



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/خوبيزي مريم

السنة الجامعية : 2025/2024

فهرس المحتويات

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

مقدمة:

تشكل المحاسبة إحدى الأدوات الأساسية التي يُعتمد عليها لمعالجة مختلف العمليات التي تنجزها المؤسسة، إذ تعتبر نظاما معلوماتي متكامل 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 مقياس المحاسبة المالية المعمقة 2 سيتمكن الطالب الجامعي من التعرف على أهم المحاور التي تعالج أعمال نهاية السنة وفقا لما هو وارد في النظام المحاسبي المالي من تسوية حسابات التثبيات ، المخزونات، حسابات الزبائن ، تسوية الحسابات البنكية ، وتسجيل حسابات الأعباء والإيرادات وترحيل الأرصدة إلى السنة المالية الجديدة ومن خلال فهم واستيعاب محتوى هذا المقياس سيتمكن من التغلب على الصعوبات المحاسبية التي قد تواجهه ضمن مساره المهني والأكاديمي أيضا.

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 (تثبيات ومخزونات وزبائن)، تسوية الحسابات البنكية، وحسابات المصاريف 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 وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يطلق عليه محاسبيا بأعمال الجرد والتسوية¹.

▪ **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 أرصده وتتم 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 عليها².

وعليه يمكننا إعطاء تعريف للجرد على أنها³:

- 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 كجرد عناصر التثبيات ، 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 ، 2022/2021، ص 16

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

³ بوزيدي سعيدة ، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك ل م د ، جامعة الجزائر3، 2019/2018، ص 99

⁴ المرجع السابق ، ص 99

❖ **الجرد المحاسبي** : هو مراقبة العمليات المحاسبية التي سجلت أثناء السنة في دفاتها ، 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 لا بد من استخدامهما عند تسجيل العمليات المحاسبية والمتمثلان في :
 - الأساس النقدي : بحيث وفقه يتم تحميل السنة المالية بكافة العمليات المالية (مصاريف وإيرادات) سواء كانت مرتبطة بتلك السنة المالية أو لم ترتبط بها؛
 - أساس الاستحقاق : ووفقا لهذا الأساس يتم تحميل كل دورة مالية بجميع ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها وتخص هذه الدورة سواء قبضت أو لم تقبض ، وكذلك المصاريف والنفقات التي تخص الدورة المالية سواء دفعت أو لم تدفع .
 - أهمية عملية الجرد في نهاية الدورة المالية : إن عمليتي الجرد المادي والجرد المحاسبي ضروريان للأسباب التالية :²

✚ تلبية المتطلبات القانونية بحيث أن كل من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي يلزمان المؤسسة الخاضعة لنظام الربح الحقيقي 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 المصاريف والنواتج والأصول والخصوم وهي أحد أهم جوانب الجرد المحاسبي؛

✚ إعداد الكشف المالية الخاصة بنهاية السنة وهي إجبارية وتلخص نتائج عملية الجرد .

ثانيا/أعمال نهاية السنة :

تشمل أعمال نهاية السنة العمليات الآتية :³

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

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

³ عبد الرحمن عطية ، مرجع سبق ذكره ، ص 9

- الجرد المادي (الفعلي) : كما سبق وذكرنا يشمل الإحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة ومراجعة الوثائق الثبوتية ؛
- تسوية الحسابات في نهاية السنة : لكي تتحمل كل دورة مالية بأعبائها وتستفيد من نواتجها الفعلية وتظهر الأصول بقيمتها الحقيقية ، فإننا في نهاية السنة نقوم 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 أعمال الجرد في نهاية الدورة : يمكننا حصرها في ¹:

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد القوائم المالية ؛
- تحديد نتيجة الدورة للسنة 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 الحقيقية لبعض الحسابات عن طريق إجراء قيود التسوية اللازم

¹ بالإعتماد على كل من : خضير خبيطي ، محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة 02 ، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة المالية والمحاسبة ، 2022/2021 و بودور شوريب ، تقار عبد الكريم ، أعمال نهاية الدورة منهجية إعداد الجرد المادي للأصول المادية دراسة حالة : الجرد المادي للتبثبات العينية للمؤسسة، مجلة الباحث الاقتصادي ، العدد 01،

المحور الثاني : تسوية التثبيات المادية

تشير على تسوية حسابات التثبيات المادية لجملة من العمليات المحاسبية المنجزة في نهاية الدورة المالية بهدف الحصول على قيم دفتريّة لهذا النوع من التثبيات ضمن بنود أصول الميزانية عاكسة لقيمتها الاقتصادية ومتوافقة مع القواعد المحاسبية الطبقة تطبيقاً لمبدأ الصورة العادلة والحيطة والحذر وإنجاز الحسابات الختامية؛

سيعالج هذا المحور عمليات تسوية التثبيات المادية وذلك من خلال ابراز كيفية تحديد القيمة الاجمالية للتثبيات (تكلفة شرائه أو انتاجه) ، حساب وتسجيل أقساط الاهتلاك ، تخصيص خسائر القيم المبررة تسوية عمليات التنازل

أولاً/ مفاهيم أساسية حول التثبيات الاهتلاكات

يتحدد استخدام الأصل الثابت المادي بعامل الزمن ، بحيث يتم توزيع تكلفة اقتنائه على مدى مدة استخدامه وهو ما يقصد به بالاهتلاك ، سنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على طرق الاهتلاك المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وتأثير ما يعرف بالمصاريف اللاحقة على مخطط الاهتلاك بالإضافة إلى الحسابات المستخدمة

تعريف : عملية تخصيص تكلفة الأصل الثابت المادي لتتحول تدريجياً إلى مصروف اهتلاك يوزع على مدى عمره الإنتاجي المقدر وذلك بأسلوب عقلاني ومتناسق¹

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

عرف المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الاهتلاك على أنه :³

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

وفقاً لما جاء في المادة 121 - 7 من النظام المحاسبي المالي يعرف الاهتلاك بأنه :⁴

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

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

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

² رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، تطور الفكر المحاسبي ، 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 Beock, Belgique, 2011, p340

⁴ عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، جليطي للنشر ، الجزائر ، 2009 ، ص 126

للإشارة يطبق الاهتلاك على جميع التثبيات المعنوية والمادية حتى تلك المحصل عليها في إطار الإيجار التمويلي باستثناء الأراضي ، ويطلق على الأصل الذي يتم اهتلاكه بالأصل القابل للاهتلاك 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 للاهتلاك ذلك لأن منفعتها وقدرتها على تحقيق إيرادات تظل ثابتة عموما.¹

ا/الأصل القابل للاهتلاك :

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 محددًا بالزمن ، هذا الاستعمال يقاس باستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الأصل ، وكذلك يمكن أن يكون محددًا 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 الاهتلاك

يرجع المحاسبين الأسباب الأساسية المؤدية لتطبيق اهتلاك التثبيات المادية إلى عوامل نذكر منها :³

- استخدام الأصل الثابت في عمليات المنشأة ، قدرة الأصل الثابت المادي القابل للاهتلاك على إنتاج إيرادات سوف تتناقص أثناء فترة حياته وذلك بسبب الاستخدام وهذا ما يؤدي لتناقص الطاقة الإنتاجية للأصل المادي ؛
- التقادم أو الاهتلاك 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 قديما قبل اهتلاكه كليا من الناحية المادية .

ثانيا/ عناصر الاهتلاك

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

¹ الشرقاوي مسعد محمود ، مبادئ المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009 ، ص 289
² هوام جمعة ، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2010 ، ص ص 53-54
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 للوصول الأصل إلى مكانه وإعداده للتشغيل والاستفادة من خدماته.¹

❖ القيمة المتبقية : المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدته النفعية بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة وغالبا ما تكون غير معتبرة²

تجدر الإشارة يتم تقدير هذه القيمة مبدئيا وتخضع 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 إيراداتها.

❖ العمر الإنتاجي (المدة النفعية):³

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

تقدير الحياة الإنتاجية للأصل الثابت المادي يعتمد تحديد وحدات قياس الحياة الإنتاجية للتثبيت وفقا 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

ثالثا/طرق حساب الاهتلاكات

لابد من أن تعكس الطريقة المختارة في احتساب أقساط الاهتلاك تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصول ، وإذا تعذر على المؤسسة تحديدها بموثوقية تتبنى طريقة الاهتلاك الخطي ، وتشمل أنواع الاهتلاك كل من :⁵

1- طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي)

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

¹ رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 259

² مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات المادية حسب النظام المحاسبي المالي SCF ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، العدد 05، السنة 05 ، جامعة الوادي ، 2012، ص 126

³ Langlois Georges, Micheline Frièdèrich, Comptabilité financière , 12^{ème} édition, Foucher, Paris, 2007, p 196

⁴ وليد ناجي الحياي، بدر علوان ، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، الجزء الثاني ، الوراق للنشر والتوزيع ،

عمان ، الأردن ، 2002، ص 72

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

ويحسب قسط الاهتلاك وفقا للطريقة الآتية:

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = (\text{تكلفة حيازة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}) \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة الاستعمال}$$

بحيث :

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

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 الاهتلاك كما يلي :

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

يجب على المؤسسة أن تقوم بإعداد بطاقتين لكل تثبيت الأولى البطاقة الفنية وهي تحتوي على خصائص التثبيت (الاسم ، الرمز ، تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال ، معدل الاهتلاك ، اسم المورد ، رقم الفاتورة) ؛
والثانية تسمى بالبطاقة التقنية (جدول الاهتلاك) والتي تعطي صورة عن الوضعية التي آل إليها التثبيت
طيلة فترة استخدامه كما هو موضح في الجدول :

السنوات	قاعدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية

2 - طريقة الاهتلاك حسب عدد وحدات الإنتاج (مستوى النشاط)

تعتبر من بين الطرق المعتمدة في النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي السادس عشر، إذا كانت المؤسسة تستخدم تثبيات مادية كالألات وتستهلكها في عملية الإنتاج الفعلي يمكنها أحيانا أن تقوم

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

تقوم هذه الطريقة على احتساب معدل الاهتلاك لكل وحدة إنتاج فعلي ومن ثم يتم تحديد قسط اهتلاك السنة بضرب عدد وحدات الإنتاج الفعلي بمعدل الاهتلاك لكل وحدة؛²

تؤدي إلى احتساب أعباء الاهتلاكات اعتمادا 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 بعدد ساعات الطيران أو بعدد الكيلومترات بالنسبة للسيارات أو بعدد الوحدات المنتجة بالنسبة للآلات الإنتاجية ويصبح معدل الاهتلاك؛⁴

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهلاك / عدد وحدات الإنتاج (النشاط الإجمالي)

مخصصة الاهتلاك = عدد وحدات النشاط × معدل الاهتلاك

3 – طريقة الاهتلاك المتناقص

يتم تحميل سنوات عمر التثبيت باهلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر التثبيت ، فوفقا لهذه الطريقة يُفترض أن كفاءة التثبيت تتناقص تدريجيا لذلك وجب تخفيض عبء الاهتلاك تطبيقا لما يعرف بمبدأ مقابلة المصاريف 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 مصاريف الصيانة منخفضة إن وجدت بينما تزداد في السنوات الأخيرة بشكل واضح، وهو ما يفسر تحميل السنوات الأولى أعباء اهتلاك مرتفعة بينما مبالغ الاهتلاك في السنوات الأخيرة تكون منخفضة نسبيا لتعويض الزيادة في مصاريف الصيانة ، على اعتبار أن قسط الاهتلاك يحدد كالاتي:

مخصصة الاهتلاك = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك

ليصبح القسط متناقصا إما من خلال :⁵

- تثبيت القيمة المهتلفة ونخفض في المعدل يصبح متناقصا؛

¹ ريتشارد شرويد، كلارك مارتل ، نظرية المحاسبة ، تعريب كاجيجي خالد علي أحمد ، فال إبراهيم ولد محمد، دار المريخ للنشر والتوزيع ، السعودية ، 2010، ص 349

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

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

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

⁵ بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة، شعبة المالية والمحاسبة، جامعة الجزائر 3، ص ص 38-39

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

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

ينص قانون الضرائب المباشرة على تطبيقه ويسمى بأسلوب مجموع أرقام سنين فترة الاستخدام المتناقص، وهو عكس أسلوب الاهتلاك المتزايد ويكون فيه ¹:

$$\text{معدل الاهتلاك} = \text{عدد السنوات المتبقية للاهتلاك} / \text{مجموع أرقام فترة الاستخدام}$$

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

$$\text{قسط أو مخصصة الاهتلاك} = \text{القيمة القابلة للاهتلاك} \times \text{المعدل}$$

مثال توضيحي:

في 01/01/ن تم اقتناء معدات نقل بمبلغ 175000 دج وعمر إنتاجي 8 سنوات وقيمة متبقية 15000 دج ، المطلوب : تحديد أقساط الاهتلاك وفقا لأسلوب الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص

الحل:

أولا/تحديد مجموع سنوات الاستخدام لكل سنة:

$$36 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 \quad \text{أو} \quad 36 = 2 \times (1+8) \times 8$$

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

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 الاهتلاك كالآتي:

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك 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 بتداخل في الفترات المالية يستوجب القيام ب: ¹

يصبح تحد أقساط الاهتلاك أكثر تعقيدا ، بحيث يتم احتساب الاهتلاك لسنوات العمر الإنتاجي للأصل أولا ثم توزيع هذه الاهتلاكات على الفترات المالية المستفيدة من خدمات الأصل كما هو موضح في المثال أدناه :

في 2010/06/03 اشترت مؤسسة الآفاق آلة بمبلغ 400000 دج ، قدر عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات وقيمة الخردة في نهاية العمر الإنتاجي بـ 80000 دج ، المطلوب هو تحديد أقساط الاهتلاك وفقا لأسلوب SOFTY

سنوات عمر الآلة	التواريخ	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 الاهتلاك الموزع على سنوات العمر الإنتاجي للتثبيت وفقا للقاعدة الزمنية يكون كالآتي:

السنة	قسط الاهتلاك الخاص بالسنة المعنية	مجموع الاهتلاكات 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 السداسي السادس ، مرجع سبق ذكره ، ص 40-41

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

ب/طريقة الاهتلاك المتناقص

تقوم هذه الطريقة على استهلاك المنافع الاقتصادية بصفة تنازلية ، حيث تقوم على تحديد قسط الاهتلاك بصفة متناقصة إلى أن يصبح قسط الاهتلاك المتناقص أقل من قسط الاهتلاك الثابت (أي معدل الاهتلاك المتناقص أصغر من معدل الاهتلاك الثابت) ، فبعد تحديد قسط اهتلاك السنة الأولى تصبح القيمة المحاسبية الباقية (القيمة المحاسبية الصافية هي قاعدة الاهتلاك بالنسبة للسنوات المتبقية) ، ويحدد معدل الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة كما يلي:¹

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

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 للاهتلاك لا تطرح منها قيمة الخردة عند تطبيق هذا النوع من الاهتلاك .

4 – طريقة الاهتلاك المتزايد

من خلال هذه الطريقة نحصل على أقساط اهتلاك متزايدة على مدة منفعة التثبيت ويتم تحديد كل من المعدل وأقساط الاهتلاك كما يلي:²

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

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

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{المبلغ القابل للاهتلاك} \times \text{معدل الاهتلاك المتزايد}$$

$$\text{المبلغ القابل للاهتلاك} = \text{التكلفة الأصلية} - \text{الخردة (القيمة المتبقية)}$$

¹ صلاح ربيعة ، مرجع سبق ذكره، ص 103

² فداوي أمينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

هذا النوع من الاهتلاك هو عكس الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص فيما يتعلق بالمعدلات ، وفي حال وجود تداخل بين الفترات المالية نطبق نفس الطريقة الموضحة في المثال الخاص بالاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص.

مثال توضيحي:

في 2021/01/08 تحصلت مؤسسة النجاح على معدات نقل بقيمة 200000 دج ، قيمة متبقية معدومة وذات عمر إنتاجي يقدر بـ 4 سنوات ؛

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

رابعاً/التسجيل المحاسبي للاهتلاك

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

يتكون الاهتلاك من عبء يتم احتسابه ويسجل في الجانب المدين من ح/681: مخصصات الاهتلاك و المؤونات الخاصة بالتثبيات المادية ويقابلها في الجانب الدائن ح/281 اهتلاك التثبيات المادية :

الحسابات		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	xxx	
	281	إلى ح/ اهتلاك التثبيات المادية		xxx
		التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك		

للإشارة فإن :

أولاً/سعر الحيازة أو اقتناء التثبيات يضم سعر الشراء إضافة إلى جميع التكاليف المباشرة ومصاريف التركيب والرسوم المدفوعة غير قابلة للاسترجاع باستثناء بعض المصاريف الإدارية منها والعامة المتعلقة بانطلاق النشاط

ثانياً/ حساب قسط الاهتلاك في حال وجود قيمة متبقية أو خردة :

إذا كان للتثبيات خردة أو قيمة متبقية ، فإن أساس قسط الاهتلاك يكون مساوياً لتكلفة الحيازة مطروحاً منها قيمته المتبقية أو الخردة؛¹

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

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

المحاسبية ، دون التأثير على التسجيلات الخاصة بالسنوات الماضية وفقا 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 الاهتلاك الجديدة كالآتي :¹

$$\text{قسط الاهتلاك الجديد} = (\text{القيمة المحاسبية الباقية - الخردة}) / \text{العمر الإنتاجي المتبقي}$$

بحيث يطبق معدل الاهتلاك الجديد على السنة التي تم فيها إعادة تقدير العمر الإنتاجي والسنوات اللاحقة ولا يجوز تعديل اهتلاك الدورات الماضية

$$\text{قسط الاهتلاك الجديد} = (\text{القيمة المحاسبية الباقية - الخردة}) / (\text{المدة الجديدة - المدة الماضية})$$

خامسا/تدني قيمة التثبيتات المادية

قد تلجأ المؤسسة في نهاية الدورة المالية لإجراء فحص لقيمة تثبيتاتها في حال وجود مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على فقدان هذه التثبيتات لقيمتها ، سنحاول فيما يلي التطرق لمفهوم فحص أو اختبار تدني القيمة ، مؤشرات والتسجيل المحاسبي الخاص بها ومدى تأثيرها على مخصص الاهتلاك للتثبيت المعني بالفحص؛

1- مؤشرات خاصة بتدني القيمة

وفقا للمادة 10-121 من النظام المحاسبي المالي : في حال ما إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات ، فإن هذه القيمة تنخفض 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 نذكر منها :³

المؤشرات الداخلية :

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل ، التدهور الطبيعي؛
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (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 السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة، مرجع سبق ذكره ، ص 46-47

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19، المؤرخة 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 التحيين المستعملة المستخدمة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترجاع .

2-قياس انخفاض أو خسارة قيمة التثبيات يستوجب على المؤسسة عند تاريخ اقفال الدورة المالية أن تقوم بفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على وجود انخفاض في قيمة الأصل الثابت المادي ، وفي حال تبوؤ 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 التثبيات أو إنتاج الأصل ومجموع الاهتلاكات الخاصة به،
- ❖ القيمة القابلة للتحصيل VR : هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي PVN أو القيمة العادلة JV والقيمة النفعية VU ؛
- ❖ القيمة النفعية : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المنتظرة من استخدام الأصل أو هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني ؛
- ❖ 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:

تتم 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 ؛
- تحسب خسارة القيمة كما يلي:

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

3-التسجيل لمحاسبي لخسارة قيمة التثبيات المادية

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

¹ 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 فرحات عباس ، سطيف ، 2010/2011، ص 117

² أمينة فداوي ، مرجع سبق ذكره ص 13

الحسابات		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	XXX	
	291	إلى ح/ خسارة القيمة عن التثبيات المادية التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة	XXX	

تتم 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:

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

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 توافرها :¹

- أن لا تتعدى قيمة الاسترجاع مبلغ التدني المسجل سابقا ، لكي لا تتجاوز قيمة التكلفة 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 للاهلاك فقط ويتم تسجيل الاسترجاع كما هو موضح في القيد أعلاه (الخاص بالاسترجاع).

خامسا/التنازل عن التثبيات المادية

قد تلجأ المؤسسة في بعض الحالات للتنازل عن تثبياتها المادية وذلك لأسباب متعلقة ظروف الاستغلال أو تقادم التثبيت وغيرها ، سنحاول أن نتناول مراحل التسجيل المحاسبي المتعلقة بالتنازل عن التثبيات وفقا للنظام المحاسبي المالي ؛

¹ بن ربيع حنيفة ، مطوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق 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 الاهتلاك المتراكم + مبلغ البيع أكبر من تكلفة التثبيت فالفرق يسجل في ح/652
- إذا كان مجموع الاهتلاك لمتراكم + 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:

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

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

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

² صلاح ربيعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 105

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

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

في حالة عدم الاحتفاظ بالتثبيتات المادية أو المعنوية لمدة 5 سنوات ابتداء 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 (علما ان سنة الاقتناء وسنة التنازل تحسب كسنة كاملة) ففي حالة التنازل عن تثبيت معين قبل إتمام قبل إتمام فترة 5 سنوات فإن قيمة الرسم على القيمة المضافة المعاد دفعها تضاف لتكلفة الحيازة الأصلية للتثبيت¹.

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

سلسلة تمارين حول تسوية التثبيات المادية

تمرين رقم 01:

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

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

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

- تاريخ حيازة المعدات الصناعية
- معدل الاهتلاك الخاص بمعدات النقل

تمرين رقم 02:

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

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

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

تمرين رقم 03:

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

المطلوب : - حدد أقساط الاهتلاك وخسارة القيمة لهذه المعدات بتاريخ 2018/12/31؛

- إذا قامت المؤسسة ببيع المعدات بتاريخ 2019/07/01 بمبلغ 237000 دج على الحساب ، قم بتسجيل العمليات اللازمة المرافقة لعملية التنازل.

تمرين رقم 04: بتاريخ 2017/01/01 قامت مؤسسة الحياة ، بحيازة معدات صناعية قدرت قيمتها بـ 500000 دج ، قيمة خردتها 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 للتحويل لهذه المعدات 90000 دج ؛

المطلوب : إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك 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 الاهتلاك الخطي ، المدة النفعية 5 سنوات ، القيمة المتبقية 200000 دج؛

أظهر ميزان المراجعة قبل الجرد لسنة 2022 المعطيات الآتية :

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائن
2818	اهتلاك 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 حياة المعدات الصناعية :

الاهتلاك المتراكم = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × مدة الاهتلاك

$$360000 = 800000 \times 0,2 \times \text{مدة الاهتلاك} \quad \leftarrow \text{مدة الاهتلاك} \times 160000 = 360000 \text{ ومنه}$$

$$\text{مدة الاهتلاك} = 160000 / 360000 = 2,25 \text{ سنة}$$

وبالتالي تاريخ الحياة هو : 2017/10/01

- تحديد معدل الاهتلاك الخاص بمعدات النقل:

الاهتلاك المتراكم = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × مدة الاهتلاك

$$\text{مدة الاهتلاك} = 2015/06/26 \quad \leftarrow \quad 2018/12/31$$

مدة الاهتلاك = 3 سنوات ونصف

$$78750 = 150000 \times 100 / T \times 3,5 \quad \leftarrow \quad T = 15\% \text{ وهو معدل الاهتلاك الخاص بمعدات النقل}$$

حل التمرين رقم 02:

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

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = 440000 - 40000 = 400000 \text{ دج}$$

$$\text{• قسط اهتلاك سنة 2012} = 440000 \div 4 = 110000 \text{ دج}$$

$$\text{• قسط اهتلاك سنة 2013} = 440000 \div 4 = 110000 \text{ دج}$$

- تحديد قسط اهتلاك الخاص بسنة 2014 علما أن :

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

القيمة المتبقية في بداية سنة 2014 = تكلفة الحياة - مجموع الاهتلاكات المتراكمة

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

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

$$\text{قسط الاهتلاك الجديد 2014} = (40000 - 240000) \div (2 - 4,5) = 80000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط اهتلاك 2015} = 80000 \text{ دج،}$$

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2016} = 12/6 \times 80000 = 40000 \text{ دج}$$

$$\text{ب/الحالة الثانية: قيمة الخردة} = 30000 \text{ دج والعمر الإنتاجي 4,5 سنة}$$

$$\text{القيمة المتبقية في بداية سنة 2014} = \text{تكلفة الحيازة} - \text{مجموع الاهتلاكات المتراكمة}$$

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

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

$$\text{قسط الاهتلاك الجديد 2014} = (30000 - 240000) \div (2 - 4,5) = 84000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط اهتلاك 2015} = 84000 \text{ دج،}$$

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2016} = 12/6 \times 84000 = 42000 \text{ دج}$$

حل التمرين رقم 03:

1- تحديد أقساط الاهتلاك لغاية 2018/12/31

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك الخاص بسنة 2017} = 1500000 \div 4 = 375000 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك الخاص بسنة 2018} = 1500000 \div 4 = 375000 \text{ دج}$$

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

$$\bullet \text{ القيمة المحاسبية الباقية (الصافية) في 2018/12/31} = \text{تكلفة الحيازة} - \text{الاهتلاكات المتراكمة}$$

$$\bullet \text{ القيمة المحاسبية الباقية (الصافية) في 2018/12/31} = 1500000 - (2 \times 375000) = 750000 \text{ دج}$$

$$\bullet \text{ القيمة القابلة للتحويل للمعدات} = 700000 \text{ دج وبالتالي يوجد خسارة القيمة :}$$

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

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

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك المكمل} = \text{قسط الاهتلاك السنوي} \times 12/6$$

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك السنوي} = \text{القيمة المحاسبية الباقية لغاية 2018/12/31} \div \text{العمر الإنتاجي المتبقي}$$

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك السنوي 2019} = 1500000 - (2 \times 375000 + 50000) \div 2$$

$$\bullet \text{ قسط الاهتلاك السنوي 2019} = 350000 \text{ دج}$$

• قسط الاهتلاك المكمل = $12/6 \times 350000 = 175000$ دج

4- تحديد نتيجة التنازل :

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

• القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة - (الاهتلاكات المتراكمة لغاية تاريخ التنازل + خسائر القيمة)

• القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ التنازل = $1500000 - (50000 + 175000 + 2 \times 375000) = 525000$ دج

• نتيجة التنازل = $525000 - 237000 = 288000$ - دج وبالتالي ناقص قيمة

5- التسجيلات المحاسبية في يومية المؤسسة :

الحسابات		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
681	2818	----- 2017/12/31 ----- من ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ اهتلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط اهتلاك سنة 2017 -----2018/12/31----- من ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ اهتلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط اهتلاك سنة 2018 -----2018/12/31----- من ح/ مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية إلى ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى تسجيل خسارة القيمة لمعدات النقل	375000	375000
			375000	375000
			50000	50000

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

حل التمرين رقم 04:**1- اختبار تدني القيمة في 2019/12/31:**

- تحديد القيمة المحاسبية الصافية في 2019/12/31 = تكلفة الحياة - اهتلاكات من 2017 لغاية 2019

- القيمة المحاسبية الصافية في 2019/12/31 = $500000 - (3 \times 5/500000) = 200000$ دج

- تحديد القيمة القابلة للتحصيل : هي أكبر قيمة بين القيمة النفعية والقيمة البيعية الصافية

- القيمة النفعية = 65000 دج

- القيمة البيعية الصافية = $200000 - 50000 = 150000$ دج

- القيمة القابلة للتحصيل = 150000 دج

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

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

تدني القيمة = $200000 - 150000 = 50000$ دج

القيمة المحاسبية الباقية في نهاية 2019 وبعد إجراء وفحص التدني = $200000 - 50000 = 150000$ دج

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

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2020} = \frac{(3-5)}{150000} = 75000 \text{ دج}$$

2-إجراء فحص تدني القيمة في نهاية 2020:

- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2020/12/31 = 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 بتحقيق 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:

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

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

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

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

الشرط الثاني محقق وبالتالي نسترجع مبلغ 15000 دج.

		2019/12/31		
100000	100000	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية - إلى ح/ اهتلاك المعدات الصناعية	2815	681
		2019/12/31		
50000	50000	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية إلى ح/خسارة القيمة عن المعدات الصناعية	2915	681
		تسجيل خسارة القيمة		
		2020/12/31		
75000	75000	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسار القيمة -الأصول غير الجارية - إلى ح/ اهتلاك المعدات الصناعية تسجيل قسط اهتلاك سنة 2020	2815	681
		2020/12/31		
15000	15000	من ح/خسارة القيمة عن المعدات الصناعية		2915
15000		إلى ح/استرجاع خسارة القيمة	781	

حل التمرين رقم 05:

1-تحديد نتيجة التنازل :

حساب تكلفة الحيازة خارج الرسم على القيمة المضافة = تكلفة الحيازة / 1.19 = 1.19/5593000 = 4700000 دج

حساب قسط اهتلاك لسنة 2022 :

قسط الاهتلاك = القيمة المهتلكة ÷ المدة = (تكلفة الحيازة - الخردة) ÷ مدة الاهتلاك

قسط اهتلاك سنة 2022 = (200000 - 4700000) ÷ 5 = 90000 دج

حساب قسط الاهتلاك لسنة 2023:

قسط اهتلاك سنة 2023 = القيمة المتهلكة ÷ المدة

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2023} = 12/3 \times 5 \div (20000 - 470000) = 225000 \text{ دج}$$

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

الاهتلاك المتراكم = اهتلاك متراكم لغاية نهاية 2021 + قسط اهتلاك 2022 + قسط اهتلاك مكمل 2023

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

بالنسبة لإلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

وفقا 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 بناء 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) ، بالتالي لا يوجد إلغاء استرجاع الرسم على القيمة المضافة ولا تعدل تكلفة الحياة الأصلية .

حساب القيمة المحاسبية الصافية (VNC) :

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

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

تحديد نتيجة التنازل :

نتيجة التنازل = سعر التنازل - القيمة المحاسبية الصافية

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

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

225000		إلى ح/ اهتلاكات التثبيتات العينية الأخرى تسجيل قسط الاهتلاك المكمل -----2023/03/23-----	2818	
	450000	من ح/ البنك		512
	412500	ح/ اهتلاك 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 اقتناها كيفية تصنيفها وإدراجها في الحسابات ، تعديل في قيمتها المحاسبية الدفترية ، تخصيص خسار القيم في حال تسجيل قيم سوقية أقل من القيم المحاسبية الدفترية المسجلة بها ، فضلا عن الاعتراف بخسائر أو إيرادات التنازل عنها.

أولا/تصنيف الأصول المالية وفقا لمدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي:

تصنف الأصول المالية وفقا لمدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي اعتمادا على الهدف من شرائها إلى :¹

- 1- أصول مالية مثبتة:** وهي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة وإلى غاية تاريخ استحقاقها (كما في حالة السندات) مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين د/26 : المساهمات والحسابات الدائنة الملحقه، د/27 : تثبيات مالية أخرى ؛
- 2- الأصول المالية الجارية :** وهي تشمل كل من السندات 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 د/50 القيم المنقولة للتوظيف " VMP " كما تسجل مشتقات الأدوات المالية في د/52 ؛

ملاحظة :بالنسبة للتثبيات المالية تصنف في الميزانية وفقا للنظام المحاسبي المالي كالآتي:

جدول رقم 01: تصنيف التثبيات المالية في الميزانية

تصنيف التثبيات المالية في الميزانية	
السندات الموضوعة موضع معادلة	
سندات المساهمة المقدمة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)	265
سندات المساهمة الأخرى والحسابات الدائنة الملحقه بها	
سندات الفروع	261
سندات المساهمة الأخرى	262
سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)	265
الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات المجمع	266
الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمات خارج المجمع	267

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

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

المصدر: بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات إكليل، 2013، ص 92

ثانيا /تقييم المساهمات والحسابات الدائنة د/26 :

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

التقييم بتاريخ الحيازة : بتاريخ الحيازة تقيم سندات المساهمة بسعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف 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 د/686 مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة العناصر المالية لدينا ، وجعل حساب د/296 خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات دائنا بقيمة انخفاض المساهمات والسلفيات المقدمة المرتبطة بها؛

ويتم التسجيل المحاسبي كآلاتي: ²

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

² زريقي عمار، مرجع سبق ذكره، ص 9

أ- معاينة خسارة القيمة لأول مرة :

N/12/31				
686		من ح/ مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة العناصر المالية	xxx	
296		إلى ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	xxx	
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				
296		من ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
786		إلى ح/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		

➤ 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.

بحيث يمكننا تلخيص القيود المحاسبية كالآتي:²

¹ لخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 258

² عبد الرحمان 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	262/261 767	
XXX		إلى ح/ الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية		

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 إلى ح/ المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	262/261	667

ثالثاً/تقييم التثبيات المالية الأخرى:

ح/271: السندات المثبتة الأخرى : السندات من غير سندات المساهمة والسندات المثبتة التي لا تنوي المؤسسة أو لا يسعها بيعها في الأجل القصير وقد يتعلق الأمر بسندات استلزم حيازتها المستدانة أكثر مما يرغب فيه ، يتم اقتنائها أحياناً كسندات وأحياناً في مقابل مديونية كانت موضع شك في التحصيل؛¹

تسجل عند تاريخ اقتنائها بسعر الشراء مضافاً إليه المصاريف 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)

¹الخضر علاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 261

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

السندات التي تمثل حق الدين الدائن تتمثل في السندات التي تعطي حق المديونية لحاملها لمدة تفوق الدورة المالية الواحدة ، بحيث يتعبرها الحائز عليها أصولاً مالية ولكن ذو صبغة خاصة بسبب نيته 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 كآتي :
- أ- في حالة معاينة الخسارة لأول مرة:

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

للإشارة يجب مراجعة مخصصة التدني في كل سنة موالية للتخصيص وذلك نتيجة الاعتراف بالفوائد ، وأيضاً تبعا 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				
297		من ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة	xxx	
786		إلى ح/ استرجاع تدني العناصر المالية	xxx	

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 الرحمان عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 155

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

بصفة جزئية أو كلية بجعل ح/686 مخصصات اهتلاك وخسائر قيمة العناصر المالية لدينا 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 وسندات بهدف تحقيق مردودية مرضية ، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم والسندات، فهدف نشاط المحفظة هو التوظيف المالي المربح 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 وفقا للقيد الآتي:

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

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

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

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 الرحمان عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق 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: الأسهم الخاصة ؛

ح/503: الأسهم والسندات الأخرى المخولة حقا في الملكية

ح/506 : السندات قسام الخزينة وقسام 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 القيم المنقولة للتوظيف بسعر شراها مضافا إليه عمولات الوسطاء والرسوم غير المسترجعة.....مع استثناء الفوائد المستحقة وغير المحصلة ؛¹

ويكون التسجيل المحاسبي وفقا لحالتين: ²

شراء سندات (محررة كليا) :

تاريخ الحيابة				
50X		من ح/ القيم المنقولة للتوظيف	XXX	
	5/4	إلى ح/ ديون مدينة أو النقديات والبنك		XXX

شراء سندات (محررة جزئيا) :

تاريخ الحيابة				
50X		من ح/ القيم المنقولة للتوظيف	XXX	
	509	إلى ح/ التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة		XXX

الملاحظ أنه في حالة التسديد الجزئي لقيمة السندات غير المحررة كليا يجعل حساب القيم المنقولة للتوظيف (من ح/501 – ح/508) مدينا بالقيمة الكلية للسندات مع جعل حساب 512 أو 464 دانا بالجزء المطلوب، وحساب 509 دائنا بجزء المساهمة غير المطلوب .

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

² 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

تقيم القيم المنقولة للتوظيف في نهاية السنة بناءً على قيمتها العادلة:¹

- إذا كانت القيمة المحاسبية (التكلفة 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 (التكلفة 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 كالآتي:²

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

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

¹ بوسيعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين محلولة، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ألكلي محند أولحاج 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 2021/12/31 الإسراء استخرجت أرصدة الحسابات التالية :

رقم الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
503	الأسهم الأخرى والسندات المخولة حقا في الملكية	310000	
506	السندات قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل	184000	

عند القيام بعملية الجرد توفرت المعلومات التالية :

-تم التنازل عن نصف الأسهم الأخرى والسندات المخولة حقا في الملكية نقدا بقيمة 120000 دج في 2021/12/29 ولم يتم تسجيل العملية محاسبيا؛

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

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

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

التمرين رقم 02:

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

م	د
261/ح	
600000	

علما أن 261/ح يتألف من نوعين من سندات المساهمة X و Y وفيما يلي المعلومات المتعلقة بكل نوع من السندات:

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

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

-سعر البيع المحتمل في 2018/12/31: 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 والسندات المخولة حقا في الملكية يتم تسجيل في حساب 503 مبلغ :

$$155000 = 2/310000 \text{ دج وفقا للقيد الموالي:}$$

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

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

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

- في 12/31 بلغت القيمة السوقية السندات قسائم الخزينة وقسائم 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/ ح/ الأسهم الأخرى والسندات المخولة حقا في الملكية إثبات انخفاض القيمة	503	665
-------	-------	---	-----	-----

التمرين رقم 02:

- حساب خسارة القيمة بالنسبة للسندات من النوع X :

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

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

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

- حساب خسارة القيمة بالنسبة للسندات من النوع Y :

بداية لابد من تحديد عدد السندات من النوع Y :

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

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

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

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

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

- حساب نتيجة التنازل :

السندات من النوع X:

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

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

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

نتيجة التنازل = سعر التنازل + خسارة القيمة - سعر الشراء

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

2/التسجيل المحاسبي:

		2017/12/31		
80000	80000	من ح/مخصصات اهتلاكات 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 اهتلاكات 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 اهتلاكات 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		2961X
		والحسابات الدائنة		
150000		إلى ح/سندات المساهمة	261X	
12000		ح/فائض قيمة عن التنازل عن	767	
		الأصول المالية		
		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 القيم والمعالجة المحاسبية لفروقات الجرد المبررة وغير المبررة.

أولا/إجراءات الجرد:

تعريف الجرد وفقا للنظام المحاسبي المالي على أنه :¹

مجموع العمليات التي تمثل في حصر كل من أصول وخصوم الكيان، عينا ونوعا وقيمة ، عند تاريخ الجرد، استنادا على عمليات الرقابة المادية ، إحصاء المستندات الثبوتية ، وعلى الأقل مرة واحدة كل إثني عشر شهرا 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 وجهة استخدامه أكثر من طبيعته² ، قد يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات أو في شكل تثبيثات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة ؛³

في إطار مدونة الحسابات يؤخذ على العموم بمعيارين للتصنيف وهما 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 وقبل التطرق لأنظمة الجرد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري ،

تصنيف النظام المحاسبي المالي للمخزونات:

وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري تم تصنيف المخزونات إلى :⁵

ح/30 مخزون البضائع

ح/31 مواد ولوازم أولية

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

² رفيق بن عيسى ، محاضرات في النظام المحاسبي المالي السداسي الثاني ، السنة الجامعية 2020/2019 ، 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 طبقا 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 الوسيطة

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

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

في الواقع توجد طريقتين لمتابعة التدفقات أو الحركات الداخلة والخارجة من المخازن وهما : ¹

¹ رقيق عيسى ، مرجع سبق ذكره ، ص4

▪ **الجرد الدائم** : يقوم الكيان بجرد لمخزونه عند كل دخول وخروج باستمرار وبصورة دائمة بالقيم الكميات وذلك لمعرفة الباقي من المخزون ؛

وتبعاً لهذا الأسلوب فإن الكيان يسجل محاسبياً جميع التغيرات اليومية للمخزون ، وبما أن مصلحة المحاسبة وهيكل التسيير يقفان 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 بالتموينات الأخرى ؛¹

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

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

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

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

¹ بن قطيب علي ، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2020-2019 ، 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 وتتم التسجيلات المحاسبية كما يلي : ¹

1- التسجيلات الخاصة بالمواد واللوازم الأولية والتموينات الأخرى :

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

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

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

2-المنتجات المصنعة

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

خلال الدورة				
	355	من ح/ المخزونات من المنتجات المصنعة	XXX	
724		إلى ح/ تغير المخزونات من المنتجات	XXX	
قيد استلام المنتجات المصنعة بالمخازن				

خلال الدورة				
724		من ح/ تغير المخزونات المنتجات المصنعة	XXX	
355		إلى ح/ المخزونات من المنتجات	XXX	
قيد اخراج المنتجات المصنعة من المخازن بغرض البيع				

ثانيا/ طريقة الجرد المتناوب : ويختلف تطبيقه وفقا لطبيعة نشاط المؤسسة بحيث نجد: ¹

➤ في المؤسسة الإنتاجية:

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

أ-مشتريات المخزونات (التموينات من المواد واللوازم) بنفس الطريقة المتبعة 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 وفقا للمراحل التالية :

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

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

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

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

N/12/31				
31		من ح/مواد ولوازم أولية	xxx	
32		ح/التموينات الأخرى	xxx	
	603	إلى ح/ تغير المخزونات		
معاينة المخزونات بعد الجرد المادي				

✓ ترصيد ح/38 : المشتريات المخزنة وذلك كالاتي :

N/12/31				
603		من ح/تغير المخزونات	xxx	
	381	إلى ح/مشتريات المواد واللوازم	xxx	
	382	ح/ مشتريات التموينات الأخرى		
ترصيد حساب المشتريات المواد الأولية والتموينات الأخرى				

ج-التسجيل المحاسبي للمنتجات المصنعة يتم وفقا للمراحل التالية :

✓ مرحلة إلغاء مخزون أول مدة كالاتي :

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

✓ مرحلة معاينة مخزون نهاية الفترة من المنتجات كالاتي :

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

ثالثا/تسجيل فوارق لجرد عند إقفال الدورة المالية:

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

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

فرق الجرد = المخزون المادي - 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 والتموينات الأخرى :

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

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

¹ بن قطيب علي ، مرجع سبق ذكره ، ص 65

² محمد بغريش ، مرجع سبق ذكره ، ص 1

³ رفيق عيسى، مرجع سبق ذكره ، ص 5

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

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

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

2/بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع :

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

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

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

355	757	من ح/المنتجات المصنعة إلى ح/المنتجات المصنعة	
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 تسويته وفقا للقيد الموالي :

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

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

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

رابعا/تسجيل خسارة القيمة عن المخزونات:

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

¹ بن قطيب علي ، مرجع سبق ذكره، ص 67

فبالنسبة لبند وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر يتم تقييمها بتكلفتها أو بصافي قيمتها القابلة للتحقيق أيهما أقل، وتعتبر صافي القيمة القابلة للتحقيق عن سعر البيع المتوقع بعد طرح تكاليف الالتزام وتكاليف البيع، أما التكلفة فهي تكلفة الشراء بالنسبة للمخزونات التي تم اقتناؤها 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 لتغطية 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 وتدرج 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 المعني 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 كلياً 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 المعني من خلال ترصيد حساب 39 مقابل الجانب الدائن من المخزون .
- ✓ ويمكننا تلخيص الحالات المذكورة في الأعلى كما يلي:

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

¹ كيموش بلال، محاضرات في مقياس 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

39x	785	من ح/ خسائر القيمة عن المخزون إلى ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة استرجاع كلي أو جزئي لخسارة القيمة	xxx	xxx
60 أو 724 39x	30 أو 31 أو 32 أو 35	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	xxx xxx xxx	xxx

سلسلة تمارين حول تسوية المخزونات

تمرين رقم 01 : إليك المعلومات التالية المتعلقة بنشاط مؤسسة الإخلاص في 2020/12/30 ، 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 2020/12/31

تمرين رقم 02:

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

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

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

خلال سنة 2018 قامت المؤسسة بالعمليات التالية علما أن المحاسب لم يقيم 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 FA/33، ووصل إخراج BS/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 ، علما 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
تموينات أخرى	90000	40000	15000
منتجات مصنعة	320000	/	85000

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

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

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

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

حل التمرين رقم 02:

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

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

2- تسجيل قيود التسوية المرتبطة بفروق الجرد:

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

حل التمرين رقم 03:

1- تسجيل العمليات الخاصة بسنة 2018

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

40000	40000	2018/12/31 من ح/تغير المخزون من المنتجات إلى ح/المنتجات المصنعة إخراج المنتجات من المخازن بموجب رقم	355	724
	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	
مدین	دائن
250000	
65000	315000 رم
315000	315000

30/ح	
مدین	دائن
100000	30000
	70000 رم
100000	100000

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

32/ح	
مدین	دائن
65000	65000 رم
65000	65000

-حساب فروقات الجرد:

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

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

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

$$\text{فرق الجرد لحساب 32 التموينات} = 50000 - 65000 = 5000 - \text{دج}$$

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

التسجيل المحاسبي لفروقات الجرد مع العلم أنها مبررة:

40000	40000	<div data-bbox="603 181 879 232" data-label="Text">2018/12/31</div> <p data-bbox="619 253 1002 304">من ح/مشتريات المواد الأولية</p> <p data-bbox="667 324 1002 376">إلى ح/مواد ولوازم أولية</p> <div data-bbox="568 389 847 441" data-label="Text">//</div> <p data-bbox="544 461 1002 512">من ح/تغير المخزون من المنتجات</p> <p data-bbox="635 533 1002 584">إلى ح/المنتجات المصنعة</p> <div data-bbox="592 667 868 719" data-label="Text">2018/12/31</div> <p data-bbox="687 739 1002 790">من ح/تموينات مستهلكة</p> <p data-bbox="807 810 1002 862">إلى ح/تموينات</p>	31	601
230000	230000		355	724
5000	5000		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		
	665000	//		603
		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 اللازمة في كل من سنتي 2019 و2020

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

المحور الخامس: تسوية حسابات الزبائن

عند وضع الميزانية الختامية في N/12/31 ، يجب أن تؤخذ الديون المدومة 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

أولاً/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 الي تتوقع منه المؤسسة أو المشكوك فيهم، اعتمادا على وسائلها الخاصة ، عدم قدرته على سداد كل دينه أو جزء منه في الآجال المحددة .
- **المعالجة المحاسبية** : في نهاية الدورة ويعد تصنيف الزبائن ، يجرى قيود التسوية الخاصة بال نوعين الأخيرين من الزبائن (الميؤوس منهم والمشكوك فيهم)

تجدر الإشارة إلى أن :

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

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

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

تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيهم: ويتم ذلك بمبلغ الدين متضمن الرسم (TTC) وفقا للقيود الموالي:

¹ زركي عمار ، المحاسبة المالية المعمقة (II) محاضرات مفصلة مدعمة بأمثلة، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD ،

علوم مالية ومحاسبية ، جامعة العربي تبسي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021، ص 81

² المرجع السابق ، ص 81

³ المرجع السابق ، ص 82

⁴ فداوي أمينة ، مرجع سبق ذكره، ص 31 - 32

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

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

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

¹ زركي 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 الخسارتين كما يلي:

N/12/31				
491		من ح/ مخصصات تدني قيم الزبائن المشكوك فيهم	xxx	
785		إلى ح/ استرجاعات الاستغلال	xxx	
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 الزبون إلى زبون عادي وفقا للقيود الآتية:

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

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

إذا ما تم التأكد من عدم قدرة الزبون العادي أو الزبون المشكوك فيه على تسديد دينه ، فإنه يرصد حساب الزبون تبعا للحالات الآتية: ¹

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

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

¹ زركي عمار، مرجع سبق ذكره ، ص 84

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

-في حالة عدم تحمل المؤسسة لأي خسارة:

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

-حالة تكبد المؤسسة لخسارة أكبر مما خصصته:

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

سلسلة تمارين حول تسوية حسابات الزبائنتمرين رقم 01:

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

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

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

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

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

أ- وضعية الزبائن بتاريخ 2017/12/31: علما أن التسديدات الخاصة بـ 2017 تم تسجيلها

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

ب-وضعية الزبائن العاديين:

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

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

حل سلسلة تسوية حسابات الزبائنحل التمرين رقم 01:

تسوية حسابات الزبائن :

الزبون أيمن:

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

الزبون علي:

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

الزبون رضوان:

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

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

الزبون إسلام:

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

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

حل التمرين رقم 02:

-تسوية حسابات الزبائن:

1-الزبائن المشكوك فيهم:

الزبون وسيم:

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

الزبون عبد الرؤوف:

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

الزبون يسين:

- مبلغ الدين TTC = $158443 - 146846 - 409057 = 103768$ دج
- الرصيد TTC = $41650 - 103768 = 62118$ دج
- الرصيد HT = $1.19 / 62118 = 52200$ دج
- خسارة القيمة الحالية = $52200 \times 30\% = 15660$ دج
- خسارة القيمة السابقة = $83000 - 30850 - 40600 = 11550$ دج
- خسارة القيمة الحالية (15660 دج) أكبر من خسارة القيمة السابقة وعليه نسجل خسارة إضافية بالفرق:
- $11550 - 15660 = 4110$ دج +

2-الزبائن العاديين:

الزبون فاروق :

- الدين خارج الرسم HT = 1,19/230146 = 193400 دج
- خسارة القيمة = 193400 × 45 % = 87030 د

الزبون أكرم :

- الدين خارج الرسم HT = 1,19/60452 = 50800 دج
- خسارة القيمة = 50800 × (100 % - 70 %) = 15240 دج

الزبون أنس :

- الدين خارج الرسم HT = 1,19/ 80087 = 67300 دج = خسارة القيمة
- الرسم على القيمة المضافة TVA = 67300 × 19 % = 12787 دج

التسجيلات المحاسبية للتسويات الخاصة بالزبائن خلال سنة 2017:

2360	2360	2017/12/31	من ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن إلى ح/استرجاع خسائر القيمة الأصول الجارية تخفيض خسارة القيمة للزبون وسيم	785	491
	29100	2017/12/31	من ح/خسائر عن الحسابات الدانة غير قابلة للتحويل		654
82943	40600		ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		491
	13243		ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات		4457
			إلى ح/زبائن مشكوك فيهم	416	
4110	4110	2017/12/31	ترصيد حساب عبد الرؤوف المفلس		
			من ح/ مخصصات اهتلاكات وخسار القيمة الأصول الجارية		685
			إلى ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	491	

		الرفع من خسارة القيمة للزبون يسين		
		2017/12/31		
230146	230146	من ح/ زبائن مشكوك فيهم إلى ح/الزبائن تحويل الزبون فاروق إلى زبون مشكوك فيه	411	416
		2017/12/31		
87030	87030	من ح/ مخصصات اهتلاكات وخسار القيمة الأصول الجارية إلى ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن تسجيل خسارة القيمة للزبون فاروق	491	685
		2017/12/31		
60452	60452	من ح/ زبائن مشكوك فيهم إلى ح/الزبائن تحويل الزبون أكرم إلى زبون مشكوك فيه	411	416
		2017/12/31		
15240	15240	من ح/ مخصصات اهتلاكات وخسار القيمة الأصول الجارية إلى ح/خسائر القيمة عن حسابات الزبائن تسجيل خسارة القيمة للزبون أكرم	491	685
		2017/12/31		
	67300	من ح/خسائر عن الحسابات الدانة غير قابلة للتحصيل		654
	12787	ح/الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات		4457
80087		إلى ح/ الزبائن ترصيد حساب الزبون 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 عبء متحمل أو إيراد محصل بدورته المالية الخاصة به ، وتمكن أيضا من إعداد الأرصدة الختامية لحسابات المصاريف والمنتجات وتتم من خلال التسجيل المحاسبي للإيرادات والأعباء الجارية كالتسجيل المحاسبي للفواتير ، الأجور والضرائب وغيرها، تسوية الأعباء والمنتجات المسجلة مسبقا والأعباء للدفع والإيرادات التي ستقبض ، إعداد الحسابات الختامية وتحديد نتيجة المؤسسة الصافية.

أولا / أهمية حسابات التسوية

تعتبر هذه التسويات ضرورية إذ من خلالها يتم تطبيق مبدأ استقلالية الدورات المالية والذي ينص على تحميل 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 يترتب 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

ثانيا/الأعباء والنواتج (الإيرادات) المقيدة سلفا أو مسبقا:

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 مسبقا" وترصيد حسابات النواتج الخاصة بالدورة المقبلة والمحصلة في الدورة الجارية ، مقابل الجانب الدان من حساب 487 "نواتج مقيدة سلفا" ، وفي بداية الدورة المقبلة يتم ترصيد ح/486 وح/487 بعكس التسجيل السابق.³

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

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام 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

الأعباء المقيدة مسبقاً (سلفاً)	النواتج (الإيرادات) المقيدة مسبقاً (سلفاً)
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/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/486 أعباء مقيدة مسبقاً إلى ح/61... أو ح/62... ترصيد أعباء الدورة المقبلة	من ح/7... نواتج إلى ح/487 نواتج مقيدة مسبقاً ترصيد نواتج الدورة المقبلة
من ح/61... أو ح/62... إلى ح/486 ترصيد ح/486 في بداية الدورة المقبلة	من ح/487 نواتج مقيدة مسبقاً إلى ح/7... نواتج ترصيد ح/487 في بداية الدورة المقبلة

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

ثالثاً/الأعباء للدفع و الإيرادات للقبض

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

كما نجد أيضاً التسويات الخاصة بخسائر وأرباح الصرف : بحيث أن سعر الصرف يخضع لتغيرات خلال السنة مما يستوجب على المؤسسة التي تتعامل بالعملات الأجنبية أن تقوم بالتسويات اللازمة في نهاية السنة وفقاً للحالات الآتية¹:

- 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 المورد)
- أي نسجل في 12/31 ن: من ح/401 موردون إلى ح/766 مكاسب الصرف بقيمة (سعر الفاتورة × (السعر الجديد - السعر القديم)

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

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

1+ن/01/01				
401	666	من ح/ موردين إلى ح/ خسائر الصرف إلغاء قيد التسوية	xxx	xxx
عند استلام البضاعة				
666	512	من ح/ خسائر الصرف (سعر الفاتورة × سعر الصرف عند التسديد - سعر الصرف في تاريخ ال شراء)	xxx	xxx
401		ح/ موردين إلى ح/ البنك تسديد الفاتورة	xxx	

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

❖ حالة إلغاء القيد السابق:

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

رابعاً/تسوية حسابات الأعباء في نهاية السنة

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

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

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

لذلك يتم تسجيل العبء المعني في الجانب المدين مقابل جعل أحد بنود الخصوم الموافقة له دائماً ومن بينها نجد:

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

تسجيل العبء 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 2020/10/27 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 يتم المورد الخدمات بإرسال الفاتورة؛

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

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

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

¹ هوام 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 2021/06/01 بمبلغ 140000 دج ، علما أن قيمة الفائدة السنوية تقدر بـ 60000 دج؛

في هذه الحالة لابد من تحميل 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 تحميل الفوائد الخاصة بسنة 2021	661	
	60000	من ح/ مصاريف الفوائد		661
	80000	ح/ قروض بنكية		164
140000		إلى ح/ البنك تسديد القسط السنوي	512	

-تخفيضات ستمنح: هي التخفيضات التي تتعهد المؤسسة بمنحها لزمائنها 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 نتيجة لانتمائها للدورة الجارية، والتسجيل المحاسبي يكون بجعل كل من حساب 709 التخفيضات والنزليات 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 الدائنون 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%)، علما أن فاتورة التخفيض تم إعدادها وارسالها للزبون في 16 فيفري 2020.

2019/12/31				
80920	68000	من ح/ التخفيضات ، التنزيلات والحسومات الممنوحة ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية	419	709
	12920			44587
		إلى ح/تسبيقات الزبائن الدائنون تحميل العبء الواجب دفعه لسنة 2019		
		2020/01/01		
68000 12920	80920	من ح/ تسبيقات الزبائن الدائنون	709	419
		ح/ التخفيضات ، التنزيلات والحسومات الممنوحة ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية		44587
		2020/02/16		
80920	68000	من ح/ التخفيضات ، التنزيلات والحسومات الممنوحة	419	709
	12920	ح/الرسم على القيمة المضافة للتسوية		4457
		إلى ح/تسبيقات الزبائن الدائنون		
		ارسال فاتورة التخفيض		

■ الإيرادات للقبض (الناتج التي ستقبض):

وهي الإيرادات أو الناتج التي حصلتتها 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 والتنزيلات والحسومات التي وعد بها المورد إلا أنه لم يسلم فواتير الانقاص 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 وارسالها 2020/01/15؛

الحل:

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

¹ زركي عمار، مرجع سبق ذكره، ص 108

		2020/01/01		
	46000	من ح/ تخفيضات ممنوحة		609
	8740	ح/ الرسم على القيمة المضافة للتسوية		44586
54740		إلى ح/ موردين 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 وتتريلات	609	
8740		ح/ رسم على القيمة المضافة	4456	
		2020/01/15		
	178500	من ح/ الزبائن		411
150000		إلى ح/ مبيعات بضاعة	700	
28500		ح/ رسم قيمة مضافة محصل	4457	
		إعداد الفاتورة وإرسالها للعميل		

سلسلة تمارين حول تسوية الأعباء والنواتجتمرين رقم 01 :

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

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

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

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 2024/07/31؛

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 2023/12/31

تمرين رقم 02 :

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

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

- في 2022/12/29 قامت المؤسسة بإرسال فاتورة بيع رقم 0073 / 22 للزبون بقيمة 60000 دج خارج الرسم، مع العلم أنه لغاية 2022/12/31 لم تقم بإرسال البضاعة .
- أرسلت المؤسسة بضاعة بقيمة 17000 دج خارج الرسم لزونها في المقابل لم يتم إعداد الفاتورة الخاصة بهذه العملية ؛

المطلوب : قم تسجيل قيود التسوية في دفاتر المؤسسة بتاريخ 2022/12/31 ، علما أن ر ق م (19%)

حل سلسلة تمارين حول تسوية الأعباء والنواتجحل التمرين رقم 01:

➤ تسوية ح/613 الإيجارات ، مدة الإيجار 7 أشهر منها 4 أشهر تخص سنة (2024) السنة المقبلة وتعتبر

$$\text{كأعباء معاينة مسبقا} = \frac{4}{7} \times 350000 = 200000 \text{ دج}$$

➤ تسوية ح/706 تقديم خدمات أخرى : مدة تأجير المكاتب للغير هي 14 شهرا بحيث نجد 7 أشهر هي إيرادات

تأجير تخص دورة 2024 وتعتبر كمنتجات معاينة مسبقا :

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

- تسجيل قيود التسوية في 2023/12/31:

200000	200000	----- 2023/12/31 ----- 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/المنتجات المعاينة مسبقا	487	
	15000	-----2023/12/31 ----- من ح/مصاريف البريد والمواصلات إلى ح/موردو الفواتير التي لم تعد بعد تسجيل الأعباء الواجبة الدفع	408	626
15000		----- 2023/12/31 ----- من ح/ الزبائن المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد إلى ح/المبيعات من المنتجات المصنعة تسجيل بيع المنتجات	701	418
1000000	1000000			

حل التمرين رقم 02:

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

		----- 2022/12/31 -----		
2000	2000	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا	486	
		إلى ح/مشتريات المعدات والتجهيزات	605	
		تحويل الأعباء المعاينة مسبقا		
		-----2022/12/31 -----		
1500	1500	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا	486	
		إلى ح/مصاريف البريد والمواصلات	626	
		-----2022/12/31 -----		
120000	120000	من ح/تقديم الخدمات الأخرى	706	
		إلى ح/النواتج المعاينة مسبقا	487	
		تسوية حساب الخدمات المقدمة		
		----- 2022/12/31 -----		
71666.67	71666.67	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا	486	
		إلى ح/أقساط التأمينات	616	
		تسوية حساب أقساط التأمينات		
		-----2022/12/31 -----		
56000	56000	من ح/أعباء الفوائد	661	
		إلى ح/الفوائد المستحقة	1688	
		تسجيل الفوائد المستحقة		
		-----2022/12/31 -----		
112500	112500	من ح/الأعباء المعاينة مسبقا	486	
		إلى ح/الإيجارات	613	
		تسوية حساب الإيجار		

		-----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	408	
		تسوية حساب المشتريات غير المخزنة		
	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	408	
		تسوية حساب مصاريف الهاتف		
		-----2022/12/31-----		
	60000	من ح/مبيعات بضاعة	700	
60000		إلى ح/ النواتج المعايينة مسبقا	487	
		تسوية حساب مبيعات البضائع		
		-----2022/12/31-----		
	20230	من ح/الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418	
17000		إلى ح/مبيعات بضاعة	700	
3230		ح/ الرسم على القيمة المضافة للتسوية	44587	
		تسوية حساب الفواتير قيد الإنجاز		

المحور السابع : المقاربة البنكية

تتلخص عملية المقاربة (المطابقة البنكية) في مقارنة رصيد الحساب البنكي المسجل في دفاتر المؤسسة مع الرصيد الظاهر في الكشف المرسل من البنك بغرض التأكد 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 ، فبعد 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 مديناً، فإن رصيد حساب المؤسسة المعنية في دفاتر البنك سيكون دائناً ، غير أنه قد يحدث أن لا يتساوى الرصيدان ؛¹

قد تنتج وضعية عدم تساوي الرصدين لأسباب نذكر 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 البنكي؛
- إصدار المؤسسة لشيكات للغير ، مسجلة لديها ، لم يتقدم بها أصحابها لقبضها فلم تظهر في الكشف؛
- عمولات لم تكن المؤسسة على علم بها، أو بمبلغها 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 الرحمان عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 116

² بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح 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 سنحاول فيما يلي عر تعريف 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 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 الرحمان عطية ، المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 116-117

سلسلة تمارين حول المقاربة البنكية**تمرين رقم 01:**

بتاريخ 2021/12/31 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 تحريره 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 مسك 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 2021/12/31 العمليات التالية:

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

كما أظهر الكشف الوارد من البنك كل من العمليات الآتية:

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

25000		شيك محصل من الزبون عمر	2021/12/12
	42000	شيك لأمر المورد عماد	2021/12/14
29500		إيداع مبلغ نقدي	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 بـتكان رصيد حساب البنك لدى المؤسسة مدينا بمبلغ 225000 دج ، في حين كان رصيد حساب المؤسسة لدى البنك دائناً بقيمة 220000 دج ، وبعد مراجعة العمليات المحاسبية المسجلة في يومية المؤسسة ومقارنتها مع العمليات الواردة في الكشف البنكي ، تبين ما يلي:

- شيك محرر لصالح المورد أحمد بقيمة 9680 دج ؛
- استحقاق ورقة تجارية بقيمة 14400 دج؛
- عمولات بنكية بقيمة 480 دج، وفوائد لصالح المؤسسة بقيمة 200 دج.
- المطلوب : إعداد جدول المقاربة البنكية وتسجيل قيود التسوية اللازمة

حل سلسلة المقاربة البنكية

حل التمرين رقم 01:

1- إعداد جدول المقاربة البنكية

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

2- تسجيل قيود التسوية اللازمة:

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

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

حل التمرين رقم 02:

1- إعداد الرصيد :

حساب المؤسسة لدى البنك	
مدین	دائن
57000	478650
421650 رد	

حساب البنك لدى المؤسسة	
مدین	دائن
476650	104000
	372650 رم

2- إعداد جدول المقاربة البنكية

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مدین	البيان	دائن	مدین	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 اللازمة:

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

حل التمرين رقم 03:

1- إعداد جدول المقاربة البنكية

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

2- تسجيل قيود التسوية اللازمة:

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

المحور الثامن : محاسبة المؤونات

تعتبر مؤونات الأعباء عن التزامات محتمل وقوعها غير أن قيمتها غير أن تاريخ استحقاقها أو 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 مالي من موارد المؤسسة .

أولا/ مفهوم المؤونة

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 37 عرفها على أنها:¹

الالتزام (خصم) لا يكون وقته أو مبلغه مؤكدين، وها الالتزام حالي للمؤسسة ينشأ من أحداث 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 رهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد ، أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا 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

ثانيا/ الحسابات المستخدمة في التسجيل المحاسبي:

بما أنها التزام تظهر المؤونة في جانب الخصوم للميزانية ، وعلى اعتبارها عبء محتمل الوقوع ولا يمكن تحديد تاريخ وقوعه بدقة لذلك :⁴

➤ إذا قدر أن تحدث تدفقات نقدية خارجة من المؤسسة في أجل لا يتعدى 12 شهرا المالية لإقفال الدورة

الحالية فإن الحساب المستخدم للمؤونة هو ح/481 : خصوم جارية لتسجيل المؤونة؛

¹ لعلايبيبة ياسمين ، دروس في المحاسبة المالية المعقدة ، المؤونات وتدني القيمة ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2022/2021 ، 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 لعلايبيبة ياسمين، مرجع سبق ذكره ، ص 4

➤ أما إذا كان تقدير هذه التدفقات في أجل يتعدى 12 شهر الموالية لإقفال الدورة الحالية فإن المؤسسة تستخدم حساب 15x مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية ؛

إن تصنيف المؤونات في ح/15 من الخصوم غير الجارية يعود إلى تحقق العبء الخاص بها بعد فترة قد تتجاوز السنة والحسابات الفرعية المدرجة 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 المصاريف المحتملة أو العقوبات الجبائية المطبقة في الدورة والمؤجلة؛

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

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

ملاحظة : 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 .

ثالثا/مراحل التسجيل المحاسبي للمؤونات :

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

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

¹ فداوي أمينة مرجع سبق ذكره ، ص 47

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

المبالغ		البيان	الحسابات	
دائن	مدين	/12/31	دائن	مدين
	xxx	من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
xxx		ح/ المؤونات للمعاشات والالتزامات	153	
xxx		ح/ مؤونات الضرائب	155	
xxx		ح/ المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية	158	
		تخصيص مؤونة للخصوم غير الجارية		

وبالنسبة لتجديد التثبيات (الامتياز) نقوم بتسجيل القيد الآتي :

N/12/31				
	xxx	من ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للسلع الموضوعة موضع امتياز		682
xxx		إلى ح/ مؤونات لتجديد التثبيات	156	
تخصيص مؤونة لتجديد التثبيات				

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

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

بالنسبة للخصوم الجارية ، يجعل حساب مخصصات الاهتلاكات 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				
	685	من ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	xxx	
xxx	481	إلى ح/ مؤونات الخصوم الجارية		
تخصيص مؤونة للخصوم الجارية				

■ حالة تعديل المؤونة :

في نهاية كل سنة إذا لم تستخدم المؤونة يجب مراجعتها لتعكس أحسن تقدير حالي للأعباء والمخاطر وذلك إما برفعها ، تخفيضها أو إلغائها ويكون التعديل بناء على الفرق الآتي : القيمة الجديدة للمؤونة – القيمة القديمة للمؤونة
و بناء على إشارة الفرق يتم إنجاز القيود الآتية: ¹

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

N/12/31				
	68X	من ح/المخصصات	xxx	
xxx	15X	إلى ح/المؤونة		
الرفع من المؤونة				

وفيما يتعلق بمؤونة التفتيك يتم تسجيل :

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

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

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

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

أما فيما يتعلق بمؤونة التفكيك فنسجل وفقا لهذه الحالة القيد الموالي :

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

■ حالة إلغاء المؤونة :

في حالة زوال سبب إنشاء المؤونة فتصبح بدون موضوع ، وفي مثل هذه الحالة يجب إلغاء المؤونة المسجلة سابقا بنفس قيد التخصيص لكن بالقيمة الإجمالية لرصيد حساب المؤونة ، فيقل بذلك حساب المؤونة المعني.¹

■ **حالة استخدام المؤونة:** يقصد به حدوث العيب أو الخطر خلال الدورة الجارية والذي كان محتملا في نهاية الدورة أو الدورات السابقة ، ففي هذه الحالة يكون التسجيل على مرحلتين:²

- تسجيل العيب العني بجعل حساب 6X مدينا وحسابات الديون أو الخزينة دائنا ؛

- إلغاء المؤونة المسجلة في السنة السابقة بجعل حساب 15x مدين وحساب 781 دائنا، أو حساب 481 مدينا 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 السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق ذكره، ص 88

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

ملاحظة : بما أن المؤونة عبء محتمل الوقوع ولا يمكن تحديد تاريخ وقوعه بدقة ، إذا قدر أن تحدث تدفقات نقدية خارجة من المؤسسة في أجل لا يتعدى 12 شهرا الموالية لإقفال 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 ، مطوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 90

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 لتغطية الخسارة المحتملة نتيجة لنزاع مع أحد العمال في 2018/12/31

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

المطلوب : قم بتسجيل القيود المناسبة إذا علمت أن :

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

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

تمرين رقم 02: في 2020/04/10 حصلت المؤسسة على خط إنتاج ، وقد التزمت بتفكيكه وإزالته في العقد

بعد مرور 12 سنة ، بحيث تم تقدير المصاريف 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 وضعية 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 2019/05/21 صدر حكم يلزم المؤسسة بتعويض العامل أحمد بمبلغ 195000
إدارة الضرائب	500000	600000	-	صدر حكم قضائي في 2018/10/27 بتعويض مصلحة الضرائب بمبلغ 600000 دج

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

حل سلسلة التمارين حول محاسبة المؤنات

حل التمرين رقم 01:

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

حل التمرين رقم 02:

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

بعد تحديد قيمة المؤونة نقوم بتحديد وتحميل المصاريف المالية الخاصة بأعباء الفوائد في نهاية كل سنة ابتداء من سنة 2020 وطيلة 12 سنة وذلك لغاية الوصول إلى تكلفة والمصاريف الواجب تحديدها لتفكيك الخط كآلاتي:

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

مدین	دائن	2020/04/10	مدین	دائن
215	158	من ح/ خط الإنتاج إلى ح/المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير الجارية تخصيص مؤونة للخصوم غير الجارية <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;">2020/12/31</div>	211598,22	211598,22
661	158	من ح/أعباء الفوائد إلى ح /المؤونات الأخرى لأعباء الخصوم غير الجارية تسجيل الفوائد	10579,90	10579,90

حل التمرين رقم 03:

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

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

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

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

قائمة المراجع :

باللغة العربية :

الكتب:

- بن ربيع حنيفة، حسياني عبد الحميد، صالح بوعلام، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، منشورات إكلبيك، 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 تنسيق 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 طبقاً للنظام 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 طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، جليطي للنشر، الجزائر، 2009.
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية - سير الحسابات وتطبيقاتها -، الصفحات الزرقاء، 2010
- محمد مطر، مباد المحاسبة المالية - الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والإفصاح -، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010
- وليد ناجي الحياي، بدر علوان، المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي، الجزء الثاني، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

المقالات والمجلات :

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

الأطروحات والمذكرات :

- 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 فرحات عباس ، سطيف، 2010/2011،

المطبوعات الجامعية :

- كيموش بلال، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة ، 2016/2017 .
- بن ربيع حنيفة ، مطبوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة، شعبة المالية والمحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2019
- بن قطيب علي ، مطبوعة بيداغوجية في مقياس المحاسبة المالية 01، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة ابن خلدون تيارت ، 2019-2020
- بوزيدي سعيدة ، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى جدع مشترك ل م د ، جامعة الجزائر 3، 2018/2019
- بوسبعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية مدعمة بتمارين محلولة، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر في العلوم التجارية، جامعة ألكلي محند أولحاج 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 السداسي الثاني ، السنة الجامعية 2019/2020
- زريقي عمار، المحاسبة المالية المعمقة (II) محاضرات مفصلة مدعمة بأمثلة، مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD ، علوم مالية ومحاسبية ، جامعة العربي تبسي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2020-2021
- صلاح ربيعة ، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة ، مطبوعة بيداغوجية ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أمحمد بوقرة ، 2016/2017

- عبد العزيز علوان العززي ، 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 ، 2016/2017
- كرمية نسرين ، محاضرات في مقياس المحاسبة المالية المعمقة 2، مطبوعة دروس السداسي السادس ، 2020/2021،
- لعلايبي ياسمين ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ، المؤونات وتدني القيمة ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2021/2022 ،
- محاضرات في مادة المحاسبة المالية المعمقة ،(دون ناشر)، السنة الثالثة ليسانس مالية المؤسسة ومحاسبة ومراجعة ، جامعة العقيد محند أولحاج بالبويرة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم المالية والمحاسبة ، 2020/2021
- 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 25 مارس 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 Frièdèrich, Comptabilité financière , 12^{ème} édition, Foucher, Paris, 2007
- Nadi Chlala ,Louis Ménard et autres, Comptabilité intermédiaire,2^{ème} édition , edition ERPI, Canada,2005
- towloy Hervé et autres, comptabilité et analyse financière, 2^{ème} édition , édition De Beock, Belgique, 2011