفة التثبيت فالفرق يسجل في ح/752
- هذا الفرق يسجل بعد جعل ح/281X مدينا وجعل ح/21X دائنا كما هو موضح في القيود الآتية:

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	xxx	من ح/ اهلاك التثبيتات المادية		281X
	xxx	ح/نواقص القيمة		652
	xxx	ح/الحسابات الدائنة للتنازل		462
xxx		إلى ح/ التثبيت المادي	21x	

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين		دائن	مدين
	Xxx	من ح/ اهلاك التثبيتات المادية		281X
	xxx	ح/الحسابات الدائنة للتنازل		462
xxx		إلى ح/ التثبيت المادي	21x	

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2011 ، مرجع سابق ذكره ، ص 29

² صلاح ربيعة ، مرجع سابق ذكره ، ص 105

xxx	ح/فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الثبيتات	752	
-----	--	-----	--

3- حالة إلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة عند التنازل عن الثبيت المادي

في حالة عدم الاحتفاظ بالثبيتات المادية أو المعنوية لمدة 5 سنوات ابتداءً من تاريخ اقتنائها، فإن ذلك يؤدي إلى إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة المسترجعة في البداية وذلك حسب عدد السنوات الباقية لإتمام فترة الخمس سنوات (عما إن سنة الاقتناء وسنة التنازل تحسب كسنة كاملة) ففي حالة التنازل عن ثبيت معين قبل إتمام قبل إتمام فترة 5 سنوات فإن قيمة الرسم على القيمة المضافة المعاد دفعها تضاف لتكلفة الحياة الأصلية للثبيت.¹

¹ عيسى سماعين ، جباية المؤسسة ، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبة، جامعة حسيبة بن بو علي الشلف ، 2021-2020 ، ص 94

سلسلة تمارين حول تسوية التثبيتات المادية

تمرين رقم 01:

من ميزان المراجعة قبل الجرد الخاص بمؤسسة "إيناس" بتاريخ 31/12/2020 تم استخراج أرصدة الحسابات الآتية:

	800000	معدات وأدوات صناعية	215
	150000	معدات نقل	218
360000		اهلاك معدات وأدوات صناعية	2815
78750		اهلاك معدات نقل	2818

إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهلاك الخطي وأن معدل الاهلاك الخاص بالمعدات الصناعية يساوي 20% ، وتاريخ اقتناء معدات النقل هو 26 جوان 2015 يطلب منك تحديد كل من :

- تاريخ حيازة المعدات الصناعية
- معدل الاهلاك الخاص بمعدات النقل

تمرين رقم 02:

بتاريخ 05/01/2012 قامت مؤسسة ISO2000 بشراء معدات نقل بقيمة 440000 دج، قدرت خردها في تلك السنة بـ 40000 دج ، مدة منفعتها 4 سنوات، وفي بداية السنة الثالثة أعيد تقدير عمرها الإنتاجي لصبح 4,5 سنوات بدلاً من 4 سنوات؟

المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهلاك الخطي ، أحسب أقساط الاهلاك في حالة :

- بقاء قيمة الخردة 40000 دج ،
- قيمة الخردة 30000 دج.

تمرين رقم 03:

بتاريخ 31/12/2018 كانت القيمة القابلة للتحصيل لإحدى المعدات تقدر بـ 700000 دج، عمرها الإنتاجي 4 سنوات علماً أن تاريخ حيازة معدات النقل هو 01/01/2017 بمبلغ 1500000 دج ، طريقة الاهلاك المطبقة من طرف المؤسسة هي الاهلاك الخطي ؛

المطلوب : - حدد أقساط الاهلاك وخسارة القيمة لهذه المعدات بتاريخ 31/12/2018؛
- إذا قامت المؤسسة ببيع المعدات بتاريخ 01/07/2019 بمبلغ 237000 دج على الحساب ، قم بتسجيل العمليات اللازمة المراقبة لعملية التنازل.

تمرين رقم 04: بتاريخ 2017/01/01 قامت مؤسسة الحياة ، بحيازة معدات صناعية قدرت قيمتها بـ 500000 دج ، قيمة خردها معدومة ، عمرها الإنتاجي قدر بـ 5 سنوات؛

في 2019/12/31 ونتيجة لوجود مؤشرات بتدني قيمة المعدات في السوق قررت المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة، بحيث قدرت القيمة النفعية للمعدات بـ 65000 دج والقيمة البيعية بـ 200000 دج ومصاريف البيع 50000 دج؛

في 2020/12/31 قدرت القيمة القابلة للتحصيل لهذه المعدات 90000 دج؛

المطلوب : إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهلاك الخطي القيام بالتسجيلات الضرورية في 2019 و 2020 :
تمرين رقم 05:

من الدفاتر المحاسبية لمؤسسة الرجاء تم استخراج المعلومات الآتية الخاصة بمعدات نقل :

تاريخ الاقتناء 2018/09/08 بقيمة 5593000 دج متضمن الرسم على القيمة المضافة (19%) ، تطبق المؤسسة طريقة الاهلاك الخطي ، المدة النفعية 5 سنوات ، القيمة المتبقية 200000 دج؛

أظهر ميزان المراجعة قبل الجرد لسنة 2022 المعطيات الآتية :

رقم الحساب	إسم الحساب	مدین	دائن
2818	اهلاك معدات نقل		3000000

بتاريخ 23 مارس 2023 تنازلت مؤسسة الرجاء عن معدات النقل بقيمة 450000 دج عن طريق شيك بنكي .

المطلوب : حدد نتيجة التنازل مع تسجيل القيود المحاسبية الضرورية

حل سلسلة تمارين تسوية التثبيتات المادية

حل التمرين رقم 01

- تحديد تاريخ حيازة المعدات الصناعية :

$$\text{الاهلاك المترافق} = \text{المبلغ القابل للاهلاك} \times \text{معدل الاهلاك} \times \text{مدة الاهلاك}$$

$$\text{مدة الاهلاك} = \frac{\text{المبلغ القابل للاهلاك} \times \text{مدة الاهلاك}}{360000} = 160000 \times 0,2 \times 800000 \leftarrow 360000$$

$$\text{مدة الاهلاك} = \frac{160000}{360000} = 2,25 \text{ سنة}$$

وبالتالي تاريخ الحياة هو : 2017/10/01

- تحديد معدل الاهلاك الخاص بمعدات النقل:

$$\text{الاهلاك المترافق} = \text{المبلغ القابل للاهلاك} \times \text{معدل الاهلاك} \times \text{مدة الاهلاك}$$

$$\text{مدة الاهلاك} = \frac{\text{المبلغ القابل للاهلاك}}{2015/06/26 - 2018/12/31} \leftarrow 2015/06/26$$

$$\text{مدة الاهلاك} = 3 \text{ سنوات ونصف}$$

$$\text{مدة الاهلاك} = \frac{15\%}{T} \leftarrow T = \frac{150000 \times 3,5}{100} = 78750 \text{ دج}$$

النقل

حل التمرين رقم 02

• تحديد القيمة القابلة للاهلاك (قاعدة الاهلاك) = تكلفة الحياة - الخردة

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = 40000 - 440000 = 40000 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ قسط اهلاك سنة } 2012 = \frac{40000}{4} = 10000 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ قسط اهلاك سنة } 2013 = \frac{40000}{4} = 10000 \text{ دج}$$

- تحديد قسط اهلاك الخاص بسنة 2014 علماً أن :

$$\text{أ/الحالة الأولى: قيمة الخردة} = 40000 \text{ دج وال عمر الإنتاجي} 4,5 \text{ سنة}$$

$$\text{القيمة المتبقية في بداية سنة 2014} = \text{تكلفة الحياة} - \text{مجموع الاهلاكات المترافق}$$

$$\text{القيمة المتبقية في بداية 2014} = 240000 - 440000 = 200000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهلاك الجديد 2014} = \frac{(\text{القيمة المحاسبية المتبقية} - \text{الخردة})}{\text{العمر الإنتاجي المتبقى}}$$

قسط الاهلاك الجديد 2014 = $(40000 - 240000) \div (2 - 4,5) = 80000$ دج

قسط اهلاك 2015 = 80000 دج،

قسط اهلاك سنة 2016 = $12/6 \times 80000 = 40000$ دج

بـ/الحالة الثانية: قيمة الخردة = 30000 دج وال عمر الإنتاجي 4,5 سنة

القيمة المتبقية في بداية سنة 2014 = تكلفة الحياة - مجموع الاهلاكات المترادفة

القيمة المتبقية في بداية 2014 = $200000 - 440000 = 240000$ دج

قسط الاهلاك الجديد 2014 = $(القيمة المحاسبية المتبقية - الخردة) \div \text{العمر الإنتاجي المتبقى}$

قسط الاهلاك الجديد 2014 = $(30000 - 240000) \div (2 - 4,5) = 84000$ دج

قسط اهلاك 2015 = 84000 دج،

قسط اهلاك سنة 2016 = $12/6 \times 84000 = 42000$ دج

حل التمرين رقم 03

1- تحديد أقساط الاهلاك لغاية 2018/12/31

- قسط الاهلاك الخاص بسنة 2017 = $4 \div 1500000 = 375000$ دج
- قسط الاهلاك الخاص بسنة 2018 = $4 \div 1500000 = 375000$ دج

2- إجراء فحص تدني القيمة بتاريخ 2018/12/31:

- القيمة المحاسبية الباقيه (الصافية) في 2018/12/31 = تكلفة الحياة - الاهلاكات المترادفة
- القيمة المحاسبية الباقيه (الصافية) في 2018/12/31 = $1500000 - (2 \times 375000) = 750000$ دج

- القيمة القابلة للتحصيل للمعدات = 700000 دج وبالتالي يوجد خسارة القيمة :

$$\bullet \quad \text{خسارة القيمة} = 700000 - 750000 = 50000 \text{ دج}$$

3- تحديد قسط الاهلاك المكمل لغاية تاريخ التنازل 2019/07/01:

- قسط الاهلاك المكمل = قسط الاهلاك السنوي $\times 12/6$
- قسط الاهلاك السنوي = القيمة المحاسبية الباقيه لغاية 2018/12/31 $\div \text{العمر الإنتاجي المتبقى}$
- قسط الاهلاك السنوي 2019 = $2 \div (50000 + 2 \times 375000) - 1500000 = 350000$ دج
- قسط الاهلاك السنوي 2019 = 350000 دج

$$\bullet \text{ قسط الاعلاك المكمل} = 12/6 \times 350000 = 175000 \text{ دج}$$

4 - تحديد نتيجة التنازل :

لتحديد نتيجة التنازل لابد من مقارنة القيمة المحاسبية الصافية المعنوي بتاريخ التنازل مع سعر البيع الصافي)

$$\bullet \text{ القيمة المحاسبية الصافية} = \text{تكلفة الحياة} - (\text{الاعلاكات المتراكمة لغاية تاريخ التنازل} + \text{خسائر})$$

$$= (50000 + 175000 + 2 \times 375000) - 1500000 = 525000 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{نتيجة التنازل} = 525000 - 237000 = 288000 \text{ دج} \text{ وبالتالي نقص قيمة}$$

5 - التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة :

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مددين		دائن	مددين
375000	375000	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ اهلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط اهلاك سنة 2017	2818	681
375000	375000	----- 2018/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ اهلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط اهلاك سنة 2018	2818	681
50000	50000	----- 2018/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى تسجيل خسارة القيمة لمعدات النقل	2918	681

		-----2019/07/01-----		
175000	175000	من ح/ مخصصات الاهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ اهلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط الاهلاك المكمل	2818	681
		-----2019/07/01-----		
1500000	237000 925000 50000 288000	من ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات ح/اهلاك تثبيتات عينية أخرى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى ح/نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن التثبيتات إلى ح/تثبيتات عينية أخرى تسجيل عملية التنازل عن معدات النقل	218	462 2818 2918 652

حل التمرين رقم 04

1- اختبار تدني القيمة في 31/12/2019:

- تحديد القيمة المحاسبية الصافية في 31/12/2019 = تكلفة الحيازة - اهلاكات من 2017 لغاية

2019

- القيمة المحاسبية الصافية في 31/12/2019 = $200000 - (3 \times 5/500000) = 500000$ دج
- تحديد القيمة القابلة للتحصيل : هي أكبر قيمة بين القيمة النفعية والقيمة البيعية الصافية
- القيمة النفعية = 65000 دج
- القيمة البيعية الصافية = $50000 - 200000 = 150000$ دج
- القيمة القابلة للتحصيل = 150000 دج

في 31/12/2019 بتاريخ إجراء فحص التدنى نلاحظ أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات الصناعية هي أصغر من القيمة المحاسبية الصافية وبالتالي يوجد تدني القيمة تحدده :

تدنى القيمة = القيمة المحاسبية الصافية في 31/12/2019 - القيمة القابلة للتحصيل

$$\text{تدنى القيمة} = 150000 - 50000 = 100000 \text{ دج}$$

القيمة المحاسبية الباقيه في نهاية 2019 وبعد إجراء فحص التدنى = $50000 - 100000 = 150000$ دج

قسط اهلاك سنة 2020 = القيمة المحاسبية الباقية في نهاية 2019 وبعد إجراء فحص التدني - الخردة إن وجدت / المدة المتبقية

$$\text{قسط اهلاك سنة 2020} = \frac{75000}{150000} = 50\% \text{ دج}$$

2- إجراء فحص تدني القيمة في نهاية 2020:

- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 31/12/2020 = 150000 - 75000 = 75000 دج
- القيمة القابلة للتحصيل في نهاية 2020 = 120000 دج

بما أن القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية يوجد استرجاع ولا يكون هذا الاسترجاع إلا بتحقق شرطين:

- **الشرط الأول :** مبلغ الاسترجاع أصغر أو يساوي مبلغ التدني المسجل سابقا

$$\text{المبلغ المسترجع} = 90000 - 75000 = 15000 \text{ دج}$$

المبلغ المسترجع (15000 دج) أصغر من مبلغ التدني المسجل سابقا (50000 دج) وبالتالي الشرط الأول محقق؛

• **الشرط الثاني :** القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع يجب أن لا تتجاوز قيمة محاسبية صافية بدون تدني:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع} = \text{قيمة محاسبية صافية في 31/12/2020} + \text{المبلغ المسترجع}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع} = 75000 + 15000 = 90000 \text{ دج}$$

القيمة المحاسبية الصافية في 31/12/2020 وبدون تدني = تكلفة الحياة - الاهلاكات المتراكمة لغاية 202/12/31

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية في 31/12/2020} = 500000 - (4 \times 5 \times 50000) = 100000 \text{ دج}$$

الشرط الثاني محقق وبالتالي نسترجع مبلغ 15000 دج.

التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة:

100000	100000	2019/12/31 من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية - إلى ح/ اهلاك المعدات الصناعية	681	
50000	50000	2019/12/31 من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية إلى ح/ خسارة القيمة عن المعدات الصناعية	681	
75000	75000	تسجيل خسارة القيمة 2020/12/31 من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية - إلى ح/ اهلاك المعدات الصناعية تسجيل قسط اهلاك سنة 2020	681	
15000	15000	2020/12/31 من ح/ خسارة القيمة عن المعدات الصناعية إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة	2915	
15000			781	

حل التمرين رقم 05

1-تحديد نتيجة التنازل :

$$\text{حساب تكلفة الحيازة خارج الرسم على القيمة المضافة} = \frac{\text{تكلفة الحيازة}}{1.19} = \frac{1.19}{5593000} = 4700000 \text{ دج}$$

حساب قسط اهلاك لسنة 2022 :

$$\text{قسط الاهلاك} = \frac{\text{القيمة المهدلة}}{\text{المدة}} = \frac{(\text{تكلفة الحيازة} - \text{الخردة})}{\text{مدة الاهلاك}}$$

$$\text{قسط اهلاك سنة 2022} = \frac{200000 - 4700000}{5} = 90000 \text{ دج}$$

حساب قسط الاهلاك لسنة 2023:

قسط اهلاك سنة 2023 = القيمة المهدلة ÷ المدة

$$\text{قسط اهلاك سنة 2023} = \frac{470000}{12/3} = 225000 \text{ دج}$$

حساب الاهلاك المتراكم من تاريخ الحياة (08 سبتمبر 2018) لغاية تاريخ التنازل (23 مارس 2023)

الاهلاك المتراكم = اهلاك متراكم لغاية نهاية 2021 + قسط اهلاك 2022 + قسط اهلاك مكمل 2023

$$\text{الاهلاك المتراكم} = 225000 + 900000 + 3000000 = 4125000 \text{ دج}$$

بالنسبة لإلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

وفقاً للقانون الجبائي في حالة التنازل عن التثبيت قبل مرور فترة 5 سنوات من تاريخ الاقتناء يستوجب على المؤسسة إلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة والذي يقيم بناءاً على عدد السنوات المتبقية لإتمام فترة الخمس سنوات ؟

بالرجوع إلى التمرين نجد أن المؤسسة قد تنازلت عن التثبيت بعد استيفاء مدة 5 سنوات من استخدامها (سنة الاقتناء وسنة التنازل تحسب سنة كاملة) ، وبالتالي لا يوجد إلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة ولا تعدل تكلفة الحياة الأصلية .

حساب القيمة المحاسبية الصافية (VNC) :

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = تكلفة الحياة - اهلاك متراكم لغاية تاريخ الحياة

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية (VNC)} = 4125000 - 4700000 = 575000 \text{ دج}$$

تحديد نتيجة التنازل :

نتيجة التنازل = سعر التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

$$\text{نتيجة التنازل} = 575000 - 450000 = 125000 \text{ دج}$$

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مددين		دائن	مددين
	225000	-----2023/03/23----- من ح/ مخصصات الاهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681

225000	إلى ح/ اهلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط الاهلاك المكمل -----2023/03/23-----	2818
450000	من ح/البنك	512
412500	ح/اهلاك التثبيتات العينية الأخرى	2818
125000	ح/نواقص قيمة التنازل عن الأصول	652
1500000	إلى ح/التثبيتات العينية الأخرى تسجيل عملية التنازل	218

المحور الثالث : تسوية حسابات الأصول المالية

تشير عملية تسوية الأصول المالية لجميع العمليات المحاسبية المرتبطة بهذا النوع من الأصول بداية من اقتاتها كيفية تصنيفها وادراجها في الحسابات ، تعديل في قيمتها المحاسبية الدفترية ، تحصيص خسار القيمة في حال تسجيل قيمة أقل من القيمة المحاسبية الدفترية المسجلة بها ، فضلاً عن الاعتراف بخسائر أو إيرادات التنازل عنها.

أولاً/تصنيف الأصول المالية وفقاً لمدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي:

تصنف الأصول المالية وفقاً لمدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي اعتماداً على الهدف من شرائها إلى¹:

1-أصول مالية مثبتة: وهي الأسهم والسنادات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة وإلى غاية تاريخ استحقاقها (كما في حالة السنادات) مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين ح/26 : المساهمات والحسابات الدائنة الملحة، ح/27 : تثبيتات مالية أخرى ؛

2-الأصول المالية الجارية : وهي تشمل كل من السنادات والأسهم وكل الأدوات المالية الأخرى التي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير أو متى تحققت فرصة كسب الربح من عملية التنازل ، وتسجل مثل هذه الأصول في ح/50 القيمة المنقولة للتوظيف "VMP" كما تسجل مشتقات الأدوات المالية في ح/52 ؛

ملاحظة: بالنسبة للتثبيتات المالية تصنف في الميزانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي كالتالي:

جدول رقم 01: تصنيف التثبيتات المالية في الميزانية

تصنيف التثبيتات المالية في الميزانية	
السنادات الموضوعة موضع معادلة	
سنادات المساهمة المقيدة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)	265
سنادات المساهمة الأخرى والحسابات الدائنة الملحة بها	
سنادات الفروع	261
سنادات المساهمة الأخرى	262
سنادات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)	265
الحسابات الدائنة الملحة بمساهمات المجمع	266
الحسابات الدائنة الملحة بمساهمات خارج المجمع	267

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص151

الحسابات الدائنة الملحة بشركات في حالة المساهمة	268
السندات الأخرى المثبتة	
السندات المثبتة الأخرى غير التابعة لنشاط المحفظة	271
السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)	272
السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة TIAP	273
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	
القروض والديون على عقد إيجار التمويل	274
الودائع والكافالات المدفوعة	275
الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	276

المصدر : بن ربيع حنفيه، حسياني عبد الحميد، صالحى بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF ومعايير الدولية، الطبعة الأولى ،الجزء الثاني ، منشورات إكليك، 2013، ص 92

ثانياً / تقييم المساهمات والحسابات الدائنة ح/26 :

سنتطرق لكلا من التقييم الأولي عند تاريخ الحياة والتقييم اللاحق في نهاية الدورة المالية وفي حالة التنازل : ¹

التقييم بتاريخ الحياة : بتاريخ الحياة تقييم سندات المساهمة بسعر شرائها مضافاً إليه كل المصروفات التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها .

التقييم في نهاية الدورة :

- كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل؛
- أن كل انخفاض في قيمة سندات المساهمة يجب أن تظهر في صورة خسائر عن انخفاض القيمة، وتسجل في نهاية السنة في ح/686 مخصصات اهلاك وخسائر قيمة العناصر المالية مدينا ، وجعل حساب ح/296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات دائنا بقيمة انخفاض المساهمات والسلفيات المقدمة المرتبطة بها؛

ويتم التسجيل المحاسبي كالتالي: ²

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 153-157

² زرقى عمار ، مرجع سبق ذكره ، ص 9

أ-معاينة خسارة القيمة لأول مرة :

N/12/31				
	xxx	من ح/ مخصصات اهلاك و خسائر قيمة العناصر المالية إلى ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		686
xxx			296	
تسجيل انخفاض قيمة المساهمات				

ب-تعديل الخسارة: ويكون التعديل إما بالرفع من المخصص أو تخفيضه أو الإلغاء؛

► الرفع من المخصص: ويتم تسجيل نفس القيد الخاص المعاينة لأول مرة بمبلغ الفرق ؛

► التخفيض : يسجل الجزء الخاص بالتخفيض في ح/ 786 استرجاعات الاستغلال عن التثبيتات المالية وفقا

للقيد الموالي :

N/12/31				
		من ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات إلى ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		296
			786	

► إلغاء الخسارة كاملة وهو نفس القيد الخاص بالاسترجاع (التخفيض)

- التنازل عن المساهمات :

- عند التنازل عن المساهمات ، فإن الأرباح والخسائر الناتجة عن التنازل تسجل في :¹

ح/ 667: الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول المالية؛

ح/ 767 : الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

حيث يمكننا تلخيص القيود المحاسبية كالتالي:²

¹ لحضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 258

² عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 154

بتاريخ التنازل				
	xxx	من ح/البنك		512
	xxx	من ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (إن وجدت)		296
xxx		ح/المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	262/261	
xxx		إلى ح/ الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية	767	

بتاريخ التنازل				
	xxx	من ح/البنك		512
	xxx	من ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات (إن وجدت)		296
xxx	xxx	من ح/ الخسائر الصافية من التنازل عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	262/261	667

ثالثا/تقييم التثبيتات المالية الأخرى:

ح/271: **السندات المثبتة الأخرى :** السندات من غير سندات المساهمة والسندات المثبتة التي لا تتوافق المؤسسة أو لا يسعها بيعها في الأجل القصير وقد يتعلق الأمر بسندات استلزم حيازتها المستدامة أكثر مما يُرغب فيه ، يتم اقتناصها أحياناً كسندات وأحياناً في مقابل مدرونة كانت موضع شك في التحصيل؛¹

تسجل عند تاريخ اقتناصها بسعر الشراء مضافاً إليه المصارييف المرتبطة بعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء ، والرسوم غير المسترجعة² ويسجل في الجانب المدين مقابل جعل حساب النقدية أو البنك دائناً.

ح/272: **السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)**

¹حضر علاوي ، مرجع سابق ذكره ، ص 261

² عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق ذكره ، ص 155

السندات التي تمثل حق الدين الدائن تتمثل في السندات التي تعطي حق المديونية لحاملاها لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة ، بحيث يعبرها الحائز عليها أصولاً مالية ولكن ذو صبغة خاصة بسبب نيتها في استقبالها كأصول مالية دائمة ¹ ،

إن كلا من السندات المثبتة الأخرى (ح/ 271) والسندات الممثلة للدين (ح/ 272) ، لا تعد سندات جاهزة للبيع وعليه فإن تقييمها في نهاية السنة يكون كما يلي ² :

- إن ارتفاع قيمة السندات لا يسجل محاسبياً؛
- أما انخفاض قيمة السندات فهو يمثل خسائر عن القيمة ويسجل في نهاية السنة كالتالي :
- في حالة معانينة الخسارة لأول مرة:

N/12/31				
	xxx	من ح/ مخصصات اهلاك وخسائر قيمة العناصر المالية		686
	xxx	إلى ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة	297	
تسجيل انخفاض قيمة السندات				

للإشارة يجب مراجعة مخصصة التدني في كل سنة موالية للتخصيص وذلك نتيجة الاعتراف بالفوائد ، وأيضاً تبعاً لتغير التقديرات للتدفقات الخزينة المستقبلية ³:

- ✓ في حالة زيادة التدهور وترفع مخصصة التدني بنفس طريقة التخصيص
- ✓ في حالة ارتفاع قيمة الأصل نقوم باسترجاع مخصصة التدني بالقيد التالي:

N/12/31				
	xxx	من ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة		297
	xxx	إلى ح/ استرجاع تدني العناصر المالية	786	

تجدر الإشارة إلى أن القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية في نهاية السنة تقيم بالتكلفة المستهلكة أي قيمة الدين ناقص التسديدات المحصلة ، كما يجب تكوين مخصص خسارة القيمة بالديون المحتمل عدم تحصيلها

¹ لخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره، ص 261

² عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 155

³ بن ربيع حنفية، حسياني عبد الحميد، صالحى بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص

بصفة جزئية أو كلية بجعل ح/686 مخصصات اهلاك و خسائر قيمة العناصر المالية مدينا وفي الجانب الدائن ح/297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة.¹

بالنسبة لحساب السندات المثبتة لنشاط المحفظة (ح/273) فيقصد بنشاط المحفظة قيام المؤسسة باستثمار أو توظيف جزء من أصولها في شكل أسهم و سندات بهدف تحقيق مردودية مرضية ، وهذا دون التدخل في تسخير المؤسسات المصدرة لهذه الأسماء والسدادات، فهدف نشاط المحفظة هو التوظيف المالي المرجع على المدى الطويل الأجل وليس اكتساب نفوذ في المؤسسات المستفيدة من التوظيفات المالية، إن السندات الخاصة بنشاط المحفظة تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع وعليه فهي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية في نهاية السنة ، بحيث نلاحظ أنه:²

❖ إذا كانت القيمة الحقيقية لسندات نشاط المحفظة أكبر من قيمتها الدفترية تسجل الزيادة في قيمة السندات وفقاً للقيد الآتي:

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة إلى ح/ فارق التقييم إثبات زيادة قيمة السندات	104	273

❖ أما إذا كانت القيمة الحقيقية لسندات أقل من قيمتها الدفترية ، فنسجل القيد الآتي:

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/ فارق التقييم إلى ح/ سندات مثبتة لنشاط المحفظة إثبات زيادة قيمة السندات	273	104

القيم المنقولة للتوظيف:

إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان (المؤسسة) قصد تحقيق الربح في الرأس المال في أجل قصير ، وتقابل هذه الأصول المالية القيم المالية المثبتة والمتمثلة في السندات التي يكتسبها الكيان مع نية الاحتفاظ بها باستمرار. وتضم كل من:³

ح/ 501: القسط في المؤسسات المرتبطة؛

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق ذكره، ص 157

² المرجع السابق ، ص 155-156

³ حواس صلاح ، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF ، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة السادسة، 2017-2018 ، ص 206

ح/502: الأسماء الخاصة ؟

ح/503: الأسهم والسنادات الأخرى المخولة حقا في الملكية

ح/506 : السنادات قسام الخزينة وقسم الصندوق قصيرة الأجل ؛

ح/508: قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدانة المماثلة؛

ح/509 : التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة.

لدى تحصيلها تسجل القيمة المنقولة للتوظيف بسعر شراها مضافاً إليه عمولات الوسطاء والرسوم غير المسترجعة.... مع استثناء الفوائد المستحقة وغير المحصلة ؛¹

ويكون التسجيل المحاسبي وفقا لحالتين:²

شراء سنادات (محررة كليا) :

تاريخ الحياة				
xxx	xxx	من ح/ القيمة المنقولة للتوظيف إلى ح/ ديون مدينة أو النقديات والبنك	5/4	50X

شراء سنادات (محررة جزئيا) :

تاريخ الحياة				
xxx	xxx	من ح/ القيمة المنقولة للتوظيف إلى ح/ التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة	509	50X

الملاحظ أنه في حالة التسديد الجزئي لقيمة السنادات غير المحررة كليا يجعل حساب القيمة المنقولة للتوظيف (من

ح/501 - ح/508) مدينا بالقيمة الكلية للسنادات مع جعل حساب 512 أو 464 دانا بالجزء المطلوب، وحساب

509 دائنا بجزء المساهمة غير المطلوب .

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سابق ذكره، ص 157² Benaibouche Mohand Cid, la comptabilité générale aux nouveau normes du nouveau système comptable financier (scf), office des publications universitaires ,2010,p101-102

رابعاً/تقييم القيم المنقولة للتوظيف في نهاية السنة

تقييم القيم المنقولة للتوظيف في نهاية السنة بناءاً على قيمتها العادلة:¹

- إذا كانت القيمة المحاسبية (التكفة أو القيمة الدفترية) أقل من القيمة العادلة (القيمة السوقية) ، نستنتج أن هناك زيادة قيمة تسجل في الجانب الدائن لحساب 765 "فارق التقييم عن أصول مالية " (فائض قيمة) ؛
- إذا كانت القيمة المحاسبية (التكفة أو القيمة الدفترية) أكبر من القيمة العادلة (القيمة السوقية) ، نستنتج أن هناك نقص قيمة تسجل في الجانب المدين لحساب 665 "فارق التقييم عن أصول مالية " (ناقص قيمة)؛

يمكننا تلخيص القيود المحاسبية كالتالي:²

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/ القيم المنقولة للتوظيف إلى ح/ فارق التقييم عن أصول مالية " (فائض قيمة) إثبات فائض القيمة	765	50X

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/ فارق التقييم عن أصول مالية " (ناقص قيمة) إلى ح/ القيم المنقولة للتوظيف إثبات ناقص القيمة	50X	665

¹ بوسعيين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعاة بتمارين محلولة، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية، جامعة أكلي مهند أول حاج البويرة، 2015-2016، ص 44

²Benaibouche Mohand Cid,op-cit,p102

سلسلة تمارين حول التسويات الخاصة بالأصول المالية

تمرين رقم 01:

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 31/12/2021 الإسراء استخرجت أرصدة الحسابات التالية :

رقم الحساب	اسم الحساب	مدین	دائن
503	الأسماء الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية	310000	
506	السنادات قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل	184000	

عند القيام بعملية الجرد توفرت المعلومات التالية :

-تم التنازل عن نصف الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية نقدا بقيمة 120000 دج في

29/12/2021 ولم يتم تسجيل العملية محاسبيا؛

-تقدير القيمة السوقية الإجمالية لباقي الأسهم الأخرى بتاريخ الجرد بـ 215000 دج؛

-القيمة السوقية الإجمالية لسنادات قسائم الخزينة بتاريخ الجرد تقدر بـ 170000 دج.

المطلوب : تحديد قيود التسوية اللاحمة بتاريخ 31/12/2021

التمرين رقم 02:

من ميزان المراجعة قبل الجرد لسنة 2018 لمؤسسة الرجاء كان رصيد حساب 261 سنادات المساهمة كما يلي:

م	261/ح د
	600000

علماً أن ح/261 يتتألف من نوعين من سنادات المساهمة X و Y وفيما يلي المعلومات المتعلقة بكل نوع من السنادات:

1-السنادات من النوع X : عدد السنادات : 1600 سند، سعر الشراء : 250 دج للسند

-سعر البيع المحتمل في 31/12/2017: 200 دج للسند الواحد؛

-سعر البيع المحتمل في 31/12/2018: 220 دج للسند الواحد؛

- بتاريخ 2019/03/20 قامت المؤسسة بالتنازل عن 600 سهم من النوع X بـ 240 دج للسهم الواحد وتم التحصيل عن طريق البنك.

2-السندات من النوع Y : عدد السندات :؟، سعر الشراء 200 دج للسند الواحد

- سعر البيع المحتمل في 2017/12/31: 150 دج للسند الواحد؛

- سعر البيع المحتمل في 2018/12/31: 120 دج للسند الواحد؛

المطلوب:

- سجل العمليات الضرورية في يومية المؤسسة خلال سنوات 2017 و 2018 و 2019

حل سلسلة التمارين حول التسويات الخاصة بالأصول المالية

التمرين رقم 01:

عند التنازل عن نصف الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية يتم تسجيل في حساب 503 مبلغ :
 $155000 = 2/3 \times 310000$ دج وفقا للقيد الموالي:

2021/12/31					
155000	120000 35000	من ح/الصندوق ح// الخسائر الصافية من التنازل عن الأصول المالية إلى ح/ الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية التنازل عن نصف الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية بـ 120000 دج	503	53 667	

- في 12/31 بلغت القيمة السوقية للنصف الباقى من الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية 215000 دج بمعنى أنه سيتم تسجيل زيادة في قيمتها بـ 215000 دج - 155000 دج = 60000 دج ويتم تسجيل ما يلى :

2021/12/31					
60000	60000	من ح/ الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقا في الملكية إلى ح/ فارق التقييم عن أصول مالية " (فائض قيمة) إثبات فائض القيمة	765	503	

- في 12/31 بلغت القيمة السوقية السنادات قسم الخزينة وقسم الصندوق قصيرة الأجل 170000 دج وبالتالي سيتم تسجيل انخفاض في القيمة تقدر بـ: 170000 دج - 184000 دج = 14000 دج ويتم تسجيل القيد الموالي:

2021/12/31

14000	14000	من ح/فارق التقييم عن أصول مالية "ناقص قيمة"؛ إلى ح/ الأسهم الأخرى والسنادات المخولة حقاً في الملكية إثبات انخفاض القيمة	503	665
-------	-------	--	-----	-----

التمرين رقم 02:

• حساب خسارة القيمة بالنسبة للسنادات من النوع X :

$$\text{الخسارة السابقة} = 1600 \times (200 - 250) = 80000 \text{ دج}$$

$$\text{الخسارة الحالية} = 1600 \times (220 - 250) = 48000 \text{ دج}$$

$$\leftarrow \text{تخفيض الخسارة بـ } 48000 - 80000 = 32000 \text{ دج}$$

• حساب خسارة القيمة بالنسبة للسنادات من النوع Y :

بداية لابد من تحديد عدد السنادات من النوع Y :

$$\text{تكلفة شراء السنادات (Y)} = (250 \times 1600) - 600000 = 200000 \text{ دج}$$

$$\text{عدد السنادات من النوع (Y)} = 200 / 200000 = 1000 \text{ سند}$$

$$\text{الخسارة السابقة} = 1000 \times (150 - 200) = 50000 \text{ دج}$$

$$\text{الخسارة الحالية} = 1000 \times (120 - 200) = 80000 \text{ دج}$$

$$\leftarrow \text{الرفع من الخسارة بـ } 50000 - 80000 = 30000 \text{ دج}$$

• حساب نتيجة التنازل :

السنادات من النوع X:

$$\text{سعر التنازل: } 144000 = 240 \times 600 \text{ دج}$$

$$\text{سعر الشراء : } 150000 = 250 \times 600 \text{ دج}$$

$$\text{خسارة القيمة} = 18000 = 600 \times (220 - 250) \text{ دج}$$

نتيجة التنازل = سعر التنازل + خسارة القيمة - سعر الشراء

نتيجة التنازل = 150000 - 18000 + 144000 = 12000 دج (فائض القيمة الناتج عن التنازل)

2/التسجيل المحاسبي:

		2017/12/31		
80000	80000	من ح/مخصصات اهلاكات ومؤونات وتدني -أصول مالية إلى ح/خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة تسجيل خسارة القيمة عن سندات المساهمة	2961X	686
50000	50000	// من ح/مخصصات اهلاكات ومؤونات وتدني -أصول مالية إلى ح/خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة تسجيل خسارة القيمة عن سندات المساهمة	2961Y	686
32000	32000	2018/12/31		
		من ح/خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة إلى ح/استرجاع خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة تخفيض خسارة القيمة	786	2961X
30000	30000	// من ح/ مخصصات اهلاكات ومؤونات وتدني -أصول مالية إلى ح/خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة تسجيل زيادة في خسارة القيمة	2961Y	686

		2019/03/20		
144000		من ح/البنك		512
18000		ح / خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة		2961X
150000		إلى ح/سندات المساهمة	261X	
12000		ح/فائض قيمة عن التنازل عن الأصول المالية	767	
		التنازل عن 600 سند من النوع X		

المحور الرابع :تسوية المخزونات

تشمل عملية تسوية حسابات المخزونات جميع العمليات المحاسبية المرتبطة بتقييم وتنظيم حركة المخزونات ، تقييمها ، عمليات الجرد (الجرد الدائم أو المتناوب) ، خسائر القيمة والمعالجة المحاسبية لفروقات الجرد المبررة وغير المبررة.

أولاً/إجراءات الجرد:

تعريف الجرد وفقا للنظام المحاسبي المالي على أنه¹ :

مجموع العمليات التي تمثل في حصر كل من أصول وخصوم الكيان، عيناً ونوعاً وقيمة ، عند تاريخ الجرد، استناداً على عمليات الرقابة المادية ، إحصاء المستندات الثبوتية ، وعلى الأقل مرة واحدة كل إثنى عشر شهراً عند اقفال السنة المالية.

تعد المخزونات أحد أهم عناصر الأصول التي يركز عليها في عمليات الجرد وذلك بالنظر لحركات دخول وخروج الناتجة عن عمليات البيع والشراء والإنتاج وغيرها؛

تم التركيز في تصنيف المخزونات على معيار أساسي هو وجهاً استخدامه أكثر من طبيعته² ، قد يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات أو في شكل ثبيبات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة ؛³

في إطار مدونة الحسابات يؤخذ على العموم بمعايير للتصنيف وهم الترتيب الزمني لدورة الإنتاج وطبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب احتياجاتها الداخلية للتسيير .⁴

بداية تجدر الإشارة إلى أن المخزونات تخضع في نهاية السنة للجرد قبل التطرق لأنظمة الجرد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري ،

تصنيف النظام المحاسبي المالي للمخزونات:

وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري تم تصنيف المخزونات إلى⁵ :

ح/30 مخزون البضائع

ح/31 مواد ولوازم أولية

¹ محمد بغريش ، المحاسبة المالية المعمقة 2 ، جامعة قسطنطينة 2 ، متاح على الموقع : <http://www.researchgate.net>

² رفيق بن عيسى ، محاضرات في النظام المحاسبي المالي السادس الثاني ، السنة الجامعية 2019/2020، ص 2

³ لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات وتطبيقاتها - ، الصفحات الزرقاء ، 2010، ص 82

⁴ محمد بغريش ، مرجع سبق ذكره

⁵ مسعود صديقي ، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، 2014 ، ص 137- 150

ح/32 تموينات أخرى المتفرع إلى

ح/321 مواد قابلة للاستهلاك

ح/322 لوازم قابلة للاستهلاك

ح/326 الأغلفة المستهلكة

ح/33 سلع قيد الإنتاج والذي بدوره يتفرع إلى :

ح/331 منتجات قيد الإنجاز

ح/335 أشغال قيد الإنجاز

ح/34 خدمات قيد الإنجاز ويشمل كل من :

ح/341 دراسات قيد الإنجاز

ح/345 تأدية خدمات قيد الإنجاز

ح/35 مخزون المنتجات : ويشمل المنتجات تامة الصنع وشبه المصنعة المقيمة بتكلفتها وينقسم هذا الحساب

إلى :

ح/351 : المنتجات الوسيطية

ح/355 : المنتجات المصنعة

ح/358 : المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (فضلا ، مهملات)

ح/36 المخزونات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة

ح/37 مخزونات بالخارج

ح/38 المشتريات المخزنة

ح/39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها

ثانياً/متابعة حركة المخزونات خلال الدورة وأعمال التسوية الخاصة بها عند الاقفال

في الواقع توجد طريقتين لمتابعة التدفقات أو الحركات الداخلة والخارجية من المخازن وهما :

¹ رفيق عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص4

- الجرد الدائم :** يقوم الكيان بجرد لمخزونه عند كل دخول وخروج باستمرار وبصورة دائمة بالقيم الكثبيات وذلك لمعرفة الباقي من المخزون ؟

وتبعاً لهذا الأسلوب فإن الكيان يسجل محاسبياً جميع التغيرات اليومية للمخزون ، وبما أن مصلحة المحاسبة وهيكل التسيير يقتضي بشكل دائم على كل المدخلات والمخرجات فإن الفروقات المستخرجة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي تكون في الغالب ضئيلة وغير هامة ؛

► التسجيلات المحاسبية وفقاً لطريقة الجرد الدائم خلال الدورة على مستوى المؤسسة التجارية :

أ/تعتمد المؤسسة التجارية على حسابين ح/30 : مخزونات البضائع وح/32 الخاص بالتمويلات الأخرى ؛¹

خلال الدورة				
xxx	xxx	من ح/المشتريات المخزنة / المشتريات من التموينات إلى ح/الموردون / البنك/الصندوق	-512/401 53	382-380
قيد شراء البضائع/التمويلات الأخرى				

xxx	xxx	من ح/بضائع .. تموينات أخرى إلى ح/المشتريات المخزنة-المشتريات من التموينات	382-380	32-30
قيد دخول بضاعة/التمويلات الأخرى				

xxx	xxx	من ح/المشتريات المستهلكة - التموينات المستهلكة إلى ح/بضائع - تموينات أخرى	32-30	602-600
قيد خروج البضاعة أو التموينات الأخرى				

xxx	xxx	من ح/الزيائن - البنك - الصندوق إلى ح/مبيعات بضاعة	70	53-512-411
-----	-----	---	----	------------

¹ بن قطيب علي ، مطبوعة بيادوجوجية في مقاييس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2019-2020 ، ص57

قيد تحرير فاتورة (تسجيل بيع بضاعة)

► التسجيلات المحاسبية وفقا لطريقة الجرد الدائم خلال الدورة في المؤسسة الإنتاجية:

تعتمد المؤسسة الإنتاجية على الحسابات التالية : ح/31 : المواد واللوازم الأولية ، ح/32 : التموينات الأخرى ، ح/35 : المنتجات المصنعة وتم التسجيلات المحاسبية كما يلي¹ :

1- التسجيلات الخاصة بالمواد واللوازم الأولية والتمويلات الأخرى :

خلال الدورة				
	xxx	مشتريات المواد واللوازم الأولية /المشتريات من التموينات		382-381
xxx		الموردون / البنك/الصندوق	53/512/401	
قيد شراء المواد واللوازم الأولية /التمويلات الأخرى				

	xxx	من ح/المواد واللوازم الأولية /التمويلات الأخرى إلى ح/مشتريات المواد واللوازم الأولية /المشتريات من التموينات	382/381	32/31
قيد استلام المواد واللوازم الأولية /التمويلات الأخرى				

	xxx	من ح/المشتريات المستهلكة من المواد واللوازم الأولية /المشتريات المستهلكة من التموينات الأخرى إلى ح/مشتريات المواد واللوازم الأولية /المشتريات من التموينات	32/31	602/601
قيد إخراج المواد واللوازم الأولية /التمويلات الأخرى				

2- المنتجات المصنعة

¹ بن قطيب علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 59-61

خلال الدورة				
	xxx	من ح/ المخزونات من المنتجات المصنعة		355
xxx		إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724	
قيد استلام المنتجات المصنعة بالمخازن				

خلال الدورة				
	xxx	من ح/ تغيير المخزونات المنتجات المصنعة		724
xxx		إلى ح/ المخزونات من المنتجات	355	
قيد اخراج المنتجات المصنعة من المخازن بعرض البيع				

ثانياً/ طريقة الجرد المتناوب : ويختلف تطبيقه وفقاً لطبيعة نشاط المؤسسة بحيث نجد:

► في المؤسسة الإنتاجية:

وفقاً لطريقة الجرد المتناوب يتم تقييم مخزون آخر المدة في نهاية الفترة وذلك بعد القيام بالجرد المادي ، مراحل التسجيل المحاسبي يمكننا تلخيصها كالتالي :

أ-مشتريات المخزونات (التموينات من المواد واللوازم) بنفس الطريقة المتتبعة في حالة المؤسسة التجارية ؛

ب-التسجيل الخاص بالمواد واللوازم والتموينات في نهاية الفترة يتم من خلال تسجيل استهلاكات الفترة من المواد واللوازم والتموينات الأخرى وترصيد ح/38 وتحديد مخزون آخر المدة ؛

-التسجيل المحاسبي للمواد واللوازم والتموينات الأخرى المستهلكة يتم وفقاً للمراحل التالية :

✓ مرحلة إلغاء رصيد أول مدة في N/12/31 كالآتي :

N/12/31				
	xxx	من ح/ تغيير المخزونات		603
xxx		إلى ح/ مواد ولوازم أولية	31	
xxx		ح/ التموينات الأخرى	32	
إلغاء مخزون أول المدة				

✓ مرحلة معاينة مخزونات نهاية المدة المحصل عليها بعد الجرد المادي كالتالي :

¹ بن قطيب علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 61 - 63

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/مواد ولوازم أولية ح/التموينات الأخرى إلى ح/غير المخزونات		31 32 603
		معاينة المخزونات بعد الجرد المادي		
				✓ ترصيد ح/38 : المشتريات المخزنة وذلك كالتالي :

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/غير المخزونات إلى ح/مشتريات المواد وللوازم ح/مشتريات التموينات الأخرى		603 381 382
		ترصيد حساب المشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى		
				ج- التسجيل المحاسبي للمنتجات المصنعة يتم وفقاً للمراحل التالية :

✓ مرحلة إلغاء مخزون أول مدة كالتالي :

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/غير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/المخزونات من المنتجات		724 35
		إلغاء مخزون أول مدة		

✓ مرحلة معاينة مخزون نهاية الفترة من المنتجات كالتالي :

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/غير المخزونات من المنتجات		35 724
		معاينة مخزون المنتجات في نهاية الفترة		

ثالثا/ تسجيل فوارق لجرد عند إغفال الدورة المالية:

عند إغفال الدورة المالية يتم تسوية ما يعرف بفارق الجرد والتي يقصد بها: ¹ الفرق بين المخزون المادي المقدر بشكل خارج عن المحاسبة وبين المخزون المحاسبي ؛

في حال تطبيق طريقة الجرد الدائم لمتابعة مخزوناتها محاسبيا ، في نهاية السنة المالية وعند القيام بالجرد المادي والجرد المحاسبي ، هذه الفروق قد تكون موجبة أو سالبة ، مبررة أو غير مبررة.²

$$\text{فرق الجرد} = \text{المخزون المادي} - \text{المخزون المحاسبي}$$

يكون :

1- سالبا إذا كان المخزون المادي < المخزون المحاسبي

2- يكون موجبا إذا كان المخزون المادي > المخزون المحاسبي

فيما يلي التسجيلات المحاسبية لفروقات الجرد :³

1/ بالنسبة للبضائع ، المواد الأولية والتمويلات الأخرى :

xxx	xxx	من ح/المشتريات المستهلكة /المواد الأولية المستهلكة / التمويلات الأخرى المستهلكة	602/601/600
xxx		إلى ح/بضائع / مواد أولية / تمويلات أخرى	32/31/30
حالة فرق الجرد سالب ومبرر			

xxx	xxx	من ح/أعباء التسيير الجاري الاستثنائية إلى ح/بضائع / مواد أولية / تمويلات أخرى	32/31/30	657
حالة فرق الجرد سالب وغير مبرر				

¹ بن قطيب على ، مرجع سبق ذكره ، ص65

² محمد بغريش ، مرجع سبق ذكره ، ص 1

³ رفيق عيسى، مرجع سبق ذكره ، ص 5

	xxx	من ح/بضائع / مواد أولية / تموينات أخرى إلى ح/المشتريات المستهلكة / المواد الأولية المستهلكة / التموينات الأخرى المستهلكة	602-601-600	32/31/30
حالة فرق الجرد موجب ومبرر				

	xxx	من ح/أعباء التسيير الجاري الاستثنائية إلى ح/بضائع / مواد أولية / تموينات أخرى	32/31/30	657
حالة فرق الجرد سالب وغير مبرر				

	xxx	من ح/بضائع / مواد أولية / تموينات أخرى إلى ح/نواتج استثنائية عن عمليات التسيير	757	32/31/30
حالة فرق الجرد موجب وغير مبرر				

2/ بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع :

	xxx	من ح/تغير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/المنتجات المصنعة	355	724
حالة فرق الجرد سالب ومبرر				

	xxx	من ح/المنتجات المصنعة إلى ح/تغير المخزونات من المنتجات المصنعة	724	355
حالة فرق الجرد موجب ومبرر				

		من ح/أعباء التسيير الجاري الاستثنائية إلى ح/المنتجات المصنعة	355	657
حالة فرق الجرد سالب وغير مبرر				

		من ح/المنتجات المصنعة إلى ح/المنتجات المصنعة	757	355
حالة فرق الجرد موجب وغير مبرر				

3/تسوية حسابات المشتريات المخزنة

قد تقع المؤسسة أثناء معاملاتها في بعض حالات الشراء يتأخر فيه تسليم المخزون مع استلام الفاتورة أو العكس استلام الفاتورة دون المخزون، في نهاية السنة تقوم المؤسسة بعمليات التسوية الآتية :¹

أ/تسوية حالة عدم استلام الفاتورة : في حال شراء المؤسسة للمخزونات ولم تستلم بعد الفاتورة يكون رصيد ح/38 دائنا ويتم تسويتها وفقا للقيد الموالي :

		N/12/31		
xxx	xxx	من ح/المشتريات المخزنة إلى ح/موردو الفواتير	408	38
تسوية حالة عدم استلام الفاتورة				

ب/تسوية حالة عدم استلام المخزون : في حالة شراء المؤسسة للمخزونات ، بحيث استلمت الفاتورة دون المخزون المعنى ، يكون رصيد ح/38 مدينا ويتم تسويتها وفقا للقيد الموالي :

		N/12/31		
xxx	xxx	من ح/المخزونات الخارجية إلى ح/المشتريات المخزنة	38	37
تسوية حالة عدم استلام المخزون				

رابعا/تسجيل خسارة القيمة عن المخزونات:

ركز النظام المحاسبي المالي في جانب كبير منه على طرق وكيفيات إدراج وتقدير الأصول ومن بينها نجد المخزونات؛

¹ بن قطيب علي ، مرجع سابق ذكره، ص 67

فبالنسبة لبند و عملاً بمبدأ الحيطة والحذر يتم تقييمها بتكلفتها أو بصافي قيمتها القابلة للتحقيق أيهما أقل، و تعبر صافي القيمة القابلة للتحقيق عن سعر البيع المتوقع بعد طرح تكاليف الاتمام و تكاليف البيع، أما التكلفة فهي تكلفة الشراء بالنسبة للمخزونات التي تم اقتناوتها بغير بيعها ويمكن أن نميز بين حالتين:¹

- إذا كانت تكلفة المخزون أقل من أو تساوي صافي القيمة القابلة للتحقق فإن المخزون يظهر في الحسابات بالتكلفة ، لأن الزيادة في قيمة المخزون لا يمكن الاعتراف بها لهذا لا يترتب عن ذلك أي تسجيل محاسبي؛
- إذا كانت تكلفة المخزون أكبر من صافي قيمته القابلة للتحقيق ، فإن ذلك يعني أن تكلفة المخزون أصبحت غير قابلة للاسترجاع بشكل كامل ، لأن أقصى مبلغ يمكن تحقيقه من بيع المخزون لا يكفي لتعطية تكلفته، وبالتالي ضرورة إدراج المخزون في الحسابات بصافي قيمته القابلة للتحقق، ويتم إدراج الفرق بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق كخسارة في قيمة المخزون.

تحدد خسارة القيمة عن المخزونات مادة بمادة، أو فئة بفئة في حالة المخزونات المتعارضة و تدرج خسارة القيمة عن المخزونات كعبء ضمن حسابات النتائج في نفس الدورة التي حدثت فيها الخسارة وذلك في الجانب الدائن من حساب 39 : خسائر القيمة عن المخزونات مقابل الجانب المدين من حساب 685 مخصصات الاستغلال وبعد الاعتراف بخسارة القيمة يمكن التمييز بين عدة حالات:²

- ✓ إذا شهد المخزون المعنى خسارة إضافية في قيمته بسبب انخفاض شديد في قيمته القابلة للتحقق ، يتم زيادة مبلغ خسارة القيمة عن المخزون بالإدراج في الجانب الدائن من حساب 39؛
- ✓ إذا أصبحت خسارة القيمة عن المخزون غير مبررة كلية أو جزئياً، بسبب وجود زيادة في القيمة القابلة للتحقق يتم إلغاؤها أو تخفيضها (استرجاع كلي أو جزئي للخسارة) من خلال ترصيد حساب 39 مقابل الجانب الدائن من حساب استرجاعات الاستغلال ، بشرط أن لا تصبح تكلفة المخزون الجديدة أكبر من تكلفته الأصلية قبل إدراج الخسارة، إذ أن المبلغ المسترجع لا يفوق مبلغ الخسارة الذي سبق إدراجه؛
- ✓ إذا بيع المخزون يتم تحويل الخسارة القيمة إلى حساب المخزون المعنى من خلال ترصيد حساب 39 مقابل الجانب الدائن من المخزون .
- ✓ ويمكننا تلخيص الحالات المذكورة في الأعلى كما يلي:

xxx	xxx	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول الجارية إلى ح/خسائر القيمة عن المخزون تسجيل خسارة القيمة عن المخزون للمرة الأولى	39x	685

¹ كيموش بلال، محاضرات في مقاييس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20

أوت 1955 سكيكدة ، 2017/2016 ، ص 150

² المرجع السابق ، ص 151

	xxx	من ح/ خسائر القيمة عن المخزون إلى ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة استرجاع كلي أو جزئي لخسارة القيمة	785	39x
	xxx xxx xxx	من ح/المشتريات المستهلكة أو ح/تغير مخزون المنتجات المصنعة ح/ خسائر القيمة عن المخزون إلى ح/بضاعة أو مواد ولوازم ، تموينات أو منتجات مصنعة ترصيد خسارة القيمة عند استهلاك أو بيع المخزون	30 أو 35 أو 31 أو 32 أو 30 أو 724 39x	60

سلسلة تمارين حول تسوية المخزونات

تمرين رقم 01 : إليك المعلومات التالية المتعلقة بنشاط مؤسسة الإخلاص في 30/12/2020 ، علما أنه لم يتم تسجيل أي عملية محاسبية :

- شراء تموينات أخرى بقيمة 50000 دج على الحساب وتم إدخالها إلى المخازن ؛
- شراء بضاعة بقيمة 250000 دج الدفع عن طريق شيك بنكي وتم إدخالها إلى المخازن ؛
- تحويل مواد ولوازم بقيمة 60000 دج إلى الورشات بغية التصنيع ؛
- انتاج ما قيمته 70000 دج من المنتجات التامة وإدخالها إلى المخزن .

المطلوب : إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الدائم يطلب منك تسجيل التسويات اللازمة في 31/12/2020

تمرين رقم 02:

قامت مؤسسة الرفاه الإنتاجية بتاريخ 31/12/2019 بإعداد الوضعية الخاصة بحركة مخزوناتها ، وأرصدة الجرد المحاسبي والمادي كما هو موح في الجدول أدناه :

طبيعته	إشارته	الفرق	الجرد المحاسبي	الجرد المادي	طبيعة المخزون
مبرر	-----	-----	3 275 000	2 500 000	بضائع
غير مبرر	-----	-----	1 420 000	1 600 000	مواد ولوازم أولية
غير مبرر			687 000	750 000	تموينات
مبرر			920 000	1 230 000	منتجات مصنعة

المطلوب :

- إعداد فروقات الجرد وتسجيل قيود التسوية المرتبطة بها

تمرين رقم 03 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة SEFAX لسنة 2019 ، تظهر أرصدة الحسابات الآتية :

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
30/ح	مخزون البضائع	100 000	
31/ح	المواد الأولية	250 000	
32/ح	تموينات أخرى	65 000	
355/ح	المنتجات المصنعة	300 000	
401/ح	موردو المخزونات	800 000	

خلال سنة 2018 قامت المؤسسة بالعمليات التالية علماً أن المحاسب لم يقم بأي تسجيل :

- شراء مواد أولية بمبلغ 65000 دج نقدا بفاتورة رقم FA/50 ووصل إدخال رقم 18؛
- بيع بضاعة على الحساب بقيمة 56000 دج خارج الرسم تكلفتها 30000 دج بفاتورة رقم FA/42
- بيع منتجات تامة بمبلغ 90000 دج عن طريق شيك بنكي ، مع العلم أن تكلفة إنتاجها قدرت بـ 40000 دج بفاتورة رقم BS/33، ووصل إخراج FA/33
- إنتاج ما قيمته 180 000 دج من المنتجات تم إدخالها للمخازن بواسطة وصل إدخال رقم BE/33

المطلوب : إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الجرد الدائم يطلب منك تسجيل العمليات الخاصة بسنة 2018 ، علماً أن الرسم على القيمة المضافة يقدر بـ 19%

تمرين رقم 04: لتكن لدينا المعلومات الآتية المتعلقة بوضعية المخزونات بمؤسسة أفنان لسنة 2020:

نوع المخزون	مخزون أول مدة	مشتريات الفترة	مخزون آخر المدة (الجرد المادي)
بضاعة	550000	200000	50000
مواد أولية	850000	425000	300000
تمويلات أخرى	90000	40000	15000
منتجات مصنعة	320000	/	85000

المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة تقوم بتطبيق طريقة الجرد المتناسب لاتباع حركة مخزوناتها ، قم بتسجيل قيود التسوية اللازمة بتاريخ 31/12/2020.

تمرين رقم 05: من بين المعلومات المستخلصة من دفاتر مؤسسة الهناء كالتالي:

- كميات وحدات البضاعة قدرت بـ 800 وحدة ، تكلفة شراء الوحدة 400 دج/و وسعر البيع الوحدوي المتوقع في 31/12/2019 قدر بـ 275 دج/و؛
- المنتجات التامة قدرت بـ 400 وحدة بتكلفة إنتاج 1500 دج/و، وسعر البيع الوحدوي المتوقع في 31/12/2019 قدر بـ 1000 دج/و؛
- إذا علمت أن المؤسسة في 21/02/2020 قامت ببيع على الحساب 400 وحدة من البضاعة بسعر 200 دج/و خارج الرسم، وببيع كل وحدات المنتجات التامة الصنع بقيمة 120 دج/و؛

المطلوب: قم بتسجيل العمليات اللازمة في كل من سنتي 2019 و 2020

حل سلسلة التمارين

حل التمرين رقم 01:

تسجيل التسويات اللازمة في 31/12/2020

		2020/12/31			
59500	50000	من ح/التموينات الأخرى المخزنة			382
	9500	ح/الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع			44563
		إلى ح/مورد المخزونات			
		استلام فاتورة شراء التموينات		401	
		//			
50000	50000	من ح/التموينات			32
		إلى ح/التموينات الأخرى المخزنة		382	
		2020/12/31			
297500	250000	من ح/مشتريات البضائع المخزنة			380
	47500	ح/الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع			4456
		إلى ح/مورد المخزونات		401	
		2020/12/31			
297500	297500	من ح/مورد المخزونات		512	401
		إلى ح/البنك			
		تسديد مشتريات بضاعة بشيك بنكي			
		2020/12/31			
250000	250000	من ح/بضاعة			30
		إلى ح/مشتريات بضاعة			
		إدخال البضائع إلى المخزن		380	
		2020/12/31			
60000	60000	من ح/مواد ولوازم مستهلكة			601
		إلى ح/مواد أولية ولوازم			
		خروج المواد الأولية للتصنيع		31	
		2020/12/31			
70000	70000	من ح/منتجات مصنعة			355
		إلى ح/تغير مخزونات من المنتجات المصنعة		724	

حل التمارين رقم 02:

1-إعداد فروقات الجرد: فرق الجرد = مخزون آخر المدة المادي - مخزون آخر المدة المحاسبي

طبيعته	إشارته	الفرق	الجرد المحاسبي	الجرد المادي	طبيعة المخزون
مبرر	سالب	-775000	3 275 000	2 500 000	بضائع
غير مبرر	سالب	-50000	210000	1 600 000	مواد ولوازم أولية
غير مبرر	موجب	21700	758300	780000	تموينات
مبرر	موجب	310000	920 000	1 230 000	منتجات مصنعة

2-تسجيل قيود التسوية المرتبطة بفروق الجرد:

		2019/12/31			
775000	775000	من ح/بضاعة مستهلكة إلى ح/مخزون بضاعة		30	600
50000	50000	من ح/الأعباء الاستثنائية للتسهير الجاري إلى ح/المواد ولوازم الأولية		31	657
21700	21700	من ح/التموينات الأخرى إلى ح/المنتجات الاستثنائية للتسهير الجاري		757	32
310000	310000	من ح/منتجات مصنعة إلى ح/تغير المخزون من المنتجات		724	355

حل التمارين رقم 03:

1-تسجيل العمليات الخاصة بسنة 2018

		2018/12/31			
	65000	من ح/مشتريات المواد الأولية		381	
77350	12350	ح/الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع إلى ح/الصندوق	53	4456	
	65000	//		31	
	65000	من ح/مواد ولوازم الأولية إلى ح/مشتريات المواد ولوازم إدخال المواد ولوازم	381		
	66640	2018/12/31		411	
56000		من ح/زيائن	700		
10640		إلى ح/مبيعات بضائع ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل إرسال فاتورة بيع رقم ...	4457		
	30000	//		600	
30000		من ح/بضاعة مستهلكة إلى ح/مخزونات البضائع إخراج بضاعة	300		
180000	180000	2018/12/31		355	
		من ح/المنتجات المصنعة إلى ح/تغير المخزون من المنتجات المصنعة	724		
	107100	إدخال المنتجات المصنعة بموجب وصل من ح/الزيائن	2018/12/31	411	
90000		إلى ح/مبيعات من المنتجات التامة	701		
17100		ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل	4457		

		2018/12/31			
40000	40000	من ح/تغير المخزون من المنتجات إلى ح/المنتجات المصنعة إخراج المنتجات من المخازن بموجب رقم	355	724	
107100	107100	2018/12/31	من ح/ البنك	512	
107100		إلى ح/الزبائن تحصيل قيمة المنتجات	411		

2- إعداد فروقات الجرد

الترحيل إلى دفتر الأستاذ:

31/ح	
دائن	مدین
	250000
315000 رم	65000
315000	315000

30/ح	
دائن	مدین
30000	100000
70000 رم	
100000	100000

355/ح	
دائن	مدین
40000	300000
440000 رم	180000
480000	480000

32/ح	
دائن	مدین
65000 رم	65000
65000	65000

حساب فروقات الجرد:

فرق الجرد = مخزون آخر المدة المادي - مخزون آخر المدة المحاسبي

$$\text{فرق الجرد لحساب 30} = 70000 - 70000 = 0$$

$$\text{فرق الجرد لحساب 31 المواد واللوازم الأولية} = 315000 - 2750000 = 40000 \text{ دج}$$

$$\text{فرق الجرد لحساب 32 التموينات} = 65000 - 50000 = 15000 \text{ دج}$$

$$\text{فرق الجرد لحساب 355 المنتجات التامة} = 440000 - 210000 = 230000 \text{ دج}$$

التسجيل المحاسبي لفروقات الجرد مع العلم أنها مبررة:

		2018/12/31			
40000	40000	من ح/مشتريات المواد الأولية إلى ح/مواد ولوازم أولية //	31	601	
230000	230000	من ح/تغير المخزون من المنتجات إلى ح/المنتجات المصنعة	355	724	
		2018/12/31			
5000	5000	من ح/تمويلات مستهلكة إلى ح/تمويلات	32	602	

حل التمرين رقم 04

تسجيل قيود التسوية اللازمة:

		2020/12/31		
1490000	من ح/تغيرات المخزونات		603	
320000	ح/تغيرات المخزونات من المنتجات المصنعة		724	
550000	إلى		30	
850000	ح/مخزونات البضائع		31	
90000	ح/المواد الأولية واللوازم		32	
320000	ح/تموينات أخرى		355	
	ح/منتجات مصنعة			
	إلغاء مخزون أول المدة	//		603
665000	من ح/تغيرات المخزونات			
200000	إلى		380	
425000	ح/مشتريات البضائع المخزنة		381	
40000	ح/مشتريات المواد الأولية واللوازم		382	
	ح/مشتريات التموينات الأخرى			
	ترصيد حساب المشتريات (ح/38)			
		2020/12/31		
50000	من ح/مخزونات البضائع		30	
300000	ح/المواد الأولية واللوازم		31	
15000	ح/تموينات أخرى		32	
85000	ح/منتجات مصنعة		355	
365000	إلى ح/تغيرات المخزونات		603	
85000	ح/تغيرات المخزونات من المنتجات المصنعة		724	

حل التمرين رقم 05

تسجيل العمليات الالزمة في كل من سنتي 2019 و 2020

		2019/12/31		
100000	100000	من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة الأصول الجارية إلى ح/خسائر القيمة عن مخزون البضائع $(275-400) \times 800$	390	685
200000	200000	تسجيل خسارة القيمة عن مخزون البضائع // من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات إلى ح خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات التامة $(1000-1500) \times 400$	395	685
		2020/02/21		
80000	95200	من ح/الزيان		411
15200		ح/مبيعات بضاعة (200 × 400) ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل	700 4457	
160000	110000	من ح/مشتريات البضاعة المباعة		600
	50000	ح/ خسائر القيمة عن مخزون البضائع		390
		إلى ح/مخزون البضائع (400 × 400)	30	
48000	57120	من ح/الزيان إلى ح/مبيعات من المنتجات المصنعة (120×400)	701	411
9120		ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل $(48000 \times \%19)$	4457	
600000	400000	من ح/تغير المخزونات من المنتجات		724
	200000	ح/خسار القيمة عن المنتجات التامة		395
		إلى ح/المنتجات المصنعة (400 × 1500)	355	
		إخراج المنتجات التامة للبيع		

المحور الخامس :تسوية حسابات الزبائن

عند وضع الميزانية الختامية في N/31/12 ، يجب أن تؤخذ الديون المعدومة بعين الاعتبار من أجل الامتثال لمبدأ الحيطة والحذر ، بحيث سيؤدي عدم الامتثال لهذا المبدأ إلى حصول المؤسسة على حسابات خاطئة لعدم الأخذ في الاعتبار مخاطر عدم تحصيل الفواتير المحددة ، مما لا يقدم صورة صحيحة للمؤسسة عند إعداد ميزانيتها الختامية .¹

أولا/تصنيف الزبائن: يصنف حساب الزبائن إلى ثلاثة أنواع :²

- **الزبون العادي :** وهو الزبون الذي تقدر المؤسسة أن له القدرة على السداد في الآجال المحددة؛
- **الزبون الميؤوس منه (المفلس) :** وهو الزبون الذي أعلن المصفي الذي تعينه المحكمة إفلاسه (أي عدم قدرته على السداد)؛
- **الزبون المشكوك في تحصيل دينه :** وهو الزبون الذي تتوقع منه المؤسسة أو المشكوك فيهـم، اعتماداً على وسائلها الخاصة ، عدم قدرته على سداد كل دينه أو جزء منه في الآجال المحددة .
- **المعالجة المحاسبية :** في نهاية الدورة ويعد تصنيف الزبائن ، يجري قيود التسوية الخاصة بالنوعين الآخرين من الزبائن (الميؤوس منهم والمشكوك فيهـم)

تجدر الإشارة إلى أن :

- خسارة القيمة تخص الزبائن المشكوك فيهـم دون غيرهم من الزبائن ؛
- تحسب خسارة القيمة من مبلغ الدين خارج الرسم.³

1-معاينة وتسجيل التدنـي (الخسارة) في حسابات الزبائن لأول مرة :⁴

في نهاية السنة تتم تسوية وضعية الزبائن المشكوك فيهـم كما يلي:

تحويل الـزبون العادي إلى زبون مشـكوك فيهـم: ويتم ذلك بمبلغ الدين متضمن الرسم (TTC) وفقاً للـقـيد المـواـلي:

¹ زرقـي عـمار ، المحـاسبـة المـالـيـة المـعـمـقـة (II) محـاضـرات مـفـصـلـة مـدـعـمـة بـأـمـثلـة ، مـطـبـوعـة محـاضـرات مـوجـهـة لـطلـبـة السـنـة الثـالـثـة LMD ، عـلـوم مـالـيـة وـمحـاسـبـيـة ، جـامـعـة الـعـربـيـ تـبـسيـ ، كـلـيـة الـعـلـوم الـاـقـتـصـادـيـة وـالـعـلـوم الـتـجـارـيـة وـالـعـلـوم التـسـبـيرـيـة ، 2020-2021 ، ص 81

² المرجـع السـابـق ، ص 81

³ المرجـع السـابـق ، ص 82

⁴ فـداـويـيـ أمـيـنةـ ، مـرـجـعـ سـبـقـ ذـكـرـهـ ، ص 31-32

		N/12/31		
	xxx	من ح/زبائن مشكوك فيهم		416
xxx		إلى ح/ زبائن	411	
تحويل الزيون X إلى زبون مشكوك فيه				

تسجيل تدني القيمة للزيون المشكوك فيه: يمثل تدني القيمة للزيون المشكوك فيه مبلغ الدين المحتمل عدم تسديده وتحدد قيمة التدني كما ذكرنا في الأعلى على مبلغ الدين خارج الرسم وتسجل الخسارة كالتالي:

		N/12/31		
	xxx	من ح/مخصصات الاتهالكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول الجارية -		685
xxx		إلى ح/ مخصصات تدني قيم الزبائن المشكوك فيهم	491	
تسجيل مخصصة تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم				

2-تعديل مخصصة التدني للزبائن المشكوك فيهم التي كونت لهم مخصصة تدني قيمة سابقا (في الدورة السابقة):

في هذه الحالة ووفقا للملاحظات الجردية لكل زبون ، تعالج وضعيتهم المحاسبية وفقا للحالات الآتية : ¹

-رفع مخصصة التدني: إذا كانت الخسارة المتوقعة أثناء الجرد أكبر من الخسارة المسجلة في الدورة السابقة، يجب إثبات الفرق كخسارة قيمة جديدة كما يلي:

		N/12/31		
	xxx	من ح/مخصصات الاتهالكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول الجارية -		685
xxx		إلى ح/ مخصصات تدني قيم الزبائن المشكوك فيهم	491	
الرفع من مخصصة تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم بقيمة الفرق				

¹ زرقي عمار، مرجع سبق ذكره ، ص 83

-تخفيض المخصصة: إذا ما كانت الخسارة المتوقعة أثناء الجرد أقل من الخسارة المسجلة في الدورة السابقة ، يجب تخفيض المخصصة بالفرق بين الخسائرتين كما يلي:

		N/12/31		
	xxx	من ح/ مخصصات تدني قيم الزبائن المشكوك فيهم إلى ح/استرجاعات الاستغلال		491
xxx			785	
التخفيض من مخصصة تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم بقيمة الفرق				

-إلغاء المخصصة: في حالة عدم وجود خسارة قيمة أثناء الجرد، يجب إلغاء الخسارة السابقة لعدم وجود ما يبررها، ثم إعادة الزيون إلى زبون عادي وفقاً للقيود الآتية:

		N/12/31		
الخسارة السابقة	الخسارة السابقة	من ح/ مخصصات تدني قيم الزبائن المشكوك فيهم إلى ح/استرجاعات الاستغلال		491
TTC	TTC الرصيد	من ح/زبائن مشكوك فيهم إلى ح/زبائن مشكوك فيهم	785	411

3- معالجة حالة الديون المعدومة (الزبائن الميؤوس منهم):

إذا تم التأكيد من عدم قدرة الزيون العادي أو الزيون المشكوك فيه على تسديد دينه ، فإنه يرصد حساب الزيون تبعاً للحالات الآتية:¹

-في حالة تحمل المؤسسة لخسارة في هذه العملية: يتم تسجيل القيد الموالي:

		N/12/31		
	xxx	من ح/ ديون معدومة (الرصيد HT غير المغطى بالخسارة السابقة)		654
	xxx	ح/تدني القيمة (الخسارة السابقة)		491
	xxx	ح/الرسم على القيمة المضافة محصلة على الرصيد غير المحصل		4457

¹ زرقى عمار، مرجع سبق ذكره ، ص 84

مبلغ الرصيد TTC		إلى ح/البيان المشكوك فيهم أو ح/البيان	416 أو 411	
--------------------	--	---	------------------	--

-في حالة عدم تحمل المؤسسة لأي خسارة:

N/12/31				
الرصيد مبلغ TTC	xxx xxx	ح/تدني القيمة (الخسارة السابقة) ح/الرسم على القيمة المضافة محصلة على الرصيد غير المحصل إلى ح/البيان المشكوك فيهم ح/البيان	491 4457 416 أو 411	

-حالة تكب المؤسسة لخسارة أكبر مما خصصته:

N/12/31				
الرصيد مبلغ TTC	Xxx xxx	ح/تدني القيمة (الخسارة السابقة) ح/الرسم على القيمة المضافة محصلة على الرصيد غير المحصل إلى ح/البيان المشكوك فيهم ح/البيان	491 4457 416 أو 411	
المخصص الفائض		ح/استرجاعات الاستغلال	785	

سلسلة تمارين حول تسوية حسابات الزبائن

تمرين رقم 01:

في 31/12/2018 كانت وضعية الزبان المشكوك فيهم في مؤسسة STERIO كالتالي:

الوضعية في 31/12/2018	التسديد خلال سنة 2018	خسائر القيمة في 31/12/2017	مبلغ الدين TTC	الزبائن
يتحمل عدم تسديد 25% من رصيده	108083	35100	220300	أيمان
أعلن إفلاسه	60028	45600	130000	علي
يتحمل تسديد 60% من الرصيد	55034	6800	80500	رضوان
-	95400	27000	95400	إسلام

المطلوب: إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 19% ، سجل قيود التسوية الضرورية بتاريخ 31/12/2018 ، علماً أن التسديقات تم تسجيلها خلال سنة 2018

تمرين رقم 02: من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 31/12/2017 الخاص بمؤسسة "الإسراء" ، تم استخراج أرصدة بعض الحسابات الآتية :

رقم الحساب	اسم الحساب	مدین	دائن
411	زبائن	672500	
416	زبائن مشكوك فيهم	409057	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	83000	

أ- وضعية الزبائن بتاريخ 31/12/2017: علماً أن التسديقات الخاصة بـ 2017 تم تسجيلها

الزبائن	مبلغ الدين TTC	خسائر القيمة في 31/12/2016	التسديد خلال سنة 2017	الوضعية في 31/12/2017
وسيم	146846	25%	85204	يتحمل تسديد 45% من رصيده
عبد الرؤوف	158443	40600	75500	أعلن إفلاسه
يسين	؟؟	؟؟	41650	يتحمل عدم تسديد 30% من الرصيد

ب-وضعية الزبائن العاديين:

الوضعية في 31/12/2017	مبلغ الدين TTC	الزبائن
يتحمل عدم تسديد %45	230146	فاروق
يتحمل تسديد %70	60452	أكرم
أعلن إفلاسه	80087	أنس

المطلوب : إنجاز التسجيلات المحاسبية الضرورية خلال سنة 2017، علماً أن الرسم على القيمة المضافة 19%

حل سلسلة تسوية حسابات الزبائن

حل التمرين رقم 01

تسوية حسابات الزبائن :

الزبون أيمن :

- الرصيد TTC = 108083 - 220300 = 112217 دج
- الرصيد HT = 94300 = 1,19/112217 دج
- خسارة القيمة الحالية = 25% × 94300 = 23575 دج
- خسارة القيمة السابقة = 35100 دج
- ومنه : خسارة قيمة حالية (23575 دج) - خسارة قيمة سابقة (35100 دج) = 11525 دج ، تخفيض خسارة القيمة

الزبون علي :

- الرصيد TTC = 60028 - 130000 = 69972 دج
- الرصيد HT = 58800 = 1,19/69972 دج وتمثل خسارة حقيقة
- الرسم على القيمة المضافة = 19% × 58800 = 11172 دج
- خسارة القيمة السابقة = 45600 دج
- ومنه : خسارة حقيقة - خسارة قيمة سابقة = 45600 - 58800 = +13200 ، وهي خسارة إضافية

الزبون رضوان :

- الرصيد TTC = 25466 - 80500 = 55034 دج
- الرصيد HT = 21400 = 1,19/25466 دج

- خسارة القيمة الحالية = $21400 \times 40\% = 8560$ دج
- خسارة القيمة السابقة = 6800 دج
- ومنه : تعديل خسارة القيمة = $6800 - 8560 + 1760 = 6800$ دج زيادة في خسارة القيمة

الزبون إسلام:

- تسديد الزبون كل ما عليه من ديون خلال 2018
- إلغاء خسارة القيمة المسجلة سابقاً والمقدرة بـ 27000 دج
- التسجيلات المحاسبية للتسويات الخاصة بالزبائن في 2018/12/31:

		-----2018/12/31---		
11525	11525	من ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول الجارية تخفيض خسارة القيمة للزبون أيمن	785	491
69972	13200	-----2018/12/31-----		654
	45600	من ح/ خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة غير قابلة للتخصيل		491
	11172	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات إلى ح/ زبائن مشكوك فيهم	416	4457
1760	1760	-----2018/12/31-----		685
		من ح/ مخصصات اهلاكات و خسائر القيمة الأصول الجارية إلى ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن الرفع من خسارة قيمة الزبون يسرين	491	
27000	27000	-----2018/12/31-----	785	491
		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن إلى ح/ استرجاع خسارة القيمة عن الأصول الجارية إلغاء خسارة القيمة السابقة للزبون إسلام		

حل التمارين رقم 02

تسوية حسابات الزبائن:

1- الزبائن المشكوك فيهم:

الزبون وسم:

- الرصيد TTC = الدين TTC - التسديد خلال 2017
- الرصيد $61642 = 85204 - 146846$ دج
- الرصيد $51800 = 1.19 / 61642$ دج
- خسارة القيمة الحالية $= (\%45 - \%100) \times 51800 = 28490$ دج
- خسارة القيمة السابقة $= \%25 \times (1.19 / 146846) = 30850$ دج
- تخفيف خسارة القيمة بالفرق : $(- 2360) = 30850 - 28490$

الزبون عبد الرؤوف:

- الرصيد $82943 = 75500 - 158443$ دج
- الرصيد $HT = 1.19 / 82943 = 69700$ دج وهي الخسارة الحقيقية
- الرسم على القيمة المضافة $= \%19 \times 69700 = 13243$ دج
- خسارة القيمة السابقة $= 40600$ دج
- الخسارة الحقيقية (69700) دج أكبر من الخسارة السابقة (40600) دج
- الفرق $= 29100 = 40600 - 69700$ دج ويسجل كخسارة إضافية في حساب ح 654 الديون المعدومة

الزبون يسرين:

- مبلغ الدين $TTC = 158443 - 146846 - 409057 = 103768$ دج
- الرصيد $62118 = 41650 - 103768$ دج
- الرصيد $HT = 1.19 / 62118 = 52200$ دج
- خسارة القيمة الحالية $= \% 30 \times 52200 = 15660$ دج
- خسارة القيمة السابقة $= 30850 - 83000 = 11550$ دج
- خسارة القيمة الحالية (15660) دج أكبر من خسارة القيمة السابقة وعليه تسجيل خسارة إضافية بالفرق:
- $+ 4110 = 11550 - 15660$ دج

2-الزبائن العاديين:

الزبون فاروق :

$$\bullet \text{ الدين خارج الرسم } HT = 1,19/230146 = 193400 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ خسارة القيمة} = \% 45 \times 193400 = 87030 \text{ دج}$$

الزبون أكرم :

$$\bullet \text{ الدين خارج الرسم } HT = 1,19/60452 = 50800 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ خسارة القيمة} = (\% 70 - \% 100) \times 50800 = 15240 \text{ دج}$$

الزبون أنس :

$$\bullet \text{ الدين خارج الرسم } HT = 1,19/80087 = 67300 \text{ دج} = \text{ خسارة القيمة}$$

$$\bullet \text{ الرسم على القيمة المضافة } TVA = \% 19 \times 67300 = 12787 \text{ دج}$$

التسجيلات المحاسبية للتسوييات الخاصة بالزبائن خلال سنة 2017:

		2017/12/31		
2360	2360	من ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن إلى ح/استرجاع خسائر القيمة الأصول الجارية تحفيض خسارة القيمة للزبون وسم	785	491
	29100	2017/12/31		
82943	40600	من ح/خسائر عن الحسابات الدانة غير قابلة للحصيل		654
	13243	ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات إلى ح/زبائن مشكوك فيهم ترصيد حساب عبد الرؤوف المفلس	416	491
	4110	2017/12/31		
4110		من ح/ مخصصات اهلاكات وخسار القيمة الأصول الجارية إلى ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	491	685

		الرفع من خسارة القيمة للزبون يسين		
		2017/12/31		
230146	230146	من ح/ زبائن مشكوك فيهم إلى ح/ الزبائن تحويل الزيون فاروق إلى زبون مشكوك فيه	411	416
87030	87030	من ح/ مخصصات اهلاكات و خسار القيمة الأصول الجارية إلى ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن تسجيل خسارة القيمة للزبون فاروق	491	685
60452	60452	من ح/ زبائن مشكوك فيهم إلى ح/ الزبائن تحويل الزيون أكرم إلى زبون مشكوك فيه	411	416
15240	15240	من ح/ مخصصات اهلاكات و خسار القيمة الأصول الجارية إلى ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن تسجيل خسارة القيمة للزبون أكرم	491	685
67300	67300	من ح/ خسائر عن الحسابات الدامة غير قابلة للتخصيل		654
12787	12787	ح/ الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات إلى ح/ الزبائن		4457
80087		ترصيد حساب الزيون أنس المفلس	411	

المحور السادس : تسوية الأعباء والمنتجات

الهدف من إنجاز التسويات المحاسبية لحسابات الأعباء والإيرادات في نهاية الدورة المالية هو تمكين المؤسسة من تحديد نتيجتها الصافية بصورة صادقة ، إذ تهدف إلى اسناد كل عباء متتحمل أو إيراد محصل بدورته المالية الخاصة به ، وتمكن أيضاً من إعداد الأرصدة الختامية لحسابات المصارييف والمنتجات وتنتمي من خلال التسجيل المحاسبي للإيرادات والأعباء الجارية كالتسجيل المحاسبي للفواتير ، الأجور والضرائب وغيرها، تسوية الأعباء والمنتجات المسجلة مسبقاً والأعباء للدفع والإيرادات التي ستقبض ، إعداد الحسابات الختامية وتحديد نتيجة المؤسسة الصافية.

أولاً / أهمية حسابات التسوية

تعتبر هذه التسويات ضرورية إذ من خلالها يتم تطبيق مبدأ استقلالية الدورات المالية والذي ينص على تحويل كل دورة مالية بأعبائها وإيراداتها؛

غير أنه وفي كثير من الأحيان نجد أن هناك إيرادات وأعباء سجلت خلال الدورة ولا تنتمي إليها والعكس، بمعنى هناك أعباء وإيرادات لم تسجل بعد وهي مرتبطة بتلك الدورة، ما يتربّع عنها مجموعة من التسويات الواجب القيام بها¹؛

فقد أوضح قانون النظام المحاسبي المالي في المادة 230-1 إلى أن : "حسابات التسوية تستعمل من أجل توزيع الأعباء والنواتج في الزمن وذلك لربط كل دورة الأعباء وكل النواتج التي تخصها"²

ثانياً/ الأعباء والنواتج (الإيرادات) المقيدة سلفاً أو مسبقاً:

هي الأعباء المسددة والنواتج المحصلة خلال الدورة الجارية ، لكنها تخص الدورة المقبلة مما يتطلب تحويلها إلى الدورة التي ترتبط بها، ومن أجل ذلك يتم في نهاية الدورة ترصيد الحسابات الخاصة بالدورة المقبلة والمسددة في الدورة الجارية ، مقابل الجانب المدين من حساب 486 ""أعباء مقيدة مسبقاً"" وترصيد حسابات النواتج الخاصة بالدورة المقبلة والمحصلة في الدورة الجارية ، مقابل الجانب الدائن من حساب 487 ""نواتج مقيدة سلفاً" ، وفي بداية الدورة المقبلة يتم ترصيد ح/486 وح/487 بعكس التسجيل السابق.³

¹ بن ربيع حنيفة، حسيني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص 379

² هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً لنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 173

³ كيموش بلال، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) ، مرجع سبق ذكره، ص 154

النواتج (الإيرادات) المقيدة مسبقاً (سلفاً)	الأعباء المقيدة مسبقاً (سلفاً)
من ح/411 أو ح/512 أو ح/53 أو ح/413 إلى ح/... 7 نواتج إلى ح/4457 الرسم على القيمة المحصل على المبيعات تسجيل النواتج حسب طبيعتها	من ح/61 أو ح/62 من ح/4456 الرسم على القيمة المضافة على السلع والخدمات إلى ح/401 أو ح/512 أو ح/53 أو ح/403 تسجيل الأعباء حسب طبيعتها
من ح/.. 7 نواتج إلى ح/487 نواتج مقيدة مسبقاً ترصيد نواتج الدورة المقبلة	من ح/486 أعباء مقيدة مسبقاً إلى ح/61.. أو ح/62.. ترصيد أعباء الدورة المقبلة
من ح/487 نواتج مقيدة مسبقاً إلى ح/.. 7 نواتج ترصيد ح/487 في بداية الدورة المقبلة	من ح/61.. أو ح/62.. إلى ح/486 ترصيد ح/486 في بداية الدورة المقبلة

المصدر : كيموش بلال، محاضرات في مقاييس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أكتوبر 1955 سكينة ، 2017/2016، ص 154

ثالثاً/الأعباء للدفع والإيرادات للقبض

تشمل هذه الحسابات كل من الأعباء والإيرادات المتعلقة بالدورة الجارية والتي سيتم دفعها أو تحصيلها في الدورة المقبلة ؛

كما نجد أيضا التسويات الخاصة بخسائر وأرباح الصرف : بحيث أن سعر الصرف يخضع لتغيرات خلال السنة مما يستوجب على المؤسسة التي تتعامل بالعملات الأجنبية أن تقوم بالتسويات اللاحمة في نهاية السنة وفقا للحالات الآتية :

- في حالة انخفاض سعر الصرف في نهاية السنة مقارنة بالسعر السائد عند إعداد الفاتورة فإن المؤسسة سوف تحقق مكاسب سعر الصرف ويسجل في حساب 766 مكاسب الصرف في الجانب الدائن مقابل حساب 401 موردون في الجانب المدين (أي تخفيض قيمة الموردين)
- أي نسجل في ح/401/ن: من ح/401 موردون إلى ح/766 مكاسب الصرف بقيمة (سعر الفاتورة × (السعر الجديد - السعر القديم)

¹ كرمية نسرين ، محاضرات في مقاييس المحاسبة المالية المعمقة 2 ، مطبوعة دروس السادس ، 2020/2021 ، ص 75-76

- في حالة ارتفاع سعر الصرف في نهاية السنة مقارنة بالسعر المعتمد عند تاريخ إعداد الفاتورة فإن المؤسسة سوف تتحقق خسائر سعر الصرف ويسجل في حساب 666 خسائر الصرف في الجانب المدين مقابل جعل حساب 401 موردون دائنا ؛
- ويسجل في 12/31 من ح/ن من ح 666 خسائر الصرف إلى حساب 401 موردون بقيمة (سعر الفاتورة × (السعر الجديد - السعر القديم)
- أما في السنة $n+1$ فنقوم بتسجيل القيد الآتي (حالة خسائر الصرف)
- ❖ حالة إلغاء القيد السابق :

1+ن/01/01				
xxx	xxx	من ح / موردون إلى ح / خسائر الصرف إلغاء قيد التسوية	666	401
عند استلام البضاعة				
xxx	xxx	من ح / خسائر الصرف (سعر الفاتورة × (سعر الصرف عند التسليم - سعر الصرف في تاريخ الشراء) ح/موردون إلى ح/البنك	666	401
تسديد الفاتورة				

أما في السنة $n+1$ فنقوم بتسجيل القيد الآتي (حالة مكاسب الصرف)

❖ حالة إلغاء القيد السابق :

1+ن/01/01				
xxx	xxx	من ح / مكاسب الصرف إلى ح / موردون إلغاء قيد التسوية	401	766
عند استلام البضاعة				
xxx	xxx	من ح/الموردون ح/البنك	401	766
xxx	xxx	ح / مكاسب الصرف (سعر الفاتورة × (سعر الصرف عند التسليم - سعر الصرف في تاريخ الشراء)	512	766

رابعاً/تسوية حسابات الأعباء في نهاية السنة

في نهاية السنة وحتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فإن المؤسسة تقوم بتسوية الأعباء

▪ **أعباء لدفع:** عند تاريخ الجرد وقبل اغفال الدورة تلجأ المؤسسة إلى القيام بالتسويات الضرورية الخاصة

بأعباء متعلقة بالدورة الجارية ولم يتم تقييدها نظراً لعدم وجود الوثائق الثبوتية ؛

لذلك يتم تسجيل العباء المعنى في الجانب المدين مقابل جعل أحد بنود الخصوم الموافقة له دائناً ومن بينها
نجد :

- **مشتريات أو خدمات مقدمة لدفع :** تتمثل في المشتريات المستلمة أو الخدمات المقدمة قبل اغفال الدورة ولم
يتم استلام فواتير هذه العمليات بعد وبالتالي لم تسجل محاسبياً، في هذه الحالة يتم :

تسجيل العباء في الجانب المدين من حساب 60 مشتريات مستهلكة أو حساب 61 / 62 خدمات خارجية / خدمات
خارجية أخرى بالمبلغ خارج الرسم ، يسجل الدين في الجانب الدائن من حساب 408 موردين فواتير قيد الاستلام
بالمبلغ متضمن الرسم وحساب الرسم في الجانب الدان من حساب 44586 رسوم قابلة للاسترجاع؛¹

أمثلة توضيحية :

- في 27/10/2020 قامت مؤسسة الوفاق بصيانة وإصلاح بعض الآليات عن طريق مورد خدمات خارجي ،
قدر مبلغ الصيانة بـ 8000 دج خارج الرسم (الرسم على القيمة المضافة 19 %) ، إلا أنه ولغاية تاريخ الجرد
لم يقم مورد الخدمات بإرسال الفاتورة؛

2020/12/31				
		من ح/ مصاريف الصيانة		615
	8000	ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية		44586
	1520	إلى ح/ موردين فواتير قيد الاستلام		408
9520				

- في 12/11/2019 قام المورد بتسلیم لوازم مكتبة لصالح مؤسسة الصفاء بقيمة 15000 دج خارج الرسم
(الرسم على القيمة المضافة 19 %) ، إلا أنه ولغاية تاريخ الجرد لم يقم المورد بإرسال الفاتورة؛

2019/12/31				
		من ح/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		607
	15000	ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية		44586
	2850	إلى ح/ موردين فواتير قيد الاستلام		
15000				

¹ همام جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 138

17850			408	
-------	--	--	-----	--

-فوائد مستحقة على القروض: كالفوائد السنوية الواجب دفعها على قروض تحصلت عليها المؤسسة ، فعند تاريخ الجرد يتم تسجيل الجزء المتعلق بالدورة الجارية بالرغم من أن تاريخ دفعها سيكون في الدورة اللاحقة؛

مثال توضيحي: قدرت قيمة القسط السنوي المسدد عن قرض تحصلت عليه مؤسسة النجاح بتاريخ 01/06/2021 بمبلغ 140000 دج ، علماً أن قيمة الفائدة السنوية تقدر بـ 60000 دج؛

في هذه الحالة لابد من تحويل 2021 بمبلغ الواجب الدفع من الفوائد والمقدر بـ : $35000 = 12/7 \times 60000$ دج ويسجل القيد الموالي:

2021/12/31				
	35000	من ح/ مصاريف الفوائد		661
35000		إلى ح/ فوائد مستحقة على القروض تسجيل أقساط الفوائد الخاصة بسنة 2021	1688	

2022/01/01				
	35000	من ح/ فوائد مستحقة على القروض		1688
35000		إلى ح/ مصاريف الفوائد إلغاء قيد تحويل الفوائد الخاصة بسنة 2021	661	
2022/06/01				
	60000	من ح/ مصاريف الفوائد		661
	80000	ح/ قروض بنكية		164
140000		إلى ح/ البنك تسديد القسط السنوي	512	

-**تخفيضات ستمنح:** هي التخفيضات التي تتعدى المؤسسة بمنحها لزبائنهما نتيجة لحجم مشترياتهم خلال الدورة الجارية ، وعدم اعداد فواتير تلك التخفيضات في مثل هذه الحالات يستوجب على المؤسسة في نهاية اسنة وعند الجرد القيام بتسجيلها لانتمائها للدورة الجارية، والتسجيل المحاسبي يكون بجعل كل من حساب 709 التخفيضات والتزيلات الممنوحة مدينا بمبلغ التخفيض خارج الرسم وحساب الرسم على القيمة المضافة للتسوية 44587 مدينا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة في المقابل نجعل حساب 419 الزبائن الدائنوين دانا بالمبلغ الإجمالي؛

مثال توضيحي: بالنظر لحجم مشتريات الزبون علي مع مؤسسة النجاح خلال سنة 2019، تعهدت هذه الأخيرة بمنحه تخفيض قدر مبلغه بقيمة 68000 دج خارج الرسم (الرسم على القيمة المضافة 19%)، علماً أن فاتورة التخفيض تم إعدادها وارسلتها للزبون في 16 فيفري 2020.

2019/12/31			
68000	من ح/ التخفيضات ، التزيلات والحسومات الممنوحة ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية	709	
12920			44587
80920	إلى ح/تسبيقات الزبائن الدائنوين تحميل العباء الواجب دفعه لسنة 2019	419	
80920	من ح/ تسبيقات الزبائن الدائنوين		419
68000	ح/ التخفيضات ، التزيلات والحسومات الممنوحة ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية	709	
12920		44587	
68000	من ح/ التخفيضات ، التزيلات والحسومات الممنوحة ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية	709	
12920			4457
80920	إلى ح/تسبيقات الزبائن الدائنوين ارسال فاتورة التخفيض	419	

▪ الإيرادات للقبض (النواتج التي ستقبض):

وهي الإيرادات أو النواتج التي حصلتها المؤسسة والتي تخص الدورة الحالية ولكنها لم تستلم الوثائق الثبوتية الخاصة بها، يجب أن تحمل في الدورة الحالية ثم ترصد في بداية الدورة الموالية، ومن بينها نجد : التخفيضات والتزييلات والحسومات التي وعد بها المورد إلا أنه لم يسلم فواتير الانفاق الخاصة بها ، غير أن قيمتها معلومة في نهاية الدورة؛¹

-أمثلة توضيحية:

إليك العمليات التالية الخاصة بمؤسسة الصفاء والمطلوب منك القيام بمختلف التسويات الجردية الضرورية علما أن الرسم على القيمة المضافة 19% :

- تعهد مورد مؤسسة الصفاء بمنحها تخفيض قدره 46000 دج خارج الرسم من رقم الأعمال المحقق خلال سنة 2019 ، فاتورة التخفيض تم الحصول عليها في 10 جانفي 2020.
- في 2019/12/20 قامت مؤسسة الصفاء بتسليم بضاعة قدرها 150000 دج خارج الرسم للزبون عمر ولأسباب تقنية لم تتمكن من تحضير الفاتورة ، وقامت بإعدادها وإرسالها 2020/01/15.

الحل:

2019/12/31				
46000	54740	من ح/ موردون مدينون إلى ح/ تخفيضات وحسومات ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية ($46000 \times \%19 = 8740$ دج) تسجيل التخفيض خلال 2019 من ح/البيان - المنتجات التي لم تعد فواتيرها	609	409
8740	178500	إلى ح/مبيعات بضائع ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل (تم التسجيل في ح/4457 بالنظر إلى الحدث المنشئ والمتعلق بعملية البيع)	44586	418
150000	28500		700	
			4457	

¹ زرقى عمار، مرجع سبق ذكره ،ص 108

		2020/01/01		
	46000	من ح/ تخفيضات ممنوعة		609
	8740	ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية		44586
54740		إلى ح/ موردون مدينون	409	
		إلغاء قيد التخفيض المسجل في سنة 2019		
		2020/01/01		
	150000	من ح/مبيعات بضاعة		700
	28500	ح/ رسم قيمة مضافة محصل		4457
178500		ح/الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها	418	
		إلغاء التسجيل الخاص بسنة 2019		
		2020/01/10		
	54740	من ح/الموردين		401
	46000	إلى ح/تخفيضات وحسومات وتنزيلات	609	
	8740	ح/رسم على القيمة المضافة	4456	
		2020/01/15		
	178500	من ح/الزبائن		411
		إلى ح/مبيعات بضاعة		
150000		ح/ رسم قيمة مضافة محصل	700	
	28500	إعداد الفاتورة وارسالها للعميل	4457	

سلسلة تمارين حول تسوية الأعباء والنواتج**تمرين رقم 01 :**

من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة آفاق الإنتاجية بتاريخ 31/12/2023 تم استخراج ارصدة الحسابات التالية:

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
613	الإيجارات	350000	
706	تقديم خدمات أخرى	840000	

وفيما يلي بعض المعطيات الجردية بتاريخ 31/12/2023:

رصيد أعباء الإيجار متعلقة بالفترة 2023/10/01 لغاية 2024/04/30؛

رصيد ح/706 يتعلق بتأجير مكاتب للغير ومتعلقة بالفترة الممتدة من 2023/06/01 لغاية 31/07/2024؛

لم تستلم المؤسسة الفواتير المتعلقة بالهاتف بقيمة 15000 دج وعند الجرد تبين أن المؤسسة لم تقم بإعداد فاتورة بيع خاصة بالمنتجات المصنعة بقيمة 1000000 دج ، مع العلم أنها قد قامت بتسليم المنتجات وتم تسجيل هذه العملية في 2023/11/12.

المطلوب : تسجيل قيود التسوية في دفاتر المؤسسة بتاريخ 31/12/2023

تمرين رقم 02 :

بتاريخ 31/12/2022 كانت لدينا المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة ألفا :

- بعد الجرد قدرت قيمة اللوازم غير المستخدمة في نهاية السنة بقيمة 2000 دج ، الطوابع البريدية والجباية بـ 850 دج و 1000 دج على التوالي ؛
- في 01/10/2022 تلقت المؤسسة مبلغ قدره 240000 دج خارج الرسم جراء تأجيرها مستودع للغير لمدة 6 أشهر ؛
- قامت المؤسسة بالتأمين على حضيرة السيارات الخاصة بها بدفع قسط تأمين سنوي في 01/11/2022 بقيمة 86000 دج؛
- في 01/06/2022 تحصلت المؤسسة على قرض قيمته 1200000 دج يتم تسديده على 10 دفعات ثابتة في 31/05 من كل سنة بمعدل فائدة 8 % ؛
- استأجرت المؤسسة مكاتب إدارية بقيمة 150000 دج لمدة 4 أشهر قامت بدفع الإيجار في 30/11/2022؛
- فواتير لم يتم استلامها خاصة بشهري نوفمبر وديسمبر لسنة 2022 متعلقة بفاتورة الهاتف تقدر بـ 1785 دج متضمن الرسم (TTC) وفاتورة الكهرباء والغاز تقدر بـ 2975 دج متضمن الرسم (TTC)؛

- في 29/12/2022 قامت المؤسسة بإرسال فاتورة بيع رقم 0073/22 للزبون بقيمة 60000 دج خارج الرسم ، مع العلم أنه لغاية 31/12/2022 لم تقم بإرسال البضاعة .
 - أرسلت المؤسسة بضاعة بقيمة 17000 دج خارج الرسم لزبونها في المقابل لم يتم إعداد الفاتورة الخاصة بهذه العملية ؛
- المطلوب :** قم تسجيل قيود التسوية في دفاتر المؤسسة بتاريخ 31/12/2022 ، علماً أن رقم (%) 19

حل سلسلة تمارين حول تسوية الأعباء والنواتج

حل التمرين رقم 01:

➤ تسوية ح/613 الإيجارات ، مدة الإيجار 7 أشهر منها 4 أشهر تخص سنة (2024) السنة المقبلة وتعتبر كأعباء معاينة مسبقا = $350000 \times \frac{4}{7} = 200000$ دج

➤ تسوية ح/706 تقديم خدمات أخرى : مدة تأجير المكاتب للغير هي 14 شهرا بحيث نجد 7 أشهر هي إيرادات تأجير تخص دورة 2024 وتعتبر كمنتوجات معاينة مسبقا :

$$420000 = \frac{7}{14} \times 840000$$

- تسجيل قيود التسوية في 2023/12/31 :

		----- 2023/12/31 -----			
200000	200000	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا إلى ح/أعباء الإيجار تحويل الأعباء المعاينة مسبقا	613	486	
420000	420000	----- 2023/12/31 ----- من ح/تقديم خدمات أخرى		706	
420000		إلى ح/المنتوجات المعاينة مسبقا ----- 2023/12/31 -----	487		
15000	15000	من ح/مصاريف البريد والمواصلات إلى ح/موردو الفواتير التي لم تعد بعد تسجيل الأعباء الواجبة الدفع		626	
1000000	1000000	----- 2023/12/31 ----- من ح/الزيائن المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد إلى ح/المبيعات من المنتجات المصنعة تسجيل بيع المنتجات	701	418	

حل التمارين رقم 02:

- مبلغ الإيجار (الإيراد) الخاص بسنة 2023 = $\frac{3}{6} \times 240000 = 120000$ دج
- قسط التأمين الخاص بسنة 2023 = $\frac{10}{12} \times 86000 = 71666,67$ دج
- أعباء الفوائد الواجبة الدفع في 31/12/2022 = $\frac{7}{12} \times \%8 \times 1200000 = 56000$ دج
- مبلغ الإيجار المدفوع الخاص بسنة 2023 = $\frac{3}{4} \times 150000 = 112500$ دج

		----- 2022/12/31 -----		
	2000	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا إلى ح/مشتريات المعدات والتجهيزات تحويل الأعباء المعاينة مسبقا ----- 2022/12/31 -----	486	
2000	1500	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا إلى ح/مصاريف البريد والمواصلات ----- 2022/12/31 -----	605	
1500	120000	من ح/تقديم الخدمات الأخرى إلى ح/النواتج المعاينة مسبقا تسوية حساب الخدمات المقدمة ----- 2022/12/31 -----	486	
120000	71666.67	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا إلى ح/أقساط التأمينات تسوية حساب أقساط التأمينات ----- 2022/12/31 -----	706	
71666.67	56000	من ح/أعباء الفوائد إلى ح/الفوائد المستحقة تسجيل الفوائد المستحقة ----- 2022/12/31 -----	487	
56000	112500	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا إلى ح/الإيجارات تسوية حساب الإيجار	661	
112500			486	
			616	
			1688	
			613	

		-----2022/12/31-----		
	2500	من ح/المشتريات غير المخزنة في المواد والتوريدات	607	
	475	ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية القابل للاسترجاع	44586	
2975		إلى ح/الفواتير التي لم تصل تسوية حساب المشتريات غير المخزنة	408	
	1500	-----2022/12/31-----		
	285	من ح/مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	626	
		ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية القابل للاسترجاع	44586	
1785		إلى ح/الفواتير التي لم تصل تسوية حساب مصاريف الهاتف	408	
	60000	-----2022/12/31-----		
		من ح/مبيعات بضاعة	700	
60000		إلى ح/ النواجح المعاينة مسبقا	487	
		تسوية حساب مبيعات البضائع		
	20230	-----2022/12/31-----		
17000		من ح/البيان - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418	
		إلى ح/مبيعات بضاعة	700	
3230		ح/ الرسم على القيمة المضافة للتسوية	44587	
		تسوية حساب الفواتير قيد الإنجاز		

المحور السابع : المقاربة البنكية

تتألف عملية المقاربة (المطابقة البنكية) في مقارنة رصيد الحسابات البنكية المسجل في دفاتر المؤسسة مع الرصيد الظاهر في الكشف المرسل من البنك بغرض التأكيد من تطابقهما ، والهدف منها هو الكشف عن الفروقات والاختلافات الناتجة سواء عن أخطاء في التسجيل المحاسبي ، أو عمولات بنكية ، شيكات غير محصلة ، تحويلات لم يتم تسجيلها وغيرها من العمليات ، وبعد القيام بعملية المطابقة سيتم معالجة الفروقات وتصحيح الأرصدة النهائية .

أولاً/مفاهيم أساسية حول المقاربة البنكية

الملاحظ أن حساب البنك في دفاتر المؤسسة وحساب المؤسسة في دفاتر البنك ، يمثلان نفس الحساب ولا يجب أن يكون لدى كلا الحسابين نفس الرصيد في وضعية متعاكسة ، أي أنه إذا كان رصيد حساب البنك في دفاتر المؤسسة مدينا ، فإن رصيد حساب المؤسسة المعنية في دفاتر البنك سيكون دائنا ، غير أنه قد يحدث أن لا يتساوى الرصيدين¹ ؛

قد تنتج وضعية عدم تساوي الرصيدين لأسباب منها:²

- أخطاء التسجيل من طرف أو آخر أو كليهما ؛
- فوائد لصالح المؤسسة لم تكن المؤسسة على علم بها، وهي ظاهرة في الكشف لعدم وصول إشعار من البنك بذلك؛
- تحصيلات من الزبائن عن طريق البنك ، لم يصل المؤسسة إشعار بها وهي موجودة في الكشف البنكى؛
- إصدار المؤسسة لشيكات للغير ، مسجلة لديها ، لم يتقدم بها أصحابها لقبضها فلم تظهر في الكشف؛
- عمولات لم تكن المؤسسة على علم بها، أو ببلغها إلا بعد حصولها على الكشف.

كل من الأسباب السابقة تجعل من رصيد حساب البنك لدى المؤسسة رصيد حساب المؤسسة لدى البنك غير متطابقين ومن هنا تأتي ضرورة إجراء المقاربة البنكية لنصل إلى الأرصدة المتساوية لدى كلا الطرفين.

¹ عبد الرحمن عطيه ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 116

² بن ربيع حنفية، حسيانى عبد الحميد، صالحى بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص

▪ حالة المقاربة البنكية ومراحل إعدادها:

وثيقة أو حالة المقاربة البنكية التي يتم إنجازها بغرض تصحيح الأخطاء التي يتم اكتشافها والوصول إلى نفس الرصيد لدى الطرفين وأهم المراحل التي يتم المرور بها لغاية تحضير وثيقة المقاربة البنكية سناحون فيما يلي عر تعریف لهذه الحالة وأهم مراحل الإعداد الخاصة بها:

▪ **تعريف حالة المقاربة البنكية:** هي وثيقة تظهر كلا من حساب البنك في دفاتر المؤسسة وحساب المؤسسة في دفاتر البنك ، كما تظهر مختلف التعديلات أو التصحيحات التي أجريت على الحسابين للوصول إلى الرصيد الحقيقي لحساب البنك فالمؤسسة ، فالمؤسسة تقوم بإعداد حالة المقاربة البنكية في نهاية كل شهر وها بعد حصولها على كشف لحسابها من البنك؛

▪ **مراحل إعداد حالة المقاربة البنكية :** يمكننا تلخيص هذه المراحل كما يلي:¹

- مقارنة حساب البنك في دفاتر المؤسسة مع حساب المؤسسة لدى البنك (الكشف البنكي)؛
- وضع علامة مميزة أمام العمليات المماثلة بين الحسابين للدلالة على أن هذه العمليات لا تحتاج إلى تصحيح؛
- وضع علامة مميزة أمام العمليات غير المماثلة للدلالة على أن هذه العمليات تحتاج إلى تصحيح بأحد الحسابين، ثم القيام بالتصحيح الفعلي للعمليات المعنية وفي الحساب المناسب، إن هذا التصحيح سيجعل رصيد الحسابين متطابق؛
- تسجيل القيود الخاصة بعملية التصحيح في يومية المؤسسة ، وهذه العمليات تخص فقط العمليات التي لم تسجل في يومية المؤسسة أو سجلت بمبالغ غير صحيحة.

¹ عبد الرحمن عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 116-117

سلسلة تمارين حول المقاربة البنكية

تمرين رقم 01:

بتاريخ 31/12/2021 كان رصيد حساب البنك لدى المؤسسة مدينا بمبلغ 285400 دج ، في حين كان رصيد حساب المؤسسة لدى البنك دائنا بقيمة 390600 دج ، وبعد مراجعة العمليات المحاسبية المسجلة في يومية المؤسسة ومقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف البنكي ، تبين ما يلي:

- شيك تم تحريمه لتسديد فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 40900 دج؛
- شيك محرر لأمر أحد الموردين بقيمة 70000 دج؛
- تحويل من الزبون عمر لصالح المؤسسة بقيمة 30000 دج؛
- فوائد بنكية لصالح المؤسسة بقيمة 28000 دج ؛
- مصاريف مسک الحساب 3200 دج؛
- أوراق دفع مستوطنة بقيمة 55100 دج؛
- فوائد لصالح البنك بقيمة 5000 دج.

المطلوب : إعداد جدول المقاربة البنكية وقيود التسوية اللازمة

تمرين رقم 02: أظهر حساب البنك لدى المؤسسة بتاريخ 31/12/2021 العمليات التالية:

البيان	المدين	دائن	التاريخ
رصيد مرحل	420150		2021/12/01
شيك محصل من الزبون عمر	25000		2021/12/10
شيك لأمر المورد عmad	42000		2021/12/14
إيداع مبلغ نقدي	29500		2021/12/16
شيك لمصلحة الضرائب	50000		2021/12/18
شيك لأمر المورد عبد الرؤوف	12000		2021/12/22
فوائد لصالح المؤسسة	2000		2021/12/28
	476650	104000	

كما أظهر الكشف الوارد من البنك كل من العمليات الآتية:

البيان	المدين	دائن	التاريخ
رصيد مرحل		420150	2021/12/01

25000		شيك محصل من الزبون عمر	2021/12/12
	42000	شيك لأمر المورد عماد	2021/12/14
29500		إيداع مبلغ نقدى	2021/12/18
	12000	شيك لأمر المورد عبد الرؤوف	2021/12/24
	3000	فوائد لصالح البنك	2021/12/26
4000		فوائد لصالح المؤسسة	2021/12/30
478650	57000		

المطلوب: 1- إعداد جدول التقارب البنكي

2- تسجيل قيود التسوية اللازمة

تمرين رقم 03:

بتاريخ 2022/12/31 أظهر رصيد بـتـكـان رصـيد حـساـب الـبنـك لـدى المؤـسـسـة مدـيـنـا بـمـبـلـغ 225000 دـج ، فـي حين كان رصـيد حـساـب المؤـسـسـة لـدى الـبنـك دائـنـا بـقـيـمـة 220000 دـج ، وبعد مراجـعـة العمـليـات المحـاسـبـية المسـجلـة في يومـيـة المؤـسـسـة وـمـقارـنـتها مع العمـليـات الـوارـدة في الكـشـف البنـكـي ، تـبـيـن ما يـليـ:

- شيك محـرـر لـصالـح المـورـد أـحمد بـقـيـمـة 9680 دـج ؛
- استحقـاق وـرـقـة تـجـارـية بـقـيـمـة 14400 دـج ؛
- عمـولات بنـكـية بـقـيـمـة 480 دـج ، وـفـوـائـد لـصالـح المؤـسـسـة بـقـيـمـة 200 دـج .
- المـطلـوب : إـعدـاد جـدـول المـقارـبة البنـكـية وـتـسـجـيل قـيـود التـسوـيـة الـلاـزـمـة

حل سلسلة المقاربة البنكية

حل التمرين رقم 01

1-إعداد جدول المقاربة البنكية

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مددين	البيان	دائن	مددين	البيان
390600		الرصيد في 2021/12/31		285000	الرصيد في 2021/12/31
	40900	شيكل لأمر مصلحة سونلغاز		30000	تحويل من الزبون
	70000	شيكل لأمر المورد		28000	فوائد لصالح المؤسسة
			3200		خدمات بنكية
			5000		فوائد لصالح البنك
			55100		أوراق دفع مستوطنة
	279700	الرصيد المعدل	279700		الرصيد المعدل
390600	110900	المجموع	63300	343000	المجموع

2-تسجيل قيود التسوية اللاحمة:

2021/12/31					
30000	30000	من ح/ البنك إلى ح/الزيان تحويل من الزبون 2021/12/31	411	512	
28000	28000	من ح/ البنك إلى ح/ المنتوجات المالية تسجيل فوائد لصالح البنك 2021/12/31	768	512	
3200	3200	من ح/ خدمات بنكية إلى ح/ البنك تسجيل الخدمات البنكية 2021/12/31	512	627	
5000	5000	من ح/ مصاريف مالية إلى ح/ البنك	512	661	

	55100	2021/12/31 من ح/أوراق الدفع إلى ح/البنك تسجيل أوراق الدفع	512	403
55100	55100			

حل التمارين رقم 02:

1-إعداد الرصيد :

حساب المؤسسة لدى البنك		حساب البنك لدى المؤسسة	
دائن	مددين	دائن	مددين
478650	57000	104000	476650
	421650 رد	372650 رم	

2-إعداد جدول المقارنة البنوكية

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مددين	البيان	دائن	مددين	البيان
421650		الرصيد في 2021/12/31		372650	الرصيد في 2021/12/31
	50000	شيك لأمر مصلحة الضرائب	3000		فوائد لصالح البنك
			2000	4000	فوائد لصالح المؤسسة
	371650	الرصيد المعدل	371650		الرصيد المعدل
421650	50000	المجموع	5000	376650	المجموع

3-تسجيل قيود التسوية اللاحمة:

	3000	2021/12/31 من ح/صاريف مالية إلى ح/البنك تسجيل فوائد لصالح البنك	512	661
	2000	2021/12/31 من ح/منتجات مالية إلى ح/البنك إلغاء القيد الخاطئ	512	768
	4000	2021/12/31 من ح/البنك إلى ح/المنتجات المالية تسجيل القيد الصحيح	768	512

1-إعداد جدول المقاربة البنكية

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مددين	البيان	دائن	مددين	البيان
220000		الرصيد في 2022/12/31		225000	الرصيد في 2022/12/31
	9680	شيك لأمر المورد		200	فائد لصالح المؤسسة
			480		خدمات بنكية
			14400		كمبالة مستحقة
	210320	الرصيد المعدل	210320		الرصيد المعدل
220000	9680	المجموع	14880	225200	المجموع

2-تسجيل قيود التسوية الالزمة:

200	200	2022/12/31	من ح/ البنك	512
			إلى ح/ المنتوجات المالية	768
		تسجيل فوائد لصالح البنك		
	480	2022/12/31	من ح/ خدمات بنكية	627
480			إلى ح/ البنك	512
		تسجيل الخدمات البنكية		
	14400	2022/12/31	من ح/ أوراق الدفع	403
14400			إلى ح/ البنك	512
		تسجيل الأوراق التجارية المستحقة		

المحور الثامن : محاسبة المؤونات

تعبر مؤونات الأعباء عن التزامات محتمل وقوعها غير أن قيمتها غير مؤكدين وتصنف إلى مؤونات الأعباء أو الخصوم غير الجارية ومؤونات الخصوم الجارية ، تدرج في الحسابات إذا ما كان على المؤسسة التزام حالي ، قانوني أو ضمني ناتج عن حدث سابق ، إمكانية تقدير قيمة الالتزام بموثوقية ، وتسويته تتطلب خروج تدفق خروج مالي من موارد المؤسسة .

أولاً/مفهوم المؤونة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 37 عرفها على أنها:¹
الالتزام (خصم) لا يكون وقته أو مبلغه مؤكدين ، وهو الالتزام حالي للمؤسسة ينشأ من احداث سابقة ، يتوقع أن يؤدي تسويته إلى تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية ؛

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري في المادة 1.125 مؤونات الأعباء على أنها :² خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكدين ؟

وتدرج في الحسابات إذا تحققت الشروط الآتية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى ؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد ، أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام ؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديراً موثقاً منه ؛

للإشارة تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات ، كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة ، أما استخدام المؤونة فيكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا؛³

ثانياً/الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي:

بما أنها التزام تظهر المؤونة في جانب الخصوم للميزانية ، وعلى اعتبارها عبء محتمل الواقع ولا يمكن تحديد تاريخ وقوعه بدقة لذلك⁴ :

► إذا قدر أن تحدث تدفقات نقدية خارجة من المؤسسة في أجل لا يتعدي 12 شهراً الموالية لإغفال الدورة
الحالية فإن الحساب المستخدم للمؤونة هو ح/481 : خصوم جارية لتسجيل المؤونة ؛

¹ لعلية ياسمين ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ، المؤونات وتدني القيمة ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2021/2022 ، ص 2

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، ص 14

³ فداوي أمينة مرجع سبق ذكره ، ص 47

⁴ لعلية ياسمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 4

► أما إذا كان تقدير هذه التدفقات في أجل يتدنى 12 شهر المواتية لإغفال الدورة الحالية فإن المؤسسة تستخدم حساب $15 \times$ مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية ؛

إن تصنيف المؤونات في ح/15 من الخصوم غير الجارية يعود إلى تحقق العبه الخاص بها بعد فترة قد تتجاوز السنة والحسابات الفرعية المندرجة تحت هذا الحساب نجد:¹

- ح/153: المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة ويقصد بها مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاشات ، مكملات التقاعد، التعويضات أو المنافع المماثلة للمستخدمين؛

- ح/155: المؤونات المخصصة للضرائب: هي المصارييف المحتملة أو العقوبات الجبائية المطبقة في الدورة والموجلة؛

- ح/156 مؤونات مخصصة لتجديد التثبيتات : مخصصات المؤونات التي أنشأتها المؤسسة ذات الامتياز والتي يتبعن عليها بموجب واجبات تعاقدية أن تجدد أو أن تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها ؛

- ح/158 المؤونات الأخرى للأعباء للخصوم غير الجارية : يشمل هذا الحساب مؤونات التفكيك وإزالة التثبيتات، مؤونات عن خسائر العقود طويلة الأجل وغيرها

ملحوظة : بالنسبة لمؤونات المخاطر أو الأخطار المتعلقة بالمبالغ المحتمل دفعها كتعويضات للغير بسبب النزاعات القضائية والإدارية في حالة خسارة هذه النزاعات أمام المحاكم والهيئات المعنية فيمكن دمجها في الحساب الفرعي ح/158 أو تمكين استخدام ح/151 .

ثالثاً/مراحل التسجيل المحاسبي للمؤونات :

تمر المعالجة المحاسبية للمؤونات بثلاث مراحل وهي كل من تخصيص المؤونة، تعديل المؤونة واستخدام المؤونة ، وسنطرق لكل حالة كالتالي :²

ـ تخصيص المؤونة: وفقاً للنظام المحاسبي المالي ، يتم تخصيص المؤونة في نهاية كل دورة مالية ، بعد تقدير قيمتها بموثوقية وهذا وفقاً للقيد الآتي :

¹ فداوي أمينة مرجع سبق ذكره ، ص 47

² لعلابيبة ياسمين ، مرجع سبق ذكره ، ص 5-6

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مددين	/12/31	دائن	مددين
	xxx	من ح/ مخصصات الاعتداءات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
xxx		ح/ المؤونات لمعاشات والالتزامات	153	
xxx		ح/ مؤونات الضرائب	155	
xxx		ح/ المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية	158	
		تصنيف مؤونة للخصوم غير الجارية		

وبالنسبة لتجديد التثبيتات (الامتياز) نقوم بتسجيل القيد الآتي :

N/12/31				
	xxx	من ح/ مخصصات الاعتداءات والمؤونات وخسائر القيمة للسلع الموضوعة موضع امتياز		682
xxx		إلى ح/ مؤونات لتجديد التثبيتات	156	
تصنيف مؤونة لتجديد التثبيتات				

وبالنسبة لتفكيك التثبيتات (المركبات) ، يجعل حساب التثبيتات العينية مدينا مقابل جعل حساب 158 المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية دائنا بقيمة المؤونة وفقاً للقيد الموالي :

N/12/31				
	xxx	من ح/ التثبيت العيني		21X
xxx		إلى ح/ المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية	158	
تصنيف مؤونة تفكيك التثبيتات				

بالنسبة للخصوم الجارية ، يجعل حساب مخصصات الاعتداءات والمؤونات وخسار القيمة للأصول الجارية ح/ 685 مدينا مقابل جعل حساب 481 مؤونات الخصوم الجارية دائنا بقيمة المؤونة كما هو موضح في القيد الموالي :

N/12/31

xxx	xxx	من ح/مخصصات الاتهلاكات والمؤونات و خسائر القيمة للأصول الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم الجارية	685 481
تخصيص مؤونة للخصوم الجارية			

▪ حالة تعديل المؤونة :

في نهاية كل سنة إذا لم تستخدم المؤونة يجب مراجعتها لتعكس أحسن تقدير حالياً للأعباء والمخاطر وذلك إما برفعها ، تخفيتها أو إلغائها ويكون التعديل بناءاً على الفرق الآتي : القيمة الجديدة للمؤونة - القيمة القديمة للمؤونة

و بناءاً على إشارة الفرق يتم إنجاز القيود الآتية:¹

- حالة رفع المؤونة : إذا كان الفرق السابق موجب فهذا يعني الرفع من المؤونة ويكون التسجيل كالتالي:

xxx	xxx	من ح/المخصصات إلى ح/المؤونة	68X 15X
الرفع من المؤونة			

وفيما يتعلق بمؤونة التفكيك يتم تسجيل :

xxx	xxx	من ح/الثبت العيني إلى ح/المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية	21X 158
الرفع من المؤونة			

- حالة التخفيض من المؤونة : إذا كان الفرق سالب فهذا يعني تخفيض من مبلغ المؤونة ويكون التسجيل كالتالي:

¹ محاضرات في مادة المحاسبة المالية المعمقة ، السنة الثالثة ليسانس مالية المؤسسة ومحاسبة ومراجعة ، جامعة العقيد محمد أول حاج بالبوايرة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم المالية والمحاسبة ، 2020/2021، ص 26-27

N/12/31				
xxx	xxx	من ح/مؤونة الأعباء إلى ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتمويلات - الأصول غير جارية استرجاع مؤونة الأصول غير الجارية	15X 781	
النفاذ من المؤونة				

-أما فيما يتعلق بمؤونة التككك فسجل وفقا لهذه الحالة القيد الموالي :

N/12/31				
xxx	xxx	من ح / المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية إلى ح / التثبيت العيني استرجاع مؤونة الأصول غير الجارية	158 21X	
التخفيف من المؤونة				

▪ حالة إلغاء المؤونة :

في حالة زوال سبب إنشاء المؤونة فتصبح بدون موضوع ، وفي مثل هذه الحالة يجب إلغاء المؤونة المسجلة سابقا

¹ بنفس قيد التخصيص لكن بالقيمة الإجمالية لرصيد حساب المؤونة ، فينفع بذلك حساب المؤونة المعنى .

▪ حالة استخدام المؤونة: يقصد به حدوث العباء أو الخطر خلال الدورة الجارية والذي كان محتملا في نهاية

الدورة أو الدورات السابقة ، ففي هذه الحالة يكون التسجيل على مرحلتين:²

- تسجيل العباء العيني بجعل حساب 6 مدين وحسابات الديون أو الخزينة دائنا ؛

- إلغاء المؤونة المسجلة في السنة السابقة بجعل حساب 15 مدين وحساب 781 دائنا، أو حساب 481 مدين

وحساب 785 دائنا أي يتم استرجاع المؤونة هذه الإيرادات الأعباء المسجلة في حسابات الصنف 6 حسب طبيعتها

وبالتالي لن تؤثر على نتيجة الدورة الحالية ؛

¹ بن ربيع حنيفة ، مطوعة السادس السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 88

² بن ربيع حنيفة، حساني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص

ملاحظة : بما أن المؤونة عبء محتمل الواقع ولا يمكن تحديد تاريخ وقوعه بدقة ، إذا قدر أن تحدث تدفقات نقدية خارجة من المؤسسة في أجل لا يتعدى 12 شهراً المولالية لـ إغفال الدورة الحالية فإن المؤونة تسجل بجعل حساب 685 مخصصات للمؤونات وتدني القيمة للأصول الجارية مدينا ، مقابل جعل حساب 481 المؤونات للخصوم الجارية دائنا والاسترجاع الخاص بها النوع يتم عن طريق حساب 785 استرجاع تدني القيم والمؤونات - الأصول الجارية-¹

¹ بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السادس السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 90
99

سلسلة تمارين حول محاسبة المؤونات

تمرين رقم 01: من ميزان المراجعة الخاص بمؤسسة " aston " قبل الجرد لسنة 2019 المعطيات الآتية:

رقم الحساب	الحساب	مدین	دائن
158	مؤونات الخصوم غير الجارية		37000
481	مؤونات الخصوم الجارية		20000

بحيث ح/158 يتعلق بمؤونة تم تشكيلها لتعطية الخسارة المحتملة نتاج لنزاع مع أحد العمال في 2018/12/31

ح/481 يتعلق بنزاع مع أحد الموردين تم تشكيلها في 31/12/2017؛

المطلوب : قم بتسجيل القيود المناسبة إذا علمت أن :

في 15/06/2019: تم صدور حكم تنفيذي بتعويض العامل بمبلغ 32000 دج عن طريق شيك بنكي؛

في 23/11/2019: صدور حكم تنفيذي بتعويض المورد بمبلغ 20000 دج.

تمرين رقم 02: في 10/04/2020 تحصلت المؤسسة على خط إنتاج ، وقد التزمت بتفكيكه وإزالته في العقد بعد مرور 12 سنة ، بحيث تم تقدير المصارييف المتعلقة بالتفكيك والإزالة بعد نهاية العقد بـ 380000 دج

المطلوب : تحديد مبلغ المؤونة الخاصة بتفكيك خط الإنتاج والتسجيلات المحاسبية الضرورية؟

تمرين رقم 03: إليك فيما يلي وضعيه مؤونة الأخطار لمؤسسة " SODIMCO " والمطلوب منك إنجاز مختلف

العمليات المرتبطة بها في كل سنة :

العملية	2016/12/31	2017/12/31	2018/12/31	الوضعية
نزاع مع العامل أحمد	300000	450000	180000	في 21/05/2019 صدر حكم يلزم المؤسسة بتعويض العامل أحمد بمبلغ 195000
إدارة الضرائب	500000	600000	-	صدر حكم قضائي في 27/10/2018 بتعويض مصلحة الضرائب بمبلغ 600000 دج

صدر حكم في 2018/11/30 يقضي بتعويض المورد بقيمة 700000 دج	-	620000	500000	نزاع مع المورد على
	865000	800000	-	تهيئة قطعة أرض بغرض إنجاز مشروع

حل سلسلة التمارين حول محاسبة المؤونات

حل التمرين رقم 01:

دائن	مدin	2019/06/15	دائن	مدin
32000	32000	من ح/مصاريف المستخدمين إلى ح/أجور مستحقة الاعتراف بالأجور المستحقة للعمال ----- // -----	421	631
32000	32000	من ح/أجور مستحقة إلى ح/البنك ----- // -----	512	421
5000	5000	من ح/مؤونات الخصوم غير الجارية إلى ح/استرجاع مؤونة الأصول غير الجارية تخفيض قيمة مؤونة تعويض العامل (37000) - (32000)	781	158
20000	20000	----- 2019/11/23 ----- من ح/الموردون إلى ح/البنك ----- 2019/11/23 -----	512	401
20000	20000	من ح/مؤونات الخصوم الجارية إلى ح/ استرجاع مؤونة الأصول الجارية	785	481

حل التمرين رقم 02:

$$\text{القيمة الحالية لتكلفة التفكك} = 12^{-}(0,05+1) \times 380000 = 211598,22 \text{ دج}$$

بعد تحديد قيمة المؤونة نقوم بتحديد وتحميم المصارييف المالية الخاصة بأعباء الفوائد في نهاية كل سنة ابتداء من سنة 2020 وطيلة 12 سنة وذلك لغاية الوصول إلى تكلفة والمصارييف الواجب تحديدها لتفكيك الخط كالتالي:

$$\text{في نهاية سنة 2020 : } 2020 = 10579,90 + 11^{-}(1,05) \times 380000 = 12^{-}(1,05) \times 380000 \text{ دج}$$

دائن	مدین	2020/04/10	دائن	مدین
211598,22	211598,22	من ح/ خط الإنتاج إلى ح/ المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية تخصيص مؤونة للخصوم غير الجارية <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">2020/12/31</div>	158	215
10579,90	10579,90	من ح/أعباء الفوائد إلى ح /المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية تسجيل الفوائد	158	661

حل التمرين رقم 03:

دائن	مدین	2016/12/31	دائن	مدین
300000	300000	من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات الأصول غير الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية تخصيص مؤونة لتعويض العامل ----- 2016/12/31 -----	158	681
500000	500000	من ح/مخصصات الاهلاكات والمؤونات الأصول الجارية إلى/ح مؤونات الخصوم الجارية تخصيص مؤونة لتعويض المورد على	481	685

		----- 2016/12/31 -----			
500000	500000	من ح/ مخصصات الاعتلات والمؤونات إلى ح/مؤونات الضرائب تخصيص مؤونة لتعويض مصلحة الضرائب	681	155	
150000	150000	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعتلات والمؤونات الأصول غير الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية الرفع من قيمة مؤونة تعويض العامل (-450000)	681	158	(300000)
100000	100000	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعتلات والمؤونات الأصول غير الجارية إلى ح/ مؤونات الضرائب الرفع من قيمة مؤونة تعويض مصلحة الضرائب (500000-600000)	681	155	
120000	120000	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعتلات والمؤونات الأصول الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم الجارية الرفع من مؤونة تعويض المورد على	685	481	
800000	800000	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاعتلات والمؤونات الأصول غير الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية تخصيص مؤونة تهيئة قطع أرض لإنجاز مشروع	681	158	
600000	600000	----- 2018/10/27 ----- من ح/الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة إلى ح/البنك دفع التعويض لمصلحة الضرائب	64	512	

600000	600000	----- 2018/10/27 ----- من ح/ مؤونات الضرائب إلى ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية استخدام مؤونة تعويض مصلحة الضرائب	781	155		
700000	700000	----- 2018/11/30 ----- من ح/الموردين إلى ح/البنك تعويض المورد على	512	401		
620000	620000	----- 2018/11/30 ----- من ح/مؤونات الخصوم الجارية إلى ح/ استرجاع مؤونة الأصول الجارية استخدام مؤونة تعويض المورد على	785	481		
270000	270000	----- 2018/12/31 ----- من ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية إلى ح/ استرجاع مؤونة الأصول غير الجارية تخفيض مؤونة تعويض العامل ب (-450000) $(270000 = 180000)$	781	158		
65000	65000	----- 2018/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاهلاكات والمؤونات الأصول غير الجارية إلى ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية الرفع من مؤونة تهيئة الأرض (-865000) $(65000=800000)$		158	681	
195000	195000	----- 2019/05/21 ----- من ح/ مصاريف المستخدمين إلى ح/أجور مستحقة	421	631		
195000	195000	----- 2019/05/21 ----- ح/أجور مستحقة إلى ح/البنك تسديد الأجر المستحق للعامل	512	421		

		----- 2019/05/21 -----		
180000	180000	من ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية إلى ح/ استرجاع مؤونة الأصول غير الجارية استخدام مؤونة تعويض العامل	781	158
180000				

قائمة المراجع :**باللغة العربية :****الكتب:**

- بن ربيع حنفية، حسيني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى ،الجزء الثاني ، منشورات إكليك، 2013
- حواس صلاح ، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF ، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع ،الطبعة السادسة، 2017-2018،
- رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، تطور الفكر المحاسبي ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 ،
- رضوان محمد العناتي، المحاسبة المالية المتوسطة، الطبعة الأولى ، دار تسميم للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006
- ريتشارد شرويد، كلارك مارتل ، نظرية المحاسبة ، تعريب كاجيجي خالد علي أحمد ، فال إبراهيم ولد محمد، دار المريخ للنشر والتوزيع ، السعودية ، 2010
- سعود صديقي ، المحاسبة المالية طبقا لنظام المحاسبي المالي ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، 2014
- الشرقاوي مسعد محمود ، مبادئ المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009.
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الثاني ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009
- عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، جليطي للنشر ، الجزائر ، 2009.
- لخضر علاوي ، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات وتطبيقاتها . ، الصفحات الزرقاء ، 2010
- محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والافصاح - ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007
- هوم جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010
- هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010
- وليد ناجي الحيالي، بدر علوان ، المحاسبة المالية في القياس والإنحراف والإفصاح المحاسبي، الجزء الثاني ، الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002.

المقالات والمجلات :

- بدور شوريب ، تقار عبد الكريم ، أعمال نهاية الدورة منهجية إعداد الجرد المادي للأصول المادية دراسة حالة : الجرد المادي للتثبيتات العينية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد 01، 2023
- مصطفى عوادى ، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي SCF ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، العدد 05، السنة 05 ، جامعة الوادى ، 2012.

الأطروحات والمنجزات :

- بلال كيموش ، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة فرحت عباس ، سطيف، 2011/2010

المطبوعات الجامعية :

- كيموش بلال، محاضرات في مقاييس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أكتوبر 1955 سكيكدة ، 2017/2016 .
- بن ربيع حنفية ، مطبوعة السادس في المحاسبة المالية المعمقة، شعبة المالية والمحاسبة، جامعة الجزائر 3 ، 2019
- بن قطيب علي ، مطبوعة بيداغوجية في مقاييس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2019-2020
- بوزيدي سعيدة ، محاضرات في مقاييس المحاسبة المالية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك لم د ، جامعة الجزائر 3 ، 2018/2019
- بوسعيدين تسعيدت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعاة بتمارين محلولة، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية، جامعة أكلي محنـد أول حاج البويرة، 2015-2016، ص 44
- خضير خبيطي ، محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة 02 ، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة المالية والمحاسبة ، جامعة غرداية ، 2021/2022
- رقيق بن عيسى ، محاضرات في النظام المحاسبي المالي السادس الثاني ، السنة الجامعية 2019/2020
- زرقي عمار، المحاسبة المالية المعمقة (II) محاضرات مفصلة مدعاة بأمثلة، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD ، علوم مالية ومحاسبة ، جامعة العربي تبسي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021
- صلاح ربيعة ، محاضرات في مقاييس المحاسبة العامة ، مطبوعة بيداغوجية ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة ، 2017/2016

- عبد العزيز علوان العزوري ، الجرد والتسويات الجردية ، دراسات في المحاسبة المالية 2 ، دون تاريخ نشر
- فداوي أمينة ، مطبوعة محاضرات في المحاسبة المعمقة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، 2017/2016
- كرمية نسرين ، محاضرات في مقاييس المحاسبة المالية المعمقة 2 ، مطبوعة دروس السادس ، 2021/2020
- لعاليية ياسمين ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ، المؤونات وتدني القيمة ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2022/2021 ،
- محاضرات في مادة المحاسبة المالية المعمقة ،(دون ناشر)، السنة الثالثة ليسانس مالية المؤسسة ومحاسبة ومراجعة ، جامعة العقيد مهند أول حاج بالبواية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم المالية والمحاسبة ، 2021/2020
- محمد بغريش ، المحاسبة المالية المعمقة 2 ، جامعة قسنطينة 2 ، متاح على الموقع :
<http://www.researchgate.net>
- **القوانين والجريدة الرسمية :**
-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، المؤرخة في 25مارس 2009.
باللغة الأجنبية :

- Benaibouche Mohand Cid, la comptabilité générale aux nouveau normes du nouveau système comptable financier (scf), office des publications universitaires ,2010
- Langlois Georges, Micheline Friederich, Comptabilité financière , 12ème édition, Foucher, Paris, 2007
- Nadi Chlala ,Louis Ménard et autres, Comptabilité intermédiaire,2ème édition , edition ERPI, Canada,2005
- towloy Hervé et autres, comptabilité et analyse financière, 2ème édition , édition De Boeck, Belgique, 2011