



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
مخبر التنمية الإدارية للارتقاء بالمؤسسات
الاقتصادية بولاية غرداية

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
قسم العلوم الاقتصادية
مخبر التنمية الإدارية للإرتقاء بالمؤسسات
الإقتصادية بولاية غرداية

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

مواصفات المقياس

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

الميدان : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

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 السداسي .

تقييم مستمر خلال السداسي 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	جرد وتسوية التثبيات
90	جرد وتسوية الأصول الجارية
96	جرد وتسوية عناصر الخصوم
103	ميزان المراجعة بعد الجرد وإعداد القوائم المالية

مقدمة :

تطرقنا في الجزء الأول من المحاسبة المالية 1 للإطار الشامل لتطبيق المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية بدأ بمدخل 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 والمعبّر عن المؤسسة لنختتم المطبوعة بأهم مكونات الدورة المحاسبية وهي الدفاتر المحاسبية وكيفية سيرها إنطلاقاً من سندات الاثبات 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 مقياس 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 المقياس .

وتم تقديمها في فصول مرتبطة بطريقة متسلسلة 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

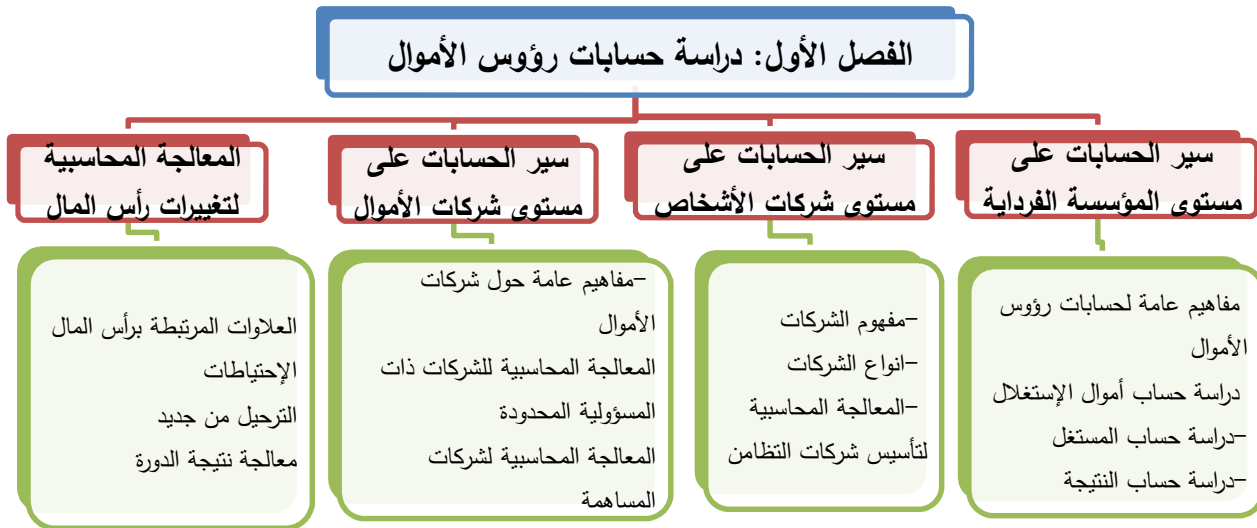
الفصل الثاني : جاء بعنوان دراسة حسابات المخزونات بالتطرق إلى مفاهيم عامة عن المخزونات لتتم المعالجة المحاسبية للعمليات على المخزونات والمتمثلة في عمليات البيع والإنتاج والشراء بالإضافة إلى عمليات تتضمن العمليات السابقة مثل الرسم على القيمة المضافة وكل المعالجات المحاسبية التي تراف عمليات البيع والشراء من تسبيقات ، 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 ماثلة 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 بحسابات رؤوس الأموال وأهما المعالجة المحاسبية لإنشاء المؤسسة الاقتصادية سواء مؤسسات فردية ذات الشخص الطبيعي أو الشركات الجماعية كشركات الأشخاص وشركات الأموال بالإضافة إلى التغييرات التي تطرأ على رأس المال ، ومنه تم تقسيم محاضرات هذا الفصل إلى ما هو مبين في الشكل

شكل رقم 01 : 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 وتتمثل 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 المتبقي من أصول المؤسسة بعد إخراج خصوميا 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 الإحتياطيات وما يماثلها حساب 11 : الترحيل من جديد
- حساب 12: نتيجة الدورة حساب 13 : النواتج والأعباء المؤجلة
- حساب 16 : القروض والديون المماثلة حساب 17 : الديون المرتبطة بالمساهمات
- حساب 18 : حسابات إرتباط بين المؤسسات (الوحدات) والشركات بالمساهمة.

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

- ح/ 101 رأس المال الصادر
 - ح/ 103 علاوات
 - ح/ 106 الإحتياطيات
 - ح/ 108 حساب المستغل
 - ح/ 11 الترحيل من جديد
 - ح/ 12 نتيجة السنة المالية
- حسابات لها علاقة بتكوين رأس المال

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 ، الإحتياطيات 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 الذمة (الممتلكات) التي وضعها 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 إقفال 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	مدين		دائن	مدين
	xxx.xx xxx.xx xxx.xx	01----- عند تاريخ التأسيس ----- من ح عناصر التثبيات من ح عناصر المخزونات من ح عناصر المتاحات		2xx 3xx 5xx

³ .عبد الرحمان عطية ، المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريزج ، الجزائر ، 2009 ، ص: 39.

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

ويكون مدينا في الحالات التالية⁴ :

- عندما يرحل إليه الرصيد المدين لحساب 108 حساب المستغل عند إقفال السنة المالية

- عندما ترحل إليه نتيجة السنة المالية حساب 129 في حالة نتيجة الدورة هي خسارة.
وبالعالم سبيا كالتالي :

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

✓ الحساب 108 حساب المستغل :

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

⁴ نفس المرجع

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

دائنا :

✓ في حالة إستفاضة 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 :

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

ويكون مدينا :

✓ في حالة سحب صاحب المؤسسة أموال أو الإستفاضة 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 :

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

والشكل التالي يوضح متى يكون ح/108 دائنا ومتى يكون مدين



✓ حساب 12 نتيجة الدورة :

في نهاية الدورة المالية تكون المؤسسة في إحدى الحالتين إما ربح أو خسارة عند ممارسة نشاطها وتتحقق النتيجة بإجراء الفرق بين الإيرادات والمصاريف (جدول حسابات النتائج) أو مجموع الأصول - مجموع الخصوم (الميزانية)، ومنه تسجل نتيجة الدورة المالية كمايلي⁶ :

❖ 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 مآشرنا 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 الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص: 13

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

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

✓ بتاريخ : 2019/07/01 إشتري آلة لمنزله الخاص بمبلغ: 60.000 دج سددت نقدا.

✓ 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

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

التسجيل المحاسبي لعمليات المؤسسة الفردية:

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

490.000 60.000		من ح/ الصندوق إلى ح / أموال الإستغلال إلى ح / موردوا المخزونات تأسيس المؤسسة الفردية (قيد افتتاحي) -----2019/05/10----- من ح موردوا المخزونات إلى ح / المستغل تسديد لموردوا المخزونات	101 401	401
60.000	60.000		108	
50.000	50.000	-----2019/05/26----- من ح / البنكي إلى ح / الصندوق سحب مبلغ من الصندوق للبنك	53	512
40.000	40.000	-----2019/05/30----- من ح / المستغل إلى ح / البنكي 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 / البنكي سحب مبلغ من البنك لحسابه الخاص	512	108
60.000	60.000	-----2019/07/01----- من ح / المستغل إلى ح / الصندوق شراء آلة لمنزله	53	108

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

ح/ 108 المستغل

مدين	دائن
40 000	60 000
50 000	30 000
60 000	
	60 000 ر م
150 000	150 000

ومنه تكون المعالجة المحاسبية لحساب المستغل في نهاية الدورة كالتالي

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

تسجيل نتيجة الدورة في حالة الربح

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

تسجيل نتيجة الدورة في حالة الخسارة

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

ملاحظة :

تتحدد 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 يزداد الرصيد الدائن لحساب أموال الإستغلال 101 ، وهذا يعني زيادة رأس مال المؤسسة الفردية .
- وإذا كانت المسحوبات أكبر من المدفوعات 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 بتغيير رأس المال، عمليات دمج وتصفية الشركات... إلخ من العمليات ، إلا أننا 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 :تنقسم الشركات إلى شركات الأشخاص وشركات الأموال :

أولاً: شركات الأشخاص : يكون الشخص الشريك في هذا النوع من الشركات محل إعتبار وأهمية في تكوين الشركة وعلاقاتها ومعاملاتها ومن أهم هذه الشركات نجد شركة التضامن SNC ، حيث تتكون من شريكين أو أكثر مسؤولين من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة ، أي قد تتعدى المسؤولية إلى أموالهم الشخصية ونظراً للإعتبار الشخصي في هذه الشركة فإنها تصفى 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) وتتحد

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 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم : 75-59، المتضمن القانون

التجاري، الجريدة الرسمية ، العدد 71 ، ص: 07

مسؤولية بمقدار مساهمته في رأس المال ، والإطار القانوني لهذه الشركات محدد في المواد (564-842) من القانون التجاري⁹.

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 وقيدتها بالسجل التجاري مما يجعلها تتمتع بالخصائص التالية:

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

1.2 المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس شركات الأشخاص (التضامن : SNC)

يجبر القانون التجاري المساهمين على إحضار كل المساهمات لحظة تنفيذ الوعد وتتم عملية تأسيس شركة التضامن ومعالجتها محاسبيا 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 محاسبيا:

بتسجيل ح/456 (الشركاء عمليات على رأس المال) مدينا يقابله ح /101 (رأس المال الاجتماعي) دائئا، 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.

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

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

⁹ نفس المرجع.

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

وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

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

مثال عن تأسيس شركة التضامن

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

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

المطلوب: تسجيل عملية تأسيس شركة التضامن محاسبيا

الحل :

أ. مرحلة الوعد :

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

ب. مرحلة تنفيذ الوعد

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

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 الاختلاف يكمن في حجم رأس المال الواجب توفره وعدد الشركاء وكذا طريقة الوفاء بوعده التأسيس

1. الشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL :

تتكون من 02 إلى 50 شخص رأس مالها مقسم إلى حصص متساوية غير قابلة للتداول (المادة 566 من القانون 20/15 المؤرخ في : 2015/12/30)، ويجب إحضار المساهمات العينية كاملة لحظة تنفيذ الوعد 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 الأدنى لرأس المال هو 1000 000 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 اجل 05 سنوات لاحقة دفعة واحدة أو دفعات مختلفة¹²

3. التسجيل المحاسبي لتأسيس شركات الأموال :

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

أ. حالة الإكتتاب الكلي بالحصص النقدية

مرحلة الوعد

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

¹¹ القانون رقم : 15-20، مرجع سابق

¹² نفس المرجع

مرحلة تنفيذ الوعد

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

ب. حالة الإكتتاب الجزئي أو بالحد الأدنى من الحصص النقدية

أ. مرحلة الوعد :

XXXX.XX XXXX.XX	XXXX.XX XXXX.XX XXXX.XX	-----تاريخ التأسيس----- 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 مسدد ح / رأس مال مكتتب غير مطلوب (80% أو 75%) مرحلة الوعد بالمساهمة	1012 1011	45611 45615 109

ب. مرحلة تنفيذ الوعد :

XXXX.XX XXXX.XX	XXXX.XX XXXX.XX XXXX.XX	-----تاريخ تنفيذ الوعد----- ح / التثبيتات ح / المخزونات ح / النقديات ح / مساهمات عينية ح / مساهمات نقدية مرحلة الوفاء بالوعد بالمساهمة	45611 45615	2xxx 3xxx 5xxx
		ح / رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد ح / رأس مال مكتتب مطلوب مسدد قيد تسوية المحاسبة		

التسجيل المحاسبي للطلب المساهمات المؤجلة

1. إثبات طلب أو إستدعاء المساهمات المؤجلة

XXXX.XX	XXXX.XX	-----تاريخ----- ح / مساهمات نقدية (80 % أو 75 %)	109	45615

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

2. إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة

512	ح / البنك إثبات دفع المبالغ المطلوبة عن طريق البنك	xxx.xx	xxx.xx
1012	ح / رأس مكتتب مطلوب غير مسدد رأس مال مكتتب مطلوب مسدد قيد التسوية	xxx.xx	xxx.xx

3. عند الإنتهاء من تسديد قيمة المساهمات النقدية كاملة

1013	ح / رأس مال مكتتب مطلوب مسدد ح / رأس المال الاجتماعي قيد التسوية	xxx.xx	xxx.xx
------	--	--------	--------

مثال حول تأسيس شركات الأموال (شركات المساهمة SPA)

بتاريخ : 2019/02/02 إتفق ثلاث شركاء على تأسيس شركة مساهمة SPA برأس مال قدره :
6000 000 دج ، مقسمة على 6000 سهم ، قيمة السهم 1000 دج وموزعة بالتساوي على الشركاء ،
منها 4000 سهم حصص عينية والباقي 2000 سهم حصص نقدية .
تم الاتفاق على تقديم النصاب القانوني للحصص (مساهمات عينية 100% ، مساهمات نقدية 25%)

- الشريك الأول : مبراني 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 إستلام كل الحصص العينية

بتاريخ: 2019/03/05 : تم إستلام الحصص النقدية المطلوب قانوناً 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 نقدية		مساهمات عينية	مساهمات نقدية		مساهمات عينية	مساهمات نقدية		مساهمات عينية
0		2000	1000		1000	1000		1000
%25	%75	%100	%25	%75	%100	%25	%75	%100
0	0	2000	250	750	1000	250	750	1000
6000 دج			ح/ 101 : رأس المال الإجتماعي					
4000 دج			ح/ 45611 : مساهمات عينية (100%)					
500			ح/ 45615 : مساهمات نقدية (20 % أو 25 %)					
1500			ح/ 109 : المساهمون - رأس مال مكتتب غير مطلوب 80% أو 75%					
1500			ح/ 1011 : رأس مال مكتتب غير مطلوب					
500		4000	ح/ 1012 : رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد					
1500		4500	ح/ 1013 : رأس مال مكتتب مطلوب مسدد					

التسجيل المحاسبي : مرحلة الوعد :

4500 1500	4000 500 1500	-----تاريخ التأسيس-----	1012 1011	45611 45615 109
		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 مسدد		
		ح /رأس مكتتب غير مطلوب (80% أو 75%)		
		مرحلة الوعد بالمساهمة		

مرحلة تنفيذ الوعد :

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

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

التسجيل المحاسبي للطلب المساهمات المؤجلة

إثبات طلب أو إستدعاء المساهمات المؤجلة

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

إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة

	1500	-----تاريخ-----	512
1500		ح / البنك	45615
	1500	ح / مساهمات نقدية	
1500		إثبات دفع المبالغ المطلوبة عن طريق البنك	1012
		ح / رأس مكتتب مطلوب غير مسدد	1013
		رأس مال مكتتب مطلوب مسدد	
		قيد التسوية	

عند الإنتهاء من تسديد قيمة المساهمات النقدية كاملة

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

المحاضرة الرابعة : تغييرات 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 (جزئيا أو كلياً) .

✓ حالة تغطية الخسارة من رأس المال.

وبالتالي هناك بعض الحسابات تدخل في عمليات تغييرات رأس المال سنتطرق لمعالجتها محاسبيا، منها :

ح/103 : العلاوات ح / 106 : الإحتياطيات ، ح / 11 الترحيل من جديد ، ح/12 نتيجة 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 الاسمية للأسهم (سعر الإصدار) والقيمة السوقية (سعر البيع) ، حيث يكون سعر البيع أعلى من قيمة السهم الاسمية ويسجل الفارق في هذا الحساب ح/103 : علاوة الإصدار ، والمثال التالي يوضح تسجيل علاوة الإصدار .

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

حساب علاوة الإصدار : العلاوة = القيمة السوقية - القيمة الاسمية

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

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

وتسجل محاسبيا كالتالي :

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

ثانيا: الحساب 106 : الإحتياطات

الاحتياطات هي نسبة من الأرباح التي قرر الشركاء إبقاؤها تحت تصرف المؤسسة وتتفرع الإحتياطات 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 تتعهد المؤسسة باستثمارها وفقا للتنظيم الساري التطبيق

ح/1063- احتياطات نظامية: وهي الاحتياطات التي إتفق عليها الشركاء عند تكوين المؤسسة
ح/1068 - احتياطات أخرى : مثل الاحتياطات الاختيارية.

ملاحظة : بالنسبة للإحتياطات القانون يمكن أن يقرر الشركاء بدمها في رأس المال (زيادة رأس المال) وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي :

xxxx	xxxx	-----تاريخ قرار دمج الإحتياطات----- ح /إحتياطات قانونية	1061
	xxxx	ح / رأس المال الاجتماعي دمج الإحتياطات القانونية	101

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

ثالثا: الحساب 11 : الترحيل من جديد

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

ح/ 110: ترحيل من جديد (رصيد دائن) في حالة الربح يقابله ح 120 رصيد مدين

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

وبعد إتخاذ قرار تخصيص النتيجة في حالة الربح فيسجل ح110 رصيد مدين يقابله الحسابات المعنية بقرار التخصيص وتكون دائنة .

رابعا: 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 فيصفي هذا الحساب حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة المتخذ 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 الشريك 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 مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 15.

¹⁶ نفس المرجع ، ص 16.

المطلوب:

- حدد نصيب كل مساهم.
- سجل عملية توزيع النتيجة علما أن التسديد للشركاء كان عن طريق البنك
- حل المثال : توزيع النتيجة.
- احتياطات قانونية: $2.000.000 \times 5\% = 100.000$ دج
- الأرباح الموزعة على الشركاء: $2.000.000 \times 50\% = 1.000.000$ دج
- رفع رأس المال: $2.000.000 \times 30\% = 600.000$ دج
- ✓ نصيب الشريك الأول = $1.000.000 \times 60\% = 600.000$ دج
- ✓ نصيب الشريك B = $1.000.000 \times 40\% = 400.000$ دج

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

المعالجة المحاسبية في حالة تخفيض رأس المال:

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

✓ تحويل خسارة 2019 إلى رأس المال.

✓ تغطية خسارة 2019 بإدماج كل الاحتياطات في رأس المال علما أن 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		119
800.000	800.000	نتيجة الدورة	129	
		ترصيد ح/12		
		2020/02/02----		
	800.000	رأس مال المؤسسة		101
800.000		الممول من جديد	119	
		تغطية الخسارة من رأس المال		
		2020/02/02		
	100.000	احتياطات		106
100.000		رأس مال المؤسسة	101	
		إضافة الاحتياطات العادية إلى رأس المال		

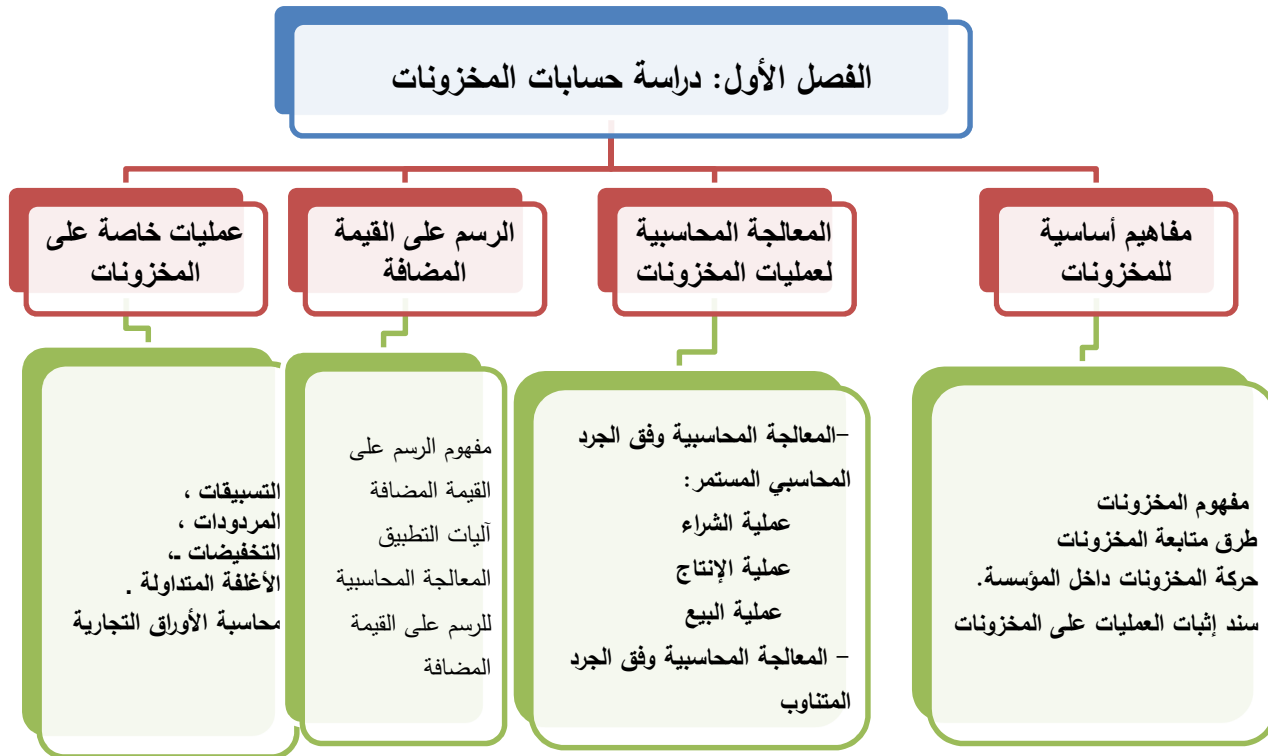
$$\text{رأس المال الجديد} = 4.000.000 + 600.000 - 800.000 + 100.000 =$$

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

الفصل الثاني : دراسة آلية سير حسابات المخزونات الصنف 03

من العناصر الأكثر تداولاً في المؤسسات الاقتصادية نجد المخزونات والتي تتعدد أنواعها وحركاتها في المؤسسة حسب نوع المؤسسة (تجارية ، خدماتية ، صناعية) ، لذا سنبين 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 والتسيقات 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 (كأصل جاري) أو كتثبيات (أصول غير جارية) تبعا لوجهته أو إستعماله في إطار نشاط المؤسسة وليس على أساس نوع الأصل مثل شراء سيارة بالنسبة لمؤسسة نشاطها التجاري في السيارات تعتبر السيارة كمخزونات أصل جاري ، أما مؤسسة أخرى تشتري السيارة كمعدات نقل تستعين بها في نشاط آخر فهي أصل غير جاري تثبيات

3. أنواع المخزونات: تتنوع المخزونات حسب أنواع المؤسسات والمتمثلة في الحسابات التالية¹⁹:

1. البضاعة حساب 30 : هي أصول تشتريها المؤسسة بغرض بيعها دون إجراء تحويل عليها وتستعمل 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 تويزة ، مرجع سابق ص: 48.

¹⁸ نفس المرجع .

¹⁹ عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، 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 المشتري (قيمته) .

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

✓ رسوم مسترجعة : مثل الرسوم الجمركية .

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 المبيعة أو تكلفة إنتاجها + هامش الربح

هامش الربح هو نسبة مئوية من سعر البيع أو تكلفة شراء البضاعة المبيعة أو تكلفة إنتاج المخزون المباع.

5. طرق متابعة المخزونات

تتم متابعة حركة المخزونات وتسجيلها من طرف المحاسب بطريقتين هما²¹:

طريقة الجرد المستمر: تتم بتسجيل حركة المخزونات وفق وصولات إستلام يوماً بيوم (تسجيل الفاتورة ، تسجل دخول وخروج المخزونات من وإلى المخازن) .

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

²¹ نضال محمود الرمحي وآخرون، 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 دخولا وخروجا ، ولكن تقتضي هذه الطريقة بتسوية المخزونات في نهاية الدورة بعد القيام بالجرد المادي للمخزونات وفق مايلي :

✓ إلغاء مخزون أول مدة

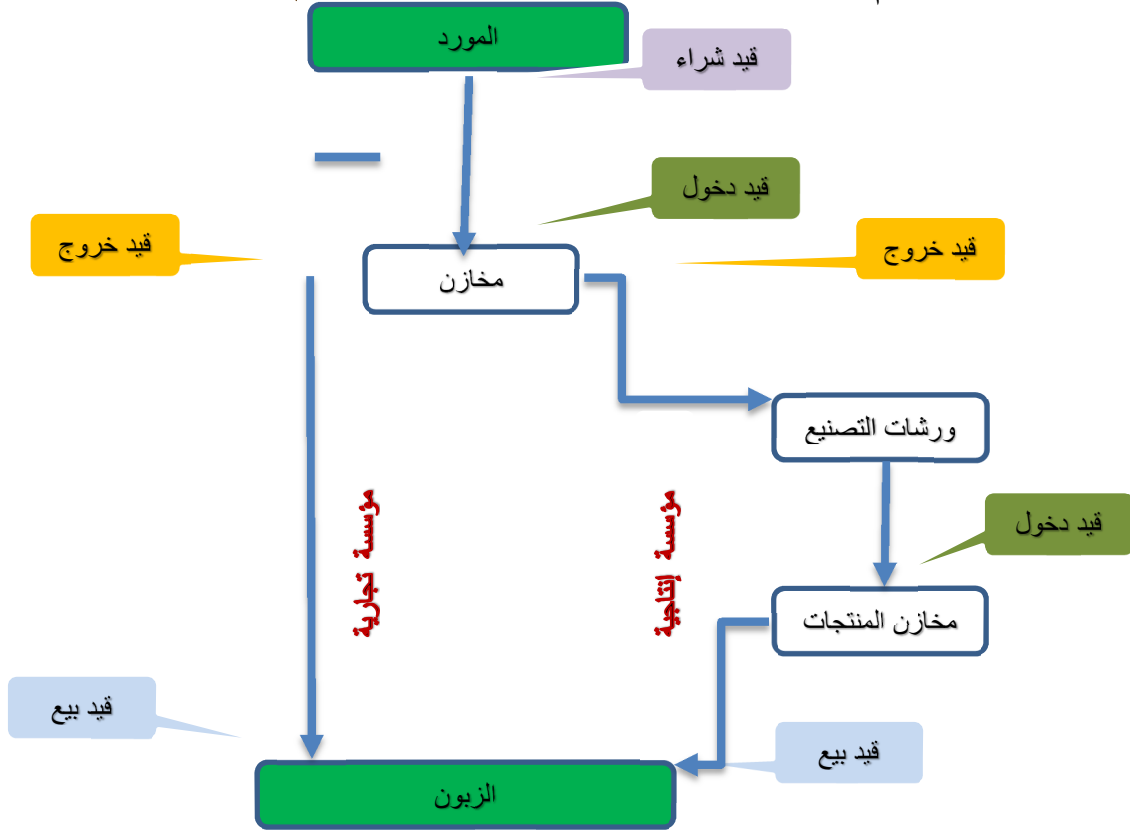
✓ ترصيد حساب 38x _ (مشتريات مخزنة)

✓ 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 إختلاف 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 تم وإعادة 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 يلتزم 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 الأعوان 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	
ج XXX.XX	قيمة المخزونات المشتريات خارج الرسم
ج XXX.XX	T.V.A الرسم على القيمة المضافة 19%
ج XXX.XX	المبلغ متضمن الرسم التحصيل (TTC)

✓ **وفاتورة إنقاص (إستدراكية):** فاتورة الانقاص 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، ويتم اعداد فاتورة الانقاص ف حالة تخفيضات (تجارية أو لتعجيل الدفع) ممنوحة من المورد إلى الزبون بعد الفاتورة العادية، وتأخذ فاتورة الإنقاص الشكل التالي :

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

²² بلغيث مداني ، مرجع سابق ، ص: 45

المحاضرة رقم: 06 المعالجة المحاسبية لعمليات المخزونات

(الشراء ، الإنتاج ، البيع) .

تمهيد:

كما ذكرنا سابقا فإننا نقيم المخزونات يكون وفق طريقتين للجرد هما الجرد المحاسبي المستمر والجرد المحاسبي المتناوب 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 الزبون ، والسند التبوئي لهذه العملية هو إستلام الفاتورة ويستعمل الحساب ح/ 38x المشتريات المخزنة في الجاني المدين يقابله حساب ح/ 401 موردوا المخزونات أو أحد حسابات النقدية ح/53: الصندوق أو ح/512 : البنك في الجانب الدائن وتتم وفق التسجيل المحاسبي التالي:

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

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

ثانيا: مرحلة دخول المخزونات المشتراة إلى المخازن :

يتم إستلام العناصر المشتراة في المرحلة السابقة وإدخالها للمخازن فيزيائيا وذلك بتحرير وصل إستلام ، وتسجل في اليومية بترصيد حساب ح/ 38x مخزونات مشتراة 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:

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

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 مرحلتين :

أولا : مرحلة إخراج المواد الأولية واللوازم من المخازن

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

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

ثانيا: إكمال عملية التصنيع :

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

355	ح / منتج تام الصنع	-----تاريخ العملية-----	xxx.xx	xxx.xx
724	ح / إنتاج مخزن			
	تحويل المنتجات المصنعة إلى المخازن			

ملاحظة : يتم تقييم المنتجات المصنعة بتكلفة إنتاجها .

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

3.2 عمليات بيع المخزونات (بضاعة ، منتجات تامة) :

نفس الشئ فعلية بيع المخزونات تتم عبر مرحلتين:

أولاً: مرحلة تحويل الملكية : وتتم 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:

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

ثانيا: مرحلة تسليم المبيعات :

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

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

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

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

مثال تطبيقي حول العمليات الثلاث (الشراء ، الإنتاج ، البيع) .

سنبين 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 جمركية: 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 الإستلام 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

تكلفة شراء (H. T) = ثمن الشراء (H. T) + مصاريف الشراء (H.T) + الرسوم غير المسترجعة - 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	T.V.A : (22.000 × %)	22.000 دج	T.V.A : (22.000 × %)
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	380	
22.000		ح/موردو المخزونات	401	
	22.000	فاتورة رقم.....		
22.000		بضاعة مخزنة	380	30
		مشتريات البضاعة		
		وصل استلام البضاعة رقم 015/76 دخول		
		البضاعة للمخزن		
2019/03/04				

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

عملية الإنتاج

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

عملية البيع :

أولاً: فاتورة البيع :

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

ثانيا: التسجيل في اليومية :

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

أثر العمليات على نتيجة المؤسسة :

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

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

لو نتتبع اليومية خلال العمليات نجد :

$$= (600+ 601+) - (724-701+700+724+)$$

$$= (22.000+15.000) - (22.000-33.000+30.000+22.000+)$$

$$37.000 - 63.000 = 26.000 \text{ دج}$$

إذن المؤسسة حققت ربح بقيمة 26.000 دج .

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

وتتكون دورتها الاستغلالية من المراحل التالية:



2. المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق الجرد المحاسبي المتناوب.

في حالة المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق الجرد المحاسبي المتناوب 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 يلي ²⁴:

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 مايلي :

- 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	401	38x
	X X X.X	ح/موردوا المخزونات		
X X X.X		حالة البيع		
		ح/منتجات تامة الصنع		411
		ح/مبيعات بيع بفاتورة	70x	

²⁴ مداني بلغيث ، مرجع سابق : ص 47.

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

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 كلية، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تم إجراء صفقة أو عملية خاضعة للرسم ببيع 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 الإقتصادي، الإجتماعي 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 والتخفيضات المالية.
- المبلغ المودع برسم الأمانة على الغلافات القابلة للاسترجاع.
- المدفوعات على مصاريف النقل الذي قام بها المدين بنفسه لتسليم السلع الخاضعة للرسم.

²⁵ جمال لعشيشي ، محاسبة المؤسسة والجبائية 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- آليات تطبيق الرسم على القيمة المضافة : (TVA):

عند خضوع الشخص الطبيعي أو المعنوي للرسم على القيمة المضافة يستطيع إجراء المقاصة بين الرسم الذي يطلبه من زبائنه مع الرسم المفوتر من طرف ممونه ، 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 المنتج 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 الاجمالي (HT)	40.000	46.000	50.000	-
رسم (T.V.A) على المبيعات	7.600	8.740	9.500	-
سعر البيع (T.T.C)	47.600	54.740	59.500	59.500
الرسم القابل لاسترجاع الشراء	-	7.600	8.740	-
الرسم المستحق الدفع لخزينة الدولة	7.600	1.140	760	-
قيمة رسم (T.V.A) الذي يتحمله المستهلك النهائي = (760+1.140+7.600) = 9.500 دج				

المنتج يدفع قيمة رسم (T.V.A) 7.600 دج

تاجر الجملة يدفع رسم (T.V.A): (4.420 دج - 3.740 دج) 1.140 دج +

تاجر التجزئة يدفع رسم (T.V.A): (4.930 دج - 4.420 دج) 760 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 المدين .

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 ثلاثي) بتسوية وضعيتها الجبائية تجاه مصلحة الضرائب من خلال إجراء المقاصة 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 المقاصة تكون المؤسسة بين ثلاث حالات :

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

ثانياً: 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

ثالثاً: رسوم قابلة للإسترجاع (حق) ح/4456 أكبر من رسوم محصلة (دين) ح/4457 ، ينشأ للمؤسسة 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 الإستلام والتسليم للمخزونات في نفس اليوم للعملية

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

الحل : عداد الفواتير

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

2- تسجيل العمليات السابقة في دفتر يومية

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

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

مثال عن تسوية الرسم على القيمة المضافة في حالة :

الرسوم القابلة للإسترجاع 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/45567 إقتطاع ويرحل للشهر المقبل بإعتباره حق تجاه مصلحة الضرائب .ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

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

المحاضرة: الثامنة: الحالات الخاصة في المخزونات:

تمهيد :

تتخلل بعض الحالات الخاصة عند القيام بعمليات البيع والشراء في المؤسسة منها تسبيقات ، ومنها مردودات المخزونات المباعة أو المشتريات ومنها التخفيضات بنوعيتها التجارية والمالية بالإضافة إلى الأغلفة المتداولة هذه الحالات يجب أن تسجل في يومية كل من الزبون 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 .

2-1 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 يقابله 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 يقابله ح/411 زبائن أو ح/53 أو ح/512 (النقديات) في الجانب الدائن.

3-1 مثال تطبيقي : سنوضح المعالجة المحاسبية للمردودات بالمثل التالي:

²⁹ بلقاسم تويضة ، 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 مايلى:

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

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

المطلوب:

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

- إعداد فاتورة مردودات المبيعات رقم 19/11 وتسجيلها في دفتر اليومية.

حل التطبيق:

✓ إعداد فاتورة مردودات الشراء ومردودات البيع

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

✓ تسجيل عملية مردودات الشراء في دفتر يومية المؤسسة.

401	380 4456	المورد مشتريات البضاعة T. V. A قابلة للإسترجاع فاتورة مردودات المشتريات -----//----- مشتريات بضاعة	35.700 30.000	30.000 5.700
380	30	بضاعة وصل خروج مردودات المشتريات		30.000

✓ تسجيل عملية مردودات المبيعات في اليومية.

-----2019/06/20-----				
700	مبيعات بضائع	35.000		
4457	T. V. A مسترجعة	6.650		
411	زيائن		41.650	
	فاتورة مردودات مبيعات			

30	بضاعة	22.000		
600	بضاعة مستهلكة			
	وصل دخول مردودات البضاعة			
			22.000	

2- التسبيقات :

عند القيام بعملية البيع والشراء قد يحتاج البائع أموال لتوفير طلبيته 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 سنبين المعالجة المحاسبية للتسبيقات في يومية كل من المورد والزبون³¹.

2-1 معالجة التسبيق لذى الزبون والمورد:

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

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

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

³¹ تريش نجود ، مرجع سابق ، ص: 30.

وعند إستلام فاتورة الشراء يسدد الزبون القيمة المتبقية من مبلغ الفاتورة بترصيد ح/409 موردون مدينون ، أما المورد فيستلم الجزء المتبقي من الفاتورة مع ترصيد ح/419 زبائن مدينون ويكون التسجل المحاسبي كما يلي :

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
م	د	2019/02/01	م	د	م	د	2019/02/01	م	د
411		ح/زبائن			380		ح/مشتريات بضاعة		
419		ح/زبائن مدينون			4456		ح/TVA للإسترجاع		
		ح/مبيعات بضاعة	700		401		ح/موردو المخزونات		
		ح/TVA محصلة	4457		409		ح/موردون مدينون		
		تسجيل الفاتورة					تسجيل الفاتورة		
		وترصيد التسبيق					وترصيد التسبيق		

3- التخفيضات على المخزون:

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

3-1. تخفيضات تجارية:

هي تخفيضات تمنح للزبون وترتبط هذه التخفيضات بطبيعة المخزون ومواصفاته لإعتبارات تجارية (تسويقية) ولها ثلاث أنواع³²:

✓ **الحسميات:** تمنح بسبب وجود عيب في البضاعة أو المنتجات محل العملية التجارية ي الشراء أو البيع أو أنها غير مطابقة للمواصفات.

✓ **التنزيلات:** وتمنح بسبب كبر أو ضخامة العملية التجارية.

✓ **المرتجعات:** يمنح هذا النوع إذا بلغت قيمة العملية التجارية حدا متفق عليه مسبقا أو بسبب طول مدة التعامل.

3-1-1. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية :

عند التسجيل المحاسبي نميز بين حالتين

³² مداني بلغيث ، مرجع سابق ، ص: 04

الحالة الأولى : التخفيض التجاري ضمن فاتورة العادية:

التخفيض التجاري يحسب ولا يظهر محاسبيا في دفتر اليومية بحيث نسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي التجاري بعد إنقاص 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)

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

ثانيا: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

<p>XXX.XX</p> <p>XXX.XX</p> <p>XXX.XX</p>	<p>XXX.XX</p> <p>XXX.XX</p>	<p>----- التاريخ -----</p> <p>زيائن</p> <p>أو ح/ الصندوق</p> <p>أو ح/ البنك</p> <p>مبيعات مخزونات</p> <p>T.V.A على المبيعات</p> <p>فاتورة البيع رقم:</p> <p>-----</p> <p>مخزونات مستهلكة</p> <p>مخزونات</p> <p>وصل التسليم رقم</p>	<p>411</p> <p>أو 53</p> <p>أو 512</p> <p>7xx</p> <p>4457</p> <p>60x</p> <p>3x</p>	<p>411</p> <p>أو 53</p> <p>أو 512</p> <p>7xx</p> <p>4457</p> <p>60x</p>
---	-----------------------------	---	---	---

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 فاتورة الشراء أو البيع فإنها تسجل محاسبيا في دفتر اليومية ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

أولا: التسجيل في يومية الزبون (حالة الشراء)

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

ثانيا: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

709 4457	-----التاريخ----- ح/ تخفيضات تجارية على المبيعات ح/ T. V. A محصلة ح/ الزبائن فاتورة البيع رقم:	XXX.XX XXX.XX	XXX.XX
411			

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

2-3. تخفيضات مالية:

يمنح هذا النوع التخفيض لإعتبارات 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 (إنقاص) بحيث نسجل قيمة المشتريات والمبيعات بالصافي المالي بعد إنقاص 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) ممنوح في حالة البيع

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

أولا: التسجيل في يومية الزيون (حالة الشراء)

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

		مخزونات (الصافي المالي)		3x
	XXX.XX	مشتريات مخزونات (الصافي المالي)	38x	
XXX.XX		وصل الاستلام رقم ...		

ثانيا: التسجيل في يومية المورد (حالة البيع)

		-----التاريخ-----		
	XXX.XX	ح/الصندوق أو ح/ البنك	53 و 512	
	XXX.XX	ح/إعباء مالية (خصم مالي ممنوح)	668	
XXX.XX		مبيعات مخزونات	7xx	
XXX.XX		T.V.A على المبيعات	4457	
	XXX.XX	فاتورة البيع رقم:.....		
		مخزونات مستهلكة	3x	60x
XXX.XX		مخزونات		
		وصل التسليم رقم		

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

³³ مداني بلغيث ، مرجع سابق ، ص: 05.

مثال تطبيقي على التخفيضات :

بتاريخ: 15/03/2019 إشتريت مؤسسة عمر: بضاعة من مؤسسة علي وتضمنت الفاتورة رقم: 19/30
 ثمن الشراء : 200 وحدة بسعر 150 دج للوحدة الواحدة، تخفيض تجاري أول بنسبة 05%، تخفيض
 تجاري ثاني : بنسبة 02%، تخفيض مالي بنسبة 03%.

المطلوب : إعداد الفاتورة اللازمة وتسجيل القيود لدى مؤسسة عمر ومؤسسة علي ، علما أن تكلفة
 البضاعة بالنسبة لمؤسسة علي كانت 20.000 دج ، الرسم على القيمة المضافة 19% ، طريقة
 الدفع : بالآجل.

الحل : إعداد الفاتورة رقم 19/30

فاتورة رقم : 19/30.....	
المبلغ	التعيين
30.000 دج	ثمن الشراء H.T (150*200)
-(1.500 دج)	تخفيض تجاري أول : 05% (0.05*30.000)
28.500 دج	الصافي التجاري الأول
-(570 دج)	تخفيض تجاري ثاني : 02% (0.02*28.500)
27930 دج	الصافي التجاري الثاني
-(837,9 دج)	التخفيض المالي 03% (0.03*27.930)
27092,1 دج	الصافي المالي خارج الرسم (H.T)
+ 5.147,50 دج	الرسم على القيمة المضافة 19% T.V.A (0.19*30.000)
32.239,60 دج	المبلغ الإجمالي متضمن الرسم T.T.C

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	ح/زبائن		411		27.930	ح/مشتريات بضاعة		380
	837,9	ح/أعباء مالية		668		5.147,50	ح/TVA للإسترجاع		4456
27.930		مبيعات بضاعة	700		32.239,60		ح/موردو المخزونات	401	
5.147,50		ح/TVA محصلة	4457		837,9		ح/إيرادات مالية	768	
		بيع فاتورة رقم 30					شراء فاتورة رقم 30		
	20.000	ح/بضاعة مستهلكة		600		27.930	ح/بضاعة		30
20.000		ح/بضاعة	30		27.930		ح/مشتريات بضاعة	380	
		وصل تسليم رقم ..					وصل إستلام رقم ...		

مثال 02: عن تخفيضات واردة في فاتورة مستقلة

عند إستلام البضاعة المبينة في المثال السابق تبين انها 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 القيود لدى المورد والزيون .

1. إعداد الفاتورة الإستدراكية رقم 19/30

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

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	ح/تخفيضات تجارية ممنوحة		709		29.913,03	ح/موردو المخزونات		401
	4.776,03	ح/TVA محصلة		4457	25.137		ح/تخفيضات تجارية متحصل عليه	609	
29.913,03		ح/زبائن	411		4.776,03		ح/TVA للإسترجاع	4456	
		فاتورة إنقاص رقم 31					فاتورة إستدراكية 31		

المحاضرة التاسعة : محاسبة الغلافات (مواد التعبئة والتغليف)

تمهيد:

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

1- علاقات غير قابلة للاسترجاع (مستهلكة)

2- علاقات قابلة للاسترجاع (متداولة)

أولا: علاقات غير قابلة للاسترجاع (مستهلكة): والتي يعبا فيها المخزون، وتعتبر جزء منه وتستهلك بمجرد استعمال المخزون، وتعالج محاسبيا كتموينات أخرى تحت حساب ح/326 وتمر بثلاث مراحل في دورة الإستغلال هي : شراء التموينات ، إدخال التموينات للمخازن وأخيرا إستهلاك الغلافات، وتختلف 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.

ثانيا: غلافات قابلة للاسترجاع (المتداولة)

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

³⁴ عبد الوهاب رميدي، مرجع سابق، ص:134

2-1 المعالجة المحاسبية عند شراء الأغلفة المتداولة

		-----/التاريخ/-----		
	XXX.XX	ح/غلافات متداولة		2186
	XXX.XX	ح / TVA على الشراء		4456
XXX.XX		ح/موردو التثبيات أوح/ النقديات	401 أو 53 أو 512	
		فاتورة شراء رقم:		

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

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

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

1- 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 الزبون.

وسنوضح المعالجة المحاسبية للحالات السابقة عند المورد وعند الزبون 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 الزبون عمر والمورد علي.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
م	د	2019/02/01	مبالغ م	مبالغ د	م	د	2019/02/01	مبالغ م	مبالغ د
411		ح/زبائن	39.750		380		ح/مشتريات بضاعة	25.000	
							ح/TVA للإسترجاع	4.750	
							ح/أمانة أغلفة متداولة	10.000	
							ح/موردو المخزونات		
700		ح/مبيعات بضاعة		25.000	401				
		ح/TVA محصلة		4.750					
		أمانة أغلفة مقبوضة		10.000					
		بيع فاتورة رقم 30							
		ح/بضاعة مستهلكة							
4457					30		شراء فاتورة رقم		
							ح/بضاعة	25.000	
							ح/مشتريات بضاعة		
							وصل إستلام رقم ...		
4196					380				
600					30				
30					380				
30					380				

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

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
م	د	2019/02/10	مبالغ م	مبالغ د	م	د	2019/02/10	مبالغ م	مبالغ د
		ح/ الزبائن	411				ح/موردو المخزونات	5.000	401
		ح/أمانة أغلفة مقبوضة	4196				ح/أغلفة متداولة	5.000	2186
							قابلة TVA/ح للإسترجاع	950	4456
							ح/أمانة أغلفة مدفوعة	10.000	4096
5.000		ح/زبائن	411				ح/موردو المخزونات	950	401
5.000		ح/أغلفة متداولة	2186				إرجاع نصف الأغلفة		
5.000		ح/ايرادات استرجاع لأغلفة	708				والإحتفاظ بالنصف الآخر		
950		ح/TVA محصلة	4457						

4. إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر.

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

5. الإحتفاظ بالأغلفة كليا.

لدى المورد مؤسسة علي					لدى الزبون مؤسسة عمر				
م	د	2019/02/10	مبالغ م	مبالغ د	م	د	2019/02/10	مبالغ م	مبالغ د
4196		أمانة أغلفة مقبوضة	10.000		2186		ح/أغلفة متداولة	10.000	
					4456		ح/TVA قابلة للاسترجاع	1.900	
	752	ح/إيرادات إستثنائية		10.000	4096		ح/أمانة أغلفة مدفوعة	10.000	
					401		ح/موردوا المخزونات	1.900	
	281	ح/إهلاك متراكم					إ		
	2186	ح/أغلفة متداولة					لاحتفاظ بكامل الأغلفة		
		تتازل كامل للأغلفة					المتداولة		
		سليمة							

المحاضرة العاشرة: محاسبة الأوراق التجارية:

تمهيد:

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

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 ودفعة واحدة وبدون قيد أو شرط.

✓ تتضمن الزامية دفع المبلغ المكتوب عليها في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق).

2. أنواع الأوراق التجارية:

✓ **السفتجة (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 للتعين 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 باسمه فالح النعيمي، المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي سطيف، صنعاء 2012، ص: 228.

³⁶ نفس المرجع .

3. إنشاء الأوراق التجارية :

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

- بالنسبة (المشتري) الزبون: فهي ورقة دفع يسدد بها ديونه إلى المورد وتسجل قيمتها في حساب 403: أوراق الدفع دائنا مقابل ح/401 موردا 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 الزبائن وتسجل قيمتها في حساب 413: أوراق القبض جهة المدين مقابل حساب الزبائن ح/411 دائنا : يتفرع ح/413 إلى الحسابات الفرعية التالية :

ح/4130 سندات محتفظ بها.

ح/4131 سندات مستحقة للتحويل

ح/4132 سندات مخصومة قبل الإستحقاق

ويتم التسجيل المحاسبي للعملية في يومية كلاهما كالتالي:

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

4. عمليات على الأوراق التجارية

يمكن للمستفيد من الورقة التجارية (الزبون) عند تسديد ديونه تجاه المورد إختيار ثلاث طرق:

- تحصيلها بتاريخ إستحقاقها.

- خصمها قبل تاريخ إستحقاقها.

- تظهيرها .

³⁸ بكاري 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 للساحب (الدائن) حامل الورقة مباشرة ، ويكون التسجيل المحاسبي لكليهما كالتالي :

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

التحصيل بتوسيط 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 عبئاً بالنسبة لحامل الورقة يسجل في حساب ح/627 : الخدمات المصرفية وماشابهها ، وتسجل هذه العملية في مرحلتين :

- مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك

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

- مرحلة إشعار من البنك بالقيام بعملية التحصيل

لدى الساحب (المورد)					لدى البنك				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د	م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
512		ح/ البنك	XXX.XX						
627		ح/مصاريف خدمات مصرفية							
		ح/أوراق تجارية محصلة		XXX.XX			4135		
		إستلام إشعار دائن لتحصيل الورقة التجارية							

أما الزبون (المسحوب عليه) فيكون التسجيل كالتالي:

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

2.4 خصم الورقة التجارية

قد يكون حامل الورقة التجارية (البائع) الدائن ،بحاجة إلى سيولة نقدية قبل تاريخ إستحقاق الورقة التجارية فيلجأ إلى بنكه لخصم الورقة التجارية قبل تاريخ إستحقاقها ليتحصل على قيمة الورقة التجارية منقوصا منها إقتطاع من البنك ، بينما هذا الأخير (البنك) فينتظر تاريخ إستحقاق الورقة التجارية ليتحصل 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

وتكون المعالجة المحاسبية للخصم قبل تاريخ إستحقاق الورقة التجارية مثل تحصيل الورقة التجارية بواسطة البنك عند تاريخ إستحقاقها ، مع بعض الاختلافات المتمثلة في :

- تحويل ح/4130 : أراق تجارية محتفظ بها إلى ح/4132 أوراق القبض المخصومة .
- عند قبول البنك بخصم الورقة التجارية يستفيد البنك من إقتطاعات (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 مصرفية خارجية .
- عند تاريخ الإستحقاق وبعد إرسال إشعار من البنك للمؤسسة بتحصيل الورقة من المسحوب عليه (الزبون) ، تقوم المؤسسة (المورد) بترصيد حساب ح/4132 أوراق قبض للخصم غير مستحقة دائئا. مقابل ح/519 : خدمات مصرفية خارجية مدينا.

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

³⁹ نفس المرجع ، ص: 85.

ويكون التسجيل المحاسبي لهذه العملية كالتالي :

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

تطبيق شامل عن محاسبة الأوراق التجارية :

بتاريخ 10 / 03 / 2019 باعت مؤسسة (علي) للزبون (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 الزبون كمبيالة (سفتجة) تستحق الدفع بعد شهرين ، مقابل دينه .

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

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 :

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

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

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

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

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

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

142.800	142.800	زيائن سحب كمبيالة رقم: على الزبون عمر -----2019/05/15----- أوراق القبض المرسلة للتحويل أوراق قبض محتفظ بها أوراق قبض للتحويل -----2019/05/22----- البنك مصاريف مالية أوراق القبض المرسلة للتحويل تحويل ورقة القبض بواسطة البنك بشيك	4130	4135
142.800	142.300 500		4135	512 627

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 تحويل الورقة من المسحوب عليه مؤسسة الزبون عمر .

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة .

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

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

الحالة 3 حالة التظهير .

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

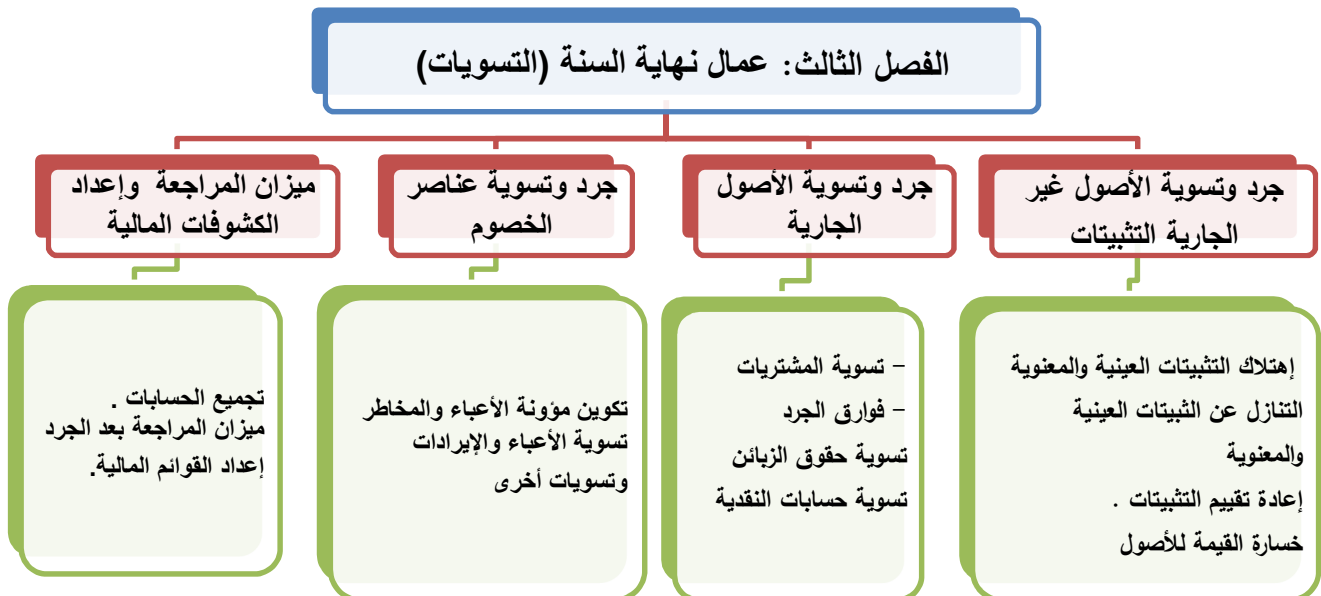
لدى الساحب (المورد)				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
401		ح/ موردو المخزونات	142.800	
	4130	ح/ أوراق القبض المحتفظ بها تظهير الورقة التجارية		142.800

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 الحقيقية 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 الحقيقية للدورة.
- ✓ إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بهدف التأكد من صحة الحسابات والترحيل .
- ✓ إعداد الكشوفات المالية .



المصدر : من إعداد الباحثين

المحاضرة الحادي عشر : جرد وتسوية الأصول غير الجارية التثبيتات

تمهيد:

تصنف التثبيتات إلى تثبيات عينية وتثبيات معنوية وتكون عملية جرد هذه التثبيتات بالقيام بالجرد المادي وتحديد قيمها الفعلية ثم تسوية هذه الحسابات بالإعتماد على هذا الجرد، وذلك بإثبات الاهتلاك 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 الإهلاك 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 المتلف لأصول على مدة حياته المقدرة حسب مخطط الإهلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد نهاية عمره الإنتاجي »⁴⁰.

2.1 معدلات الإهلاك: تختلف معدلات إهلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر وفي مايلي معدلات إهلاك بعض عناصر التثبيتات⁴¹

الجدول رقم: 05: معدلات إهلاك التثبيتات

لمباني: من 02 إلى 05 %	لمعدات والدوات : من 10 – 20 %	معدات النقل : من 20 %
معدات مكتب : 10 %	تهيئات وتركيبات من 5 – 10 % ..	
ما التثبيتات المعنوية فحسب النظام المحاسبي المالي فإنها تهتك 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 أمجد فاروق محمود ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، السعودية ، 2018 ، ص:136.

⁴¹ كتوش عاشور ، المحاسبة المعمقة وفقاً للمخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ،

الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2007 ، ص.15

3.1 قواعد عامة لحساب الإهلاك:

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

- يحسب قسط الإهلاك ويسجل محاسبيا حتى في حالة لم تحقق المؤسسة نتائج ايجابية (ربح) .
- تاريخ الحيازة : يبدأ حساب قسط الإهلاك من تاريخ تسجيل عناصر التثبيات في ذمة المؤسسة.
- القيمة القابلة للإهلاك : تتمثل في القيمة الإجمالية للأصل أو القيمة التي أدرج بها ضمن عناصر الذمة، وهي تكلفة الحيازة أو مجموع المصاريف (ثمن الشراء + المصاريف الملحق بعملية الشراء) .
- القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الأصل - القيمة الباقية المتوقعة.
- العمر الإنتاجي: هو المدة النفعية المتوقعة للتثبيت مدة حياة التثبيت
- $\text{معدل الإهلاك} = \frac{100}{\text{العمر الإنتاجي}} = \text{معدل الإهلاك}$
- قسط الإهلاك السنوي : هو المبلغ الذي يهتك كل سنة من قيمة القيمة الإجمالية.
- قسط الإهلاك السنوي = تكلفة عنصر التثبيت x 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 : تمثل 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 حدى وذلك لإختلاف 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 اهتلاك الأصل عندما يصبح جاهز للإستعمال وذلك بالطريقة التي تتناسب والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل ويستمر في اهتلاك الأصل حتى يتم الإستغناء عنه.

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

✓ بما أن الأراضي لا تهتك يجب قيمة الأرض عن المباني وتهتك المباني فقط.

4.1 إعداد مخطط الإهلاك

مخطط الهلاك (جدول الإهلاك): يتمثل في جدول تقديري يتم إعداده عند دخول الأصل لذمة المؤسسة، ويتضمن توزيع قيمة الأصل على طول مدة الهلاك أو فترة الاستعمال المحتملة، وهو عبارة عن بطاقة تقنية للإهلاك والتي ترصد حركية انخفاض قيم كل تثبيت على مدى 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 [د 68 / مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة] وتتفرع إلى⁴⁴ :

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

⁴⁴ نفس المرجع

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

م	د	ن/12/31	مبالغ م	مبالغ د
681		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	XXX.XX	
682		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر تحت الإمتياز	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 يهتك التثبيت كاملا 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 لإهلاك الأصول الثابتة، ويجب ان 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 المنتظر من الأصل .

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

وسنتطرق إلى هذه الطرق على التوالي⁴⁶:

1.6.1 طريقة قسط 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 الخطي بالمعادلة التالية:

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

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 بالحيازة على آلة صناعية بشرائها في تاريخ: 2020/01/01 ثمن الشراء 8000.00 دج يتم إهلاكها خلال 5 سنوات، حيث في نهاية السنة الأخيرة تكون قيمتها الباقية 2000.00 دج وقد تم تسديد العملية الشراء بشيك بنكي.

المطلوب: إعداد جدول الإهلاك السنوي بعد حساب مكونات الجدول (القيمة القابلة للإهلاك ؛ - قسط الإهلاك السنوي، معدل الإهلاك، القيمة المحاسبية في نهاية السنة)، سجل محاسبي القيود اللازمة

الحل:

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

$$6000.00 = 8000.00 - 2000.00$$

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

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

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

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

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

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

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 للإهلاك:

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

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

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

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

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

مثلا إذا كانت الحياة بتاريخ 2020/07/01 فقسط الإهلاك في السنة الأولى والأخيرة يكون كالتالي

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

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

$$\text{معدل الإهلاك المتناقض} = \text{معدل الإهلاك الثابت} \times \text{المعامل} .$$

ولإعداد جدول الإهلاك نتبع الخطوات التالية:

✓ قسط الإهلاك المتناقض = قاعدة الإهلاك X معدل الإهلاك الثابت X 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

$$\text{معدل الإهلاك المتناقض} = \text{معدل الإهلاك الثابت} \times \text{المعامل} .$$

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 . $\frac{100}{\text{مجموع السنوات المتبقية}} \leq \text{معدل الإهلاك المتناقض} .$

⁴⁷ نفس المرجع، ص. 259 .

تقسم القيمة المحاسبية الثابتة قسمة متساوية على عدد السنوات المتبقية

مثال: من نفس المثال السابق وبافتراض أن القيمة المتبقية 0

المطلوب إعداد جدول الإهلاك المتناقص :

الحل:

$$\text{معدل الإهلاك الثابت} = 5\% / 100\% = 20\%$$

معدل الإهلاك المتناقص = $20\% * \text{المعامل}$ ، بنأى العمر الإنتاجى فالمعامل هو 2

$$20\% * 2 = 40\%$$

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

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%	864.00	7136.00	864.00
5	864.00	40%	864.00	8000.00	0

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

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

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

$$\text{معدل الإهلاك المتناقص} = \frac{100}{\text{المتبقية السنوات مجموع}}$$

$$\text{✓ معدل الإهلاك للسنوات الباقية} = 100$$

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

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

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

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

ق م ص 4 = تكلفة الأصل - مج الاهتلاكات السنة الرابعة = 200.000 - 168.400 = 31.600 دج

ق م ص 5 = 200.000 - 180.000 = 20.000 دج (وهي القيمة الباقية).

التسجيل المحاسبي للاهلاك المتناقص:

3200.00	3200.00	---2020/12/31---		
		مخصصات الإهلاك		681
		اهتلاك معدات الإنتاج	2815	
		تسجيل الإهلاك السنوي لسنة 2020		
		يعاد نفس القيد خلال العمر الإنتاجي		
1920.00	1920.00	---2021/12/31---		
		مخصصات الإهلاكات		681
		اهتلاك معدات الإنتاج	2815	
		قسط الإهلاك السنة الأخيرة وما قبلها		
864.00	864.00	---2024/12/31---		
		مخصصات الإهلاك	2815	681
		اهتلاك معدات الإنتاج		
8000.00	8000.00	---2024/12/31---		
		اهتلاك المعدات (اهتلاك مجمع)		2815
		معدات الإنتاج		
		ترصيد الحسابين: ح/215 و ح/218	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 العبي الأصغر ، ثم تتزايد ، في حين تحمل في السنة الأخيرة العبي الأكبر وعادة يتم استخدام قسط الإهلاك وفق هذه الطريقة كما يلي: قسط الإهلاك السنوي = قاعدة الإهلاك × المعامل ، يتم تحديد المعامل بطريقتين⁴⁸:

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

$$\text{ط1: المعامل} = \frac{N+1 \times N}{2} \quad \text{حيث N هو العمر الإنتاجي}$$

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

$$\text{المعامل} = \frac{1}{1+2+3+4+5} = \frac{1}{15} \quad \text{، يضرب المعامل في الرقم الترتيبي للسنة}$$

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

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

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

$$\checkmark \text{ ق م ص}_1 = \text{تكلفة الأصل} - \text{الإهلاك الأول}$$

$$\checkmark \text{ قيمة محاسبية صافية للسنة الأولى (ق م ص 1)} = 8000.00 - 533.33 = 7466.67$$

$$\checkmark \text{ ق م ص}_2 = 8000.00 - 1599.99 = 6400.00$$

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 إهلاك متزايد .

⁴⁸ رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ص: 260.

4.6.1 طريقة إجمالي الوحدات المنتجة

- لإستعمال هذه الطريقة يجب تقدير حجم الإنتاج الممكن للأصل خلال فترة إستخدامه
- 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 المحاسبية

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

مثال :

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

لتكن لدينا البيانات التالية:

- حجم الإنتاج المتوقع خلال مدة الإستخدام 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:

$$\text{السنة الأولى 2020} = 0.5 * 2000 = 1000$$

$$\text{السنة الثانية 2021} = 0.5 * 3000 = 1500$$

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

⁴⁹ نفس المرجع ،، ص: 261.

2. التنازل عن التثبيات المعنوية والعينية

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

بتسجيل ح/681 مدين مقابل ح/2x عنصر التثبيات 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 نواقص 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.

م	د	12/31 ن	مبالغ م	مبالغ د
681		ح/ مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	xxx.xx	
	281	ح/ إهلاك التثبيات المعنوية إثبات قسط إهلاك التثبيات		xxx.xx

المرحلة الثانية: إثبات الأصل المتنازل عليه:

أ. الحالة الأولى : ح/752

م	د	12/31 ن	مبالغ م	مبالغ د
28x		ح/ الإهلاك	xxx.xx	
462		ح/ حقوق التنازل عن التثبيات	xxx.xx	
	2x	ح/ التثبيات المعنوية		xxx.xx
	752	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل		xxx.xx

⁵⁰ مداني بلغيث، مرجع سابق، ص: 08.

		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المتنازل عنه إثبات الإيراد		
--	--	--	--	--

أ. الحالة الثانية : ح/652

م	د	ن/12/31	مبالغ م	مبالغ د
28x		ح/ الإهلاك	XXX.XX	
462		ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات	XXX.XX	
652		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل	XXX.XX	
	2x	ح/ التثبيتات المعنوية		XXX.XX
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت 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: 2019/06/01 قامت المؤسسة بالتنازل على آلة صناعية بمبلغ: 60.000 دج بشيك بنكي ، كانت تكلفة حيازتها 100.000 دج ، قسط الإهلاك السنوي : 15.000 دج ، الإهلاك المتراكم حتى 2018/12/31 كان 58.000 دج .

المطلوب:

حساب قسط الإهلاك المكمل وتسجيل العمليات الواجبة لعملية التنازل.

الحل:

قسط الإهلاك المكمل : من 2019/06/01 إلى 2019/12/31 = $12/7 \times 15.000 = 8750$.

القيمة المحاسبية الصافية = $42.000 = 58.000 - 100.000$

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.

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

المرحلة الثانية: إثبات الأصل المتنازل عليه:

أ. الحالة الأولى : ح/752

م	د	12/31 ن	مبالغ م	مبالغ د
28018		ح/ الإهلاك متراكم	58.000	
462		ح/ حقوق التنازل عن التثبيات	60.000	
	218	ح/ التثبيات المعنوية		100.000
	752	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل		18.000
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيات المتنازل عنه إثبات الإيراد		

مثال 2.

لنفرض أن سعر البيع في المثال السابق كان 30.000 دج ومنه فالمؤسسة تحقق نواقص القيم 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:

م	د	12/31 ن	مبالغ م	مبالغ د
281		ح/ الإهلاك	28.000	
512		ح/ البنك	60.000	
652		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل	12.000	
	218	ح/ التثبيات المعنوية		100.000
		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيات المتنازل عنه إثبات الإيراد		

3. إعادة تقييم التثبيات :

إن إعادة تقييم تثبيات ما، هو تحديد قيمته الحالية إعتقادا على الأسعار الحالية للتثبيات العينية ، أو على الأسعار الحالية للتثبيات المعنية ، أو على أساس معدلات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب. وتكون المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات بإستعمال الحساب ح/ 105 فارق إعادة التقييم لتسجيل فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظ في التثبيات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروط القانونية، ونكون أمام ثلاث حالات عند إعادة تقييم التثبيات⁵¹ :

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

2.	د/ التثبيات العينية	× × ×
105.	ح / فارق إعادة التقييم	× × ×

الحالة الثانية : فارق إعادة تقييم سالبة

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

681	د/ مخصصات الإهلاك والتموينات وخسائر القيمة	× × ×
29.	ح / خسائر القيمة على التثبيات	× × ×

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 التثبيات 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.

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

4. خسارة القيمة في عناصر الأصول (التدهور)

لتحقيق مبدأ الحيطة والحد وإعطاء صورة صادقة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة ، فإنه يجب على المؤسسة تكوين مخصصات لتدهور قيمة الأصول، لوجود مؤشرات تدل على تدهور قيمة الأصول ، فإذا كانت مخصصات الإهلاكات تكون نتيجة تدهور عناصر التثبيتات المعنوية والعينية فقط للإستعمال 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 الذال 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				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
681		ح/ مخصصات إهلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات	XXX.XX	
685		ح/ مخصصات إهلاكات وخسائر القيمة عن الأول الجارية	XXX.XX	
686		ح/ مخصصات إهلاكات وخسائر القيمة للأصول المالية	XXX.XX	

⁵² مداني بلغيث ، مرجع سابق، ص: 8.

xxx.xx	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات	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 للتثبيتات أو المخزونات الأصول الجارية (المخزونات وحقوق الغير أو الحسابات المالية)
- في حالة انخفاض أو إلغاء المخصص، فإنه يجب ترصيد الحسابات : 29،39،49،59 للأصول وإسترجاع الجزء المخصص أو كله بتسجيل الحسابات ح/781، ح/785، ح/786 إسترجاعات خسائر القيمة للأصول (التثبيتات، المخزونات ، حسابات الغير ، الأصول المالية) في جهة الدائن كإيرادات، بالقيد التالي:

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

محاضرة الثانية عشر: جرد وتسوية الأصول الجارية

تمهيد:

توجد تسويات أخرى يجب القيام بها تدخل ضمن أعمال نهاية الدورة ، تخص الأصول الجارية والمتمثلة 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 :

1. 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 إستلام الفواتير هذا يدل على أن مخزوناتنا موجودة لدى المورد ومنه يجب القيام بالقيد التالي:

تسوية الرصيد المدين ل ح/38				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
37		ح/ مخزون في الخارج	xxx.xx	
	38	ح/ مشتريات		xxx.xx

ولما تستلم المؤسسة المشتريات في الدورات اللاحقة نسجل القيد التالي:

ترصيد ح/37				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
3x		ح/ مشتريات مخزون k	xxx.xx	
	37	ح/ مخزون في الخارج		xxx.xx

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 ل ح/38				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
38		ح/ مشتريات	xxx.xx	

⁵³ تريش نجود ، مرجع سابق ، ص: 13.

408	ح/ فواتير قيد الإستلام	XXX.XX
-----	------------------------	--------

وعند إستلام الفواتير لاحقاً 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 فحصاً شاملاً لجميع الحسابات التي يتضمنها ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ويجد نوعين من الجرد هما ⁵⁴.

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

⁵⁴ رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، 2007، ج 2، ط5، ص

2- الجرد المحاسبي: ويسمى بفروق الجرد وهو ناتج إما عن أخطاء مرتكبة في عملية التسجيل (كتسجيل عملية ما مرتين، أو نسيان تسجيل عملية ما خطأ فيرقم حساب أو مبلغ...) أو انحرافات راجعة للجرد الفعلي (اختلاس ، ضياع ، تلف... الخ) ومن أعمال المحاسب احترام المبادئ المحاسبية.

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

أولاً: فرق عادي (مبرر) :

الحالة "1" - الجرد المادي اكبر من المحاسبي (فرق موجب): في هذه الحالة تتم تسويتها بجعل الحسابات "30،31،32،35" مدين وحساب "600،601،602،724" دائن.

30	د/ بضاعة	× × ×
31	د/ مواد أولية ولوازم	× × ×
32	د/ تموينات أخرى	× × ×
35	د/منتجات	× × ×
600	د/ بضاعة مستهلكة	× × ×
601	د/ مواد اولية ولوازم	× × ×
602	د/ تموينات أخرى مستهلكة	× × ×
724	د/تغير المخزون	× ×

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

ثانياً: فرق غير عادي (غير مبرر):

الحالة "1" - فرق موجب:

في هذه الحالة نجعل المخزون المعني الحسابات "30،31،32،35" مدينا وحساب "757" تواتج استثنائية عن عمليات التسيير دائنة

3x	د/ المخزونات	× × ×
757	د / نواتج استثنائية	× × ×

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

657	3x	د/ أعباء إستثنائية للتسيير الجاري . د/ المخزونات	x x x
			x x x

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 المالية بتسجيل عكس القيد ويسجل قيد التسوية بجعل حساب " 33 ، 34 ، 35" مدينا وحساب " 72" إنتاج مخزن دائنا.

33		د/ السلعة قيد الإنتاج .	x x x
34		د/ خدمات قيد الإنتاج .	x x x
35		د/ مخزونات المنتجات.	x x x
	7231	د/منتجات قيد التصنيع مخزنة	x x x
	7241	د/خدمات قيد التصنيع مخزنة.	x x x
	72	د/ إنتاج مخزن	x x x

3. تسوية حقوق الزبائن

توجد حالات يتبين 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 التالية ⁵⁵:

حالة المدينون المشكوك فيهم

- ترصيد حساب ح/411 الزبائن دائنا بواسطة الحساب ح/416 زبائن مشكوك فيهم.
- تكوين مخصص لذلك أو زيادته بالقيد : ح/658 مدين يقابله في جهة الدائن ح/491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن .
- تم تخفيض أو إلغاء مخصص الخسارة بعد التحقق من القيمة الحقيقية بتسجيل ح/491 مدين مقابل حساب 785 إسترجاعات عن خ ق أ ج ، .

النقطتين الإخيرتين هما نفسيهما في التسجيل المحاسبي السابق (الإثبات تم الإلغاء) .

حالة إستحالة تحصيل الحقوق

تتحمل 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 الرحمان، 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 بتسويتها ⁵⁶.

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 فظهرت في كشف البنك دون دفاتر المؤسسة .
- ✓ المصارف والعملات البنكية والفوائد المدينة ومصاريف خصم الأوراق التجارية التي يسجلها البنك على العميل ولم تصل إشعاراتها.
- ✓ الفوائد الدائنة المستحقة للمؤسسة على أرصدها وقام البنك بتسجيلها وإضافتها لحساب المؤسسة ولم يصل إشعار الإضافة بعد.

⁵⁶ بلقاسم تويزة ، 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				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
757		ح/ الإيرادات الإستثنائية عن عمليات التسيير	xxx.xx	
	53	ح/ الصندوق		xxx.xx

- حالة عجز :

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

حالة العجز				
م	د	التاريخ	مبالغ م	مبالغ د
53		ح/ الصندوق	xxx.xx	
	557	ح/ الأعباء الإستثنائية عن عمليات التسيير		xx.xx

⁵⁷ نفس المرجع .

المحاضرة: الثالثة عشر : تسوية عناصر الخصوم و الأعباء والإيرادات

تمهيد:

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحد، فإنه يجب على المؤسسة كما خصصت مؤونات لخسائر القيم في عناصر الأصول تكوين مؤونات الأعباء والمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة سواء في الدورة الحالية أو في المستقبل لمواجهة الخسائر التكلفة أو الخسائر والمخاطر المحتملة (المنازعات، العقوبات، الغرامات، ضمانات ممنوحة للزائن) ، 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 قررها 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 اهتلاك ومؤونة أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات اهتلاك ومؤونة خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا.

685	د/مخصصات اهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	× × ×	
686	د/ مؤونات الخصوم الجارية.	× × ×	
15	د/ مؤونات الأعباء للخصوم غير الجارية	× × ×	

تعديل المؤونة: في نهاية السنة (المالية) 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 مدينا 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 الرحمان ، مرجع سابق، ص 76.

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

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

2. مؤونة الخصوم الجارية.

عند إقفال حسابات الدورة المالية يمكن إنشاء مؤونات للخصوم المتداولة التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشرًا بحيث 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 الاهتلاك المؤونات والخسائر في القيمة عن الأصول الجارية.

685	د/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	× × ×
481	د/ مؤونات الخصوم الجارية	× × ×

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.

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

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

3. تسوية الأعباء والإيرادات :

يجب أن تتحمل كل دورة الأعباء وتستفيد من الإيرادات المرتبطة بها، وهذا عملاً بمبدأ استقلالية الدورات، يجب تسوية الأعباء والإيرادات وتتمثل هذه التسويات في الأعباء واجبة الدفع والإيرادات واجبة القبض ، بالإضافة إلى الأعباء والإيرادات المقيدة مسبقاً، ونوضح هذه التسويات فيما يلي⁶⁰:

3.1 أعباء وإيرادات مثبتة مسبقاً:

إذا تحملت المؤسسة أعباء وتحصلت على إيرادات لا ترتبط بالدورة الحالية سواء كلياً أو جزئياً ، فإنه يجب عليها في نهاية الدورة وذلك عملاً بمبدأ استقلالية الدورات القيام بالقيود التالية أ. خلال الدورة : دفع مصاريف أو استلام إيرادات

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

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

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

ج. التسوية في الدورة الموالية (المعنية بالعبء أو الإيراد

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

⁶⁰ مداني بلغيث، 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 ، كالتخفيضات الممنوحة في عمليات البيع والشراء ، يجب معالجة ذلك بالقيد التالي :

التسوية بتاريخ 12/31/ن					التسوية بتاريخ 12/31/ن				
م	د	12/31/ن	مبالغ م	مبالغ د	م	د	12/31/ن	مبالغ م	مبالغ د
409		ح/ الموردين المدنيين	xxx.xx		709		ح/ إيرادات ستمنح	xxx.xx	
	609	ح/ تخفيضات ستكتسب		xxx.xx		419	ح/ الزبائن الدائنين		xxx.xx

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

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

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

تتحمل المؤسسة عبء الضريبة على أرباح الشركات إذا حققت نتيجة ربح ويكون هذا الربح خاضع للضريبة ، ويكون التسجيل المحاسبي لهذا العبء بجعل حساب ح/695 الضريبة على الأرباح مدينا يقابله 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 بكاري بلخير ، مرجع سابق ، ص: 121.

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

أ. حالة الربح : يكون التخصيص في اتجاهات مختلفة _ الإحتياطات ، 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 و أن 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 الصفري⁶⁴:

✓ **أسلوب عكس القيد** : يتمثل هذا الأسلوب في عكس طرفي القيد بحيث يصبح الطرف المدين دائناً ويصبح الطرف الدائن مدیناً ثم ن سجل القيد الصحيح إن هذا التسجيل يلغي أثر القيد الخطأ على الحسابات.

✓ **أسلوب المتمم الصفري** : يتم بإلغاء المبالغ الخاطئة بإضاتها المتمم الصفري لتصحيح المبالغ المسجلة خطأ تساوي الصفر ، بعده يتم تسجيل القيد الصحيح .
ويحسب المتمم الصفري لأي عدد بالمرحلة التالية:

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

64 عبد الرحمان عطية مرجع سابق ص: 26.

مثال عن تصحيح الخطأ عن طريق عكس القيد :

في 2019 / 02 / 26 سددت المؤسسة مصاريف الهاتف 1000 بشيك رقم 20 وتم تسجيل العملية كالتالي :

جدول رقم 07 : يومية المؤسسة .

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

المصدر : من إعداد الباحث

جدول رقم 09 : تسجيل القيد الصحيح

المبالغ		البيان	الحساب	
دائن	مدين	تاريخ وشرح العملية	دائن	مدين
1000	1000	----- 2019/02/26 ----- من د / مصاريف البريد والمواصلات إلى د / 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 نقوم بعملية ترحيل الحسابات الجزئية والفرعية إلى حساباتها الرئيسية ،تتم هذه العملية في قيود نسميها قيود التجميع، انطلاقا من الحسابات الموجودة بميزان المراجعة بعد الجرد كما هو موضح في المثال التالي:

1.1 حساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى

حساب فرعي

ح/621 العاملون الخارجون عن المؤسسة

مدین	دائن
50 000 ر د	
المجموع	المجموع

حساب فرعي

ح/623 الإشهار والنشر

مدین	دائن
	40 000 ر د
المجموع	المجموع

حساب فرعي

ح/622 أجور الوسطاء والأتعاب

مدین	دائن
	50 000 ر م
المجموع	المجموع

حساب رئيسي

ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى

مدین	دائن
	40 000 ر د
المجموع	المجموع

2.1 حساب 70 رقم الأعمال

حساب فرعي

ح/700 مبيعات بضائع

مدین	دائن
20 000 رد	
المجموع	المجموع

حساب فرعي

ح/701 أراضي

مدین	دائن
15 000 رد	
المجموع	المجموع

حساب رئيسي

ح/70 رقم الأعمال

مدین	دائن
	35 000 رد
المجموع	المجموع

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 بالدفتري الأستاذ ويلخص كل الحسابات المتأثرة بالعمليات المالية في المؤسسة خلال الدورة المحاسبية ، وتكمن أهمية ميزان المراجعة فيما يلي⁶⁵

- ✓ يعتبر أداة قياس و توازن حسابي
- ✓ يستخدم من أجل التأكد من صحة الترحيل و الترسيد والتسجيل.
- ✓ يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتري 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			
دائن	مدين	دائن	مدين	بيان الحساب	رقم الحساب
XXX		XXX	XXX		حسابات المجموعة 01
					حسابات المجموعة 02
	XXX	XXX	XXX		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 ويبرز 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 إعدادة تبعا لطبيعة الأعباء والنواتج غير أنه بإمكان المؤسسات (وإضافة إلى حساب النتيجة حسب الطبيعة) إعداد هذا الكشف (حساب النتائج) حسب الوظيفة⁶⁷

✓ 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 (ح/ 63 +

ح/ 64)

⁶⁷ أ. عبد الرجمان عطية مرجع سابق 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 العادية قبل الضريبة تساوي النتيجة التشغيلية زائد النتيجة المالية
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية تساوي النتيجة العادية قبل الضريبة ناقص الضريبة
- النتيجة غير العادية تساوي الفارق بين النواتج غير العادية والأعباء غير العادية
- صافي النتيجة للسنة المالية هو مجموع النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

2.3 الميزانية الختامية :

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

✓ الأصول:

التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة الزبائن والمدنيين 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 والدائنون 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 31/12/2020 أظهر ميزان المراجعة بعد الجرد أرصدة حسابات النواتج والأعباء وحسابات

الأصول والخصوم كالتالي:

ميزان المراجعة في 31/12/2020 ن

الرقم	الحساب	مدين	دائن
10	رأسمال الشركة	-	560000
15	المؤونات	-	63000
21	التبثبات العينية	600000	-
28	اهتلاك التبثبات	-	240000
30	المخزونات من البضائع	80000	-
39	خسائر القيمة عن المخزونات المخزنة	-	5000
40	الموردون والحسابات المرتبطة بها	-	47000
41	الزبائن والحسابات المرتبطة بها	409044	-
44	الدولة والجماعات العمومية والحسابات المرتبطة بها	4756	-
48	الأعباء والمنتجات المعانية مسبقا	15000	-
51	البنك - المؤسسات المالية زما شابهها	99600	-
53	الصندوق	266800	-
60	المشتريات المستهلكة	199900	-
61	الخدمات الخارجية	16000	-
63	أعباء المستخدمين	100000	-
65	الأعباء العملياتية الأخرى	28080	-
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	83000	-
70	المبيعات من -البضائع-الخدمات والمنتجات الملحقة	-	932180
75	المنتجات العملياتية الأخرى	-	56000
		1903180	1903180

المطلوب : إعداد جدول حساب النتائج والميزانية الختامية نفترض أن معدل الضريبة على الربح

هو 25%.

الحل:

1. جدول حساب النتيجة

ملاحظة	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 (1 - 2)
		(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 ومؤهلات
		<u>0</u>	استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤهلات
		<u>561200</u>	5 - النتيجة التشغيلية (عملياتية)
		00	النواتج المالية
		(00)	الأعباء المالية
		<u>00</u>	6 - النتيجة المالية
		<u>561200</u>	7 - النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
		(140300)	الضريبة على النتائج العادية
		-	مجموع نواتج الأنشطة العادية
		-	مجموع أعباء الأنشطة العادية
		420900	8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		420900	10 - النتيجة الصافية للسنة

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

الأصول	المبلغ الإجمالي	اه/ وخ القيمة	المبلغ الصافي	الخصوم	مبالغ
أصول غير جارية				رؤوس الأموال الخاصة	
تشبيكات عينية	600000	240000	360000	رأس المال المصدر	560000
				علاوات واحتياطات	000
		-		نتيجة صافية	420900
مجموع الأصول . غ. ج	600000	240000	360000	مج رؤوس الأموال الخاصة	980900
أصول جارية				الخصوم غير الجارية	
مخزونات ومنتجات. ق. ت	80000	5000	75000	قرض مصرفي	000
العملاء	409044	-	409044	مؤونات ومنتجات مثبتة	63000
الدولة والجماعات العمومية	4756	-	4756	مجموع خصوم . غ. ج.	63000
والحسابات المرتبطة بها				الخصوم الجارية	
الأعباء والمنتجات المعاينة مسبقا	16000		16000	موردون وحسابات ملحقه	47000
البنك	99600		99600	ضرائب	140300
الصندوق	266800		266800	ديون أخرى	20500
مجموع الأصول الجارية	876200	5000	871200	مجموع. غ. ج. جارية	187300
مجموع عام للأصول	1476200	245000	1231200	مجموع عام للخصوم	1231200

المراجع :


1. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية، أثير 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. عبد الرحمان عطية ، المحاسبية العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريرج ، الجزائر ، 2009 ، ص: 39.
4. مداني بلغيث، دروس في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة، 2010، ص: 20.
5. عبد الرحمان 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 : 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المعدل والمتمم 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 توييزة ، محاضرات المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي SCF، جامعة محمد الصديق بن يحيى ، جيجل ، 2016 ، ص: 74.
10. عبد الوهاب رميدي ، علي سماي ، المحاسبية المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2016 ، ص: 108.
11. نضال محمود الرمحي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية ، ج1 ، دار الميسرة ، الأردن ، 2013، ص: 188.
12. تريش نجود، محاضرات في المحاسبة المالية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2016، ص: 04.
13. جمال لعشيشي ، 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. باسمه فالح النعيمي، المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي سطيف، صنعاء 2012، ص: 228.
16. بكاري بلخير ، دروس في المحاسبة المالية المعمقة ،جامعة قاصدي مرباح ، 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 ، ط2 ، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2007 ، ص.15
19. مرغي عطية 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 (التثبيات) ، مداخله 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
22. Ali tzdait ; maitrise du système comptable financier ;imprime 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.

الملاحق

ملحق النظام المحاسبي المالي SCF

01

<div><p>جامعة غرداية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير</p></div>		<div>السمة الأولى خذم مشترك مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي</div>	
		الصف الأول - حسابات رؤوس الأموال.	
		10 - رأس المال والاحتياطيات، وما يمثلها.	
		101 - رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال مخصصة أو أموال الاستغلال،	
		102 - المدونات المرتبطة برأس مال الشركة،	
		103 - فارق التقييم،	
		104 - فارق التقييم،	
		105 - فارق إعادة التقييم،	
		106 - الاحتياطيات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية (المقتدة)،	
		107 - فارق المعادلة،	
		108 - حساب المستغل،	
		109 - رأس المال المكتتب غير المطلوب.	
		110 - الترحيل من جديد.	
		111 - نتيجة السمة المالية.	
		112 - المتونجات والأعباء الموجبة - خارج دورة الاستغلال.	
		113 - إعانات أخرى للاستثمار،	
		114 - إعانات التجهيز،	
		115 - الضرر نائب الموجبة على الأصول،	
		116 - الضرر نائب الموجبة على الخصوم،	
		117 - متونجات أخرى وأعباء موجبة.	
14 - (متاح).	15 - المونونات لأعباء - الخصوم غير الجارية.	153 - المونونات للمعاشات والالتزامات المتأجلة،	155 - المونونات للضرر نائب،
			156 - المونونات لتجديد التقييمات (الامتياز)،
			158 - المونونات الأخرى لأعباء - الخصوم غير الجارية.
		16 - الأقرضات والديون المتأجلة.	
			161 - السندات التساهمية،
			162 - الأقرضات السندية القابلة للتحويل،
			163 - الأقرضات السندية الأخرى،
			164 - الأقرضات لدى مؤسسات القرض،
			165 - الودائع والكالات المقفولة،
			167 - الديون المترتبة على عقد الإيجار - التمويل،
			168 - أقرضات أخرى وديون متأجلة،
			169 - علاوات تسديد السندات.
		17 - الديون المرتبطة بالمساهمة.	
			171 - الديون المرتبطة بمساهمة المجمع،
			172 - الديون المرتبطة بمساهمة خارج المجمع،
			173 - الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة،
			178 - الديون الأخرى المرتبطة بمساهمة.
		18 - حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة.	
			181 - حسابات الارتباط بين مؤسسات،
			188 - حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة.
		19 - (متاح).	
الصف الثاني - حسابات التقييمات.			
20 - التقييمات المغفولة.	203 - مصاريف التنمية القابلة للتقييم،	204 - برمجيات معلوماتية وما شابهها،	205 - الامتيازات والحقوق المتأجلة والبراءات والعلامات،
			207 - فارق الاقتناء،
			208 - التقييمات المغفولة الأخرى.
		21 - التقييمات العينية.	
			211 - الأراضي،
			212 - عمليات ترتيب وتقييم الأراضي،
			213 - البناءات،
			215 - المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية،
			218 - التقييمات العينية الأخرى.
		22 - التقييمات في شكل امتياز.	
			221 - الأراضي المنوح امتيازها،
			222 - عمليات ترتيب وتقييم الأراضي المنوح امتيازها،
			223 - البناءات المنوح امتيازها،
			225 - المنشآت (التراكيبات) التقنية المنوح امتيازها،
			228 - التقييمات العينية الأخرى المنوح امتيازها،
			229 - حقوق منح الامتياز.
		23 - التقييمات الجارية إنجازها.	
			232 - التقييمات العينية الجارية إنجازها،
			237 - التقييمات المغفولة الجارية إنجازها،
			238 - التقييمات والحسابات المغفولة عن طلبات بالتقييمات.
24 - (متاح).	25 - (متاح).	26 - مساهمات وحسابات دائنة ملحقه بمساهمة.	261 - سندات القروض المستندية،
			261 - سندات المساهمة الأخرى،
			265 - سندات المساهمة القوية بواسطة المعادلة (المؤسسات المشرك)،
			266 - الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمة المجمع،
			267 - الحسابات الدائنة الملحقه بمساهمة خارج المجمع،
			268 - الحسابات الدائنة الملحقه ببراءات في حالة مساهمة،
			269 - عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.
		27 - تقييمات مالية أخرى.	
			271 - السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحفظ،
			272 - السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقاسم)،
			273 - السندات المثبتة التابعة لنشاط الحفظ،
			274 - القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل،
			275 - الودائع والكالات المدفوعة،
			276 - الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة،
			279 - ما يقع من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.
		28 - اهتلاك التقييمات.	
			280 - اهتلاك التقييمات المغفولة،
			2803 - اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتقييم،
			2804 - اهتلاك برمجيات معلوماتية وما شابهها،
			2805 - اهتلاك الامتيازات والحقوق المتأجلة والبراءات والاختراعات والعلامات،
			2807 - اهتلاك فارق الاقتناء (Goodwill)،

2808 - اهتلاك التثبيثات المعنوية الأخرى،	الصف الثالث - حسابات المخزونات والمخرجات قيد التنفيذ.	39 - خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.	42 - المستخدمون والحسابات الملحقة.
281 - اهتلاك التثبيثات العينية،	30 - مخزونات البضائع.	390 - خسائر القيمة عن مخزونات البضائع.	421 - المستخدمون - الأجر المستحق،
2812 - اهتلاك أصول ترتيب وتهيئة الأراضي،	31 - المواد الأولية واللوازم.	391 - خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات،	422 - أموال الخدمات الاجتماعية،
2813 - اهتلاك البناءات،	32 - تموينات أخرى.	392 - خسائر القيمة عن التموينات الأخرى،	423 - مساهمة الأجراء في النتيجة،
2815 - اهتلاك المنشآت التقنية،	321 - المواد القابلة للاستهلاك،	393 - خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجارية إنجازها،	425 - المستخدمون - التسبيقات والمفوعات على الحساب الممنوحة،
2818 - اهتلاك التثبيثات العينية الأخرى،	322 - اللوازم القابلة للاستهلاك،	394 - خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجارية إنجازها،	426 - المستخدمون - الإرداع المستلمة،
282 - اهتلاك التثبيثات الموضوعة موضع امتياز.	326 - التثبيثات.	395 - خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات،	427 - المستخدمون - الإعراضات على الأجر،
29 - خسائر القيمة عن التثبيثات.	33 - سلع قيد الإنتاج.	397 - خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.	428 - المستخدمون - الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
290 - خسائر القيمة عن التثبيثات المعنوية،	331 - المنتجات الجارية إنجازها،		43 - الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.
2903 - خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيث،	335 - الأشغال الجارية إنجازها.	40 - الموردون والحسابات الملحقة.	431 - الضمان الاجتماعي،
2904 - خسائر القيمة عن برمجيات معلوماتية وما شابهها،	34 - خدمات قيد الإنتاج.	401 - موردو المخزونات والخدمات،	432 - الهيئات الاجتماعية الأخرى،
2905 - خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات،	341 - الدراسات الجارية إنجازها،	403 - موردو السندات الواجب دفعها،	438 - الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.
2907 - خسائر القيمة عن فارق الثراء،	345 - الخدمات الجارية تقديمها.	404 - موردو التثبيثات،	44 - الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الولية والحسابات الملحقة.
2908 - خسائر القيمة عن التثبيثات المعنوية الأخرى،	35 - مخزونات المنتجات.	405 - موردو تثبيثات السندات المطلوب دفعها،	441 - الدولة والجماعات العمومية الأخرى، والإعانات المطلوب استلامها،
291 - خسائر القيمة عن التثبيثات العينية،	351 - المنتجات الوسيطة،	408 - موردو الفوائد التي لم تصل إلى صاحبها،	442 - الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى،
2912 - خسائر القيمة عن أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي،	355 - المنتجات المصنعة،	409 - الموردون المدينون: التسبيقات والصفقات على الحساب، لواجب الحصول عليها، والحسابات الدائنة الأخرى.	443 - العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية،
2913 - خسائر القيمة عن البناءات،	358 - المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (التلفات، المفقوتات).	41 - الزبائن والحسابات الملحقة.	444 - الدولة - الضرائب على الإنتاج،
2915 - خسائر القيمة عن المنشآت التقنية،	36 - المخزونات المتبقية من التثبيثات.	411 - الزبائن،	445 - الدولة - الرسوم على رقم الأعمال،
2918 - خسائر القيمة عن التثبيثات العينية الأخرى،	37 - المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع).	413 - الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها،	446 - الهيئات الدولية،
292 - خسائر القيمة عن التثبيثات الموضوعة موضع امتياز،	38 - المشتريات المخزنة.	416 - الزبائن المشترك فيهم،	447 - الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة،
293 - خسائر القيمة عن التثبيثات الجارية إنجازها،	380 - البضائع المخزنة،	417 - الحسابات الدائنة عن أعمال أو خدمات جارية إنجازها،	448 - الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (إخراج الضرائب).
296 - خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمة،	381 - المواد الأولية واللوازم المخزنة،	418 - الزبائن - المنتجات التي لم تدف فوائدها بعد،	45 - المجموع والشركاء.
297 - خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة،	382 - التموينات الأخرى المخزنة.	419 - الزبائن الدائنين - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.	451 - عتبات المجموع،
298 - خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة.			455 - الشركاء - الحسابات الجارية،

www.abdelhamidb.cf

w.abdelhamidb.cf

الميزانية					28
السنة المالية المقفلة في					الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19
ميزانية					28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
الأصل	ملاحظة	إجمالي	إهلاك رصيد	صافي	N - 1 صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضٍ					
مبانٍ					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات يجري إنجازها					
تثبيتات 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					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ماشايها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ماشايها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

114

30			الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى				
N - 1	N	ملاحظة		
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	
			1 - إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	
			2 - استهلاك السنة المالية	
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2) أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	
			4 - الفلأخ الإجمالي من الاستغلال المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤونات استثناف عن خسائر القيمة و المؤونات	
			5 - النتيجة العملية المنتوجات المالية الأعباء المالية	
			6 - النتيجة المالية	
			7 - النتيجة العلية قبل الضرائب (5 + 6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية	
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة المالية العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	
			9 - النتيجة غير المالية	
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	
			11 - النتيجة الصافية للمجموع الدمع (1) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)	
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة				

37 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19						28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
جدول تغير الاموال الخاصة						
ملاحظة	رأسمال الشركة	ملاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إملاء التقييم	الاحتياطات و النتائج	
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
الرصيد في 31 ديسمبر N						

