

جامعة الجزائر 03

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس

المحاسبة المالية 02

مطبوعة بيداغوجية في مقياس

- مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى LMD جذع مشترك -

من اعداد : د/ بوشايب حسينة

السنة الجامعية : 2022/2021

الفهرس

الفهرس

أ	مقدمة
2	المحور الأول: المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس الشركات
2	أولاً : تعريف رؤوس الأموال ومكوناتها
2	1-1 تعريف رؤوس الأموال الخاصة
2	2-1 مكونات رؤوس الأموال الخاصة
3	ثانياً: المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة
3	1-2 حساب رأس المال في المؤسسة الفردية
8	2-2 حساب رأس المال في المؤسسة الجماعية
14	المحور الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزونات عملية الشراء والبيع والتخفيضات التجارية
	والرسم على القيمة المضافة
15	أولاً: عموميات حول المخزونات
15	1-1 تعريف المخزونات ومكوناتها
16	2-1 قواعد تقييم المخزونات
17	3-1 طرق متابعة المخزونات
17	ثانياً : التسجيل المحاسبي لعملية الشراء للمخزونات
17	1-2 عملية الشراء المخزون
18	2-2 مردودات المشتريات
18	3-2 الشراء في حالة الفاتورة بالعملة الأجنبية
19	ثالثاً : التسجيل المحاسبي لعملية بيع المخزونات
19	1-3 اخراج البضائع والمواد واللوازم للبيع

20	2-3 ادخال المواد الأولية للتحويل
20	3-3- بيع المنتجات (نصف مصنعة، منتجات تامة، فضلات ومهملات)
21	3-4 ادخال المنتجات إلى المخزن
21	3-5 حالة ارجاع المبيعات
24	رابعاً : العمليات الملحقة للشراء والبيع
24	4-1 التخفيضات
30	4-2 التسبيقات على عمليات الشراء والبيع
31	4-3 المصاريف النقل المتعلقة بالمخزونات
33	4-4 الرسم على القيمة المضافة
35	خامساً : المخزونات المتأتية من التثبيتات
45	المحور الثالث : المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية
46	أولاً : تعريف الأوراق التجارية وتصنيفها
46	1-1 تعريف الأوراق التجارية
46	2-1 تصنيفها
46	3-1 قائمة الحسابات بالأوراق التجارية حسب النظام المحاسبي المالي
47	ثانياً: التسجيل المحاسبي للأوراق التجارية
47	2-1 انشاء الأوراق التجارية
48	2-2 تحصيل الورقة التجارية
53	3-2 خصم الورقة التجارية قبل استحقاقها
54	4-2 تظهير الورقة التجارية

55	المحور الرابع : المعالجة المحاسبية للأغلفة
56	أولاً: الغلافات التجارية
58	1-1 الغلافات غير قابلة للاسترجاع
58	2-1 الغلافات القابلة للاسترجاع
58	3-1 تقديم الغلافات القابلة للاسترجاع بضمان
59	ثانياً: حالة ارجاع الغلافات
59	1-2 حالة ارجاع الغلافات سليمة
59	2-2 إرجاع جزء أوكل الأغلفة معطوبة
59	2-3 حالة الاحتفاظ بالأغلفة نهائياً
65	المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة المحاسبية
66	أولاً: عموميات حول أعمال نهاية السنة
66	1-1 الأهمية القانونية حول أعمال نهاية السنة
66	2-1 مراحل أعمال نهاية السنة
67	3-1 دور وأهداف أعمال نهاية السنة.
68	4-1 أنواع الجرد
68	ثانياً: جرد التثبيات
68	1-2 تقييم التثبيات
69	2-2 التثبيات المعنوية
71	3-2 التثبيات العينية
75	4-2 التثبيات جاري انجازها
77	5-2 التثبيات المالية

82	6-2 الاهتلاكات والخسائر القيمة
82	1-6-2 الاهتلاك التثبيتات والتنازل عنها
94	2-6-2 خسائر القيمة عن التثبيتات
99	ثالثا: جرد المخزونات
99	1-3 خسائر القيمة عن المخزونات
103	2-3 تسوية فوارق الجرد
106	3-3 حالة الجرد المتناوب
107	4-3 تسوية حسابات المشتريات المخزنة

قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
67	أعمال نهاية السنة	01
83	توزيع التكاليف على المقدر بصفة متساوية	02

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
82	تصنيف التثبيتات القابلة للإهلاك	01
84	مخطط الإهلاك	02

المقدمة

المقدمة:

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع د في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، يهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الدخول في الاقتصاد الدولي، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين للمعلومات المحاسبية والمالية .

من خلال هذه المطبوعة، حاولنا استعراض مختلف المواضيع للسداسي الثاني في المحاسبة المالية وتقسيم هذا العمل إلى المحاور الأساسية.

تناولنا في **المحور الأول**: المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركات في المؤسسة الفردية والجماعية.

المحور الثاني : المعالجة المحاسبية للمخزون والعمليات المواكبة للشراء والبيع من تخفيضات وحسومات المردودات ، والرسم على القيمة المضافة.

المحور الثالث: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية.

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للأغلفة التجارية

المحور الخامس: المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة المحاسبية.

و قد كانت هذه المطبوعة معدة باختصار، لتمكين الطالب من حفظ كل المعالجات المحاسبية و فهمها بأسلوب بسيط و سهل للمراجعة، و نأمل أن يكون هذا المجهود مفيد لطلابنا.

المحور الأول

المعالجة المحاسبية لعملية

تأسيس الشركات

تمهيد:

تنقسم موارد المؤسسة في جانب الخصوم الميزانية والتي تسمح بتمويل الاستخدامات المثلثة في أصولها إلى خصوم جارية وخصوم غير جارية، هذه الأخيرة المثلثة في العناصر المختلفة للصنف الأول يطلق عليها الأموال الخاصة التي تعد كمصدر تمويل دائم لنشاط المؤسسة وعنصر رئيسي في تقييم المؤسسات.¹

أولاً: رؤوس الأموال ومكوناته

1-1 تعريف رؤوس الأموال الخاصة:

تعرف الأموال الخاصة بأنها مجموع وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة والتي أبقوها تحت تصرفها بصفة دائمة . وقد تكون هذه الموارد المقدمة في شكل عيني أو نقدي ، كما يمكن أن يكون مصدرها الأرباح المحققة والمتروكة تحت تصرف المؤسسة. وفقا للمادة 24 من القانون 08-156 تمثل رؤوس الأموال الخاصة ' فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية'²

1-2 مكونات رؤوس الأموال الخاصة:

يتكون رؤوس الأموال من مجموعة من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة المؤسسة الاقتصادية، حيث يقضي النظام المحاسبي المالي بضرورة موازنة الحسابات (العنوان و التسمية) مع الوضع القانوني للمؤسسة وفيمايلي أهم

10- رأس المال ، الاحتياطات وما يماثلها-

11- الترحيل من جديد-

12- نتيجة السنة المالية.-

13- النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال

15- المؤونات للأعباء الخصوم غير الجارية

16-لافتراضات والديون المماثلة

17- الديون المرتبطة بالمساهمات

18-حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة

¹ بن ربيع حنيفة والأخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية، الجزء الثاني، منشورات كليك، الطبعة الأولى، 2013، ص 06.

² -مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008 يتضمن تطبيق القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 24، ص 13.

يتضمن **الصنف الأول** حسابات تشمل الأموال الخاصة والقروض الطويلة الأجل، وهذه في مجملها تسمى الأموال الدائمة أو رأس المال المستثمر.
ثانياً: **المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة**

إن الحساب الفرعي 101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال- استغلال، يعالج محاسبياً حسب الشكل القانوني للمؤسسة من حيث كونها جماعية (الشركة) أو فردية.

1-2 حساب رأس المال في المؤسسة الفردية:

أ- 101 الحساب أموال الاستغلال

يتمثل بالنسبة للمؤسسة الفردية قيمة العناصر (سواء عينية أو نقدية) التي وضعها صاحب المؤسسة (لمستغل) تحت تصرف مؤسسته عند إنشائها، وكذلك قيمة الإضافات بصفة دائمة أثناء مزاولته نشاطه، وهو بذلك يكون دائناً :

- بالحصة التي يساهم بها صاحب المؤسسة في بداية أو خلال نشاط المؤسسة أي عند إضافة أموال أثناء النشاط أو عند التأسيس.
- الرصيد الدائن لحساب 108 لحساب المستغل في نهاية الدورة أي (يرصد الحساب 108 مع الحساب 101).
- نتيجة الدورة (ح / 12) إذا كانت ربح أي دائنة.

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
2		ح/ التثبيات	×	
3		ح/ المخزونات	×	
512		ح/ البنك	×	
	101	ح/ أموال الاستغلال قيد التأسيس		×
108		ح/ المستغل	×	
	101	ح/ أموال الاستغلال ترصيد حساب المستغل		×

أما في بداية السنة المالية فيرحل رصيد حساب نتيجة الدورة (الربح) وتجعل حساب أموال الاستغلال دائنا

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
120		ح/ نتيجة الدور	×	
	101	ح/ أموال الاستغلال		×
		ترحيل نتيجة الدورة		

يكون مدینا :

- الرصيد المدین لحساب 108 الحساب المستغل في نهاية الدورة (يرصد الحساب 108 مع الحساب 101).
- نتيجة الدورة (ح/12) خسارة أي مدينة .

و يمكن توضیح ماسبق ذكره في المعالجة المحاسبية التالية

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
101		ح/ أموال الاستغلال	×	
	108	ح/ المستغل		×
		ترصيد حساب المستغل		

أما في بداية السنة المالية فيرحل رصيد حساب نتيجة الدورة (خسارة) وتجعل حساب أموال الاستغلال مدینا

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
101		ح/ أموال الاستغلال	×	
	129	ح / نتيجة الدورة		×
		ترحيل نتيجة الدورة		

ب- الحساب 108 الحساب المستغل :

يسجل هذا الحساب كل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة و مالکها أي كل المسحوبات و المدفوعات التي يقوم بها صاحب المؤسسة لأغراض شخصية (خارج استغلال المؤسسة) أي مسحوبات لأغراض شخصية و مدفوعات من حساب صاحب المؤسسة الخاص لصالح المؤسسة، في نهاية السنة يحول رصيد هذا الحساب إلى حساب 101 أموال الاستغلال.

مثال:

بتاريخ 2020/01/02 أسس التاجر مؤسسة فردية بالعناصر التالية

مباني تجارية 150.000 دج، معدات صناعية 120.000 دج، تجهيزات مكتب 80.000 دج، بضائع 70.000 دج، البنك 250.000 دج، الصندوق 200.000 دج، موردو التثبيات 90.000 دج، موردو المخزونات 110.000 دج

خلال السنة المالية قام التاجر بالعمليات التالية:

01/05 سحب من الصندوق مبلغ 10.000 دج لحساب الخاص؛

01/15 دفع مبلغ 50.000 دج لموردو المخزونات من حساب الخاص؛

01/25 دفع مصاريف ايجار منزله بمبلغ 25.000 دج نقدا من حساب المؤسسة؛

02/20 سحب نصف قيمة البضاعة لاستعماله الشخصي؛

03/03 تحصل على قرض بنكي لتوسيع نشاطه بقيمة 100.000 دج وضع نصف المبلغ في الحساب البنك والباقي لاستعماله الشخصي؛

04/15 منح للمؤسسة مبنى خاص به قيمته 35.000 دج لاستعماله كإدارة؛

6/30 تنازل عن سيارته الشخصية قيمتها 40.000 دج لصالح المؤسسة؛

07/25 دفع مصاريف الكهرباء الخاصة بمنزله قيمتها 30.000 دج بشيك بنكي؛

11/30 تسديد ديون موردو التثبيات الربع بشيك بنكي والباقي من حساب الخاص.

المطلوب:

1- حساب قيمة رأس المال.

2- تسجيل العمليات في يومية المؤسسة.

3- ماهو تأثير هذه العمليات على رأس المال.

الحل:

1- رأس المال = مجموع الأصول - مجموع الديون

رأس المال: (110.000+90.000)-(200.000+250.000+70.000+80.000+120.000+150.000)

رأس المال = 670.000

2- التسجيل المحاسبي :

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		2020/01/02		
	150.000	ح / مباني	213	
	120.000	ح/معدات صناعية	215	
	80.000	ح/ معدات مكتب	2181	
	70.000	ح/بضائع	30	
	250.000	ح/البنك	512	
	200.000	ح/ الصندوق	53	
670.000		ح/ رأس المال	101	
110.000		ح/ موردو المخزونات	401	
90.000		ح / موردو التثبيات	404	
		قيد الافتتاحي		
		01/05		
	10.000	ح/ المستغل	108	
10.000		ح/ الصندوق	53	
		سحب من الصندوق لحساب الخاص		
		01/15		
	50.000	ح/ موردو المخزونات	401	
50.000		ح/المستغل	108	
		تسديد للمورد من حساب الخاص		
		01/25		
	25.000	ح/ مصاريف الايجار	613	
25.000		ح/ المستغل	108	

		دفع مصاريف الايجار من حساب الخاص		
		02/20		
35.000	35.000	ح/ المستغل ح/ البضائع سح نصف البضاعة لحساب الخاص	30	108
		03/03		
100.000	50.000 50.000	ح/ البنك ح/ المستغل ح/ قروض بنكية قرض بنكي نصفه لحسابه الخاص	164	512 108
		04/25		
35.000	35.000	ح/ مباني . ح/ المستغل دفع مبنى اداري من حسابه الخاص	108	213
		07/25		
30.000	30.000	ح/ المستغل ح/ البنك سحب من البنك لدفع فاتورة كهرباء لمنزله	512	108
		11/30		
22.500 67.500	90.000	ح/ موردين المخزونات ح/ البنك ح/ المستغل تسديد 3/2 للمورد من حساب الخاص	512 108	401
		12/31		
132.500	132.500	ح/ المستغل ح/ رأس المال ترصيد ح/ 108	101	108

ح/101		ح/108	
المستغل		المستغل	
670.000		25.000	10.000
132.500		50.000	35.000
		35.000	50.000
		40.000	30.000
		67.500	
	ر.د 802.500		ر.د 132.500
802.500	802.500	257.500	257.500

3- أظهر رصيد حساب 108 دائن وبذلك يؤدي إلى زيادة ورفع رأس المال ب132.500

2-2 حساب رأس المال في المؤسسة الجماعية

يسجل فيه مجموع المساهمات التي وضعها المساهمون في خدمة المؤسسة، حيث يقسم رأس المال إلى مجموعة من الأسهم وتعرف القيمة الاسمية للسهم الواحد، كما يعرف هذا الحساب تغيرات بالزيادة والنقصان مما يجعله دائنا في بعض الأحيان ومدينا في بعض الأخر .
أ. تأسيس شركة التضامن:

تعتبر شركة التضامن من شركات الأشخاص، يكون فيها متضامنين في جميع تعهدات الشركة و يكتسبون صفة التاجر، ويجمعهم طابع التعارف لذلك فحصة الشريك غير قابلة للتنازل إلا بموافقة جميع الشركاء، و تأسيس شركة تضامن بعقد رسمي يخضع للتسجيل والإشهار، وتكون الحصص المقدمة في شكل حصص نقدية أو عينية.

المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن:

تبدأ المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن بمرحلة الوعد بإحضار المساهمات العينية والنقدية عند الموثق، ثم الوفاء بالوعد بإحضار المساهمات محررة بعد تنفيذها فعلياً¹

المرحلة الأولى: نسجل مرحلة الاكتتاب بالمساهمات التي وعد بها المساهمون بجعل ح/ 456 الشركاء العمليات عن رأس المال مدينا يقابله في الجانب الدائن ح/ 101 رأس المال الشركة حسب القيد التالي:
يتفرع حساب 456 الشركاء عمليات على رأس مال إلى:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
456	101	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال ح/ رأس المال الشركة الوعد بالمساهمة أو الاكتتاب	×	×

المرحلة الثانية: فتظهر المساهمات العينية والنقدية في الجانب المدین يقابله في الجانب الدائن ح/ 456 الشركاء العمليات عن رأس المال حسب القيد التالي :

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
2××	456	ح/ التثبيتات	×	×
3××		ح/ المخزونات	×	
5××		ح/ المتاحات	×	
		ح/ رأس المال الشركة الوفاء الوعد	×	×

ب- تأسيس شركة المساهمة:

تختلف عن شركة تضامن في أن القانون وجب أن يكون عدد الشركاء أقل من 07، وأن يكون رأس مالها 5.000.000 دج على الأقل إذ ما لجأت الشركة علنية للدخار، و مليون دينار في الحالة المخالفة (المادة 594 من القانون التجاري). حيث يقسم إلى حصص منساوية بقيمة اسمية لا تقل عن 1.000 دج للسهم بطرحها للاكتتاب العام ، وتكون مسؤولية الشريك محدودة بمقدار مساهمته في رأس المال. وحسب المادة 596 المعدلة من القانون التجاري يجب أن يكتتب رأس المال بكامله على أن تكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع على الأقل من قيمتها الإسمية، ويتم الوفا بقيمة المساهمات المؤجلة

¹ - صلاح حواس ، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة السابعة 2018/2019 ، ص60.

مرة واحدة أو عدات مرات بنا على قرار مجلس الإدارة في أجل لا يتجاوز 5 سنوات من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري).

المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة:

حسب المادة 596 من القانون التجاري الجزائري، فإنه ينتج عند تأسيس المؤسسة نوعين من حقوق الشركة على المساهمين نتيجة الإكتتاب.

❖ حقوق مستحقة عند الإكتتاب: ويشمل

- المساهمات العينية والتي يجب أن تسدد قيمتها كاملا حالا وتسجل في ح/45611 أسهم عينية
- الربع من الأسهم النقدية أي 25% على الأقل من قيمة الأسهم النقدية واجبة الدفع عند الإكتتاب وتسجل في ح/45615 أسهم نقدية.

❖ حقوق غير مستحقة عند الإكتتاب (مؤجلة):¹

رأس مال غير مطلوب وتتمثل في 75% من قيمة الأسهم النقدية التي تأجل طلبها بعد الإكتتاب والتي يبقى الشركاء المساهمون ملزمون بدفعها بنا على طلب مجلس الإدارة في أجل لا يمكن أن يتجاوز 5 سنوات ابتداء من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري ، وتسجل في ح/ 109 رأس المال المكتتب غير المطلوب بجعل الحساب 101 دائنا.

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

• إثبات الوعد بالمساهمات:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
45611		ح/ مساهمات عينية	×	
45615		ح/ مساهمات نقدية (25% أو أكثر)	×	
109		ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	×	
	101	ح/ رأس المال الشركة		×
الوعد بالمساهمة أو الإكتتاب				

إثبات تقديم المساهمات المطلوبة العينية والنقدية:

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
2×		ح/ التثبيات	×	
3×		ح/ المخزونات	×	

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون ، مرجع سابق الذكر، ص22.

	×	ح/ البنك	512
×		ح/ مساهمات عينية	45611
×		ح/ مساهمات نقدية مطلوبة تسديد الشركاء للمساهمات	45615

مرحلة استدعاء المساهمات النقدية المتبقية:

يرصد الحساب 109 رأس المال المكتتب غير المطلوب بجعل حساب 45615 جزئياً أو كلياً مدينا بمبلغ المساهمات التي تم استدعاؤها من الشركاء

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
45615		ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال	×	
	109	ح/ رأس المال المكتتب غير المطلوب استدعاء المساهمات النقدية المتبقية		×

مرحلة استلام المساهمات النقدية المتبقية

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
512		ح/ المتاحات	×	
	456	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال استلام المساهمات النقدية المتبقية		×

مثال:

بتاريخ 2020/01/25 أسس شريكين شركة برأس مال 2.000.000 دج مقسمة 2.000 سهم قيمة السهم الواحد 1.000 دج ، منها 1.500 سهم مساهمة عينية والباقي مساهمة نقدية ، وكانت مساهمات الشريكين كمايلي:

الشريك الأول: مساهمات العينية تمثلت في مباني 200.000 دج، سيارة سياحية 150.000 دج، بضائع 100.000، تجهيزات مكتب 250.000 دج ومساهمات نقدية ب 300.000 دج
الشريك الثاني : مساهمات العينية تمثلت في أراضي 450.000 دج، معدات صناعية 200.000 دج ، مواد أولية 50.000 دج ، سيارة سياحية 100.000 دج ومساهمات نقدية 200.000 دج.
تم الاككتاب بكل المساهمات العينية وتقديم الحد الأدنى القانوني من المساهمات النقدية.
بتاريخ 01/30 تم استلام المساهمات العينية .

بتاريخ 02/05 استلام المساهمات النقدية المطلوبة وايداعها في بنك الشركة

بتاريخ 07/30 استلام باقي المساهمات النقدية وايداعها في البنك

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في دفتر اليومية للشركة.

الحل

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		2020/01/25		
	45611	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال (م. عينية)	1.500.000	
	45615	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال (م. نقدية)	125.000	
	109	ح/ رأس المال المكتتب غير المستعان به	375.000	
	101	ح/ رأس المال الشرك		2.000.000
		الوعد بالمساهمة أو الاكتتاب		
	211	ح/ اراضي	450.000	
	213	ح/ مباني	200.000	
	215	ح/ معدات صناعية	200.000	
	2181	ح/ معدات نقل	250.000	
	2182	ح/ تجهيزات مكتب	250.000	
	30	ح/ بضائع	100.000	
	31	ح/ م. أولية	50.000	
	45611	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال (م. عينية)		2.000.000
		تنفيذ الوعد للمساهمات العينية		
		02/05		
	512	ح/ البنك	125.000	
	45615	ح/ الشركاء العمليات عن رأس المال (م. نقدية)		125.000
		تنفيذ الوعد المساهمات النقدية المطلوبة		
		01/25		

25.000	25.000	ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (م.نقدية) ح/رأس المال المكتتب غير المستعان به استدعاء المساهمات النقدية المتبقية	109	45615
35.000	35.000	02/20 ح/البنك ح/الشركاء العمليات عن رأس المال (م.نقدية) استلام المساهمات النقدية المتبقية	45615	512

المحور الثاني

المعالجة المحاسبية

للمخزونات عملية الشراء

والبيع والتخفيضات

التجارية والرسم على

القيمة المضافة

أولاً- عموميات حول المخزونات:

1-1 تعريف المخزونات ومكوناتها

تعتبر المخزونات أصول جارية ، وتضم مجموعة من المواد والمنتجات التي اشترتها المؤسسة أو قامت بإنتاجها بهدف بيعها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال. ويشمل الحسابات التالية:

30 مخزونات البضائع : هي سلع التي اشترتها المؤسسة لغرض إعادة بيعها على حالها في اطار الاستغلال العادي.

31المواد واللوازم: هي كل سلعة اشتريت لغرض التحويل إلى إنتاج أو الاستهلاك من أجل الحصول على منتج النهائي.

32 التموينات: هي كل السلع الموجهة للاستهلاك خارج العملية الإنتاجية بمعنى لا تدخل هذه العناصر في تركيبية المنتج ، وتتضمن :

- 321 المواد القابلة للاستهلاك،
- 322 لوازم قابلة للاستهلاك.
- 326 أغلفة مستهلكة

33 المنتجات والاشغال قيد الإنجاز، هي المنتجات التي بلغت مرحلة معينة من التصنيع في نهاية الدورة المحاسبية وتتضمن:

- 331 منتجات قيد الانجاز
- 335 أشغال قيد الانجاز.

34 انتاج الخدمات الجاري انجازها: هي دراسات أو خدمات التي وصلت إلى درجة معينة من التصنيع في نهاية السنة وتتضمن .

- 341 دراسات قيد الانجاز .
- 345 خدمات قيد التقديم.

35 مخزونات المنتجات: هي العناصر الناتجة عن العملية الإنتاجية وتتضمن

351 المنتجات الوسيطة، هو انتاج مر بمراحل من التصنيع، وبقي له مراحل أخرى له شكل محدد وقابل للبيع.

355 المنتجات المصنعة، هي المنتجات التي انتهت عملية تصنيعها وأصبحت جاهزة للبيع.

358 المنتجات المتبقية، عبارة عن بقايا التصنيع (فضلات ومهملات).

36-المخزونات المتأتية من التثبيات:

يشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات المادية أو العينية، حيث يتم تخزينها على أن تستعمل مستقبلا.

37-المخزونات الخارجية:

هي المخزونات التي يراقبها الكيان ولكن لا يحوزها ماديا عند اقفال السنة المالية، المخزونات المودعة و المخزونات السائرة في الطريق.

38 - المشتريات المخزنة :

يعبر عن المشتريات الحقيقية للمخزونات وهو حساب وسطي بين مرحلة استلام الفاتورة، ومرحلة استلام المخزون-380 البضائع المخزنة، -381 مواد أولية واللوازم المخزنة، 382 التموينات الأخرى المخزنة.

39- خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها

1-2- قوا عد تقييم المخزونات:

يتم تقييم المخزونات وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- تكلفة الشراء = سعر الشراء خارج الرسم القابل للاسترجاع + المصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، لشحن...الخ) + الرسوم الغير القابلة للاسترجاع - التخفيضات التجارية.
- **تكلفة الإنتاج:** تجمع العناصر التالية

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة المحددة مسبقا.
- الأعباء المباشرة للإنتاج، هي الأعباء التي يمكن إلحاقها دون لبس في تكلفة الإنتاج وتشمل الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.
- الأعباء غير المباشرة للإنتاج، هي الأعباء التي تم التمكن من إلحاقها بإنتاج مخزون ما، تستثنى منها عادة الأعباء المالية وأعباء الإدارة العامة

1-3 تكلفة المخرجات:

- التكلفة الوسيطة المرجحة. CMUP.
- التكلفة الوسيطة المرجحة بعد كل ادخال.
- الوارد أولا الصادر أولا FIFO .

4-1 طرق متابعة المخزونات

النظام المحاسبي المالي ترك للكيان حرية اختيار أسلوب لمتابعة المخزونات لها سواء استعملت طريقة الجرد الدائم أو طريقة الجرد المتناوب.

أ- طريقة الجرد المتناوب:

تتوقف طريقة متابعة المخزون حسب هذه الطريقة في كل الأحوال على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون التي تتم على أقل مرة في نهاية كل سنة، بعدها تقوم المؤسسة بالتسوية المحاسبية لوضعية

ب- طريقة الجرد المستمر الدائم:

هي طريقة متبعة في المؤسسات التي تتميز بمبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبيا، ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود ، لهذا يكون من السهل التعرف على تكلفة عنصر المباع.

ثانيا التسجيل المحاسبي لعملية الشراء للمخزونات

1-2- عملية الشراء المخزون: تتم المعالجة المحاسبية لعملية الشراء كما يلي:¹

المرحلة الأولى: (مرحلة استلام الفاتورة)

38x	ح/ المشتريات المخزنة	XX	
401	ح/ موردو المخزونات	XX	

المرحلة الثانية: (مرحلة استلام المخزون)

30	ح/ البضائع	X	
31	ح/ مواد أولية	X	
32	ح/ التموينات	x	
38x	ح/ المشتريات المخزنة	XX	

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، الجزء الأول، 2010، ص172.

المرحلة الثالثة: (مرحلة التسديد)

XX	XX	ح/ موردو المخزونات	401
XX		ح/ النقديات	5xx

2-2 مردودات المشتريات:

يقوم المشتري عادة بفحص البضاعة المشتراة عند استلامها فإذا وجد بها نقصا أو تلفا أو ظهر أنها مخالفة للمواصفات المتفق عليها في طلب الشراء، عندها يرد كلها أو بعضها إلى البائع وتعالج على أنها مردودات مشتريات في هذه الحالة يتم تسجيل قيد عكسي للقيد الأصلي المتعلق بعملية الشراء.¹

XX	XX	ح/ موردو المخزونات	401
XX		ح/ مشتريات المخزنة	38x
		ح/ مشتريات المخزنة	38x
XX	Xx	ح/ بضائع	30

2-3 الشراء في حالة الفاتورة بالعملة الأجنبية:

XX	XX	ح/ مشتريات مخزنة	38X
XX		ح/ موردو المخزونات	
		استلام فاتورة بالعملة الصعبة	401

*إذا كانت القيمة المسددة أصغر يعتبر إيرادا يسجل في ح/ 766 إيرادات الصرف، ويكون القيد كمايلي:

XX	XX	ح/ موردو المخزونات	401
XX		ح/ نقديات	5XX
		ح/ إيراد الصرف	766
		تسديد الفاتورة	

¹ كتوش عاشور، "المحاسبة العامة- أصول و مبادئ- وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009، ص153.

*إذا كانت القيمة المسددة أكبر يعتبر مصروفًا ماليًا للمؤسسة في ح/ 666 خسائر الصرف ويكون القيد كمايلي:

	X	ح/ موردو المخزونات	401
	X	ح/ خسائر الصرف	666
X		ح/ النقديات تسديد الفاتورة	5XX

ثالثا التسجيل المحاسبي لعملية بيع المخزونات:

3-1- اخراج البضائع والمواد واللوازم للبيع:

تمرالبضائع عملية بيع البضائع والمواد على ثلاثة مراحل:

المرحلة الأولى : تسجيل فاتورة البيع، وتمثل مرحلة اثبات الحق تجاه الزبون بسعر البيع وتسجل

	XX	ح/ زيائن	411
XX		ح/ مبيعات بضائع والمواد مرحلة تحرير الفاتورة	700

المرحلة الثانية: إخراج البضائع والمواد المباعة من المخازن لتسليمها للزبون، حيث يتم إخراجها بتكلفة شرائها من خلال بطاقة اخراج

	XX	ح/المشتريات المستهلكة من البضائع	600
XX		ح/ بضائع ، مواد مرحلة اخراج المخزون	31/30

المرحلة الثالثة: مرحلة التحصيل أي دفع

	XX	ح/نقديات	5xx
XX		ح/ الزيائن مرحلة التحصيل	411

2-3 إدخال المواد الأولية للتحويل (التصنيع):

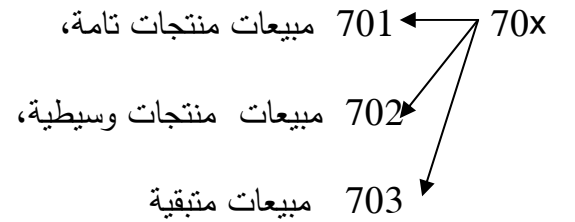
في حالة ادخال المواد الأولية والتموينات إلى الورشة من أجل تحويلها إلى انتاج فيسجل في قيد واحد¹

	X	ح/المواد الأولية المستهلكة	601
	X	ح/ التموينات الأخرى	602
X		ح/ المواد الأولية	31
X		ح/ التموينات الأخرى	32
		مرحلة اخراج المواد و التموينات للتحويل	

3-3- بيع المنتجات (نصف مصنعة، منتجات تامة، فضلات ومهملات)

يتم التسجيل المحاسبي بنفس طريقة الاجراءات المحاسبية التي ذكرت في بيع البضائع و المواد اللوازم

المرحلة الأولى: تحرير أو تسليم الفاتورة بجعل ح/411 زبائن مدين، يقابله في الجانب الدائن ح/70 مبيعات من المنتجات والذي يتفرع إلى:



		ح/ زبائن	411
	XX	ح/ مبيعات منتجات	70x
XX		مرحلة تحرير الفاتورة	

المرحلة الثانية : إخراج المنتج من المخزن بتكلفة الانتاج

		ح/انتاج مخزن	724
	XX	ح/منتجات تامة/منتجات وسيطية/منتجات متبقية	358/355/351
XX		مرحلة اخراج المنتجات	

¹ صلاح حواس، مرجع سابق، ص 100.

المرحلة الثالثة: مرحلة التحصيل أي دفع

5xx	ح/نقديات	XX
411	ح / الزبائن	XX
	مرحلة التحصيل	XX

3-4 ادخال المنتجات إلى المخزن: عندما تنتهي المؤسسة من عملية الانتاج تقوم بادخال المنتجات إلى المخزن ويسجل التسجيل التالي

351	ح/منتجات وسيطية	X
355	ح/منتجات تامة	X
358	ح/منتجات متبقية	X
724	ح/ انتاج مخزن	X

3-5 حالة ارجاع المبيعات: يسجل بالغاء القيد أي تسجيل القيد العكسي لعملية البيع.

70x	ح/ مبيعات	Xx
411	ح/ الزبائن	xx
35x	ح/ منتجات	xx
724	ح/انتاج مخزن	xx

مثال:

بتاريخ 2019/01/30 باعت المؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة 200.000 دج تكلفة شرائها 160.000 دج.

02/02 باعت مواد أولية بسعر 300.000 دج بشيك بنكي، تكلفة شرائها 250.000 دج. وصلت البضاعة ولم تصل الفاتورة.

02/10 ادخال ما قيمة 150.000 دج من مواد أولية لتصنيع.

03/15 بيع منتجات تامة بقيمة 130.000 دج تكلفة انتاجها 90.000 دج، ومنتجات نصف مصنعة تدخل في عملية التصنيع بقيمة 80.000 دج، تكلفة انتاجها 50.000 دج بواسطة شيك بنكي مع تسليمها للزبون.

03/20 بيع نفايات بقيمة 35.000 دج تكلفة انتاجها 25.000 دج على الحساب.

03/29 ادخال إلى المخزن قيمة 20.000 دج من المنتجات التامة، 15.000 دج من منتجات وسيطية، 5.000 من الفضلات والمهملات.

03/30 بسبب عدم جودة المنتجات التامة المباعة بتاريخ 03/15 ارجع الزبون نصف المنتجات.

الحل:

		N/01/30		
	200.000	ح/زيائن		411
200.000		ح/مبيعات بضاعة	700	
		ارسال الفاتورة		
	160.000	ح/ مشتريات المستهلكة من البضائع		600
160.000		ح/ بضاعة	30	
		مذكرة إخراج		
		02/02		
	300.000	ح/ الزيائن		411
300.000		ح/ مبيعات بضائع	700	
		فاتورة مبيعات		
		//		
	250.000	ح/ مشتريات المستهلكة من البضائع		600
250.000		ح/ مواد ولوازم	31	
		مذكرة إخراج المواد		
		//		
	300.000	ح/ بنك		512
300.000		ح/ زيائن	411	
		التحصيل		
		02/10		
	150.000	ح/ المواد الأولية المستهلكة		601
		ح/ مواد أولية		
		إخراج مواد لتصنيع		
		03/15		
150.000		ح/ الزيائن	31	
				411

	210.000			
130.000		ح/ مبيعات منتجات تام	701	
80.000		ح/ مبيعات منتجات وسيطية فاتورة منتجات	702	
		//		
90.000	140.000	ح/ انتاج مخزن ح/ منتجات وسيطية ح/ منتجات تامة		724
50.000		ا اخراج مواد للبيع	351	
		//	355	
		ح/ بنك ح/ الزبائن التحصيل من الزبائن 03/20		512
210.000	210.000	ح/ زبائن ح/ مبيعات منتجات متبقية	411	
		// الفاتورة		
		ح/ انتاج مخزن ح/ منتجات متبقية اخراج منتجات متبقية للبيع		
	35.000	ح/ منتجات وسيطية 03/29 ح/ منتجات تامة ح/ منتجات متبقية		411
35.000		ح/ انتاج مخزن ادخال المنتجات للمخزن	703	
	25.000	03/30 ح/ مبيعات المنتجات التامة		724
25.000		ح/ الزبائن فاتورة ارجاع نصف المنتجات	358	
		//		
	20.000	ح/ منتجات تامة		351
	15.000	ح/ انتاج مخزن		355

	5.000	ح/ منتجات متبقية		355
40.000		ح/ انتاج مخزن ادخال المنتجات للمخزن	724	
		03/30		
	65.000	ح/ مبيعات المنتجات التامة		701
65.000		ح/ الزبائن فاتورة ارجاع نصف المنتجات	411	
		//		
	45.000	ح/ منتجات تامة		355
45.000		ح/ انتاج مخزن مذكرة ادخال	724	

رابعا : العمليات الملحقة للشراء والبيع:

أثناء عملية التبادل بين البائع والمشتري عادة ما تنشأ عمليات تؤثر في ذمة كل من البائع و المشتري، هذه العمليات تتطلب فهم كافي حتى نتمكن من تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة

1-4 التخفيضات

التخفيضات هي كل ما يمنحه الموردون لزيائنهم لأسباب عديدة منها:¹

* عدم مطابقة السلعة للمواصفات المتفق عليها في العقد.

* تشجيع الزبون على شراء بكميات كبيرة المعنية قد تكون على طلبية واحدة أو طلبيات لفترة معينة (من أجل جلب زبائن جدد).

* المحافظة على فئة معينة من الزبائن .

وتقسم التخفيضات إلى نوعين تخفيضات تجارية، و تخفيضات مالية.

¹ صلاح حواس، مرجع سابق ص 166.

أ- التخفيضات التجارية :

تمنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسات التجارية للمؤسسة، والتخفيضات التجارية لا تسجل محاسبيا، ويقضى قواعد النظام المحاسبي المالي بتسجيل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري¹ والتخفيضات التجارية ثلاثة أنواع:²

التنزيلات (Remise) : تمنح عادة لحجم العملية التجارية التي تمت مع البائع والمشتري

الحسميات (Rabais) : تمنح في حالات معينة مثل وجود عيب في البضائع أو المنتجات المباعة أو عند التأخر في تسليمها.

المرتجعات (Ristourne) : تمنح عادة في نهاية الدورة بسبب طول فترة التعاون (زيون وهي)، أو بسبب بلوغ العمليات المتراكمة خلال السنة مستوى معين (الحجم، رقم الأعمال)، وتسمى أيضا المردودات

1- المعالجة المحاسبية لتخفيض التجاري ضمن الفاتورة:

يقضي النظام المحاسبي المالي بعد تسجيل هذه التخفيضات إذا كانت واردة ضمن الفاتورة نفسها، بحيث تسجل قيمة (المشتريات ، المبيعات) بالصافي التجاري دون حساب الرسوم على القيمة المضافة، فهو النسبة المئوية أو المبلغ المقتطع من أسعار البيع المعلنة في قوائم الأسعار، وهو لا يمثل مكسبا للمشتري ولا خسارة للبائع . لذلك لا نسجل قيمة التخفيض التجاري بدفاتر الطرفين البائع والمشتري. يسجل عملية البيع والشراء بالصافي التجاري مهما كانت العملية على الحساب أو النقديتات ويحسب كما يلي²:

تخفيض تجاري ضمن فاتورة المشتري تخفيض تجاري ضمن فاتورة البائع

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

	X	ح/ الزبائن	411		X	ح/ مشتريات مخزنة	38x
	X	ح/ النقديتات	5xx		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ مبيعات	70x		X	ح/ النقديتات	5xx
		تسليم فاتورة المبيعات				استلام فاتورة مشتريات	

¹ أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، جسور النشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 66 .

² صلاح حواس، مرجع سابق الذكر، ص 166.

³ أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 66-69

2- المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية ضمن فاتورة استدراكية: يقضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات كمايلي¹

(محاسبة المورد)				(محاسبة الزبون)			
	X	ح/التخفيضات الممنوحة للزبائن	709		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ الزبائن	411	X		ح/ التخفيضات المتحصل عن مشتريات	609
		تخفيض تجاري ضمن فاتورة استدراكية رقم.....				تخفيض تجاري فاتورة استدراكية	

مثال:

1- بتاريخ 2020/01/15 قامت مؤسسة بشراء بضائع من المورد "ع" وقد تضمنت الفاتورة مايلي: تمت بضاعة 150.000 دج، تخفيض تجاري 5% على الحساب (تكلفة شراء عندالمورد 100.000دج).

2- بتاريخ 01/30 استفادت المؤسسة "س" من عند المورد "ع" تخفيض تجاري بنسبة 3% في فاتورة استدراكية نتيجة عيوب في البضاعة ، كما قامت بتسديد الديون بشيك بنكي .

المطلوب: 1- اعداد الفاتورة اللازمة

2- تسجيل العمليات في كل من يومية الزبون "س" والمرد "ع"

الحل: اعداد الفاتورة

العناصر	المبلغ
سعر الشراء	150.000
تخفيض تجاري 5%	(7500)
الصافي التجاري	142500

يومية الزبون:

380	ح/ مشتريات البضائع 01/15	142.500	
142.500	ح/ الموردو المخزونات		
	استلام الفاتورة		401
	ح/ بضائع		30
142.500	ح/مشتريات البضائع	142.500	
142.500			380

² نفس المرجع ، ص ص 71-72.

		ح/ موردو المخزونات 01/30	401
	142.500	ح/ تخفيضات تجارية مستلمة	609
4275		ح/البنك	512
138.225			

يومية المورد:

		01/15	
	142.500	ح/ زبائن	411
142.500		ح/ مبيعات البضائع	700
		ا رسال الفاتورة	
	100.000	ح/ بضائع مستهلكة	600
100.000		ح/بضائع	30
		01/30	
	4.275	ح/ تخفيضات تجارية ممنوحة	709
	138.225	ح/بنك	512
142.500		ح/زبائن	411

ب- تخفيضات مالية (خصم لقاء، تعجيل الدفع) :

يمنح هذا الخصم إذا أراد المدين بالاتفاق مع الدائن، أن يسدد ثمن السلع المشتراة قبل الموعد المتفق لذلك يأخذ هذا الخصم الطابع المالي¹.

1-التخفيض المالي الوارد ضمن الفاتورة

ويقتضي النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه التخفيضات سواء كانت واردة أو غير واردة ضمن الفاتورة حيث تعتبر ايراد بالنسبة للعميل وعبئاً بالنسبة للمورد² ونسجل محاسبياً على النحو التالي:

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق الذكر، ص 151.

² أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، مرجع سابق، ص 72.

تخفيض مالي ضمن فاتورة البائع

تخفيض مالي ضمن فاتورة المشتري

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

	X	ح/ الزبائن	411		X	ح/ مشتريات مخزنة	38x
	X	ح/ تكاليف مالية أخرى	668		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ مبيعات	70x		X	ح/ إيرادات مالية أخرى	768
		تسليم فاتورة المبيعات				استلام فاتورة مشتريات	

2-التخفيض المالي ضمن فاتورة استدراكية :

يقضي النظام المحاسبي المالي سواء كانت واردة أو غير واردة ضمن الفاتورة، حيث يعتبر ايراد بالنسبة للزبون ، وعبء بالنسبة للمورد ، وتسجل كما يلي:

تخفيض مالي (محاسبة المورد)

تخفيض مالي (محاسبة الزبون)

	X	ح/ تكاليف مالية أخرى	668		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ الزبائن	411		X	ح/ إيرادات مالية أخرى	768
		مذكرة مستقلة لتخفيض مالي				مذكرة مستقلة لتخفيض مالي	

مثال:

في 03/10 باعت المؤسسة منتج وسيطي على الحساب وتضمنت الفاتورة البيع مايلي: سعر البيع 250.000 د.ج ، تكلفة الانتاج 200.000 د.ج ، خصم تعجيل 1%.

03/15: وعدت المؤسسة بخصم 3% من المبيعات إذا عجل بتسديد ديونه قبل تاريخ الاستحقاق نظرا لحاجة المؤسسة لسبولة نقدية .

الحل: اعداد الفاتورة

العناصر	المبلغ
سعر البيع	250.000
خصم مالي 1%	(2.500)
الصافي المالي	247.500

تخفيض مالي (مذكرة مستقلة) = $7425 = 0.03 \times 247500$

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

250000	247500	ح/ الزبائن	411
	2500	ح/ تكاليف مالية أخرى	668
		ح/ مبيعات م. وسيطية	702
		تسليم فاتورة المبيعات	
		//	
200000	200000	ح/ انتاج مخزن	724
		ح/ م. وسيطية	351
		مذكرة اخراج	
	7425	03/15	668
	240075	ح/ تكاليف مالية أخرى	512
247500		ح/ بنك	411
		ح/ زبائن	
		مذكرة مستقلة لتخفيض مالي + تحصيل الديون	

250000	250000	ح/ مشتريات م. أولية	381
247500		ح/ موردو لمخزونات	401
2500		ح/ ايرادات مالية أخرى	768
		استلام فاتورة لمشتريات	
		//	
200000	250000	ح/ م. أولية	31
250000		ح/ م. مواد أولية	381
		مذكرة ادخال	
	247500	03/15	401
	7425	ح/ موردو لمخزونات	768
240075		ح/ ايرادات مالية	512
		ح/ بنك	
		مذكرة مستقلة لتخفيض مالي + تسديد الديون	

4-2 التسبيقات على عمليات الشراء والبيع:

التسبيق هو مبلغ يقدمه الزبون للمورد لضمان هذا الأخير اتمام عملية تصريف المبيعات ويكون عادة بطلب من المورد.

أ- حالة الشراء: عندما تدفع المؤسسة تسبيق عن شراء مخزونات ، يعتبر حق المؤسسة عند المورد ويسجل ح/409 موردين مدينون حسب القيد التالي:

409	ح/ موردين مدينون	X	
5xx	ح/ النقديات دفع تسبيق لمورد	X	

وعند استلام فاتورة الشراء يرصد حساب التسبيق فيجعل دائن حسب القيد التالي:

38x	ح/ مشتريات المخزونات	X	
401	ح/ موردين المخزونات	X	
409	ح/ موردين مدينون استلام الفاتورة	X	

ب- حالة البيع: يعتبر المبلغ المسبق الذي يقبضه المورد من الزبون دين ويسجل في ح/ 419 الزبائن الدائنون- التسبيقات المستلمة كما هو في القيد التالي

5xx	ح/ النقديات	X	
419	ح/لزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة استلام تسبيق من الزبون	X	

وعند ارسال الفاتورة يرصد حساب ح/419 فيجعل مدين حسب القيد التالي:

411	ح/ مشتريات المخزونات	X	
419	ح/الزبائن الدائنون-التسبيقات المستلمة	X	
70x	ح/ مبيعات ارسال الفاتورة	X	

مثال:

بتاريخ 05/10 استلمت المؤسسة "س" طلبية من الزبون "ع" تخص منتجات وسيطية مرفقة بشيك بنكي كتسبيق 10.000 د.ج.

05/15 تم تحرير الفاتورة ، وتسليم المنتجات الخاصة ب05/10 سعر بيع 30.000 د. ج، تكلفة الانتاج 22.000 د.ج على الحساب

المطلوب : تسجيل المحاسبي في كل من يومية المؤسسة "س" والمؤسسة "ع"

الحل:

مؤسسة "ع"

مؤسسة "س"

		03/10						
	10000	ح/ موردون دائنون	409			03/10	ح/ بنك	512
10000		ح/ بنك	512		10000	ح/ الزبائن الدائنون	419	
		ارسال تسبيق				قبض تسبيق		
		03/15				03/15		
	30000	ح/ مشتريات م. أولية	381		20000	ح/ زبائن	411	
10000		ح/ موردون دائنون	409		10000	ح/ الزبائن الدائنون	419	
20000		ح/ م. مخزونات	401		30000	ح/ م منتجات وسيطية	702	

4-3- مصاريف النقل المتعلقة بالمخزونات:

تعد مصاريف النقل من المصاريف الملحقة لعملية الشراء وهي تضاف لسعر الشراء قد تكون هذه المصاريف تكاليف تتحملها مباشرة المؤسسة، أو مصاريف تدفع للغير¹

المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل لا ينبغي أن تكون واحدة لكل العمليات، اذ يجب أن تختلف من عملية إلى أخرى حسب طبيعة خدمة النقل في حد ذاته ومن يتحملها والتي عادة تكون إما.

أ- بوسائل المورد:

¹ بن ربيع حنيفة: مرجع سابق الذكر، ص 216

تعتبر مصاريف النقل في هذه الحالة ايراد ويسجل في ح/708 ، بالنسبة للزبون فمصاريف النقل تدمج إلى مصاريف الشراء حسب القيد التالي:

(محاسبة الزبون)

	X	ح/ مشتريات مخزنة	38
X		ح/ م. المخزونات	401
		تسجيل بتكلفة الشراء	

(محاسبة المورد)

	X	ح/ زبائن	411
X		ح/ مبيعات	70X
X		ح/ ايرادات الأنشطة الملحقة	708

ب- حالة النقل بوسائل الزبون:

إذا قام الزبون بنقل مشترياته بوسائله الخاصة فان هذا سيؤدي الى مصاريف كأجرة السائق ، الوقود...الخ، كل هذه تسجل في حساب الصنف السادس ولا تحمل لتكلفة الشراء.

ج- حالة النقل من طرف ثالث:

اذا نقلت المؤسسة المبيعات للزبون بواسطة وسائل خارجية (طرف ثالث)، فإنه يتحمل هذه المصاريف وتسجل في ح/624 نقل السلع، ثم يعيد تحميل تكلفة النقل للزبون بإضافتها في فاتورة البيع . أما الزبون فيدرج هذه مصاريف النقل كمصاريف ملحقة بالشراء وتسجل في ح/38 مخزونات البضائع.

(محاسبة الزبون)

	X	ح/ مشتريات مخزنة	38
X		ح/ م. المخزونات	401
		تسجيل بتكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف النقل	

(محاسبة المورد)

	X	ح/ مصاريف النقل	624
X		ح/ النقديتات	5XX
X		ح/ الزبائن	411
X		ح/ مبيعات	70X
X		ح/ مصاريف النقل	624

مثال:

1- باعت مؤسسة بضاعة بسعر 250.000 دج، ونقلها ناقل خاص بـ 15.000 دج سدها المورد نقدا، علما أنه تم الاتفاق على أن يسترجعها من العميل.

2- باعت مؤسسة بضاعة بقيمة 40.000 دج ونقلها ناقل خاص بـ 5.000 دج سدها نقدا، تم الاتفاق على أن يتحملها المورد.

(محاسبة الزبون)

(محاسبة المورد)

		- 1 -							
	265000	ح/ مشتريات بضاعة	380		15000	ح/ مصاريف النقل	624		
265000		ح/ م. المخزونات	401		15000	ح/ النقديتات	512		
		2				ح/ الزبائن	411		
	40000	ح/ مشتريات بضاعة	380		250000	ح/ م. بضائع	700		
40000		ح/ م. المخزونات	401		5000	ح/ م. النقل	624		
						2			
					40000	ح/ زبائن	411		
					5000	ح/ م النقل	624		
					40.000	ح/ م. بضاعة	700		
					5000	ح/ الصندوق	53		

4-4 الرسم القيمة المضافة:

هي ضريبة على الاستهلاك يتحملها المستهلك النهائي بشكل كامل بينما يقتصر دور المؤسسة على تحصيل الرسم من العملاء، ويسدد الفرق بين الرسم المحصل والرسم المدفوع لمصلحة الضرائب لاحقا بمعنى أن المورد هو وسيط بين المستهلك ومصلحة الضرائب¹ ويسجل حسب القيد التالي:

1-Marc Nikitin, Marc-Odile Regent, Op. cit, p96

(محاسبة الزبون)

(محاسبة المورد)

	X	ح/ مشتريات مخزنة	38		X	ح/ زبائن	411
	X	ح/ ر.ق.م	4456		X	ح/ مبيعات	70X
X		ح/ م. المخزونات	401		X	ح/ ر.ق.م	4457

وخلال 20 يوم الأولى من الشهر يجب أن تقوم المؤسسة بالتصريح، ويكون القيد كالتالي

• ر.ق.م المحصلة < ر.ق.م القابلة للتحويل

	X	ح/ ر.ق.م المحصلة	4457
X		ح/ ر.ق.م قابل للتحويل	4456
X		ح/ ر.ق.م واجب الدفع	4455
		اعداد التصريح	

• ر.ق.م المحصلة > ر.ق.م القابلة للتحويل

	X	ح/ ر.ق.م المحصلة	4457
	X	ح/ ر.ق.م واجب	4455
X		ح/ ر.ق.م قابل للتحويل	4456
		اعداد التصريح	

وعند التسديد لمصلحة الضرائب يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	X	ح/ ر.ق.م واجب الدفع	4455
X		ح/ البنك	512
		تسديد ر.ق.م الواجب الدفع	

خامسا - المخزونات المتأتية من التثبيتات (ح 36)

يسجل في هذا الحساب العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات المادية أو العينية، حيث يتم تخزينها على أن تستعمل مستقبلا، يجعل حساب 36 وما يتفرع عنه مدينا، وجعل حساب التثبيت المعني (21) دائنا.¹

*إذا كان الاستثمار مهتلكا كليا:

	X	ح/مخزونات مهتلك كليا	36
	X	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	28
X		ح/ تثبيتات مادية	21
X		ح/إيرادات أخرى استثنائية على عمليات التسيير مذكرة ادخال	757

* إذا كان الاستثمار لم يهتك بالكامل

	X	ح/مخزونات مهتلك كليا	36
	X	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	28
X		ح/ تثبيتات مادية مذكرة ادخال	21

¹ - عمورة جمال، المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأتية من التثبيتات، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08، ماي 2013، ص ص، 217-218.

تمارين تطبيقية للحل

التمرين الأول:

اليك الفواتير التالية والمطلوب تسجيلها لدى المورد والزيون

الفاتورة رقم (04)	الفاتورة رقم (03)	الفاتورة رقم (02)	الفاتورة رقم (01)
ث.فضلات 300.000 دج	ثمن م. الوسيطة 200.000 دج	ثمن م. التامة 120.000 دج	ثمن البضاعة 60.000 د.ج
- ت.تجاري (1) 3%	- ت.تجاري 2%	- ت.تجاري (1) 1%	- ت.تجاري 2%
- ت.تجاري (2) 5%	- خ مالي 2%	- ت.تجاري (2) 5%	- خ.مالي 1%
- خ مالي 1%	- ر.ق.م 19%	- ر.ق.م 19%	- ر.ق.م 19%
- ر.ق.م 19%	- تسبيق 50.000 دج	- م.النقل 6.000 دج	- التكلفة لدى المورد 45.000 د.ج
- تسبيق 60.000 دج	- مصاريف النقل 5.000 د.ج ينقلها طرف ثالث ويتحملها المورد.	ينقلها المورد و يتحملها الزيون	- الدفع ¼ نقدا والباقي على الحساب ،استلام الفاتورة والبضاعة
- التكلفة لدى المورد 250.000 دج	- التكلفة الانتاج لدى المورد 150.000 دج	-- التكلفة لدى المورد 80.000 د.ج	
الدفع بشيك بنكي، استلام الفضلات والفاتورة	- الدفع بقبول ورقة تجارية ، استلام الفاتورة و المنتجات	استلام الفاتور و المنتجات	

التمرين الثاني:

اليك العمليات التالية والمطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية، مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة 19%

02/01 شراء مواد أولية بقيمة 100.000 دج ، حيث تضمنت الفاتورة تخفيض تجاري ب 3% الدفع نقدا تم استلام الفاتورة والمواد.

02/10 تم ادخال إلى المخازن منتجات تامة الصنع بقيمة 90.000 دج

02/15 تم ارسال ماقيمة 70.000 دج من المواد الأولية الخاصة بالعملية (02/01) إلى ورشات التصنيع.

02/20 استلام فاتورة مستقلة تحتوي تخفيضا تجاريا ثانيا ب 2% على المواد المشتراة بتاريخ 02/01.

03/03 بيع نصف المواد المشتراة بتاريخ (03/01) بقيمة 45.000 د.ج، على الحساب ، تم تسليم الفاتورة والمواد.

03/10 ارسال فاتورة مستقلة تحتوي تخفيض تجاري ب 1.000 دج على المواد المباعة بتاريخ 03/03.

04/21 بيع جميع المنتجات التامة الخاصة بالعملية 02/10 بقيمة 130.000 د.ج الدفع ½ المبلغ

بشيك والباقي على الحساب ، تم تسليم الفاتورة والمنتجات.

07/15 تم استرجاع ¼ المواد المباعة 06/30 لعدم مطابقتها للمواصفات .

حل التمرين الأول:

* الفاتورة رقم 01:

العناصر	المبلغ	زبون	مورد
ثمن البضاعة	60.000	-	-
ت. تجاري 2%	(1.200)	-	-
الصافي. التجاري	58.800	380/ح	700/ح
خصم مالي 1%	(588)	768/ح	668/ح
الصافي المالي	58212	-	-
ر.ق.م 19%	11060.28	4456/ح	4457/ح
صافي الدفع	69272.28	401/ح	411/ح

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

(محاسبة المورد)				(محاسبة الزبون)			
69272.28	ح/ الزبائن	411		58800	ح/م بضائع	380	
588	ح/ ت مالية أخرى	668		11060.28	ح/ ر.ق.م	4456	
58800	ح/ م بضائع	700		69272.28	ح/م. لمخزونات	401	
11060.28	ح/ ر.ق.م تسليم فاتورة	4457		588	ح/ مالية أخرى	768	
					استلام فاتورة لمشتريات		
45000	م.مخزنة للبيع	600		58800	ح/بضائع	30	
45000	ح/ بضائع	30		58800	ح/ م. بضائع	380	
	مذكرة اخراج				مذكرة ادخال		
69272.28	ح/ صندوق	53					
69272.28	ح/ زبائن التحصيل	411		69272.28	ح/م. لمخزونات	401	
				69272.28	ح/ الصندوق التسديد	53	

*الفاتورة رقم 02:

العناصر	المبلغ	زيون	مورد
ثمن المنتجات	120.000	-	-
ت. تجاري الاول 1%	(1.200)	-	-
الصافي. التجاري (1)	118.800	-	-
ت. تجاري ثاني 5%	(5940)	-	-
الصافي التجاري (2)	112860	ح/380	ح/701
ر.ق.م 19%	21443.4	ح/4456	ح/4457
م.نقل	10.000	ح/380	ح/708
صافي الدفع	144.303.4	401	411

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

168103	ح/الزيائن	411
132860	ح/م.م.تامة	701
25243	ح/ر.ق.م	4457
10000	ح/ا.ملحقة	708
	تسليم فاتورة المبيعات	
80000	منتجات.مخزنة	724
80000	ح/م.تامة	355
	مذكرة اخراج	

142860	ح/م بضائع	380
25243	ح/ر.ق.م	4456
168103	ح/م. لمخزونات	401
	استلام فاتورة لمشتريات	
142860	ح/بضائع	30
142860	ح/م. بضائع	380
	مذكرة ادخال	

* الفاتورة رقم 03:

العناصر	المبلغ	زبون	مورد
ثمن م وسيطية	200.000	-	-
ت. تجاري 2%	(4000)	-	-
الصافي. التجاري	196.000	381/ح	702/ح
خصم مالي 2%	(3920)	768/ح	668/ح
الصافي المالي	192.080	-	-
ر.ق.م 19%	36.495.2	4456/ح	4457/ح
تسبيق	(50.000)	409/ح	419/ح
صافي الدفع	178575.2	401/ح	411/ح

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

178575.2	ح/ الزبائن	411	196000	ح/م بضائع	381
3920	ح/ ت مالي	668	36495.2	ح/ ر.ق.م	4456
196000	ح/م منتجات و	702	178575.2	ح/م مخزونات	401
36495.2	ح/ ر.ق.م	445	3920	ح/ مالية أخرى	768
	تسليم فاتورة المبيعات		50000	ح/ تسبيق	409
				استلام فاتورة لمشتريات	
150000	ح/م مخزنة	724			
150000	ح/م وسيطية	351	196000	ح/م أولية	31
	مذكرة اخراج		196000	ح/ م. مواد أ	381
5000	ح/ م. النقل	624		مذكرة ادخال	
950	ح/ ر.ق.م	4456			
5950	ح/ موردو م.	401	178575.2	ح/م مخزونات	401
178575.2	ح/ أوراق القبض	413	178575.2	ح/ أوراق الدفع	403
178575.2	ح/الزبائن	411			

* الفاتورة رقم 05:

العناصر	المبلغ	زبون	مورد
ثمن الفضلات	300.000	-	-
ت. تجاري 3%	(9.000)	-	-
الصافي. التجاري (1)	291.000	-	-
ت. تجاري (2) 5%	(14.550)	-	-
الصافي التجاري (2)	276450	ح/381	ح/703
خصم مالي 1%	(2764.5)	ح/768	ح/668
الصافي المالي	273685.5	-	-
ر. ق. م 19%	52000.24	ح/4456	ح/4457
تسبيق	(60.000)	ح/409	ح/419
غ. متداولة	10.000	ح/4096	ح/4196
صافي الدفع	285.685.74	ح/401	ح/411

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

2855685.7	ح/ الزبائن	411
2764.5	ح/ ت مالي	668
60000	ح/م فضلات	703
276450	ح/ر.ق.م	445
52000.24	ح/غلافات	4196
10000	ارسال الفاتورة	
250000	م.مخزنة	724
250000	ح/فضلات	358
	مذكرة اخراج	
285685.7	ح/ البنك	512
285685.7	ح/الزبائن	411
	التحصيل	

276450	ح/م بضائع	381
52000.24	ح/ ر.ق.م	4456
10000	ح/ غلافات	4096
285685.7	ح/م.مخزونات	401
2764.5	ح/ مالية أخرى	768
60000	ح/ تسبيق	409
276450	ح/م. أولية	31
276450	ح/ م. مواد أ	381
	مذكرة ادخال	
285685.7	ح/م مخزونات	401
285685.7	ح/ البنك	512
	التسديد	

حل التمرين الثاني:

المدين	دائن	02/01	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
381		ح / مشتريات م. أولية	97.000	
4456		ح / ر.ق.م	18.430	
	401	ح / م المخزونات		115430
		استلام الفاتورة		
		$3000 = 0.03 * 100.000$		
		$97.000 = 3000 - 100.000$		
		//		
31		ح / م.أولية	97.000	
	381	م. مواد أولية		97.000
		مذكرة إدخال		
		02/10		
355		ح / منتجات تامة	90.000	
	724	ح / منتجات محزنة		90.000
		إدخال منتجات للمخزن		
		02/15		
601		ح / مواد أولية مستهلكة	70.000	
	31	ح / مواد أولية		70.000
	.	إخراج مواد لتصنيع		
		02/20		
53		ح / صندوق	2.308.6	
	609	ح / تخفيض تجاري مستلم		1.940
	4456	ح / ر.ق.م		368.6
		مذكرة مستقلة لتخفيض تجاري		
		03/03		
411		ح / زيائن	53.550	
	700	ح / مبيعات بضائع		45.000
	4457	ح / ر.ق.م		8.550
		ارسال الفاتورة		

		//		
15.000	15.000	ح/ مشتريات مخزنة للبيع	31	600
		ح/ مواد أولية		
		مذكرة إخراج		
		03/10		
	1.000	ح/ تخفيض تجاري ممنوح		709
	190	ح/ ر.ق.م		4457
1.190		ح/ زبائن	411	
		مذكرة لتخفيض تجاري ممنوح		
	157.500	0/10		
		ح/ الزبائن		411
130.000		ح/ مبيعات منتجات تامة	701	
24.700		ح/ ر.ق.م	4457	
		إرسال الفاتورة		
		//		
	90.000	ح/ منتجات مخزنة		724
	10.000	ح/ مشتريات تموينات للبيع		602
		ح/ منتجات تامة	355	
90.000		ح/ تغليفات	326	
10.000		إخراج المنتجات والتغليفات		
		06/30		
	64.500	ح/ الزبائن		411
50.000		ح/ مبيعات البضائع	700	
9.500		ح/ ر.ق.م	4457	
5.000		ح/ غلافات متداولة	4196	
		ارسال الفاتورة		
	64.500	//		
		ح/ أوراق القبض		413
64500		ح/ الزبائن	411	
		أوراق القبض		

15.000	15.000	// ح/مشتريات مخزنة للبيع ح/م. أولية	600
		مذكرة إخراج	31
3.750	3.750	07/15 ح/ مواد أولية مشتريات مخزنة للبيع	31
		رد ريع المواد لعدم مطابقتها للمواصفات	600
		50.000 / 15.000 * 12.500	
14.875	12.500	// ح/ مبيعات بضائع	700
	2.375	ح/ ر.ق.م	4457
		ح/ الزبائن	411
	5.000	07/25 ح/ غلافات متداولة	4196
2.500		ح / م نقص الغلافات	757
2.500		ح/ الزبائن	411
		رد جزئى للغلافات	

المحور الثالث:

المعالجة المحاسبية للأوراق

التجارية

أولاً: الأوراق التجارية وتصنيفها

1-1 تعريف الأوراق التجارية:

يمكن تعريف الأوراق التجارية على أنها صكوك محررة وفقاً لأوضاع شكلية معينة ووفقاً لأوضاع يحددها قانون كل دولة وتتضمن التزاماً تجارياً بدفع مبلغ نقدي مستحق الوفاء في تاريخ معين، أو قابل للتعيين أو بمجرد الإطلاع أو بعد أجل منه. مع مكان نقل الحق الثابت في الأوراق التجارية من شخص إلى آخر عن طريق التظهير بشرط أن يستقر العرف التجاري على قبول التعارف .

2-1 تصنيف الأوراق التجارية:

يحدد القانون التجاري الأوراق التجارية التي هي وسائل النقل وتسديد الديون، بثلاثة أنواع:

أ- السند الأمر:

هي ورقة تجارية يقوم الزبون بتحريرها بحيث يلتزم فيها دفع مبلغ معين بتاريخ استحقاق وذلك لصالح دائنه (المورد) الذي هو المستفيد أو لحامل السند.

ب- الكمبيالة (السفتجة) :

هي ورقة تجارية يسحبها الدائن أو الساحب على المدين أو المسحوب عليه يأمره فيها بدفع مبلغ محدد بتاريخ محدد لصالح شخص آخر يسمى المستفيد.

ج- الشيك:

هو سند أو صك مكتوب وفق شكل معين حدده القانون يتضمن أمراً موجهاً من شخص يسمى (الساحب) إلى شخص آخر يسمى (المسحوب عليه وهو دائماً البنك)، بأن يدفع لدى الاطلاع مبلغاً من النقود لأمر شخص ثالث يسمى المستفيد أو للحامل أو لأمره هو الساحب.

1-3- قائمة الحسابات المتعلقة بالأوراق التجارية حسب النظام المحاسبي المالي:

ح/403 موردو السندات الواجب دفعها.

ح/405 موردو تثبيات السندات المطلوب دفعها.

ح/413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها.

ح/5113 أوراق قبض مرسله للتحويل

ثانيا - التسجيل المحاسبي للأوراق التجارية:

الأوراق التجارية، ابتداء من تحريرها، ثم تداولها ودفعها تمر بمختلف مراحل التسجيل المحاسبي وسوف نتعرض لهذا التسجيل عند المستفيد من الورقة الذي يعتبر حقا ويسجل في حساب 413 عملاء- أوراق القبض. وفي المقابل سوف نتطرق للتسجيل الذي يقوم به المدين، الدافع لمبلغ الورقة، والي يعتبرها ديننا ويسجلها في حساب 403 موردين - أوراق الدفع.

1-2 انشاء الأوراق التجارية:

يتم انشاء الأوراق التجارية بين الموردين وزبائنهم بمناسبة اثبات الدفع لأجل للمعاملات التجارية، حيث يقوم المورد (الساحب) بسحب ورقة تجارية على الزبون من أجل استخدامها لأغراض مختلفة ، كما يمكن للزبون هو بدوره بنفس الشيء الذي يقوم به مورده عند الشراء حيث يستطيع أن يسحب أوراق على زبائنه ويستخدمها كذلك لأغراض مختلفة. ويتم التسجيل التالي:

يومية المورد (أوراق القبض)

	X	ح/ أوراق القبض	413
X		ح/ الزبائن استلام ورقة تجارية من الزبون	411

يومية الزبون (أوراق الدفع)

	X	ح/ موردين المخزونات	401
X		ح/ أوراق الدفع تسليم ورقة تجارية	403

مثال:

بتاريخ 2020/06/01 قامت الشركة "أ" لشراء منتجات من الشركة المعتمدة "ب" حسب الفاتورة في %رقم 2020/07 مبلغ المنتجات خارج الرسم 350.000 دج ، معدل رسم القيمة المضافة 19
2020/06/15 تم سحب الورقة التجارية على شركة "أ" يستحق السداد بعد 3 أشهر
المطلوب: سجل في كل من يومية المورد والزيون.

الحل:

شركة "ب"

شركة "أ"

		03/10				06/01		
	350000	ح/م. بضاعة	380		416500	ح/الزيائن	411	
	66500	ح/ر.ق.م	4456	350000		ح/م.م.تامة	701	
416500		ح/م.مخزونات	401	66500		ح/ر.ق.م	4457	
		—06/15—				06/15		
	416500	ح/م.مخزونات	401	416500		ح/أوراق القبض	413	
416500		ح/أوراق الدفع	403	416500		ح/الزيائن	411	

2-2 تحصيل الورقة التجارية:

عندما يحين تاريخ الاستحقاق الورقة التجارية يقوم حاملها بتحصيلها إما

- مباشرة من طرف المدين وهذا لا يكون فيه مصاريف للتحصيل.

- التحصيل الغير المباشر وذلك بتوسط البنك الخاص به.

ويتم التسجيل كمايلي :

أ- التحصيل المباشر للورقة التجارية:

(محاسبة المورد)				(محاسبة الزبون)			
	X	ح/ الصندوق	53	403	X	ح/ أوراق الدفع	
X		ح/ م. الصندوق					
		تحصيل قيمة الورقة التجارية				تسديد قيمة الورقة	
		413					

ب- تحصيل غير المباشر عن طريق البنك:

يتم تحويل الأوراق التجارية للبنك من أجل التحصيل ويتم تسجيل تحصيل الأوراق القبض على مرحلتين:

- 1- وضع الورقة التجارية للتحصيل ونسجل في ح/5113 أوراق قبض مرسله للتحصيل .
- 2- تحصيل الورقة التجارية مع أخذ البنك عمولات خاضعة للرسم .

ويكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

		-1-		
	X	ح/أوراق قبض مرسله للتحصيل	5113	
X		ح/ سند للقبض	4130	
		إرسال الورقة للتحصيل		
	X	ح/ البنك	512	
	X	ح/ خدمات بنكية	627	
	X	ح/ ر.ق.م	4456	
X		أوراق قبض مرسله للتحصيل	5113	
		إشعار بتحصيل السند رقم...		

مثال:

بتاريخ 2020/05/20 اشترت المؤسسة 'س' مواد أولية بقيمة 200.000 دج على الحساب ، سددت رسم القيمة المضافة 9 % بشيك بنكي.

05/25 / اقتنت المؤسسة معدات صناعية بقيمة 500.000 دج على الحساب ، ر.ق.م 19 % سددت نقدا.

06/12 سددت المؤسسة لمورد المخزونات ربع الدين بشيك بنكي والباقي عن طريق تحرير كميالة تستحق بعد 45 يوما.

06/25 سحب موردو التثبيات للأصول الثابتة كمياليتين عن المؤسسة وإرسالها للمؤسسة 'س' لتوقيعها وقبولها .

الكميالة الأولى بقيمة 150.000 تستحق في 07/01 / 2020.

الكميالة الثانية بقيمة 350.000 دج تستحق في 2020/07/01.

07/01 / ثم إرسال الكميالة للبنك لتحصيلها من الزبون.

07/05 / ورد إشعار من البنك يفيد بتحصيل الكميالة مع اقتطاع مصاريف تحصيل 1.000 دج.

07/15 تم تسديد الأوراق الدفع سند الأمر نقدا.

المطلوب : تسجيل العمليات في يومية المورد ويومية الزبون.

الحل: (يومية الزبون)

دين	دائن	2020/05/20	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
381		ح / مشتريات م. أولية	200.000	
4456		ح / ر.ق.م	18.000	
	401	ح / م المخزونات		200.000
	512	ح / البنك		18.000
		05/25		
215		ح / معدات صناعية	500.000	
4456		ح / ر.ق.م		
	404	ح / موردو تثبيات	95.000	500.000
	512	ح / البنك		95.000

		06/12		
	200.000	ح/ موردو المخزونات		401
50.000		ح/ أوراق الدفع	403	
150.000		ح/ البنك	512	
		تسديد للمورد ربع الديون والباقي لقبول ورقة تجارية	.	
		06/25		
	500.000	ح/ موردو التثبيات		404
150.000		م.ت السندات مطلوب دفعها	4051	
350.000		م.ت السندات مطلوب دفعها	4052	
		تسديد لمورد التثبيات بقبول ورقة تجارية		
		لايسجل الزبون المورد هو الذي يقوم بعملية الإرسال		
		07/05		
	150.000	ح/ م.ت السندات مطلوب دفعها		4051
150.000		ح/ البنك	512	
		تسديد أوراق الدفع خاصة بالتثبيات		
		07/ 15		
	350.000	ح/ م.ت السندات مطلوب دفعها		4052
350.000		ح/ الصندوق		
		تسديد أوراق الدفع نقدا	53	

الحل: (يومية المورد)

المدين	دائن	2020/05/20	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
411		ح/ الزبائن	200.000	
512		ح/ البنك	18.000	
	700	ح/ مبيعات بضائع		200.000
	4457	ح/ ر.ق.م فاتورة مبيعات بضائع		18.000
		05/25		
411		ح/ الزبائن	500.000	
512		ح/ البنك	95.000	
	701	ح/ مبيعات منتجات		500.000
	4457	ح/ ر.ق.م		95.000
		06/12		
413		ح/ أوراق القبض	150.000	
512		ح/ البنك	50.000	
	411	ح/ الزبائن		200.000
		تحصيل ربع الحقوق والباقي لقبول ورقة تجارية		
		06/25		
4130		ح/زبائن-سندات مطلوب تحصيلها	150.000	
4131		ح/زبائن-سندات مطلوب تحصيلها	350.000	
	411	ح/ الزبائن		500.000
		سحب ورقتين تجاريتين على الزبون		
		07/01		
5113		ح/ أوراق القبض مرسلة لتحصيل	150.000	
	4131	ح/زبائن-سندات مطلوب تحصيلها		150.000
		ارسال أوراق للقبض		

	149.000	07/05		512
		ح/ البنك		627
150.000	1000	ح/ خدمات مصرفية	5113	
		ح/ أوراق القبض مرسله للتحصيل		
		استلام إشعار بتحصيل أوراق قبض عن طريق البنك		.
	350.000	07/ 15		53
		ح/ الصندوق		
350.000		ح/زيائن-سندات مطلوب تحصيلها	4131	
		تحصيل مباشر نقدا		

2-3 خصم الورقة التجارية قبل تاريخ استحقاقها.

تقوم المؤسسة بتمويل خزينتها قبل تاريخ الاستحقاق ، وذلك بخصم أوراقها التجارية لدى البنك .
يضع البنك تحت تصرف المؤسسة مبلغ يساوي القيمة الاسمية للورقة التجارية المخصومة مع اقتطاع مصاريف وعمولات الأجيو.

الأجيو: هو مجموع ما يقتطعه البنك من القيمة الاسمية للورقة التجارية عند خصمها من طرف المستفيد.
عناصر الأجيو:

- الخصم التجاري: وهو الفائدة التي تحتسب على القيمة الاسمية للورقة المخصومة.
 - العمولات: هي مبلغ يقتطعها البنك من القيمة الاسمية للورقة التجارية لقاء خدمات خصم الورقة.
 - الرسم القيمة المضافة: تطبق على مجموع الخصم التجاري مضاف إليه العمولات الثابتة والمتغيرة.
- يسلم للمورد الباقي بعد مرور زمن معين ولذلك يستعمل ح/ 5114 أوراق مرسله للخصم¹ فيكون التسجيل التالي:

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، مرجع سابق الذكر، ص 139.

		-1-		
	×	ح/أوراق قبض مرسله للخصم	5114	
×		ح/ سند الأمر للقبض	4131	
		إرسال الورقة للخصم		
		-2-		
	×	ح/ البنك	512	
	×	ح/ الفوائد	661	
	×	ح/ خدمات بنكية	627	
		ح/ ر.ق.م	4456	
×		أوراق قبض مرسله للخصم	5114	
		خصم ورقة تجارية رقم...		

2-4 تظهير الورقة التجارية:

يمكن للمؤسسة أن تتنازل عن ملكيتها للورقة التجارية لأحد دائنيها وذلك بتضهيرها للدائن سداد لمستحقاتها على أن تظل المؤسسة ضامنة للمسحوب عليه الزبون، حيث يمكن للمحول له الورقة أن يرجع على المنشأة في حالة رفض سداد قيمة الورقة التجارية في تاريخ الاستحقاق ويكون التسجيل المحاسبي في كل من مؤسسة المظهرة والمظهرة لها.

(محاسبة المؤسسة المظهرة)

(محاسبة المؤسسة المظهرة لها)

	X	ح/ موردو المخزونات	401		X	ح/ سند للقبض	4131
X		ح/ سند للقبض	4131		X	ح/ الزبائن	411
		التسديد بورقة تجارية			X	التحصيل بورقة تجارية	

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية للأغلفة

أولاً : الغلافات التجارية

تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المنتجة أساساً لاحتواء المخزونات بشكل عام سواء كانت بضاعة أو منتجات المبيعة للعملاء، والغرض منها بشكل عام سواء كانت السلع، وكذا سهولة تسليمها لتجنب عطبها أو تلفها للزبائن، ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات، الغلافات غير القابلة للاسترجاع، الغلافات القابلة للاسترجاع¹

1- 1 الغلافات غير القابلة للاسترجاع : (الأغلفة التالفة)

الأغلفة التي تستعمل في عملية بيع واحدة ولا تسترجع ، وبالتالي يكون سعرها مدرج في سعر البضاعة التي تحتويها وفي هذه الحالة لا تظهر في قيد الشراء، وإنما تعتبر عناصر التكلفة وتسجل عملية الشراء على النحو التالي:

عند المشتري

	×	ح/ مشتريات	38×
	×	ح/ ر.ق.م	4456
X		ح/ موردو المخزونات	401
		تكلفة الشراء+ الاغلفة التالفة	

وقد تتحملها المؤسسة المشترية أو البائعة على عاتقها، وتعتبر مصاريف استغلال فتعتبر الأغلفة في هذه الحالة مخزونات ، وتخضع لنفس قواعد تسجيل المخزونات، وتدرج محاسبياً ضمن التموينات الأخرى وتسجل كما يلي:²

	×	ح/ مشتريات التموينات	382
	×	ح/ موردو مخزونات	4456
×		ح/ تغليفات	401
×	×	ح/مشتريات التغليفات	326
		ادخال الأغلفة إلى المخزونات	382

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق الذكر، ص 145.

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق الذكر، ص 226

	×	ح/ التموينات الأخرى	602
×		ح/ تموينات أخرى استعمال أغلفة تالفة	326

وإذا أنتجت داخل المؤسسة تسجل كمواد ولوازم مدخلاتها، وتتبع جميع عمليات تسجيل الانتاج (حيث تعتبر الغلافات منتجات وسيطية فيجعل لها حساب فرعي¹.

	×	ح/ مشتريات التموينات	381
	×	ح/ موردو مخزونات	4456
×			401
	×	ح/ مواد أولية ح/ مشتريات مواد أولية	31
×		ادخال المواد إلى المخزونات	381
	×	ح/ مواد أولية مستهلكة	601
×		ح/ مواد أولية اخراج	31
	×	ح/ منتجات وسيطية من الأغلفة	3516
×		ح/ انتاج مخزن	724
	×	//	
	×	ح/ انتاج تام	355
×		ح/ منتجات وسيطية من الأغلفة	724

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 145.

1-2- الغلافات القابلة للاسترجاع (المتداولة):¹

تعتبر الغلافات المتداولة تلك الغلافات التي تبقى ملكا للمؤسسة أو في حيازتها وبهذه الصفة فهي عبارة عن تثبيبات خاصة خاصة بالمؤسسة وتسجل ضمن حسابات (218 حساب تثبيبات عينية أخرى) بتكلفة شرائها عند الشراء أو تكلفة الانتاج عند إنجازها داخل المؤسسة وبنفس شروط وطرق معالجة التثبيبات

	X	ح/ تثبيبات عينية أخرى	218
X		ح/ موردو تثبيبات	404
X		ح/ نقديات	5xx

1-3 تقديم الغلافات القابلة للاسترجاع بضمان:

عند بيع البضاعة المحتواة غلافات قابلة للاسترجاع يقدمها المورد على أن تعاد فيما بعد من طرف الزبون. وتسجل كما يلي

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

	X	ح/ الزبائن	411		X	ح/ مشتريات مخزنة	38x
	X	ح/ مبيعات	70x		X	ح/موردو مدينون الغلافات	4096
X		ح/ دائنوا الغلافات	4196		X	ح/ موردو لمخزونات	401
		تسليم فاتورة المبيعات مع الغلافات				استلام فاتورة مشتريات مع الغلافات	

¹ نفس المرجع 227-229

ثانيا : حالة ارجاع الغلافات

1-2 حالة ارجاع الغلافات سليمة (غير تالفة): في هذه الحالة نسجل

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

	X	ح/زيائن دائنوا الغلافات	4196		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ الزيائن	411	X		ح/موردو مدينو الغلافات	4096
		ارجاع كلي للغلافات				ارجاع كلي للغلافات	

2-2- ارجاع جزء أو كل الأغلفة معطوبة: في هذه الحالة يكون التسجيل كالتالي

(محاسبة المورد)

(محاسبة الزبون)

	X	ح/زيائن دائنوا الغلافات	4196		X	ح/ موردو لمخزونات	401
X		ح/ الزيائن	411	X		ح/مصاريف تدني غلافات	657
X		ح/ايراد تدني الغلافات	757	X		ح/موردو مدينو الغلافات	4096
		ارجاع جزئ للغلافات				ارجاع جزئ للغلافات	

2-3 حالة الاحتفاظ بالأغلفة نهائيا : اتفاق بين المورد والزبون.

• بالنسبة للزبون يعتبر كتثبيت جديد يدخل للمؤسسة ويسجل كما يلي:

	X	ح/ تثبيات عينية أخرى	218
X		ح/ موردو مدينو الغلافات	4096

بالنسبة للمورد: تعتبر كتنازل عن التثبيات وتسجل كما يلي

* حالة نقص قيمة:

		12/31		
	x	ح/ مخصصات الاهتلاك		681
x		ح/ اهتلاك الاغلفة	28186	
		//		
	X	ح/ زبائن أغلفة مدفوعة		4196
	x	ح/نواقص القيمة عن خروج التثبيات		652
	x	ح/ اهتلاك الأغلفة		28186
X		ح/ غلافات قابلة للاسترجاع	2186	
		تتازل عن الأغلفة		

* حالة فوائض قيمة:

		12/31		
	x	ح/ مخصصات الاهتلاك		681
x		ح/ اهتلاك الاغلفة	28186	
		//		
	X	ح/ زبائن أغلفة مدفوعة		4196
	x	ح/ اهتلاك الأغلفة		28186
x		ح/ غلافات قابلة للاسترجاع	2186	
X		ح/ فوائض القيمة عن خروج التثبيات	752	

مثال:

02/01 تم شراء أغلفة تالفة بقيمة 40.000 د. ر.ق.م 19%، على الحساب
 02/05 بيع منتجات تامة الصنع بقيمة 60.000 د.ج، ر تكلفة الانتاج 35.000 د.ج (بما فيها الأغلفة
 الغير القابلة للاسترجاع ب 5.000 د.ج) على الحساب، ، ر.ق.م 19%.
 02/15 حيازة أغلفة متداولة بقيمة 80.000 د.ج متضمنة الرسم على الحساب.
 02/26 شراء مواد أولية ب75.000 د.ج بها غلافات متداولة قيمتها 15.000 د.ج، ر.ق.م 9% على الحساب.
 03/09 بيع منتجات وسيطية 100.000 د.ج ، تكلفة انتاجها 60.000 د.ج، داخل غلافات مسترجعة
 قيمتها 20.000 د.ج على الحساب، ر.ق.م 19% .
 03/15 تم ارجاع الغلافات الخاصة بالعملية 02/26 للمورد، وتبين أن نصف الغلافات أتلّف.
 03/28 تم استرجاع نصف الغلافات الخاصة بالعملية 03/09 تبين أن ربعها قد أتلّف والباقي احتفظ الزيون
 بها. العمر الانتاجي للغلافات 10 سنوات ، القيمة الأصلية للغلافات المحتفظ بها 7.000 د.ج تاريخ الحيازة
 02/15.

الحل:

		02/01		
	40.000	ح/ مشتريات التموينات	382	
	7.600	ح/ ر.ق.م	4456	
47.600		ح/ موردو المخزونات	401	
		فانورة مشتريات تموينات		
	40.000	ح/ تغليفات //	326	
40.000		ح/ مشتريات التموينات	382	
		ادخال التغليفات		
		02/05		
	71.400	ح/ زيائن	411	
60.000		ح/ مبيعات منتجات تامة	701	

11400		ح / ر.ق.م	4457	
	30.000	ح/ انتاج مخزن		724
	5.000	ح/ مشتريات مخزنة من التموينات		602
		ح/ منتجات تامة		
30.000		ح/ تغليفات	355	
5.000		إخراج المنتجات+ التغليفات	326	
		02/ 16		
		ح/ غلافات متداولة		
		ح/ ر.ق.م		
	67227	ح/ موردو التثبيتات		2186
		فاتورة غلافات متداولة		4456
	12773			
80.000			404	
		02/26		
	75.000	ح/م.مواد أولية		381
	15.000	ح/ غلافات متداولة		
	14250	ح/ ر.ق.م		4096
		ح/ موردو المخزونات	401	4456
90.000		فاتورة مشتريات مواد+ غلافات مسترجعة		
		//		
		ح/ مواد أولية		
	75.000	م. مواد أولية		31
		ادخال المواد		
		ح/زيائن 03/09	381	
75.000		ح/ مبيعات منتجات وسيطية		
	157.100	ح/ غلافات متداولة		
		ح/ ر.ق.م		411
		فاتورة مبيعات منتجات وسيطية+ غلافات		

90.000	.	//	702	
50.000		ح/ انتاج مخزن	4196	
17.100		ح/ منتجات وسيطية	4457	
		إخراج المنتجات من المخزن		
	60.000	03/15		
		ح/ موردو مخزونات		
		ح/ مصاريف نقص الغلافات		724
		ح/ غلافات متداولة		
60.000		رد جزئي للغلافات	351	
		03/28		
		ح/ غلافات متداولة		
	7.500	ح/ ايراد عن تدني غ. متداولة		
	7.500	ح/ زيائن		
		رد جزئي للنصف الغلافات		401
		//		657
		ح/ مخصصات الاهتلاك	4096	
15.000		اهتلاك غ. متداولة		
	10.000	$12/2 * 0.1 * 7000$		
		//		
		ح/ اهتلاك متراكم للغلافات المتداولة		4196
2.500		ح/ زيائن أغلفة مدفوعة		
7.500		ح/ غلافات متداولة	757	
		ح/ فوائض القيمة عن خروج التثبيات	411	
	166.67	//		
		ح/ مخصصات الاهتلاك		681
166.67		اهتلاك غ. متداولة	28186	
		$12/2 * 0.1 * 7000$		

		//		
	1667.67	ح/ اهتلاك متراكم للغلافات المتداولة		28186
	10.000	ح/ / زبائن أغلفة مدفوعة		4196
7000		ح/ غلافات متداولة	2186	
4667.67		ح/ فوائض القيمة عن خروج التثبيبات	752	
		تنازل عن نصف الغلافات		

المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة المحاسبية

أولاً- عموميات حول أعمال نهاية السنة:

تعتبر أعمال نهاية السنة بمجمل العمليات التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة ، بغرض البحث وتحديد نتيجة الدورة المالية، وتنظيم الميزانية الختامية للمؤسسة ، حيث يتم تسجيل هذه العمليات الجارية خلال السنة بدفاتر اليومية ثم يقوم بترحيلها إلى دفتر الأستاذ، بعد ذلك يقوم بمراجعة أولية لصحة التسجيل المحاسبي عن طريق إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد ، والذي يعتبر نتائجه مؤقتة ويجب إعادة النظر فيها للوصول إلى الصورة الحقيقية، من خلال عملية الجرد وتصحيح الأخطاء ومن ثمة إعداد ميزان مراجعة بعد الجرد.

ومنه يمكن تعريف أعمال نهاية السنة على أنها مختلف التسويات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة بهدف تحديد النتيجة الصافية، وبالتالي إعداد القوائم المالية الختامية.

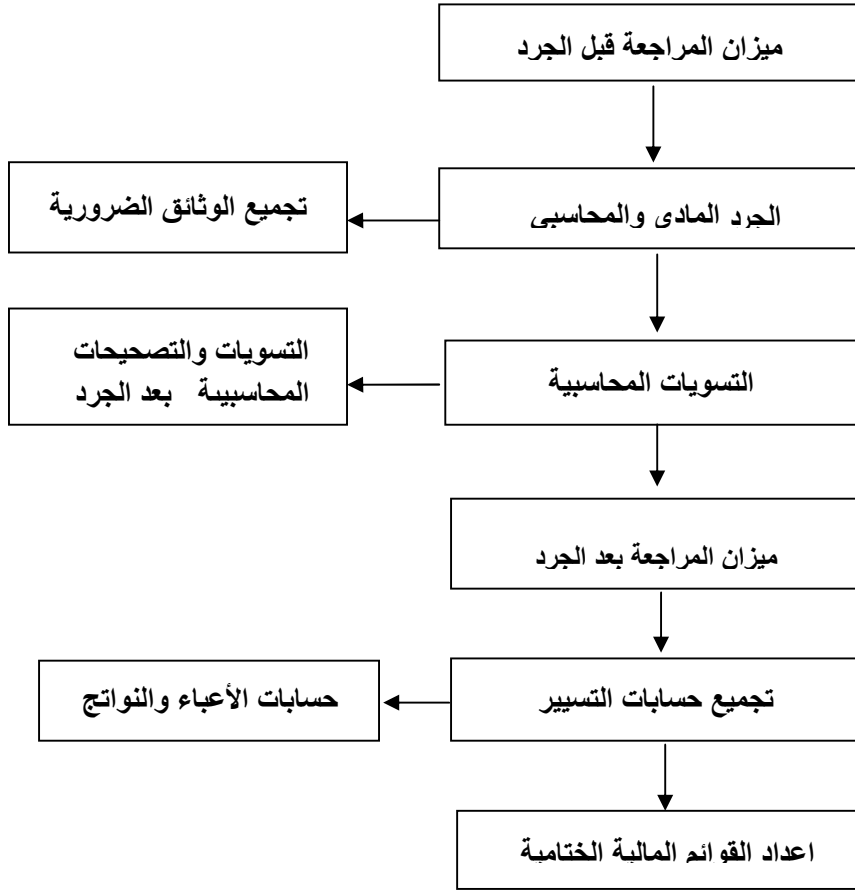
1-1 الأهمية القانونية لأعمال نهاية السنة

حسب المادة 2 من الأمر 11/07 من النظام المحاسبي ، يتم جرد عناصر الأصول والخصوم واقفال جميع الحسابات لغرض إعداد الميزانية وحسابات النتائج حيث تتسخ من هذه الدفاتر وفق قواعد التسجيل المحاسبي دون شطب أو تغيير أو محو ،و تكون الصفحات مرقمة ومؤشرة ، كما يمكن الاحتفاظ بهذا الدفتر ضمن أرشيف المؤسسة لمدة عشرة (10) سنوات .وحسب المادة 10 و 11 يعتبر دفتر الجرد من الدفاتر المحاسبية الإلزامية التي نص القانون التجاري على وجوب مسكها.

1-2- مراحل أعمال نهاية السنة: تتم أعمال نهاية السنة وفق المراحل التالية

- إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد
 - إعداد جرد مادي للممتلكات للمؤسسة.
 - تسجيل مختلف عمليات التسوية.
 - تمثيل ميزان المراجعة بعد الجرد.
 - تجميع حسابات التسيير .
 - إعداد الميزانية الختامية والقوائم المالية.
- ويمكن تمثيل هذه المراحل وفق الشكل الآتي:

الشكل رقم (01) أعمال نهاية السنة



Source: Allal Hamini, *Bilan Comptable ,Travaux de Cloture*, éditions Berti, Alger, 2013,P11.

1-3 دور وأهداف أعمال نهاية السنة.:

أ- دور أعمال نهاية السنة: يتمثل الدور الذي تقوم به أعمال نهاية في

- المطابقة بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، التي تفرض على المؤسسة تحضير و تقديم جرد كامل ومفصل لملاكها في نهاية الدورة؛
- وضع الموافقة على الأرصدة المحاسبية وضبط كل التصحيحات اللازمة؛
- تحديد الحسابات السنوية والوثائق الملحقة وإعطاء ختم المصادقة؛

ب- أهداف أعمال نهاية السنة:

- تبرير كل العمليات المسجلة والمقيدة محاسبيا؛
- التأكد من وجود ومصادقية عناصر والأصول؛

1-4 أنواع الجرد: تنقسم أنواع الجرد إلى قسمين

أ- الجرد المادي:

ويقصد به الحساب المادي والكمي لعناصر الأصول و الخصوم المؤسسة ، وإحصاء للوثائق الثبوتية

ب- الجرد المحاسبي :

أي تسجيل القيود الجردية وفقا للنتائج التي أسفرت عنها عمليات الدورة ، إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد

-تسجيل فروق الجرد والتسويات اللازمة.

- إعداد ميزان المراجعة.

-إعداد القوائم المالية.

ثانيا: جرد التثبيتات

تتمثل التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها لاستغلالها خلال فترة محددة أو مفتوحة ولأكثر من سنة. وقد جمعت حسابات التثبيتات حسب النظام المحاسبي في المجموعة الثانية وفق الحسابات التالية:

- 20 التثبيتات المعنوية (غير المادية).

- 21 التثبيتات العينية (المادية)

- 22 التثبيتات في شكل امتياز.

- 23 التثبيتات الجاري إنجازها.

- 26 مساهمات و حسابات ذاتية ملحقة بمساهمات

- 27 التثبيتات المالية الأخرى

- 28 اهتلاك التثبيتات

2-1 تقييم التثبيتات: طبقا للقاعدة لتقييم الأصول يتم ادراج التثبيتات الغير المادية والمادية في الحسابات

كأصل

✓ التقييم الصادق لتكلفة الأصل.

✓ تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على توقعات مدروسة.

ويتم ادراج التثبيتات على أساس:

أ- **تكلفة الشراء = سعر الشراء + حقوق الاسترداد + الرسوم غير المسترجعة + المصاريف المباشرة**

المتعلقة بالأصل - التخفيضات التجارية والمالية.

ب- تكلفة إنتاج الاصل داخل المؤسسة : تتضمن كل المصاريف المباشرة الاستهلاكات للسلع و الخدمات + لاهتلاك للعلامات والماركات + أجور المستخدمين والتكاليف الأخرى المتعلقة بالمستخدمين+ مصاريف التأمينات +الاهتلاكات المتعلقة بالتثبيات المادية+ فوائد القروض.
يهدف منها كل تكاليف البيع،المصاريف الإدارة ، و مصاريف التكوين العاملين

2-2 التثبيات المعنوية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبة الدولية إلى الأصول المعنوية، حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية التي لم يتم تناولها في معيار محاسبة دولي آخر.

التثبيات المعنوية هي عبارة عن أصل قابل للتحديد غير نقدية و غير ملموس يحتفظ به للاستخدامه في العملية الانتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره لأخرين أو لأغراض إدارية كبراءة إختراع ، رخص استغلال وغيرها¹.

تتكون التثبيات المعنوية من الحسابات التالية

- ❖ ح/ 203 مصاريف التنمية القابلة لتثبيت،
- ❖ ح/ 204 البرمجيات المعلوماتية و ماشابها ،
- ❖ ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة البراءات الرخص والعلامات،
- ❖ ح/207 فرق الاقتناء،
- ❖ ح/208 قيم ثابتة معنوية أخرى.

من شروط الاعتراف بتثبيت معنوي وقياسه هي:²

- ✓ إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- ✓ إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وصادق؛
- ✓ تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة ومدعمة؛
- ✓ يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته؛

- مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيات (ح/203)

¹- Les normes Comptables Internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008, P53.

² عمورة جمال، "الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF"، بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، المنعقد خلال الفترة 16-17-18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة ، الجزائر، ص8-9.

لقد ميز النظام المحاسبي بين مصاريف الابحاث ومصاريف التطوير، حيث نص على ضرورة اعتبار الأولى أعباء واجبة التسجيل في ح/617 مصاريف الدراسات و الأبحاث عندما يتم القيام بهذه الأبحاث من قبل الغير، وتسجل في ح/(61،62،63)، عندما تجري الأبحاث من قبل المؤسسة، أما بالنسبة لمصاريف التطوير فإنه يتم إدراجها ضمن أصول المؤسسة بعد اثبات المصاريف حسب المراحل الموالية:

X	X	ح/ المصاريف ح/ النقديتات اثبات المصاريف حسب طبيعتها	6XX 5XX
X	X	ح/ مصاريف التطوير المثبتة ح/الانتاج المثبت للاصول اثبات انتاج التثبيت	203 73

- برمجيات المعلوماتية وماشابهها (ح/204) :

عبارة عن مختلف برامج المعلومات التي اقتنتها المؤسسة أو أنجزتها لاستعمالها داخل المؤسسة إما بصفة مباشرة وفردية ، أو لتشغيل احدى آلات الاستغلال .

مثال: قامت المؤسسة باقتناء نظام ORACEL لاستعماله للمعالجة المالية والمحاسبية بقيمة 250000 دج التسديد كان عن طريق البنك، كما تم انجاز من طرف مهندس المؤسسة برنامج اعلام آلي خاص بدفع الأجرور كلف المؤسسة 20.000 دج.

250.000	250.000	برمجيات معلوماتية وماشابهها	204
250.000		البنك	512
	20.000	برمجيات معلوماتية وما شابهها	204
20.000		انتاج مثبت	731

- امتيازات والحقوق المماثلة و البراءات والرخص والعلامات (ح/205) .

عبارة عن مختلف المستندات القانونية التي تعبر على امتلاك المؤسسة لحق استغلال علامة، اختراع أو

تركيبية ، يمكن أن تفتنيها المؤسسة ، أو تتحصل عليها حالة إعادة هيكلة المؤسسة أو انجازها داخليا.¹

مثال: تحصلت المؤسسة على علامة تجارية بقيمة 100.000 دج بشيك بنكي.

100.000	100.000	ح/ علامات تجارية ح/ البنك	205	512
---------	---------	------------------------------	-----	-----

- فارق الاقتناء (شهرة محل) (ح/207):

يسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء كان ايجابيا أو سلبيا الناتج عن جمع المؤسسات أو الاندماج أو التجميع ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا.²

- قيم ثابتة معنوية أخرى (ح/208) :يضم هذا الحساب القيم المعنوية الثابتة التي لم تسجل في أحد الحسابات السابقة

2-3 التثبيتات العينية (المادية) :

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) هي عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة وأنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية انتاج السلع أو الخدمات لإيجارها للغير، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة ، ينتظر من استعمالها تحقيق منافع اقتصادية³ مستقبلية و تسجل في ح/21 تثبيبات مادية ، وينقسم إلى الحسابات الفرعية الآتية:

ح/211 أراضي ،

ح/212 عملية ترتيب وتهيئة الأراضي ،

ح/213 البناءات ، ح/215 المنشآت التقنية، المعدات والأدوات

ح/218 التثبيتات العينية الأخرى وينقسم بدوره إلى:

¹ - MarcNikitin,Marie Odile REGENT, **Introduction à La Comptabilité**, Armand Colin,2007,3^{eme} édition,P 135.

² - George Langlois, Micheline friederic, Alain Burlaud, Hanifa Ben Rabia, **Manuel De Comptabilité Approfondie**, Berti Editions, alger,2013, p 37.

³ - صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة السابعة 2019/2018 ، ص 78.

- معدات النقل أثاث
- مكتب معدات مكتب؛
- معدات الإعلام الآلي؛
- الغلافات القابلة للاسترجاع؛
- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات؛

تسجل التثبيات العينية حسب النظام المحاسبي المالي في الجانب المدين وتدرج بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة وتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، والرسوم المدفوعة، و الاعباء المباشرة الأخرى و لا تدرج المصاريف العامة، والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط.

أما من الجانب الدائن فان كانت التثبيات دخلت بتكلفة الشراء فان الحساب الدائن يكون ح/40 أو ح/النقديات ويكون القيد كمايلي:¹

		ح/ التثبيات العينية	21x
x	x	ح/ موردو التثبيات	404
x		ح/ النقديات	5xx

أما إذا كانت التثبيات دخلت بتكلفة الانجاز فإن حساب الدائن سيكون ح/73 انتاج مثبت ويكون القيد كما يلي:

		ح/ التثبيات العينية	21x
x	x	ح/ انتاج المثبت	73x

أما إذا كانت دخلت عن طريق الاسهام فإن الحساب الدائن يكون إما 101 رأس المال أو أموال الاستغلال، أو حساب الشركاء ح/456 حيث يكون القيد كما يلي:

		ح/ التثبيات العينية	21x
x	x	ح/ رأس المال	101
x		ح/الشركاء رأ	أو 456

¹ le système comptable financier, les Pages Bleues, 2008, p 114.

مثال:

إليك العملية التي قامت بها المؤسسة للأصول المادية في شهر نوفمبر 2020.

❖ **11/05** إشتريت قطعة أرض بـ 500.000 د.ج و كانت مصاريف تسجيل العقد 45.000 د.ج و أتعاب الموثق 15000 د.ج، تم تسديد 1/4 المبلغ نقدا.

❖ **11/10** شراء معدات الاعلام الآلي بقيمة 200.000 د.ج خارج الرسم، مصاريف النقل 4.000 د.ج، أتعاب المهندس 5.000 د.ج ، سددت 2/1 المبلغ بشيك بنكي.

❖ **11/15** استوردت المؤسسة آلات إنتاجية و تضمنت العملية ما يلي:

سعر الشراء بدون رسم 1.000.000 د.ج، مصاريف النقل 70.000 د.ج، مصاريف تركيب الآلة 23.000 د.ج، حقوق الجمارك غير مسترجعة 10.000 د.ج منها 5000 د.ج مسترجعة، مصاريف التحميل 8000 د.ج بدون رسم، تخفيض تجاري 5% ، تم التسديد كل المبالغ بشيك بنكي.

❖ **11/20** تم إنجاز مبنى من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة لاستعمالها الذاتي ، و كانت المصاريف كما يلي: (رمل، اسمنت، حديد) 2.000.000 د.ج مصاريف الإنتاج المباشرة 600.000 د.ج.

❖ **11/22** تم التأمين آلة الانتاجية المشتراة في 11/15 بمبلغ 10.000 د.ج نقدا.

المطلوب:

- تحديد تكلفة شراء الأصل.

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

الحل:

- **تكلفة شراء** = ثمن الشراء + مصاريف الشراء + رسوم غير مسترجعة - التخفيضات التجارية

- **تكلفة شراء الأراضي**: 500.000 + 45.000 + 15.000 = 560.000 د.ج

تكلفة شراء معدات الاعلام الآلي: 200.000 + 4000 + 5.000 = 209.000 د.ج

تكلفة شراء الآلة : 1.000.000 + 70.000 + 23.000 + 5.000 - 8.000 = 1.101.000

تكلفة الانتاج = المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة

تكلفة الانتاج: 2.000.000 + 600.000 = 2.600.000

التسجيل في دفتر اليومية:

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
		2020/11/5		
	560.000	ح / أراضي		211
420.000		ح / موردو التثبيتات	404	
140.000		ح / نقدا	53	
		فاتورة شراء أراضي		
		2020/01/10		
	209.000	ح / معدات اعلام الآلي		218
104.500		ح / موردو التثبيتات	404	
104.500		ح / بنك	512	
		فاتورة شراء معدات اعلام آلي		
		2020/11/15		
	1.101.000	ح / آلات صناعية		215
995.000		ح / موردو التثبيتات	404	
106.000		ح / صندوق	53	
		فاتورة شراء رقم		
		2020/11/20		
	2.600.000	ح / مباني		213
2.600.000		ح / انتاج مثبت للتثبيتات المادية	732	
		انتاج مباني بوسائلها الخاصة		
		2020/11/20		
	10.000	ح / معدات صناعية		215
10.000		ح / الصندوق	53	
		فاتورة مصاريف النقل رقم ...		

ملاحظات:

- في حالة شراء المؤسسة لسيارات سياحية فإن الرسم على القيمة المضافة (TVA) غير مسترجعة وفق القانون الجبائي الجزائري و لهذا فإن TVA تضاف إلى تكلفة الشراء.
- مصاريف التأمين التي تدرج في تكلفة الأصل هي مصاريف التأمين على النقل البري، الجوي و البحري.
- حقوق التسجيل و أتعاب الموثق تدرج في تكلفة شراء الأصل فلا يسجل في المصاريف كما كان سابقا.
- عملية شراء الأرض لا تخضع ل ر. ق. م (TVA) إلا في حالات استثنائية (تهيئة الأرض).
- لا تدخل الرسوم الجمركية المسترجعة في شراء الأصل.

2-4 التثبيتات جاري إنجازها:

يقصد الأصول الثابتة التي لم تنته الأشغال فيها عند نهاية السنة المالية، سواء كانت الأشغال تقوم بها المؤسسة، أو وكل بها آخر خارج المؤسسة و ينقسم حساب 23 إلى حسابات التالية:

232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها،

237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها،

238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيتات،

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذه التثبيتات فنميز بين حالتين وهما كالتالي:¹

الحالة الأولى: التثبيتات الناتجة عن أشغال مسندة إلى الغير والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية حيث يسجل ح/23 مدينا بقيمة التثبيتات التي سيتم اقتناءها لدى الغير إلى أحد حسابات الصنف الرابع على أساس الفواتير أو كشوف حسابات أشغال تقدمها هذه الأطراف ويكون القيد كما يلي:

23X	ح/ تثبيتات جاري إنجازها	X
40X	ح/ الموردون والحسابات الملحقة اثبات وجود التثبيتات الممنوحة في شكل امتياز	X

الحالة الثانية: التثبيتات التي أنشأتها المؤسسة بوسائلها الخاصة والتي لم يتم الانتهاء منها عند نهاية السنة المالية وتعالج بوضع ح/23 مدينا إلى ح/73 الانتاج المثبت بقيمة تكلفة انتاج العناصر الجاري إنتاجها، لكن قبل ذلك على المؤسسة أن تسجل تكلفة إنتاج العناصر في المجموعة السادسة (6) تبعا للحساب المناسب لها.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009، الجريدة الرسمية، العدد 21، 2009.

مثال:

خلال السنة المالية (N) قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- 1- اتفقت مع مقاول على انجاز مباني تجارية تكلفتها 500.000 دج ، سددت للمقاول تسبيقا بقيمة 200.00 دج بشيك بنكي، في نهاية السنة قدرت نسبة انجاز المبنى سددت 30% نقدا.
- 2- قامت المؤسسة بانجاز معدات مكتب بوسائلها الخاصة للاستعمال الداخلي، وخلال السنة تطلبت هذه المعدات استهلاك مواد أولية بقيمة 30.000 د.ج ، وأجور بقيمة 50.000 د.ج سددت بشيك بنكي.
- 3- 1+N استلمت المؤسسة المبنى كاملا ، وسددت ما تبقى بشيك بنكي.
- 4- 1+N اكلت المعدات الصناعية بطلب استهلاك مواد أولية بقيمة 20.000 د.ج وأجور بقيمة 80.000 د.ج سددت بشيك بنكي.

مدین	دائن	01/02	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
238		ح/ تسبيقات التثبيات	200.000	
	512	ح/ البنك		200.000
		03/05		
232		ح/تثبيات مادية جاري انجازها	150.000	
	53	ح/ الصندوق		150.000
		انجاز 30% من مبنى تجاري		
		2		
601		ح/مواد أولية مستهلكة	30.000	
631		ح/أجور مستخدمين	50.000	
	31	ح/ مواد أولية		30.000
	512	ح/ البنك		50.000
		فاتورة اثبات المصاريف رقم...		
232		ح/ تثبيات مادية جاري انجازها	30.000	
	732	انتاج مثبت للاصول المادية		30.000
		فاتورة تثبيات مادية جاري انج		

		ح/مباني تجارية	213
	500.000	ح/ تسبيقات على تثبيات مادية	
200.000			238
150.000		ح/بنوك	512
150.000		ح/ تثبيات جاري انجازها	232
		انتهاء من المبنى التجاري	
		4	
		ح/مواد أولية مستهلكة	601
	20.000	ح/أجور مستخدمين	631
20.000	80.000	ح/ مواد أولية	31
80.000		ح/البنك	512
		ح/ تثبيات مادية أخرى	218
	180.000	ح/ تثبيات مادية جاري انجازها	232
80.000		ح/ انتاج مثبت للاصول المالية	732
100.000		انتهاء من معدات مكتب	

5-2 التثبيات المالية:

تعرف التثبيات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع و إنما للاحتفاظ بها لمدة تفوق دورة الاستغلال العادية (السنة المالية)¹.

السهم : هو مقدار الاشتراك في رأس المال شركة المساهمة، أي هو مقدار المملوك من رأس المال الشركة، فهو يمثل حصة الشريك في رأس المال والذي يتكون من مجموع الحصص سواء كانت نقدية أو عينية، وبالتالي تمثل حقوق ملكية.

السندات: ورقة مالية تعبر عن قرض يسمح بالحصول على دخل ثابت (الفوائد) يمكن تعويضه على حسب تاريخ استحقاق متفق عليه ولا يسمح لحامله بالتدخل في تسيير المؤسسة و اتخاذ القرارات. و تضم التثبيات المالية الحسابات الفرعية التالية:

¹ صلاح حواس، مرجع سابق الذكر، ص 92.

-الحساب 26 المساهمات والحقوق الملحقه بالمساهمات:

يعتبر هذا الحساب من اسهامات المؤسسة في رؤوس أموال الشركات الأخرى، حيث يعتبر في النظام المحاسبي المالي هذا الاسهام كأصول ثابتة لكونه يدر منافع اقتصادية للمؤسسة لأكثر من دورة مالية واحدة، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/261 سندات الفروع المنتسبة،

ح/262 سندات المساهمات الأخرى،

ح/265 المساهمة المقومة بواسطة المعادلة،

ح/266 الحسابات الدائنة الملحقه بالمساهمات المجمع،

ح/267 المساهمات الدائنة الملحقه بمساهمات خارج المجمع،

ح/268 الحسابات الدائنة الملحقه بشركات في حالة مساهمة،

ح/269 عمليات الدفع الباقية.

-المعالجة المحاسبية :

يكون الحساب 26 مدينا بتكلفة الاقتناء (الشراء) أو حصة المساهمة وكذلك بالحقوق المتعلقة بالأسهم ويقابله في الجانب الدائن أحد الحسابات التالية: ح/101 حساب رأس المال، أو ح/456 الشركاء - عمليات على رأس المال، ح/404 موردو التثبيتات أو ح/269 عمليات الدفع الباقية ، أو حسابات المالية (ح/ 512 البنك، ح/53 الصندوق).

26	ح/سندات مساهمة	X
101	ح/رأس المال	x
456	ح/الشركاء-عمليات على رأس المال	x
269	ح/عمليات الدفع المستحقة	x
404	ح/موردو التثبيتات	x

إعارة التقييم: عند إعادة التقييم السندات فإن فوائض أو نواقص القيمة تسجل كمنتجات أو أعباء من خلال الحسابين

ح/665 فارق التقييم عن الأصول المالية، نواقص القيمة.

ح/765 فارق التقييم في الأصول المالية، فوائض القيمة.

البيع: عند التنازل عن السندات فإن الأرباح والخسائر تسجل من خلال حسابين

ح/667 الخسائر الصافية من التنازل من الأصول المالية

ح/767 الأرباح الصافية من التنازل عن الأصول المالية.

مثال:

- 01/20 شراء 2000 سهم من شركة (x) قيمة السهم الواحد 10.000 د. ج بشيك بنكي، هذه الأسهم تسمح بالمشاركة في تسيير المؤسسة التي أصدرت هذه الأسهم.
- 03/08 راء سندات في الشركة (y) بغرض تحسين سمعتها 300 سند بسعر 2000 د. ج للسند، سددت ¼ المبلغ بشيك بنكي والباقي لم يسدد.
- 04/10 قامت بتسديد ما عليها من ديون السندات للعملية 03/08 بشيك.
- 06/20 قامت بالتنازل على ¼ الأسهم للشركة (x) وذلك بسعر 1300 د. ج بسيك بنكي.
- 12/31 قامت بإعادة تقييم الأسهم المتبقية بالشركة (x) فتيين أن قيمتها أصبحت 12.000 د. ج لسهم حسب السوق المالية.

الحل:

مدین	دائن	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
			01/02
261	ح/ سندات الفروع المنتسبة	20.000.000	20.000.000
	512 ح/ البنك		
	حيازة أسهم بشيك		
			03/05
262	ح/سندات مساهمة أخرى	600.000	150.000
	512 ح/البنك		450.000
	269 ح/ عملية الدفع المستحقة		
	حيازة سندات		
			04/08
269	ح/ عملية الدفع المستحقة	450.000	450.000
	512 ح/ البنك		
	تسديد الديون بشيك		
			06/20
512	ح/ البنك	650.000	500.000
	261 ح/ سندات الفروع المنتسبة		150.000
	767 ح/ الأرباح الصافية من التنازل		
	التنازل عن الأسهم		
			12/31
261	ح/ سندات الفروع المنتسبة	3.000.000	

3.000.000		ح/ فارق التقييم في الأصول المالية، فوائض القيمة اعادة التقييم (2000*1500)	765	
-----------	--	---	-----	--

- التثبيات المالية الأخرى ح/27 : هي تختلف من مؤسسة لأخرى ويضم هذا الحساب مجموعة من الحسابات التالية:

- ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
- ح/272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات و القسائم)
- ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة
- ح/274 القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل.
- ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة.
- ح/276 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.
- ح/279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة.

المعالجة المحاسبية:

إن المعالجة المحاسبية للتثبيات المالية الأخرى تكون بوضع ح/27 أو أحد فروعها مدينا بقيمة سعر الاقتناء يقابله في الجانب الدائن الحسابات المالية (ح/512، ح/53)، أو ح/279 السندات المثبتة غير مسددة في حالة عدم تسديده قيمتها ويكون القيد كالآتي:

	X	ح/التثبيات المالية الأخرى	27
X		ح/ البنك	512
X		أو ح/ الصندوق	53
X		ح/ السندات المثبتة غير مسددة	279

مثال:

- 1- قامت المؤسسة بشراء 800 سند مثبت تابع لنشاط المحفظة بمبلغ 10.000 د.ج ، سددت ¼ بشيك بنكي حيث قدرت فائدة سنوية 10% .
- 2- تسديد ديون ما عليها بشيك بريدي.
- 3- بعد 03 أشهر قامت بتحصيل الفوائد على السندات بشيك بنكي.
- 4- شراء سندات بقيمة 1000 سند ب 550 للسند الواحد، مع مصاريف بنكية 2000 د.ج

الحل:

مدین	دائن	1	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
273		ح/ سندات المثبتة لنشاط المحفظة	8.000.000	
	512	ح/ البنك		2.000.000
	279	ح/ السندات المثبتة غير مسددة		6.000.000
		حيازة سندات		
		2		
279		ح/ السندات المثبتة غير مسددة	6.000.000	
	512	ح/البنك		6.000.000
		تسديد الديون بشيك		
		3		
515		ح/ عملية الدفع المستحقة		
	762	ح/ عائدات الأصول المالية	200.000	200.000
		$12/3 \times 0.2 \times 8.00.000$		
		4		
271		ح/ سندات المثبتة الأخرى		
627	.	ح/خدمات مصرفية	550.000	
	512	ح/ بنك	2.000	552.000

2-6 الاهتلاكات والخسائر القيمة للتثبيات المادية و العينية :

2-6-1 الاهتلاكات التثبيات والتنازل عنها :

أ- الاهتلاك التثبيات :

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ، توزع المبالغ بصفة تلقائية على مدة منفعة الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.¹

-عناصر الاهتلاك : لتحديد الاهتلاك هناك عدة عناصر تؤخذ بالحسبان

- تكلفة الأصل يتم تحديدها وفقا لم ثم التطرق إليه سابقا أي تكلفة التاريخية.
- القيمة المتبقية هي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الافتراضي للأصل وقد تكون
- قيمة ضعيفة بالتالي لا تؤثر على حساب الاهتلاك.
- قيمة معتبرة (تحدد هذه القيمة من طرف خبراء المؤسسة).
- العمر الإنتاجي للتثبيات (مدة منفعة) هو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمؤسسة. يحدد العمر الإنتاجي أو مدة المنفعة من خلال عدة عوامل الاستعمال المنتظر للتثبيات، التقادم التقني).

ب-التثبيات القابلة للاهتلاك: يمكن تصنيف التثبيات القابلة للاهتلاك في الجدول التالي :

الجدول رقم (01) : تصنيف التثبيات القابلة للاهتلاك

التثبيات	مدة المنفعة N	معدل الاهتلاك T
البناءات	25-50 سنوات	4% - 2%
المعدات والأدوات الصناعية	5-10 سنوات	25% - 20%
معدات النقل	4-5 سنوات	25% - 20%
أثاث المكتب	10 سنوات	10%
تجهيزات المكتب معدات الإعلام الآلي	5-10 سنوات	20% - 10%

¹ عمورة جمال، مرجع سابق الذكر، ص 09.

ج- طرق الإهلاك : هناك عدة طرق يمكن اعتمادها حسب المعيار IAS16 وهي:

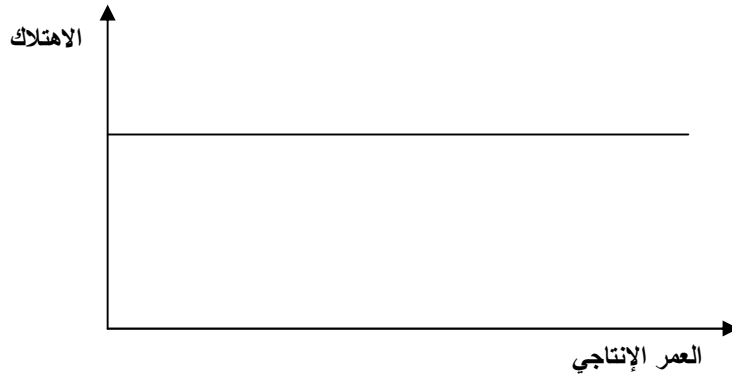
1- الإهلاك الخطي (الثابت):

تطبق هذه الطريقة على الأصول الثابتة (المعنوية و العينية)، و يتمثل الإهلاك وفق هذه الطريقة في التوزيع المتساوي لأقساط الإهلاك على أساس مدة الاستعمال.

فيما يخص طريقة الإهلاك الثابت ينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد هذه الطريقة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة¹

حسب هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف على العمر المقدر بصفة متساوية و يمثل بيانيا على الشكل التالي:

الشكل رقم (02): توزيع التكاليف على المقدر بصفة متساوية.



$$\text{قسط الإهلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهلاك} - \text{القيمة المتبقية}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = \text{التكلفة الأصلية} - \text{القيمة المتبقية}$$

$$\text{معدل الإهلاك} = \frac{100}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

العمر لإنتاجي

$$\text{مخصصة الإهلاك} = \text{القيمة القابلة للاهلاك} \times \text{معدل الإهلاك}$$

¹ صلاح حواس، مرجع سابق الذكر، ص 233.

الجدول رقم(02): مخطط الاهتلاك

السنوات	التكلفة الأصلية (1)	قسط اهتلاك (2)	الاهتلاك المتراكم (3)	القيمة المتبقية الصافية (4)
1	//			
2	//			(3) - (1) = 4
3	//			
4	//			القيمة المتبقية

ملاحظة:

- عند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ الحيازة ومدة الاستعمال خلال السنة بالأشهر حيث:
- إذا تم الحيازة ما بين (1-15) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.
 - إذا تم الحيازة ما بين (16-31) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد ابتداء من الشهر الموالي.

مثال:

- بتاريخ 2020/01/16 تم الحيازة على آلة انتاجية تكلفتها 150.000 د.ج بشيك بنكي عمرها الانتاجي 5 سنوات ، القيمة المتبقية = 0 .
- 1- حساب قسط الاهتلاك للسنة 2020.
 - 2- تسجيل العمليات في اليومية العامة.
 - 3- اعداد جدول الاهتلاك الثابت.

$$\text{الحل: قسط الاهتلاك سنة 2020} = 150.000 \times \frac{5}{1} \times \frac{12}{11} = 27500$$

التسجيل المحاسبي:

150.000	150.000	01/16 ح/التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	215
		ح/البنك حيازة معدات وادوات بشيك بنكي	512
	27500	12/31 ح/المخصصات للاهتلاكات والتموينات	681

27500	وخسائر والاصول غير الجارية ح/ اهتلاك التركيبات التقنية ، المعدات والأدوات الصناعية قسط الاهتلاك	2815
-------	--	------

جدول الاهتلاك الخطي:

السنوات	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2020	150.000	20 %	27.500	27.500	122.500
2021	150.000	20 %	30.000	57.500	93.000
2022	150.000	20 %	30.000	87.500	75.000
2023	150.000	20 %	30.000	117.500	32.500
2024	150.000	20 %	30.000	147.500	2.500
2025	150.000	20 %	2.500	150.000	00

2-الاهتلاك المتناقص:

ثم تحميل عمر التثبيت باهتلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر الأصل، حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الإهلاك (أي المنافع الاقتصادية الأصل تكون الأكبر في السنوات الأولى من العمر الإنتاجي) فهذه الطريقة تفترض أن كفاءة التثبيات تتناقص بمرور الزمن وتزداد مصاريف الإصلاحات والتوقفات كلما تقدم عمر التثبيات. كما تؤدي هذه الطريقة إلى تحقيق الوفرات الضريبية في السنوات الأولى لذا مصلحة الضرائب، و تشترط أن يطبق الأسلوب فقط على التثبيات التي تساهم مباشرة في الاستغلال وذلك بعد تقديم طلب من المؤسسة والموافقة عليه.

* طريقة **softy** المتناقص (مجموع أرقام السنوات): تعتبر هذه الطريقة من طرق القسط المتناقص وهي

تعتمد على حساب

مجموع أقساط الاهتلاك = القيمة المحاسبية - القيمة المتبقية.

مجموع أرقام السنوات = $\frac{2}{(1+n)}$

قسط الاهتلاك = القيمة الأصلية x السنوات الباقية/ مجموع أرقام السنوات

مثال:

بتاريخ 2020/03/01 اشترت آلة بمبلغ 360.000 د.ج سددت بشيك ، وتحملت مصاريف التركيب ب 20.000 د.ج نقدا ، قدر العمر الانتاجي للآلة 5 سنوات و القيمة المتبقية 20.000 د.ج

المطلوب:

1- حساب قسط الاهتلاك.

2- حساب مخطط الاهتلاك (جدول).

الحل:

$$360.000 = 20.000 - (20.000 + 360.000) = \text{تكلفة الحيازة}$$

$$15 = 2 / (1+5) 5 = \text{مجموع الأرقام السنوات}$$

$$\text{القيمة الصافية} = \text{القيمة الأصلية} - \text{الاهتلاك المتراكم}$$

$$120.000 = 15/5 \times 360.000 \text{ قسط الاهتلاك السنة الأولى:}$$

$$96.000 = 15/4 \times 360.000 \text{ قسط الاهتلاك السنة الثانية:}$$

فيكون جدول الاهتلاك كالتالي

القيمة الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	المعدل	القيمة الأصلية	السنوات
240.000	120.000	120.000	15/5	360.000	1
144.000	216.000	96.000	15/4	360.000	2
72.000	288.000	72.000	15/3	360.000	3
24.000	336.000	48.000	15/2	360.000	4
00	360.000	24.000	15/1	360.000	5

*طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف:

يسمى أيضا الاهتلاك الضريبي، وهو الأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشر، وتبعاً لهذا الأسلوب فإن المعدل المضاعف هو

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

يحسب معامل الاهتلاك وفق الجدول التالي:

السنوات	المعامل
3 - 4 سنوات	1.5
5-6 سنوات	2
ما فوق 6	2.5

شروط استعمال هذه الطريقة:¹

- يجب على المؤسسة أن تكون خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب.
- يجب أن لا يكون هذا التثبيت عمره الانتاجي أقل من سنة.
- أن يكون حيازة هذا التثبيت بالكامل وليس مجزئا.
- أن يكون ينتمي لقائمة محددة من طرف القانون الضريبي.

مثال:

بتاريخ 2020/03/01 اشترت معدات نقل بمبلغ 150.000 د. ج سددت بشيك، قدر العمر الانتاجي للآلة 5 سنوات و القيمة المتبقية 0

المطلوب: 1- حساب قسط الاهتلاك.

2- حساب مخطط الاهتلاك (جدول).

الحل:

$$\text{المعدل المتناقص} = 2 \times 5/100 = 40\%$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = \text{القيمة الأصلية} \times \text{الاهتلاك المتناقص.}$$

$$\text{قسط الاهتلاك الأول} = 40\% \times 150.000 = 60.000 \text{ د. ج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك الثاني} = (60.000 - 150.000) \times 40\% = 36.000 \text{ د. ج}$$

$$\text{سط الاهتلاك الثالث} = (36.000 - 60.000 - 150.000) \times 40\% = 21600$$

إذا كان القيمة الباقية X المعدل < القيمة الباقية / عدد السنوات المتبقية \leftarrow نكمل الضرب في المعدل

إذا كان القيمة الباقية X المعدل > القيمة الباقية / عدد السنوات المتبقية \leftarrow نوزع بالتساوي القيمة الباقية

على السنوات المتبقية

$$12.960 = 0.4 \times 32400 > 16200 = 2/32400$$

السنوات المتبقية

¹ صلاح حواس، مرجع سابق الذكر، ص 245.

جدول الاهتلاك المتناقص:

السنوات	القيمة الأصلية	المعدل	قيمة الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية صافية
1	150.000	%40	60.000	60.000	90.000
2	90.000	%40	36.000	96.000	54.000
3	54.000	%40	21.600	117600	32.400
4	32400	%50	16200	133.800	16.200
5	16.200	%100	16200	150.000	0

3- طريقة SOFTY المتزايدة أو طريقة القسط المتزايد (مجموع سنوات الاستعمال):

مضمون هذه الطريقة فإن الاهتلاك يتزايد حسب متتالية حسابية أساسها واحد و مجموع عناصرها يساوي مجموع أرقام سنوات العمر الإنتاجي.

قسط الاهتلاك السنوي = قاعدة الاهتلاك × المعامل

$$\text{المعامل} = \frac{1}{4+3+2+1} \quad \text{ن: عدد سنوات العمر الإنتاجي.}$$

مثال:

نأخذ نفس المثال السابق و المطلوب هو:

- تحديد قاعدة الاهتلاك.

- إعداد جدول الاهتلاك المتزايد.

مثال: حسب المثال السابق ، يكون حساب الاهتلاك كالتالي:

$$\text{تكلفة الحيازة} = (20.000 + 360.000) - 20.000 = 360.000$$

$$\text{مجموع الأرقام السنوات} = 5(1+5) / 2 = 15$$

جدول الاهتلاك

السنوات	القيمة الأصلية	المعدل	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الصافية
1	360.000	15/1	24.000	120.000	240.000
2	360.000	15/2	48.000	216.000	144.000
3	360.000	15/3	72.000	288.000	72.000
4	360.000	15/4	96.000	336.000	24.000
5	360.000	15/5	120.000	360.000	00

4- طريقة عدد الوحدات المنتجة (مستوى النشاط):

في هذه الطريقة يعبر على العمر الانتاجي بوحدات الكمية (كطن، كغ، أو وحدات المنتجة) يحسب معدل الاهتلاك للوحدات النشاط بقسمة القيمة القابلة للاهتلاك على عدد الوحدات الانتاج الإجمالية المقدره خلال العمر الانتاجي للأصل.

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الاجمالية.

مثال:

بتاريخ 2019/05/18 اشترت مؤسسة آلات إنتاجية بمبلغ 1.500.000 دج و طاقتها الإنتاجية المقدره قدرها 500.000 ساعة تشغيل، و يقدر أن تباع بعدها كخردة بمبلغ 200.000 دج.

فإذا علمت أن عدد ساعات التشغيل الفعلية كانت 50.000 ساعة في سنة 2019، 140.000 ساعة في سنة 2020، 120.000 ساعة في سنة 2021، 100.000 ساعة في سنة 2022، 90.000 ساعة في سنة 2023، و يتم الاهتلاك وفقا لطريقة وحدات الطاقة.

المطلوب: حساب معدل إهتلاك ساعة تشغيل الآلات و إعداد جدول الاهتلاك وفقا لهذه الطريقة.

الحل:

معدل الاهتلاك = تكلفة الآلات - قيمة الخردة.

معدل الاهتلاك = 1.500.000 - 200.000 = 1.300.000

الطاقة المقدره = 500.000 ساعة

معدل الاهتلاك = 500.000 / 1.300.000 =

معدل الاهتلاك = 2.6 دج/سا

جدول الاهتلاك حسب طريقة عدد الوحدات المنتجة.

سنوات الاهتلاك	تكلفة الآلات	إهلاك ساعة التشغيل	عدد ساعات تشغيل الآلات في السنة	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2019	1.500.000	2.6	50.000	130.000	130.000	1.370.000
2020	1.500.000	2.6	140.000	364.000	494.000	1.006.000
2021	1.500.000	2.6	120.000	312.000	806.000	694.000
2022	1.500.000	2.6	100.000	260.000	1.066.000	434.000
2023	1.500.000	2.6	90.000	234.000	1.300.000	200.000

د- التنازل عن التثبيتات:

ان مبادئ التسجيل المحاسبي للتنازل عن التثبيتات والبحث عن قيمتها الحقيقية يسمح للمؤسسة بتحقيق مايلي:¹

تسجيل الخروج الفعلي للتثبيتات المتنازل عنها من المؤسسة.

تسجيل الإيراد المتحصل عليه من هذا التنازل.

قياس التأثير الدقيق لهذا التنازل على حسابات النتائج.

تسجيل الاهتلاك المتراكم وذلك من أجل معرفة فائض القيمة ح/752 أو ناقص ح/652.

التسجيل المحاسبي:

1- شطب الأصل من الخدمة :

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب التثبيت من الخدمة أي التخلص منه نهائياً، لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أي منافع اقتصادية مستقبلية يجب إقفال حساب التثبيت و حساب مجمع اهتلاكاته كذلك و هنا نميز حالتين:

2- التثبيت المهتك كلياً:

إذا كان التثبيت (الأصل) مهتك كلياً، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الاهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي:

¹ لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيتات)، بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، المنعقد خلال الفترة 16-18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحطب، البلدة، الجزائر، ص11.

دائن	مدين	البيان	دائن	مدين
		_____ /12/31 /xx		
	×	ح/ تثبيبات		2...
×		د/ خسائر القيمة عن التثبيبات	29×	
		شطب التثبيت		

3- التثبيت المهتك جزئياً (قيد الاهتلاك):

في حالة التخلص من تثبيت غير مهتك كلياً، أي له قيمة محاسبية باقية ، نسجل حالتين:

- تسجيل مخصص الاهتلاك:

	×	ح/ مخصصات الاهتلاك	681	
×		ح/ اهتلاك التثبيبات	28xx	
		مخصص الاهتلاك		

4- التسجيل المحاسبي للتثبيت المتنازل عنه :¹

◀ إذا كان الفارق سلبياً:

أي أن (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) أقل من تكلفة حيازة التثبيبات

ح/ 652 = تكلفة حيازة التثبيبات - (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) < 0

* تسجيل مرحلة التنازل أو البيع:

	×	ح/ حقوق المتنازل عن الأصول الثابتة	462	
	×	ح/ نواقص القيمة عن الخروج أصول مثبتة غير مالية	652	
	×	ح/ اهتلاك التثبيبات	28xx	
×		ح/ التثبيت	2xx	
		قيد التنازل للتثبيبات		

¹ - لعريبي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيبات)، مرجع سابق، ص 13-14.

*تحصيل حقوق التنازل

	x	ح/ النقديات	5xx
x		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462

← إذا كان الفارق ايجابيا:

أي أن (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) أكبر من تكلفة حيازة التثبيتات
 ح/752 = تكلفة حيازة التثبيتات - (الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل) > 0

تسجيل مرحلة التنازل أو البيع:

	x	ح/ حقوق المتنازل عن الأصول الثابتة	462
	x	ح/ اهتلاك التثبيتات	28xx
x		ح/ فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة	752
x		ح/ التثبيت	2xx

تحصيل حقوق التنازل:

	x	ح/ النقديات	5xx
x		ح/ حقوق التنازل عن الأصول الثابتة	462

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

إذا تم التنازل ما بين (1 ← 15) من الشهر فلا يؤخذ بعين الاعتبار شهر التنازل في حساب قسط الاهتلاك.

إذا تم التنازل ما بين (16 ← 31) من الشهر فيؤخذ بعين الاعتبار شهر التنازل في حساب قسط الاهتلاك.

مثال:

بتاريخ 2017/04/17 تم الحيازة على آلة انتاجية بقيمة 340.000 دج ، ر.ق.م 19% على الحساب، عمرها الإنتاجي 04 سنوات، استعملت إلى غاية 2019/09/13 ثم تم التنازل عليها.

الحالة الأولى : بمبلغ 120.000 دج

الحالة الثانية: بمبلغ 250.000 دج

المطلوب تسجيل قيود التنازل حسب كل حالة من الحالات التالية.

الحل:

الحالة الأولى: مبلغ التنازل 120.000 دج

قسط الاهتلاك السنة الأولى: $56666.67 = 12/8 \times 4/340000$

قسط الاهتلاك السنة الثانية: $85.000 = 4 / 340000$

قسط الاهتلاك السنة الثالثة : $56666.67 = 12/8 \times 4/340000$

الاهتلاك المتراكم : $198333.34 = (56666.67 + 85000 + 56666.67)$

الاهتلاك المتراكم + سعر التنازل = $318333.34 = (120000 + 198333.34)$

$21666.66 = 318333.34 - 340.000 = 652/ح$

		09/13		
26666.67	26666.67	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	2815	682
		ح/ اهتلاك المعدات والادوات		
		قسط الاهتلاك		
		//		
	26.666.66	ح/ ن. القيم عن أصول مالية مثبتة غ المالية		652
	198333.34	ح/ اهتلاك المعدات والادوات		2815
340.000	120.000	ح/ الديون الدائنة عن عملية بيع تثبيتات	245	462
		ح/ ت. التقنية المعدات و الادوات		

الحالة الثانية :

مبلغ التنازل = 250.000

الاهتلاك المتراكم + سعر التنازل = (250000+ 198333.34) = 448333.34

ح/752 = 448333.34 - 340000 = 108333.34 -

		09/13		682
26666.67	26666.67	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	2815	
		ح/ اهتلاك المعدات والادوات		
		قسط الاهتلاك		
		//		
	198333.34	ح/ اهتلاك المعدات والادوات		2815
	250000	ح/ الديون الدائنة عن عملية بيع تشبيئات		462
340.000		ح/ التركيبات التقنية المعدات و الادوات	215	
108333.34		ح/ فوائض القيمة عن الاصول المثبت	752	
		اثبات تنازل		

2-6-2 خسائر القيمة عن التشبيئات

أ- تعريف خسارة القيمة:

هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية للأصول على قيمتها واجبة التحصيل. ينص النظام المحاسبي المالي على أن المؤسسة تقدر في نهاية كل إقفال للحسابات، ما إذا كان هنالك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات، بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجود فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابل لتحصيل.

ب- تحديد خسارة القيمة (تدني القيمة):

تدني القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

ولحساب هذه الخسارة يجب أن توجد مؤشرات تدل على وجود تدهور في قيمة التثبيتات حسب المعيار IAS/36 يمكن تقييم هذه المؤشرات إلى قسمين¹

1- مؤشرات خارجية:

* ارتفاع أسعار الفائدة في السوق؛

* تقييم المبلغ المسجل لصادفي الأصول بأكثر من قيمة المؤسسة في سوق؛

* انخفاض القيمة السوقية لتثبيت أكثر من المتوقع نتيجة الاهتلاك أو التقادم؛

* نتيجة تغيرات مفاجئة حدثت أو ستحدث قريباً تؤثر على نشاط المؤسسة، قد تمس هذه التغيرات البيئية القانونية، التقنية السوقية الاقتصادية وغيرها

2- مؤشرات داخلية:

* الاضرار المادية لتثبيت أو تقادمه بحيث يصبح غير صالح للاستعمال؛

* الأدوات الأقل من التقديرات؛

* تغيرات هامة في طريقة الاستخدام الحالية أو المستقبلية، لها أثر على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة، التخلي عن أنشطة وغيرها).

ج - مصطلحات متعلقة بخسارة القيمة:

• **القيمة القابلة للتحويل:** هي القيمة المسترجعة للأصل و التي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل و قيمته النفعية.

• **القيمة النفعية:** هي القيمة المحينة لتقديرات تدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحاً منه التدفقات الخارجية، و يدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.

• **القيمة المحينة:** هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

• **القيمة العادلة:** السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء و بائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء و الثاني مكره على البيع، و أن يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة.

¹ -Robert Maeso, André Philipps, Christian Raulet, **Comptabilite financiere**, Dunod, Paris, 2005, 10 éditons, p. 201

د- التسجيل المحاسبي للخسارة في القيمة:

يكون التسجيل المحاسبي بجعل ح/ 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مدينا، وجعل ح/ 291 خسائر القيمة للتثبيات المادية والمعنوية دائنا، وهذا بقيمة الخسارة. وتكون عملية التسجيل في اليومية في نهاية الدورة كالتالي:

		12/31		
	XX	ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	681	
XX		ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	29XX	

ملاحظة: بعد تكوين خسارة مقيمة يجب على المؤسسة تحديد القيمة القابلة للاسترجاع للاصل في تاريخ كل اقبال

- اذا ارتفعت خسارة يتوجب تسجيل مخصص اضافي وفق القيد التالي

		12/31		
	XX	ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	681	
XX		ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	29XX	

- إذا وجدت المؤسسة أن قيمة التثبيات قد ارتفعت في السنة المقبلة، أي أن القيمة المحاسبية الصافية أصبحت أكبر من القيمة الحالية وكان هناك تشكيل لمخصصات خسائر القيمة، يتوجب إلغاؤها وفق القيد التالي:

		12/31		291
	XX	ح/خسائر القيمة عن التثبيات		
XX		ح/ استرجاع على خسائر القيمة للتثبيات	781	

مثال: بتاريخ 2019/01/10 تم حيازة آلة انتاجية بقيمة 100.000 دج على الحساب عمرها الانتاجي 10سنوات، ر.ق.م 19 %.

1- بنهاية سنة 2020 تبين أن القيمة المحاسبية للتحصيل للآلة هي 78.000 دج

2- بتاريخ 2021/12/31 لقيمة القابلة لتحصيل للآلة هي 80000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية

الحل:

1- قسط الاهتلاك لسنة 2019 : $10/100000 = 10000$ دج

القيمة المحاسبية الصافية في 2020/12/31 : $100000 - (2 \times 10000) = 80000$ دج

القيمة القابلة لتحصيل في 2020/12/31 : 78000

نقص القيمة : $80000 - 78000 = 2000$ دج

2- نلاحظ أن 2000 دج تمثل خسارة قيمة المعدات بداية من سنة 2021/12/31، يكون قسط الاهتلاك

يساوي $8/(22000 - 100000) = 9750$ دج

3- استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية سنة 2020 لارتفاع القيمة القابلة للتحصيل للمعدات لسنة 2021

القيمة المحاسبية لسنة 2021 = $10000 - (10000 + 10000 + 2000 + 9750) = 68250$ وهي أقل من

القيمة القابلة لتحصيل للمعدات 80000 دج لذا يتم استرجاع 2000 دج المسجلة في نهاية السنة 2020.

اي قسط سنة 2022 : $7/70250 = 10035.71$ دج

	100000	2019/1/1 ح/المعدات الصناعية	215
	19000	ح/رسم القيمة المضافة	4456
119000		ح/موردو التثبيتات	404
	10000	2019/12/31 د/مخصصات إهلاك التثبيتات العينية اهتلاك المعدات	2815
10000	10000	2020/12/31 د/مخصصات إهلاك التثبيتات العينية اهتلاك المعدات قسط الاهتلاك سنة 2020	681
10000			2815
		// د/مخصصات إهلاك التثبيتات العينية	

2000	2000	ح / خسائر قيمة المعدات انخفاض قيمة المعدات	2915	681
2000	2000	د/خسارة القيمة عن المعدات د / استرجاع خسائر القيمة عن أصول جارية	2915	2915
2000	2000	استرجاع خسارة القيمة	781	781
9750	9750	2021/12/31 د/ مخصصات إهلاك التثبيات العينية اهتلاك المعدات قسط الاهتلاك سنة 2021	2815	681
2000	2000	// د/خسارة القيمة عن المعدات د / . خسائر القيمة عن أصول جارية استرجاع خسارة القيمة	2915	2915
2000	2000		781	781
10035.71	10035.71	2022/12/ 31 د/ مخصصات إهلاك التثبيات العينية اهتلاك المعدات قسط الاهتلاك سنة 2021	2815	681
10035.71	10035.71			

ثالثا - تسوية المخزونات

1-3 خسائر القيمة عن المخزونات:

حسب النظام المحاسبي المالي، وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، تقييم المخزونات في نهاية الدورة يكون بمقارنة قيمتها الحقيقية أو العادلة أو القابلة للتحقيق مع قيمتها المحاسبية¹، وهنا يمكن تكوين مخصص ملائم لكل توقع يمكن أن يحدث، و هو ما يستوجب الأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف و الخسائر المحتملة في الحسابات عند تحديد النتيجة.

أ- مفهوم المؤونة و شروط تكوينها.

1- تعريف المؤونة:

تعرف المؤونة على أنها خصم (دين) استحقاقه أو مبلغه مجهول ، ويعرف الخصم على أنه التزام حالي (قانوني أو ضمني) على عاتق المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية، و انهاؤه يكون بخروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية لديها المؤسسة. ينبغي أن يكون مبلغ المؤونة المبلغ الضروري لتغطية الالتزام ويعتمد عند تحديد هذا المبلغ على المعلومات المتوفرة في نهاية الدورة ، وقد يلجأ عند الضرورة إلى الأحداث ما بعد الميزانية الختامية بما في ذلك رأي الادارة وتقارير خبراء. إذا تعدت تغطية الإلتزام عدة سنوات، لا بد من أخذ الزمن في الحسبان وتحديث المؤونة.²

2- شروط تكوين المؤونة (حسب المعيار 37).³

على المؤسسة حساب و تسجيل مؤونة إذا تحققت الشروط الثلاثة التالية مجتمعة:

- ✓ تواجه المؤسسة التزاما حاليا (قانوني أو ضمني) ناتجا عن أحداث ماضية.
- ✓ يحتمل خروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية مستقبلية ضرورية لإنهاء الإلتزام.
- ✓ يمكن تقدير مبلغ الإلتزام بمصادقية.

3- المعالجة المحاسبية للمؤونات:

عندما تلاحظ المؤسسة في نهاية الدورة وجود تدهور في قيمة المخزون عن قيمته المحاسبية تقوم بتسجيل خسائر القيمة للمخزون.

¹ بن ربيع حنيفة: مرجع سابق الذكر، ص

² بوتين محمد، المحاسبة العامة ومعايير المحاسبة الدولية، دار النشر الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 199.

³ نفس المرجع، ص 200.

تكوين المؤونة: يكون التسجيل وفق القيد التالي:

685		د/ مخصصات الاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة، الأصول الجارية	xxx
39x		د / خسائر القيمة عن المخزونات و الجاري تخزينها. تكوين المؤونة.	xxx

استعمال المؤونة:

في نهاية كل دورة يتم إعادة النظر في قيمة الخسائر وبالتالي نكون أمام إحدى الحالات التالية:

- في حالة ارتفاع المؤونة يتم تسجيل القيد التالي:

685	X	د/ مخصصات الاهتلاكات و التموينات و خسائر القيمة، الأصول الجارية	X
39x		د / خسائر القيمة عن المخزونات و الجاري تخزينها. (تكوين مؤونة حالة الارتفاع)	

- في حالة انخفاض المؤونة: يجب إلغاء الجرد الذي لم تعد المؤسسة في حاجته وفق القيد التالي:

39x	xxx	د/ خسائر القيمة عن المخزونات الجاري تخزينها.	xxx
785		د / استرجاع خسائر قيمة المخزون. إلغاء مؤونة تدني قيم المخزون.	

4- اخراج المخزونات بخسارة القيمة:

أ- عند بيع المخزونات أو استهلاكها : يعني خروجها بغرض الاستهلاك يتم تحميل أرصدة حسابات خسائر القيمة 39x بخفضها بمبلغ المخزونات التي خرجت بغرض البيع أو الاستهلاك وفق القيد التالي:

600	xxx	ح. / مشتريات مخزنة للبيع	xxx
39x		د/ خسائر القيمة عن المخزونات الجاري تخزينها.	
30		د / بضائع	

ب- عند اخراج التموينات والمواد الأولية بخسارة القيمة لغرض الاستهلاك يكون القيد التالي:

601	ح. / مشتريات مخزنة للبيع	xxx
39x	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات الجاري تخزينها.	
31,32	ح / مواد أولية، تموينات	xxx

ج- عند اخراج المنتجات التامة الصنع لغرض البيع يكون القيد التالي:

601	ح. / مشتريات مخزنة للبيع	xxx
39x	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات الجاري تخزينها.	
355	ح / منتجات تامة	xxx

مثال:

بتاريخ 12/31 2020 قدمت إليك المعلومات المتعلقة لمخزونات الاقتصادية، رسم القيمة المضافة 19

- مخزون البضائع قدر 2000 وحدة السعر وحدوي 150 د.ج؛
- مخزون المواد الأولية 2500 وحدة بسعر وحدوي 120 دج؛
- مخزون المنتجات 3500 وحدة بسعر وحدوي 80 دج؛
- سعر البيع الصافي المتوقع للبضائع 120 دج للوحدة، المواد الأولية 110 دج للوحدة ، المنتجات التامة 60 دج للوحدة؛

في 01/14 2021 قامت المؤسسة ببيع 700 وحدة من البضائع بسعر 130 دج للوحدة؛

وفي 2021/01/25 قامت المؤسسة ببيع 1200 وحدة المنتجات التامة بسعر 75 دج للوحدة؛

في 2021/ 01/30 أخرجت المؤسسة $\frac{3}{4}$ من مخزون المواد الأولية للورشه للتصنيع.

المطلوب : تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة.

المدين	دائن	2020 /12/31	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
685		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخ. القيمة	155.000	
	390	ح/ خسائر القيمة عن البضائع		60.000
	391	ح/ خسائر القيمة عن مواد الأولية		25.000
	395	ح/ خسائر القيمة عن المنتجات التامة		70.000
		بضائع: (120-150) * 2.000		
		مواد : (110-120) * 2.500		
		منتجات: (50-80) * 3.500		
		مؤونة خسائر المخزونات		
		2021/01/14		
411		ح/ الزبائن	108.290	
	700	ح/ مبيعات بضائع		91.000
	4457	ح/ ر.ق.م		17.290
		تحرير الفاتورة (700 * 130)		
		//		
		ح/ خسائر القيمة عن البضائع	21.000	
	390	ح/ بضائع مستهلكة	84.000	
	600	ح/ مخزونات البضائع (700*150)		105.000
	30	خسائر القيمة: 700 * (120-150)		
		مذكرة إخراج		
		//		
		ح/ خسائر القيمة عن البضائع	13.000	
	785	ح/ استرجاع خسائر قيمة المخزون		13.000
		(120-130) * 1.300		
		إلغاء جزئ للمؤونة		
		01/25		
411		ح/ الزبائن	107.100	
	701	ح/ مبيعات منتجات تامة		90.000
	4457	ح/ ر.ق.م		17.100
		(75*1.200)		

		//		
	24.000	ح/ خسائر القيمة عن المنتجات التامة	395	
		ح/ منتجات مخزنة	724	
	72.000	ح/ منتجات تامة		
96.000		$96.000 = (80 * 1200)$	355	
		$24.000 = (60-80) * 1200$		
		إخراج منتجات من المخازن مع ترصيد جزء من خسائر القيمة		
		//		
		ح/ خسائر القيمة عن البضائع	395	
34.500	34.500	ح/ استرجاع خسائر قيمة المخزون	785	
		$34500 = (60-75) * 2.300$		
		إلغاء جزئى للمؤونة ارتفاع السعر إلى 75 د.ج		
		01/30		
	18.750	ح/ خسائر القيمة عن المواد	391	
	206250	ح/ مواد أولية مستهلكة	601	
225.000		ح/ مواد أولية	31	
		$206.250 = (110 * 4/3 * 2500)$		
		$225.000 = (120 * 4/3 * 2.500)$		
		إخراج 3/4 من المواد للاستهلاك		

2-3 تسوية فوارق الجرد:

أ- تعريف فارق الجرد: هو فرق الجرد بين المخزون المادي المقدر بشكل خارج عن المحاسبة وبين المخزون المحاسبي عندما تطبق المؤسسة طريقة الجرد الدائم.

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

- يكون سالب (ناقص القيمة) إذا كان المخزون المادي > المخزون المحاسبي؛
- يكون موجب (فائض قيمة) إذا كان المخزون المادي < المخزون المحاسبي؛

ب- حالة فرق الجرد المبرر:

* فرق الجرد المبرر السالب: يتم في حالة مساواة المخزون المحاسبي للمخزون المادي كما هو مبين في القيد التالي :

	×	ح/مشتريات بضاعة للبيع	600
	×	ح/ مواد أولية مستهلكة	601
	×	ح/ تموينات مستهلكة	602
	×	ح/ تغير المنتجات المخزنة	724
×		ح/ بضائع	30
×		ح/ مواد أولية مستهلكة	31
×		ح/ تموينات	32
×		ح/ انتاج تام	355
		تسجيل فارق الجرد	

* فرق الجرد المبرر الموجب:

	×	ح/ بضائع	30
	×	ح/ مواد أولية مستهلكة	31
	×	ح/ تموينات	32
	×	ح/ انتاج تام	355
×		ح/مشتريات بضاعة للبيع	600
×		ح/ مواد أولية مستهلكة	601
×		ح/ تموينات مستهلكة	602
×		ح/ تغيرالمنتجات المخزنة	724
		تسجيل فارق الجرد	

ج- حالة فرق الجرد غير المبرر:

* فرق الجرد غير المبرر السالب:

		12/31/ن	
	×	ح/ الأعباء الإستثنائي للتسيير الجاري	657
×		د / البضائع	30
×		ح/ المواد الأولية	31
×		ح/ تموينات	32
×		ح/ انتاج تام	355
		تسجيل فرق الجرد	

* فرق الجرد غير المبرر الموجب:

		12/31/ن	
	×	ح/ البضائع	30
	×	ح/م.أولية	31
	×	ح/ تموينات	32
	×	ح/ منتجات تامة الصنع	355
×		ح/ المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757
		تسجيل فرق الجرد	

3-3 حالة الجرد المتناوب

بالنسبة لطريقة الجرد المتناوب لا يظهر لدينا فرق الجرد لأن الجرد المتناوب يتمثل في تقديم المخزون النهائي (مخزون آخر المدة) في نهاية الفترة المحاسبية بعد القيام بالجرد المادي وأثناء الفترة المحاسبية يتم تسجيل المرحلة الأولى فقط من عملية الشراء أي فواتير المشتريات فقط ولا تسجل عملية استلام المشتريات (حركة المخزون لا تسجل) ويكون التسجيل المحاسبي في نهاية الفترة المحاسبية كما يلي:

بعد اقفال الدورة وبعد إقامة الجرد يجب ابعاد المخزونات الظاهرة في بداية المدة باستعمال ح/60x

60X	ح/ المشتريات المستهلكة	XX	XX
32/31/30	ح/ بضائع، م. أولية، تموينات	XX	XX

في المرحلة الثانية يرصد ح/38 بحساب 60x

60X	ح/ المشتريات المستهلكة	XX	XX
38X	ح/ المشتريات المخزنة	XX	XX

تسجل مخزونات آخر مدة

32/31/30	ح/ بضائع، م. أولية، تموينات	XX	XX
60x	ح/ المشتريات المستهلكة	XX	XX

* تسجيل مخزون المنتجات:

خلال الدورة لا تسجل القيود المحاسبية خاصة بالدورة فالمصاريف المتعلقة بانتاج سوف تسجل في ح/60 في نهاية الدورة وبعد الجرد نرصد حسابات

72	ح/ انتاج مخزن	X	X
35/34/33	ح/ منتجات مخزنة	X	X
	الغاء رصيد بداية المدة Annulations		

		12/31		
	X	ح/ منتجات مخزنة		33/34/35
X		ح/ انتاج مخزن	72	
		استحداث واثبات رصيد نهاية المدة		
		Créations		

3-4 تسوية حسابات المشتريات المخزنة

*تسوية عدم استلام الفاتورة:

في حالة شراء للمخزونات ولم تستلم الفاتورة يكون رصيد ح/38 دائنا ويتم تسويتها كمايلي

		12/31		
	x	ح/ مشتريات المخزنة		38x
x		ح/ المورد فواتير لم تصل بعد	408	
		تسوية عدم استلام الفاتورة		

*تسوية عدم استلام المخزون:

في حالة شراء للمخزونات بحيث استلمت الفاتورة، ولم تستلم بعد المخزون يكون رصيد ح/38 مدينا ويتم تسويتها كمايلي:

		12/31		
	x	ح/ المخزونات الخارجية		37
x		ح/ مشتريات المخزنة	38	
		تسوية عدم استلام المخزونات		

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربيةأولا : الكتب

1. بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، دار هومة، الجزائر، الجزء الأول، 2010.
2. بن ربيع حنيفة، "الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، منشورات كليك، الجزائر، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، 2013.
3. بوتين محمد، "المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS"، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
4. صلاح حواس: المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة السابعة 2019/2018.
5. طرطار أحمد، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة الجانب التطبيقي، جسور النشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
6. كتوش عاشور، "المحاسبة العامة- أصول و مبادئ- وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2009.
7. هوام جمعة، "المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية IAS/IFRS الدولية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2010/2009.

ثانيا : المجلات المتخصصة.

8. عمورة جمال، المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي طرق متابعة المخزون والمخزونات المتأنية من التثبيات، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 08، ماي 2013

ثالثا : المؤتمرات

9. مسعود دراوسي ضيف الله محمد الهادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF)، بالمعايير المحاسبية IAS /IFRS (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية IAS، جامعة سعد دحلب، البلدة يوم 13-14 ديسمبر 2011.

10. عمورة جمال، "الاهتلاكات و تدهور قيم التثبيات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF"، بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، المنعقد خلال الفترة 16-17-18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر.
11. لعربي محمد، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيات)، بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، المنعقد خلال الفترة 16-17-18 نوفمبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر.
12. مدني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد، قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، جانفي 2010.

رابعاً: القوانين الرسمية.

13. الجمهورية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 الصادر في 25 نوفمبر 2007، القانون 07/11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03.
14. قانون 07-11، المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008
15. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07/04/2009، الجريدة الرسمية، العدد 21، 2009.
16. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، يتضمن النظام المحاسبي الجديد، الجزائر، 2009.

المراجع باللغة الأجنبية.

17. Allal Hamini, Bilan Comptable ,Travaux de Cloture,éditions Berti, Alger, 2013.
18. George Langlois, Micheline friederic, Alain Burlaud, Hanifa Ben Rabia, Manuel De Comptabilité Approfondie, Berti Editions, alger,2013
19. Les normes Comptables Internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008.
20. Marc NIKTIN et Marie-Odile Régent, "Introduction à la comptabilité "; 3^{ème} édition, édition ARMAND Colin ; Paris, mars , 2007.
21. Nernard Raffounier, les normes comptables internationales IAS/IFRS, 2^{ème} éditions economica, France,2005.
22. Robert Maeso, André Philipps, Christian Raulet , Comptabilite financiere Dunod , Paris,2005, 10 éditons