وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان

محاضرات في

المحاسبة المالية المعمقة 02

موجهة لطلبة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الأستاذ : خبيطي خضير

السنة الجامعية : 2021/2022

تقديم المادة

تعد المحاسبة المحاسبة المالية المعمقة من أهم المقاييس المدرسة على مستوى قسم العلوم المالية والمحاسبة لفائدة طلبة الثالثة ليسانس لكل التخصصات (محاسبة ومالية، محاسبة وجباية، مالية المؤسسة) ضمن الوحدة الأساسية، بمقدار ستة (06) أرصدة، و(02) معامل. ونظرا لأهمية المادة وإتساع محاوره تم تقسييم محاور المادة ليشمل سداسيين.

أما عن الهدف من هذا المقياس تدعيم المهارات المكتسبة لدى الطالب وذلك من خلال إكتساب معارف جيدة فيما يخص الجوانب الهامة في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يخص الإطار القانوني للمحاسبة المالية، الإطار التصوري، المعايير المحاسبية (بجانبها النظري والتطبيقي) وربطها بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS .

لتحقيق الأهداف المرجوة من المادة تم تقسيم المادة إلى سداسيين :

1. **السداسي الثاني: المحاسبة المالية المعمقة2**

أ. **أهداف الدراسة:** يهدف تدريس محتوى هذا المقياس من تمكين الطالب من تحقيق الأهداف التالية كيفية تسجيل القيود المحاسبية لبعض الوظائف الخاصة بالمؤسسة وإعداد القوائم المالية وقيود التسوية.

ب. **المعارف المكتسبة:** معرفة التقنيات المحاسبية لبعض الوظائف الخاصة بالمؤسسة.

ت. **محتوى المادة:**

- محاسبة الأدوات المالية
- عمليات نهاية السنة:
  - محاسبة الإهتلاكات؛
  - خسارة القيمة عن التثبيتات، المخزونات، حسابات الزبائن
  - إعادة تقييم الأدوات المالية
  - المؤونات
  - المقاربة البنكية
  - الضريبة على أرباح الشركات والضريبة المؤجلة
- السياسات والتقدير المحاسبي وتصحيح الأخطاء

تقديم المادة.....	03
الفهرس.....	05
المقدمة.....	**6**
الفصل الأول : الأدوات المالية.....	07
الفصل الثاني : أعمال نهاية السنة.....	15
مدخل مفاهيمي لأعمال نهاية السنة.....	16
إهتلاك التثبيتات.....	22
خسارة قيمة عن الأصول الثابتة.....	33
خسارة القيمة عن المخزونات	38
خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.....	42
إعادة تقييم الأدوات المالية (التكلفة المهتلكة، القيمة العادلة).....	47
مؤونة الخصوم غير الجارية.....	57
المقاربة البنكية.....	61
الضريبة على أرباح الشركات IBS.....	64
الضرائب المؤجلة.....	69
الفصل الثالث : السياسات والتقدير المحاسبي وتصحيح الأخطاء.....	75
أولا: السياسات المحاسبية.....	76
ثانيا: التقدير المحاسبي.....	77
ثالثا: تصحيح الأخطاء المحاسبية.....	79
قائمة المراجع.....	82

المقدمة

المقدمة :

شهدت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، وفي ظل العولمة التي أحدثت تحولات جذرية في العالم مست بذلك جميع المجالات ولاسيما الاقتصادية منها، مما أدى إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة. ولقد واجهت هذه الشركات عدة مشاكل محاسبية عجزت المحاسبة الكلاسيكية على حلها ويعود سببها الرئيسي إلى : اختلاف الأنظمة المحاسبية، هذا ما أدى إلى التفكير في تحقيق توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية. تجسد هذا على أرض الواقع سنة **1973** بظهور لجنة المعايير المحاسبية الدولية (**IASC**) وتم استبدالها سنة 2001 بمجلس المعايير المحاسبية الدولية (**IASB**) لتأخذ هذه المهمة على عاتقها، بإصدار المعايير المحاسبية الدولية **IAS/ IFRS** .

ومن أجل مواكبة الجزائر الاقتصاد العالمي، حاولت إصلاح عدة جوانب اقتصادية، من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتمادها مشروع نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، دخل حيز التنفيذ سنة 2010 (النظام المحاسبي المالي **SCF**).

من خلاله تم تصميم هذه المطبوعة والتي تركز على المحاسبة المالية المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي وفقا للمقرر الدراسي المعتمد في المادة للمستوى الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبة

الفصل الأول :

الأدوات المالية

تقوم المؤسسات ولعدة أسباب إلى اقتناء سندات الملكية أو الدين التي يتم إصدارها من قبل مؤسسات أخرى، هذه الأسباب قد تكون مالية كتوظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد أو أرباح الأسهم أو تحقيق فوائض قيمة عند التنازل عنها، وقد تكون إستراتيجية من أجل مراقبة شركات أخرى، ويمكن أن تكون نظامية من أجل احترام الالتزامات التعاقدية كالاكتتاب في الحصص الاجتماعية عند الحصول على القرض.فالسندات التي تم شراؤها مهما كانت أسهم، حصص اجتماعية، التزامات، حقوق اكتتاب ذات أولوية، سندات دين قابلة للتفاوض، تشكل جميعها حافظة سندات المؤسسة[1]. وفيما يلي تصنيف تلك الأدوات المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

أولا : تصنيف الأدوات المالية:

يمكن تصنيف الأدوات المالية حسب معيار السنوية إلى أصول غير جارية (تثبيتات مالية) وأصول جارية وفق مايلي :

1. **التثبيتات المالية :**

وتندرج ضمن الأصول غير جارية لمدة إمتلاكها من طرف المؤسسة وهي[2]:

أ. سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة حـ/26:

وهي أسهم وسندات تمتلكها المؤسسة، يعد إمتلاكها الدائم مفيد لنشاطها، لأنها تسمح بممارسة نفوذا على الشركة المصدرة لتلك الأسهم، أو الرقابة عليها: كالمساهمات في الفروع، الذمم الزميلة والمؤستسات المشتركة، في الحالات التالية :

- المساهمة في الفروع (الرقابة) : إمتلاك > 50% من حقوق التصويت؛
- المؤسسات المشاركة–الزميلة– (نفوذ مؤثر) : > 20% من حقوق التصويت.

ب. سندات المثبتة لنشاط الحافظة حـ/273 :

هي سندات الغرض من حيازتها تحقيق مردودية معقولة للمؤسسة على المدى الطويل، لكن دون التدخل في قرارات المؤسسات التي أصدرت هذه السندات.

ت. السندات المثبتة الأخرى حـ/271 وحـ/272 :

تمثل أقساط رأسمال أو التوظيفات ذات الأمد الطويل، وتحتفظ بها المؤسسة حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك، تدرج محاسبيا في الحساب 271 : سندات المثبتة

[1] بكاري بلخير، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي scf**، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الأولى،2016، ص61.

[2] الجريدة الرسمية، **قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة**، العدد 19، المطبعة الرسمية، 25 مارس2009، الجزائر، ص11.

الآخرى غير سندات المثبتة لنشاط الحافظة (حق المالك)، أو في الحساب 272 سندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم).

ث. القروض والحسابات الدائنة حـ/276 :

والتي أصدرتها المؤسسة والتي لاتنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير، مثل : الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من 12 شهر أو القروض المقدمة لأطراف أخرى.

2. القيم المنقولة للتوظيف

هي عبارة عن أسهم وسندات تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير، أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

- ح / 501 : حصص في المؤستسات
- ح / 502 : حصص خاصة أو أستهم خاصة
- ح / 503 : ستندات أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية
- ح / 506 : السندات
- ح / 507 : قسائم الخزينة أو قسائم الصندوق قصيرة الأجل
- ح / 508 : قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون أخرى مماثلة

ثانيا : المعالجة المحاسبية للأدوات المالية

تدرج الأدوات المالية في الحسابات عند شرائها بتكلفة الشراء :

تكلفة الشراء = القيمة الحقيقية + مصاريف الحيازة (م الوساطة، م. البنك، الرسوم غير المسترجعة)

ويتم إثباتها محاسبيا وفق القيد التالي :

أ. بالنسبة للتثبيتات المالية :

26 أو27		ح/التثبيتات المالية	تكلفة الشراء	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	1	
	405	ح/موردوا التثبيتات المالية		xxxx
		إقتناء التثيتات المالية		

ب. بالنسبة القيم المنقولة للتوظيف

50 4456		ح/ القيم المنقولة للتوظيف ح/ TVA القابلة للإسترجاع	تكلفة الشراء 1	
	464	ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت **إقتناء القيم المنقولة للتوظيف**		xxxx

[1] TVA القابلة للإسترجاع تحسب على أساس المصاريف الملحقة فقط، لأن القيمة الحقيقية للأدوات المالية تمثل عمليات على رأسمال وهي معفية من الرسم.

مثال : قامت المؤسسة" SPA – ALPHA " خلال 201N عمليات الحيازة التالية :

- بتاريخ 02/03/201N : الحيازة على 60 سهم لشركة (SPA – ALP) بقيمة 1200 دج للسهم، (شراء من شركة في نفس المجموعة)، وهذا لغرض تحقيق أرباح في الأجل القصير (أقل من 12 شهر)، مع تحمل مصاريف الوسيط المالي 2,5% (TVA 19%).
- بتاريخ 13/03/201N : الحيازة على 100 سهم مدرج في البورصة لشركة (SAR L– FA) بقيمة 1400 دج للسهم، بغرض تحقيق فوائض مالية على المدى الطويل ، وهي غير تابعة لنشاط الحافظة.
  - مصاريف الوسيط المالي : 3500 (TVA 19%)
- بتاريخ 09/04/201N: الحيازة على 150 سهم لشركة (SPA– RABIN) بقيمة 1250 دج للسهم، بغرض الحصول على استثمارات طويلة الأجل، وبالتالي تحقيق مردودية مستقبلية مرضية، لكن دون السيطرة على المؤسسة المصدرة .مصاريف بنكية : 2% (TVA 19%)

المطلوب : القيام بالتسجيلات المحاسبية الضرورية في محاسبة الشركة

الحل :

- **بالنسبة للعملية الأولى:**

تدرج في حساب القيم المنقولة للتوظيف نظرا لإمتلاكها على المدى القصير، وفق القيد المحاسبي التالي

501 4456		ح/ القيم المنقولة للتوظيف ح/ TVA القابلة للإسترجاع	73 800 342	
	464	ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت **إقتناء أسهم الشركة SPA – ALP**		74 142

بالنسبة لـ :

- مصاريف الوسيط المالي = (60* 1200)* 0,025 = 1800

- حساب 501 بتكلفة الشراء = (60* 1200)* 1,025
- حساب 4456 = 1800 * 19%

- **بالنسبة للعملية الثانية:**

271		ح/التثبيتات المالية	143 500	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	665	
	405	ح/موردوا التثبيتات المالية		144 165
		إقتناء أسهم الشركة SAR L– FA		

بالنسبة لـ :

- حساب 271 بتكلفة الشراء = (100* 1400)+ 3500
- حساب 4456 = 3500 * 19%

- **بالنسبة للعملية الثالثة:**

273		ح/التثبيتات المالية	143 500	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	665	
	405	ح/موردوا التثبيتات المالية		144 165
		إقتناء أسهم الشركة SPA– RABIN		

بالنسبة لـ :

- مصاريف الوسيط المالي = (150* 1250)* 0,02 = 3750
- حساب 501 بتكلفة الشراء = (150* 1250)* 1,02
- حساب 4456 = 3750 * 19%

ثالثا: معالجة محاسبية خاصة

والمتعلقة بأدوات مالية غير محررة كليا، بمعني عند إكتتاب المؤسسة المصدرة للأسهم، يمكن لها المطالبة بجزء فقط من الحصص النقدية في حدود 25% من الإجمالي، والباقي يكون غير مطلوب حاليا ولمدة لا تتجاوز 05 سنوات، وهذا حسب القانون التجاري، ويسجل وفق القيد التالي :

أ. **بالنسبة للتثبيتات المالية :**

2x		ح/التثبيتات المالية	Xxxxx	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	xxxxxx	
	405	ح/موردوا التثبيتات المالية ج.المطلوب		Xxxxxx
	2x9	ح/ الجزء غير المطلوب		xxxx
		إقتناء التثيتات المالية		

ب. بالنسبة القيم المنقولة للتوظيف

50		ح/ القيم المنقولة للتوظيف	xxxxx	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	xxxxxxx	
	464	ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت		Xxxxx
	509	ح/ الجزء غير المطلوب		xxxxx
		إقتناء القيم المنقولة للتوظيف		

مثال :

الشركة " +SPA – IFOM " من أجل تعظيم استثماراتها المالية ، قامت بإقتناء :

- بتاريخ 05/01/2022 : الحيازة على 200 سهم لشركة (SPA– MN) –غير مدرجة في البورصة– بقيمة إسمية 1500 دج للسهم (بنسبة مشاركة في رأس المال قدرها60%) لغرض الامتلاك الدائم.
  - مصاريف الوسيط المالي : 2,5% (TVA 19%).
  - تسديد 25% من قيمة الاسمية للأسهم والباقي خلال مدة خمس سنوات، حين مطالبة الشركة المصدرة بالتسديد .
- بتاريخ 13/01/2022 : الحيازة على سندات الخزينة (غير مخولة حق ملكية) لشركة (SARL – DR) لتحقيق فائض خزينة في الأجل القصير ، بمبلغ إجمالي : 380000 دج،
  - مصاريف بنكية بمبلغ 5000 دج (TVA 19%) تم تسديد عن طريق البنك،
  - أما عن قيمة السندات فتم تسديد نصف المبلغ عن طريق البنك، والباقي بعد عشرة أشهر.

المطلوب : القيام بالتسجيلات المحاسبية الضرورية في محاسبة الشركة .

الحل :

أ. بالنسبة للعملية الأولى :

261		ح/التثبيتات المالية	307 500	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	1 425	
	405	ح/موردوا التثبيتات المالية ج.المطلوب		83 925
	2691	ح/ الجزء غير المطلوب		225 000
		إقتناء أسهم الشركة MN –SPA		

بالنسبة لـ :

- مصاريف الوسيط المالي = (200* 1500)* 0,025 = 7500
- حساب 261 بتكلفة الشراء = (200* 1500)* 1,025
- حساب 4456 = 7500 * 19%
- حساب 2691 بالجزء غير المطلوب =(200* 1500)* 75%
- الباقي 25% من قيمة الأسهم بالإضافة إلى قيمة المصاريف بكامل الرسوم في حـ/405، حين تسديده يتم تسجيل القيد التالي :

405		ح/موردوا التثبيتات المالية ج.المطلوب	83 925	
	512	ح/ البنوك الحسابات الجارية		83 925
		تسديد ج.المطلوب أسهم الشركة MN –SPA		

خلال 05 سنوات القادمة حين تسديد الجزء غير المطلوب، يتم تسجيل القيد التالي :

2691		ح/ الجزء غير المطلوب	225 000	
	512	ح/ البنوك الحسابات الجارية		225 000
		تسديد ج.غ.المطلوب أسهم الشركة MN –SPA		

ب. بالنسبة للعملية الثانية :

506		ح/ القيم المنقولة للتوظيف	385 000	
4456		ح/ TVA القابلة للإسترجاع	950	
	464	ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت		195 950
	5096	ح/ الجزء غير المطلوب		190 000
		إقتناء أسهم الشركة SARL–DR		

بالنسبة لـ :

- حساب 506 بتكلفة الشراء = 380 000 + 5000

- حساب 4456 = 5000 * 19%
- حساب 5096 بالجزء غير المطلوب =380000* 50%
- الباقي 50% من قيمة الأسهم بالإضافة إلى قيمة المصاريف بكامل الرسوم في حـ/464، حين تسديده يتم تسجيل القيد التالي :

464		ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت	195 950	
	512	ح/ البنوك الحسابات الجارية		195 950
		تسديد ج.المطلوب أسهم الشركة SARL–DR		

بعد عشرة أشهر يتم تسديد الجزء غير المطلوب من خلال القيد التالي :

5096		ح/الديون عن عمليات إقتناء ق.م.ت	190 000	
	512	ح/ البنوك الحسابات الجارية		190 000
		تسديد ج.غ. المطلوب أسهم الشركة SARL–DR		

الفصل الثاني : أعمال نهاية السنة

تمهيد

تعبر أعمال نهاية السنة المالية عن مجمل العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب في آخر السنة، بغرض إعداد القوائم المالية الختامية وتحديد نتيجة الدورة المالية، ولقد أقرها التشريع الجزائري لاسيما : القانون التجاري، قانون المحاسبة المالية. وتمر أعمال نهاية السنة بمراحل متعددة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المحور من خلال النقاط التالية :

- أعمال نهاية السنة المتعلقة بالتثبيتات (الإهتلاك، تدني القيمة)؛
- تسوية عناصر الأصول الأخرى (المخزونات، الزبائن)؛
- تسوية عناصر الأصول المالية (الأدوات المالية، المقاربة البنكية)؛
- تسوية عناصر الخصوم وحساب النتائج.

أولا : مدخل مفاهيمي لأعمال نهاية السنة

تتصادف نهاية السنة المالية أو الدورة المحاسبية مع نهاية السنة المدنية أي 12/31/ن خلال هذه المرحلة وقبل الإعداد النهائي لمختلف القوائم المالية ولغرض عرض الصورة الصادقة عن وضعيته المالية تقوم المؤسسة بمراجعة عملياتها المحاسبية وجرد مختلف ممتلكاتها والتزاماتها اتجاه الغير أو ما يعرف محاسبيا بأعمال الجرد والتسوية.

1. **الهدف من أعمال نهاية السنة** : تهدف أعمل نهاية السنة إلى:[1]

- حصر الأصول والخصوم الفعلية للمؤسسة وتحديد قيمتها الحقيقية بهدف تحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد القوائم المالية؛
- تحديد نتيجة الدورة للسنة المالية.
- تعد وسيلة رقابة لضمان خلوا العمليات المحاسبية المسجلة خلال السنة من الأخطاء وبالتالي مصداقية القوائم المالية النهائية.

2. **مراحل أعمال نهاية السنة**

- إعداد ميزان المرجعة قبل الجرد؛
- الجرد المادي أو الفعلي لعناصر الذمة المالية للمؤسسة (الجرد خارج المحاسبة)؛
- تسوية الحسابات في نهاية السنة (الجرد المحاسبي)؛

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار النشر جيطلي،2011 الجزائر،ص122.

- إعداد ميزان المراجعة بهدف التأكد من صحة حسابات دفتر الأستاذ وتطابقها مع اليومية وتسيير عملية إعداد الوثائق الملخصة؛
- إعداد القوائم المالية أي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق.

وفيما يلي تفصيل في تلك المراحل :

1.2. ميزان المراجعة قبل الجرد :

يكون الجرد المادي مسبوقا بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد والذي يظهر حركة مختلف حسابات المؤسسة خلال السنة، وهو كشف محاسبيي هدفه الأساسي تجميع حركة حسابات المؤسسة (الأصول والخصوم وكذلك حسابات التسيير) في شكل أرصدة (دائنة ومدينة) لغرض تسهيل القيام بعملية الجرد المادي[1]. ويتم إعداده بعد إقفال أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ وترحل معلومات كل دفتر أستاذ (الرصيد الإفتتاحي، مجموع حركة الحسابات ، الرصيد) إلى ميزان المراجعة وفق الشكل التالي :

أ. دفتر الأستاذ :

المدين	**حـ / 2.**	**الدائن**
الرصيد الإفتتاحي : A **العملية 1** **العملية2**		
		العملية3 **العملية4** **الرصيد مدين : B**
المجموع		**المجموع**

بعد إقفال الحسابات في دفتر الأستاذ يتم ترحيل المبالغ إلى ميزان المراجعة من خلال الخطوات التالية :

- ترحيل الأرصدة الإفتتاحية (A)؛

[1] علاوي لخضر، **المحاسبة المعمقة و فق النظام الجديد scf**، الطبعة الأولى، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص378.

- ترحيل مجموع العمليات التي تمت خلال الدورة إلى عمود " حركة الحساب خلال الدورة المحاسبية (مجموع العملية 1و2 إلى المدين) ثم (مجموع العملية 3و4 إلى الدائن)؛
- ترحيل الأرصدة النهائية إلى عمود "رصيد الحساب" سواءا مدين أم دائن.

ب. ميزان المراجعة قبل الجرد

رقم الحساب	بيان الحساب	الأرصدة الافتتاحية		حركة الحساب خلال الدورة المحاسبية		رصيد الحساب	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
1	ح. رؤوس الأموال		xx	xxx	xxx		xxx
2	حسابات التثبيتات	A		1+2	3+4	B	
3	ح .المخزونات						
4	حسابات الغير						
5	الحسابات المالية						
6	حسابات الأعباء						
7	حسابات المنتوجات						
	المجاميع	C	D	E	F	G	H

أول خطوت للتأكد من صحة ميزان المراجعة قبل الجرد وكذا تطبيق مبدأ القيد المزدوج في العمليات المسجلة خلال السنة المالية يجب أن يكون المجاميع متساوية وفق مايلي :

C=D، E=F، H=G

1.2. الجرد المادي أو الفعلي لعناصر الأصول والخصوم :

أ. تعريف الجرد المادي :

هناك عدت تعاريف للجرد المادي نذكر أهمها :

- هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم المؤسسة عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)، حيث يتم تجميع معطيات الجرد في دفاتر تسمى بدفاتر الجرد.

- وتنص المادة 14 من القانون 07-11 قانون النظام المحاسبي المالي على:"تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء لوثائق الثبوتية " (الجريدة الرسمية، العدد 74، ص04)؛

ب. إجراءات الجرد المادي للتثبيتات والمخزونات :

تقوم المؤسسة في نهاية السنة المالية بالتعداد المادي لجميع تثبيتاتها ولعناصر المخزون من مواد وبضاعة ومنتجات وتموينات أخرى على مختلف أنواعها وتحديد قيمتها الفعلية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، وبهدف القايم بالجرد المادي بصورة دقيقة وسليمة تقوم المؤسسة بتعيين لجنة الجرد لحصر والتعداد المادي لجميع تثبيتاتها والمخزونات.

ت. إجراءات الجرد المادي للزبائن:

تتمثل هذه العملية في مراجعة الوثائق التي تثبت الحقوق التي في ذمة الزبائن لصالح المؤسسة وتصحيح أي خطأ في مبالغ هذه الحقوق وكذا إعادة تصنيفها تبعا لطول فترة استحقاقها. وبذلك تصنف المؤسسة زبائنها وبتاريخ جردها لحقوقها اتجاههم إلى (علاوي لخضر، ص 361) :

- **الزبائن العاديون:** هم الزبائن الذين يتمتعون بوضعية مالية جيدة تمكنهم من تسوية الحقوق التي عليهم اتجاه المؤسسة في الآجال المتفق عليها.
- **الزبائن المشكوك فيهم:** هم الزبائن الذين هم في وضعية مالية صعبة أي في حالة عسر مالي ويحتمل أن لا يتمكنوا من تسديد جزء من الحقوق الواجبة عليهم أو كلها في الآجال المتفق عليها، وبالتالي تتوقع المؤسسة أن تخسر قيمة معينة من هذه الحقوق.
- **الزبائن المعدمون:** وهم الزبائن في وضعية صعبة إفلاس نهائي ولا يمكنهم تسديد جزء أو في الغالب كل الحقوق التي عليهم، حيث تعتبر المؤسسة هذا المبلغ غير المسدد غير قابل للتحصيل أي أنه من الحقوق المعدومة.

ث. إجراءات الجرد المادي للخزينة:

تتمثل هذه العملية في قيام مسؤول الخزينة بالجرد الفعلي للنقدية الموجودة في خزائن الشركة فعلا من خلال عد النقدية بعملاتها المختلفة، وكذلك النقدية الموجودة في حسابات البنوك في هذا التاريخ والتي

يتم التحقق منها عن طريق الحصول على الكشف البنكي في آخر السنة يظهر رصيد الشركة لديه ومن ثم إعداد حالة المقاربة البنكية ويقوم المسؤول عن تحرير محضر الخزينة يذكر فيه:[1]

- المبلغ المتبقي في الصندوق بالتفصيل (ذكر الفئات المتبقية وعددها)؛
- ذكر رصيد الشركة لدى البنك في آخر السنة؛
- رقم آخر شيك تم إيداعه في البنك؛
- رقم آخر شيك تم تحريره لسحبه من البنك.

ج. إجراءات الجرد المادي لعناصر الخصوم : [2]

- **بالنسبة للموردين:** تتمثل عملية جرد الموردين (موردو المخزونات والخدمات والتثبيتات...) بمراجعة الوثائق التي تثبت التزامات (أي ديون) المؤسسة نحو الغير وتصحيح أي خطأ في مبالغها وإعادة تصنيفها وهذا تبعا لتاريخ استحقاقها (تاريخ التسديد).
- **بالنسبة للديون الأخرى:** وتتمثل العملية في إعداد قائمة لالتزامات المؤسسة لدى كل من: مصالح الضرائب ومصالح الضمان الاجتماعي ....إلخ، ويتم التحقق من مبالغها بمقارنتها مع الوثائق التي تتثبت ذلك.

3.2. أعمال الجرد المحاسبي :

تتم خلال هذه المرحلة القيام بمختلف العمليات المحاسبية وكذا إعداد القوائم المالية وفق ما يلي :

أ. تسجل قيود المحاسبية في نهاية السنة :

يتم تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بأعمال نهاية السنة لمختلف العمليات التالية :

- الإهتلاكات وتدني القيمة للتثبيتات؛
- تدني قيم المخزونات
- تدني قيم الزبائن؛
- تدني قيم الأصول المالية؛
- المقاربة البنكية وقيود التسوية الخاصة بها؛
- مؤونات الخصوم غير الجارية؛
- تسوية الأعباء والمنتوجات؛

[1] إيهاب نظمي، هاني العزاب، **تدقيق الحسابات الإجراءات**، دار وائل للنشر،الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص124.

[2] عبد الرحمان عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص151.

- تسوية فوارق الجرد المادي.

هذه العناصر سنتطرق لها بالتفصيل في المحاور المقبلة.

ب. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد :

يتم لإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بعد إتمام كل التسجيلات المحاسبية الخاصة بإعمال نهاية السنة، ويتم إعداده بنفس الخطوات والشكل المذكور سابقا في ميزان المراجعة قبل الجرد.

ت. إعداد القوائم المالية النهائية :

تحدد المادة 25 من النظام المحاسبي المالي القوائم المالية كما يلي :

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير رؤوس الأموال؛
- ملحق القوائم المالية يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية الأخرى.

إهتلاك التثبيتات

1. **تعريف :** هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، حيت يتم توزيع المبلغ القابل للإهتلاك على دوام المدة النفعية ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة[1].
2. **أهمية ودور تسجيل الاهتلاكات :** تتمثل أهمية ودور الإهتلاكات في المؤسسة في الجوانب الثلاثة التالية :[2]

- **الجانب الاقتصادي:** الإهتلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للتثبيتات فكل دورة استغلال لا بد أن تأخذ بعين الاعتبار تدهور التثبيتات نتيجة الاستخدام لذلك لابد من توزيع تكلفة التثبيت عبر الزمن؛
- **الجانب المالي:** يتم تخصيص الاهتلاكات من أجل استرجاع المبلغ الذي تم إنفاقه من أجل شراء التثبيتات وذلك خلال مدة استخدامه؛
- **الجانب القانوني:** يتمثل دور الإهتلاك من الناحية القانونية في إعادة التوازن إلى ميزانية المؤسسة حيث تصبح ميزانية سليمة وتعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة.

3. **حساب قسط الإهتلاك:** هناك ثلاث طرق لحساب قسط الإهتلاك وهي:

1.3. الإهتلاك الخطي (الثابت) : يعرف أيضا بأسلوب الأقساط المتساوية وبأسلوب الإهتلاك الخطي، وهي الطريقة الأساسية للإهتلاك، وميزة هذه الطريقة هو أن الأقساط السنوية متساوية.

أ. **القاعدة :** وتحسب الأقساط السنوية للإهتلاك وفق القاعدة التالية :

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \frac{\text{أساس الإهتلاك}}{\text{المدة النفعية}}$$

أساس الإهتلاك = تكلفة شراء التثبيت – القيمة المتبقية.

القيمة المتبقية : هو المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه جراء التنازل عن التثبيتات في نهاية المدة النفعية؛

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص09.

[2] بن ربيع حنيفة، الواضـــح **في المحاســبة المالية وفق المعايير الدولية IAS–IFRS**، الجزء الأول، منشـورات كليك الجزائر، الطبعة الأولى 2013، ص 339.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء HT بعد طرح التخفيضات التجارية فقط+ المصاريف الملحقة بالشراء (النقل، التأمين، التركيب...)+ الرسوم غير المسترجعة (الرسوم الجمركية).

المدة النفعية : وهي المدة التي تتوقع المؤسسة إستعمال التثبيت فيها، ومن المنتظر أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية؛

- **التسجيل المحاسبي** : يتم إثبات قسط الإهتلاك محاسبيا في نهاية كل سنة وفق القيد التالي :

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xxxx	
	28x	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		xxxx
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

ب. مخطط الإهتلاك : يتم إعداد مخطط الإهتلاك لكل تثبيت على حدة في نهاية السنة الأولى ومنه يتم إثبات القيود المحاسبية للقسط السنوي، وهو وفق الجدول التالي :

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
	1	2	3 مجموع أقساط الإهتلاك في نهاية كل سنة $3= 3_{N-1}+2$	4=1-3
المجموع				

<u>مثال:</u> في 2012/01/06 قامت إحدى الشركات بشراء آلة بميلغ : 70000دج HT، مجموع مصاريف النقل والتركيب : 2000 دج، وقد تم استخدامها في نفس التاريخ، وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 5سنوات، وأن القيمة الباقية قدرت بمبلغ 6000 دج.

المطلوب : حساب تكلفة الشراء، وقسط إهتلاك التثبيتات

إثبات قسط إهتلاك الآلة لسنة 2012.

<u>الحل:</u>

قسط الإهتلاك السنوي = (تكلفة الشراء – القيمة الباقية) / المدة النفعية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء

= 70000 + 2000 = 72000

أساس الإهتلاك = 72000 – 6000 = 66000

قسط الإهتلاك السنوي = 66000 /5 = 13200

ويتم إثباته محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	13200	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		13200
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

مخطط إهتلاك الآلة حسب طريقة الإهتلاك الثابت

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
2012	66000	13200	13200	52800
2013	66000	13200	26400	39600
2014	66000	13200	39600	26400
2015	66000	13200	52800	13200
2016	66000	13200	66000	0
المجموع		66000		

ت. حالة شراء التثبيتات خلال السنة المالية :

عند شراء التثبيت المعني بالإهتلاك خلال السنة المالية نقوم بحساب قسط الإهتلاك السنوي (حسب القاعدة والمثال المذكور أعلاه) وبعده نقوم بحساب الإهتلاك السنة الأولى حسب عدد الأشهر

التي تم إستعمال الأصل فيها، حيث يتم إحتساب الشهر كامل إذا تم شراؤها من 01 إلى 15 من الشهر، ولا يحتسب الشهر إذا تم شراء الأصل من 16 إلى 30 منه.

مثال : نفس معطيات المثال السابق، إلا أن تاريخ شراء الآلة الإنتاجية كان بتاريخ : 10 جويلية 2012

الحل :

قسط الإهتلاك السنوي = 66000 /5 = 13200

قسط إهتلاك 2012 : 13200* 06 أشهر/12 = 6600 دج ؛ ويت إثبات قيد السنة الأولى :

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	6600	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		6600
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

مخطط إهتلاك الآلة حسب طريقة الإهتلاك الثابت

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
2012	66000	6600	6600	59400
2013	66000	13200	19800	46200
2014	66000	13200	33000	33000
2015	66000	13200	46200	19800
2016	66000	13200	59400	6600
2017	66000	6600	66000	0
المجموع		66000		

2.3. الإهتلاك المتناقص (التنازلي):

يتم تحميل سنوات عمر التثبيت باهتلاك يتناقص تدريجي كلما زاد عمر الأصل، حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الإهتلاك، وعليه يتناقص مقدار الإهتلاك السنوي فترة بعد فترة حتى تصبح القيمة معدومة. ومن بين أسباب إستخدام هذه الطريقة (بكاري بلخير، ص 71) :

- إنتاجية الأصل الثابت تكون في البداية مرتفعة وتتناقص مع إنقضاء المدة النفعية؛
- استرجاع تكلفة الأصل الثابت بسرعة خلال السنوات الأولى بسبب التطور التكنولوجي.

القسط المتناقص للدورة ن = (القيمة المهتلكة الصافية) × (معدل الإهتلاك المتناقص)

القيمة المهتلكة الصافية= أساس الإهتلاك – الإهتلاك المتراكم

أساس الإهتلاك = تكلفة الشراء – القيمة المتبقية

معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت × المعامل

ويكون المعامل كما يلي:

المدة العادية للاستعمال	3أو 4 سنوات	5أو 6 سنوات	أكثر من 6 سنوات
المعامل الضريبي للإهتلاك المتناقص	1.5	2	2.5

مثال :

في 2017/01/12 قامت مؤسسة SPA ALPHA بشراء آلة إنتاجية بميلغ : 250 000 دج HT، تخفيض تجاري : % 20، وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 04 سنوات، وأن القيمة الباقية معدومة.

المطلوب :

- تحديد تكلفة الشراء، تسجيل قيد شراء الآلة.
- إعداد مخطط الإهتلاك المتناقص، وإثبات قسط إهتلاك 2017 محاسبيا

الحل :

أ. **حساب تكلفة الشراء :**

ثمن الشراء HT	250 000
تخفيض تجاري 20%	50 000
الصافي التجاري	200 000 [1]
TVA 19%	38 000
TTC	238 000

تكلفة الشراء = ثمن الشراء HT بعد طرح التخفيضات التجارية فقط+ المصاريف الملحقة بالشراء (النقل، التأمين، التركيب...)+ الرسوم غير المسترجعة (الرسوم الجمركية).

الصافي التجاري في هذه الحالة هي تكلفة الشراء، وهي : 200 000 دج.

		2017/01/12		
215		ح/الآلة الإنتاجية	200 000	
4456		TVA القابلة للاسترجاع	38 000	

	404	موردوا التثبيتات **إثبات قيد شراء الآلة الإنتاجية**		238 000

1 قاعدة : يتم تسجيل التثبيتات في المحاسبة بتكلفة الشراء

ب. إعداد مخطط الإهتلاك المتناقص :

قسط اهتلاك المتناقص 2017 = (القيمة المهتلكة الصافية) × (معدل الإهتلاك المتناقص)

معدل الإهتلاك المتناقص =(¼ * 100)* 1,5 = 37,5%

قسط اهتلاك المتناقص 2017 = 200 000 * 37,5% = 75000

مخطط إهتلاك الآلة حسب طريقة الإهتلاك المتناقص

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
2017	200 000	75 000	75 000	125 000
2018	[1] 125 000	46 875	121 875	78125
2019	[2] 78 125	[3] 39 062,5	160 937,5	39 062,5
2020	78 125	[3] 39 062,5	200 000	0
المجموع				

1 أساس الإهتلاك لسنة 2018، هو القيمة المهتلكةالصافية لسنة 2017، وهكذا لبقية السنوات.

2 عندما يصبح معدل الإهتلاك الثابت والمحتسب على أساس المدة المتبقية أكبر من معدل الإهتلاك المتناقص ، فإن المؤسسة تطبق الإهتلاك الخطي لبقية السنوات.

3. بما أن في سنة 2019 : معدل إهـ الخطي ½ > معدل اهـ المتناقص 37,5% نطبق الإهتلاك الخطي لسنة 2019 و2020 وفق ما يلي :

39 062,5 = ½ * 78 125

681		31.12.2017 ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة **تسجيل قسط الاهتلاكات**	75000	75000
	2815			

3.3. طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج:

وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها.

ويتم حساب قسط الإهتلاك وفق القاعدة التالية :

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \text{أساس الإهتلاك} \times \frac{\text{عدد وحدات الإنتاج للدورة}}{\text{عدد وحدات الإنتاج الإجمالية}}$$

مثال :

بتاريخ 2017/05/20 قامت مؤسسة SPA ALPHA بشراء آلة إنتاجية بميلغ : 500 000 دج HT، تخفيض مالي : 02 %، مصاريف التركيب : 50 000 دج وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 03 سنوات، أما بالنسبة لتقديرات الإنتاج هي على التوالي : 3000 و، 6000 و، 4000 وحدة في السنة.

المطلوب :

- تحديد تكلفة الشراء، تسجيل قيد شراء الآلة.
- حساب قط الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج لكل سنة، وإثبات قسط إهتلاك 2017 محاسبيا

الحل :

أ. **حساب تكلفة الشراء :**

ثمن الشراء HT	500 000
تخفيض مالي 2 %	10 000
الصافي المالي	490 000
مصاريف التركيب	50 000
المجموع (أساس حساب TVA)	540 000
TVA 19%	102 600
TTC	642 600

تكلفة الشراء = ثمن الشراء HT بعد طرح التخفيضات التجارية فقط+ المصاريف الملحقة بالشراء (النقل، التأمين، التركيب...)+ الرسوم غير المسترجعة (الرسوم الجمركية).

تكلفة الشراء، وهي : 500 000 + 50 000 = 550 000دج (التخفيض المالي لا يدخل في حساب تكلفة الشراء)

		2017/05/20		
215		ح/الآلة الإنتاجية	550 000	
4456		TVA القابلة للاسترجاع	102 600	
	404	موردوا التثبيتات		642 600
	768	إيرادات مالية أخرى (تخفيض مالي)		10000
		إثبات قيد شراء الآلة الإنتاجية		

ب. حساب قسط الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج :

قسط إهتلاك 2017 : 550 000 x 3000/ 13000 = 126 923,08

قسط إهتلاك 2018 : 550 000 x 6000/ 13000 = 253 846,15

قسط إهتلاك 2019 : 550 000 x 4000/ 13000 = 169 230,77

		31.12.2017		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات	126 923,08	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		126 923,08
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

1.3. طريقة الإهتلاك المتزايد :

تؤدي هذه الطريقة إلى نشؤ عبء تنامى على مدار المدة النفعية، ويتم الحصو عليه من خلال العلاقة التالية :

$$\textbf{قسط الإهتلاك السنوي} = \textbf{أساس الإهتلاك} \times \frac{\textbf{عدد سنوات المدة النفعية المنقضية}}{\textbf{مجموع عدد سنوات المدة النفعية}}$$

[1] أو= (ن+1) ن

مثال :

بتاريخ 2019/01/05 قامت مؤسسة +SPA IFOM بشراء آلة إنتاجية بميلغ : 55 000 دج HT، مصاريف النقل والتركيب : 8 000 دج، وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 05 سنوات، القيمة المتبقة في نهاية المدة النفعية مقدرة بـ: 3 000 دج.

المطلوب : تحديد تكلفة الشراء. وحساب قط الإهتلاك المتزايد، وإثبات قسط إهتلاك 2019 محاسبيا

الحل :

أ. حساب تكلفة الشراء :

تكلفة الشراء، وهي : 63 000دج = 8 000 + 55 000

ب. حساب قسط الإهتلاك

أساس الإهتلاك = 63 000 – 3 000 = 60 000

- **قسط الإهتلاك سنة 2019** =60 000 * (15/1)= 4 000
- **قسط الإهتلاك سنة 2020** =60 000 * (15/2)= 8 000
- **قسط الإهتلاك سنة 2021** =60 000 * (15/3)= 12 000
- **قسط الإهتلاك سنة 2022** =60 000 * (15/4)= 16 000
- **قسط الإهتلاك سنة 2023** =60 000 * (15/5)= 20 000

مخطط إهتلاك الآلة حسب طريقة الإهتلاك المتزايد

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
2019	60 000	4 000	4 000	56 000
2020	60 000	8 000	12 000	48 000
2021	60 000	12 000	24 000	36 000
2022	60 000	16 000	40 000	20 000
2023	60 000	20 000	60 000	0
المجموع		60 000		

ويتم إثبات قسط 2019 محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	4000	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		4000
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

5.3. مراجعة مخطط الإهتلاك

حسب النظام المحاسبي المالي المادة 8.121 منه، يتم مراجعة مخطط الإهتلاك دوريا سواء من جانب الطريقة المناسبة المطبقة، المدة النفعية، القيمة المتبقية، المدة النفعية المطبقة على التثبيات

المعنية، ففي حال حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن هذه الأصول تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

وما لاحظناه من طرق الإهتلاك المبينة أعلاه أنها تعتمد كلها على أساس الإهتلاك، فعند تعديل مخطط الإهتلاك تعتبر آخر قيمة مهتلكة صافية في مخطط الإهتلاك الأولي هي أساس الإهتلاك الجديد في علاقة حساب قسط الإهتلاك المعدل.

مثال :

نفس المثال السابق بإفتراض أن المؤسسة قررت إبتداءا من سنة 2021 تطبيق طريقة الإهتلاك الخطي لمدة نفعية معدلة 05 سنوات بدل 03 سنوات متبقية حسب المخطط الأولي .

المطلوب : إعداد مخطط الإهتلاك المعدل، وإثبات قسط إهتلاك 2021 محاسبيا.

الحل:

من خلال مخطط الإهتلاك للتمرين السابق، فإن آخر قيمة مهتلكة صافية قبل سنة 2021 هي : 48 000 دج، وبالتالي تعتمد كأساس الإهتلاك المعدل وفق العلاقة التالية :

- قسط الإهتلاك المعدل : 48 000/5 = 9 600 دج
- وفيما يلي مخطط الإهتلاك المعدل للآلة الإنتاجية :

مخطط الإهتلاك المعدل للآلة الإنتاجية حسب طريقة الإهتلاك الخطي

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	القيمة المهتلكة الصافية
2021	48 000	9 600	9 600	38 400
2022	48 000	9 600	19 200	28 800
2023	48 000	9 600	28 800	19 200
2024	48 000	9 600	38 400	9 600
2025	48 000	9 600	48 000	0
المجموع		48 000		

ويتم إثبات قسط 2021 محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	9 600	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		9 600
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

خسارة القيمة عن التثبيتات

1. **تعريف:** هو مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها الواجبة التحصيل، وهناك مؤشرات تدل على أن الأصل قد فقد قيمته[1]، من أمثلة هذه المؤشرات:

1.1. المؤشرات الداخلية:[2]

– التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي؛

– تغيير نمط استعمال لأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل)؛

– تغير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

2.1. المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي)، والمحيط القانوني والاقتصادي؛
- تطور (ارتفاع) نسب الفائدة في السوق، وما يرتبط مع هذا الارتفاع من التضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للتحصيل.

3 حساب وتسجيل تدني القيمة :

في نهاية كل سنة مالية تقدر المؤسسة ما إذا كان هناك مؤشر يدل على تدني القيمة بحيث إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية نقوم بتسجيل تدني القيمة[3].

– القيمة القابلة للتحصيل : هي أعلى قيمة بين القيمة النفعية و ثمن البيع الصافي (القيمة الحقيقية – مصاريف التوزيع المقدرة)

– القيمة النفعية : هي القيمة الحالية (التحيين) لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال المستمر للأصول وخروجه عند نهاية المدة النفعية، بمعنى القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتأتية من استخدام الأصل؛

– القيمة المحاسبية الصافية : تكلفة شراء الأصل – الإهتلاك المتراكم

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص88.

[2] علاوي لخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص 78-79

[3] الجريدة الرسمية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص09.

ملاحظة 01 : هناك إختلاف كبير بين القيمة المهتلكة للصافية، والقيمة المحاسبية الصافية، في بعض الحالات تكون متساوية.

- القيمة المهتلكة للصافية : تظهر وتستعمل فقط في إطار حساب الإهتلاكات؛

ملاحظة 02 : تسجل تدني القيمة في نهاية السنة المالية 31.12.N وبعد حساب وتسجيل الإهتلاكات.

ويسجل تدني القيمة وفق القيد المحاسبي التالية:

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	xxxx	
	291	ح/خسائر في القيمة على الأصول العينية		xxxx
		تسجيل تدني القيمة		

مثال :

بتاريخ 2017/01/12 قامت مؤسسة SPA ALPHA بشراء معدات صناعية بميلغ : 950 000 دج HT، تخفيض تجاري : 01 %، مصاريف التركيب : 500 59 دج وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 05 سنوات.

بتاريخ 2017/12/31 : تم إختبار تدني القيمة وتم تحديد المعلومات التالية :

- المؤسسة تطبق طريقة الإهتلاك الخطي للمعدات الصناعية
- في نهاية السنة 2017 تم تقدير التدفقات النقدية المنتظرة من هذا التثبيت وفق الجدول التالي :

البيان	2018	2019	2020	2021
رقم الأعمال (التدفقات الداخلة	200 000	250 000	300 000	300 000
الأعباء (التدفقات الخارجة)	75%	60%	55%	60 %
الهامش (التدفقات الصافية)	25%	40%	45%	40%

- معدل التحيين الذي تم إعتماده في المؤسسة : 6%
- القيمة الحقيقية للمعدات الصناعية بتاريخ :12/31/ 2017 هي: 000 700دج، ومصاريف التنازل : 000 52 دج

العمل المطلوب :

1. حساب تكلفة الشراء، وتسجيل القيد المحاسبي للشراء
2. حساب قسط الإهتلاك السنوي، وإثباته محاسبيا (2017)

3. القيام بإختبار تدني القيمة في نهاية السنة المالية 2017، وتسجيله محاسبيا

الحل :

أ. حساب تكلفة الشراء :

ثمن الشراء HT	950 000
تخفيض تجاري 1%	9500
الصافي التجاري	940 500
مصاريف التركيب	59 500
المجموع (أساس حساب TVA)	1 000 000
TVA 19%	190 000
TTC	1 190 000

تكلفة الشراء = ثمن الشراء HT بعد طرح التخفيضات التجارية فقط+ المصاريف الملحقة بالشراء (النقل، التأمين، التركيب...)+ الرسوم غير المسترجعة (الرسوم الجمركية).

وبالتالي : تكلفة الشراء = 500 940+500 59 =000 000 1 دج

		2017/02/02		
215		ح/الآلة الإنتاجية	1 000 000	
4456		TVA القابلة للاسترجاع	190 000	
	404	موردوا التثبيتات		1 190 000
		إثبات قيد شراء الآلة الإنتاجية		

ب. حساب قسط الإهتلاك السنوي :

قسط الإهتلاك السنوي = (تكلفة الشراء– القيمة الباقية) / المدة النفعية

= 000 000 1 / 05 = 000 200 دج

		31.12.2017		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات	200 000	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		200 000
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

وبالتالي القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة شراء الأصل – الإهتلاك المتراكم

= 000 000 1 – 200000 = 800 000 دج

ت. حساب تدني القيمة :

القيمة النفعية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية.

$V_0 = a(1+t)^{-n}$

V_0 : القيمة الحالية للتدفقات

a : التدفقات النقدية الصافية

T : معدل التحيين

N : السنة المالية

البيان	2018	2019	2020	2021
رقم الأعمال (التدفقات الداخلة	200 000	250 000	300 000	300 000
الهامش (التدفقات الصافية) %	25%	40%	45%	40%
الهامش (التدفقات الصافية)	50 000	100 000	135000	120 000
القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية	47 169.81	88 999.64	113 348.60	95 051.23
المجموع (القيمة النفعية)	344 569.28 [1]			

[1] $V_0 = 50\,000(1{,}06)^{-1} + 100\,000(1{,}06)^{-2} + 135\,000(1{,}06)^{-3} + 120\,000(1{,}06)^{-4}$

البيان	المبالغ
القيمة الحقيقية 1	700 000
م التنازل 2	52 000
ثمن البيع الصافي 3 = 1-2	648 000
القيمة النفعية 4	344 569.28
القيمة القابلة للتحصيل 5 = الأكبر بين 3 و 4	648 000
القيمة المحاسبية الصافية 6	800 000
تدني القيمة (بما أن 5 أقل من 6) نسجل تدني القيمة بالفرق بينهما = 6-5	152 000

		31.12.2017		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة	152 000	
	291	ح/خسائر في القيمة على الأصول العينية		152 000
		تسجيل تدني القيمة		

ث. تعديل مخطط الإهتلاك :

بعد تسجيل خسارة القيمة عن الأصول الثابتة تقوم المؤسسة دوما بمراجعة مخطط الإهتلاك بإعتبار أن الخسارة عبارة عن إهتلاك إستثنائي بموجب المؤشرات الخارجية، ويحسب من خلال العلاقة التالية :

قسط الإهتلاك المعدل = القيمة المهتلكة الصافية / المدة النفعية المتبقية

القيمة المهتلكة الصافية= أساس الإهتلاك – الإهتلاك المتراكم– خسارة القيمة

مثال : نفس المثال السابق

المطلوب : حساب وإثبات قسط الإهتلاك المعدل لسنة 2018

الحل :

القيمة المهتلكة الصافية = 1 000 000– 200 000– 152 000 = 648 000

قسط الإهتلاك المعدل = 648 000 / 4 = 162 000 دج.

		31.12.2018		
681		ح/مخصصات الاهتلاكات	162 000	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		162 000
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

خسارة القيمة عن المخزونات

تنص المادة 123-5 من النظام المحاسبي المالي على:[1] " عملا بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق. تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون وتحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة".

ومن أجل إثبات خسارة القيمة عن المخزونات نميز بين نوعين من المخزونات (موجهة للبيع، موجهة للتصنيع) وعلى أساسه نوضح طريقة حساب تدني القيمة للمخزونات وفق ما يلي :

1. بالنسبة للمخزونات الموجهة للبيع (حـ/35 منتجات، حـ/30 البضائع) :

تقيم هذه العناصر في نهاية السنة المالية بتكلفتها أو "قيمة إنجازها الصافية" أيهما أقل، حيث إذا كانت هذه الأخيرة أقل يتم تسجيل تدني القيمة بالفرق بينها[2].

قيمة الإنجاز الصافية = سعر البيع المقدر – تكلفة الإنجاز (الإتمام) – مصاريف التوزيع.

ملاحظة : بالنسبة لتكلفة الإنجاز يقصد بها تكلفة الإنتاج N+1 وتطرح في حالة المنتجات الجاري إنجازها، وهذا بسبب أن سعر البيع المقدر في العلاقة أعلاه متعلق بالمنتجات تامة الصنع.

2. بالنسبة للمخزونات الموجهة للتصنيع (حـ/31 مواد ولوازم أولية، حـ/32 التموينات الأخرى) :

تقيم هذه العناصر في نهاية السنة المالية بتكلفتها أو القيمة التعويضية أيهما أقل، حيث إذا كانت هذه الأخيرة أقل يتم تسجيل تدني القيمة بالفرق بينها.

القيمة التعويضية (الإستبدالية) = سعر الشراء في السوق + المصاريف الملحقة المقدرة للشراء

يتم إثبات تدني قيمة المخزونات محاسبيا في نهاية السنة المالية وفق القيد التالي :

685	39x	ح/مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ **تسجيل خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن**	xxxx	xxxx

[1] الجريدة الرسمية، العدد 19، **مرجع سبق ذكره**، ص13

[2] بكاري بلخير، **مرجع سبق ذكره**، ص121-122.

وفي نهاية السنة المالية ن+1 يتم تسوية حسابات خسائر القيمة الخاصة بطبيعة كل العناصر المخزنة حسب الحالات التالية:

أ. **حالة زيادة مبلغ خسارة القيمة:**

بالنسبة للتسجيل المحاسبي لهذه الحالة فنقوم بتسجيل نفس قيد الإنشاء (تكوين خسارة القيمة)

ب. حالة إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة:

وفي السنوات المقبلة يتم مراجعة تدني القيمة المخزونات وفق حالة الإسترجاع الكلي أو الجزئي : يتم إثباتها محاسبيا بجعل الحساب : حـ/ 39 مدينا، بدائنية حـ/ 785.

39x	785	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ ح/ استرجاعات خسائر القيمة وم_الأصول الجارية **تسجيل إلغاء خسارة القيمة بتاريخ 12/31/ن+1**	xxxx	xxxx

ملاحظة : بالنسبة للمخزونات الموجهة للبيع (حـ/30. حـ/35) لا نقوم بإثبات تدني القيمة إذا كانت تلك المخونات موضوع عقد بيع أكيد سيتم تنفيذه لاحقا، وأن سعر البيع المتفق عليه يغطي تكلفة المخزون والمصاريف اللحقة.

مثال :

مخزونات الشركة " IFOM 2 " ذات النشاط الصناعي ، مقدمة بنهاية الدورة، بـ: 2017/12/31:

البيان	التكلفة: 2016/12/31	خسارة القيمة: 2016/12/31	التكلفة: 2017/12/31
المواد الأولية واللوازم (حـ31)	130 000	15 000	100 000
المنتجات الجاري إنجازها (حـ331)	9 000	0	16 000
المنتجات التامة (حـ 355)	150 000	21 000	120 000

بتاريخ 2017/12/31 ولإختبار تدني القيمة، تم تقدير الأسعار السوقية التالية :

- بالنسبة للمواد الأولية : سعر الشراء السوقي : 70 000 دج، مصاريف النقل المحتملة : 10 000 دج.
- بالنسبة للمنتجات : سعر البيع السوقي : 140 دج/للوحدة، مصاريف التوزيع : 30 دج/للوحدة، تكلفة الإتمام الوحدوية : 20 دج.

- بالنسبة لعدد الوحدات المتواجدة في مخازن المؤسسة : المنتجات التامة : 1000 وحدة ، المنتجات جاري إنجازها : 200 وحدة.

العمل المطلوب :

تقديم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بنهاية الدورة:12/31/ 2017، مع العلم أن الشركة تطبق طريقة الجرد المتناوب.

الحل :

حساب تدني القيمة بالنسبة لـ :

أ. المواد الأولية واللوازم :

القيمة التعويضية = سعر الشراء في السوق + المصاريف الملحقة المقدرة للشراء

= 70000 + 10000

= 80000 نقارنها مع تكلفة الشراء في 2017/12/31 وهي : 100 000

بما أن القيمة التعويضية < تكلفة الشراء ، نقوم بإثبات تدني القيمة بالفرق

تدني القيمة = 100 000 – 80000 = 20000 (يجب أن يكون رصيد حـ 391 في نهاية السنة المالية بهذا المبلغ)

بما أن خسارة القيمة الحالية أكبر من الخسارة السابقة، نقوم بتسجيل خسارة القيمة بالفرق مع الخسارة السابقة

= 20000–15000= 5000

		31.12.17	5000	
685		ح/مخصصات خسائر القيمة		5000
	391	ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		
		تسجيل خسارة القيمة المواد الأولية واللوازم		

ب. المنتجات الجاري إنجازها :

قيمة الإنجاز الصافية : (20–30–140)x 200 = 18000

بما أن : قيمة الإنجاز الصافية > التكلفة في نهاية السنة لا نقوم بإثبات خسارة القيمة

ت. المنتجات تامة الصنع :

قيمة الإنجاز الصافية : (30–140)x 1000 = 110 000

بما أن قيمة الإنجاز الصافية < التكلفة في نهاية السنة

000 110< 000 120 نقوم بإثبات تدني القيمة بالفرق بينهما

التدني : 120000−110000 = 10000 ((يجب أن يكون رصيد حـ 391 في نهاية السنة المالية بهذا المبلغ)

بما أن خسارة القيمة الحالية أقل من الخسارة السابقة نقوم بإسترجاع الفرق بينهما

21000−10000=11000 إسترجاع

3955		ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	11000	
	785	ح/ استرجاع خسائر القيمة وم_الأصول الجارية		11000
		تسجيل استرجاع خسارة القيمة المنتجات التامة		

ملاحظات هامة :

- إذا كانت خسارة القيمة الحالية أكبر من خسارة القيمة السابقة، نقوم بالرفع في الخسارة بالفرق (مثل حالة المواد الأولية واللوازم)
- إذا كانت خسارة القيمة الحالية أقل من خسارة القيمة السابقة، نقوم بإسترجاع الخسارة بالفرق (مثل حالة المنتجات التامة الصنع)
- إذا كانت القمة التعويضية أو قيمة الإنجاز الصافية أكبر من التكلفة، لا نسجل الخسارة (مثل حالة المنتجات الجاري إنجازها)
- إذا كانت القمة التعويضية أو قيمة الإنجاز الصافية أكبر من التكلفة، مع وجود خسارة القيمة سابقة، نقوم بإلغاء كامل الخسارة السابقة (مثال أدناه)

مثال 2 : نفس المثال السابق

بالنسبة للمنتجات الجاري إنجازها وجود خسارة القيمة 2016/12/31 بمبلغ : 34000 دج،

الحل

قيمة الإنجاز الصافية : 18000 = 200 x(140−30−20)

بما أن : قيمة الإنجاز الصافية > التكلفة في نهاية السنة ، مع وجود خسارة سابقة نقوم بإلغائها كاملة

3955		ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	34000	
	785	ح/ استرجاع خسائر القيمة وم_الأصول الجارية		34000
		تسجيل الغاء خسارة القيمة المنتجات الجاري إنجازها		

خسارة القيمة عن حسابات الزبائن

تواجه المؤسسات الاقتصادية في حال البيع على الحساب بسبب سياسة التوسع في النشاط عدة مخاطر أهمها : إحتمال عدم التسديد، وبالتالي تضطر لتكوين خسائر قيمة وهذا وفق مبدأ الحيطة والحذر.

1. **حقوق مشكوك فيها** : هي حقوق مؤكدة إلا أن تحصلها غير مؤكد بسبب الوضعية المالية الصعبة للمدين، وفي حال وجود حق مشكوك في تحصيله ، أو أن هذا الحق محل نزاع حيث أن تحصيله غير مؤكد (عبد الرحمن عطية، ص147)، يتم التعامل مع الحق وفق الخطوات التالية:

أ. تحويل الزبون من : زبائن عاديون (حـ 411) إلى زبائن مشكوك فيهم (حـ 416)

416		**12/31/ن**	Xxxx	
	411	ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم		xxxx
		ح/ حساب الزبائن		
		تحويل إلى زبون مشكوك فيه		

ب. في نهاية السنة المالية (N) يتم تقدير نسبة احتمالية عدم التحصيل ، ومن ثم تشكيل خسارة قيمة بهذه النسبة إنطلاقا من مبلغ الحق خارج الرسمHT وفق القيد التالي :

685		**12/31/ن**	xxxx	
	491	ح/مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		xxxx
		ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		
		تسجيل تدني قيم الزبائن في 12/31/ن		

ت. في نهاية السنة المالية (N+1) : يتم تقدير نسبة الخسارة المحتملة إنطلاق من الحق الذي لم يحصل بعد (HT). وبالتالي المؤسسة إما ترفع من الخسارة، أو تقوم بالتخفيض أو الإلغاء :

- خسارة القيمة الحالية أكبر من خسارة القيمة السابقة، نقوم بالرفع في الخسارة بالفرق :

685		**12/31/ن**	xxxx	
	491	ح/مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		xxxx
		ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		
		الرفع في تدني قيم الزبائن في 12/31/ن+1		

- خسارة القيمة الحالية أقل من خسارة القيمة السابقة، نقوم بإسترجاع الخسارة :

		1+ن/12/31	xxxx	
491		ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		xxxx
	785	ح/ استرجاع خسائر القيمة وم_الأصول الجارية		
		تسجيل تخفيض الخسارة		

مراجعة خسارة القيمة بالزيادة أو النقصان دائما يكون بالفرق بين الخسارة السابقة والخسارة الحالية.

ث. حقوق غير قابلة للتحصيل (الزبائن المعدومين) :

هم زبائن في وضعية إفلاس نهائي، أو حق محل نزاع، ولا يمكن تحصيل جزء أو كامل ذلك الحق، ويعتبر هذا المبلغ غير قابل للتحصيل أو حق معدوم. ونكون أمام الحالات التالية :

- حالة عدم تحصيل مفاجئة خلال السنة (لم يتم تشكيل خسارة قيمة خلال السنوات السابقة)

يتم تسجيلها وفق القيد التالي:

491		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		
4457		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	xxxx	
654		ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	Xxxx	
	411	ح/ حساب الزبائن	xxxx	xxxx
		إقفال حساب الزبون		

- حالة وجود خسارة قيمة سابقا، ولإقفال حساب الزبون تقوم المؤسسة : بترصيد كل الحسابات المتعلقة بالزبون (حـ : 416، حـ : 491، حـ : 4457) وفق القيد المحاسبي التالي :

491		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		
4457		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	xxxx	
654 *		ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	Xxxx	
		ح/حساب الزبائن المشكوك فيهم	xxxx	xxxx
	416	ح/ استرجاع خسائر القيمة وم_الأصول الجارية		
	785 *	**إقفال حساب الزبون .....**		

*ملاحضة : بالنسبة للحسابين (654، 781) يظهر أحدهما فقط في القيد حسب الحالة _ لتحقيق مبدأ القيد المزدوج_

حـ 654 : يظهر في حالة الخسارة الحقيقية أكبر من الخسارة المقدرة

حـ 781 : يظهر في حالة الخسارة الحقيقية أصغر من الخسارة المقدرة

ملاحظة : كل قيود التسوية (تشكيل أو إلغاء خسارة القيمة، إقفال الحساب الزبون) تتم بعد تسجيل قيد تحصيل المبالغ المقبوضة (من ح/ النقديات مدين : 512 أو 53 إلى حساب الحق دائنا : 411 أو 416)

مثال :

قدمت لك الشركة SPA ALPHA بتاريخ 201N /12/31 وضعية زبائنها وفق ما يلي

- الحقوق القديمة المشكوك في تحصيلها للشركة كانت كما يلي :

الزبون	المبالغ(TTC)	قيمة خسارة القيمة حـ N-1 491	مبالغ حصلت خلال الدورة 201N
A	34 765	9 500	6 800
B	16 966	8 000	3 400

- رصيد (A) يعتبر غير قابل للتحصيل،
- إحتمال عدم تحصيل قيمة الحقوق على B بنسبة : 60 % ؛

- الحقوق الجديدة المشكوك في تحصيلها خلال السنة N هي كما يلي :

الزبون	المبالغ (TTC)	خسارة يجب تكوينها
C	64 260	% 40
D	25 228	–

- الحق المسجل على الزبون (D) أعتبر غير قابل للتحصيل.

العمل المطلوب : سجل جميع القيود الضرورية.

الحل :

أ. بالنسبة للزبون A

حساب المتبقي من حق المؤسسة تجاه الزبون حـ/ 416 = مبلغ الحق (TTC) – مبلغ حصل خلال الدورة 201N

= 34765 – 6800 = 27965 دج TTC

حساب الحق المتبقي HT = 27965 / 1,19 = 23500 دج هذا المبلغ هو قيمة الخسارة الحقيقية.

حساب قيمة TVA حـ / 4457 = 23500 x 0,19 = 4465 دج

		12/31/ن		
491 [1]		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	9500	
4457		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	4465	
654 [2]		ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	14000	
	416	ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم		27965
		إقفال حساب الزبون A		

1. تم إستخراجه من الجدول الأول

2. حـ/ 654 = الخسارة الحقيقية– الخسارة المقدرة حـ491 = 23500–9500 =14000

ب. بالنسبة للزبون B

حساب المتبقي من حق المؤسسة تجاه الزبون حـ/ 416 = مبلغ الحق (TTC) – مبلغ حصل خلال الدورة 201N

= 16966– 3400 = 13566 دج TTC

حساب الحق المتبقي HT = 16966 / 1,19 = 11400 دج

حساب خسارة القيمة = الحق المتبقي HT x نسبة الخسارة (أو نسبة إحتمالية عدم التحصيل)

= 11400 x 0,6 = 6840

بما أن الخسارة الحالية 6840دج أقل من الخسارة السابقة 8000 دج ، نسترجع جزء من الخسارة بالفرق

الإسترجاع = 8000 – 6840 = 1160 دج

		12/31/ ن+1	1160	
491		ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		1160
	785	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة وم_الأصول الجارية		
		تسجيل تخفيض المؤونة في 12/31/ن+1		

ت. بالنسبة للزبون C

- تحويل الزبون إلى مشكوك فيه، ثم إثبات خسارة القيمة :

حساب الحق HT = 64260 / 1,19 = 54000 دج

حساب تدني القيمة = 54000 x 0,4 = 21600

		12/31/ن		
416		ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم	64260	
	411	ح/ حساب الزبائن		64260
		تحويل زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه		

		12/31/ن		
685		ح/مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	21600	
	491	ح/ حساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		21600
		تسجيل تدني قيم الزبائن في 12/31/ن		

ث. بالنسبة للزبون D

حساب الحق HT = 25228/ 1,19 = 21200 دج

حساب TVA : 21200 x 0,19 = 4028

		12/31/ن		
416		ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم	25228	
	411	ح/ حساب الزبائن		25228
		تحويل زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه		

قيد إقفال حساب الزبون:

		12/31/ن		
491		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	0	
4457		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	4028	
654		ح/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	21200	
	416	ح/ حساب الزبائن المشكوك فيهم		25228
		إقفال حساب الزبون D		

إعادة تقييم الأدوات المالية

من أجل إعادة تقييم الأداوت المالية في نهاية السنة بالشكل الصحيح يمكن التمييز بين هذه الأنواع :

1. الأدوات المالية المتاحة للبيع :

يتضمن هذ النوع من الأدوات المالية

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة : حسابات 26
- السندات المثبتة لنشاط الحافظة : حساب 273

يتم تقييمها حسب النظام المحاسبي المالي، المادة 5.122 منه، بعد إدراجها الأولي بقيمتها الحقيقية (العادلة، السوقية) وهي:

- بالنسبة للسندات المدرجة في البورصة : هي السعر المتوسط للشهر الأخير للدورة؛
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة : هي سعر البيع المحتمل.

ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم بالقيمة الحقيقية في شكل ارتفاع أو إنخفاض في رؤوس الأموال الخاصة وفق القيد التالي :

أ. حالة الإرتفاع :

26 أو273		ح/التثبيات المالية المعنية	xxxxx	
	104	ح/ فارق التقييم		xxxx
		تقييم الأدوات المالية		

ب. حالة الإنخفاض :

104		ح/ فارق التقييم	xxxxx	
	26 أو273	ح/التثبيات المالية المعنية		xxxx
		تقييم الأدوات المالية		

ت. مؤشر تدني القيمة

في حال تجلي مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الأصل ، في هذه الحالة تحول الخسائر المتجمعة سابقا في حساب رؤوس الأموال خاصة إلى حساب النتيجة الصافية للسنة المالية بإعتبارها خسارة في القيمة وفق القيد التالي :

686		ح/مخصصات خسائر القيمة عن الأصول المالية	xxxx	
	104	ح/ فارق التقييم		xxxx
		تسجيل خسارة القيمة عن الأدوات المالية		

2. القيم المنقولة للتوظيف :

وتتمثل في الأسهم والسندات التي تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير، أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل، وتقيم في نهاية السنة بقيمتها الحقيقية (العادلة، السوقية) وهي:

- بالنسبة للسندات المدرجة في البورصة : هي السعر المتوسط للشهر الأخير للدورة؛
- بالنسبة للسندات غير المدرجة في البورصة : هي سعر البيع المحتمل.

وتدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم بالقيمة الحقيقية في شكل أرباح أو خسائر في حساب النتائج وفق القيود التالي :

أ. حالة الإرتفاع :

50		ح/ القيم المنقولة للتوظيف	xxxxx	
	765	ح/ فارق التقييم عن القيم المنقولة للتوظيف		xxxx
		تقييم القيم المنقولة للتوظيف		

ب. حالة الإنخفاض :

665		ح/ فارق التقييم عن القيم المنقولة للتوظيف –نواقص القيمة–	xxxxx	
	50	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		xxxx
		تقييم القيم المنقولة للتوظيف		

3. التوظيفات المالية غير الجارية :

ويتضمن هذا النوع من الأدوات المالية :

- السندات المثبتة الأخرى : ويشمل حسابات : 271 و ح/272، وتتمثل : تمثل أقساط رأسمال أو التوظيفات ذات الأمد الطويل، وتحتفظ بها المؤسسة حتى حلول أجل استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة : والتي أصدرتها المؤسسة، وتشمل حساب 276

يتم تقييمها بعد إدراجها الأولي بقيمتها الحقيقية أو قيمتها المحاسبية الصافية أيهما أقل، أي بإستخدام نموذج التكلفة المهتلكة، وتخضع لنفس قواعد التثبيتات العينية فيما يخص هذا النموذج، من فإذا كانت القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية الصافية نقوم بإثبات خسارة القيمة وفق القيد التالي :

686		ح/مخصصات خسائر القيمة عن الأصول المالية	xxxx	
	2927	ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية		xxxx
		تسجيل خسارة القيمة عن الأدوات المالية		

وفي السنوات المقبلة إذا زادت القيمة الحقيقية عن القيمة المحاسبية الصافية يتم إسترجاع خسارة القيمة في حدود الخسارة السابقة، وفق القيد التالي :

2927		ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية	xxxx	
	786	ح/ استرجاعات خسائر القيمة وم_الأصول المالية		xxxx
		استرجاع خسارة القيمة عن الأدوات المالية		

4. التنازل عن الأدوات المالية :

في حال التنازل عن الأدوات المالية نسجل قيد لتنازل مع مراعات ترصيد حسابات الأصل المالي من الميزانية، وفق ما يلي :

أ. بالنسبة للقيم المنقولة للتوظيف ح/50 :

يتم تسجيل قيد التنازل وفق مايلي :

465		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة	xxxxx	
	50	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		xxxx
667 أو	767	أرباح/خسائر عن عمليات التنازل عن قيم منقولة		
		التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف		

- حساب 465 يسجل بسعر بيع القيم المنقولة للتوظيف
- حساب 50 يرصد بقيمته الظاهرة في الميزانية قبل عملية التنازل، مع أخذ بعين الإعتبار عمليات التقييم السابقة؛
- حساب 667 يظهر في حالة سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف؛
- حساب 767 يظهر في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف.

ب. بالنسبة للتثبيتات المالية ح/ 26 و 27 :

نجد في هذا الصنف عدة إحتمالات ممكنة نلخصها :

- **ب1 : حالة الخسائر المسجلة في حساب 104 :** وفق القيد التالي

462		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم التثبيتات	xxxxx	
	104	ح/ فارق التقييم		xxxx
	26 أو27	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		
667 أو	767	أرباح/خسائر عن عمليات التنازل عن قيم منقولة		
		التنازل عن الأدوات المالية		

بالنسبة لـ :

- حساب 462 يسجل بسعر بيع الأدوات المالية
- حساب 26 أو 27 يرصد بقيمته الظاهرة في الميزانية قبل عملية التنازل، مع أخذ بعين الإعتبار عمليات التقييم السابقة؛
- حساب 104 يرصد بقيمة الخسائر السابقة المسجلة في هذا الحساب
- حساب 667 يظهر في حالة سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية؛
- حساب 767 يظهر في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية.

- **ب2 : حالة الخسائر المسجلة في حساب 29 :** وفق القيد التالي

462		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم التثبيتات	xxxxx	
29		ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية		xxxx
	26 أو27			
667 أو	767	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		
		أرباح/خسائر عن عمليات التنازل عن قيم منقولة		
		التنازل عن الأدوات المالية		

بالنسبة لـ :

- حساب 462 يسجل بسعر بيع الأدوات المالية
- حساب 26 أو 27 يرصد بقيمته الظاهرة في الميزانية قبل عملية التنازل، مع أخذ بعين الإعتبار عمليات التقييم السابقة؛
- حساب 29 يرصد بقيمة الخسائر السابقة المسجلة في هذا الحساب
- حساب 667 يظهر في حالة سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية؛
- حساب 767 يظهر في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية.

- **ب3 : حالة فائض تقييم مسجلة في حساب 104 :** وفق القيد التالي

462		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم التثبيتات	xxxxx	
104		ح/ فارق التقييم		xxxx
	26 أو27	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		
667 أو	767	أرباح/خسائر عن عمليات التنازل عن قيم منقولة		
		التنازل عن الأدوات المالية		

بالنسبة لـ :

- حساب 462 يسجل بسعر بيع الأدوات المالية
- حساب 26 أو 27 يرصد بقيمته الظاهرة في الميزانية قبل عملية التنازل، مع أخذ بعين الإعتبار عمليات التقييم السابقة؛
- حساب 104 يرصد بقيمة فائض إعادة التقييم المسجلة في هذا الحساب
- حساب 667 يظهر في حالة سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية؛
- حساب 767 يظهر في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأدوات المالية.

مثال : إليك المعلومات المتعلقة بملف الأدوات المالية التي قامت المؤسسة IFOM+3 باقتنائها خلال سنة 2017 :

		31/12/2017	31/12/2018	01/03/2019
الحساب	**البيان**	**القيمة الإجمالية**	**السعر المتوسط**	**سعر التنازل**	**السعر المتوسط**	**سعر التنازل**
261	ALPH	650 000	500	1350 دج للسهم	1200 دج للسهم	–
271	SPEL	100 000	50	90% ث.ش	1900 دج للسهم	–
273	DT Pro	240 000	120	1900 دج للسهم	1850 دج للسهم	2500 دج للسهم
503	TIME	400 000	200	1500دج للسهم	1100دج للسهم	1000دج للسهم

المطلوب :

1. القيام بالعمليات الضرورية في نهاية سنة 2017 و 2018 مع إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بعمليات التنازل بـ: 2019/03/01

2. إذا علمت أن السعر المتوسط لأسهم ALPH في 2019/12/31 بلغ : 700 دج للسهم، مع وجود مؤشرات سوقية تدل على الوضعية المالية الصعبة للشركة مع إحتمال كبير لإفلاسها مستقبلا، أثبت القيود المحاسبية اللازمة

الحل :

1. بالنسبة لأسهم مؤسسة ALPH حساب 261 :

أ. العمليات بتاريخ 2017/12/31 :

القيمة الحقيقية = 500*1350 = 675 000 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 675 000 > القيمة المحاسبية : 650 000. وبالتالي نسجل الفائض إعادة التقييم بالفرق : 25 000دج ، وفق القيد التالي :

261		ح/التثبيات المالية المعنية	25 000	
	104	ح/ فارق التقييم		25 000
		تقييم أسهم مؤسسة ALPH		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 000 650+ 000 25 = 000 675 وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ب. العمليات بتاريخ 2018/12/31 :

القيمة الحقيقية = 500*1200 = 000 600 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 000 600 < القيمة المحاسبية : 000 675. وبالتالي نسجل نواقص إعادة التقييم بالفرق : 000 75دج ، وفق القيد التالي :

104		ح/ فارق التقييم	75 000	
	261	ح/التثبيات المالية المعنية		75 000
		تقييم أسهم مؤسسة ALPH		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 000 675- 000 75 = 000 600 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ت. العمليات بتاريخ 2019/12/31 :

القيمة الحقيقية = 500*700 = 000 350 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 000 350 < القيمة المحاسبية : 000 600 دج، ومع وجود مؤشرات تدل على تدني القيمة حسب نص التمرين، وبالتالي الخسائر المجمعة في حساب 104 تحول لحسابات النتائج بما فيها خسائر هذه السنة والمقدرة بـ: 000 250 دج.

686		ح/مخصصات خسائر القيمة عن الأصول المالية	300 000	
	104	ح/ فارق التقييم (الرصيد= 000 75- 000 25)		50 000
	2927	ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية		250 000
		تسجيل خسارة أسهم مؤسسة SPEL		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 000 600- 000 250 = 000 350 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة

2. بالنسبة لأسهم مؤسسة SPEL حساب 271 :

أ. العمليات بتاريخ 2017/12/31 :

القيمة الحقيقية = 100 000* 90% = 90 000 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 90 000 < القيمة المحاسبية : 100 000. وبالتالي نسجل خسارة القيمة بالفرق : 10 000دج ، وفق القيد التالي :

686		ح/مخصصات خسائر القيمة عن الأصول المالية	10 000	
	2927	ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية		10 000
		تسجيل خسارة أسهم مؤسسة SPEL		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأسهم بعد الجرد = 100 000 – 10 000 = 90 000 دج وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ب. العمليات بتاريخ 2018/12/31 :

القيمة الحقيقية = 50*1900 = 95 000 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 95 000 > القيمة المحاسبية : 90 000. وبالتالي نقوم بإسترجاع خسارة القيمة بالفرق : 5 000 دج ، مع الأخذ بعين الإعتبار الإسترجاع يكون في حدود الخسائر المجمعة سابقا في حساب 2927، وفق القيد التالي :

2927		ح/خسائر في القيمة على الأصول غ الجارية	5 000	
	786	ح/ استرجاعات خسائر القيمة وم_الأصول المالية		5 000
		استرجاع خسارة أسهم مؤسسة SPEL		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأسهم بعد الجرد = 100 000 – 5 000 = 95 000دج وهي نفسها القيمة الحقيقة.

3. بالنسبة لأسهم مؤسسة DT Pro حساب 273 :

أ. العمليات بتاريخ 2017/12/31 :

القيمة الحقيقية = 120*1900 = 228 000 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 228 000 < القيمة المحاسبية : 240 000. وبالتالي نسجل نوقص إعادة التقييم بالفرق : 12 000دج ، وفق القيد التالي :

104		ح/ فارق التقييم	12 000	
	273	ح/التثبيات المالية المعنية		12 000
		تقييم أسهم مؤسسة DT Pro		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 000 240- 000 12 = 000 228 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ب. العمليات بتاريخ 2018/12/31 :

القيمة الحقيقية = 120*1850 = 000 222 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 000 222 < القيمة المحاسبية : 000 228. وبالتالي نسجل نواقص إعادة التقييم بالفرق : 000 6 دج ، وفق القيد التالي :

104		ح/ فارق التقييم	6 000	
	273	ح/التثبيات المالية المعنية		6 000
		تقييم أسهم مؤسسة DT Pro		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 000 228- 000 6 = 000 222 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ت. التنازل بتاريخ 2019/03/01 :

يتم إثبات قيد التنازل وفق مايلي:

462		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم التثبيتات	300 000	
	104	ح/ فارق التقييم		18 000
	273	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		222 000
	767	أرباح عن عمليات التنازل عن قيم منقولة		60 000
		التنازل عن أسهم مؤسسة DT Pro		

بالنسبة لـ :

- حساب 462 يمثل سعر البيع = 120*2500
- حساب 273 يمثل القيمة المحاسبية = 000 240-12000-6000
- حساب 104 يمثل الخسائر السابقة المسجلة = 12000+6000
- حساب 767 يظهر في حالة سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية للأدوات المالية.

4. بالنسبة لأسهم مؤسسة TIME حساب 503 :

أ. العمليات بتاريخ 2017/12/31 :

القيمة الحقيقية = 200*1500 = 000 300 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 300 000 < القيمة المحاسبية : 400 000. وبالتالي نسجل نوقص إعادة التقييم بالفرق : 100 000دج ، وفق القيد التالي :

665		ح/ فارق التقييم عن القيم المنقولة للتوظيف –نواقص القيمة–	100 000	
	503	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		100 000
		تقييم أسهم مؤسسة TIME		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 400 000– 100 000 = 300 000 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ب. العمليات بتاريخ 2018/12/31 :

القيمة الحقيقية = 200*1100 = 220 000 دج.

نلاحظ أن القيمة الحقيقية : 220 000 < القيمة المحاسبية : 300 000. وبالتالي نسجل نوقص إعادة التقييم بالفرق : 80 000دج ، وفق القيد التالي :

665		ح/ فارق التقييم عن القيم المنقولة للتوظيف –نواقص القيمة–	80 000	
	503	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		80 000
		تقييم أسهم مؤسسة TIME		

وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية للأسهم بعد الجرد = 300 000– 80 000 = 220 000 دج، وهي نفسها القيمة الحقيقة.

ت. التنازل بتاريخ 2019/03/01 :

يتم إثبات قيد التنازل وفق مايلي:

465		ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة	200 000	
	503	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		220 000
667		خسائر عن عمليات التنازل عن قيم منقولة	20 000	
		التنازل عن أسهم مؤسسة TIME		

بالنسبة لـ :

- حساب 465 يمثل سعر البيع = 200* 1000
- حساب 503 يمثل القيمة المحاسبية بعد التقييم = 400 000–100 000–80 000
- حساب 667 يظهر في حالة سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف؛

جدول رقم 02 : ملخص قواعد إعادة تقييم الأدوات المالية

الأدوات المالية	التصنيف	التقييم في نهاية السنة
الأصول المالية الجارية	حـ.50 (القيم المنقولة للتوظيف) : تمت حيازتها بنية التنازل عنها في المدى القصير، أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل	**القيمة العادلة :** حـ. 665 أو 765 إلى 50
الأصول المالية غير الجارية	حـ.26 (سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة) : يعد إمتلاكها الدائم مفيد لنشاط المؤسسة، لأنها تسمح بممارسة نفوذا على الشركة المصدرة لها، أو الرقابة عليها : المساهمة في الفروع (الرقابة) : إمتلاك > 50% من حقوق التصويت المؤسسات المشاركة–الزميلة– (نفوذ مؤثر) : > 20% من حقوق التصويت	**القيمة العادلة :** حـ. 104 إلى حـ. 26X أو حـ. 104 إلى حـ. 273
	حـ. 273 (السندات المثبتة لنشاط الحافظة) : موجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت حيازة سندتها.	
	حـ. 271، 272 (السندات المثبتة الأخرى) : تمثل أقساط رأسمال أو التوظيفات ذات الأمد الطويل، وتحتفظ بها المؤسسة حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك.	**التكلفة المهلكة :** تسجيل خسارة القيمة حـ.686 إلى حـ. 297
	276 (القروض والحسابات الدائنة) : والتي أصدرتها المؤسسة والتي لاتنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير،	

المصدر: من إعداد الأستاذ

مؤونة الخصوم غير الجارية

1. تعريف مؤونة الخصوم غير الجارية :

هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، وتدرج في الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي المادة 1.125 منه في الحالات التالية :

- عندما يكون للمؤسسة إلتزام حالي (قانوني، ضمني) ناتج عن حادث ماضي؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لتسوية الإلتزام؛
- من الممكن تقدير هذا الإلتزام بموثوقية.

ويتم إثبات المؤونة محاسبيا وفق القيد التالي :

683		ح/ مخصصات المؤونات خصوم غير جارية	xxxx	
	15x	ح/ مؤونات الخصوم غير الاجرية		xxxx
		إثبات مؤونة الخصوم غير الجارية		

تكون المؤونة محل تقدير جديد (مراجعة) نهاية كل سنة مالية إما بالرفع أو التخفيض، حتي يتم تسوية الإلتزام وهو أجل إلغاء المؤونة.

- بالنسبة لقيد الرفع : نفسه قيد التكوين؛

683		ح/ مخصصات المؤونات خصوم غير جارية	xxxx	
	15x	ح/ مؤونات الخصوم غير الاجرية		xxxx
		الرفع في مؤونة الخصوم غير الجارية		

- بالنسبة لقيد التخفيض أو الإلغاء وفق ما يلي :

15X		ح/ مؤونات الخصوم غير الاجرية	xxxx	
	783	ح/ إسارجاع مؤونات خصوم غير جارية		xxxx
		استرجاع مؤونة الخصوم غير الجارية		

ملاحظة : لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا للمؤونة إلا فيما يخص العقود طويلة الأجل.

2. أنواعها :

ميز النظام المحاسبي المالي بين أربع أنواع من المؤونات وفق ما يلي :

أ. مؤونات المعاشات و الإلتزامات المماثلة (ح 153) :

عبارة عن تقدير لإلتزام المؤسسة في مجال المعاشات وتكميلات التقاعد، والتعويضات المقدمة بسبب الإحالة إلى التقاعد، تستخدم المؤسسة تقنيات حسابية لتقدير المؤونة بشكل دقيق، وتشمل تلك التقنيات متغيرات :

- المتغيرات الديموغرافية : (الوفيات، دوران المستخدمين)
- المتغيرات المالية (الزيادة المستقبلية في الأجور، معدلات التحيين)

ب. مؤونات الضرائب (ح155):

إلتزام ضريبي محتمل متعلق بالدورة لكن تسديده سيكون في المستقبل مثل :

- عدم تقيد المؤسسة لشروط الإعفاء الضريبي أو التخفيض مما يؤدي لإحتمال الخضوع لتسديد تلك الضرائب مستقبلا؛
- فحص جبائي خلال فترة معينة، وإحتمال خضوع المؤسسة لتسوية ضريبية مستقبلا.

ت. مؤونات تجديد التثبيتات في شكل إمتياز (ح 156) :

يتم تقدير مصاريف تجديد التثبيتات التي تم الحصول عليها في شكل إمتياز (مثل : إستغلال منجم، مقالع الحجارة، سكة حديدية....) من أجل إرجاع التثبيت إلى طبيعته في نهاية مدة الإمتياز.

ث. مؤونات الأعباء الأخرى (ح158) : وتنقسم إلى :

- مؤونات النزاعات مع الغير (1581)
- مؤونات نظامية لتفكيك التثبيتات في نهاية المدة النفعية (1582)
- مؤونات ميداليات العمال (1583)
- مؤونات المخاطر البيئية (1584)
- مؤونات على خسائر عقود طويلة الأجل (1585).

مثال : تضع مؤسسة "SPA F.B.K" بين يديك المعلومات التالية المتعلقة مؤونات خصوم غير جارية

1. ملخص ميزان المراجعة بحسب الأرصدة بتاريخ 2018/12/31 قبل الجرد :

رقم الحساب	إسم الحساب	الأرصدة في 2018/12/31 قبل الجرد :	
		مدين	دائن
153	مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		159 800
155	مؤونات الضرائب		161 200
156	مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز		44 300
1581	مؤونات النزاعات		49000

2. معلومات إضافية :

- القيمة الحالية لإلتزام المؤسسة تجاه مستخدميها في نهاية 2018 تقدر بـ :750 185 دج، والمتعلقة بمنحة نهاية الخدمة (التقاعد)؛
- مؤونات الضرائب تتعلق بأرباح لم يتم إعادة إستثمارها (أرباح خاضعة لمعدل مخفض خلال السنوات السابقة)، في 04/06 /2018 تم إستلام إشعار بالتسديد : 000 124 دج. تم تسديدها بعد شهر من إستلام الإشعار؛
- تم تقدير القيمة الحالية لمصاريف تجديد التثبيتات المحاز في شكل امتياز في نهاية العقد بمبلغ : 000 42 دج؛
- مؤونة النزاعات، تتعلق بتعويض ناتج عن نزاع المؤسسة مع أحد زبائنها في 2016 ، في 06/09 /2018 قضت المحكمة بتعويض الزبون ما قيمته : 000 54 دج ، وتم تسديده بعد شهرين؛
- بعد فحص جبائي خضعت له المؤسسة خلال السنة 2018 ، طالب مفتش الضرائب بتسوية (redressement) قدرها 000 850 دج، إلى غاية هذا التاريخ لم يتم إجراء ولا قيد محاسبي، المبلغ إحتج به الخبير المحاسب وقدر بأن المبلغ المحتمل دفعه : 000 654 دج فقط.

المطلوب : تسجيل القيود الضرورية المتعلقة بالمؤونات، بتاريخ 2018/12/31

حل المثال:

1. بالنسبة لمؤونة المعاشات والإلتزامات المماثلة :

لدينا القيمة الحالية للإلتزام 750 185 > 800 159 (المؤونة السابقة)، وبالتالي نقوم بالرفع في المؤونة بمقدار الفرق = 750 185− 800 159 = 950 25

683		ح/ مخصصات المؤونات خصوم غير جارية	25 950	
	153	ح/ مؤونة المعاشات والإلتزامات المماثلة		25 950
		الرفع في مؤونة المعاشات والإلتزامات المماثلة		

2. بالنسبة لمؤونة الضرائب :

بما أن المؤسسة قامت بتسديد الإلتزام الضريبي خلال السنة، نقوم بإلغاء مؤونة الضرائب المشكلة سابقا

155		ح/ مؤونات الضرائب	161 200	
	783	ح/ إسترجاع مؤونات خصوم غير جارية		161 200
		إلغاء مؤونة الضرائب		

3. بالنسبة لمؤونة تجديد التثبيت في شكل إمتياز :

لدينا القيمة الحالية للإلتزام 42 000 < 44 300 دج (المؤونة السابقة)، وبالتالي نقوم باسترجاع جزء من المؤونة السابقة بمقدار الفرق : 44 300 – 42 000 = 23 000

156		ح/ مؤونات تجديد التثبيت في شكل إمتياز	23 000	
	783	ح/ إسترجاع مؤونات خصوم غير جارية		23 000
		استرجاع مؤونة تجديد التثبيت في شكل إمتياز		

4. بالنسبة لمؤونة النزاعات :

بما أن المؤسسة قامت بتسديد إلتزامها تجاه الغير خلال السنة، نقوم بإلغاء المؤونة المشكلة سابقا

1581		ح/ مؤونات النزاعات	49 000	
	783	ح/ إسترجاع مؤونات خصوم غير جارية		49 000
		إلغاء مؤونة النزاعات		

5. بالنسبة لمؤونة الضرائب 2 :

نظرا لإحتمال تسديد إلتزام في المستقبل، وبالتالي خروج موارد مالية لتسوية هذا الإلتزام، نقوم بتشكيل المؤونة بقيمة المبلغ المحتمل تسديده

683		ح/ مخصصات المؤونات خصوم غير جارية	654 000	
	155	ح/ مؤونة الضرائب		654 000
		تشكيل مؤونة الضرائب		

المقاربة البنكية

لأسباب عديدة لا يكون رصيد حساب البنك لدى المؤسسة (دفتر الأستاذ لحـ : 512) متوافقا مع الرصيد الظاهر في كشف الحساب البنكي المرسل في نهاية الفترة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة). لذا يتوجب على المؤسسة إجراء وبصفة دورية نهاية الفترة المقاربة البنكية لتفسير تلك الإختلافات وتسويتها.

ولعل من أهم أسباب الإختلافات بين رصيد دفتر الأستاذ للحساب البنكي، وكشف الحساب المرسل من البنك ما يلي :

- شيكات حررتها المؤسسة للغير لم تظهر في كشف الحساب سواء لعدم تقدم أصحابها لصرفها من البنك أو لطول الإجراءات البنكية للتحويل بين حساب المؤسسة والغير؛
- إيداعات وتحصيلات من طرف الزبائن غير مدرجة في كشف الحساب، لاسيما تلك الإيداعات في الأيام الأخيرة من الفترة؛
- أخطاء قد يرتكبها البنك؛
- عمولات بنكية لم تكن المؤسسة على علم بها إلى غاية استلام كشف الحساب؛
- إيداعات مدرجة في كشف الحساب ولم تستلم المؤسسة الإشعار الدائن لها مثل : (تحصيل قسائم سندات، فوائد فوائد استثمار الأموال الفائضة للمؤسسة الموضوعة في حساب الإيداع، أوراق تجارية محصلة أو مخصومة...)
- أخطاء ترتكبها المؤسسة.

1. تعريف المقاربة البنكية :

هي وثيقة داخلية يتم إعدادها من أجل القيام بمقاارنة (مطابقة) الأرصدة، بين حساب البنك لدى المؤسسة (حساب البنك المسجل في دفاتر يومية المؤسسة) وحساب المؤسسة لدى البنك – الكشف البنكي– وإذا اتضح هناك فروقات يتم معالجتها عن طريق قيود التسوية.

2. أهمية المقاربة البنكية :

تكمن أهمية المقاربة البنكية في التعرف على الفروقات الموجودة بين الحسابين – حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك– ومعالجتها محاسبيا، بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة (الأموال المودعة في البنك) خاصة في حال أخطاء من

البنك، وكذا تعد أداة رقابية للتأكد من رصيد البنك من مصدر داخلي وآخر خارجي، وتجنب الوقوع في خطأ إصدار شيك بدون رصيد.

3. **مراحل إعداد المقاربة البنكية :**

يتم إعداد المقاربة البنكية وفق أهم المراحل التالية :

- شطب العمليات الظاهرة في كلا الجانبين (حساب المؤسسة لدى البنك، وكشف الحساب)، مع أخذ بعين الإعتبار العمليات الظاهرة في دفتر الأستاذ البنكي مدينة، تظهر في كشف الحساب دائنة، والعكس بالعكس؛
- العمليات غير الظاهرة في كشف الحساب تدرج في جدول حساب المؤسسة لدي البنك،
- والعمليات غير الظاهرة في دفتر الأستاذ البنكي تدرج في جدول حساب البنك لدى المؤسسة؛
- الأخطاء المرتكبة تسجل في نفس الجانب مع عكس وضعيتها (مدين دائن) مثل : خطأ في دفتر الأستاذ البنكي يسجل في جدول حساب البنك لدى المؤسسة مع عكس وضعيته
- تسجيل قيود التسوية المحاسبية وفقا للمقاربة البنكية للعمليات المدرجة في جدول حساب البنك لدى المؤسسة فقط وهي الحالات المذكورة أعلاه (أسباب الإختلافات : 4، 5، 6) أما الحالات الأخرى فهي لا تتطلب تسجيل محاسبي في اليومية، وإنما تظل المؤسسة تراقبها في الفترات المقبلة حتي يتم تسويتها من طرف البنك، أو إبلاغ البنك فيما يخص الأخطاء الواردة في كشف الحساب.

مثال: كشف الحساب المرسل من البنك الوطني الجزائري BNA إلى إحدى المؤسسات في 2021/12/31 ، أوضح رصيدا دائنا بمبلغ : 500 147 3 دج لصالح المؤسسة ، بينما كان رصيد حساب البنك في دفاتر المؤسسة مدينا بمبلغ : 470 953 3 دج ، وبعد الإطلاع على السجلات المحاسبية في دفاتر المؤسسة ومقارنتها بدفاتر البنك اكتشف المحاسب الفروق التالية :

- شيك رقم 067 بمبلغ: 000 140 دج، حرر لأمر الصندوق الضمان الإجتماعي، لم يرد ضمن كشف الحساب .
- شيك رقم 069 بمبلغ 500 230 دج محرر لأمر المردين عمر، لم يرد ضمن كشف الحساب.
- مصاريف مسك حساب وردت ضمن الكشف بمبلغ 500 47 دج.
- فوائد دائنة محصلة متعلقة بالدورة السابقة بمبلغ : 530 98 دج، لم تستلم المؤسسة الإشعار
- تحويل من الزبون علي مبلغ 000 900 دج، سجل مريتين في محاسبة المؤسسة .
- أوراق مستحقة ودفعت من قبل البنك بمبلغ 500 327 دج، لم تستلم المؤسسة الإشعار المدين

المطلوب : إجراء عملية المقاربة البنكية وقيود التسوية اللازمة .

حل المثال :

حساب المؤسسة لدى البنك (كشف الحساب)		
البيان	**مدين**	**دائن**
الرصيد في 2021/12/31		**3,147,500.00**
شيك رقم 067 لأمر ض. الاجتماعي	140,000.00	
شيك رقم 069 لأمر المورد عمر	230,500.00	
رصيد دائن	**2,777,000.00**	
المجموع	**3,147,500.00**	**3,147,500.00**

حساب البنك لدى المؤسسة (حـ. 512)		
البيان	**مدين**	**دائن**
الرصيد في 2021/12/31	**3,953,470.00**	
مصاريف مسك الحساب		47,500.00
فوائد دائنة للدورة الماضية	98,530.00	
تحويل من الزبون علي سجل مريتين		900,000.00
أوراق مقيمة مستحقة		327,500.00
رصيد مدين		**2,777,000.00**
المجموع	**4,052,000.00**	**4,052,000.00**

بعد إجراء المقاربة البنكية نقوم بإثبات قيود التسوية، وهي تلك الظاهر في حساب البنك لدى المؤسسة، لأنها لم تسجل بعد في الدفاتر المحاسبية خلال السنة، وأما عن العمليات الظاهرة في حساب المؤسسة لدى البنك فتقوم المؤسسة بمراقبتها خلال الفترة المقبلة أين ممكن تظهر في كشف الحساب

627		ح/ المصاريف البنكية	47 500	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		47 500
		إثبات المصاريف البنكية		
512		ح/ بنوك الحسابات الجارية	98 530	
	4676	ح/ الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة		98 530
		إثبات الفوائد الدائنة المحصلة		
411		ح/ حسابات الزبائن	900 000	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		900 000
		إلغاء قيد تحصيل الزبائن		
403		ح/ الأوراق التجارية	327 500	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		327 500
		تسوية الأوراق التجارية المستحقة		

الضريبة على أرباح الشركات IBS

1. **المفهوم :**

تؤسس ضريبة سنوية تسمى الضريبة على أرباح الشركات على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات، والخاضعة للنظام الضريبي الحقيقي، وتحسب إنطلاقا من النتيجة الجبائية، حيث أن هذه الأخيرة تحسب من العلاقة التالية :

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية قبل الضريبة + إعادة إدماج _ التخفيضات _ خسائر أربع سنوات سابقة

2. **الحساب :**

عند حساب النتيجة الجبائية يتم حساب الضريبة IBS بنسبة مؤوية وفق المعدلات التالية :

- معدل : 19 % : نشاط إنتاج السلع؛
- معدل : 23 % : نشاط البناء والأشغال العمومية والري، وكذا أنشطة السياحة والحمامات، بإستثناء وكالات الأسفار؛
- معدل : 26 % : الأنشطة الأخرى، مثل : بيع السلع، الخدمات....

3. **نظام التسبيقات :**

يتم إجراء تسبيقات لضريبة على أرباح الشركات وذلك خلال السنة المالية، ويحسب هذا التسبيق بـ 30 %من الضريبة المتعلقة بالربح المحقق في آخر السنة المالية المختتمة عند تاريخ استحقاقها، وهذه الأقساط تدفع وفق الرزنامة التالية :

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

يتم إثبات التسبيقات محاسبيا عند تسديدها وفق القيد المحاسبي التالي :

4441		ح/ الدولة–تسبيقات للضرائب على النتائج	xxxx	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		xxxx
		إثبات التسبيق للضريبة على أرباح الشركات		

4. **التسجيل المحاسبي للضريبة على أرباح الشركات :**

يتم إثبات الضريبية المستحقة كمصروف في نهاية الدورة المحاسبية وفق القيد المحاسبي التالي :

695		ح/ الضرائب على الأرباح	xxxx	
	4442	ح/ الضريبة المستحقة على النتائج		xxxx
		إثبات الضريبة على أرباح الشركات		

وتكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات مع وجود التسبيقات :

الحالة الأولى : مجموع التسبيقات مساوي لمقدار الضريبة المستحقة أي (مجموع حـ/4441 = حـ/4442)، تقوم المؤسسة بإقفال الحسابين في قيد محاسبي واحد؛

4442		ح/ الضريبة المستحقة على النتائج	xxxx	
	4441	ح/ الدولة–تسبيقات للضرائب على النتائج		xxxx
		إقفال حساب الضريبة على أرباح الشركات		

الحالة الثانية : مجموع التسبيقات أقل من مقدار الضريبة المستحقة أي (مجموع حـ/4441 < 4442)، وفق هذه الوضعية يتم إقفال الحسابين مع وجود فرق يسمى برصيد التصفية يجب أن يسدد قبل 04/30/ن+1 وذلك كما يلي :

4442		ح/ الضريبة المستحقة على النتائج	xxxx	
	4441	ح/ الدولة–تسبيقات للضرائب على النتائج		xxxx
	4486	ح/ الضريبة واجبة الدفع (رصيد التصفية)		
		إثبات رصيد التصفية		

4486		ح/ الضريبة واجبة الدفع (رصيد التصفية)	xxxx	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		xxxx
		تسديد الضريبة على أرباح الشركات		

الحالة الثالثة : مجموع التسبيقات أكبر من مقدار الضريبة المستحقة أي (مجموع حـ/4441 > 4442)، وفق هذه الوضعية يتم إقفال الحسابين مع وجود فرق مدين يسجل في حـ.4487 يسمى برصيد التصفية يتم استرجاعه في السنة المقبلة من أول تسبيق يتم تقديمه.

4442		ح/ الضريبة المستحقة على النتائج	xxxx	
4487		ح/ الضريبة على النتائج قابلة للإسترجاع		xxxx
	4441	ح/ الدولة–تسبيقات للضرائب على النتائج		
		إثبات رصيد التصفية قابل للإسترجاع		

مثال : مؤسسة إنتاجية "SPA KPMG" تضع بين يديك المعلومات المتعلقة بنتائج الدورة 201N :

البيان	المبالغ
النتيجة المحاسبية الإجمالية :	3 400 000
مصاريف كراء عقار لصالح المسير	56 500
مخصصات إهتلاك 03 سيارات سياحية تمت حيازتها بتاريخ : N /03/20 ، غير مرتبطة بنشاط المؤسسة (معدل الإهتلاك 25%)	750 000
مصاريف رعاية التظاهرات الرياضية والعلمية والثقافية وترقية مبادرات الشباب	2 085 000
فوائض التنازل عن تثبيتات تم التعهد بإعادة إستثمارها	199 000
إعانة نقدية مقدمة لأحد الجمعيات المتعلقة برعاية ذوي الإحتياجات الخاصة	1 398 000
فوائض التنازل عن تثبيتات تمت حيازتها منذ 4 سنوات، غير متعهد بإعادة إستثمارها	200 000
أرباح صافية متحصل عليها من أحد الفروع	398 000
خسائر الدورة N−1	599 000

- رقم الأعمال الدورة : 000 000 20 دج.
- مجموع تسبيقات الضريبة على أرباح الشركات المسددة لمصلحة الضرائب خلال الدورة : 000 10دج.
- ورد في محضر الجمعية العامة للمؤسسة بتاريخ N+1/06/05 : تكوين إحتياطي قانوني، الباقي يوزع على الشركاء

المطلوب :

تحديد قيمة الضريبة على أرباح الشركات (معدل الضريبة IBS : 19%،) والقيام التسجيلات المحاسبية التالية :

- تسجيل مختلف القيود المحاسبية المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات، بما في ذلك قيد التسديد بتاريخ N+1/03/10
- تسجيل محاسبي للتسبيق الأول المتعلق بالضريبة IBS N+1، والمسدد بتاريخ : N+1/03/20
- تسجيل محاسبي لتوزيع الأرباح المتعلقة بسنة 201N ، بناءا على محضر الجمعية العامة.

حل المثال :

1. تحديد النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات

البيان	المبالغ	
النتيجة المحاسبية الإجمالية :	3 400 000	+
مصاريف كراء عقار لصالح المسير	56 500	+
مخصصات إهتلاك 03 سيارات سياحية، غير مرتبطة بنشاط المؤسسة [01]	187 500	+
مصاريف رعاية التظاهرات الرياضية والعلمية والثقافية وترقية مبادرات الشباب [02]	85 000	+
إعانة نقدية مقدمة لأحد الجمعيات المتعلقة برعاية ذوي الإحتياجات الخاصة [03]	398 000	+

أرباح صافية متحصل عليها من أحد الفروع	398 000	-
فوائض التنازل عن تثبيتات تمت حيازتها منذ 4 سنوات، غير متعهد بإعادة إستثمارها[04]	130 000	-
خسائر الدورة N-1	599 000	-
النتيجة الجبائية	3 000 000	=
الضريبة على أرباح الشركات : 000 000 3 *0,19	570 000	

[01] يحسب : 750 000 - (000 000 1 * 0,25* 3 * 12/9)

[02] يحسب : 2 085 000 - (000 000 20 *0,1)

[03] يحسب : 1 398 000 - 1 000 000

[04] يحسب : 000 200 *0,65

بالنسبة لفوائض التنازل عن تثبيتات تم التعهد بإعادة إستثمارها، لا تؤخذ بعين الإعتبار لأنه تم إستبعادها من النتيجة المحاسبية خلال السنة، وذلك بجعل حـ752 م، 10621د، من خلال القيد التالي :

752		ح/ الضريبة واجبة الدفع (رصيد التصفية)	199 000	
	10621	ح/ فوائض التنازل عن تثبيتات تم التعهد بإعادة إستثمارها		199 000
		التعهد بإعادة إستثمار الفوائض		

بتاريخ 201N/12/31 تقوم المؤسسة بإثبات القيود المحاسبية التالية

695		ح/ الضرائب على الأرباح	570 000	
	4442	ح/ الضريبة المستحقة على النتائج		570 000
		إثبات الضريبة على أرباح الشركات		
4442		ح/ الضريبة المستحقة على النتائج	570 000	
	4441	ح/ الدولة-تسبيقات للضرائب على النتائج		10 000
	4486	ح/ الضريبة واجبة الدفع (رصيد التصفية)		560 000
		إثبات رصيد التصفية		

يمثل القيد المحاسبي الأول إثبات الضريبة المستحقة، أما القيد الثاني يتمثل في إثبات رصيد التصفية وهي الضريبة واجبة الدفع قبل 30 أفريل من السنة المقبلة. وبتاريخ التسديد يتم إثبات هذا القيد

4486		ح/ الضريبة واجبة الدفع (رصيد التصفية)	560 000	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		560 000
		تسديد الضريبة على أرباح الشركات		

بتاريخ 20/03/20N+1 تم تسديد التسبيق الأول للضريبة على أرباح الشركات لهذه السنة، ويحسب من خلال النتيجة الجبائية لسنة 201N

= 000 000 3*0,19*0,3 = 171 000

4441		ح/ الدولة–تسبيقات للضرائب على النتائج	xxxx	
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		xxxx
		إثبات التسبيق للضريبة على أرباح الشركات		

2. تخصيص الربح وفق محضر الجمعية العامة بتاريخ 05/06/20N+1

	المبالغ	
النتيجة المحاسبية الصافية [05]	2 830 000	+
خسائر الدورة N–1	599 000	–
الربح القابل للتخصيص	**2 231 000**	=
الإحتياطي القانوني = 2 231 000 * 0,05 = 111 550	111 550	–
الباقي الموزع على الشركاء (الربح القابل للتوزيع)	2 119 450	=

[05] = النتيجة المحاسبية الإجمالية – الضريبة على أرباح الشركات

= 3 400 000 – 570 000

110		ح/ الترحيل من جديد	2 231 000	
	1061	ح/ الإحتياطي القانوني		111 550
	457	ح/ الشركاء الحصص الواجب دفعها		2 119 450
		إثبات توزيع الأرباح بموجب محضر جمعية عامة		

ملاحظة :

تطرقنا في جدول حساب النتيجة الجبائية لبعض العناصر غير قابلة للخصم والتي تمثل مصاريف غير مقبولة جبائية، وكذا تخفيضات والتي تمثل إيرادات معفية بموجب القانون الجبائي. بالمقابل نجد بعض المصاريف والإيرادات فيها شرط زمني لقبولها في الوعاء الجبائي، يتم معالجتها بطريقة خاصة نتطرق إليها في المحور الموالي.

الضرائب المؤجلة

تُعتبر ضريبة الدخل من أهم البنود التي تخفض من قيمة الأرباح، لذا تحاول الإدارة جاهدة للاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي يمكن أن تكون لها انعكاسات إيجابية، ولعل القواعد المحاسبية والمتعلقة بتحديدال نتيجة، لا تتوافق في كثير من الأحيان مع القواعد الضريبية في تحديد هذه النتيجة، حيث يتطلب الأمر تعديل الربح المحاسبي وفقا لما نص عليه القوانين المحلية للوصل إلى الربح الضريبي، ومن أجل ذلك تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي IAS12 "ضرائب الدخل" لمعالجة هذه الإشكالية، وتم الأخذ بهذه المعالجة ضمن قواعد النظام المحاسبي المالي.

أولا: مفهوم الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج العبء الضريبي في الحسابات بشكل متناسب مع العمليات المسجلة خلالها، بغض النظر عن تاريخ أخذ هذه العمليات بعين الاعتبار ضمن القواعد الضريبية، وبالتالي فإن منشأ الضريبية المؤجلة بسبب وجود اختلافات مؤقتة. وهذا وفق فرض محاسبة الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات المالية، وحسب النظام المحاسبي المالي، المادة 2.134 منه تنشأ من :

- تفاوت زمني بين إثبات الإيراد أو العبء وفق القواعد المحاسبية وأخذه في الحسبان في القاعدة الضريبة؛
- خسائر ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان من المحتمل جدا حسمها من الأرباح الضريبية المستقبلية؛
- عمليات إقصاء أو إعادة معالجة تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

ثانيا : المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

ويمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة :

1. الضريبة المؤجلة أصول :

عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها النتيجة الجبائية أكبر من النتيجة المحاسبية ، وتعبر عن مقدار الضريبة المدفوعة مقدما لمصلحة الضرائب ومن المتوقع استردادها في الفترات المستقبلية. ومثال على ذلك : قساط إهتلاك التثبيتات محاسبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها الضريبي، الخسائر المرحلة، مصاريف معترف بها محاسبيا في السنة الحالية ضريبيا في الفترات المستقبلية : فوائد غير مسددة، مؤونة منحة التقاعد، ضرائب غير مسددة، خسائر صرف غير مسددة...إلخ.

يتم إثباتها محاسبيا وفق القيد التالي :

133		ح/ الضريبة المؤجلة أصول	xxxx	
	692	ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول		xxxx
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

وعند إسترجاع الضريبة المؤجلة في السنوات المقبلة يتم عكس القيد المحاسبي :

692		ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	xxxx	
	133	ح/ الضريبة المؤجلة أصول		xxxx
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول		

2. الضريبية المؤجلة خصوم :

عموما تنشأ في الحالة التي تكون فيها النتيجة الجبائية أقل من النتيجة المحاسبية ، وتعبر عن مقدار ضريبة الدخل واجبة الدفع بموجب القواعد الضريبية في الفترات المستقبلية. ومثال على ذلك : إهتلاك التثبيتات ضريبيا بوتيرة أسرع من اهتلاكها المحاسبي، مصاريف البحث والتطوير، إيرادات معترف بها محاسبيا في السنة الحالية ضريبيا في الفترات المستقبلية: إعانات الاستغلال والتوازن غير المحصلة، فوائد غير محصلة، أرباح صرف غير محصلة، فارق إعادة التقييم...إلخ.

يتم إثباتها محاسبيا وفق القيد التالي :

693		ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم	xxxx	
	134	ح/ الضريبة المؤجلة خصوم		xxxx
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

وعند إسترجاع الضريبة المؤجلة في السنوات المقبلة يتم عكس القيد المحاسبي :

134		ح/ الضريبة المؤجلة خصوم	xxxx	
	693	ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم		xxxx
		إسترداد الضريبة المؤجلة خصوم		

ملاحظة :

بالتسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة يتم التمييز بين الضريبة المستحقة والضريبية الجارية، وبالتالي يتم تعديل رصيد الضريبية المستحقة والمسجل في حـ.695 –هذا الرصيد تم تحديده على أساس القواعد الضريبية–بالتغيرات في ضرائب المؤجلة – سواءا بالزيادة أو بالنقصان–، ليصبح رصيد الضرائب على النتائج (حـ. 69X يعبر عن الضريبة الجارية والتي تم تحديدها وفق القواعد المحاسبية.

مثال : مؤسسة إنتاجية "SPA KPMG" تضع بين يديك المعلومات التالية المتعلقة بالدورة 2019 :

- 19/01/05 إقتناء معدات نقل بقيمة : 600 000 دج، المدة النفعية : 3 سنوات، أما مدة الإهتلاك المعترف بها جبائيا فهي : 05 سنوات.

- 19/11/23 : تحصلت المؤسسة على وعد بإعانة إستغلال بقيمة : 500 000 دج، تم تحصيلها بعد 02 أشهر (أي في 2020)، تم تسجيل إيراد الإعانة محاسبيا بتاريخ الوعد، وأما عن القواعد الضريبية يتم الإعتراف بإيراد الإعانة بتاريخ التحصيل.
- 19/12/31 : تم إثبات مصروف الفائدة المتعلق بالدورة بقيمة : 20 000دج، والذي تم تسديده بعد شهر. تم تسجيل مصرف الفائدة ضمن السنة المالية، وأما عن القواعد الضريبية فمصروف الفائدة غير قابل للخصم إلى غاية تاريخ التسديد.

المطلوب : تسجيل العمليات الضرورية المتعلقة بالضرائب المؤجلة لسنة 2019، علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات : 19%.

الحل:

أ. بالنسبة للعملية الأولى : الفارق الزمني بين قسط الإهتلاك المحاسبي والجبائي للمعدات

حساب قط الإهتلاك المحاسبي : 600 000 / 3 = 200 000 دج.

حساب قط الإهتلاك الجبائي : 600 000 / 5 = 120 000 دج.

وفي الجدول التالي توضيح الفارق الزمني بين قسط الإهتلاك المحاسبي والجبائي وطريقة حساب الضرائب المؤجلة.

البيان	2019	2020	2021	2022	2023
الإهتلاك المحاسبي	200 000	200 000	200 000	0	0
الإهتلاك الجبائي	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000
الفارق الزمني [01]	80 000	80 000	80 000	(120 000)	(120 000)
الضرائب المؤجلة [02]	15 200	15 200	15 200	(22 800)	(22 800)

[01] الفارق الزمني = الإهتلاك المحاسبي– الإهتلاك الجبائي.

[02] الضرائب المؤجلة = الفارق الزمني x 19% (معدل الضريبة على النتائج).

بما أن الإهتلاك المحاسبي كان بوتيرة أسرع من الإهتلاك الجبائي، مما يؤدي لمصروف محاسبي أكبر من المصروف المعترف به جبائيا، وبالتالي نقوم بإثبات قيد الضرائب المؤجلة أصول إبتداءا من سنة 2019، ويستمر الفارق الزمني إلى غاية سنة 2023 وهو تاريخ إقفال حساب الضرائب المؤجلة أصول.

يتم إثباتها محاسبيا للسنوات 2019 و 2020 و 2021 وفق القيد التالي :

133		ح/ الضريبة المؤجلة أصول	15 200	
	692	ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول		15 200
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

وعند إسترجاع الضريبة المؤجلة في السنوات المقبلة 2022 و 2023 يتم عكس القيد المحاسبي :

692		ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	22 800	
	133	ح/ الضريبة المؤجلة أصول		22 800
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول		

بعد إثبات هذا القيد المحاسبي لسنة 2023 يجب أن يكون ح/ 133 الضريبة المؤجلة أصول مرصد.

ب. بالنسبة للعملية الثانية : الفارق الزمني المؤقت الخاص بإعانة الإستغلال

بما أن هناك فارق زمني مؤقت بين القواعد المحاسبية والجبائية فيما يخص إعانة إستغلال، الأولى تعترف بالإعانة ضمن إيرادات السنة المالية بموجب مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني أي في سنة الوعد، أما القواعد الجبائية في سنة التحصيل، وهذا الفارق الزمني يجعل النتيجة الجبائية أقل من النتيجة المحاسبية وبالتالي نقوم بإثبات قيد الضرائب المؤجلة خصوم سنة 2019، وفق القيد التالي :

693		ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم	95 000	
	134	ح/ الضريبة المؤجلة خصوم		95 000
		إثبات الضريبة المؤجلة خصوم		

وعند تحصيل الإعانة سنة 2020 نقوم بإسترداد وفق القيد التالي :

134		ح/ الضريبة المؤجلة خصوم	95 000 [01]	
	693	ح/ فرض الضريبة المؤجلة خصوم		95 000
		إسترداد الضريبة المؤجلة خصوم		

[01] مبلغ الضرائب المؤجلة أصول = 500 000 دج x 19% .

ت. بالنسبة للعملية الثالثة : الفارق الزمني المؤقت الخاص بمصروف الفائدة

بما أن هناك فارق زمني مؤقت بين القواعد المحاسبية والجبائية فيما يخص مصروف الفائدة، الأولى تعترف بالفائدة ضمن مصاريف السنة المالية بموجب مبدأ إستقلالية الدورات وفرض الإستحقاق،

أما القواعد الجبائية في سنة التسديد، وهذا الفارق الزمني يجعل النتيجة الجبائية أكبر من النتيجة المحاسبية وبالتالي نقوم بإثبات قيد الضرائب المؤجلة أصول سنة 2019، وفق القيد التالي :

133		ح/ الضريبة المؤجلة أصول	3 800 [01]	
	692	ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول		3 800
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

وعند تسديد الفائدة سنة 2020 نقوم بإسترداد الضريبة المؤجلة وفق القيد التالي :

692		ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	3 800	
	133	ح/ الضريبة المؤجلة أصول		3 800
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول		

[01] مبلغ الضرائب المؤجلة أصول = 20 000 دج x 19% .

3. الضرائب المؤجلة على الخسائر القابلة للتأجيل :

قدم المشرع الجبائي الجزائري إمتياز للمؤسسات بترحيل الخسائر لأربع سنوات قادمة وطرحها من الوعاء الضريبي، بالمقابل نتعامل مع هذه المعالجة بإثبات الضرائب المؤجلة أصول بشرط وجود إحتمال كبير طرحها من الأرباح الجبائية المستقبلية، وحينها نقوم بإسترداد قيمة الضرائب المؤجلة.

المثال : مؤسسة "SPA ALPHA1" تضع بين يديك المعلومات التالية المتعلقة :

السنوات	2019	2020
النتيجة المحاسبية	300 000-	200 000

المطلوب : تسجيل العمليات الضرورية المتعلقة بالضرائب المؤجلة لسنة 2019 و 2020، علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات : 26%.

الحل :

نقوم في سنة 2019 بإثبات الضرائب المؤجلة أصول على الخسائر القابة للتأجيل وفق القيد التالي :

133		ح/ الضريبة المؤجلة أصول	78 000 [01]	
	692	ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول		78 000
		إثبات الضريبة المؤجلة أصول		

وعند تحقيق الأرباح في السنوات المقبلة بما فيها سنة 2020 نقوم بإسترداد الضريبة المؤجلة، إما مرة واحدة أو عدة سنوات في حدود السنة الرابعة وفق القيد التالي :

692		ح/ فرض الضريبة المؤجلة أصول	52 000 [02]	
	133	ح/ الضريبة المؤجلة أصول		52 000
		إسترداد الضريبة المؤجلة أصول		

[01] مبلغ الضرائب المؤجلة أصول = 300 000 دج x 26% .

[02] مبلغ إسترداد الضرائب المؤجلة أصول = 200 000 دج x 26% .

والباقي غير المسترد من الضرائب المؤجلة أصول يكون في السنوات المقبلة عند تحقيق الأرباح وبمقدار طرح الخسائر من تلك الأرباح نقوم بإسترداد الضرائب المؤجلة

الفصل الثالث : السياسات والتقدير المحاسبي وتصحيح الأخطاء

أولا : السياسات المحاسبية

1. المفهوم :

يقصد بالسياسات المحاسبية مختلف المبادئ والأسس والقواعد والطرق التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وتقديم القوائم المالية المالية[1]، ومن أمثلة على ذلك :

- تعدد طرق إهتلاك التثبيتات : الإهتلاك الخطي، المتناقص، حسب وحدات الإنتاج؛
- طرق تقييم المخرجات من المخزونات : طريقة FIFO و CUMP ؛
- طرق الجرد المحاسبي للمخزونات : الجرد الدائم، الجرد المستمر.

وحسب النظام المحاسبي المالي لدينا مبدأ ثبات الطرق المحاسبية، والذي يعني به أن الإجراءات والطرق والسياسات المحاسبية التي يتم إختيارها يجب أن يتم إتباعها بصورة ثابتة ومنتظمة خلال فترات المحاسبية المختلفة، وقد تم الإشارة إلى هذا المبدأ في نص المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08[2].

وكإستثناء على هذا المبدا يمكن تغيير السياسات والطرق المحاسبية إلا في الحالات التالية :

- اذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد (مثل تطبيق SCF لأول مرة سنة 2010)؛
- أو أنه يسمح بتحسين في عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية.

2. المعالجة المحاسبية :

يجب أن يتم تقديم تأثير التغيير في الطريقة المحاسبية أو تصحيح خطأ جوهري على نتائج الدورات السابقة، بعد المصادقة عليه من قبل الهيئات المسيرة المخول إليها، كتعديل في الرصيد عند افتتاح النتائج غير الموزعة "مرحل من جديد ح/ 11" الخاص بالدورة ،والا على حساب الاحتياطي المناسب للنتائج غير الموزعة.

مثال :

قامت الشركة SPA PTS بتغيير طريقة تقييم مخزونها في الدورة 2020. نظرا لكونها دخلت في مجموعة شركات، أين الإجراءات المحاسبية تنص على تطبيق طريق الوارد أولا صادر أولا FIFO في حين أنها تطبق طريقة الوسطي المرجح CUMP. وفيما يلي المعلومات حول تقييم المخزون:

[1] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، 2018، ص133

[2] الجريدة الرسمية، العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص12.

البيان	CUMP	FIFO	الفرق
المخزون في 2019/12/31	27 000	29 500	2 500
المخزون في 2020/12/31	42 000	50 000	8 000

لهذا قررت المؤسسة إستعمل طريقة FIFO إبتداءا من سنة 2020.

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة.

الحل :

نسجل الاثر لتغيير الطريقة التي تخص تقييم المخزون على الأموال الخاصة للدورة 2020 التسجيل يكون في 1 جانفي 2020

30		ح/ مخزون البضاعة	8 000	
	11	ح/ الترحيل من جيد		8 000
		فارق تغيير الطرق المحاسبية لمخزون البضاعة		

ثانيا : التقديرات المحاسبية

عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام، أو مبلغ اهتلاك التثبيتات، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول و الالتزامات، وللمنافع المستقبلية المتوقعة و الالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصحيح لأخطاء، ومن الأمثلة على ذلك : إعادة تقدير المدة النفعية، القيمة المتبقية نهاية المدة النفعية، القيمة العادلة للأصول...إلخ (محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، ، ص146).

مثال:

في 2018/01/06 قامت مؤسسة SPA DT Pro بشراء آلة بمبلغ : 000 70دج HT، مجموع مصاريف النقل والتركيب : 2000 دج، وقد تم استخدامها في نفس التاريخ، وتم تحديد المدة النفعية للألة بـ : 5سنوات، وأن القيمة الباقية قدرت بمبلغ 6000 دج.

ومع بداية سنة 2021 قامت المؤسسة بإعادة تقدير المدة النفعية بـ: 06 سنوات.

المطلوب :

حساب قسط إهتلاك التثبيتات لسنة 2018، ومن ثم قسط الإهتلاك المعدل لسنة 2021.

الحل:

قسط الإهتلاك السنوي = (تكلفة الشراء – القيمة الباقية) / المدة النفعية

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بالشراء

72000 = 2000 + 70000 =

أساس الإهتلاك = 72000 – 6000 = 66000

قسط الإهتلاك السنوي = 66000 /5 = 13200

ويتم إثباته محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي :

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	13200	
	2815	ح/اهتلاك أحد الأصول الثابتة		13200
		تسجيل قسط الاهتلاكات		

حساب قسط الإهتلاك المعدل لسنة 2021

من أجل ذلك نقوم بحساب القيمة المتبقية الصافية وعلى أساسها نقوم بحساب الإهتلاك

القيمة المهتلكة الصافية = أساس الإهتلاك– الإهتلاك المتراكم

26 400 = (13200 x 3) – 66 000 =

قسط الإهتلاك المعدل لسنة 2021 = 6/26 400 = 4 400 دج، بدل إهتلاك 13 200 دج، المسجل في بداية المدة النفعية.

يمكن أن تنشأ الأخطاء فيما يتعلق بالاعتراف بعناصر القوائم المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وبالتالي لا تمتثل تلك العناصر للمعايير المحاسبية المطبقة إذا كانت تحتوي على أخطاء مادية أو غير مادية يتم ارتكابها عن قصد أو غير قصد أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتكون المؤسسة أمام نوعين من الأخطاء.

أولا : أخطاء مكتشفة قبل إقفال حسابات السنة المالية

ويتم تصحيحها في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية، بإحدى الطرق التالية :

1. المتمم الصفري :

يمكن إبعاد أثر المبالغ الخاطئة على أرصدة الحسابات وذلك بإيجاد المتمم الصفري لهذا المبلغ الخاطئ كالتالي (بن ربيع حنيفة، ص 110) :

- نطرح آخر رقم غير صفري في المبلغ الخاطئ من (10)، وباقي الرقم تطرح من (09)، وتضاف للمبلغ المحصل عليه أصفار المبلغ الخاطئ؛
- تسبق المبلغ المتحصل عليه بالرقم (1−) بإشارة سالب في الأعلى.

مثال :

قامت احدى الشركات بتسجيل قسط الإهتلاك السنوي للآلة بمبلغ 000 123 دج، وقبل إقفال الحسابات تبين أن المبلغ الصحيح هو 000 132 دج.

المطلوب : تصحيح الخطأ المحاسبي بطريقة المتمم الصفري

الحل:

حساب المتمم الصفري =

9 9 10
1 2 3 000
$^{1-}$ 877 000

التسجيل المحاسبي

681		ح/مخصصات الاهتلاكات	$^{1-}$ 877 000	
	2815	ح/اهتلاك الأصول الثابتة		$^{1-}$ 877 000
		تصحيح الخطأ المحاسبي لقسط الاهتلاكات		

يعد هذا القيد إلغاء للقيد الخاطئ، وبعده يتم إثبات القيد الصحيح وفق الشكل التالي :

681		ح/مخصصات الاهتلاكات	132 000	
	2815	ح/اهتلاك الأصول الثابتة		132 000
		إثبات قسط الاهتلاكات المصحح		

2. القيد العكسي :

الطريقة الأكثر إستعمالا لتصحيح الأخطاء المحاسبية هي القيد العكسي، حيث كخطوة أولى نقوم بتسجيل نفس القيد الخاطئ ولكن بعكس أرقام الحسابات، ومن ثم نعيد إثبات القيد الصحيح، ويمكن في حال وجود خطأ فقط في المبالغ يتم تسجيل القيد الصحيح بالفارق.

مثال :

قامت احدى الشركات بتسجيل قسط الإهتلاك السنوي للآلة بمبلغ 123 000 دج، وقبل إقفال الحسابات تبين أن المبلغ الصحيح هو 132 000 دج.

المطلوب : تصحيح الخطأ المحاسبي بطريقة القيد العكسي

الحل:

التسجيل المحاسبي

2815		ح/اهتلاك الأصول الثابتة	123 000	
	681	ح/مخصصات الاهتلاكات		123 000
		تصحيح الخطأ المحاسبي لقسط الاهتلاكات		

يعد هذا القيد إلغاء للقيد الخاطئ، وبعده يتم إثبات القيد الصحيح وفق الشكل التالي :

681		ح/مخصصات الاهتلاكات	132 000	
	2815	ح/اهتلاك الأصول الثابتة		132 000
		إثبات قسط الاهتلاكات المصحح		

3. الأخطاء المتمثلة في نسيان بعض العمليات :

يمكن أن يكون الخطأ عبارة عن نسيان بعض العمليات المحاسبية وهذا النوع من الأخطاء كثير الحدوث، وعند إكتشافه تقوم المؤسسة بإستدراك تسجيل العملية المنسية مباشرة، بدون اللجوء إلى الطرق سابقة الذكر (القيد العكسي والمتمم الصفري)

ثانيا : أخطاء مكتشفة بعد إقفال حسابات السنة المالية

يتم تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي، فحسب النظام المحاسبي المالي فإن تصحيح الأخطاء يتم تحميلها في حساب النتيجة "مرحل من جديد" للدورة الحالية، وإذا تعذر ذلك تحمل على حساب الاحتياطي الذي يوفق النتيجة غير الموزعة[1]، هذا بالنسبة للعمليات التي تشتمل على أحد حسابات النتائج، أما بالنسبة لوجود حسابات الميزانية فيتم تصحيحها بأحد الطرق السابقة.

مثال : مؤسسة +SPA IFOM بعد إقفال حسابات السنة المالية 2021، تم إكتشاف هذه الأخطاء من طرف المدقق الخارجي والمتمثلة في.

- وجود مصاريف سفر والإقامة بمبلغ : 56 000 دج، متعلقة بتنقلات المسير للخارج بتاريخ 2021/12/25، لم ينتبه المحاسب لهذه الفواتر؛
- تحصيل تسبيق من الزبون A ذو الترقم " 0023" بمبلغ 34 000 دج، سجل لصالح الزبون B ذو الترقيم "0032".

الحل :

1. بالنسبة للعملية الأولى :

بما أن العملية تؤثر في حساب النتائج (625) وهي حسابات سنوية ، إذن نقوم بإستعمل بدلها حساب 11 " ترحيل من جديد".

110		ح/ترحيل من جديد	56 000	
	4016	ح/موردوا الخدمات		56 000
		إثبات قسط الاهتلاكات المصحح		

2. بالنسبة للعملية الثانية :

بما أن العملية تؤثر في حسابات الميزانية فقط، وهي حسابات دائمة تراكمية، إذن في هذه الحالة نقوم بتصحيح الخطأ بشكل عادي سواءا بطريقة المتمم الصفري أو القيد العكسي كما شرحنا سابقا.

[1] الجريدة الرسمية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص21.

قائمة المراجع

1. بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي scf، ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الأولى،2016
2. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، منشورات كليك،2010.
3. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك،2013.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون 07 – 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08 – 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 – 11 ، العدد 27 ، 28 مايو 2008 ، الجزائر.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد19، 25 مارس2009، الجزائر
7. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS /IAS دروس وتطبيقات محلولة ، الأوراق الزرقاء 2012.
8. محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، 2018.
9. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر سنة2009،
10. tafighoult, R. (2015). Le système comptable financier, la comptabilité financière selon les normes comptables algériennes . première édition.
11. TAZDAIT Ali, **Maitrise du système comptable financier**, Edition ACG, Alger, 2009