



جامعة القرى النبوية - تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مطبوعة بعنوان :

المحاسبة المالية 2

محاضرات مدعمة بأمثلة

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك
ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

إعداد الدكتور: رفيق يوسف

السنة الجامعية: 2021 - 2022

تقديم:

تهدف المطبوعة الى تعريف الطالب السنة الأولى جذع مشترك ميدان العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بماهية المحاسبة المالية بإعتبارها فرع من فروع المحاسبة، تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار داخل المؤسسة لإستخدامها لأغراض التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء والمساعدة في تقرير اتجاهات التحرك في المستقبل.

والمحاسبة المالية بمختلف أدواتها ذات أهمية كبيرة لدى المهنيين والمهتمين بميدان المال والأعمال ولدى الأكاديميين المتخصصين في الاقتصاد والمالية، حيث تساهم المحاسبة في بناء العارف لكليهما وتنمية قدراتهم في الدراسة والتحليل واتخاذ القرار، لذلك يتم تدريسها في جميع كليات الإقتصاد وإعطائها أولوية خاصة في مختلف التكوينات القاعدية .

حاولنا من خلال هذا العمل تغطية البرنامج الرسمي لمقياس محاسبة المالية 2 وفق البرنامج الرسمي الذي حددته اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين في العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، حيث قسمنا هذه المطبوعة إلى خمسة محاور وتم تدعيم كل محور بأمثلة محلولة.

تناول المحور الأول المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس المؤسسات بإختلاف أنواعها مؤسسات فردية ومؤسسات جماعية (شركات أموال وشركات أشخاص)، أما المحور الثاني فخصص لمحاسبة التثبيات عالجتنا من خلاله التسجيل المحاسبي لمختلف أنواع التثبيات سواء التثبيات المعنوية أو التثبيات المادية أو التثبيات المالية، في حين حاولنا من خلال المحور الثالث معالج عناصر المجموعة الثالثة أي محاسبة المخزونات بالإعتماد على طريقة الجرد الدائم وطريقة الجرد الدوري وكذا مختلف العمليات الأخرى المتعلقة بالمخزونات، كما خصص المحور الرابع لأعمال نهاية الدورة تناولنا من خلاله جرد التثبيات بمختلف أنواعها ثم جرد المخزونات كما ناولنا جرد حسابات الغير والحسابات المالية ثم كيفية تسوية حسابات الأعباء والنواتج والمقاربة البنكية، أما المحور الخامس والأخير فخصص للأخطاء المحاسبية وكيفية معالجتها.

وفي الأخير نرجوا أن تنال هذه المطبوعة الرضا والقبول، وتجدونا فيها العرض المفصل والبسيط الذي يلي احتياجات الطالب.

المحور الأول: المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس المؤسسة

تعرف المؤسسة هي كيان اقتصادي مستقل ماليا يحكمه إطار قانوني هدفه دمج عوامل الانتاج من أجل الانتاج أو/تبادل السلع أو/ وخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق الأرباح وهذا ضمن شروط قانونية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع نشاطه.

من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص خصائص المؤسسة الاقتصادية، وهي كالتالي:

- للمؤسسة شخصية معنوية قانونية مستقلة من حيث الحقوق والواجبات؛
 - أن تكون قادرة على قدرة على مزاولة نشاطها الذي أنشئت من أجله؛
 - ضمان الموارد المالية التي تمكنها من الاستمرار؛
- ويتم تصنيف المؤسسات تبعاً لعدة معايير
- حسب الشكل القانوني: مؤسسات فردية ومؤسسات جماعية (شركات)؛
 - حسب طبيعة الملكية: مؤسسات خاصة، مؤسسات عامة، مؤسسات المختلطة؛
 - حسب طبيعة النشاط: مؤسسات تجارية، صناعية، خدمية، فلاحية، ... إلخ.

1. تصنيف حسابات رؤوس الأموال (المجموعة الأولى):

تعرف الأموال الخاصة على العموم بأنها مجموع وسائل التمويل التي ساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة والتي أبقوها تحت تصرفها بصفة دائمة، وقد تكون هذه الموارد المقدمة في شكل مساهمات عيني أو مساهمات نقدي، كما يمكن أن يكون مصدرها الأرباح المحققة والمتروكة تحت تصرف المؤسسة.

وتنقسم حسابات المجموعة الأولى " رؤوس الأموال " الحسابات الرئيسية التالية:

- ح/10 - رأس المال ، الاحتياطيات وما يماثلها ؛
- ح/11- الترحيل من جديد
- ح/12- نتيجة السنة المالية
- ح/13- النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال
- ح/15- المؤونات للأعباء الخصوم غير الجارية
- ح/16- الإقتراضات والديون المماثلة
- ح/17- الديون المرتبطة بالمساهمات
- ح/18- حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة

2. المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة:

تختلف المعالجة المحاسبية لعملية التأسيس حسب الشكل القانوني وطبيعة المؤسسة الإقتصادية ويقضي النظام المحاسبي المالي بضرورة مواءمة الحسابات مع الوضع القانوني للمؤسسة وميز بين نوعان من المؤسسات:

1.2 المعالجة المحاسبية في المؤسسة الفردية:

أولاً. ح/ 101 أموال الاستغلال :

يعبر هذا الحساب على رأسمال المؤسسة الفردية و التي تعود ملكيتها لشخص واحد وبالتالي يحتوي هذا الحساب على مختلف العناصر التي خصصها هذا الشخص (المستغل) لمؤسسته سواء كانت نقدية أم عينية عند إنشائها، وكذلك قيمة الإضافات بصفة دائمة أثناء مزاولة نشاطها وهو بذلك:

• يكون دائن:

- الحصة التي يساهم بها صاحب المؤسسة في بداية (قيد التأسيس) أو خلال نشاط المؤسسة؛
- الرصيد الدائن لحساب 108 حساب المستغل في نهاية الدورة؛
- نتيجة الدورة (ح/12) إذا كانت ربح.

✓ تسجيل قيد التأسيس في اليومية:

		تاريخ التأسيس		
	xxxxxxx	ح/ التثبيات	2	
	xxxxxxx	ح/ المخزونات	3	
	xxxxxxx	ح/ البنك	512	
	xxxxxxx	ح/ الصندوق	53	
xxxxxxx		ح/ أموال الإستغلال	101	
		قيد تأسيس المؤسسة الفردية		

✓ ترصيد الرصيد الدائن لحساب المستغل:

		N/12/31		
	xxxxxxx	ح/ المستغل	108	
xxxxxxx		ح/ أموال الإستغلال	101	
		ترصيد حساب المستغل		

✓ ترصيد نتيجة الدورة ربح:

xxxxxxx	xxxxxxx	N+1/01/01 ح/ نتيجة الدورة ربح ح/ أموال الإستغلال ترصيد حساب المستغل	101	120
---------	---------	--	-----	-----

• ويكون مدينا ب:

- الرصيد المدين لحساب 108 حساب المستغل في نهاية الدورة؛
- نتيجة الدورة (ح/12) إذا كانت خسارة.

✓ ترصيد الرصيد المدين لحساب المستغل:

xxxxxxx	xxxxxxx	N/12/31 ح/ أموال الإستغلال ح/ المستغل ترصيد حساب المستغل	108	101
---------	---------	---	-----	-----

✓ ترصيد نتيجة الدورة ربح:

xxxxxxx	xxxxxxx	N+1/01/01 ح/ أموال الإستغلال ح/ نتيجة الدورة خسارة ترصيد حساب المستغل	129	101
---------	---------	--	-----	-----

ثانيا. ح/ 108 المستغل :

يسجل في هذا الحساب كل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة ومالكها أي كل جميع المسحوبات والمدفوعات التي يقوم بها صاحب المؤسسة لأغراض شخصية، ويكون هذا الحساب مدينا خلال السحب ودائنا عند الإيداع ويرصد في الحساب ح/ 101 أموال الإستغلال في نهاية كل دورة.

مثال: بتاريخ N/03/05 قام سمير بتكوين مؤسس فردية وخصص لذلك مايلي: أراضي 700000 دج، مباني 150000 دج، معدات نقل 400000 دج، بضاعة 200000 دج، البنك 115000 دج والصندوق 35000 دج.

وخلال السنة N قام بالعمليات التالية:

- بتاريخ 05/20: شراء بضاعة بمبلغ 50000 دج دفع ثمنها من أمواله الخاصة؛
- بتاريخ 07/15: أودع في حسابه البنكي مبلغ 35000 دج من أمواله الخاصة؛

- بتاريخ 11/05 سحب من مخزون البضاعة ما قيمته 15000 دج للاستعمال الشخصي؛
 - حققت المؤسسة في نهاية السنة ربح بقيمة 250000 دج.
- المطلوب:** تسجيل العمليات في يومية المؤسسة ومتابعة ترصيد حساب 108 والحساب 12 في بداية السنة الموالية؟
- الحل:** إعداد الميزانية الإفتتاحية

الميزانية الإفتتاحية بتاريخ 2020/03/05

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
	أصول غير جارية			أموال خاصة	
211	أراضي	700000	101	أموال الإستغلال	1600000
213	مباني	150000			
2182	معدات نقل	400000			
	أصول جارية				
30	بضاعة	200000			
512	البنك	115000			
53	الصندوق	35000			
	مجموع الأصول	1600000		مجموع الخصوم	1600000

التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة:

2020/03/05				
	700000	ح/ أراضي		211
	150000	ح/ مباني		213
	400000	ح/ معدات نقل		2182
	200000	ح/ بضاعة		30
	115000	ح/ البنك		512
	35000	ح/ الصندوق		53
1600000		ح/ أموال الإستغلال	101	
		قيد تأسيس المؤسسة الفردية		

50000	50000	N/05/20 ح/ مشتريات بضاعة ح/ المستغل شراء بضاعة من أموال المستغل	108	380
50000	50000	ح/ مشتريات بضاعة ح/ مشتريات بضاعة دخول البضاعة إلى المخازن	380	30
35000	35000	N/07/15 ح/ البنك ح/ المستغل إيداع أموال في الحساب البنكي للمؤسسة	108	512
15000	15000	N/11/05 ح/ المستغل ح/ بضاعة سحب بضاعة للإستعمال الشخصي	30	108
70000	70000	N/12/31 ح/ المستغل ح/ أموال الإستغلال ترصيد حساب المستغل	30	108
35000	35000	N+1/01/01 ح/ نتيجة الدورة ربح ح/ أموال الإستغلال ترصيد حساب نتيجة الدورة	101	120

ح/108

50000	15000
35000	رد 70000
85000	85000

2.2 المعالجة المحاسبية في المؤسسة الجماعية:

يمثل الحساب ح/ 101 رأس المال الصادر مجموع المساهمات النقدية والعينية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة ويسمى رأس المال الإجتماعي، وتكتسب الشركة الشخصية المعنوية منذ تأسيسها (المادة 459 من القانون التجاري) مما يجعلها تتمتع ببعض الخصائص هي:

- الإسم والعنوان؛
- المقر الإجتماعي: يمثل العنوان الرسمي للشركة (المادة 50 من القانون التجاري)؛
- الجنسية: تكتسب الشركة الجنسية بناء على عدة إعتبارات (مكان التأسيس، مكان ممارسة النشاط، مركز الإدارة الفعلي، ... إلخ)؛
- الأهلية القانونية: أي القدرة على ممارسة حقوقها وإلتزاماتها؛
- الذمة المالية: أي أن الذمة المالية للشركة مستقلة على الذمة المالية لمالكها وفقا لما يقره القانون وحسب نوعية الشركة، وهنا يجب أن نميز بين نوعين من الشركات:

- **شركات الأشخاص:** ذمة الشريك مرتبطة بذمة الشركة، والشريك يكتسب صفة التاجر (مثل المستغل في الشركة الفردية) لذلك فإنه في حالة الإفلاس يجوز الحجز على أموال الشركة الخاصة؛
- **شركات الأموال:** ذمة الشريك مستقلة عن ذمة الشركة، والشريك لا يكتسب صفة التاجر (مثل المستغل في الشركة الفردية) لذلك فإنه في حالة الإفلاس لا يجوز الحجز على أموال الشركة الخاصة؛

وتختلف المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركات التجارية باختلاف الشكل القانوني لها:

أولا. الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL; EURL):

تنص المادة 567 من القانون التجاري الجزائري على أن الاكتتاب في رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة يجب أن يتم في جميع الحصص، وعندها يصبح كل شريك مدين للشركة بكل ما وعد أن يساهم به، ويجب أن تدفع قيمة الحصص كاملة عند الاكتتاب سواء كانت الحصص عينية أو نقدية وتتم المعالجة المحاسبية عادة في مرحلتين:

✓ **مرحلة الوعد بالمساهمة:** يتم تسجيل القيد التالي:

xxxxxxx	N/.../...	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال	456
xxxxxxx	ح/ رأس المال الإجتماعي	إثبات الوعد بالمساهمة	101

✓ مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة: يتم تسجيل القيد التالي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	ح/ التثبيات		2
	xxxxxxx	ح/ المخزونات		3
	xxxxxxx	ح/ البنك		512
	xxxxxxx	ح/ الصندوق		53
xxxxxxx		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال تنفيذ الوعد بالمساهمة	456	

ملاحظة: يمكن تجزئة حساب 456 إلى الحسابين:

– ح/ 45611 مساهمات عينية

– ح/ 45615 مساهمات نقدية

مثال: بتاريخ 2020/02/03 تم الإتفاق على تكوين شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال وقدره

1000000 دج، وكانت حصص الشركاء كالتالي:

– الشريك A: أراضي 400000 دج، مباني 200000 دج، معدات نقل 150000 دج؛

– الشريك B: معدات صناعية 100000 دج، مواد أولية 30000 دج، البنك 120000 دج.

بتاريخ 2020/02/06: تم تحرير رأسمال الشركة واستلام الحصص من الشركاء ووضع المساهمات

النقدية بالبنك.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس الشركة

		2020/02/03		
	880000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات عينية)		45611
	120000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات نقدية)		45615
1000000		ح/ رأس المال الإجتماعي إثبات الوعد بالمساهمة	101	

2020/02/06			
400000	ح/ أراضي	211	
200000	ح/ مباني	213	
100000	ح/ معدات صناعية	215	
150000	ح/ معدات نقل	2182	
30000	ح/ مواد أولية	31	
120000	ح/ البنك	512	
880000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م عينية)	45611	
120000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م نقدية)	45615	
	تنفيذ الوعد بالمساهمة		

ثانيا. شركات المساهمة (SPA):

شركة المساهمة عبارة عن شركة أموال رأسمالها عبارة عن أسهم، مسؤولية الشركاء محدودة في حدود مساهمتهم في رأسمال، حيث لا يمكن أن يقل عدد الشركاء على 07 شركاء، كما يقدر الحد الأدنى لرأسمال شركة المساهمة ب 5000000 دج في حالة اللجوء العلني للادخار و 1000000 في حالة عدم اللجوء العلني للادخار، تسيير شركة المساهمة من طرف مجلس إدارة يتألف من 03 أعضاء على الأقل و 12 عضو على الأكثر.

وتنص المادة 596 من القانون التجاري الجزائري على أن رأسمال شركة المساهمة يجب أن يكتب بالكامل وتكون المساهمات النقدية (المطلوبة جزئيا) مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة لا تقل عن الربع (¼) أي 25 % من القيمة الاسمية لها، ويتم الوفاء بقيمة المساهمة النقدية مرة واحدة أو على دفعات بناء على قرار مجلس الإدارة في أجل لا يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري، أما بالنسبة للمساهمات العينية فيجب أن تكون مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها، وتتم المعالجة المحاسبية عادة كالتالي:

✓ **مرحلة الوعد بالمساهمة :** يتكون رأسمال الصادر (الرأسمال الاجتماعي) من القيمة

التأسيسية لمساهمات الشركاء ويقسم هذا الحساب 101 رأسمال الصادر إلى الحسابات

الفرعية التالية:

— ح/ 1011 - رأسمال مكتتب غير مطلوب

— ح/ 1012 - رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد

— ح/ 1013 - رأسمال مكتتب مطلوب مسدد

ويتم تسجيل الوعد بالمساهمة كما يلي:

		N/.../...		
xxxxxxx		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات عينية)	45611	
xxxxxxx		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات نقدية)	45615	
xxxxxxx		ح/ الشركاء رأس مال غير مطلوب 75 % (على الأكثر)	109	
xxxxxxx		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
xxxxxxx		ح/ رأسمال مكتتب غير مطلوب	1011	
		إثبات الوعد بالمساهمة		

✓ مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة: يتم تسجيل القيد التالي:

		N/.../...		
xxxxxxx		ح/ التثبيتات	2	
xxxxxxx		ح/ المخزونات	3	
xxxxxxx		ح/ البنك	512	
xxxxxxx		ح/ الصندوق	53	
xxxxxxx		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م عينية)	4561	
xxxxxxx		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م نقدية)	4561	
		تنفيذ الوعد بالمساهمة		
		N/.../...		
xxxxxxx		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
xxxxxxx		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب مسدد	1013	
		تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1012		

✓ مرحلة طلب المساهمات المؤجلة: يتم ذلك كالتالي:

xxxxxxx	xxxxxxx	N/.../... ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات نقدية) ح/ الشركاء رأس مال غير مطلوب استدعاء الجزء المتبقي من المساهمات النقدية	109	45615
xxxxxxx	xxxxxxx	ح/ رأسمال مكتتب غير مطلوب ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1011	1012	1011

✓ استلام المساهمات النقدية المؤجلة: يتم تسجيل القيد التالي:

xxxxxxx	xxxxxxx	N/.../... ح/ البنك ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م نقدية) استلام الجزء المتبقي من المساهمات النقدية	45615	512
xxxxxxx	xxxxxxx	ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد ح/ رأسمال مكتتب مطلوب مسدد تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1012	1013	1012
xxxxxxx	xxxxxxx	ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد ح/ رأسمال الصادر تسديد المساهمات النقدية بالكامل	101	1013

مثال: بالرجوع للمثال السابق وإذا افترضنا أن الشركة هي شركة مساهمة، وأنه تم تأجيل طلب (75%)

من المساهمات النقدية إلى تاريخ لاحق.

بتاريخ 2020/07/12 تم استدعاء الجزء المتبقي من المساهمات النقدية؛

بتاريخ 2020/07/15 تم استلامه هذه المساهمات النقدية بشيك بنكي.

المطلوب: التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس الشركة.

الحل:

		2020/02/03		
	880000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات عينية)	4561	
	30000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات نقدية)	4561	
	90000	ح/ الشركاء رأس مال غير مطلوب 75 %	109	
910000		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
90000		ح/ رأسمال مكتتب غير مطلوب	1011	
		إثبات الوعد بالمساهمة		
		2020/02/06		
	400000	ح/ أراضي	211	
	200000	ح/ مباني	213	
	100000	ح/ معدات صناعية	215	
	150000	ح/ معدات نقل	2182	
	30000	ح/ مواد أولية	31	
	30000	ح/ البنك	512	
880000		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م عينية)	4561	
30000		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م نقدية)	4561	
		تنفيذ الوعد بالمساهمة		
	910000	ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
9100000		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب مسدد	1013	
		تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1012		
		2020/07/12		
	90000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (مساهمات نقدية)	4561	
90000		ح/ رأس مال مكتتب غير مطلوب	109	
		استدعاء الجزء المتبقي من المساهمات النقدية		
	90000	ح/ رأسمال مكتتب غير مطلوب	1011	
90000		ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012	
		تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1011		

90000	90000	2020/07/15 ح/ البنك ح/ الشركاء عمليات على رأس المال (م نقدية) استلام الجزء المتبقي من المساهمات النقدية	4561	512
90000	90000	2020/07/15 ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد ح/ رأسمال مكتتب مطلوب مسدد تسوية حسابات المساهمات وترصيد حساب 1012	1013	1012
1000000	1000000	ح/ رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد ح/ رأسمال الصادر تسديد المساهمات النقدية بالكامل	101	1013

3. دراسة كيفية سير بعض حسابات رؤوس الأموال:

ويتعلق الأمر ببعض الحسابات الأكثر استعمالاً نذكر منها الحسابات التالية:

1.3 الحساب 103: العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

يسجل في هذا الحساب العلاوات المرتبطة برأس المال الصادر كعلاوة الإصدار وعلاوة المساهمة والعلاوة تمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للسهم والقيمة الاسمية له، والقيمة الاسمية للسهم وهي القيمة التي يحملها السهم عند التأسيس وبعد فترة من النشاط تكون المؤسسة محققة للأرباح تزيد من سمعتها فيكثر الطلب على أسهمها وهذا ما يرفع من قيمة السهم، وبالتالي هذا الارتفاع هو القيمة الحقيقية للسهم (قيمة السهم أثناء التنازل عنه)

مثال: بتاريخ 2020/04/25 قررت مؤسسة زيادة رأسمالها، حيث قامت بإصدار 3000 سهم للاكتتاب بقيمة 120 دج للسهم علماً أن القيمة الاسمية للسهم تقدر ب 100 دج؛
بتاريخ 2020/05/02 قام أحد الأشخاص بشراءها ودفعت قيمتها بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة

الحل:

لدينا: علاوة الإصدار = القيمة السوقية – القيمة الاسمية

$$= (120 \times 3000) - (100 \times 3000) = 60000 \text{ دج}$$

		2020/04/25		
100000	360000	ح/ الشركاء عمليات على رأس المال	456	
60000		ح/ رأس المال الإجتماعي	101	
		ح/ العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة	103	
		طرح 3000 سهم للاكتتاب		
1000000	1000000	ح/ البنك	512	
		ح/ الشركاء عمليات على رأس المال	456	
		بيع الاسهم بشيك بنكي		

2.3 الحساب 106: الاحتياطات

وهي نسبة أرباح الدورة التي لم تضاف إلى الأموال الجماعية والمتركة تحت تصرف المؤسسة كاحتياطات إلى أن تتخذ الهيئة القانونية بها قرارا يلغي ذلك، وتنقسم الاحتياطات إلى:

– **الاحتياطات القانونية ح/1061:** نص عليها القانون التجاري الجزائري في المادة 721، وتمثل 5 % من الأرباح بعد طرح خسائر السنوات السابقة، وتصبح هذه الاحتياطات غير إلزامية إذا بلغت 10 % من رأس المال؛

– **الاحتياطات المنظمة ح/1062:** وهي تلك الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها؛

– **الاحتياطات النظامية ح/1063:** وهي تلك الاحتياطات التي ينص عليها العقد التأسيسي للشركة؛

– **الاحتياطات الإختيارية ح/1068:** وهي الاحتياطات المتركة لاختيار المؤسسة، ويتشكل هذا النوع من الاحتياطات بناء إلى قرار منبثق عن الجمعية العامة لجميع الشركاء عندما تكون الأرباح كافية لذلك.

وتتم المعالجة المحاسبية لهذا الحساب بجعله دائنا مقابل جعل ح/120 نتيجة الدورة ربح مدينا.

3.3 الحساب 11: الترحيل من جديد

يستقبل هذا الحساب جزء من نتيجة السنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة، والذي لم يتم اتخاذ قرار بشأنه من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين، ويتفرع إلى:

– ح/110 ترحيل من جديد-أرباح (رصيد دائن)، ويمكن تخصيصه في أجل أقصاه 3 سنوات من تاريخ إنشاء النتيجة؛

— ح/111 ترحيل من جديد- خسارة (رصيد مدين) ، في انتظار امتصاصها في حالة تحقيق أرباح في المستقبل.

ملاحظة: فيما يخص الأرباح التي قررت الجمعية العامة توزيعها على المساهمين تسجل في الجانب الدائن من ح/457 الشركاء-الحصص الواجب دفعها، إلى حين تسديدها وهذا يجعل الحسابات : ح/120 ح/110، ح/106 (أحيانا) مدينة.

4.3 الحساب 12: نتيجة السنة المالية

يمثل هذا الحساب الرصيد الناتج عن الفرق بين النواتج (الإيرادات) والأعباء المتعلقة بالدورة وقد تكون نتيجة الدورة ربح أو خسارة:

- ربحا: إذا كانت النواتج أكبر من الأعباء وتسجل في الجانب الدائن من ح/120 نتيجة الدورة-ربح؛
- خسارة: إذا كانت النواتج أقل من الأعباء وتسجل في الجانب المدين من ح/129 نتيجة الدورة - خسارة؛

مثال: خلال سنة 2020 حققت مؤسسة الإسمنت نتيجة صافية ربحا قدرها 200000 دج، وبعد تكوين الاحتياطات التالية: القانونية، النظامية 15000 دج، الاختيارية 25000 دج، قرر الشركاء توزيع مبلغ 80000 دج من أرباح السنة، أما الباقي لم يتم الفصل فيه.

بتاريخ 2021/01/12 سددت الحصص الواجب دفعها (القسائم) بشيك.

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة

الحل:

		2021/01/01		
	200000	ح/ نتيجة الدورة-ربح	120	
10000		ح/ احتياطات قانونية	1061	
15000		ح/ احتياطات نظامية	1063	
25000		ح/ احتياطات اختيارية	1068	
80000		ح/ الشركاء -حصص مستحقة الدفع	457	
70000		ح/ ترحيل من جديد-ربح	110	
		توزيع النتيجة		
	80000	ح/ الشركاء -حصص مستحقة الدفع	457	
80000		ح/ البنك	512	
		تسديد قسائم الأرباح بشيك بنكي		

المحور الثاني: محاسبة التثبيات (المجموعة الثانية)

1. تعريف التثبيات:

عرف النظام المحاسبي المالي التثبيات بأنها الأصول المادية والمعنوية والمالية التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والتي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها أكثر من سنة مالية، وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

إذا فالتثبيات هو عنصر من عناصر الأصول له قيمة اقتصادية بالنسبة لأي مؤسسة، بحيث أن هذه القيمة ينتظر منها تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة) ويسجل التثبيات ضمن عناصر أصول المؤسسة إذا توفرت الشروط التالية:

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضية الأساسية للمخاطر)؛
- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته عند الإعتراف به بكل موثوقية؛
- احتمال الإبقاء على الأصل في المؤسسة لأكثر من 12 شهرا.

ووفق النظام المحاسبي المالي الجزائري تسجل التثبيات في المجموعة الثانية، وتتفرع حسابات هذه المجموعة إلى الحسابات التالية:

- /ح 20 التثبيات المعنوية؛
- /ح 21 التثبيات العينية؛
- /ح 22 التثبيات في شكل امتياز؛
- /ح 23 التثبيات الجاري انجازها؛
- /ح 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات.

2. تقييم التثبيات:

طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يتم إدراج التثبيات العينية والمعنوية في الحسابات على أساس تكلفة الحيازة المنسوبة لها مباشرة، والتي تشمل ثمن الشراء، الرسوم الجمركية وضرائب غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف ضرورية لحيازة الأصل ووضعه موضع الإستخدام، وتطرح أي خصومات تجارية وتزيلات للوصول إلى تكلفة الحيازة، حيث:

$$\text{تكلفة الحيازة} = \text{ثمن الشراء (HT)} + \text{تكاليف الاقتناء وكل التكاليف الأخرى}$$

وثن الشراء (HT) يقصد به الثمن الصافي المحدد في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية (Rabais, Remises) والخصومات المالية (خصم مقابل التعجيل بالدفع).

ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة: تكلفة إعداد المكان، تكاليف المناولة والتوصيل المبدئية تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل المماريين والمهندسين، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إذا كان هذا التفكيك والاستعادة يشكل إلزاماً للكيان.

وحسب المعيار رقم 16، وعند تقييم التثبيتات، فإنه لا تُدرج التكاليف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط ضمن هذه التكاليف.

ملاحظة: تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الانتاج الأخرى.

3. أنواع التثبيتات:

تصنف التثبيتات إلى مايلي:

1.3 التثبيتات المعنوية (المجموعة 20)

عرف معيار المحاسبة الدولي IAS 38 الأصول غير الملموسة بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد وليس لها جوهر مادي، يتم الاعتراف بها إذا كان من المنتظر أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، كما حدد قواعد تقييمها، فتقييم الأصول غير الملموسة التي يتم الحصول عليها عن طريق الشراء لدى الاعتراف الأولي بها بتكلفتها المتضمنة سعر الشراء ورسوم الاستيراد والضرائب غير المسترجعة بعد خصم الحسومات والخصومات إضافة إلى أية مصاريف منسوبة بشكل مباشر لإعداد الأصل المستخدمة، أما تلك المولدة داخليا فتكلفتها تساوي مجموع النفقات المتكبدة من تاريخ تليتها لمعايير الاعتراف.

أما النظام المحاسبي المالي فعرف التثبيت المعنوي بأنه أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان كالمحلات التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية رخص الاستغلال، الإعفاءات ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للاستغلال التجاري.

ويشترط في إدراج هذا النوع من التثبيتات أن تكون:

- تكلفتها قابلة للقياس بشكل موثوق (سواء تم اقتناءها أو أنتجها الكيان لنفسه)؛
- يتوقع منها منافع اقتصادية مستقبلية.

إذا لم يتوفر أحد الشرطين، تعتبر مصاريف وتحمل للدورة المالية التي تم فيها الاتفاق، وتقييم وفق القواعد العامة للتقييم ويتم إدراجها في الحسابات عند حيازتها بشكل عام بوضع الحساب المعني مدينا بتكلفة الاقتناء باعتبارها أصولاً ثابتة مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية أو حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية دائناً.

xxxxxx	xxxxxx	التثبيتات المعنوية	20x
xxxxxx		موردو التثبيتات	404
xxxxxx		البنك	512
xxxxxx		إنتاج مثبت لأصول معنوية	731

وتتفرع حسابات المجموعة 20 التثبيتات المعنوية إلى الحسابات الفرعية الآتية:

أ. **مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيت (حساب 203):**

تسجل مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيت كأصول معنوية، إذا ما توفرت الشروط لاعتبارها تثبيبات معنوية على مرحلتين كالآتي:

– **المرحلة الأولى:** تسجيل المصاريف بصفة عادية يجعل أحد حسابات المجموعة السادسة مدينا مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا؛

xxxxxx	xxxxxx	المصاريف حسب طبيعتها	6xx
xxxxxx		موردو التثبيتات	401
xxxxxx		البنك / الصندوق	53/512
		إثبات المصاريف المتكبدة للحصول على التثبيت	

– **المرحلة الثانية:** يدرج حساب 203 مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيت مدينا بمجموع الأعباء مقابل جعل حساب 731 إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

xxxxxx	xxxxxx	مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيت	203
xxxxxx		إنتاج مثبت لأصول معنوية	731
		تثبيت مصاريف البحث والتطوير	

ملاحظة 1: يجب التمييز بين مصاريف البحث ومصاريف التنمية والتطوير، فالمصاريف السابقة لوجود الأصل تعتبر مصاريف بحث عادية تحمل على كل دورة مالية حسب طبيعتها، أما المصاريف التي تولدت بعد ما أصبح الأصل قابل للتعيين وتهدف إلى زيادة فاعليته أو مدة حياته الاقتصادية أو زيادة قدرته الإنتاجية فهي مصاريف تتعلق بمرحلة التطوير، يجب تثبيتها وتظهر في الميزانية ضمن عناصر الأصول المعنوية.

ويشترط في تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيتات غير المادية ما يلي:

- أن تكون هذه المصاريف تسعى إلى إجراء تعديلات في الأصل تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية للأصل المعني؛
 - أن تكون للمؤسسة القصد والقدرة التقنية والمالية والبشرية لإنجاز العمليات المرتبطة بهذه المصاريف، وذلك من أجل الاستعمال لحاجتها الخاصة، الإيجار أو البيع؛
 - إمكانية قياس هذه المصاريف والنفقات بكل موثوقية.
- ملاحظة 2:** إذا لم تستطع المؤسسة التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير لمشروع ما، فالمصاريف المتعلقة بالمشروع تسجل كأعباء.

ب. برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حساب 204):

يدرج هذا الحساب مدينا بتكلفة شراء رخص استخدام البرامج المعلوماتية أو بتكلفة إنتاجها.

- **حالة الشراء:** في حالة الشراء تسجل العملية كما يلي

204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	xxxxxxx
404	موردو التثبيتات	xxxxxxx
5x	الحسابات المالية	xxxxxxx
	شراء برنامج معلوماتي	

- **حالة الإنتاج:** تسجل العملية على مرحلتين، فتسجل الأعباء حسب طبيعتها في المجموعة السادسة ثم تحول المصاريف العادية إلى أصول معنوية

204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	xxxxxxx
731	إنتاج مثبت لأصول معنوية	xxxxxxx
	إنتاج برنامج معلوماتي	

ج. الامتيازات والحقوق المماثلة (حساب 205):

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لحيازة براءات الاختراع، الرخص والعلامات التي طورها أو أنتجها الغير، كحقوق التأليف، العلامات التجارية وغيرها، وتدرج مدينة مقابل جعل حسابات الغير أو أحد الحسابات المالية دائنة.

205	الامتيازات والحقوق المماثلة	xxxxxxx
53/512	البنك / الصندوق	Xxxxxxx
404	موردو التثبيتات	xxxxxxx
	شراء الإمتيازات والحقوق لمماثلة	

مثال: قامت مؤسسة MEDCO خلال شهر فيفري من سنة 2020 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 02/12 أنتجت برنامج لتسيير المخازن وتحملت من أجل ذلك المصاريف التالية: 20000 دج مواد أولية، 5000 دج تموينات أخرى و10000 دج مصاريف المستخدمين لم تسدد بعد؛
- بتاريخ 02/18 شراء برامج لتسيير الأجور بمبلغ 10000 دج بشيك بنكي؛
- بتاريخ 02/24 شراء حقوق إستغلال لإحدى المراكات العالمية بمبلغ 150000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

الحل:

		2020/02/12		601
	20000	مواد أولية ولوازم مستهلكة		602
	5000	تموينات أخرى مستهلكة		631
	10000	مصاريف المستخدمين	31	
20000		مواد أولية ولوازم	32	
5000		تموينات أخرى	421	
10000		العاملين أجور مستحقة		
		إثبات المصاريف		
	35000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
35000		إنتاج مثبت لأصول معنوية	731	
		إنتاج برنامج معلوماتي		
		2020/02/18		
	10000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
10000		البنك	512	
		شراء برنامج لتسيير الأجور		
		2020/02/18		
	150000	الامتيازات والحقوق المماثلة		205
150000		البنك	512	
		شراء الإمتيازات والحقوق لمماثلة		

د. فارق الاقتناء (حساب 207) Good Will :

يسجل في هذا الحساب فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition) إيجابيا كان أو سلبيا في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج أو ضم مؤسسة لأخرى، كما يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، إلا أنه يظهر في الميزانية ضمن عناصر الأصول غير الجارية مهما كان رصيده.

الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الاندماج) - صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية

صافي أصول المؤسسة المندمجة = القيمة العادلة للأصول - القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة

كما يسجل في هذا الحساب شهرة المحل (Fond de commerce) في حالة الحسابات المنفصلة (شهرة المحل = سعر الشراء - مجموع صافي الأصول المادية) إذا محاسبيا المقصود بشهرة المحل هي فقط الأصول المعنوية كالعملاء، الاسم التجاري وحق الإيجار.

مثال: بتاريخ 2020/04/15 اشترت مؤسسة السهوب محل تجاري بمبلغ 80.000 دج بشيك بنكي، ضم مايلي: مباني 20.000 دج، أراضي 30.000 دج ومعدات وأدوات 15.000 دج.
المطلوب: تسجيل العملية في يومية مؤسسة السهوب.

الحل:

		2020/04/15		
	30000	أراضي	211	
	20000	مباني	213	
	15000	معدات وأدوات	215	
	15000	شهرة المحل	207	
80000		البنك	512	
		شراء محل تجاري		

هـ. التثبيات المعنوية الأخرى (حساب 208):

تدرج تكاليف الحصول على التثبيات المعنوية الأخرى في الجانب المدين لأي حساب فرعي من حساب التثبيات المعنوية مقابل جعل حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنة.

	xxxxxx	الامتيازات والحقوق المماثلة	208
Xxxxxx		البنك / الصندوق	53/512
xxxxxx		موردو التثبيات	404
		شراء تثبيات معنوية أخرى	

2.3 التثبيات المادية (المجموعة 21)

عرف معيار المحاسبة IAS 16 التثبيات المادية بأنها أصول ملموسة يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها في إنتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية ويتوقع استعمالها لأكثر من السنة الواحدة، ويتم الاعتراف بها كأصل إذا كان من المرجح أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، وتشمل تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات عند الإدراج الأولي في الحسابات سعر شرائها بما فيها رسوم الاستيراد والضرائب الغير مسترجعة بعد اقتطاع الحسومات والخصومات وأية تكاليف تنسب بشكل مباشر لإحضار الأصل للموقع والتقدير الأولي لتكاليف التفكيك الإزالة أو الترميم.

أما النظام المحاسبي المالي فعرف التثبيات المادية بأنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج تقديم الخدمات، الإيجار أو الاستعمال لأغراض إدارية، والذي من المنتظر أن يستعمل إلى ما بعد السنة المالية.

وتقيم وتدرج التثبيات العينية في الحسابات كأصول وفقا للقاعدة العامة للتقييم والإدراج إذا كان من المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع اقتصادية مستقبلية ومن الممكن تقييم تكلفتها بصورة صادقة مع مراعات الأحكام والقواعد الآتية:

- لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيات العناصر ذات القيم الضعيفة، حيث تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها؛
- تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الإنتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛
- تدرج التثبيات في الحسابات بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، والمتمثلة بتكلفة الاقتناء ومصاريف النقل والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، أو تكلفة الإنتاج والمتمثلة في تكلفة العتاد وتكلفة اليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى بالنسبة للتثبيات التي ينتجها الكيان لنفسه؛
- تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند إنقضاء مدة الإنتفاع أو تكلفة التجديد إلى كلفة إنتاج أو اقتناء التثبيات المعني إذا كان التفكيك أو التجديد يشكل التزام على الكيان؛
- تدرج في الحسابات في شكل تثبيات وتضاف إلى قيمته الأصل النفقات الملحقه بالتثبيات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات حسب طبيعتها في شكل أعباء السنة المالية المستحقة، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى الأصل أو إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية ومن المحتمل أن تعود على الكيان بمنافع مستقبلية تفوق المستوى الحالي لنجاعته؛
- تشكل الأراضي والمباني أصول متميزة وتعالج كل على حدى حتى لو تم اقتناءها معا فالبنائيات هي أصول قابلة للإهلاك بينما الأراضي تمثل أصول غير قابلة للإهلاك؛

وتتفرع حسابات المجموعة 21 التثبيات المادية (العينية) إلى الحسابات الفرعية الآتية:

ح/211- أراضي

ح/212- تهيئة القطع الأرضية

ح/213- مباني

ح/215- منشآت تقنية، معدات وأدوات صناعية

ح/218- تثبيات عينية أخرى

وتعالج محاسبا التثبيات المادية وفق مايلي:

- حالة الشراء:

	xxxxx	التثبيات المادي المعني		21x
xxxxxxx		موردو التثبيات	404	
xxxxxxx		أحد الحسابات المالية	5	
		شراء تثبيات مادي		

- حالة الإنتاج: تسجل التثبيات المادية التي ينتجها الكيان على مرحلتين

	xxxxx	الأعباء		6
xxxxxxx		حسابات الغير	4	
xxxxxxx		أحد الحسابات المالية	5	
		إثبات التكاليف		
	xxxxx	التثبيات المادي المعني		21x
xxxxxxx		إنتاج مثبت لأصول مادية	732	
		إنتاج تثبيات بوسائل المؤسسة		

- حالة حيازة تثبيات مقابل أسهم أو حصص مقدمة:

	xxxxx	التثبيات المادي المعني		21x
xxxxxxx		رأس المال	10	
xxxxxxx		شركاء عمليات عن رأس المال	456	
		حيازة تثبيات مقابل حصص في رأس المال		

- مثال:** خلال سنة 2020 قامت مؤسسة الإسمنت بالعمليات المتعلقة الأصول غير الجارية التالية:
- بتاريخ 02/03 إقتناء قطعة أرض للبناء بقيمة 3000000 دج على الحساب؛
 - بتاريخ 05/25 حازت المؤسسة شاحنة بمبلغ 2200000 دج وسددت 20% من قيمتها بشيك بنكي؛
 - بتاريخ 06/06 شراء معدات صناعية بقيمة اجمالية 400000 دج على الحساب؛
 - بتاريخ 08/07 شراء أثاث مكتب بمبلغ 10000 دج نقدا، و 3 أجهزة إعلام آلي بقيمة 45000 دج للوحدة بشيك بنكي.
 - بتاريخ 09/28 اشترت مؤسسة على معدات صناعية بمبلغ 150000 دج، مصاريف النقل بـ 4000 دج، أما مصاريف التركيب بـ 3000 دج ، ومصاريف تكوين العمال قدرت بـ 5000 دج؛
 - بتاريخ 11/15 تم الحيازة على أغلفة متداولة قيمتها 82000 دج بشيك بنكي.
- المطلوب:** تسجيل العملية في يومية مؤسسة الإسمنت.
- الحل:**

3000000	3000000	2020/02/03 أراضي موردو التثبيتات شراء قطعة أرض	404	211
440000 1760000	2200000	2020/05/25 معدات نقل البنك موردو التثبيتات شراء شاحنة	512 404	2182
400000	400000	2020/06/06 معدات صناعية موردو التثبيتات شراء معدات صناعية	404	215
135000 5000 135000 10000	135000 5000	2020/08/07 معدات مكتب أثاث مكتب البنك الصندوق شراء أثاث مكتب وأجهزة إعلام آلي	512 53	2183 2184

		2020/09/28		
	157000	معدات صناعية	404	2183
	10000	أعباء المستخدمين الأخرى	401	638
157000		موردو التثبيات		
5000		موردو المخزونات والخدمات		
		شراء معدات صناعية		
		2020/06/06		
	82000	أغلفة متداولة	512	2186
82000		البنك		
		شراء أغلفة متداولة		

3.3 التثبيات الجاري إنجازها (المجموعة 23)

هدف هذا الحساب إبراز التثبيات التي لا تزال غير مكتملة بتاريخ غلق السنة المالية، وكذا التسبيقات والمدفوعات على الحساب المقدمة للغير من أجل اقتناء تثبيت ما، فيسجل في هذا الحساب التثبيات المسند إنجازها للغير والتثبيات التي ينتجها الكيان لنفسه والتي لم يستلمها أو لم ينتهي منها عند غلق السنة المالية، ويتفرع هذا الحساب إلى:

ح/232 - التثبيات المادية الجاري إنجازها

ح/237 - التثبيات المعنوية الجاري إنجازها

ح/238 - تسبيقات وأقساط مدفوعة عن طلبية تثبيات

كما يرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت المعني جاهز وقابل للاستعمال أو عند استلام التثبيت محل التسبيق المدفوع، وتعالج محاسبيا التثبيات الجاري إنجازها وفق مايلي:

أ. التثبيات التي ينتجها الكيان لذاته:

يدرج التثبيت الجاري إنجازه مدينا بكلفة الإنتاج مقابل جعل حساب 73 الإنتاج المثبت دائنا بعد تسجيل الأعباء حسب طبيعتها.

مثال 1: بتاريخ 2020/12/31 وصلت نسبة إنجاز مباني إدارية قامت مؤسسة الإسمنت ببنائها لفرعها الجديد إلى 60% وكانت نفقات الإنجاز 800.000 دج مواد أولية كانت بمخازنها، 100.000 دج مصاريف يد عاملة لم تسدد بعد و 50.000 دج مصاريف مكتب الدراسات سددت نقد. **المطلوب:** تسجيل العملية في يومية مؤسسة السهوب.

الحل:

		2020/12/31		
	800.000	مواد أولية مستهلكة		601
	100.000	مصاريف العاملين		631
	50.000	الدراسات والأبحاث		617
800.000		مواد أولية	31	
		العاملين أجور مستحقة	421	
150.000		الصندوق	53	
		إثبات المصاريف		
	950.000	التثبيات المادية الجاري إنجازها		232
950.000		إنتاج مثبت لأصول مادية	732	
		تثبيت جاري إنجازه (وصول نسبة الإنجاز إلى		

مثال 2: بتاريخ 2021/06/12 انتهت المؤسسة من إنجاز المبنى، علما أنها استهلكت مواد أولية قيمتها 300.000 دج وأجور عاملين 80.000 دج لم تسدد بعد.
المطلوب: تسجيل العملية في يومية مؤسسة السهوب.

الحل:

		2021/06/12		
	300.000	مواد أولية مستهلكة		601
	80.000	مصاريف العاملين		631
300.000		مواد أولية	31	
80.000		عاملين، أجور مستحقة	421	
		إثبات المصاريف		
	1.330.000	مباني إدارية		21315
950.000		التثبيات المادية الجاري إنجازها	232	
380.000		إنتاج مثبت لأصول مادية	732	
		إنجاز مبنى إداري		

ب. التثبيتات الناتج عن أشغال مسندة للغير:

تدرج التثبيتات المسند إنجازها للغير والتي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية في طرف المدين لحساب التثبيتات الجاري إنجازها، مقابل أحد حسابات الغير أو الحسابات المالية دائنا بقيمته أو بنسبة الإنجاز على أساس فواتير أو كشوف الأشغال.

مثال: بتاريخ 2020/04/06 تعاقدت مؤسسة الإسمنت مع مقاول لإنجاز مبنى إداري بمبلغ إجمالي وقدره 2000000 دج، وصلت نسبة التقدم في الإنجاز بتاريخ 12/31 إلى 60 % حيث سددت المؤسسة فاتورة الأشغال المنجزة بشيك بنكي.

بتاريخ 2021/05/12 سلم المقاول المبنى للمؤسسة.

المطلوب: تسجيل العملية في يومية مؤسسة السهوب.

الحل:

1200000	1200000	2020/12/31 التثبيتات المادية الجاري إنجازها البنك إثبات المصاريف	512	232
300.000	1.200.000	2021/05/12 مباني إدارية التثبيتات المادية الجاري إنجازها موردو التثبيتات استلام المبنى من المقاول	232 404	23115

4.3 التثبيتات المالية (المجموعة 26 و27)

التثبيتات المالية هي ما تحوزه المؤسسة من قيم منقولة، الغرض منها ليس البيع وإنما استخدامها بشكل دائم ولمدة طويلة من أجل الحصول على أرباح وعوائد، وتنقسم التثبيتات المالية إلى أسهم وسندات:

– السهم هو مقدار الاشتراك في رأسمال شركة المساهمة، فهو يمثل حقوق ملكية، الغاية منها الحصول على الربح؛

– السند هو وعد مكتوب من المقرض بدفع مبلغ من المال إلى حامله بتاريخ معين مع دفع الفائدة المستحقة على القيمة الاسمية بتواريخ معينة، وبالتالي فهي تمثل أداة دين الغاية منها الحصول على فوائد.

ووفق النظام المحاسبي المالي تسجل التثبيات المالية عند حيازتها في إحدى حسابات المجموعتين:

أ. مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (المجموعة 26):

يضم هذا الحساب سندات المساهمة وأشكال أخرى للمساهمة وفق العديد من الحسابات الفرعية من بينها:

– ح/ 261 سندات الفروع المنتسبة: هي سندات تمكن حيازتها من ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة؛

– ح/ 262 سندات المساهمة الأخرى: ليس الغرض منها ممارسة نفوذ ولكن حيازتها ضرورية؛

– ح/ 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة، ويكون هذا الحساب دائنا بقيمة الدفعات غير المسددة بعد من قيمة الأسهم.

ويتلقى الحساب 26 في جانبه المدين تكلفة اقتناء سندات المساهمة، وكذلك الحسابات الدائنة المرتبطة بتلك السندات، وفي حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا، فإن القيمة الكلية تسجل في الجانب المدين للحساب 26، مقابل جعل حسابات الغير أو أحد الحسابات المالية دائنا، أما الجزء غير المستدعى فيسجل في الحساب 269 (عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة)، يتم تصفيته كلما تم تسديد المبالغ المستدعاة في مقابل الحسابات المالية. وتسجل العملية محاسبيا كمايلي:

	xxxxxx	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات	26
xxxxxxx		عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها	269
		عن سندات مساهمة غير مسددة	
xxxxxxx		موردو التثبيات	404
		البنك	512
		شراء سندات مساهمة	

ب. التثبيات المالية الأخرى (المجموعة 27):

يسجل في هذا الحساب السندات من غير سندات المساهمة، ويشمل أيضا السندات المثبتة لنشاط الحافطة والتي لا تمنح للمؤسسة التدخل في تسيير المؤسسات التي حازت سنداتهما، ويتضمن العديد من الحسابات الفرعية منها:

– الحساب 271: السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافطة، هي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة؛

– الحساب 273: السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة، هي سندات يكون الغرض منها تحقيق مردودية مالية كبيرة؛

– الحساب 274: القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل؛

– الحساب 275: الودائع والكفالات المدفوعة.

مثال: خلال سنة 2020 قامت مؤسسة الإسمنت بالعمليات التالية:

– بتاريخ 03/15 شراء 2500 سهم بشيك بنكي، تمثل 30 % من رأسمال مؤسسة MEDCO بسعر 400 دج للسهم، لا تنوي التنازل عنها في المدى القصير؛

– بتاريخ 05/06 شراء 400 سهم تمثل 15 % من رأسمال مؤسسة السهوب، بسعر 800 ج للسهم وسددت 50 % من قيمة الأسهم بشيك بنكي؛

– بتاريخ 07/24 شراء 200 سند ب 100000 دج بشيك بنكي، تهدف من خلالها تحقيق مردودية مالية؛

المطلوب: تسجيل العملية في يومية مؤسسة الإسمنت.

الحل:

1000000	1000000	2020/03/15 سندات الفروع المنتسبة البنك شراء 2500 سهم	512	261
160000 160000	320000	2020/05/06 سندات المساهمة الأخرى البنك عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة شراء 400 سهم	512 269	262
100000	100000	2020/07/24 سندات خاصة بنشاط المحفظة البنك شراء 200 سند	512	273

المحور الثالث: محاسبة المخزونات (المجموعة الثالثة)

1. تعريف المخزونات:

عرف النظام المحاسبي المالي المخزونات بقوله " تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار عمليات الاستغلال العادية
 - قيد الإنتاج بقصد مماثل
 - مواد أولية ولوازم، موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات "
- ويتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء التي تساوي (ثمن الشراء خارج الرسم + المصاريف الملحقه بعملية الشراء كالتنقل + الرسوم غير القابلة للاسترجاع)، وإما بتكلفة الإنتاج التي تساوي (تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج).

ملاحظة: تصنف الأصول ضمن المخزونات أو التثبيات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهة استعماله في إطار نشاط المؤسسة.

2. أنواع المخزونات:

تمثل المخزونات جزء من الأصول المتداولة المشتراة أو المنتجة من قبل المؤسسة والموجهة لغرض البيع أو التحويل ويتفرع حساب المجموعة الثالثة (المخزونات) من الحسابات الفرعية التالية:

- الحساب 30 " مخزونات البضائع": هي البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها في إطار الاستغلال العادي.

- الحساب 31 " المواد الأولية واللوازم": هي المواد التي تدخل في عملية الإنتاج، بعبارة أخرى هي المواد المشتراة من أجل تحويلها، والتي تدخل ضمن مكونات المنتجات المعالجة أو المصنوعة، مثل القماش في صناعة الألبسة، الجلد في صناعة الأحذية، ... إلخ.
وتجدر الإشارة إلى أنه إذا أعيد بيع هذه المواد على حالتها استثناءً، يتم اعتبارها كمبيعات بضائع.

- الحساب 32 " تموينات أخرى": هي المواد التي تساهم في عملية الإنتاج دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنوعة، مثل وقود المحركات، مواد التنظيف، اللوازم المكتبية، ... إلخ، ونجد ضمن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح 321 "المواد القابلة للاستهلاك": مثل زيوت الآلات، البنزين، ... إلخ.

ح 322 "اللوازم القابلة للاستهلاك": مثل اللوازم المكتبية، مواد التنظيف، ... إلخ.

ح 326 "التغليفات": وهي الأغلفة غير القابلة للاسترجاع (مواد التغليف) التي توضع فيها البضائع أو المنتجات.

ملاحظات:

هناك اختلاف بين حساب 31 المواد الأولية واللوازم وحساب 32 التموينات الأخرى، فالمواد الأولية واللوازم هي مواد ضرورية لعملية الإنتاج أو التحويل وتدخل في تركيبية المنتج، أما التموينات الأخرى هي مواد ضرورية لعملية الإنتاج إلا أنها لا تدخل في تركيبية المنتج.

التوريدات التي لا تخزن (الماء، الكهرباء ... إلخ) لا تسجل في حساب 32 بل يتم تسجيلها في حساب 607 مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات.

– الحساب 33 " سلع قيد الإنجاز": هي المنتجات أو الأشغال التي وصلت مرحلة معينة من التصنيع في نهاية الدورة المحاسبية، ويفتح هذا الحساب في نهاية الدورة على أن يتم غلقه في بداية الدورة المالية ويتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح 331 المنتجات الجاري إنجازها: وهي السلع التي ماتزال في حاجة لإكمال تصنيعها.

ح 332 الأشغال الجاري تقديمها: وهي الأشغال التي ماتزال قيد الإنجاز ولم تتم بعد.

– الحساب 34 " خدمات قيد الإنتاج": هي الدراسات أو الخدمات التي وصلت مرحلة معينة من الإنجاز في نهاية الدورة المحاسبية، ويفتح هذا الحساب في نهاية الدورة على أن يتم غلقه في بداية الدورة المالية ويتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح 341 الدراسات الجاري إنجازها: يقصد بها الدراسات التي صرفت فيها نفقات ولم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية، مثل تكاليف المخططات.

ح 345 الخدمات الجاري تقديمه: مثل نقل البضائع أو تقديم خدمات الصيانة والتي لم تكتمل في نهاية الدورة.

– الحساب 35 " مخزونات المنتجات": هي المنتجات المتأتمية من عملية التحويل وتنقسم إلى:

ح 351 المنتجات الوسيطة: هي منتجات نصف مصنعة هي المنتجات التي تدخل كأحد العناصر المكونة لمنتجات أخرى أي مختلف المواد التي وصلت إلى درجة معينة من التصنيع بحيث تستطيع المؤسسة بيعها أو إرسالها إلى الورشة من أجل إتمام عملية التصنيع.

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

ح 358 المنتجات المتبقية (الفضلات والمهملات): هي البقايا من أي طبيعة كانت (مواد أو منتجات بها عيوب) والتي لا تصلح لأي إستخدام داخل المؤسسة أو تسويقها كمنتوج عادي.

– الحساب 36 " المخزونات المتأتمية من التثبيتات": ويشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات المادية، يستعمل هذا الحساب مثلا عند تفكيك آلة والاستفادة من أجزائها، حيث يكون الحساب 36 مدينا بقيمة كل جزء على حدى، مقابل جعل حساب 215 دائنا بالقيمة الإجمالية للآلة.

— الحساب 37 "المخزونات في الخارج": يمثل السلع التي تم شراؤها ولم يتم استلامها بعد ولم تدخل المستودع عند تاريخ الإقفال، أي هي المخزونات التي تراقبها المؤسسة ولكن لا تحوزها ماديا عند إقفال السنة المالية.

— الحساب 38 المشتريات المخزنة": وتشمل كل المشتريات من المخزونات سواء كانت عملية شراء بضاعة، مواد أولية أو تموينات أخرى، ويعتبر هذا الحساب حساب وسيط يراقب لنا حركة المخزونات. **ملاحظة:** يتفرع هذا الحساب حسب نوع المواد المخزنة ويعتبر حسابا وسيطيا، حيث يتم ترصيده عند إدخال المواد إلى المخازن، لذلك فهو لا يظهر في ميزانية المؤسسة في نهاية السنة.

— الحساب 39 "خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ": يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة المحاسبية لتسجيل خسائر القيم المرتبطة بالمخزونات، ويتم تقييمه بشكل دوري نهاية كل دورة.

3. المعالجة المحاسبية للمخزونات (طريقة الجرد الدائم):

تعالج المخزونات محاسبيا وفق طريقة الجرد، حيث ميز النظام المحاسبي المالي بين طريقتين لجرد المخزونات، طريقة الجرد الدائم أو الجرد المتناوب (الدوري) وترك للمؤسسة حرية الاختيار بين أسلوب الجرد الأنسب لها شريطة أن يتم الاستمرار في تطبيق الطريقة المختارة.

1.3 التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر)

يستخدم هذا النظام في المؤسسات المتوسطة وكبيرة الحجم، التي تتعامل بعدد محدود من السلع كالسيارات، الأجهزة المنزلية، المفروشات وغيرها، ووفق هذه الطريقة يتم متابعة حركة المخزون الموازاة مع عمليات نقل الملكية يوما بيوم، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون في أي لحظة من الزمن وتكون المعالجة المحاسبية عندئذ كما يلي:

أ. التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء والبيع:

خلال الدورة المحاسبية عند شراء أو بيع هذه المخزونات نسجل مايلي:

• عند المشتري: يسجل القيد على مرحلتين

✓ عند شراء البضاعة أو المواد الأولية أو التموينات الأخرى ووصول الفاتورة إلى المشتري نسجل:

		N/.../...		
	تكلفة الشراء	مشتريات مخزنة	38x	
	xxxxxxx	TVA مسترجعة	4456	
xxxxxxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxxxx		حسابات الخزينة	53/512	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxxx		

✓ عند وصول المشتريات ودخولها إلى المخازن نسجل مايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	مخزون بضاعة		30
	xxxxxxx	مواد أولية ولوازم		31
	xxxxxxx	تموينات أخرى		32
xxxxxxx		مشتريات بضاعة مخزنة	380	
xxxxxxx		مشتريات مواد أولية ولوازم	381	
xxxxxxx		مشتريات تموينات أخرى	382	
		دخول المشتريات إلى المخازن		

• عند البائع: يسجل القيد على مرحلتين

✓ عند بيع البضاعة وإعداد الفاتورة من طرف البائع وإرسالها إلى المشتري يسجل البائع مايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	الزيائن		411
	xxxxxxx	حسابات الخزينة		53/512
xxxxxxx		مبيعات بضاعة	700	
xxxxxxx		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxx		

✓ عند خروج المخزونات نسجل مايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	مشتريات بضاعة مباعه		600
	xxxxxxx	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	xxxxxxx	تموينات أخرى مستهلكة		602
xxxxxxx		مخزون بضاعة	30	
xxxxxxx		مواد أولية ولوازم	31	
xxxxxxx		تموينات أخرى	32	
		خروج المخزونات من المخازن		

- ملاحظة:** الرسم على القيمة المضافة TVA هي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك يتحملها المستهلك النهائي وتعتبر المؤسسة وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب، حيث:
- تدفع الرسم على القيمة المضافة TVA عندما تشتري أو تحصل على خدمة (ينشأ لها حق قابل للإسترجاع - ح/ TVA 4456 قابلة للإسترجاع)؛
 - تقبض الرسم على القيمة المضافة TVA عندما تبيع أو تقدم خدمة (ينشأ لديها إلزام واجب التسديد - ح/ TVA 4457 محصلة).
- وتقوم المؤسسة مرة كل شهر على الأقل بتسوية وضعيتها إتجاه مصالح الضرائب من خلال المقاصة بين ما قامت بدفعه وما تم قبضه.
- وهناك معدلين مطبقين في تحصيل هذا الرسم:
- المعدل العادي 9 %: يطبق على المنتجات والخدمات والأنشطة التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي، الإجتماعي والثقافي؛
 - المعدل العادي 19 %: يطبق على العمليات والمنتجات والخدمات والسلع غير الخاضعة للمعدل المخفض، مع الإشارة إلى أن بعض الأنشطة معفية من الرسم على القيمة المضافة
- مثال:** إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة MEDCO خلال شهر جانفي من السنة N كما يلي:
- بتاريخ 01/10 شراء بضاعة بمبلغ 10000 دج على الحساب
 - بتاريخ 01/15 شراء مواد أولية بمبلغ 20000 دج بشيك بنكي
 - بتاريخ 01/20 شراء أغلفة مستهلكة بمبلغ 5000 دج نقدا
 - بتاريخ 01/25 باعة نصف البضاعة المشتراة بتاريخ 01/10 بمبلغ 6500 دج على الحساب.
- المطلوب:** تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال شهر جانفي علما أنها تطبق طريقة الجرد الدائم TVA 19 %.

الحل:

		N/01/10		
	10000	مشتريات بضاعة مخزنة	380	
	1900	TVA مسترجعة	4456	
11900		موردو المخزونات والخدمات تسوية الفاتورة رقم xxx	401	

10000	10000	بضاعة مخزنة مشتريات بضاعة مخزنة دخول البضاعة إلى المخازن	380	30
23800	20000 3800	N/01/15 مشتريات مواد أولية ولوازم TVA مسترجعة بنوك وحسابات جارية تسوية الفاتورة رقم xxx	512	381 4456
20000	20000	مواد أولية ولوازم مشتريات مواد أولية ولوازم دخول المواد الأولية إلى المخازن	381	31
5950	5000 950	N/01/20 مشتريات أغلفة مستهلكة TVA مسترجعة الصندوق تسوية الفاتورة رقم xxx	53	3826 4456
5000	5000	أغلفة مستهلكة مشتريات أغلفة مستهلكة دخول التغليفات إلى المخازن	3826	326
6500 1235	7735	N/01/25 الزبائن مبيعات بضاعة TVA مستحقة تسوية الفاتورة رقم xxx	700 4457	411
5000	5000	مشتريات بضاعة مباعه بضاعة مخزنة خروج البضاعة من المخازن	30	600

ب. التسجيل المحاسبي لعمليات التصنيع:

تتطلب عملية الإنتاج إستهلاك مواد أولية وتموينات والتي يتم تسجيل خروجها من مخازن المؤسسة وإرسالها إلى الورشة، كما تتطلب عملية الإنتاج إستهلاك مصاريف أخرى كمصاريف العمال ضرورية للحصول على المنتج، لذا يتم تسجيل قيد خروج المواد الأولية والتموينات الأخرى من المخازن بالإضافة إلى إثبات جميع التكاليف الضرورية لعملية الإنتاج ويسجل وقيد التصنيع كمايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	مواد أولية مستهلكة	601	
	xxxxxxx	تموينات أخرى مستهلكة	602	
	xxxxxxx	مصاريف العاملين	631	
xxxxxxx		مواد أولية ولوازم	31	
xxxxxxx		مواد أولية ولوازم	32	
xxxxxxx		العاملين أجور مستحقة	421	
		قيد إثبات التكاليف		

وعند إتمام عملية التصنيع نسجل قيد دخول المنتجات إلى المخازن كمايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	منتجات قيد الانجاز	33	
	xxxxxxx	منتجات تامة الصنع	355	
	xxxxxxx	المتبقي من المنتجات	358	
xxxxxxx		الإنتاج المخزن	72	

كم تتم خلال الدورة المحاسبية معالجة حركة مخزون المنتجات التامة كمايلي:

– الدخول إلى المخازن

		N/.../...		
	xxxxxxx	سلع قيد الانجاز	33	
	xxxxxxx	خدمات قيد الانجاز	34	
	xxxxxxx	مخزون المنتجات	35	
xxxxxxx		الإنتاج المخزن	72	

- الخروج من المخازن

		N/.../...		
	xxxxxx	الإنتاج المخزن		72
xxxxxx		سلع أو خدمات قيد الانجاز	34/33	
xxxxxx		مخزون المنتجات	35	

ملاحظة: يتفرع حساب 72 إلى: الحساب 723 التغيير في المخزون الجاري و الحساب 724 التغيير في مخزون المنتجات (723 ← 33 أو 34، 724 ← 35)

مثال: في نهاية السنة n أظهر جرد المخزونات للمؤسسة X منتجات قيد التصنيع بمبلغ 40000 دج - بتاريخ n+1/02/25 أخرجت المؤسسة نصف المنتجات قيد التصنيع بغرض إتمام تصنيعها وتطلبت عملية التصنيع، مواد أولية بمبلغ 30000 دج، أغلفة مستهلكة 4000 دج ومصاريف مستخدمين لم تسدد بعد بمبلغ 10000 دج؛ - بتاريخ n+1/06/14 باعت المؤسسة المنتجات التامة بمبلغ 80000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة للسنة n+1 علماً أن TVA 19 %.

الحل:

		n+1/02/25		
	20000	التغيير في المخزون الجاري		723
20000		منتجات جاري إنجازها	331	
		خروج منتجات جاري إنجازها من المخازن		
		// //		
	30000	مواد أولية مستهلكة		601
	4000	تغليفات مستهلكة		6026
	10000	مصاريف المستخدمين		631
30000		مواد أولية	31	
4000		تغليفات	326	
10000		العاملين. أجور مستحقة	421	
		إثبات التكاليف		

64000	64000	// // منتجات تامة الصنع التغيير في مخزون المنتجات دخول المنتجات إلى المخازن	724	355
64000	64000	n+1/06/14 التغيير في مخزون المنتجات منتجات تامة الصنع خروج المنتجات إلى المخازن	724	355
80000 15200	95200	// // البنك مبيعات المنتجات TVA مستحقة تسوية الفاتورة رقم	701 4457	512

2.3 المعالجة المحاسبية للمخزونات (طريقة الجرد المتناوب):

يعد هذا النظام أكثر تداولاً لمناسبته لنشاط غالبية المؤسسات، كونها تتعامل بعدد كبير من الأصناف ذات القيم المختلفة ومع متعاملين متعددين، وبسبب تكرار هذه العملية في اليوم الواحد عدة مرات يصعب معها العودة للسجلات المحاسبية بعد كل عملية لتسجيلها، لذلك تسعى المؤسسات وفق هذا النظام إلى تحديد تكلفة المخزون السلعي، و تكلفة البضاعة المباعة، مرة واحدة في نهاية الفترة المالية.

وتعتمد هذه الطريقة على تقييم المخزون النهائي في نهاية الفترة المحاسبية وهذا بعد القيام بالجرد المادي لعناصر المخزون، أما خلال الفترة المحاسبية عند القيام بعمليات الشراء والبيع لا يتم التسجيل المحاسبي لحركة المخزونات بل تسجل فقط عملية تحويل ملكية المخزونات (تسوية الفاتورة)، وتكون المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق طريقة الجرد المتناوب كمايلي:

أ. خلال السنة المالية:

خلال الدورة المحاسبية يجب إثبات قيد نقل الملكية (تسوية الفاتورة) فقط كالتالي:

• عند المشتري:

بجعل حساب 38 مدينا مقابل جعل حساب 401 موردو المخزونات والخدمات أو إحدى حسابات الخزينة دائناً، وتسجل العملية كمايلي:

		N/.../...		
	تكلفة الشراء	مشتريات مخزنة		38x
	xxxxxxx	TVA مسترجعة		4456
xxxxxxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxxxx		حسابات الخزينة	53/512	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxx		

• عند البائع:

بجعل حساب 70 دائنا مقابل جعل حساب 411 الزبائن أو إحدى حسابات الخزينة دائنا، وتسجل العملية كمايلي:

		N/.../...		
	xxxxxxx	الزبائن		411
	xxxxxxx	حسابات الخزينة		53/512
xxxxxxx		مبيعات بضاعة	700	
xxxxxxx		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxx		

ب. في نهاية الفترة المحاسبية:

أولا. إلغاء رصيد بداية المدة: في نهاية الدورة يتم إلغاء رصيد بداية المدة، ونسجل مايلي:

• بالنسبة لمخزون البضاعة، المواد الأولية والتموينات الأخرى (ح/ 30، 31 و32)

		N/12/31		
	xxxxxxx	مشتريات بضاعة مباعه		600
	xxxxxxx	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	xxxxxxx	تموينات أخرى مستهلكة		602
xxxxxxx		مخزون بضاعة	30	
xxxxxxx		مواد أولية ولوازم	31	
xxxxxxx		تموينات أخرى	32	
		إلغاء مخ 1 المحاسبي		

● بالنسبة لمخزون المنتجات (ح/ 33، 34 و 35)

		N/12/31		
	xxxxxxx	الإنتاج المخزن		72
xxxxxxx		سلع قيد الانجاز	33	
xxxxxxx		خدمات قيد الانجاز	34	
xxxxxxx		مخزون المنتجات	35	
		إلغاء مخ ₁ المحاسبي		

ثانيا. تسجيل الإستهلاك: يتم إثبات استهلاك المشتريات بترصيد (ح/ 38):

		N/12/31		
	xxxxxxx	مشتريات بضاعة مباعه		600
	xxxxxxx	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	xxxxxxx	تموينات أخرى مستهلكة		602
xxxxxxx		مشتريات بضاعة مخزنة	380	
xxxxxxx		مشتريات مواد أولية ولوازم	381	
xxxxxxx		مشتريات تموينات أخرى	382	
		إثبات الإستهلاك (ترصيد ح 38)		

ثالثا. إثبات رصيد نهاية المدة:

● بالنسبة لمخزون البضاعة، المواد الأولية والتموينات الأخرى (ح/ 30، 31 و 32)

		N/12/31		
	xxxxxxx	مخزون بضاعة		30
	xxxxxxx	مواد أولية ولوازم		31
	xxxxxxx	تموينات أخرى		32
xxxxxxx		مشتريات بضاعة مباعه	600	
xxxxxxx		مواد أولية ولوازم مستهلكة	601	
xxxxxxx		تموينات أخرى مستهلكة	602	
		إثبات مخ ₂ الحقيقي		

● بالنسبة لمخزون المنتجات (ح/ 33، 34 و35)

		N/12/31		
	xxxxxxx	الإنتاج المخزن		72
xxxxxxx		سلع قيد الانجاز	33	
xxxxxxx		خدمات قيد الانجاز	34	
xxxxxxx		مخزون المنتجات	35	
		إثبات مخ ₂ الحقيقي		

ملاحظة: يمكن أيضا التسجيل باستخدام حساب 603 تغيرات المخزونات بدل حسابات المخزونات المستهلكة 600، 601 و602.

مثال: إليك المعلومات المتعلقة بالمخزونات لمؤسسة الرياض لسنة 2019 كالتالي:

- مخزون أول المدة: مواد أولية 190000 دج، تموينات أخرى 39200 دج، منتجات تامة 277000 دج.
 - مشتريات الفترة: شراء مواد أولية بمبلغ 300000 دج خارج الرسم بشيك بنكي، شراء تموينات أخرى بمبلغ 77600 دج خارج الرسم نقدا.
 - مخزون آخر المدة: مواد أولية 52600 دج، تموينات أخرى 25400 دج، منتجات تامة 231200 دج.
- المطلوب:** تسجيل العمليات الضرورية في يومية المؤسسة علما أنها تطبق نظام الجرد المتناوب، معدل الرسم على القيمة المضافة TVA 19 %.

الحل:

- خلال سنة 2019 نقوم بتسجيل قيود نقل الملكية في يومية المؤسسة:

		2019		
	300000	مشتريات مواد أولية ولوازم		381
	57000	TVA مسترجعة		4456
357000		بنوك وحسابات جارية	512	
		تسوية الفاتورة رقم xxx		
	77600	مشتريات التموينات الأخرى		381
	14744	TVA مسترجعة		4456
92344		بنوك وحسابات جارية	512	
		تسوية الفاتورة رقم xxx		

- في نهاية الدورة المحاسبية نسجل مايلي:

		2019/12/31		
	190000	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	39200	تموينات أخرى مستهلكة		602
190000		مواد أولية ولوازم	31	
39200		تموينات أخرى	32	
		إلغاء مخ 1 المحاسبي		
		// //		
	277000	الإنتاج المخزن		72
277000		منتجات تامة	35	
		إلغاء مخ 1 للمنتجات		
		// //		
	300000	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
	77600	تموينات أخرى مستهلكة		602
300000		مشتريات مواد أولية ولوازم	381	
77600		مشتريات تموينات أخرى	382	
		إثبات الإستهلاك (ترصيد حـ 38)		
		// //		
	52600	مواد أولية ولوازم		31
	25400	تموينات أخرى		32
52600		مواد أولية ولوازم مستهلكة	601	
25400		تموينات أخرى مستهلكة	602	
		إثبات مخ 2 الحقيقي		
		N/12/31		
	231200	الإنتاج المخزن		72
231200		منتجات تامة	355	
		إثبات مخ 2 للمنتجات		

4. المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة بالمخزونات

1.4 التخفيضات، الخصومات والمردودات من المشتريات والمبيعات

أ. التخفيضات:

تمنح التخفيضات عادة لاعتبارات مرتبطة بالسياسات التسويقية، وهي ثلاثة أنواع:

- الحسميات (Rabais): تمنح في حالات معينة إذا لوحظ أن السلعة المطلوبة غير مطابقة للمواصفات أو بها نقص أو عيب؛
- التنزيلات (Remise): تمنح بالنظر لحجم العمليات التجارية التي تمت بين البائع والمشتري (إذا فاقت العملية مستويات معينة)؛
- المرتجعات (Ristourne): تمنح من البائع إذا بلغت المشتريات خلال فترة معينة محددة مسبقا مبلغا معيناً.

تعتبر التخفيضات التجارية تخفيض عن ثمن البيع الأصلي، فلا تسجل ولا تظهر في القيود المحاسبية إذا وردة على نفس الفاتورة، حيث تسجل المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري، أما إذا جاءت في فاتورة استدراكية تسجل كمايلي:

● عند المشتري:

xxxxxx	xxxxxx	N/.../... موردو المخزونات والخدمات	401
xxxxxx		تخفيضات مستلمة تخفيض تجاري مستلم	609

● عند البائع:

xxxxxx	xxxxxx	N/.../... تخفيضات ممنوحة	709
xxxxxx		الزبائن تخفيض تجاري ممنوح	411

ب. الخصومات:

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

– إذا جاء ضمن نفس الفاتورة.

• عند المشتري:

		N/.../...		
	xxxxxx	مشتريات مخزنة	38	
	xxxxxx	TVA مسترجعة	4456	
xxxxxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxxx		نواتج مالية أخرى	768	
		خصم مالي مستلم		

• عند البائع:

		N/.../...		
	xxxxxx	الزبائن	411	
	xxxxxx	أعباء مالية أخرى	668	
xxxxxx		المبيعات	70	
xxxxxx		TVA مستحقة	4457	
		خصم مالي ممنوح		

– إذا جاء في فاتورة مستقلة.

• عند المشتري:

		N/.../...		
	xxxxxx	موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxxx		نواتج مالية أخرى	768	
		خصم مالي مستلم		

• عند البائع:

		N/.../...		
	xxxxxx	أعباء مالية أخرى	668	
xxxxxx		الزبائن	411	
		خصم مالي ممنوح		

مثال: إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة الاسمنت خلال سنة 2020

- 2020/02/03 شراء مواد أولية (فاتورة رقم 2020/03) ب 30000 دج خارج الرسم؛
 - 2020/04/06 بيع 1000 وحدة من المنتجات التامة على الحساب (فاتورة رقم 2020/012) بسعر وحدوي 60 دج، تخفيض تجاري 10% وخصم مالي 2000 دج، تكلفة الوحدة 45 دج؛
 - 2020/06/15 شراء أغلفة مستهلكة (فاتورة رقم 2020/25) ب 4000 دج بشيك بنكي تخفيض تجاري 2% وخصم مالي 2%؛
 - 2020/07/20 وصول فاتورة استدراكية على الفاتورة 2020/03 بها تخفيض تجاري 5000 دج وخصم مالي 2%، التسوية بشيك بنكي.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة، علماً أن TVA 19%.

الحل:

		2020/02/03		
	30000	مشتريات مواد أولية ولوازم	381	
	5700	TVA مسترجعة	4456	
35.700		موردو المخزونات والخدمات	401	
		// //		
	30000	مواد أولية ولوازم	31	
30000		مشتريات مواد أولية ولوازم دخول المواد الأولية إلى المخازن	381	
		2020/04/06		
	61880	الزبائن	411	
	2000	أعباء مالية أخرى	668	
54000		مبيعات المنتجات	701	
9880		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم 2020/012		
		// //		
	45000	التغيير في مخزون المنتجات	724	
45000		منتجات تامة الصنع خروج المنتجات التامة من المخازن	355	

		2020/06/15		
	3920	مشتريات التغليفات	512	3826
	72990	TVA مسترجعة		4456
4571.50		البنك	512	
40.78		نواتج مالية أخرى	768	
		تسوية الفاتورة رقم 2020/25		
	3920	// //		
3920		أغلفة مستهلكة (التغليفات)		326
		مشتريات التغليفات	3826	
		دخول الأغلفة المستهلكة إلى المخازن		
		2020/07/20		
	6545	موردو المخزونات والخدمات		401
500		نواتج مالية أخرى	768	
5000		تخفيضات مستلمة	609	
1045		TVA مسترجعة	4456	
		تسوية الفاتورة الاستدراكية رقم 2020/03		

ج. المردودات من المشتريات والمبيعات:

تعالج المردودات من المشتريات والمبيعات بعكس القيود الأصلية للشراء أو البيع مع ضرورة تسوية وضعية عناصر المخزونات.

مثال: بالرجوع للمثال السابق إذا علمت أنه بتاريخ 2020/08/20 إعادة الزبون للمؤسسة ¼ من المنتجات التامة المباعية (الفاتورة رقم 2020/012) بحجة أنها غير مطابقة للمواصفات المطلوب: تسجيل العملية في يومية المؤسسة.

الحل:

		2020/08/20		
	13500	مبيعات المنتجات	411	701
	2470	TVA مستحقة		4457
15470		الزبائن	411	
500		أعباء مالية أخرى	668	
		ارجاع ¼ المنتجات التامة المباعية		

		// //		
11250	11250	منتجات تامة التغيير في مخزون المنتجات دخول المنتجات التامة المسترجعة إلى المخازن	724	355

2.4 التسبيقات على المشتريات والمبيعات:

تعالج التسبيقات الممنوحة أو المستلمة على المشتريات والمبيعات كمايلي:

- عندا استلام أو دفع التسبيق.

– عند المشتري:

		N/.../...		
xxxxx	xxxxx	موردو مدينون تسبيقات ومدفوعات على الحساب البنك أو الصندوق دفع تسبيق	53/512	409

– عند البائع:

		N/.../...		
xxxxx	xxxxx	البنك أو الصندوق زبائن دائنون تسبيقات ومدفوعات على الحساب دفع تسبيق	419	53/512

- عندا استلام البضاعة.

– عند المشتري:

		N/.../...		
xxxxx	xxxxx	مشتريات مخزنة		38
xxxxx	xxxxx	TVA مسترجعة		4456
xxxxx	xxxxx	موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxx	xxxxx	موردو مدينون تسبيقات ومدفوعات على الحساب تسوية الفاتورة رقم ****	409	

- عند البائع:

		N/.../...		
	xxxxxx	الزبائن		411
	xxxxxx	زبائن دائنون تسبيقات ومدفوعات على الحساب		419
xxxxxx		المبيعات	70	
xxxxxx		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم ****		

مثال:

بتاريخ 2020/02/14 قدمت المؤسسة للمورد طلبية شراء بضاعة مرفقة بشيك بنكي بمبلغ 4000 دج كتسبيق؛

بتاريخ 2020/02/20 اشترت المؤسسة البضاعة بمبلغ 20000 دج HT.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة، علما أن TVA 19%.

الحل:

		2020/02/14		
	4000	موردو مدينون تسبيقات ومدفوعات على الحساب		409
4000		البنك	512	
		دفع تسبيق		
		2020/02/20		
	20000	مشتريات بضاعة		380
	3800	TVA مسترجعة		4457
19800		موردو المخزونات والخدمات	401	
4000		موردو مدينون تسبيقات ومدفوعات على الحساب	409	
		تسوية الفاتورة رقم		
		// //		
	20000	بضاعة		30
20000		مشتريات بضاعة	380	
		دخول البضاعة إلى المخازن		

3.4 الأغلفة التجارية والأمانات المدفوعة والمستلمة

ميز النظام المحاسبي المالي بين نوعان من الأغلفة، أغلفة مستهلكة (التغليفات) تعالج محاسبين كإحدى عناصر المخزونات في الحساب 326 التغليفات، وأغلفة متداولة تعتبر من عناصر التثبيتات المادية الأخرى تدرج عند حيازتها بتكلفة شرائها أو إنتاجها وفق الشروط العامة لإدراج باقي التثبيتات وعادة ما يتم الاتفاق بين المورد والزبون على إعادة الأغلفة المتداولة خلال مدة معينة، ففي حالة عدم الالتزام تأخذ العملية صفة التنازل وتعالج محاسبيا وفق القواعد العامة للتنازل عن التثبيتات وعموما تعالج الأغلفة المتداولة محاسبيا لدى الزبون والمورد كما يلي:

• عند الزبون

- عند شراء المخزونات مرفقة بأغلفة متداولة

		N/.../...		
	xxxxx	مشتريات مخزنة	38	
	xxxxx	TVA مسترجعة	4456	
	xxxxx	أمانات مدفوعة	4096	
xxxxx		موردو المخزونات والخدمات تسوية الفاتورة رقم ****	401	

- عند إعادة الأغلفة إذا كانت سليمة

		N/.../...		
	xxxxx	موردو المخزونات والخدمات	401	
xxxxx		أمانات مدفوعة إعادة الأغلفة	4096	

- إذا كانت معطوبة

		N/.../...		
	xxxxx	موردو المخزونات والخدمات	401	
	xxxxx	نقص في مواد التغليف	6136	
xxxxx		أمانات مدفوعة إعادة الأغلفة	4096	

- إذا لم تتم إعادة الأغلفة

xxxxxx	xxxxxx	N/.../...	أغلفة متداولة	2186
xxxxxx			أمانات مدفوعة	4096
			عدم إعادة الأغلفة	

• عند المورد:

- عند بيع البضاعة أو المنتجات مرفقة بأغلفة متداولة

xxxxxx	xxxxxx	N/.../...	الزبائن	411
xxxxxx			المبيعات	70
xxxxxx			TVA مستحقة	4457
xxxxxx			أمانات مستلمة	4196
			تسوية الفاتورة رقم ****	

- عند استرجاع الأغلفة إذا كانت سليمة

xxxxxx	xxxxxx	N/.../...	أمانات مستلمة	4196
xxxxxx			الزبائن	411
			استرجاع الأغلفة	

- عند إعادة الأغلفة معطوبة

xxxxxx	xxxxxx	N/.../...	أمانات مستلمة	4196
xxxxxx			الزبائن	411
xxxxxx			نواتج الأنشطة الملحقة	708
			إسترجاع الأغلفة	

- إذا لم تسترجع الأغلفة: فأنها تعتبر بمثابة تنازل عن التثبيات مع الأخذ بعين الاعتبار ترصيد حساب أمانات مستلمة بدل وضع أحد حسابات المستقبل لقيمة التنازل لدينا (يترك لدرس التنازل عن التثبيات)

مثال: خلال السنة n قامت المؤسسة بالعمليات الآتية

- بتاريخ 02/08 شراء بضاعة بمبلغ 50.000 دج بشيك، مرفقة بأغلفة متداولة بمبلغ 10.000 دج؛
 - 02/14 بيع منتجات تامة نقدا بمبلغ 80.000 دج تكلفة إنتاجها 65.000 دج مرفقة بأغلفة متداولة بقيمة 1.000 دج؛
 - 02/18 أرجعت 80% من الأغلفة للمورد وحصلت المبلغ نقدا؛
 - 03/20 أعاد الزبون كل الأغلفة وتحمل 200 دج نظرا لتأخره في إعادة الأغلفة، التسديد بشيك.
- المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة، علما أن TVA 19 %.

الحل:

		n/02/08		
	50000	مشتريات بضاعة	380	
	10000	أمانات مدفوعة	4096	
	9500	TVA مسترجعة	4456	
69500		البنك	512	
		تسوية الفاتورة رقم ****		
	50000	بضاعة	30	
50000		مشتريات بضاعة	380	
		دخول البضاعة إلى المخازن		
		n/02/14		
	96200	الصندوق	53	
80000		المبيعات المنتجات	701	
1000		أمانات مستلمة	4196	
15200		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم ****		
	65000	التغيير في مخزون المنتجات	724	
65000		منتجات تامة الصنع	355	
		خروج المنتجات من المخازن		

		n/02/18		
	8000	الصندوق		53
	2000	نقص في مواد التغليف		6136
10000		أمانات مدفوعة	4096	
		إعادة الأغلفة		
		n/03/20		
	1000	أمانات مستلمة		4196
800		البنك	512	
200		نواتج الأنشطة الملحقة	708	
		استرجاع الأغلفة		

4.4 الشراء والبيع باستعمال الأوراق التجارية:

تعتبر الأوراق التجارية وسيلة للدفع وتسديد الديون وتسمى كذلك بالسندات التجارية كما وردت في القانون التجاري، ووصفت بالسند بسبب اشتراط الكتابة في تحريرها، لأن الكتابة أمر لازم لتحديد حقوق والتزامات الأطراف ووصفت بالتجارية لندشؤها في الوسط التجاري.

أ. أنواع الأوراق التجارية:

عدد القانون التجاري الجزائري الصادر في 26 / 09 / 1975 بموجب الأمر 59-75 المتضمن القانون التجاري، مختلف أنواع الأوراق التجارية وحددها في:

أولاً. السفتجة (الكمبيالة):

هي ورقة تجارية يلتزم فيها المدين (المسحوب عليها) بموجب أمر من الدائن (الساحب) بأن يدفع مبلغ معين (محدد) وبتاريخ معين (تاريخ الإستحقاق) لصالح شخص آخر يسمى المستفيد يمكن أن يكون مورد الساحب أو بنكه، ونص القانون على المعلومات الواجب إظهارها في الكمبيالة: أسماء وعناوين الأطراف، المبلغ بالأحرف والأرقام، تاريخ ومكان إصدارها، تاريخ الإستحقاق، ... إلخ.

ثانياً. السند لأمر:

هو ورقة تجارية يحررها المدين (المسحوب عليه) ويتعهد فيها بدفع مبلغ محدد وبتاريخ معين إلى الدائن (المستفيد) أو لحامل السند، وله تقريبا نفس الصبغة الإجبارية ونفس الخصائص.

ثالثا. الشيك:

هو ورقة تجارية يأمر بواسطتها صاحب الحساب الجاري لدى البنك بأن يدفع مبلغ معين إلى شخص ما (المستفيد) ويستحق الشيك بتاريخ تحريره من قبل صاحب الحساب الجاري، وهو كثير الاستخدام في المعاملات التجارية.

ويمكن للمستفيد من الورقة التجارية أن يتصرف فيها بأحد الأساليب التالية:

- انتظار تاريخ استحقاق الورقة التجارية وتحصيلها بنفسه؛
- تحصيل الورقة التجارية عن طريق البنك بخصم الورقة أو تظهيرها لأحد الدائنين، وهنا تظهر أعباء الفوائد؛
- خصم الورقة التجارية عن طريق البنك، حيث يصبح هذا الأخير (البنك) المستفيد الجديد من الورقة بعد أن يسدد قيمتها الحالية للمستفيد الذي أظهر الورقة التجارية للبنك، وهنا تظهر مصاريف الخصم إلى جانب أعباء الفوائد؛
- تظهير الورقة التجارية لأحد الدائنين، والذي يصبح المستفيد الجديد من الورقة؛
- رهن الورقة التجارية لصالح البنك الذي يقدم سلفية إلى المستفيد مقابل احتفاظه بالورقة التجارية كضمان، وترد الورقة للمستفيد بعد تسديده للسلفية بالتاريخ المحدد.

ب. التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية:

تعتبر الأوراق التجارية من بين وسائل الدفع المتاحة لتسوية المستحقات المالية بين المورد والزبون وتعرف عند المورد بأوراق القبض سجل في الحساب (ح/ 413 الزبائن - أوراق قبض)، أما عند الزبون فتعرف بأوراق الدفع وتسجل في الحساب (ح/ 403 الموردون - أوراق دفع) أو في الحساب (ح/ 405 موردو التثبيات - أوراق الدفع) حسب الحالة.

أولا. تحرير الأوراق التجارية:

خلال عمليات الشراء أو البيع عن طريق ورقة تجارية (كمبيالة أو سند لأمر) والتي يمكن أن يحصل المورد مبلغها من الزبون مباشرة أو من بنكه عند تاريخ الإستحقاق، تسجل العملية محاسبيا كمايلي:

- عند المورد: عند تحرير المورد للكمبيالة أو عند قبوله للسند يسجل ماييلي:

		N/.../...		
xxxxx	xxxxx	الزبائن- أوراق قبض	413	
xxxxx		الزبائن	411	
		تحرير الكمبيالة أو قبول السند لأمر		

• عند الزبون: عند قبول الزبون للكمبيالة أو عند تحريره للسند يسجل ماييلي:

		N/.../...		
	xxxxx	موردو المخزونات والخدمات	401	
	xxxxx	موردو التثبيتات	404	
xxxxx		الموردون- أوراق الدفع	403	
xxxxx		موردو التثبيتات - أوراق الدفع	405	
		قبول الكمبيالة أو تحرير السند لأمر		

مثال: بتاريخ 03/07 باعت مؤسسة الإسمنت بضاعة تكلفه شراءها 60000 دج لمؤسسة سليم، وفق الفاتورة التالية:

المبلغ الإجمالي خارج الرسم 80000 دج

تخفيض تجاري 5 %

خصم مالي 10 %

بتاريخ 03/10 حررت مؤسسة سليم سند لأمر بالمبلغ يستحق الدفع بعد شهر فقبلته مؤسسة الإسمنت.

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية في يومية مؤسسة الإسمنت ومؤسسة سليم، علما أن TVA 19%.

الحل: إعداد الفاتورة

80000	المبلغ خارج الرسم
4000	تخفيض تجاري 5 %
76000	صافي تجاري
7600	خصم مالي 10 %
68400	صافي مالي
12996	الرسم على القيمة المضافة 19 %
81396	المبلغ متضمن الرسم

التسجيل في يومية مؤسسة الإسمنت:

		N/03/07		
	81396	الزبائن		411
	7600	أعباء مالية		668
76000		مبيعات بضاعة	700	
12996		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxx		
		// //		
	60000	مشتريات بضاعة مباعه		600
60000		مشتريات بضاعة مخزنة	30	
		خروج البضاعة من المخازن		
		N/03/10		
	81396	الزبائن - أوراق قبض		413
81396		الزبائن	411	
		قبول السند لأمر		

- التسجيل في يومية مؤسسة سليم:

		N/03/07		
	76000	مشتريات بضاعة		380
	12996	TVA مسترجعة		4456
81396		موردو المخزونات والخدمات	401	
7600		نواتج مالية أخرى	768	
		تسوية الفاتورة رقم xxxxx		
		// //		
	76000	بضاعة		30
76000		مشتريات بضاعة	380	
		خروج البضاعة من المخازن		
		N/03/10		
	81396	موردو المخزونات والخدمات		401
81396		الموردون - أوراق الدفع	403	
		تحرير السند لأمر		

ثانيا. تحصيل الأوراق التجارية:

• **التحصيل المباشر:** لا تترتب عن عملية التحصيل المباشر للورقة التجارية عند حلول تاريخ إستحقاقها أية مصاريف للتحصيل، وعليه تسجل العملية لدى المورد والزبون كمايلي:

– عند المورد: يسجل ماييلي:

		N/.../...		
xxxxxx	xxxxxx	الصندوق / البنك	512 / 53	
xxxxxx		الزبائن- أوراق قبض	413	
		تحصيل الورقة التجارية		

– عند الزبون: يسجل ماييلي:

		N/.../...		
	xxxxxx	الموردون- أوراق الدفع	403	
	xxxxxx	موردو التثبيات - أوراق الدفع	405	
xxxxxx		الصندوق / البنك	512 / 53	
		تسديد الورقة التجارية		

• **التحصيل عن طريق البنك:** في حالة التحصيل عن طريق البنك يجب أولا تسجيل عملية إرسال الورقة للتحصيل، ثم تسجيل تحصيل الورقة التجارية عند وصول إشعار من البنك بدخول المبلغ لحسابنا البنكي، مقابل حصول البنك على عمولة نظير خدمات التحصيل خاضعة للرسم على القيمة المضافة، وتسجل العملية لدى المورد والزبون كما يلي:

– عند المورد: يسجل ماييلي:

		N/.../...		
xxxxxx	xxxxxx	أوراق قبض مستحقة مرسله للتحصيل	4131	
xxxxxx		الزبائن- أوراق قبض	4130	
		إرسال الورقة التجارية للتحصيل		
		N/.../...		
	xxxxxx	البنك	512	
	xxxxxx	خدمات مصرفية وما شبهها	627	
	xxxxxx	TVA مسترجعة	4456	
xxxxxx		أوراق قبض مستحقة مرسله للتحصيل	4130	
		تحصيل الورقة التجارية		

- عند الزبون: يسجل مايلي:

		N/.../...		
	xxxxx	الموردون- أوراق الدفع		403
	xxxxx	موردو التثبيات - أوراق الدفع		405
xxxxx		البنك	512	
		وصول إشعار من البنك بدفع الورقة		

مثال: بالرجوع للمثال السابق إذا علمت أنه

بتاريخ 03/12 أرسلت مؤسسة الإسمنت السند للبنك للتحصيل؛

بتاريخ 03/15 استلمت إشعار من البنك بتحصيل المبلغ وأخذ البنك عمولة 1200 دج؛

بتاريخ 03/16 وصل إلى مؤسسة سليم إشعار من بنكه بانخفاض حسابه بقيمة السند لأمر.

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية في يومية مؤسسة الإسمنت ومؤسسة سليم، علما أن TVA %19.

الحل:

- التسجيل في يومية مؤسسة الإسمنت:

		N/03/12		
	81396	أوراق قبض مستحقة مرسله للتحصيل		4131
81396		الزبائن- أوراق قبض	4130	
		إرسال الورقة التجارية للتحصيل		
		N/03/15		
	79968	البنك		512
	1200	خدمات مصرفية وما شبهها		627
	228	TVA مسترجعة		4456
81396		أوراق قبض مستحقة مرسله للتحصيل	4130	
		تحصيل الورقة التجارية		

- التسجيل في يومية مؤسسة سليم:

81396	81396	N/03/16	الموردون- أوراق الدفع البنك	512	403
			وصول إشعار من البنك بدفع الورقة		

ثالثا. خصم الأوراق التجارية:

قبل وصول تاريخ الاستحقاق، يمكن للمستفيد من الورقة التجارية إرسالها من أجل خصمها، وهذا الإرسال يتطلب معالجة محاسبية وحيدة لدى المستفيد فقط، لأن الأطراف الأخرى ليس لهم أي دخل في هاته العملية، وعند خصم الورقة التجارية، هذا يعني ان البنك أو الجهة الخاصة اشترت الورقة وحولت بصورة مباشرة وفورية المبلغ المخصص الى المستفيد مقابل ذلك، ويسمى المبلغ الذي يخصمه البنك من قيمة الورقة التجارية بالأجيو.

ويتضمن الأجيو العناصر التالية :

- **مبلغ الخصم التجاري:** والذي يمثل الفائدة التي يتحصل عليها البنك مقابل المبلغ المقدم الى المستفيد قبل تاريخ الاستحقاق، حيث يعتبر خصم الورقة عبارة عن قرض غير خاضع للرسم على القيمة المضافة؛
 - **العمولة البنكية :** وهي مقابل الخدمة المقدمة، وهي بصة عامة عبارة عن مبلغ ثابت لكل ورقة، وهي خاضعة للرسم على القيمة المضافة؛
 - **الرسم على القيمة المضافة:** هي الرسم على العمولة الثابتة فقط، واذا كانت هناك عمولات متغيرة فهي غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- ملاحظة:** يسمى الفرق بين القيمة الاسمية للورقة و الأجيو بالقيمة الصافية.

$$\text{القيمة الصافية} = \text{القيمة الاسمية} - \text{الأجيو}$$

$$\text{الأجيو} = \text{الخصم التجاري} + \text{العمولات} + \text{TVA}$$

المؤسسة لا تستلم الا مبلغ القيمة الصافية

المحور الرابع: أعمال نهاية الدورة

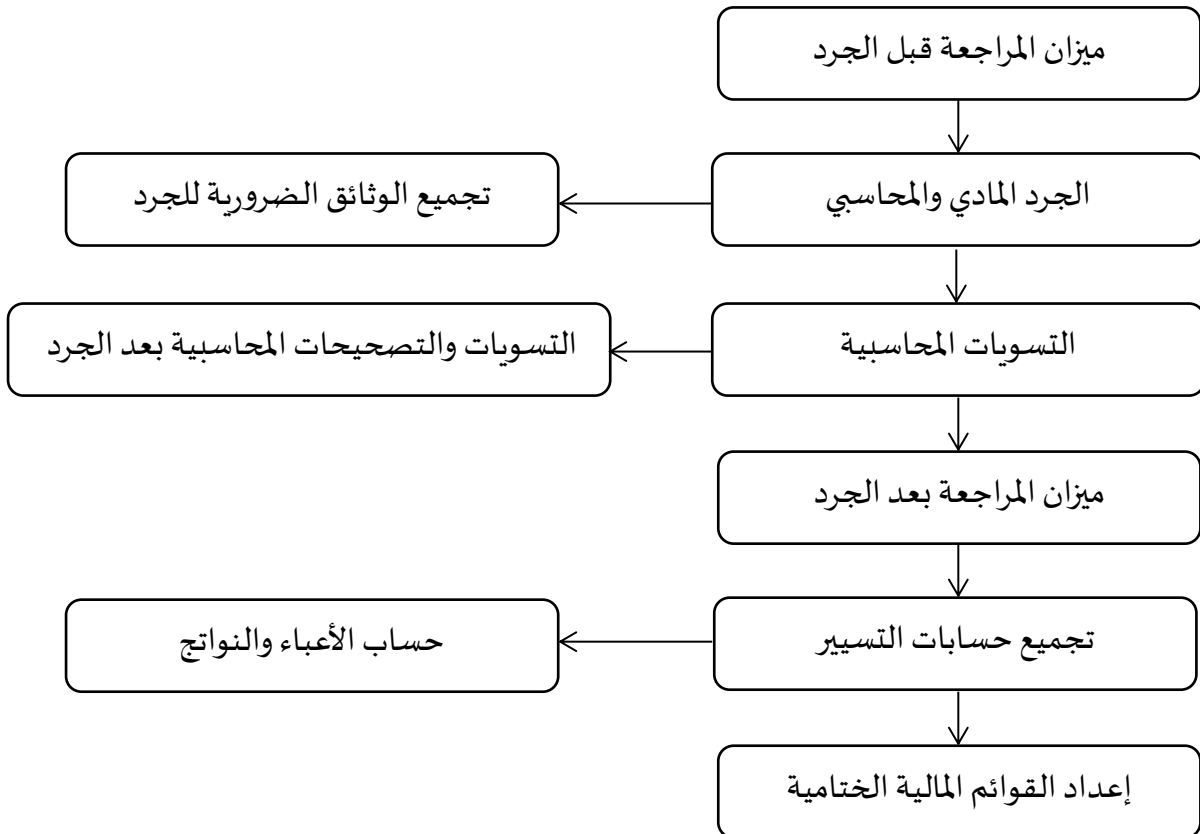
خلال الدورة المحاسبية يقوم محاسب المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية استناداً إلى الوثائق الثبوتية المختلفة، فيسجل قيود العمليات الناتجة عن جملة من الأحداث الاقتصادية المالية و الغير المالية في دفتر اليومية ثم يقوم بترحيلها إلى دفتر الأستاذ ، بعد ذلك يقوم بمراجعة أولية لصحة التسجيل المحاسبي وذلك بإعداد ما يسمى ميزان المراجعة قبل الجرد ، لكنه إذا قام بإعداد الميزانية الختامية بأرصدة ميزان المراجعة قبل الجرد فإن النتيجة ستكون بعيدة عن الحقيقة، حيث يوجد دائماً عمليات تعود إلى الدورة ولكنها لم تسجل بعد وعمليات سجلت ولكنها لا تعود إلى الدورة، لهذا يجد المحاسب نفسه مجبراً على إعادة النظر في تسجيلاته المحاسبية عن طريق القيام بما يسمى أعمال نهاية الدورة (أعمال الجرد) والتي تهدف إلى حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد الكشوف المالية وتحديد نتيجة الدورة.

وهناك نوعان من أعمال الجرد:

– الجرد المادي : هو الفحص المادي والمعاينة الفعلية لأصول وخصوم المؤسسة وإحصاء وثائق الثبوتية؛

– الجرد المحاسبي : هو إجراء التسويات المحاسبية الناتجة عن الجرد المادي سواء كان نقصاً أو زيادة في قيمة أصول وخصوم المؤسسة.

ويمكن تمثيل أعمال نهاية الدورة وفق الشكل الآتي:



1. جرد التثبيتات

تصنف التثبيتات إلى تثبيتات مادية، تثبيتات معنوية وتثبيتات مالية، وتشمل عملية الجرد مايلي:

- الجرد المادي للتثبيتات: أي إحصاء وتحديد القيمة الفعلية لهذه التثبيتات؛
- تسوية حسابات التثبيتات: بالاعتماد على الجرد المادي للتثبيتات يمكن ملاحظة وتسجيل كل انخفاض أو نقصان في قيمتها، سواء كان هذا الانخفاض ناتج عن التقادم أو انخفاض الأسعار

1.1 جرد التثبيتات المادية

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد، وإثبات كل نقص محتمل على كل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة، ويمكن أن يكون هذا النقص ناجم عن التقادم أو الاستعمال (الإهلاك) أو ناجم عن انخفاض الأسعار (خسائر القيمة)

1.1.1 الإهلاكات

التثبيتات بطبيعتها سواء المادية أو المعنوية ماعدا التثبيتات المالية تتعرض للنقص في قيمتها نتيجة لاستعمالها، لذا تلجئ المؤسسة إلى الاعتماد على إحدى طرق الإهلاك المرخص بها من أجل تحميل هذا النقص إلى الدورات المحاسبية

أ. تعريف الإهلاك

يعرف الإهلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، يتم احتسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لذاته ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على المدة النفعية للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويكون التثبيت قابلا للإهلاك إذا توفرت فيه ثلاث شروط وهي:

- أن يكون الأصل تثبيتا معنويا أو عينيا؛
- أن يكون التثبيت له عمر افتراضي محدد؛
- أن يكون التثبيت مسجلا في الذمة المالية للمؤسسة.

ب. محددات الإهلاك

لتحديد الإهلاك من الضروري تقييم مجموع العناصر المكونة له كالقيمة الأصلية، المدة المحتملة للاستعمال والقيمة المتبقية ووتيرة أو معدل الإهلاك.

أولاً. القيمة الأصلية (VO): وهي تكلفة اقتناء (الحيازة) التثبيت القابل للإهلاك خارج الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع.

تكلفة الاقتناء (خارج الرسم) = سعر الشراء + مصاريف التركيب والتفكيك + مصاريف نقل التثبيت

ملاحظة: التثبيت الذي أنتجته المؤسسة بوسائلها الخاصة، قيمته الأصلية تتعلق بتكلفة الإنتاج.

ثانياً. المدة المحتملة للاستعمال: هي عدد دورات الاستعمال العادية للتثبيت، وتحدد بدلالة العوامل المادية (الاستعمال...) أو العوامل الاقتصادية (السوق، التطورات التكنولوجية...).

ويمكن أن تختلف هذه المدة عن العمر الفعلي للتثبيت لسببين رئيسيين هما:

– يمكن أن يؤدي تطور التقدم التكنولوجي إلى تقادم كبير قبل أن يهلك مادياً بوقت طويل (بعبارة أخرى يختلف العمر التكنولوجي عن العمر المادي)؛

– قد تؤدي سياسة تجديد الأصول الثابتة التي تنفذها المؤسسة إلى أن يكون العمر الإنتاجي الفعلي أقل من العمر التكنولوجي.

ثالثاً. معدل الإهلاك (T): في كل فترة (بشكل عام السنة) يتم إهلاك جزء من التثبيت عن طريق الاستخدام المحتمل له، هاته الوتيرة هي التي تحدد معدل الإهلاك وبالتالي فمعدل الإهلاك وهو النسبة التي تعتمد في حساب النقص السنوي.

تختلف معدلات إهلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر، وعموماً يمكن عرض معدلات إهلاك بعض عناصر التثبيتات:

– المباني: من 2 إلى 5 %

– المعدات والأدوات: من 10 إلى 20 %

– معدات النقل: 20 %

– معدات المكتب: 10 %

– تجهيزات المكتب ومعدات الإعلام الآلي: من 10 إلى 20 %

يقضي النظام المحاسبي المالي بأن تهلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها.

رابعاً. القيمة المتبقية (VR): إذا كانت العمر الإنتاجي للأصل أقل بكثير من عمره التكنولوجي، فمن المحتمل أن تكون المؤسسة قادرة على إعادة بيع الأصل بسعر معين، هذه هي القيمة المتبقية (القابلة للاسترداد أو قيمة الخردة)، إذا فالقيمة المتبقية للأصل هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المؤسسة حالياً عند التخلص من الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للتخلص.

من الناحية الاقتصادية، يجب أن يتم استهلاك الأصل على أساس الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل وقيمه المتبقية.

القيمة القابلة للإهلاك (VA) = تكلفة الحيازة (VO) – قيمة الخردة (VR)

خامسا. قسط الإهلاك: هو مقدار إهلاك الأصل المطبق في نهاية دورة مالية معينة. يختلف حسابه اعتمادًا على طريقة الحساب المستخدمة في الإهلاك (خطي، متناقص ...).

ج. طرق الإهلاك

أقر النظام المحاسبي المالي بأربعة طرق للإهلاك وهي: 100

أولا. الإهلاك الخطي:

يعرف أيضا بأسلوب الإهلاك الثابت لأن أقساط الإهلاك وفق هذه الطريقة تكون ثابتة

معدل الإهلاك: $t = \frac{1}{n} \times 100$ حيث أن n تمثل مدة الاستخدام

القيمة القابلة للإهلاك: VA= VO-VR

قسط الإهلاك السنوي: A= VAXT

ملاحظة: إذا تم الحصول على التثبيت خلال السنة وليس في بدايتها، فإن فترة الإهلاك الخاصة بالسنة الأولى والأخيرة عادة ما يتم حسابها وفق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر

القسط الأول: من 01 إلى 15 يحسب الشهر

من 16 إلى 30 لا يحسب الشهر

القسط الأخير: من 01 إلى 15 لا يحسب الشهر

من 16 إلى 30 يحسب الشهر

علما أن عدد أيام الشهر محاسبيا تقدر ب 30 يوم

مثال: بتاريخ 2015/06/25 اشترت مؤسسة الاسمنت آلة صناعية بمبلغ 600000 دج بشيك بنكي،

وقدرة مدة الاستخدام ب 5 سنوات

المطلوب: إعداد مخطط الإهلاك

الحل:

$$VA = VO - VR = 600000 - 0 = 600000$$

$$n = 5 \Rightarrow T = \frac{1}{n} \times 100 \Rightarrow T = 20 \%$$

$$A = VA \times T = 600000 \times 0.20 = 120000$$

$$A_{2014} = 120000 \times \frac{6}{12} = 60000$$

مخطط إهلاك الآلة الصناعية

القيمة المحاسبية الصافية VCN= VA- $\sum A$	الإهلاك المتراكم $\sum A$	قسط الإهلاك A	القيمة القابلة للإهلاك VA	السنوات
540000	60000	60000	600000	2015
420000	180000	120000	600000	2016
300000	300000	120000	600000	2017
180000	420000	120000	600000	2018
60000	540000	120000	600000	2019
0	600000	60000	600000	2020

ملاحظات: 1- القيمة المحاسبية الصافية في نهاية فترة الاستخدام تساوي 0

2- قسط الإهلاك السنوي = القيمة المحاسبية الصافية / مدة الحياة المتبقية

ثانيا. الإهلاك المتناقص:

تنص المادة 95 - 2 من قانون الضرائب المباشرة على أنه يمكن احتساب الإهلاك وفقا لنظام الإهلاك التنازلي على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الانتاج على مستوى المؤسسات غير المباني السكنية والورشات والمحلات المخصصة للنشاط المهني المكتسبة أو المبينة.

وتبع لهذا الأسلوب معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك x المعامل الضريبي (α):

$$t = \frac{1}{n} \times \alpha \times 100$$

وتحدد المعاملات الضريبية المستعملة لحساب الإهلاك التنازلي وفق الجدول التالي:

المدة النفعية	المعامل الضريبي
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من 5 إلى 6 سنوات	2
أكبر من 6 سنوات	2.5

ملاحظات:

- 1- يحسب قسط الإهلاك السنوي كل مرة على أساس القيمة المحاسبية الصافية
- 2- نتوقف على تطبيق أسلوب الإهلاك المتناقص ونعود إلى تطبيق أسلوب الإهلاك الخطي عندما يصبح قسط الإهلاك الخطي أكبر من القسط المتناقص

مثال: بالرجوع للمثال السابق.

المطلوب: إعداد مخطط الإهلاك علماً أن المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك المتناقص.

الحل:

مدة الاستخدام $n = 5$ سنوات إذا $\alpha = 2$

وعليه:

$$t = \frac{1}{5} \times 2 \times 100 = 40\%$$

$$A = VA \times T = 600000 \times 0.40 = 240000$$

$$A_{2014} = 240000 \times \frac{6}{12} = 120000$$

مخطط إهلاك الآلة الصناعية

	VCN=VA- $\sum A$	$\sum A$	A	VA	السنوات
10666667 45	480000	120000	120000	600000	2015
8228571 35	288000	312000	192000	480000	2016
69120 25	172800	427200	115200	288000	2017
69120 15	103680	496320	69120	172800	2018
	34560	565440	69120	103680	2019
	0	600000	34560	103680	2020

ملاحظات: الإهلاك المتناقص له عدة مزايا مالية، نذكر منها:

- يسمح الإهلاك المتناقص للمؤسسة بالحصول على وفورات ضريبية أكبر في بداية العمر الإنتاجي للأصول الثابتة المهتلكة، تساعد هذه المدخرات في تخفيف التدفقات النقدية للمؤسسة بحيث يمكن أن تستخدم هذه الوفورات النقدية في الاستثمار.

مثال: لو تمت المقارنة بين الوفرات التي تحققها المؤسسة من خلال تطبيق الإهلاك المتناقص مع الإهلاك الخطي في المثال السابق نجد:

السنوات	القسط وفق النظام الثابت	القسط وفق النظام المتناقص	الفرق في النتائج الخاضع للضريبة	الفرق في الضريبة % 35
2015	60000	120000	60000 -	21000 -
2016	120000	192000	72000 -	25200 -
2017	120000	115200	4800 +	1680 +
2018	120000	69120	50880 +	17808 +
2019	120000	69120	50880 +	17808 +
2020	60000	34560	25440 +	8904 +

– في أوقات التضخم، يتم تسوية الضريبة المؤجلة التي تسببها بعملة مستهلكة: وبالتالي يمكن حساب المكسب المحتمل (G) عن طريق إضافة القيم الحالية للمدخرات أو عدم وفورات الضرائب المسموح بها عن طريق الإهلاك المتناقص.

$$G = \sum_n^5 EP \times (1 + A)^{-5}$$

ثالثا. الإهلاك المتزايد:

وفق هذه الطريقة يحسب قسط الإهلاك على أساس مجموع سنوات الاستخدام على النحو

التالي: قسط الإهلاك السنوي $A = VA \times \frac{N}{M}$ حيث أن:

– N عدد السنين الفاصلة بين تاريخ الشراء ونهاية السنة المعنية

– M المجموع الحسابي لسنوات الاستخدام $M = \frac{n(n+1)}{2}$

ملاحظة: وفق هذه الطريقة لا تطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر، فمهما كان تاريخ الشراء N بالنسبة للسنة الأولى تساوي 1

مثال: بالرجوع للمثال السابق، **المطلوب** إعداد مخطط الإهلاك علما أن المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك المتزايد

الحل:

$$M = 5(5+1)/2 = 15$$

5 = n سنوات إذا

مخطط إهلاك الآلة الصناعية

VCN= VA- $\sum A$	$\sum A$	A	t	VA	السنوات
560000	40000	40000	1/15	600000	2015
480000	120000	80000	2/15	600000	2016
360000	240000	120000	3/15	600000	2017
200000	400000	160000	4/15	600000	2018
0	600000	200000	5/15	600000	2019

رابعاً. الإهلاك وفق وحدات الإنتاج الفعلية:

طريقة الإهلاك وفق وحدات الإنتاج الفعلية نص عليها النظام المحاسبي المالي إستجابة للمعيار المحاسبي الدولي IAS 16، ووفق هذه الطريقة يتم احتساب قسط الإهلاك في ضوء القيمة القابلة للإهلاك والطاقة الإنتاجية للأصل وليس عمر الأصل بالسنوات، حيث تتبع هذه الطريقة إذا كان من الممكن تحديد وحدات المخرجات الإجمالية للأصل على مدى عمره الإنتاجي بدرجة معقولة من الدقة ويجب اختيار مقياس للنشاط يرتبط بنمط النقص الفعلي في الخدمات المتوقعة لأصل مثل عدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل... الخ

ويتم حساب أقساط الإهلاك السنوية كمايلي:

قسط الإهلاك = الإنتاج الفعلي / حجم الإنتاج المقدر خلال فترة الاستخدام

أي معدل الإهلاك = القيمة القابلة للإهلاك / حجم الإنتاج المقدر

مثال: بالرجوع للمثال السابق، إذا علمت أن الإنتاج الفعلي السنوي للآلة كان كمايلي:

المجموع	2020	2019	2018	2017	2016	2015
1200000	100000	200000	320000	300000	240000	40000

المطلوب: إعداد مخطط الإهلاك وفق طريقة وحدات الإنتاج الفعلية

الحل:

VCN= VA- $\sum A$	$\sum A$	A	VA	السنوات
580000	20000	20000	600000	2015
460000	140000	120000	600000	2016
310000	290000	150000	600000	2017
150000	450000	160000	600000	2018
50000	550000	100000	600000	2019
0	600000	50000	600000	2020

د. التسجيل المحاسبي للإهلاكات

تسجل أقساط إهلاك التثبيات في نهاية كل سنة بعد الجرد في الجانب الدائن من حساب 28 إهلاك التثبيات في مقابل جعل حساب 68 مخصصات الإهلاكات دائن، ويتفرع حساب إهلاك التثبيات حسب نفس مستوى تفصيل حسابات المجموعة 20، 21 و22

— 280 إهلاك التثبيات المعنوية

— 281 إهلاك التثبيات المادية

— 282 إهلاك التثبيات الموضوعية موضع امتياز

		N/12/31	
	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681
xxxxxx		إهلاك التثبيات المعنوية	280
xxxxxx		إهلاك التثبيات المادية	281
		إهلاك التثبيات الموضوعية موضع امتياز	282
		إثبات قسط الإهلاك السنوي	

ملاحظة: يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية عند أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات المادي أو المعنوي، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الإقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التقديرات والتوقعات لكي تعكس هذه التغيرات في الوتيرة.

مثال: بالرجوع للمثال السابق.

المطلوب: تسجل أقساط الإهلاك السنوية لسنة 2015، 2018 و 2019 علماً أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي.

الحل:

60000	60000	2015/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681
120000	120000	2018/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681
60000	60000	2020/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681

2.1.1 خسائر القيمة عن التثبيتات

قد تتعرض التثبيتات إلى نقص في قيمتها نتيجة لعدة أحداث، كالحوادث الطبيعية، الأزمات الاقتصادية التطور التكنولوجي، إلخ، لذا نقول أننا أمام تدهور في قيمة التثبيتات إذا كانت قيمتها الحالية (القيمة القابلة للتحصيل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (القيمة الدفترية).

أ. مفهوم خسارة القيمة

عرف النظام المحاسبي المالي الخسارة في القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها القابلة للتحصيل (الواجبة أي الممكنة التحصيل).

خسارة القيمة = القيمة القابلة للتحصيل (صافي سعر البيع أو القيمة النفعية أيهما أقل) – القيمة المحاسبية الصافية

– القيمة العادلة (سعر البيع الصافي للأصل): المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

صافي سعر البيع = ثمن البيع – التكاليف اللازمة لإتمام عملية البيع.

– القيمة النفعية هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع.

ب. التسجيل المحاسبي للخسارة القيمة:

يتم إثبات خسائر القيمة محاسبيا كما يلي:

		N/12/31		
	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية		681
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات إثبات خسائر القيمة	29	

ملاحظة: يتفرع حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات إلى الحسابات الفرعية التالية:

- 290. خسائر القيمة عن تثبيات المعنوية
- 291. خسائر القيمة عن تثبيات مادية
- 292. خسائر القيمة عن تثبيات موضوعة موضع امتياز
- 293. خسائر القيمة عن تثبيات جاري إنجازها
- 296. خسائر القيمة عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات
- 297. خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة
- 298. خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة

ج. مراجعة خسائر القيمة:

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بمراجعة تدني القيمة المسجل في السنوات السابقة، فتدني القيمة ليس نهائيا يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغائه، حيث تتم إعادة تسوية خسائر القيمة عن التثبيتات في نهاية كل سنة مالية بصفة دورية كما يلي:

• زيادة في مبلغ خسائر القيمة

		N/12/31		
	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
		أصول غير جارية		
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات	29	
		رفع المؤونة		

• تخفيض أو إلغاء المؤونة

		N/12/31		
	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات		29
		استرجاع خسائر القيمة. أصول غير جارية	781	
xxxxxx		رفع المؤونة		

ملاحظة: تؤثر خسارة القيمة على مخطط الإهلاك وبالتالي يجب تعديله بحساب أقساط إهلاك جديدة بالنسبة للمدة الباقية للإهلاك

قسط الإهلاك = القيمة المحاسبية الصافية المعدلة / عدد السنوات المتبقية

مثال: بتاريخ 2015/01/02 اشترت مؤسسة الإسمنت معدات صناعية بمبلغ 720000 دج تهتك خطيا في مدة 5 سنوات

– في نهاية السنة 2016 أثبت اختبار تدني القيمة انخفاض في قيمة المعدات بمبلغ 120000 دج

– في نهاية السنة 2017 أثبت اختبار إعادة التقييم أن قيمة الاسترجاع بلغت 80000 دج

المطلوب: التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك، التدني والاسترجاع في نهاية السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 بعد إعداد مخطط الإهلاك

الحل:

مخطط الإهلاك السنوي

الإهلاك بعد إعادة التقييم				خسائر القيمة		الإهلاك الأساسي				السنوات
VCN	$\sum A$	A	VA			VCN	$\sum A$	A	VA	
576000	144000	144000	720000	-	-	576000	144000	144000	720000	2017
312000	288000	144000	720000	-	120000	432000	288000	144000	720000	2018
288000	392000	104000	600000	80000	-	288000	432000	144000	720000	2019
144000	536000	144000	680000	-	-	144000	576000	144000	720000	2020
00	680000	144000	680000	-	-	00	720000	144000	720000	2021

432000	—	VNC بتاريخ 2019/12/31 قبل إثبات خسارة القيمة
120000 -	—	خسارة القيمة
312000 =	—	قاعدة الإهلاك الجديدة
104000 =	—	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 3/312000
208000 =	—	VNC بتاريخ 2019/12/31 قبل إسترجاع خسارة القيمة = 104000 - 312000
80000 +	—	إعادة إدماج خسارة القيمة
288000 =	—	قاعدة الإهلاك الجديدة
144000 =	—	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 2/288000

التسجيل المحاسبي:

		2015/12/31		
	144000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
		أصول غير جارية		
144000		إهلاك معدات صناعية	2815	
		قسط الإهلاك السنوي		

		2016/12/31		
144000	144000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681
120000	120000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية خسائر القيمة عن معدات صناعية تشكيل مؤونة	2915	681
		2017/12/31		
104000	104000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681
80000	80000	خسائر القيمة عن معدات صناعية استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية إسترجاع المؤونة	781	2915
		2018/12/31		
144000	144000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681

ملاحظة: استرجاع خسائر القيمة مقيد بشرطين أساسيين هما:

- الشرط الأول: لا يمكن أن يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ المؤونة المسجلة سابقا
- الشرط الثاني: لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبية صافية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية الواجب الحصول عليها في حالة الإهلاك العادي

تمرين:

- بتاريخ 2018/06/20 حازت مؤسسة MEDCO على معدات نقل قيمتها 600000 دج بشيك بنكي تهتك خطيا في مدة 5 سنوات؛

- بتاريخ 2019/12/31 مكنت عملية اختبار تدهور القيمة من ملاحظة خسارة محتملة بقيمة 70000 دج؛

- بتاريخ 2020/12/31 بعد عملية اختبار التدهور تبين إمكانية إسترجاع جزء من المخصص خسارة القيمة:

- الفرضية الأولى: استرجاع مبلغ 40000 دج؛
- الفرضية الثانية: استرجاع مبلغ 60000 دج.

المطلوب: 1- إعداد مخطط الإهلاك حسب الفرضيتين ؛

2- التسجيل المحاسبي للقيود الضرورية في يومية المؤسسة للسنتين 2019، 2020.

الحل:

- الفرضية الأولى:

مخطط الإهلاك السنوي

الإهلاك بعد إعادة التقييم				خسائر القيمة		الإهلاك الأساسي				
VCN	$\sum A$	A	VA			VCN	$\sum A$	A	VA	السنوات
540000	60000	60000	600000	-	-	540000	60000	60000	600000	2018
350000	180000	120000	600000	-	70000	420000	180000	120000	600000	2019
290000	280000	100000	530000	40000	-	300000	300000	120000	600000	2020
174000	396000	116000	570000	-	-	180000	420000	120000	600000	2021
58000	512000	116000	570000	-	-	60000	540000	120000	600000	2022
00	570000	58000	570000			00	600000	60000	600000	2023

نلاحظ تحقق الشرطين المتعلقين باسترجاع خسارة القيمة وهما:

420000	VNC بتاريخ 2019/12/31 قبل إثبات خسارة القيمة	—
70000 -	خسارة القيمة	—
350000 =	قاعدة الإهلاك الجديدة	—
100000 =	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 3.5/350000	—
250000 =	VNC بتاريخ 2020/12/31 قبل إسترجاع خسارة القيمة = 100000 - 350000	—
40000 +	إعادة إدماج خسارة القيمة	—
290000 =	قاعدة الإهلاك الجديدة	—
116000 =	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 2.5/290000	—
58000 =	قسط الإهلاك بتاريخ 2023/12/31 = 2/116000	—

— الشرط الأول: لا يمكن أن يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ المؤونة المسجلة سابقا

$$40000 < 70000$$

— الشرط الثاني: لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبية صافية

أكبر من القيمة المحاسبية الصافية الواجب الحصول عليها في حالة الإهلاك العادي

$$290000 < 300000$$

التسجيل المحاسبي:

	2019/12/31		
120000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
120000	إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	
70000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
70000	خسائر القيمة عن معدات صناعية تشكيل مؤونة	2915	

100000	100000	2020/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	681
40000	40000	خسائر القيمة عن معدات صناعية استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية إسترجاع المؤونة	781	2915

• الفرضية الثانية:

مخطط الإهلاك السنوي

الإهلاك بعد إعادة التقييم				خسائر القيمة		الإهلاك الأساسي				
VCN	$\sum A$	A	VA			VCN	$\sum A$	A	VA	السنوات
540000	60000	60000	600000	-	-	540000	60000	60000	600000	2018
350000	180000	120000	600000	-	70000	420000	180000	120000	600000	2019
300000	280000	100000	530000	50000	-	300000	300000	120000	600000	2020
180000	400000	120000	580000	-	-	180000	420000	120000	600000	2021
60000	520000	120000	580000	-	-	60000	540000	120000	600000	2022
00	580000	60000	580000			00	600000	60000	600000	2023

420000	VNC بتاريخ 2019/12/31 قبل إثبات خسارة القيمة	-
70000 -	خسارة القيمة	-
350000 =	قاعدة الإهلاك الجديدة	-
100000 =	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 3.5/350000	-
250000 =	VNC بتاريخ 2020/12/31 قبل إسترجاع خسارة القيمة = 100000 - 350000	-
60000 +	إعادة إدماج خسارة القيمة	-
310000 =	قاعدة الإهلاك الجديدة	-
	نلاحظ أن 310000 أكبر من 300000	
50000 +	إذا قيمة الاسترجاع	-
300000 =	قاعدة الإهلاك الجديدة	-
120000 =	قسط الإهلاك بعد تغيير قاعدة الإهلاك = 2.5/300000	-
60000 =	قسط الإهلاك بتاريخ 2023/12/31 = 2/120000	-

التسجيل المحاسبي:

		2019/12/31	
	120000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681
120000		إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815
	70000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681
70000		خسائر القيمة عن معدات صناعية تشكيل مؤونة	2915

		2020/12/31		
	100000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
100000		إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك السنوي	2815	
	50000	خسائر القيمة عن معدات صناعية	2915	
50000		استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية	781	
		إسترجاع المؤونة		

3.1.1 التنازل على التثبيتات

يؤدي التنازل عن أي تثبيت أو خروجه إما لتلفه أو اختفائه إلى ترصيد حسابه وتحويل الإهلاكات الخاصة به إلى حساب التثبيت المعني، بحيث يتعادل القيد بتسجيل الفارق بين قيمة التثبيت ومجموع الإهلاكات من جهة وسعر التنازل من جهة أخرى في إحدى الحسابين 752 فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية أو 652 نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية، كما يتم استرجاع المخصص لخسارة القيمة لزوال مبرره، وتسجل العملية محاسبيا كما يلي:

- تسجيل قسط الإهلاك المكمل: أي قسط الإهلاك من تاريخ 01/01 إلى غاية تاريخ التنازل

		N/12/31		
	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
xxxxxx		إهلاك التثبيتات قسط الإهلاك المكمل	28	

- تسجيل عملية التنازل: عندها تكون المؤسسة أمام ثلاثة حالات

– سعر التنازل (سعر البيع) = القيمة المحاسبية الصافية

	N/.../...		
xxxxxx		إهلاك التثبيتات	28
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات	29
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات	462
xxxxxx		التثبيت المعني	2
		إثبات الإيراد	
	xxxxxx	البنك أو الصندوق	53/512
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات	462
		تحصيل الإيراد	

– سعر التنازل (سعر البيع) < القيمة المحاسبية الصافية

	N/.../...		
xxxxxx		إهلاك التثبيتات	28
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات	29
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات	462
xxxxxx		التثبيت المعني	2
xxxxxx		فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة	752
		غير مالية	
		إثبات الإيراد	
	xxxxxx	البنك أو الصندوق	53/512
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات	462
		تحصيل الإيراد	

- سعر التنازل (سعر البيع) > القيمة المحاسبية الصافية

		N/.../...		
xxxxxx		إهلاك التثبيتات		28
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات		29
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات		462
xxxxxx		نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		652
xxxxxx		التثبيت المعني	2	
		إثبات الإيراد		
xxxxxx	xxxxxx	البنك أو الصندوق		53/512
xxxxxx		حقوق التنازل عن التثبيتات	462	
		تحصيل الإيراد		

مثال: بتاريخ 2015/03/04 اشترت مؤسسة الإسمنت آلة صناعية بمبلغ 150000 دج تهلك خطيا خلال عشرة سنوات

بتاريخ 2019/07/10 تنازلت المؤسسة عن الآلة بمبلغ 100000 دج

المطلوب: التسجيل المحاسبي لعملية التنازل بعد إعداد مخطط الإهلاك السنوي، علما أن TVA 19%
الحل:

VCN	ΣA	A	VA	السنوات
13750	12500	12500	150000	2015
122500	27500	15000	150000	2016
107500	42500	15000	150000	2017
92500	57500	15000	150000	2018
77500	72500	15000	150000	2019
62500	87500	15000	150000	2020
47500	102500	15000	150000	2021
32500	117500	15000	150000	2022
17500	132500	15000	150000	2023
2500	147500	15000	150000	2024
00	150000	2500	150000	2025

التسجيل المحاسبي:

		2019/07/10		
7500	7500	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية قسط الإهلاك المكمل	2815	681
150000	65000	إهلاك معدات صناعية	2815	2815
15000	119000	حقوق التنازل عن التثبيتات	462	462
19000		معدات صناعية	215	215
		فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	752	752
		TVA مستحقة		
		التنازل عن معدات صناعية		

2815

12500	
15000	
15000	
15000	
7500	
65000	65000

ملاحظة: تخضع الأرباح التي تحققها المؤسسة نتيجة تنازلها عن بعض عناصر التثبيتات للضريبة، إلا أنه ويهدف تشجيع المؤسسة على تجديد أو تعويض استثماراتها فإن قانون الضرائب يعفي هذه الأرباح من الضريبة، وهذا حسب الشروط التالية:

- الالتزام كتابيا من طرف المؤسسة بإعادة استثمار فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل؛
 - أن يتم استثمار الفائض في مدة أقصاها ثلاث سنوات ابتداء من نهاية السنة التي تم فيها التنازل.
- بمجرد الالتزام يحول رصيد فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل إلى الجانب الدائن للحساب 147 - فائض القيمة المعاد استثماره.

مبلغ التثبيت الجديد = سعر الشراء للتثبيت المتنازل عنه + زيادة القيمة (الفائض)
 القيمة القابلة للإهلاك للتثبيت الجديد = سعر شراء التثبيت الجديد - زيادة القيمة (الفائض)

مثال: خلال سنة 2019 باعت المؤسسة معدات نقل بمبلغ 250000 دج تمت حيازتها بمبلغ 520000 دج القيمة المحاسبية الصافية 170000 دج مع العلم أن المؤسسة استوفت كل الشروط القانونية لإعادة استثمار الفائض وإعفائه من الضريبة.

الحل:

فائض القيمة = سعر التنازل عن التثبيتات - القيمة المحاسبية الصافية عند تاريخ التنازل
 فائض القيمة = 170000 - 250000 = 80000 دج

		2019		
	80000	فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية	752	
80000		فائض القيمة المعاد استثماره	147	
		الإلتزام بإعادة استثمار الفائض		

يجب إعادة استثمار الفائض في الأجال القانونية المحددة بثلاثة سنوات، لذا تكون المؤسسة أمام ثلاثة حالات:

- استثمار الفائض بالكامل في المدة المحددة؛
- استثمار جزء من الفائض؛
- عدم استثمار فائض القيمة

مثال: لنفترض أن المؤسسة قامت بتاريخ 2020/04/10 بشراء معدات نقل جديدة تهتك خطيا في مدة 5 سنوات بمبلغ 450000 دج، TVA 19%.

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة علما أنها استثمرت مبلغ 60000 دج فقط من الفائض.

الحل:

القيمة القابلة للإهلاك للتثبيت الجديد = سعر شراء التثبيت الجديد - زيادة القيمة (الفائض)
 القيمة القابلة للإهلاك للتثبيت الجديد = 450000 - 60000 = 390000 دج
 قسط الإهلاك = 20% x 390000 = 78000
 قسط الإهلاك لسنة 2020 = (9 x 78000) / 12 = 58500

		2020/04/10		
	450000	معدات نقل		2182
	85500	TVA مسترجعة عن التثبيتات		44562
535500		بنوك وحسابات جارية	512	
		شراء معدات نقل		
		2020/04/10		
	60000	فائض القيمة المعاد استثماره		147
60000		إهلاك معدات صناعية	2815	
		إستثمار جزء من فائض القيمة		
		2020/12/31		
	58500	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر		681
		القيمة أصول غير جارية		
58500		إهلاك معدات صناعية	2815	
		قسط الإهلاك		

إذا لم يستثمر المبلغ المتبقي من فائض القيمة عند إنتهاء الأجال القانونية فإنه يجب على المؤسسة القيام بإدماج المبلغ غير المستثمر للنتيجة ليخضع للضريبة، وتسجل العملية كما يلي:

		2022/12/31		
	20000	فائض القيمة المعاد استثماره		147
20000		نتيجة السنة المالية	12	
		إدماج المبلغ غير المستثمر للنتيجة		

4.1.1 إهلاك التثبيتات حسب مكوناتها:

أجاز النظام المحاسبي المالي معالجة مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، وكما نعلم أن قيمة التثبيت القابلة للإهلاك توزع على مدة الانتفاع مع مراعاة قيمة الخردة في نهاية المدة، وعليه يجب حساب أقساط إهلاك مكونات الأصل كل على حدا إذا كانت مدد الانتفاع الخاصة بها مختلفة

مثال: بتاريخ N/01/01 اشترت مؤسسة آلة صناعية بمبلغ 600000 دج HT (TVA = 19 %) يتكون من محرك تكلفته 60000 دج HT يتم تغييره كل ثلاثة سنوات خلال مدة الاستغلال وهيكل تكلفته 540000 دج HT مدة استعماله 6 سنوات

إذا علمت أنه بتاريخ N+2/12/31 قامت المؤسسة بتغيير المحرك بتكلفة قدرت ب 66000 دج HT
المطلوب: - إعداد مخطط الإهلاك إذا علمت أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي؛
 - تسجيل العمليات في يومية المؤسسة للسنة N و N+2

الحل:

مخطط الإهلاك حسب المكونات

المجموع	المحرك البديل	المحرك الأصلي	الهيكل	السنوات
110000		20000=3/60000	90000=6/540000	N
110000		20000	90000	N+1
110000		20000	90000	N+2
112000	=3/66000		90000	N+3
112000	22000		90000	N+4
112000	22000		90000	N+5
112000	66000	60000	540000	المجموع

التسجيل المحاسبي

		N/01/01		
	540000	معدات صناعية (هيكل)		21541
	60000	معدات صناعية (محرك)		21542
	114000	TVA مسترجعة عن التثبيات		44562
714000		موردو التثبيات	404	
		شراء آلة صناعية		
		N/12/31		
	110000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
		أصول غير جارية		
90000		إهلاك معدات صناعية (هيكل)	281541	
20000		إهلاك معدات صناعية (محرك)	281542	
		قسط الإهلاك السنوي		

	110000	N+2/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية		681
90000		إهلاك معدات صناعية (هيكل)	281541	
20000		إهلاك معدات صناعية (محرك)	281542	
		قسط الإهلاك السنوي		
	60000	N+2/12/31 إهلاك معدات صناعية (محرك)		281542
60000		معدات صناعية (محرك)	21542	
		خروج المحرك الأصلي		
	66000	N+2/12/31 معدات صناعية (محرك)		21542
	11220	رقم مسترجع عن التثبيتات		44562
77220		موردو التثبيتات	404	
		استبدال المحرك		

5.1.1 أعباء التفكيك وإعادة التهيئة وأعباء الصيانة الدورية:

تضاف أعباء التفكيك وأعباء التهيئة في نهاية فترة الاستخدام، إذا كانت هذه الأعباء تشكل التزاما للكيان إلى تكلفة إنشاءه، أما أعباء الصيانة الدورية فيجب تسجيلها في حساب فرعي لحساب التثبيت المعني كما لو كانت أحد مكوناته

مثال: بتاريخ N/02/05 أنشأت مؤسسة الإسمنت مصنع على قطعة أرض استأجرها بمبلغ 3000000 دج سددت بشيك بنكي، وتعهد بإزالته وإعادة تهيئة القطعة الأرضية في نهاية فترة لاستخدام حيث تقدر تكاليف الإزالة ب 400000 دج.

بتاريخ N/03/12 اشترت المؤسسة معدات صناعية بمبلغ 4000000 دج تحتاج إلى صيانة دورية مرة في السنة بمبلغ 500000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة:

الحل:

		N/02/05		
	3400000	مباني صناعية		21311
3000000		بنوك وحسابات جارية	512	
400000		مؤونة تفكيك التثبيتات	158	
		إنشاء مصنع		
		N/03/12		
	4000000	معدات صناعية		21540
	500000	صيانة معدات صناعية		21541
4500000		موردو التثبيتات	404	
		شراء معدات صناعية على الحساب		

أ. إهلاك أعباء التفكيك وإعادة التهيئة

بما أن أعباء التفكيك وأعباء التهيئة تضاف في نهاية فترة الاستخدام إلى تكلفة إنشاء المشروع إذا كانت تشكل التزاما، لذا يتم إهلاك (تكلفة المشروع + أعباء التفكيك) خلال فترة حياة المشروع.

مثال: بالرجوع للمثال السابق إذا علمت أن المصنع ستم إزالته بعد 20 سنة **المطلوب:** تسجيل قسط الإهلاك لسنة N علما أن المؤسسة تطبق الإهلاك الخطي، وأن تكاليف الإزالة قام بها مقاول وسددت بشيك بنكي؟

الحل:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = 3400000 * 5\% = 170000$$

$$\text{قسط الإهلاك لسنة N} = 170000 * 12/11 = 155833.33$$

		N/12/31		
	155833.33	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
		أصول غير جارية		
155833.33		إهلاك مباني صناعية	28131	
		قسط الإهلاك السنوي		

في نهاية حياة المشروع يكون حساب المباني قد ترصد كليا بما فيه أعباء التفكيك كمايلي:

14166.67	14166.67	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك مباني صناعية قسط الإهلاك المكمل	281311	681
3400000	3400000	N+20/02/04 إهلاك مباني صناعية مباني صناعية خروج المبنى من حسابات المؤسسة	21311	281311

في نهاية حياة المشروع يجب ترصيد مؤونة التفكيك وعليه نكون أمام الحالات التالية:

الحالة الأولى: تكلفة التفكيك تساوي مبلغ المؤونة

يمكن تسجيل المصاريف حسب طبيعتها ثم ترصيد حساب المؤونة كمايلي:

400000	400000	N+20/02/04 مقاولات عامة بنوك وحسابات جارية تسديد المصاريف	512	611
400000	400000	N+20/02/04 مؤونة تفكيك التثبيتات موردو التثبيتات إلغاء المؤونة	404	158

كما يمكن ترصيد المؤونة مباشرة دون أن تظهر المصاريف حسب طبيعتها كمايلي:

400000	400000	مؤونة تفكيك التثبيتات بنوك وحسابات جارية إلغاء المؤونة	512	158
--------	--------	--	-----	-----

الحالة الثانية: تكلفة التفكيك أقل من مبلغ المؤونة

مثال: بالرجوع للمثال السابق لنفرض أن أعباء التفكيك المسددة للمقاول 350000 دج

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية الخاصة بالتفكيك

الحل:

		N+20/02/04		
	400000	مؤونة تفكيك التثبيتات		158
350000		بنوك وحسابات جارية	512	
50000		استرجاع مؤونات، خصوم غير جارية	783	
		إلغاء المؤونة		

الحالة الثالثة: تكلفة التفكيك أكبر من مبلغ المؤونة

مثال: بالرجوع للمثال السابق لنفرض أن أعباء التفكيك المسددة للمقاول 450000 دج

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية الخاصة بالتفكيك

الحل:

		N+20/02/04		
	400000	مؤونة تفكيك التثبيتات		158
	50000	مقاولات عامة		611
450000		بنوك وحسابات جارية	512	
		إلغاء المؤونة		

ب. إهلاك مصاريف الصيانة الدورية

مثال: بتاريخ N/01/01 اشترت مؤسسة حافلة لنقل عمالها مدة استخدامها 6 سنوات، بتكلفة

إجمالية 1200000 دج HT سدد بشيك بنكي، علما أن تكلفة الصيانة للثلاثة سنوات الأولى 90000

دج HT والثلاثة سنوات الأخيرة 120000 دج HT تسدد في بداية المدة بشيك.

المطلوب: إعداد مخطط الإهلاك علما أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي، وتسجيل العمليات

في يومية المؤسسة

الحل:

المجموع	مصاريف الصيانة			معدات النقل			السنوات
	VCN	A	VA	VCN	A	VA	
230000	60000	30000	90000	1000000	200000	1200000	N
230000	30000	30000	90000	800000	200000	1200000	N+1
230000	0000	30000	90000	600000	200000	1200000	N+2
240000	80000	40000	120000	400000	200000	1200000	N+3
240000	40000	40000	120000	200000	200000	1200000	N+4
240000	0000	40000	120000	0000	200000	1200000	N+5

التسجيل المحاسبي

1509300	1290000 219300	N/01/01 معدات نقل (90000 + 1200000) رقم مسترجع عن التثبيتات بنوك وحسابات جارية شراء معدات نقل	512	2182 44562
230000	230000	N/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
230000	230000	N+1/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
230000	230000	N+2/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
140400	120000 20400	N+3/01/01 معدات نقل رقم مسترجع عن التثبيتات بنوك وحسابات جارية مصاريف الصيانة الدورية	512	2182 44562

230000	230000	N+3/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
240000	240000	N+4/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
240000	240000	N+5/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات نقل قسط الإهلاك السنوي	28182	681
1410000	1410000	N+5/12/31 إهلاك معدات نقل معدات نقل خروج معدات النقل	2182	28182

2.1 جرد التثبيتات المعنوية

تعالج التسوية الجردية الخاصة بالتثبيتات المعنوية بنفس طريقة جرد التثبيتات المادية مع ملاحظة أن هناك بعض التثبيتات المعنوية لا تهلك مثل (شهرة المحل، فارق الإقتناء)، وفي حالة انخفاض قيمتها تخصص لها مؤونة (خسارة في القيمة) غير قابلة للإسترجاع، كما يوصي النظام المحاسبي المالي بإهلاك التثبيتات المعنوية في فترة لا تتجاوز العشرون سنة، وتسجل أقساط الإهلاك السنوية كمايلي:

xxxxxx	xxxxxx	N/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك التثبيتات المعنوية قسط الإهلاك السنوي	280	681
--------	--------	---	-----	-----

وعند ملاحظة خسارة في القيمة عن التثبيتات المعنوية نسجل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية إثبات خسارة القيمة	290	

مثال: بتاريخ 2019/03/30 اشترت مؤسسة الإسمنت برنامج معلوماتي لتسيير المخازن بمبلغ 10000 دج خارج الرسم، قدرة مدة الإستخدام ب 5 سنوات

بتاريخ 2020/12/31 قدرة القيمة السوقية لهذا البرنامج ب 6000 دج .

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة لسنة 2019 و2020 علما أن TVA 19 %.

الحل:

		2019/03/30		
	10000	برامج المعلوماتية وما شبهها	204	
	1900	TVA مسترجعة	4456	
11900		موردو التثبيتات شراء برنامج معلوماتي	404	
		2019/12/31		
	1500	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
1500		إهلاك برامج المعلوماتية قسط الإهلاك السنوي	2804	
		2020/12/31		
	2000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
2000		إهلاك برامج المعلوماتية قسط الإهلاك السنوي	2804	

		2020/12/31		
	500	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية		681
500		خسارة القيمة عن برامج المعلوماتية تشكيل مؤونة	2904	

ملاحظة: لم يخصص النظام المحاسبي المالي حسابا منفصلا لشهرة المحل (المحل التجاري) بل يسجل في الحساب 207 كل من:

– فارق الإقتناء (Good Will) أو (Ecart d' acquisition) إيجابيا كان أو سلبيا في حالة تجميع المؤسسات أو اندماج مؤسسة في أخرى أو ضم مؤسسة لأخرى، ويمكن أن يكون حساب فارق الإقتناء مدينا أو دائنا إلا أنه لا بد أن يظهر في الميزانية ضمن عناصر الأصول غير الجارية مهما كان رصيده.

$$\text{فارق الإقتناء} = \text{سعر الشراء (تكلفة الإندماج)} - \text{صافي أصول المؤسسة المندمجة}$$

$$\text{بالقيمة السوقية / صافي الأصول}$$

$$= \text{القيمة العادلة للأصول} - \text{القيمة العادلة للالتزامات}$$

– شهرة المحل (Fonds de Commerce) في حالة الحسابات المنفصلة.

شهرة المحل = سعر الشراء - مجموع صافي الأصول المادية

مثال: بتاريخ 2020/10/09 اشترت مؤسسة الإسمنت مؤسسة MEDCO بمبلغ 1 000 000 دج HT بشيك بنكي، قدرت القيمة السوقية لأصولها كمايلي: مباني تجارية 300 000 دج، أدوات صناعية 200 000 دج مكيف صناعي 400 000 دج، المدة النفعية المتبقية لها هي على التوالي 12 سنة ونصف، 15 شهر وسنتين أما القيمة العادلة للالتزامات (موردو التثبيات) 150 000 دج.
المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية في يومية المؤسسة لسنة 2020، علما أن TVA 19 %.

الحل:

		2019/03/30		
	300000	مباني تجارية	213	
	400000	معدات صناعية	2154	
	200000	أدوات صناعية	2155	
	250000	فارق الإقتناء	107	
	190000	TVA مسترجعة	4456	
150000		موردو التثبيات	404	
1190000		بنوك وحسابات جارية	512	
		شراء مؤسسة MEDCO		
		2020/12/31		
	1500	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	681	
6000		إهتلاك مباني تجارية	2804	
50000		إهتلاك معدات صناعية	2804	
40000		إهتلاك أدوات صناعية	2804	
		قسط الإهتلاك السنوي		
		مباني تجارية (3/12) x (12.5/300 000)		
		معدات صناعية (3/12) x (2/400 000)		
		أدوات صناعية (3/12) x (1.25/200 000)		

3.1 جرد التثبيات المالية:

نص النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول المالية عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفة إقتنائها إلا أنه يعمد في نهاية كل سنة مالية إلا إجراء إختبار تدني القيمة لإثبات أية خسائر محتملة، وهنا نميز بين نوعين من الأصول المالية:

– التثبيات المالية المحتفظ بها إلى حلول تاريخ إستحقاقها: هذه التثبيات تكون لها خسارة في القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، ويتم إثبات خسارة القيمة كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	296	686
xxxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية إثبات خسارة القيمة		

أما عند الاسترجاع إذا أثبت إختبار تدني القيمة إسترجاع خسائر قيمة سابقة، نسجل ماييلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية استرجاع خسائر القيمة. أصول مالية	786	296
xxxxxx		إسترجاع خسارة القيمة		

– تثبيات مالية جاهزة للبيع: وهي أصول مالية إشترتها المؤسسة بغرض التنازل عنها على المدى الطويل، تقييم في نهاية السنة وفق قيمتها العادلة كمايلي:

- السندات المدرجة في السوق المالي: يتم تحديد القيمة العادلة على أساس متوسط السعر خلال الشهر الأخير؛
- السندات الغير مدرجة في السوق المالي: تمثل القيمة العادلة قيمتها التفاوضية المحتملة.

ويتم إثبات فوراق التقييم في شكل زيادة أو إنخفاض في الأموال الخاصة لكي لا تتأثر نتيجة السنة المالية بالتغيرات الطرفية التي تتعرض لها قيمة هذه الأصول، وتسجل خسائر القيمة كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	فارق التقييم تثبيات مالية أخرى	27x	104
xxxxxx		إثبات خسارة القيمة		

أما الفائض فيسجل ماييلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	تثبيات مالية أخرى فارق التقييم	104	27x
xxxxxx		تسجيل فائض القيمة		

ملاحظة: عند التنازل عن التثبيتات المالية فإن الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية التنازل تسجل في إحدى الحسابين: 667 خسائر صافية عن التنازل عن الأصول المالية أو 767 أرباح صافية عن التنازل عن الأصول المالية، كما يجب إسترجاع خسائر القيمة المسجلة قبل إثبات عملية التنازل.

مثال: بتاريخ 2020/03/16 اشترت مؤسسة الإسمنت 1 000 سهم تمثل 60 % من أسم مؤسسة البلاط ب 500 دج للسهم الواحد سدد 70 % من قيمتها بشيك بنكي، كما اشترت 400 سهم من أسمهم مؤسسة MEDCO بمبلغ 200 دج للسهم نقدا، لا تمكثها من ممارسة نفوذ عليها ولا تنوي التنازل عنها في المدى القصير؛

– بتاريخ 2020/07/08 اشترت 100 سهم A ب 1 500 دج للسهم بشيك بنكي اعتبرتها سندات خاصة بنشاط المحفظة و 300 سهم B ب 150 دج للسهم تنوي بيعها في المدى القصير؛

– بتاريخ 2020/09/20 باعت 20 سهم A ب 1 600 دج للسهم نقدا و 150 سهم B ب 90 دج للسهم؛

– بتاريخ 2020/12/31 قدرت قيمة الأسهم كما يلي (سهم البلاط ب 520 دج، سهم MEDCO ب 190 دج سهم A ب 1 600 دج، سهم B ب 110 دج).

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية في يومية المؤسسة علما أن TVA 19 %.

الحل:

		2020/03/16		
	500000	سندات الفروع المنتسبة	261	
	80000	سندات المساهمة الأخرى	262	
	110200	TVA مسترجعة	4456	
416500		بنوك وحسابات جارية	512	
95200		الصندوق	53	
178500		عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات غير مسددة	269	
		شراء سندات		
		2020/07/08		
	150000	السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	273	
	45000	سندات تمثل حق الدين الدائن	272	
	37050	TVA مسترجعة	4456	
232050		بنوك وحسابات جارية	512	
		شراء 100 سند A و 300 سند B		

		2020/07/08		
	54145	الصندوق		53
	7000	خسائر صافية عن التنازل عن الأصول المالية		667
30000		السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	273	
22500		سندات تمثل حق الدين الدائن	272	
8645		TVA مستحقة	4457	
		بيع 20 سند A و150 سند B		
		2020/12/31		
	4000	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		686
		أصول غير جارية		
4000		خسائر القيمة عن سندات المساهمة	2962	
		إثبات خسائر القيمة عن السندات		
		2020/12/31		
	8000	السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة		273
		فارق التقييم	104	
8000		تسجيل فائض القيمة عن السندات A		
		$(1500 - 1600) \times (20 - 100)$		
		2020/12/31		
	6000	فارق التقييم		104
		سندات تمثل حق الدين الدائن	272	
6000		تسجيل فائض القيمة عن السندات B		
		$(110 - 150) \times (150 - 300)$		

2. جرد المخزونات

تتمثل عملية جرد المخزونات في العمليات التالية:

- الجرد المادي للمخزونات: أين تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزونات بمختلف أنواعها وتسجيلها في دفتر يسمى دفتر الجرد وهو دفتر إلزامي؛
- تسوية حسابات المخزونات في نهاية السنة: يكون ذلك بتسجيل خسائر القيمة عن المخزونات، إذا كان سعر البيع الصافي للمخزونات أقل من تكلفة شراءها؛
- التسجيل المحاسبي لعملية الجرد.

1.2 تسوية فوارق الجرد:

في نهاية كل سنة وبعد عملية الجرد المادي للمخزونات (إذا كانت المؤسسة تتبع نظام الجرد الدائم) فإن الفروقات المحتملة بين ما هو موجود ماديا وما هو مسجل محاسبيا تتم معالجتها محاسبيا كمايلي:

1.1.2 الفروقات المبررة

بعد القيام بعملية الجرد الفعلي للمخزون، إذا تبين أن فوارق الجرد عادية تتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:

أ. إنحراف إيجابي: (ما هو موجود ماديا أكبر من ما هو مسجل محاسبيا)

		N/12/31	
	xxxxxx	مخزون بضاعة	30
	xxxxxx	مواد أولية ولوازم	31
	xxxxxx	تموينات أخرى	32
	xxxxxx	سلع قيد الإنجاز	33
	xxxxxx	خدمات قيد التنفيذ	34
	xxxxxx	مخزون المنتجات	35
xxxxxx		مشتريات بضاعة مبيعة	600
xxxxxx		مواد أولية ولوازم مستهلكة	601
xxxxxx		تموينات أخرى مستهلكة	602
xxxxxx		الإنتاج المخزن	72
		تسوية الإنحراف الإيجابي	

ب. إنحراف سلبي: (ما هو موجود ماديا أقل من ما هو مسجل محاسبيا)

		N/12/31	
xxxxxx		مشتريات بضاعة مبيعة	600
xxxxxx		مواد أولية ولوازم مستهلكة	601
xxxxxx		تموينات أخرى مستهلكة	602
xxxxxx		الإنتاج المخزن	72
xxxxxx		مخزون بضاعة	30
xxxxxx		مواد أولية ولوازم	31
xxxxxx		تموينات أخرى	32
xxxxxx		سلع قيد الإنجاز	33
xxxxxx		خدمات قيد التنفيذ	34
xxxxxx		مخزون المنتجات	35
		تسوية الإنحراف السلبي	

2.1.2 الفروقات غير المبررة:

بعد الجرد الفعلي للمخزون، إذا تبين أن فوارق الجرد غير مبرر تتم معالجتها محاسبيا على

النحو التالي:

أ. إنحراف إيجابي: (ما هو موجود ماديا أكبر من ما هو مسجل محاسبيا)

		N/12/31	
xxxxxx		مخزون بضاعة	30
xxxxxx		مواد أولية ولوازم	31
xxxxxx		تموينات أخرى	32
xxxxxx		سلع قيد الإنجاز	33
xxxxxx		خدمات قيد التنفيذ	34
xxxxxx		مخزون المنتجات	35
xxxxxx		نواتج إستثنائية عن عملية التسيير	757
		تسوية الإنحراف الإيجابي	

ب. إنحراف سلبي: (ما هو موجود ماديا أقل من ما هو مسجل محاسبيا)

		N/12/31		
	xxxxxx	أعباء إستثنائية عن عملية التسيير		657
xxxxxx		مخزون بضاعة	30	
xxxxxx		مواد أولية ولوازم	31	
xxxxxx		تموينات أخرى	32	
xxxxxx		سلع قيد الإنجاز	33	
xxxxxx		خدمات قيد التنفيذ	34	
xxxxxx		مخزون المنتجات	35	
		تسوية الإنحراف السلبي		

مثال: بتاريخ n/12/31 أظهرت عملية الجرد المادي للمخزونات مايلي:

المخزونات	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة
بضاعة	1000 وحدة	9900 وحدة	10 دج
مواد أولية ولوازم	4900 كغ	5000 كغ	5 دج
منتجات تامة	1000 وحدة	2000 وحدة	20 دج

علما أن الفوارق بالنسبة للبضاعة والمواد الأولية مبررة، أما المنتجات التامة غير مبررة
المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية في يومية المؤسسة.

الحل:

		N/12/31		
	1000	مخزون بضاعة		30
1000		مشتريات بضاعة مباعة	600	
		تسوية الإنحراف الإيجابي		
		// //		
	500	مواد أولية ولوازم مستهلكة		601
500		مواد أولية ولوازم	31	
		تسوية الإنحراف السلبي		

		// //		
20000	20000	أعباء إستثنائية عن عملية التسيير منتجات تامة الصنع تسوية الإنحراف السلبي	355	657

2.2 خسائر القيمة عن المخزونات:

وفق النظام المحاسبي المالي (الفقرة 123-5) عملاً بمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزونات تقيم في نهاية الدورة المحاسبية بتكلفتها أو بقيمتها إنجازها الصافي (سعر البيع الصافي بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق) أيهما أقل، وتدرج أية خسائر في القيمة عن المخزونات كعبء عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية للإنجاز هذا المخزون.

1.2.2 إثبات خسارة القيمة:

يتم تسجيل انخفاض قيمة المخزون في الحسابات عندما لا يمكن استرداد تكلفتها التاريخية (تكلفة الشراء أو الإنتاج) كلياً أو جزئياً، ويمكن أن تعود أسباب هذا التدهور أو النقص في القيمة إلى مايلي:

– انخفاض متعلق بالسوق؛

– انخفاض مرتبط بحالة المخزون نفسه (تقادم، تلف، عدم إستخدام، دوران بطيء، ... إلخ).

وبالتالي خسارة القيمة تساوي الفرق السلبي بين صافي القيمة القابلة للتحقيق وتكلفة الشراء أو الإنتاج، ويتم الاعتراف بانخفاض قيمة المخزون من خلال التسجيل في الطرف المدين لحساب 685 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - أصول جارية مقابل جعل حساب 39x خسائر القيمة عن المخزونات دائناً.

ملاحظة: يتفرع حساب 39 حسب طبيعة العناصر المكونة لحساب المجموعة الثالثة المخزونات.

وتسجل خسائر القيمة عن المخزونات محاسبيا كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية	685	
xxxxxx		خسائر القيمة عن البضاعة	390	
xxxxxx		خسائر القيمة عن المواد الأولية	391	
xxxxxx		خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	392	
xxxxxx		خسائر القيمة عن المنتجات الجارية من السلع	393	
xxxxxx		خسائر القيمة عن المنتجات الجارية من الخدمات	394	
xxxxxx		خسائر القيمة عن المنتجات التامة	395	
xxxxxx		خسائر القيمة عن المخزون الخارجي	397	
		إثبات خسارة القيمة		

2.2.2 مراجعة خسارة القيمة:

تتم مراجعة خسارة القيمة عن المخزونات في نهاية كل دورة محاسبية حيث يمكن أن نكون أمام الحالات التالية:

أ. الرفع من خسارة القيمة:

في نهاية الفترة المحاسبية التالية، وإذا ظهر أن هذه المؤونة لم يعد لها داع، سواء كان ذلك نتيجة ارتفاع سعر البيع إلى أكثر من التكلفة أو مساويا لها فإن المؤسسة تقوم بإلغائها، وتسجل العملية محاسبيا كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن المخزونات	39	
xxxxxx		إسترجاع خسائر القيمة. أصول جارية	785	
		تخفيض أو إلغاء المؤونة		

مثال: بالرجوع للمثال السابق، إذا علمت سعر البيع الصافي للمخزونات قدر في نهاية السنة كمايلي:
البضاعة 8 دج، المواد أولية 6 دج والمنتجات التامة 15 دج.
المطلوب: تسجل قيد التسوية الضرورية في يومية المؤسسة.

الحل:

		N/12/31		
	25000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية		685
20000		خسائر القيمة عن البضاعة	390	
5000		خسائر القيمة عن المنتجات التامة	3955	
		إثبات خسارة القيمة		

ب. الإستعمال النهائي لخسارة القيمة:

عند التنازل على المخزونات التي كونت المؤسسة لها خسارة في القيمة، يتم ترصيد هاته الخسارة في قيد التنازل، وذلك بجعل حساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات مدينا مقابل جعل حساب المخزون المعني دائنا.

مثال: بالرجوع للمثال السابق، إذا علمت أن المؤسسة باعت بشيك بنكي خلال السنة N+1 البضاعة ب 8 دج والمنتجات التامة ب 22 دج.

المطلوب: تسجل القيود الضرورية في يومية المؤسسة علما أنها تتبع طريقة الجرد الدائم، TVA 19 %.

الحل:

		N+1		
	95200	بنوك وحسابات جارية		512
80000		بضاعة مبيعات	700	
15200		TVA مستحقة	4457	
		تسوية الفاترة رقم xxxxx		
		// //		
	80000	مشتريات بضاعة مباعة		600
	20000	خسائر القيمة عن البضاعة	30	390
100000		مخزون بضاعة		
		خروج البضاعة من المخازن		

		// //		
22000	26180	بنوك وحسابات جارية	700	512
4180		مبيعات المنتجات التامة	4457	
		TVA مستحقة		
		تسوية الفاترة رقم xxxxxx		
		// //		
	15000	التغيير في مخزون المنتجات	355	724
	5000	خسائر القيمة عن المنتجات التامة		3955
20000		منتجات تامة الصنع		
		خروج المنتجات من المخازن		

ملاحظة: نصت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة على اعتبار مؤونة إنخفاض المخزونات (خسائر القيمة عن المخزونات) أعباء يسمح بتخفيضها لحساب النتيجة الخاضعة للضريبة، كما حددت الشروط الضرورية لقبول هذه العملية.

3.2 تسويات متعلقة بالمخزونات:

عملا بمبدأ استقلالية الدورات يجب أن تتحمل كل دورة الأعباء وتستفيد من الإيرادات المرتبطة بها حتى ولو حدثت قبل أو بعد الدورة، لذا لا بد على المؤسسة أن تقوم في نهاية الدورة المحاسبية ببعض العمليات المرتبطة بتسوية عناصر المخزونات.

1.3.2 تسويات حسابات المشتريات:

يعتبر حساب 38 حسابا وسيطيا، يجب ترصيده عند إقفال حسابات الفترة و عند إتباع المؤسسة طريقة الجرد الدائم يبقى هذا الحساب غير مرصد ولهذا يجب القيام بعملية تسوية لهذا الحساب.

أ. تسوية الرصيد المدين لحساب 38 المشتريات:

في هذه الحالة تكون المؤسسة قد استلمت الفاتورة الخاصة بالمشتريات دون أن تستلم عناصر المشتريات، أي أن هذه العناصر بقيت خارج المؤسسة أو عند المورد وبالتالي لابد من تسوية هذه الوضعية باستعمال الحساب (ح- 37 مخزون في الخارج) وتسجل العملية كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	المخزونات في الخارج	37	
xxxxxx		المشتريات المخزنة	38	
		ترصيد حساب المشتريات المدين		

وعند استلام المخزون نسجل مايلي:

		تاريخ الإستلام		
	xxxxxx	البضاعة	30	
		المواد الأولية واللوازم	31	
		التموينات الأخرى	32	
xxxxxx		المخزونات في الخارج	37	
		استلام المخزونات في الخارج		

ب. تسوية الرصيد الدائن لحساب 38 المشتريات:

في هذه الحالة تكون المؤسسة قد استلمت المشتريات دون أن تثبت محاسبيا فاتورة هذه المشتريات، وبالتالي تتم تسوية هذه الوضعية محاسبيا باستعمال الحساب (ح- 408 فواتير قيد الاستلام) وتسجل العملية كمايلي:

		N/12/31		
	xxxxxx	المشتريات المخزنة	38	
	xxxxxx	TVA مسترجعة	4456	
xxxxxx		فواتير قيد الإستلام	408	
		ترصيد حساب المشتريات الدائن		

2.3.2 تسويات المبيعات:

أ. تسليم الفاتورة دون تسليم البضاعة:

تتم المعالجة المحاسبية لحالة تسليم الفاتورة المتعلقة بالمبيعات دون تسليم البضاعة في نهاية الدورة المحاسبية كمايلي:

		N/12/31		
	xxxxxx	المشتريات المستهلكة		60
xxxxxx		بضاعة	30	
xxxxxx		مواد أولية ولوازم	31	
xxxxxx		تموينات أخرى	32	
		تسوية حسابات المبيعات		

ب. تسليم البضاعة دون تسليم الفاتورة:

تم المعالجة المحاسبية لحالة تسليم البضاعة المتعلقة بالمبيعات دون تسليم الفاتورة في نهاية الدورة المحاسبية كمايلي:

		N/12/31		
	xxxxxx	فواتير قيد التحرير		418
xxxxxx		مبيعات بضاعة	700	
xxxxxx		TVA مستحقة	4457	
		تسوية حسابات المبيعات		

مثال: بتاريخ 2020/03/05 إشترت بضاعة بمبلغ 30000 دج خارج الرسم، تخفيض تجاري 2 % بشيك بنكي، واستلمت الفاتورة دون إستلام البضاعة.

بتاريخ 2020/05/08 باعت بضاعة بمبلغ 45000 دج خارج الرسم، سلمت البضاعة دون تحرير الفاتورة.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية في يومية المؤسسة بتاريخ 2020/12/31 علما أن TVA 9 %.

الحل:

		2020/12/31		
	29400	المخزونات في الخارج		37
29400		مشتريات بضاعة	38	
		ترصيد حساب المشتريات المدين		
		$29400 = 30000 - 2 \times 30000$		

		2020/12/31		
	53550	فواتير قيد التحرير		418
45000		مبيعات بضاعة	700	
8550		TVA مستحقة	4457	
		تسوية حسابات المبيعات		

3. جرد حسابات الغير

تعتبر عملية جرد حسابات الغير من أهم مراحل أعمال نهاية السنة لذا لا بد أن تحظى باهتمام كبير وتتمثل هاته العملية في مايلي:

1.3 جرد حسابات الزبائن:

تشمل عملية جرد حسابات الزبائن مايلي:

- الجرد المادي لحقوق العملاء: من خلال مراجعة الوثائق الثبوتية التي تؤكد هاته الحقوق، وتصحيح الاخطاء المحتملة وإعادة تصنيف هاته الحقوق تبعاً لطول فترة تحصيلها؛
- تسوية حسابات الزبائن: وتشمل هذه العملية مايلي:

1.1.3 تسوية حسابات الزبائن الدائنة:

في الحالات العادية تكون أرصدة حسابات الزبائن مدينة في نهاية الدورة، فإذا كان أحد هذه الحسابات دائناً فهذا يعني أنها تحولت من أصول إلى خصوم، وعليه يجب إظهاره ضمن حسابات الخصوم وهذا بترصيدها بدمجها في حساب 4197 الزبائن الدائنون، وفي بداية السنة المالية الموالية يرصد هذا الحساب.

		N/12/31		
	xxxxxx	الزبائن		411
xxxxxx		الزبائن الدائنون	4197	
		تسوية حساب الزبائن الدائنة		

مثال: بتاريخ N/12/31 ظهر حساب الزبون A دائناً بمبلغ 100000 دج.

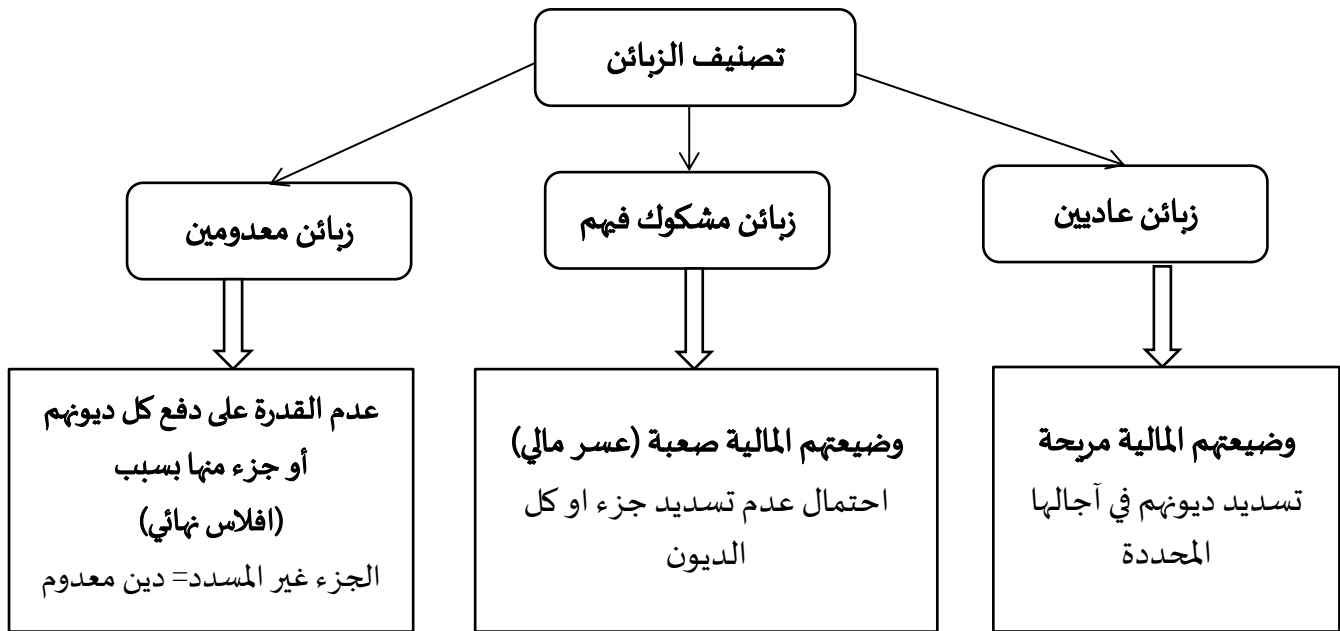
المطلوب: تسجل القيود التسوية الضرورية خلال السنة N والسنة N+1.

الحل:

100000	100000	N/12/31	الزبائن الزبائن الدائنون	411 4197
100000	100000	N+1/01/01	الزبائن الدائنون الزبائن	4197 411
			تسوية حساب الزبائن الدائنة ترصيد حساب الزبائن الدائنة	

2.1.3 إثبات خسائر القيمة عن حسابات الغير:

تقوم المؤسسة في نهاية السنة بإعادة تصنيف العملاء، حيث يتم تصنيف الزبائن إلى:



بعد دراسة مختلف العملاء تقوم المؤسسة بتسجيل خسارة القيمة عن كل دين يحتمل أن لا يحصل بصورة كاملة، وذلك عبر المراحل التالي:

أ. إثبات الديون المشكوك في تحصيلها:

في نهاية السنة تقوم المؤسسة بإعادة تصنيف الزبائن المشكوك في تحصيل دينهم و هذا بوضعهم في حساب خاص وهو -ح- 416 زبائن مشكوك فيهم، أي تحويل الدين من دين عادي إلى مشكوك في تحصيله وتسجل العملية محاسبيا كما يلي:

مبلغ الدين TTC		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	الزبائن مشكوك فيهم	411	416
		الزبائن		
		تحويل الزبون العادي إلى مشكوك فيه		

ب. إثبات خسارة القيمة:

بعد معالجة وضعية العملاء ومعرفة مدى قدرتهم على السداد، يتم تشكيل الخسارة في القيمة لمختلف الزبائن المشكوك في دينهم، وتكون قيمة الخسارة عادة نسبة مئوية من الدين الإجمالي خارج الرسم، وبعد تحديد قيمة الخسارة في الدين يتم تسجيل القيد التالي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	49	685
		أصول جارية		
xxxxxx		خسائر القيمة عن حسابات الغير		
		إثبات خسارة القيمة		

ملاحظة: يتفرع حساب 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير إلى الحسابات الفرعية التالية:

- 491. خسائر القيمة عن حسابات الزبائن؛
- 495. خسائر القيمة عن حسابات المجموعة والشركاء؛
- 496. خسائر القيمة عن حسابات المدينين المتنوعين؛
- 498. خسائر القيمة عن الحسابات الأخرى للغير.

مثال: بتاريخ N/12/31 أظهر ميزان المراجعة لمؤسسة الإسمنت مايلي:

ح- 4111 الزبون A مدينا بمبلغ 9520 دج

ح- 4112 الزبون B مدينا بمبلغ 4760 دج

إذا علمت أن الزبون A يواجه صعوبات مالية ومن الممكن أن يسدد 60% فقط من دينه أما الزبون B من المتوقع أن يسدد 40% من دينه.

المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية، علما أن TVA 19%.

الحل:

		N/12/31		
	14280	الزبائن مشكوك فيهم		416
9520		الزبون A	4111	
4760		الزبون B	4112	
		تحويل الدين إلى مشكوك فيه		
		N/12/31		
	3200	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		685
		أصول جارية		
3200		خسائر القيمة عن حسابات الزبون A	4911	
		إثبات خسارة القيمة للزبون A		
		$8000 = 1.19/9520$		
		$3200 = \% 40 \times 8000$		
		N/12/31		
	2400	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		685
		أصول جارية		
2400		خسائر القيمة عن حسابات الزبون A	4911	
		إثبات خسارة القيمة للزبون A		
		$4000 = 1.19/4760$		
		$2400 = \% 60 \times 4000$		

ج. مراجعة خسارة القيمة:

إذا تم تحصيل الدين الذي خصصت له خسارة في القيمة فإنه يتم ترصيده كلياً أو جزئياً بما يتناسب ونسبة التحصيل، كما يمكن لخسارة القيمة عن حسابات الزبائن أن تزيد أو تنقص في السنة المالية حسب وضعية الزبون، وعليه نكون أمام إحدى الحالتين:

– الحالة الأولى: تزداد وضعية الزبون تعقيداً، وعليه تقوم المؤسسة برفع قيمة خسارة القيمة وهذا من خلال الرفع من نسبة الدين المشكوك فيه، وهنا يتم تسجيل نفس القيد تشكيل المؤونة ولكن المبلغ يكون بالفرق بين مبلغ الخسارة الواجب تشكيلها والمؤونة المشكولة سابقاً؛

– الحالة الثانية: إذا تحسنت وضعية الزبون تقوم المؤسسة بتخفيض أو إلغاء الخسارة المشكلة سابقا، وعليه تسجل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن حسابات الغير		491
xxxxxx		استرجاع خسائر القيمة أصول جارية	785	
		إسترجاع خسارة القيمة		

ملاحظة هامة: إذا تأكدت المؤسسة من أن الزبون تحسنت وضعيته المالية وأنه سيسدد كل ما عليه، تقوم بإلغاء خسارة القيمة الخاصة به وعادة يحول حسابه إلى زبون علدي وذلك بتسجيل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	الزبائن		411
xxxxxx		الزبائن مشكوك فيهم	416	
		تحويل الزبون المشكوك فيه إلى زبون عادي		

د. معالجة الديون المعدومة جزئيا أو كليا:

إذا تعقدت وضعية الزبون أكثر، قد يعلن إفلاسه بسبب تدهور وضعيته المالية ولا يسدد جزء من ديونه أو كلها، فيصبح الدين الذي لا يستطيع الزبون تسديده دينا معدوما يسجل ضمن الأعباء، تغطيه المؤسسة من مخصص خسارة القيمة المكون له سابقا، ونكون هنا أمام حالتين:

– الحالة الأولى: الخسارة الحقيقية (الدين المعدوم) < الخسارة المتوقعة: تتم المعالجة المحاسبية للديون المعدومة في هذه الحالة كما يلي:

أولا. تسجيل المبلغ المسدد من طرف الزبون (متضمن الرسم):

		N+1/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	بنوك وحسابات جارية		512
xxxxxx		الزبائن مشكوك فيهم	416	
		اثبات تسديد الزبون لدينه		

ثانيا. ترصيد حساب الزبون :

		N+1/12/31	
الدين المعدوم HT			
- خسارة القيمة			
xxxxxx	الجزء غير المسدد	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	654
xxxxxx	متضمن الرسم	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491
xxxxxx		TVA مستحقة	4457
xxxxxx		الزبائن مشكوك فيهم	416
		ترصيد حساب الزبون	

ملاحظة: تم ترصيد الرسم على القيمة المضافة باعتبار أن العميل غير قادر على تسديدها، وقد سجلت من قبل ضمن دينه لما تسلم الفاتورة، و كذلك لا بد من استرجاع خسارة القيمة الخاصة اذا الزبون.

– الحالة الثانية: الخسارة الحقيقية > الخسارة المتوقعة: تتم المعالجة المحاسبية للديون المعدومة في هذه الحالة كما يلي:

أولا. تسجيل المبلغ المسدد من طرف الزبون بنفس القيد المسجل في الحالة السابقة.

ثانيا. ترصيد حساب الزبون :

		N+1/12/31	
الدين المعدوم TTC			
xxxxxx		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491
xxxxxx		TVA مستحقة	4457
xxxxxx		الزبائن مشكوك فيهم	416
xxxxxx		استرجاع خسائر القيمة أصول جارية	785
		ترصيد حساب الزبون	

ملاحظة: في حال إفلاس زبون عادي خلال الدورة يرصد حسابه كما يلي:

الدين المعدوم HT	xxxxxx	N+1/12/31	411	654	
	xxxxxx	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل			4457
	xxxxxx	TVA مستحقة الزبائن ترصيد حساب الزبون			

مثال: من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2019/12/31 لمؤسسة "الرياض" استخرجت أرصدة بعض الحسابات التالية:

رقم الحساب	إسم الحساب	مدين	دائن
411	الزبائن	571200	
416	الزبائن المشكوك فيهم	254660	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		107000

❖ المعلومات الجردية بتاريخ 2019/12/31:

• الزبائن المشكوك فيهم:

الزبائن	مبلغ الدين (TTC)	خسارة القيمة في 2018/12/31	التسديدات خلال 2019	الوضعية في 2019/12/31
الزبون A	119000	20 %	42840	يحتمل عدم تسديد 40 % من الرصيد
الزبون B	142800	24000	99960	أعلن إفلاسه
الزبون C	؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟	114240	يحتمل تسديد 50 % من الرصيد

• الزبائن العاديين:

الزبائن	مبلغ الدين TTC	الوضعية في 2019/12/31
الزبون D	150535	يحتمل عدم تسديد 20 % من الرصيد
الزبون E	381990	يحتمل عدم تسديد 70 % من الرصيد

المطلوب: تسجيل قيود التسوية بتاريخ 2019/12/31، علماً أن جميع التسديدات تم تسجيلها والرسم على القيمة المضافة TVA 19 %.

الحل:

• الزبائن المشكوك فيهم:

– الزبون A:

$$\begin{aligned} \text{خسارة القيمة بتاريخ 2018/12/31} &= \frac{20}{100} \times \frac{119000}{1.19} = 20000 \text{ دج} \\ \text{رصيد الدين متضمن الرسم (TTC)} &= 42840 - 119000 = 76160 \text{ دج} \\ \text{رصيد الدين خارج الرسم (HT)} &= \frac{76160}{1.19} = 64000 \text{ دج} \\ \text{الخسارة الحالية} &= \frac{40}{100} \times 64000 = 25600 \text{ دج} \\ \text{تعديل الخسارة} &= 20000 - 25600 = 5600 \text{ (رفع المؤونة)} \end{aligned}$$

– الزبون B:

$$\begin{aligned} \text{رصيد الدين متضمن الرسم (TTC)} &= 99960 - 142800 = 42840 \text{ دج} \\ \text{رصيد الدين خارج الرسم (HT)} &= \frac{42840}{1.19} = 36000 \text{ دج} \\ \text{الخسارة الحالية} &= \frac{40}{100} \times 64000 = 25600 \text{ دج} \\ \text{الفرق} &= \text{الخسارة الحقيقية} - \text{الخسارة السابقة} = 24000 - 36000 = 12000 \text{ (خسارة إضافية)} \end{aligned}$$

– الزبون C:

$$\begin{aligned} \text{استخراج مبلغ الدين وخسارة القيمة لسنة 2018:} \\ \text{لدينا: رصيد حساب 416} &= \text{مجموع مبالغ الدين (TTC)} - \text{مجموع التسديدات (TTC)} \\ &= (119000 + 142800 + \text{مبلغ الدين (TTC)}) - (114240 + 99960 + 42840) = 254660 \\ \text{مبلغ الدين TTC} &= 254660 - 4760 = 249900 \text{ دج} \\ \text{خسارة القيمة في 2018/12/31} &= \text{رصيد حساب 491} - \text{مجموع خسائر القيمة للزبائن المشكوك فيهم} \\ \text{خسارة القيمة في 2018/12/31} &= 107000 - (24000 + 20000) = 63000 \text{ دج} \\ \text{التسويات اللازمة:} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{رصيد الدين متضمن الرسم (TTC)} &= 114240 - 249900 = 135660 \text{ دج} \\ \text{رصيد الدين خارج الرسم (HT)} &= \frac{135660}{1.19} = 114000 \text{ دج} \\ \text{الخسارة الحالية} &= \frac{50}{100} \times 114000 = 57000 \text{ دج} \\ \text{الفرق} &= \text{الخسارة الحقيقية} - \text{الخسارة السابقة} = 63000 - 57000 = 6000 \text{ (تخفيض المؤونة)} \end{aligned}$$

• الزبائن العاديين:

– الزبون D:

$$\text{رصيد الدين خارج الرسم (HT)} = \frac{150535}{1.19} = 126500 \text{ دج}$$

$$\text{الخسارة الحالية} = \frac{20}{100} \times 126500 = 25300 \text{ دج}$$

– الزبون E:

$$\text{رصيد الدين خارج الرسم (HT)} = \frac{381990}{1.19} = 321000 \text{ دج}$$

$$\text{الخسارة الحالية} = \frac{30}{100} \times 321000 = 96300 \text{ دج}$$

قيود التسوية الضرورية بتاريخ 2019/12/31:

5600	5600	2019/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية خسائر القيمة عن حسابات الزبون A زيادة خسارة القيمة للزبون A	685 4911
42840	12000 24000 6840	2019/12/31 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل خسارة القيمة عن حسابات الزبون B TVA مستحقة الزبائن مشكوك فيهم ترصيد حساب الزبون B	654 4912 4457 416
6000	6000	2019/12/31 خسارة القيمة عن حسابات الزبون C استرجاع خسائر القيمة أصول جارية تخفيض خسارة القيمة للزبون C	4913 785
150535	150535	2019/12/31 الزبائن مشكوك فيهم الزبون D تحويل الدين إلى مشكوك فيه	416 4114

25300	25300	2019/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية خسائر القيمة عن حسابات الزبون D إثبات خسارة القيمة للزبون D	4914	685
381990	381990	2019/12/31 الزبائن مشكوك فيهم الزبون E تحويل الدين إلى مشكوك فيه	4114	416
96300	96300	2019/12/31 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية خسائر القيمة عن حسابات الزبون E إثبات خسارة القيمة للزبون E	4914	685

2.3 جرد حسابات الموردين:

تتمثل عملية جرد الموردين في القيام بالعمليات التالية:

- مراجعة الوثائق الثبوتية التي تثبت الديون وتصحيح الأخطاء المحتملة في مبالغها، وإعادة تصنيفها إلى خصوم جارية أو غير جارية تبعاً لتاريخ إستحقاقها؛
- تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين: في الحالات العادية تكون أرصدة حسابات الموردين دائنة في نهاية السنة المالية، فإذا كان أحد هذه الحسابات مدينة فهذا يعني أنه تحول من خصوم إلى أصول، وعليه يجب إظهاره ضمن حسابات الأصول وهذا بترصيده بدمجه في حساب 4097 الموردين المدينون، وفي بداية السنة المالية الموالية يرصد هذا الحساب.

xxxxx	xxxxx	N/12/31 الموردون المدينون موردو المخزونات والخدمات تسوية حسابات الموردون المدينون	401	4097
-------	-------	--	-----	------

مثال: بتاريخ N/12/31 أظهر حساب الموردين الأرصدة التالية:

المورد A رصيد دائن بمبلغ 50000 دج

المورد B رصيد مدين بمبلغ 120000 دج

المطلوب: تسجل القيود التسوية الضرورية خلال السنة N والسنة N+1.

الحل:

		N/12/31		
	120000	الموردون المدينون	4097	
120000		المورد B	401	
		تسوية حسابات الموردون المدينون		
		N+1/01/01		
	120000	المورد B	4097	
120000		الموردون المدينون	401	
		ترصيد حسابات الموردون المدينون		

4. جرد الحسابات المالية

تمثل الحسابات المالية جميع الأموال (النقود) بمختلف أنواعها، ورقية، مصرفية، أو التي يتم تداولها في المدى القصير، وتمثل عملية جرد الحسابات المالية مايلي:

1.4 تسوية حسابات القيم المنقولة للتوظيف (ح/50):

القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق أرباح في الأجل القصير، تسجل عند حيازتها بتكلفة الاقتناء إلا أنه في نهاية كل سنة يعاد تقييم القيم المنقولة للتوظيف وفق لقيمتها السوقية، لذا نكون أمام حالتين:

– حالة خسارة القيمة: سعر السوق > تكلفة الإقتناء

يدرج الفارق في الطرف المدين لحساب 665 فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة وتسجل العملية كمايلي:

		N/12/31		
	xxxxx	فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة	665	
xxxxxx		القيم المنقولة للتوظيف	50	
		تسجيل خسارة القيمة		

— حالة فائض القيمة: سعر السوق < تكلفة الإقتناء

يدرج الفارق في الطرف الدائن لحساب 765 وتسجل العملية كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	القيم المنقولة للتوظيف	765	50
		فارق التقييم عن أصول مالية - فوائض القيمة		
		تسجيل فائض القيمة		

مثال: إليك الجدول التالي الذي يوضح وضعية القيم المنقولة للتوظيف لدى مؤسسة الرياض كمايلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	عدد السندات	تكلفة الإقتناء في 2020/05/01	القيمة السوقية في 2020/12/31
503	الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية	1500	1050	1000
506	السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل	2400	1360	1520

المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

فارق التقييم = القيمة السوقية - تكلفة الإقتناء

— > 503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية:

تكلفة الإقتناء = 1050 x 1500 = 1575000 دج

القيمة السوقية = 1000 x 1500 = 1500000 دج

فارق التقييم = 1500000 - 1575000 = - 75000 دج (نواقص القيمة)

— > 506 السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل:

تكلفة الإقتناء = 1360 x 2400 = 3264000 دج

القيمة السوقية = 1520 x 2400 = 3648000 دج

فارق التقييم = 3648000 - 3264000 = 384000 دج (فوائض القيمة)

قيود التسوية بتاريخ 2020/12/31:

75000	75000	2020/12/31 فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية تسجيل خسارة القيمة	503	665
384000	384000	2020/12/31 السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل فارق التقييم عن أصول مالية - فوائض القيمة تسجيل فائض القيمة	765	50

2.4 تسوية حساب البنك والصندوق:

في نهاية الدورة المحاسبية يتم جرد النقديات بالصندوق وإعداد محضر يبين قيمتها، كما تقوم المؤسسة بتسوية الفوارق التي قد تظهر بين المبالغ الموجودة فعلا بالصندوق والرصيد المحاسبي لحساب الصندوق، وهنا تكون المؤسسة أمام حالتين:

– الفوارق السلبية: الرصيد الفعلي للصندوق أقل من الرصيد المحاسبي، نسجل ماييلي:

xxxxx	xxxxx	N/12/31 فارق أو خطأ في حساب الصندوق الصندوق تسوية الفوارق السلبية للصندوق	53	6572
-------	-------	--	----	------

– الفوارق الإيجابية: الرصيد الفعلي للصندوق أكبر من الرصيد المحاسبي، نسجل ماييلي:

xxxxx	xxxxx	N/12/31 الصندوق فارق أو خطأ في حساب الصندوق تسوية الفوارق السلبية للصندوق	7572	53
-------	-------	--	------	----

أما بالنسبة لحساب البنك تقوم المؤسسة بإعداد ما يسمى بحالة التقارب البنكي بعد طلب كشف الحساب البنكي للمؤسسة (سيتم التطرق له بالتفصيل لاحقا) واعتمادا على حالة التقارب البنكي يتم تسجيل قيود التسوية.

3.4 تسوية خسارة القيمة عن الحسابات المالية:

من المفروض أن حسابات الصندوق والبنك لا تتعرض قيمها الى انخفاض الا في حالات استثنائية مثل الشيكات المقبوضة من الزبائن دون رصيد، وكذا المبالغ التي يقطعها البنك من حساب المؤسسة لديه، والتي منحها لها سابقا مقابل شيكات الزبائن والكمبيالات المخصومة، ويتبين في نهاية الدورة أن هؤلاء الزبائن في وضعية مالية صعبة لا تمكن البنك من تحصيل هذه المبالغ منهم، فيقوم باسترجاعها من حساب المؤسسة، لهذا يجي على المؤسسة تكوين مؤونة بمبلغ يساوي ناقص القيمة المحتملة.

ويتفرع حساب 59 إلى الحسابات الفرعية التالية:

— < /> 591 - خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية؛

— < /> 594 - خسائر القيمة عن الوكالات المالية التنسيقات والاعتمادات.

1.3.4 تكوين المؤونة:

عند معاينة خسارة القيمة تسجل العملية كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	686	
xxxxxx		خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية إثبات خسارة القيمة	591	

2.3.4 تعديل خسارة القيمة:

في نهاية كل سنة تتم مراجعة خسارة القيمة وتعديلها، فإذا كانت هناك رفع في خسارة القيمة يتم تسجيلها بنفس القيد السابق، أما إذا كان هناك تخفيض أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيات المالية استرجاع خسائر القيمة. أصول مالية	591	
xxxxxx		إسترجاع خسارة القيمة	786	

3.3.4 الاستعمال النهائي للمؤونة:

تتحقق خسارة القيمة عن القيم المودعة في البنوك عندما يقطع البنك المبلغ موضوع خسارة القيمة من الحساب البنكي للمؤسسة، لذا نكون أمام الحالات التالية:

أ. الخسارة الفعلية تساوي المؤونة: في هاته الحالة نسجل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	512	591
xxxxxx		البنوك والحسابات الجارية		
		إسترجاع خسارة القيمة		

ب. الخسارة الفعلية أكبر المؤونة: في هاته الحالة نسجل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	512	591
xxxxxx	xxxxxx	أعباء مالية		661
xxxxxx		البنوك والحسابات الجارية	512	
		إسترجاع خسارة القيمة		

ج. الخسارة الفعلية أقل المؤونة: في هاته الحالة نسجل مايلي:

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	786	591
xxxxxx		إسترجاع خسائر القيمة. أصول مالية		
xxxxxx		البنوك والحسابات الجارية	512	
		إسترجاع خسارة القيمة		

مثال: إليك الجدول التالي الذي يبين الخسارة المتوقعة للمبالغ المودعة من طرف مؤسسة الرياض في حسابها البنكي، كمايلي:

المبلغ المودع	الخسارة المحتملة بتاريخ	الخسارة المحتملة بتاريخ	الوضعية خلال سنة
	2019/12/31	2020/12/31	2021
300000	% 20	% 12	تحقق الخسارة 30000

المطلوب: اجراء القيود الضرورية في نهاية كل دورة محاسبية

الحل:

– خسارة القيمة لسنة 2019: $300000 \times 20\% = 60000$ دج

		2019/12/31		
	60000	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	686	
60000		خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية إثبات خسارة القيمة	591	

– الوضعية بتاريخ 2020/12/31:

الخسارة بتاريخ 2019/12/31 = 60000 دج

الخسارة بتاريخ 2020/12/31 = $300000 \times 12\% = 36000$ دج

الاسترجاع = $60000 - 36000 = 24000$ دج

		2020/12/31		
	24000	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	591	
24000		استرجاع خسائر القيمة. أصول مالية إسترجاع خسارة القيمة	786	

– الوضعية سنة 2021:

الخسارة الفعلية = 30000 دج

خسارة القيمة المسجلة = 36000 دج

الخسارة الفعلية أقل من المؤونة إذا نسجل ماييلي:

		N/12/31		
	36000	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	591	
6000		استرجاع خسائر القيمة. أصول مالية	786	
30000		البنوك والحسابات الجارية إسترجاع خسارة القيمة	512	

5. حالة التقارب البنكي

المقاربه البنكية هي مذكوره تسويه حساب البنك، تعد في نهاية كل شهر أو كل ثلاثي للتأكد من صحة العمليات البنكية التي قامت بها المؤسسة والمدرجة بكشف حساب البنك، وتقوم المقاربة البنكية على مبدأ هام من المبادئ المحاسبية يسمى بمبدأ تبادلية الحسابات.

1.5 مبدأ تبادلية الحسابات:

تمسك المؤسسة حسابات النقديات وحسابات أموالها المودعة لدى البنوك ومركز الصكوك البريدية، في نفس الوقت تمسك هذه الأخير أيضا حساب المؤسسة لديها و تقدم لها دوريا كشفا برصيدها وتقوم بهذا وفق مبدأ الحساين المتبادلين الذي يعني أن ما تسجله المؤسسة لديها في الجانب المدين من حساب البنك يسجله البنك في حساب المؤسسة لديه في الجانب الدائن (لأن الأموال المودعة لديه تعتبر ديننا عليه) وما تسجله المؤسسة في الجانب الدائن يسجله البنك في الجانب المدين دلالة على خروج الأموال من الحساب.

مثال: بتاريخ 2020/04/03 أسس شخص مؤسسة ذات مسؤولية محدودة برأس مال يقدر ب 3000000 دج وضعه في حسابه البنكي، وقام خلال شهر أفريل بالعمليات التالية:

- بتاريخ 04/06 شراء معدات صناعية بمبلغ 600000 دج بشيك بنكي رقم 22345؛
- بتاريخ 04/12 شراء بضاعة بمبلغ 200000 دج على الحساب؛
- بتاريخ 04/16 شراء مبنى إداري بمبلغ 250000 دج بشيك بنكي رقم 43215؛
- بتاريخ 04/25 بيع بضاعة بمبلغ 150000 دج بشيك بنكي رقم 31256؛
- بتاريخ 04/28 تسديد ديون المورد بشيك بنكي رقم 43622.

المطلوب: تسجيل هذه العمليات في حساب البنك لدي المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك.

الحل: حساب البنك لدي المؤسسة

التاريخ	البيان	مدين	دائن
2020/04/03	رصيد إفتتاحي	3000000	
2020/04/06	شراء معدات صناعية		600000
2020/04/16	شراء مبنى إداري		250000
2020/04/25	بيع بضاعة	150000	
2020/04/28	تسديد ديون المورد		200000
2020/04/30	رصيد مدين		2100000
	المجموع	3150000	3150000

حساب المؤسسة لدى البنك

التاريخ	البيان	مدين	دائن
2020/04/03	رصيد إفتتاحي		3000000
2020/04/06	شيك رقم 22345	600000	
2020/04/16	شيك رقم 43215	250000	
2020/04/25	شيك رقم 31256		150000
2020/04/28	شيك رقم 43622	200000	
2020/04/30	رصيد دائن	2100000	
	المجموع	3150000	3150000

2.5 إعداد حالة التقارب البنكي:

لعدة أسباب قد لا يتوافق رصيد حساب البنك ورصيد الحساب الجاري البريدي لدى المؤسسة مع الرصيد الظاهر في الكشف الآتي من البنك و الصكوك البريدية، لذلك يجب على المؤسسة إجراء وبصفة دورية (كل نهاية شهر أو كل نهاية ثلاثي) المقاربة لتفسير الاختلاف و تسويته كي تتوافق الأرصدة، وقد هذا الاختلاف بين الأرصدة عند الطرفين (المؤسسة و البنك) إلى ما يلي:

- أخطاء في المجاميع سواء من طرف المؤسسة أو البنك؛
- عمولات البنك التي لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف المرسل عادة في نهاية كل ثلاثي؛
- شيكات حررتها المؤسسة للغير و لم يتقدم أصحابها لصرفها وبالتالي لم يتمكن البنك من تسجيل القيود الناتجة عنها؛
- فوائد لصالح المؤسسة لم تكن على علم بها أو بمبلغها والظاهرة على الكشف؛
- تحويلات و تسديدات زبائن المؤسسة عن طريق البنك مباشرة و لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف...الخ.

يعتمد إعداد حالة التقارب على المراجعة الدقيقة لوثائق المؤسسة وما سجلته في حساباتها من جهة وعلى مراجعة ما هو مسجل على الكشف المرسل من طرف البنك أو مركز الصكوك البريدية من جهة أخرى، من أجل تحديد العمليات المسجلة من طرف البنك أو الصكوك البريدية وغير المسجلة من قبل المؤسسة، وكذلك تحديد العمليات المسجلة من طرف المؤسسة و غير الواردة على الكشف المرسل.

يتم إعداد حالة التقارب في جدول يتضمن كل العمليات التي سجلتها المؤسسة و لم يسجلها البنك أو مركز الصكوك البريدية و العكس، وترسل لهما نسخة منه للإعلام بالأخطاء أو الهفوات التي وقعا فيها من أجل تصحيحها على مستواهما أو فقط من أجل المصادقة عليه.

شكل جدول التقارب البنكي

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
		الرصيد قبل الجرد			الرصيد قبل الجرد
	رد	الرصيد بعد الجرد	رم		الرصيد بعد الجرد
		المجموع			المجموع

ملاحظة: عند إعداد حالة التقارب يجب أن يكون الرصيد النهائي المتوصل إليه في الحساب البنكي أو الحساب البريدي نفسه عند الطرفين (المؤسسة و البنك أو مركز الصكوك البريدية).

3.5 خطوات إجراء المقاربة البنكية:

تقوم عملية المقاربة البنكية على أساس مقارنة الكشف المرسل من طرف البنك مع حساب البنك لدى المؤسسة، حيث يتم شطب جميع العمليات المتشابهة بين الجانب المدين لحساب البنك والجانب الدائن للكشف المرسل، وكذا الجانب الدائن لحساب البنك و الجانب المدين للكشف المرسل، وفي النهاية فقط تتضح العمليات التي تسببت في وجود فرق بين رصيد الكشف المرسل وحساب البنك، ويتم إعداد حالة التقارب البنكي في جدول يتضمن كل العمليات التي سجلتها المؤسسة ولم يسجلها البنك والعكس وترسل له نسخة منه للإعلام بالأخطاء أو الهفوات التي وقعا فيها من أجل تصحيحها.

4.5 التسجيل المحاسبي للمقاربة البنكية:

بعد إعداد جدول التقارب البنكي تقوم المؤسسة بإجراء قيود التسوية الضرورية الواردة في حالة التقارب في و ذلك بتصحيح الأخطاء إن وجدت أو تسجيل ما لم تسجله من عمليات واردة في الكشف المرسل من طرف البنك أو مركز الصكوك البريدية.

مثال: بتاريخ 2020/12/31 كان رصيد البنك لدى مؤسسة الرياض 875000 دج، بينما أظهر الكشف المرسل من طرف البنك الوطني الجزائري رسيدا بمبلغ 686000 دج، وبعد مقارنة الكشف المرسل من طرف البنك الوطني الجزائري وحساب البنوك والحسابات الجارية لدى المؤسسة تبين أن سبب عدم التطابق يعود إلى:

- مصاريف مسك الحساب التي بلغت 105000 دج؛
- شيك رقم 2254 قدمته المؤسسة للمورد أحمد لم يرد في الكشف المرسل من البنك قيمته 245000 دج؛
- شيك رقم 5436 من الزبون محمد بقيمة 63000 دج لم ترسله المؤسسة للتحصيل؛
- اقتطاع كمبيالة مسحوبة على المؤسسة بقيمة 87500 دج دون إشعار المؤسسة بذلك؛
- فوائد بنكية لصالح البنك بقيمة 17500 دج؛
- شيك رقم 2121 للمورد كمال بقيمة 52500 دج لم يسجله محاسب المؤسسة؛
- شيك رقم 5920 للمورد أمين بقيمة 70000 دج لم يقدمه للتحصيل؛
- فوائد لصالح المؤسسة بقيمة 280000 دج؛
- سند لأمر بمبلغ 490000 دج استلمته من مؤسسة الإسمنت لم تقدمه للبنك؛
- شيك رقم 3421 قدمه الزبون علي للبنك مباشرة بقيمة 45500 دج؛
- لم يظهر على كشف البنك شيك من الزبون سليم بقيمة 108500 دج؛
- لم يظهر على كشف البنك شيك للمورد علي بقيمة 42000 دج؛
- كمبيالة مدفوعة للمؤسسة بقيمة 52500 دج لم تسجلها المؤسسة.

المطلوب: 1- إعداد حالة التقارب البنكي ؛

2- إجراء قيود التسوية الضرورية لدى مؤسسة الرياض.

الحل:

1- إعداد حالة التقارب البنكي:

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
686000		الرصيد قبل الجرد		875000	الرصيد قبل الجرد
	245000	شيك رقم 2254	105000		مصاريف مسك الحساب
63000		شيك رقم 5436	87500		اقتطاع كمبيالة مسحوية
					على المؤسسة
	70000	شيك رقم 5920	17500		فوائد لصالح البنك
490000		سند لأمر	52500		شيك للمورد كمال
108500		شيك من الزبون سليم		280000	فوائد لصالح المؤسسة
	42000	شيك للمورد علي		45500	شيك من الزبون علي
				52500	كمبيالة مدفوعة للمؤسسة
	990500	الرصيد بعد الجرد (رد)	990500		الرصيد بعد الجرد (رم)
1347500		المجموع		1253000	المجموع

2- إجراء قيود التسوية الضرورية لدى مؤسسة الرياض:

		2020/12/31		
105000	105000	المصاريف المصرفية وما شابهها	627	
		البنوك والحسابات الجارية	512	
		مصاريف مسك الحساب		
		2020/12/31		
	87500	موردو السندات الواجب دفعها	403	
	17500	أعباء الفوائد	661	
	52500	موردو المخزونات والخدمات	401	
157500		البنوك والحسابات الجارية	512	
		تسوية حسابات البنك الدائنة		

		2020/12/31		
280000	325500	البنوك والحسابات الجارية	512	
45500		نواتج مالية أخرى	768	
		الزبائن	411	
		تسوية حسابات البنك المدينة		
		2020/12/31		
52500	52500	البنوك والحسابات الجارية	512	
		أوراق قبض مستحقة مرسله للتحصيل	4131	
		تحصيل كمبيالة		

6. تسوية حسابات الأعباء والنواتج

الهدف من تسوية حسابات التسيير أي المجموعة (6) الأعباء والمجموعة (7) النواتج هو تطبيق مبدأ استقلالية الدورات، حيث يقضي هذا المبدأ بأن تتحمل كل سنة أعبائها وتستفيد نواتجها حتى نحصل على نتيجة صحيحة، ومن أجل تحديد ما يعود للدورة بالضبط من أعباء ونواتج يجب إعادة النظر في كل ما سجل خلالها من أعباء ونواتج، وعادة ما نكون أمام أربعة حالات:

- أعباء تعود إلى الدورة و لكنها لم تسجل بعد (أعباء واجبة الدفع)؛
- أعباء سجلت و لكن جزء منها يعود للدورة القادمة (الأعباء المعايينة مسبقا)؛
- نواتج تعود إلى الدورة و لكن لم تسجل بعد (نواتج ستكتسب)؛
- نواتج سجلت و لكن جزء منها يعود للدورة القادمة (النواتج المعايينة مسبقا).

1.6 الأعباء الواجب دفعها:

وهي الأعباء الواجبة أو المستحقة الدفع والتي يجب أن تسجل - حسب طبيعتها - حتى و لو لم تتلق المؤسسة المستند المحاسبي الذي يثبت ذلك (فاتورة... الخ) وذلك بجعل أحد حسابات الأعباء المعني مدينا مقابل جعل إحدى حسابات الديون المعنية دائنا بمبلغ الأعباء شرط أن يكون مبلغها معلوما وقابل للتقدير، ومن هذه الأعباء نذكر مايلي:

– الضرائب و اقتطاعات الضمان الاجتماعي التي تعود إلى الدورة الحالية و لكن سيتم دفعها خلال الدورة القادمة؛

- الخدمات المقدمة من الغير و التي لم تدفع قيمتها حتى تاريخ 12/31 ولم تسجل من قبل؛
- فوائد القروض العائدة للدورة و التي ستدفع خلال الدورة القادمة؛

— المواد المستهلكة مثل الكهرباء و الغاز و الهاتف و الماء المتعلقة بالأشهر الأخيرة من الدورة و التي ستصل فواتيرها خلال الدورة القادمة، فهذه المواد يتم تقدير تكلفتها و تسجيلها استنادًا إلى فواتير الأشهر السابقة.

ملاحظة: كل الأعباء التي ستدفع خلال الدورة القادمة ولكنها تعود إلى الدورة الحالية يتم التعامل معها بنفس الطريقة.

مثال: بتاريخ 2020/12/31 عند الجرد تبين لمؤسسة الرياض أن الأعباء التالية تخص الدورة الحالية ولكن ستقوم بتسديدها خلال الدورة القادمة:

مصارييف الإيجار بمبلغ 15000 دج؛

ضرائب ورسوم (الرسم على النشاط المهني) بمبلغ 50000 دج؛

مصارييف الهاتف بمبلغ 5000 دج

فوائد القروض بمبلغ 12000 دج

المطلوب: تسجيل قيود التسوية الضرورية بتاريخ 2019/12/31.

الحل:

		2020/12/31		
	15000	الإيجارات	613	
	5000	مصارييف البريد والمواصلات	626	
	50000	الرسم على النشاط المهني	642	
	12000	أعباء الفوائد	661	
20000		فواتير قيد الإستلام	408	
50000		ضرائب ورسوم أخرى	447	
12000		الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها	468	
		مصارييف مستحقة الدفع		

ملاحظة : إذا تم خلال الدورة N+1 تسديد تلك المصارييف يجعل إحدى حساب النقدييات لدينا وحساب الديون المعني دائنا.

2.6 الاعباء المعاينة مسبقا:

وهي الاعباء المسجلة على الدورة المعنية والتي تخص الدورات اللاحقة، مثل أقساط التأمين مصاريف الإيجار، مصاريف الأشهار، ... إلخ، في هذه الحالة يُجعل حساب 468 (مصاريف مقيدة سلفا) مدينا بذلك الجزء من الأعباء التي تحملتها الدورة N والعائد للدورة N+1 مقابل جعل حساب الأعباء المعني دائنا، وفي بداية الدورة الموالية يرصد ح/ 468 بقيد عكسي.

مثال: بتاريخ 2020/06/05 قامت مؤسسة الإسمنت قسط التأمين السنوي والمقدر ب 120000 دج بشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة.

الحل:

$$\text{قسط التأمين للدورة 2020} = \frac{7}{12} \times 120000 = 70000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط التأمين للدورة 2021} = \frac{5}{12} \times 120000 = 50000 \text{ دج}$$

		2020/06/05		
	120000	تأمينات	616	
120000		بنوك وحسابات جارية	512	
		تسديد قسط التأمين السنوي		

عند الجرد:

		2020/12/31		
	50000	مصاريف مقيدة سلفا	468	
50000		تأمينات	616	
		تسوية المصاريف المسجلة سلفا		

في بداية الدورة الموالية:

		2021/01/01		
	50000	تأمينات	616	
50000		مصاريف مقيدة سلفا	468	
		ترصيد المصاريف المسجلة سلفا		

ملاحظة: تقوم المؤسسة أحيانا بتسديد مصاريف سنوات سابقة أو إسترجاع مصاريف سنوات سابقة وعليه تقوم بتسجيلها في إحدى الحسابين:

– 6586 مصاريف سنوات سابقة:

– 7586 إسترجاع مصاريف سنوات سابقة.

3.6 النواتج التي ستكتسب:

وهي النواتج التي تحصلت عليها المؤسسة و لكنها لم تسجلها بسبب عدم حصولها على المستند المحاسبي الذي يثبت ذلك و من أمثلتها:

- التخفيضات والتنزيلات والحسومات التي وعد بها المورد الا انه لم يسلم فواتير الانقاص الخاصة بها الا انها قيمتها معلومة في نهاية الدورة:
- فوائد القروض الممنوحة للغير و العائدة للدورة.

مثال: بتاريخ 2020/12/31 وبعد الجرد تبين لمحاسب مؤسسة الرياض ما يلي:

- تخفيض تجاري من المورد A بقيمة 12000 دج، لم تتلقى المؤسسة فاتورته ولم يسجل بعد؛
- قرض ممنوح لأحد الأشخاص أنتج فائدة بقيمة 20000 دج، سيتم تحصيله خلال الدورة القادمة.

المطلوب: إجراء قيود التسوية الضرورية بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

		2020/12/31		
	12000	موردون مدينون - تسبيقات ومدفوعات على الحساب	409	
12000		تخفيضات مستلمة الوعد بالتخفيض	609	
		2020/12/31		
	20000	فوائد منتظرة للقبض	518	
20000		عائدات الحسابات الدائنة فوائد القرض	763	

4.6 المنتوجات المعاينة مسبقا:

يحصل أن تحصل المؤسسة منتوجات تخص بصفة كلية أو جزئية الدورة اللاحقة لكنها تسجل حين تحصيلها في الدورة الحالية ، وبالتالي يجب اجراء قيد للتسوية في 12/31 احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على تحمل كل دورة اعباءها ومنتوجاتها فقط.

في هذه الحالة يجعل حساب 757 منتوجات معاينة مسبقا دائنًا بذلك الجزء من النواتج التي استفادت منها الدورة N والعائد للدورة N+1 وذلك بجعل حساب النواتج المعني مديننا، وفي بداية الدورة المالية يُرصد /حـ/ 757 بقيد عكسي.

مثال: بتاريخ 2020/09/01 تم قبض مبلغ 60000 دج نقدا تمثل أجرة إيجار مستودع لأحد الأشخاص لمدة 6 أشهر إلى غاية 2021/02/28.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة وقيود التسوية في نهاية السنة و بداية السنة المالية، TVA 19 %.

الحل:

بتاريخ 2020/09/01:

المبلغ خارج الرسم = 60000

TVA = 11400

المبلغ متضمن الرسم = 71400

		2020/09/01		
	71400	الصندوق		53
60000		تقديم الخدمات الأخرى	706	
11400		TVA مستحقة	4457	
		إيجار مستودع لمدة 6 أشهر		

بتاريخ 2020/12/31:

تحديد مبلغ الخدمات المعاينة سبقا: $20000 = \frac{2}{6} \times 60000$ دج

		2020/12/31		
	20000	تقديم الخدمات الأخرى		706
20000		نواتج مقيدة سلفا	487	
		نواتج تعود للدورة القادمة		

بتاريخ 2021/01/01: تسجيل القيد العكسي

		2021/01/01		
	20000	نواتج مقيدة سلفا	487	
20000		تقديم الخدمات الأخرى	706	
		ترصيد النواتج المقيدة سلفا		

ملاحظة 01: بالنسبة للحسابين 486 و 487 يرصدان في بداية السنة الموالية أما الحسابات الأخرى 409 و 418 و 518 ... إلخ، فيتم ترصيدها عند تحرير الفاتورة، تحصيل الفوائد ... إلخ وليس في بداية السنة.

ملاحظة 02: لم يخصص النظام المحاسبي المالي حسابا خاصا بنواتج السنوات السابقة بل اعتبرها ناتجة عن الأخطاء أو النسيان، واختلفت الآراء حول معالجتها محاسبيا حيث نلاحظ مايلي:

– المذكرة المصلحية رقم 06 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة تقترح تسجيلها في الحساب 115 ترحيل من جديد إذا كانت مبالغ هذه النواتج معتبرة، أما إذا كانت غير معتبرة أو غير ذات دلالة فتسجل في حسابات النواتج (المجموعة السابعة) حسب طبيعتها؛

– هناك من يقترح تسجيلها في حساب فرعي لحساب 758 نواتج أخرى للتسيير الجاري باستثناء النواتج المالية.

مثال: بتاريخ 2020/02/25 تحصلت المؤسسة على شيك بنكي بمبلغ 10000 دج، خاص بنواتج تأجير معدات، خاصة بالسنة المالية السابقة (2019) ولم تتم تسويتها في نهاية السنة.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة بيومية المؤسسة.

الحل:

		2020/02/25		
	10000	البنوك والحسابات الجارية	512	
10000		الترحيل من جديد	115	
10000		نواتج الإيجار (إذا اعتبرنا المبالغ غير معتبرة)	7083	
10000		إسترجاع نواتج سنوات سابقة	7587	
		نواتج تأجير خاصة بالسنة السابقة		

7. مؤونات الأخطار والاعباء

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية بتشكيل المؤونات للأعباء والخسائر المحتملة، والمؤونة عبارة عن أعباء محتملة يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مهما كانت النتيجة المحققة ربحا أو خسارة بهدف اعطاء صورة صادقة عن نشاط المؤسسة، وتشكل هذه المؤونات أساسا حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة ما يلي:

- مخاطر محتملة: منازعات، عقوبات، غرامات ... إلخ؛
- أعباء محتملة: كل الأعباء المهمة التي لا يمكن تحميلها لدورة واحدة مثلا أشغال الترميم الكبرى.
- ووفق النظام المحاسبي المالي لا يتم الاعتراف بالمخصص إلا بتوفر الشروط التالية:
- التزام حالي ناجم عن حدث سابق مثلا خسارة نزاع مع زبون امام العدالة ؛
- من المحتمل أن يؤدي خروج موارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدية؛
- يجب ان يكون من الممكن تقدير مبلغ المؤنة بموثوقية و مصداقية.

1.7 مؤونات الأخطار:

تمثل مؤونة المخاطر تكلفة غير قابلة للصرف مسجلة اعتمادا على طبيعة المخاطر أو الاعباء المحتملة ، وهذا يجعل حسابات الاعباء مدينة و يجعل /ح 151 مخصصات دائنا مقابل جعل حسابات الاعباء المدين حسب طبيعة المخطر كما يلي :

- /ح 6815: المخصصات للمؤونات -المخاطر وأعباء الاستغلال؛
- /ح 6865: المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء المالية؛
- /ح 6875: المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء الاستثنائية.

1.1.7 تكوين للمؤونة:

وتسجل العملية محاسبيا كمايلي:

		N/12/31		
xxxxxx		المخصصات للمؤونات -المخاطر وأعباء الاستغلال	6815	
xxxxxx		المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء المالية	6865	
xxxxxx		المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء الاستثنائية	6865	
xxxxxx		مؤونات الأخطار	151	
		تشكيل مؤونة		

ملاحظة: يتم احتساب المخصصات على المبلغ خارج الرسم للأعباء المقدرة، ويؤدي تسجيل العبء إلى تقليل النتيجة والاحتفاظ بالأموال (الموارد) داخل المؤسسة، والتسجيل في الخصوم يعني الاعتراف بدين.

2.1.7 تعديل المؤونة في الدورات الموالية:

عند إنشاء مخصص للمخاطر في نهاية السنة المالية N من الضروري التحقق مما إذا كان يجب تعديله في نهاية السنة التالية وفقا لتقدير جديد للمخاطر، وعليه يمكن أن تنشأ ثلاث حالات:

– ارتفاع المخاطر: لذلك يجب رفع المؤونة؛

– انخفاض المخاطر: يجب تخفيض المؤونة، وتسجل العملية كمايلي:

		N+1/12/31		
	xxxxx	مؤونات الأخطار		151
xxxxx		إسترجاعات على مخصصات الاستغلال	7815	
xxxxx		إسترجاعات على المخصصات المالية	7865	
xxxxx		إسترجاعات على المخصصات الاستثنائية	7865	
		تخفيض المؤونة		

– لم تختلف المخاطر من سنة مالية إلى أخرى: في هذه الحالة ، لن تتم أية تسجيلات محاسبية

3.1.7 الاستعمال النهائي للمؤونة:

عند حدوث الخطر أو تحمل العبء أثناء الدورة المحاسبية يتم جعل المخصصات المقابلة في الجانب المدين من الحساب 6 المعني برصيد حساب طرف ثالث أو أحد حسابات النقدية، كما يصبح المخصص لا مبرر لوجوده لذا يجب جعله حساب 151 مؤونة الأخطار مدينا مقابل جعل حساب الاسترجاع المعني دائنا.

مثال: في نهاية السنة N قررت مؤسسة الرياض إنشاء مخصص للمنازعات بقيمة 25000 دج، مع مراعاة نصيحة محامها بأنه مخصص للمخاطر وليس مخصصا للأعباء (حدوث محتمل وغير مؤكد).

خلال السنة N+1 تم إدانة المؤسسة لذا أصبح هذا المخصص بلا داعي.

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة.

الحل:

25000	25000	N/12/31 المخصصات للمؤونات - المخاطر وأعباء الاستغلال مؤونات الأخطار تشكيل مؤونة	151	6815
25000	25000	N+1 مؤونات الأخطار إسترجاعات على مخصصات الاستغلال تشكيل مؤونة	7815	151

ملاحظة: وفق معايير المحاسبة الدولية مخصصات مؤونات الأخطار إلزامية فقط بالنسبة للحسابات الموحدة، أما بالنسبة لحسابات الشركات فهي إختيارية.

2.7 مؤونات الأعباء:

يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء وفق ماء جاء في المادة 125 الفقرة 1 على أنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، كما نصت نفس المادة على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة على أساس أفضل تقدير للنفقات، كما يمكن مراجعتها وتعديلها في نهاية السنة واستعمالها يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا، وصنف النظام المحاسبي مؤونات الأعباء إلى:

- مؤونات الأعباء خصوم غير جارية (حساب 15)؛
- مؤونات للأعباء خصوم جارية (حساب 481) .

1.2.7 مؤونات الأعباء خصوم غير جارية:

يعود تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة، ومن الحسابات الفرعية لهذا الحساب نجد:

- حساب 153 المؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة؛
- حساب 155 مؤونات للضرائب؛
- حساب 156 مؤونات لتجديد التثبيلات (الإمتيازات)؛
- حساب 158 مؤونات أخرى للأعباء خصوم غير جارية.

أ. تكوين المؤونة:

يسجل في نهاية كل سنة مبلغ المؤونة في الطرف الدائن لـ /حـ 15 - مؤونات الأعباء، مقابل جعل حسابات الاعباء المدين حسب طبيعة المخاطر، وذلك كما يلي :

		N/12/31		
xxxxxx	xxxxxx	المخصصات للمؤونات - المخاطر وأعباء الاستغلال	6815	
xxxxxx	xxxxxx	المخصصات للمؤونات - المخاطر والاعباء المالية	6865	
xxxxxx	xxxxxx	المخصصات للمؤونات - المخاطر والاعباء الاستثنائية	6865	
xxxxxx		مؤونات الأعباء	15x	
		تشكيل مؤونة		

ب. مراجعة المؤونة:

في نهاية كل سنة تتم مراجعة المؤونة وتعديلها، فإذا كانت هناك زيادة يتم تسجيل بنفس القيد السابق، أما إذا كان هناك تخفيض أو إلغاء يتم تسجيل القيد التالي:

		N+1/12/31		
	xxxxxx	مؤونات الأعباء	15x	
xxxxxx		إسترجاعات على مخصصات الاستغلال	7815	
xxxxxx		إسترجاعات على المخصصات المالية	7865	
xxxxxx		إسترجاعات على المخصصات الاستثنائية	7865	
		تخفيض المؤونة		

ج. استعمال المؤونة:

يجب على المؤسسة إلغاء المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها العبء الذي كونت لأجله، وهنا تكون أمام ثلاثة وضعيات:

– الوضعية الأولى: تكلفة الأعباء المثبتة أقل من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة عبء؛

– الوضعية الثانية: تكلفة الأعباء المثبتة تساوي قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة ولا تتحمل الدورة عبء؛

– الوضعية الثالثة: تكلفة الأعباء المثبتة أكبر من قيمة المؤونة، يثبت العبء وتسترجع المؤونة وتتحمّل الدورة الفارق.

		N+1/.../...		
	xxxxx	مؤونات الأعباء		15x
	xxxxx	الععبء المئبئب		6xx
xxxxx		البئوك والحساباء الجارباء	512	
		إسئعمال المؤونة		

مئال: بئاربخ 2020/12/31 قءرئ مؤسسه الرباء قباء الضمان على مباءئها من المعباء الصئاعباء 2 % من المبلع الإجمالب لمباءئ السئة والمقءر ب 5000000 ءج، علما أنها تمنح ضمان على مباءئها لمءة سئة أشهر.

بئاربخ 2021/07/01 سءءئ المؤسسه ئكالفف صباءة هءه المعباء المباءة بمبلع 120000 ءج بشكف بئكف.

المطلوب: ئسجب القفوء الضرورباء فف فومباء المؤسسه.

الحل:

مبلع المئصص: $5000000 \times 2\% = 100000$ ءج

ئشكفل المؤونة بئاربخ 2020/12/31:

		2020/12/31		
	100000	المئصصاء للمؤونات - المئاطر وأعباء الاسئغالال		6815
100000		مؤونات الأعباء	158	
		ئشكفل مؤونة		

ئسءفء ئكالف الصباءة بئاربخ 2021/07/01:

		2021/07/01		
	100000	مؤونات الأعباء		158
	20000	مصارف الصباءة والإصلاءاء		615
120000		البئوك والحساباء الجارباء	512	
		ئسءفء مصارف الصباءة		

2.2.7 مؤونات للأعباء خصوم جارية:

عند غلق الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يكون استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481 مؤونات الأعباء خصوم جارية.

أ. تكوين المؤونة:

عند تكوين المؤونة نسجل ماييلي:

		N/12/31		
xxxxx	xxxxx	المخصصات الإهتلاكات والمؤونات أصول جارية	481	685
xxxxx		مؤونات الأعباء خصوم جارية		
		تشكيل مؤونة		

ب. تعديل أو إلغاء المؤونة:

تعالج محاسبيا عملية تعديل وإلغاء واستخدام مؤونات الأعباء خصوم جارية مثل المعالجة المحاسبية لنفس العمليات الخاصة بمؤونات الأعباء خصوم غير جارية.

مثال: خلال السنة N كانت القوائم المالية للمؤسسة محل مراجعة من قبل مصالح الضرائب لذا تتوقع المؤسسة تسديد غرامة مالية بمبلغ 100000 دج، إضافة إلى الرسم المستحق غير المصرح به (موضوع المخالفة).

بتاريخ 02/05/2005 سددت المؤسسة مبلغ الغرامة بشيك بنكي، وقدر المبلغ ب:

– الحالة الأولى: مبلغ الغرامة 100000 دج؛

– الحالة الثانية: مبلغ الغرامة 80000 دج؛

– الحالة الثالثة: مبلغ الغرامة 120000 دج؛

– الحالة الرابعة: أثبتت المؤسسة براءتها ولم تسدد الغرامة.

المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية حسب كل حالة.

الحل:

تشكيل المؤونة بتاريخ N/12/31:

		N/12/31		
100000	100000	المخصصات الإهتلاكات والمؤونات أصول جارية	481	685
		مؤونات الأعباء خصوم جارية		
		تشكيل مؤونة		

تسديد مبلغ الغرامة:

الحالة الأولى:

100000	100000	N+1/02/05 مؤونات الأعباء خصوم جارية البنوك والحسابات الجارية تسديد الغرامة	512	481
--------	--------	---	-----	-----

الحالة الثانية:

80000 20000	100000	N+1/02/05 مؤونات الأعباء خصوم جارية البنوك والحسابات الجارية إسترجاع خسائر القيمة أصول جارية تسديد الغرامة	512 785	481
----------------	--------	--	------------	-----

الحالة الثالثة:

120000	100000 20000	N+1/02/05 مؤونات الأعباء خصوم جارية عقوبات وغرامات البنوك والحسابات الجارية تسديد الغرامة	512	481 656
--------	-----------------	---	-----	------------

الحالة الثالثة:

100000	100000	N+1/02/05 مؤونات الأعباء خصوم جارية إسترجاع خسائر القيمة أصول جارية إلغاء المؤونة	785	481
--------	--------	--	-----	-----

المحور الرابع: تصحيح الأخطاء المحاسبية

بصفة عامة يمكن القول أن وقوع الأخطاء المحاسبية قد يرجع إلى عدة أسباب منها عدم الإلمام الجيد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي يجب تطبيقها عند تسجيلها العمليات وترحيلها، كما قد تقع الأخطاء نتيجة الإهمال والتقصير في أداء العمل المحاسبي مما يترتب عليه إغفال بعض العمليات وعدم قيدها أو عدم ترحيلها أو تكرار قيد عملية معينة أو تكرار ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

1. تعريف الأخطاء المحاسبية.

تعرف الأخطاء المحاسبية بأنها عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات أو إسقاط عملية بكاملها بحسن نية أي غير قصد، ومعرفة أسباب ارتكاب الأخطاء تساعد على اكتشافها ومن ثم تصحيحها.

وتجدر الإشارة إلى أن الخطأ Error يختلف عن الغش Fraud، فالغش يعني التلاعب أو التزوير في البيانات المحاسبية بشكل متعمد ويحدث بغرض الاختلاس أو السرقة أو بغرض إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة على غير حقيقته بقصد التهرب الضريبي أو غيرها من الأغراض غير المشروعة.

2. أنواع الأخطاء المحاسبية.

هناك أنواع عديدة من الأخطاء المحاسبية نذكر منها: الأخطاء الحسابية (الرياضية)، و الأخطاء المتعلقة بالحسابات المناسبة للعملية، و التسجيلات المضاعفة لنفس العملية المحاسبية، هذه الأخطاء هي في العادة نتيجة لعدم الانتباه البشري أو بسبب سوء التنظيم داخل الشركة و محدودية الاجراءات المتبعة فيها.

1.2 الأخطاء الرياضية (الحسابية):

هناك نوعين من الأخطاء الرياضية او الحسابية، هما:

أ. عكس أرقام المبالغ المالية:

يقع هذا النوع من الأخطاء نتيجة عكس رقمين في المبلغ المسجل، حيث ان الفارق الذي ينتج في التسجيلات هو أحد مضاعفات العدد "9"، كأن نسجل مثلا مبلغ 5024 بدلا من 4502، أي عكس رقمين في المبلغ، ويمكن التأكد من وجود الخطأ من خلال العملية البسيطة التالية:
 $5024 - 4502 = 522$ وهو أحد مضاعفات العدد "9" ($522 = 9/58$) ومنه فعلى المحاسب التوجه مباشرة للبحث عن المبالغ المعكوس في العمليات المحاسبية المسجلة.

ب. الترحيل من جديد:

هذا النوع من الأخطاء عادة ما يتم اكتشافها من خلال ميزان المراجعة، وتنتج هاته الأخطاء:

– نسيان ترحيل مبلغ؛

– تسجيل مزدوج لنفس العملية؛

— مبادلة بين مدين ودائن عند الترحيل من الدفتر الكبير الى ميزان المراجعة.

وهاته الأخطاء قليل الحدوث بسبب استعمال البرامج الاعلام الالي في المحاسبة، و تحديد الخطئ يتطلب القيام بتحليل لأرصدة الحسابات المستخدمة خلال فترة معينة.

2.2 أخطاء التسجيل في الحسابات المناسبة:

مكن ان يحدث هذا النوع من الأخطاء عند تسجيل العملية في حساب غير مناسب بدل الصحيح، حيث انه يعتبر اكثر الأخطاء انتشارا في مهنة المحاسبة و يتم بين الحسابات التالية:

- حساب اعباء بدل حساب ميزانية؛
- حساب ايراد بدل حساب ميزانية؛
- حساب اعباء بدل حساب اعباء اخر؛
- حساب ايراد بدل حساب ايراد اخر؛
- حساب ميزانية بدل حساب ميزانية اخر؛
- حساب اعباء بدل حساب ايراد.

3.2 عدم تسجيل أو نسيان عملية محاسبية:

هذا النوع من الأخطاء هو ايضا كثير الحدوث، ولا يمكن اكتشافه الا بعد عملية التحليل للحسابات المحاسبية عند إغلاف فترة معينة واستخراج ميزان المراجعة، حينها يمكن تحديد العملية المنسية وتصحيح الأخطاء.

4.2 التسجيل المضاعف للعمليات:

هذا الخطأ ناتج عن ترحيل نفس المستند عدة مرات (مرتين أو أكثر)، هذا الخطأ خطير ويمكن أن يكون مصدر للتلاعب والاختلاس، حيث ان التسجيل مرة اضافية او اكثر لنفس العملية يحدث خلال كبيرا في التوازنات المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

مثال: تسجيل فاتورة المورد بشكل مضاعف قد ينتج عنه تسديدها مرة اخرى أي خروج أموال من المؤسسة بشكل خاطئ.

3. أسباب الأخطاء المحاسبية:

ترجع أخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية بشكل عام إلى سوء التنظيم المحاسبي، نقص في الخبرة المهنية، كما قد تنتج لعدم الانتباه من جانب المكلفين بالمحاسبة.

1.3 سوء التنظيم المحاسبي:

سوء التنظيم المحاسبي يبرز في عدة نقاط منها:

— عدم وجود مدونة حسابات مفصلة خاصة بالمؤسسة تشمل كل الحالات المحاسبية والمالية؛

— عدم وجود دليل للإجراءات المحاسبية وتحديد المهام لكل عنصر داخل مصالح المؤسسة و بالأخص مصلحة المحاسبة؛

— نقص الخبرة المهنية في مجال المحاسبة.

هذه المشاكل يمكن التغلب عليها بإعداد مدونة حسابات مفصلة حسب متطلبات المؤسسة ووضع إجراءات وهيكل تنظيمي لتنظيم مصلحة المحاسبة، كما يمكن الاستعانة بخبرة خارجية مثل خبير محاسبي، الى جانب تأهيل الموظفين عن طريق دورات تكوينية لكسب معارف جديدة في المحاسبة.

2.3 عدم احترام القواعد و المبادئ المحاسبية:

المحاسبية مبنية على قواعد ومبادئ وطرق يجب احترامها، حيث ان مسك المحاسبة لا يكون إلا بإعطاء عناية كبيرة للتنظيم وترتيب المهام والصلاحيات والانضباط خلال العمل.

3.3 الأخطاء البشرية في المحاسبة:

رغم توفر كل الشروط المناسبة للعمل من إمكانيات مادية وإجراءات تنظيمية داخل المؤسسة فإنه من المستحيل تفادي الأخطاء البشرية كالتسيان والسهو والاهمال في بعض الاحيان، ومع الخبرة المهنية والممارسة والتحكم في وسائل الاعلام الالي تصبح الأخطاء البشرية نادرة أو قليلة الحدوث لدرجة يصبح فيها تحديد الخطأ سهلاً للغاية.

4.3 تصحيح الأخطاء المحاسبية:

يمكن تصحيح الأخطاء بإحدى الطرق التالية:

5.3 تصحيح الأخطاء في اليومية:

نظريا هناك عدة طرق لتصحيح الأخطاء المسجلة في اليومية العامة للمحاسبة وهي طريقة القيد العكسي ، طريقة المتمم إلى الصفر، طريقة العدد السالب وطريقة التحويل، إلا أنه عمليا عادة ما يتم تطبيق طريقة القيد العكسي لأنها أسهل وأبسط طريقة مجدية لتصحيح الأخطاء.

أ. طريقة القيد العكسي للعملية:

عند حدوث خطأ إما في مبلغ العملية أو في الحساب المناسب لها فإنه يتم تصحيحه بكل بساطة وفي نفس اليومية عن طريق عكس التسجيل أو القيد المحاسبي بجعل الحساب المدين دائن والحساب الدائن مدين، ثم إعادة تسجيل العملية بشكل صحيح.

ويتطلب الأمر فقط شرح العملية بشكل مفهوم، حيث يجب أن يتضمن تعيين العملية المعلومات التالية:

— تاريخ العملية المصححة؛

— سبب التصحيح؛

- رقم التسجيل المحاسبي غير الصحيح وتاريخه؛
- مرجع الوثيقة المصححة مثل رقم الفاتورة، سند الطلبة، رقم الشيك، ... إلخ.

مثال: بتاريخ N/07/10 سجل المحاسب القيد التالي:

190000	190000	N/07/10 ح/ صيانة وتصليات ح/ مورددو المخزونات والخدمات تسوية فاتورة تصليح سيارة	401	625
--------	--------	---	-----	-----

بتاريخ N/07/31 إكتشف المحاسب أن مصاريف الصيانة والتصلية تسجل في حساب 615 صيانة وتصليات كما أنها تخضع للرسم على القيمة المضافة (TVA 19 %).
المطلوب: تصحيح الخطأ المحاسبي باستعمال طريقة القيد العكسي.

الحل:

تسجيل القيد العكسي:

190000	190000	N/07/31 ح/ مورددو المخزونات والخدمات ح/ صيانة وتصليات القيد العكسي للقيد بتاريخ N/07/10	625	401
--------	--------	--	-----	-----

تسجيل القيد الصحيح:

190000	159663.87 30336.13	N/10/31 ح/ صيانة وتصليات ح/ TVA مسترجعة ح/ مورددو المخزونات والخدمات تسجيل قيد N/07/10	401	615 4456
--------	-----------------------	--	-----	-------------

ب. التصحيح بطريقة التحويل:

لتسهيل الامر أكثر يمكن استخدام طريقة التحويل وذلك عن طريق ترصيد الجزء الخاطئ فقط وتحويل رصيده الى الحساب الصحيح.

مثال: بالرجوع للمثال السابق المطلوب تصحيح الخطأ باستعمال طريقة التحويل.

الحل:

		N/10/31		
	159663.87	ح/ صيانة وتصيلجات	615	
	30336.13	ح/ TVA مسترجعة	4456	
190000		ح/ صيانة وتصيلجات	625	
		ترصيد حساب 625		

ج. طريقة المتتم الى الصفر:

المتتم إلى الصفر للعدد هو العدد المعاكس، ومعنى ذلك هو أن المتتم للصفر لعدد هو عدد آخر إذا أضيف إلى الأول كانت النتيجة صفر، فالعدد (38) له متتم للصفر العدد (-38) وكذا العدد (3450) له متتم للصفر العدد (-3450) ويعتبران العددان (-38) و(-3450) أعداد سالبة، غير أنه يمكن كتابتهما بشكل آخر (-3450) = 6550 - 10000 ويكتب على الشكل 16550^{-} .

وللبحث عن المتتم إلى الصفر للعدد 3450 نتبع الطريقة التالية:

9	9	9	10
3	4	5	0
6	5	5	0

ونضيف إلى النتيجة الرقم 1 من اليسار مصحوبا من الأعلى بالعلامة (-) للدلالة على أنه المتتم إلى الصفر، فيصبح لدينا المتتم إلى الصفر للعدد 3450 هو 16550^{-} .

مثال: بالرجوع للمثال السابق المطوب تصحيح الخطأ باستعمال طريقة المتتم إلى الصفر.

الحل:

9	9	9	9	9	10
1	9	0	0	0	0
8	1	0	0	0	0

إذا المتتم إلى الصفر للعدد 190000 هو 1810000^{-}

		N/07/31		
	1810000^{-}	ح/ صيانة وتصيلجات	625	
1810000^{-}		ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		القيد العكسي للقيد بتاريخ N/07/10		

		N/10/31		
	159663.87	/ح/ صيانة وتصليات		615
	30336.13	/ح/ TVA مسترجعة		4456
190000		/ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		تسجيل قيد N/07/10		

د. طريقة القيد بالعدد السالب:

تعتمد طريقة القيد السالب على تسجيل نفس العملية بنفس المبالغ الدائنة والمدينة ونفس الحسابات بالإشارة السالبة أو بوضعه بين قوسين للدلالة على سلبيته.

مثال: بالرجوع للمثال السابق المطوب تصحيح الخطأ باستعمال طريقة القيد بالعدد السالب.

الحل:

		N/07/31		
	190000 -	/ح/ صيانة وتصليات		625
190000 -		/ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		القيد العكسي للقيد بتاريخ N/07/10		
		N/10/31		
	159663.87	/ح/ صيانة وتصليات		615
	30336.13	/ح/ TVA مسترجعة		4456
190000		/ح/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		تسجيل قيد N/07/10		

4. الأخطاء المحاسبية في ميزان المراجعة:

في حالة عدم توازن المجاميع الدائنة و المدينة في ميزان المراجعة أو اختلافه عن مجموع اليومية فهذا يدل عل وجود خلل أو أخطاء في التسجيل المحاسبي يجب البحث عنها، والبحث عن الأخطاء يتطلب جهدا ووقتا طويلا، لذلك يجب ان يكون البحث على مراحل وبمنهجية عملية لتسريع عملية البحث وايجاد الأخطاء، وهناك عدة مؤشرات يمكن الاعتماد عليها خلال أعمال البحث، إلا انه لا توجد طريقة فعالة ودليل يعتمد عليه في مثل هذه الحالة، حيث على المحاسب التأقلم مع كل الحالات المحاسبية لأنه هو الاكثر معرفة بما سجل من عمليات.

يختلف مصدر الخطئ المحاسبي حسب الفارق بين مجموع ميزان المراجعة ومجموع اليومية اذا كان سالبا او موجبا، لذا يجب حساب الفرق أولا ومحاولة والتأكد من ما اذا كان له معنى ويمثل مبلغ

معيين ضمن مجموعة من الاقتراحات يمكن للمحاسب التوجه اليها، وفي حالة عدم اكتشاف مصدر الخطئ نقوم بمايلي:

أ. مجاميع ميزان المراجعة أكبر من مجموع اليومية:

في هذه الحالة نبحت بالترتيب عن مايلى:

- حساب مكرر في ميزان المراجعة؛
- عملية محاسبية مكررة عدة مرات في دفتر الاستاذ؛
- إعادة مراجعة أرصدة الحسابات

ب. مجاميع ميزان المراجعة اصغر من مجموع اليومية:

في هذه الحالة نراجع مايلى:

- عدم ظهور أحد الحسابات في ميزان المراجعة؛
- التأكد من عدم تسجيل عملية محاسبية من خلال دفتر الاستاذ.

ج. ميزان المراجعة غير متوازن بينما احد المجاميع مساوي لمجموع اليومية:

في هذه الحالة نحصر البحث عن الأخطاء في الجانب غير المتوازن من ميزان المراجعة ونحسب الفارق اذا كان يمثل عملية معينة، نقوم بالتصحيح ونعيد استخراج ميزان المراجعة للتأكد من انتهاء المشكل.

د. ميزان المراجعة غير متوازن واحد من مجاميعه أكبر من مجموع اليومية والأخر العكس:

في هذه الحالة أيضا يجب البحث عن مبلغ الفارق بينهما، اذا لم يتم ايجاد الاخطاء يجب اعادة تحليل كل دفاتر الاستاذ الخاصة بكل الحسابات.

فهرس المحتويات

المحور الأول: المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس المؤسسة.....	1
1. تصنيف حسابات رؤوس الأموال (المجموعة الأولى):.....	1
2. المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء المؤسسة:.....	2
1.2 المعالجة المحاسبية في المؤسسة الفردية:.....	2
أولا. ح/ 101 أموال الاستغلال:.....	2
ثانيا. ح/ 108 المستغل:.....	3
2.2 المعالجة المحاسبية في المؤسسة الجماعية:.....	6
أولا. الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL; EURL):.....	6
ثانيا. شركات المساهمة (SPA):.....	8
3. دراسة كيفية سير بعض حسابات رؤوس الأموال:.....	12
1.3 الحساب 103: العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة.....	12
2.3 الحساب 106: الاحتياطات.....	13
3.3 الحساب 11: الترحيل من جديد.....	13
4.3 الحساب 12: نتيجة السنة المالية.....	14
المحور الثاني: محاسبة التثبيات (المجموعة الثانية).....	15
1. تعريف التثبيات:.....	15
2. تقييم التثبيات:.....	15
3. أنواع التثبيات:.....	16
1.3 التثبيات المعنوية (المجموعة 20).....	16
أ. مصاريف التنمية والتطوير القابلة للتثبيات (حساب 203):.....	17
ب. برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حساب 204):.....	18
ج. الامتيازات والحقوق المماثلة (حساب 205):.....	18
د. فارق الاقتناء (حساب 207) Good Will :.....	20
هـ. التثبيات المعنوية الأخرى (حساب 208):.....	20
2.3 التثبيات المادية (المجموعة 21).....	21
3.3 التثبيات الجاري إنجازها (المجموعة 23).....	24
أ. التثبيات التي ينتجها الكيان لذاته:.....	24
ب. التثبيات الناتج عن أشغال مسندة للغير:.....	26
4.3 التثبيات المالية (المجموعة 26 و 27).....	26
أ. مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (المجموعة 26):.....	27
ب. التثبيات المالية الأخرى (المجموعة 27):.....	27

29	المحور الثالث: محاسبة المخزونات (المجموعة الثالثة)	29
29	1. تعريف المخزونات:	29
29	2. أنواع المخزونات:	29
31	3. المعالجة المحاسبية للمخزونات (طريقة الجرد الدائم):	31
31	1.3 التسجيل المحاسبي للمخزونات وفق طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر)	31
31	أ. التسجيل المحاسبي لعمليات الشراء والبيع:	31
35	ب. التسجيل المحاسبي لعمليات التصنيع:	35
37	2.3 المعالجة المحاسبية للمخزونات (طريقة الجرد المتناوب):	37
37	أ. خلال السنة المالية:	37
38	ب. في نهاية الفترة المحاسبية:	38
42	4. المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة بالمخزونات	42
42	1.4 التخفيضات، الخصومات والمردودات من المشتريات والمبيعات	42
42	أ. التخفيضات:	42
42	ب. الخصومات:	42
45	ج. المردودات من المشتريات والمبيعات:	45
46	2.4 التسبيقات على المشتريات والمبيعات:	46
48	3.4 الأغلفة التجارية والأمانات المدفوعة والمستلمة	48
51	4.4 الشراء والبيع باستعمال الأوراق التجارية:	51
51	أ. أنواع الأوراق التجارية:	51
52	ب. التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية:	52
	أولاً. تحرير الأوراق التجارية: 52	
	ثانياً. تحصيل الأوراق التجارية: 55	
	ثالثاً. خصم الأوراق التجارية: 57	
58	المحور الرابع: أعمال نهاية الدورة	58
59	1. جرد التثبيات	59
59	1.1 جرد التثبيات المادية	59
59	1.1.1 الإهلاكات	59
59	أ. تعريف الإهلاك	59
59	ب. محددات الإهلاك	59
61	ج. طرق الإهلاك	61
	أولاً. الإهلاك الخطي: 61	
	ثانياً. الإهلاك المتناقص: 62	

65	رابعاً. الإهلاك وفق وحدات الإنتاج الفعلية:	
66	د. التسجيل المحاسبي للإهلاكات	
67	2.1.1 خسائر القيمة عن التثبيات	
68	أ. مفهوم خسارة القيمة	
68	ب. التسجيل المحاسبي للخسارة القيمة:	
69	ج. مراجعة خسائر القيمة:	
76	3.1.1 التنازل على التثبيات	
81	4.1.1 إهلاك التثبيات حسب مكوناتها:	
83	5.1.1 أعباء التفكيك وإعادة التهيئة وأعباء الصيانة الدورية:	
84	أ. إهلاك أعباء التفكيك وإعادة التهيئة	
86	ب. إهلاك مصاريف الصيانة الدورية	
88	2.1 جرد التثبيات المعنوية	
91	3.1 جرد التثبيات المالية:	
95	2. جرد المخزونات	
95	1.2 تسوية فوارق الجرد:	
95	1.1.2 الفروقات المبررة	
96	2.1.2 الفروقات غير المبررة:	
98	2.2 خسائر القيمة عن المخزونات:	
98	1.2.2 إثبات خسارة القيمة:	
99	2.2.2 مراجعة خسارة القيمة:	
99	أ. الرفع من خسارة القيمة:	
100	ب. الإستعمال النهائي لخسارة القيمة:	
101	3.2 تسويات متعلقة بالمخزونات:	
101	1.3.2 تسويات حسابات المشتريات:	
101	أ. تسوية الرصيد المدين لحساب 38 المشتريات:	
102	ب. تسوية الرصيد الدائن لحساب 38 المشتريات:	
102	2.3.2 تسويات المبيعات:	
102	أ. تسليم الفاتورة دون تسليم البضاعة:	
103	ب. تسليم البضاعة دون تسليم الفاتورة:	
104	3. جرد حسابات الغير	
104	1.3 جرد حسابات الزبائن:	

104.....	تسوية حسابات الزبائن الدائنة:.....	1.1.3
105.....	إثبات خسائر القيمة عن حسابات الغير:.....	2.1.3
105.....	إثبات الديون المشكوك في تحصيلها:.....	أ.
106.....	إثبات خسارة القيمة:.....	ب.
107.....	مراجعة خسارة القيمة:.....	ج.
108.....	معالجة الديون المعدومة جزئيا أو كليا:.....	د.
113.....	جرد حسابات الموردين:.....	2.3
114.....	جرد الحسابات المالية.....	4.
114.....	تسوية حسابات القيم المنقولة للتوظيف (ح/ 50):.....	1.4
116.....	تسوية حساب البنك والصندوق:.....	2.4
117.....	تسوية خسارة القيمة عن الحسابات المالية:.....	3.4
117.....	تكوين المؤونة:.....	1.3.4
117.....	تعديل خسارة القيمة:.....	2.3.4
118.....	الاستعمال النهائي للمؤونة:.....	3.3.4
120.....	حالة التقارب البنكي.....	5.
120.....	مبدأ تبادلية الحسابات:.....	1.5
121.....	إعداد حالة التقارب البنكي:.....	2.5
122.....	خطوات إجراء المقاربة البنكية:.....	3.5
122.....	التسجيل المحاسبي للمقاربة البنكية:.....	4.5
125.....	تسوية حسابات الأعباء والنواتج.....	6.
125.....	الأعباء الواجب دفعها:.....	1.6
127.....	الاعباء المعاينة مسبقا:.....	2.6
128.....	النواتج التي ستكتسب:.....	3.6
129.....	المنتوجات المعاينة مسبقا:.....	4.6
131.....	مؤونات الأخطار والاعباء.....	7.
131.....	مؤونات الأخطار:.....	1.7
131.....	تكوين للمؤونة:.....	1.1.7
132.....	تعديل المؤونة في الدورات الموالية:.....	2.1.7
132.....	الاستعمال النهائي للمؤونة:.....	3.1.7
133.....	مؤونات الأعباء:.....	2.7
133.....	مؤونات الأعباء خصوم غير جارية:.....	1.2.7
133.....	تكوين المؤونة:.....	أ.

134.....	مراجعة المؤونة:	ب.
134.....	استعمال المؤونة:	ج.
136.....	مؤونات للأعباء خصوم جارية:	2.2.7
136.....	تكوين المؤونة:	أ.
136.....	تعديل أو إلغاء المؤونة:	ب.
138.....	المحور الرابع: تصحيح الأخطاء المحاسبية.....	
138.....	تعريف الأخطاء المحاسبية.....	1.
138.....	أنواع الأخطاء المحاسبية.....	2.
138.....	الأخطاء الرياضية (الحسابية):.....	1.2
138.....	عكس أرقام المبالغ المالية:	أ.
138.....	الترحيل من جديد:	ب.
139.....	أخطاء التسجيل في الحسابات المناسبة:	2.2
139.....	عدم تسجيل أو نسيان عملية محاسبية:	3.2
139.....	التسجيل المضاعف للعمليات:	4.2
139.....	أسباب الأخطاء المحاسبية:	3.
139.....	سوء التنظيم المحاسبي:	1.3
140.....	عدم احترام القواعد و المبادئ المحاسبية:	2.3
140.....	الأخطاء البشرية في المحاسبة:	3.3
140.....	تصحيح الأخطاء المحاسبية:	4.3
140.....	تصحيح الأخطاء في اليومية:	5.3
140.....	طريقة القيد العكسي للعملية:	أ.
141.....	التصحيح بطريقة التحويل:	ب.
142.....	طريقة المتمم الى الصفر:	ج.
143.....	طريقة القيد بالعدد السالب:	د.
143.....	الاطاء المحاسبية في ميزان المراجعة:	4.
144.....	مجاميع ميزان المراجعة أكبر من مجموع اليومية:	أ.
144.....	مجاميع ميزان المراجعة اصغر من مجموع اليومية:	ب.
144.....	ميزان المراجعة غير متوازن بينما احد المجاميع مساوي لمجموع اليومية:	ج.
144.....	ميزان المرجعة غير متوازن واحد من مجاميعه أكبر من مجموع اليومية والأخر العكس:	د.