



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الإدارية بولاية غرداية

قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة محاضرات في: المحاسبة المالية 2

الجزء الثاني

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إعداد:

د: عنيشل عبد الله

د: قطيب عبد القادر

السنة الجامعية: 2022/2021



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الإدارية بولاية غرداية

مخبر التنمية

علوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة محاضرات في: المحاسبة المالية 2

الجزء الثاني

موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إعداد:

د: عنيشل عبد الله

د: قطيبي عبد القادر

السنة الجامعية: 2022/2021

مواصفات المقياس

إسم المقياس : محاسبة عامة 2 (المحاسبة المالية 2) (السادس الثاني)

الميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسبيير

المستوى : السنة الأولى جذع مشترك

الرصيد: 04 ، المعامل 02

الساعات المعتمدة :

المحاضرة : 1 ساعة و 30 دقيقة

الأعمال الموجهة : 1 ساعة و 30 دقيقة

تقييم المقياس :

إمتحان محاضرة رسمي نهاية السادس .

تقييم مستمر خلال السادس للأعمال الموجهة

أهداف دراسة المقياس:

الأطر القانونية والتنظيمية للمحاسبة المالية

المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات المالية في المؤسسة الاقتصادية

تدريب الطالب عملية التقييد في الدفاتر المحاسبية .

تحديد أعمال نهاية الدورة المالية ومن تم تحديد نتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

تعليم مختلف المعاملات المالية وتحليلها وأهم القوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية

الصفحة	فهرس المحتويات
06	مقدمة
07	الفصل الأول: دراسة آلية سير حسابات رؤوس الأموال
08	سير الحسابات على مستوى المؤسسة الفردية
17	سير الحسابات على مستوى شركات الأشخاص
20	سير الحسابات على مستوى شركات الأموال
26	المعالجة المحاسبية لتغييرات رأس المال
31	الفصل الثاني : دراسة حسابات المخزونات
32	مفاهيم أساسية للمخزونات
36	المعالجة المحاسبية لعمليات المخزونات
46	الرسم على القيمة المضافة
50	عمليات خاصة على المخزونات
72	الفصل الثالث: اعمال نهاية السنة
73	جريدة وتسوية التثبيتات
90	جريدة وتسوية الأصول الجارية
96	جريدة وتسوية عناصر الخصوم
103	ميزان المراجعة بعد الجرد وإعداد القوائم المالية

مقدمة :

نطرنا في الجزء الأول من المحاسبة المالية 1 للإطار الشامل لتطبيق المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية بدأ بدخل للمحاسبة المالية من مفاهيم عامة وأطر قانونية خاصة بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF ، بعدها عرجنا على أساسيات التسجيل المحاسبي وهي ترجمة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة في شكل تدفقات تمس حسابات وعناصر الذمة المالية للمؤسسة المكونة للميزانية والمعبر عن المؤسسة لنختتم المطبوعة بأهم مكونات الدورة المحاسبية وهي الدفاتر المحاسبية وكيفية سيرها إنطلاقاً من سندات الإثبات وصولاً إلى القوائم المالية المحددة لنتيجة الدورة للمؤسسة وتبيين مركزها المالي .

بعد معرفة الطالب الجزء الشامل والمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية ، يجب الدخول لتطبيق مهنة المحاسب في تسجيل مختلف العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة وذلك من خلال دراسة أهم المعالجات المحاسبية التي تمس كل أصناف مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي .

لذا جاءت هذه المطبوعة لتقدم بشكل مبسط مقاييس المحاسبة العامة 2 حسب البرنامج المسطر من طرف ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الخاص بطلبة السنة الأولى جذع مشترك كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، والأساتذة المدرسين لهذا المقاييس .

وتم تقديمها في فصول مرتبطة بطريقة متسللة ومنطقية ، حيث خصص الفصل الأول لدراسة آلية سير حسابات الصنف الأول الخاص برؤوس الأموال من خلال المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركات الفردية أو الجماعية بالإضافة إلى التغييرات على رأس المال

الفصل الثاني : جاء بعنوان دراسة حسابات المخزونات بالطرق إلى مفاهيم عامة عن المخزونات لتنتمي المعالجة المحاسبية للعمليات على المخزونات والمتمثلة في عمليات البيع والإنتاج والشراء بالإضافة إلى عمليات تتضمن العمليات السابقة مثل الرسم على القيمة المضافة وكل المعالجات المحاسبية التي تراف عمليات البيع والشراء من تسيبيقات ، تخفيضات ، معالجة محاسبة الأغلفة وأخير محاسبة الأوراق التجارية

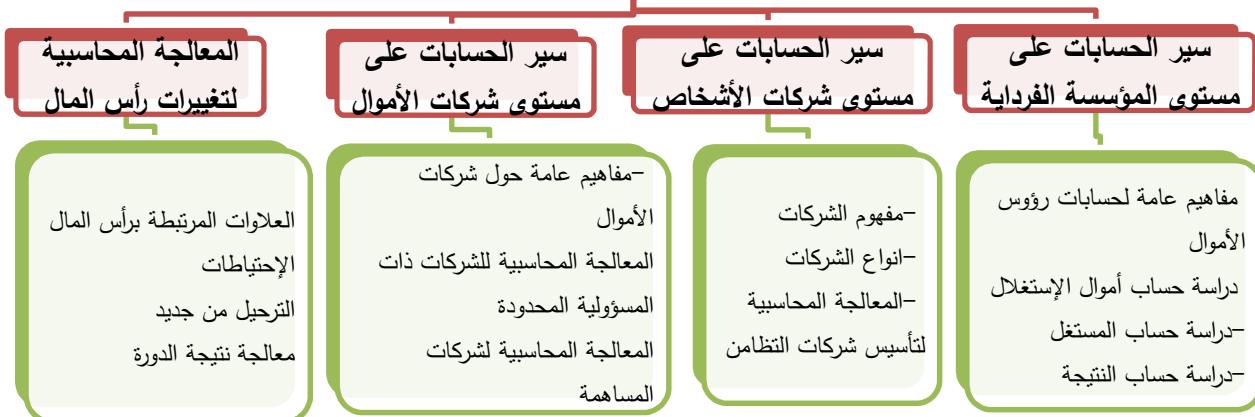
أما الفصل الثالث : فقد خصص لدراسة أعمال نهاية السنة من عمليات الجرد المادي والمحاسبي وقيود التسوية وإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد لنختتم المطبوعة بمثال حول تطبيق إعداد أهم القوائم المالية بعد أعمال نهاية السنة ممثلة في جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية .

الفصل الأول: دراسة آلية سير حسابات الصنف الأول(حسابات رؤوس الأموال)

تتمثل عناصر هذا الفصل في المعالجة المحاسبية الخاصة حسابات رؤوس الأموال وأهمها المعالجة المحاسبية لإنشاء المؤسسة الاقتصادية سواء مؤسسات فردية ذات الشخص الطبيعي أو الشركات الجماعية كشركات الأشخاص وشركات الأموال بالإضافة إلى التغيرات التي تطرأ على رأس المال ، ومنه تم تقسيم محاضرات هذا الفصل إلى ما هو مبين في الشكل

شكل رقم 01 : دراسة حسابات رؤوس الأموال

الفصل الأول: دراسة حسابات رؤوس الأموال



المصدر : من إعداد الباحثين

المحاضرة الأولى : سير الحسابات على مستوى المؤسسة الفردية

تمهيد:

قبل دراسة المعالجة المحاسبية لحسابات الصنف الأول والخاصة بالمؤسسة الفردية ذات الشخص الطبيعي يجب معرفة مفهوم رؤوس الأموال ومكوناتها وأهم الحسابات التي لها علاقة مباشرة برأس المال التأسيسي وتمثل الحسابات الخاصة بالمؤسسة الفردية في كل من حساب أموال الاستغلال وحساب المستغل وحساب النتيجة.

1. مفهوم حسابات رؤوس الأموال :

تسمى حقوق الملكية وهي الأموال المملوكة ووسائل التمويل المساهم بها من طرف الشركاء أو الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة ، و تعرف بأنها الرصيد المتبقـي مـن أصـول المؤسـسة بـعـد إخـراج خـصـومـياـ المتداولة، وتكون أرصدة هذه الحسابات عادة دائنة¹.

2. مكونات حسابات رؤوس الأموال:

يتكون الصنف الأول حسابات رؤوس الأموال من الحسابات الرئيسية التالية²:

حساب 10 : رأس المال الاحتياطات وما يماثلها حساب 11 : الترحيل من جديد

حساب 13 : النواتج والأعباء المؤجلة حساب 12: نتائج الدورة

حساب 17 : الديون المرتبطة بالمساهمات حساب 16 : القروض والديون المماثلة

حساب 18 : حسابات إرتباط بين المؤسسات (الوحدات) والشركات بالمساهمة.

3. الحسابات التي لها علاقة مباشرة برأس المال : ح/10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها وهي:

- | | |
|-----------------------------------|--|
| حسابات لها علاقة بتكوين رأس المال |  <ul style="list-style-type: none"> ح/ 101 رأس المال الصادر ح/ 103 علاوات ح/ 106 الاحتياطات ح/ 108 حساب المستغل ح/ 11 الترحيل من جديد ح/ 12 نتائج السنة المالية |
|-----------------------------------|--|

1 رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية، أثراء للنشر والتوزيع ، الأردن، 2015، ص78.

2 القرار رقم: 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي و مدونة الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009، ص : 44.

3-1 حساب 10: رأس المال ، الاحتياطات وما يماثلها:

يتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة من الحسابات الفرعية ، والتي تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة الكيان (المؤسسة الاقتصادية) ، ويجب موائمة تسمية الحسابات حسب الوضع القانوني للمؤسسة ، ونميز في الحسابات بين نوعين من الكيانات وهي :

- ❖ الحسابات المستخدمة في محاسبة المؤسسة الفردية
- ❖ الحسابات المستخدمة في محاسبة الشركات .

3-1-1 سير الحسابات على مستوى مؤسسة فردية :

تستعمل على مستوى المؤسسة الفردية وهي مؤسسة ذات الشخص الطبيعي الحسابات التالي:

101 : أموال الإستغلال ، 108 : حساب المستغل ، 12 : نتيجة الدورة

✓ الحساب 101: أموال الإستغلال :

يسجل فيه مختلف عناصر الديمة (الممتلكات) التي وضعتها المستغل (التاجر حسب القانون التجاري) في خدمة مؤسسته الفردية، وكذلك نتيجة نشاط هذه المؤسسة سواء كانت ربحا أم خسارة.

يجعل هذا الحساب **دائنا** في الحالات التالية³:

- عند تكوين أو تأسيس المؤسسة الفردية ، بقيمة الأموال التي أحضرها المستغل قصد ممارسة نشاطه .

- عندما يرحل إليه الرصيد **الدائن** لحساب 108 حساب المستغل عند إغفال السنة المالية

- عندما ترحل إليه نتيجة السنة المالية حساب 120 في حالة نتيجة الدورة هي الربح.

ويمكن توضيح ما سبق في المعالجة المحاسبية التالية :

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مددين		دائن	مددين
	xxx.xx	----01 من ح عنابر التثبيتات		2xx
	xxx.xx	من ح عنابر المخزونات		3xx
	xxx.xx	من ح عنابر المتاحات		5xx

³. عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطي ، برج بوعريريج ، الجزائر ، 2009 ، ص: 39

xxx.xx	xxx.xx	إلى ح أموال الإستغلال تكوين مؤسسة فردية (قيد افتتاحي) --- 02 الرصيد الدائن لح 108	101	
xxx.xx	xxx.xx	من ح المستغل إلى ح أموال الإستغلال ترصيد حساب المستغل --- 03 في بداية السنة المowالية - من ح النتيجة (ربح)	101	108
xxx.xx		إلى ح أموال الإستغلال ترحيل نتيجة الدورة	101	120

ويكون **مدينا** في الحالات التالية⁴ :

- عندما يرحل إليه الرصيد **المدين** لحساب 108 حساب المستغل عند إغلاق السنة المالية
 - عندما ترحل إليه نتائج السنة المالية حساب 129 في حالة نتائج الدورة هي خسارة.
- ويعالج معاً سبباً كالتالي :

xxx.xx	xxx.xx	----- 01 الرصيد المدين لح 108 من ح أموال الإستغلال إلى ح المستغل ترصيد حساب المستغل --- 02 في بداية السنة المowالية - من ح أموال الإستغلال إلى ح النتيجة (خسارة) ترحيل نتائج الدورة	108	101
xxx.xx			129	101

✓ الحساب 108 حساب المستغل :

تسجل في هذا الحساب جميع العمليات التي تم خلال السنة المالية بين (الكيان) المؤسسة الفردية و أصحابها (المستغل) ، سحب أو إيداع ويكون مدينا خلال السحب ودائنا في حالة الإيداع وفي نهاية السنة المالية يكون رصيد هذا الحساب 0 لأنه حساب وسيط ، وينقل رصيده لحساب 101 ح المستغل ، ومنه يكون هذا الحساب⁵ :

⁴ نفس المرجع

⁵ مданى بلغيث، دروس في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، 2010، ص: 20

دائنا :

✓ في حالة إستفاذت المؤسسة من المدفوعات الشخصية لصاحب المؤسسة أو سداد عنها ديونها

✓ وعندما يرحل إليه في اليوم الأول من السنة المالية N الرصيد الدائن حساب 120 نتيجة الدورة (ربح) في السنة N-1.

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي :

xxx.xx	xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx	--التاريخ-- من ح عناصر التثبيتات من ح عناصر المخزونات من ح غير الدائنة من ح عناصر المتاحات	2xx 3xx 4xx 5xx
xxx.xx	إلى ح المستغل حالة إستفادة المؤسسة من المستغل	108	

ويكون مدينا :

✓ في حالة سحب صاحب المؤسسة أموال أو الإستفادة من عناصرها لمصلحته الخاصة .

✓ وعندما يرحل إليه في اليوم الأول من السنة المالية N الرصيد المدين حساب 129 نتيجة الدورة (خسارة) في السنة N-1.

ويعالج ح 108 حساب المستغل في حالة يكون مدينا كالتالي :

xxx.xx	xxx.xx	--التاريخ-- من ح المستغل إلى ح عناصر التثبيتات إلى ح عناصر المخزونات إلى ح غير الدائنة إلى ح عناصر المتاحات حالة إستفادة المستغل من المؤسسة	2xx 3xx 4xx 5xx	108
--------	--------	---	--------------------------	-----

والشكل التالي يوضح متى يكون ح 108 دائناً ومتى يكون مديناً



✓ حساب 12 نتيجة الدورة :

في نهاية الدورة المالية تكون المؤسسة في إحدى الحالتين إما ربح أو خسارة عند ممارسة نشاطها وتحقق النتيجة بإجراء الفرق بين الإيرادات والمصاريف (جدول حسابات النتائج) أو مجموع الأصول - مجموع الخصوم (الميزانية)، ومنه تسجل نتيجة الدورة المالية كماليٍ⁶ :

❖ في حالة الربح ح 120/ :

يرحل رصيد نتيجة الدورة N رصيد مدين إلى حساب 108 حساب المستغل رصيد دائن ، وهذا في بداية الدورة N+1.

❖ في حالة الخسارة ح 129/ :

يرحل رصيد نتيجة الدورة N رصيد دائن إلى حساب 108 حساب المستغل رصيد مدين ، في بداية الدورة N+1.

وهذا ماشرنا له أعلاه عند معالجة حساب 108 ح / المستغل.

4. مثال عن حسابات المؤسسة الفردية :

بتاريخ: 2019/01/03 بدأ التاجر (شخص طبيعي) نشاطه التجاري وخصص لذلك الممتلكات التالية :

أراضي : 150.000 دج ، مباني: 100.000 دج ، معدات نقل : 80.000 دج : بضاعة 70.000 دج ، الحساب البنكي : 100.000 دج ، حساب الصندوق : 50.000 دج ، موردوا المخزونات : 60.000 دج .

وخلال الدورة المالية لسنة 2019 قام التاجر بالعمليات التالية:

✓ بتاريخ : 2019/05/10 قام بتسديد المبلغ الكلي لموردوا المخزونات من حسابه الخاص.

✓ بتاريخ : 2019/05/26 قام بتحويل مبلغ 50.000 دج من الصندوق إلى الحساب البنكي للمؤسسة .

✓ بتاريخ : 2019/05/30 دفع إيجار منزله الخاص 40.000 دج بواسطة الحساب البنكي للمؤسسة

⁶ عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص: 13

✓ بتاريخ : 2019/06/28 دفع من حسابه الخاص مبلغ: 30.000 دج كمصروفات الكهرباء
بالمؤسسة.

✓ بتاريخ : 2019/06/30 سحب مبلغ : 50.000 دج من الحساب البنكي للمؤسسة
لإستعماله الشخصي.

✓ بتاريخ : 2019/07/01 إشتري ألة لمنزله الخاص بمبلغ: 60.000 دج سددت نقداً.

✓ نتيجة الدورة كانت ربح بمقدار: 30.000 دج .

المطلوب:

1- تسجيل قيد تأسيس المؤسسة الفردية

2- تسجل العمليات المحاسبية خلال الدورة في اليومية .

3- معالجة حساب المستغل وحساب النتيجة في التاريخ المناسب .

4- لنفرض أن المؤسسة حققت خسارة بمبلغ: 15.000 دج ، سجل القيد المناسب.

حل المثال : الميزانية الافتتاحية: 2019/01/03

	الخصوم	رقم الحساب	مبالغ	الأصول	رقم الحساب
490.000	أموال الإستغلال	101	150.000	أراضي	211
			100.000	مباني	213
60.000	موردوا المخزونات	401	80.000	معدات نقل	218
			50.000	بضاعة	30
			70.000	البنك	512
			100.000	الصندوق	53
	مجموع الخصوم	-----	550.000	مجموع الأصول	-----
550.000					

التسجيل المحاسبي لعمليات المؤسسة الفردية:

		----2019/01/03----		
	100.000	من ح/ أراضي	211	
	150.000	من ح/ مباني	213	
	80.000	من ح/ معدات نقل	218	
	70.000	من ح/ بضاعة	30	
	100.000	من ح/ البنك	512	
	50.000	من ح/ الصندوق	53	

490.000		من ح/ الصندوق إلى ح /أموال الإستغلال	101	
60.000		إلى ح / موردوا المخزونات تأسيس المؤسسة الفردية (قيد افتتاحي) -----2019/05/10-----	401	
60.000	60.000	من ح موردوا المخزونات إلى ح / المستغل تسديد لموردوا المخزونات	401	108
50.000	50.000	-----2019/05/26----- من ح / البنكى إلى ح / الصندوق سحب مبلغ من الصندوق للبنك	53	512
40.000	40.000	-----2019/05/30----- من ح / المستغل إلى ح / البنكى دفع إجار منزل المستغل الخاص	512	108
30.000	30.000	-----2019/06/28----- من ح / مصاريف الكهرباء إلى ح / المستغل تسديد مصاريف الكهرباء	108	626
50.000	50.000	-----2019/06/30----- من ح / المستغل إلى ح / البنكى سحب مبلغ من البنك لحسابه الخاص	512	108
60.000	60.000	-----2019/07/01----- من ح / المستغل إلى ح / الصندوق شراء ألة لمنزله	53	108

في نهاية الدورة وجدنا رصيد حساب المستغل هو رصيد مدين بمبلغ : 60.000 دج

ح/ 108 المستغل

دائن	مدين
60 000	40 000
30 000	50 000
	60 000
60 000 رم	
150 000	150 000

ومنه تكون المعالجة المحاسبية لحساب المستغل في نهاية الدورة كالتالي

60.000	60.000	----2019/12/31----	101	
		من ح /أموال الإستغلال إلى حساب المستغل	108	
		ترصيد حساب المستغل		

تسجيل نتيجة الدورة في حالة الربح

30.000	30.000	-----2020/01/01-----	120	
		من ح /نتيجة الدورة إلى ح /المستغل	108	
		تحويل نتيجة الدورة لحساب المستغل		

تسجيل نتيجة الدورة في حالة الخسارة

15.000	15.000	-----2020/01/01-----	108	
		من ح / المستغل إلى ح /نتيجة الدورة	129	
		تحويل نتيجة الدورة لحساب المستغل		

ملاحظة :

تحدد قيمة رأس مال المؤسسة الفردية بداية كل دورة عندما يرحل إليه رصيد حساب المستغل 108 سواء كان مدينا أو دائنا ، ونميز بين حالتين :

- إذا كانت مدفوعات المستغل الشخصية للمؤسسة أكبر من مسحوباته يكون رصيد ح/108 دائن وبالتالي يزيد الرصيد الدائن لحساب أموال الإستغلال 101 ، وهذا يعني زيادة رأس مال المؤسسة الفردية .

- وإذا كانت المسحوبات أكبر من المدفوعات ب يؤدي إلى إنخفاض رأس المال بقيمة الرصيد المدين لحساب المستغل 108 وهذا في نهاية الدورة .

المحاضرة الثانية: سير الحسابات على مستوى الشركات (الجماعية)
المؤسسة ذات الشخص المعنوي

تمهيد :

إن موضوع محاسبة الشركات يتمثل في العمليات المالية المتعلقة بالشركة ، بداية من تأسيسها إلى غاية تصفيتها، وتعالج محاسبة الشركات بأحكام قانونية خاصة بالشركات كعمليات التكوين، توزيع الأرباح والخسائر، العمليات الخاصة بـ تغيير رأس المال، عمليات دمج وتصفية الشركات ... إلخ من العمليات ، إلا اننا هنا سنوضح المعالجة المحاسبية لتأسيس هذه الشركات بعد الإشارة بإختصار لمفاهيم خاص بالشركات .

1. مفهوم الشركة :

نبين مفهوم الشركة من خلال تعريفها وأهم تقسيماتها لإختلافها حسب الطابع القانوني لها تختلف المعالجة المحاسبية لكل نوع منها

1.1 تعريف الشركة : هي عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع معين بهدف تحقيق ربح وذلك بتقديم حصة من رأس المال (مادية ، مالية ، تقديم عمل) للاقتسام ما قد ينشأ عن هذه الشركة من أرباح أو خسائر⁷.

2.1 أنواع الشركات : تتقسم الشركات إلى شركات الأشخاص وشركات الأموال :

أولاً: شركات الأشخاص : يكون الشخص الشريك في هذا النوع من الشركات محل اعتبار وأهمية في تكوين الشركة وعلاقتها ومعاملاتها ومن أهم هذه الشركات نجد شركة التضامن SNC ، حيث تكون من شريكين أو أكثر مسؤولين من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة ، أي قد تتعذر المسؤولية إلى أموالهم الشخصية ونظراً للاعتبار الشخصي في هذه الشركة فإنها تصنف بمجرد وفاة أحد الأشخاص الشركاء أو فقدانه للأهلية أو إنسحابه ، مالم ينص عليه القانون الأساسي (المواد 551-563) من القانون التجاري⁸ .

ثانياً: شركات الأموال : تتمثل في (sarl-eurl-spa) هذا النوع من الشركات ليس لهم صفة التاجر فهي تقوم على أساس جمع الأموال من خلال حصص في رأس المال (الأسهم) وتتحدد

7 عبد الستار الكبيسي ، الشامل في مبادئ المحاسبة ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر ، 2008 ، الأردن ، ص: 29.

8 القانون رقم : 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015المعدل والمتمم للأمر رقم: 75-59، المتضمن القانون التجاري،جريدة الرسمية ، العدد 71 ، ص: 07

مسؤولية بمقدار مساهمته في رأس المال ، والإطار القانوني لهذه الشركات محدد في المواد (564-842) من القانون التجاري .⁹

2. المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس الشركات:

يتمثل الحساب 101 : رأس المال الصادر في مجموع المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة ، ويسمى رأس المال الاجتماعي ، وتكتسب الشركة الشخصية المعنوية عند تأسيسها وقيدها بالسجل التجاري مما يجعلها تتمتع بالخصائص التالية:

الإسم ، العنوان ، المقر الاجتماعي ، الجنسية ، الأهلية القانونية ، الدمة المالية .

1.2 المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس شركات الأشخاص (SNC)

يجبر القانون التجاري المساهمين على إحضار كل المساهمات لحظة تنفيذ الوعد وتنتمي عملية تأسيس شركة التضامن ومعالجتها محاسبياً عبر مرحلتين¹⁰:

أ. مرحلة الوعد بالمساهمة : وهو الاتفاق بين الأطراف المكونة للشركة حول المساهمات ونوعيتها وتاريخ تقديمها وهذا عن طريق تعهد للشركة ، ويتم إثبات مرحلة الوعد محاسبياً:

بتسجيل ح/456 (الشركاء عمليات على رأس المال) مدينا يقابلها ح / 101 (رأس المال الاجتماعي) دائنا ، بقيمة المساهمات العينية والنقدية .

ملاحظة: يمكن تقسيم ح/456 شركاء - عمليات على رأس المال إلى :

4561 : مساهمة الشريك 1 ، 4562 : مساهمة الشريك 2 ، 4563 : مساهمة الشريك 3.

xxx.xx	xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ التأسيس -----	4561 4562
			ح / مساهمات الشريك 1	
			ح / مساهمات الشريك 2	
			ح / رأس المال الاجتماعي	
			مرحلة الوعد بالمساهمة	101

ب. مرحلة تنفيذ الوعد : ويتم فيها دفع قيمة المساهمات العينية والنقدية المتفق عليها في العقد التأسيسي ، وتنتمي معالجتها محاسبياً بتسجيل القيم النقدية والعينية للمساهمات التي أحضرها المساهمون (الأصول ، التثبيتات ، المخزونات ، القيم النقدية في البنك أو الصندوق) في الجانب المدين يقابلها ح/456 مساهمات (الشركاء عمليات على رأس المال) دائنا .

9 نفس المرجع.

10 القانون رقم 20-15 ، مرجع سابق ، ص: 07.

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

		----- تاريخ تنفيذ الوعد -----		
	xxx.xx	ح / التثبيتات		2xxx
	xxx.xx	ح / المخزونات		3xxx
	xxx.xx	ح / التقدبات		5xxx
xxx.xx		ح / مساهمات الشريك 1	4561	
xxx.xx		ح / مساهمات الشريك 2	4562	
		مرحلة الوفاء بالوعد بالمساهمة		

مثال عن تأسيس شركة التضامن

بتاريخ 2019/01/20 تأسست شركة التضامن بمساهمة الشريك عمر وعلي برأس مال قدره 500 000 دج بشكل متساوي بينهما .

في تاريخ 2019/01/23 أودع الشريك عمر 50 000 دج في البنك وقدم آلة بقيمة: 200 000 دج وفي نفس التاريخ تنازل الشريك علي على مبني بقيمة 000 250 دج .

المطلوب: تسجيل عملية تأسيس شركة التضامن محاسبيا

الحل :

أ. مرحلة الوعد :

		----- تاريخ التأسيس -----		
	250 000	ح / مساهمات الشريك 1		4561
	250 000	ح / مساهمات الشريك 2		4562
500 000		ح / رأس المال الاجتماعي	101	
		مرحلة الوعد بالمساهمة		

ب. مرحلة تنفيذ الوعد

		----- تاريخ تنفيذ الوعد -----		
	250 000	ح / مباني		211
	200 000	ح / معدات نقل		218
	50 000	ح / البنك		512
250 000		ح / مساهمات الشريك 1	4561	
250 000		ح / مساهمات الشريك 2	4562	
		مرحلة الوفاء بالوعد بالمساهمة		

المحاضرة الثالثة: المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس شركات الأموال (SARL . SPA)

تمهيد:

في هذا النوع من الشركات تختلف المعالجة المحاسبية للتأسيس حسب الشكل القانوني للشركة، هذا الإختلاف يكمن في حجم رأس المال الواجب توفره وعدد الشركاء وكذا طريقة الوفاء بوعد التأسيس

1. الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL :

ت تكون من 02 إلى 50 شخص مالها مقسم إلى حصص متساوية غير قابلة للتداول (المادة 566 من القانون 15/20 المؤرخ في : 30/12/2015)، ويجب إحضار المساهمات العينية كاملة لحظة تنفيذ الوعود أما المساهمات النقدية فالحد الأدنى هو خمس 5/1 أي 20 % من المساهمات النقدية و 80 % المتبقية يمكن تقديمها في غضون 05 سنوات لاحقة¹¹

2. شركات المساهمة SPA:

في هذا النوع من الشركات يجب أن يكون الحد الدنيا لرأس المال هو 1000 دج قيمة السهم 100 دج إذا لجأت الشركة للتأسيس المغلق ، أما إذا إختارت الإكتتاب العام فيجب أن لا يقل رأس مالها عن 5000 000 دج (المادة 534 من القانون التجاري) ، مقسمة إلى أسهم قابلة للتداول ، كما يجب أن لا يقل عدد الشركاء عن 07 أشخاص ، وبالنسبة لتقديم الحصص فيجب تقديم الحصص العينية كاملة عند الإكتتاب أما الحصص النقدية فالحد الأدنى هو 25 % يقدم عند الإكتتاب أما 75 % المتبقية فتقدم في أجل 05 سنوات لاحقة دفعه واحد أو دفعات مختلفة¹²

3. التسجيل المحاسبي لتأسيس شركات الأموال :

وتمر كذلك عملية التأسيس في شركات الأموال عبر مرحلتين ، مرحلة الوعود ومرحلة تنفيذ الوعود ، إلا أنها تميز بين حالتين : حالة الإكتتاب الكلي بالحصص النقدية وحالة الإكتتاب الجزئي أو بالحد الأدنى من الحصص النقدية :

أ. حالة الإكتتاب الكلي بالحصص النقدية

مرحلة الوعود

xxx.xx	xxx.xx xxx.xx	----- تاريخ التأسيس ----- ح / مساهمات عينية (% 100) ح / مساهمات نقدية (% 100) ح / رأس المال الصادر مرحلة الوعود بالمساهمة	101		45611 45615
--------	------------------	---	-----	--	----------------

11 القانون رقم : 15-20، مرجع سابق

12 نفس المرجع

مرحلة تنفيذ الوعد

		----- تاريخ تنفيذ الوعد ----- xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx	ح / التثبيتات ح / المخزونات ح / التقييدات ح / مساهمات عينية ح / مساهمات نقدية	45611 45615	2xxx 3xxx 5xxx
مرحلة الوفاء بالوعد بالمساهمة					

ب. حالة الإكتتاب الجزئي أو بالحد الأدنى من الحصص النقدية

أ. مرحلة الوعد :

		----- تاريخ التأسيس ----- xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx	ح / مساهمات عينية كاملة (100 %) ح / مساهمات نقدية (20 % أو 25 %) ح / مساهمون . رأس مال مكتتب غير مطلوب 80 % أو 75 % ح / رأس مال مكتتب غير مسدود ح / رأس مكتتب غير مطلوب (80 % أو 75 %) مرحلة الوعد بالمساهمة	45611 45615 109 1012 1011	
--	--	---	---	---	--

ب. مرحلة تنفيذ الوعد :

		----- تاريخ تنفيذ الوعد ----- xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx xxx.xx	ح / التثبيتات ح / المخزونات ح / التقييدات ح / مساهمات عينية ح / مساهمات نقدية	45611 45615	2xxx 3xxx 5xxx
	xxx.xx	xxx.xx	ح / رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدود ح / رأس المال مكتتب مطلوب مسدود قيد تسوية المحاسبة	1012 1013	

التسجيل المحاسبي للطلب المساهمات المؤجلة

1. إثبات طلب أو إستدعاء المساهمات المؤجلة

	xxx.xx	----- تاريخ ----- ح / مساهمات نقدية (80 % أو 75 %)		45615 109
--	--------	---	--	--------------

xxx.xx	xxx.xx	ح / مساهمون . رأس مال مكتتب غير مطلوب 80 % أو 75 % المساهمات المؤجلة أصبحت مستحقة في الحال		
xxx.xx		ح /رأس مكتتب غير مطلوب (80 % أو 75 %) رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدود رأس المال غير المطلوب أصبح مطلوبا ولكنه غير مسدود	1012	1011

2. إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ ----- ح / مساهمات نقدية	45615	512
xxx.xx		إثبات دفع المبالغ المطلوبة عن طريق البنك ح /رأس مكتتب مطلوب غير مسدود رأس مال مكتتب مطلوب مسدود قيد التسوية	1012	1013

3. عند الإنتهاء من تسديد قيمة المساهمات النقدية كاملة

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ ----- ح /رأس مال مكتتب مطلوب مسدود ح /رأس المال الاجتماعي	101	1013
---------------	---------------	---	------------	-------------

مثال حول تأسيس شركات الأموال (شركات المساهمة SPA)

بتاريخ : 2019/02/02 إتفق ثلاثة شركاء على تأسيس شركة مساهمة SPA برأسمال قدره : 6000 000 دج ، مقسمة على 6000 سهم ، قيمة السهم 1000 دج وموزعة بالتساوي على الشركاء ، منها 4000 سهم حصة عينية والباقي 2000 سهم حصة نقدية .

تم الاتفاق على تقديم النصاب القانوني للحصص (مساهمات عينية 100 % ، مساهمات نقدية (%25)

- الشريك الأول : مبني بقيمة 1000 000 دج والباقي حصص نقدية
- الشريك الثاني : معدات نقل : 500 000 دج، بضائع : 500 000 دج والباقي حصص نقدية
- الشريك الثالث : أراضي بقيمة 2000 000 دج .

بتاريخ: 2019/03/02 : تم إسلام كل الحصص العينية

بتاريخ: 2019/03/05 : تم إسلام الحصص النقدية المطلوب قانونا وإيداعها في الحساب البنكي

بعد عام من التأسيس تم إستلام ما تبقى من الحصص النقدية ووضع في الحساب البنكي للشركة .

المطلوب : تسجيل عمليات قيد تأسيس هذه الشركة .

الحل : نستعين بالجدول التالي لمعرفة قيمة كل حساب

رأس المال : 6000 دج الوحدة 1000 دج					
مساهمة الشريك 03		مساهمة الشريك 02		مساهمة الشريك 01	
مساهمات نقديّة		مساهمات عينيّة	مساهمات نقديّة		مساهمات عينيّة
0	2000		1000	1000	1000
%25	%75	%100	%25	%75	%100
0	0	2000	250	750	1000
ح/ 6000 دج		ح/ 101 : رأس المال الإجتماعي			
ح/ 4000 دج		ح/ 45611 : مساهمات عينية (%100)			
ح/ 500		ح/ 45615 : ح / مساهمات نقديّة (20 % أو 25 %)			
ح/ 1500		ح/ 109 : المساهمون - رأس مال مكتتب غير مطلوب %80 أو %75			
ح/ 1500		ح/ 1011 : رأس مال مكتتب غير مطلوب			
ح/ 500		ح/ 1012 : رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدّد			
ح/ 1500		ح/ 1013 : رأس مال مكتتب مطلوب مسدّد			

التسجيل المحاسبي : مرحلة الوعد :

-----تارikh التأسيس-----					
	4000 500 1500	ح / مساهمات عينية كاملة (% 100) ح / مساهمات نقديّة (20 % أو 25 %)		45611 45615 109	
4500 1500		ح / مساهمون . رأس مال مكتتب غير مطلوب %80 أو %75 ح / رأس مال مكتتب غير مسدّد ح / رأس مكتتب غير مطلوب (%80 أو %75)		1012 1011	
		مرحلة الوعد بالمساهمة			

مرحلة تنفيذ الوعد :

-----تارikh تنفيذ الوعد-----					
	2000 1000 500	ح / أراضي ح / مباني		211 213 218	

		500	ح/ معدات نقل ح/ بضائع ح / البنك	30	
		500			512
4000			ح / مساهمات عينية	45611	
500			ح / مساهمات نقدية (%25)	45615	
			مرحلة الوفاء بالوعد بالمساهمة		
4500		4500	ح/ رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدود ح/ رأس المال مكتتب مطلوب مسدود قيد تسوية المحاسبة	1013	1012

التسجيل المحاسبي للطلب المساهمات المؤجلة**إثبات طلب أو إستدعاء المساهمات المؤجلة**

		----- تاريخ -----			
1500	1500	ح/ مساهمات نقدية (80 % أو 75 %)			45615
		ح / مساهمون . رأس المال مكتتب غير مطلوب 80% أو 75% المساهمات المؤجلة أصبحت مستحقة في الحال		109	
1500	1500	ح / رأس المال مكتتب غير مطلوب (75 % أو 80 %)			1011
		رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدود		1012	
		رأس المال غير المطلوب أصبح مطلوبا ولكن غير مسدود			

إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة

		----- تاريخ -----			
1500	1500	ح / البنك			512
		إثبات دفع المبالغ المطلوبة عن طريق البنك		45615	
1500	1500	ح / رأس المال مكتتب مطلوب غير مسدود			1012
1500		رأس المال مكتتب مطلوب مسدود		1013	
		قيد التسوية			

عند الإنتهاء من تسديد قيمة المساهمات النقدية كاملة

		----- تاريخ -----			
6000	6000	ح / رأس المال مكتتب مطلوب مسدود			1013
		ح / رأس المال الاجتماعي		101	
		قيد التسوية			

المحاضرة الرابعة : تغيرات رأس المال

تمهيد :

خلال ممارسة المؤسسة لنشاطاتها قد يتغير رأس مالها إما بالزيادة أو بالنقصان، فزيادة رأس المال: ويكون بطرق مختلفة منها¹³:

- ✓ إضافة مساهمات جديدة عن طريق دخول مساهمين جدد؛ أو المساهمين الحاليين؛
- ✓ إدماج الاحتياطات في رأس المال.
- ✓ تحويل جزء أو كل من الأرباح المحجوزة.

و تخفيض رأس المال: يكون للأسباب التالية

- ✓ انسحاب شريك (جزئياً أو كلياً) .
- ✓ حالة تغطية الخسارة من رأس المال.

وبالتالي هناك بعض الحسابات تدخل في عمليات تغيرات رأس المال سنتطرق لمعالجتها محاسبياً، منها :

ح/103 : العلاوات ح / 106 : الإحتياطات ، ح / 11 الترحيل من جديد ، ح/12 نتائج الدورة

أولاً: الحساب 103 : العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة

العلاوات تمثل الزيادة في قيمة المساهمات عن القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص الموزعة على الشركاء" ، ويتفرع إلى حسابات فرعية :

1031: علاوة الإصدار ، 1032 : علاوة الدمج ، 1033: علاوة المساهمات ، 1034 : علاوة تحويل السندات إلى أسهم

فعلاوة الإصدار تمثل الفرق بين القيمة الإسمية للأسهم (سعر الإصدار) والقيمة السوقية (سعر البيع) ، حيث يكون سعر البيع أعلى من قيمة السهم الإسمية ويسجل الفارق في هذا الحساب ح/103 : علاوة الإصدار ، والمثال التالي يوضح تسجيل علاوة الإصدار .

أصدرت شركة 100 سهم للاكتتاب بقيمة 1500 دج للسهم الواحد ، حيث أن القيمة الإسمية للسهم هي 1000 دج ، تم شراء هذه الأسهم من مساهم جديد ودفع قيمتها في الحساب البنكي.

حساب علاوة الإصدار : العلاوة = القيمة السوقية - القيمة الإسمية

$$25000 = (50 \times 1000) - (50 \times 1500)$$

¹³ هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الثقافة النشر والتوزيع، عمان ،2011، ص159.

وتسجل محاسبيا كالتالي :

		----- تاريخ -----		
50000 25000	75000	ح/ الشركاء - مساهمات واجبة الدفع ح/ رأس المال الاجتماعي ح/ علاوات مرتبطة برأس المال إكتتاب 50 سهم بقيمة 1500	101 1031	456
	75000	ح/ البنك		512
75000		ح/ الشركاء - مساهمات واجبة الدفع بيع الأسهم بشيك بنكي.	456	

ثانياً: الحساب 106 : الاحتياطات

الاحتياطات هي نسبة من الأرباح التي قرر الشركاء إيقاؤها تحت تصرف المؤسسة وتتقرع

الاحتياطات إلى¹⁴:

ح/1061 - إحتياطات قانونية : نص القانون التجاري على تخصيص نسبة 5% من ربح الشركة كإحتياطي قانوني في كل سنة إلى أن يبلغ الإحتياطي 10% من رأس المال .

ح/1062- إحتياطات منظمة : هي الاحتياطات المكونة وفقا لقانون الضرائب مثل الأرباح التي سيعاد استثمارها وفائض قيمة التنازل عن الاستثمارات التي تتبعه المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق

ح/1063- احتياطات نظامية: وهي الاحتياطات التي إنفق عليها الشركاء عند تكوين المؤسسة

ح/1068 - احتياطات أخرى : مثل الاحتياطات الاختيارية.

ملحوظة : بالنسبة للإحتياطات القانون يمكن أن يقرر الشركاء بدمها في رأس المال (زيادة رأس

المال) و تكون المعالجة المحاسبية كالتالي :

		----- تاريخ قرار دمج الاحتياطات -----		
XXXX	XXXX	ح/إحتياطات قانونية ح/رأس المال الاجتماعي دمج الاحتياطات القانونية	101	1061

¹⁴ بلقاسم تويزة ، محاضرات المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، 2016 ، ص: 74.

ثالثاً: الحساب 11 : الترحيل من جديد

يستقبل هذا الحساب نتيجة الدورة (سواء كان ربحاً أو خسارة) والذي لم يتخذ بشأنه قرار بعد ويمكن أن يقسم الحساب 11 إلى حسابين فرعيين¹⁵ :

ح/ 110: ترحيل من جديد (رصيد دائئن) في حالة الربح يقابلها ح 120 رصيد مدين

ح/ 119 : ترحيل من جديد (رصيد مدين) في حالة الخسارة يقابلها ح/129 رصيد دائئن .

وبعد إتخاذ قرار تخصيص النتيجة في حالة الربح فيسجل ح 110 رصيد مدين يقابله الحسابات المعنية بقرار التخصيص وتكون دائنة .

رابعاً: الحساب 12 : نتيجة الدورة :

أشرنا إلى هذا الحساب في معالجة الحسابات الخاصة بالمؤسسة الفردية ، وفي نهاية الدورة يستقبل هذا الحساب أرصدة حسابات الأعباء وحسابات الإيرادات ويكون دائنا في حالة الربح ح/120 ، ومدينا في حالة الخسارة ح/129 ، أما في المؤسسة الجماعية فيصفى هذا الحساب حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة المتخد من طرف الجهاز المختص.

وهذا التخصيص يكون إما بتكوين إحتياطات أو توزيع حصص الشركاء والعمال أو الرفع في رأس المال¹⁶ .

مثال عن نتيجة الدورة وتخصيصها :

في نهاية دورة 2019 حققت شركة ما رأس مالها 4000.000 دج نتيجة ربح مقدارها 2.000.000 دج ، يمتلك الشرك الأول 60% من أسهم الشركة بينما يمتلك الشرك الثاني 40%. وبتاريخ 2020/02/02 عقدت الجمعية العامة للشركة اجتماع بشأن توزيع نتيجة السنة الماضية وتم اتخاذ القرارات التالية:

- تخصص 5% من النتيجة كاحتياط قانوني.
- تخصص 50 % توزع على الشركاء حسب حصصهم.
- تخصص 30% تضاف إلى رأس المال.

¹⁵ مданی بلغیث، مرجع سابق، ص: 15.

¹⁶ نفس المرجع ، ص 16

المطلوب:

- حدد نصيب كل مساهم.

- سجل عملية توزيع النتيجة علماً أن التسديد للشركاء كان عن طريق البنك

حل المثال : توزيع النتيجة.

- احتياطات قانونية: $100.000 = \%5 \times 2.000.000$ دج

- الأرباح الموزعة على الشركاء: $1.000.000 = \%50 \times 2.000.000$ دج

- رفع رأس المال: $600.000 = \%30 \times 2.000.000$ دج

✓ نصيب الشريك الأول = $600.000 = \%60 \times 1.000.000$ دج

✓ نصيب الشريك B = $400.000 = \%40 \times 1.000.000$ دج

2.000.000	2.000.000	-----2020/01/02----- ح/نتيجة الدورة ح/الترحيل من جديد ترصد ح/120 في ح/110 -----2020/02/02----- المرحلة من جديد	110	120
100.000	1.700.000	احتياط قانوني	1061	4571
600.000		نصيب شريك الأول	4582	
400.000		نصيب شريك الثاني	101	
600.000		رأس المال الاجتماعي		
		رأس المال توزيع النتيجة الدورة 2020		
	600.000	-----2020/03/01-----		
1000.000	400.000	أرباح واجبة الدفع للشريك الأول	4571	
		أرباح واجبة الدفع للشريك الثاني	4572	
		البنك	512	
		تسديد توزيعات الأرباح بواسطة البنك		

المعالجة المحاسبية في حالة تخفيض لتخفيض رأس المال:

من نفس المثال السابق لنفرض أن الشركة حققت خسارة بقيمة 800.000 دج ، ويتأتي ما قررت
الجامعة العامة بإتخاذ القرارات التالية:

- ✓ تحويل خسارة 2019 إلى رأس المال.
- ✓ تغطية خسارة 2019 بإدماج كل الاحتياطات في رأس المال مما أدى إلى رصيد الاحتياطات كان 100.000 دج

المطلوب: سجل العمليات في اليومية، وإستخراج رصيد رأس المال
تسجيل العمليات في اليومية.

		2020/01/02---- التحويل من جديد نتيجة الدورة		119
800.000	800.000	ترصيد ح/12 2020/02/02---- رأس المال المؤسسة الممول من جديد تغطية الخسارة من رأس المال	129	101
800.000	800.000	2020/02/02 احتياطات رأس المال المؤسسة إضافة الاحتياطات العادلة إلى رأس المال	119	106
100.000	100.000		101	

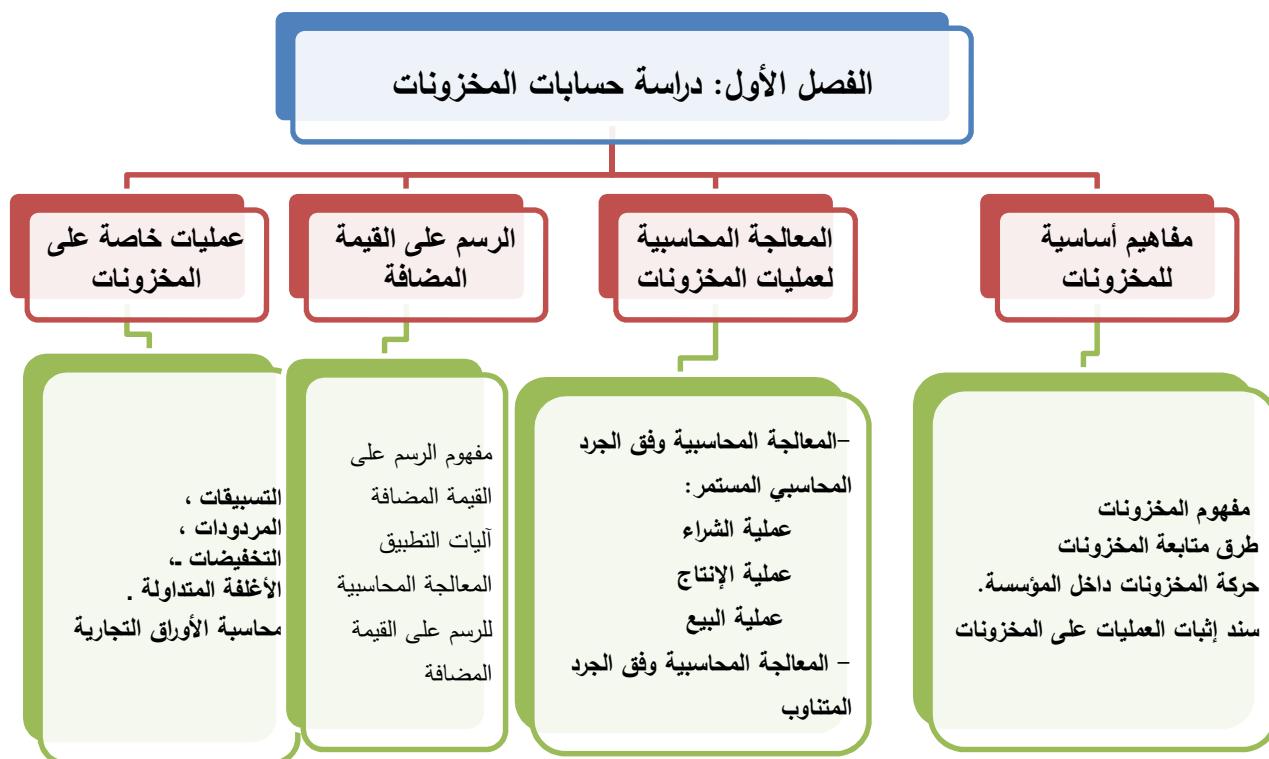
$$\text{رأس المال الجديد} = 100.000 + 800.000 - 600.000 + 4.000.000$$

3. نلاحظ : انخفاض في رأس المال بسبب تغطية خسارة الدورة. 3.900.000

الفصل الثاني : دراسة آلية سير حسابات المخزونات الصنف 03

من العناصر الأكثر تداولًا في المؤسسات الاقتصادية نجد المخزونات والتي تتعدد أنواعها وحركاتها في المؤسسة حسب نوع المؤسسة (تجارية، خدمانية، صناعية)، لذا سنبيّن من خلال هذا الفصل كل ما يتعلق بالمخزونات من مفاهيم أساسية والعمليات الأساسية التي تمس المخزونات بالإضافة إلى عمليات خاصة على المخزونات والشكل التالي يوضح محتوى هذا الفصل :

شكل رقم 01 : دراسة آلية سير حسابات المخزونات الصنف 03



المصدر : من إعداد الباحثين

المحاضرة الخامسة: مفاهيم أساسية للمخزونات

تمهيد:

قبل التطرق للمعالجة المحاسبية للمخزونات والعمليات التي تجري عليها من شراء وتخزين تم بيع وما يصاحب ذلك من حالات خاصة كالرسم على القيمة المضافة والتسببيات والمردودات ومحاسبة الأغلفة لابد من المرور على المفاهيم الأساسية للمخزونات كتعريفها وخصائصها وطرق تقييمها ومتابعتها.

1. مفهوم المخزون

تعريف 1 حسب المعيار المحاسبي رقم (2) تعتبر المخزونات الأصول التي يتم الاحتفاظ من أجل البيع خلال النشاط العادي للمؤسسة أو التي قيد التصنيع بغرض البيع وكذا المواد واللوازم المستهلكة في العملية الانتاجية.¹⁷

تعريف 2: المخزونات هي أي أصل تمتلكه المؤسسة وينتظر أن يحقق تدفقات نقدية (إيرادات) في المستقبل القريب (أقل من سنة) من خلال بيعه على حاله -المؤسسة التجارية أو بعد تحويله المؤسسة الصناعية.¹⁸.

2. تمييز المخزونات : تصنف الأصول كمخزونات (أصل جاري) أو كثبيبات (أصول غير جارية) تبعاً لوجهته أو إستعماله في إطار نشاط المؤسسة وليس على أساس نوع الأصل مثل شراء سيارة بالنسبة لنشاطها التجاري في السيارات تعتبر السيارة كمخزونات أصل جاري ، أما مؤسسة أخرى تشتري السيارة كمعدات نقل تستعين بها في نشاط آخر فهي أصل غير جاري ثبيبات

3. أنواع المخزونات: تتبع المخزونات حسب أنواع المؤسسات والمتمثلة في الحسابات التالية:¹⁹

1. البضاعة حساب 30 : هي أصول تشتريها المؤسسة بغرض بيعها دون إجراء تحويل عليها وستعمل في المؤسسات التجارية .

2. المواد الأولية واللوازم حساب 31: أصول تشتريها المؤسسة بغرض إدخالها في عملية التحويل للحصول على منتج تام الصنع أو نصف مصنع ، تستعمل في المؤسسة الصناعية .

¹⁷ بلقاسم تويبة ، مرجع سابق ص: 48

¹⁸ نفس المرجع .

¹⁹ عبد الوهاب رمدي ، علي سماعي ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2016 ، ص: 108

3. التموينات الأخرى حساب 32 : هي المواد واللوازم المخزنة التي تساهم في عملية المعالجة والتصنيع أو الإستغلال ،دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنعة مثل : الوقود ،مواد التنظيف المواد الطاقوية الأخرى ، لوازم المكتب ، الأغلفة غير المسترجعة.

4. المنتجات : حساب 35 هي الأصول الناتجة عن عملية المعالجة والتصنيع وتنقسم إلى :

1.5 منتج نصف مصنع حساب 351 : هو منتج منتظر إتمام عملية التحويل عليه لاحقاً.

2.5 منتج تام الصنع حساب 355 : هو منتج جاهز للبيع

3.5 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة : وهي المنتجات المعيبة أو بقايا المواد الأولية المستعملة في عملية التصنيع.

4. تقييم المخزونات :

في حالة الشراء: تقييم المخزونات بتكلفة شراؤها وتحسب تكلفة الشراء كالتالي²⁰:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + ملحقات الشراء + رسوم غير مسترجعة - التخفيضات .

✓ تكلفة الشراء: هي الصافي التجاري خارج الرسم HT .

✓ سعر الشراء: هو ثمن المخزون المشترى (قيمته) .

✓ ملحقات الشراء : مصاريف النقل ، الشحن ... الخ

✓ رسوم مسترجعة : مثل الرسوم الجمروكية .

في حالة الإنتاج : يتم تقييم المخزونات المنتجة بتكلفة إنتاجها وتحسب كالتالي :

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية واللوازم المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة (ساعات العمل ، الطاقة .. الخ) .

في حالة البيع: يتم تحديد سعر البيع كالتالي :

سعر البيع = تكلفة شراء السلع المباعة أو تكلفة إنتاجها + هامش الربح

هامش الربح هو نسبة مؤدية من سعر البيع أو تكلفة شراء البضاعة المباعة أو تكلفة إنتاج المخزون المباع .

5. طرق متابعة المخزونات

تم متابعة حركة المخزونات وتسجيلها من طرف المحاسب بطريقتين هما²¹:

طريقة الجرد المستمر: تتم بتسجيل حركة المخزونات وفق وصولات إسلام يوم (تسجيل الفاتورة ، تسجيل دخول وخروج المخزونات من وإلى المخازن) .

²⁰ بلقاسم توبيزة : مرجع سابق ، ص: 48-50.

²¹ نضال محمود الرمحي وأخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، ج 1 ، دار الميسرة ، الأردن ، 2013، ص: 188

طريقة الجرد المتناوب : يتم تسجيل فقط تحويل الملكية (تسجيل الفاتورة) خلال السنة المالية دون تتبع حركة المخزون دخولاً وخروجاً ، ولكن تقتضي هذه الطريقة بتسوية المخزونات في نهاية الدورة بعد القيام بالجرد المادي للمخزونات وفق مايلي :

✓ إلغاء مخزون أول مدة

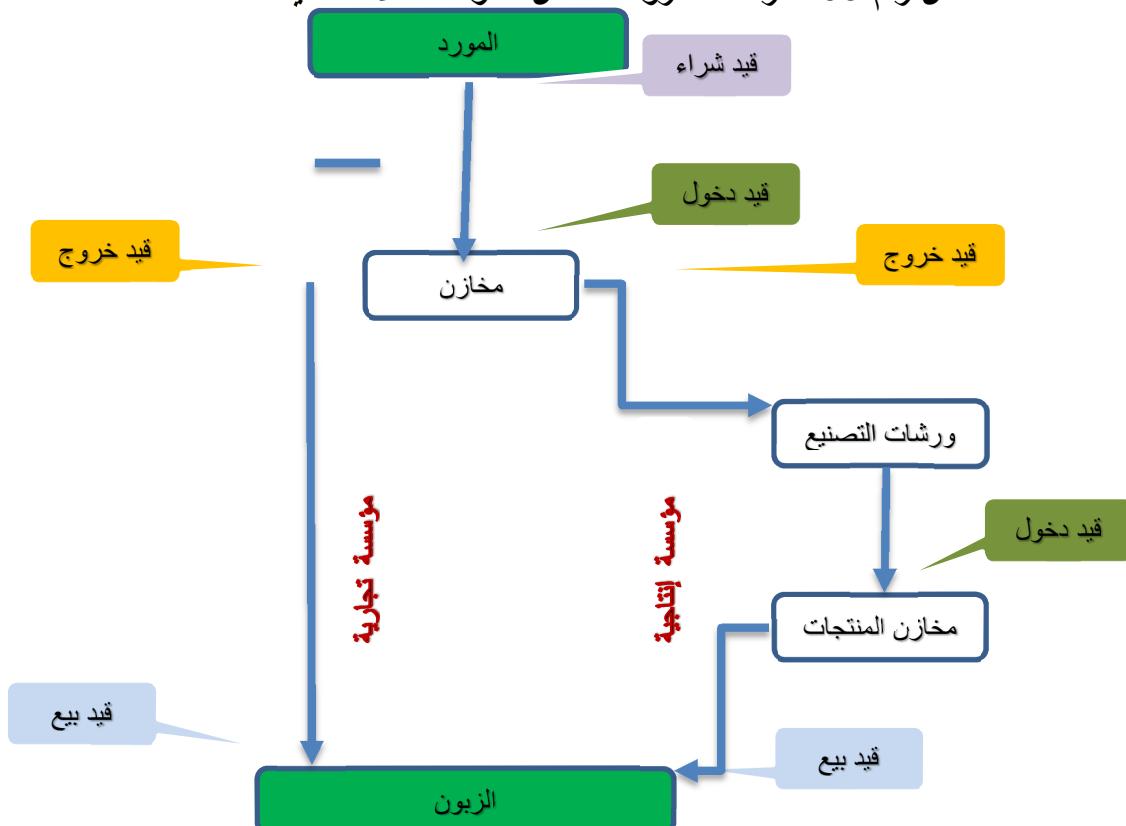
✓ ترصيد حساب 38x (مشتريات مخزنة)

✓ إثبات مخزون نهاية المدة من خلال الجرد المادي

6. حركة المخزونات داخل المؤسسة

تختلف المعالجة المحاسبية للمخزونات في المؤسسة حسب طبيعتها وحسب نشاطها، وهذا يؤدي إلى اختلاف التسجيلات المحاسبية.

الشكل رقم 03: حركة المخزونات داخل المؤسسة الاقتصادية



المصدر : من إعداد الباحثين

يوضح الشكل السابق حركة المخزونات في المؤسسات الاقتصادية ، ففي المؤسسة التجارية التي تمثل البضاعة موضوع نشاطها الرئيسي تقتضي المعالجة المحاسبية متابعة الترتيب التالي من شراء السلع تم تخزينها ومن ثم إعادة بيعها على حالها بهدف تحقيق

ربح بفارق ثمن الشراء مع ثمن البيع، أما بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تمثل المواد واللوازم والتموينات الأخرى والمنتجات موضوع نشاطها الرئيسي فتقوم بشراء المواد ثم تخزينها من أجل تحويلها إلى منتجات ثم بيعها، وفي المؤسسة خدمانية: تقوم بشراء المواد الأولية ثم انتاج وبيع واستهلاك الخدمة، والشكل التالي يوضح حركة المخزونات داخل المؤسسة الاقتصادية .

7. سند إثبات العمليات على المخزونات : تؤثر عمليتي البيع والشراء في دورة الإستغلال تأثير مباشر على الذمة المالية للمؤسسة وتكوين نتيجتها المالية ، وللقيام بهاتين العمليتين لابد من وجود وثيقة لإثبات حصول أو تحويل ملكية من وإلى المؤسسة من المبيعات والمشتريات تتمثل هذه الوثيقة في الفاتورة .

1.7 تعريف الفاتورة : الفاتورة عبارة عن وثيقة قانونية محاسبية تثبت عملية الشراء أو البيع للسلع أو الخدمات، وينشأ بموجبها حق للمورد على الزبون، الذي يتلزم بالوفاء به في التاريخ المحدد بها ، وللفاتورة نوعان²² :

✓ **فاتورة عادية (فاتورة حق) وهي فاتورة واجبة الدفع :** عند كل عملية بيع لسلعة أو تأدية خدمة بين الأشخاص الاقتصاديين يجب أن يكون موضوع فاتورة، يتعين على البائع تسليمها وعلى المشتري طلبها منه ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات وتحسب الفاتورة العادية كالتالي:

فاتورة شراء رقم	
قيمة المخزونات المشترات خارج الرسم XXX.XX دج
T.V.A الرسم على القيمة المافة XXX.XX دج%19
المبلغ متضمن الرسم التحصيل (TTC) XXX.XX دج

✓ **فاتورة إنفاق (إستدراكية) :**فاتورة الإنفاق هي عبارة عن وثيقة محاسبية قانونية تثبت اعتراف البائع بحق المشتري من الاستفادة بتخفيض عن فاتورة عادية سابقة تم ارسالها عند تسليم البضاعة أو أداء الخدمة. و يتم اعداد فاتورة الإنفاق في حالة تخفيضات (تجارية أو لتعجيل الدفع) منحوة من المورد إلى الزبون بعد الفاتورة العادية، وتأخذ فاتورة الإنفاق الشكل التالي :

فاتورة إنفاق رقم	
المبلغ الصافي الخاضع للتخفيض خارج الرسم HT XXX.XX دج
T.V.A الرسم على القيمة المافة XXX.XX دج	%19
مبلغ التخفيض متضمن الرسم (TTC) XXX.XX دج

²² بلغيث مданی ، مرجع سابق ، ص: 45

المحاضرة رقم: 06 المعالجة المحاسبية لعمليات المخزونات

(الشراء ، الإنتاج ، البيع)

تمهيد:

كما ذكرنا سابقاً فإننا نقييم المخزونات يكون وفق طريقتين للجرد مما الجرد المحاسبي المستمر والجرد المحاسبي المتداوب لذا يجب توضيح المعالجة المحاسبية لعمليات المخزونات وفق هذين الطريقتين

1. المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق الجرد المحاسبي المستمر.

تتم المعالجة المحاسبية للمخزونات من شراء وتخزين وإنتاج تم البيع حسب الجرد المحاسبي المستمر وفق مايلي²³:

1.2 شراء المخزونات (ح/30 ، ح/31 ، ح/32).

تتم عملية شراء المخزونات وفق مرحلتين:

أولاً: مرحلة تحويل الملكية :

وتعبر عن إنتقال الملكية من المورد إلى الزيون ، والسدن التبؤثي لهذه العملية هو إستلام الفاتورة ويستعمل الحساب ح/38x المشتريات المخزنة في الجاني المدين يقابلها حساب ح/ 401 موردوا المخزونات أو أحد حسابات النقدية ح/53: الصندوق أو ح/ 512 : البنك في الجانب الدائن وتم وفق التسجيل المحاسبي التالي:

		----- تاريخ العملية -----		
xxx.xx	xxx.xx			
		ح / مشتريات بضاعة	380 أو 381 أو 382	
		ح / مشتريات مواد أولية		
		ح / مشتريات تمويليات أخرى		
		ح / موردوا المخزونات أو ح / الصندوق أو ح / البنك	401 أو 53 أو 512	

²³ تريش نجود، محاضرات في المحاسبة المالية ، جامعة فرحت عباس ، سطيف ، 2016،ص: 04

ثانياً: مرحلة دخول المخزونات المشتراء إلى المخازن :

يتم إسلام العناصر المشتراء في المرحلة السابقة وإدخالها للمخازن فيزائيا وذلك بتحرير وصل إسلام ، وتسجل في اليومية بترصيد حساب ح/38x مخزونات مشتراء في جهة الدائن مقابل أحد الحسابات ح/30 : بضاعة أو ح/31: مواد أولية أو ح/32: تموينات أخرى في جهة المدين . ويكون التسجيل المحاسبي في اليومية كالتالي:

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ العملية -----			
		ح / بضاعة		30 أو 31 أو 32	
		ح / مواد أولية			
		ح / تموينات أخرى			
		ح / مشتريات بضاعة	380 أو 381 أو 382		
		ح / مشتريات مواد أولية			
		ح / مشتريات تموينات أخرى			
		دخول المشتريات للمخازن (وصل إسلام)			

ملاحظة : تتم تسجيل المخزونات بتكلفة الشراء

تكلفة الشراء = سعر الشراء + ملحقات الشراء + رسوم غير مسترجعة - التخفيضات

2.2 عمليات الإنتاج :

تتم عملية الإنتاج وتسجيلها في المؤسسة الإنتاجية وفق مراحلتين :

أولاً : مرحلة إخراج المواد الأولية واللوازم من المخازن

عند إخراج المواد الأولية من المخازن إلى ورشات التصنيع يتم معالجة إستهلاك المواد الأولية وفق القيد التالي:

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ العملية -----			
		ح / مواد أولية مستهلكة		601	
		ح / مواد أولية	31		
		إستهلاك المواد الأولية			

ثانياً: إكمال عملية التصنيع :

تتم عملية تسجيل إكمال تصنيع وتحويل المواد المصنعة إلى المخازن وفق القيد التالي :

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ العملية -----		355
		ح / منتج تام الصنع		724
		ح / إنتاج مخزن		

تحويل المنتجات المصنعة إلى المخازن

ملاحظة : يتم تقدير المنتجات المصنعة بتكلفة إنتاجها .

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد الأولية واللازم المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة (ساعات العمل ، الطاقة .. الخ) .

3.2 عمليات بيع المخزونات (بضاعة ، منتجات تامة) :

نفس الشئ فعملية بيع المخزونات تتم عبر مرحلتين:

أولاً: مرحلة تحويل الملكية : وتم عبر تسجيل الفاتورة الخاصة بتحويل ملكية السلعة إلى الزبون سواء بيع بضاعة في المؤسسة التجارية أو بيع منتجات في المؤسسة الإنتاجية وتكون وفق القيد التالي :

xxx.xx	xxx.xx	----- تاريخ العملية -----		
		ح / زائن (بيع بالأجل)	411	
		ح / الصندوق (البيع نقداً)	53	
		ح / البنك (بيع بشيك)	512	
xxx.xx		ح / مبيعات بضاعة (مؤسسة تجارية)	700	
		ح / مبيعات منتجات تامة الصنع (مؤسسة إنتاجية)	701	
		منتجات وسيطية (مؤسسة إنتاجية)	702	
		بقايا المنتجات (مؤسسة إنتاجية)	703	
		بيع مخزونات (بضاعة ، منتجات) وفق فاتورة		

ثانياً: مرحلة تسليم المبيعات :

في هذه المرحلة يتم تسليم السلعة المباعة للزبون وإخراجها من المخازن سواء كانت بضاعة (مؤسسة تجارية) أو منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة أو بقايا الإنتاج (مؤسسة إنتاجية) وتسجل محاسبياً كالتالي :

xxx.xx	xxx.xx	<p>----- تاريخ العملية -----</p> <p>حالة المؤسسة التجارية</p> <p>ح / مشاريات البضائع المباعة</p> <p>ح / بضاعة</p> <p>خروج البضاعة من المخازن</p> <p>حالة المؤسسة الإنتاجية</p> <p>ح / إنتاج مخزن (تغيرات الإنتاج المخزن)</p> <p>ح / منتجات تامة الصنع</p> <p>أو</p> <p>منتجات وسيطية</p> <p>أو</p> <p>بقايا المنتجات</p> <p>خروج المنتجات من المخازن</p>	30	600
				724
			355	
			351	
			358	

ملاحظة : ثمن البيع هو تكلفة الشراء + هامش الربح (حالة المؤسسة التجارية)

ثمن البيع هو تكلفة الإنتاج + هامش الربح (حالة المؤسسة الإنتاجية) .

مثال تطبيقى حول العمليات الثالث (الشراء ، الإنتاج ، البيع) .

سندين في هذا المثال لمؤسسة تقوم بالنشاط التجاري والنشاط الإنتاجي عمليات الشراء ثم الإنتاج وأخير البيع .

قامت المؤسسة س خلال شهر مارس من سنة 2019 بالعمليات التالية:

بتاريخ: 2019/03/02 شراء بضاعة بقيمة 20000 دج، مصاريف النقل: 2000 دج.

بتاريخ : 2019/03/04 شراء مواد أولية ب 25000 دج ، رسوم جمروكية: 5000 دج .

بتاريخ : 2019/03/15 تم إخراج نصف المواد الأولية إلى ورشات التصنيع.

بتاريخ: 2019/03/20 تم إنهاء عملية التصنيع ودخول المنتجات تامة الصنع إلى المخازن بتكلفة إنتاج قدرها: 22000 دج، وصل إدخال رقم :

بتاريخ: 2019/03/25 بيع كل البضاعة بمبلغ : 30000 دج.

بتاريخ : 2019/03/27 بيع كل منتجات تامة الصنع بمبلغ: 33000 دج .

مع العلم أن الإسلام و التسليم كان في نفس اليوم ، الرسم على القيمة المضافة معفاة.
التسديد سواء في الشراء أو البيع فهو على الحساب .
المطلوب تسجيل العمليات السابقة في اليومية .

حل التطبيق:

اعداد الفاتورة: فاتورة الشراء البضاعة رقم 2020/01 وفاتورة شراء المواد الأولية رقم: 2020/02

$$\text{تكلفة شراء (H.T)} = \text{ثمن الشراء (H)} + \text{مصاريف الشراء (H.T)} + \text{الرسوم غير المسترجعة} - \text{التخفيضات التجارية.}$$

فاتورة شراء المواد الأولية		فاتورة شراء البضاعة	
المبلغ	التعيين	المبلغ	التعيين
25.000 دج	ثمن الشراء H.T	20.000 دج	ثمن الشراء H.T
5.000 دج	مصاريف الشراء H.T	2.000 دج	مصاريف الشراء H.T
30.000 دج	تكلفة الشراء البضاعة H.T	22.000 دج	تكلفة الشراء البضاعة H.T
30.000 دج	(% × 22.000) : T.V.A	22.000 دج	(% × 22.000) : T.V.A
30.000 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	22.000 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C

طريقة التسديد على الحساب:

✓ التسجيل في دفتر اليومية:

عملية الشراء

2019/03/02					
22.000	22.000	ح/مشتريات بضاعة ح/موردو المخزونات	401	380	
	22.000	فاتورة رقم..... بضاعة مخزنة			
22.000		مشتريات البضاعة وصل استلام البضاعة رقم 015/76 دخول البضاعة للمخزن	380	30	
		2019/03/04			

	30.000	30.000	مشريات مواد أولية مورد المخزونات تسجيل فاتورة رقم 015/86	401	381
	30.000	30.000	ح/ مواد أولية ح/ مشتريات مواد أولية وصل استلام المواد الأولية رقم 015/76 دخول البضاعة للمخزن	381	31

عملية الإنتاج

		2019/03/15			
15.000	15.000	ح/مواد أولية مستهلكة ح/ مواد أولية إخراج المواد الأولية إلى ورشات التصنيع		31	601
		2019/03/20			
22.000	22.000	ح/منتجات تامة الصنع ح/إنتاج مخزن دخول منتجات تامة الصنع للمخازن وصل إدخال		724	355

عملية البيع :

أولاً: فاتورة البيع :

فاتورة بيع منتجات تامة الصنع.		فاتورة بيع البضاعة	
المبلغ	التعين	المبلغ	التعين
33.000 دج	ثمن البيع H.T	30.000 دج	ثمن البيع H.T
33.000 دج	(% / × 22.000) : T.V.A	30.000 دج	(% / × 22.000) : T.V.A
33.000 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	30.000 دج	T.T.C

ثانياً: التسجيل في اليومية :

2019/03/02					
30.000	30.000	ح/ مبيعات بضاعة فاتورة رقم.....	ح/البيان	700	411
22.000	22.000	ح/مشتريات بضاعة مباعة وصل إخراج و تسلیم البضاعة رقم	ح/البضاعة	30	600
2019/03/04					
33.000	33.000	ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع تسجيل فاتورة رقم:....	ح/البيان	701	411
22.000	22.000	ح/ منتجات تامة الصنع وصل إخراج و تسلیم منتجات تامة الصنع رقم ..	ح/إنتاج مخزن	355	724

أثر العمليات على نتيجة المؤسسة :

لحساب النتيجة نستعمل حسابات التسيير : الإيرادات - المصروفات (ح/ 7xx - ح/ 6xx)

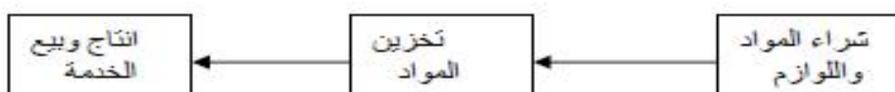
الحسابات 7 تزيد في جهة الدائن وتنقص في جهة المدين عكس الحسابات 6

لو نتبع اليومية خلال العمليات نجد :

$$\begin{aligned}
 &= (600 + 601 +) - (724 - 701 + 700 + 724 +) \\
 &= (22.000 + 15.000) - (22.000 - 33.000 + 30.000 + 22.000 +) \\
 &\quad \text{دج } 26.000 = 37.000 - 63.000 \\
 &\quad \text{إدن المؤسسة حققت ربح بقيمة 26.000 دج .}
 \end{aligned}$$

ملاحظة: بالنسبة للمؤسسة الخدمانية : تتخذ نفس المعالجة المطبقة في المؤسسة التجارية مع تغيير ح / 700 مبيعات بضعة بحساب ح / 706 مبيعات خدمات .

وتكون دورتها الاستغلالية من المراحل التالية:



2. المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق الجرد المحاسبي المتناسب.

في حالة المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق الجرد المحاسبي المتناسب يتم تسجيل خلال السنة المالية قيد تحويل الملكية فقط (تسجيل الفاتورة) ، سواء عمليات الشراء أو عمليات البيع بدون تسجيل حركة الدخول والخروج من المخازن ، وفي نهاية الدورة وبعد إجراء الجرد المادي للمخزونات يجب القيام بما يلي²⁴ :

1.4 بالنسبة للبضائع والمواد الأولية :

- إلغاء مخزون أول مدة .
- ترصيد حساب 38x مشتريات مخزنة .
- إثبات مخزون نهاية المدة من خلال الجرد المادي .

2.4 بالنسبة للمنتجات :

خلال الدورة المالية لا تسجل حركة المخزونات من المنتجات ، وبعد إجراء الجرد المادي للمنتجات

يتم تسجيل ما يلي :

- إلغاء مخزون بداية الدورة .
- إثبات مخزون نهاية الدورة بناء على الجرد المادي .

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

		بالنسبة للمواد الأولية والبضائع خلال السنة المالية		
X X X.X	X X X.X	ح/مشتريات مخزونات ح/موردوا المخزونات	401	38x
X X X.X	X X X.X	شراء بفاتورة حالة البيع ح/منتجات تامة الصنع ح/مبيعات بيع بفاتورة	70x	411

²⁴ مادني بلغيث ، مرجع سابق : ص 47

مطبوعة محاضرات المحاسبة المالية 2

د.قطيب عبد القادر / د.عنيشل عبد الله

X X X.X	X X X.X	في نهاية الدورة N/12/31 ح/تغيرات المخزونات ح/مخزونات إلغاء مخزون بداية المدة	3x	603
X X X.X	X X X.X	ترصيد حساب 38x مشتريات إثبات مخزون نهاية المدة	38x	60x
X X X.X	X X X.X	 إثبات مخزون نهاية المدة	603	3x
X X X.X	X X X.X	بالنسبة للمنتوجات في N/12/31 إلغاء مخزون بداية المدة	355	724
X X X.X	X X X.X	إثبات مخزون نهاية المدة	724	355

المحاضرة رقم 07: محاسبة الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)

تمهيد:

أنشئت ضريبة الرسم على القيمة المضافة في الجزائر سنة 1992 م في إطار الإصلاح الجبائي الجزائري ، ويطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري والحرفي أو الحر، بالإضافة إلى عمليات البنوك والتأمين، ويستثنى العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية

1- مفهوم الرسم على القيمة المضافة :

الرسم على القيمة المضافة هو ضريبة غير مباشرة يتحملها المستهلك بصفة كافية، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تم إجراء صفقة أو عملية خاضعة للرسم بيع شراء .. الخ، وتحسب بنسبة معينة من رقم الأعمال²⁵.

2- المعدلات:

فيما يخص معدلات الرسم على القيمة المضافة، فهي محددة كالتالي²⁶:

- 9% (معدل مخفض): يطبق على المنتجات و الخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي و الثقافي؛
- 19% (معدل عادي): يطبق على العمليات، الخدمات و المنتجات الأخرى غير الخاضعة للمعدل المخفض 9%.

تستثنى العناصر التالية من فرض رسم (TVA):

- التخفيضات التجارية والتخفيفات المالية.
- المبلغ المودع برسم الأمانة على الغلافات القابلة للاسترجاع.
- المدفوعات على مصاريف النقل الذي قام بها المدين بنفسه لتسليم السلع الخاضعة للرسم.

²⁵ جمال لعشيши ، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء ، الجزائر، 2010 ص: 51

²⁶ المادة 27/26 من القانون رقم 14/16 المتضمن الضرائب المباشرة والمماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2016، ص: 13

3- أليات تطبيق الرسم على القيمة المضافة : (TVA):

عند خضوع الشخص الطبيعي أو المعنوي للرسم على القيمة المضافة يستطيع إجراء المقاصلة بين الرسم الذي يطلبه من زبائنه مع الرسم المفوتر من طرف ممونيه ، ومنه لا يدفع هذا الشخص إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من زبائنه و ذلك المدفوع ، حيث يقوم المدين القانوني (تاجر ، مؤسسة...) بتجميع هذا الرسم ودفعه إلى خزينة الدولة (مصلحة الضرائب) ويتحمل المدين الحقيقي (المستهلك النهائي) عبئ رسم (TVA) بصفة نهائية ضمن السعر النهائي لمشترياته²⁷.

ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي:

مثال: خلال شهر ماي 2019 قامت مؤسسة إنتاجية ببيع أجهزة كمبيوتر إلى تاجر الجملة بسعر البيع خارج الرسم للوحدة 40.000 دج، وتاجر الجملة بدوره باع التاجر التجزئة بسعر البيع خارج الرسم للوحدة 46.000 دج، كما قام هذا الأخير ببيع المنتوج للمستهلك النهائي وكان سعر البيع بالتجزئة خارج الرسم للجهاز الوحدة 50.000 دج. حيث معدل (T.V.A=19%).

المطلوب: تحديد قيمة الرسم (TVA) الذي يدفعه المستهلك النهائي عن شرائه لجهاز الكمبيوتر.

الحل: يمكن تلخيص الحل في الجدول التالي:

العمليات	المنتج	تاجر الجملة	تاجر التجزئة	المستهلك النهائي
سعر البيع الإجمالي (HT)	40.000	46.000	50.000	-
رسم (T.V.A) على المبيعات	7.600	8.740	9.500	-
(T.T.C)	47.600	54.740	59.500	59.500
الرسم القابل لاسترجاع الشراء	7.600	8.740	-	-
الرسم المستحق الدفع لخزينة الدولة	1.140	760	760	-
قيمة رسم (T.V.A) الذي يتحمله المستهلك النهائي = 9.500 = (760 + 1.140 + 7.600) دج	7.600	8.740	9.500	9.500

المنتج يدفع قيمة رسم (T.V.A) 7.600 دج

+ تاجر الجملة يدفع رسم (T.V.A) 8.740 دج - 1.140 دج 4.420 دج

+ تاجر التجزئة يدفع رسم (T.V.A) 760 دج 4.930 دج - 4.420 دج 510 دج

الرسم المستحق الدفع لخزينة الدولة..... 9.500 دج

²⁷ جمال لعشيشي مرجع سابق ، ص: 52

4- المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة (T.V.A)

عند القيام بعمليات الشراء والبيع عند معالجة الرسم على القيمة المضافة تكون المؤسسات أمام وضعيتين²⁸:

أ. حالة الشراء: عند دفع قيمة الفاتورة تكون المؤسسة قد دفعت الرسم على القيمة المضافة TVA ، ومنه ينشأ لها حق تجاه مصلحة الضرائب يسجل في حساب 4456 رسوم قابلة للإسترجاع في جهة الدين .

ب. حالة البيع : عند قبض قيمة فاتورة البيع تكون المؤسسة قد تحصلت على الرسم على القيمة المضافة TVA وبالتالي ينشأ لديها دين (التزام) تجاه مصلحة الضرائب يسجل في الجانب الدائن بحساب ح/4457 رسوم مستحقة .

وبما أن المؤسسة تعتبر وسيط بين إدارة الضرائب والمستهلك النهائي ، فيقع على عاتقها بأن تقوم دوريا (كل شهر أو كل ثلاثة) بتسوية وضعيتها الجبائية تجاه مصلحة الضرائب من خلال إجراء المقاصلة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين خلال عمليات الشراء وما قبضته من زبائنها في حالة البيع، ولهذا الغرض تقوم المؤسسة باعداد تصريح الرسم قبل 20 من الشهر الموالي في وثيقة تسمى (G50) ، وعند إجراء المقاصلة تكون المؤسسة بين ثلاثة حالات :

أولا: رسوم (محصلة) ح/4457 تساوي رسوم قابلة للإسترجاع ح/4456 ، تقوم المؤسسة باعداد التصريح الضريبي (G50) بملحوظة لا شيء في هذه الحالة على المشتريات.

ثانيا: رسوم مستحقة (دين) ح/4457 أكبر من رسوم قابلة للإسترجاع (حق) ح/4456 تقوم المؤسسة بتسديد الفرق لمصلحة الضرائب تحت حساب ح/44510 رسوم واجبة الدفع

ثالثا: رسوم قابلة للإسترجاع (حق) ح/4456 أكبر من رسوم محصلة (دين) ح/4457 ، ينشأ لل المؤسسة حق تجاه مصلحة الضرائب يرحل للشهر المقبل تحت حساب ح/44567 رسوم مرحلة.

مثال :

قامت مؤسسة إنتاجية خلال شهر فيفري 2019 بالعمليات التالية:

2019/02/02 : شراء مواد أولية بمبلغ: 20.0000 دج خارج الرسم

2019/02/10 : بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ: 30.000 دج خارج الرسم ، بتكلفة إنتاج 25.000 دج

²⁸ نفس المرجع.

المطلوب :

إعداد فاتورة البيع والشراء والقيام بالتسجيل المحاسبي للعمليات ، مع العلم أن الإسلام والتسليم للمخزونات في نفس اليوم للعملية

القيام بعملية تسوية الرسم على القيمة المضافة علماً أن المعدل المطبق هو 19 % . والتسديد لمصلحة الضرائب يكون يوم 20/03/2019 عن طريق البنك .

الحل : عداد الفواتير

فاتورة بيع منتجات تامة رقم:.....		فاتورة شراء رقم :	
المبلغ	التعين	المبلغ	التعين
30.000 دج	ثمن البيع H.T	20.000 دج	ثمن الشراء H.T
5.700 دج	(0.19*30.000) %19:T.V.A	3.800 دج	(0.19*20.000) %19:T.V.A
35.700 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	23.800 دج	T.T.C المبلغ الإجمالي متضمن الرسم

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية

		----- 2019/02/02 -----		
	20.000	مشتريات بضاعة		381
	3.800	رسم (T.V.A) قابل الاسترجاع	401	4456
23.800	20.000	مورد المخزون		
	20.000	شراء مواد أولية فاتورة رقم		31
	20.000	ح/مواد أولية	381	
	35.700	ح/مشتريات مواد أولية		
	30.000	دخول المواد إلى المخازن وصل إسلام رقم:....		411
	5.700	----- 2019/02/10 -----		
		زيائن		
		مبيعات منتجات تامة	701	
		رسم (T.V.A) محصلة	4457	
		بيع منتجات فاتورة رقم		

	25.000	----- ح/تغيرات المخزون ح/منتجات تامة الصنع		724
25.000	5.700	خروج منتجات من المخزن وصل تسليم ----- 2019/03/19 ----- رسم (T.V.A) محصلة	335	
3.800		رسم (T.V.A) قابل الاسترجاع		4557
1.900		رسم (T.V.A) واجب الدفع		4556
	1.900	إعداد تصريح (T.V.A) لشهر فيفري ----- 2019/03/20 ----- رسم (T.V.A) واجب الدفع	44510	
1.900		رسم (T.V.A) واجب الدفع ح/ البنك	512	44510

مثال عن تسوية الرسم على القيمة المضافة في حالة :

الرسوم القابلة للإسترداد ح/4556 أكبر من الرسوم المحصلة ح/4557 ، لنفرض أن أرصدة الحسابات كانت كالتالي:

ح/4556 رصيد مدين بمبلغ : 20.000 دج ، ح/4557 رصيد دائن بمبلغ : 15.000 دج

ومنه فالفرق يسجل في حساب ح/4556 إقطاع ويرحل لشهر المقبل باعتباره حق تجاه مصلحة الضرائب .ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

	15.000	----- 2019/02/02 ----- رسم (T.V.A) محصلة		4557
	5.000	رسم (T.V.A) إقطاع		45567
20.000		رسم (T.V.A) قابل الاسترجاع	4556	
		إعداد تصريح (T.V.A) لشهر فيفري		

المحاضرة: الثامنة: الحالات الخاصة في المخزونات:**تمهيد :**

تخلل بعض الحالات الخاصة عند القيام بعمليات البيع والشراء في المؤسسة منها تسيبيقات ، ومنها مردودات المخزونات المباعة أو المشتريات ومنها التخفيضات بنوعيها التجارية والمالية بالإضافة إلى الأغلفة المتداولة هذه الحالات يجب أن تسجل في يومية كل من الزيون والمورد وهو ما سنوضحه من خلال هذه المحاضرة.

1- مردودات المخزونات :

1-1 تعريف مردودات المخزونات: هي كل البضائع والمنتجات التي يردها المشتري للبائع ذلك لعدة أسباب أهمها: عدم مطابقته للمواصفات المحددة في العقد، وجود به عيوب، انتهاء تاريخ الصلاحية، أو لأي سبب آخر²⁹.

ويرد المخزون في حالة الشراء أو البيع وتكون المعالجة المحاسبية للمردودات بعكس قيد عملية الشراء أو البيع وبقيمة المخزون المردود .

2- المعالجة المحاسبية لمردودات المخزون:

عند تسجيل قيد المردودات يكون بعكس قيد عملية الشراء أو البيع³⁰ :

أولاً: في حالة الشراء نسجل ح/401 موردو المخزونات في الجانب المدين يقابلها ح/ $38X$ بقيمة المشتريات المردودة مع ح/4456 رسم على القيمة المضافة مسترجعة بنسبة من قيمة المردودات في الجانب الدائن ، أما إذا كان التسديد بواسطة البنك أو الصندوق فنضع مكان ح/401 الحسابات النقدية ح/53 و ح/512 .

ثانياً في حالة البيع : نسجل حساب ح/ $70X$ بقيمة المبيعات سواء بضاعة أو منتجات بأنواعها (تامة ، نصف مصنعة ، بقايا) مع ح/4457 رسم على القيمة المضافة محصلة بنسبة من قيمة المردودات في الجانب المدين يقابلها ح/411 زيان أو ح/53 أو ح/512 (النقديات) في الجانب الدائن .

3- مثال تطبيقي : سنوضح المعالجة المحاسبية للمردودات بالمثال التالي:

²⁹ بلقاسم توizza ، مرجع سابق : ص 75

³⁰ نفس المرجع

بتاريخ 2019/05/20 أعادت المؤسسة إلى المورد جزء من مشتريات البضاعة وتضمنت فاتورة مردودات الشراء رقم 19/10 مايلي:

ثمن الشراء 20.000 (HT) ونسبة (T.V.A = %19)، وتم إرسال الفاتورة مع البضاعة في نفس التاريخ، علماً أن عملية الشراء تمت بالأجل.

بتاريخ: 2019/06/12 باع المؤسسة بضاعة للزيون س وبتاريخ 2019/06/20 أعاد الزيون س إلى المؤسسة جزء من البضاعة المباعة له لوجود عيوب بها، سعر بيعها 25.000 دج HT وتكلفتها 22.000 دج وتم استلام فاتورة المردودات رقم 19/11 مع البضاعة المعادة علماً أن عملية البيع تمت بالأجل أما (T.V.A = %19).

المطلوب:

- إعداد فاتورة مردودات الشراء (رقم 10 / 19) و تسجيل العملية في دفتر يومية المؤسسة.
- إعداد فاتورة مردودات المبيعات رقم 19/11 وتسجيدها في دفتر اليومية.

حل التطبيق:

✓ إعداد فاتورة مردودات الشراء ومردودات البيع

فاتورة بيع رقم:.....19/11.....		فاتورة شراء رقم :19/10....	
المبلغ	التعيين	المبلغ	التعيين
35.000 دج	H.T ثمن البيع	30.000 دج	H.T ثمن الشراء
6.650 دج	(0.19*35.000) %19:T.V.A	5.700 دج	(0.19*30.000) %19:T.V.A
41.650 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	35.700 دج	T.T.C المبلغ الإجمالي متضمن الرسم

✓ تسجيل عملية مردودات الشراء في دفتر يومية المؤسسة.

30.000	35.700	-----2019/05/20----- المورد مشتريات البضاعة T. V. A قابلة للإسترجاع فاتورة مردودات المشتريات -----//----- مشتريات بضاعة بضاعة وصل خروج مردودات المشتريات	380 4456	401
30.000	30.000		30	380

✓ تسجيل عملية مردودات المبيعات في اليومية.

			-----2019/06/20-----		
41.650	35.000 6.650		مبيعات بضائع T. V. A مسترجعة زيائن	411	700 4457
22.000	22.000		فاتورة مردودات مبيعات ----- بضاعة بضاعة مستهلكة وصل دخول مردودات البضاعة	600	30

2- التسبيقات :

عند القيام بعمليتي البيع والشراء قد يحتاج البائع قد يدفع أموال لتوفير طلبته للمشتري ، لذا يمكن أن يشترط على الزبون قبل تسلمه الطلبية بأن يدفع له تسبيقا على طلبيته (العربون) ، حيث يعتبر التسبيق حق مكتسب للزبون بالمبلغ المدفوع ويعتبر إلتزام بالنسبة للبائع ومنه سندين المعالجة المحاسبية للتسبيقات في يومية كل من المورد والزبون³¹.

1- معالجة التسبيق لدى الزبون والمورد:

عند تقديم تسبيق للمورد يجعل المورد مدين بقيمة التسبيق ويسجل تحت حساب ح/409 موردون مدينون مقابل أحد النقديات ح/5x في الجانب الدائن.

بينما يسجل في يومية المورد تحت حساب ح/419 زيان مدينون في الجانب الدائن مقابل أحد حسابات النقدية ، ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

محاسبة المورد					محاسبة الزبون				
مبالغ د	مبالغ م	البيان	د	م	مبالغ د	مبالغ م	البيان	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/ أحد حسابات النقدية	5X		xxx.xx	xxx.xx	ح/مورد مدينون		409
xxx.xx		ح/زيائن مدينون استلام تسبيق	419		xx.xxx		ح/أحد حسابات النقدية تقديم تسبيق	5X	

³¹ تريل نجود ، مرجع سايق ، ص: 30

وعند إستلام فاتورة الشراء يسدد الزيون القيمة المتبقية من مبلغ الفاتورة بترصيد ح 409 موردون مدينون ، أما المورد فيسلم الجزء المتبقى من الفاتورة مع ترصيد ح 419 زائن مدينون ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزيون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/01	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/01	د	م
	xxx.xx	ح/زائن	411		xxx.xx	ح/مشتريات بضاعة		380	
	xx.xxx	ح/زائن مدينون	419		xxx.xx	ح/TVA للإسترداد		4456	
xxx.xx		ح/مبيعات بضاعة	700		xxx.xx	ح/موردو المخزونات		401	
xxx.xx		ح/TVA محصلة	4457		xxx.xx	ح/موردون مدينون		409	
		تسجيل الفاتورة وترصيد التسبيق				تسجيل الفاتورة وترصيد التسبيق			

3- التخفيضات على المخزون:

التخفيض هو ما يمنحه البائع للمشتري والهدف منها هو إنفاص قيمة مبالغ الفاتورة ، ويكون اعتباراً للسياسة التجارية أو المالية للمؤسسة ، وتنقسم إلى تخفيضات تجارية وتخفيضات مالية.

3-1. تخفيضات تجارية:

هي تخفيضات تمنح للزيون وترتبط هذه التخفيضات بطبيعة المخزون ومواصفاته لإعتيارات تجارية (تسوقية) ولها ثلاثة أنواع³²:

- ✓ **الحسمييات:** تمنح بسبب وجود عيب في البضاعة أو المنتوجات محل العملية التجارية ي الشراء أو البيع أو أنها غير مطابقة للمواصفات.
- ✓ **التنزيلات:** وتمنح بسبب كبر أو ضخامة العملية التجارية.
- ✓ **المرجعات:** يمنح هذا النوع إذا بلغت قيمة العملية التجارية حداً متفقاً عليه مسبقاً أو بسبب طول مدة التعامل.

3-1-3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية :

عند التسجيل المحاسبي نميز بين حالتين

³² مданى بلغيث ، مرجع سابق ، ص: 04

الحالة الأولى : التخفيض التجاري ضمن فاتورة العادمة:

التخفيض التجاري يحسب ولا يظهر محاسبيا في دفتر اليومية بحيث نسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري بعد إنفاص التخفيض التجاري من مبلغ البيع أو الشراء ويكون التسجيل المحاسبي عند الزيون (الشراء) وعند المورد (البيع) كما يلي :

أولا: التسجيل في يومية الزيون (حالة الشراء)

xxx.xx	xxx.xx	عند الزيون (حالة الشراء) مشتريات مخزونات (الصافي التجاري) T. V. A مسترجعة ح/مورد المخزونات ح/ الصندوق ح/ البنك فاتورة شراء رقم ----- مخزونات (الصافي التجاري) مشتريات مخزونات (الصافي التجاري) وصل الاستلام رقم ...	38x 4456 401 53 أو 512 3x
xxx.xx	xxx.xx		38x

ثانيا: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

xxx.xx	xxx.xx	-----التاريخ----- زيائن أو ح/ الصندوق أو ح/ البنك	411 53 أو 512
xxx.xx	xxx.xx	مبيعات مخزونات T.V.A على المبيعات فاتورة البيع رقم:..... ----- مخزونات مستهلكة	7xx 4457
xxx.xx		مخزونات وصل التسلیم رقم	60x 3x

ملاحظة : نلاحظ أن في الحالتين لا يظهر التخفيض التجاري محاسبيا في اليومية .

الحالة الثانية: التخفيض التجاري ضمن فاتورة فاتورة مستقلة

إذا وردت التخفيضات التجارية في الفاتورة خارج الشراء أو البيع فإنها تسجل محاسبيا في دفتر اليومية ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

أولا: التسجيل في يومية الزبون (حالة الشراء)

		التاريخ		
		ح/مورد المخزونات		401
XXX.XX	XXX.XX XXX.XX	ح/ تخفيضات تجارية على المشتريات ح/ T. V. A قابلة للإسترجاع فاتورة شراء إستدراكية رقم	609 4456	

ثانيا: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

		----التاريخ----		
XXX.XX	XXX.XX XXX.XX	ح/ تخفيضات تجارية على المبيعات ح/ T. V. A محصلة ح/ الزبائن فاتورة البيع رقم:..... .	709 4457	

ملاحظة 2 : بينما ف إذا كان التخفيض التجاري في فاتورة (إستدراكية) ، فإنه يظهر محاسبيا .

2-3. تخفيضات مالية:

يمنح هذا النوع التخفيض لاعتبارات متعلقة بسياسة الدفع وتعتبر تحفيزا للزبون على الدفع وفق طريقة معينة أو أجل معين ويسمى كذلك بتخفيض تعجيل الدفع (الخصم) ، وهي عكس التخفيضات التجارية تحسب وتسجل محاسبيا سواء كانت في الفاتورة العادية أو في الفاتورة الإستدراكية

3-2-1. المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية:

التخفيض المالي يحسب ويظهر محاسبيا في دفتر اليومية سواء كان ضمن فاتورة عادية (أصلية) أو فاتورة إستدراكية (إنفاص) بحيث نسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي المالي بعد إنفاص التخفيض المالي من مبلغ البيع أو الشراء وذلك من خلال الحسابين³³:

ح/ 768 إيرادات مالية (خصم مالي مقبوض) في حالة الشراء.

ح/ 668 إعباء مالية (خصم مالي) منوح في حالة البيع

ويكون التسجيل المحاسبي عند الزبون (الشراء) وعند المورد (البيع) كما يلي :

أولاً: التسجيل في يومية الزبون (حالة الشراء)

		التاريخ		
		مشتريات مخزونات (الصافي المالي)		
		T. V. A مسترجعة		
xxx.xx	xxx.xx	ح/ الصندوق أو ح/ البنك	512 أو 53	38x 4456
xxx.xx	xxx.xx	ح/إيراد مالي (خصم مالي مقبوض)	768	
		فاتورة شراء رقم		

		مخزونات (الصافي المالي)		3x
		مشتريات مخزونات (الصافي المالي)		
xxx.xx	xxx.xx	وصل الاستلام رقم ...	38x	

ثانياً: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

		التاريخ		

		ح/ الصندوق أو ح/ البنك		
		ح/أعباء مالية (خصم مالي منوح)		
xxx.xx	xxx.xx	مبيعات مخزونات		512 و 53
xxx.xx	xxx.xx	T.V.A على المبيعات	7xx 4457	668
		فاتورة البيع رقم:.....		
		مخزونات مستهلكة		
		مخزونات	3x	60x
		وصل التسليم رقم		

ملاحظة 03 : التخفيض المالي يظهر محاسبيا سوء كان في فاتورة عادية أو إستدراكية

³³ مданى بلغيث ، مرجع سابق ، ص: 05

مثال تطبيقي على التخفيضات :

بتاريخ: 15/03/2019 إشترت مؤسسة عمر : بضاعة من مؤسسة علي وتضمنت الفاتورة رقم: 30/19

ثمن الشراء : 200 وحدة بسعر 150 دج للوحدة الواحدة، تخفيض تجاري أول بنسبة 5%، تخفيض تجاري ثاني : بنسبة 2%， تخفيض مالي بنسبة 3%.

المطلوب : إعداد الفاتورة اللازمة وتسجيل القيود لدى مؤسسة عمر ومؤسسة علي ، علماً أن تكلفة البضاعة بالنسبة ل المؤسسة على كانت 20.000 دج ، الرسم على القيمة المضافة 19%， طريقة الدفع : بالأجل.

الحل : إعداد الفاتورة رقم 30/19

فاتورة رقم : 19/30.....	
التعيين	المبلغ
ثمن الشراء (150*200) H.T	30.000 دج
تخفيض تجاري أول: (0.05*30.000)	(1.500)- دج
الصافي التجاري الأول	28.500 دج
تخفيض تجاري ثاني: (0.02*28.500)	(570)- دج
الصافي التجاري الثاني	27930 دج
التخفيض المالي (0.03*27.930)	(837,9)- دج
الصافي المالي خارج الرسم (H.T)	27092,1 دج
الرسم على القيمة المضافة T.V.A %19: (0.19*30.000)	5.147,50 + دج
المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	32.239,60 دج

1. التسجيل المحاسبي للعمليات السابقة

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/03/15	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/03/15	د	م
32.239,60	837,9	ح/زيان ح/أعباء مالية	411		27.930	5.147,50	ح/مشتريات بضاعة ح/TVA للإسترداد	380	
27.930		مبيعات بضاعة	700	668	32.239,60	837,9	ح/موردو المخزونات ح/إيرادات مالية	401	4456
5.147,50		ح/TVA محلصة	4457				شراء فاتورة رقم 30	768	
	20.000	بيع فاتورة رقم 30					ح/بضاعة		30
		ح/بضاعة مستهلكة	600		27.930		ح/مشتريات بضاعة		
		ح/بضاعة	30				وصل إستلام رقم ...	380	
		وصل تسليم رقم ..							

مثال 02: عن تخفيضات واردة في فاتورة مستقلة

عند إسلام البضاعة المبينة في المثال السابق تبين أنها غير مطابقة للشروط فقرر المورد منح تخفيض تجاري بنسبة 10% في فاتورة إستدراكية رقم 31 من أجل الإحتفاظ بالبضاعة كما هي .

المطلوب : إعداد الفاتورة الإستدراكية مع تسجيل القيد لدى المورد والزيون .

1. إعداد الفاتورة الإستدراكية رقم 19/30

فاتورة رقم :19/31...	
النوع	المبلغ
ثمن الشراء H.T (آخر صافي تجاري في الفاتورة العادي)	27.930 دج
تخفيض تجاري: 10% (0.05*27.930)	(2.793) دج
الصافي التجاري خارج الرسم (H.T.V.A)	25.137 دج
الرسم على القيمة المضافة %19: (0.19*30.000)	4.776,03 دج
المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C	29.913,03 دج

2. التسجيل المحاسبي لفاتورة الإستدراكية للعمليات السابقة

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزيون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/03/15	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/03/15	د	م
25.137	709	ح/تخفيضات تجارية ممنوحة			29.913,03	ح/موردو المخزونات			401
4.776,03	4457	ح/TVA محصلة			25.137	ح/تخفيضات تجارية متحصل عليه			609
29.913,03	411	ح/ربان			4.776,03	ح/TVA للإسترداد			4456
		فاتورة إنفاق رقم 31				فاتورة إستدراكية 31			

المحاضرة التاسعة : محاسبة الغلافات (مواد التعبئة والتغليف)

تمهيد:

خلال دورة الإستغلال وأثناء القيام بمخالف العمليات التجارية (البيع، الشراء، التخزين، النقل) تحتاج المؤسسة إلى حماية المخزون بـاستعمال غلافات و يوجد صنفين من الغلافات التي تستعملها المؤسسة تتمثل في :

1- علاقات غير قابلة للاسترجاع (مستهلكة)

2- علاقات قابلة للاسترجاع (متداولة)

أولاً: علاقات غير قابلة للاسترجاع (مستهلكة): والتي يبعا فيها المخزون، وتعتبر جزء منه وتستهلك بمجرد استعمال المخزون، و تعالج محاسبيا كتمويلات أخرى تحت حساب ح/326 وتمر بثلاث مراحل في دورة الإستغلال هي : شراء التمويلات ، إدخال التمويلات للمخازن وأخيراً إستهلاك الغلافات، وتخالف المعالجة المحاسبية لها في النقاط التالية³⁴ :

1- عند شرائها تسجل على أساس لوازم و موارد (تسجيل الفاتورة و إدخال للمخازن)

2- عند شراء البضاعة أو المواد داخل الغلافات غير مسترجعة: تعتبر قيمتها جزء من تكلفة شراء المخزون

3- عند بيع المخزون داخل غلافات غير مسترجعة: تدخل قيمتها ضمن تكلفة شراء المخزون المباع

4- عند بيع الغلافات غير المسترجعة بمفردها تغير مبيعات البضاعة.

ثانياً: غلافات قابلة للاسترجاع (المتداولة)

هذا النوع من الغلافات يمكن إستعماله عدة مرات وتكون ملكاً للمؤسسة وبالتالي مدة إستعماله يكون أكثر من دورة إستغلال (عدة سنوات) فتعتبر من التثبيتات المادية يسجل تحت حساب ح/2186 أغلفة متداولة ، مثل الحاويات ، الصناديق بمخالف أنواعها ، قارورات زجاجية ... الخ. وعند شراؤها تعالج محاسبيا كالتالي:

³⁴ عبدالوهاب رمدي، مرجع سابق، ص: 134

2-1 المعالجة المحاسبية عند شراء الأغلفة المتداولة

XXX.XX	XXX.XX	-----/التاريخ/----- ح/غلافات متداولة ح/ على الشراء TVA ح/موردو التثبيتات أو ح/ النقديات فاتورة شراء رقم:	512 أو 401	2186 4456
--------	--------	--	------------	--------------

2-2 المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة عند إستعمالها في دورة الإستغلال:

عند إستعمال هذا النوع من الأغلفة بين المورد والزيون يقدم الزيون ضمان على هذا الغلاف مساويا لقيمته حتى إرجاعه.

و تسجيل عند المشتري (الزيون) ضمن فاتورة الشراء في حساب الأمانات المدفوعة (ح/4096)
و تسجيل عند البائع (المورد) في حسابات غلافات برسم الأمانة (ح/4196)
ويكون الإرجاع في إحدى الحالات التالية:

- إرجاع الأغلفة كاملة وسليمة.

2- إرجاع جزء من الأغلفة والإحتفاظ بالجزء الآخر

3- إرجاع جزء من الأغلفة وتلف الجزء الباقي (معطوب)

4- الإحتفاظ بالأغلفة كليا عند الزيون.

و سنوضح المعالجة المحاسبية للحالات السابقة عند المورد وعند الزيون في المثال التالي :

مثال تطبيقي : بتاريخ 2019/02/01 إشتريت مؤسسة عمر من المورد علي بضاعة بقيمة 25000 دج في 10 صناديق كأغلفة مسترجعة بقيمة إجمالية للصناديق 10000 دج ، وعند تاريخ 2019/02/10 تم إرجاع الأغلفة المسترجعة في الحالات التالية :

- إرجاع الأغلفة كاملة سليمة .

- إرجاع نصف الأغلفة والإحتفاظ بالنصف الآخر ..

- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر .

- الإحتفاظ بالأغلفة كليا.

المطلوب : تسجيل العمليات السابقة في يومية كل من الزيون عمر والمورد علي.

1. المعالجة المحاسبية لعملية الشراء والبيع مع ضمان للأغلفة المسترجعة.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/01	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/01	د	م
	39.750	ح/زيائن		411		25.000	ح/مشتريات بضاعة		380
25.000		ح/مبيعات بضاعة	700		4.750	ح/TVA للإسترداد		4456	
4.750		ح/محصلة TVA	4457		10.000	ح/أمانة أغلفة متداولة		4096	
10.000		أمانة أغلفة مقبوضة	4196			ح/موردو المخزونات			
12.000	12.000	بيع فاتورة رقم 30		600			شراء فاتورة رقم		
		ح/بضاعة مستهلكة		30	25.000	ح/بضاعة			
		ح/بضاعة				ح/مشتريات بضاعة			
		وصل تسلیم رقم ..				وصل إستلام رقم ...			30
12.000					25.000	ح/مشتريات بضاعة		380	

2. إرجاع الأغلفة كاملة وسليمة

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م
10.000	10.000	أمانة أغلفة مقبوضة		4196		10.000	ح/موردو المخزونات		401
10.000		ح/زيائن	411		10.000		ح/أمانة أغلفة مدفوعة		4096
		إسلام كامل الأغلفة سليمة					إرجاع كاملة الأغلفة سليمة		

3. إرجاع نصف الأغلفة والإحتفاظ بالنصف الآخر.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م
	10.950	ح/الزيائن		411		5.000	ح/موردو المخزونات		401
	10.000	ح/أمانة أغلفة مقبوضة		4196		5.000	ح/أغلفة متداولة قابلة TVA للإسترداد		2186
5.000		ح/زيائن	411		950		ح/أمانة أغلفة مدفوعة		4456
5.000		ح/أغلفة متداولة	2186		950		ح/موردو المخزونات		401
5.000		ح/إيرادات استرداد لأغلفة	708				إرجاع نصف الأغلفة		
950		ح/TVA محصلة	4457				والاحتفاظ بالنصف الآخر		

4. إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م
	10.000	أمانة أغلفة مقبوضة		4196		5.000	ح/موردو المخزونات	401	
5.000		ح/زيان	411		5.000	ح/أعباء نقص أغلفة		657	
5.000		ح/إيرادات إستثنائية	757		10.000	ح/أمانة أغلفة مدفوعة	4096		
		إسلام النصف سليم والنصف تالف					إرجاع نصف سليم والنصف تالف		

5. الإحتفاظ بالأغلفة كلياً.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م
10.000	10.000	أمانة أغلفة مقبوضة		4196		10.000	ح/أغلفة متداولة	2186	
		ح/إيرادات إستثنائية	752			1.900	ح/TVA قابلة للاسترداد		4456
10.000	10.000	ح/إهلاك مترافق		281	10.000		ح/أمانة أغلفة مدفوعة	4096	
		ح/أغلفة متداولة	2186		1.900		ح/موردوا المخزونات	401	
		تنازل كامل للأغلفة سليمة					1 الاحتفاظ بكمال الأغلفة المتداولة		

المحاضرة العاشرة: محاسبة الأوراق التجارية:**تمهيد:**

من أجل عدم إنتظار تحصيل النقود لإجراء عمليات البيع وهذا لإستمرار العمل التجاري بشكل عادي ، تتشكل المؤسسات وسائل للدفع الآجل لإثبات دفع مبلغ الفواتير معينة في تاريخ استحقاق هذه الوسائل تتمثل في الأوراق التجارية ومنه سنوضح في هذه المحاضرة مفهوم وأنواع الأوراق التجارية وكيفية إنشاؤها وتداروها بالإضافة إلى خصمها وظهورها.

1. تعريف الأوراق التجارية:

هي عبارة عن سندات محررة قابلة للتداول بطرق تجارية حيث هي وسيلة من وسائل النقود غير المعدنية تستخدم في التعاملات التجارية بالأجل وتتميز الأوراق التجارية بالخصائص التالية³⁵.

- ✓ قابلة للتداول بين التجار عن طريق التطهير.
- ✓ تمثل تعهد بدفع مبلغ معين من النقود بصورة نهائية ودفع واحدة وبدون قيد أو شرط.
- ✓ تتضمن الزامية دفع المبلغ المكتوب عليها في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق).

2. أنواع الأوراق التجارية:

✓ **السفترة (الكمبيالة):** هي عبارة عن سند يتضمن أمر من شخص يسمى الساحب إلى شخص يسمى المسحوب عليه بدفع مبلغ معين من النقد بتاريخ معين أو قابل للتعيين إلى شخص ثالث هو المستفيد وقد يكون الساحب نفسه هو المستفيد³⁶.

✓ **السند الأمر:** وهو وثيقة محررة يتعهد بموجبها شخص يسمى الساحب (المدين) بدفع مبلغ من النقود الأمر لشخص ثاني هو المستفيد بمجرد الاطلاع أو في تاريخ معين هو تاريخ الاستحقاق³⁷.

³⁵ باسمة فالح النعيمي، المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي سطيف، صناعة 2012، ص: 228.

³⁶ نفس المرجع .

3. إنشاء الأوراق التجارية :

تنشأ الأوراق التجارية لإثبات الدفع الآجل للمعاملات التجارية التي تتم بين البائع (الصاحب) والزبون (المسحوب عليه)، حيث تعتبر الأوراق التجارية وسيلة تسديد ديون بين المدين (المشتري) والدائن (البائع) ³⁸:

- **بالنسبة (المشتري) الزبون:** فهي ورقة دفع يسددها بها ديونه إلى المورد وتسجل قيمتها في حساب 403: أوراق الدفع دائنا مقابل ح/401 موردوا المخزونات مدينا، وبعد تسديد قيمة الورقة التجارية يكون ح/403 : أوراق الدفع مدينا مقابل أحد الحسابات النقدية دائنا .

- **بالنسبة (البائع) المورد:** فهي ورقة قبض يتحصل من خلالها على دونه من الزيائن وتسجل قيمتها في حساب 413: أوراق القبض جهة المدين مقابل حساب الزيائن ح/411 دائنا :

يتفرع ح/413 إلى الحسابات الفرعية التالية :

ح/4130 سندات محتفظ بها.

ح/4131 سندات مستحقة للتحصيل

ح/4132 سندات مخصومة قبل الإستحقاق

و يتم التسجيل المحاسبي للعملية في يومية كلها كالتالي :

لدى الساحب (المورد)					لدى المسحوب عليه (الزبون)				
مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م	مبالغ د	مبالغ م	2019/02/10	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/أوراق القبض	413		xxx.xx	xxx.xx	ح/موردوا المخزونات		401
xxx.xx		ح/زيائن ورقة تجارية رقم:..... على الزبون	411		xxx.xx		ح/أوراق الدفع:المخزونات ورقة تجارية رقم:..... تجاه المورد	403	

4. عمليات على الأوراق التجارية

يمكن للمستفيد من الورقة التجارية (الزبون) عند تسديد ديونه تجاه المورد اختيار ثلاثة طرق:

- تحصيلها بتاريخ إستحقاقها.
- خصمها قبل تاريخ إستحقاقها.
- تظهيرها .

³⁸ بکاري بلخير ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ،جامعة قاصدي مرباح ، 2016، ص 83 .

1.4 تحصيل الورقة التجارية:

تحصل الأوراق التجارية في تاريخ إستحقاقها بإحدى الطريقتين:

التحصيل المباشر: عند تاريخ الإستحقاق يقوم المسحوب عليه (المدين) بتسديد قيمة الورقة للسااحب (الدائن) حامل الورقة مباشرة ، ويكون التسجيل المحاسبي لكليهما كالتالي :

لدى الساحب (المورد)					لدى المسحوب عليه (الزبون)				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م	مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/النقديات	53/512		xxx.xx		ح/أوراق الدفع:المخزونات		403
xxx.xx		ح/أوراق قبض تحصيل ورقة تجارية رقم:..... من عند الزبون	413		xxx.xx		ح/النقديات تسديد ورقة تجارية رقم:..... للمورد	53/512	

التحصيل بت وسيط البنك :

في هذه الحالة يلجأ حامل الورقة لبنك وسيط من أجل تحصيل الورقة التجارية مع إقطاع مبلغ من قيمة الورقة يستفيد منه البنك مقابل هذه الخدمة ، هذا الإقطاع يعتبر عبئ بالنسبة لحامل الورقة يسجل في حساب ح/627 : الخدمات المصرفية وما شابهها ، وتسجل هذه العملية في مرحلتين :

- مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك

لدى الساحب (المورد)				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/أوراق تجارية للتحصيل		4135
xxx.xx		ح/أوراق القبض ورقة تجارية رقم:..... من عند الزبون للتحصيل	4130	

- مرحلة إشعار من البنك بالقيام بعملية التحصيل

لدى الساحب (المورد)				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/البنك ح/مصالحيف خدمات مصرفيه		512
xxx.xx		ح/أوراق تجارية محصلة إستانلام إشعار دائن لـتحصيل الورقة التجارية	4135	627

أما الزيون (المسحوب عليه) فيكون التسجيل كالتالي:

لدى الساحب (المورد)					
مبالغ د	مبالغ م		التاريخ	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/البنك	ح/أوراق دفع	403	
			تسديد ورقة تجارية رقم:.... تجاه بنك المورد بتاريخ إستحقاقها	512	

2.4 خصم الورقة التجارية

قد يكون حامل الورقة التجارية (البائع) الدائن ، بحاجة إلى سيولة نقدية قبل تاريخ إستحقاق الورقة التجارية فليجاً إلى بنكه لخصم الورقة التجارية قبل تاريخ إستحقاقها ليحصل على قيمة الورقة التجارية منقوصا منها إقطاع من البنك ، بينما هذا الأخير (البنك) فينتظر تاريخ إستحقاق الورقة التجارية ليحصل على مبلغ الورقة كاملا من المدين (المسحوب عليه) وتسجل هذه العملية كذلك عبر مرحلتين³⁹:

- إرسال الورقة التجارية للخصم لدى البنك

- استلام إشعار الخصم من طرف البنك

ونكون المعالجة المحاسبية للخصم قبل تاريخ إستحقاق الورقة التجارية مثل تحصيل الورقة التجارية بواسطه البنك عند تاريخ إستحقاقها ، مع بعض الإختلافات المتمثلة في :

- تحويل ح/4130 : أرق تجارية محتفظ بها إلى ح/4132 أوراق القبض المخصوصة .
 - عند قبول البنك بخصم الورقة التجارية يستفيد البنك من إقطاعات (الآجيو) والذي يضم :
- ح/661 أعباء الفوائد ، وح/627 : الخدمات المصرفية وما شابهها وتسجيلها في الجانب المدين مع ح/512 البنك مقابل ح/519 مساهمات مصرافية خارجية .
- عند تاريخ الإستحقاق وبعد إرسال إشعار من البنك للمؤسسة بتحصيل الورقة من المسحوب عليه (الزيون) ، تقوم المؤسسة (المورد) بترصيد حساب ح/4132 أوراق قبض للخصم غير مستحقة دائنا. مقابل ح/519 : خدمات مصرافية خارجية مدينا.

3.4 تظهير الورقة التجارية : هو إستعمال الورقة التجارية من طرف حاملها (المستفيد) في تسديد ديون تجاه دائنية علاقة ثلاثة ، وذلك بالكتابة على ظهر الورقة التجارية إسم المستفيد وتوقيعه.

³⁹ نفس المرجع ، ص: 85

ويكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالتالي :

لدى الساحب (المورد)				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	XXX.XX	ح/موردوا المخزونات		401
XXX.XX		ح/أوراق قبض محتفظ بها تطهير الورقة التجارية	4130	

تطبيق شامل عن محاسبة الأوراق التجارية :

بتاريخ 10 / 03 / 2019 باعت مؤسسة (علي) للزيون (عمر) بضاعة بقيمة 120.000 دج خارج الرسم تكلفتها شراءها 50.000 دج ، الرسم على القيمة المضافة 19 % .

بتاريخ : 2019/03/15 سحبت المؤسسة على الزيون كمبيالة (سفتجة) تستحق الدفع بعد شهرين ، مقابل دينه.

بتاريخ : 2019/05/15 أرسلت المؤسسة الكمبيالة للبنك لتحصيلها .

بتاريخ : 2019/05/22 وصول إشعار من البنك بتحصيل قيمة الورقة مع مصاريف مالية بقيمة 500 دج .

المطلوب : تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

■ شكل الكمبيالة :

الجزائر في 2019/03/15	اسم الساحب مؤسسة علي (البائع)
120.000 دج	اسم المسحوب عليه عمر (الزيون)
ادفعوا بموجب هذا السند الأمر السيد (مؤسسة الهواري) مبلغ قدره مائة وعشرون ألف دينار جزائري	
	بتاريخ 2019/03/15 في الجزائر .
توقيع الساحب	
	×

■ تسجيل فاتورة الشراء في دفاتر المشتري (عمر: الزيون)

		----2019/03/10----		
	120.000	مشتريات بضاعة TVA عل الشراء		380 4456

	22.800	موردو المخزونات فاتورة رقم كمبالة رقم ----2019/03/10---- بضاعة مخزنة مشتريات بضاعة وصل دخول رقم ----2019/03/15---- موردو المخزونات أوراق دفع كمبالة رقم:.... تجاه المورد علي	401	
142.800	120.000	380	30	
120.000	142.800		401	
142.800		403		

▪ تسجيل فاتورة البيع في دفاتر مؤسسة (علي: المورد)

	142.800	----2019/03/10---- زيائن مبيعات بضاعة TVA على البيع فاتورة رقم:..... ----2019/03/10---- بضاعة مستهلكة بضاعة مخزنة وصل خروج رقم... ----2019/03/15---- أوراق قبض محققت بها	411	
120.000 22.800	50.000	700 4457	60	
50.000	142.800	30	4130	
142.800		411		

		زيائن			
142.800	142.800	سحب كمية رقم: على الزيون عمر ----2019/05/15---- أوراق القبض المرسلة للتحصيل أوراق قبض محتفظ بها أوراق قبض للتحصيل ----2019/05/22----	4130	4135	
142.800	142.300 500	البنك مصاريف مالية أوراق القبض المرسلة للتحصيل		512 627	
		تحصيل ورقة القبض بواسطة البنك بشيك	4135		

الحالة 2 : حالة خصم الورقة التجارية قبل تاريخ إستحقاقها

- في نفس المثال السابق وبتاريخ 2019/04/25 ، ونظرا لحاجة مؤسسة على للسيولة النقدية

تقدمت للبنك من أجل خصم الورقة التجارية قبل تاريخ إستحقاقها ، فقبل البنك بشرط :

مبلغ الخصم : 1000 دج

مقابل الخدمة : 500 دج .

- وبتاريخ : 2019/04/30 أرسل البنك للمؤسسة بإشعار تحصيل الورقة من المسحوب عليه مؤسسة الزيون عمر .

المطلوب: تسجيل العماليات اللازمة .

		----2019/04/25---- أوراق القبض مخصومة غير مستحقة أوراق قبض محتفظ بها إرسال ورقة قبض للخصم	4130	4132	
142.800	141.300 1000 500	البنك أعباء مالية		512 661 627	

142.800		مساريف مالية مساهمات مصرافية خارجية خصم الورقة التجارية مع تحمل مصاريف الخصم ----2019/04/30--- مساهمات مصرافية خارجية أوراق القبض مخصوصة غير مستحقة إشعار من البنك بخصم الورقة التجارية	519	
	142.800			519
142.800			4132	

الحالة 3 حالة التظهير .

من نفس المثال وبتاريخ 25/03/2019 قامت مؤسسة علي بتظهير الكمبيالة المسحوبة على الزبون عمر والتي قيمتها 142.800 بكمال الرسوم لموردها سليمان. مقابل دينه ، فيكون التسجيل المحاسبي في يومية المورد علي : كالتالي :

لدى الساحب (المورد)				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	142.800	ح/موردو المخزونات		401
142.800		ح/أوراق القبض المحتفظ بها تظهير الورقة التجارية	4130	

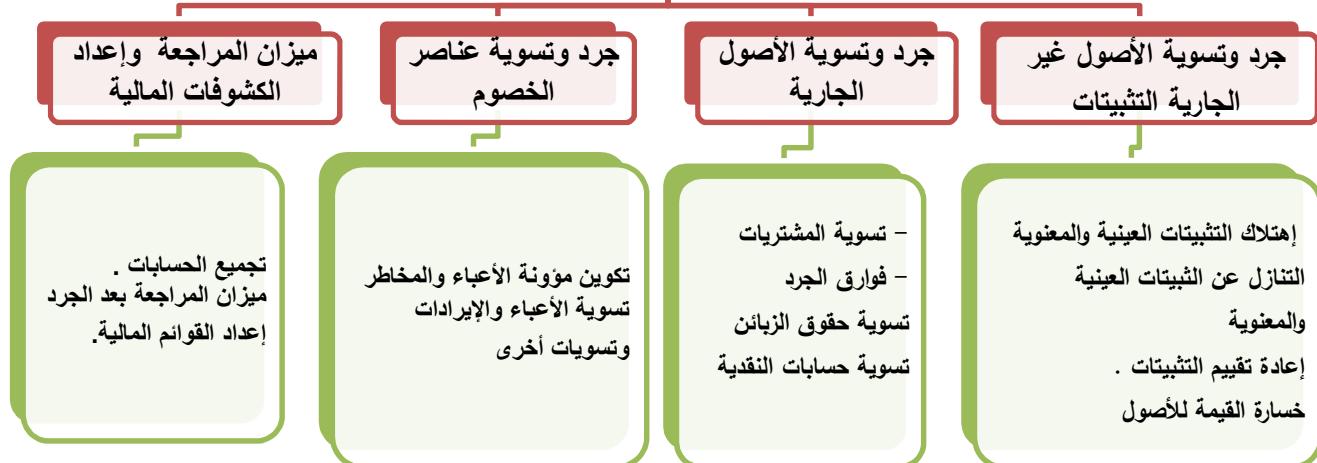
الفصل الثالث : أعمال نهاية السنة (التسويات)

لتحقيق أهداف المؤسسات وضمان حسن تسييرها، لابد لها من محاسبة صحيحة وسليمة، وذلك بإتباع مجموعة من الخطوات الخاضعة لمبادئ النظام المحاسبي المالي تسمى مراحل الدورة المحاسبية (دورة الإستغلال وهي التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات بالمؤسسة ، والتي يتم تسجيلها بدفتر اليومية حسب السندات المبررة لها وتحليلها ، وترجمتها حسب زمن وقوعها، ثم نقلها إلى دفتر الأستاذ تم إعداد ميزان المراجعة والذي يسمى ميزان المراجعة قبل الجرد.

وفي نهاية السنة يجب القيام ببعض الأعمال والإجراءات (قيود التسوية لبعض العمليات التي أجريت خلال الدورة المحاسبية)، بهدف حصر عناصر الذمة المالية الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقة من أجل إعداد مخرجات المحاسبة المالية والمتمثلة في الكشوفات المالية، تسمى هذه الإجراءات بأعمال نهاية السنة والمتمثلة في :

- ✓ إقامة جرد مادي لعناصر الذمة المالية للمؤسسة، إنطلاقاً من ميزان المراجعة قبل الجرد.
- ✓ تسوية الحسابات وتحديد الأعباء والإيرادات الحقيقة للدورة.
- ✓ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بهدف التأكد من صحة الحسابات والترحيل .
- ✓ إعداد الكشوفات المالية .

الفصل الثالث: عمال نهاية السنة (التسويات)



المصدر : من إعداد الباحثين

المحاضرة الحادي عشر : جرد وتسوية الأصول غير الجارية التثبيتات

تمهيد:

تصنف التثبيتات إلى تثبيتات عينية وتثبيتات معنوية وتكون عملية جرد هذه التثبيتات بالقيام بالجرد المادي وتحديد قيمها الفعلية ثم تسوية هذه الحسابات بالإعتماد على هذا الجرد، وذلك بإثبات الاعتناء السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات ، وتحديد قيمة تدهورها وعمليات التنازل ومن تم إعادة تقييمها، بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة الأصول

1. إهلاك التثبيتات المعنوية والعينية: الملموسة وغير الملموسة

عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، يجب على كل مؤسسة عند القيام بعملية الجرد، إثبات الاعتناء السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة الأصول والخصوم .

1.1 تعريف الإهلاك : حسب المعيار المحاسبي رقم (16) « الإهلاك هو توزيع منظم للقيمة القابلة للإهلاك الخاصة بالأصل على مدة حياته الإنتاجية المقدرة ». أما حسب SCF « الإهلاك هو التوزيع المنظم للمبلغ المختلف للأصول على مدة حياته المقدرة حسب مخطط الإهلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد نهاية عمره الإنتاجي »⁴⁰ .

1.2 معدلات الإهلاك: تختلف معدلات اهلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر وفي ماليي معدلات اهلاك بعض عناصر التثبيتات⁴¹

الجدول رقم:05: معدلات إهلاك التثبيتات

معدات النقل : من 20 %	معدات والدوات : من 10 - 20 %	لمباني: من 02 إلى 05 %
	معدات مكتب : 10 %	تهبيات وتركيبيات من 5 - 10 ..%
ما التثبيتات المعنوية فحسب النظام المحاسبي المالي فإنها تهلك على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها .		

المصدر: من إعداد الباحثين

⁴⁰ أMagd Farouq Mahmoud ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، السعودية ، 2018 ، ص:136.

⁴¹ كتوش عاشور ، المحاسبة المعمرة وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 2 ، الساحة المركزية ، بن عكّون ، الجزائر ، 2007 ، ص 15.

1.3 قواعد عامة لحساب الإهلاك:

هناك مجموعة من القواعد التي يجب مراعاتها عند حساب الإهلاك وتمثل في⁴²:

- يحسب قسط الإهلاك ويسجل محاسبيا حتى في حالة لم تتحقق المؤسسة نتائج إيجابية (ربح) .

- تاريخ الحيازة : يبدأ حساب قسط الإهلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيت في ذمة المؤسسة.

- القيمة القابلة للاهلاك : تتمثل في القيمة الإجمالية للأصل أو القيمة التي أدرج بها ضمن عناصر الذمة، وهي تكلفة الحيازة أو مجموع المصروفات (ثمن الشراء + المصروفات الملحقة بعملية الشراء).

- القيمة القابلة للاهلاك = تكلفة الأصل - القيمة الباقية المتوقعة.

- العمر الإنتاجي: هو المدة الفعلية المتوقعة للثبيت مدة حياة التثبيت

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

- قسط الإهلاك السنوي : هو المبلغ الذي يهلك كل سنة من قيمة القيمة الإجمالية.

- قسط الإهلاك السنوي = تكلفة عنصر التثبيت × معدل الإهلاك .

- يوجد نوعان من قسط الإهلاك سنوي: 12 شهر (سنة كاملة) أو جزئي: أشهر وأيام.

- قسط الإهلاك المكمل: هو قسط الإهلاك الخاص بسنة التنازل عن الأصل لخروج الأصل من الدفاتر المحاسبية.

- الإهلاك المتراكم : هو مجموع أقساط الإهلاك المثبتة محاسبيا حتى سنة معينة.

- القيمة المحاسبية الصافية : تتمثل في كل سنة الفرق بين القيمة الإجمالية ومجموع الإهلاكات المتراكمة وخسارة القيمة .

- القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة - مجموع الإهلاكات المتراكمة - خسارة القيمة.

- في حالة الأصول الثابتة المركبة فيحسب الإهلاك لكل جزء على حدٍ وذلك لاختلاف العمر الإنتاجي.

- حسب معيار 16 يتم مراجعة طريقة الإهلاك والعمر الإنتاجي والقيمة المتبقية لكل أصل بشكل دوري على الأقل مرة في كل سنة.

⁴² مرغي عطية عبد الحي: أساسيات المحاسبة المالية (منظور المعايير الدولية) ، الجزء 1 ، ط 1 ، أبو الخير للطباعة والتجليد ، 2009 ، ص. 233 .

✓ نبدأ عملية اهلاك الأصل عندما يصبح جاهز للإستعمال وذلك بالطريقة التي تتناسب والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل ويستمر في اهلاك الأصل حتى يتم الإستغناء عنه.

✓ إذا كانت المدة المقدرة لاستخدام الأصل أقل من العمر الإنتاجي للأصل يتوجب إهلاك الأصل على العمر الأقل.

✓ بما أن الأرضي لا تهلك يجب قيمة الأرض عن المبني وتهلك المبني فقط.

4.1 إعداد مخطط الإهلاك

مخطط الاهلاك (جدول الإهلاك) : يتمثل في جدول تقديرى يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الإهلاك أو فترة الاستعمال المحتملة، وهو عبارة عن بطاقة تقنية للإهلاك والتي ترصد حركة انخفاض قيم كل تثبيت على حد وعليه فيتوجب فتح بطاقة لكل تثبيت قد يتواجد في المؤسسة .⁴³

الجدول رقم 06 : بطاقة التثبيت

السنوات	التكلفة الأصلية للتثبيت	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N				
N+1				
....				
N+n				

المصدر : حواس صلاح ، المحاسبة العامة ، غرناطة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، ص 154 .

5.1 التسجيل المحاسبي للإهلاك:

يتم سنويا بتاريخ N/12/31 إثبات قسط الإهلاك السنوي ، وتعتبر أقساط الإهلاك المحسوبة على عناصر التثبيتات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب [ح 68 / مخصصات الإهلاك والمؤونات

وخسائر القيمة] وتترعرع إلى⁴⁴ :

⁴³ عبد الرحمن عطية، مرجع سابق : ص: 26.

⁴⁴ نفس المرجع

- د 681 / مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية ؛
- د 682 / مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز مقابل استعمال [د 28 / إهلاك التثبيتات] حسب التفصيل التالي :
- د /إهلاك التثبيتات المعنوية ؛
 - د 281 /إهلاك التثبيتات العينية .
 - د 282 /إهلاك التثبيتات الموضوعة تحت الامتياز
- ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي⁴⁵ :

م	د	12/31	مبالغ د	مبالغ م
681		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	XXX.XX	
682		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر تحت الامتياز	XXX.XX	
281		ح/إهلاك التثبيتات المعنوية	XXX.XX	
282		ح/إهلاك التثبيتات العينية	XXX.XX	
283		ح/إهلاك التثبيتات الموضوعة تحت الامتياز	XXX.XX	
إثبات قسط إهلاك التثبيتات				

ملاحظة : عندما يهلك التثبيت كاملاً يحذف من موجودات المؤسسة بالتسجيل المحاسبي التالي:

ح/ 28X مدينا بقيمة مجموع حساب الإهلاك مقابل حساب التثبيت ح/2X دائنا:

6.1 طرق الإهلاك : تختلف طرق حساب الإهلاك حسب طريقة الإهلاك المختارة من طرف المؤسسة وتوجد أربع طرق لاهلاك الأصول الثابتة، ويجب أن تعكس طريقة الإهلاك المستخدمة إستهلاك المنافع الاقتصادية عبر عمره الإنتاجي وتطبق هذه الطرق كالتالي :

- ✓ طريقة القسط الثابت: هو قسط ثابت على المدة النفعية للأصل .
- ✓ طريقة القسط المتناقص: هو القسط المتناقص على مدة الأصل النفعية .
- ✓ طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل (القسط المتزايد) : هو قسط يتزايد على المدة النفعية للأصل.
- ✓ طريقة اجمالي الوحدات المنتجة (وحدات الإنتاج) : هو قسط يقوم على الإستعمال . او الإنتاج المنظر من الأصل .

⁴⁵ العربي محمد ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (التثبيتات) ، مداخلة مقدمة ، الملتقى الدولي ، الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مركز خميس مليانة ، ص.3.

وستنطرق إلى هذه الطرق على التوالي⁴⁶:

1.6.1 طريقة لقسط الثابت (الخطي) :

بموجب هذه الطريقة يخصص للسنوات المستفيدة من خدمات الأصل مبالغ متساوية من تكلفة الأصل ، بالإضافة إلى مكونات جدول إهلاك التثبيت يجب تحديد قسط الإهلاك السنوي حالة الإهلاك الخطى بالمعادلة التالية:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \frac{\text{تكلفة الأصل - قيمة النهاية}}{\text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}}.$$

كما يمكن تحديد معدل الإهلاك من خلال القانون التالي :

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

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} = \text{المبلغ القابل للإهلاك} \times \text{معدل الإهلاك}.$$

مثال: قامت مؤسسة بالحياة على آلة صناعية بشرائها في تاريخ: 2020/01/01 ثمن الشراء 8000.00 دج يتم اهلاكها خلال 5 سنوات، حيث في نهاية السنة الأخيرة تكون قيمتها الباقية 2000.00 دج وقد تم تسليم العملية الشراء بشيك بنكي.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك السنوي بعد حساب مكونات الجدول (القيمة القابلة للاهلاك ؛ - قسط الإهلاك السنوي، معدل الإهلاك، القيمة المحاسبية في نهاية السنة)،

سجل محاسبياً القيد اللازم

الحل:

$$\checkmark \text{ القيمة القابلة للاهلاك} = \text{تكلفة الأصل} - \text{القيمة الباقية}$$

$$6000.00 = 2000.00 - (8000.00)$$

$$\checkmark \text{ المعدل} = \frac{100}{5} \% 20 \text{ أي } 20\%$$

$$\checkmark \text{ قسط الإهلاك الثابت السنوي} = \frac{6000.00}{5} 1200.00 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ قسط الإهلاك الثابت (السنوي)} = \% 20 \times 6000.00 = 1200.00 \text{ دج}$$

$$\checkmark \text{ قيمة المحاسبة الصافية (1)} = \text{تكلفة الأصل} - \text{الإهلاك المجمع}$$

$$\text{سنة 2020} = 1200.00 - 8000.00 = 6800.00 \text{ دج}.$$

$$\text{سنة 2021} = 2400.00 - 8000.00 = 5600.00 \text{ دج}.$$

⁴⁶ رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، دار وائل للنشر ، عمان ، ص: 257

وهكذا حتى السنة الأخيرة تبقى القيمة المتبقية 2000.00 دج

جدول الإهلاك الثابت للآلة: من 31/12/2020 إلى 31/12/2024.

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المجمع	قيمة المحاسبة الصافية
2020/12/31	6000.00	1200.00	1200.00	6800.00
2021/12/31	6000.00	1200.00	2400.00	5600.00
2022/12/31	6000.00	1200.00	3600.00	4400.00
2023/12/31	6000.00	1200.00	4800.00	6200.00
2024/12/31	6000.00	1200.00	6000.00	200.00

التسجيل المحاسبي للاهلاك:

أو قسط الإهلاك الثابت = قاعدة الإهلاك × معدل الإهلاك الثابت.

بحيث يعتبر قسط الإهلاك السنوي كمصاريف ويسجل القيد بتاريخ 31/12/ن كال التالي:

1200.00	1200.00	---2020/12/31---	مخصصات الإهلاك	681
		اهلاك معدات الإنتاج		2815
		تسجيل الإهلاك السنوي لسنة 2020		
		يعاد نفس القيد خلال العمر الإنتاجي		
1200.00	1200.00	---2021/12/31---	مخصصات الإهلاكات	681
		اهلاك معدات الإنتاج		2815
		قسط الإهلاك السنة الأخيرة		
		---2024/12/31---		
	6000.00	اهلاك المعدات (اهلاك مجمع)		2815
	200.00	خسارة (نواقص القيمة)		652
8000.00		معدات الإنتاج		218
		ترصيد الحسابيين: ح/218 و ح/215		

ملاحظة : في حالة كانت الحياة خلال السنة مثلا في 2020/07/01 أو في 2020/04/01
نستعمل في السنة الأولى والسنة الأخيرة قسط الإهلاك الجزئي

$$\text{قسط الإهلاك الجزئي} = \frac{\text{قسط الإهلاك السنوي}}{\text{عدد الأشهر}} = \frac{600.00}{12}$$

مثلاً إذا كانت الحيازة بتاريخ 01/07/2020 فقسط الإهلاك في السنة الأولى والأخيرة يكون كالتالي

$$\frac{06}{12} \times 1200.00 = 600.00 \text{ دج.}$$

2.6.1 طريقة القسط المتناقض: حسب هذه الطريقة يتناقض قسط الإهلاك السنوي من سنة لأخرى فيكون القسط في نهاية السنة الأولى أكبر من السنة الثانية ، والسنة الثانية أكبر من السنة التي تليها وهكذا .⁴⁷

وتحدد النسبة المئوية السنوية بضرب معدل الإهلاك الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت في أحد المعاملات التالية :

(1,5) إذا كانت مدة الإهلاك أقل من أو تساوي 4 سنوات .

(2) إذا كانت مدة الإهلاك محصورة بين خمس وستة سنوات .

(2,5) إذا كانت مدة الإهلاك أكبر من ستة سنوات

معدل الإهلاك المتناقض = معدل الإهلاك الثابت × المعامل .

ولإعداد جدول الإهلاك نتبع الخطوات التالية:

✓ قسط الإهلاك المتناقض = قاعدة الإهلاك × معدل الإهلاك الثابت × المعامل الإهلاك المتناقض.

✓ المعامل يحسب على أساس سنوات العمر الإنتاجي:

✓ العمر الإنتاجي (3-4) سنوات المعامل هو 1.5

✓ العمر الإنتاجي (5-6) سنوات المعامل هو 2

✓ العمر الإنتاجي أكثر من 6 سنوات المعامل هو 2.5

معدل الإهلاك المتناقض = معدل الإهلاك الثابت × المعامل .

ملاحظة : نكمل الجدول بهذه الطريقة إلى أن نصل إلى حالة :

قسط الإهلاك المحسوب بهذه الطريقة أقل من حاصل قسمة القيمة المحاسبية للأصل على عدد السنوات المتبقية . $\frac{100}{مجموع السنوات المتبقية}$ كمعدل الإهلاك المتناقض.

⁴⁷نفس المرجع، ص. 259

تقسم القيمة المحاسبية الثابتة قسمة متساوية على عدد السنوات المتبقية

مثال: من نفس المثال السابق وبإفتراض أن القيمة المتبقية 0

المطلوب إعداد جدول الإهلاك المتناقص :

الحل:

$$\text{معدل الإهلاك الثابت} = \frac{5}{100} \times 100 = 5\%$$

معدل الإهلاك المتناقص = $20\% * \text{المعامل}$ ، بناءً على عمر الإنتاج فالمعامل هو 2

$$\text{.}40 = 2 * \%20 =$$

$$\text{قسط الإهلاك للسنة الأولى} = \%40 * 8000.00 = 3200.00$$

جدول الإهلاك بطريقة الإهلاك المتناقص:

السنوات	قاعدة الإهلاك	المعامل	قسط الإهلاك	الإهلاك المجمع	قيمة المحاسبة الصافية
1	8000.00	% 40	3200.00	3200.00	4800.00
2	4800.00	% 40	1920.00	5120.00	2880.00
3	2880.00	% 40	1152.00	6272.00	1728.00
4	1728.00	% 40	7136.00	864.00	864.00
5	864.00	% 40	864.00	8000.00	0

✓ يحسب اهلاك السنة الأولى على أساس أن قاعدة الإهلاك هي تكلفة الأصل.

$$\text{ق م ص 1} = 80.000 - 200.000 = 12.000$$

$$\text{ق م ص 2} = 128.000 - 200.000 = 72.000$$

كمعدل الإهلاك المتناقص. $\frac{100}{\text{المتبقيّة من سنوات مجموع}}$

✓ معدل الإهلاك للسنوات الباقيّة = 100

$$\text{قسط الإهلاك الثابت} = \frac{\text{قاعدة الإهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}}$$

$$\text{السنة (3)} \quad 40 > \% 33 = \frac{100}{3} \quad \text{نستمر في طريقة الإهلاك المتناقص..}$$

$$\text{السنة (4)} \quad \% 50 < 40 < \% 50 = \frac{100}{2} \quad \text{نعود إلى طريقة الإهلاك الثابت.}$$

$$\text{قاعدة الإهلاك الثابت ح م ص 3 - قيمة باقيّة} = 20.000 - 43.200 = 23.200$$

$$\text{قيمة ص 4} = \text{تكلفة الأصل} - \text{مج الاعتدادات السنة الرابعة} = 168.400 - 200.000 = 31.600 \text{ دج}$$

$$\text{قيمة مصروفات الماء} = 20.000 = 180.000 - 200.000 \text{ (وهي القيمة الباقية).}$$

التسجيل المحاسبي للاهتلاك المتناقص:

		---2020/12/31---		
3200.00	3200.00	مخصصات الإهلاك		681
		اهلاك معدات الإنتاج	2815	
		تسجيل الإهلاك السنوي لسنة 2020		
		يعاد نفس القيد خلال العمر الإنتاجي		
		---2021/12/31---		
1920.00	1920.00	مخصصات الإهلاكات		681
		اهلاك معدات الإنتاج	2815	
		قسط الإهلاك السنة الأخيرة وما قبلها		
		---2024/12/31---		
		مخصصات الإهلاك		681
864.00	864.00	اهلاك معدات الإنتاج	2815	
		---2024/12/31---		
		اهلاك المعدات (اهلاك مجمع)		2815
		معدات الإنتاج		
8000.00	8000.00	ترصيد الحسابين: ح/215 و ح/218		

3.6.1 طريقة الإهلاك المتزايد : هذه الطريقة تشبه طريقة الإهلاك الخطي ، إلا أن قسط الإهلاك يتزايد حسب تزايد سنوات العمر الإنتاجي ، بحيث تحمل السنة الأولى العبء الأصغر ، تم تزايد ، في حين تحمل في السنة الأخيرة العبء الأكبر وعادة يتم استخدام قسط الإهلاك وفق هذه الطريقة كما يلي: قسط الإهلاك السنوي = قاعدة الإهلاك × المعامل ، يتم تحديد المعامل بطريقتين⁴⁸:

$$\text{ط1: المعامل} = \frac{1}{n + \dots + 3 + 2 + 1} . \quad n: \text{عدد سنوات العمر الإنتاجي}$$

$$\text{ط2: المعامل} = \frac{N+1*N}{2} \quad \text{حيث } N \text{ هو العمر الإنتاجي}$$

حساب المعامل في مثالنا السابق العمر الإنتاجي هو 05 سنوات ومنه:

$$\text{المعامل} = \frac{1}{15} = \frac{1}{5+4+3+2+1}$$

$$\checkmark \text{ السنة الأولى} = \frac{1}{15} \times 1$$

$$\checkmark \text{ السنة الثانية} = \frac{2}{15} = \frac{1}{15} \times 2$$

$$\checkmark \text{ قسط الإهلاك للسنة الأولى} = \frac{1}{15} \times 8000.00 = 533.33 \text{ دج.}$$

$$\checkmark \text{ قم ص}_1 = \text{تكلفة الأصل} - \text{إهلاك الأول}$$

$$\checkmark \text{ قيمة محاسبية صافية للسنة الأولى (قم ص 1)} = 7466.67 - 533.33 = 6933.34$$

$$\checkmark \text{ قم ص}_2 = 6400.00 - 8000.00 = -1600.00$$

ويكون جدول الإهلاك المتزايد كالتالي:

جدول طريقة الإهلاك المتزايد

السنوات	قاعدة الإهلاك	المعامل	قسط الإهلاك	الإهلاك المجمع	قيمة المحاسبة الصافية
2020	8000.00	$\frac{1}{15}$	533.33	533.33	7466.67
2021	8000.00	$\frac{2}{15}$	1066.66	1599.99	6400.00
2022	8000.00	$\frac{3}{15}$	1600.00	3199.99	4800.00
2023	8000.00	$\frac{4}{15}$	2133.33	5333.33	5866.67
2024	8000.00	$\frac{5}{15}$	2666.66	8000.00	00

ملاحظة: التسجيل المحاسبي يكون بنفس الطرق السابقة ولكن بقسط اهلاك متزايد .

⁴⁸ رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ص: 260

4.6.1 طريقة إجمالي الوحدات المنتجة

- لــاستعمال هذه الطريقة يجب تقدير حجم الإنتاج الممكن للأصل خلال فترة استخدامه

- حساب مخصص الإهلاك لكل وحدة منتجة، وذلك بتقسيم القيمة القابلة للإهلاك (قاعدة الإهلاك)

على عدد الوحدات المتوقع إنتاجها بواسطة الأصل⁴⁹.

$$\text{مخصص الإهلاك لكل وحدة منتجة} = \frac{\text{قيمة الأصل القابلة للإهلاك}}{\text{عدد الوحدات المتوقع إنتاجها}}.$$

- ضرب مخصص الإهلاك لكل وحدة منتجة في عدد الوحدات المنتجة خلال تلك الفترة المحاسبة

$$\text{قسط الإهلاك} = \text{مخصص الإهلاك لكل وحدة} \times \text{عدد الوحدات المنتجة}.$$

مثال :

في المثال أعلاه والخاص بالآلة ثمن شرائها 8000.00 وفترة استخدامها 5 سنوات .

لتكون لدينا البيانات التالية:

- حجم الإنتاج المتوقع خلال مدة الاستخدام هو 16000 وحدة منتجة

- إن الإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

المجموع	2024	2023	2022	2021	2020
16000	5000	3500	2500	3000	2000

$$\text{مخصص الإهلاك لكل وحدة منتجة} = \frac{8000.00}{16000} = 0.5 \text{ لكل وحدة منتجة}$$

قسط الإهلاك يكون كالتالي:

$$\text{السنة الأولى} = 1000 = 0.5 * 2000$$

$$\text{السنة الثانية} = 1500 = 0.5 * 3000$$

وهكذا يكون التسجيل المحاسبي يكون في نهاية السنة بقيمة القسط السنوي لكل سنة.

⁴⁹ نفس المرجع .. ص: 261.

2. التنازل عن التثبيتات المعنوية والعينية

تنازل المؤسسة عن التثبيتات لعدة أسباب منها البيع أو المبادلة أو الإتلاف ، لذا يجب على المؤسسة القيام بشطب هذا التثبيت من الحسابات حتى لا يظهر ضمن أصول المؤسسة ، ويكون التسجيل المحاسبي وفق مرحليتين : مرحلة إثبات قسط الإهلاك لسنة التنازل ليتم تحديد قيمة الإهلاك المكمل الخاصة بسنة التنازل⁵⁰.

بتسجيل ح/681 مدين مقابل ح/2x عنصر التثبيت المتنازل عليه دائن ، والمرحلة الثانية نسجل قيد إثبات الأصل المتنازل عليه ، وفي هذه المرحلة تكون المؤسسة أمام حالتين:

أ. القيمة المتبقية الصافية أكبر من سعر التنازل هنا تتحمل المؤسسة خسارة تسجل في حساب

ح/ 652 فوائض القيم جهة المدين ،

ب. سعر التنازل أكبر من القيمة المتبقية الصافية ، تسجل المؤسسة ربح يسجل في حساب

ح/752 فوائض القيمة جهة الدائن .

التسجيل المحاسبي لعملية البيع: تمر بمرحلتين.

المرحلة الأولى: تسجيل قسط الإهلاك المكمل.

مبالغ د	مبالغ م	12/31/ن	د	م
XXX.XX		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
XXX.XX		ح/إهلاك التثبيتات المعنوية إثبات قسط إهلاك التثبيتات	281	

المرحلة الثانية: إثبات الأصل المتنازل عليه:

أ. الحالة الأولى : ح/752

مبالغ د	مبالغ م	12/31/ن	د	م
XXX.XX		ح/ الإهلاك		28x
XXX.XX		ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		462
XXX.XX		ح/ التثبيتات المعنوية	2x	
XXX.XX		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل	752	

⁵⁰ مданى بلغى، مرجع سابق، ص: 08

ترصيد الحسابات المرتبطة بالثبيت المتنازل عنه
إثبات الإيراد

أ. الحالة الثانية : ح/652

م	د	ن/31/12/	مبالغ	مبالغ
		ح/ الإهلاك	28x	XXX.XX
		ح/ حقوق التنازل عن الثبيتات	462	XXX.XX
		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل	652	XXX.XX
	2x	ح/ الثبيتات المعنوية		XXX.XX
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالثبيت المتنازل عنه إثبات الإيراد		

ملاحظة : يتم إدراج حساب 29 خسارة القيمة جهة المدين في حالة وجود خسائر للقيم وهو ما سندرسه في العناصر القادمة

مثال:

بتاريخ: 01/06/2019 قامت المؤسسة بالتنازل على ألة صناعية بـ 60.000 دج بشيك بنكي ، كانت تكلفة حياتها 100.000 دج ، قسط الإهلاك السنوي : 15.000 دج ، الإهلاك المترافق حتى 31/12/2018 كان 58.000 دج .

المطلوب:

حساب قسط الإهلاك المكمل وتسجيل العمليات الواجبة لعملية التنازل.

الحل:

$$\text{قسط الإهلاك المكمل} = \frac{12}{7} \times 15.000 = 2019/06/01 \text{ إلى } 2019/12/31 - 58.000 = 8750$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 42.000 - 58.000 = -16.000$$

سعر البيع : 60.000 دج أكبر من القيمة المحاسبية الصافية 42.000 دج، ومنه المؤسسة حققت فوائض قيمة ح/752 بقيمة 18.000 دج وبالتالي يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

المرحلة الأولى: تسجيل قسط الإهلاك المكمل.

مبلغ د	مبلغ م	12/31/ن	د	م
	8750	ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		681
8750		ح/ إهلاك التثبيتات المعنوية إثبات قسط إهلاك التثبيتات	28018	

المرحلة الثانية: إثبات الأصل المتنازع عليه:

أ. الحالة الأولى : ح/752

مبلغ د	مبلغ م	12/31/ن	د	م
	58.000	ح/ الإهلاك متراكم		28018
	60.000	ح/ حقوق التنازع عن التثبيتات		462
100.000		ح/ التثبيتات المعنوية	218	
18.000		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازع	752	
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالثبيت المتنازع عنه إثبات الإيراد		

مثال 2

لنفرض أن سعر البيع في المثال السابق كان 30.000 دج ومنه فالمؤسسة تحقق نوافع قيم ح/652 بقيمة 12.000 دج الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية 42.000 وسعر البيع: 30.000 دج ، وبالتالي يكون التسجيل المحاسبي في المرحلة الثانية كالتالي :

مبلغ د	مبلغ م	12/31/ن	د	م
	28.000	ح/ الإهلاك		281
	60.000	ح/ البنك		512
	12.000	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازع		652
100.000		ح/ التثبيتات المعنوية	218	
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالثبيت المتنازع عنه إثبات الإيراد		

3. إعادة تقييم التثبيتات :

إن إعادة تقييم تثبيت ما، هو تحديد قيمته الحالية إعتماداً على الأسعار الحالية للتثبيتات العينية ، أو على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية ، أو على أساس معدلات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانوناً مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

وتكون المعالجة المحاسبية ل إعادة تقييم التثبيتات بإستعمال الحساب ح/ 105 فارق إعادة التقييم لتسجيل فوائض القيمة ل إعادة التقييم الملحوظ في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية، ونكون أمام ثلات حالات عند إعادة تقييم التثبيت⁵¹ :

الحالة الأولى: فارق إعادة تقييم موجب : عندما يكون فارق إعادة التقييم إيجابي نجعل ح/105 دائن وفي المقابل حسابات التثبيتات العينية مدينة .

x x x	x x x	ح/ التثبيت العيني	2.
		ح / فارق إعادة تقييم	105.

الحالة الثانية : فارق إعادة تقييم سالبة

إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة في القيمة تتسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجها في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه ، ويقيد الرصيد المحتمل كعبئ من الأعباء .

x x x	x x x	ح/ مخصصات الإهلاك والتمويلات وخسائر القيمة	681
		ح / خسائر القيمة على التثبيتات	29.

الحالة الثالثة : فارق إعادة تقييم سالبة وسابقه موجب:

وتكون المعالجة في هذه الحالة بتسجيل عكس القيد الإيجابي أي جعل ح/105 فارق إعادة التقييم مدينا وحسابات التثبيتات المعنية الدائنة والفارق يعتبر خسارة قيمة.

⁵¹ Ali tzdait ; maitrise du système comptable financier ;imprime sur le presses de ENAG-Alger- Algerie.octobre 2009 p . 146.

× × ×	× × ×	ح/ فارق إعادة التقييم	105
× × ×	× × ×	ح / التثبيت العيني	2x
× × ×	× × ×	ح/ مخصصات إهلاكات التموينات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية.	861
× × ×	× × ×	ح / خسائر القيمة للتثبيت	29x

4. خسارة القيمة في عناصر الأصول(التد وهو)

لتحقيق مبدأ الحيطة والحدر وإعطاء صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ، فإنه يجب على المؤسسة تكوين مخصصات لتد وهو قيمة الأصول، لوجود مؤشرات تدل على تدهور قيمة الأصول ، فإذا كانت مخصصات الإهلاكات تكون نتيجة تدهور عناصر التثبيت المعنوية والعينية فقط لاستعمال أو التقادم في المستقبل لأسباب غير معروفة ، فإن مخصصات الخسارة في القيمة تتعلق بكل عناصر الأصول (التثبيتات، المخزونات، الحقوق) نتيجة التدهور في قيمة هذه العناصر ولكن بوجود مؤشر داخلي أو خارجي، فإنه يجب على المؤسسة في نهاية الدورة أثناء عمليات الجرد القيام بما يلي⁵² :

تحديد المؤشر الدال على تدهور قيمة الأصول

مقارنة القيمة المحاسبية الصافية مع القيمة الحالية

تحديد مبلغ تدهور قيمة الأصل

تعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشر ، إما بالزيادة أو التخفيض

والإلغاء

ويكون التسجيل المحاسبي لإثبات خسائر القيمة للأصول كالتالي:

إثبات مخصصات خسائر القيمة					
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م	
	xxx.xx	ح/ مخصصات إهلاكات و خسائر القيمة عن التثبيتات		681	
	xxx.xx	ح/ مخصصات إهلاكات و خسائر القيمة عن الأول الجارية		685	
	xxx.xx	ح/ مخصصات إهلاكات و خسائر القيمة للأصول المالية		686	

⁵² مданى بلغى ، مرجع سابق ، ص: 8

xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن الثبيتات	29
xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	39
xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الغير	49
xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	59

وفي نهاية السنة يجب على المؤسسة بتحديد قيمة الإسترجاع للأصل بإعادة تعديل حساب خسائر القيمة في حالتين :

- في حالة ارتفاع قيمة المخصص تسجل المؤسسة نفس قيد الإثبات سواء للثبيتات أو المخزونات الأصول الجارية (المخزونات وحقوق الغير أو الحسابات المالية)
 - في حالة انخفاض أو إلغاء المخصص، فإنه يجب ترصيد الحسابات : 29,39,49,59
- لالأصول وإسترجاع الجزء المخصص أو كله بتسجيل الحسابات ح/785, ح/786, ح/781
- إسترجاعات خسائر القيمة للأصول (الثبيتات،المخزونات ، حسابات الغير ، الأصول المالية) في جهة الدائن كإيرادات، بالقيد التالي:

إسترجاعات مخصصات خسائر القيمة				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن الثبيتات	29	
	xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	39	
	xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الغير	49	
	xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	59	
		ح/ إسترجاج مخصصات خسائر القيمة عن الثبيتات	781	
		ح/ إسترجاج مخصصات خسائر القيمة عن الأول الجارية	785	
		ح/ إسترجاج مخصصات خسائر القيمة للأصول المالية	785	

محاضرة الثانية عشر : جرد وتسوية الأصول الجارية

تمهيد:

نوجد تسويات أخرى يجب القيام بها تدخل ضمن أعمال نهاية الدورة ، تخص الأصول الجارية والمتمثلة في في المخزونات وحقوق الزبائن والحسابات المالية (البنك والصندوق) ، وذلك بتسجيل العمليات التي قامت بها في محاسبة الدورة التي تمت فيها تم تسويتها بالدورة التي تعنيها ، بالإضافة إلى تسوية بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة ولم تتم تكملتها خلال السنة ونوضح هذه التسويات فيما يلي :

١. تسوية ح/38 المشتريات :

يعتبر ح/38 حساب وسيط يظهر في نهاية الدورة برصيد صفر ولا يكون ضمن ميزان المراجعة بعد الجرد ولكن إذا ظهر عكس ذلك وجب تسويته في الحالتين⁵³:

أ. حالة رصيد ح/38 في نهاية الدورة مدين:

يعني أن المؤسسة لم تستلم المشتريات بالرغم من إسلام الفواتير هذا يدل على أن مخزوناتها موجودة لدى المورد ومنه يجب القيام بالقيد التالي:

تسوية الرصيد المدين لـ ح/38				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	XXX.XX	ح/مخزون في الخارج		37
XXX.XX		ح/مشتريات	38	

ولما تستلم المؤسسة المشتريات في الدورات اللاحقة نسجل القيد التالي:

ترصيد ح/37				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	XXX.XX	ح/مشتريات مخزو		3x
XXX.XX		ح/مخزون في الخارج	37	

ب. حالة رصيد ح/38 في نهاية الدورة دائن:

يعني أن المؤسسة إستلمت المشتريات ولكن لم تستلم الفواتير ومنه يجب القيام بالقيد التالي:

تسوية الرصيد المدين لـ ح/38				
مبالغ د	مبالغ م	التاريخ	د	م
	XXX.XX	ح/مشتريات		38

⁵³ تريش نجود ، مرجع سابق ، ص: 13

xxx.xx		ح/ فواتير قيد الإستلام	408	
--------	--	------------------------	-----	--

وعند إسلام الفواتير لاحقا يتم ترصيد ح/408:

ترصيد ح/408				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
	408	ح/ فواتير قيد الإستلام	xxx.xx	
401		ح/ موردو المخزونات	xxx.xx	

ج. عند بيع بضائع أو منتجات ولم تسلم الفواتير نسجل القيد التالي:

ترصيد ح/408				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
	418	ح/ فواتير قيد التسليم	xxx.xx	
7xx		ح/ مبيعات	xxx.xx	

2. تسوية فوارق الجرد:

مفهوم الجرد: الجرد هو عملية مالية ومحاسبية تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة المالية بعد الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة وقبل إعداد القوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتيجة أعمال السنة المالية، وتتضمن عملية الجرد فحصا شاملا لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ويجد نوعين من الجرد هما⁵⁴.

1- الجرد المادي (الفعلي): هو التأكيد من وجود الموجودات من حيث النوع والوزن والتعداد والقياس وذلك بتاريخ وضع الميزانية ، أما ناحية الالتزامات فهو التأكيد من التزامات المؤسسة اتجاه الموردين والديون بصفة عامة، ويقصد بها الاحصاء المادي لعناصر أصول المؤسسة (ثبتيات) ، مخزون ، مدينون ، مراجعة الوثائق ،الالتزامات (الديون).

⁵⁴ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، 2007، ج 2، ط 5، ص

2- الجرد المحاسبي: ويسمى بفرق الجرد وهو ناتج إما عن أخطاء مرتکبة في عملية التسجيل (تسجيل عملية ما مرتين، أو نسيان تسجيل عملية ما خطأً في رقم حساب أو مبلغ...) أو انحرافات راجعة للجرد الفعلي (اختلاس ، ضياع ، ثلف ...الخ) ومن أعمال المحاسب احترام المبادئ المحاسبية.

إذا ما تبين في نهاية السنة أن الجرد المادي للمخزونات كان مغايراً للجرد المحاسبي (الرصيد) فإن هذا الفارق يسوى بالطريقة التالية :

أولاً: فرق عادي (مبرر) :

الحالة 1 - الجرد المادي أكبر من المحاسبي (فرق موجب): في هذه الحالة تتم تسويتها بجعل الحسابات "30,31,32,35" مدين وحساب "300,601,602,724" دائن.

	x x x	ح/ بضاعة	30
	x x x	ح/ مواد أولية ولوازم	31
	x x x	ح/ تموينات أخرى	32
	x x x	ح/ منتجات	35
x x x		ح/ بضاعة مستهلكة	600
x x x		ح/ مواد أولية ولوازم	601
x x x		ح/ تموينات أخرى مستهلكة	602
x x		ح/ تغير المخزون	724

الحالة 2 - الجرد المادي أقل من المحاسبي (فرق سالب): تتم تسوية الفارق بتسجيل قيد معاكس للقيد المسجل أعلاه (قيد فارق موجب).

ثانياً: فرق غير عادي (غير مبرر) :

الحالة 1 - فرق موجب :

في هذه الحالة نجعل المخزون المعنى الحسابات "30,31,32,35" مديناً وحساب "757" نوافج استثنائية عن عمليات التسيير دائنة

x x x	x x x	ح/ المخزونات نوافج / ح استثنائية	757	3x
-------	-------	--	-----	----

الحالة "2"- فرق سالب : في هذه الحالة نجعل حساب "657" أعباء إستثنائية للتسهير الجاري مدينا بالفرق و حساب المخزون "30 ، 32 ، 31 ، 35 " دائنا .

$\times \times \times$	$\times \times \times$	ح/أعباء إستثنائية للتسهير الجاري . ح/المخزونات	3x	657
------------------------	------------------------	---	----	-----

ثالثا: تسوية حساب "33 ، 34 ، 35" : في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات والأشغال والخدمات التي لا تزال قيد الإنجاز والمنتجات نصف مصنعة على أن يرصد هذا الحساب في بداية المدونة المعاودة بتسجيل عكس القيد ويسجل قيد التسوية بجعل حساب "33 ، 34 ، 35" مدينا وحساب "72" إنتاج مخزن دائنا.

$\times \times \times$	$\times \times \times$	ح/السلعة قيد الإنتاج . ح/ خدمات قيد الإنتاج . ح/مخزونات المنتجات.	33 34 35
$\times \times \times$		ح/منتجات قيد التصنيع مخزنة ح/خدمات قيد التصنيع مخزنة.	7231 7241
$\times \times \times$		ح/إنتاج مخزن	72

3. تسوية حقوق الزبائن

توجد حالات يتبعن للمؤسسة مؤشرات تدل على إمكانية عدم تسديد بعض المدين حقها (حقوق على الزبائن)، أهمها حالة المدينون المشكوك فيهم و حالة إستحالة تحصيل الحقوق هنا يجب على المؤسسة القيام بالتسويات التالية⁵⁵:

حالة المدينون المشكوك فيهم

- ترصيد حساب ح/411 الزبائن دائنا بواسطة الحساب ح/416 زبائن مشكوك فيهم.
- تكوين مخصص لذاك أو زيادته يالقىد :ح/658 مدين يقابلها في جهة الدائن ح/491 حسائر القيمة عن حسابات الزبائن .
- تم تخفيض أو إلغاء مخصص الخسارة بعد التحقق من القيمة الحقيقية بتسجل ح/491 مدين مقابل حساب 785 إسترجالات عن خـقـأـجـ .
- النقطتين الإخيرتين هما نفسهما في التسجيل المحاسبي السابق (الإثبات تم الإلغاء).

حالة إستحالة تحصيل الحقوق

تحمل المؤسسة قيمة الحقوق غير المحصلة كأعباء تسجل في حساب ح/654 : خسائر عن حقوق غير قابلة للتحصيل مقابل ح/416 زبائن مشكوك فيهم.

⁵⁵ عطية عبد الرحمن، مرجع سابق، ص: 149

4. تسوية الحسابات المالية (البنك والصندوق).

تتمثل الحسابات المالية التي يجب تسويتها في حسابي خزينة المؤسسة ح/53 الصندوق والحساب البنكي لدى المؤسسة ح/512.

1.4 البنك: يتم جرد البنك بالتأكد من أن رصيد حساب البنك لدى المؤسسة وهو نفسه الرصيد الموجود في حسابها لدى البنك ، ولهذا الغرض تقوم المؤسسة بإعداد مذكرة مقارنة بين الحسابين المذكورين وفي حالة إنحرافات يقوم المحاسب بتسويتها⁵⁶.

جدول رقم: 06 مذكرة تسوية البنك

حساب المؤسسة بالبنك			حساب البنك بالمؤسسة		
المبالغ	البيان	التاريخ	المبالغ	البيان	التاريخ
دائن مدين			دائن مدين		12/31 ن
XXX XXX	الرصيد الدائن		XXX	الرصيد المدين	
XXX		المجموع	XXX	المجموع	

من إعداد الباحثين

ويعود بسبب هذه الانحرافات إلى :

- ✓ عمليات سجلتها المؤسسة في دفاترها ولم يسجلها البنك في دفاتره بعده.
- ✓ عمليات سجلها البنك في دفاتره ظهرت في كشف البنك دون دفاتر المؤسسة .
- ✓ المصاريف والعملات البنكية والفوائد المدينة ومصاريف خصم الأوراق التجارية التي يسجلها البنك على العميل ولم تصل إشعاراتها .
- ✓ الفوائد الدائنة المستحقة للمؤسسة على أرصدتها وقام البنك بتسجيلها وإضافتها لحساب المؤسسة ولم يصل إشعار الإضافة بعد.

⁵⁶ بلقاسم توبيزة ، مرجع سابق ، ص: 104.

2.4 الصندوق :

تتم عملية جرد الصندوق لمعرفة السيولة الموجودة بالخزينة للتحقق من أن الصندوق الفعلي بعد الجرد مطابق لرصيد الصندوق في دفتر الأستاذ وتسويته تتم كما يلي⁵⁷ :

- حالة فائض:

إذا كان الرصيد المحاسبي للصندوق أقل من الرصيد الفعلي فإن قيد السنوية يكون كالتالي:

حالة الفائض					
مبلغ د	مبلغ م	التاريخ	د	م	
	XXX.XX	ح/ الإيرادات الإستثنائية عن عمليات التسبيير		757	
XXX.XX		ح/ الصندوق	53		

- حالة عجز:

إذا كان الرصيد الفعلي للصندوق أقل من الرصيد المحاسبي فقيد السنوية يكون بجعل

حالة العجز					
مبلغ د	مبلغ م	التاريخ	د	م	
	XXX.XX	ح/ الصندوق		53	
XX.XX		ح/ الأعباء الإستثنائية عن عمليات التسبيير	557		

⁵⁷ نفس المرجع .

المحاضرة: الثالثة عشر : تسوية عناصر الخصوم والأعباء والإيرادات

تمهيد:

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحدر، فإنه يجب على المؤسسة كما خصصت مؤونات لخسائر القييم في عناصر الأصول تكوين مؤونات لأعباء والمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة سواء في الدورة الحالية أو في المستقبل لمواجهة الخسائر التكالفة أو الخسائر والمخاطر المحتملة (المنازعات ، العقوبات ، الغرامات ، ضمانات منوحة للزيائن) ، بالإضافة إلى أعباء لا يمكن تحملها في دورة واحدة (الصيانة ، الأشغال الكبرى).

1. مؤونات الخصوم غير الجارية.

يعتمد هذا الحساب في تسجيل مؤونات الأعباء والخسائر التي تقررها المؤسسة بالاعتماد على المبادئ والشروط التي فررها النظام المحاسبي المالي فيما يخص محاسبة المؤونات يتفرع هذا الحساب إلى⁵⁸ :

153 : المؤونات للمعاشات والالتزامات المتماثلة.

155 : المؤونات للضرائب.

156 : المؤونات لتجديد التثبتات (الامتياز).

158 : المؤونات الأخرى للأعباء ، الخصوم غير الجارية.

تكوين المؤونة: في نهاية السنة نجعل الحساب 681 (مخصصات اهلاك ومؤونة أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات اهلاك ومؤونة خصوم مالية) مديينا والحساب 15 دائنا.

× × ×	× × ×	ح/مخصصات اهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية ح/مؤونات الخصوم الجارية. ح/مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية	15	685 686
-------	-------	--	----	------------

تعديل المؤونة: في نهاية السنة (المواлиدة) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي:

- زيادة قيمة المؤونة عند الحاجة: ويكون بقيد مماثل بقيد تكوينها بمبلغ الزيادة.
- تخفيض قيمة المؤونة أو إلغائها: حيث نجعل الحساب 15 مديينا والحساب 781 (استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات) أو الحساب 786 (استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات) دائنا، بقيمة التخفيض في المؤونة أو بقيمتها الكلية في حالة إلغاء.

⁵⁸ عطية عبد الرحمن ، مرجع سابق، ص 76.

× × ×	× × ×	ح/ مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول الجارية ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات	781 786	15
-------	-------	---	------------	----

ملاحظة: استخدام مؤونة: في حالة تحقق الأعباء التي كونت من أجلها المؤونة، يتم ترصيد المؤونة مباشرة.

2. مؤونة الخصوم الجارية.

عند إغفال حسابات الدورة المالية يمكن إنشاء مؤونات للخصوم المتدولة التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثنى عشر بحث يسجل:⁵⁹

عند تشكيل المؤونة:

يسجل في الجانب الدائن من الحساب 481 مبلغ هاته المؤونات مقابل القيد في الجانب المدين من الحساب التكاليف 685 مخصصات الاهلاكات المؤونات والخسائر في القيمة عن الأصول الجارية.

× × ×	× × ×	ح/ مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية ح/ مؤونات الخصوم الجارية	481	685
-------	-------	--	-----	-----

حالة وقوع المؤونة بأقل من المبلغ المخصص:

يسجل في الجانب المدين من الحساب 481 مبلغ هاته المؤونات بالإضافة إلى الحسابات التكاليف المتعلقة برفعها (الحساب 685) مقابل القيد في الجانب الدائن من أحد حسابات المالية أو حسابات المتعاملين.

حالة عدم وقوع المؤونة (إلغائها عدم الجدوى منها)

يسجل الجانب المدين من الحساب 481 مبلغ هاته المؤونات مقابل القيد في الجانب الدائن من الحساب 785 استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات. الأصول الجارية.

× × ×	× × ×	ح/ مؤونات الخصوم الجارية ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول الجارية	785	681
-------	-------	---	-----	-----

⁵⁹ علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، ص 329.

3. تسوية الأعباء والإيرادات :

يجب أن تتحمل كل دورة الأعباء و تستفيد من الإيرادات المرتبطة بها ، وهذا عملا بمبدأ استقلالية الدورات، يجب تسوية الأعباء والإيرادات و تتمثل هذه التسويات في الأعباء واجبة الدفع والإيرادات واجبة القبض ، بالإضافة إلى الأعباء والإيرادات المقيدة مسبقا، ونوضح هذه التسويات فيما يلي⁶⁰:

3.1 أعباء وإيرادات مثبتة مسبقا:

إذا تحملت المؤسسة أعباء وتحصلت على إيرادات لا ترتبط بالدوره الحالية سواء كليا أو جزئيا ، فإنه يجب عليها في نهاية الدورة وذلك عملا بمبدأ إستقلالية الدورات القيام بالقيود التالية

أ. خلال الدورة : دفع مصاريف أو استلام إيرادات

استلام إيرادات					دفع مصاريف				
مبالغ د	مبالغ م	تاريخ حدوث العملية	د	م	مبالغ د	مبالغ م	تاريخ حدوث العملية	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/نقديات ح/إيرادات	7xx	5xx	xxx.xx	xxx.xx	ح/مصاريف ح/نقديات	5xx	6xx

ب. التسوية في نهاية السنة (إلغاء العبء وإلغاء الإيراد).

التسوية بتاريخ 31/12/ن					التسوية بتاريخ 31/12/ن				
مبالغ د	مبالغ م	12/31	د	م	مبالغ د	مبالغ م	12/31	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/إيرادات ح/إيرادات مثبتة مسبقا المبلغ الذي لا يعود للدوره	487	7xx	xxx.xx	xxx.xx	ح/أعباء مثبتة مسبقا ح/مصاريف المبلغ الذي لا يعود للدوره	6xx	486

ج. التسوية في الدورة المواتية (المعنية بالعبء أو الإيراد

التسوية بتاريخ 01/01/ن+1					التسوية بتاريخ 01/01/ن+1				
مبالغ د	مبالغ م	01/01/01	د	م	مبالغ د	مبالغ م	01/01/01	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/إيرادات مثبتة مسبقا ح/إيرادات إثبات الإيراد للدوره الجديدة	7xx	487	xxx.xx	xxx.xx	ح/مصاريف ح/أعباء مثبتة مسبقا تحميل العبء للدوره الجديدة	486	6xx

⁶⁰ مданى بلغى، مرجع سابق ص: 17

2.3 أعباء واجبة الدفع وإيرادات واجبة القبض⁶¹

أ. في نهاية السنة إذا وجدت مصاريف لم يتم دفعها لعدم وجود وثائق تثبت ذلك أو إيرادات وجب إستلامها ، كالتحفيضات الممنوحة في عمليات البيع والشراء ، يجب معالجة ذلك بالفائد التالي :

التسوية بتاريخ 31/12/ن					التسوية بتاريخ 31/12/ن				
مبالغ د	مبالغ م	ن/31/12	د	م	مبالغ د	مبالغ م	ن/31/12	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/إيرادات ستنمح ح/الزيائن الدائنين	419	709	xxx.xx	xxx.xx	ح/الموردين المدينين ح/تحفيضات ستكتسب	609	409

ب . تسوية أعباء أخرى واجبة الدفع التي لم تستلم المؤسسة فواترها _ فاتورة الكهرباء ، فاتورة الصيانة ، فاتورة الهاتف ، من جهة وإيرادات لم تقبض لعدم تحrir فواتيرها (البضائع والمنتجات) يتم تسوية هذه الأعباء والإيرادات كالتالي :

التسوية بتاريخ 31/12/ن					التسوية بتاريخ 31/12/ن				
مبالغ د	مبالغ م	ن/31/12	د	م	مبالغ د	مبالغ م	ن/31/12	د	م
xxx.xx	xxx.xx	ح/إيرادات ستنمح	418		xxx.xx	xxx.xx	ح/فاتورة الكهرباء ح/فاتورة الصيانة	607	
xxx.xx		ح/مبيعات بضاعة ح/مبيعات منتجات	700	701	xxx.xx	xxx.xx	ح/فاتورة الهاتف ح/موردوا الفواتير لم تستلم	615	626

4. تسويات أخرى

توجد تسويات أخرى يجب القيام بها تتمثل في: تسوية الضريبة على الأرباح ، تخصيص النتيجة ، تصحيح الأخطاء .

1.4 الضريبة على أرباح الشركات⁶²

تحمل المؤسسة عبض الضريبة على أرباح الشركات إذا حققت نتائج ربح ويكون هذا الربح خاضع للضريبة ، ويكون التسجيل المحاسبي لهذا العبء بجعل حساب ح/695 الضريبة على الأرباح مدينا بقيابله ح/444 : الدولة.ضرائب على النتائج دائنا ، وعند تسوية الضريبة يرصد الحساب ح/444 بتسديد قيمة الضريبة بأحد حسابات الخزينة / 512 أو ح/53.

2.4 تخصيص النتيجة :

عند تحديد نتيجة الدورة تكون هناك حالتين⁶³ :

⁶¹ نفس المرجع ، ص:18.

⁶² بكارى بلخير ، مرجع سابق ، ص: 121.

⁶³ عبد الوهاب رمدى ، مرجع سابق ، ص: 70.

ا. حالة الربح : يكون التخصيص في إتجاهات مختلفة _الاحتياطات ، التوزيع على الشركاء ، الترحيل من جديد ح/110

ب . في حالة الخسارة : ترحل النتيجة إلى حساب ح/119 ترحيل من جديد جهة المدين يقابلها ح/129 نتيجة الدورة خسارة ، وهذا لإمتصاصها في حالة تحقيق نتائج ربح في السنوات اللاحقة .

3.4 تصحيح الأخطاء :

تصحيح الأخطاء في دفتر اليومية: الذي يعتبر دفتر قانوني فالتسجيل به يجب أن يكون كاملاً ودون ترك بياض أو شطب أو محو أو تغيير وأن كل كتابة سجلت يجب أن تظل على حالتها فإذا حدث وأن أخطأ المحاسب لدى تسجيل المبلغ أو اسم الحساب أو أحد العناصر الأخرى للقيد في اليومية فإن هذا الخطأ يتم تصحيحه تبعاً لعدة أساليب نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر أسلوب عكس القيد والمتمم الصوري⁶⁴:

✓ **أسلوب عكس القيد :** يتمثل هذا الأسلوب في عكس طرفي القيد بحيث يصبح الطرف المدين دائناً ويصبح الطرف الدائن مديناً ثم نسجل القيد الصحيح إن هذا التسجيل يلغى أثر القيد الخطأ على الحسابات.

✓ **أسلوب المتمم الصوري :** يتم بإلغاء المبالغ الخاطئة بإضافتها المتمم الصوري ليصبح المبالغ المسجلة خطأ تساوي الصفر، بعده يتم تسجيل القيد الصحيح .

ويحسب المتمم الصوري لأي عدد بالمراحل التالية:

- متمم العدد 0 هو 0
- العدد الأول بعد الصفر من يمين الرقم متممه يكون للعدد 10
- الأعداد المواتية للعدد الأول متممه للعدد 9
- في الأخير يتم إضافة الرقم 1 إلى يسار الرقم وبإشارة سالبة .

64 عبد الرحمن عطيه مرجع سابق ص: 26

مثال عن تصحيح الخطأ عن طريق عكس القيد :

في 26/02/2019 سدلت المؤسسة مصاريف الهاتف 1000 بشيك رقم 20 وتم تسجيل العملية

كالتالي:

جدول رقم 07 : يومية المؤسسة .

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدین	تاريخ وشرح العملية	دائن	مدین
1000	1000	----- 2019/02/26 ----- من ح / مصاريف البريد والمواصلات إلى ح / الصندوق تسديد مصارف الهاتف بشيك رقم: 20	53	626

المصدر : من إعداد الباحث

نلاحظ أن الخطأ في القيد وهو جعل حساب الصندوق دائناً عوضاً عن حساب البنك إن تصحيح القيد يتمثل في تسجيل قيدين الأول لإلغاء القيد الخطأ والثاني هو لتسجيل العملية بشكل صحيح

جدول رقم 08 : إلغاء القيد الخاطئ

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدین	تاريخ وشرح العملية	دائن	مدین
1000	1000	----- 2019/02/26 ----- من ح / الصندوق إلى ح / مصاريف البريد والمواصلات إلغاء القيد الخطأ	626	53

المصدر : من إعداد الباحث

جدول رقم 09 : تسجيل القيد الصحيح

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدین	تاريخ وشرح العملية	دائن	مدین
1000	1000	----- 2019/02/26 ----- من ح / مصاريف البريد والمواصلات إلى ح / البنك القيد الصحيح	512	626

المصدر : من إعداد الباحث

المحاضرة الرابعة عشر : ميزان المراجعة بعد الجرد و إعداد القوائم المالية

تمهيد:

بعد تسجيل عمليات التسوية في دفتر اليومية وترحيلها إلى الدفتر الكبير تأتي المرحلة الأخيرة وهي ميزان المراجعة بعد الجرد والذي من خلاله يمكن إعداد القوائم المالية ، وقبل ذلك نقوم بتجميع الحسابات الجزئية الفرعية إلى حساباتها الرئيسية وبالتالي سنوضح خلال هذه المحاضرة إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بعد تجميع الحسابات ومن تم إنشاء أهم القوائم المالية -جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية بتطبيق عملي .

1. تجميع الحسابات:

بعد إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ولتحديد نتيجة الدورة من خلال جدول حسابات النتائج و الميزانية الختامية تقوم بعملية ترحيل الحسابات الجزئية والفرعية إلى حساباتها الرئيسية ، تتم هذه العملية في قيود نسميتها قيود التجميع، انطلاقاً من الحسابات الموجودة بميزان المراجعة بعد الجرد كما هو موضح في المثال التالي:

1.1 حساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى

حساب فرعي

ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب

دائن	مددين
50 000 رم	
المجموع	المجموع
	حساب رئيسي

حساب فرعي

ح/621 العاملون الخارجون عن المؤسسة

دائن	مددين
50 000 رد	
المجموع	المجموع
	حساب فرعي

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

دائن	مددين
40 000 رد	
المجموع	المجموع

ح/623 الإشهار والنشر

دائن	مددين
40 000 رد	
المجموع	المجموع

2.1 حساب 70 رقم الأعمال

حساب فرعى

حساب فرعى

ح/701 أراضي

ح/700 مبيعات بضائع

دائن	مدین
	15 000 ر.د
المجموع	المجموع
حساب رئيسي	

دائن	مدین
	20 000 ر.د
المجموع	المجموع

ح/70 رقم الأعمال

دائن	مدین
35 000 ر.د	
المجموع	المجموع
حساب رئيسي	

2. ميزان المراجعة بعد الجرد:

تعريف ميزان المراجعة : هو أداة ضرورية في مراحل التسجيل المحاسبي و هو جدول يعد بتاريخ معين ويظهر قائمة الحسابات الموجودة بالدفتر الأستاذ ويلخص كل الحسابات المتأثرة بالعمليات المالية في المؤسسة خلال الدورة المحاسبية ، وتكمّن أهمية

ميزان المراجعة فيما يلي⁶⁵

- ✓ يعتبر أداة قياس و توازن حسابي
- ✓ يستخدم من أجل التأكد من صحة الترحيل و الترصيد والتسجيل.
- ✓ يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ .

✓ التأكد من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية (المستندات)

✓ التمهيد لعملية القوائم المالية (إعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج).

ويكمن الفرق بين ميزان المراجعة قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد في كون هذا الأخير يحتوي على عمليات نهاية السنة والتسويات المرافقة لها (إعادة التقييم ، الإهلاكات

⁶⁵ حواس صلاح ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2012، ص : 47

...الخ، ويأتي بعد عمليات الجرد سواء المادي والمحاسبي، ويأخذ ميزان المراجعة بعد الجرد

الشكل التالي:

الجدول رقم 12 : شكل ميزان المراجعة

الأرصدة		المبالغ		بيان الحساب	رقم الحساب
دائن	مددين	دائن	مددين		
XXX		XXX	XXX		حسابات المجموعة 01
	XXX	XXX	XXX		حسابات المجموعة 02
					حسابات المجموعة 03
					حسابات المجموعة 04
					حسابات المجموعة 05
					حسابات المجموعة 06
					حسابات المجموعة 07
XXX	XXX	XXX	XXX	مجموع	

المصدر : من إعداد الباحثين

ملاحظة : عند إعداد ميزان المراجعة يجب التأكد مما يلي⁶⁶ :

- مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبلغ الدائنة
- مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة
- المجموع المحصل عليه في خانة المبالغ المدينة والدائنة لميزان المراجعة يجب أن يساوي المجموع المحصل عليه في اليومية
- ترحيل كل الحسابات من الدفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة بما فيها الحسابات المرصدة
- ترتيب الحسابات من الصنف الأول إلى الصنف السابع، منها المرصدة وغير المرصدة.

⁶⁶ نفس المرجع ، ص: 47.

3. إعداد القوائم المالية

بعد إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد نستطيع إعداد القوائم المالية التي يلزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بإعدادها من خلال المادة 210-1 والمتمثلة في:

- ❖ الميزانية
- ❖ حساب النتائج
- ❖ جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية)
- ❖ جدول تغير الأموال الخاصة
- ❖ الملحق.

وفي هذا المستوى نبين كيفية إعداد أهم قائمتين هما جدول حسابات النتائج والميزانية الختامية ومن خلالهما يمكن تحديد ومعرفة نتيجة المؤسسة ومركزها المالي .

1.3 جدول حساب النتائج :

عرفه (ن.م.م) بأنه " بيان ملخص للأعباء والمنتجات (النواتج) المنجزة الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب ويز بالتمييز (الفارق) النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة " كما بين (ن.م.م) أهم النتائج والنواتج والأعباء التي يجب أن تظهر في حساب النتائج وشكل هذا الحساب الذي يجب إعداده تبعاً لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (إضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة⁶⁷

٧ مكونات جدول حساب النتائج

يتكون جدول حسابات من نتائج وسيطة هي⁶⁸:

- القيمة المضافة للاستغلال : وتمثل الفارق ما بين إنتاج السنة (أي مجموع الحسابات 70، 72، 73، 74) واستهلاكات السنة (أي مجموع الحسابات 60، 61، 62)
- إجمالي فائض الاستغلال : يساوي القيمة المضافة للاستغلال ناقص (63/) حـ (64/)

⁶⁷ أ. عبد الرجمان عطيه مرجع سايق ص: 85.

⁶⁸ نفس المرجع : ص: 86.

- النتيجة العملياتية (التشغيلية) : تساوي إجمالي فائض الاستغلال + ح/ 75 + ح/ 78 - ناقص (ح/ 65 + ح/ 68)

- النتيجة المالية : تمثل الفرق ما بين النواتج المالية والأعباء المالية

- النتيجة العادلة قبل الضريبة تساوي النتيجة التشغيلية زائد النتيجة المالية

- النتيجة الصافية للأنشطة العادلة تساوي النتيجة العادلة قبل الضريبة ناقص الضريبة

- النتيجة غير العادلة تساوي الفارق بين النواتج غير العادلة والأعباء غير العادلة

- صافي النتيجة للسنة المالية هو مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادلة والنتيجة غير العادلة.

2.3 الميزانية الختامية :

من خلالها يمكن معرفة المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائجها في نهاية الدورة ، لذا يجب أن تبين الميزانية الختامية العناصر التالية⁶⁹:

✓ الأصول:

الثبيتات المعنوية، الثبيتات العينية، الاعتلات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة الزائنة والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مقيدة سلفاً)، الخزينة

✓ الخصوم :

رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة مع تمييز رأس المال الخاص والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة والعناصر الأخرى الخصوم غير الجارية الموردون والدائنو الآخرون خصوم الضريبة المؤونات للأعباء والخصوم المماثلة الخزينة السلبية

⁶⁹ حواس صلاح ، مرجع سابق ص: 23.

3 - تطبيق عملي حول إعداد جدول حسابات النتائج و الميزانية الختامية

في 12/31/2020 أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد أرصدة حسابات النواتج والأعباء وحسابات الأصول والخصوم كالتالي:

ميزان المراجعة في 12/31/ن

الرقم	الحساب	مدین	دائن
10	رأس المال الشركة	-	560000
15	المؤونات	-	63000
21	الثبيتات العينية	600000	-
28	اهلاك الثبيتات	-	240000
30	المخزونات من البضائع	80000	-
39	خسائر القيمة عن المخزونات المخزنة	-	5000
40	الموردون والحسابات المرتبطة بها		47000
41	الزيائن والحسابات المرتبطة بها	409044	-
44	الدولة والجماعات العمومية والحسابات المرتبطة بها	4756	-
48	الأعباء والمنتجات المعانية مسبقا	15000	-
51	البنك - المؤسسات المالية زما شابها	99600	
53	الصندوق	266800	
60	المشتريات المستهلكة	199900	
61	الخدمات الخارجية	16000	
63	أعباء المستخدمين	100000	
65	الأعباء العملية الأخرى	28080	
68	مخصصات الاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	83000	
70	المبيعات من -البضائع-الخدمات والمنتجات الملحة	932180	
75	المنتوجات العملية الأخرى	56000	
		1903180	1903180

المطلوب : إعداد جدول حساب النتائج والميزانية الختامية نفترض أن معدل الضريبة على الربح هو .%25 **الحل:**

1. جدول حساب النتيجة

السنة (ن-1)	السنة (ن)	
	932180	رقم الأعمال
	-	تغير مخزون منتجات
	-	إنتاج مثبت
	-	إعانة استغلال
	932180	1 - إنتاج السنة المالية
(199900)		المشتريات المستهلكة
(16000)		خدمات خارجية واستهلاكات أخرى
(215900)		2 - استهلاكات السنة المالية
<u>716280</u>		3 - القيمة المضافة للاستغلال (2 - 1)
(100000)		أعباء المستخدمين
(00)		الضرائب والرسوم
<u>616280</u>		4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال
56000		المنتجات التشغيلية الأخرى
(28080)		الأعباء التشغيلية الأخرى
(83000)		مخصصات اهتلاكات ومؤونات
<u>0</u>		استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
<u>561200</u>		5 - النتيجة التشغيلية (عملياتية)
00		النواتج المالية
(00)		الأعباء المالية
<u>00</u>		6 - النتيجة المالية
<u>561200</u>		7 - النتيجة العادلة قبل الضريبة (6+5)
(140300)		الضريبة على النتائج العادلة
-		مجموع نواتج الأنشطة العادلة
-		مجموع أعباء الأنشطة العادلة
420900		8 - النتيجة الصافية لأنشطة العادلة
420900		10 - النتيجة الصافية للسنة

2. إعداد الميزانية الختامية : في 31/12/ن

المراجع :

1. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية، أثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2015 ، ص 78.
2. القرار رقم: 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي و مدونة الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ، ص : 44.
3. عبد الرحمن عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريريج ، الجزائر ، 2009 ، ص: 39.
4. مدانی بلغيث، دروس في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة،2010،ص:20
5. عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق ، ص: 13
6. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة ، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر 2008، الأردن ، ص: 29.
7. القانون رقم : 20-15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015المعدل والمتم للأمر رقم 59-75، المتضمن القانون التجاري،الجريدة الرسمية ، العدد 71 ، ص: 07
8. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الثقافة النشر والتوزيع، عمان 2011، ص159.
9. بلقاسم تويبة ، محاضرات المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، 2016 ، ص: 74
10. عبد الوهاب رمدي ، علي سماي ،المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ،الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2016 ، ص:108.
11. نضال محمود الرحمي وأخرون، مبادئ المحاسبة المالية ، ج 1 ،دار الميسرة ،الأردن ،2013،ص:188.
12. تريش نجود، محاضرات في المحاسبة المالية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2016،ص: 04.
13. جمال لعشيسي ، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء ، الجزائر،2010 ص: 51
14. المادة 27/26 من القانون رقم 14/16 المتضمن الضرائب المباشرة والمماثلة ،المديرية العامة للضرائب ، الجزائر 2016،ص: 13

15. باسمة فالح النعيمي ، المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي سطيف، صنعاء2012، ص: 228.
16. بكارى بلخير ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ،جامعة قاصدي مرياح ، 2016 ، ص 83 .
17. أمجد فاروق محمود ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، السعودية ، 2018 ، ص:136.
18. كتوش عاشور ، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 2 ، الساحة المركزية ، بن عكnon ، الجزائر ، 2007 ، ص.15.
19. مرغى عطيه عبد الحي: أساسيات المحاسبة المالية (منظور المعايير الدولية) ، الجزء 1 ، ط1 ، أبو الخير للطباعة والتجليد ، 2009 ، ص. 233 .
20. العربي محمد ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة (الثبيتات) ، مداخلة مقدمة ، الملتقى الدولي ، الإطار المفاهيمي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، مركز خميس مليانة ، ص.3.
21. رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر ، عمان، ص:257
- Ali tzdait ; maitrise du système comptable financier ;imprime .22
sur le presses de ENAG-Alger- Algerie.octobre 2009 p .146.
23. رضوان محمد العناتي،مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان،2007،ج 2، ط5،ص 11
24. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية ، متيجة للطباعة ، الجزائر ، ص 329.
25. حواس صلاح ، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2012، ص : 47 .

قائمة الملاحق

الملحق

ملحق النظام المحاسبي المالي SCF

01

جامعة عجمان كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسويق	
السنة الأول جذع مشرعي متوزنة حسابات النظام المحاسبي المالي	
الصنف الأول - حسابات رؤوس الأموال. <ul style="list-style-type: none"> 14 - (متحاج). 15 - المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجاربة. 16 - المؤونات للمشتقات والالتزامات المستحقة، 203 - مصاريف التبرع القابلة للتبسيط، 204 - برميجيات المطوثة وما شبيهها، 205 - الآثار والحقوق المستحقة والبراءات والرخص والعلامات، 207 - فارق الارتفاع، 208 - التثبيتات المغيرة الأخرى. 17 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات المجتمع، 206 - الحسابات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 208 - التثبيتات المغيرة الأخرى. 18 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات الأراضي، 211 - الأراضي، 212 - حسابات ترتيب وتهيئة الأرضي، 213 - البناء، 214 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات الأراضي، 215 - المدحّفات والأدوات الصناعية، 217 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى غير السندات الثابتة، 218 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى، 219 - التثبيتات في شكل احتفال، 220 - التثبيتات في شكل احتفال، 221 - الأراضي المنحوت امتيازها، 222 - حسابات ترتيب وتهيئة الأرضي المنحوت امتيازها، 223 - البناء، 224 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوتة، 225 - المدحّفات (التركيبات) القوية المنحوت امتيازها، 226 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 227 - حقوق ملك الامتياز، 228 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 229 - احتفال التثبيتات المغيرة، 230 - التثبيتات (الجزء الآخر) امتيازها، 231 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 232 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 233 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 234 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 235 - التثبيتات الدائمة المسألة عن طلبات بالتبسيط. 	الصنف الأول - حسابات رؤوس الأموال. <ul style="list-style-type: none"> 14 - (متحاج). 15 - المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجاربة. 16 - المؤونات للمشتقات والالتزامات المستحقة، 153 - المؤونات للمشتقات والالتزامات المستحقة، 155 - المؤونات للضرائب، 156 - المؤونات التجديد الثبات (الامتياز)، 158 - المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجاربة. 17 - التثبيتات المغيرة الأخرى، 161 - المدحّفات الشاهمية، 162 - الآثار والحقوق المستحقة القابلة للتحويل، 163 - الآثار والحقوق المستحقة الأخرى، 164 - الآثار والحقوق لدى موسسات الأرض، 165 - الودائع والكافلات المفترضة، 166 - التثبيتات الدائمة المسألة على عقد الإيجار - التأمين، 167 - التثبيتات الدائمة المسألة على عقد الإيجار - التأمين، 168 - اقتراضات أخرى ودون مصلحة، 169 - علاوات تسديد المدحّفات، 170 - التثبيتات الدائمة المسألة بالمساهمات، 171 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات المجتمع، 172 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 173 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 178 - التثبيتات الأخرى المرتبطة بمساهمات الشركات في شكل مساهمة، 179 - ما ينافي من عمليات التأمين على الأعباء غير المسألة، 225 - المدحّفات (التركيبات) القوية المنحوت امتيازها، 226 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 227 - حقوق ملك الامتياز، 228 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 229 - احتفال التثبيتات المغيرة، 230 - التثبيتات (الجزء الآخر) امتيازها، 231 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 232 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 233 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 234 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 235 - التثبيتات الدائمة المسألة عن طلبات بالتبسيط.
الصنف الثاني - حسابات التثبيتات.	
الصنف الثاني - حسابات التثبيتات. <ul style="list-style-type: none"> 24 - (متحاج). 25 - (متحاج). 26 - مساهمات دائنة مملوكة بمساهمات. 261 - مددات الفروع والمنشآت، 262 - مددات المصادر الأخرى، 263 - مددات المعاشرة المفروضة بواسطة المادانية (المؤسسات المشتركة)، 265 - مددات المعاشرة المسألة بمساهمات المجتمع، 266 - الحسابات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 267 - الحسابات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 268 - الحسابات الدائمة المسألة بشركات في حالة مساهمة، 269 - حسابات التأمين الجاري القائم بها عن مددات مساهمة غير مسددة، 270 - التثبيتات مالية الأخرى، 271 - التثبيتات الثابتة غير السندات الثابتة، 272 - التثبيتات التي تتمثل حق الدين الثاني (المدحّفات والمقابل)، 273 - التثبيتات الدائمة المسألة لنشاط المحفظة، 274 - القروض والحسابات الدائمة المسألة على عقد الإيجار (التأمين)، 275 - الودائع والكافلات المفترضة، 276 - الحسابات الدائمة المسألة الأخرى المتبقية، 277 - التثبيتات التي تمثل حق الدين الثاني (المدحّفات والمقابل)، 278 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات المجتمع، 279 - ما ينافي من عمليات التأمين على الأعباء غير المسألة، 280 - اهلاك التثبيتات، 2803 - اهلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتبسيط، 2804 - اهلاك برميجيات المطوثة وما شبيهها، 2805 - اهلاك برميجيات المطوثة وما شبيهها، 2807 - اهلاك فارق الارتفاع (Goodwill)، 288 - حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة، 290 - اعلانات أخرى للانتشار، 291 - التحرير من جديد، 292 - تقييم السنة المالية، 293 - المفروضات والأعباء الموجلة على الأصول، 294 - الصربات الموجلة على الخصوص، 295 - متوجهات أخرى وأعباء موجودة. 	الصنف الثاني - حسابات التثبيتات. <ul style="list-style-type: none"> 14 - (متحاج). 15 - المؤونات للأعباء - الخصوم غير الجاربة. 16 - المؤونات للمشتقات والالتزامات المستحقة، 153 - المؤونات للمشتقات والالتزامات المستحقة، 155 - المؤونات للضرائب، 156 - المؤونات التجديد الثبات (الامتياز)، 158 - المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجاربة. 17 - التثبيتات المغيرة الأخرى، 161 - المدحّفات الشاهمية، 162 - الآثار والحقوق المستحقة القابلة للتحويل، 163 - الآثار والحقوق المستحقة الأخرى، 164 - الآثار والحقوق لدى موسسات الأرض، 165 - الودائع والكافلات المفترضة، 166 - التثبيتات الدائمة المسألة على عقد الإيجار - التأمين، 167 - التثبيتات الدائمة المسألة على عقد الإيجار - التأمين، 168 - اقتراضات أخرى ودون مصلحة، 169 - علاوات تسديد المدحّفات، 170 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات المجتمع، 171 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات المجتمع، 172 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 173 - التثبيتات الدائمة المسألة بمساهمات خارج المجتمع، 178 - التثبيتات الأخرى المرتبطة بمساهمات الشركات في شكل مساهمة، 179 - ما ينافي من عمليات التأمين على الأعباء غير المسألة، 225 - المدحّفات (التركيبات) القوية المنحوت امتيازها، 226 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 227 - حقوق ملك الامتياز، 228 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى المنحوت امتيازها، 229 - احتفال التثبيتات المغيرة، 230 - التثبيتات (الجزء الآخر) امتيازها، 231 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 232 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 233 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 234 - التثبيتات الدائمة المسألة الأخرى امتيازها، 235 - التثبيتات الدائمة المسألة عن طلبات بالتبسيط.

قائمة الملاحق

02

الصفن الثالث - حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.	
39 - خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.	- 2808 - اهلاك الشيبات المغنوية الأخرى،
40 - المستندمون والحسابات المدخلة.	- 281 - اهلاك الشيبات العينة،
41 - المستخدمون - الأجراء المسجلة،	- 281 - اهلاك الشيبات العينة،
42 - أموال الخدمات الإجتماعية،	- 281 - اهلاك أصل ترتيب وتهيئة الأرضي،
421 - أموال الخدمات الإجتماعية،	- 2812 - اهلاك أصل ترتيب وتهيئة الأرضي،
422 - الأداء في التبيعة،	- 2813 - اهلاك البنايات،
423 - مساهمه الأخرى في التبيعة،	- 2813 - اهلاك البنايات،
424 - المستخدمون - التسبقات والتدوينات على الحساب،	- 2814 - اهلاك الشيبات العينة،
425 - المستخدمون - التسبقات والتدوينات على الحساب،	- 2815 - اهلاك الشيبات العينة،
426 - المستخدمون - الدوافع المسجلة،	- 2816 - اهلاك الشيبات العينة الأخرى،
427 - المستخدمون - الاعباء الواجب دفعها والمنتجات،	- 2817 - اهلاك الشيبات الموسوعة موضع انتشار،
428 - المستخدمون - الاعباء الواجب دفعها والمنتجات،	- 2818 - خسائر القيمة عن التسبقات،
429 - المستخدمون - الاعباء الواجب دفعها والمنتجات،	- 2819 - خسائر القيمة عن التسبقات المغنوية،
43 - الجهات الاجتماعية والحسابات المدخلة.	- 2900 - خسائر القيمة عن مصاريف البجوث والسموية الفلاحية،
431 - الصنف الرابع - حسابات الغير،	- 2903 - خسائر القيمة عن مصاريف البجوث والسموية الفلاحية،
432 - الجهات الاجتماعية الأخرى،	- 2904 - خسائر القيمة عن بوجبات المطهية وما شابهها،
433 - الجهات الاجتماعية - الاعباء الواجب دفعها،	- 2905 - خسائر القيمة عن الانجازات والحقوق الممتلة،
434 - الجهات المالية،	- 2906 - خسائر القيمة عن فرق النساء،
435 - التدفقات الجارى تقييمها،	- 2907 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
436 - التدفقات المصغرة،	- 2908 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة الأخرى،
437 - التدفقات المدخلة،	- 2909 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
438 - التدفقات المعمودية الأخرى،	- 2910 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
439 - التدفقات المعمودية،	- 2911 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
440 - التدفقات المدخلة،	- 2912 - خسائر القيمة عن ترتيب وتهئة الأرضي،
441 - التدفقات المعمودية،	- 2913 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
442 - التدفقات المدخلة،	- 2914 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
443 - التدفقات المعمودية مع الدواوين والجبايات العمومية،	- 2915 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة الأخرى،
444 - التدفقات المدخلة،	- 2916 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة الأخرى،
445 - التدفقات المدخلة،	- 2917 - خسائر القيمة عن التسبقات العينة،
446 - الجهات الولائية،	- 2918 - خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الثالثة،
447 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2919 - خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الثالثة،
448 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2920 - خسائر القيمة عن التسبقات المطرفة بالمساهمات،
449 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2921 - خسائر القيمة عن التسبقات الأخرى الشبيهة،
450 - المجموع والشراء،	- 2922 - خسائر القيمة عن التسبقات الأخرى الشبيهة،
451 - صنفات المجموع،	- 2923 - خسائر القيمة عن التسبقات المطرفة إنجزها،
452 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2924 - خسائر القيمة عن التسبقات المطرفة إنجزها،
453 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2925 - خسائر القيمة عن التسبقات المطرفة إنجزها،
454 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2926 - خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الثالثة،
455 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2927 - خسائر القيمة عن التسبقات الأخرى الشبيهة،
456 - التدفقات الأخرى والرسوم والتدفقات المسجلة،	- 2928 - خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى الشبيهة،

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

04

قائمة الملاحق

05

ميزانية						28 دبیع الاول مام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	28
N - 1 صلفي	N صلفي	N احتلاك رصيف	N إجمالي	ملحوظة	الأصل			
أصول غير جارية								
فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي								
تشبيفات معنوية								
تشبيفات عينية								
أراضٍ								
مبانٌ								
تشبيفات عينية أخرى								
تشبيفات منوح امتيازها								
تشبيفات يجري إنجازها								
تشبيفات مالية								
سندات موضوعة موضع معادلة								
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها								
سندات أخرى مثبتة								
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية								
ضرائب مؤجلة على الأصل								
مجموع الأصل غير الجاري								
أصول جارية								
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ								
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة								
الزيائن								
المدينون الآخرون								
الضرائب و ما شابهها								
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة								
الموجودات و ما شابهها								
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى								
الخزينة								
مجموع الأصول الجارية								
المجموع العام للأصول								

قائمة الملاحق

06

			الجريدة الرسمية للجمهورية المغربية / العدد 19	28 دبئع الأول مام 1430 هـ مارس سنة 2009 م
			ميزانية	
			السنة المالية المقدمة في	
N -1	N	ملحوظة	الخصوم	
			رؤوس الأموال الخالصة	
			رأس مال تم إصداره	
			رأس مال غير مستعار به	
			علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1)	
			فوارق إعادة التقييم	
			فارق المعادلة (1)	
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))	
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	
			حصة الشركة المدمجة (1)	
			حصة ذوي الأقلية (1)	
			المجموع 1	
			الخصوم غير الجارية	
			قرض وديون مالية	
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	
			ديون أخرى غير جارية	
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)	
			الخصوم الجارية	
			موردون وحسابات ملحقة	
			ضرائب	
			ديون أخرى	
			خزينة سلبية	
			مجموع الخصوم الجارية (3)	
			مجموع مام للخصوص	

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

قائمة الملاحق

07

N - 1	N	ملحوظة	
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانت الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للمستقل (1-2) أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي من المستقل المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤنات استئناف عن خسائر القيمة و المؤنات
			5- النتيجة العملياتية المنتجوات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادلة قبل الفرائض (6+5) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادلة الضرائب المؤجلة (غيرات) حول النتائج العادلة مجموع منتجات الأنشطة العادلة مجموع أعباء الأنشطة العادلة
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادلة العناصر غير العادلة - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادلة - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادلة
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات المجموعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع الدمتع (1) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة الجمع (1)

قائمة الملاحق

08

جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19							28 دينار الأول مام 1430 هـ - 25 مارس سنة 2009 م
جدول تغير الأموال الخالصة							
الاحتياطات والناتجية	فرق إمداد التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس المال الشركة	ملحوظة		
						N - 2 ديسمبر 31	الرصيد في
							تغيير الطريقة المحاسبية
							تصحيح الأخطاء الهامة
							إعادة تقييم التثبيتات
							الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
							الحصص المدفوعة
							زيادة رأس المال
							صافي نتيجة السنة المالية
						N - 1 ديسمبر 31	الرصيد في
							تغيير الطريقة المحاسبية
							تصحيح الأخطاء الهامة
							إعادة تقييم التثبيتات
							الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج
							الحصص المدفوعة
							زيادة رأس المال
							صافي نتيجة السنة المالية
						N	الرصيد في 31 ديسمبر

