



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور - الجلفة -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

## محاضرات في مقياس: المحاسبة المالية المعمقة

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

شعبة علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية



الاعداد:

الدكتور: جرد نورالدين

أستاذ محاضر - أ -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الجزائر - جامعة الجلفة

2024/2023

## قائمة المحتويات:

1. الأغلفة التجارية؛
2. الأوراق التجارية ؛
3. العقود طويلة الأجل ( عقود الإنجاز)؛
4. عقود الإيجار التمويلية ؛
5. محاسبة الرواتب والأجور؛
6. الضرائب المؤجلة ؛
7. الأدوات المالية ؛
8. المقاربة البنكية ؛
9. تصحيح الأخطاء ؛
10. تسوية حسابات التكاليف والإيرادات ؛
11. الإهلاكات ؛
12. المؤونات وخسائر القيم ؛
13. الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به ؛
14. الأحداث اللاحقة بعد الإقفال .

## تمهيد :

تحتوي هذه المطبوعة على مجموعة من المحاضرات الأساسية في مقياس المحاسبة المالية المعتمّقة مدعّمة بمجموعة من الأمثلة والتمارين التوضيحية التي تساعد طالب المحاسبة على الالمام بالمفاهيم المحاسبية الأساسية اللازمة للعمل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهي مطبوعة تستهدف طلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وجباية.

وستتطرق هذه المطبوعة لسلسلة محاضرات وفقا للبرنامج الوزاري المقترح لهذا المقياس، حيث تتناول في البداية العمليات الروتينية للمؤسسة الاقتصادية مع زبائنها (الأغلفة التجارية، الأوراق التجارية) ، ثم تعالج العقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية ، كما تتناول محاسبة الرواتب والأجور في المؤسسة الاقتصادية ، ثم الضرائب المؤجلة والأدوات المالية، وفي الأخير تدرس مختلف جوانب أعمال نهاية السنة.

## 1. محاسبة الأغلفة :

**1- تمهيد:** يصنف النظام المحاسبي المالي الأغلفة حسب درجة استخدامها في المؤسسة، فهناك غلافات تستهلك مباشرة في المؤسسة بمجرد استعمالها وهناك غلافات يتم استعمالها لعدة مرات في المؤسسة و عليه فإنه يوجد نوعين من الغلافات:

- غلافات تالفة ( غير متداولة أو غير قابلة للاسترجاع) - غلافات مسترجعة ( متداولة).

**2- الغلافات التالفة:** تعالج الغلافات التالفة ضمن حسابات المخزونات عند شرائها و عند إستهلاكها وقد خصص النظام المحاسبي المالي حساب خاص بها و هو ح/326 الغلافات و تعالج محاسبيا كما يلي:

### أ- حالة الشراء:

382	تموينات أخرى	XXX	XXX
401	موردو المخزونات	XXX	XXX
326	غلافات	XXX	XXX
382	تموينات أخرى	XXX	XXX

### ب- حالة إستهلاكها (إستعمالها):

602	استهلاك تموينات أخرى	XXX	XXX
326	غلافات	XXX	XXX

### 3- الغلافات المسترجعة:

تعالج الغلافات المسترجعة عند المؤسسة التي تقوم بشرائها ككتيبات مادية تدرج في ح/218 و تسجل محاسبيا كما يلي:

2186	أغلفة متداولة	XXX	XXX
404	موردو التثبيات	XXX	XXX

**أ. تقديم الغلافات برسم الأمانة:** في بعض الحالات تقوم المؤسسة ببيع منتجات أو بضائع داخل أغلفة قابلة للاسترجاع مقدمة للزبون على أساس أن يقوم هذا الأخير بإرجاعها إلى المؤسسة، و يتم تقديم هذه الغلافات مقابل مبلغ مالي يتم إرجاعه إلى الزبون بمجرد استرجاعها.

وتكون المعالجة المحاسبية لعملية تقديم الغلافات برسم الأمانة كما يلي:

**- عند الزبون :** عندما يقدم الزبون بشراء بضاعة من عند المورد داخل أغلفة متداولة يجب أن يقدم مبلغ مالي كضمان يسجل في ح/4092 موردون- أمانات مدفوعة، و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

380	مشتريات بضاعة	XXX	XXX
4096	موردون- أمانات مدفوعة	XXX	XXX
401	موردو المخزونات	XXX	XXX

XXX	XXX	بضاعة	380	30
XXX		مشتريات بضاعة		

- عند المورد: عند ما يقوم المورد ببيع مخزونات داخل أغلفة متداولة يتحصل على مبلغ مالي كضمان مقابل استرجاع الأغلفة المتداولة يسجل في ح/4196 زبائن - أمانة تحت التسديد، و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

XXX	XXX	زبائن	700	411
XXX		مبيعات بضاعة		
XXX		زبائن - أمانة تحت التسديد	4196	
XXX	XXX	بضاعة مستهلكة	30	600
XXX		بضاعة		

ب. إرجاع الأغلفة: عند إنتهاء المدة المتفق عليها بين الزبون و المورد يتم إرجاع الغلافات من الزبون إلى المورد مع إرجاع

الضمان و هذا ما يؤدي إلى إمكانية حدوث الحالات التالية:

- إرجاع الغلافات سليمة؛

- إرجاع الغلافات معطوبة؛

- عدم إرجاع الغلافات بسبب احتفاظ الزبون بها (تنازل المورد عن الأغلفة لصالح الزبون).

و تتم المعالجة المحاسبية للحالات السابقة كما يلي :

- عند الزبون:

- إرجاع الغلافات سليمة: في حالة إرجاع الغلافات سليمة يتم ترصيد ح/4096 ويقابله ح/401 كما يليك

XXX	XXX	موردو المخزونات	4096	401
XXX		موردون - أمانات مدفوعة		

- إرجاع الغلافات معطوبة جزئيا أو كليا:

في هذه الحالة فإن فارق قيمة العطب تسجل في الجانب المدين 6136 نقص في مواد التعبئة والتغليف كما يلي:

XXX	XXX	موردو المخزونات	4096	401
XXX		نقص في مواد التعبئة و التغليف		6136
XXX		موردون - أمانات مدفوعة		

- الاحتفاظ بالغلافات:

XXX	XXX	تثبيتات مادية أخرى	4096	218
XXX		موردون - أمانات مدفوعة		

- عند المورد:

- إرجاع الغلافات سليمة:

4196	زبائن - أمانة تحت التسديد	XXX	XXX
411	زبائن		XXX

- إرجاع الغلافات معطوبة جزئيا أو كليا:

في هاته الحالة نبرر فارق قيمة العطب كإيراد تسجل في الجانب الدائن في 7086 زيادة في مواد التعبئة و التغليف كما يلي:

4196	زبائن - أمانة تحت التسديد	XXX	XXX
411	زبائن		XXX
7086	زيادة في مواد التعبئة و التغليف		XXX

- في حالة التنازل عن الغلافات:

4196	زبائن - أمانة تحت التسديد	XXX	
2818	اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (الأغلفة) إن وجد	XXX	
2918	خسائر قيمة عن التثبيتات العينية الأخرى (الأغلفة) إن وجدت	XXX	
652	نواقص قيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية	XXX	
2186	أغلفة متداولة	XXX	أو
752	فوائض قيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية	XXX	

تموين : خلال شهر جانفي من سنة 2019 قامت شركة آفاق بالعمليات التالية :

في 1/5 شراء 120 علبة ب 2500 دج /للوحدة( خ ر)، موجهة لتغليف البضائع المباعة ( غير مسترجعة) ؛

1/6 شراء 15 غلاف ( قابلة للاسترجاع)، بسعر إجمالي 150 000 دج( خ ر)، ستوجه في معاملات الشركة مع زبائنها (كضمانات محجوزة)؛

1/9 بيع بضائع للزبون أحمد بسعر 1 800 000 دج( خ ر )محتواة في 20 علبة(أغلفة غير مسترجعة)؛

1/10 بيع بضائع للزبون علي ب 3 600 000 دج( خ ر ) مع 3 أغلفة مسترجعة ب 15 000 دج عن كل غلاف (ضمانات محجوزة)؛

1/20 تحرير فاتورة استرداكية Facture d'avoir للزبون علي بعد رجوع كامل الأغلفة سليمة ؛

1/25 بيع بضائع للزبون عمر ب 2 100 000 دج ( خ ر ) مع 6 أغلفة مسترجعة ب 15 000 دج عن كل غلاف (ضمانات محجوزة)؛

1/30 تحرير فاتورة استرداكية Facture d'avoir للزبون عمر بعد رجوع كامل الأغلفة وفق الشروط التالية:

- 3 أغلفة سليمة بالكامل، إرجاع كامل مبلغ الضمان ؛
- 2 أغلفة تالفة جزئياً، إنقاص 2 000 دج عن كل غلاف ؛
- 1 غلاف قرر الزبون الاحتفاظ به، وتم التنازل عليه بقيمة الضمان (مبلغ الإهلاك المتراكم بتاريخ التنازل 10000 دج).

**المطلوب :** - تسجيل العمليات السابقة في يومية الشركة وفي يومية كل من الزبائن : أحمد، علي، عمر.

- تطبق الشركة هامش ربح 20 % من سعر البيع، ويتم استلام وتسليم البضائع والأغلفة بتاريخ الفاتورة.

### حل التمرين:

- التسجيل المحاسبي في يومية الشركة :

	300000	2019/1/5	أغلفة غير مسترجعة	3826
	57000		الرسم على القيمة المضافة	4456
357000			مورد المخزونات	401
			شراء أغلفة على الحساب وفق الفاتورة رقم .....	
		//		
300000	300000		دخول الأغلفة إلى مخازن المؤسسة	3826
		2019/01/06	أغلفة مسترجعة	2186
	150000		الرسم على القيمة المضافة	4456
178500	28500		موردو التثبيتات	404
			شراء أغلفة قابلة للاسترجاع وفق فاتورة رقم .....	
		2019/1/9		
1800000	2142000		بيع بضاعة للزبون أحمد محتواة في أغلفة غير مسترجعة	700
342000				4457
		//		
1500000	<sup>1</sup> 1500000		<sup>1</sup> تطبق المؤسسة 20% كهامش على التكلفة	600
50000	50000			602
1500000			خروج البضاعة مع الأغلفة المستهلكة	300
50000				326

		2019/1/10		
	4329000		حـ الزبائن	411
3600000			700	
45000		مبيعات البضاعة	4196	
684000		زبائن-أمانة تحت التسديد	445	
		الرسم على القيمة المضافة		
		بيع بضائع للزبون علي مع أغلفة مسترجعة		
	3000000	//		600
			30	
3000000		خروج البضاعة		
		2019/1/20		
	45000		411	4196
45000		استرجاع الأغلفة من عند الزبون علي		
		2019/1/25		
	2589000		700	411
2100000			4196	
90000			4457	
399000		بيع بضائع للزبون عمر مع أغلفة مسترجعة		
		//		
	1750000			600
1750000		خروج البضاعة	300	
		2019/1/30		
	45000			4196
45000		استرجاع ثلاثة أغلفة سليمة من عند الزبون عمر	411	
		//		
	30000			4196
4000			7086	
26000		استرجاع غلافين تالفين جزئيا من عند الزبون عمر	411	
		//		
	15000			4196
	10000			2818
10000			2186	
15000		التنازل عن غلاف لصالح الزبون عمر	752	



- التسجيل المحاسبي في يومية الزبون أحمد :

2142000	1800000	2019/1/9	مشتريات بضاعة	380
	342000		الرسم على القيمة المضافة	4456
			مورد المخزونات	401
			شراء بضاعة على الحساب وفق الفاتورة رقم .....	
			//	
1800000	1800000		دخول البضاعة إلى مخازن المؤسسة	30
				380

- التسجيل المحاسبي في يومية الزبون علي :

4329000	3600000	2019/1/10	مشتريات بضاعة	380
	684000		الرسم على القيمة المضافة	4456
	45000		موردون - أمانات مدفوعة	4096
			مورد المخزونات	401
			شراء بضاعة على الحساب وفق الفاتورة رقم .....	
			//	
3600000	3600000		دخول البضاعة إلى مخازن المؤسسة	30
				380
45000	45000	2019/01/20	إرجاع الأغلفة الثلاثة سليمة إلى المورد	401
				4096

- التسجيل المحاسبي في يومية الزبون عمر :

2589000	2100000	2019/1/25	مشتريات بضاعة	380
	399000		الرسم على القيمة المضافة	4456
	90000		موردون - أمانات مدفوعة	4096
			مورد المخزونات	401
			شراء بضاعة على الحساب وفق الفاتورة رقم .....	
			//	
2100000	2100000		دخول البضاعة إلى مخازن المؤسسة	30
				380

45000	45000	2019/01/30	4096	401
		إرجاع الأعلفة الثلاثة سليمة إلى المورد		
30000	26000 4000	//	4096	6136
		إرجاع غلافين تالفين جزئيا إلى المورد		
15000	15000	//	4096	2186
		الاحتفاظ بغلاف قابل للاسترجاع بسعر الضمان		

## 2. محاسبة الأوراق التجارية :

**1- تعريف الورقة التجارية :** الأوراق التجارية هي أوراق ناتجة عن المعاملات التجارية ( الشراء أو البيع )، فهي تمثل وسيلة أو أداة لدفع الديون من العملاء للموردين ومن أنواعها:

الكيميالة والسند لأمر ( التي هي عبارة عن أوراق تأمر بدفع مبلغ معين في تاريخ معين إلى المستفيد منها أو حاملها) ملاحظة: الشيك كذلك يمثل ورقة تجارية تستحق الدفع بمجرد الاطلاع عليها.

**2- الفرق بين الأوراق التجارية والأوراق المالية:** الأوراق التجارية هي أوراق ناتجة عن عملية البيع أو الشراء كما تم ذكره سابقا، أما الأوراق المالية فهي أوراق تمثل عملية التوظيف المالي أو الاستثمار المالي ومن أهم أنواعها: السندات والأسهم.

**3- المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:** لقد خصص النظام المحاسبي المالي حسابين خاصين بالأوراق التجارية وهما:

-ح/403: موردو السندات الواجب دفعها ( أوراق دفع)

-ح/413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها ( أوراق قبض)

**3-1- دراسة محاسبية لأوراق القبض (ح/413):** أوراق القبض تمثل أوراق تضمن للموردين الحصول على مستحقاتهم

الناتجة عن عملية البيع ويمكن تقسيم أوراق القبض إلى الحسابات الفرعية الآتية:

ح/413: أوراق القبض: - ح/4130: أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة.

- ح/4132: أوراق قبض مخصومة قبل الاستحقاق.

- ح/4135: أوراق قبض مقدمة للتحصيل.

أ. البيع على الحساب ثم تقديم الورقة التجارية: في بعض حالات البيع يقوم المورد بعملية بيع على الحساب ثم يقوم الزبون

بتقديم ورقة تجارية مقابل ديونه إلى المورد، في هذه الحالة نسجل عملية البيع أولا ثم استلام الورقة التجارية كما يلي :

411	زبائن	XXX	
700	مبيعات بضاعة	Xxx	
4457	رق م على المبيعات	xxx	
600	بضاعة مستهلكة	XXX	
30	مخزونات البضائع	xxx	
4130	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	XXX	
411	زبائن	xxx	

التمرين الأول: قامت مؤسسة بتاريخ 01/01 ببيع بضاعة بمبلغ 100.000 دج تكلفتها 90.000 دج، في تاريخ

01/03 قدم الزبون للمؤسسة مقابل دينه ورقة تجارية. المطلوب: سجل العملية في دفاتر المؤسسة؟

الحل:

	119.000	زبائن		411
100.000		مبيعات بضاعة	700	
19.000		رق م على المبيعات	4457	
	90.000	بضاعة مستهلكة		600
90.000		مخزونات البضائع	30	
	119.000	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		4130
119.000		زبائن	411	

ب. خصم الأوراق التجارية ( أوراق القبض ) : ( قبل تاريخ الاستحقاق ) في بعض الحالات يحتاج المورد إلى أموال قبل حلول موعد استحقاق الورقة التجارية، فيقوم بخصمها ( تحصيل قيمتها قبل موعد استحقاقها ) عند البنك وبذلك يصبح البنك هو المستفيد من الورقة ( تحول ملكية الورقة من المورد إلى البنك ) وبذلك يحصل المورد على قيمة الورقة ( القيمة الاسمية ) مخصوما منها عمولة الخصم ( حسب المدة ) ومصاريف الخصم.  
ويكون التسجيل المحاسبي لعملية الخصم الورقة التجارية كما يلي:

	XXX	أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق		4132
XXX		أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	4130	
	XXX	البنك		512
	XXX	خدمات مصرفية ( مصاريف الخصم )		627
	XXX	أعباء الفوائد ( عمولة الخصم )		661
	XXX	ح/ TVA على السلع والخدمات (وعائها الخدمات المصرفية + أعباء الفوائد)		44566
XXX		مساهمات مصرفية جارية	519	
	XXX	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة		519
XXX		أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق	4132	

ج. تحصيل الورقة التجارية عن طريق البنك: (بتاريخ الاستحقاق) في هذه الحالة يقوم المورد بتحصيل الورقة التجارية عند حلول موعد استحقاقها ويكون القيد:

XXX	XXX	أوراق مقدمة للتحويل	4135
XXX	XXX	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	4130
XXX	XXX	البنك	512
XXX	XXX	خدمات مصرفية ( مصاريف الخصم )	627
XXX	XXX	مساهمات مصرفية جارية	519
XXX	XXX	مساهمات مصرفية جارية	519
XXX	XXX	أوراق مقدمة للتحويل	4135

**3-2- دراسة محاسبية لأوراق الدفع ( ح/403 ) :** تمثل أوراق الدفع أوراقا تثبت ديون الزبون اتجاه المورد وتضمن للمورد

الحصول على مستحقاته، وتسجل محاسبيا كما يلي :

أ. حالة شراء بضاعة على الحساب ودخول البضاعة :

XXX	XXX	مشتريات البضائع	380
XXX	XXX	موردو المخزونات والخدمات	401
XXX	XXX	مخزونات البضائع	30
XXX	XXX	مشتريات البضائع	380

ب. تقديم الورقة التجارية :

XXX	XXX	موردو المخزونات والخدمات	401
XXX	XXX	أوراق دفع	403

ج. تسديد قيمة الورقة التجارية :

XXX	XXX	أوراق دفع	403
XXX	XXX	البنك	512

التمرين الثاني :

- في 2024/4/1 باعت إحدى المؤسسات التجارية بضاعة على الحساب بمبلغ 100.000 دج HT، 19 % TVA، تكلفة شرائها 85000 دج.

- في 2024/4/2 قامت المؤسسة بسحب أربع (04) كمبيالات " Lettre de Change " على زبونها قيمها الاسمية وتواريخ استحقاقها موضحة في الجدول التالي :

LC04	LC03	LC02	LC01	الكمبيالة
25.000	40.000	30.000	24.000	القيمة الاسمية
2024/08/01	2024/07/01	2024/06/01	2024/05/01	تاريخ الاستحقاق

- في 2024/05/01 تم تحصيل الكمبيالة LC01 نقدا من المسحوب عليه.
- في 2024/05/10 تم إرسال الكمبيالة IC02 إلى البنك لحصمها.
- في 2024/05/11 وصل إشعار من البنك يفيد بخصم الكمبيالة LC02، بحيث احتسب مصاريف خصم بمعدل 2.5% سنويا، ومصاريف تحصيل بمعدل 02%.

- في 2024/06/01 قام البنك بتحصيل الكمبيالة IC02 من المسحوب عليه وأشعر المؤسسة بذلك.
- في 2024/06/31 تم إرسال الكمبيالة LC03 إلى البنك لتحصيل قيمتها من المسحوب عليه نيابة عن المؤسسة.
- في 2024/07/01 وصل إشعار من البنك يفيد بتحصيل الكمبيالة LC03، بحيث اقتطع البنك مصاريف تحصيل بمعدل 02%.

- في 2024/07/15 قامت المؤسسة بتظهير الكمبيالة LC04، لصالح أحد مورديها تسديدا لدينه .

- في 2024/08/1 حصل المظهر له قيمة الكمبيالة L04 من المسحوب عليه نقدا.

**العمل المطلوب :** سجل مختلف العمليات لدى كل من : المورد (الساحب) - (الزبون) المسحوب عليه - المظهر له .

**التمرين الثالث :**

- في 2024 /04/01 باعت إحدى المؤسسات الصناعية منتجات تامة الصنع على الحساب بمبلغ 200.000 دج HT ، TVA % 19 ، تكلفة إنتاجها 190.000 دج.

- في 2024/ 04 /02 قام الزبون بتحرير أربعة (04) سندات لأمر " Billet à Ordre " لصالح المؤسسة، قيمها الاسمية وتواريخ استحقاقها موضحة في الجدول :

السند لأمر	BO01	BO02	BO03	BO04
القيمة الاسمية	50.000	70.000	60.000	58.000
تاريخ الاستحقاق	2024/06/01	2024/07/01	2024/08/01	2024/09/01

- في 2024 / 06 /01 تم تقديم السند الأمر B001 للزبون لتحصيل قيمته فرفض دفع قيمته، مما جعل المؤسسة تقدم احتجاج عدم الدفع وسددت مصاريف القضية بمبلغ 2.000 دج نقدا.

- في 2024/ 06 /10 تم تظهير السند الأمر BO02 لصالح أحد موردي المؤسسة تسديدا لدينه .

- في 2024 / 07 /01 حصل المظهر له قيمة السند الأمر BO02 من المسحوب عليه نقدا .

- في 2024 / 07 /16 قام الزبون بتقديم طلب تمديد أجل استحقاق السند الأمر BO03 إلى التاريخ 11 /01 /2024/ فوافقت المؤسسة على هذا الطلب بمعدل فائدة سنوي 06% .

- في 2024 / 09 /01 تم تحصيل قيمة السند الأمر BO04 من الزبون نقدا.

**العمل المطلوب :** سجل مختلف العمليات لدى كل من : المورد (الساحب) - (الزبون) المسحوب عليه - المظهر له .

## حل التمرين الثاني:

التسجيل لدى المورد (المؤسسة/الساحب)

	119.000	ح/ الزبائن	411	2024/04/01
100.000		ح/ مبيعات بضائع	700	
19.000		ح/ TVA محصلة (فاتورة بيع)	44571	
85.000	85.000	ح/ مشتريات البضائع المباعة	600	//
85.000		ح/ مخزون البضائع (مذكرة إخراج)	30	
119.000	119.000	ح/ سندات في الحافظة ح/ الزبائن (تحرير 04 كمبيالات)	4130 411	2024/04/02
24.000	24.000	ح/ الصندوق ح/ سندات في الحافظة (تحصيل LC01 نقدا)	53 4130	2024/05/01
30.000	30.000	ح/ سندات مخصومة غير مستحقة ح/ سندات في الحافظة (إرسال LC02 للخصم)	4132 4130	2024/05/10
$E = \frac{30.000 \times 0,025 \times 20}{360}$ $E = 41,66$ م. التحصيل = $30.000 \times 0,02 = 600$ TVA على الخدمات = $121,91 = 0,19 \times (41,66 + 600)$	29.236,43	ح/ بنوك الحسابات الجارية ح/ مصاريف على الأوراق التجارية ح/ فوائد بنكية على ع المالية-الخصم ح/ TVA على السلع والخدمات ح/ المساهمات البنكية الجارية (وصول اشعار بخصم LC02)	512 6275 6616 44566 519	2024/05/11
30.000	30.000	ح/ المساهمات البنكية الجارية ح/ سندات مخصومة غير مستحقة (تحصيل LC02)	519 4132	2024/06/01
40.000	40.000	ح/ سندات مستحقة عند تسليمها للتحصيل ح/ سندات في الحافظة (إرسال LC03 للتحصيل)	4135 4130	2024/06/31

		39.048	ح/ بنوك الحسابات الجارية	512	2024/07/01
		800	ح/ مصاريف على الأوراق التجارية	6275	
		152	ح/ TVA على السلع والخدمات	44566	
	40.000		ح/ المساهمات البنكية الجارية (وصول اشعار بتحصيل LC03)	519	
		25.000	ح/ موردو السلع والخدمات	401	2024/07/15
	25.000		ح/ سندات في الحافظة (تظهير LC04)	4130	

التسجيل لدى الزبون (المسحوب عليه)

	100.000	ح/ بضائع مخزنة	380	2024/04/01
	19.000	ح/ TVA قابل للاسترجاع على السلع وخ	44566	
119.000		ح/ موردوا المخزونات والخدمات (فاتورة شراء)	401	
	100.000	ح/ مخزون البضائع	30	//
100.000		ح/ بضائع مخزنة (مذكرة إدخال)	380	
	119.000	ح/ موردوا السلع والخدمات	401	2024/04/02
119.000		ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع (قبول أربعة كمبيالات)	403	
	24.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/05/01
24.000		ح/ الصندوق (تسديد مباشر للكمبيالة الأولى)	53	
	30.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/06/01
30.000		ح/ بنوك الحسابات الجارية (تسديد الكمبيالة الثانية)	512	
	25.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/08/01
25.000		ح/ الصندوق (تسديد مباشر للكمبيالة الرابعة للمظهر له)	53	



التسجيل لدى المظهر له:

25.000	25.000	ح/ سندات في الحافظة	4130	2024/07/15
25.000		ح/ الزبائن	411	
		(استلام ورقة تجارية من الزبون)		
25.000	25.000	ح/ الصندوق	53	2024/08/01
25.000		ح/ سندات في الحافظة	4130	
		(تحصيل LC04 نقدا من المسحوب عليه)		

حل التمرين الثاني:

التسجيل لدى المورد (المؤسسة/الساحب)

	238.000	ح/ الزبائن	411	2024/04/01
200.000		ح/ مبيعات منتجات تامة	701	
38.000		ح/ TVA محصلة	44571	
		(فاتورة بيع)		
190.000	190.000	ح/ مخزون المنتجات التامة	355	//
190.000		ح/ التغير في المخزون	724	
		(مذكرة إخراج)		
238.000	238.000	ح/ سندات في الحافظة	4130	2024/04/02
238.000		ح/ الزبائن	411	
		(قبول 04 سندات لأمر)		
2.000	2.000	ح/ أعباء التوثيق	618	2024/06/01
2.000		ح/ الصندوق	53	
		(تسديد مصاريف القضية)		
52.000	52.000	ح/ الزبائن	411	//
50.000		ح/ سندات في الحافظة	4130	
2.000		ح/ أعباء التوثيق	618	
		(إلغاء BO01 مع تحميل الزبون مصاريف القضية)		
70.000	70.000	ح/ موردو السلع والخدمات	401	2024/06/10
70.000		ح/ سندات في الحافظة	4130	
		(تظهير BO02)		

$I = \frac{60.000 \times 0,06 \times 3}{12}$ $I = 900$		60.000	ح/ الزبائن	411	2024/07/16
	60.000		ح/ سندات في الحافظة (إلغاء BO03)	413	
		60.900	ح/ سندات في الحافظة	413	//
	60.000		ح/ الزبائن	411	
	900		ح/ عوائد على الحقوق (تمديد أجل BO03 مع تحميل الزبون فوائد التأخير)	763	
	58.000		ح/ الصندوق	53	2024/09/01
	58.000		ح/ سندات في الحافظة (تحصيل BO04 نقدا من المسحوب عليه)	4130	

التسجيل لدى الزبون (المسحوب عليه)

		200.000	ح/ بضائع مخزنة	380	2024/04/01
		38.000	ح/ TVA قابل إ على س و خ	44566	
	238.000		ح/ موردوا المخزونات والخدمات (فاتورة شراء)	401	
		200.000	ح/ مخزون البضائع	30	//
	200.000		ح/ بضائع مخزنة (مذكرة إدخال)	380	
		238.000	ح/ موردوا السلع والخدمات	401	2024/04/02
	238.000		ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع (تحرير 04 سندات لأمر)	403	
		50.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/06/01
		2.000	ح/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	657	
	52.000		ح/ موردوا السلع والخدمات (إلغاء BO01 مع تحمل أعباء القضية)	401	
		70.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/07/01
	70.000		ح/ الصندوق (تسديد مباشر لBO02)	53	

$I = \frac{60.000 \times 0,06 \times 3}{12}$ $I = 900$	60.000	60.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع	403	2024/07/16
	60.000	60.000	ح/ موردوا السلع والخدمات (إلغاء BO03)	401	
	60.000	60.000	ح/ موردوا السلع والخدمات	401	//
	900	900	ح/ فوائد بنكية على ع المالية-الخصم	6616	
	60.900	60.900	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع (تمديد أجل BO03 مع تحمل فوائد التأخير)	403	
	58.000	58.000	ح/ موردوا السلع والخدمات-أوراق دفع ح/ الصندوق (تسديد مباشر ل BO04)	403 53	2024/09/01

التسجيل لدى المظهر له:

70.000	70.000	ح/ سندتات في الحافظة	4130	2024/06/10
70.000	70.000	ح/ الزبائن (استلام ورقة تجارية من الزبون)	411	
70.000	70.000	ح/ الصندوق	53	2024/07/01
70.000	70.000	ح/ سندتات في الحافظة (تحصيل ورقة نقدا من المسحوب عليه)	4130	

### 3 العقود الطويلة الأجل ( عقود الإنجاز )

**1- تعريف العقود الإنجاز:** تمثل عقود الإنجاز أو ما يطلق عليها عقود المقاولات، اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول ( المقاول ) بإنجاز أو بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني ( المستفيد ) و بسعر يكون في الغالب محدد و ثابت عند توقيع العقد. وتبرز المشكلة المحاسبية لمعالجة عقود الإنجاز في دفاتر المقاول حيث أن هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه في العادة فترة زمنية طويلة أي تمتد فترة التنفيذ لأكثر من سنة، مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيراد العقد و تكاليفه عبر الفترات المحاسبية لتنفيذ العقد.

**2- إيرادات العقد:** تتمثل إيرادات عقود الإنجاز في سعر الإنجاز المتفق عليه (بين المقاول و المستفيد)، مع إمكانية الأخذ بعين الاعتبار تغيرات هذا السعر إذا كانت محتملة و قابلة للقياس.

**3- تكاليف العقد:** تتضمن تكاليف عقود الإنجاز التكاليف التالية:

✓ التكاليف المرتبطة مباشرة بعقد الإنجاز تتمثل فيما يلي:

- أجور و رواتب العمال - تكاليف المواد الأولية المستخدمة في عقود الإنجاز - مصاريف إهلاك المعدات و الأدوات المستخدمة في عقود الإنجاز - مصاريف نقل المعدات و الآلات إلى موقع الإنجاز - مصاريف الإيجار للألات و المعدات و الأجهزة المستعملة في الإنجاز - تكاليف التصميم و المساعدة الفنية التي ينص عليها العقد فقط - مصاريف الصيانة والضمان بعد تسليم العقد - مصاريف التعويضات المقدمة للأطراف الأخرى ( المتضررة ) من العقد.

**ملاحظة هامة:** يمكن تخفيض هذه التكاليف بالإيرادات الإستثنائية غير الواردة في العقد (مثل الإيرادات الناتجة عن بيع المواد الأولية الزائدة عن الحاجة) .

✓ التكاليف الأخرى المرتبطة بعملية إنجاز العقد والتي يمكن إدراجها مباشرة في العقد مثل:

- مصاريف التأمين - مصاريف غير مباشرة متعلقة بالعقد.

✓ تكاليف أخرى ينص عليها العقد و يمكن تحصيلها مباشرة على الزبون (المستفيد).

أما التكاليف التي لا يمكن تحميلها مباشرة على العقد تتمثل فيما يلي:

- مصاريف البيع و التسويق. - المصاريف العامة و الإدارية التي لا ينص عقد الإنجاز على تعويضها. - مصاريف إهلاك المعدات و الآلات العاطلة على العمل والتي لا تستخدم في الإنجاز. - مصاريف البحث و التطوير التي لا ينص العقد عليها.

**التمرين الأول :** في 2023/03/01 وقعت المؤسسة مع المقاول على عقد لإنجاز جسر تبلغ مدة الإنجاز 18 شهر، قدرت التكاليف المرتبطة بالعقد في 2023/12/31 كما يلي:

- التكلفة الإجمالية 3.000.000 دج - مواد مستخدمة 650.000 دج - حديد مستخدم في العمل 250.000 دج - مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة 25.000 دج - أعمال الحفر التي قام بها المقاول 60.000 دج - مصاريف تصميم

الجسر 10.000 دج- مصاريف الدعاية و الإشهار لقسم إقامة الجسور في الشركة 15.000 دج - مصاريف تدريب مهندسي الشركة بإنشاء الجسور 5.000 دج

**المطلوب:** تحديد المصاريف التي تدخل في تكلفة الإنجاز ؟

ملاحظة: في حل التمرين يجب التركيز على معرفة المؤسسة (المقاول)، و المؤسسة (المستفيد)

**الحل :**

- مواد مستخدمة = 650.000 دج  
 - حديد مستخدم في العمل = 250.000 دج  
 - مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة = 25.000 دج  
 - أعمال الحفر التي قام بها المقاول = 60.000 دج  
 - مصاريف تصميم الجسر = 10.000 دج  
 - مصاريف الدعاية و الإشهار لقسم إقامة الجسور في الشركة = 15.000 دج  
 - مصاريف تدريب مهندسي الشركة بإنشاء الجسور 5.000 دج

تدخل  
لا تدخل

**4- المعالجة المحاسبية لعقود الإنجاز:** في هذه الحالة نميز بين طريقتين لعقود الإنجاز و هي:

-طريقة الإتمام ( العقد التام) méthode à l'achèvement

-طريقة نسبة الإتمام (نسبة التقدم) méthode à l'avancement

**1-4 طريقة الإتمام :** هذه الطريقة تنص على الانتظار نهاية عقد الإنجاز للاعتراف بالأرباح الناتجة عن العقد أي أن هذه

الطريقة تعتمد على تسجيل نتائج متساوية مع تكلفة إنجاز المشروع في نهاية السنة و هو ما يؤدي إلى عدم إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسة والتي تعتبر من أهم الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة.

تعتمد هذه الطريقة على تسجيل التكاليف حسب طبيعتها خلال السنة و الاعتراف بالإيراد يكون مساوي للتكلفة ويكون

التسجيل المحاسبي لهذه الطريقة كما يلي:

- خلال السنة الأولى (ن) : - تسجيل المصاريف حسب طبيعتها:

6x	تكاليف	XXX	XXX
512	البنك	XXX	XXX

- تسجيل التسيقات المستلمة من الزبون (تسديدات الزبون):

512	البنك	XXX	XXX
419	زبائن-تسيقات	XXX	XXX

- الإعتراف بالإيرادات بنفس قيمة المصاريف المسددة خلال السنة :

XXX	XXX	----- N/12/31----- مخزون قيد الانجاز (بنفس مبلغ المصاريف المسددة) تغير مخزون قيد الانجاز	723	34/33
-----	-----	--	-----	-------

خلال السنوات الموالية : نكرر نفس الخطوات

خلال السنة الأخيرة : - تسجيل المصاريف حسب طبيعتها:

XXX	XXX	تكاليف البنك	512	6x
-----	-----	-----------------	-----	----

- ترصيد الإنتاج الجاري لمخزون الدورة : (بمجموع المبالغ المسجلة فيه)

XXX	XXX	تغير مخزون قيد الانجاز مخزون قيد الانجاز	34/33	723
-----	-----	---	-------	-----

- ثم فوترة المشروع : كما يلي :

XXX	XXX	حساب الزبائن مبيعات الأشغال رق م	704 4457	411
-----	-----	--	-------------	-----

- استلام آخر دفعة للمشروع : (ترصيد حساب التسبيقات والزبائن) كما يلي

XXX	XXX	حساب البنك زبائن-تسبيقات حساب الزبائن	512 419 411	
-----	-----	---	-------------------	--

**2-4 طريقة نسبة الإنجاز:** تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة ، عند تسجيل كل من الأعباء و النواتج على أساس سنوي يمكن من تحديد النتيجة السنوية ، وهذا عكس طريقة الإتمام حيث لا تعرف النتيجة على أساس سنوي بل يجب انتظار السنة الأخيرة لمعرفة نتيجة العقد ككل. وعليه تسمح هذه الطريقة بتسجيل الإيرادات السنوية في نهاية كل سنة حسب نسبة الإنجاز مما يمكننا من معرفة نتيجة السنة حيث نستعمل العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{التكاليف الفعلية خلال الفترة (السنة الحالية + السنوات السابقة)}}{\text{التكاليف الكلية المقدرة للمشروع}}$$

$$\text{إيرادات السنة (الناتج)} = (\text{نسبة الإنجاز} \times \text{سعر الإنجاز}) - \text{مجموع إيرادات السنوات السابقة.}$$

$$\text{نتيجة السنة} = \text{الإيرادات خلال السنة} - \text{التكلفة خلال السنة}$$

التسجيل المحاسبي:

- خلال السنة الأولى (ن) : - تسجيل المصاريف حسب طبيعتها:

6x	تكاليف	XXX	XXX
512	البنك	XXX	XXX

- تسجيل التسبيقات المستلمة من الزبون (تسديدات الزبون):

512	البنك	XXX	XXX
419	زبائن-تسبيقات	XXX	XXX

- الاعتراف بإيرادات المشروع حسب نسبة تقدم الانجاز

417	حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	XXX	XXX
704	مبيعات الأشغال.	XXX	XXX

- خلال السنة الثانية(ن+1) : - تسجيل المصاريف حسب طبيعتها كما رأينا سابقا

- إلغاء الإيرادات المعترف بها في الدورة السابقة : كما يلي

704	مبيعات الأشغال	XXX	XXX
417	حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	XXX	XXX

- ثم تسجيل التسبيقات المستلمة من الزبون (تسديدات الزبون): كما رأينا سابقا

-وفي نهاية الدورة يتم الاعتراف بإيرادات المشروع حسب النسبة الكلية لتقدم الانجاز كما يلي :

417	حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	XXX	XXX
704	مبيعات الأشغال	XXX	XXX

- خلال بقية السنوات : نفس الخطوات السابقة

- خلال السنة الأخيرة : - إلغاء إيرادات الدورة السابقة

- ثم تسجيل المصاريف حسب طبيعتها

- ثم فوترة المشروع : كما يلي :

411	حساب الزبائن	XXX	XXX
704	مبيعات الأشغال	XXX	XXX
4457	رق م	XXX	XXX

- ثم استلام آخر دفعة للمشروع وترصيد حساب التسيقات مع حساب الزبون كما يلي :

512	حساب البنك	XXX	
419	زبائن-تسيقات	XXX	
411	حساب الزبائن		XXX

**التمرين الثاني :** اتفقت مؤسسة مع مقاول على إنجاز مباني خلال مدة 03 سنوات قدر سعر الإنجاز ب 40.000 دج، أعطيت لك التكاليف الفعلية و التسديدات كما يلي:

السنة	01	02	03	المجموع
التكاليف	10.000	8.000	12.000	30.000
التسديدات	12.000	12.000	16.000	40.000

**المطلوب:** بإتباع ط نسبة الإنجاز:

- حساب نسبة الإنجاز لكل سنة ؟

- حساب إيرادات ونتيجة كل سنة ؟

- تسجيل العمليات الضرورية ؟

**الحل :** - نسبة إنجاز المشروع عبر السنوات :

$$\text{السنة 01} = 10.000 / 30.000 = 33.34\%$$

$$\text{السنة 02} = (8.000 + 10.000) / 30.000 = 60\%$$

$$\text{السنة 03} = (12.000 + 8.000 + 10.000) / 30.000 = 100\%$$

- الإيرادات السنوية للمشروع :

$$\text{السنة 01} = 40.000 \times 33.34\% - 10.000 = 13.336 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 02} = 40.000 \times 60\% - 10.664 = 13.336 - 10.664 = 2.672 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = 40.000 \times 100\% - (10.664 + 13.336) = 16.000 \text{ دج}$$

- النتائج السنوية للمشروع :

$$\text{السنة 01} = 10.000 - 13.336 = -3.336 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 02} = 8.000 - 10.664 = -2.664 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = 12.000 - 16.000 = -4.000 \text{ دج}$$



التسجيل المحاسبي:

		1		
10.000	10.000	-----	512	6x
12.000	12.000	البنك	419	512
		زبائن-تسيقات		
13.336	13.336	----- /12/31-----	704	417
		حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها		
		مبيعات الأشغال		
		2		
13.336	13.336	----- /1/1-----	417	704
		مبيعات الأشغال		
		حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها		
8.000	8.000	-----	512	6x
12.000	12.000	البنك	419	512
		زبائن-تسيقات		
24.000	24.000	/12/31	704	417
		حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها		
		مبيعات الأشغال		
		3		
24.000	24.000	----- /1/1-----	417	704
		مبيعات الأشغال		
		حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها		
12.000	12.000	-----	512	6x
40.000	47600	حساب الزبائن	704	411
7600		مبيعات الأشغال	4457	
		رق م		
47600	23600	حساب البنك	411	512
	24000	زبائن-تسيقات		419
		حساب الزبائن		

التمرين الثالث : في 2022/01/02 كلف مقاول بإنجاز جسر لصالح البلدية وقد تم إبرام العقد وفق الشروط التالية:

- سعر إنجاز المشروع 20 مليون دج (خارج الرسم)؛

- انطلاق الأشغال في 2022/01/10 ويتم استلام المشروع بعد 03 سنوات .

وكانت التكاليف الفعلية كانت كما يلي: المبالغ  $\times 1000.000$

السنوات	2022	2023	2024	المجموع
التكلفة	05	04	06	15
التسديدات (خارج الرسم)	06	06	08	20

العمل المطلوب :

إذا علمت أن التسديدات تكون في 12/10 من كل سنة عن طريق البنك ، و TVA 19% ، قم بالتسجيل المحاسبي للقيود الضرورية حسب طريقة التقدم في الانجاز وطريقة الإتمام .

الحل:

أولا - طريقة نسبة الإنجاز :

- نسبة الإنجاز:

$$\text{السنة 01} = 15/5 = 33.33\%$$

$$\text{السنة 02} = 15/(4+5) = 60\%$$

$$\text{السنة 03} = 15/(6+4+5) = 100\%$$

$$\text{- الإيرادات: السنة 01} = (33.33\% \times 20.000.000) - 00 = 6666666.667 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 02} = (60\% \times 20.000.000) - 6666666.667 = 5333333.333 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = (100\% \times 20.000.000) - (5333333.333 + 6666666.667) = 8000000 \text{ دج}$$

$$\text{- النتائج السنوية: السنة 01} = 5.000.0000 - 6666666.667 = 1666666.67 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 02} = 4.000.0000 - 5333333.333 = 1333333.333 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = 6000.0000 - 8000000 = 000.000.2 \text{ دج}$$

التسجيل المحاسبي: طريقة نسبة الانجاز

5.000.000	5.000.0000	2020 /--/-- تكاليف البنك	512	6x
6.000.0000	6.000.0000	2020/12/10 البنك زبائن-تسيقات	419	512
6666666.667	6666666.667	2020 /12/31 حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال	704	417
4.000.0000	4.000.0000	/--/--2021 تكاليف البنك	512	6x
6.000.0000	6.000.0000	2021/12/10 البنك زبائن-تسيقات	419	512
5333333.333	5333333.333	2021 /12/31 حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال	704 417	417
12.000.000	12.000.000	2022 /--/-- تكاليف البنك	512	6x
12.000.000	12.000.000	2022 /12/31 ترصيد الانتاج الجاري	417	704
20.000.0000 3.800.000	23.800.0000	الفوترة	704 4457	411
20.000.000	8.000.000 12.000.000	استلام الدفعة الأخيرة وترصيد الحسابات	411	512 419

ثانيا- التسجيل المحاسبي بطريقة الاتمام :

5.000.000	5.000.0000	2020 /--/--	تكاليف البنك	512	6x
6.000.0000	6.000.0000	2020/12/10	البنك زبائن-تسيبقات	419	512
5.000.000	5.000.000	2020 /12/31		723	33
4.000.0000	4.000.0000	/--/--2021	تكاليف البنك	512	6x
6.000.0000	6.000.0000	2021/12/10	البنك زبائن-تسيبقات	419	512
4.000.000	4.000.000	2021 /12/31		723	33
6.000.0000	6.000.0000	2022 /--/--	تكاليف البنك	512	6x
9.000.000	9.000.000	2022 /12/31	ترصيد الانتاج الجاري	33	723
20.000.0000 3.800.000	23.800.0000		الفوترة	704 4457	411
20.000.000	8.000.000 12.000.000		استلام الدفعة الأخيرة وترصيد الحسابات	411	512 419

## 4. محاسبة عقود الإيجار التمويلية :

**1- تعريف عقد الإيجار :** اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو عدة دفعات.

**2- تعريف عقد الإيجار التمويلي:** هو عقد يترتب عليه عملية تحويل كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل إلى المستأجر مع إمكانية تحويل ملكية الأصل عند انتهاء مدة العقد .

**3- تعريف عقد الإيجار البسيط :** عقد الإيجار البسيط هو أي عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي.

**4- التفرقة بين عقد الإيجار التمويلي و عقد الإيجار البسيط:** يتوقف تصنيف عقد الإيجار إلى عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط على واقع المعاملة التجارية (الصفقة)، وليس على شكل العقد أو صيغته، و يجب أن تتوفر الشروط التالية لتصنيف عقد الإيجار أنه عقد إيجار تمويلي:

- ملكية الأصل تحول إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار أو أن مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته (75%) ما لم يكن هناك نقل للملكية هذا الأصل.

- قيمة المدفوعات الدنيا المحينة في بداية عقد الإيجار بمقتضى هذا الإيجار تقارب القيمة الحقيقية للأصل المستأجر (90%).

- عقد يمنح للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكنه فيه ممارسة هذا الخيار.

- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

**ملاحظة:**

- في حالة عدم توفر أي شرط من الشروط السابقة يعتبر عقد إيجار بسيط.

- عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويلية، والمدفوعات بمقتضى هاته العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تحتل على مدة الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة.

**5- المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي:** التسجيل المحاسبي للعقد الإيجار التمويلي:

**التسجيل عند المستأجر:** يدرج الأصل المستأجر في حسابات الأصول في الميزانية بالقيمة الأقل بين قيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للدفعات الدنيا، ويدرج مقابل ذلك حساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلية.

وتحدد القيمة المحينة للدفعات بإحدى العلاقتين :

- في حالة تسديد الدفعة الأولى في نهاية السنة : التكلفة = الدفعة السنوية  $\times [1 - (t+1)^{-n}] + t$  مبلغ خيار الشراء  $\times (t+1)^{-n}$

- في حالة تسديد الدفعة الأولى مع بداية السنة ت = الدفعة السنوية  $\times [ (t+1)^n - 1 ] / (t+1) +$  مبلغ خيار الشراء  $\times (t+1)^n$

ويكون التسجيل المحاسبي في دفاتر المستأجر عند إمضائه لعقد الإيجار التمويلي كما يلي :

21x	التثبيت المعني	XXX	
167	ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	XXX

**تسجيل أقساط الإيجار و الفوائد:** تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر ولدى المستأجر بالتمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود ثابتة للاستثمار الصافي - تسديد المستحقات الرئيسية.

ويكون التسجيل المحاسبي بالقيود التالي:

661	أعباء الفوائد	XXX	
167	ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	
512	البنك		XXX

- **تسجيل الإهلاك :** يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات،

وإذا لم يكن هناك تأكيد بأن يصبح المستأجر مالكا للأصل عند انتهاء مدة الإيجار فإن الأصل يجب أن يهتك كلية على

أقصر مدة بين عقد الإيجار ومدة منفعته. ويتم التسجيل القيد كما يلي:

681	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	XXX	
281x	إهلاك التثبيتات المادية		XXX

- **رفع خيار الشراء :** إذا قرر المستأجر حيازة الأصل بعد انقضاء مدة الإيجار فإن الحساب 167 سيرصد نائيا، كما يلي:

167	ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	(مبلغ خيار الشراء) XXX	
512	البنك		(مبلغ خيار الشراء) XXX

أما إذا قررت المؤسسة المستأجرة عدم حيازة الأصل وإرجاعه إلى المؤجر ، فإنها تسجل القيد الموالي:

167	ديون مترتبة على عقد الإيجار التمويلي	(مبلغ خيار الشراء) XXX	
281x	إهلاك التثبيتات المادية	(الاهلاك المتراكم) XXX	
781	استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات		(مبلغ خيار الشراء) XXX
21x	حساب التثبيت المعني		XXX

**أ- التسجيل عند المؤجر:**

أولا. حالة المؤجر غير صانع أو غير الموزع للأصل: المؤجر غير الصانع وغير الموزع للأصل يقتني الأملاك لغرض تأجيرها للغير

حيث يدرجها بصفتها قروض وديون ممنوحة للغير بتاريخ إقتنائها، ويسجلها كما يلي :

274	التثبيتات المادية	بنك أو صندوق أو موردو التثبيتات	XXX	XXX
404/53/512				XXX

- تسجيل أقساط الإيجار السنوية مع الفوائد:

512	البنك	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	XXX
274				XXX
763		عائدات الحسابات الدائنة		XXX

- رفع خيار الشراء: إذا اتفق المؤجر مع المستأجر التنازل عن الاصل بعد نهاية الإيجار، يسجل بنفس طريقة استلام الأقساط:

512	البنك	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار	(مبلغ خيار الشراء) XXX	(مبلغ خيار الشراء) XXX
274				

أما إذا قررت المؤسسة المستأجرة عدم حيازة الأصل وإرجاعه إلى المؤجر، فإنها تسجل القيد الموالي:

21x	حساب التثبيت المعني	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار	XXX	XXX
274				XXX

ثانيا. حالة المؤجر الصانع أو الموزع للأصل: هذا النوع من العقود يوفر للمؤجر نوعين من العوائد (ربح أو خسارة ناتجة عن

عن عملية البيع - إيراد مالي ناتج عن فترة الإيجار)، وتسجل المؤسسة عملية بيع المنتجات (خروجها) بالطريقة المألوفة:

- بيع وإخراج المنتجات :

72	إنتاج مخزن	مخزونات المنتجات	XXX	XXX
35				XXX

- بيع وإخراج البضائع :

600	مشتريات البضاعة المباعة	مخزونات البضائع	XXX	XXX
30				XXX

- إثبات عملية الإقراض :

274	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	مبيعات البضائع والمنتجات	XXX	XXX
70x				XXX
445		الدولة، الرسوم على رقم الأعمال		XXX

- تسجيل أقساط الإيجار السنوية مع الفوائد:

512	البنك	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	XXX	XXX
274				XXX
763		عائدات الحسابات الدائنة		XXX

- رفع خيار الشراء: إذا اتفق المؤجر مع المستأجر التنازل عن الاصل بعد نهاية الإيجار، يسجل بنفس طريقة استلام الأقساط:

512	البنك	(مبلغ خيار الشراء) XXX	
274	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار	(مبلغ خيار الشراء) XXX	

أما إذا قررت المؤسسة المستأجرة عدم حيازة الأصل وإرجاعه إلى المؤجر ، فإنها تسجل إحدى القيود التالية:

- باعتباره من المخزونات:

3x	المخزونات	XXX	
274	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار	XXX	

- توجيهه للاستعمال في المؤسسة :

2x	التثبيتات...	XXX	
274	قروض والديون المترتبة على عقد الإيجار	XXX	

**6- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار البسيط:** عقد الإيجار البسيط هو أي عقد إيجار غير العقد التمويلي، و يكون تسجيل

أقساط الإيجار عند المستأجر كأعباء أما عند المؤجر فتسجل كنواتج.

أ- عند المستأجر:

613	إيجارات	XXX	
512	البنك	XXX	

ب- عند المؤجر:

512	البنك	XXX	
706	تقديم خدمات أخرى	XXX	

**التمرين الأول:** في 2010/1/1 استأجرت مؤسسة معدات صناعية مخصصة لنشاطها الصناعي، وفيما يلي معلومات متعلقة

بهذه المعدات وعقد الإيجار كما يلي :

- القيمة العادلة للمعدات تقدر بـ 540000 دج - دفعة الإيجار السنوية تقدر بـ 110000 دج تدفع في نهاية كل سنة ،

مدة عقد الإيجار 5 سنوات ، - يمكن للمؤسسة رفع خيار الشراء في نهاية العقد وتسديد مبلغ 50000 دج لتحويل ملكية

الأصل لها،

- المدة النفعية للمعدات 5 سنوات، - معدل الفائدة الضمني من خلال العقد 6.75 %

**المطلوب :**

- حدد تكلفة اقتناء المعدات

- حدد ما إذا كانت المؤسسة تفضل شراء الأصل في نهاية مدة العقد



- قدم جدول اهتلاك القرض

- سجل العمليات المحاسبية الضرورية للسنة الأولى والأخيرة مع العلم أن المؤسسة قررت عدم شراء المعدات وأرجعتها إلى المؤجر في نهاية مدة العقد .

### حل التمرين الأول :

حساب تكلفة اقتناء المعدات: نحسب القيمة المحينة ونقارنها مع القيمة العادلة :

$$\text{القيمة المحينة} = 110000 \times [ \frac{0.0675}{-(1.0675)-1} ] \times 50000 + 50000 \times (1.0675)^{-5} = 490125.6327$$

ويمكن تحديدها بطريقة ثانية من خلال تحيين كل دفعة على حدى مع إضافة القيمة المحينة لخيار الشراء كما يلي :

$$\text{القيمة المحينة} = 84707.36072 + 90425.10757 + 96528.80233 + 103044.4965$$

$$+ 79351.15758 + 36068.70799 = 490125.6327$$
 وتمثل تكلفة اقتناء المعدات الصناعية لأن قيمتها أقل

من القيمة العادلة 540000

- جدول اهتلاك القرض :

التاريخ	الاستحقاق (الدفعة)	الدين	الفائدة	الباقى من القرض
2010/1/1				490125.6327
2010/12/31	110000	76916.51979	33083.48021	413209.1129
2011/12/31	110000	82108.38488	27891.61512	331100.728
2012/12/31	110000	87650.70086	22349.29914	243450.0272
2013/12/31	110000	93567.12317	16432.87683	149882.904
2014/12/31	110000	99882.90398	10117.09602	50000
2014/12/31	50000	50000	0	0
المجموع	600000	490125,6327	109874,3673	

- دراسة خيار الشراء في نهاية مدة العقد:

ق م ص في نهاية مدة العقد = 0 والسعر المعروض 50000 وبالتالي فحسابيا لا تفضل المؤسسة اقتناء هذا الأصل

- القيود الضرورية :

		2010/1/1		
490125.6327	490125.6327	معدات صناعية	215	
		ديون عقد الإيجار التمويلي	167	
		اقتناء معدات عن طريق قرض إيجاري		
		10/12/31		
	76916.51979	ديون عقد الإيجار التمويلي	167	
110000	33083.48021	أعباء الفوائد	661	
		البنك	512	
		تسديد الدفعة الأولى من القرض الإيجاري		
	98025.12654	//		681
98025.12654		تسجيل قسط اهتلاك المعدات للسنة الأولى	2815	
	99882.90398	2 014/12/31		167
110000	10117.09602		512	661
		تسديد الدفعة الأخيرة من القرض الإيجاري		
	98025.12654	//		681
98025.12654		القسط الأخير لاهتلاك المعدات	2815	
	50000	//		167
50000	490125.6327		781	2815
490125.6327		عدم رفع خيار الشراء وإرجاع المعدات إلى المؤسسة	215	

التمرين الثاني : في 2015/1/1 اقتنت مؤسسة معدات صناعية خاصة عن طريق عقد إيجار تمويلي، وفي ما يلي المعلومات الخاصة به:

- تنوي المؤسسة الاحتفاظ بالأصل بعد نهاية مدة الإيجار - القيمة العادلة للمعدات تقدر بـ 100000 دج - دفعة الإيجار السنوية تقدر بـ 17689.85 دج تدفع في بداية كل سنة بشيك بنكي - مدة العقد 5 سنوات - يمكن للمؤسسة رفع خيار الشراء في نهاية العقد وتسديد مبلغ 38465.6 دج لتحويل ملكية الأصل - المدة النفعية 5 سنوات، -معدل الفائدة الضمني من خلال العقد 9 %

المطلوب :

- تكلفة اقتناء التثبيات

- جدول اهتلاك القرض

- القيود المحاسبية الضرورية المتعلقة بهذه المعدات لسنتي 2015 و 2016

## حل التمرين الثاني:

تكلفة اقتناء التثبيتات : القيمة الأقل بين (الدفعات المحينة مع خيار الشراء و القيمة العادلة)

القيمة المحينة للدفعات مع خيار الشراء =  $17689.85 \times [0.09 / (-1 - 1.09^{-5})] + 38465.6 \times (1.09)^{-5}$

= 100000 = 25000 + 75000 وهي نفس القيمة العادلة

### - جدول اهتلاك القرض :

التاريخ	المبلغ المتبقي في بداية الفترة	قيمة الدفعة	الفائدة	أصل القرض	المبلغ المتبقي في نهاية الفترة
2015/1/1	100000	17689.85	0	17689.85	82310.15
2016/1/1	82310.15	17689.85	7407.9135	10281.9365	72028.2135
2017/1/1	72028.2135	17689.85	6482.539215	11207.31079	60820.90272
2018/1/1	60820.90272	17689.85	5473.881244	12215.96876	48604.93396
2019/1/1	48604.93396	17689.85	4374.444056	13315.40594	35289.52802
خيار الشراء	35289.52802	38465.58	3176.057521		

- تسجيل القيود المحاسبية الضرورية المتعلقة بهذه المعدات لسنتي 2015 و 2016 فقط :

100000	100000	معدات صناعية	215
		ديون عقد الإيجار التمويلي	167
		اقتناء معدات عن طريق قرض إيجاري	
	17689.85	//	
17689.85		ديون عقد الإيجار التمويلي	167
		البنك	512
		تسديد الدفعة الأولى من القرض الإيجاري	
		2015/12/31	
20000	20000	تسجيل قسط اهتلاك المعدات للسنة الأولى	681
		2016/1/1	
	10281.9365		
	7407.9135		
17689.85		تسديد الدفعة الثانية من القرض الإيجاري	167
		2016/12/31	661
	20000		681
20000		قسط إهلاك المعدات الصناعية للسنة الثانية	

## 5. محاسبة الرواتب والأجور

**تمهيد :** يتناول هذا الموضوع وكعنصر أول الوثائق الأساسية لمحاسبة الرواتب والأجور، ثم عناصر الراتب أو الأجر، ثم الشكل العام لبطاقة الراتب أو الأجر، بعدها الحسابات المستعملة في محاسبة الرواتب والأجور، ثم المعالجة المحاسبية للرواتب والأجور.

### أولا. الوثائق الأساسية لمحاسبة الرواتب والأجور :

**1. التصريح بوجود المؤسسة :** يعد هذا التصريح لدى مصلحة الضمان الاجتماعي خلال العشرة 10 أيام من إنشاء المؤسسة وبمجرد وصوله يعطى للمؤسسة رقما لدى الصندوق يستعمل في كل الرسائل والوثائق والمراسلات.

**2. التصريح بالعمال :** تصرح المؤسسة وجوبا بكل عامل خلال أسبوع من توظيفه، ويتضمن التصريح كل المعلومات الخاصة بالعامل ورقمه لدى الضمان الاجتماعي.

**3. دفتر الأجور :** تسجل فيه كل المعلومات المتعلقة بعناصر الأجر شهريا ولكل عامل أما المؤسسات ذات العدد الكبير نسبيا فيتم الاكتفاء بتسجيل المجاميع الجزئية لكل عنصر من عناصر الأجر شهريا شريطة مسك يوميات مساعدة مفصلة.

**4. بطاقة الأجر :** يجب على المؤسسة إعداد بطاقات الأجر لكافة عمالها، وتشمل كل المعلومات الضرورية لتحديد الأجر:

الاسم، اللقب، المدة المعنية بالأجر، وظيفة الأجير، حالته العائلية، الأجرة الأساسية، العلاوات الممنوحة، الاقتطاعات، الأجرة الصافية، تاريخ التسديد. إذن تبين هذه الوثيقة طريقة حساب الأجرة وضرورة تسليمها للعامل حتى يتمكن من الاعتراض على هذا الحساب.

**5. التصريح السنوي للأجور :** تصرح المؤسسة بجميع الأجور السنوية وذلك حسب ما تدفع وتصرح به شهريا ويكون ذلك قبل 31 جانفي من كل سنة.

**6. سجل حركات المستخدمين :** تسجل فيه كل المعلومات المرتبطة بحركات العمال، دخول وخروج، إسم و لقب العامل، تاريخ ومكان الإزدياد، رقمه في صندوق الضمان الاجتماعي، تاريخ دخوله وتاريخ خروجه.

**7. سجل العطل :** تسجل فيه كل المعلومات الخاصة بالعمال المستفيدين من عطل، الإسم، اللقب، عدد أيام العطلة، تاريخ الخروج، تاريخ الدخول، الأجرة الممنوحة خلال العطلة.

### ثانيا. عناصر الراتب أو الأجر :

الأجر هو المقابل الذي يقدمه المستخدم للعامل مقابل تأدية هذا الأخير للعمل المتفق عليه، والملاحظ أن مصطلحي (الراتب- الأجر) يستخدمان لنفس الغرض لذا يجب التفرقة بينهما، فالراتب هو ما يدفع للموظف عند الدولة و يكون بصفة دائمة وثابتة أي كل شهر.

أما الأجر فهو ما يدفع للعامل بصفة مؤقتة و تكون قاعدة حسابه غير ثابتة قد تكون على أساس ساعات العمل، أو أساس كمية العمل المنجز، أو قد يكون الدفع للعمل كل يوم أو كل أسبوع أو كل شهر، لكن مع تشابه وامتزاج المصطلحين أصبحا

يستخدمان للدلالة على نفس المفهوم، أما المقصود بالدخل فهو كل إيراد يحصل عليه العامل سواء كان أجرا أو تعويضا أو مكافأة تحفيزية.

### ويتكون الأجر أو الراتب على العموم من:

**1. الأجر الأساسي Salaire de Base :** هو الجزء الثابت من الاجر و يرتبط مباشرة بمنصب العامل او الموظف ، و يتم تحديده حسب شبكة الاجور للمؤسسة وفقا للاتفاقية الجماعية ان وجدت طبعا ويعتبر قاعدة لحساب التعويضات و المكافآت النسبية، و يحتسب لدى مؤسسات الوظيف العمومي من خلال : = عدد النقاط الاستدلالية للمنصب X القيمة المالية للنقطة الاستدلالية.

والأجر الأساسي يتوافق مع الزمن الطبيعي والعادي للعمل بمعدل 8 ساعات يوميا أي ما يعادل 40 ساعة عمل أسبوعيا، وبالتالي فإن المدة القانونية للعمل الساعي تحدد شهريا كما يلي : 40 ساعة × 52 أسبوع/12 شهر = 173.33 ساعة

**2. الساعات الإضافية (HS) Les Heures Supplémentaire :** تعني كل تعويض زائد عن الأجر القاعدي الأساسي ومرتبطة ببذل مجهود إضافي من طرف العامل خارج أوقات منصب عمله وبما أن هذا التعويض يقابل مجهودا إضافيا خاصا فالقانون يلزم صاحب العمل بمعدل تعويض أكثر من الأجر القاعدي وذلك بحسب طبيعة العمل في حد ذاته وزمن حدوثه ليلا أو نهارا، حيث تقدر الزيادة في أجر ساعة العمل بـ 50% مقابل الأربع ساعات الإضافية الأولى في الاسبوع ، أما الساعات الموالية فتقدر الزيادة بـ 75% ، أما بالنسبة لساعات العمل الليلية ( ما بين الساعة 21 مساء و 05 صباحا ) و في العطل فتقدر الزيادة بـ 100%

**3. العلاوات :** تمنح للعامل على شكل مكافآت على ما أنجزه بنفسه، وتمثل تشجيعا ماديا يقدم للعامل مقابل ما بذله من مجهودات فكرية وجماعية، ونذكر منها على سبيل المثال :

**1.3. علاوة المردودية الفردية (PRI) Prime de Rendement individuelle :** تحدد وفقا للمعايير المهنية المعمول بها أو حسب السلم والذي يستند إلى معايير مرتبطة بنوعية العمل ( الإنتاج ) بحجمه وكذلك بالمثابرة الخاصة بالعمل أي حسب المواظبة والأداء الجيد والإلتقان باستعمال ورقة التنقيط، وهي نسبة من الأجر الأساسي وتصل حتى 10 % منه.

**2.3. علاوة المردودية الجماعية (PRC) Prime de Rendement Collective :** غرضها مكافئة المجهود الجماعي وتدفع شهريا أو ثلاثيا أو سداسيا لمجموعة العمال أو المستخدمين؛ وترتبط هذه العلاوة بالأهداف التي يرجى تحقيقها، كالكمية، النوعية، التكاليف، ... ، ونسبة القدرات الإنتاجية، فعالية الخدمة العامة وأقصى نسبة ممكن أن تصل إليها هي 30 % من الأجر الأساسي لكل عامل

**3.3. علاوة المسؤولية PRIME DE RESPONSABILITE :** و تقدم للعامل إذا كان يتحمل مسؤولية في الهيئة المستخدمة.

4. التعويضات : وتشمل على سبيل الذكر لا الحصر ما يلي:

#### 1.4. التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة Indemnité Forfaitaire sur service permanent (IFSP)

يمنح للعامل الذين يزاول عمله في الأوقات الغير العادية بصورة دائمة ، مثل العمال الذين تتقاطع أوقات عملهم بأيام الراحة أو العطل بصورة دائمة، و لايجوز الجمع بين هذه التعويض وتعويض عمل المنصب و تعويض الساعات الإضافية، ويحتسب هذا التعويض بنسبة مئوية من الأجر الأساسي.

#### 2.4. تعويض الخبرة المهنية Indemnité d'Expérience Professionnel (IEP) : يمنح هذا التعويض عن

الجهد و الوقت المبذول من طرف العامل لاكتساب الخبرات خلال فترات العمل السابقة، و تكون قيمة هذا التعويض نسبية و محددة في الاتفاقية الجماعية.

#### 3.4. تعويض عمل المنصب أو تعويض المناوبة Travail Posté (TP) : يمنح هذا التعويض لعمال التناوب، ولأسباب

تقنية أو إقتصادية تعتمد الكثير من المؤسسات العمل التناوبي أو ما يعرف بعمل الأفواج المتعاقبة، أي تقسيم العمال إلى فوجين أو ثلاثة أفواج.

#### 4.4. تعويض المنطقة Indemnité de Zone (IZ) : و يحصل عليها العامل الذي يعمل في بعض المناطق الجغرافية في

البلاد كالمناطق الجنوبية و تحدد قيمتها حسب المنطقة في اطار الاتفاقية الجماعية.

ملاحظة : تحدد العلاوات والتعويضات التي تطرقنا لها سابقا كنسبة من الأجر الأساسي.

#### 5.4. تعويض الضرر Nuisance: يستفيد منه المستخدمون المعرضون لأخطار تؤثر على صحتهم كالحرارة والضوضاء

والأعمال الشاقة.

#### 6.4. التعويض عن الأوساخ Indemnité Salissure (IS) : هو ذلك التعويض الذي يستفيد منه المستخدمون الذين

وبحكم منصب عملهم هم معرضون دوما للأوساخ، ويعطى هذا التعويض كمبلغ محدد وليس كنسبة من الأجر الأساسي.

#### 7.4. تعويض السلة Prime de Panier (PP) : حدد هذا التعويض ب 22 وجبة شهريا كحد أقصى، وكل حالة

غياب تحرمه من سلة ذلك اليوم، وتحدد قيمة التعويض حسب الاتفاقية الجماعية.

#### 8.4. تعويض النقل Prime de Transport (PT) : يحصل عليها العامل لتعويضه مصاريف النقل من و إلى مكان

العمل و يكون متفق على نسبتها في الاتفاقية الجماعية.

#### 9.4. تعويض استعمال السيارة الخاصة IFAV : و يمنح هذا التعويض للعامل الذي يستعمل سيارته الخاصة لمصلحة

العمل.

**10.4. تعويض الأجر الوحيد (PSU) Prime de salaire unique :** يقدم في حالة عمل أحد الزوجين دون

الآخر، ففي حالة عمل الزوج والزوجة لا يستفاد من هذا التعويض، فمثلا إذا كان للزوجين أولاد وأحد الزوجين لا يشتغل يقدر هذا التعويض بـ 800 دج ، أما في حالة عدم وجود أولاد فيقدر بـ 5.5 دج.

**11.4. تعويض مصاريف المهمة Prime les frais de mission :** وهو تعويض المصاريف المترتبة عن تنقل العامل أثناء

أدائه لمهامه ويتعلق الأمر بتعويض الإقامة والنقل والإطعام، وما إلى ذلك من النفقات الأخرى التي تفرضها طبيعة ومدة المهمة.

**5. المنح العائلية (AF) Allocation Familiale :** هي منح وتعويضات أقرتها مختلف التشريعات العمالية الحديثة،

حيث تتمثل هذه المنح في تقديم مبالغ مالية محددة للعامل على أساس عدد الأبناء الذين هم في كفالتة حتى سن الرشد (لا يتجاوز سنهم 18 سنة)، فبالنسبة للعمال الذين يقل أو يساوي أجرهم الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي 15 000 دج يستفيدون من مبلغ 600 دج في حدود خمسة أطفال، وابتداء من الطفل السادس يتقاضى عليه 300 دج فقط، أما بالنسبة للعمال الذين يفوق أجرهم الخاضع للاشتراك في ض إ مبلغ 15 000 دج فلهم الحق في منحة تقدر بمبلغ 300 دج عن كل طفل.

**6. الاقتطاعات على الأجور:**

**1.6. الاقتطاعات العادية (الدورية) :**

**أ. اشتراكات الضمان الاجتماعي Cotisation de sécurité social :** الضمان هو اقتطاع من أجره العامل يتم تحويله

إلى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، نسبته 9 % ، وعائمه أجره المنصب حيث يمكن كتابته وفق العلاقة التالية:

**اقتطاع الضمان الاجتماعي = أجره المنصب × 9%**

**ب. اقتطاع مصلحة الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي):** يتمثل هذا الاقتطاع في الضريبة على الدخل الإجمالي الذي يتم

تحويله إلى خزانة الدولة، وتحسب على أساس الأجرة الخاضعة باستعمال سلم (IRG) وتبعا للحالة العائلية للعامل؛ حيث

تكتب وفق العلاقة التالية:

**وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي = الأجرة الخاضعة باستثناء تعويض المنطقة - اشتراكات الضمان الاجتماعي المدفوعة**

تقرب القيمة المحتسبة إلى أقل رقم عشري مضبوط، مثلا : إذا وجدنا الوعاء 35713 نقربه إلى 35710، وإذا كان مثلا

47819 نقربه إلى الرقم 47810 .

وتحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للرواتب والأجور حسب الشرائح تبعا للجدول التصاعدي الشهري الآتي:

نسبة الضريبة	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 20.000
23%	من 20.000 إلى 40.000
27%	من 40.001 إلى 80.000
30%	من 80.001 إلى 160.000
33%	من 160.001 إلى 320.000
35%	أكثر من 320.000

ملاحظة هامة : وفق قانون المالية 2022 تقرر ما يلي :

- تعفى الأجور الخاضعة للضريبة التي لا تتعدى 30.000 من الضريبة على الدخل الإجمالي

- يمنح تخفيض نسبي من الضريبة الإجمالية يساوي 40 % ، على ألا يقل هذا التخفيض عن 1000 دج شهريا وألا يزيد 1500 دج شهريا.

- يستفيد أصحاب الأجور الخاضعة للضريبة الواقعة بين (30.000-35.000) من تخفيض ثاني يحتسب كما يلي: الضريبة

$$\text{على الأجر} = (\text{الضريبة مع التخفيض الأول}) \times (51/137) - (8/27925)$$

2.6. الاقتطاعات الاستثنائية (العارضية) :

أ. المعارضة على الأجور oppositions sur Salaires : تكون عادة بحكم قضائي، حيث تؤمر المؤسسة بحجز مبلغ

معين من أجره العامل المدين وتقديمها لدائنه (ح / 427 : معارضة على الأجور).

ب. تسبيقات على الأجور Avances sur Salaires : قد يحتاج العامل لأموال، فيطلب من المؤسسة أن تقدم له تسبيقا،

ومن ثم يحذف من أجرته لاحقا وكذا القروض التي قد تمنح له (ح / 425 تسبيقات للمستخدمين) والتي تسدد عن طريق

اقتطاعات من الأجر وفق دفعات يتفق عليها.



## الشكل العام لبطاقة الراتب أو الأجر

الرقم	عناصر الأجرة	الأساس	النسبة/العدد	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
	أجرة الأساس				
	- ساعات الغياب				
	+ ساعات إضافية				
	+ تعويض الخبرة المهنية				
	+ تعويض عمل المنصب				
	+ مكافأة المردود الفردي				
	+ مكافأة المردود الجماعي				
	+ منحة المنطقة الجغرافية*				
	+ تعويض الضرر				
1	= أجرة المنصب	/	/		
	تعويض السلة (الغداء/الأكل)				
	+ تعويض السكن				
	+ تعويض النقل				
2	= العناصر المكتملة	/	/		
3=1+2	= العناصر الخاضعة للضريبة	/	/		
	مصاريف المهتمات والتنقلات				
	+ المنح العائلية				
	+ الأجر الوحيد				
4	= العناصر الأخرى غير الخاضعة	/	/		
5=3+4	= الأجر الخام	/	/		
	الاشتراك في الضمان الاجتماعي**		09%		
	+ الضريبة على الدخل الإجمالي***		تحسب وفق الجدول		
	+ الاشتراك في تعاونية الضمان				
	+ تسبيقات على الأجور				
6	= مجموع الاقتطاعات	/	/		( )
7=5-6	= الأجر الصافي	/	/		

\* تستثنى من حساب الضريبة على الدخل الإجمالي؛

\*\* تحسب من أجرة المنصب وتستثنى من حساب الضريبة على الدخل الإجمالي؛

\*\*\* تحسب حسب جدول الشرائح مع مراعاة تخفيض 40% والحد الأدنى للتخفيض 1.000 والحد الأقصى 1.500،

وتعفى الأجور الخاضعة للضريبة التي لا تتعدى 30.000 من الضريبة على الدخل الإجمالي، ويستفيد أصحاب الأجور

الخاضعة للضريبة الواقعة بين (30.000-35.000) من تخفيض ثاني يحتسب كما يلي: الضريبة على الأجر = (الضريبة مع التخفيض الأول) × (51/137) - (8/27925) .

### ملخص لأهم العناصر المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للأجور

التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجر	الرمز	الوصف	الرمز	الوصف
التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجر	63100	ح/ أجور المستخدمين	××	الأجر القاعدي (الأساسي)
	63101	ح/ ساعات إضافية	××	الساعات الإضافية
	63102	ح/ مكافآت	××	مكافأة المردودية الفردية والجماعية
	63120	ح/ تعويضات	××	تعويض الخبرة + تعويض المنصب + تعويض الضرر + تعويض السلة + تعويض السكن + تعويض النقل + المنح العائلية + الأجر الوحيد
	421	المستخدمون-الأجور المستحقة	××	الأجر الصافي
	4251	ح/ تسبيقات على الأجور	××	تسبيقات على الأجور
	427	ح/ الاعتراضات على الأجور	××	مبلغ الاقتطاع
	4310	ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط العمال	××	الاشتراك في الضمان الاجتماعي
	4320	ح/ تعاونية الضمان	××	الاشتراك في تعاونية الضمان (تكون مبلغ أو نسبة من أجرة المنصب)
	4420	ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	××	الضريبة على الدخل الإجمالي
التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجر				
تسجيل أعباء صاحب العمل	635	ح/ الاشتراكات المدفوع للهيئات الاجتماعية	××	26 % من أجرة المنصب
	4311	ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط صاحب العمل	××	تسجيل أعباء صاحب العمل
تسديد الأجور المستحقة	421	المستخدمون-الأجور المستحقة	××	تسديد الأجور المستحقة
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية	××	تسديد الأجور المستحقة
تسديد الضرائب المستحقة	4420	ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	××	تسديد الضرائب المستحقة
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية	××	تسديد الضرائب المستحقة
تسديد الاشتراكات الاجتماعية	4310	ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط العمال	××	تسديد الاشتراكات الاجتماعية
	4311	ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط صاحب العمل	××	تسديد الاشتراكات الاجتماعية
	4320	ح/ تعاونية الضمان	××	تسديد الاشتراكات الاجتماعية
	512	ح/ بنوك الحسابات الجارية	××	تسديد الاشتراكات الاجتماعية
		تسديد الاشتراكات الاجتماعية		

التمرين الأول: ليكن لديك الجدول التالي والذي يحتوي على بعض عناصر الأجرة للمجموعة من العمال تابعين للتوظيف العمومي:

العمال	الرقم الاستدلالي	قيمة النقطة الاستدلالية	عدد الساعات الإضافية	منها في الأوقات العادية
محمد	416	45 دج	10	9
علي	520	45 دج	12	10
يوسف	624	45 دج	9	6
ابراهيم	312	45 دج	11	8

العمل المطلوب: 1. أحسب مبلغ أجرة الأساس (الأجر القاعدي)؛ 2. أحسب مبلغ الساعات الإضافية لكل عامل.

التمرين الثاني: لتكن لدينا أجرة المنصب للعمال الآتية أسماؤهم:

العمال	أجر المنصب	منحة المنطقة	عناصر مكاملة للأجر والخاضعة لـ IRG
كمال	25.200	2.200	9468
بشير	28500	2.100	6164
سفيان	45.000	2.000	3050

العمل المطلوب:

1. أحسب مبلغ الاشتراك في الضمان الاجتماعي الذي يدفعه العامل؛
2. بعد حساب الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الاجمالي أحسب مبلغها (IRG)، مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المتعلقة بها.

التمرين الثالث: تحتوي استمارة أجرة لأحد العمال على العناصر التالية: (مع العلم أن عدد الساعات الشهرية 173.33)

✓ أجر الأساس:	..... 24266.2 دج؛
✓ ساعات إضافية:	..... 10 ساعات خلال الأوقات العادية؛
✓ تعويض الخبرة المهنية:	..... 13 %؛
✓ تعويض عمل المنصب:	..... 10 %؛
✓ مكافأة المردودية الفردية:	..... 07 %؛
✓ مكافأة المردودية الجماعية:	..... 19 %؛
✓ تعويض المنطقة الجغرافية	..... 1533.362 دج
✓ تعويض السكن:	..... 1300 دج؛
✓ تعويض استعمال السيارة:	..... 650 دج؛
✓ تعويض السلة:	..... 1430 دج؛
✓ تسبيق على الأجر:	..... 5000 دج.

معلومات إضافية حول الأجير: - الأجير متزوج وله ثلاثة (03) أولاد أقل من 18 عام؛ - زوجته لا تشتغل؛ - يشارك في تعاونية ضمان الاجتماعي بمبلغ: 160 دج.

العمل المطلوب: 1. إعداد استمارة الأجرة؛ 2. التسجيل المحاسبي للأجرة؛ 3. التسجيل المحاسبي للأعباء الملحققة التي تتحملها المؤسسة؛ 4. التسجيل المحاسبي للتسديدات للجهات المعنية إذا علمت أنها تمت عن طريق البنك.

### حل التمرين الأول :

الأجر القاعدي = الرقم الاستدلالي × قيمة النقطة الاستدلالية

$$\text{العامل محمد} = 45 \times 416 = 18720$$

العامل علي =  $45 \times 520 = 23400$  ... ثم نحسب أجرة العامل يوسف وإبراهيم بنفس الطريقة

الساعات الإضافية : العامل محمد : نحسب أجرة الساعة الواحدة =  $173.33 = 18720 / 108.00$  دج

عدد الساعات الاضافية لمحمد =  $4 \text{ ساعات} \times 1.5 + 5 \text{ ساعات} \times 1.75 + 1 \text{ ساعة} \times 2 = 16.75$  ساعة ومنه

$$\text{قيمة الساعات الاضافية} = 16.75 \times 108.00 = 1809.03$$

العامل علي : نحسب أجرة الساعة الواحدة =  $173.33 = 23400 / 135.00$  دج

عدد الساعات الاضافية لمحمد =  $4 \text{ ساعات} \times 1.5 + 6 \text{ ساعات} \times 1.75 + 2 \text{ ساعة} \times 2 = 20.5$  ساعة ومنه

$$\text{قيمة الساعات الاضافية} = 20.5 \times 108.00 = 2767.55$$

### حل التمرين الثاني :

حساب مبلغ الاشتراك في الضمان الاجتماعي لكل عامل :

$$\text{للعامل كمال} : 2268 = 0.09 \times 25200$$

$$\text{للعامل بشير} : 2565 = 0.09 \times 28500$$

$$\text{للعامل سفيان} : 4050 = 0.09 \times 45000$$

الأجر الخاضع للضريبة = أجرة المنصب + العناصر المكملة - منحة المنطقة - مبلغ الاشتراك في الضمان الاجتماعي

$$\text{للعامل كمال} : 30200 = 2268 - 2200 - 9468 + 25200$$

$$\text{للعامل بشير} : 29999 = 2565 - 2100 - 6164 + 28500$$

$$\text{للعامل سفيان} : 42000 = 4050 - 2000 - 3050 + 45000$$

حساب مبلغ الضريبة :

للعامل كمال : لدينا الشريحة الأولى: من 0- إلى 20000 دج الضريبة عليها = 0 وجزء من الشريحة الثانية (من 20000

$$\text{إلى } 30200) \text{ تفرض عليها نسبة } 23\% \text{ وبالتالي فالضريبة} = 0 + 0.23 \times (20000 - 30200) = 2346$$

التخفيض الضريبي الأول =  $0.4 \times 2346 = 938.4$  ، هنا لا يمكن أخذ قيمة هذا التخفيض لأنه حسب القوانين الجبائية لا يمكن أن يقل التخفيض عن 1000 دج ولا يتجاوز 1500 دج، وبالتالي ففي هذه الحالة يمكن أخذ أقل قيمة للتخفيض وهي 1000 دج إذن الضريبة بعد التخفيض الأول =  $2346 - 1000 = 1346$

$$\text{الضريبة بعد التخفيض الثاني} = (\text{الضريبة بعد التخفيض الأول}) \times (51/137) - (8/27925) = 501.06$$

**للعامل بشير** : معفى من الضريبة لأنه حسب قانون المالية 2022 المداخيل التي لا تتعدى 30000 دج معفاة من الضريبة على الدخل الاجمالي.

**للعامل سفيان** : لدينا الشريحة الأولى: من 0- إلى 20000 دج الضريبة عليها = 0 والشريحة الثانية (من 20000 إلى 40000) تفرض عليها نسبة 23% ، وجزء من الشريحة الثالثة (40000-42000) تفرض عليها نسبة 27% وبالتالي فالضريبة =  $0 + 0.23 \times (20000 - 40000) + 0.27 \times (40000 - 42000) = 5140$

التخفيض الضريبي =  $0.4 \times 5140 = 2056$  ، وهنا لا يمكن أخذ قيمة التخفيض كاملة لأنه وحسب قانون المالية لا يمكن أن يقل التخفيض عن 1000 دج ولا يمكنه كذلك أن يتجاوز 1500 دج، وهنا يمكن أخذ قيمة التخفيض القصوى وهي 1500 دج

$$\text{إذن الضريبة بعد التخفيض} = 1500 - 5140 = 3640 =$$

لا يوجد تخفيض ثاني لأن هذا التخفيض يمنح لفئة المداخيل المحصورة بين 30000-35000 فقط

حل التمرين الثالث :

1. استمارة الأجر :

الرقم	عناصر الأجرة	الأساس	النسبة/العدد	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
أجرة المنصب	أجرة الأساس			24266.2	
	+ ساعات إضافية			2310	
	+ تعويض الخبرة المهنية	24266.2	13 %	3154.606	
	+ تعويض عمل المنصب	24266.2	10 %	2426.62	
	+ مكافأة المردود الفردي	24266.2	07 %	1698.634	
	+ مكافأة المردود الجماعي	24266.2	19 %	4610.578	
	+ منحة المنطقة الجغرافية*			1533.362	
1	= أجرة المنصب				40000
العناصر المكتملة	تعويض السلة (الغداء/الأكل)			1430	
	+ تعويض السكن			1300	
	+ تعويض استعمال السيارة			650	
2	= العناصر المكتملة				3380
3=1+2	= العناصر الخاضعة للضريبة				43380
العناصر الأخرى	مصاريف المهتمات والتنقلات			//	
	+ المنح العائلية	300	3	900	
	+ الأجر الوحيد			800	
4	= العناصر الأخرى غير الخاضعة				1700
5=3+4	= الأجر الخام				45080
الاقتطاعات	الاشتراك في الضمان الاجتماعي	40000	09 %	3600	
	+ الضريبة على الدخل الإجمالي*		تحسب بالجدول	2695.2	
	+ الاشتراك في تعاونية الضمان			160	
	+ تسيقات على الأجر			5000	
6	= مجموع الاقتطاعات				(11455.2)
7=5-6	= الأجر الصافي				33624.8

\* طريقة حساب الضريبة على الدخل : أولاً يجب حساب المبلغ الخاضع للضريبة = 40000 + 3380 - 3600 =

1533.362 = 38246.638 . قبل حساب الضريبة يجب تقريب هذا المبلغ إلى أقل قيمة للعشرات ليصبح : 38240 ،

ثم نحسب الضريبة باستخدام الجدول كما يلي :  $0 + (2000 - 38240) \times 0.23 = 4195.2$  ، ثم نحسب التخفيض

الضريبي :  $1678.08 = 0.4 \times 4195.2 < 1500$  ، لذا نأخذ القيمة القصوى للتخفيض = 1500 ، لتصبح الضريبة بعد

التخفيض =  $4195.2 - 1500 = 2695.2$  دج

## 2. التسجيل المحاسبي للأجور ولأعباء المؤسسة ومختلف تسديداتها:

		24266.2	/ح/ أجور المستخدمين	63100	التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجر
		2310	/ح/ ساعات إضافية	63101	
		6309.212	/ح/ مكافآت	63102	
		12194.588	/ح/ تعويضات	63120	
الأجر الصافي	33624.8		المستخدمون-الأجور المستحقة	421	
تسبيقات على الأجور	5000		/ح/ تسبيقات على الأجور	4251	
مبلغ الاقتطاع	xx		/ح/ الاعتراضات على الأجور	427	
الاشتراك في الضمان الاجتماعي	3600		/ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط العمال	4310	
التعاونية الضمان الاجتماعي	160		/ح/ تعاونية الضمان	4320	
الضريبة على الدخل الإجمالي	2695.2		/ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	4420	
			التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجر		
26 % من أجرة المنصب	10400	10400	/ح/ الاشتراكات المدفوع للهيئات الاجتماعية	635	تسجيل أعباء صاحب العمل
			/ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط صاحب العمل	4311	
			تسجيل أعباء صاحب العمل		
	33624.8	33624.8	المستخدمون-الأجور المستحقة	421	تسديد الأجور المستحقة
			/ح/ بنوك الحسابات الجارية	512	
			تسديد الأجور المستحقة		
	2695.2	2695.2	/ح/ الضريبة على الدخل الإجمالي	4420	تسديد الضرائب المستحقة
			/ح/ بنوك الحسابات الجارية	512	
			تسديد الضرائب المستحقة		
	3600	3600	/ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط العمال	4310	تسديد الاشتراكات الاجتماعية
	10400	10400	/ح/ اشتراكات اجتماعية محجوزة-قسط صاحب العمل	4311	
	160	160	/ح/ تعاونية الضمان	4320	
	14160	14160	/ح/ بنوك الحسابات الجارية	512	
			تسديد الاشتراكات الاجتماعية		

## 6. الضرائب المؤجلة :

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري الضريبة المؤجلة على أنها:

عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابلة للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية وحسابات النتائج .

و تنجم الضرائب المؤجلة عن العمليات التالية:

- اختلاف في التوقيت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في الحساب عند تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع؛

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛

- ترتيبات، ترصيد وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة (les états consolidés) ؛  
من التعريف نستنتج :

- الهدف من حساب الضريبة المؤجلة في نهاية السنة تحميل السنة المحاسبية الإيرادات و الأعباء الخاصة بها فقط لتفادي الاختلال بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

- لا يمكن اعتبار كل عبء مسجل محاسبيا مقبول جبائيا و كذلك لا يمكن اعتبار كل إيراد مسجل محاسبيا هو خاضع للضريبة.

- الضريبة المؤجلة تطبق على الشركات أو الكيانات التابعة للنظام الحقيقي و الخاضعة للضريبة على الأرباح (IBS) ، أما الكيانات الخاضعة للنظام الجزائري فهي غير معنية.

### الفروقات بين المحاسبة والجبائية التي تنتج ضريبة مؤجلة:

تظهر الفروقات نتيجة إمكانية إدراج بعض العناصر في النتيجة المحاسبية مع عدم إمكانية إدراجها في النتيجة المحاسبية ، يمكن أن تكون هذه العناصر إيرادات أو أعباء وتميز بين هذه الفروقات المحاسبية و الجبائية نوعين فروقات مؤقتة و فروقات دائمة، وقد تخضع قيمها للتغير حسب قانون الضرائب والرسوم المماثلة الذي يصدر سنويا.

### الفروقات الدائمة للضريبة الدائمة:

هي فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معالجتها محاسبيا، حيث تتميز بتأثيرها على الدورة التي تحدث فيها فقط دون التأثير على الدورات المستقبلية ومن أهم هذه الفروقات مايلي :

حخص الهدايا و مصاريف الإشهار المالي إلا بتوفر شروط معينة



- مصاريف البحث والتطوير

- الأعباء الجبائية الغير مقبولة للخصم : نص المشرع الجبائي على عدم قابلية خصم بعض الضرائب والرسوم من النتيجة المحاسبية وعلى رأسها "الضريبة على أرباح الشركات- الرسم على التمهين- الرسم على امتلاك السيارات الخاصة من طرف الشركات- العقوبات والغرامات"

- أقساط الاهتلاك الغير قابلة للخصم حيث تضع المصالح الضريبية سقفا محدد لإهلاك التثبيتات على خلاف النظام المحاسبي المالي الذي لم يضع سقفا خاصا بها.

- مصاريف أخرى غير قابلة للخصم: مثل :

- مصاريف حفلات الاستقبال (الإطعام والفندق...)

- مختلف الأعباء و مصاريف الإيجار الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال،

- المصاريف المدفوعة نقدا عندما تفوق قيمة الفاتورة مع كل الرسوم مبلغ 300.000 دج،

- مصاريف التكفل المدفوعة من طرف المؤسسة لطرف ثالث

- النفقات المتعلقة بالترويج الطبي للمواد الصيدلانية وشبه الصيدلانية في حدود 01 % من رقم الأعمال السنوي

- مصاريف إيجار وتصليح وصيانة السيارات السياحية عندما لا تشكل الأداة الأساسية لنشاط المؤسسة

- فوائض قيمة التنازل عن التثبيتات الغير خاضعة للضريبة

- قسائم الأرباح الموزعة على الشركات.

### الفروقات المؤقتة للضريبة المؤجلة:

هي فروقات تنشأ نتيجة معالجة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معالجتها محاسبيا، حيث تتميز بتأثيرها على الدورة المالية أو على الدورات المستقبلية ومن أهم هذه الفروقات ما يلي:

- الإعانات العمومية؛

- المصاريف المالية والأتاوى والأتعاب: حيث أن خصمها من النتيجة مرهون بدفعها أثناء السنة المالية حسب القواعد

الجبائية في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي ينص على تسجيل هذه الأعباء مع ربطها بالسنة المالية التي ترتبت خلالها دون أن ينظر إلى تاريخ الدفع الفعلي؛

- العناصر ذات القيمة المنخفضة : حيث يعتبر القانون الجبائي العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ

30.000 دج خارج الرسم بأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها، بينما نجد النظام المحاسبي المالي لا يضع سقفا

معينا لتلك العناصر؛

- خسائر السنوات السابقة: لقد منح القانون الجبائي للمؤسسات إمكانية ترحيل الخسائر المحققة إلى غاية السنة الرابعة، بينما ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الخسارة المحققة في الحساب 11 (ترحيل من جديد) دون أن يعتبره كعبء مخفض من نتائج السنوات الموالية؛

- عدم التجانس بين الاهتلاك المحاسبي والاهتلاك الجبائي.

### أنواع الضرائب المؤجلة في النظام المحاسبي المالي:

تنقسم الضرائب المؤجلة الى نوعين هما الضرائب المؤجلة للخصوم و الضرائب المؤجلة للأصول

#### الضريبة المؤجلة خصوم:

تمثل مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة (المستقبلية) رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق. ومن الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال دورة ما السنة "ن" ولا تحصل إلا خلال دورات لاحقة السنة "ن+1" فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة "ن" فإن على المؤسسة أن تتوقع تسديد الضريبة الخاصة بالنواتج المعنية خلال السنة "ن+1" أي على المؤسسة ضرائب مؤجلة خصوم و تقوم بتسجيل ذلك محاسبيا وفقا للتصريح الجبائي السنوي في جدول رقم "9".

#### التمرين الأول:

لنفرض أن المؤسسة حققت نتيجة محاسبية في السنة "ن" قدرها 400.000 دج، غير أنه تدخل ضمن هذه النتيجة المحاسبية إيرادات على شكل إعانات تحصلت عليها من الولاية قدرها 30.000 دج لم يتم تحصيلها، يتوقع تحصيلها في السنة الموالية (مستقبلا).

#### الحل :

الضريبة على أرباح الشركات  $76000 = 0.19 \times 400.000$

الضريبة على أرباح الشركات بعض طرح الإيراد غير المحصل  $70300 = 0.19 \times (30.000 - 400.000)$  دج

الضريبة المؤجلة =  $76.000 - 70300 = 5700$  دج

التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في نهاية السنة "ن" :

5700	5700	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	693
5700		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134
		إثبات إلتزام ضريبي مؤجل - خصوم	

مبلغ 5700 دج يعتبر ضريبة مؤجلة خصوم يسجل في الجدول رقم "09" في التصريح السنوي الجبائي (la laisse

fiscale) في خانة التخفيضات (déductions) .

## التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم في السنة الموالية "ن+1"

يتم في السنة الموالية عكس قيد السنة السابق الذي تشكلت فيه الضرائب المؤجلة وذلك بعد التحصيل الفعلي للإيراد

5700	الضرائب المؤجلة على الخصوم	134
5700	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم إلغاء قيد إلزام ضريبي مؤجل - خصوم	693

كذلك في السنة الموالية يتم التصريح بالضريبة المؤجلة خصوم ضمن الجدول رقم "09" في خانة الادماجات (réintégrations) لتسديدها.

**التمرين الثاني :** إليك المعلومات التالية حول مؤسسة ما والمطلوب منك حساب مبلغ الضرائب المؤجلة خصوم وحساب مبلغ الضريبة المستحقة مع تسجيل القيود المحاسبية الملائمة، مع العلم أن معدل الضريبة على النتيجة 19 %:

- النتيجة المالية لسنة 2021: 100.000 دج؛

- نواتج غير خاضعة للضريبة خلال سنة 2021: 20.000 دج.

**الحل :**

- مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم = نواتج لم تحسب ضمن النتيجة الجبائية × معدل الضريبة

- مبلغ الضريبة المؤجلة خصوم =  $0.19 \times 20000 = 3800$  ومحاسبيا نسجل القيد المحاسبي التالي في 31-12-2021 :

3800	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	693
3800	الضرائب المؤجلة على الخصوم إثبات إلزام ضريبي مؤجل - خصوم	134

- الضريبة المستحقة للدفع لسنة 2021 = النتيجة المحاسبية - نواتج غير خاضعة للضريبة

- الضريبة المستحقة للدفع لسنة 2021 =  $100.000 - 20.000 = 80000$  دج

- ومنه مبلغ الضريبة المستحقة =  $0.19 \times 80000 = 15.200$  دج ومحاسبيا نسجل القيد المحاسبي التالي بتاريخ 31-12-2021

15.200	الضريبة على نتائج الأنشطة العادية الدولة - ضرائب على النتائج	444
15.200	الضريبة المستحقة على نتيجة سنة 2018	695

## الضريبة المؤجلة أصول:

هي مبالغ ضرائب على الأرباح المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية ومن المتوقع استردادها (خصمها من ضرائب على الأرباح) للفترات اللاحقة، وتتعلق بما يلي:

- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة على الأرباح المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، وبحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل.
- الخسائر القابلة للتدوير و الاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة. أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترات التالية وبالتالي تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة في المستقبل.
- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها واستيفائها خلال الفترات اللاحقة، بحيث يحق للمؤسسة الاستفادة منها.

### التمرين الثالث:

نفرض ان شركة حققت نتيجة محاسبية ربح قدرها 400.000 دج، بينما لديها فاتورة أتعاب محامي مستلمة قدرها 30.000 دج سوف يتم دفعها في السنة الموالية، وحسب المادة 1/141 من قانون الضرائب المباشرة فان خصم مصاريف الأتعاب من النتيجة الجبائية بشرط دفعها الفعلي و عليه فان الشركة لم تقم بخصم هذا العبء.

### الحل:

الضريبة على أرباح الشركات على حسب النتيجة الجبائية =  $0.19 \times 400.000 = 76.000$  دج

الضريبة على أرباح الشركات على حسب النتيجة المحاسبية =  $0.19 \times (30.000 - 400.000) = 70300$  دج

الضريبة المؤجلة أصول =  $76.000 - 70300 = 5700$  دج

### التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول في نهاية السنة "ن":

133	الضرائب المؤجلة على الأصول	5700	
692	فرض الضرائب المؤجلة على الأصول	5700	
	إثبات قيد استحقاق ضريبي مؤجل - أصول		

### التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة في نهاية السنة "ن+1":

في السنة الموالية يتم التسديد الفعلي للأتعاب من طرف الشركة و استرجاع الضريبة المؤجلة أصول بعكس قيد السنة السابقة.

692	فرض الضرائب المؤجلة على الخصوم	5700	
133	الضرائب المؤجلة على الخصوم	5700	
	إلغاء قيد استحقاق ضريبي مؤجل - أصول		

## 7. محاسبة الأدوات المالية

1. تعريف الأدوات المالية: هي كل عقد يترتب عليه في آن واحد أصل مالي لمؤسسة و خصم مالي أو أداة أموال خاصة لمؤسسة أخرى.

ويمكن تصنيف الأدوات المالية إلى نوعين:

- **الأدوات المالية الأولية**: مثل الأسهم، السندات، الحقوق و الديون.

- **الأدوات المالية المشتقة**: هي اتفاق أو عقد يسمح لأطرافه بالحصول على الحق أو التعهد بتنفيذ إجراءات معينة خاصة بالأصل الأساسي، توفر المشتقات عادة فرصا لشراء أو بيع أصل ما أو منحه أو الحصول عليه، بصورة عامة لا يتمثل الغرض الأساسي من المشتق المالي بالحصول على الأصل المعني، ولكن بالتحوط من تغيرات السعر أو مخاطر تغيرات العملة مع مرور الوقت، أو لتحقيق أرباح نتيجة تغيرات سعر الأصل. ومن أمثلة الأدوات المالية المشتقة العقود المستقبلية أو الآجلة، عقود الخيار (Options) عقود مبادلات أسعار الفائدة أو العملات (Swaps).

1.1. **الأصل المالي**: هو كل أصل إما أن يكون:

- نقدية.

- حق تعاقد من مؤسسة أخرى باستلام نقدية أو أصل مالي آخر.

- حق تعاقد بتبادل أدوات مالية مع مؤسسة أخرى ضمن شروط تكون على الأرجح في صالح المؤسسة.

- أداة أموال خاصة لمؤسسة أخرى.

2.1. **الخصم المالي**: هو التزام تعاقد ب:

- منح نقدية أو أصل مالي لمؤسسة أخرى.

- مبادلة أدوات مالية مع مؤسسة أخرى وفق شروط تكون على الأرجح في غير صالح المؤسسة.

2. دراسة محاسبية للأدوات المالية: عند الدراسة المحاسبية للأدوات المالية يجب التمييز بين الحالات التالية:

- أدوات مالية تحتفظ بها المؤسسة لغرض التعاملات: هي أدوات مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق إيرادات على المدى

القصير نتيجة تقلبات الأسعار أو بيعها مع هامش ربح، مثل سندات التوظيف قصيرة الأجل والأدوات المالية المشتقة.

- أدوات مالية تحتفظ بها المؤسسة حتى تاريخ استحقاقها: هي الأدوات المالية التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة بالاحتفاظ

بها إلى غاية تاريخ استحقاقها.

- الحقوق والقروض الصادرة عن المؤسسة مثل الحقوق على الزبائن، وقروض للعمال،...

- الأصول المالية المتاحة للبيع هي الأصول المالية غير المشتقة والتي لم يتم تصنيفها في الفئات الثلاثة السابقة، مثل السندات

المتبنة التابعة لنشاط المحافظة ح273 والتوظيفات في الأسهم في الأجل الطويل.

## 1.2. التقييم الأولي :

يتم التسجيل المحاسبي للأصول المالية أو الخصوم المالية عندما تصبح طرفا في الترتيبات التعاقدية للأداة المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار تصنيف الأداة المالية إلى أحد الفئات المذكورة سابقا، أما بالنسبة لقيمتها فيتم تسجيلها بتكلفتها التي تتمثل في القيمة العادلة للمقابل المدفوع بالنسبة للأصل أو المقبوض بالنسبة للخصم بما في ذلك مصاريف البنك والسمسرة والرسوم غير المسترجعة.

### التمرين الأول :

في 1/1/1/ن اشترت مؤسسة بدر 1000 سهم ب100 دج للسهم الواحد، وفي هذا الإطار سددت مبلغ 10000 دج بشيك لأحد الوسطاء الماليين في السوق المالي نظير اتمامه لهذه الصفقة، مع العلم أنه طُلب من المؤسسة دفع 25% من قيمة الأسهم لحظة الشراء عن طريق البنك.

المطلوب : تسجيل القيود الضرورية

الحل :

	110.000	ح/ سندات المساهمة الأخرى	262	01/01/ن
35.000		ح/ البنك	512	
75.000		ح/عمليات الدفع الباقية (اقتناء سندات مساهمة )	269	

## 2.2. التقييم اللاحق :

### 1.2.2. الأصول المالية المقيمة بالقيمة العادلة :

تتمثل القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية في المبلغ الذي يمكن بواسطته مبادلة أصل أو تسوية خصم، بين أطراف على علم تام وتراضي في سوق تتميز بتوفر المنافسة التامة، وعند التقييم بالقيمة العادلة في نهاية الدورة يجب التمييز بين فئتين من الأصول المالية :

- الأصول المالية المملوكة لغرض إجراء التعاملات (الهدف منها المتاجرة)؛

- الأصول المالية المتاحة للبيع (الهدف منها المحافظة عليها لمدة طويلة).

✓ بالنسبة لفئة الأصول المالية المملوكة لغرض إجراء التعاملات (المتاجرة)، يتم تسجيل فوارق التقييم في الحساب 765

"فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة " إذا كانت هناك زيادة في القيمة، أما إذا كان هناك نقص في

القيمة فنستعمل الحساب 665 "فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة".

✓ بالنسبة للأصول المالية المتاحة للبيع (حيازتها طويلة الأجل)، تسجل فوارق التقييم في شكل زيادة أو نقصان للأموال

الخاصة في الحساب 104 "فارق التقييم".

## التمرين الثاني :

بعد فحص السجلات المحاسبية لمؤسسة "النور" بتاريخ 12/31/ن تبين أن لديها سندات توظيف مصنفة ضمن الأصول المالية المملوكة لغرض إجراء التعاملات بقيمة 50.000، وسندات مساهمة مصنفة ضمن الأصول المالية المتاحة للبيع ب 80.000، وبنفس التاريخ لاحظت المؤسسة أن القيمة العادلة لسندات التوظيف 52.000 وقيمة سندات المساهمة 83.000 المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية الضرورية في نهاية السنة؟

## الحل :

	2.000	ح/ السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق ق أ	506	ن/12/31
2.000		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة تقييم سندات التوظيف	765	
	3.000	ح/ سندات المساهمة الأخرى	262	//
3.000		ح/ فارق التقييم تقييم سندات المساهمة	104	

## 2.2.2. الأصول المالية المقيمة بالتكلفة المهتلكة :

هناك فئتان للأصول المالية لا تقيمان بالقيمة العادلة في نهاية الدورة، وإنما يقيمان بالتكلفة المهتلكة، وتتمثل في :

-التوظيفات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق؛

-الحقوق والقروض الصادرة عن المؤسسة.

مفهوم التكلفة المهتلكة : هي المبلغ الذي قوّم به الأصل أو الخصم المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات، منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

ووفق هذه الطريقة التي تعتبر أكثر تحفظا فإن الأصول المالية يمكن أن تخضع لاختبار خسارة القيمة، وإن حدث ذلك (وجود

خسارة قيمة) فإنها تسجل محاسبيا في نهاية السنة من خلال استعمال الحساب 686 مقابل الحساب المعني للأصل المالي مع

استعمال الرقم 9 في المركز الثاني مثل 26 ← نستعمل الحساب 296، والحساب 27 ← نستعمل الحساب 297،

وإذا حدث ارتفاع للقيمة في سنة أو سنوات موائية فإنه يمكن استرجاع خسارة القيمة المسجلة سابقا.

- حالة خسارة القيمة :

	XXX	ح/ مخصصات إ و م وخ ق- العناصر المالية		686	ن/12/31
XXX		ح/ خ ق عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات	296 أو		
XXX		ح/ خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى	297		
		خسارة قيمة عن الأصول المالية			

- حالة استرجاع خسارة القيمة :

بعد حدوث خسارة القيمة وفي السنة أو السنوات الموالية يمكن استرجاع خسارة القيمة إذا حدث ارتفاع في القيمة العادلة عن القيمة المحاسبية المسجلة، وتسجل محاسبيا كما يلي :

	XXX	ح/ خ ق عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات		296 أو	1+ن/12/31
	XXX	ح/ خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى		297	
XXX		ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات	786		
		استرجاع خسارة قيمة عن الأصول المالية			

### 3.2. التنازل عن الأصول المالية :

- عند التنازل عن أصول مالية جارية (قيم منقولة للتوظيف، أدوات مالية مشتقة) أو أصول مالية متاحة للبيع يتم تسجيل فائض القيمة في الحساب 767 "الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية"، وناقص قيمة في الحساب 667 "الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية"، مع ترصيد خسارة القيمة المسجلة سابقا.

- عند التنازل عن الأصول المالية المتاحة للبيع يجب ترصيد ح 104 (تسجيله في الجانب المدين) وتحويله إلى حسابات النتائج من خلال استعمال الحساب 765 ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة، أما إذا كان الفارق المسجل سابقا سالبا أي أن الحساب 104 كان مدينا فيجب ترصيده (تسجيله في الجانب الدائن) من خلال مقابله بالحساب 665 ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية - نواقص قيمة.

**التمرين الثالث :** قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية:

- 10/1/ن قامت المؤسسة ببيع سندات توظيف محتفظ بها لغرض المتاجرة بقيمة 160.000 (علما أنها اقتنتها

بتاريخ 6/1/ن بقيمة 140.000

- 10/10/ن استلمت قيمة السندات بشيك بنكي؛

- 10/15/ن قامت المؤسسة ببيع سندات مثبته تابعة لنشاط الحافظة بقيمة 180.000 بشيك بنكي (علما أنها

اقتنتها بتاريخ 1/1/ن- بقيمة 200.000 وكانت قيمتها 210.000 بتاريخ 31/12/ن-1

المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية الضرورية في نهاية السنة؟



الحل :

	160.000	ح/ الحقوق عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية	465	ن/10/1
140.000		ح/ السندات، قسائم الخزينة وق الصندوق ق الأجل	506	
20.000		ح/الأرباح الصافية عن التنازل عن الأصول المالية	767	
		التنازل عن سندات التوظيف قصيرة الأجل		
	160.000	ح/ البنك	512	ن/10/10
160.000		ح/ الحقوق عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية	465	
		تحصيل مبلغ التنازل عن سندات التوظيف		
	10.000	فارق التقييم	104	ن/10/15
10.000		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة	765	
		استرجاع فارق إعادة التقييم وضمه إلى نتيجة المؤسسة		
	180.000	ح/ البنك	512	//
	30.000	الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية	667	
210.000		ح/ السندات المثبتة التابعة لنشاط الحفاظة	273	
		التنازل عن السندات المثبتة التابعة لنشاط الحفاظة		

## 8. المقاربة البنكية :

1. مبدأ تقابلية الحسابات : نقول عن حسابين أحدهما متقابلين (متبادلين) إذا كانا مفتوحين في محاسبتين مختلفتين ويسجلان نفس العمليات ولكن بطبيعة مختلفة، مثل :

- حساب الزبون لدى المورد وحساب المورد لدى الزبون - حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك.

مثال : إليك العمليات التالية التي قامت بها مؤسسة الفتح والمتعلقة بحسابها البنكي :

- الرصيد الأولي 200000 دج - بيع بضائع 30000 دج بشيك بنكي - تسديد للمورد 80000 دج بشيك بنكي.

- قبض شيك من الزبون كمال قيمته 40000 دج. - تسديد أجور المستخدمين 120000 دج بشيك بنكي.

حساب مؤسسة الفتح لدى البنك		حساب البنك لدى مؤسسة الفتح	
الدائن	المدين	الدائن	المدين
200000	80000	80000	200000
30000	120000	120000	30000
40000	70000 ر. دائن	70000 ر. مدين	40000
270000	270000	270000	270000

لاحظ أن كل مبلغ سجلته المؤسسة في حساب البنك لديها سجله البنك أيضا في حساب المؤسسة لديه ولكن بطبيعة عكسية، مما أدى إلى الحصول على رصدين متساويين في القيمة ومتعاكسين في الطبيعة.

2. إعداد المقاربة البنكية (حالة التقارب) : في غالب الأحيان لا يتطابق في تاريخ الجرد رصيد حساب البنك لدى المؤسسة

ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك المرسل ضمن كشف البنك وذلك بسبب :

- عمليات سجلتها المؤسسة في حساب البنك لديها ولكن البنك لم يسجلها في حساب المؤسسة لديه مثل :

- شيكات حررتها المؤسسة للغير ولم يتقدم هؤلاء للبنك من أجل تحصيلها

- شيكات استلمتها المؤسسة من الغير ولم تتقدم للبنك من أجل تحصيلها.

- عمليات سجلها البنك في حساب المؤسسة ولكن المؤسسة لم تسجلها في حساب البنك لديها مثل :

- مصاريف متعلقة بالخدمات البنكية يقطعها البنك من حساب المؤسسة.

- تحويلات وتسديدات زبائن المؤسسة للبنك مباشرة.

- تسجيل فوائد بنكية لصالح المؤسسة أو لصالح البنك.

هذه العمليات لا تعلم بها المؤسسة إلا عند استلام كشف الحساب البنكي من البنك.

بالإضافة إلى كل هذا قد تحدث أخطاء في تسجيل المبالغ من أحد الطرفين المؤسسة أو البنك.

من أجل تسوية حساب البنك لدى المؤسسة يتم إعداد حالة التقارب البنكي وهي وثيقة داخلية تنجز من أجل مطابقة رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك من خلال :

- التسجيل في حساب البنك لدى المؤسسة الرصيد قبل الجرد بالإضافة إلى العمليات الموجودة على كشف البنك والتي لم تسجلها المؤسسة.

- التسجيل في حساب المؤسسة لدى البنك الرصيد المرسل في كشف البنك بالإضافة إلى العمليات التي سجلتها المؤسسة و غير مسجلة في كشف البنك. بعد هذه التسجيلات في الحسابين يصبح رصيدهما متساوي.

**التمرين الأول :** بتاريخ 12/31/ن استلمت مؤسسة "آفاق" كشف حسابها البنكي لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية لشهر ديسمبر من "السنة ن" كما يلي :

التاريخ	بيان العملية	مدين	دائن
12/1/ن	رصيد دائن		115000
12/3/ن	شيك رقم 0122 من فريد		27800
12/7/ن	شيك رقم 2815 للمورد سالم	39100	
12/15/ن	شيك رقم 0315 من الزبون رضا		53500
12/20/ن	شيك رقم 0283 للمورد يزيد	21300	
12/30/ن	فوائد بنكية		7500
12/30/ن	الخدمات المصرفية	2100	
12/31/ن	رصيد دائن	141300	
	المجموع	203800	203800

بينما كان حسابها البنكي المستخرج من الدفاتر المحاسبية كما يلي :

التاريخ	بيان العملية	مدين	دائن
12/1/ن	رصيد مدين	115000	
12/2/ن	شيك رقم 0122 من فريد	27800	
12/5/ن	شيك رقم 2815 للمورد سالم	39100	
12/10/ن	شيك رقم 0420 من عيسى	31100	
12/12/ن	شيك رقم 0283 للمورد يزيد	21300	
12/17/ن	شيك رقم 0284 للمورد جعفر	42800	
12/25/ن	شيك رقم 0285 للمورد ناصر	16000	
12/31/ن	رصيد مدين	54700	
	المجموع	173900	173900

## المطلوب :

- قارن بين الحسابين السابقين مبينا سبب اختلاف رصيد نهاية الشهر بينهما.
  - أنجز حالة التقارب البنكي وسجل قيود التسوية لحساب البنك لدى المؤسسة.
  - الحل :** بمراجعة حساب البنك لدى مؤسسة "آفاق" وكشف البنك المرسل لها من طرف البنك نجد الرصيدين مختلفين بسبب :
    - عمليات مسجلة على كشف البنك و غير مسجلة لدى المؤسسة وهي:
      - شيك رقم 0315 مستلم من الزبون رضا بقيمة 53500 دج.
      - فوائد بنكية لصالح المؤسسة بقيمة 7500 دج.
      - الخدمات المصرفية بقيمة 2100 دج.
    - عمليات مسجلة لدى المؤسسة و غير مسجلة في كشف البنك :
      - شيك رقم 0420 من الزبون عيسى بقيمة 31100 دج.
      - شيك رقم 0284 للمورد جعفر بقيمة 42800 دج.
      - شيك رقم 0285 للمورد ناصر بقيمة 16000 دج
- تكون حالة التقارب البنكي كالتالي :**

حساب البنك لدى مؤسسة "آفاق"		
دائن	مدين	بيان العملية
	54700	الرصيد قبل الجرد
	53500	شيك رقم 0315 من الزبون رضا
	7500	فوائد بنكية لصالح المؤسسة
2100		الخدمات المصرفية
<b>113600</b>		الرصيد بعد الجرد (رصيد مدين)
115700	115700	المجموع
حساب مؤسسة آفاق لدى البنك		
دائن	مدين	بيان العملية
141300		الرصيد قبل الجرد
31100		شيك رقم 0420 من الزبون عيسى
	42800	شيك رقم 0284 للمورد جعفر
	16000	شيك رقم 0285 للمورد ناصر
	<b>113600</b>	الرصيد بعد الجرد (رصيد دائن)
172400	172400	المجموع

- قيود التسوية : بعد إعداد حالة التقارب والحصول على رصدين متساويين نسجل في دفاتر المؤسسة قيود التسوية المتعلقة بحساب البنك . بالنسبة لمؤسسة آفاق تكون قيود التسوية كالتالي:

		12/31/ن		
	61000	البنك	512	
53500		زبائن	411	
7500		الإيرادات المالية الأخرى	768	
		تسوية حساب البنك		
	2100	خدمات مصرفية	627	
2100		البنك	512	
		تسوية حساب البنك		

### 3. تسوية خسارة القيمة عن القيم المودعة في البنك :

تتمثل خسارة القيمة عن القيم المودعة في البنك في المبالغ التي يحتل أن يقطعها البنك من حساب المؤسسة لديه و التي منحها لها سابقا مقابل شيكات الزبائن والكمبيالات المخصومة قبل تاريخ استحقاقها، إذا تبين في نهاية الدورة أن هؤلاء الزبائن في وضعية مالية صعبة لا تمكن البنك من تحصيل هذه المبالغ منهم، فيقوم باسترجاعها من حساب المؤسسة. تسجل خسارة القيمة المتعلقة بالقيم المودعة في البنك في الطرف الدائن للحساب 591 خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية ، مع جعل الحساب 686 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية لدينا بمبلغ الخسارة المحتمل.

مثال: بتاريخ 12/31/ن توقع مؤسسة "رامي" أن يقطع البنك من حسابها البنكي 20% من القيمة الاسمية لورقة تجارية قيمتها 150000 دج مخصومة لديه قبل تاريخ استحقاقها وذلك بسبب الوضعية المالية الصعبة للزبون المسحوبة عليه.

المطلوب : - أحسب الخسارة المتوقعة وسجلها محاسيبا.

الخسارة المتوقعة : 30000 دج = 20% x 150000

		12/31/ن		
	30000	م اهتلاكات و مؤونات وخسائر قيمة- العناصر المالية	686	
30000		خسائر قيمة في البنوك و المؤسسات المالية	591	
		تسجيل الخسارة المحتملة		

- حالة زيادة خسارة القيمة : يرفع مبلغ خسارة القيمة للقيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية عندما تكون الخسارة المحتملة في الدورة الحالية أكبر من الخسارة المسجلة سابقا ، وذلك باستعمال نفس القيد السابق ولكن بمبلغ الزيادة فقط.

مبلغ زيادة خسارة القيمة = الخسارة المتوقعة حاليا - الخسارة المسجلة سابقا

مثال : لنفترض أن مؤسسة رامي في نهاية ن+1 توقعت أن خسارة القيمة عن الورقة التجارية 30% من قيمتها، فما هو مبلغ

خسارة القيمة الواجب تسجيله لسنة ن+1

الحل : مبلغ زيادة خسارة القيمة = الخسارة المتوقعة حاليا - الخسارة المسجلة سابقا

الخسارة المسجلة سابقا (12/31/ن) = 30000 دج

الخسارة المتوقعة حاليا (12/31/ن+1) = 30% × 150000 = 45000

الخسارة المتوقعة حاليا أكبر من الخسارة المسجلة سابقا : يجب رفع الخسارة ب = 45000 - 30000 = 15000 دج

		12/31/ن+1		
	15000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- العناصر المالية	686	
15000		خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية تسجيل الخسارة المحتملة	591	

- حالة تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة :

تخفيض خسارة القيمة للقيم المودعة في البنك عندما تكون الخسارة المسجلة في الدورة السابقة أكبر من الخسارة المحتملة حاليا،

كما يتم إلغاء الخسارة عندما تصبح دون مبرر. تخفيض الخسارة أو تلغي يجعل الحساب 591 مدينا والحساب 786

الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات دائنا بالمبلغ الواجب إنقاظه أو إلغاؤه.

مثال : لنفترض أن مؤسسة "رامي" وبتاريخ 12/31/ن+2 وبعد التحريات تتوقع أن يقتطع البنك من حسابها البنكي 25%

بدلا من 30% من القيمة الاسمية للورقة التجارية التي قيمتها 150000 دج والتي خصمتها قبل تاريخ استحقاقها.

المطلوب : سجل قيد التسوية الضروري بتاريخ 12/31/ن+2

الحل : الخسارة المسجلة سابقا 45000 دج = 30% × 150000

الخسارة المتوقعة حاليا 37500 دج = 25% × 150000

الخسارة الحالية أقل من الخسارة المسجلة سابقا لذا يجب تخفيض الخسارة بمبلغ : 45000 - 37500 = 7500 دج

		12/31/ن+2		
	7500	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591	
7500		الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات	786	
		تخفيض خسارة القيمة		

- حالة تحقق الخسارة : تتحقق الخسارة عن القيم المودعة في البنوك والحسابات المالية عندما يقتطع البنك المبلغ موضوع الخسارة

من الحساب البنكي للمؤسسة والذي يمثل المبلغ الذي لم يسدده زبون المؤسسة للبنك مقابل الورقة التجارية المخصومة قبل تاريخ

استحقاقها أو مقابل الشيكات المحصلة، وبافتراض أن الخسارة المتوقعة مساوية للخسارة الحقيقية يتم ترصيد حساب الخسارة 591 في حساب البنك.

مثال : لنفترض أنه بتاريخ 3/11/11 ن+3 اقتطع البنك مبلغ 37500 دج من الحساب البنكي لمؤسسة "رامي" نظرا لعدم تمكنه من تحصيل هذا المبلغ من الزبون الذي سحبت عليه الورقة التجارية المخصصة لفائدة المؤسسة.

المطلوب : سجل القيد المحاسبي بتاريخ 3/11/11 ن+3

الحل :

		3/11/11 ن+3		
	37500	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية		591
37500		البنك	512	
		تحقق خسارة القيمة		

## 9. تصحيح الأخطاء :

إن السبب الرئيسي لإعداد ميزان المراجعة هو اكتشاف الأخطاء، لذا فإن حالة عدم توازن ميزان المراجعة يعتبر دليلاً على وجود أخطاء ارتكبت في مرحلة من المراحل، لكن توازنه لا يعد دليلاً قاطعاً على صحة العمل المحاسبي في مختلف المراحل، لأن هناك بعض الأخطاء لا يمكن لميزان المراجعة أن يكشف عنها، ومن هذه الأخطاء ما سنذكره تالياً.

**أنواع الأخطاء :** هناك عدة تصنيفات للأخطاء المحاسبية، إلا أننا يمكن أن نعتمد على التصنيف التالي :

**1. أخطاء السهو :** هي الأخطاء التي تتمثل في نسيان و عدم القيام بتسجيل عملية ما ، أو ترحيلها ، أو ترحيل لجانب واحد دون الجانب المقابل له :

- إذا كان السهو في مرحلة التسجيل : هذا لن يؤثر على توازن ميزان المراجعة، و يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عند الجرد المادى أو عند فحص المستندات المثبتة للعملية، ويتم تصحيح هذا الخطأ بتسجيل العملية في دفتر اليومية ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ.

- إذا كان السهو في مرحلة الترحيل : إذا أهملنا ترحيل كل العملية هذا لن يؤثر على توازن ميزان المراجعة، لكن يمكن اكتشاف هذا الخطأ بعدم تساوي مجاميع اليومية العامة ومجاميع الميزان، ويمكن تصحيح هذا الخطأ فقط بترحيل المبلغ للحسابات المعنية في الدفتر.

- إذا قمنا بترحيل طرف دون الطرف الآخر (المدين والدائن) هذا يؤدي إلى عدم توازن مجاميع الميزان، وكذلك الأرصدة، ومنه يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق الميزان ، ويصحح بنقل المبلغ إلى الجانب الناقص في دفتر الأستاذ.

مع ملاحظة أن دفتر الأستاذ يمكن الشطب فيه والكتابة بلون مغاير للون الأول عند التصحيح على خلاف اليومية العامة.

**2. الأخطاء الفنية:** هي كل الأخطاء التي تحدث بسبب عدم الدقة في عمليات التسجيل، الترحيل أو التصيد، أو بسبب عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية، ومنها :

**1.2. الخطأ في كتابة المبلغ:** إذا كان الخطأ يشمل الجانبين المدين والدائن، هذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، و يمكن اكتشاف الخطأ بالمراجعة المستندية، أما إذا كان الخطأ في جانب واحد يحتل التوازن ويكون ذلك خاصة في القيود المركبة، في الحاليتين:

- إذا كان الخطأ على مستوى التسجيل: فلا يمكن الشطب في اليومية وعليه يجب تصحيح الخطأ محاسبياً كالتالي:

أولاً نقوم بإلغاء القيد الخاطئ و ذلك بتسجيل القيد العكسي أو بطريقة المتمم الصفري :

مثال: باعت مؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة 1560 دج والحاسب سجل العملية كالتالي:



1650	1650	ح/ الزبائن	411
		ح/ مبيعات بضاعة	700
		بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم 012...	

أ. التصحيح بالقيد العكسي :

أولاً . نقوم بقلب القيود لإلغائها كالتالي:

1650	1650	ح/ مبيعات بضاعة	700
		ح/ الزبائن	411
		إلغاء القيد الخاطئ بطريقة القيد العكسي	

ثانياً. نقوم بتسجيل القيد الصحيح :

1560	1560	ح/ الزبائن	411
		ح/ مبيعات بضاعة	700
		بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم 012...	

ب. التصحيح بالمتمم الصفري:

يمكن إعادة أثر المبلغ الخاطئ على أرصدة الحسابات بإيجاد المتمم للصفري لهذا المبلغ الخاطئ كالتالي:

أولاً. إلغاء القيد الخاطئ :

نطرح آخر رقم غير صفري في المبلغ الخاطئ من (10)، وباقي الرقم تطرح من (9) ، تضاف للمبلغ المحصل عليه أصفار المبلغ الخاطئ و تسبق النتيجة بالرقم (1) بإشارة سالب في الأعلى .

نبحث عن المتمم للصفري للعدد 1650

$$\begin{array}{r}
 9910 \\
 - 165 \\
 \hline
 835
 \end{array}$$

عند جمع المبالغ في اليومية ، نحصل على مجموع مساوي للصفري كالتالي :

$$\begin{array}{r}
 + 1650 \\
 - 18350 \\
 \hline
 = 00000
 \end{array}$$

فيكون إلغاء القيد الخاطيء كالتالي:

411	ح/ الزبائن	- 18350	
700	ح/ مبيعات بضاعة إلغاء القيد الخاطيء بطريقة المتمم للصفر	- 18350	

ثانيا. نقوم بتسجيل القيد الصحيح :

411	ح/ الزبائن	1560	
700	ح/ مبيعات بضاعة بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم 012...	1560	

- أما إذا كان الخطأ في المبلغ على مستوى عملية الترحيل : يمكن أن نجد توازن في ميزان المراجعة دون أن يساوي مجموع مبالغه مجموع اليومية، فيجب التصحيح بشطب المبلغ الخاطيء في الحساب و تسجيل المبلغ الصحيح بلون مغاير للون السابق.  
- إذا كان المبلغ خاطئاً في مرحلة الترسيد أي أن الخطأ كان في استخراج قيمة الرصيد فيمكن تصحيح الخطأ بنفس الكيفية أعلاه.

**2.2. الخطأ في جانب العملية:** يعني أن المحاسب يخلط بين الجانب المدين والجانب الدائن سواء في :

- مرحلة التسجيل : إذا جعل الحساب مدين عوض أن يكون دائناً والعكس صحيح، هذا لا يؤثر على التوازن ولكن يمكن أن يخل بطبيعة أرصدة بعض الحسابات، عند اكتشاف الخطأ يلغى القيد أولاً ثم يصحح كما رأيناه أعلاه .  
- في مرحلة الترحيل يمكن أن ننقل مبلغ إلى عكس جانب الحساب الذي يظهر في اليومية، فيحدث عدم توازن في ميزان المراجعة ، عندها يجب التصحيح بشطب المبلغ من الجانب الخاطيء و وضعه في الجانب الصحيح.

**3.2. الخطأ في رقم الحساب :** يكون هذا الخطأ بجهل المحاسب للحساب الصحيح المعني بالعملية، أو خلط في أرقام الحسابات عند التسجيل أو عند الترحيل، وهذا من الممكن أن يؤثر على توازن ميزان المراجعة .

**مثال:** عملية بيع بضاعة نقدا بقيمة 10480 دج سجلت من طرف المحاسب كالتالي:

512	ح/ البنك	10480	
30	ح/ البضاعة بيع بضاعة بفاتورة رقم 015	10480	

نلغي القيد، بإيجاد المتمم للصفر للعدد 10480

999 10

- 104 8

= 895 2

فيكون المتمم للصفر هو 189520-

+ 10480

- 189520

= 000000

يصح التسجيل كالتالي :

-189520	-189520	ح/ البنك ح/ البضاعة إلغاء قيد بيع بضاعة بفاتورة رقم 015	30	411
10480	10480	ح/ البنك ح/ البضاعة تصحيح قيد بيع بضاعة بفاتورة رقم 015	700	411

## 10. تسوية حسابات التكاليف والإيرادات

### 1- تسوية حسابات التكاليف :

أ- الأعباء المعاينة مسبقا: هي أعباء تدفع خلال الدورة لكن تخص الدورات القادمة، في هاته الحالة بعد تسجيل العبء حسب طبيعته وفي نهاية السنة يجب ترحيل الأعباء الخاصة بالدورات القادمة حسب القيد التالي:

		-----N/12/31-----		
	XXX	أعباء المعاينة مسبقا	6x	486
XXX		التكاليف		
		يرصد هذا القيد في بداية السنة القادمة.		

ب- الأعباء واجبة الدفع: هي أعباء تخص هاته الدورة لكن لم تصل فواتيرها بعد للقيام بعملية دفعها، تسجل في نهاية السنة كما يلي:

		-----N/12/31-----		
	XXX	التكاليف	6x	
	XXX	الدولة، رسوم على رقم الأعمال		445
XXX		موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها	408	

عند وصول الفاتورة في الدورة القادمة يرصد ح/408

		-----N+1/01/01-----		
	XXX	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		408
XXX		موردو المخزونات و الخدمات	401	
XXX		البنك	512	
XXX		الصندوق	53	

ج. أعباء السنوات السابقة : تعتبر أعباء ونواتج السنوات السابقة أنها نتيجة أخطاء أو نسيان وتعالج محاسبيا كما يلي :

- إذا كانت مبالغ هذه الأعباء معتبرة (ذات دلالة) فتسجل في البداية ضمن الجانب المدين من حساب 115 (الترحيل من جديد-تعديلات) مقابل أحد حساب النقدييات ثم تنقل إلى حساب الاحتياطات غير الموزعة ؛

- إذا كانت مبالغ هذه الأعباء غير معتبرة فإنها يمكن أن تسجل في الجانب المدين ضمن الحساب 658 (أعباء أخرى للتسيير الجاري) أو تسجيلها حسب طبيعتها (حسب مصدرها) ضمن أحد حسابات المجموعة السادسة مقابل أحد حساب النقدييات.

## 2- تسوية حسابات الإيرادات:

أ. الإيرادات المعايينة مسبقاً: هي نواتج حصلت خلال هذه الدورة لكنها تتعلق بالدورة القادمة، لذا يحول المبلغ الخاص بالدورة القادمة كما يلي:

		-----N/12/31-----		
XXX	XXX	نواتج	7x	
XXX		نواتج المعايينة مسبقاً	487	
		يرصد هذا القيد في بداية السنة		

ب. الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد:

		زبائن منتوجات لم تعد فواتيرها	418	
XXX	XXX	مبيعات بضاعة	700	

عند تسليم الفاتورة نسجل القيد التالي

		زبائن	411	
		بنك	512	
XXX	XXX	زبائن منتوجات لم تعد فواتيرها	418	

ج. استرجاع مصاريف سنوات سابقة: تتم معالجتها وفق نفس مبدأ معالجة أعباء السنوات السابقة حيث إذا كانت مبالغ هذه الإيرادات معتبرة (ذات دلالة) فتسجل ضمن الجانب الدائن من حساب 115 (الترحيل من جديد-تعديلات) مقابل أحد حساب النقديات أما إذا كانت مبالغ هذه الأعباء غير معتبرة فإنها يمكن أن تسجل في الجانب الدائن لحساب 7586 (استرجاع مصاريف سنوات سابقة) أو تسجيلها في الجانب الدائن لأحد حسابات المجموعة السادسة (حسب طبيعة المصروف) مقابل أحد حساب النقديات.

د. الإيرادات التي ستكتسب: هي عبارة عن نواتج تتعلق بالسنة الحالية لكنها لم تسجل بسبب عدم استلام فواتيرها في نهاية السنة (من أهمها التخفيضات التي وعد الموردون بإعطائها للمؤسسة لكن لم تصل فواتيرها بعد).

		-----254---N/12/31-----		
	XXX	موردون مدينون	409	
XXX		تخفيضات، تنزيلات متحصل عليها.	609	

تقرين : بغرض تسوية حسابات الأعباء والنواتج لمؤسسة "فردوس" للدورة المحاسبية "السنة ن" نقدم إليك المعطيات التالية :

1. بتاريخ 17/4/ن أرسلت للزبون بضاعة قيمتها 100.000 دج خارج الرسم (TVA19%) في حين أنها لم ترسل الفاتورة.
2. بتاريخ 1/5/ن اقترضت المؤسسة مبلغ 600.000 دج يسدد على 10 دفعات سنوية ثابتة في 30/4 من كل سنة بمعدل فائدة 10% .
3. بتاريخ 7/5/ن أرسلت للزبون فاتورة خاصة ببضاعة قيمتها 200.000 دج خارج الرسم (TVA19%) في حين أنها لم ترسل البضاعة.
4. بتاريخ 1/9/ن سددت مبلغ 120.000 دج عن مصاريف ايجار سنوية لاستغلال معدات انتاج.
5. بتاريخ 1/10/ن دفعت المؤسسة مصاريف التأمين قدرها 80.000 دج تمتد لسنة كاملة.
6. بتاريخ 1/11/ن استلمت مبلغ 40.000 دج خارج الرسم يغطي فترة 8 أشهر نظير تأجيرها لمحلات تجارية.
7. بتاريخ الجرد 31/12/ن تبين أن هناك فاتورة الكهرباء والغاز بقيمة 238.000 دج (مع احتساب كامل الرسوم) وفاتورة هاتف بقيمة 119.000 دج (TTC) لم تستلمهما المؤسسة بعد، كما أظهر الجرد وجود لوازيم غير مستعملة في نهاية الدورة بقيمة 3000 دج وطوابع بريدية بقيمة 2000 دج وطوابع جبائية بقيمة 1000 دج.

المطلوب : تسجيل قيود التسوية اللازمة في 31/12/ن

الحل :

100.000	119.000	ح/ الزبائن -المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418	ن/12/31
19.000		ح/ مبيعات البضائع	700	العملية (1)
40.000	40.000	ح/ الرسم على القيمة المضافة (فواتير قيد التحرير)	4457	
40.000	40.000	ح/ أعباء الفوائد	661	ن/12/31
200.000	200.000	ح/ الفوائد المستحقة الأعباء الواجب الاعتراف بها والخاصة بالسنة ن $40000 = 12/8 \times \%10 \times 600.000$ (أعباء الفوائد المتعلقة بالسنة ن)	1688	العملية (2)
200.000	200.000	ح/ مبيعات البضائع	700	ن/12/31
		ح/ النواتج المعاينة مسبقا تسليم فاتورة دون بضاعة (تسوية الحساب 700)	487	العملية (3)

80.000	80.000	ح/ الأعباء المعاينة مسبقا	486	ن/12/31
80.000	613	ح/ الايجارات مصاريف الايجار الخاصة بالسنة المقبلة والتي يجب الغائها $80.000 = 12/8 \times 120.000 =$ (تسوية حساب مصاريف الايجار)	613	(العملية 4)
60.000	60.000	ح/ الأعباء المعاينة مسبقا	486	ن/12/31
60.000	616	ح/ أقساط التأمينات مصاريف التأمين الخاصة بالسنة المقبلة= $12/9 \times 80.000 =$ $60.000 =$ (تسوية حساب مصاريف التأمينات)	616	(العملية 5)
30.000	30.000	ح/ تقديم الخدمات الأخرى	706	ن/12/31
30.000	487	ح/ النواتج المعاينة مسبقا ايجار يخص الدورة المقبلة (تسوية الحساب 706)	487	(العملية 6)
200.000	200.000	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	607	ن/12/31
19.000	19.000	الدولة-الرسم على القيمة المضافة	4456	(العملية 7)
219.000	408	الموردون، الفواتير التي لم تصل فواتير قيد الاستلام لمشتريات غير مخزنة	408	
100.000	100.000	مصاريف البريد الاتصالات السلكية واللاسلكية	626	//
19.000	19.000	الدولة-الرسم على القيمة المضافة	4456	
119.000	408	الموردون، الفواتير التي لم تصل فواتير قيد الاستلام لمصاريف البريد والاتصالات	408	
3000	3000	الأعباء المعاينة مسبقا	486	//
3000	605	مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال لوازم غير مستعملة	605	
2000	2000	الأعباء المعاينة مسبقا	486	//
2000	626	مصاريف البريد الاتصالات السلكية واللاسلكية تسوية الحساب 626 (طابع بريدية غير مستعملة)	626	
1000	1000	الأعباء المعاينة مسبقا	486	//
1000	645	الضرائب والرسوم الأخرى تسوية الحساب 645 (طابع جبائية غير مستعملة)	645	

## 11. الإهلاكات:

قبل التطرق إلى مفهوم الإهلاكات يجب التطرق إلى المفاهيم التالية كما يلي:

**مدة المنفعة:** مدة المنفعة هي المدة التي ترتقب فيها المؤسسة استعمال أصول مهتلكة أو عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي ترتقب منها المؤسسة الحصول على الأصول المعتمدة.

**القيمة المتبقية:** المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

**تعريف الإهلاك:** الإهلاك هم استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان بنفسه.

**طرق الإهلاك:** لقد نص النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق للإهلاك هي:

1. طريقة الإهلاك الخطي (الثابت)
2. طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج أو الاستعمال.
3. طريقة الإهلاك التنازلي (طريقة مجموع أرقام السنوات المتناقصة "softy المتناقص"، وطريقة المعامل الضريبي)
4. طريقة الإهلاك التصاعدي.

**ملاحظة:** قاعدة الإهلاك = القيمة الإجمالية - القيمة المتبقية.

الإهلاكات تحسب من مدة منفعة الأصل وليس مدة حياته.

**أ- طريقة الإهلاك الخطي:** ويمكن التذكير بأهم القوانين التالية:

- قسط الإهلاك = قاعدة الإهلاك / مدة المنفعة X مدة الإستعمال (في حالة استعمال الأصل لمدة أشهر تقل عن سنة كاملة)  
- قسط الإهلاك = قاعدة الإهلاك X معدل المنفعة X مدة الإستعمال (في حالة استعمال الأصل لمدة أشهر تقل عن سنة كاملة)

- معدل الإهلاك = 100 / مدة المنفعة.

- الإهلاك المتراكم = مجموع أقساط الإهلاك.

- القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة - الإهلاك المتراكم

**القاعدة العمة لحساب المدة:** من 01 إلى 15 في الشهر (بحسب الشهر في الإهلاك)، ومن 16 إلى 30 في الشهر (لا يحسب الشهر في الإهلاك). ويمكن تقديم جدول الإهلاكات على الشكل التالي:

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
/	/	/	/	/



يؤدي الإهلاك الخطي إلى عبئ ثابت على مدة حياة الأصل.

**التمرين الأول:** إشترت مؤسسة في N/05/10 شاحنة بمبلغ 1.000.000 دج و تقدر مدة منفعتها ب 05 سنوات، و القيمة المتبقية لها عند إنتهاء مدة منفعتها ب 200.000 دج المطلوب: 1- أحسب المبلغ الخاضع للإهلاك 2- قدم جدول الإهلاك لهذه الشاحنة .

**الحل:**

1- المبلغ الخاضع للإهلاك = 1.000.000 - 200.000 = 800.000 دج

2- جدول الإهلاكات:

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N	800.000	106.666,66	106.666,66	893.333,34
N+1	800.000	160.000	266.666,66	733.333,34
N+2	800.000	160.000	426.666,66	573.333,34
N+3	800.000	160.000	586.666,66	413.333,34
N+4	800.000	160.000	746.666,66	253.333,34
N+5	800.000	53.333,33	800.000	200.000

**ب- الإهلاك المتناقص:** تؤدي هذه الطريقة إلى عبئ متناقص على مدة منفعة التثبيت أي أن السنوات الأولى تتحمل عبئ إهلاك أكثر من السنوات التي تليها. وتتكون هاته الطريقة من عدة طرق يمكن دراسة أهم طريقتين:

- طريقة مجموع السنوات المتناقص ( softy المتناقص ) :

**التمرين الثاني:** لدينا معدات إنتاج مدة منفعتها 05 سنوات تكلفه اقتناءها 200.000 دج والمطلوب منك حساب أقساط الإهلاك بطريقة softy؟

**الحل:** مجموع السنوات = 01+02+03+04+05=15

قسط السنة الأولى =  $200.000 \times \frac{15}{05} = 66.666,66$  دج

قسط السنة الثانية =  $200.000 \times \frac{15}{04} = 53.333,33$  دج

قسط السنة الثالثة =  $200.000 \times \frac{15}{03} = 40.000$  دج

قسط السنة الرابعة =  $200.000 \times \frac{15}{02} = 26.666,66$  دج

قسط السنة الخامسة =  $200.000 \times \frac{15}{01} = 13.333,33$  دج

- الطريقة الجبائية (طريقة المعامل الضريبي) :

معدل الإهلاك المتناقص = معدل الإهلاك الخطي  $\times$  المعامل الضريبي

المعامل الضريبي: مدة الحياة من 3 إلى 4 سنوات المعامل = 1,5، مدة الحياة من 05 إلى 06 سنوات المعامل = 2، أكبر من

6 سنوات المعامل = 2,5

عندما يكون: معدل الإهلاك المتناقص  $\geq 100/\text{عدد السنوات المتبقية}$  (يتم الانتقال إلى الإهلاك الخطي)

قسط الإهلاك = القيمة المحاسبية الصافية / عدد السنوات المتبقية (الإهلاك الخطي)

قسط الإهلاك يحسب من القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة السابقة.

**التمرين الثالث:** معدات نقل تم شرائها في بداية السنة N بمبلغ 200.000 دج تحتك بمعدل إهلاك خطي 20%.

**المطلوب:**

- قدم جدول الإهلاك بطريقة الإهلاك التنازلي بالمعامل الضريبي؟

**الحل:** معدل الإهلاك المتناقص =  $20\% \times 02 = 40\%$

قسط السنة الأولى =  $200.000 \times 0.4 = 80.000$  دج

جدول الإهلاك بطريقة الإهلاك التنازلي:

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N	200.000	80,000	80,000	120,000
N+1	120.000	48,000	12,800	72,000
N+2	72.000	28,800	156,800	43,200
N+3	43.200	21,600	178,400	21,600
N+4	43,200	21,600	200,000	00

تحقق الشرط في سنة N+3 :  $40\% \geq 2/100$  (نطبق الإهلاك الخطي)  $21.600 = 02/43.200$  دج

**ج- طريقة الإهلاك المتزايد ( softy المتزايد):** تؤدي هذه الطريقة إلى عبء متزايد على مدة منفعة الأصل أي أن السنوات

الأولى تتحمل عبء إهلاك أقل من السنوات التي تليها.

**التمرين الرابع:** مؤسسة اشترت معدات مكتب بقيمة 500.000 دج مدة منفعتها هي 04 سنوات (تاريخ الشراء هو

( N/01/01

**المطلوب:**

- أحسب أقساط الإهلاك حسب طريقة الإهلاك المتزايد؟

**الحل:** عدد مجموع السنوات =  $01+02+03+04=10$

قسط السنة الأولى =  $500.000 \times 10/01 = 50.000$

قسط السنة الثانية =  $500.000 \times 10/02 = 100.000$

قسط السنة الثالثة =  $500.000 \times 10/03 = 150.000$

قسط السنة الرابعة =  $500.00 \times 10/04 = 200.000$

د- الإهلاك حسب وحدات الإنتاج أو الاستعمال: هذا لإهلاك يؤدي إلى عبء يتركز على الإستعمال المقرر للأصل أو إنتاجه.

التمرين الخامس : اشترت مؤسسة آلة إنتاجية بمبلغ 802.000 دج، مدة منفعة الآلة هي 05 سنوات، وتبلغ قيمتها المتبقية في نهاية مدة منفعتها بمبلغ 2.000 دج، فإذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة خلال مدة منفعة هذه الآلة كانت كما يلي:

1.500 وحدة في السنة الأولى، 3.500 وحدة في السنة الثانية، 2.500 وحدة في السنة الثالثة، 1.000 وحدة في السنة الرابعة، 1.500 وحدة في السنة الخامسة

المطلوب:- أحسب أقساط الإهلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج مع تقديم جدول الإهلاك؟

الحل: قاعدة الإهلاك=802.000- 2.000= 800.000 دج

قسط الإهلاك=قاعدة الإهلاك × عددالوحدات المنتجة في السنة/عدد الوحدات الإجمالية المنتجة

قسط إهلاك السنة الأولى=800.000 × 10.000/1500 =120.000 دج.

قسط إهلاك السنة الثانية=800.000 × 10.000/3.500 =280.000 دج

قسط إهلاك السنة الثالثة=800.000 × 10.000/2.500 =200.000 دج

قسط إهلاك السنة الرابعة=800.000 × 10.000/1.000 =80.000 دج

قسط إهلاك السنة الخامسة=800.000 × 10.000/1.500 =120.000 دج

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
N	800.000	120.000	120.000	682.000
N+1	800.000	280.000	400.000	402.000
N+2	800.000	200.000	600.000	202.000
N+3	800.000	80.000	680.000	122.000
N+4	800.000	120.000	800.000	2.000

- التسجيل المحاسبي للإهلاكات: لقد وضع النظام المحاسبي المالي حساب خاص بإهلاك التثبيتات المادية وهو الحساب

ح/281 يقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

-ح/2812 إهلاك أعمال تهيئة وترتيب الأراضي.

-ح/2813 إهلاك المباني

-ح/2815 إهلاك المنشآت التقنية.

-ح/2818 إهلاك التثبيتات المادية الأخرى

ملاحظة: مثلا عندنا الحساب 213 بناوات ← نقوم بإدخال الرقم 08 يصبح لدينا 2813 إهلاك البناءات.

ونفس الملاحظة بالنسبة لباقي الحسابات. يتم تسجيل قسط الإهلاك بوضع حساب مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية في الجانب المدين و يقابله في الجانب الدائن حساب إهلاك التثبيتات المادية، ويكون المحاسبي لقسط الإهلاك كما يلي:

681	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	XXX
281x	إهلاك التثبيتات المادية	XXX

#### التمرين السادس:

في تاريخ N/04/05 تم شراء معدات نقل بقيمة 650.000 دج وقدرت مدة الحياة المتوقعة لهذه المعدات بـ 07 سنوات، وقيمتها المتبقية في نهاية مدة منفعنها بـ 150.000 دج، مع العلم أن مدة منفعة هذه المعدات هي 5 سنوات، وأن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19 %

**المطلوب:** - سجل عملية الشراء المعدات و قدم قيد إهلاكها في N/12/31؟ (المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الخطي).

**الحل :** تسجيل عملية شراء المعدات:

	-----N/04/05-----		
218	المنشآت التقنية، المعدات الأدوات الصناعية	650000	
445	الدولة رسوم على رقم الأعمال -tva-	123500	
404	موردو التثبيتات	773500	

تسجيل قيد إهلاك معدات النقل في N/12/31:

قاعدة الإهلاك = 650.000 - 150.000 = 500.000 دج

هنا يجب أن يحسب قسط الإهلاك على أساس مدة المنفعة (05 سنوات) وليس على أساس مدة حياة الأصل (07 سنوات)، كما يتم حساب قسط الإهلاك من N /04/05 إلى غاية N/12/31 أي لمدة 09 أشهر.

قسط الإهلاك =  $5/500.000 \times 12/09 = 75.000$  دج، ومنه قسط الإهلاك الواجب تسجيله في N/12/31 هو

75.000 دج

681	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	75.000
2818	إهلاك المنشآت التقنية	75.000
	تسجيل مخصص الإهلاك لمعدات النقل	

التمرين السابع: في 2020/01/02 قامت مؤسسة صناعية باقتناء معدات صناعية لتشغيلها في إحدى ورشاتها حيث

تضمنت عملية الاقتناء العناصر التالية:

- سعر الاقتناء (HT): 180.000 دج،
- مصاريف الشحن والنقل: 4.000 دج،
- مصاريف التركيب: 6.000 دج، - مصاريف التأمين: 10.000 دج،
- الرسم على القيمة المضافة 19 % (مسترجعة)
- العمر الإنتاجي لهذه المعدات هو 05 سنوات.
- القيمة المتبقية للمعدات معدومة

### العمل المطلوب:

1. قدم مخطط الاهتلاك وفق الطرق التالية:

أ. الاهتلاك الخطي،

ب. إ. المتزايد؛

ج. إ. المتناقص (SOFTY)

د. إ. المتناقص (المعامل الضريبي)؛

2. سجل قيد اهتلاك السنة الأولى بطريقة القسط الثابت ، ثم القيود الضرورية في 2021/12/31

3. بافتراض الاهتلاك خطي وأن القيمة القابلة للتحصيل في 2018/12/31 أصبحت 90.000 دج قم بإعداد مخطط

الاهتلاك الجديد مع تسجيل خسارة القيمة.

4. تابع للجزء (3)، بافتراض أن القيمة القابلة للتغطية (التحصيل) في 2019/12/31 أصبحت 120.000 دج قم بإعداد

مخطط الاهتلاك الجديد مع التسجيل المحاسبي لقيد استرجاع خسارة القيمة إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة التكلفة التاريخية

في تقييم أصولها .

الحل :

1-مخطط الاهتلاك وفق مختلف الطرق :

أ- مخطط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك الخطي :

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	40.000	40.000	160.000
2018/12/31	200.000	40.000	80.000	120.000
2019/12/31	200.000	40.000	120.000	80.000
2020/12/31	200.000	40.000	160.000	40.000
2021/12/31	200.000	40.000	200.000	0

ب- مخطط الإهلاك وفق طريقة الإهلاك المتزايد :

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	13333.33	13333.33	186666.67
2018/12/31	200.000	26666.66	40.000	160.000
2019/12/31	200.000	40.000	80.000	120.000
2020/12/31	200.000	53333.33	133333.32	66666.68
2021/12/31	200.000	66666.66	200.000	0

ج- مخطط الإهلاك وفق طريقة الإهلاك المتناقص SOFTY :

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	66666.66	66666.66	133333.34
2018/12/31	200.000	53333.33	120000	80.000
2019/12/31	200.000	40.000	160000	40.000
2020/12/31	200.000	26666.66	186666.65	13333.34
2021/12/31	200.000	13333.33	200.000	0

د . مخطط الإهلاك وفق طريقة الإهلاك المتناقص (المعامل الضريبي) :

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	80.000		120.000
2018/12/31	120.000	48.000		72.000
2019/12/31	72.000	28800		43200
2020/12/31	200.000	21600		21600
2021/12/31	200.000	21600		0

2- التسجيل المحاسبي بطريقة القسط الثابت للسنة الأولى، ثم القيود الضرورية في 2014/12/31

قسط إهلاك المعدات في السنة الأولى 2815/681 40.000

القيد المناسب في 2021/12/31 2815/681 40.000

3. بافتراض الاهتلاك خطي، وأن القيمة القابلة للتغطية (التحصيل) في 2018/12/31 أصبحت 90.000 دج قم بإعداد مخطط الاهتلاك الجديد مع التسجيل المحاسبي لقيد خسارة القيمة.

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	خسارة القيمة	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	40.000		40.000	160.000
2018/12/31	200.000	40.000	30000	40.000	90.000
2019/12/31	200.000	30.000		30.000	60.000
2020/12/31	200.000	30.000		30.000	30.000
2021/12/31	200.000	30.000		30.000	0

-تسجيل قيد الخسارة : 2815/681 30.000

-مخطط الاهتلاك بعد استرجاع خسارة القيمة في 2019/12/31 :

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	خسارة القيمة	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2017/12/31	200.000	40.000		40.000	160.000
2018/12/31	200.000	40.000	(30000)	40.000	90.000
2019/12/31	200.000	30.000	20000	30.000	80.000
2020/12/31	200.000	40.000		40.000	40.000
2021/12/31	200.000	40.000		40.000	0

تسجيل قيد استرجاع خسارة القيمة 2915/781 20.000

**التمرين الثامن:** قامت إحدى المؤسسات بالتنقيب عن الفحم بإحدى المناطق الجبلية فأسفرت عملية التنقيب عن ما يلي:

- تكلفة الأرض المنجمية: 20.000.000 دج.

- مصاريف الخبراء: 500.000 دج

- مصاريف التنقيب: 1.500.000 دج.

قدر الفحم المستخرج بـ: 1.100.000 طن من الفحم. كما قدرت الكمية المستخرجة من الفحم خلال العمر

الإنتاجي (05 سنوات) كما يلي:

السنة	1	2	3	4	5
الكمية المستخرجة من الفحم	طن 400000	طن 300000	طن 250000	طن 100000	طن 50000

**العمل المطلوب:** حساب أقساط الاهتلاك السنوية بطريقة معدل النفاذ الفعلي؟

الحل :

أقساط الإهلاك : 1000.000 ، 2000.000 ، 5000.000 ، 6000.000 ، 8000.000

التمرين التاسع: أخذت الأرصدة التالية من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة تجارية بتاريخ 2023/12/31:

ر الحساب	اسم الحساب	مدين	دائن
2182	معدات نقل	7.000.000	
28182	اهتلاك م نقل		2.500.000

معلومات جردية :

- تاريخ إنشاء المؤسسة: 2021/01/02.

- تتكون معدات النقل من:

- شاحنة قيمتها 4.000.000 دج تم اقتناؤها عند بداية النشاط.

- سيارة تم اقتناؤها في 2021/07/01.

العمل المطلوب :

1. حدد معدل اهتلاك معدات النقل.

2. سجل قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.

الحل :

معدل الاهتلاك : 20%

قيود التسوية : قسط اهتلاك الشاحنة 2818/681 800.000

قسط اهتلاك السيارة 2818/681 600.000

التمرين العاشر:

ليكن لديك الجدول التالي والذي يتضمن معلومات عن بعض عناصر التثبيتات والمستخرجة من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ

2014/12/31:

التثبيت	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	مدة الاهتلاك	القيمة الأصلية	الاهتلاك المتراكم	ق المحاسبية الصافية قبل الجرد
A	2010/06/01	20	؟	600.000	؟	؟
B	؟	؟	5	250.000	62.500	؟
C	؟	12,50	؟	400.000	؟	150.000
D	2010/04/15	؟	10	؟	؟	62.500



العمل المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي فقم بإتمام الجدول السابق.

الحل:

ق م ص قبل الجرد	الاهتلاك المتراكم	القيمة الأصلية	مدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	تاريخ الاقتناء	التثبيت
<b>170000</b>	<b>430000</b>	600.000	5 سنوات	20	2010/06/01	A
<b>187500</b>	62.500	250.000	5	<b>20</b>	<b>2012/10/1</b>	B
150.000	<b>250000</b>	400.000	8 سنوات	12,50	<b>2009/1/1</b>	C

## 12. المؤونات وخسائر القيم :

### أولا - خسارة قيمة التثبيتات:

كل مؤسسة يجب عليها أن تقدر في نهاية كل سنة هل يوجد مؤشر داخلي أو خارجي يدل على خسارة القيمة، وكمثال على المؤشرات الخارجية ارتفاع أسعار المواد الأولية، و هنالك مؤشرات داخلية مثل نقص الأداء الداخلي للعمال وإعادة هيكلة المؤسسة.

عند وجود مؤشر يدل على خسارة القيمة يجب حساب خسارة القيمة كما يلي:

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة القابلة للتحويل (التغطية)} \quad (\text{ق.م.ص} < \text{ق.ق. للتعطية})$$

حيث أن: القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الإجمالية - مجموع الإهلاكات - خسائر القيمة إن وجدت (السابقة)  
القيمة القابلة للتغطية (التحويل) هي القيمة الأعلى لسعر البيع الصافي وقيمة المنفعة.

سعر البيع الصافي = هو سعر متفق عليه في صفة بين أطراف في ظل المنافسة العادية - تكاليف خروج الأصل.

قيمة المنفعة = القيمة المستحقة لتدفقات الخزينة المستقبلية المنتظر الحصول عليها نتيجة الاستعمال المتواصل للأصل.

في حالة وجود خسائر القيمة فإن الإهلاكات المستقبلية يجب أن تتغير ويحسب مخصص الإهلاك بعد حدوث خسارة القيمة كما يلي:

$$\text{مخصص الإهلاك بعد حدوث التدهور} = \text{القيمة المحاسبية الصافية بعد التدهور} / \text{مدة المنفعة المتبقية}$$

حيث أن : مدة المنفعة المتبقية = مدة المنفعة الإجمالية - مدة المنفعة المستهلكة.

تمرين: لدينا القيمة المحاسبية الصافية للبنية هي 100.000 دج، سعر البيع 82.000 دج مصاريف الخروج 2.000 دج قيمة المنفعة 90.000 دج المطلوب:- أحسب خسارة القيمة لهذه البنية ؟

الحل:

$$\text{قيمة المنفعة} = 90.000 \text{ دج}$$

سعر البيع الصافي =  $82.000 - 2.000 = 80.000$  دج القيمة القابلة للتغطية = هي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة =  $90.000$

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتغطية. خسارة القيمة =  $100.000 - 90.000 = 10.000$  دج

هنا يجب أن نكون خسارة القيمة بقيمة 10.000 دج

## - التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

لقد وضع النظام المحاسبي المالي حساب خاص بخسارة القيمة للتثبيتات المادية هو ح/291 يقسم هذا الحساب إلى ما يلي:  
ح/2912 خسارة قيمة أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي ح/2913 خسارة قيمة البناءات ح/2915 خسارة قيمة المنشآت التقنية ح/2918  
خسائر القيمة التثبيتات المادية الأخرى

**ملاحظة:** مثلا الحساب 213 بناءات نقوم بإدخال الرقم 9 يصبح لدينا 2913 خسارة القيمة للبناءات ونفس الملاحظة بالنسبة لباقي الحسابات.

**أ- عند تخصيص خسارة القيمة:** هنا نسجل حساب مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير جارية في الجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن حساب خسارة القيمة عن التثبيتات المادية، ويكون القيد كما يلي:

		-----N/12/31-----		
		مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		681
XXX	XXX	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x	
		تسجيل مخصص خسارة القيمة للتثبيتات المادية		

**ب- تعديل حساب خسارة القيمة:** يجب أن نعدل في نهاية كل سنة حساب خسارة القيمة، ويمكن أن نستنتج حالتين:

### ✓ حالة زيادة خسارة القيمة:

في هذه الحالة نسجل مخصص آخر لخسارة القيمة بنفس القيد السابق كما يلي:

		-----N/12/31-----		
		مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		681
XXX	XXX	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x	
		تسجيل مخصص خسارة القيمة للتثبيتات المادية		

### ✓ حالة نقصان خسارة القيمة:

هنا يجب أن تسترجع خسارة القيمة .

يتم إسترجاع خسارة القيمة عندما تكون القيمة القابلة للتغطية < القيمة المحاسبية، وأي إسترجاع أو إلغاء لخسارة القيمة يجب أن تتوفر فيه شرطين:

- الشرط الأول: يجب أن يكون مبلغ الاسترجاع > أو = مبلغ خسارة القيمة المسجل مسبقا.

- الشرط الثاني: القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع > أو = القيمة المحاسبية الصافية خارج التدهور حيث أن:

القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع = القيمة المحاسبية الصافية + مبلغ الاسترجاع

القيمة المحاسبية خارج التدهور = المبلغ الإجمالي - الإهلاكات (بدون خسارة القيمة) بإفتراض عدم وجود خسارة قيمة سابقة و الإهلاكات متساوية. ويكون التسجيل لعملية إسترجاع خسارة القيمة كما يلي المحاسبي :

291x	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	XXX	
781	إسترجاع خسارة القيمة التثبيتات	XXX	
	تسجيل إسترجاع خسارة القيمة للتثبيتات المادية		

### ثانيا - خسارة قيمة المخزونات :

عملا بمبدأ الحيطة و الحذر، فإن المخزونات في نهاية السنة تقيم بالقيمة الأقل بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحقق (قيمة إنجازها الصافية) (وتحدد من خلال سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام و التسويق). عند تشكيل خسارة القيمة تسجل في الحسابات 39 حسب طبيعة العنصر المخزن: - خسائر قيمة مخزونات البضاعة؛- خسائر قيمة مخزونات المواد الأولية و التوريدات ؛- خسائر قيمة مخزونات الأخرى؛- خسائر قيمة مخزونات قيد الإنجاز للإنتاج؛- خسائر قيمة مخزونات المنتجات. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- عند تشكيل أو رفع المؤونة:

685	مخصصات خسائر القيمة للأصول الجارية	XXX	
39X	خسائر القيمة المخزونات وما هو جاري	XXX	

- في حالة إسترجاع خسار القيمة:

39X	خسائر القيمة المخزونات وما هو جاري	XXX	
785	إسترجاع خسارة القيمة الأصول الجارية	XXX	

### ثالثا - خسائر قيمة الزبائن:

**1- تمهيد:** في نهاية كل سنة يجب على المؤسسة النظر في وضعية زبائنها من ناحية عملية تحصيل حقوقها حيث نجد ثلاث أنواع من الزبائن زبائن عاديين، زبائن مشكوك فيهم، و زبائن مفلسين (معدومين) في هاته الحالة فإن الزبائن المشكوك فيهم و المعدومين يجب أن يعالجوا كما يلي:

**2- تشكيل مؤونة خسارة القيمة للزبائن و استرجاعها:** يجب تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه محاسبا بالقيود التالي:

416	زبائن مشكوك فيهم	XXX	
411	زبون عادي	XXX	
	يرصد ح/411 بالمبلغ متضمن TVA أي بالمبلغ TTC		

بعد تحويل الزبون يجب تشكيل مؤونة بمقدار الخسارة المتوقعة بالقيود التالي:

XXX	XXX	مخصصات خسارة قيمة أصول جارية	685
XXX		خسارة قيمة الزبائن	491
		تشكل المؤونة بالمبلغ خارج الرسم أي المبلغ H.T وفي حالة زيادة المؤونة في السنة القادمة نسجل نفس القيد بمبلغ الزيادة.	

حالة تخفيض أو إلغاء المؤونة يكون بالقيود التالي:

XXX	XXX	خسارة قيمة الزبائن	491
XXX		إسترجاع خسارة قيمة أصول جارية	785
		الاسترجاع يكون بالمبلغ خارج الرسم (H.T)	

**3- حالة تحسن وضع الزبون: في حالة تحسن الوضعية المالية للزبون يتم تحويله إلى زبون عادي وإلغاء المؤونة كما يلي :**

XXX	XXX	خسارة قيمة الزبائن	491
XXX		استرجاع خسارة قيمة أصول جارية	785
		(H.T)	
XXX	XXX	زبون عادي	411
XXX		زبائن	416
		مشكوك فيهم	
		(T.T.C)	

**4- حالة التسديد الكلي للزبون: في بعض الحالات يكون الزبون مشكوك فيه لكن يقوم بتسديد جميع مستحقاته للمؤسسة**

وهنا نسجل:

XXX	XXX	البنك	512
XXX		زبائن مشكوك فيهم	416
		(T.T.C)	

ثم نقوم باسترجاع المؤونة المكونة له:

XXX	XXX	خسارة قيمة الزبائن	491
XXX		إسترجاع خسارة قيمة أصول جارية	785
		(H.T)	

أما في حالة التسديد الجزئي للزبون مع التأكد أنه سيسدد ما عليه فيما بعد نسجل القيدين السابقين بقيمة التسديد و القيمة

غير المسددة نسجلها في القيد التالي حتى يتم ترصيد الحساب ح/416 كليا:

XXX	XXX	زبون عادي	416	411
XXX		زبائن مشكوك فيهم (T.T.C)	416	

**5- حالة الديون المعدومة:** في بعض الحالات يسدد الزبون مبلغ معين و الباقي لا يمكنه تسديده بسبب ضغوطات مالية أو إفلاس يعتبر للمؤسسة دينا معدوما و يسجل كما يلي:

XXX	XXX	البنك	416	512
XXX		زبائن مشكوك فيهم تسجيل الجزء المسدد (T.T.C)	416	
	H.T	خسارة حسابات دائنة		654
	H.T	خسارة قيمة الزبائن		491
	TVA	رسم على القيمة المضافة		4457
T.T.C		زبون مشكوك فيه تسجيل الديون المعدومة	416	

في بعض الحالات تكون المؤونة المشكولة للزبون أكبر من الديون المعدومة في هذه الحالة نسجل القيد التالي:

	H.T	خسارة قيمة الزبائن		491
	TVA	رسم على القيمة المضافة		4457
T.T.C		زبون مشكوك فيه	416	
H.T		إسترجاع خسارة قيمة أصول جارية	785	

#### رابعا - مؤونات الأعباء

**تعريف مؤونات الأعباء (حساب 15):** يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء على أنها الخصوم غير المتأكد من حلول أجل استحقاقها أو تحصيل مبلغها.

المعالجة المحاسبية لمؤونات الأعباء :

الحسابات الممكن استعمالها : لتسجيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة حسب النظام المحاسبي المالي نستعمل إحدى الحسابات التالية :

ح / 481 مؤونات خصوم جارية : ويستعمل هذا الحساب في حالة ما إذا قدرت المؤسسة أن هناك التزامات وتتوقع تسديدها في أجل لا يتعدى 12 شهرا الموالية لاقفال حسابات الدورة الحالية، أما إذا كان دفع هذه الالتزامات يتعدى هذه المدة فإن

المؤسسة تستخدم لتسجيل المؤونات ح/ 15 مؤونات الأعباء- الخصوم غير الجارية ، وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية :

- ح / 153 مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة - ح/155 مؤونات الضرائب - ح/156 مؤونات تجديد التثبيتات ( الامتياز)

- ح/ 158 المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية :نسجل ضمن هذا الحساب جميع أنواع المؤونات الأخرى غير المشار إليها في الحسابات السابقة، ويضم هذا الحساب العناصر التالية: مؤونات لمصاريف النزاعات ؛مؤونات نظامية متعلقة بالتثبيتات (مصاريف التفكيك وإعادة المكان لحالته الأصلية) ؛مؤونات لمكافآت العمال (ميداليات) ؛مؤونات للمخاطر البيئية ؛مؤونات للضمانات الممنوحة للزبائن (ضمانات ما بعد البيع)؛مؤونات لخسائر العقود طويلة الأجل؛ مؤونات لإعادة هيكلة المؤسسة.

التسجيل المحاسبي :عند اقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل وقوع تاريخ استحقاقها خلال 12 شهرا فإنها تسجل في الجانب الدائن من ح/481 المؤونات- الخصوم الجارية، يقابلها في الجانب المدين ح/685 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول الجارية

أ. حالة تكوين المؤونة :

- مؤونات الخصوم الجارية :

685	مخصصات إ والمؤونات وخ ق - الأصول الجارية	xxx	
481	المؤونات- الخصوم الجارية	x	xxxx
	تكوين مؤونة لخصوم جارية		

- مؤونات الخصوم غير الجارية : بالنسبة للخصوم غير الجارية، يجعل ح/681 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر

القيمة-الأصول غير الجارية مدينا مقابل جعل ح/15x المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية دائنا بقيمة المؤونة.

681	مخصصات إ.و م و خ. ق -الأصول غير الجارية	xxxx	
153	ح / المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة		xxxx
أو 155	ح/ مؤونات الضرائب		xxxx
أو 158	ح/ المؤونات الأخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية		xxxx
	تخصيص مؤونة لخصوم غير جارية		

- تجديد التثبيتات (الامتياز) : يجعل ح/682 مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع امتياز

مدينا مقابل جعل ح/156 المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز) دائنا بقيمة المؤونة

XXXX	XXXX	ح/مخصصات إ والمؤونات وخ ق السلع الموضوعه موضع إمتياز ح/ المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز) تكوين مؤوونه لتجديد التثبيتات	156	682
------	------	--	-----	-----

- **تفكيك التثبيتات** : بالنسبة لتفكيك التثبيتات ( المركبات) يجعل ح/21x التثبيتات العينية مدينا مقابل جعل ح/158 المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية دائنا بقيمة المؤونة.

XXXX	XXXX	ح / التثبيتات العينية ح / المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية تخصيص مؤونة لتفكيك تثبيتات	158	21x
------	------	--	-----	-----

ب. **تعديل المؤونة** : في نهاية كل سنة يجب مراجعة قيمة المؤونة المكونة سابقا لتصبح مساوية للعبء المتوقع الذي ستدفعه المؤسسة حسب آخر التقديرات، لكن ما يجدر الإشارة إليه أن مؤونات الخصوم الجارية لا تخضع للتعديل بسبب أنها محتملة الوقوع خلال مدة قصيرة "في حدود السنة"، على خلاف مؤونات الخصوم غير الجارية التي تخضع لإعادة النظر في كل نهاية كل سنة، وتصبح المؤسسة أمام مجموعة من الاحتمالات :

- **الابقاء على المؤونة** : في حال لاحظت المؤسسة ان المؤونة المكونة سابقا تساوي المؤونة الواجب التكوين، وهنا لا تسجل المؤسسة أي قيد محاسبي في نهاية السنة.

- **رفع المؤونة** : في حال قدرت المؤسسة أن المؤونة المكونة سابقا غير كافية لمواجهة الحدث المحتمل، فهنا تقوم المؤسسة بتسجيل نفس قيد تكوين المؤونة لكن بالقيمة الواجب إضافتها فقط لتصبح المؤونة الجديدة مساوية للعبء المستقبلي حسب آخر التقديرات .

- **إلغاء أو تخفيض المؤونة** : في حال لاحظت المؤسسة أن المؤونة التي كونتها سابقا أصبحت دون مبرر أين يجب إلغائها، أو أنها أكبر من المؤونة الواجبة التكوين في نهاية السنة، أين يجب تخفيضها بالفرق لمواجهة الحدث المحتمل، وبالنسبة للتسجيل المحاسبي يكون وفق القيد الموالي :

XXXX	XXX X	تخفيض أو إلغاء مؤونة لخصوم غير جارية	781	153 158/155/
------	----------	--------------------------------------	-----	-----------------

بالنسبة لتجديد التثبيتات (الامتياز) :

XXXX	XXXX	ح / المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز) ح/ استرجاع الاستغلال عن خ ق السلع الموضوعه موضع امتياز تخفيض أو إلغاء مؤونة لخصوم غير جارية	782	156
------	------	--	-----	-----



ج. استعمال المؤونة : بعد حدوث العبء الذي رصدت له المؤسسة المؤونة، يجب أن ترصد هذه المؤونة في الجانب المدين مقابل جعل الحساب 781 دائنا في حالة استرجاع مؤونات الأصول غير الجارية أو الحساب 785 في حالة استرجاع مؤونات الأصول الجارية ، وهذا لكي لا يتكرر تأثير العبء مرتين على نتائج المؤسسة، ويكون التسجيل المحاسبي عبر مرحلتين:

- تسجيل العبء حسب طبيعته : يسجل العب الذي احتاطت المؤسسة لوقوعه حسب انتمائه إلى أحد حسابات الصنف السادس في الجانب المدين مقابل إحدى حساب النقديات كحساب الصندوق ح/53 أو حساب البنك ح/512 دائنا وذلك وفق القيد الآتي :

6xx	ح/.... (حسب انتماء العبء)	xxxx	
512/401	ح/ البنك أو ح/ الصندوق أو ح/ الموردون (في حال عدم التسديد)	xxxx	xxxx
	تسجيل العبء حسب طبيعته		

وفي نهاية الدورة المحاسبية يتم ترصيد حساب المؤونة كما يلي:

- مؤونة الخصوم غير الجارية :

158/155/153	781	xxxx	xxxx
	ترصيد حساب مؤونة لخصوم غير الجارية		

- مؤونة الخصوم الجارية :

481	ح / مؤونات خصوم جارية	xxxx	
785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خ.ق.و.م الأصول الجارية	xxxx	xxxx
	ترصيد حساب مؤونة الخصوم غير الجارية		

مثال : تمنح مؤسسة الورود ضمانا على مبيعاتها من المعدات مدته سنتين، لذا فهي تكون مؤونات خاصة بضمان هذه المبيعات (الإصلاح وتغيير قطع الغيار)، ولقد قدرت المؤسسة تكاليف هذه العملية بـ2% من المبيعات السنوية، لنفترض أن مبيعات السنة (ن) كانت 5000000 دج . المطلوب : - أحسب المؤونة المناسبة للسنة ن ثم سجل القيد الخاص بتكوينها؟

- لنفترض أن المؤسسة استعملت المؤونة خلال السنة ن+2 في تصليح التجهيزات المباعة التي كلفت 70000 دج سددت بشيك بنكي، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة ؟

الحل :- حساب مقدار المؤونة للسنة ن :  $100000 = 0.02 \times 5000000$  دج - التسجيل المحاسبي في السنة ن :

681	ح/مخصصات إ.و.م و خ.ق -الأصول غير الجارية	100000	
158	ح/ المؤونات الأخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية	100000	100000
	تخصيص مؤونة لتصليح المعدات خلال فترة الضمان		

- التسجيل المحاسبي في السنة ن+2 :

70000	70000	ح/ صيانة وإصلاحات ح/ البنك	512	615
100000	100000	تسديد قيمة إصلاح التجهيزات المباعة ح/ المؤونات الأخرى للأعباء-الخصوم غير الجارية ح/ استرجاعات إ عن خ.ق.و.م الأصول غير الجارية ترصيد مؤونة تصليح المعدات خلال فترة الضمان	781	158

التمرين الأول: من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة "الورود" لسنة 2020 استخرجت البيانات الواردة في الجدول الموالي:

الحسابات	رصيد م	رصيد د
	15000	300
	45000	301
	5000	3901
	86000	416
	8600	4916

كما تبين أثناء الجرد في المؤسسة ما يلي :

- السعر المتوقع لبيع البضاعة الأولى هو 15000 دج، مع العلم أن المصاريف المتوقعة لتعبئتها هي 2000 دج؛
- السعر المتوقع لبيع البضاعة الثانية هو 50000 مع العلم أن مصاريف توزيعها تقدر بـ 10000 دج، وبتاريخ 1 مارس 2021 باعته بسعر 51000 دج خارج الرسم؛

- قدرت المؤسسة أن الزبائن المشكوك فيهم لن يسددوا 5% من ديونهم، وفي 2021/4/10 وبعد التصفية سددوا نصف ديونهم فقط نقدا.

المطلوب : إذا علمت أن الرسم على القيمة المضافة هو 19%، قم بالتسجيلات الضرورية لسنتي 2020 و 2021.

حل التمرين الأول:

ح300 : سعر البيع المتوقع = 15000 دج

القيمة الصافية القابلة للتحقيق = سعر البيع المتوقع - مصاريف التعبئة = 15.000 - 2.000 = 13.000 دج

إذن تدني قيمة البضائع = تكلفة البضاعة - القيمة الصافية القابلة للتحقيق = 15.000 - 13.000 = 2.000 دج (خسارة قيمة)

ح301 : القيمة الصافية القابلة للتحقيق = 50000 - 10000 = 40000

إذن تدني قيمة البضائع = تكلفة البضاعة - القيمة الصافية القابلة للتحقيق = 45.000 - 40.000 = 5.000 دج

(خسارة قيمة) وبما أن المؤسسة سجلت خسارة قيمة في فترة سابقة في حساب (3901) بمبلغ (5000) فإنه يجب المحافظة

على قيمة المؤونة السابقة وعدم تسجيل أي قيد محاسبي خلال هذه السنة

التسجيلات المحاسبية:

2.000	2.000	ح/ مخصصات مؤونات تدني المخزون	6853	2020/12/31
2.000		ح/ تدني قيمة البضاعة الأولى (تسجيل خسارة قيمة للبضاعة الأولى)	3900	
4300	4300	ح/ تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم 8600 - (0.05 × 86000)	4916	2020/12/31
4300		ح/ استرجاع تدني قيمة الحقوق تخفيض مؤونة مخصصة لتدني قيمة الزبائن	7854	
51000	60690	ح/ الزبائن	4110	2021/03/01
9690		ح/ مبيعات بضاعة	700	
		ح/ TVA محصلة على المبيعات (إرسال فاتورة بيع البضاعة الأولى)	4457	
45.000	40.000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة	600	2021/03/01
	5000	ح/ تدني قيمة البضاعة الثانية	3901	
		ح/ البضاعة (النوع الثاني) (إخراج البضاعة من مخازن المؤسسة مع إلغاء المؤونة)	301	
86000	43000	ح/ مشتريات البضاعة المباعة	53	2021/04/10
	36134.45	ح/ تدني قيمة البضاعة الثانية	654	
	6865.55	ح/ الزبائن المشكوك فيهم	4457	
		ترصيد حساب الزبون المفلس	416	
4300	4300	ح/ تدني قيمة الزبائن المشكوك فيهم	4916	//
		ح/ استرجاع تدني قيمة الحقوق (استرجاع مؤونة مخصصة لتدني قيمة الزبون المفلس)	7854	

التمرين الثاني: تواجه مؤسسة نزاع قضائي مع أحد العمال بسبب توقيفه عن العمل خلال سنة 2020، والجدول التالي يوضح الخسارة المحتملة للمؤسسة خلال سنوات النزاع مع هذا العامل:

التواريخ	2020/12/31	2021/12/31	2022/12/31	2023/02/11
المبلغ المحتمل تعويضه	دج 20000	دج 24000	دج 18000	صدور حكم تنفيذي بتعويض العامل بمبلغ 28000 دج وتم الدفع في 2023/02/20 بشيك بنكي

المطلوب:

1. التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات

2. لنفترض أن الحكم التنفيذي من المتوقع صدوره بصفة إستعجالية في فيفري 2021، كيف يؤثر على التسجيلات؟

حل التمرين الثاني:

20.000	20.000	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	681	2020/12/31
20.000		ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية (تخصيص مؤونة لتعويض عامل)	158	
4.000	4.000	ح/مخصصات إ والمؤونات (20000-24000)	681	2021/12/31
4.000		ح/ مؤونات الخصوم غير الجارية (الرفع من قيمة مؤونة لتعويض عامل)	158	
6.000	6.000	ح/ مؤونات خ غير الجارية (18000-24000)	158	2022/12/31
6.000		استرجاع مؤونات الأصول غير الجارية (تخفيض مؤونة تعويض لعامل)	781	
28.000	28.000	ح/ مصاريف المستخدمين-رواتب وأجور	631	2023/02/11
28.000		ح/ أجور مستحقة (الاعتراف بأجور مستحقة للعمال)	421	
28.000	28.000	ح/ أجور مستحقة	421	2023/02/20
28.000		ح/البنك (دفع أجور مستحقة للعمال بشيك بنكي)	512	
18.000	18.000		158	2023/02/20
18.000		(استخدام مؤونة لتعويض عامل)	781	

إذا قدرت المؤسسة أن تدفقات نقدية خارجة من المؤسسة قد تحدث في مدة لا تتعدى اثنا عشر (12) شهرا من تاريخ إقفال الدورة (12/31) التي تم خلالها الاعتراف بالمؤونة (تسجيل المؤونة لأول مرة)، فإن المؤونة تسجل في ح/685 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات الأصول الجارية مقابل ح/ 481 مؤونات الخصوم الجارية، كما يلي:

20.000	20.000	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات الأصول الجارية	685	2020/12/31
20.000		ح/ مؤونات الخصوم الجارية (تخصيص مؤونة لتعويض عامل)	481	

28.000	28.000	ح/ مصاريف المستخدمين-رواتب وأجور	631	2021/02/--
28.000		ح/ أجور مستحقة (الاعتراف بأجور مستحقة للعمال)	421	
28.000	28.000	ح/ أجور مستحقة	421	2021/02/--
28.000		ح/البنك (دفع أجور مستحقة للعمال بشيك بنكي)	512	
20.000	20.000		481	2021/02/--
20.000		(استخدام مؤونة لتعويض عامل)	785	

## 13. الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به

**1- تعريف المخزونات :** المخزونات هي عبارة عن أصول:

- تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
- هي قيد الإنتاج وتنتظر البيع.
- هي مواد أولية أو توريدات لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتجات المناسبة لها.

لا يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيبات (أصول غير جارية) على أساس نوعه بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة.

**2 - التقييم الأولي:** تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزونات إلى مكانها وفي الحالة التي توجد

عليها :

- تكاليف الشراء (مشتريات المواد الاستهلاكية، مصاريف متعلقة بالمشتريات....)
- تكاليف التحويل (مصاريف العمال و الأعباء المتغيرة و الثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة).
- المصاريف العامة و المصاريف المالية.
- المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

لا تحتوي تكلفة المخزون على التكاليف التالية:

- تكاليف التخزين.
- تكاليف التوزيع.
- الكميات غير العادية من المواد التالفة و الأجور و تكاليف الإنتاج الأخرى.
- خسارة الصرف المرتبطة بشراء المخزونات

**هذه التكاليف (السابقة) تحتسب :**

- على أساس التكاليف الحقيقية.
  - أو على أساس تكاليف محددة من قبل (التكاليف المعيارية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.
- وقد خصص النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية للمخزونات:

-ح/30 مخزونات البضائع -ح/31 المواد الأولية و اللوازم-ح/32 تموينات أخرى-ح/33 سلع قيد الإنجاز-ح/34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازها

-ح/35 المخزونات من المنتجات-ح/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات-ح/37 المخزونات في الخارج-ح/38 المشتريات المخزنة -ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

**3- التسجيل المحاسبي للمخزونات في إطار عملية الجرد:** يرجع اختيار الطريقة المتبعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات (طريقة الجرد الدائم أو الجرد المتناوب) إلى قرار مسيري المؤسسة.

1-3 التسجيل المحاسبي وفق طريقة الجرد المتناوب: نظام الجرد المتناوب (الدوري) يناسب المؤسسات التي لها عمليات كمية كبيرة جدا من البيع و الشراء، فيمكنها من معرفة قيمة المخزونات في نهاية الدورة فقط.

### - تسجيل المشتريات و السلع المستهلكة:

خلال الدورة: يكون الحساب 38 مشتريات مخزنة مدينا بمبلغ المشتريات و مصاريف الشراء الملحقه، يقابله في الجانب الدائن حساب الموردين أو أحد حسابات الخزينة :

	XXX	مشتريات مخزنة	38x
	XXX	الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	4456
XXX		موردو المخزونات و الخدمات	401 أو
XXX		البنك	512 أو
XXX		الصندوق	53
		فاتورة رقم .....	

في نهاية الدورة: ينبغي في نهاية الدورة وبعد إجراء جرد خارج المحاسبة:

- إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة: بتسجيل الحساب 30 البضائع المخزنة أو الحساب 31 المواد الأولية و اللوازم أو الحساب 32 تموينات أخرى في الجانب الدائن و يقابلها في الجانب المدين حساب 60 مشتريات المستهلكة و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

	XXX	تغير مخزون بضاعة	6030
	XXX	تغير مخزون مواد أولية	6031
	XXX	تغير مخزون تموينات أخرى	6032
XXX		مخزون بضاعة	30
XXX		مواد أولية و تموينات	31
XXX		تموينات أخرى	32
		سند خروج رقم .....	

- تخصيص مخزون نهاية الدورة: نضع في الجانب المدين الحسابات 30،31،32 وفي الجانب الدائن الحساب 60:

XXX	مخزونات البضائع	30
XXX	المواد الأولية	31
XXX	تموينات أخرى	32
XXX	تغير مخزون بضاعة	6030
XXX	تغير مخزون مواد أولية	6031
XXX	تغير مخزون تموينات أخرى	6032
	سند خروج رقم .....	

- ترصيد حساب المشتريات: نضع حساب المشتريات في الجانب الدائن و يقابله في الجانب المدين حساب 60 مشتريات مستهلكة، وتسجل كما يلي:

XXX	مشتريات بضاعة مباعة	600
XXX	مواد أولية مستهلكة	601
XXX	التموينات الأخرى المستهلكة	602
XXX	مشتريات البضائع المخزنة	380
XXX	مشتريات المواد الأولية و اللوازم المخزنة	381
XXX	مشتريات التموينات الأخرى المخزنة	382

- تسجيل الإنتاج المخزون في نهاية الدورة:

في نهاية الدورة : بعد إجراء جرد خارج المحاسبة يجب:

- إلغاء مخزون أول مدة: ويكون الحساب 33 سلع قيد الإنجاز أو الحساب 34 إنتاج الخدمات الجاري انجازه أو الحساب 35 المخزونات من المنتجات في الجانب الدائن و يقابله في الجانب المدين حساب 72 الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين، ويكون القيد كما يلي:

XXX	الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	72
XXX	سلع قيد الإنجاز	33 أو
XXX	إنتاج الخدمات الجاري انجازه	34 أو
XXX	المخزونات من المنتجات	35

- تخصيص مخزون آخر المدة: نضع الحساب 72 الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين في الجانب الدائن وتقابله الحسابات 33 أو 34 أو 35 في الجانب المدين، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:



XXX	XXX	سلع قيد الإنجاز	33 أو
XXX		إنتاج الخدمات الجاري أنجازه	34 أو
XXX		المخزونات من المنتجات	35
XXX		الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	72

**3-2 التسجيل المحاسبي حسب طريقة الجرد الدائم:** نظام الجرد الدائم (المستمر) يحدد قيمة المخزونات بعد كل عملية إدخال (شراء أو بيع) أو عملية إخراج (بيع)، فيمكن معرفة قيمة المخزونات في أي وقت (عندما تتم عملية بيع أو شراء يتم تسجيلها مباشرة).

تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية حسابات المخزونات، كما تسمح هذه الطريقة فيما يتعلق بالمنتجات التامة الصنع بإجراء تناظر مباشر بين تكلفة المخزونات المباعة و العائدات المتعلقة بها.

#### - تسجيل التموينات و المخرجات :

**- تسجيل التموينات:** يكون الحساب 38 مدينا بمبلغ المشتريات و المصاريف التكميلية للمشتريات و يقابلها في الجانب الدائن حساب الموردين أو حساب الخزينة كما هو الشأن في الجرد المتناوب، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

XXX	XXX	مشتريات مخزنة.	38x
XXX		الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	445
XXX		موردو المخزونات و الخدمات	401 أو
XXX		البنك	512 أو
		الصندوق	53

تسجيل المدخلات خلال الدورة: يتم التسجيل كما يلي:

XXX	XXX	مخزونات البضائع	30
XXX	XXX	المواد الأولية	31
XXX	XXX	تموينات أخرى	32
XXX		البضائع المخزنة	380
XXX		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	381
XXX		التموينات الأخرى المخزنة	382
		سند دخول رقم.....	

- تسجيل المخرجات:

	XXX	مشتريات البضاعة المباعة	600
	XXX	المواد الأولية	601
	XXX	تموينات أخرى	602
XXX		مخزون بضاعة	30
XXX		مواد أولية و تموينات	31
XXX		تموينات أخرى	32
		سند خروج رقم .....	

تمرين : قامت المؤسسة باستعمال ما قيمته 180000 دج من المواد الأولية ، كما أخرجت من المخازن ما قيمته 60000 دج

من الغلافات

لتغليف المنتج.

المطلوب: سجل العمليات المحاسبية في إطار الجرد الدائم ؟

الحل:

	18000	المواد الأولية	601
	0	تموينات أخرى	602
18000	60000	مواد أولية و تموينات	31
0		التغليفات	326
60000		سند خروج رقم .....	

- تسجيل فوارق الجرد : تسجيل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي (الجرد) المقدر بشكل خارج المحاسبة و بين المخزون

الحسابي المدرج في حسابات المخزونات 30،31،32،35.

تثبت الفوارق المبررة و التي ينظر لها على أنها عادية في الحسابات 60 أو 72، وتسجل الفوارق الأخرى في الحساب 657

أعباء استثنائية من عمليات التسيير، أو الحساب 757 منتجات استثنائية من عمليات التسيير. وتكون القيود المحاسبية كما

يلي:

- في حالة فرق مبرر وإيجابي (المخزون المادي < المخزون المحاسبي):

	XXX	مخزونات البضائع	30
	XXX	المواد الأولية	31
	XXX	تموينات أخرى	32
XXX		مشتريات البضاعة المباعة	600
XXX		استهلاك المواد الأولية	601
XXX		تموينات أخرى	602
		سند دخول رقم .....	

- في حالة الفرق مبرر و سلبي (المخزون المادي > المخزون المحاسبي):

	XXX	مشتريات البضاعة المباعة	600
	XXX	المواد الأولية	601
	XXX	تموينات أخرى	602
XXX		مخزون بضاعة	30
XXX		مواد أولية و تموينات	31
XXX		تموينات أخرى	32
		سند خروج رقم .....	

- في حالة فرق غير مبرر وإيجابي (المخزون المادي < المخزون المحاسبي):

	XXX	مخزونات البضائع	30
	XXX	المواد الأولية	31
	XXX	تموينات أخرى	32
XXX		نواتج استثنائية من عمليات التسيير	757

- في حالة الفرق غير مبرر و سلبي (المخزون المادي > المخزون المحاسبي):

	XXX	أعباء استثنائية من عمليات التسيير	657
XXX		مخزون بضاعة	30
XXX		مواد أولية و تموينات	31
XXX		تموينات أخرى	32

- ملاحظة : تعالج الفروقات بالنسبة للمنتجات بنفس المبدأ ، فإذا كانت الفروقات مبررة يتم استعمال الحسابين 32 أو 33 أو

35 مقابل الحساب 724 أما إذا كانت الفروقات غير عادية (غير مبررة) فإننا نعمل الحسابين 657 و 757 عوض

استعمال الحساب 724

- تسجيل المنتجات :

- تسجيل المدخلات: تكون الحسابات 33 و 34 و 35 مدينة بقيمة المدخلات و يقابلها في الجانب الدائن الحساب 72، ويكون التسجيل كما يلي:

XXX	XXX	مخزونات المنتجات	72x	35x
XXX		إنتاج مخزن		

- تسجيل المخرجات:

يكون في المخرجات الحساب 72 مدينا و يقابله في الجانب الدائن الحسابات 33 و 34 و 35 ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

XXX	XXX	إنتاج مخزن	35x	72x
XXX		مخزونات المنتجات		

4- تسجيل عملية بيع البضائع و المنتجات:

- عملية بيع البضائع:

	XXX	الزبائن		411
	XXX	البنك أو الصندوق		53 أو 512
XXX	XXX	المبيعات من البضائع	700	
XXX		الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	4457	
	XXX	مشتريات البضائع المباعة		600
XXX		مخزونات البضائع	30	

- عملية بيع المنتجات:

	XXX	الزبائن		411
	XXX	البنك		512 أو
	XXX	الصندوق		53 أو
XXX		المبيعات من البضائع و المنتجات	70x	
XXX		الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	4457	
	XXX	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		72x
XXX		المنتجات قيد الإنجاز	33	
XXX		خدمات قيد الإنتاج	34	
XXX		مخزونات المنتجات	35	

5- تسجيل التسبيقات المقدمة في عملية الشراء و البيع:

1-5 التسبيقات المقدمة لعملية الشراء:

- عند تقديم التسبيق:

409		الموردون المدينون -التسبيقات	XXX
512	XXX	البنك	XXX
53	XXX	الصندوق	XXX

- عند استلام الفاتورة: يسجل القيد التالي " يلاحظ ترصيد حساب التسبيق "

38x		مشتريات مخزنة.	XXX
401	XXX	موردو المخزونات و الخدمات	XXX
أو 512	XXX	البنك	XXX
أو 53	XXX	الصندوق	XXX
409	XXX	الموردون المدينون -التسبيقات	XXX
3x		المخزونات	XXX
38x	XXX	مشتريات مخزنة.	XXX

تمرين : في 05/01 قدمت المؤسسة تسبيق بقيمة 25000 دج لشراء بضاعة قيمتها 117000 دج (ttc)، في 05/06 وصلت الباعة إلى المؤسسة وتم دفع 2/1 من المبلغ المتبقي عن طرق الصندوق معدل TVA هو 17% المطلوب: سجل العمليات السابقة؟

الحل:

409		الموردون المدينون -التسبيقات	25000
512	25000	البنك	25000
380		مشتريات بضاعة.	100000
4456		الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	17000
409	25000	الموردون المدينون -التسبيقات	25000
401	46000	موردو المخزونات و الخدمات	46000
53	46000	الصندوق	46000
30		بضاعة	100000
380	10000	مشتريات بضاعة.	0

## 5-2 التسبيقات المستلمة عن عملية البيع:

- عند تسلم التسبيق:

	XXX	البنك	512
	XXX	الصندوق	أو 53
XXX		الزبائن الدائون-التسبيقات المستلمة	419

- عند إعداد الفاتورة التي تتضمن تسبيقا :

في حالة بيع البضاعة:

	XXX	الزبائن	411
	XXX	البنك	أو 512
	XXX	الصندوق	أو 53
	XXX	الزبائن الدائون-التسبيقات المستلمة	419
XXX		المبيعات من البضائع	700
XXX		الدولة، رسوم قابلة للاسترجاع	4457
	XXX	مشتريات البضائع المباعة	600
XXX		مخزونات البضائع	30

في حالة بيع المنتجات:

	XXX	الزبائن	411
	XXX	البنك	أو 512
	XXX	الصندوق	أو 53
	XXX	الزبائن الدائون-التسبيقات المستلمة	419
XXX		المبيعات من المنتجات	701
	XXX	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	72x
XXX		السلع قيد الإنجاز	33
XXX		خدمات قيد الإنتاج	34
XXX		مخزونات المنتجات	35

تقرين: في 01/01 تم استلام 30000 دج كتسبيق من عند الزبون لشراء منتجات تامة الصنع، و في 1/13 تم بيع المنتجات التامة إلى الزبون تكلفة هذه المنتجات 60000 دج بهامش ربح 25% من التكلفة.

المطلوب: سجل العمليات السابقة؟

الحل:

سعر البيع = التكلفة + 0.25(التكلفة). سعر البيع = 60000 + 0.25(60000). سعر البيع = 75000

30000	30000	البنك	512
30000		الزبائن الدائون-التسيقات المستلمة	419
	30000	الزبائن الدائون-التسيقات المستلمة	419
	45000	الزبائن	411
75000		المبيعات من المنتجات التامة الصنع	701
	60000	إنتاج مخزن	724
60000		إنتاج تام	355

6- بعض العمليات التي يجب تسجيلها في نهاية السنة:

- في حالة عدم استلام البضاعة:

XXX	XXX	المخزونات الخارجية	37
XXX		المشتريات المخزنة	38

- في حالة عدم استلام الفاتورة:

XXX	XXX	المشتريات المخزنة	38
XXX		موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	408

- في حالة عدم إعداد الفاتورة للزبون:

XXX	XXX	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها	418
XXX		مبيعات البضائع	70

- في حالة عدم تسليم البضاعة إلى الزبون:

XXX	XXX	مبيعات بضائع	700
XXX		ح/ النواتج المعاينة مسبقا	487

- في حالة عدم تسليم المنتجات إلى الزبون:

XXX	XXX	مبيعات منتجات مصنعة	701
XXX		ح/ النواتج المعاينة مسبقا	487

تمرين: في N/12/31 قدمت إليك المعلومات التالية:

- لم تستلم المؤسسة البضاعة الخاصة بشهر جوان من السنة N و المقدرة ب 20000 دج.

- تبين أن الفاتورة الخاصة بمشتريات بضاعة بقيمة 13000 دج لم تستلم بعد.

- تبين أن المؤسسة لم تسلم للزبون فاتورة بيع بضاعة بقيمة 35000 دج.
- تبين أن المؤسسة لم تسلم بضاعة بقيمة 40000 دج ومنتجات تامة الصنع بقيمة 12000 دج.

**المطلوب:** سجل العمليات السابقة؟

**الحل:**

	20000	المخزونات الخارجية	37
20000		المشتريات المخزنة	38
	13000	البضائع المخزنة	380
13000		موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	408
	35000	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها	418
35000		مبيعات البضائع	70
	40000	مشتريات البضائع المباعة	700
40000		ح/ النواتج المعاينة مسبقا	487
	12000	إنتاج مخزن	701
12000		ح/ النواتج المعاينة مسبقا	487

**التمرين الأول:**

إليك مجموعة من العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات خلال شهر أبريل 2021:

- في 2021/04/01: شراء مواد أولية ولوازم بقيمة: 600.000 دج بشيك بنكي، تم الاستلام في نفس اليوم؛
  - في 2021/04/05: تم تحويل ما قيمته: 400.000 دج من المواد الأولية واللوازم إلى الورشات؛
  - في 2021/04/08: تم إنتاج 1000 وحدة مصنعة "س" بقيمة: 700 دج للوحدة، حيث تم تخزينها في نفس اليوم؛
  - في 2021/04/15: تم بيع 600 وحدة مصنعة "س" بسعر: 850 دج للوحدة على الحساب، تم تسليمها في نفس اليوم.
- العمل المطلوب:** إذا كانت المؤسسة تستعمل طريقة الجرد الدائم (الجرد المستمر) في تسجيل مخزوناتهما، سجل مختلف العمليات السابقة في اليومية.

**التمرين الثاني:**

قدمت إليك بعض المعلومات حول مخزونات إحدى المؤسسات الإنتاجية بتاريخ: 2021/12/31 وهي ممثلة في الجدول التالي:



ر/ح	نوع المخزون	مخزون أول مدة	مشتريات الفترة	مخزون آخر مدة
31	مواد أولية لوازم	300.000	250.000	150.000
32	تموينات أخرى	120.000	80.000	90.000
355	منتجات مصنعة	450.000	/	1.000.000

**العمل المطلوب:** إذا كانت المؤسسة تستعمل طريقة الجرد المتناوب (الجرد الدوري) في تسجيل مخزوناتنا، سجل مختلف التسويات في نهاية الدورة.

التمرين الثالث:

في 2021/12/31 بعد قيام المحاسب بالجرد المحاسبي والجرد المادي استخراج المعلومات التالية:

ر/ح	نوع المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق	طبيعة الفرق	القيمة السوقية
30	بضاعة	150.000	160.000	.....	مبرر	140.000
31	مواد أولية ولوازم	30.000	29.000	.....	مبرر	32.000
351	منتجات وسيطة	45.000	50.000	.....	غير مبرر	45.000
355	منتجات مصنعة	120.000	113.000	.....	غير مبرر	117.000

**العمل المطلوب:**

1. بعد إتمام الجدول سجل القيود الضرورية لتسوية الفروقات في المخزون؛
2. تسجيل قيود خسارة القيمة.

**حل التمرين الأول:**

600.000	ح/ مشتريات المواد الأولية المخزنة	381	/04/01
114.000	ح/ الدولة-TVA قابل للاسترجاع على السلع والخدمات	44566	2021
714.000	ح/ موردين المخزونات والخدمات (فاتورة شراء)	401	
600.000	ح/ مخزون المواد الأولية	31	//
600.000	ح/ مشتريات المواد الأولية المخزنة (مذكرة إدخال)	381	
400.000	ح/ مواد أولية مستهلكة	601	/04/05
400.00	ح/ مخزون المواد الأولية (مذكرة إخراج)	31	2021

700×1000=	700.000	700.000	ح/ منتجات تامة الصنع	355	/04/08
	700.000		ح/ التغيير في مخزون المنتجات (مذكرة إدخال)	724	2021
850×600	510.000	606.900	ح/ الزبائن	411	/04/15
	96.900		ح/ مبيعات إنتاج تام	701	2021
			ح/ الدولة-TVA مجمعة (فاتورة بيع على الحساب)	44571	
700×600=	420.000	420.000	ح/ التغيير في مخزون المنتجات	724	//
	420.000		ح/ منتجات تامة الصنع (مذكرة إخراج)	355	

### حل التمرين الثاني:

	300.000	ح/تغيير مخزون مواد أولية	6031	/12/31
	120.000	ح/ تغيير مخزون تموينات	6032	2021
300.000		ح/ مخزون المواد	31	
120.000		الألوية	32	
		ح/ مخزون التموينات الأخرى (إلغاء أرصدة مخ1 من المواد والتموينات الأخرى)		
450.000	450.000	ح/تغيير المخزونات من المنتجات	724	//
		ح/ مخزون المنتجات تامة الصنع (إلغاء أرصدة مخ1 من المنتجات تامة الصنع)	355	
	150.000	ح/ مخزون المواد الألوية	31	//
	90.000	ح/ مخزون التموينات الأخرى	32	
240.000		ح/تغييرات المخزونات (تسجيل مخ2 من المواد والتموينات الأخرى)	603	
	1.000.000	ح/ مخزون المنتجات	355	//
1.000.000		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات (تسجيل مخ2من المنتجات تامة الصنع)	724	

	250.000	ح/ مواد أولية مستهلكة	601	//
	80.000	ح/ تموينات أخرى مستهلكة	602	
250.000		ح/ مشتريات البضائع المخزنة	381	
80.000		ح/ التموينات الأخرى المخزنة (ترصيد ح/×38)	382	

### حل التمرين الثالث:

لدينا فرق الجرد = الجرد المادي - الجرد المحاسبي. إذا كان أكبر من الصفر فهو فرق موجب، وإذا كان أقل من الصفر فهو فرق سالب.

ر/ح	نوع المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق	نوع الفرق	طبيعة الفرق
30	بضاعة	150.000	160.000	10.000-	سالب	مبرر
31	مواد أولية ولوازم	30.000	29.000	1.000+	موجب	مبرر
351	منتجات وسيطية	45.000	50.000	5.000-	سالب	غير مبرر
355	منتجات مصنعة	120.000	113.000	7.000+	موجب	غير مبرر

	10.000	ح/ مشتريات البضائع المباعة	600	/12/31
10.000		ح/ مخزون البضائع (تسوية فرق الجرد السالب المبرر)	30	2021
	1.000	ح/ مخزون المواد الأولية	31	//
1.000		ح/ المواد الأولية المستهلكة (تسوية فرق الجرد الموجب المبرر)	601	
	5.000	ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	657	//
5.000		ح/ المنتجات الوسيطة (تسوية فرق الجرد السالب غير المبرر)	351	
	7.000	ح/ المنتجات المصنعة	355	//
7.000		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات (تسوية فرق الجرد الموجب غير المبرر)	757	

### 2. خسارة القيمة: لدينا:

خسارة القيمة = القيمة السوقية - الجرد المادي (نستعمل الجرد المادي عوض الجرد المحاسبي لأننا قمنا بتعديل الجرد المحاسبي ليتساوى مع الجرد المادي).

رقم ح	نوع المخزون	الجرد المادي	القيمة السوقية	خسارة القيمة
30	بضاعة	150.000	140.000	10.000
31	مواد أولية ولوازم	30.000	32.000	/
351	منتجات وسيطية	45.000	45.000	/
355	منتجات مصنعة	120.000	117.000	3.000

تسجيل القيود الضرورية:

	13.000	ح/م إ م خ ق - أصول جارية	685	/12/31
10.000		ح/خ ق عن مخزون البضائع	390	2021
3.000		ح/خ ق عن المنتجات المصنعة (تسجيل خسارة القيمة)	3955	

## 14. الأحداث اللاحقة بعد الإقفال

تتمثل العمليات اللاحقة بعد الإقفال في ما يلي:

- إعادة فتح اليومية الخاصة بالسنة القادمة: في حالة مسك المحاسبة بالحاسوب فإن هذه العملية تتم بصورة آلية و بمجرد إصدار التعليمات الخاصة بذلك إلى الحاسوب، بعد ذلك يجب ترصيد كل الحسابات الوسيطة أو المؤقتة و التي تم فتحها في نهاية السنة السابقة، مثل حسابات مصاريف مقيدة مسبقا و حسابات الزبائن الدائنة وغيرها.

- ترصيد حسابات نتيجة الدورة: ان نتيجة الدورة تعني الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة خلال السنة و تبعا لصنف المؤسسة فانا نلاحظ :

أ بالنسبة للشركة: تسجل نتيجة الدورة بالطرف الدائن لحساب 120 إذا كانت ربحا، بينما تسجل بالطرف المدين لحساب 129 إذا كانت خسارة، و ينص (ن.م.م) على أن توزيع النتيجة يكون تبعا لقرار التوزيع الذي يتخذه الجهاز القانوني المخول بذلك (الجمعية العامة للشركاء). إن قرار توزيع النتيجة يجب أن يكون قبل تاريخ نشر حسابات الشركة أي إيداع نسخة من الميزانية و حسابات النتيجة لدى مركز السجل التجاري و الذي يتم خلال شهر من تاريخ انعقاد الجمعية العامة للشركاء مثال: في حالة تحقيق ربح : لنفترض أن المؤسسة (س) خلال سنة 2020 قد حققت ربحا صافيا 20000 دج، و في 01-2021 صادقت الجمعية العامة للشركاء على حسابات المؤسسة، تكوين الاحتياطي القانوني، الاحتياطي الاختياري 2000 دج، توزيع 5000 دج على الشركاء، تحويل باقي النتيجة إلى حساب الترحيل من جديد.

2020/12/31			
120	نتيجة الدورة	20.000	
1061	احتياطي قانوني	1000	
1068	احتياطي اختياري	2000	
457	الشركاء- قسائم مستحقة الدفع	5000	
110	ترحيل من جديد (ربح)	12000	
	ترصيد حساب نتيجة سنة 2020		
	تم احتساب الاحتياطي القانوني		
	$1000 = 5\% \times 20000$		

في حالة تحقيق خسارة: لنفترض أن المؤسسة (ص) و خلال سنة 2020 قد حققت خسارة قدرها 10.000 دج، و في 02-2021 صادقت الجمعية العامة للشركاء على حسابات المؤسسة.

		2020/12/31		
	10.000	ترحيل من جديد (خسارة)		119
10.000		نتيجة الدورة	129	
		ترصيد حساب نتيجة سنة 2020		

ملاحظة: خسارة سنة 2020 سيتم استرجاعها أو تخفيضها من أرباح السنوات الموالية.

ب- بالنسبة للمؤسسة الفردية: ينص (ن.م.م) على ترصيد حساب النتيجة مع حساب أموال الاستغلال في اليوم الأول من السنة الموالية لتحقيق النتيجة.

مثال: خلال سنة 2020 حققت مؤسسة "البشير" ربحا صافيا قدره 10000 دج.

		2021/01/01		
	10.000	نتيجة الدورة		120
10.000		أموال الاستغلال	101	
		ترصيد حساب نتيجة سنة 2020		

## خاتمة :

تم التطرق في هذه المطبوعة لمسلسلة محاضرات في مقياس المحاسبة المالية المعمّقة، موجهة بالأساس لطلبة السنة الثالثة ليسانس شعبة العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية، كما يمكن للمهتمين والممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق بالاستفادة من محتواها، الذي يتناول الجوانب الأساسية للعمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا للبرنامج الوزاري المقترح لهذا المقياس، حيث تطرقنا في البداية لعمليات المؤسسة الاقتصادية مع زبائنها التي تتضمن الأغلفة التجارية والأوراق التجارية، ثم تناولنا العقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية، واتبعنا ذلك بدراسة محاسبة الرواتب والأجور في المؤسسة الاقتصادية، ويليه الضرائب المؤجلة والأدوات المالية، وفي الأخير تناولنا محورا أساسيا يتمثل في أعمال نهاية السنة (المقاربة البنكية ؛ تصحيح الأخطاء ؛ تسوية حسابات التكاليف والإيرادات ؛ الإهلاكات ؛ المؤونات وخسائر القيم ؛ الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به ؛ الأحداث اللاحقة بعد الإقفال) .

في الأخير نرجو أن ينال هذا العمل الرضا والقبول، وأن يحمل علما نافعا يستفيد منه كل طالب علم .

## قائمة المراجع :

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.
2. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07
3. القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي.
4. بلخير بكاري ، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.
5. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS ج1، منشورات كليك ، 2010.
6. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS ، ج2، منشورات كليك ، 2013.
7. جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014
8. لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF تمارين وتطبيقات محلولة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2013.
9. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013.
10. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار الجليطي، 2011



الدكتور جرد نورالدين

من مواليد بلدية الجلفة (ولاية الجلفة)، في 10 أكتوبر 1984  
دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق  
أستاذ محاضر - أ - بجامعة الجلفة - الجزائر -

## محتوى المطبوعة:

تتناول هذه المطبوعة سلسلة محاضرات في مقياس المحاسبة المالية المعمقة وفقا للبرنامج الوزاري المقترح، وهي موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية. حيث تطرقت في البداية إلى المعالجة المحاسبية لبعض العمليات الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية مع زياتها كأغلفة والأوراق التجارية، ثم تناولت العقود طويلة الأجل وعقود الإيجار التمويلية، ثم محاسبة الرواتب والأجور في المؤسسة الاقتصادية، ثم الضرائب المؤجلة والأدوات المالية، وفي الأخير تناولت محورا أساسيا يتمثل في أعمال نهاية السنة (المقاربة البنكية؛ تصحيح الأخطاء؛ تسوية حسابات التكاليف والإيرادات؛ الإهلاكات؛ المؤونات وخسائر القيم؛ الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به؛ الأحداث اللاحقة بعد الإقفال).

