

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قسنطينة 02- عبد الحميد مهري-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: LMD



دروس في المحاسبة العامة

مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التاهيل الجامعي

السنة الجامعية: 2018-2019

*** فهرس المحتويات ***

✓	المقدمة.....	
✓	المحور الأول : عموميات حول المحاسبة المالية.....	2
✓	المحور الثاني : المعالجة المحاسبية لإنشاء مؤسسة.....	8
✓	المحور الثالث : الرسم على القيمة المضافة.....	33
✓	المحور الرابع : المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع.....	60
✓	المحور الخامس : الأوراق التجارية.....	100
✓	المحور السادس : أعمال نهاية الدورة.....	118
✓	قائمة المراجع :	241

تقديم:

باسم الله والصلاة والسلام على رسول الله، إن الحمد لله نحمده ونستعين به ونستغفر ونعوذ بالله من شرور أنفسنا وسيئات أعمالنا، أما بعد نحمد الله على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل المتواضع والمتمثل في مطبوعة تحت عنوان دروس في المحاسبة المالية²، وهذا العمل موجه بالخصوص إلى طلبة السنة الأولى LMD لأنه تم إعداده ليتناسب مع المتطلبات المبدئية للدراسة في مجال السنة الأولى ليسانس نظام جديد.

واتساقا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة فقد تم تقسيم المادة العلمية الواردة فيها إلى خمس محاور رئيسية، وهذه المحاور هي:

- ❖ المحور الأول : عموميات حول المحاسبة المالية
- ❖ المحور الثاني : المعالجة المحاسبية لإنشاء مؤسسة
- ❖ المحور الثالث : الرسم على القيمة المضافة
- ❖ المحور الرابع : المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع
- ❖ المحور الخامس : الأوراق التجارية
- ❖ المحور السادس : أعمال نهاية الدورة

ونرجو في الأخير من الله أيضا أن يوفقنا إلى المزيد من الأعمال العلمية في هذا المجال أو مجالات أخرى.

المحور الأول : عموميات حول المحاسبة المالية

المحاسبة " مجموعة المبادئ والقوانين المتعارف عليها التي يستند إليها في تسجيل وتحليل وتبويب العمليات المالية¹.

المحاسبة " نظام تقويم محدد بمعايير متفق عليها ومقننة، يستعمل الحساب كوسيلة أساسية. إنها وسيلة ورهان في نفس الوقت : وسيلة لأنها تعطي صورة لوضع الذمة ونتائج المؤسسة ، كما أنها وسيلة

¹أحمد زكي بدوي و آخرون " المعجم العربي المسير " دار الكتاب المصري، القاهرة، دار الكتاب اللبناني، لبنان دون سنة نشر، ص 686.

التسيير و الحساب الاقتصادي في متناول مسيرتها ،إنما رهان لما تعطيه من معلومات لجئات تبحث عن ممارسة الرقابة : إدارة الضرائب، مفتشية العمل، المصارف ،المساهمون، العمال".²

ويعرف النظام المحاسبي المالي : المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان³ ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.⁴

" يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام و المصادقية و الشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها و رتابتها وعرضها و تبليغها".⁵

من كل ما سبق نستنتج ان المحاسب داخل المؤسسة يسجل كل العمليات المحاسبية – اعتمادا على ما يرد إليه من وثائق تبريرية- في دفتر اليومية حسب تسلسلها التاريخي حيث تنص المادة 09 من القانون التجاري " كل شخص طبعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العملية شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".⁶

كما تنص المادة 18 من القانون رقم 11-2007: تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق".⁷ ثم يرحل المحاسب الحسابات من اليومية إلى دفتر الاستاذ (الدفتر الكبير) ليقوم في الأخير بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد لكن هذه التسجيلات المحاسبية غير كافية لإظهار النتيجة الحقيقية و المركز المالي الحقيقي للمؤسسة لعدة أسباب منها " وجود تكاليف وإيرادات سنوات سابقة أو لاحقة ولكن سجلت في هذه السنة (احترام مبدأ استقلالية الدورات)

- قد ترتكب بعض الأخطاء المحاسبية وقد تتأخر بعض الوثائق.
- توجد عمليات مستمرة كتناقص قيمة التثبيتات ولكن لا يمكن من الناحية العملية تسجيلها يوميا .
- وتتمثل أعمال الجرد في البحث عن هذه العمليات بأنواعها وإكتشاف الأخطاء المرتكبة بهدف تسوية الوضعية.
- تسجيل ما يعود الى الدورة ولم يسجل .
- تسوية ما سجل و لا يعود الى الدورة .
- حيث أوجبت المادة 10 من القانون التجاري كل من يحمل صفة التاجر " ان يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد⁸

²قاموس الاقتصاد و العلوم الاجتماعية، محمد الشريف إلمان و آخرون، دار النشر ببيرتي، الجزائر 2009 ص 172.

³الكيان: أي أن المؤسسة تتمتع بدقة مالية مستقلة عن الذمة المالية لمالكها أو ملاكها.

⁴المادة 3 من قانون رقم 11-2007 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، معدل بالأمر رقم 02-2008 المؤرخ في 24 يوليو لسنة 2008 المتضمن قانون المالية التكملي لسنة 2008.

⁵ المادة 10 من القانون رقم 11-2007 المرجع نفسه.

⁶القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، الطبعة العاشرة ، ببيرتي للنشر الجزائر، 2017 ص 5

⁷القانون رقم 11-2007 مرجع سبق ذكره.

⁸القانون التجاري، مرجع سبق ذكره ص 5

كما تنص المادة 11 "يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض او تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".⁹ وهو نفس ما دعت إليه المادتين 21-23 من القانون رقم 2007-11 كما يلي:

"يقرر رئيس محكمة الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد"¹⁰

"تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش."¹¹

كما تنص المادة 20 من القانون رقم 2007-11 على "تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها ، وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر سنوات ، ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية"¹².

إذا الجرد هو معرفة المركز المالي الواقعي للمؤسسة وإستخراج نتائج أعمالها السنوية من ربح وخسارة .

و قد تم تعريفه في الملحق رقم 3 (معجم قائمة التعاريف)¹³ بأنه مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل اصول وخصوم الكيان عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد ، إستنادا إلى عمليات المراقبة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية ، وعلى الأقل مرة واحدة كل إثني عشر شهر (عادة عند قفل السنة المالية) وعليه فالجود نوعان : الجرد المادي أو الحقيقي و الجرد المحاسبي.

(1 الجرد المادي او الحقيقي : وهو عد وتقييم مختلف اصول المؤسسة.

(2 1-1 تنظيم الجرد المادي :

إن الجرد المادي عمل خارج المحاسبة EXTRA COMPTABLE

أي لا ينتهي بكتابات قيود محاسبة و يتم تنظيمه كما يلي :

1-1-1- الجرد المادي لعناصر الأصول : يتمثل في الخطوتين التاليتين :

إحصاء مختلف عناصر أصول المؤسسة من تثبيات ومخزونات وزبائن وقيم منقولة للتوظيف وبنك وصندوق وغيرهما من الاموال السائلة".¹⁴

"تقييم كل عنصر من هذه العناصر و ذلك بمقارنة القيمة المحاسبية له (قيمة الادراج) مع قيمة العنصر عند الجرد، وتحديد أي نقص أو زيادة في قيمة هذا العنصر.

2-1-1- الجرد المادي لعناصر الخصوم: يتم إحصاء مختلف عناصر الخصوم مثل الديون طويلة الأجل و الديون قصيرة الأجل والموردون وتقييم هذه العناصر ومراقبة المبالغ المسددة منها والمبالغ الباقي تسديدها وترتيبها حسب تاريخ استحقاقها.¹⁵

⁹ المرجع السابق، ص 5

¹⁰ المادة 5 القانون رقم 2007-11، مرجع سبق ذكره

¹¹ المرجع نفسه.

¹² قانون رقم 2007-11 مرجع سبق ذكره

¹³ قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

¹⁴ العازي محمد ، بن لعور بوعلام ، التسيير المحاسبي والمالي ، السنة الثالثة ثانوي شعبة تسيير و إقتصاد الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية ، الجزائر 2012-2013 ص 8

(2)- الجرد المحاسبي:

2-1 تسجيل قيود التسويات الناتجة عن الجرد المادي :

يتم تسجيل الكتابات المحاسبية (القيود المحاسبية) الخاصة بتسوية أي نقص أو زيادة في قيمة عناصر الأصول والخصوم ومن التسويات التي يتم القيام بها يلي :

- تسجيل اهتلاكات ونقص قيمة التثبيات.
- تسوية المخزونات
- تسوية عناصر الأصول الاخرى مثل الزبائن والقيم المنقولة للتوظيف وتسوية حسابات البنوك والمؤسسات المالية
- تسوية حسابات الخصوم الجارية
- تسوية الاعباء والمنتوجات (المصاريف والايادات)

2-2 إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد: يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد على مرحلتين.¹⁶

- ميزان المراجعة بعد كتابات التسويات وفيه تظهر الأرصدة الحقيقية للحسابات المختلفة .
- ميزان المراجعة بعد كتابات جميع الحسابات بما فيها حسابات الميزانية وحسابات التسيير، وتسمح كتابات التجميع بتحديد النتيجة ، يظهر ميزان المراجعة بعد الجرد في هذه المرحلة حسابات الميزانية، كما يظهر حسابات التسيير مرصدة .

2-3 تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية:

يسمح ميزان المراجعة بتحديد صافي نتيجة السنة المالية بحيث يظهر الجزء الأعلى من ميزان المراجعة بعد الجرد حسابات الأصول وحسابات الخصوم التي تظهر في الميزانية من جهة وحسابات التسيير التي استعملت في تحديد النتيجة، وأما النتيجة الصافية للسنة المالية فيظهرها الحساب 12 نتيجة السنة المالية الذي يظهر ضمن حسابات الميزانية .

2-4 إعداد الكشوف المالية: تتمثل الكشوف المالية في: الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة جدول تغيرات رؤوس الأموال والملحق.

"يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.¹⁷

¹⁶ملاحظة: يكون الجرد المادي مسبقا بإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يظهر حركة الحسابات المؤسسة خلال السنة.

¹⁶العزازي محمد ، بن لعور بوعلام ، مرجع سبق ذكره ص 8-9

1- الميزانية : تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية "18.

2- حساب النتائج : يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتجات (المصاريف والإيرادات) المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح "19.

3- جدول سيولة الخزينة : يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول إستعمال هذه السيولة "20.

4- جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.21

5- الملحق: يتضمن ملحق الكشوف المالية معلومات ذات أهمية أو تفيد في فهم العمليات الواردة في هذه الكشوف "22.

لابد أن تقوم اعمال نهاية السنة على احترام المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. ولا سيما مبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها ان تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجها.

ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول أو المنتجات ، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم و الأعباء، يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.23

المحور الثاني: المعالجة المحاسبية لإنشاء مؤسسة

عالم ن م م مختلف العمليات المتعلقة بتكوين المؤسسات وحركة رأسمالها في الحساب 10- رأس المال الاحتياطات وما يماثلها- سواء كانت فردية أو عن طريق المساهمة حيث يمثل هذا الحساب المبالغ المقدمة لتأسيس المؤسسة أو الجزء المكتسب نتيجة ممارستها لنشاطها (احتياطات، فوارق إعادة التقييم....).

1- الحسابات المستخدمة في المؤسسة الفردية:

17 المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 110-2009 مؤرخ في 07 أفريل يحدد شروط و كفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

18 المادة : 33 من المرسوم التنفيذي رقم 1570-2008 مؤرخ في ماي 2008 ، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 11-2007 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي الحالي .

19 المادة 34- المرجع نفسه

20 المادة 35 : المرجع السابق

21 المادة 36 : المرجع السابق

22 المادة 37 المرجع السابق

23 المادة 14 من المرسوم التنفيذي 157-2008 مؤرخ في 26 ماي 2008 يضمن تطبيق الاحكام القانون رقم 11-2007 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي .

يستخدم المستغل الفردي الحسابين 101- أموال الاستغلال و 108- حساب المستغل.

1-1- الحساب 101- أموال الاستغلال:

وهذا الحساب يكون دائنا ب:

- المساهمات أي قيمة العناصر التي خصصها المستغل (أي صاحب المؤسسة) لمؤسسته عند تكوينها أو بعد ذلك.

- الرصيد الدائن لحساب المستغل (حساب 108) وهذا في نهاية السنة.

- الرصيد الدائن لحساب النتيجة أي الربح (حساب 120) وهذا في بداية السنة المالية.

ويكون مدينا ب:

- كل تخفيض في قيمة رأسمال المؤسسة.

- الرصيد المدين لحساب المستغل (حساب 108) وهذا في نهاية السنة.

- الرصيد المدين لحساب النتيجة أي الخسارة (حساب 129) وهذا في بداية السنة المالية.

1-2- الحساب 108 حساب المستغل:

يستخدم هذا الحساب لتسجيل التحويلات التي تقع ما بين المؤسسة والمستغل أي المسحوبات والمدفوعات المؤقتة التي يقوم بها المستغل من أو الى المؤسسة، وفي نهاية السنة يحول رصيد هذا الحساب إلى الحساب 101- أموال الاستغلال.

مثال 1 :

بتاريخ 1/12/2016 أظهرت كشوفات المحاسبية للمؤسسة الفردية " النور " المعطيات التالية أراضي 300000 دج، مباني 450000 دج، تجهيزات مكتب 266000 دج، أغلفة متداولة 200000 دج، صندوق؟، بنك؟، العملاء؟، مخزون بضاعة 200000 دج، مخزون منتجات تامة الصنع 80000 دج، موردو التثبيات؟، أموال الاستغلال 2200000 دج، موردو المخزونات والخدمات؟.

- إذا علمت أن الخصوم الجارية تمثل 120% من قيمة المخزونات، الأصول الجارية تمثل 60% من قيمة أموال الاستغلال.

- موردو المخزونات والخدمات وموردو التثبيات يتناسبون كتناسب الأعداد 2 و 3 على الترتيب.

- إذا علمت أن الزبائن والبنك والصندوق يتناسبون كتناسب الأعداد 1 و 4 و 3 على الترتيب.

المطلوب : إعداد الميزانية الافتتاحية.

خلال شهر ديسمبر قام التاجر بالعمليات التالية:

2/12/ سحب لاستعماله الشخصي بضاعة بقيمة 150000 دج.

4/12/ سدد قيمة فاتورة الكهرباء والغاز الخاصة بمسكنه نقدا من حساب المؤسسة بقيمة 30000 دج.

6/12/ باع ما تبقى من بضاعة نقدا محققا هامش ربح 20% من تكلفة الشراء.

8/12 أودع قيمة 140000 دج من أمواله الخاصة بالحساب البنكي للمؤسسة.
10/12 اشترى صاحب المؤسسة قطعة أرض بأمواله الخاصة قيمتها 350000 دج، وضعها تحت تصرف المؤسسة.
المطلوب :

- 1- تسجيل العمليات في يومية المؤسسة.
- 2- اعداد الميزانية الختامية، وترصيد نتيجة الدورة في التاريخ المناسب.

حل المثال :

$$\begin{aligned}
 & \text{الخصوم الجارية} = 280000 \times 1,2 = 336000 \text{ دج} = 401 / \text{ح} + 404 / \text{ح} \\
 & \text{الأصول الجارية} = 2200.000 \times 0,6 = 1320.000 \\
 & 336000 = 401 / \text{ح} + 404 / \text{ح} \quad \left\{ \begin{array}{l} \text{بالتعويض: } 401 \quad 3/2 + 401 \quad 2/2 \\ 336000 = 401 \quad 5/2 \end{array} \right. \\
 & 401 / \text{ح} = 336000 \times 5/2 = 134400 \text{ دج} \\
 & 411 / \text{ح} + 512 / \text{ح} + 53 / \text{ح} = 1320.000 \text{ دج} - 280.000 \text{ دج} = 1040.000 \text{ دج} \\
 & = = \text{ومنه: } 411 \times 4 = 512, 3 / \text{ح} = 411 / \text{ح} = 53. \\
 & \text{بالتعويض: } 411 / \text{ح} + 411 / \text{ح} \times 4 + 3 / \text{ح} = 411 / \text{ح} \times 8 = 1040000 \\
 & 411 / \text{ح} = 130.000 \text{ دج, } 512 / \text{ح} = 520.000, 53 / \text{ح} = 390000 \text{ دج}
 \end{aligned}$$

الميزانية الافتتاحية 2017-12-1م

المبالغ	الخصوم	ر.ح	المبالغ	الأصول	ر.ح
2200.000	أموال الاستغلال	101	300.000	أراضي	211
			450.000	المباني	213
			266000	ت. مكتب	2183
			200.000	أغلفة متداولة	2187
2200.000	موردو المخزونات موردو التثبيات	401 404	1216000	المجموع	
134400					30
201600			200.000	مخزون بضاعة	355
			80.000	منتجات تامة	400
			130.000	العملاء	512
			520.000	البنك	53
			390.000	الصندوق	
			1320.000		
2536000	المجموع		2536000	المجموع	

$$2856000 - 2846000 = 10.000 \text{ دج}$$

مثال 2: كانت ميزانية المؤسسة الفردية بتاريخ 31/12/2015 كما يلي:

مباني 2000.000 دج، معدات وأدوات 400.000 دج، معدات نقل 180.000 دج، معدات مكتب 120.000 دج، بضائع 250.000 دج، زبائن 150.000 دج، بنك 340.000 دج، صندوق 60.000 دج، قروض بنكية 250.000 دج، موردو المخزونات 200.000 دج، نتيجة السنة (ربح) 50.000 دج.

قام التاجر خلال الدورة الحالية بالعمليات التالية:

15/01/2016 دفع بشيك بنكي مبلغ 80.000 دج مقابل الحصول على علامة تجارية.

02/02/2016 سحب مبلغ 50.000 دج من الصندوق لاستعماله الشخصي.

07/03/2016 قدم طلبية من أجل الحصول على سيارة بقيمة 140.000 دج، ودفع 1/4 القيمة بشيك بنكي كتسبيق.

12/03/2016 أودع مبلغ 100.000 دج من أمواله الشخصية في الحساب البنكي لمؤسسة الفردية.

15/06/2016 سدد بشيك بنكي فاتورة هاتف مؤسسته الفردية ب 4000 دج، وفاتورة هاتف المنزل ب 7500 دج.

16/07/2016 استلم السيارة محل الطلبية المقدمة بتاريخ 07/03/2016 وقام بتسديد الباقي بشيك بنكي.

15/09/2016 قام بتحصيل كافة حقوقه على الزبائن عن طريق البنك.

10/12/2016 نظرا لتلف أصاب البضاعة قام التاجر ببيعها بقيمة 151500 بموجب شيك. المطلوب : التسجيل في اليومية .

حل المثال 2 :

2000000	مباني	1/1/20163131	213
400.000	معدات وأدوات		215
180.000	معدات نقل		2182
120.000	تجهيزات مكتب		218
250.000	بضاعة		30
150.000	عملاء		411
340.000	بنك		512
60.000	صندوق		53
3050.000	أموال الاستغلال	101	

[illegible]

298	الشركات بأنواعها المختلفة في ظل الثورة الصناعية	35000	اقتحمت المجال أمام مشاريع كبيرة تحتاج إلى 512	مشاريع كبيرة تحتاج إلى 512
	وس أموال البناء إضافة إلى المتطلبات الفنية والإدارية والتي	35000	في المشاريع الفردية.	

108	محاسبة الشركات	حساب المستغل	12/05
يعالج موضوع	بضاعة	حساب العمليات المالية المتعلقة بحياة الشركة من تكوينها إلى تصفيتها، وما يميز هذه المحاسبة عن المحاسبة المالية وجود حسابات ناتجة عن تطبيق الأحكام القانونية الخاصة بتكوين الشركة، وأهم العمليات الخاصة بها عمليات التكوين والتأسيس، توزيع الأرباح والخسائر، عمليات تغيير رأس المال، عمليات دمج الشركات وعمليات التصفية.... الخ.	30.000
512	محاسبة العمليات الخاصة بالشركات	حساب العمليات الخاصة بالشركات	105/04
100.000			100.000

607	تعريف الشركة: هي	عبرة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في المشروع بتقديم
108	حصة من رأس المال أو عمل بقصد اقتسام ما يندرج تحت مسمى مخزنة	أرباح أو خسائر. 4000 7500
		حساب المستغل

115000	مثل شركات	أوعين: شركات	115000	مثل
140000	مساهمة. والجدول	مساهمة. والجدول	140000	مثل
35000	الموالي يبين	الموالي يبين	35000	مثل
105000	تسبيقات وأ على ط التثبيتات	تسبيقات وأ على ط التثبيتات	105000	مثل

512	بنك	شركيات أموات وال	150.000	شركيات أشخاص	150.000
ش. ذات مسؤولية محدودة	ش. المساهمة	ش. التضامن	ش. التضامن	ش. التضامن	ش. التضامن
تتكون من 2 إلى 50 شخص	تتكون من 10/12 أشخاص إلى	تكون بين أشخاص عائلة يعرفون بعضهم	151500	151500	151500
مقسمة إلى حصص غير قابلة للتداول إلا إذا اتفق على ذلك	مقسمة إلى حصص غير قابلة للتداول إلا إذا اتفق على ذلك	مقسمة إلى حصص غير قابلة للتداول إلا إذا اتفق على ذلك	220.000	220.000	220.000
مساهمات عينية	مساهمات نقدية	مساهمات عينية	45611	45611	45611
مساهمات نقدية	مساهمات نقدية	مساهمات نقدية	45615	45615	45615
كيفية تقييم المساهمات	يجب احضار المساهمات العينية كاملة لحظة تنفيذ (الوفاء بالوعد بالمساهمة)	يتم احضار جميع مساهمات الشركاء (100%) لحظة تنفيذ الوعد.			
	*المساهمات النقدية:	*المساهمات النقدية:			

	$0.25 = 1/4 \leftarrow 25\%$ نفس اليوم. $0.75 = 3/4 \leftarrow 75\%$ على أجل أقصاه 5 سنوات.	$0.2 = 1/5 \leftarrow 20\%$ نفس اليوم. $0.8 = 4/5 \leftarrow 80\%$ في أجل أقصاه 5 سنوات.	
رأس مال الشركة	رأس مال صادر	رأس مال صادر	101
SNC	SPA	SARL	
103-207	109-1011-1012-1013		
كل الشركات تمر بمرحلتين: 1- الوعد بالمساهمة 2- تنفيذ الوعد			
المؤسسة الفردية:			*
101- أموال الاستغلال			
108- حساب المستغل			
- لا تمر بمرحلتين مثل الشركات الجماعية.			

2-2- تكوين شركات الأشخاص (شركات التضامن):

يجبر القانون التجاري المساهمسن على إحضار المساهمات (نقدية، فكرية، أو عينية) كاملة لحظة تنفيذ الوعد. حيث يمر تكوين هذا النوع من الشركات بمرحلتين:

- مرحلة الوعد بالمساهمة.

- مرحلة تنفيذ الوعد.

1) مرحلة الوعد بالمساهمة:

		شركاء-العمليات على رأس المال- رأس المال الصادر	101	456
--	--	---	------------	------------

*هذه المساهمات تقسم إلى حصص متساوية غير قابلة للتداول. على أن لا يقل سعر الحصة الواحدة عن 1000 دج.

ملاحظة: يمكن تقسيم ح/ 456- شركاء-العمليات على رأس المال كما يلي:

4561- مساهمات الشريك 1، 4562- مساهمات الشريك 2، 4563- مساهمات الشريك 3.....

2) مرحلة تنفيذ الوعد:

		الأصول الشركاء-العمليات على رأس المال-	456	5.3.2
--	--	---	------------	--------------

*دفع المساهمات تكون عن طريق البنك عادة.

*في حالة انسحاب شريك: مثلا انسحاب الشريك 3 نقوم فقط بعكس القيد.

101	4563	رأس المال	لشريك 3	.../.../...
-----	------	-----------	---------	-------------

101	4563	مد الشريك	الأصول	.../.../...
-----	------	-----------	--------	-------------

*في حالة المساهمة في شركة جديدة بميزانية (بمحل) (تقديم صافي أصول محل تجاري):

1 قبول المساهمة (المحل) بدون إعادة تقدير: نجد ثلاث وضعيات في هذه الحالة: صافي المركز المالي يساوي الوعد بالمساهمة، أو صافي المركز المالي أكبر من الوعد بالمساهمة، أو صافي المركز المالي أقل من الوعد بالمساهمة.

1- الوضعية الأولى: صافي المركز المالي يساوي قيمة الوعد بالمساهمة. مثال: في N/1/1 اتفق كل من أحمد وعلي ويزيد على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 80000 على أن تكون حصصهم كما يلي:

- أحمد = 15000 علي = 25000 يزيد = الباقي 40000

قدمت هذه الحصص في N/1/2 كما يلي:

- أحمد: - قدم 10000 نقدا
- 5000 بضاعة
- علي: - أحضر 5000 بشيك
- 10000 تجهيزات بشيك
- 10000 بضاعة
- يزيد: - قدم ميزانية محله التجاري كما يلي:
- الأصول:- آلات 5000
- تجهيزات مكتب 10000
- بضاعة 5000
- عملاء 10000
- بنك 10000
- صندوق 5000
- الخصوم: - رأس المال 40000
- الموردون 5000

المطلوب: سجل قيود التأسيس؟

456	شركاء مساهماتهم
-----	-----------------

8000	80000	رأس ما N/1/1 الوعد بالمساهمة	101	
		معدات وأدوات	215	
	5000	تجهيزات	218	
	20000	N/2/ بضاعة	30	
	20000	عملاء	411	
	10000	بنك	512	
	15000	صندوق	53	
80000	15000	مساهمات الشركاء	456	
5000		موردون	401	
		تنفيذ الوعد		

*تحقق الوضعية الأولى (صافي المركز المالي = الوعد بالمساهمة) في حالتين: عندما يعد المساهم بتقديم صافي المركز المالي مباشرة أو في حالة الوعد بالمساهمة يتساوى مع صافي المركز المالي.

مثال 2: بتاريخ 5/1/2016 اتفق 3 شركاء على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 400000 دج، حيث وعد الشريك الأول بإحضار 100000 دج بشيك، والثاني وعد ببضاعة بقيمة 100000 دج، في حين وعد الشريك الثالث بالمساهمة بـ 200000 دج وقد قبل الشركاء أن يقدم صافي أصول محله التجاري حيث تضمنت الأصول قيمة 300000 دج وخصوم المحل 100000 دج.

	100000	مساهمات الشريك 1 (بنك) = الوعد بالمساهمة	4561	
	100000	مساهمات الشريك 2 (بضاعة)	4562	
	200000	مساهمات الشريك 3 (أصول) = الوعد بالمساهمة	4563	
400000		رأس مال الشركة	101	
		الوضعية الثانية: صافي المركز المالي < الوعد بالمساهمة		
		حيث تتحقق هذه الوضعية في حالة أن الشريك يعد بقيمة تكون أقل من صافي المركز المالي.		
	100000	مساهمات الشريك 1 (بنك) = الوعد بالمساهمة	4561	
	100000	مساهمات الشريك 2 (بضاعة)	4562	
	200000	مساهمات الشريك 3 (أصول) = الوعد بالمساهمة	4563	
100000		رأس مال الشركة	101	
100000		الوضعية الثانية: صافي المركز المالي < الوعد بالمساهمة		
200000		حيث تتحقق هذه الوضعية في حالة أن الشريك يعد بقيمة تكون أقل من صافي المركز المالي.		
100000		مساهمات الشريك 1 (بنك) = الوعد بالمساهمة	4561	
		مساهمات الشريك 2 (بضاعة)	4562	
		مساهمات الشريك 3 (أصول) = الوعد بالمساهمة	4563	
		رأس مال الشركة	101	

400000	100000	مساهمات الشريك المالي (1) الوعد بالمساهمة	الأصول - الخصوم	4561
	100000	مساهمات الشريك 2 (بضاعة)		4562
	200000	مساهمات الشريك 3 (محلته)	300000 - 60000 =	4563
		رأس مال الشركة صافي المركز المالي = الوعد بالمساهمة + علاوات إصدار		101
	100000	بنك 40000 + 200000 = 240000		512
	100000	مساهمات الشريك 1	ج- الوضعية الثالثة: صافي المركز المالي > الوعد بالمساهمة	30
	300000	مساهمات الشريك 2	حيث تتحقق هذه الوضعية في حالة أن الشريك يعقبه توكلاً شريكاً	5,4,3,2
	100000	مساهمات الشريك 3	مثال: نفس معطيات المثال السابق الشريك 3	4561
	100000	الخصوم (شريك 3)		4562
	200000	علاوات إصدار		4563
	60000			140000 د.ج.
	40000			(ديون)
				103

400000	100000	مساهمات الشريك 1 (شريك مالي) > الوعد بالمساهمة	الأصول = 4563	4561
	100000	مساهمات الشريك 2 (بضاعة)		4562
	200000	مساهمات الشريك 3 (ميزانية محله)	300000 = 400000 - 160000	4563
		* صافي المركز المالي + شهرة محل = الوعد بالمساهمة مثال الشركة		101
	100000	بنك 200000 = 40000 + 160000		512
	100000	مساهمات الشريك 1	مثال 30: اتفق Z و X على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 500000 د.ج، تكون حصة X	30
	300000	مساهمات الشريك 2	دج يسدها أنتقدوم صافي أصول محله بعد إعادة التقدير، دفع حصته في الصندوق	400,400,2
		مساهمات الشريك 3	وكانت ميزانية X شهر قوامه 20/02 كما يلي:	207
	100000	الخصوم (شريك 3)		4561
	100000			4562
	200000			4563
	140000			(ديون)

ر. ح	الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية		رأس المال الصادر	300.000
215	معدات وأدوات	150.000	موردو المخزونات	30000
218	معدات النقل	100.000	والخدمات	31000
2	الأصول الجارية		موردو التثبيات	
	البضاعة	80.000		
30	الزبائن	5000		
411	الزبائن السندات المطلوب	20.000		
413	تحصيلها	6000		
53	الصندوق			

361000	المجموع	361000	المجموع	

وتم الاتفاق على تقدير المعدات بمبلغ 140.000 دج، معدات النقل 120.000 دج، البضائع 90.000 دج، وقدرت ديون الزبائن المعدومة ب 2000 دج.

المطلوب: اعداد القیود الخاصة بتأسيس الشركة.

500.000	400.000	مساهمة الشريك X	101	456
	100.000	مساهمة الشريك Y		456
		رأس المال ص		
		20/02		
	140.000	معدات وأدوات		215
	120.000	معدات النقل		218
	90.000	بضائع		30
	3000	زبائن		411
	20000	أوراق قبض		413
	106000	الصندوق (6000+100.000)		53
	21000	فارق الاقتناء		207
400.000		مساهمة الشريك X	4561	
100.000		مساهمة الشريك Y	4562	
30000		موردوا المخزونات	401	
31000		موردوا التثبيات	404	

--	--	--	--

تكوين شركات ذات مسؤولية محدودة وشركات المساهمة

1/ تحرير رأس المال دفعة واحدة:

	مساهمات عينية (100%) مساهمات نقدية (100%) رأس مال صادر قيد الوعد بالمساهمة	101	45611 45615
--	--	-----	------------------------

2/ تحرير، أس المال النقدي بالحد الأصول (20) للشركات ذات المسؤولية المحدودة % و 25% لشركات المساهمة):		بالحد الأصول (20) للشركات ذات المسؤولية المحدودة % و 25% لشركات المساهمة):		بالحد الأصول (20) للشركات ذات المسؤولية المحدودة % و 25% لشركات المساهمة):	
الدف	الدف	مساهمات عينية	45611	512	53
	الدف	دفع المساهمات العينية	45615		
الدف		دفع المساهمات			
الدف		تنفيذ الوعد			
الدف		مساهمون (رأس مال مكتتب غير مطلوب) 80% أو 75%	1011	109	
الدف		رأس مال مكتتب غير مطلوب			
الدف		الوعد بالمساهمة	45611	45615	
الدف		مساهمات عينية 100% مساهمات نقدية 20% أو 25% رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد	1012		
الدف		الأصول	45611	234	
الدف		100% مساهمات عينية			
الدف		البنك (عادة)	45615	512	
الدف		20% أو 25% مساهمات نقدية			
الدف		رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد	1013	1012	
الدف		120% أو 125% رأس مال مكتتب مطلوب مسدد			
الدف		طلب المساهمات متبقية			
الدف		مساهمات نقدية 80% أو 75% رأس مال مكتتب غير مطلوب	109	45615	
الدف		رأس مال مكتتب غير مطلوب 80% أو 75%	1012	1011	
الدف		رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد			
الدف		تنفيذ الطلب			
الدف		البنك (عادة)	45615	512	
الدف		80% أو 75% مساهمات نقدية			

* عند استكمال احضار كل المساهمات النقدية والعينية		1012 1013	
75% أو 80% مسدد رأس مال مكتتب مطلوب مسدد		1013	
200%	المساهمات 200%	رأس	1013
200%	رأس مال الصادر قيد التسوية	101	

*مثال: اتفق عدد من المؤسسين في 10/1/2015 على تكوين شركة مساهمة برأس مال قدره 10000000 مقسم على 3000 سهم نقدي مدفوعة بالحد الأدنى 25% و 2000 سهم عيني مقابل شراء شركة تضامن والتي قدر الخبراء قيمتها كما يلي:

- الأصول: - 207-شهرة المحل: 720.000، 211- أراضي: 400.000

- 218-تثبيات عينية أخرى: 600000، 30 بضاعة: 2000.000

- 411- عملاء 450.000، 413 أوراق قبض: 600.000

- الخصوم: - 401-موردوالمخزونات والخدمات: 600.000، 403 – أوراق دفع- 100.000

- 491- خسارة قيمة العملاء: 70.000

ولقد تم التأسيس في 30 /01/ 2015 وهو يوم افتتاح عملية الاكتتاب.

بعد سنة من التأسيس طلبت جمعية الشركاء تقديم نصف المساهمات المتبقية ولقد تم التنفيذ وتقديم الحصص بعد 5 أيام علما أن كل المدفوعات تمت بشيك بنكي.

- سجل كل العمليات في اليومية؟
- قيمة السهم الواحد هو: 2000 =
- $6000000 = 2000 \times 3000$ المساهمات النقدية
- $4000.000 = 2000 \times 2000$ المساهمات العينية
- $1000.0000 = 2000 \times 5000$ المساهمات الكلية
- المساهمات العينية 4000.000 — 100% كلها مطلوبة
- المساهمات النقدية 6000.000 : 25% مطلوبة 1500000 دج، 75% غير مطلوبة 4500000 دج.

المبالغ	الخصوم	ر.ح	المبالغ	الأصول	ر.ح
4000.000	رأس مال الشركة	101	720.000	شهرة محل	207
600.000	موردو المخزونات	401	400.000	أراضي	211
100.000	موردو السندات	403	600.000	تثبيات عينية أخرى	218
70.000	خسائر القيمة عن الزبائن	491	2000.000	بضاعة	30
			450.000	الزبائن	411
			600.000	أوراق القبض	413

4770.000	المجموع		4770.000	المجموع	

4000.000 صافي المركز المالي = الوعد بالمساهمة في هذه الحالة

10-01-2015

4500.000	4500.000	مساهمات (رأس مال مكتتب غير مطلوب) رأس مال مكتتب غير مطلوب --/--/--	1011	109
5500.000	4000.000 1500.000	مساهمات عينية مساهمات نقدية رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد 30-01-2015	1012	45611 45615
1500.000	1500.000	البنك مساهمات نقدية --/--/--	4561 5	512
600.000 100.000 400.000 70.000	720.000 400.000 600.000 2000.000 450.000 600.000	شهرة محل أراضي تثبيات عينية أخرى بضاعة زبائن أوراق القبض موردو المخزونات والخدمات موردو السندات مساهمات عينية خسائر القيمة عن الزبون 30-01-2015	401 403 4561 1 491	207 211 218 30 411 413
5500.000	5500.000	رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد رأس مال مكتتب مطلوب مسدد طلب نصف المساهمات المتبقية 30-01-2016	1013	1012
250.000	2250.000	مساهمات نقدية مساهمون (رأس مال مكتتب غير مطلوب)	109	45615

1011	رأس مال مكتتب غير مطلوب	2250.000	2250.000
المحور الثالث: المرسوم 1012	على القيمة المضافة (TVA) مسدد		
مقدمة:			
ألغى الرسم الوحيد الإجمالي (TUGP) 05-02-2046	والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، واستبدل هذين الرسمين بالرسم على القيمة المضافة الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من أول أفريل 1992.	2250.000	250.000
وتتمثل الأسباب الرئيسية التي أدت إلى هذه التغيرات فيما يلي:			
- كثرة المعدلات المتعلقة بتطبيق La TUGPS, la TUGP حيث كان عددها 18 معدلا.			
1012 استثناءات المتعلقة بالدولة.	رأس مال مكتتب غير مسدد	2250.000	250.000
- النظام القديم لم يسمح للجزائر بالمنافسة في السوق العالمية نتيجة لسببين هما:			
- ثقل الرسوم الجمركية			

- عدم التحكم في تكاليف الإنتاج
- يحقق الرسم على القيمة المضافة الشفافية وذلك بعدم معاقبة مداخل الأسر المتواضعة عن طريق فرض رسوم بسيطة أو مخفضة وحتى الإعفاء منها إذا تعلق الأمر بالمواد الضرورية وذات الاستهلاك الواسع.
- والرسم على القيمة المضافة مثل ما هو ممثل في القانون المالي لسنة 1992 يركز على 3 محاور أساسية هي:
 - توسيع حقل التطبيق
 - تخفيض كل من عدد ونسبة المعدلات
 - توسيع حقل الحسم
- وسنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التشريعية لـ TVA بالإضافة إلى كيفية معالجتها من الناحية المحاسبية.²⁴

المبحث الأول: الدراسة التشريعية للرسم على القيمة المضافة (TVA)

1- مفهوم (TVA):

هي ضريبة غير مباشرة على الإنفاق تخص العمليات التي تقع في الجزائر.

2- مميزات TVA:

- للرسم على القيمة المضافة عدة مميزات خاصة نذكر بعضها فيما يلي:
- يعتبر مصدرا من مصادر إيرادات الخزينة حيث نجد حاليا أن مجال تطبيق الرسم يضم كل النشاطات ما عدا النشاط الزراعي.
- صعوبة التهرب من الرسم.
- رسم يحسب على أساس معدل خاص بكل نوع من المنتجات.
- شفافية الأسعار ووضوحها، وهذا عن طريق إظهار الرسم المدرج ضمن العناصر المساهمة في إنتاج المواد وتأدية الخدمات عند كل مرحلة.

²⁴- La taxe. Sur la valeur ajoutée : TVA

- تشجيع التصدير حيث يعتبر مورد للعملة الصعبة، وذلك بإدخال المؤسسات الجزائرية في مجال منافسة الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الجبائي المتمثل في الرسم عند خروجها من أرض الوطن.
- تبسيط عملية التسيير الجبائي.
- وسنستعين فيما يلي بالدليل المدرج من الإدارة الجبائية لشرح الرسم على القيمة المضافة.²⁵

3- السير العام للرسم القيمة المضافة:

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر. وعليه، تقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أو لها طابع الخدمة العمومية غير التجارية.

كما تم إدراج في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداء من 01 جانفي 1995 عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة لرسم معين يسمى " الرسم على عمليات البنوك والتأمين " تعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة يتحملها المستهلك، غير أنها تحصل بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم.

في حالة خضوع الشخص للرسم على القيمة المضافة بإمكانه الخصم من الرسم الذي يطلبه من عملائه والذي يكون محرر في فاتورة من طرف مموليه أو الذي يدفعه عند الاستيراد. في الأخير، لا يدفع هذا الشخص إلى الخزينة سوى الفارق بين الرسم المحصل من العملاء والرسم المدفوع للمولين.

في حالة ما إذا كان مبلغ الرسم المدفوع بأعلى قيمة تفوق الرسم المستحق، هنالك قرض ضريبي يمكن للخاضع للرسم استرجاعه.

وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أنه إذا كان المبدأ العام في ما يخص الرسم على القيمة المضافة يمكن في قبول خصم الرسم المكفل بكل عناصر سعر الكلفة لعملية خاضعة للرسم، يبقى أنه يوجد دائما بعض الاستثناءات. المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحدد عدم الذي مس كل عناصر سعر تكلفة عملية خاضعة للرسم، مع وجود بعض الاستثناءات. المادة 41 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحدد حالات عدم الخصم.

ويتميز الرسم على القيمة بالخصائص التالية:

- إنه ضريبة حقيقية: تخص استعمال المداخل أي المصاريف أو الاستهلاك النهائي للسلع والخدمات.
- إنه ضريبة غير مباشرة: تدفع للخزينة ليس بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي الذي يضمن إنتاج وتوزيع السلع والخدمات.
- إنه ضريبة نسبية القيمة: تحصل بنسبة قيمة المنتجات وليس بالاستناد إلى النوعية المادية للمنتوج (الحجم أو الكمية).
- إنه ضريبة مؤسسة حسب آلية عمل الدفعات المجزئة:

* لمزيد من الإطلاع أنظر موقع المديرية العامة للضرائب.

بالفعل في كل مرحلة توزيع، فإن الرسم على القيمة المضافة يخص فقط القيمة المضافة الممنوحة للمنتوج بحيث أن في نهاية الحلقة التي تتبعها المنتج، فإن التكلفة الجبائية الإجمالية تطابق السعر المحسوب بواسطة سعر البيع للمستهلك.

• **إنه ضريبة تتوقف على آلية الخصوم:**

في هذا الصدد، والمراحل المختلفة للمحيط الاقتصادي، يجب على المدين أن:

- يحسب الرسم المستحق في المبيعات أو في تقديم الخدمات.
- يخصم من هذه الضريبة، الرسم المثقل للعناصر المشككة لسعر الكلفة.
- يدفع للخزينة الفارق بين الرسم المحصل والرسم المخصوم.

• **إنه ضريبة محايدة:**

بالفعل الرسم على القيمة المضافة محايدة بالنسبة للمدينين الشرعيين بما أنه متحمل من طرف المستهلك النهائي.

4- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

4-1- العمليات الخاضعة للضريبة وجوبا:

إن الرسم على القيمة المضافة مستحق وجوبا على:

- عمليات البيع والأشغال العقارية وكذا تقديم الخدمات ذات الطابع الصناعي والتجاري أو الحرفي التي تتم في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- عمليات الاستيراد:
- كما يطبق هذا مهما كان:
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- الشكل أو الطبيعة القانونية لتدخل هؤلاء الأشخاص.
- كما تدرج العمليات والخدمات الخاضعة لضريبة على القيمة المضافة لزوما في المادة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تضم:
- *العمليات الخاصة بالمنقولات:**
- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين.
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة.
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات.
- عمليات البيع بالتجزئة.
- عمليات البيع التي تمارس في المساحات الكبرى وكذا نشاطات التجارة المتعددة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.
- يقصد بالتجارة المتعددة، عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي توفر على الشروط الآتية:
- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

- يجب أن يكون المحل مهيناً بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.
- عمليات البيع الخاصة بالكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور المنصوص عليه في المادة 2 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

***العمليات الخاصة بالعقارات:**

- الأشغال العقارية.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية.
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها.
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع أملاك العقارات أو المحلات التجارية.
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية وكذا عمليات بناء السكنات الاجتماعية.

***التسليمات لأنفسهم الخاصة ب:**

- عمليات تثبيت القيم المنقولة.
- الأملاك غير تلك المثبتة على أن تستعمل لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تكون معفاة.

***أداء الخدمات:**

- تخص العمليات غير تلك الخاصة بتسليم الأملاك المنقولة والمادية مثل:
- عمليات نقل الأشخاص أو السلع.
- مبيعات المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي، الخمارات...).
- الأشغال الشكلية.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث وجميع العمليات غير المبيعات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسلية.
- العمليات المتعلقة بالهاتف والتليكس.
- العمليات المحققة في إطار ممارسة مهنة حرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات.
- العمليات المنجزة ما بين الوحدات والمحلات من نفس المؤسسة.

2-4- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا:

يشار إلى العمليات الخاضعة للضريبة وكيفية الاختيار في المادة 3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتباراً لقيامهم بتسليمات موجهة:

- للتصدير
- للشركات البترولية
- للمكلفين بالرسم الآخرين.
- للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

1-2-4- كفاءات الاختيار:

يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة وتمارس حسب تصريح بسيط من الشخص المعني الذي يبعث داخل ظرف موصى عليه لدى المفتشية التابعة لمكان فرض الضريبة. يصبح الاختيار نافذا اعتبارا من اليوم الأول الذي يلي الشهر الذي يكتتب فيه هذا الاختيار كما يمارس في كل فترات السنة وينقضي بصفة إجبارية في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار. كما يجدد الاختيار ضمنيا، ما لم يتم نقض تصريح عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يقدم في أجل ثلاثة أشهر قبل إنقضاء كل فترة.

2-2-4- نتائج الاختيار:

يخضع الشخص الذي اختار الخضوع للرسم على القيمة المضافة، بصفة إجبارية إلى النظام الحقيقي، كما أنه ملزم بكل الإلتزامات المفروضة على المدينين بالرسم (التصريح بالوجود، ايداع كشوفات رقم الأعمال، مسك محاسبة منتظمة).

5- الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

تتجم عن صفة الخاضع للرسم تحقيق بصفة مطلقة لعمليات متعلقة بنشاط صناعي وتجاري وحرفي أو حر. بمعنى آخر، يعتبر خاضع للضريبة كل شخص يقوم بعمليات موجودة في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة سواء أتاح هذه العمليات الدفع بصفة فعلية أو كانت معفية. يكتسي مفهوم الخاضع للضريبة أهمية خاصة في نظام الرسم على القيمة المضافة بما أن الخاضع للضريبة هو الذي يحمل الرسم المحسوب لزيائنه (أي أنه يحسبها ويضيفها إلى سعره) وبهذا فإنه يضمن تحصيل هذه الضريبة. قبل دفع الضريبة المحصلة إلى الخزينة، يمكن للخاضع للضريبة، فيما عدا الحالات المذكورة في الفقرة 2-9 أدناه، أن يخضع الرسم الذي دفعه أيضا لمموليه ومقدمي الخدمات أو الذي سدده عند استيراد السلع بصفة تجعله لا يدفع للخزينة في النهاية سوى الفارق. يخضع للرسم على القيمة المضافة:

*المنتجين:

يقصد بلفظ المنتج:

- 1/ الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتجات ويتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهن صناعات أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل باستخدام مواد أخرى أو لا.
- 2/ الأشخاص أو الشركات التي تحمل فعلا صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توظيفها التجاري النهائي، مثل الترميم أو التعليب وإرسال أو ايداع هذه المنتجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أو لا.
- 3/ الأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير، القيام بالعمليات المشار إليها في الفقرتين 1 و 2 أعلاه.

*تجار الجملة: يعتبر بيعا بالجملة

- 1- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها.
 - 2- عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
 - 3- عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.
- *تجار التجزئة:** يخص التجار الذين يمارسون تجارة التجزئة
- *الشركات الفرعية:** تعد شركة فرعية، كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم استغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.
- 6- المدين بالرسم:**

المدين بالرسم هو الشخص الذي يفرض أو يتحتم عليه دفع الرسم بسبب عملية خاضعة للضريبة.

7- إعفاءات الرسم على القيمة المضافة:

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بعض العمليات التي في غياب مثل هذه الأحكام تكون خاضعة للضريبة.

كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية أو ثقافية.

- **في المجال الاقتصادي:** الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتوزيعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك".
 - **في المجال الاجتماعي:** ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير، الدقيق... الخ)، الأدوية والمطاعم المعتدلة الأسعار والتي لا يهتمها الربح وكذا السيارات الموجهة للمعطوبين... الخ.
 - **في المجال الثقافي:** تمس هذه الإعفاءات المظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون، وكذا كل المؤلفات والأعمال المتعلقة بالإبداع والإنتاج والنشر الوطني على الحامل الرقمي.
- كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع للرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاستيك الخاضعة لرسم الضمان.
- تستثنى من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000 دج أو يساويه.

*استعمال شهادة الإعفاء - سلسلة ف رقم 21.

تجدر الإشارة إلى أن الإعفاءات المنصوص عليها قانونا لا تدعو كلها إلى إعطاء شهادات الإعفاء، بالفعل يطبق هذا الإجراء في حالة استعمال المستفيد من الإعفاء لإعانة ممول سلع، أشغال أو خدمات وبهذا الصدد، يسلم لهذا الأخير أو إلى الجمارك في حالة الاستيراد، شهادة الإعفاء.

كما يواصل في استعمال نماذج الشهادات الخاصة بهم النظام العسكري والبنك الجزائري والهيئة الدبلوماسية، في حين يستعمل باقي المستفيدين من الإعفاء من الرسم، النماذج الجديدة وذلك تحت مسؤولياتهم ودون تأشيرة التطابق للمصلحة.

للحصول على شهادة الإعفاء سلسلة ف رقم 21 سلسلة ف رقم 21 مكرر (للقطاع المنجمي) - يجب تقديم الوثائق الآتية:

فاتورة أولية حديثة (شراء في السوق المحلية) أو وثيقة استيراد لكل المعدات والسلع الموجودة على القائمة، نموذج التوقيع من الممثل القانوني للجهة المستفيدة، وعندما يتعلق الأمر بالمؤسسات المنجمية يجب إضافة:

- 1- نسخة مصادق عليها من الاستغلال المنجمي
 - 2- نسختين من ملخص المعلومات الموضح لقائمة المعدات المستعملة والتي يجب أن توافق القائمة النوعية المحددة بالمرسوم التنفيذي رقم 03-256 لـ 2003/07/22 (ج. رقم 2003/45) المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-257 لـ 2006/07/30 (ج. رقم 49/2006).
- فيما يخص قطاع المحروقات، تحدد قائمة التجهيزات والخدمات والمواد والمنتجات التي تستفيد من الإعفاء من القيمة المضافة بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1990/05/8 (ج. رقم 1990/41) المعدل والمتمم بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1991/12/07 (ج. رقم 22/1992) وملحق هذا القرار (ج. رقم 1992/50).

هام: إن المسيرين ملزمين بإعطاء دفاتر الشهادات عند طلب المستفيدين حسب أهمية استعمالهم مع التحفظ بمطالبة اعادة اصدارهم بالتتابع إلى غاية نفاذهم بقصد السماح بالتحقيق الدقيق لاحقا.

8- أساس فرض الضريبة:

8-1- في الداخل:

يعتبر أساس الفرض الضريبي كل ما يشكل المقابل المحصل عليه أو الذي سيحصل عليه ممول السلع أو مؤدي الخدمات، من طرف الشخص الذي له الخدمة أو السلعة.

يمكن أن يخضع من أساس الفرض الضريبي للرسم على القيمة المضافة في حالة فوترتهم للزبون:

- التخفيضات والحسومات المالية والانتقاصات الممنوحة وحسوم القبض.
 - حقوق الطوابع الجبائية.
 - المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.
 - المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.
- تم تحديد قواعد خاضعة لتعيين أساس الفرض الضريبي فيما يخص:

***عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات البترولية:**

- في مرحلة الإنتاج، سعر البيع عند خروجه من المصنع.
- مرحلة التوزيع، وفق لشروط البيع بالجملة، هامش البيع بالجملة.

***الأشغال العقارية:**

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة من مقدار الصفقات والمذكرات أو الفواتير دون التمييز بين مختلف العمليات التي ساعدت في تحقيق الأشغال باستثناء الرسم على القيمة المضافة نفسه.

***عمليات التسليمات الذاتية للأموال المنقولة والعقارات:**

يتكون رقم الأعمال الخاضع للضريبة من:

- بالنسبة لتسليمات للذات للأموال المنقولة، من ثم البيع بالجملة للمنتجات المماثلة أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتوج المصنع.
- أما التسليمات للذات المتعلقة بالعقارات، من ثم تكلفة الإنجاز.

***أصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية:**

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من:

• مبلغ الإيرادات المخصوم منها الالتزام المدفوع للبلدية إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.

• الأجر الثابت أو النسبي إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.

***وكلاء النقل ووسطاء العبور:**

يتكون المبلغ الخاضع للرسم من مجمل المبالغ المقبوضة، من قبلهم، غير أنه يمكن الخصم من رقم أعمالهم الخاضع للضريبة:

- مصاريف النقل عندما يقوم به الغير
 - مصاريف شحن وتفريغ السلع
 - مصاريف التحميل
 - الحقوق والرسوم المدفوعة عند الاستيراد.
- *المؤسسات التابعة:**

لا يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع للمؤسسة التابعة للشركة أو التاجر المشتري الذي يملك نسبة من رأس مال المؤسسة التابعة مباشرة أو من الأشخاص الوسطاء أو التي يمارس فيها مهام من بينها اتخاذ قرارات، ولكن يتكون المبلغ الخاضع للرسم من ثمن البيع المطبق من طرف الشركة أو التاجر المشتري سواء كان غير خاضع أو معفي من الرسم على القيمة المضافة.

***بائعوا السلع المنقولة وما شابههم:**

يتكون وعاء الضريبة الخاضع للرسم على القيمة المضافة من الفارق بين سعر البيع الكمي ضمن كامل الرسوم وسعر الشراء (السعر المفوتر للبائع المكلف بالرسم).

2-8- عند الاستيراد: يتشكل أساس الفرض الضريبي من الثمن المدفوع أو للدفع من طرف المرسل له مضاف إليه بعض مصاريف النقل والتأمين للرسوم والرسوم الإضافية الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.

3-8- عند التصدير: يتشكل أساس الفرض الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من ثمن البضائع أثناء التصدير مضاف إليه كل الحقوق والرسوم الجمركية دون الرسم على القيمة المضافة.

9- الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:

الحدث المنشئ للضريبة هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة يختلف الحدث المنشئ حسب نوع العمليات المحققة سواء تمت في الداخل، عند الاستيراد أو عند التصدير.

1-9- في الداخل:

- بالنسبة للمبيعات والعمليات المماثلة: من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لمبيعات الماء الصالح للشرب من طرف الهيئات الموزعة يتكون الحدث المنشئ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.
- بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية: من التحصيل الكلي أو الجزئي في غياب التحصيل، يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الاداء بعد أجل سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي لتصفيات).
- بالنسبة للأشغال العقارية: من القبض الكلي أو الجزئي للثمن ويقصد بالقبض، كل المبالغ المحصلة عن طريق صفقة أعمال مهما كان السند (تسبيق، دفعات، تسديدات لتصفيات).

بالنسبة للأشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسة الترقية العقارية وهذا فقط ضمن الإطار الخاص بنشاطها يتكون الحدث المنشأ للرسم بالتسليم القانوني أو المادي للمالك أو المستفيد. فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطها في الجزائر، يتكون الحدث المنشأ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.

- بالنسبة للتسليمات للذات:

- فيما يتعلق بالمنقولات الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشأ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة وهذا المقدار الرسم الذي يبقى مستحق بعد هذا التاريخ.
- فيما يخص الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، يتكون الحدث المنشأ من الاستعمال الأول لهذه الأملاك.

- بالنسبة لتقديم الخدمات: يتكون الحدث المنشأ من القبض الكلي أو الجزئي للثمن

9-2- عند الاستيراد:

يتكون الحدث المنشأ من جمركة السلع المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

9-3- عند التصدير:

يتكون الحدث المنشأ للمنتجات الخاضعة للضريبة المخصصة لتصدير بمجرد تقديمهم لهذه المنتجات للجمارك. المدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك كما تجدر الإشارة إلى أن المبدأ هو إعفاء السلع المخصصة للتصدير.

10- معدلات الرسم على القيمة المضافة:

تحدد حالياً معدلات الرسم على القيمة المضافة ب:

- 9% (معدل مخفض): يطبق على المنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الاقتصادي، الاجتماعي والثقافي.
- 19% (معدل عادي): يطبق على العمليات، الخدمات والمنتجات الغير خاضعة للمعدل المخفض ب 7%.

يحدد التعداد المفضل للأملاك والخدمات والعمليات في المواد من 21 إلى 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال طبقاً للملحق رقم 2.²⁶

11- التزامات المدينين بالضريبة

11-1- التصريح المتعلق بالنشاط المهني:

بغرض التحصيل الجيد للرسم على القيمة المضافة في بداية نشاطه يجب أن يكتتب المدين بالضريبة خلال ثلاثين (30) يوما من بدء عملياته، لدى المفتشية التي يتبع لها، تصريحاً بالوجود مطابقاً للنموذج التي تقدمه الإدارة.

يترتب عن هذا التصريح، حيازة رقم التعريف الجبائي الواجب ظهوره على كل الوثائق المتعلقة بالنشاط المهني كالفواتير، والذي يجب أن يعلن عنه للممولين.

كما يجب أن يبعث كل شخص خاضع للضريبة، في أجل مدته (10) عشرة أيام إلى المفتشية التي يتبع لها، استمارة خاصة لهذا الغرض والمتضمن لكل التغييرات الواقعة أو التوقف عن ممارسة النشاط.

كما يجب على كل شخص لم يتعدى الحد المحدد للخضوع الضريبي، خلال السنة الماضية، أن يصرح بذلك إلى المفتشية المعنية قبل 15 جانفي للسنة المالية الجارية.

11-2- تبيان رقم التعريف الجبائي:

²⁶- لمزيد من الإطلاع أنظر لموقع المديرية العامة للضرائب.

يتوجب على كل خاضع للضريبة أن يبين رقم التعريف الإحصائي لمؤسسته، يترتب عن عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة إلى تعليق:

- تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.
- تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.
- التخفيضات المتعلقة بالرسم على النشاط والمنصوص عليها في المادتين 1-219 و 219-2 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.
- اكتتاب استحقاقات للدفع.

11-3- اصدار الفواتير وتسجيلها في كتاب الإيرادات:

يتعين على كل المدينين على القيمة المضافة، الذين يسلمون أموالاً أو يقدمون خدمات إلى مدينين آخرين، أن يسلموا لهم فاتورة أو وثيقة تحل محلها. ويجب إظهار في الفواتير أو الوثائق المحررة من طرف الخاضعين للرسم بصفة متميزة مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به، زيادة على السعر أو المدرج في السعر. يعتبر كل شخص يدون الرسم على القيمة المضافة في الفواتير سواء أكان له صفة الخاضع للرسم على القيمة المضافة أو لا، مسؤولاً شخصياً عندما لا يتم دفعه فعلاً. لا يجوز للمدينين بالرسم، التابعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يدونوا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة.

11-4- المحاسبة:

بما أن نظام الرسم على القيمة المضافة مؤسس، بصفة رئيسية على المحاسبة، يتوجب على موافقة الأشخاص المعنويين الخاضعين للرسم أن يخضعوا لبعض الشروط المحاسبية، أهمها مسك محاسبة لأنظمة القانون التجاري والمتكونة من:

- دفتر عام مرقم وموقع عليه،
 - سجل الجرد مرقم وموقع عليه،
 - والوثائق المثبتة للعمليات المحسوبة.
- غير أنه تتغير هذه الشروط وفقاً لرقم الأعمال ونظام الرسم على القيمة المضافة للذان تخضع لهما المؤسسة.

في حين، يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله حسب ما ينص عليه قانون الرسم على رقم الأعمال أن يمسك سجل مرقم وموقع عليه من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوماً بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع التمييز عند الاقتضاء، بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها. ويجب أن يشير في كل تقييد إلى:

- التاريخ
- التسمية الموجزة للأشياء المباعة أو إلى العملية الخاضعة للضريبة.

- وكذا سعر البيع أو الشراء وعلى العموم كل ثمن أو مكافأة تم قبضها.
كما يقل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر.

التزامات محاسبية	صنف الخاضع للضريبة
وجوب مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي	- أشخاص معنويون (حصراء، النظام الحقيقي)
وجوب مسك محاسبة مطابقة للنظام المحاسبي المالي	- الأشخاص الطبيعيين الذين يفوق رقم أعمالهم السنوي 30.000.000 دج (النظام الحقيقي).

11-5- التزامات مختلفة:

يجب أن تبرر المبيعات المنجزة بإعفاء من الرسم في إطار التشريع الجبائي المطبق على المحروقات السائلة والغازية، عن طريق شهادات مسلمة من طرف مصالح الضرائب ومدعمة بمحاسبة، كما يجب أن يقيد في هذه الشهادات رقم التعريف الجبائي.
يجب التذكير في هذا المجال أن عدم تقديم التعريف الجبائي أو التصريح بمعلومات خاطئة يترتب عنه تعليق تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

11-6- مسك سجلات خاصة:

يتعين على منظمي الحفلات الفنية أن يمسكوا، لكل حفلة، سجل خاص مرقم وموقع عليه من طرف مصلحة الضرائب، يقيد فيه الإيرادات المختلفة مجمعة كل يوم وتقتل عند نهاية كل شهر.
يجب أن تحفظ الوثائق المثبتة للمحاسبة أو السجل المخصص عوضا عنها لمدة (10) سنوات.
كما يجب على تجار الأملاك العقارية والمتاجر مسك دفترين ذي أعمدة، يقيد فيهما يوما بيوم، دون بياض أو شطب، كل الحوالات والعود بالشراء وكذا العقود الناقلة للملكية.

11-7- تصريحات دورية ودفع الرسم على القيمة المضافة:

مبدئيا، يتوجب على كل شخص مسجل بصفته خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يبعث بتصريحات دورية ويدفع للخرينة الضريبة المستحقة والمترتبة عن هذا الرسم.
المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات:

إضافة إلى إجراء التصريح والدفع بواسطة التصريح ج 50، يمكن أن يتم تصريح وتسديد الرسم على القيمة المضافة عن طريق الدفع الإلكتروني حسب الشروط والآجال المنظمة قانونا.

المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب:

يجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب القيام بإرسال، في الآجال المحددة كشف لرقم الأعمال المحقق لدى مركز الضرائب لمكان تواجد المقر أو المؤسسة.

11-7-1- النظام العام:

• التصريح الشهري:

يتعين على كل مدين بالضريبة خاضع للنظام الضريبي الحقيقي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة أن يرسل قبل العشرين (20) يوم الأولى من كل شهر إلى قابض الضرائب المختلفة الذي يوجد مقره أو اقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفا (صنف ج رقم 50) يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجموع عمليات الخاضعة للضريبة.

إن دفع الضريبة المستحقة الواجب أدائها يمكن أن لا يتم بتاريخ ايداع التصريح.
في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الآجال المقررة فإنه يتم تطبيق غرامات التأخر عن الدفع
المخصوص عليها في المادة 402 من ق. ض. م تحتسب ابتداء من التاريخ الذي كانت فيه من المفروض
واجبة الأداء.

**لا تستحق غرامات التأخير عندما تتعرض عمليات الدفع الالكترونية المنجزة في الآجال
المحددة لتأخير خارج عن إرادة المكلف بالضريبة وإرادة المؤسسة المالية، شريطة أن لا يتجاوز هذا
التأخير عشرة (10) أيام تحسب ابتداء من تاريخ الدفع.**
ملاحظة:

يلزم الوكلاء الجمركيين ووسطاء العبور وكذا المدينين بالضريبة الذين يقومون بعمليات متعلقة
بالبحرية والشحن مثل: شحن وتفريغ السلع من السفن، المقاول، الانقاذ وكذا العمليات الخاصة بشركات
الملاحة البحرية والولايات البحرية، باكتتاب تصريحهم لدى مكتب القابض الجمركي.

2-7-11- نظام الأقسام الوقتية الشهرية:

مجال تطبيق هذا النظام:

يطبق هذا النظام على المدينين بالرسم الذين يملكون إقامة دائمة ويمارسون نشاطاتهم منذ ستة (06)
أشهر على الأقل.

شروط تطبيق هذا النظام:

يرتبط هذا النظام برخصة مسبقة من طرف الإدارة في هذا الإطار يجب على المدين بالرسم تقديم طلب
إلى المفتشية التي يتبع لها قبل الأول من شهر فيفري. ويعتبر هذا الأخير صالحاً للسنة المالية بأكملها،
باستثناء حالتها التي تنتازل عن المؤسسة أو التوقف عن النشاط ويجدد هذا الاختيار ضمناً.

التزامات المدينين الذين اختاروا هذا النظام:

على المدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط الوقتية القيام بما يلي:

* ايداع كل شهر، تصريح يبين فيه بوضوح، كل النسب الخاصة برقم الأعمال الخاضع للضريبة
المساوي لـ (12/1) من رقم الأعمال المحقق في السنة السابقة.

* دفع الرسوم السابقة، بعد خصم الرسوم منها والمذكورة في فواتير المشتريات.

* إيداع قبل 20 ماي من كل سنة، نسختين من تصريح، يبين فيه أعمال السنة السابقة، من جهة، ودفع
تنمة الضريبة الناتجة عن المقارنة بين الحقوق المستحقة فعلاً والأقساط المدفوعة، طبقاً للأحكام الواردة
أعلاه، إذا اقتضى الأمر ذلك.

في حالة وجود مبلغ زائد:

- إما خصمه على الأقساط التي تستحق في وقت لاحق.
- أو يرد إلى المدين بالضريبة، إذا توقف خضوعه للضريبة.
- مراجعة رقم الأعمال المصرح به:

يجب دراسة حالتين إثنين:

**1/ المدينون بالضريبة الذين يقل رقم أعمالهم، خلال السداسي الأول للسنة عن ثلث (1/3) رقم
الأعمال المحقق خلال السنة السابقة:**

يمكن للمدينين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط، وسجلوا خلال السداسي الأول من السنة، رقم
أعمال يقل عن ثلث رقم الأعمال المسجل خلال السنة السابقة، أن يتحصلوا بناء على طلبهم مراجعة

حساب رقم الاعمال المصرح به أو الواجب التصريح به أخذين كأساس للضريبة ضعف رقم الأعمال المسجل خلال السداسي الاول.

2/ المدينون بالضريبة الذين يفوق رقم أعمالهم للسداسي الأول للسنة عن ثلثي (2/3) رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة:

إذا كان رقم أعمال المدينين، خلال السداسي الاول من السنة، يزيد عن ثلثي الرقم المحقق في السنة السابقة، فإنه يجب على المدينين القيام بالتصريح قبل 25 جويلية. وتتم مراجعة أرقام أعمالهم المصرح بها، على أساس ضعف رقم الأعمال المحقق خلال السداسي الأول.

11-8- فاتورة الرسم على القيمة المضافة:

المادة 64 من قانون الرسم على الأعمال تلتزم كل مدين بالرسم على القيمة المضافة، يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر، أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها. ويجب أن يذكر في الفواتير أو الوثائق، بصفة متميزة، مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به على السعر أو المدرج في السعر.

وفي هذا الصدد وخلافا للنظام السابق للرسم على رقم الأعمال التي كانت تتوقف على الوعاء بما فيه كان الرسوم، يحسب الرسم على القيمة المضافة بسعر دون الرسوم.

يحدد الخاضع للضريبة سعر البيع دون الرسوم، يضاف إليه الرسم على القيمة المضافة المحسوب وفقا للمعدلات المطبقة على المنتجات التجارية قبل تحديد السعر الذي يطالب به الزبون.

لا يمنح الحق بفوترة الرسم لزبائنهم سوى الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة.

كما تجدر الإشارة إلى أن المادة 64 من قانون الرسم على رقم الأعمال تنص على أنه : " يعتبر كل شخص يذكر هذا الرسم، بينما هو غير مدفوع فعلا، مسؤولا شخصيا عنه، سواء أكان له صفة الخاضع للرسم على القيمة المضافة أم لا ".

ولا يجوز للمدينين بالرسم التابعين نظام الضريبة الجغرافية الوحيدة أن يذكروا في فواتيرهم، الرسم على القيمة المضافة، وإلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها في المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهي:

- غرامة جنائية تتراوح ما بين 500 و 2500 دج في حالة مخالفة بسيطة.
- ومن 1000 إلى 5000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية.
- مضمون وشكل الفاتورة الواجب تسليمها من طرف المدين المتنازل للمكلف بالريبة المقتني:
- يجب أن تضم الفاتورة ما يلي:
- تاريخ التسليم
- الرقم التنظيمي الجبائي
- رقم التعريف للمؤسسة
- الاسم واللقب (أو عنوان الشركة) وعنوان الممول أو مقدمي الخدمات
- رقم السجل التجاري
- اسم ولقب (أو عنوان الاجتماعي) والعنوان الصحيح للزبون
- التسمية العادية للمواد والخدمات المتنازل عنها.
- كمية المواد المسلمة فعليا أو موضوع الخدمة وعامة، كل المعطيات المحددة لطبيعة العملية المنجزة.
- السعر الموحد والسعر الإجمالي دون الرسم.

- التخفيضات.
- معدلات الرسم على القيمة المضافة.
- مبلغ الر. ق. م وبهذا الصدد، إذا كانت العمليات المفوترة خاضعة لعدة معدلات يجب الإشارة إلى:
- مبلغ الر. ق. م لكل معدل.
- المبلغ الإجمالي للر. ق. م
- عند الاقتضاء، مبلغ الرسم الداخلي للاستهلاك (ر. د. إ)
- في الأخير، يجب الإشارة إلى أن النظام القانوني فيما يخص الطابع ينص على أنه يخضع كل تسليم فاتورة لرسم الطابع تحدد حصته تبعا لمبلغ الفاتورة (المادة 100 من قانون الطابع) غير أنه، يعفى من رسم طابع الايصال، كل مبلغ يسدد بواسطة صك بنكي أو بريدي وذلك ضمن الشروط المحددة من طرف النظام القانوني الساري (المادة 258 من نفس القانون).

12- المنازعات الخاصة بالرسم على القيمة المضافة

يمكن دراسة المنازعات الخاصة بالر. ق. م في النقاط التالية:

- إجراء فرض الضريبة تلقائيا
- معاينة ومتابعة المخالفات
- العقوبات
- المنازعات الخاصة بطلبات استرداد الرسم على القيمة المضافة.
- المنازعات الخاصة بالتحويل.
- 12-1- إجراء فرض الضريبة تلقائيا:
- تتمثل حالات إجراء التقييم التلقائي لأسس الفرض الضريبي للمدين وكذا الأشكال والوسائل التطبيقية في هذا الصدد فيما يلي:

1- حالات فرض الضريبة تلقائيا:

أ/ التصدي للمراقبة:

يطبق التصدي للمراقبة عندما تستحيل المراقبة بفعل المدين أو بفعل غيره وبهذا فإن عدم إمكانية المصلحة من القيام بالمراقبة يمكن أن يرتبط بمعارضة المدين نفسه أو بفعل غيره. يكون هذا الاحتمال مقبولا في حالة ما إذا أظهر المدين حالة رفض للخضوع لتحقيق مستعملا في ذلك شتى أنواع التصدي. غير أنه، ونظرا لجسامة المخالفة، يجب على المصلحة الاتصاف بالحذر عند تطبيق هذه الأحكام وذلك لأن مفهوم منع الرقابة الجبائية يتطلب إثبات قيام المدين بعرقلة الأعوان إثباتا جليا عن طريق سلوك مقصود.

ب- عدم مسك محاسبة:

يعتبر خطأ محاسبيا عدم مسك المدين لمحاسبة دائمة، أو سجل خاص مثبت لرقم أعماله المصرح به يترتب عن عدم مسك محاسبة التي تمكن من إثبات رقم الأعمال المصرح به، إجراء التقدير التلقائي وعليه فإن تصريح رقم الأعمال يكون بكل حالة من الأحوال قائما على المدين ويقع على عاتق هذا الأخير أن عدم صحته.

إن غياب العناصر المحاسبية من طبيعته إثارة شكوك المصلحة وكنتيجة لذلك القيام بإجراء التقدير التلقائي لأساس الضريبة.

ج- عدم الإهتمام بالتزامات التصريح برقم الأعمال:

في حالة اكتتاب المدين لبيانات رقم الأعمال في ثمانية (08) أيام بعد إنذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى بها مع سبق الإشعار بتسوية وضعيته، يطبق التقدير التلقائي. يجب على الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة أن يدعوا، شهريا أو كل ثلاثة أشهر، لدى قابض الضرائب المختلفة، بيانا لأرقام الأعمال المحققة ويعتبر عدم ايداع البيان مخالفة إلا أن ذلك لا يمنح الحق للمصلحة بتطبيق الفرض الضريبي التلقائي إلا بعد إرسال إنذار للمدين بغرض تسوية وضعيته.

ويظل أجل الرد لهذا المدين محدد بثمانية (08) أيام، يتم بعدها تطبيق فرض الضريبة تلقائيا.

2- الإشعار بفرض الضريبة تلقائيا:

القيام بإجراء الإشعار إلزامي عن طريق بعث إشعار إلى المدين يطالب فيه بدفع المبلغ المستحق عليه ويترتب عن إجراء الإشعار للمدين، إعداد جدول ضريبي قابل للاستحقاق فورا، يحتوي فضلا عن الحقوق الأصلية غرامة بمقدار 25% المنصوص عليها في المادة 115 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

وإذا وجدت المصلحة نفسها، عند اللزوم أمام حالات تدليسية، ويتوجب عليها تطبيق أحكام المادة 116-2 من نفس القانون ألا وهي غرامة ب 100% مطبقة على مجمل الحقوق.

- بالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات تودع النسبة الخاصة بالبلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.
- بالنسبة للعمليات المقامة عند الاستيراد:
- 75% لفائدة ميزانية الدولة.
- % لفائدة البلديات مباشرة.
- 15% صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية (ص. م. ج. م. سابقا)
- بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لإختصاص مديرية كبريات المؤسسات تدفع الحصة العائدة إلى البلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة

يحسب الرسم على القيمة المضافة (TVA la) على رقم الأعمال خارج الرسم، ويحذف من رقم الأعمال الخاضع للـ TVA التخفيضات مهما كان نوعها.

يفهم مما سبق أن التاجر أو الصناعي يدفع الرسم على القيمة المضافة عن مشترياته من تثبيتات، سلع جاهزة أو نصف مصنعة أو المواد الأولية أو خدمات، هذا الرسم المدفوع خلال شهر معين يتم استرجاعه وخصمه من قيمة الرسم على القيمة المضافة المحصل عن المبيعات لنفس الشهر، لكون الرسم على القيمة المضافة لا ينقل إلا للمستهلك النهائي لهذه السلعة أو الخدمة.

مثال: جمع مبلغ TVA المسترجعة على السلع والخدمات المسترجعة على المشتريات لشهر فيفري.

- جمع الـ TVA المجمعة (المحصلة) على المبيعات لشهر فيفري
- بإنقاص مبلغ TVA المسترجعة على السلع والخدمات لنفس الشهر في مثالنا فيفري: - إذا كان الفرق موجبا فهنا نحصل على الـ TVA، للدفق بهذا الفرق ويدفع إلى مصلحة الضرائب قبل 20 من شهر مارس.
- إذا كان الفرق يساوي صفرا فهنا ليس لدينا دين تجاه مصلحة الضرائب.

- إذا كان الفرق سالباً، فيعتبر دين على TVA، هذا الدين يضاف إلى مبلغ TVA على مشتريات شهر مارس قبل إجراء المقاصة في نهاية الشهر مع TVA المجمعة على المبيعات لشهر مارس.
- 1- **فتح حسابات TVA:** إن معظم القائمين بالعمليات الخاضعة للـ TVA يمكنهم فتح الحسابات الجزئية كما يلي:²⁷

445- الدولة: رسوم على رقم الأعمال.

- 4451 رسم مستحق الدفع (الفرق الموجب في الرسم المحصل على المبيعات أو (والرسم المسترجع على المشتريات)
- 4455 الرقم 5 في الرتبة الرابعة يذكر بالحسابات المالية)
- 44562 TVA: مسترجعة على التثبيات (2 في المرتبة الخامسة يذكر بحسابات التثبيات).
- 44566 TVA: مسترجعة على السلع والخدمات الأخرى
- الرقم 6- في المرتبة الخامسة يذكر بحسابات المخزون المستهلكة والمصاريف.*
- 44567 - دين الـ TVA (أو اقتطاعات): الفرق السالب بين الرسم المحصل على المبيعات والرسم القابل للاسترجاع.
- 4457 TVA: مجمعة (أو محصلة) على المبيعات: الرقم 7 في المرتبة الرابعة يذكر بأن TVA مجمعة على المبيعات (د/70).

2- الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والمبيعات:

2-1- على المشتريات:

- من د/ 38 X المشتريات
- 4456 رسم قابل للاسترجاع
- 40/م
- XX (خ ر)
- XX (الرسم)
- (خ ر + الرسم) XXX

2-2- على المبيعات:

- من د/ 411 (XX) (TTC) المبلغ يتضمن للرسم و/ أو
- إلى د/ 70 X (خ ر) XXXX
- د/ 4457 (الرسم) X
- مثال: خلال السنة ن قامت المؤسسة "س" بالعمليات التالية:²⁸
- 1- شراء بضاعة كالتالي:
- رسم قابل للاسترجاع (19%)
- 10.000 دج (خارج الرسم)
- 1900 دج (الرسم)
- 11900 متضمن الرسم
- سددت بشيك
- 2- بيع ما يلي: - بضاعة: 15000 دج (خ ر) تكلفتها 12000
- منتجات تامة الصنع 10.000 (خ ر) // 8000 دج
- رسم محصل على 4750 (الرسم) [1900+ 2850]
- المبيعات 19%

²⁷-Moussa Hammam : comptabilité générale selon le système comptable financier et les normes IFRS, Editions le savoir, tizi Ouzou, Algérie, p191.

*تستطيع التفضيل بين الحسابين أو دمجها في د/ جزئي واحد هو 4456 - TVA مسترجعة على المشتريات (2، 3، 61، 62).

²⁸- عبد الرحمان عطية-مرجع سبق ذكره ص 64.

تحصلت بشيك: 29750 (المبلغ متضمن الرسم)

المطلوب: سجل الحل:

العمليات أعلاه في يومية المؤسسة:

1

11900	10.000 1900	مشتريات بضاعة مخزنة TVA مسترجعة على المشتريات البنك --/--/--	102	380 4456
10.000	10.000	مخزون بضاعة م. بضاعة مخزنة	380	30
15000 10.000 4750	29750	البنك 2 مبيعات بضاعة مبيعات المنتجات التامة TVA مجمعة	700 701 4457	512
12000 8000	12000 8000	مشتريات بضاعة-مبيعات تغير المخزون من المنتجات بضاعة منتجات تامة	30 355	600 724

3- محاسبة التصريحات:

مثال 1: في 31/05/ن تظهر أرصدة الحسابات التالية للمؤسسة "س"

د/44566TVA م على السلع والخدمات
18653

د/44562TVA مسترجعة على التثبيات
14326

المطلوب: أظهر وسجل كيفية تسوية TVA في 31/ماي/ن

1- حساب مبلغ TVA المدفوع:

دج 65354	د/4457 TVA مجمعة
- دج 14326	د/44562 TVA مسترجعة على التثبيات
- دج 18653	د/44566 TVA مسترجعة على السلع والخدمات الأخرى
= 32375	د/44555 TVA للدفع:

ن/ 31/5

14326	65354	TVA مجمعة على المبيعات	4457
18653		TVA مسترجعة على التثبيات	4456
32375		TVA مسترجعة على السلع الأخرى	2
		TVA للدفع	4456
			6
			4455

عند التسديد قبل 20 جوان نسجل القيد التالي:

32375	32375	TVA للدفع	4455
32375		أحد الحسابات المالية	5

مثال2: في 30 جوان تظهر الحسابات التالية للمؤسسة(س)

د/44562 TVA مسترجعة على التثبيات
53126

70435	4457 - TVA مجمعة
- 53126	44562 TVA مسترجعة على التثبيات
- 24266	44566 TVA م على السلع والخدمات الأخرى
= - 6957	44567 دين الـ TVA

التسجيل المحاسبي:

70435	من د/ 4457 TVA مجمعة
6957	من د/ 44567 دين الـ TVA
53126	إلى د/ 44562 TVA مسترجعة على التثبيات
24266	د/ 44566 TVA مسترجعة على السلع و خ الأخرى

يضاف دين الـ TVA إلى TVA على التثبيات والسلع والخدمات الأخرى للـ TVA المسترجعة للشهر الموالي (شهر جويلية)

المثال3: في 30/6/ن تظهر الحسابات التالية للمؤسسة (س):

د/44562 TVA مسترجعة على التثبيات
25735

ح/44566 TVA مسترجعة على السلع و خ الأخرى

45735

TVA المجمعة: 71470

TVA على التثبيات 25735 -

00= TVA مسترجعة على السلع و خ الأخرى 45735 -

يكون قيد التسوية كما يلي:

25735 4575	71470	من ح/ 4457 TVA مجمعة إلى ح/ 44562 TVA مسترجعة على التثبيات ح/ 44566 TVA مسترجعة على السلع و خ الأخرى
---------------	-------	--

ملاحظة: سنتطرق إلى حالة الحالات الخاصة للـ TVA في فصل العمليات على المخزونات.

يهدف المشرع المالي إلى تحقيق قاعدة ضريبية يتحقق فيها العدل والمساواة بين كل الطبقات الاجتماعية، كما يهدف هذا الأخير إلى ضمان مصادر جديدة لإيرادات الدولة عند احتياج الخزينة لها، ذلك بمحاولة جمعها في أقرب وقت ممكن ويمكن تبسيط هذا في أن الرسم على القيمة المضافة أشمل مجالا وأسرع الطرق للتحصيل نتيجة عدم طول الإجراءات الإدارية فضلا عن صعوبة التهرب منها، نتيجة تعذر إخفاء مصادر الطاقة المستخدمة.

إن الجانب النظري لقواعد تأسيس الرسم على القيمة المضافة يثبت ويؤكد صلاحية هذا النظام وأنه كفيل بتغطية جميع النقائص الواردة سابقا. فالإعفاءات الممنوحة والمعدلات المخفضة والمجال الخاضع الموسع كلها عناصر نظرية تؤكد صلاحية هذا النظام ومسايرته للركب الاقتصادي الحالي إلا أن الملفات للنظر في تطبيق هذا الرسم هو الصعوبات التي تواجه مصالح الجباية عند التحصيل وأهم هذه الصعوبات ما يلي:

- عدم نزاهة ونظافة المحاسبة الخاصة بالنسبة للتجار فمعظم المحاسبة ليست حقيقة.
- اعتماد الرسم على الفواتير في حين غالبية التجار لا يتعاملون بالفواتير.
- التحايل خاصة من طرف التجار.
- نقص الوسائل المادية والبشرية.
- الاستعمال غير القانوني لملء الوثائق الخاصة بالمدينين.

كل هذه الجوانب سلبية تعيق السير الحسن للجباية والتحصيل ولهذا وجب على المعنيين أخذ هذه الجوانب بعين الاعتبار حتى يستطيع هذا الرسم أن يلعب الدور المنوط به وأهم هذه الجوانب:

- المراقبة المستمرة من طرف مصالح الجباية لمنع التحايل والتجاوزات غير القانونية للمدينين خاصة التجار.
- منع صلاحيات أكثر للمصالح الجباية.
- شرح الإصلاحات والتعديلات الجديدة التي أصبحت أكثر من ضرورة وذلك عن طريق الإعلام والتوجيه.

المحور الرابع: المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع

يمثل الشراء والبيع أهم عمليات دورة الاستغلال، لتأثيرها المباشر على الذمة المالية للكيان ومساهمتها في تكوين النتيجة ومتابعة وتسجيل عمليات البيع والشراء لا بد من وجود الفاتورة التي تعد أهم وثيقة لإثبات حصول أو نقل ملكية عناصر المبيعات والمشتريات من وإلى المؤسسة. والعمليات الأخرى المرتبطة بهما والفواتير نوعان:

*الفاتورة العادية (فاتورة حق)

*فاتورة الانقاص (فاتورة استردادية)

ولاعتماد هذه الوثيقة المهمة كوسيلة لإثبات يجب أن تتطابق مع الشروط التي حددها التشريع والتنظيم المنظم للعمليات التجارية خاصة:

- القانون رقم 04-02 بتاريخ 23 جوان 2002 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية – المادة 12-
- المرسوم التنفيذي رقم 05-468 بتاريخ 10 ديسمبر 2005 المحدد لشروط تحرير الفاتورة.
- الفاتورة العادية: 29

تعريف الفاتورة:

الفاتورة عبارة عن وثيقة قانونية محاسبية تثبت عملية الشراء أو البيع للسلع أو الخدمات، وينشأ بموجبها حق للمورد على الزبون، الذي يلتزم بالوفاء به في التاريخ المحدد بها.

- تقيد الفاتورة العادية أيضا بالفاتورة واجبة الدفع
- ينص القانون على أن كل بيع لسلعة أو تأدية خدمة بين الأعوان الاقتصاديين يجب أن يكون موضوع فاتورة، يتعين على البائع تسليمها وعلى المشتري طلبها منه ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات.
- يجب أن تكون الفاتورة واضحة وخالية من كل لطخة أو شطب أو حشو.

وصف الفاتورة:

تتكون الفاتورة من ثلاثة أجزاء:

- **الجزء الأعلى:** يحتوي على البيانات التالية:
 - ✓ تسمية الوثيقة " فاتورة واجبة الدفع" أو " فاتورة انقاص" والرقم التسلسلي لها ضمن الفواتير
 - ✓ البيانات لكل من البائع والمشتري من اسم الشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي، العنوان التجاري والشكل القانوني وطبيعة النشاط، رقم السجل التجاري ورقم التعريف الجبائي.
 - ✓ تاريخ تحرير الفاتورة.
- **الجزء الهيكلي:** تذكر فيه التفاصيل المتعلقة بالسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة على شكل جدول يحتوي المعلومات التالية:

29- العزازي محمد وآخرون – التسيير المحاسبي والمالي، السنة 2 ثانوي، شعبة تسيير واقتصاد، وزارة التربية الوطنية، الجزائر

- ✓ المرجع: وهو رمز يمنح للسلعة أو الخدمة وعادة ما يكون بالأرقام أو بالأرقام وبالأحرف معا، ويعتبر كأساس للتمييز بين السلع والخدمات التي تسوقها المؤسسة.
- ✓ التعيين: يظهر نوع السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة ومواصفاتها الكافية لتمييزها عن السلع أو الخدمات الأخرى.
- ✓ الكميات: تحدد الكميات من كل السلع أو الخدمات الواردة في التعيين وذلك بالعدد أو بوحدة القياس (متر، كيلوغرام، لتر...)
- ✓ أسعار الوحدات: تبين أسعار الوحدات دون احتساب الرسوم (HT) لكل سلعة أو خدمة واردة في التعيين.
- **الجزء الأسفل:** يظهر حصيلة المبالغ المستحقة والتخفيضات المختلفة إن وجدت وكذا الزيادات الخاصة بالرسوم مع تأكيد مختلف الشروط المرتبطة بالعملية مثل:
- ✓ السعر الإجمالي أو المبلغ الخام (Total brut .HT): دون احتساب الرسوم لمجموع السلع المباعة أو الخدمات المؤداة.
- ✓ التخفيضات التجارية وتخفيض تعجيل الدفع: يتم حسابها باستعمال النسب المتفق عليها وتحسب بالتتابع إذ كل تخفيض يحسب انطلاقا من الصافي الناجم عن تطبيق التخفيض السابق.
- ✓ الرسم على القيمة المضافة (TVA): يحسب باستعمال النسبة المبينة بوضوح بالنسبة لكل نوع من أنواع السلع والخدمات وفقا لما ينص عليه القانون، ولا يذكر الرسم على القيمة المضافة إذا كان المشتري معفى منه أو إذا كانت طبيعة النشاط أو السلعة غير خاضعة له.
- ✓ المبلغ الصافي للدفع متضمن الرسم (Montant à payer TTC): محررا بالأرقام وبالأحرف مع ذكر العبارة التالية " أوقفت الفاتورة عند مبلغ.....".
- ✓ طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة وتاريخ ومكان تسليم واستلام السلعة أو الخدمة، حيث يتم تبين كيف تتم عملية التسديد نقدا أم بشيك أو بورقة تجارية، وكذلك آجال التسديد وكيفية إرسال واستلام السلعة أو الخدمة موضوع الفاتورة، بالإضافة إلى الختم النقدي وتوقيع البائع
- **فاتورة الانقاص (Facture d'avoir): (فاتورة مستقلة)**

1- تعريف فاتورة الانقاص (الفاتورة المستقلة):

فاتورة الانقاص عبارة عن وثيقة محاسبية قانونية تثبت اعتراف البائع بحق المشتري من الاستفادة بتخفيض عن فاتورة عادية سابقة تم إرسالها عند تسليم البضاعة أو أداء الخدمة.

يتم اعداد فاتورة الانقاص في الحالتين التاليتين:

- تخفيضات (تجارية أو لتعجيل الدفع) ممنوحة من المورد إلى الزبون بعد الفاتورة العادية.
- سرد الزبون للسلع المباعة له إلى المورد لأي سبب كان
- يترتب عن فاتورة الانقاص تسجيل انخفاض في حق البائع على المشتري.

2- طريقة اعدادها:

يجب أن تحتوي فاتورة الانقاص على كل المعلومات الخاصة بالبائع والزبون، بنفس الطريقة المتبعة في الفاتورة العادية.

-تعيين طبيعة الفاتورة إجباريا بإظهار عبارة " فاتورة انقاص (Facture d'avoir)" مع ذكر رقم الفاتورة العادية المعنية بالإنقاص كمرجع.

-يجب أن تظهر فاتورة الإنقاص المبلغ خارج الرسم، المبلغ للتخفيض متضمن الرسم، مبلغ الرسم على القيمة المضافة وكذا النسب المطبقة لكل من الرسم والتخفيضات الممنوحة.

تعمل فاتورة الإنقاص لدى كل من البائع والمشتري على:

انخفاض	
لدى البائع	لدى المشتري
المبيعات خارج الرسم	المشتريات المستهلكة خارج الرسم
الرسم على القيمة المضافة المحصل	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع
حقوقه اتجاه الزبون	ديونه اتجاه المورد

2- مدخل مفاهيمي للمخزونات: يقصد بالمخزونات تلك العناصر من الأصول التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها بوسائلها الخاصة بهدف البيع أو الاستهلاك وهي تمثل عادة موضوع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.

وحسب المادة 123 من م م م " تمثل المخزونات أصولا:

-يمتلكها الكيان موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي

-هي قيود الإنتاج بقصد مماثل

-هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات.

3- قاعدة حساب المخزونات:

ح/ 30 - المخزونات من البضائع

ح/ 31- مواد أولية ولوازم

مواد قابلة للاستهلاك 321ح/

لوازم (توريدات) قابلة 322ح/

أغلفة مستهلكة 326ح/

لفة الشراء (خ ر) تكلفة الشراء

ح/ 32- تموينات أخرى

←

←

←

ملاحظة 1: تقييم حركة هذه العناصر

= ثمن الشراء + كل الأعباء الملحقة بعملية الشراء.

ح/ 33- إنتاج السلع الجاري إنجازه

ح/ 34- إنتاج الخدمات الجاري إنجازه

ح/ 35- المخزونات من المنتجات

ح/ 36- المخزونات المتأتية من التثبيات

ملاحظة 2: تقييم حركة هذه العناصر على مستوى المخازن بتكلفة الإنتاج.

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد واللوازم والتعويضات المستخدمة + مصاريف الإنتاج.

ح/ 37- مخزونات خارجية

ح/ 38- المشتريات المخزنة

ح/ 39- حساب خسائر القيمة على المخزونات والجاري تخزينها.

المعالجة المحاسبية للعمليات على المخزونات:

تختلف أنواع المخزونات في المؤسسة حسب طبيعة نشاطها وبذلك تختلف التسجيلات المحاسبية، ففي المؤسسة التجارية التي تمثل البضاعة موضوع نشاطها الرئيسي تقتضي المعالجة المحاسبية متابعة الترتيب التالي من العمليات:

شراء البضاعة ← تخزينها ← بيعها.

أما بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تمثل المواد واللوازم والتموينات الأخرى والمنتجات موضوع نشاطها الرئيسي فإن المعالجة المحاسبية فيها تقتضي متابعة الترتيب الآتي:

شراء المواد الأولية ← تخزينها ← تحويلها / إضافة تموينات أخرى ← تخزين المنتجات
← بيع المنتجات.

وللتفصيل أكثر سنعرض فيما يلي هذه العمليات فيما يتعلق كل حساب من حسابات المخزون على حدى.

ملاحظة: لو تمت متابعة حركة المخزون وتسجيلها وفق وصولات الاستيلاء وتسجيلها يوما بيوم من قبل المحاسب فالمؤسسة تتبع طريقة الجرد الدائم، أما في حالة عدم متابعة حركة المخزون من قبل المحاسب وعدم تسجيلها في اليومية فالمؤسسة تتبع طريقة الجرد المتناوب والتي تقتضي القيام بتسوية معينة في نهاية الدورة، وعليه فكل القيود المالية مع الأمثلة تتم وفق الجرد الدائم وسيتم تناول الجرد المتناوب في المبحث رقم...

ح/ 30- بضاعة: هي تلك المواد التي اشترتها المؤسسة لإعادة بيعها على حالها. وتقتضي قاعدة مسك هذا الحساب متابعة العمليات التالية:

عملية شراء البضاعة: تتضمن هذه العملية مرحلتين:

1- مرحلة الحصول على ملكية البضاعة: وتكون على أساس الفاتورة المستلمة من المورد أو على أساس الإيصال بالمبلغ المدفوع وتثبت محاسبيا بجعل:

XX	XX	مشتريات بضاعة مخزنة	380
XX	XX	TVA مسترجعة على المشتريات من س و خ	4456
XX		أحد الحسابات المالية	و/ أو
XX		موردو المخزونات والخدمات	401

- مرحلة حيازة البضاعة: وتناسب مرحلة استلام البضاعة وتخزينها وتسجيل محاسبيها كما يلي:

30	المخزون من البضاعة	
380	مشتريات بضاعة مخزنة	

عملية بيع البضاعة: بدورها تمر هذه العملية بمرحلتين:

1/ مرحلة التنازل عن ملكية البضاعة: وتتم بموجب الفاتورة المحررة للعمل أو على أساس الايصال بالمبلغ المستلم وتعالج محاسبيها كما يلي:

411	العملاء	XX	
و/ أو 5	أحد الحسابات المالية	XX	
700	مبيعات بضاعة	XX	
4457	TVA محصلة	XX	

2/ مرحلة التنازل عن حيازة البضاعة: وتناسب مرحلة صرف البضاعة المباعة (بتكلفة الشراء) من المخازن لتسليمها للعميل وتسجل محاسبيها كما يلي:

600	مشتريات بضاعة مباعة	XX	
30	مخزون بضاعة	XX	

مثال 1: اشترت المؤسسة (س) سلع من المورد (ص) على الحساب بموجب فاتورة رقم 1، وصل دخول رقم 1 وقد تضمنت الفاتورة: ثمن الشراء: 100000 دج، مصاريف النقل: 2000 دج (خارج الرسم) وذلك بتاريخ: 3/1/2015.

- بتاريخ 05/01/2015 أرسلت المؤسسة (س) بشيك بنكي لموردها سدادا بقيمة مشترياتها.
- بتاريخ 10/01/2015 باعت المؤسسة (س) 1/2 مشترياتها من البضاعة إلى العميل نقدا (فاتورة رقم 03، وصل خروج س). بمبلغ 80.000 دج خارج الرسم، علما أن معدل TVA المطبق 19 % على الشراء والبيع.

الحل:

380	مشتريات بضاعة مخزنة	10200		
4456	رسم مسترجع على المشتريات	0		
401	موردو المخزونات والخدمات	19380	12138	0
30	بضاعة	10200	10200	0
380	مسرييات بضاعة مخزنة	0		
512	بنك	5/1/2013		

12138	12138	موردو المخزونات والخدمات	401	
0	0			600
		مشتريات بضاعة مباعه		
		<u>بضاعة مخزنة</u> 10/1/2013	30	53
		الصندوق -- /-- /--		
51000	51000	مبيعات بضاعة	700	
	95200	TVA مجمعة على المبيعات	4457	
80000				
15200				

ح/ 31- مواد أولية ولوازم: هي المواد التي اشترتها المؤسسة الصناعية لتحويلها إلى منتجات وتقتضي قاعدة مسك هذا الحساب متابعة العمليات التالية:

أ- عملية شراء المواد: تتم عملية الشراء عموما على مرحلتين:

1- مرحلة الحصول على ملكية المواد الأولية واللوازم: وتكون بموجب الفاتورة وتسجل كما يلي:

	(خ ر) (الرسم)	مشتريات مواد أولية مخزنة TVA مسترجعة على المشتريات		381 4456
المبلغ متضمن الرسم		موردو المخزونات والخدمات أحد الحسابات المالية	401 و/أو 5	

2- مرحلة الحصول على المواد واللوازم: بموجب وصل الدخول المقرر من طرف أمين المخزن وتسجل محاسبيا كما يلي:

31	مواد أولية ولوازم	XX	XX
381	م. مواد أولية ولوازم	XX	XX

***عملية استهلاك المواد (تحويلها إلى ورشات الإنتاج):**

تسجل بموجب إذن الصرف المحرر من أمين المخزن وتسجل محاسبيا كما يلي:

601	مواد أولية ولوازم	XX	XX
31	مواد أولية ولوازم	XX	XX

ملاحظة: في حالة بيع المواد دون تحويل فإننا نسجلها المبيعات بضاعة ضمن قيد تحويل الملكية واستهلاك البضاعة ضمن قيد خروجها من المخازن كما يلي:

401	عملاء	XX	
و/أو 5	أحد الحسابات المالية	XX	

XX		مبيعات بضاعة	700	
XX		TVA محصلة	4457	
XX	XX	مشتريات بضاعة مباعه مواد أولية ولوازم	31	600

د/ 32- التموينات الأخرى: هي مواد تساهم في عمليات المعالجة أو التصنيع دون أن ندخل في تكوين المنتجات المصنعة ومن ثم فهي تختلف عن د/ 31- مواد أولية ولوازم التي تعتبر إحدى مكونات المنتجات المصنعة.

ومن الحسابات الفرعية لد/ 32 تموينات أخرى وفقا ل نجد: د/ 321- مواد مستهلكة (مثل مواد صيانة المعدات)

د/ 322- توريدات مستهلكة (مثل مواد التنظيف ولوازم المكتب).

د/ 326- أغلفة مستهلكة

ملاحظة: التوريدات الأخرى التي لا تخزن (الماء، الكهرباء) لا تسجل بالحساب 32 إنما بالحساب 607- مشتريات لوازم غير مخزنة.

أ- شراء التموينات الأخرى: تمر بمرحلتين:

1- مرحلة نقل الملكية:

	XX	م. ت أخرى مخزنة	382	
	XX	TVA مسترجعة على م	4456	
XX		موردوا م و خ	401	
XX		حسابات مالية	و/أو 5	

2- استلام المشتريات:

	XX	التموينات الأخرى	32X	
XX		م. التموينات الأخرى المخزنة	380X	

بالنسبة للتموينات والمواد غير المخزنة مثل الكهرباء والماء يتم تسجيلها بقيد واحد كما يلي:

		مشتريات مواد مخزنة	607	
		TVA مسترجعة على المشتريات	4456	
		موردو المخزونات بالخدمات	401	
		أحد الحسابات المالية	و/أو 5	

استهلاك التموينات الأخرى:

بالنسبة المخزنة نسجل قيد استهلاكها كما يلي:

602	تموينات أخرى مستهلكة	
321	مواد مستهلكة	
322	توريدات مستهلكة	
326	أغلفة مستهلكة	

مثال: إليكم العمليات التي قامت بها المؤسسة الصناعية (س) خلال جانفي 2016:

- 2/1/ اشترت مواد أولية نقدا بمبلغ 140.000 دج (ف1، وصل دخول 1).
- 4/1/ باعت 1/4 مشترياتها من المواد الأولية على حالها بمبلغ 50.000 دج، بشيك بنكي (فاتورة 2، وصل خروج 2).
- 8/1/ اشترت أغلفة مستهلكة 10.000 دج ومواد صيانة معدات 2000 دج الكل على الحساب (ف3، و د 02)
- 12/1/ سددت فاتورة الكهرباء 5000 دج متضمنة للرسم، بشيك بنكي حال وصولها.
- 16/1/ استهلكت أغلفة مستهلكة قيمتها 4000 دج. كما استخدمت مواد صيانة قيمتها 1500 دج، (و خ 3).
- 20/1/ حولت ما قيمته 8000 دج من المواد واللوازم إلى ورشات الصنع للتحويل (و خ رقم 4)، علما أن معدل TVA 19% على الشراء والبيع.

الحل:

بيع بضاعة مع أغلفة مستهلكة:

مثال: بتاريخ 05/08/2011 بيع بضاعة على الحساب كما يلي:

سعر البيع خارج الرسم 65000 دج (التكلفة 58000)

أغلفة مستهلكة 6000 دج (خارج الرسم)

(المبلغ متضمن الرسم)

$$(6000 + 65000 = 71000)$$

القييد:

الحساب 33: سلع قيد الإنتاج: يضم هذا الحساب السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج حيث تخزن تكلفة مستوى إنتاجها ويعتبر هذا عن مبدأ استمرارية النشاط ومبدأ استقلالية الدورات المالية في تحميل التكاليف ويتفرع إلى:

الحساب 331 المنتجات قيد الانجاز: وهي السلع التي بلغت مرحلة معينة من الإنتاج خلال إقفال حسابات الدورة المالية.

وبعد نهاية عملية الإنتاج أو في نهاية السنة وبعد الجرد المادي للسلع قيد الإنتاج يسجل من الجانب المدين الحساب 33 " سلع قيد الإنتاج" بتكلفة (نسبة) الإنتاج (سعر التكلفة) مقابل الحساب الدائن من الحساب 723 تغير المخزونات الجارية.

الحساب 34 خدمات قيد الإنجاز: في المؤسسات الخدماتية قد تصل تأدية الخدمات خلال إقفال حسابات الدورة المالية إلى نسبة معينة من الانجاز وجب تسجيلها ويتفرع هذا الحساب إلى:

*الحساب 341 دراسات قيد الانجاز

*الحساب 345 خدمات قيد الانجاز

وبعد نهاية عملية الإنتاج أي في نهاية السنة وكنتيجة لعدد إتمام الخدمات قيد الانجاز يسجل من الجانب المدين الحساب 34 " خدمات قيد الانجاز" بتكلفة نسبة الانجاز مقابل الحساب الدائن من الحساب 723 " تغير المخزونات الجارية".

د/35- مخزون منتجات: ويتفرع هذا الحساب إلى: د/351، د/355، د/358:

د/351- منتجات وسيطية: هي المنتجات النصف مصنعة بالمؤسسة والتي سيتم تحويلها إلى منتج تام الصنع والتي انتهت الأشغال بها نهائيا في إحدى الورشات.

د/355- منتجات تامة الصنع: هي المنتجات التي بلغت مرحلتها النهائية من التصنيع وهي موجهة للبيع، كما يتضمن هذا الحساب أيضا المنتجات القابلة للبيع حتى لو كان العميل يقوم بإتمام تصنيعها.

د/358- بقايا منتجات ومواد: وتعني الفضلات والمهملات التي تم الحصول عليها من عملية التصنيع.

تجعل هذه الحسابات عند دخولها المخازن مدينة مقابل د/724 - تغير المخزون من المنتجات في الجانب الدائن.

وعند سحب هذه المنتجات من المخازن سواء لغرض البيع أو مقابل الصنع يجعل د/724 - تغير المخزون من المنتجات مدينا مقابل د/35 - مخزون المنتجات دائنا بتكلفة الإنتاج.

أما التنازل عن ملكية هذه المنتجات للعميل يسجل كما يلي:

د/36- منتجات ناتجة من التثبيتات: هي العناصر الناتجة عن تفكيك تثبيطات عينية (معدات مثلا) وبهذا تحولت من ثابتة إلى مخزون يتم استهلاكه في عملية الإنتاج. وتسجل محاسبيا كما يلي:

مثال: بتاريخ 03 /12 /2010 قامت مؤسسة الأدوية بتفكيك احدى ماكناتها الساعية وقد احتفظت ببعض الأجزاء لغرض استخدامها منفصلة أو استعمالها في تصليح ماكنات أخرى قدرت هاته الأجزاء المحتفظ بها بمبلغ 70.000 دج.

المطلوب: تسجيل تخزين المخزونات المتأتية من التفكيك

د/

37- مخزون لدى الغير: هو المخزون الواقع تحت رقابة المؤسسة إلا أنه لا يقع تحت حيازتها فهو مودع لدى الغير يسجل محاسبيا في 12-31- من نهاية السنة إذا لم يتم الحصول عليه كما يلي:

37	38X	مخزون لدى الغير 31/12	المشتريات
----	-----	-----------------------	-----------

خلال السنة الموالية وعند الحصول على المخزونات المودعة لدى الغير نسجل القيد التالي:

3X	38	المخزون المعني	مخزون لدى الغير
----	----	----------------	-----------------

د/38- حساب مشتريات مخزنة: لم يرد في (ن. م. م) تعريفا لحساب مشتريات مخزنة، لكن واعتمدا على المخطط المحاسبي لسنة 1975 فإن المشتريات تمثل قيمة البضائع والمواد التي اشترتها المؤسسة بهدف بيعها على حالتها أو استهلاكها في عمليات الإنتاج والاستغلال.

ملاحظات حول الحساب 38:

أ- ذكر (ن. م. م) أنه يمكن تقسيم الحساب 38 إلى حسابات فرعية تبعا لحاجة المؤسسة، وأن هذا التقسيم يتم كما جاء في الحساب 60 وحسابات المخزون الأخرى (وكمثال على ذلك يمكن تقسيم الحساب 38 كالتالي: 380- مشتريات بضاعة مخزنة، 381- المواد الأولية واللوازم، 382- تموينات أخرى مخزنة...).

ب- إن الحساب 38 هو حساب مؤقت (أو حساب وسيط) وعليه فإنه وفي حالة تطبيق الجرد الدائم فإن هذا الحساب (أي 38) يجب أن يكون مرصدا في نهاية الدورة.

ج- في حالة استخدام حسابات فرعية للحساب 38 لتسجيل مصاريف تابعة للمشتريات، فإن هذه الحسابات الفرعية يجب ترصيدها مع حساب البضاعة أو مواد، إن المصاريف التابعة للمشتريات والتي لا يمكن تحميلها لمشتريات محددة لا تسجل بالحساب 38.

القاعدة المحاسبية للحساب 38 في حالة تطبيق الجرد الدائم: نسجل عمليات الشراء في قيدين،

أ- قيد الشراء وفيه نجعل الحساب الفرعي 38 (380 أو 381 ..) مدينا بتكلفة شراء البضاعة أو المواد واللوازم و حـ/ 4456 مدينا بالرسم المسترجع، وأحد الحسابات: نقديات أو مورودوا المخزون، دائنة بالمبلغ متضمن الرسم

ب- قيد استلام المشتريات: حيث نجعل الحساب 30 أو 31 أو 32 مدينا، والحساب 38 دائنا.

10- التسجيل المحاسبي لحركة المخزون وفق أسلوب الجرد المتناوب: ويكون كالتالي:

أ- في بداية السنة تظهر حسابات المخزون مدينة بقيمة المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية (أي قيد إثبات الأرصدة الافتتاحية)

ب- خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي:

***عمليات شراء البضاعة أو المواد:** وتسجل في قيد واحد، حيث نجعل الحساب 380 أو 381 أو 382 مدينا وحساب بنك أو صندوق أو مورودو المخزون، دائنا.

***عمليات بيع البضاعة والمنتجات:** تسجل في قيد واحد حيث نجعل حساب البنك، صندوق أو العملاء.... مدينة والحساب مبيعات (700 أو 701 أو 703) دائنة بسعر البيع.

***إن عمليات استهلاك المواد الأولية وكذا إنتاج المنتجات لا تسجل محاسبيا، ذلك لأن حسابات المخزون (30، 31...) لا تستخدم خلال السنة في الجرد المتناوب.**

***في نهاية السنة وبعد إجراء الجرد المادي للمخزون نسجل القيود التالية:**

1- قيد إلغاء (أي استهلاك) مخزون بداية السنة، حيث نجعل حسابات المخزون 30، 31، 32، 35، 36 دائنة بقيمة مخزون بداية السنة و 603 مدينة.

2- ترصيد حساب 38 بجعله دائنا وجعل الحساب 603 مدينا.

3- إثبات مخزون نهاية السنة حيث نجعل الحسابات 30، 31، 32، 35، 36 مدينة بقيمة مخزون آخر السنة والحسابات 603 دائنة.

إن الهدف من إثبات القيود أعلاه هو ترصيد حساب مشتريات وكذلك إثبات مخزون نهاية السنة وحساب تكلفة البضاعة المباعة والمواد المستهلكة وتحديد فرق المخزون في المنتجات.

مثال 1:

قدمت لك المؤسسة "س" التجارية المعلومات التالية الخاصة بمخزوناتا الخاصة بالسنة 2011:

البيانات	البضاعة A	البضاعة B	التموينات الأخرى F
مخزون أولي	200.000	296000	15850
مخزون آخر المدة بعد الجرد	660.000	430.000	10988
مشتريات الفترة	1280.000	1675000	30.000

إذا كانت هذه المؤسسة تطبق طريقة الجرد المتناوب في إدراج مخزوناتا بالمحاسبة سجل القيود التي على المؤسسة القيام بها في نهاية السنة 2011 ثم رحلها إلى الدفتر الكبير.

مثال 2:

قدمت لك المؤسسة " ص " الإنتاجية المعلومات التالية المتعلقة بالمخزونات خلال السنة 2011:

البيانات	المادة الأولية M	التموينات الأخرى K	المنتج A
مخزون أول المدة (مخ1)	950.000	196000	138500
مخزون آخر المدة	263000	127000	1156000
مخ2 بعد الجرد خارج المحاسبة			
مشتريات الفترة	1500.000	388000	-

إذا كانت المؤسسة تطبق طريقة الجرد المتناوب في إدراج مخزوناتا بالمحاسبة سجل القيود التي على المؤسسة القيام بها في نهاية السنة 2011 ثم رحلها إلى الدفتر الكبير.³⁰

* بالنسبة للمؤسسة س- تقوم بالكتابات التالية بتاريخ 31/12/2011:

³⁰- العزازي محمد، بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي، السنة الثالثة ثانوي، شعبة تسيير واقتصاد، وزارة التربية الوطنية الجزائرية، ص52.

ويتم الترحيل إلى الحسابات بالدفتر الكبير كما يلي:

م 603 د		م 32 د		م 380 د	
1100988	511850	15850	15850		
2395862	2985000	10988	10988	2955000	2955000
للماد خارج المحاسبة لهذا		تمثل أرصدة المؤسسة - س - 32: 10988 دج		ملاحظة: أرصدة آخر المدة لمخزونات المؤسسة - س - تمثل أرصدة المؤسسة - س - 32: 10988 دج	
	30.000	30.000	30.000		
		بالنسبة للمؤسسة - ص - فإنها تقوم في نهاية الفترة بالقيود التالية:		ملاحظة: أرصدة مخزونات وهي: ح/ 30 1090000 ، ح/ 32: 10988 دج	

قد يشترط البائع على المشتري قبل أن يسلمه الطلبة أن يدفع له تسبقا على طلبيته لأن البائع قد يحتاج إلى أموال سائلة لتوفير احتياجاته ويطلق على المبلغ 1385000 للبائع التزام بالمبلغ لقاء زبائنه، لذلك يدرج ضمن حسابات الزبون، أما بالنسبة للمشتري فإن التسبيق يعتبر حق مكتسب له بالمبلغ المدفوع تجاه مورده، لذلك يدرج ضمن حسابات المدينون.	قد يشترط البائع على المشتري قبل أن يسلمه الطلبة أن يدفع له تسبقا على طلبيته لأن البائع قد يحتاج إلى أموال سائلة لتوفير احتياجاته ويطلق على المبلغ 1385000 للبائع التزام بالمبلغ لقاء زبائنه، لذلك يدرج ضمن حسابات الزبون، أما بالنسبة للمشتري فإن التسبيق يعتبر حق مكتسب له بالمبلغ المدفوع تجاه مورده، لذلك يدرج ضمن حسابات المدينون.
---	---

مثال 01: في 2-10-2011 دفعت مؤسسة صناعية تسويقاً بمبلغ 17000 دج بشيك على طلبية شراء مواد ولوازم.

17000	17000	409 تسبيقات إلى الموردين
		512 البنك

مثال: في 10/02/2011 استلمت احدى المؤسسات تسبيقا بمبلغ 17000 دج بشيك لقاء تموينها ببضاعة.

17000	17000	من ح/ البنك
		419 تسبيقات من الزبائن

مثال: في 1/4/2011 استلمت المؤسسة الصناعية المواد واللوازم حسب الفاتورة والمسددة نقدا

ت ش = 20.000 و ب 18 دج للوحدة = 360.000 دج

17000

343000

68400

تم ادخال المواد واللوازم إلى المخزن

يومية العملاء:

	36000	من ح/د 381
	0	4456
41140	68400	إلى ح/د 53
0		409
17000		من ح/د م و ل
	36000	إلى ح/د م ل
36000	0	
0		

4/ عندما يرسل البائع طلبية زبونه: في هذه الحالة يقوم بطرح قيمة التسبيق من مبلغ الفاتورة المرسلة إلى زبونه مع الفاتورة التالية حيث سدها الزبون نقدا

سعر البيع 360.000
 التسبيق 17000
 علما أن التكلفة 330000
 TVA 19%

	33000	من ح/د 600
33000	0	إلى ح/د 30
0		
36000		
0		

	41140	من ح/د 53
	0	419/ح
36000	17000	إلى ح/د 700
0		4457
68400		

تسجيل مردودات المشتريات ومردودات المبيعات:

إن تسجيل مردودات المشتريات يكون بعكس قيود الشراء سواء أكان ذلك في حالة تطبيق الجرد الدائم أو الجرد المتناوب.

مثال 1: في 4-30-ن اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 288886.06 دج متضمنة الرسم (معدل الرسم 19%) على الحساب في اليوم الموالي أعادت المؤسسة 1/4 المشتريات لعدم مطابقتها للمواصفات علما أن المؤسسة تطبق طريقة الجرد المتناوب.

الحل:

$$\begin{aligned} X &\leftarrow 100\% \text{ (خارج الرسم)} \\ 28886.06 &\leftarrow 119(1.19) \text{ (متضمنة الرسم)} \\ x &= 24274 \text{ دج} \end{aligned}$$

مردودات المبيعات: إن مردودات المبيعات تسجل بعكس قيود البيع

مثال: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1- بيع بضاعة كالتالي: بضاعة 10000 تكلفتها 8000

رسم. ق. م 19% 1900

تحصلت بشيك 11900

2- أرجع العميل نصف البضاعة المباعة له

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س)، تبعا للجرد الدائم

(رسم. ق.م) = رسم على القيمة المضافة (TVA)

الحل:

تسجيل المردودات: نعكس قيود البيع بالنصف

1/ التخفيضات: الحالات الخاصة للشراء والبيع

تعتبر التخفيضات من العمليات المرتبطة بالعمليات التجارية من بيع وشراء على المخزونات، وهي تتمثل في تلك الاقتطاعات التنازلات أو الانتقاصات من سعر البيع التي يمنحها المورد إلى بعض الزبائن عن صفقات معينة، وهي نوعان:

تخفيضات تجارية، تخفيضات مالية

أ- التخفيضات التجارية: تمنح لأسباب تجارية وهي ثلاثة أنواع يرمز لها بالأحرف (RRR):

1- التخفيضات: (rabais): عادة تمنح في حالة كون السلع تحتوي على بعض العيوب، أو أنها سلع خارج موسم استهلاكها.

2- التنزيلات: (Remises): يمنح عادة على الكمية أي كلما زاد حجم العملية زادت نسبة هذه التخفيضات

3- المحسومات (ristournes): كل تنزيل تجاري يمنحه البائع لمكافأة وفاء الزبون، ويحسب على أساس رقم الأعمال (دون احتساب الرسوم) المنجز مع هذا الآخر خلال مدة معينة، أي عندما يصل مبلغ التعامل حدا متفقا عليه مسبقا بين البائع والمشتري وبسبب طول مدة تعامل الزبون مع المورد.

ملاحظة: عند كل تخفيض تجاري نحصل على صافي تجاري يكون أساسا لحساب التخفيض التجاري الموالي، ولا يسمح بجمع معدلات التخفيضات التجارية عندما يطبق أكثر من تخفيض.

ب- تخفيض تعجيل الدفع: هو تخفيض يمنحه المورد للزبون في حالة قيامه بدفع قيمة الفاتورة حالا أو قبل تاريخ استحقاقها ويحسب على أساس آخر صافي تجاري.

بعد احتساب تخفيض تعجيل الدفع نتحصل على الصافي للدفع خارج الرسم على القيمة المضافة

المعالجة المحاسبية للتخفيضات: تختلف المعالجة للتخفيضات التجارية والمالية حسب موقع ورودها سواء في الفاتورة الأصلية للبيع أو في فاتورة مستقلة (فاتورة انقاص)

التخفيضات التجارية والمالية الموجودة ضمن الفاتورة الأصلية للبيع: لا يكون للتخفيضات التجارية والمالية الواردة ضمن الفاتورة الأصلية أي أثر محاسبي لا في دفاتر المورد ولا في دفاتر الزبون حيث يتم الاكتفاء بتسجيل قيمة الصفقة بآخر صافي للدفع (سواء كانت تخفيضات تجارية فقط، أو تخفيض مالي فقط، أو تخفيضات تجارية ومالية).

مثال 1: فاتورة قيمتها 40000 دج (منتج تام تكلفته 32000 دج) منح المورد على هذه الفاتورة تخفيضات تجارية: 0.5% - 1% - 1.5% بالإضافة إلى خصم مالي 2% معدل الـ TVA 19%.

-	صافي قيمة الفاتورة :	
-	القيمة الإجمالية للفاتورة	40000 -
-	التخفيض الأول	(200)
		39800.00
-	التخفيض الثاني	-(398.00)
		39402
-	التخفيض الثالث	-(591.00)
-	الصافي التجاري	38811.00
-	التخفيض المالي: =	776.22 دج
	الصافي المالي (أي بعد الحسم المالي) TTC	38034.78 دج
	TVA 9%	3423.1302

في المثال السابق فإن التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

عند البائع:

عند المشتري:

التخفيضات التجارية والمالية في فاتورة مستقلة:

في هذه الحالة ولأن كل من المورد والذبون قد سجلا قيمة الصفقة في دفاترهما بآخر صافي للدفع في الفاتورة الأصلية، فإن أي تخفيض تجاري إضافي يمنحه المورد عن الصفقة:

بالنسبة للمورد:

709	قيمة التخفيض (1)
4457	الرسم على قيمة التخفيض (2)
411	(2) + (1)

بالنسبة للذبون:

401	(1)
609	قيمة التخفيض (1)
4456	TVA على التخفيض (2)

مثال: أرسل المورد فاتورة انقاص إلى الذبون تتضمن تخفيض تجاري 7000 دج، تخفيض مالي 2000 دج، TVA: 19%

تكون القيود كما يلي:

عند المورد:

709	9000
4457	1710
411	10710

عند الذبون:

401	10710
-----	-------

9000 609
1710 4456
7000
+
2000
9000 قيمة التخفيض

1710 TVA (19%)
10710 دج

* حالة تسديد الفاتورة قبل أو بعد تاريخ الاستحقاق.

مثال 7: تم استلام مشتريات مع الفاتورة لبضاعة كما يلي 100 وحدة بسعر 500 دج للوحدة الواحدة: تنص الفاتورة على أنه في حالة التسديد خلال الـ 15 يوما الموائية لاستلام الفاتورة يتم الحصول على تخفيض مالي قدره 1%.

الحالة الأولى: التسديد بشيك بتاريخ: 10/04 (TVA 19%) يفترض أن التكلفة عند البائع 42000 (دج)

الحالة الثانية: التسديد بشيك بتاريخ 04 /21 بعد التاريخ المقرر للسداد.

الحل:

$$50000 = 500 \times 100 \text{ دج}$$

$$500 = 1\% \times 50000$$

الصافي المالي 49500

TVA 9405

TTC 58905

عند الزبون (المشتري)

5890 5	4950 0 9405	01/04/2010 مشتريات بضاعة رسم مسترجع على المشتريات	401	380 4456
-----------	-------------------	---	-----	-------------

عند المورد (البائع)

		01/04/2010		
	4200	مشتريات بضاعة مباعه		600
4200	0	مخزون بضاعة	30	
0		عملاء		411
	5890		700	
4950	5	رسم مجمع على المبيعات	4457	
0		الحالة (1)		
9405				

مصاريف نقل المبيعات:

الحالة 1: تختلف المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل حسب طبيعة خدمة النقل في حد ذاتها ومن يتحملها والتي ينجم عنها إحدى الحالات التالية:

1- بوسائل المؤسسة الخاصة هنا نجد حالتين:

أ- إذا وردت ظاهرة الفاتورة فهي تدمج مع ثمن الصفقة الصافي ثم نحسب قيمة TVA.

مثال: في 1/8/2010 مبيعات بضائع بالأجل كالتالي:

المبلغ الإجمالي: 100.000 دج، التخفيضات: 5% و 3%

مصاريف النقل: 6300 دج (واردة في الفاتورة) تكلفة الشراء: 85500 دج، (فاتورة رقم، وصل رقم.. TVA19%)

فاتورة: المبلغ الاجمالي: 100.000

ت 5.1% 5000 -

الصافي ت (1) 95000

ت ت (2) 2850 -

الصافي التجاري: 2: 92150

مصاريف النقل: + 6300

المبلغ الخاضع ل TVA 98450 دج

TVA + 18705.5

117155.5

	117155.	عملاء		411
--	---------	-------	--	-----

98450	5	مبيعات بضاعة	700	
18705.		رسم مجمع على المبيعات	4457	
5		مشتريات بضاعة مياحة		600
	85500	مخزون بضاعة	30	
85500				

ب- بوسائل المؤسسة الخاصة: ولكن لا تظهر مع بيانات فاتورة البيع، بل تظهر في فاتورة مستقلة بها:

ملاحظة: تعتمد المؤسسة في تحديد تكلفة خدمة النقل في الحالة الأولى على نظام محاسبة التكاليف لمعرفة تكلفة هذه الخدمة ومن ثم تحديد هامش الربح.

مثال: في 01/8/2010 تضمنت الفاتورة:

مبيعات بضاعة: 10.000 (خ ر) (تكلفتها 85500 دج)

ت ت (1) 5%: 5000

الصافي ت (1): 95000

ت ت (2) 3%: 2850

الصافي التجاري (2): 92150

TVA 17508.5

كما تضمنت فاتورة مستقلة مصاريف النقل: 6300 دج (خ ر)

TVA: 1197

TTC: 7497 دج

	117155.	عملاء	41	
92150	5	مبيعات بضاعة	700	1
6300		نواتج ملحقة	708	
18705.5		رسم مجمع	4457	
(تمنح TVA على المبيعات والنقل)		مشتريات بضاعة مياحة		
	85500	بضاعة	30	60
85500				0

ملاحظة: إذا كان النقل نشاط ثانوي دائم للمؤسسة عوض 708 نسجل 706 أما إذا كان النقل غير دائم فيظهر في ح- 708

الحالة 2: نقل المبيعات بواسطة الغير (شركة نقل)

يسددها البائع ويتحملها الزبون: في هذه الحالة نسجلها كما يلي:

عند تسديد البائع لخدمة النقل:

		مصاريف نقل السلع	624
		TVA على المشتريات	445
	5/حـ		6

411 (سعر البيع (خ ر) + مصاريف النقل (خ ر) + TVA على التكلفة والنقل)

إلى حـ/ 70 سعر البيع خ ر

حـ/ 708 سعر خدمة النقل خ ر

TVA 4457 على (708 + 700)

يتم إخراج المبيعات من المخازن بالتكلفة .

المعالجة المحاسبية للأغلفة

إن معظم السلع لا يمكن بيعها إلا بوجود أغلفة تمكن البائع من إتمام عملية البيع في ظروف جيدة وهناك نوعان من الأغلفة:

1/ أغلفة لا يمكن استردادها عند إتمام عملية البيع وتسمى بالأغلفة المستهلكة كعلب المصبرات، الورق والكرتون.... إلخ. فتدرج ضمن حـ/ 326 (تم الغرض له مع المخزونات)

2/ أغلفة يمكن إعادة استعمالها وأغلفة تستعمل عدة مرات في عملية تغليف ويسع السلع كالبراميل، القناني، الحاويات... إلخ.

3/ الأغلفة المستردة: تعتبر الأغلفة المستردة تثبيطات لأنها تستعمل في نشاط المؤسسة لأكثر من مرة واحدة وعند شرائها تسجل في الحساب " أغلفة مستردة" 2186

مثال: قامت الشركة الجزائرية لإنتاج المياه الغازية بشراء كمية من الأغلفة (صناديق بلاستيكية والقناني من الزجاج) بمبلغ 95000 دج نصف هذه الكمية تم دفع قيمتها بشيك أما الباقي فهو على الحساب بدفع بعد شهرين. (TVA 19% (18050 دج غير مسترجعة)

218	من حـ / أغلفة متداولة	11305	
6		0	البنك
512		56525	موردو التثبيطات
404		56525	

- الأغلفة المرسل (المودعة): وتتمثل هذه الحالة في اصدار فاتورة بيع مؤقتة بالأغلفة المرسل مع البضائع في العادة فإن هذه الأغلفة المرسل ترجع للبائع، وعادة يكون سعر المفوتر أعلى بكثير من سعر الأغلفة الحقيقي لحث المشتري على ارجاع الأغلفة.

مثال: في 1/6 ن بيعت بضاعة 120.000 دج (تكلفة الشراء 105000)

TVA 19% مع أغلفة متداولة 20 غلاف/350 دج للغلاف الواحد:

$$(350 \times 20) 7000 + 142800 = 22800 + 120.000$$

$$= 149800 \text{ دج}$$

عند المورد:

		ان/61	عملاء		
12000	14980			700	411
0	0	مبيعات بضاعة		4457	
22800		TVA مجمعة		4196	
7000		عملاء دائنون بالأغلفة			
		م. بضاعة مبيعة			600
	10500	مخزون بضاعة		30	
10500	0				
0					

عند المشتري:

		ان/61			
	12000	م بضاعة مخزنة			380
	0	TVA مسترجعة على م			4456
	22800	موردون مدينون بالأغلفة			4096
14980	7000	موردو المخزونات		401	
0					
		بضاعة			30
	12000	م بضاعة مخزنة		380	
12000	0				
0					

1/ ارجاع الأغلفة معطوبة:

في 10/06/ن أرجع العميل كل الأغلفة معطوبة قبلتها المؤسسة ب 280 دج.

$$1400 = 20 \times (280 - 350) \text{ دج}$$

عند المورد

$$266 = (0.19 \times 1400) \text{ TVA}$$

$$1666$$

$$5334 = 1666 - 7000 \text{ دج}$$

5334	7000	عملاء دائنون بالأغلفة ان/61	411	4196
266		عملاء	4457	
1400		TVA مجمعة	7086	
		ربح الأغلفة		

عند المشتري (الزبون):

5334	7000	عملاء دائنون بالأغلفة	411	4196
266		ان/61	4457	
1400		عملاء	7086	
		TVA مجمعة		
		ربح الأغلفة		

حالة ارجاع الأغلفة سليمة:

عند المورد:

7000	7000	عملاء دائنون بالأغلفة	411	4196
		إلى حد العملاء		

عند الزبون:

7000	7000	موردو المخزونات وخ	401	4096
		عملاء دائنون بالأغلفة		

حالة الاحتفاظ بالأغلفة:

عند المورد: نعاملها معاملة التنازل عن التثبيات

1- تسجيل قسط الاهتلاك السنوي للسنة المتنازل عنها ثم نسجل قيد التنازل:

بنك...أو مدينين عن التنازل عن التثبيات	462 أو 5
اهتلاك مجمع	28
خسائر القيمة	29
في حالة الربح (الحالة العادية)	752
أغلفة متداولة	2186

في حالة الخسارة

	462 أو 5
	28
	29

			2186 252	
--	--	--	-------------	--

عند المشتري:

		أغلفة متداولة	2186	
		موردون مدينون بالأغلفة	4096	

ح/ 39- سيتم التطرق إلى هذا الحساب عند دراسة جرد المخزون

مثال: بتاريخ 02/1/2011 استخرجنا من ميزانية المؤسسة (ص) الحسابات التالية: حسابات الأصول: أراضي 300.000 دج، مباني 900.000 دج، معدات وأدوات صناعية: 750.000 دج، مخزون بضائع: 900.000 دج، مواد أولية: 120.000 دج، الصندوق: 180.000 دج.

معلومات إضافية: - الاقتراضات لدى مؤسسات القرض تمثل 4 مرات موردو التثبيات

- موردو التثبيات يمثل 10% الأصول غ الجارية

المطلوب:

1- اعداد ميزانية المؤسسة (ص) بتاريخ 2/01/2011 وخلال شهر جانفي قامت المؤسسة (ص) بالعمليات التالية:

04/01 شراء بضاعة بمبلغ 100.000 دج حيث كانت (فاتورة الشراء رقم 1 تتضمن خصما تجاريا 1%، وخصم تعجيل الدفع 2% (على أن يكون التسديد خلال العشرة أيام الموائية)، TVA 19%. أغلفة متداولة بقيمة 5000 دج. تم تسديد 25000 دج نقدا وباقي الفاتورة على الحساب (وصل دخول رقم 1)

06/1: شراء مواد أولية بمبلغ 50.000 دج على الحساب TVA 19%

08/1: أرسلت إلى ورشات التصنيع 80% من المواد الأولية التي تملكها (وصل خروج رقم 1) حيث تحصلت بعد 3 أيام على منتجات تامة الصنع بقيمة 100.000 دج، ومنتجات وسيطية بقيمة 60.000 دج وتم ادخالها إلى المخازن.

10/1: أعادت المؤسسة الأغلفة (الواردة مع البضاعة بتاريخ 04/1) مهمشة بنسبة 10%.

16/1: سددت باقي مبلغ البضاعة نقدا (المشترأة بتاريخ 04/1)

17/1: وصلت فاتورة من المورد تحتوي على تخفيض تجاري بنسبة 2%، تخفيض مالي 1% عن مشتريات 06/01.

20/1: باعت نصف البضاعة خوفا من فسادها وتكببت خسارة مقدارها 10" من تكلفة الشراء، نقلتها إلى المورد بوسائلها الخاصة بقيمة 2000 دج وحملت للزبون ولم تظهرها في الفاتورة TVA 19% (فاتورة بيع رقم 1، وصل خروج رقم 2).

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة وفق الجرد الدائم.

حل المثال:

ميزانية المؤسسة بتاريخ 2/1/2011:

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	الأموال الخاصة:		الأصول غ الجارية:
175000	رأس المال الصادر	300.000	أراضي
	خصوم غير جارية:	900.000	مباني
780.000	اقتراضات لدى م القرض	750.000	معدات وأدوات صناعية
	خصوم جارية:	1950.000	
195000	موردو التثبيتات		الأصول الجارية:
		900.000	مخزون بضاعة
		120.000	مواد أولية
		180.000	الصندوق
		1200.000	
		3150.000	

قيود اليومية:

		-----2010/ 1/ 2 -----		
		القيد الافتتاحي (1)		
		-----04/1/11-----		
	97020	بضاعة	380	
	18433.8	TVA مسترجعة على المشتريات	445	
	5000	موردو مدينون بالأغلفة	6	
25000		الصندوق	53	409
95453.8		موردو المخزونات و خ	401	6
		فاتورة شراء رقم 1		
		----- // -- // -----		
	97020	بضاعة		
97020		م بضاعة مخزنة	380	
		وصل دخول رقم 1		30
		-----11 / 1 / 06 -----		
	50.000	مشتريات م ولوازم مخزنة		

59500	9500	TVA مسترجعة على س و خ موردو المخزونات و خ	401	30
		-----/ -- / -----		445
50.000	50.000	مواد ولوازم	381	6
		م ولوازم مخزنة		
		-----08/1/11-----		
136000	136000	مواد ولوازم مستهلكة	31	31
		مواد ولوازم		
		-----10/1-----موردو		
	4405	المخزونات و خ		601
	95	TVA مسترجعة على المشتريات		
5000	500	خسارة الأغلفة	4096	401
		موردو مدينون بالأغلفة		465
		-----11/1/11-----		613
	60000	منتجات وسيطية		1
160.000	100.000	منتجات تامة	724	
		تغير المخزون من المنتجات		
		-----16/1-----		
	91048.8	موردو المخزونات و خ		351
93028.8	1980	مصاريف مالية	53	355
		الصندوق		
		-----17/1/11-----		
	1773.1	موردو المخزونات و خ	609	401
1490		ت و م متحصل عليها	4456	665
283.1		TVA مسترجعة على المشتريات		
498510	498510	-----1 / 20-----		401
		مشتريات بضاعة مباعه	30	
		بضاعة		
		----- // -- // -----		
450659	533904.21	عملاء	700	600
85625.21		مبيعات بضاعة	4457	
		TVA محصلة		401

المحور الخامس: الأوراق التجارية

الأوراق التجارية:

المؤسسة التي تبيع على الحساب تطلب دائما ضمان التسديد يستحق الدفع في تاريخ معين، لذلك تلجأ المؤسسة إلى استعمال الأوراق التجارية.

وهي عبارة عن أوراق قابلة للتداول بالطرق التجارية طبقا لأوضاع حددها القانون تمثل قيمة نقدية وتستحق الدفع في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق) أو في مكان معين بموجب الاطلاع أو قبل التعيين.

المبحث الأول: أنواع الأوراق التجارية

أنواع الأوراق التجارية: لقد نص القانون التجاري الصادر بأمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 في الكتاب الرابع على أنواع الأوراق التجارية وهي:

1- السفتجة: هي محرر مكتوب وفق أوضاع شكلية مذكورة في القانون تتضمن أمرا صادرا من شخص هو الساحب إلى شخص آخر هو المسحوب عليه بأن يدفع لأمر شخص ثالث هو المستفيد، مبلغا معيناً بمجرد الإطلاع أو في ميعاد معين أو قابل للتعيين، وتعتبر السفتجة أهم الأوراق التجارية لأنها تتضمن جميع العمليات التي يدور حولها قانون الصرف.³¹ وتفترض السفتجة وجود ثلاثة أشخاص:

أ- **الساحب:** وهو من يحرر الورقة ويصدر الأمر الذي تتضمنه

ب- **المسحوب عليه:** وهو من يصدر إليه هذا الأمر

ج- **المستفيد:** وهو من يصدر الأمر لصالحه.

وتفترض السفتجة وجود علاقات سابقة على إنشائها بين هؤلاء الأشخاص الثلاثة، وتعتبر عملا تجاريا بحسب الشكل طبقا للمادة 3 من القانون التجاري التي تنص بقولها: (يعد عملا تجاريا بحسب شكله: التعامل بالسفتجة بين كل الأشخاص).

فاستنادا إلى هذا النص يعتبر التزام كل شخص وقع على السفتجة عملا تجاريا مطلقا سواء كان هذا الشخص تاجرا أو غير تاجرا وسواء تعلق تحرير السفتجة أو تحويلها بعملية تجارية أو عملية مدنية وهذا طبقا لما قضت به المادة 389 من القانون التجاري بقولها: (تعتبر السفتجة عملا تجاريا مهما كان الأشخاص)

2- السند لأمر: هو محرر مكتوب وفق أوضاع شكلية مذكورة في القانون يتضمن تعهد من طرف محرره، بدفع مبلغ معين بمجرد الإطلاع أو في ميعاد معين أو قابل للتعيين لأمر شخص آخر هو المستفيد، ويختلف السند لأمر عن السفتجة من حيث الشكل إذ السفتجة تفترض وجود ثلاثة أشخاص عند تحريرها، بينما السند لأمر، لا يتضمن عند إنشائه إلا شخصين هما المحرر والمستفيد³² ويستند هو الآخر إلى علاقة سابقة بين هذين الشخصين يصبح فيها المحرر مدينا للمستفيد، فينشأ لأمره سندا يتعهد فيه بدفع قيمة الدين في تاريخ معين، كما يختلف السند لأمر عن السفتجة عملا تجاريا مطلقا، أما الالتزام الثابت في كل منهما، إذ يعتبر الالتزام على السفتجة عملا تجاريا مطلقا، أما الالتزام على السند لأمر فلا يكون عملا تجاريا إلا إذا كان محرر السند تاجر أو صدر السند لأمر فلا يكون عملا تجاريا إلا إذا كان محرر السند تاجر أو صدر السند بمناسبة عملية تجارية.

³¹- سميحة القاويبي الأوراق التجارية الناشر دار النهضة العربية القاهرة 1990، ص12 وأنظر أيضا عباس حلمي القانون التجاري العقود والأوراق التجارية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1983، ص50.

³²- نادية فوضيل "الأوراق التجارية في القانون الجزائري"، دار هومة للنشر، الجزائر، 1998، ص 7.

3- الشيك: هو محرر مكتوب وفق أوضاع شكلية ذكرها القانون ويتضمن أمرا صادرا من شخص هو الساحب إلى شخص آخر هو المسحوب عليه الذي غالبا ما يكون بنكا، بأن يدفع لشخص ثالث هو المستفيد أو لحامله إذا كان الشيك للحامل، مبلغا معيناً بمجرد الإطلاع على الشيك.

ويختلف الشيك عن السفتجة في كونه دائما مستحق الوفاء بمجرد الإطلاع لأنه أداة وفاء فحسب ولا يقوم بوظيفة الائتمان، كما لا يعد عملا تجاريا إلا إذا حرر بمناسبة عمل تجاري أو وفاء لدين من طبيعة تجارية وسواء قام بتحريره تاجر أو غير تاجر، غير أنه إذا قام بتحريره تاجر قامت قرينة على أن الشيك يتعلق بشؤون تجارية ومن ثم يعد عملا تجاريا.³³ غير أن هذه القرينة يمكن دحضها وسائل الإثبات.

لم يقتصر المشرع الجزائري على اعتبار أوراقا تجارية، تلك الأوراق التقليدية التي انتشر صيتها في السوق وفي معاملات التجار سواء على الصعيد الداخلي أو على الصعيد الخارجي بل أضاف أوراقا أخرى وأخضع تداولها للطرق التجارية المعروفة منها التظهير وهذا في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 3 ذي القعدة عام 1413 الموافق (لـ 25 أبريل 1993) متمم ومعدل للأمر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر سنة 1975) والمتضمن القانون التجاري. وتتمثل هذه الأوراق في:

1- سند النقل: وهو عبارة عن صك تجاري يمثل ملكية بضاعة معينة ومحددة يصدر من الناقل الذي يلتزم بتسليمها من المرسل إلى المرسل إليه. وهو قابل للتداول عن طريق التظهير.

2- سند الخزن: هو عبارة عن إيصال أو سند ضمان يمثل بضاعة معينة ومحددة مودعة في مخزن عام أو مخازن عامة، تسلمه هذه الأخيرة لصاحب البضاعة.

3- عقد تحويل الفاتورة: هو عبارة عن عقد محل بمقتضاه شركة متخصصة تسمى (وسيط) محل زبونها المسمى (المنتى) عندما تسدد فورا لهذا الأخير المبلغ التام لفاتورة لأجل محدد ناتج عن عقد وتنكفل بتبعية عدم التسديد، وذلك مقابل أجر.

المبحث 2: وظائف الأوراق التجارية:

تقوم الأوراق التجارية بعدة وظائف منها:

1- هي أداة لإبرام عقد الصرف: ويجمع الفقه³⁴ على أن السفتجة تاريخيا هي التي كانت الوسيلة لتنفيذ عقد الصرف المسحوب بين بلدين، إذ كانت تغني عن الصرف اليدوي، وتجنب الحامل مخاطر نقل النقود من السرقة والضياع. ولكن ظهرت أوراق أخرى تقوم بنفس الدور في إبرام عقد الصرف كالشيك، وحوالة البريد وأوامر النقل الصرفي.

2- هي أداة وفاء: من أهم خصائص الأوراق التجارية أنها أداة للوفاء وفي آن واحد تعد هذه الخاصية الوظيفة الأساسية والجوهرية لكي تصبح أوراقا تجارية شريطة أن يقبلها العرف كوسيلة لتسوية الديون بين التجار، وتحل محل النقود في المعاملات التجارية، كما أنه تكون قابلة عن طريق خصمها لدى أحد

³⁴- أبو زيد رضوان رضوان فايز نعيم رضوان المرجع السابق ص23 وأنظر أيضا حسين النوري دراسة في القانون التجاري (الكبيالة) القانون التجاري البحري (السفينة) مكتبة عين شمس القاهرة ص17

البنوك أن تتحول فورا إلى نقود، وعادة ما تستعمل السفتجة للوفاء بالديون الخارجية وتسهيل المعاملات الخارجية، بينما يغلب استعمال الشيك والسند للأمر في نطاق العلاقات الداخلية.³⁵

3- هي أداة إئتمان: تتضمن الأوراق التجارية أجلا للوفاء، إذ المستفيد منها يأتمن صاحبها أو محررها إلى ميعاد استحقاقها، فلا يلتزم المدين فيها وهو الساحب أو المحرر بأن يرصد للمستفيد أي الدائن أموالا أو بضاعة على سبيل الضمان كما يفعل الكثير من المقرضين.³⁶ فإذا اشترى تاجر بضاعة من آخر، فغالبا ما يمنحه أجلا للوفاء بثمنها، ويقوم المشتري بتحرير ورقة تجارية لمصلحة البائع سواء كانت سندا للأمر أو سفتجة، تستحق بعد أجل معين، والبائع باعتباره الدائن لا يتضرر من ذلك إذ لو احتاج إلى نقود عاجله، فما عليه إلى التوجه إلى أحد البنوك أو تظهير هذه الورقة إلى دائنيه، فيحصل على قيمتها فورا.³⁷

ونشير إلى أننا لو أمعنا النظر، لوجدنا أن الأوراق التجارية تجمع بين وظيفتين متضادتين، فمن ناحية أنها أداة وفاء، مما يستوجب الدفع أو الوفاء بقيمتها فورا، ومن ناحية أخرى أنها أداة إئتمان، وهو منح أجل للوفاء. لكن هاتين الوظيفتين لا يحدث تنافر بينهما، بل كل وظيفة تكمل الأخرى فهما بمثابة جوهر وقوام الأوراق التجارية حتى تيسر المعاملات التجارية، وحتى تقوم بهذه المهمة يجب أن تجمع عناصر الثقة كي يتأكد الوفاء بها عند حلول أجل استحقاقها وقانون الصرف يكفل حماية خاصة لحامل الورقة التجارية ويحصنه ضد كل شيء يحول دون الوفاء في ميعاد الاستحقاق، وإذا كانت الأوراق التجارية أداة للإئتمان فإن الشيك لا يقوم بهذه الوظيفة لأنه لا يتضمن أجلا للوفاء فهو مستحق الوفاء دائما بمجرد الإطلاع.³⁸

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:

للتسديد الأجل تصرفات أخرى يمكن حصرها كالآتي:

- 1- إنشاء الأوراق التجارية
- 2- الاحتفاظ بالورقة التجارية وتحصيلها في ميعاد استحقاقها
- 3- خصم الورقة التجارية لدى البنك
- 4- تظهير الورقة التجارية
- 5- رفض سداد الورقة التجارية
- 6- تجديد الورقة التجارية.

ويبين الشكل التالي كيفية إجراء المعالجات المحاسبية السليمة:

1- إنشاء الأوراق التجارية:³⁹

³⁵- أبو زيد رضوان فايز نعيم رضوان، المرجع السابق، ص25.

³⁶- عليعلي سليمان، المرجع السابق، ص4

³⁷- عباس حلمي، المرجع السابق، ص51

³⁸- علي البارودي، المرجع السابق، ص13، وأنظر حسين النوري، المرجع السابق، ص19.

يتم إنشاء الأوراق التجارية بين الموردين (الساحبين)، وزبائنهم (المسحوبين عليهم) لإثبات الدفع الآجل للمعاملات التجارية، فعند شراء المخزونات على الحساب يتم اتفاق المؤسسة باعتبارها الزبون مع المورد على تاريخ التسديد، وفي إنتظار ذلك التاريخ يمكن للمورد أن يسحب ورقة تجارية على المؤسسة من أجل استخدامها لأغراض مختلفة، كما يمكن للمؤسسة عند بيع المخزونات على الحساب باعتبارها المورد في هذه الحالة أن تقوم بنفس الشيء الذي يقوم به موردها عند الشراء فهي أيضا تستطيع أن تسحب ورقة تجارية على زبونها تستخدمها كذلك لأغراض مختلفة. عند إنشاء الأوراق التجارية يتم التسجيل المحاسبي لها في دفاتر كل من الساحب (المورد) والمسحوب عليه (الزبون) بحيث تعتبر الأوراق التجارية عند إنشائها بالنسبة للساحب السندات المطلوب تحصيلها وتعتبر بالنسبة للمسحوب عليه السندات الواجب دفعها، كما يلي:

***لدى الساحب (المورد):**

القيمة
الاسمية

- لدى
المسحوب عليه (الزبون)

القيمة الاسمية

40- الاحتفاظ بالورقة وتحصيلها في ميعاد الاستحقاق:2

تحتفظ المؤسسة بالأوراق التجارية المستفيدة منها في حافظة خاصة وهي حافظة السندات، لتقوم بتحصيلها في تاريخ استحقاقها ويتم ذلك بإحدى الطريقتين:

2-1- تحصيل مباشر للورقة:

¹- شادي أحمد وآخرون، محاسبة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النشر مصر، سنة 2005، ص77.
⁴⁰- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية دار الهناء للتجليد الفني، مصر، 2009، ص300.

في هذه الحالة يتم تحصيل الورقة التجارية دون أي وسيط خاصة إذا كان الاتصال بين الطرفين ممكناً بسهولة حيث يتوجه حامل الورقة (الساحب) والمسحوب عليه ويقدم له الورقة فيقوم بتسديد قيمتها في تاريخ استحقاقها، ويكون التسجيل المحاسبي لدى الطرفين كالتالي:

- لدى المسحوب عليه (الزبون):

القيمة الاسمية للورقة

- لدى الساحب (المورد)

القيمة الاسمية للورقة

- تحصيل الورقة بتوسيط البنك: 2-2

قد يلجأ حامل الورقة (المستفيد) إلى بنكه ليطلب منه تحصيل قيمة الورقة من طرف المسحوب عليه (الزبون) بدلاً منه، ويتم التسجيل لهذا التوسيط وفق مرحلتين هما:

- ✓ مرحلة ارسال الورقة التجارية للبنك: في حالة صعوبة الاتصال المباشر، تلجأ المؤسسة إلى توسيط بنكها بينها وبين المسحوب عليه من أجل تحصيل قيمة الورقة التجارية.
- ✓ مرحلة استلام (اشعار) كشف من البنك خاص بعملية التحصيل: بتاريخ الاستحقاق يتقدم البنك إلى المسحوب عليه (الزبون) من أجل تحصيل القيمة الاسمية للورقة، ومقابل هذه الخدمة يقوم البنك باقتطاع مبلغ من قيمة الورقة ويعتبر المبلغ المقتطع من قيمة الورقة بالنسبة للمؤسسة الحاملة للورقة من الأعباء ويسجل في الحساب 627 الخدمات المصرفية وما شابهها، أما التسجيل المحاسبي لدى الساحب والمسحوب عليه فيكون كالتالي:

- لدى الساحب (المورد):

القيمة الاسمية
للورقة

{

{ القيمة الصافية

{ مصاريف التحصيل

{ قيمة الرسم

القيمة الاسمية
للورقة

{

{ القيمة الاسمية
للورقة التجارية

3- تداول الأوراق التجارية:

- الخصم التجاري والخصم العقلاني وعلاقتهما 3-1

- خصم الأوراق التجارية: 3-1-1

أ- تعريف الخصم:

" الخصم كعملية يعتبر الإجراء الذي يسمح لحامل الورقة التجارية أن يحولها إلى سيولة وذلك قبل تاريخ استحقاقها وكمبلغ يعبر عن القيمة التي يقطعها البنك أو الجهة التي قبلت تاريخ الخصم على أساس معدل فائدة معين والمدة التي تفصل بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق للورقة".⁴¹

والخصم نوعان تجاري وخصم حقيقي

1- الخصم التجاري: " يعتبر الخصم التجاري الأكثر شيوعا في الاستعمالات ويحسب على أساس القيمة الاسمية الموجودة على الورقة وبتطبيق معدل خصم يحدده البنك للمدة الفاصلة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق للورقة".⁴²

***علاقات الخصم التجاري:**⁴³

أولاً: علاقة قيمة الخصم: الخصم هو الفائدة المحسوبة على القيمة الاسمية للورقة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$E = VN. .$$

حيث:

E: الخصم التجاري

VN: القيمة الاسمية للورقة

N: المدة الفاصلة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق

أي الخصم التجاري = القيمة الاسمية $\times \times$

*ومنه المعدل t يحسب بالعلاقة التالية:

$$E = VN. .$$

ومنه:

$$T =$$

*أما حساب المدة n فيكون بالعلاقة التالية:

$$. E = VN. .$$

ومنه: n=

⁴¹- الأستاذ ناصر دادي عدون، الرياضيات المالية نهائي وجامعي، شعبي التسيير والاقتصاد وتقنيات المحاسبة، الجزء الأول، ص26.

⁴²- الأستاذ ناصر الدين عدون، الرياضيات المالية، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص30.

⁴³- العزازي محمد، وآخرون، التسيير المحاسبي والمالي، السنة الثانية ثانوي، تسيير واقتصاد، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، 2011-2012، ص189.

ثانياً: علاقة القيمة الحالية: القيمة الحالية هي القيمة المتبقية بعد طرح قيمة الخصم من القيمة الاسمية ويمكن حسابها كالتالي:

$$VE = VN - E$$

حيث:

E: الخصم التجاري

VE: القيمة الحالية

VN: القيمة الاسمية

حساب القيمة الصافية للورقة التجارية:

القيمة الصافية للورقة التجارية: القيمة الاسمية – الخصم التجاري

2-1-3-الأجيو:

تعريف الأجيو: هو مجموع ما يقتطعه البنك من القيمة الاسمية للورقة التجارية عند خصمها من طرف المستفيد.

*عناصر الأجيو: يتكون من العناصر التالية:

**الخصم التجاري: وهو الفائدة التي تحتسب على القيمة الاسمية للورقة المخصومة.

**العمولات: هي مبالغ ما يقتطعها البنك من القيمة الاسمية للورقة التجارية لقاء خدمات خصم الورقة التجارية، ونميز نوعين من العمولات:

✓ عمولات ثابتة: هي مبالغ ثابتة غير متعلقة بالزمن، وتحسب بنفس كيفية حساب الخصم التجاري.

✓ عمولات متغيرة: وهي تكون عادة متعلقة بالزمن، وتحسب بنفس كيفية حساب الخصم التجاري

**الرسم على القيمة المضافة: يطبق على مجموع الخصم التجاري مضافاً إليه العمولات الثابتة والمتغيرة.⁴⁴

ب- الخصم العقلاني: " إذا كان الخصم التجاري يطبق فيه المعدل على القيمة الاسمية، فإن الخصم الحقيقي يطبق فيه المعدل على القيمة الحالية، ومنطقياً فإن هذا النوع من الخصم يكون أقل قيمة من التجاري لاختلاف القيمة الاسمية عن القيمة الحالية".⁴⁵

أما علاقات الخصم العقلاني هي نفسها علاقات الخصم التجاري.

4-التسجيل المحاسبي لخصم الأوراق التجارية

⁴⁴- العزازي محمد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص190.

⁴⁵- ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص32.

1-4-التسجيل المحاسبي لخصم الأوراق التجارية:⁴⁶ يمر التسجيل المحاسبي لخصم الأوراق التجارية لدى المستفيد على المراحل التالية:

***المرحلة الأولى:** ارسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل خصمها

***المرحلة الثانية:** استلام كشف الخصم من البنك

*** المرحلة الثالثة:** تحصيل البنك للقيمة الاسمية للورقة التجارية من الزبون بتاريخ الاستحقاق.

✓ **أولاً: المرحلة الأولى:** ارسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل خصمها:

من أجل التمييز بين الأوراق التجارية المرسلة للخصم وتلك الموجودة في حافظة الأوراق التجارية لدى المؤسسة يستعمل الحساب 4132 سندات مخصومة غير مستحقة الأداء، الذي يسجل في جانبه المدين القيمة الاسمية للورقة المرسلة للخصم لدى البنك وذلك بجعل الحساب 4130 سندات في الحافظة دائناً بنفس المبلغ.

ويكون التسجيل المحاسبي لإرسال الورقة التجارية للبنك كالتالي:

القيمة

الاسمية

✓ **ثانياً:**

المرحلة

الثانية: استلام كشف الخصم من البنك

بعد دراسة البنك للورقة التجارية المرسلة إليه وموافقته على خصمها وفقاً لشروط معينة، يقدم للمستفيد المبلغ الصافي للورقة التجارية والذي يعتبر قرصاً في انتظار تحصيل القيمة الاسمية لهذه الورقة من المسحوب عليه عند تاريخ الاستحقاق، ويكون التسجيل المحاسبي لكشف الخصم وفقاً للقيود التالية:

⁴⁶ - العزازي محمد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 194-195.

ويلاحظ أن مبلغ القيمة الاسمية يسجل في الجانب الدائن لحساب 519 المساهمات البنكية الجارية على اعتبار أن المبلغ يعتبر ديناً على المستفيد إلى غاية تسديد المسحوب عليه للورقة بتاريخ الاستحقاق، وفي حالة عدم تحصيل البنك على القيمة الاسمية للورقة من المسحوب عليه عند تاريخ الاستحقاق يقوم باقتطاع قيمتها من الحساب البنكي للمستفيد مباشرة، أما مبلغ القيمة الصافية فيسجل في الجانب المدين من الحسابات الجارية، ويمثل المبلغ الفعلي الذي يحوله البنك إلى حساب من يقوم بخضم الورقة التجارية.

أما بالنسبة للخصم والعمولات فتعتبر من الأعباء التي يدفعها المستفيد للبنك، وهكذا يسجل الخصم التجاري في الجانب المدين من الحساب 661 أعباء الفوائد، أما العمولات فتسجل في الجانب المدين من الحساب 627 الخدمات المصرفية وما شابهها، ويعتبر الرسم على القيمة المضافة قابلاً للاسترجاع ولهذا يسجل في الجانب المدين من الحساب 4456 رسم قابل للاسترجاع.

✓ المرحلة الثالثة: تحصيل البنك للقيمة الاسمية للورقة التجارية من الزبون بتاريخ الاستحقاق:

عند تاريخ الاستحقاق وبعد تحصيل البنك قيمة الورقة التجارية المخصوصة لديه من المسحوب عليه (الزبون)، يشعر البنك المستفيد بذلك وعندها يصبح المبلغ الصافي الممنوح سابقاً للمستفيد عند خصمه الورقة التجارية من حقه ويسقط الدين الذي عليه اتجاه البنك وبالتالي يتم ترصيد الحساب 519 المساهمات البنكية الجارية بأن يسجل في جانبه المدين مبلغ القيمة الاسمية للورقة المخصوصة، كما يرصد الحساب الذي فتح عند إرسال الورقة للبنك من أجل خصمها وهو الحساب 4132 سندات مخصصة غير مستحقة الأداء، وذلك بأن يسجل مبلغ القيمة الاسمية للورقة المخصصة في جانبه الدائن، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

القيمة الاسمية

{

5- تظهير الأوراق

التجارية: 47

يمكن للمؤسسة أن تتنازل عن ملكيتها للورقة التجارية لأحد دائنيها وذلك بتظهيرها للدائن سداداً لمستحقته، على أن تظل المؤسسة ضامنة للمسحوب عليه (الزبون)، حيث يمكن للمحول له الورقة أن يرجع على المنشأة في حالة رفض سداد قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق. ويكون التسجيل المحاسبي للتظهير لدى المظهر والمظهر له كما يلي:

*لدى المظهر:

47- دكتور أحمد نور، والدكتور شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، ص396.

القيمة الاسمية

*لدى المظهر له:

القيمة الاسمية

6- إلغاء الأوراق

التجارية

وتجديدها

6-1- رفض سداد الورقة التجارية:48

من المفروض أن يقوم المسحوب عليه (الزبون) بالسداد ولكن في بعض الأحيان قد يرفض السداد، وعندها يلجأ الساحب (الزبون) إلى إجراء قانوني، ويتكلف في سبيل ذلك مصاريف قضائية يحملها للمسحوب عليه (المدين)، وبالتالي يكون المدين مطالب بسداد قيمة الورقة والمصاريف القضائية. ويكون التسجيل المحاسبي لدى الطرفين كالآتي:

*لدى الساحب (المورد):

القيمة الاسمية +
مصاريف الاحتجاج {
القيمة الاسمية {
مصاريف الاحتجاج {

لدى المسحوب

عليه (الزبون):

القيمة الاسمية للورقة
التجارية {

رجع سبق ذكره، ص 264.

مصارف
الاحتجاج {

القيمة الاسمية +
مصاريف الاحتجاج {

49- تجديد الأوراق التجارية: 7

-تجديد (استبدال) الأوراق التجارية: 7-1

يلجأ المدين إلى دائه من أجل استبدال الأوراق التجارية القديمة المسحوبة عليه بأوراق تجارية جديدة، وذلك في حالات منها عندما يواجه صعوبات مالية في تسديد ديونه فيطالبه بتأخير تاريخ الاستحقاق، كما قد يتجه إليه للتفاوض من أجل تقديم تاريخ الاستحقاق إذا كان يريد التخلص من ديونه وينتج عن هذا التفاوض استبدال ورقة تجارية بورقة تجارية أخرى أو مجموعة من الأوراق التجارية بمجموعة أخرى، وحتى لا ينتج عن عملية الاستبدال ضرر يلحق بالطرفين المدين والدائن، يجب أن يتحقق التكافؤ بين الأوراق التجارية القديمة التي تم استبدالها والأوراق التجارية الجديدة.

7-1-1- تعريف التكافؤ: نقول عن ورقتين تجاريتين أنهما متكافئتين في تاريخ معين إذا تساوت قيمتهما الحالية في ذلك التاريخ مع تطبيق معدل فائدة واحد. فالتكافؤ إذن هو تساوي القيم الحالية للأوراق التجارية القديمة مع القيم الحالية للأوراق التجارية الجديدة في تاريخ التكافؤ.

أ- تكافؤ ورقتين تجاريتين: نقول عن ورقتين تجاريتين تستحقان في تاريخين مختلفين أنهما متكافئتان إذا تم خصمهما بتاريخ معين فكانت لهما نفس القيمة الحالية.

القيمة الحالية للورقة القديمة = القيمة الحالية للورقة الجديدة

من تعريف التكافؤ لتكن القيمة الاسمية للورقتين VN_1 , VN_2 على التوالي، وبتاريخ استحقاقهما n_1 , n_2 وبتطبيق معدل التكافؤ T للورقتين نستطيع أن نكتب:

$$VN_1 = VN_2$$

ونجد:

القيمة الحالية للورقة الأولى = القيمة الحالية للورقة الثانية

ب- تكافؤ مجموعة من الأوراق التجارية مع مجموعة أخرى:

إذا كان مجموع القيم الحالية للمجموعة الأولى من الأوراق التجارية يساوي مجموع القيم الحالية للمجموعة الثانية من الأوراق التجارية وبمعدل تكافؤ T ، فإننا نقول عن هذه الأوراق أنها متكافئة.

49- عيشوش حمزة، المتيسر في التسيير المالي والمحاسبي، دار الكتب العلمية، الجزائر، ص134

إذا رمزنا للمجموعة الأولى من الأوراق التجارية بالقيم الاسمية التالية: $A_1, A_2, A_3, \dots, A_p$ والتي تستحق الدفع خلال $n_1, n_2, \dots, n_n$ يوما على الترتيب ورمزنا للمجموعة الثانية من الأوراق التجارية بالقيم الاسمية التالية: $B_1, B_2, B_3, \dots, B_q$ تستحق الدفع خلال $m_1, m_2, m_3, \dots, m_q$ على الترتيب وكان معدل التكافؤ t فإن معادلة التكافؤ تكتب على النحو التالي:

$$\frac{[A_1 - A_1 \times t \times n_1]}{36000} + \frac{[A_2 - A_2 \times t \times n_2]}{36000} + \dots + \frac{[A_p - A_p \times t \times n_p]}{36000} = \frac{[B_1 - B_1 \times t \times n_1]}{36000} + \frac{[B_2 - B_2 \times t \times n_2]}{36000} + \dots + \frac{[B_q - B_q \times t \times n_q]}{36000}$$

ج- التسجيل المحاسبي لتجديد الأوراق التجارية

*50 التسجيل المحاسبي لتجديد (استبدال) الأوراق التجارية:

يكون التسجيل المحاسبي في حالة استبدال الأوراق التجارية على الشكل التالي:

في دفتر يومية المسحوب عليه:

- إلغاء الورقة القديمة:

القيمة الاسمية

كما يتم
تسجيل مبلغ

العبء وهو الفرق بين قيمة الورقة الجديدة وقيمة الورقة القديمة ويسجل في الجانب المدين من الحساب 661 أعباء الفوائد ويسجل نفس المبلغ في الجانب الدائن من الحساب 401 موردوا المخزونات والخدمات.

الفرق بين
قيمتي الورقتين

• تسجيل
الورقة
الجديدة:

⁵⁰ - عيشوش حمزة، مرجع سبق ذكره، ص 135.

القيمة
الاسمية للورقة
التجارية

في دفتر يومية
الساحب:

- إلغاء الورقة القديمة:

القيمة
الاسمية
للورقة
التجارية

تسجيل الفرق بين
الورقتين: يعتبر الفرق من المنتوجات

الفرق بين قيمتي
الورقتين

تسجيل الورقة
الجديدة:

القيمة الاسمية
للورقة التجارية

المحور السادس: أعمال نهاية الدورة: تتمثل أعمال نهاية الدورة في: اهتلاك وخسائر قيمة التثبيات
، جرد المخزون، جرد العملاء(الزبائن)، جرد الحسابات المالية، مؤونات الخسائر والأعباء.

***اهتلاك وخسائر قيمة التثبيات:**

تشمل حسابات الصنف الثاني أو التثبيات جميع الأصول المعنوية والعينية (المادية) والمالية التي تقع في حيازة أو تحت رقابة الكيان (حتى وإن لم تكن مالكة لها كما في حالة التجهيزات المحصلة بصيغة التمويل بالإيجار) لفترة تزيد عن سنة والتي ينتظر من ورائها تحقيق عوائد مستقبلية، إضافة إلى حسابات الاهتلاك وخسائر القيمة عن التثبيات وتشمل:

- د/20 تثبيات معنوية

- د/21 تثبيات عينية

- د/22 التثبيات الموضوعية موضع امتياز

- د/23 التثبيات الجاري انجازها

- د/26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات

- د/27 تثبيات مالية أخرى

- د/28 اهتلاك التثبيات

- د/29 خسائر القيمة عن التثبيات

علما أن التثبيات المعنوية والمادية تهتك وتتعرض لخسائر القيمة، في حين تتعرض التثبيات المالية لخسائر القيمة لكنها لا تهتك.

1- تعريف التثبيت العيني: " هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية"⁵¹

2- تعريف التثبيت المعنوي: هو أصل قابل للتجديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في أنشطته العادية" مثل: العلامات، برامج المعلوماتية، رفض الاستغلال الأثر،....⁵²

3- تقييم التثبيات: طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم إدراج التثبيات العينية والتثبيات المعنوية في حسابات الأصول عند توفر الشرطين التاليين: - تحقيق منفعة اقتصادية⁵³ مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.

⁵¹ - المادة 121-1 من القرار المؤرخ في 26 يوليو لسنة 2008، يحدد قواعد التقسيم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره.

⁵² - المادة 121-2: المرجع السابق.

*- منافع اقتصادية مستقبلية تعني القدرة على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة أو مقابلات الخزينة لفائدة الكيان.

- تكلفتها قابلة للقياس بشكل موثوق سواء أنتجت المؤسسة لنفسها أو اقتنتها من الغير.⁵⁴

4- قواعد تجميع التثبيات العينية أو الفصل بينها:

1- العناصر ذات القيمة الضعيفة لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيات بل تعتبر كمستهلكات للسنة المالية⁵⁵

2- قطع الغيار ومعدات الصيانة تدرج في الحسابات في شكل تثبيات عندما يكون استعمالها مرتبط بتثبيات عينية أخرى ينتظر من المؤسسة استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

ج- تعالج محاسبا مكونات الأصل التي تختلف في مدة الانتفاع بها وفي وتائر المنافع الاقتصادية التي توفرها بصفة منفصلة (المقاربة بالمكون): والتي تعني تفكيك الأصل الثابت إلى مجموعة من العناصر المهمة والمعتبرة ثم معالجة كل عنصر على حده.

تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والامن كما لو كانت تثبيات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

د- تكاليف التفكيك عند انتهاء مدة حياة الأصل تضاف إلى تكلفة إنتاج التثبيات المعني.⁵⁶

هـ- " تضاف إلى قيمة الأصل التحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة مثل التحسينات المتعلقة بتعديل وحدة الإنتاج مما يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية، تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان.

- تبين أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعايينة سابقا تخفيضا جوهريا.⁵⁷

تقييم التثبيات وتسجيلها المحاسبي:

تقسيم التثبيات عند الوصول عليها بتكلفة الشراء، أو بتكلفة الإنتاج، أو بقيمة الاسهام أو عن طريق التبادل، أما التثبيات المكتسبة مجانا فتقيم بالقيمة الحقيقية (القيمة السوقية⁵⁸) في تاريخ دخولها:

حيث: تكلفة الشراء (تكلفة الحيازة أو الاقتناء):

ثمن الشراء (Ht خارج الرسم) + مصاريف النقل والشحن والتهيئة والتركييب + مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل مصاريف الموثق والخبراء المتخصصين كمصاريف

⁵⁴- المادة 3-121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو سنة 2008- مرجع سبق ذكره.

⁵⁵تنص المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على يمكن معاينة العناصر ذات القيمة المنخفضة التي لا تتجاوز مبلغ 20.000 دج خارج الرسم كأعباء قابلة للخصم للسنة المالية المتصلة بها...

⁵⁶- المادة 4-121 من القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 مرجع سبق ذكره.

⁵⁷- المادة 6-121- المرجع السابق.

⁵⁸- القيمة الحقيقية: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو الخصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

المهندسين + الرسوم غير المشرعة وتستثنى أيضا من تكلفة الاقتناء مصاريف انطلاقا تشغيل الأصل، ومصاريف ما قبل الاستغلال، تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة من تكاليف الاشهار والدعاية، تكاليف الاقتراض (تكاليف قروض الحصول على الأصل، إنتاجه أو بنائه لا تدخل في تكلفة الأصل إلا إذا كانت مدة الانجاز تتجاوز 12 شهرا.

ملاحظات:

1- ثمن الشراء خارج الرسم (HZ) = الثمن الصافي في عقد البيع بعد استبعاد التخفيضات التجارية والمالية.

ونسجل عملية الاقتناء كما يلي:

XX	XX	تثبيات معنوية	40 و/ أو 5	20
	XX	التثبيات المادية		21
	أحد حسابات المجموعة 4 أو أحد الحسابات المالية			

تكلفة الإنتاج = الأعباء المباشرة (مواد مستهلكة + أجور العاملين) + الأعباء غير المباشرة المحتملة للإنتاج - (أعباء المرحلة التجريبية والأعباء العامة والأعباء الإدارية.

XX	XX	تثبيات معنوية	20
		التثبيات المادية	21
		إنتاج مثبت لأصول معنوية	731
		إنتاج مثبت لأصول عينية	732

ملاحظة: قبل التثبيت لا بد أن تسجل أولا المصاريف عند حدودها بحسب طبيعتها كما يلي:

			4/5	6
--	--	--	-----	---

" التثبيات المستلمة كمساهمة عينية: يتم ادراجها بقيمة الاسهام، وقيمة الاسهام هي القيمة التي تحسب على أساسها عوائد المساهمين وهي التي تظهر في عقد تأسيس الشركة والعقود المعدلة له وقد يعتمد على تحديدها على القيمة الحقيقية (العادلة أو السوقية أو البيعية). أو قيمة التثبيات المماثلة".⁵⁹

2x	تثبيات --/--/--	رأس المال شركاء مساهماتهم	101 أو 456	

⁵⁹ - <http://www.onefd.edu.dz>.

ملاحظة:

قبل هذا القيد بالنسبة لل 456/ شركاء مساهماتهم نسجل قيد الوعد بالمساهمة كما يلي:

456	10	شركاء مساهماتهم رأس المال	--/--/--
-----	----	------------------------------	----------

1/ التثبيات المعنوية: تضم الحسابات التالية:

203/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

204/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها

205/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلاوات

207/ فارق الاقتناء

208/ التثبيات المعنوية الأخرى.

203/ لا يمكن اقتناء هذا التثبيت وإنما يتم توليده داخليا ويسجل ضمن هذا الحساب كل الأعباء المنفقة على مشاريع البحث والتي يمكن تثبيتها في تاريخ لاحق إذا توفرت فيها الشروط الثلاث التالية (مجتمعة مع بعضها).

1- ".... إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على خطوط كبيرة لتحقيق مردودية شاملة"

2- " إذا كان الكيان ينوي أو يمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات أو استعمالها أو بيعها".

3- "إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة".⁶⁰

أما إذا لم يتحقق شرط من الشروط السابقة فهي لا تثبت وتبقى مجرد مصاريف.

نسجل 203/ على مرحلتين:

1- تسجيل الأعباء حسب طبيعتها ضمن المجموعة السادسة في الجانب المدين مقابل أحد الحسابات المالية أو 40/ في الجانب الدائن.

2- تثبيت الأعباء المعتمدة: إذا توفرت هذه الأعباء على الشروط المذكورة آنفا ثبت بجعل 203/ مدينا بالأعباء المعتمدة مقابل 731/ إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا.

ملاحظة: وفق النظام المحاسبي المالي يمكن التمييز في نفقات البحث ونفقات التطوير: فالأعباء المتعلقة بالبحث (الأعباء المنفقة قبل تحقق الشروط الثلاث) والمدرجة خلال السنة الحالية أو السنوات السابقة لا

⁶⁰ - المادة 14-121 المرجع السابق

يمكن دمجها في تكلفة التثبيت المعني أما مصاريف التطوير فتثبت وخلال مرحلة التطوير تكون الشروط قد تحققت.

أما إذا لم تتمكن المؤسسة من الفصل بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير يتم تثبيت كل المصاريف علما أنه " لا توجد طريقة ثابتة للتفرقة بين أعباء البحث وأعباء التطوير، لكن خبرة القائمين على المشروع بإمكانها معرفة زمن الانتقال من المرحلة الأولى إلى المرحلة الثانية".⁶¹

مثال: دفعت مؤسسة مصاريف لتطوير منتجها الرئيسي نظرا لتحديات السوق وكانت هذه المصاريف:

- مصاريف الدراسات والابحاث 30.000 دج، مواد أولية مستهلكة 70.000 دج، تم الدفع بشيك. بعد نجاح عملية التطوير وتحقق الشروط المنصوص عليها كان م م قررت المؤسسة تثبيتها.

70.000 30.000	مواد أولية مستهلكة الدراسات والأبحاث	601 617
70.000 30.000	مواد أولية البنك	31 512
100.000	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203
100.000	إنتاج مثبت لأصول معنوية	731

ح204/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها: يختلف أسلوب المعالجة المحاسبية لهذا الحساب حسب كيفية الحصول عليه:

1/ عند اقتناء برامج المعلوماتية: يسجل في الجانب المدين وبشكل مباشر من ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها كلفة شراء البرامج أو الرخص المتعلقة باستخدامها مقابل أحد الحسابات المالية أو ح/404 مورد التثبيتات دائن.

2/ عند إنتاج البرامج من قبل المؤسسة: في هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية على مرحلتين:

*تسجيل مصاريف الإنتاج حسب طبيعتها في حسابات الصنف(6) مقابل أحد الحسابات المالية أو الدائنون دائن.

*تثبيت الأعباء المعتبرة: عند تحقق البرامج وبداية استخدامها يجعل ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدين بالأعباء المعتبرة مقابل ح/731 إنتاج مثبت لأصول معنوية دائن.

مثال02: بتاريخ 03/01/09: اقتنت المؤسسة (x) حقوق استخدام برنامج إعلام آلي 12000 دج على 10-01-09: انتجت بوسائلها الخاصة برنامج إعلام آلي ما تطلب أجور عاملين 50.000 دج بشيك بنكي.

⁶¹- نصر الدين عيسوي " المحاسبة المالية المعقدة2"، مؤسسة نوميد غراف للنشر والاشهار- قسنطينة2014.

03/01/09

12000	12000	ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/ موردو التثبيات "اقتناء برامج إعلام آلي"	404	204
-------	-------	--	-----	-----

50.000	50.000	ح/ أجور المستخدمين 10/01/09 10/01/09	512	631
50.000	50.000	ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها ح/ إنتاج مثبت لأصول معنوية	731	204

ح205/ الامتيازات والحقوق المعادلة والبراءات والرخص والعلامات:

يسجل في الجانب المدين في هذا الحساب المبالغ التي تدفعها المؤسسة كحقوق للغير نتيجة لتملكها (أو ايجارها) لبراءة اختراع ورخص وعلامات أنتجها أو طورها الغير، كحقوق التأليف والعلامات التجارية... الخ مقابل أحد الحسابات المالية أو موردو التثبيات دائن.

ح207/ فارق الاقتناء: أرى أن يقسم هذا الحساب كالتالي:

الحساب 2070- فرق الاقتناء

الحساب 2071- محل تجاري: بداية نشير إلى أن (ن. م.م) لم يخصص حسابا خاصا بالمحل التجاري رغم أهمية مثل هذه الأصول في المؤسسة الفردية الجزائرية، وكذلك ما جاء في المادة 2-121 من (ن. م. م) من أن المحل التجاري هو تثبيت معنوي.

لقد عرفت المادة 78 من القانون التجاري المحل التجاري كالتالي: " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري. ويشمل المحل التجاري إلزاما عملاءه وشهرته، كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لاستغلال المحل التجاري كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الايجار والمعدات والآلات والبضائع وحق الملكية الصناعية والتجارية كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك".

أما (ن. م. م) وفي الملحق الثالث الخاص بتعريف المصطلحات المحاسبية، فقد عرف المحل التجاري (حيث استخدم في النسخة العربية مصطلح الأموال وليس المحل التجاري) كالتالي " العناصر المعنوية من المحل التجاري (بما فيها حق الكراء) التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة منفصلين في الميزانية وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقته الكامنة".

والمقصود بالمحل التجاري (le fonds commercial) هي فقط العناصر المعنوية للمحل وبصفة خاصة ما يلي: العملاء، الاسم التجاري، شهرة المحل، حق الايجار، أما الأصول المادية من بضاعة ومعدات فإنها لا تسجل في الحساب 2071، بل تسجل بالحسابات الخاصة بها. ويتم تقسيم المحل التجاري (يمكن تسميته أيضا شهرة المحل) كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر الشراء للمؤسسة مع القيمة الحقيقية (العادلة أو السوقية لصافي موجوداتها حيث:

المحل التجاري (شهرة المحل) = سعر اقتناء المؤسسة – القيمة الصافية للأصول.

الحساب 208- تثبيطات معنوية أخرى

مثال: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية):⁶²

- 1- شراء حق استغلال نموذج صناعي 10.000 على الحساب
- 2- شراء محل تجاري 50.000 بشيك ضم ما يلي: المباني 10.000، أرض المحل 20.000، المعدات 5000، الباقي هو قيمة العناصر المعنوية للمحل.

الحل:

10.000	10.000	 د/205 حقوق امتياز 1 د/404 موردو التثبيطات شراء حقوق استغلال نموذج
50.000	1 10.000 20.000 5000 15000	 د/211 أراضي د/213 مباني د/215 معدات وأدوات د/2071 محل تجاري د/512 البنك شراء محل تجاري

ويتفرع د/21 التثبيطات العينية إلى الحسابات الفرعية التالية:

- د/211 أراضي: وينقسم بدوره إلى: أراضي البناء، مقالع ومناجم، أراضي مهياة، أراضي أخرى،
- د/212 عمليات تهياة وترتيب الأراضي: يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل ضمن تكلفة شراء الأراضي كحفر أبار السقي.
- د/213 مباني: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:
 - د/21311 مباني صناعية – د/21315 مباني إدارية وتجارية
 - د/21318 مباني أخرى - د/2135 تركيبات عامة وتهيئات للمباني

⁶²- المرجع: عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد) دار النشر جيطلي الطبعة 2، 2011 برج بوعريبيج الجزائر، ص71.

- د/2138 منشآت قاعدية مثل الطرق والسدود
- د/2015 تركيبات تقنية: معدات وأدوات صناعية وينقسم إلى
 - د/2154 معدات صناعية - د/2155 أدوات صناعية
 - د/2157 تهيئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية
- د/218 تثبيطات عينية أخرى:
 - د/معدات نقل - د/2183 معدات مكتب - د/2184 أثاث - د/2186 أغلفة متداولة

*وتختلف المعالجة المحاسبية لعملية الحصول على التثبيطات العينية تبعاً لأسلوب حيازتها كما يلي:

1/ حالة اقتناء التثبيطات العينية من الغير في هذه الحالة يجعل حساب التثبيط المعني مدين بتكلفة الشراء مقابل أحد الحسابات المالية أو مورد التثبيطات دائن.

2/ حالة الإنتاج بالوسائل الخاصة للمؤسسة: تتم المعالجة في هذه الحالة على مرحلتين:

- أولاً: تسجيل الأعباء المحتملة لإنجاز التثبيط حسب طبيعتها (صنف 6)
- ثانياً: يجعل حساب التثبيط المحقق مدين بقيمة الأعباء المعتبرة مقابل د/732 إنتاج مثبت لأصول عينية دائن.

مثال 04: إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة (y) خلال سنة N

- 1- شراء قطعة أرض بمبلغ 800.000 دج، قدرت مصاريف عقد الأرض ب 60.00 دج سددت كل المبالغ بشيك بنكي.
- 2- اقتناء معدات صناعية بمبلغ 300.000 دج على الحساب مصاريف نقلها 5000 دج مصاريف تركيبها 10.000 دج سدد الأعباء نقداً.
- 3- انجزت مبنى إداري بوسائلها الخاصة تطلب مواد أولية 50.000 دج أجور العاملين 100.000 دج "ش ب"

211	512	د/ أراضي د/ البنك و ح ج	1	860.000	860.000
2154	404 53	د/ معدات صناعية د/موردو التثبيطات د/ الصندوق	2 3	315000	300.000 15000
601 631	31 512	د/ مواد ولوازم مستهلكة د/ أجور المستخدمين د/مواد ولوازم د/ البنك و ح ج		50.000 100.000	50.000 100.000
21315	732	د/ مباني ادارية // د/ إنتاج مثبت لأصول عينية		150.000	50.000

--	--	--	--	--

حالات تطبيقية: 1- حيازة التثبيات العينية:

المثال الأول: قامت إحدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة باستيراد آلة انتاج حيث تظهر لنا تكلفتها كما يلي: (معدل الرسم على القيمة المضافة) 19%.

- 1- سعر الشراء: 18750 أورو.
- 2- سعر الصرف بتاريخ الجمركية 98,5 دج ل 1 أورو.
- 3- رسوم السحب (رسوم ثابتة) 10000 دج.
- 4- الحقوق الجمركية 15%.
- 5- أجرة الشحن والتأمين: 153125 دج.
- 6- انجاز بلاط من الاسمنت 297500 (متضمنة للرسوم).
- 7- عمولة وكيل الشحن 38150 دج (معدل الرسم المتضمن 9 %).
- 8- مصاريف النقل والتفريغ: 136850 متضمنة للرسم.
- 9- تكاليف تكوين المشغلين 95375 دج (معدل الرسم المتضمن 9 %).
- 10- تكاليف التركيب والبدء: 185000 دج.

المطلوب: ايجاد تكلفة الحيازة وكذا المبلغ الواجب الدفع. علما أن المؤسسة استفادت من تخفيض قدره 85000 دج بعد حصولها على الآلة وتشغيلها.

البيان	كيفية الحساب	العناصر التي تدخل في تكلفة الحيازة (HT) (دج) (خارج الرسم)	العناصر التي لا تدخل في تكلفة الحيازة وتعتبر مصاريف (دج)
سعر شراء الآلة	$98,5 \times 18750$	1846.875	
رسوم السحب (رسم ثابت)		380.00 0	10000
أجرة الشحن والتأمين	153125×1	153125	
الحقوق الجمركية	$(1846875 + (153125 \times 0,15) \times 2000000 \times 0,15)$	57000	300.000
انجاز بلاط من الاسمنت	$1,19 \div 29750$	47500	250000
أتعاب وكيل الشحن	$1,09 \div 38150$	3150	35000
مصاريف النقل والتفريغ	$136850 / 1,19$	21850	115000
تكاليف التكوين	$1,07 \div 95375$		87500
تكاليف التركيب والبدء		35150	185000
		544650	28885.00 0
التخفيض		(16150)	(85000)
تكلفة حيازة التثبيت		528500	2800.000 +

3328500

ملاحظة: لم يتم الاتفاق على إعادة تهيئة الموقع.

المصدر: محاضرات الأستاذ حطاب عبد العزيز، المستوى 2 الغرفة التجارية بقسنطينة.

332850 0	2800.000 528500	البنك	512	215 445
97690	10000 190 87500	ح/ خدمات مصرفية ح/ TVA ح/ أعباء المستخدمين الأخرى ح/ البنك	512	627 4456 638

ملاحظة: يكون الرسم على القيمة المضافة مسترجع على التثبيات الموجهة للإنتاج وفي حالة كون الرسم على القيمة المضافة ير قابل للاسترجاع على التثبيات فإنه يضاف إلى التكلفة.

في حالة ما إذا تم الاتفاق على إعادة تهيئة الموقع، (إزالة بلاط الاسمنت يكون القيد: نفترض أن مصاريف إعادة التهيئة: 200.000).

2800.000	ح/ 2150
200.000	ح/ 2151
528500	ح/ 445
3328500	ح/ البنك
200000	ح/ 15

مثال 02: حيازة التثبيات العينية:

1. في 20/11/ N تم دفع تسبيق بقيمة 5000 دج إلى مؤسسة A بواسطة شيك بنكي مقابل طلبية خاصة بمكيف صناعي.

5000	5000	/..20/11/..... التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات	512	238
5000		البنك		

		البيان: تقديم تسبيق بشيك بنكي		
--	--	-------------------------------	--	--

2. وصلت فاتورة رقم N/001 في N/12/21 من المورد (المؤسسة R تتعلق بالطلبية (أ) وكانت تحتوي على البيانات التالية:

- ثمن المكيف H.T = 55000 دج
 - مصاريف التركيب = 1700 دج
 - = المبلغ الإجمالي (H.T) = 56700 دج
 - تخفيض تجاري 10 = 5670 دج
 - % الصافي التجاري (H.T) = 51030 دج
 - خصم مالي 2% = 1020.6 دج
 - الصافي المالي (H.T) = 50009.4 دج
 - T.V.A 19% = 9501.786 دج
 - = المبلغ الإجمالي (T.T.C) = 59511.186 دج
- التسبيقات التي تم دفعها = 5000 دج (ترصيد التسبيق الذي دفعه في البداية)
وعليه فالمبلغ الواجب الدفع = 53511 دج، مع العلم أن التسديد يتم خلال 30 يوم.

التسجيل المحاسبي:

		/..21/11/.....		
	50009.4	معدات وأدوات		215
	9501.786	T.V.A		445
5000		تسبيقات على طلبيات	238	
54511.186		موردي التثبيتات	404	
		البيان: نقل ملكية المكيف عن طريق الفاتورة رقم N/001		

* المصدر: ندوة تكوين الأساتذة الثانويين

مثال 03: شراء سيارة سياحية

في N/01/10 وصلت فاتورة من مؤسسة C تحمل رقم N/002 تتعلق بشراء سيارة سياحية TVA غير مسترجعة من المورد G والتسديد بعد 30 يوم من هذا التاريخ وتحتوي الفاتورة على البيانات التالية:

- قيمة السيارة خارج الرسم = 13720 دج
- تخفيض تجاري 10% = 1372 دج
- = الصافي التجاري خارج الرسم = 12348 دج
- T.V.A 19% = 2346.12 دج
- المبلغ الإجمالي (T.T.C) = 14447.16 دج

+ قيمة البنزين (plein d'ess) = 200 دج (ح/607 مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات)
 + رسم البطاقة الرمادية = 800 دج (حقوق التسجيل ح/645 ضرائب ورسوم أخرى.
 = المبلغ الواجب الدفع: 15447.16 دج.

15694.12	14694.12 200 800	/10/01/..... معدات النقل مشتريات غير مخزنة ض. ورسوم أخرى موردي التثبيتات البيان: نقل ملكية معدات النقل عن طريق الفاتورة رقم N/002	404	218x 607 645
----------	------------------------	--	-----	--------------------

*ندوة تكوين الأساتذة الثانويين

الفصل بين تكاليف الأرض والمباني:⁶³

مثال: 1

أقتنت شركة البترول أرض لبناء مركز جديد لتكوين عمالها:

مصاريف اقتناء الأرض تظهر كماي يلي:

تعزير المختص في علم الهندسة: 350000 دج

أتعاب الموثق: 750.000 دج

الضمانات السابقة للأرض: 100.000 دج

ثمن شراء الأرض: 1000.000 دج

مصاريف هدم عمارة موجودة على الأرض 600.000 دج

المبلغ المسدد لشركة لبناء المركز: 10.000.000 دج

مصاريف عقد صيانة المصعد: 30.000 دج

عمولة السمسار: 500.000 دج

⁶³ - INTEC محاضرات تكوين عمال سونطراك.

مصاريف اصلاحات الباب الأمامي للمبنى الجديد: 15000 دج

*فوائد مسددة على قرض مرتبط ببناء المركز الجديد خلال فترة البناء: 200.000 دج

مدة استعمال المبنى والأرض 35 سنة، علماً أن الشركة تنوي بيع التثبيت والمباني خلال 20 سنة

1- ما هو المبلغ المثبت

2- ماهي مدة الاهتلاك.

الحل:

المبلغ المثبت:

تقرير المختص في علم الهندسة 350.000 دج

أتعاب الموثق: 750000 دج

الضمانات السابقة للأرض 100000 دج

سعر اقتناء الأرض 1000.000 دج

هدم العمارة السابقة 600.000 دج

المبلغ المسدد لشركة البناء 10.000.000 دج

عمولة السمسار 500.000 دج

فوائد قرض البناء 20.000 دج

المبلغ المثبت 13500000

مصاريف عقد المصعد 30.000 دج

لا تثبت إنما تسجل مصاريف

اصلاح بداية العمارة الجديدة 15000 دج

المبلغ المثبت هو المبلغ الإجمالي للأرض والمبنى الخاص به كما يلي:

لكل منهما المبلغ

خاصة بالمبنى

10.000.000

قيمة البناء

200.000

فوائد البناء

10200.000 دج

المجموع

ثمن اقتناء الأرض: 100.000

100.000	ضمانات الأرض
600.000	هدم المبنى القديم
750.000	أتعاب الموثق
500.000	عمولة السمسار
<u>2950.000</u>	

المصاريف الثابتة من المبلغ المثبت (تقرير المختص في علم الهندسة)

تقسم بين المبنى والأرض كما يلي:

$$\begin{array}{l} \text{التسجيل الخاص} \\ \text{بالأرض} \end{array} \left\{ \begin{array}{l} 350.000 \times 2950.000 / (2950.000 + 10200.000) = 78517 \\ 350.000 \times 10200.000 / (10200.000 + 2950.000) = 271483 \end{array} \right.$$

تكلفة اقتناء الأرض = 2950.000 + 78517 = 3028517 دج

تكلفة المبنى = 10200.000 + 271483 = 10471483 دج

مدة الاهتلاك: بما أن الشركة تنوي التنازل عن التثبيت خلال 20 سنة، فالمدة النفعية هي 20 سنة.

ويصبح قسط الاهتلاك السنوي للمبنى: = 523574 دج

أما الأراضي فلا تهتك.

أمثلة حول المقاربة: تفكيك التثبيت المعني

مثال 1: اقتنت المؤسسة (س) معدات تقنية بقيمة 1600.000 دج بشيك مدتها النفعية 15 سنة، هذه المعدات تتوقف كل 3 سنوات لمدة شهر من أجل الصيانة المقدرة بـ 120.000 دج: TVA 19%

يتم تفكيك هذه المعدات إلى العناصر التالية:

$$\begin{array}{l} \text{عنصر المعدات التقنية } (160.000 - 120.000) \\ \text{دج 1600.000} \left\{ \begin{array}{l} = 1480.000 \text{ دج} \\ \text{عنصر الصيانة} = 120.000 \text{ دج} \end{array} \right. \\ \text{وتكتب القيد التالي في اليومية:} \end{array}$$

حـ/ 2150 معدات صناعية 1480.000

2151 // صناعية (صيانة) 0120.000

44562 TVA على التثبيات 304000

إلى حـ/ البنك 1904000

مثال 02:

في 10-17- اشترت مؤسسة آلة ضغط بقيمة 14000 دج حيث قدر الهيكل بـ 8000 دج (HZ) وقدر المحرك بـ 6000 دج خارج الرسم، أما 19% TVA.

17/10 / ن				
16660	8000	معدات وأدوات (الهيكل)	2150	
	6000	معدات وأدوات (المحرك)	2151	
	660	TVA	4456	
		موردي التثبيات	404	2

*يتم اهتلاك كل عنصر على حدة

التثبيات في شكل امتياز (حساب 22)⁶⁴

" يفتح حساب 22 ويذكر فيه كل التثبيات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز (الممنوح له). كما ينقسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيات في شكل امتياز.

ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤولية لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوي من مستعملي الخدمة العمومية.

كما تطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال على العقود التي تمت بصفة إلى الامتياز، والعمليات المتعلقة بهذا الأخير تدرج في حسابات صاحب الامتياز (الممنوح له)، غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام".

وحسب النظام المحاسبي المالي: يتفرع الحساب 22 التثبيات في شكل امتياز إلى الحسابات الفرعية التالية: ح/221 الأراضي الممنوح امتيازها، ح/222 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها.

⁶⁴ - كتوش عاشور: " المحاسبة العامة" أصول ومبادئ وآليات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

ح/223 المباني الممنوح امتيازها، ح/225 المنشآت التقنية الممنوح امتيازها، ح/228 التثبيات الأخرى الممنوح امتيازها، ح/229 حقوق مانح الامتياز.

"علاوي لخضر: " المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF"، الأوراق الزرقاء (PAGE Bleues) الجزائر، 2014"، ص53،54،55.

*التسجيل المحاسبي للتثبيات الممنوح امتيازها:

من خلال إدراج التثبيات الممنوح امتيازها في الحسابات يراعي الفرق بين: التثبيات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء. في حالة الحصول على حق الامتياز عن طريق الرشاء يسجل من الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل الحسابات المالية (الحسابات 51/53) وفي آخر كل دورة مالية يسجل القسط السنوي للاهلاك.

مثال تطبيقي:

خلال سنة 2012 تعاقدت مؤسسة صناعية مع البلدية من أجل منحها آلة حفر في إطار عقد امتياز، تضمن العقد قيمة الآلة والمقدرة بمبلغ 1.000.000 دج ومدة الامتياز 10 سنوات.

تم دفع عن طريق البنك.

تسجيل العمليات في اليومية:

228	ح/ التثبيات العينية الأخرى الممنوح امتيازها	1.000.000
512	ح/ بنوك الحسابات الجارية	1.000.000

تسجيل الحصول على آلة حفر في إطار الامتياز

في نهاية السنة سجلت المؤسسة أعباء اهتلاك الآلة كالتالي:
بافتراض مدة التعاقد تساوي مدة الاهتلاك.

القسط السنوي للاهلاك = 1.000.000 / 10 سنوات = 100.000 دج
تسجيل العمليات في اليومية:

6828	ح/ مخصصات اهتلاك ت ع الممنوح امتيازها	100.000
2828	ح/ اهتلاك ع إ الممنوح امتيازها	100.000

تسجيل أعباء اهتلاك الآلة

قسط الاهتلاك الأول في 31/12/2012

في نهاية الـ 10 سنوات: نسجل القيد التالي:

2828	31/12/2012 اهتلاك ت ع ممنوح امتيازها ت ع ممنوح امتيازها	1.000.000	1.000.000
228			

التثبيطات الممنوح امتيازها بصفة مجانية:

وفي مقابل الأصول الموضوعه محل امتياز مجاناً من قبل مانح الامتياز يسجل في الجانب الدائن ضمن الحساب فرعي للحساب 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في خصوم الميزانية (خصوم غير جارية).

وفي نهاية كل دورة مالية، على أساس مدة العقد، يقوم المستفيد من الامتياز بدفع اتاوة الامتياز المحددة في العقد بمقابل الحساب 651 "اتاوات مترتبة على الامتيازات".

يصبح الحساب 229 مديناً بواسطة الجانب الدائن من الحساب 282 "اهتلاك التثبيطات الموضوعه موضع الامتياز" كلما تمت الاهتلاكات المطبقة، وعند انتهاء مدة عقد الامتياز، يكون للحساب 229، رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيطات الموضوعه موضع امتياز.

ويتم ترصيده عند ارجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والاهتلاك المعنية.

مثال تطبيقي:

خلال سنة 2012 تعاقدت مؤسسة الاسمنت مع البلدية من أجل منحها قطعة أرض خارج الولاية لاستعمالها كمقلع للحجارة في إطار عقد امتياز، مدة الامتياز 6 سنوات في مقابل إتاوة سنوية بمبلغ 200.000 دج.

قدر مخزون الحجارة بالأرض بمبلغ 6.000.000 دج

يتم دفع الإتاوات عن طريق الصندوق.

تسجيل العمليات في اليومية:

221 ح/ الأراضي الممنوح امتيازها 6.000.000

229 ح/ حقوق مانح الامتياز 6.000.000

تسجيل الحصول على أرض في إطار الامتياز

651 اتاوات مترتبة على الامتيازات 200.000

53 الصندوق 200.000

في نهاية السنة سجلت مؤسسة الاسمنت أعباء اهتلاك الأرض كالتالي: بافتراض مدة التعاقد تساوي مدة اهتلاك الأرض ومنه القسط السنوي للاهتلاك $6.000.000/6 = 1.000.000$ دج

تسجيل العمليات في اليومية:

229 حقوق مانع الامتياز 1.000.000

إلى ح/ 2821 اهتلاك الأراضي الممنوح امتيازها 1.000.000

عند نهاية المدة وارجاع الأصل

2821 اهتلاك الأراضي الممنوح امتيازها 6.000.000

221 الأراضي الممنوح امتيازها 6.000.000

رابعاً: د/23 التثبيتات الجاري انجازها

يهدف هذا الحساب إلى إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة أو في طور الانجاز في نهاية الدورة المحاسبية (31/12) وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تمنحها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيتات ما. ويتفرع هذا الحساب إلى

د/232 التثبيتات العينية الجاري انجازها

د/237 التثبيتات المعنوية الجاري انجازها

د/238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات

* ويسجل بحسابات تثبيات قيد الإنجاز تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل انجازها في نهاية السنة سواء أكانت منجزة من طرف المؤسسة أو في طرف الغير

أولاً: حالة انجاز التثبيتات من قبل الغير: في نهاية السنة يجعل د/ أو د/237 مدين مقابل د/404 أو أحد الحسابات المالية دائناً بتكلفة الأشغال التي تم انجازها وعند استلام التجهيزات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام يرصد حساب تثبيات قيد الانجاز بجعله دائناً مقابل الحساب المعني د/20 أو د/21 مديناً.

ثانياً: انجاز التثبيتات من قبل المؤسسة: في نهاية الدورة يجعل أحد الحسابات د/232 أو د/237 مديناً والحساب 73 انتاج مثبت (بأحد فروعه) دائناً بتكلفة الجزء الذي تم انجازه من التثبيتات.

* وتسجل التسبيقات والأقساط على طلبات التثبيتات في الجانب المدين من د/238 مقابل أحد الحسابات المالية (51-31) دائناً.

ملاحظة: يمكن للحساب إدراج التسبيقات في د/ ترعي الحساب 40 (409) شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب إلى د/23 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان التثبيتات.

مثال 05: إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة (2) خلال سنة 2007.

- 03/06/2007: اتفقت مع المقاول (A) على انجاز مباني صناعية لصالحها بتكلفة 100.000 دج. وسددت للمقاول تسبقاً على ذلك بقيمة 40.00 دج بشيك بنكي وكانت تكلفة الأشغال بهذه المباني تبعا للفواتير المقدمة من قبل المقاول في نهاية السنة 70.000 دج.
- 15/06/2007 شرعت بإنجاز معدات صناعية بوسائلها الخاصة للاستخدام الذاتي. حيث تطلبت هذه المعدات التي لم تكتمل حتى نهاية السنة موارد أولية 10.000 دج وأجور سدد بشيك 20.000 دج أما خلال سنة 2008 فقد قامت المؤسسة بالعمليات التالية:
- 13/06/2008: استلمت المؤسسة المباني كاملة وسدد للمقاول ما بقي بذمتها نقداً

- 25/06/2008: اكملت المعدات الصناعية وتطلب ذلك مواد 5000 دج وأجور سددت بشيك بنكي 15000 دج.

المطلوب: سجل العمليات السابقة في يومية المؤسسة (Z)

الحل 05: تسجيل العمليات الخاصة بالمبنى الصناعي

03/06/200

40.000	40.000	ح/ تسبيقات وحسابات مدفوعة على طلبات التثبيات ح/ البنك و ح ج " تسديد تسبيق بشيك رقم..."	512	238
70.000	70.000	ح/ تثبيات عينية قيد الانجاز ح/موردو التثبيات " تكلفة التثبيات قيد الانجاز"	404	232
70.000 40.000 60.000	100.000 70.000	ح/ مباني صناعية ح/موردو التثبيات ح/تثبيات عينية قيد الانجاز ح/ تسبيقات وحسابات مدفوعة ط ت ح/ الصندوق " استلام وتسديد قيمة المباني الصناعية"	232 238 53	2131 1 404

تسجيل العمليات الخاصة بالتجهيزات

--/--/--

ح/ 238 نسجل ح/238 في الجانب المدين مقابل أحد الحسابات المالية في الجانب الدائن، وعند الحصول على التثبيت يرصد في الجانب الدائن.

مثال 1: في N /1/11 تم دفع تسبيق 6500 دج إلى المؤسسة (س) بشيك بنكي مقابل طلبية خاصة بمعدات وأدوات.

ح/ 238 تسبيقات وأقساط مقدمة على طلبيات التثبيتات 6500

512 البنك 6500

3- وصلت فاتورة رقم ... في N/10/12 من المورد (ج) تتعلق بالطلبية السابقة وكانت تحتوي على مايلي:

ثمن المعدات (HT)	60.000 دج
م التركيب	1500
المبلغ الإجمالي (HT)	61500
تخفيض تجاري 10%	6150
الصافي التجاري	55350
خصم مالي 3%	1660.5
الصافي المالي (HT)	57010.5
التثبيتات الموجهة لانتاج TVA مسترجعة	10831.995
TVA 19%	67842.495
التسبيقات التي تم دفعها = 6500 دج (ترصيد التسبيق الذي تم وعليه المبلغ الواجب الدفع:	

215	57010.5			
4456	10831.995			
2				6500
			238	61342.495
			404	

مثال 1: إليكم المعلومات التالية لمراحل إنجاز دواء من طرف أحد المخابر الوطنية الممتد على أساس 4 سنوات:

السنوات	2010	2011	2012	2013
الأعباء	200.000	300.000	500.000	1000.000
البيان	بحث	بحث	تطوير	تطوير

الحل:

خلال سنتين 2010 و 2011 نسجل الأعباء الممنقة حسب مايلي:

6X			200.000	
5				200.000
أو / و				
40				

2011 خلال

300.000	300.000	المصروف المعني الحسابات المالية الموردون والحسابات المتشابهة	5 أو / و 40	6X
---------	---------	--	-------------------	----

ولا تثبت هذه الأعباء لأنها متعلقة بمرحلة مصاريف البحث تبقى مجرد خلال سنة 2012 نسجل القيدتين
التالين:

			5 أو / و 40	6X
--	--	--	-------------------	----

31/12/201

500.000	500.000	إنتاج جاري لأصول معنوية إنتاج مثبت لأصول معنوية	731	237
---------	---------	--	-----	-----

خلال سنة 2013 نسجل القيدتين

1000.000	1000.000		5 أو / و 40	6X
----------	----------	--	-------------------	----

31/12/201

500.000 1000.000	1500.000	مصاريف التنمية القابلة للتطوير إنتاج جاري لأصول معنوية إنتاج مثبت لأصول معنوية	237 731	203
---------------------	----------	--	------------	-----

نثبت فقط مراحل التطوير (2012 و 2013)

التبثبات المالية: هي تلك القيم المنقولة، (الأسهم والسندات والديون - الأصول المالية) التي يكون
للكيان القدرة والرغبة في الاحتفاظ بها لفترة تتجاوز الدورة المحاسبية أو إلى تاريخ استحقاقها. طويل

الأجل وتسجيل في الحسابين د/26- مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات، و د/27- تثبيات مالية أخرى.

ملاحظة: يتم تسجيل القيم الموظفة (الأسهم والسندات والديون) قصيرة الأجل ضمن الحساب 56 حيث أن الهدف من اقتنائها هو تحقيق الربح في الأجل القصير.

تقييم الأصول المالية: تقيم عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها كما يلي: سعر الشراء + المصاريف التابعة لعملية الشراء (مثل مصاريف البنك، مصاريف الوسطاء، الرسوم غير المسترجعة...) ⁶⁵

د/26: مساهمات وحسابات ملحقة بمساهمات: هي تلك المساهمات والحصص الاجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة وكذا الاقراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

د/261: سندات الفروع المنتسبة: يسجل في الجانب المدين من هذا الحساب تكلفة اقتناء سندات المساهمة التي تكتنيها المؤسسة من احدى الفروع التابعة بموجب ملكيتها لحصة تتجاوز 50% في رأس مالها وذلك بهدف ممارسة نفوذ أكبر حيث تعتبر سلطة القرار الهدف الرئيسي من امتلاكها.

د/262 سندات المساهمة الأخرى: هي السندات التي تكتنيها المؤسسة من شركات أخرى ليس لها ارتباط سابق معها ولا تتعلق بممارسة النفوذ إما بتنويع استثماراتها المالية والبحث عن العوائد المالية.

د/265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة: هي تلك السندات المحصلة نتيجة بيع سلعة معينة لإحدى الشركات المرتبطة مع المؤسسة البائعة بعلاقة شراكة، كأن يتم تمويل الشركة المرتبطة ببضائع في مقابل الحصول على سندات مقومة بالمعادلة لقيمة البضائع.

د/266 الحسابات الدائنة الملحقة: بمساهمات المجمع: هي تلك السندات التي يحصل عليها الكيان في إطار المعاملات التي تتم داخل الشركات من نفس المجموعة، حيث تربطها علاقات تساهمية كالمعاملات المثبتة في شراء سندات من فرع داخل المجموعة أو مختلف معاملات الاقراض التي تتم داخل هاته المجموعة.

د/267 الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع: يتمثل هذا الحساب في الأصول المالية التي تخص المعاملات بين الشرطيات لكن خارج المجموعة التي تنتمي إليها.

د/269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مقررة: يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب قيمة الدفعات المستحق الواجبة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسات أخرى، على أن يتم ترصيده مقابل احدى الحسابات المالية بتاريخ تحريرها أو أحد د/40.

ملاحظة: تتمثل الحسابات من د/261 إلى غاية د/265 في تلك الأوراق المالية التي تحصل عليها المؤسسة في إطار استثماراتها المالية القائمة على المشاركة (الأسهم) والتي تحصل من ورائها على نسبة من أرباح الشركة المصدرة، أما الحسابات من د/266 إلى د/268 فهي الأوراق المالية

⁶⁵ <<ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب>> المادة 2-122 القسم الثاني: أصول مالية غير جارية، المرسوم التنفيذي..، مرجع سبق ذكره.

المحصلة في إطار التمويل بالدين (سندات أو قروض) تحصل عليها المؤسسة إثباتاً لحقها بالدائنية على أطراف تربطها بهم علاقة مساهمة.

ملاحظة: لا يخضع الحساب 26 إلى الاهتلاك على غرار التثبيتات الأخرى ولكن يخضع إلى خسائر القيمة لارتباطه المباشر بالأسواق المالية وأحداثها.

مثال رقم 01: إليك العمليات التي قامت المؤسسة القابضة " مجمع صناعي " (A) خلال شهر ماي 2010:

- 02/05/2010: اقتنت 250 سهم من رأس مال المؤسسة (8) وبسعر 2000 دج للسهم الواحد بشيك بنكي، علماً أنها تملك نسبة 55% في رأس مال الأخيرة، وأن المؤسسة لا تنوي التنازل عن هذه الأسهم في الأجل القصير.
- 02/05/2010: باعت مواد أولية (قطع غيار) إلى الشركة (C) التي تربطها بها علاقة تساهمية مقابل الحصول على سندات مساهمة 1000 سند ب 3000 دج للسند الواحد، تكلفة شرائها 2000.000 دج (فاتورة بيع رقم 5 وصل خروج رقم 5).
- 08/05/2010: اقتنت 400 سهم والتي تمثل 20% من رأس مال الشركة (d) بسعر 1000 دج للسهم الواحد، سددت المؤسسة 50% من قيمة الأسهم نقداً. أما الباقي لا يتم تحريرها بعد.
- 10/05/2010: قصد سد العجز في السيولة الذي تعانيه إحدى فروع المجمع وإحدى المؤسسات الزميلة الأخرى خارج المجمع، اقتنت المؤسسة من الأولى 400 سهم ومن الثانية 350 سهم بسعر 1100 دج للسهم، سددت كل المبالغ بشيك بنكي.

02/05/201

261	512	ح/ سندات الفروع المنتسبة ح/ البنك ح ج	500.000	500.000
		05/05/201		
265	700	ح/ سندات مساهمة المقومة بواسطة المعادلة ح/ مبيعات بضاعة المخزنة " فاتورة بيع رقم 5 "	3.000.000	3.000.000
		--/--/--		
600	31	ح/ مشتريات بضاعة مباعة ح/ مخزون مواد ولوازم " وصل خروج رقم 5 "	2.000.000	2.000.000
		08/05/201		
262	53 269	ح/ سندات المساهمة الأخرى ح/ الصندوق ح/ عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات المساهمة غير المسددة	400.000	200.000 200.000
266		ح/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع	480.000	

267	512	ح/ الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع	385.000	865.000
		ح/ البنك ح ج		

ح/27 التثبيات المالية الأخرى: تختلف الأصول المالية من مؤسسة إلى أخرى باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها، ويعالج هذا الحساب بصورة عامة القروض والكفالات المدفوعة والسندات القائمة على علاقة الدين لا المشاركة، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- **ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة:** هي تلك السندات التي لا تنوي المؤسسة التنازل عنها في الأجل القصير أو التي استلزم اختيارها بشكل مستديم، حيث يتم اقتناؤها عادة في مقابل مديونية مشكوك بتحصيلها.
- **ح/272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن:** هي تلك السندات التي تعطي الحق لمالكها بالمديونية لفترة تزيد عن الدورة المالية الواحدة بحيث يعتبرها المالك أصولاً مالية ولكن بصيغة خاصة بسبب نيته في استقبالها كأصول مالية دائمة أي أنها تلك السندات المحصلة بموجب القروض المقدمة للغير لفترة تزيد عن سنة في الأحوال العادية.
- **ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة:** يشتمل نشاط المحفظة على ذلك الجزء المستثمر من أموالها في اقتناء السندات من سوق الأوراق المالية لكي تستمد منها عوائد دورية مرضية ويمارس هذا النشاط في إطار علاقة مديونية دون تدخل في شؤون التسيير للجهة المصدرة.
- **ح/274 القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار - تمويل:** وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها أن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة.
- **ح/275 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة:** هي تلك الحسابات التي لا يمكن تصنيفها ضمن الفئات السابقة كأوراق القبض طويلة الأجل والقروض للغير.
- **ح/279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة:** يسجل في الجانب الدائن من ذا الحساب الجزء من قيمة السندات غير المسدد والذي تملك المؤسسة الحق باقتنائه على أن يتم ترصيده بموجب تسديده مقابل أحد الحسابات المالية.

مثال رقم 02: إليك العمليات التي قامت بها المؤسسة (R) خلال شهر جوان 2010:

- **13/06/2010:** اقتنت 200 سند بسعر 2000 دج من الشركة (L) بمقابل حقوقها عليه والمشكوك في تحصيلها، ويتوقع أن لا تتحسن الوضعية المالية للعميل لتحصيل حقوقها عليه قبل سنة.
- **20/06/2010:** اقتنت 500 سند بسعر 3000 دج تخص الشركة (F) في إطار استثماراتها المالية الهادفة إلى تحقيق مردودية مالية، سددت 60% من قيمتها بشيك بنكي.
- **25/06/2010:** سحبت ورقة قبض على عملها (X) تستحق بعد سنة بقيمة 2.000.000 دج عن الأرض التي تنازلت عنها بتاريخ 05/06/2010 على الحساب.
- **28/06/2010:** دفعت مبلغ 40.000 دج بشيك بنكي كضمان لصاحب محل استأجرته منه من أجل الحفاظ على بعض الأجهزة الموجودة بداخله.
- **30/06/2010:** سددت الجزء المتبقي من قيمة السندات التي اقتنتها بتاريخ 20/06 نقداً.

13/06/201

400.000	400.000	ح/ السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة ح/ زبائن - ديون مشكوك في تحصيلها	416	271
1.500.000	1.500.000	20/06/201 ح/ السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة ح/ البنك ح ج ح/ الباقي من عمليات الدفع الواجب القيام به على السندات المثبتة غير المسددة	512 279	273
2.000.000	2.000.000	25/06/201 ح/ الحسابات الدائنة المثبتة الأخرى ح/ مدينين عن التنازل عن التثبيتات	462	276
40.000	40.000	28/06/201 ح/ ودائع وكفالات مدفوعة ح/ البنك ح ج	512	275
600.000	600.000	30/06/201 ح/ ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة ح/ الصندوق	53	279

اهتلاك وخسائر قيمة التثبيتات: عند ما تقوم المؤسسة بتقدير قيمة تثبياتها كالمباني والآلات ... في نهاية السنة الأولى لشرائها نجد أن قيمتها أقل مما كانت عليها في أول السنة ويكون ذلك عادة نتيجة الاستعمال أو ليست من الأسباب الأخرى. ويستمر النقص التدريجي في قيمة تلك التثبيتات.

سنة بعد أخرى من تصبح غير صالحة للاستعمال مما يضطر المؤسسة إلى إحلال تثبيات جديدة محل التثبيتات القديمة وهذا النقص الذي يطرأ على قيمة الأصل يسمى الاهتلاك.

تعريف الاهتلاك: " الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان نفسه". مع مراعاة المبادئ التالية:

- يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.⁶⁶

⁶⁶- المادة 121-7 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 يوليو، مرجع سبق ذكره.

- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.
- وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.
- إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يذكرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.
- الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل
- يجب أن تدرس سنويا (دوريا) طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التنبؤات العينية ففي حالة حدوث تعديل معه للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.
- وإذا تبين أن مثل هذا التغير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص للاهتلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية".
- " تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة وتعالج كل على حدى في المحاسبة حتى ولو اقتناؤها معا. فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك"⁶⁷
- إضافة إلى اهتلاك التنبؤات فقد سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التنبؤات وهذا ما نصت عليه المادة 10-121 منه كما يلي:
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات الخسارة في القيمة.
- " يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا"⁶⁸.
- " تعد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج"⁶⁹.
- " يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقيم في ملحق الكشف المالية"⁷⁰.

تعريف المصطلحات الخاصة بالقيمة:

⁶⁷- المادة 9-121 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26 - يوليو، مرجع سبق ذكره.

⁶⁸- المادة 11-121 المرجع السابق.

⁶⁹- المادة 12-121 المرجع السابق.

⁷⁰- المادة 13-121 المرجع السابق.

" تعريف قيمة المنفعة: " القيمة المحنية" (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال (أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها. أي هي القيمة الحالية الصافية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني". عبد الرحمن عطية، ص127.

مدة المنفعة: هي:

- إما المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال أصول متهلكة.
- وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول منها على الأصول المعتمدة.
- **مدة الحياة الاقتصادية:**⁷¹ هي المدة المنتظرة من الاستعمال الاقتصادي للأصول من طرف مستعمل أو آخر (أنظر الملحق رقم1)

" خسارة القيمة: " مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأصول على قيمتها الواجبة التحصيل".⁷²

" سعر البيع الصافي: " المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصول أثناء معاملة تجري ضمن شروط المنافسة العادية بين الأطراف الذين يكونون على دراية بالموضوع وموافقين مع إنقاص تكاليف الخروج".⁷³

" القيمة المحاسبية الصافية: " المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الاهتلاكات ومجموع خسارة القيمة المتعلقة بهذا الأصل".⁷⁴

" القيمة القابلة للتحصيل: " القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لأصول وقيمتها النفعية".⁷⁵

" القيمة المتبقية: " المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة نفعيتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

ملاحظات: جبايا لا يمكن تطبيق طريقة الاهتلاك عن طريق وحدات الإنتاج وإنما يمكن تطبيقها محاسبيا فقط وتحدد المادة 1-174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: كيفية وشروط تطبيق طرق الاهتلاك التالية: الاهتلاك الخطي (أو الثابت) طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك المتزايد كما يلي:

يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيات.

2-أ- غير أنه يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسة من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب الاهتلاك المالي التنازلي. كما يطبق الاهتلاك المالي التنازلي على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.

- يمكن أن تختار المؤسسة في تطبيق المعدلات المدونة في الملحق رقم 1 والتي تعتبر عن مدى الحياة الاقتصادية لمختلف التثبيات أو أن تقرر مدة نفعية تختلف عن المدة الاقتصادية بناء على معطياتها الاقتصادية.

⁷² عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص127.

⁷³ عبد الرحمن عطية، ص127.

⁷⁴ // // // 130.

⁷⁵ // // //

ب- يطبق الاهتلاك المالي سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب اهتلاكه ماليا.

ج- تحدد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي، على التوالي بـ 1.5 و 2 و 2.5 تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات ثلاث(3) أو أربع (4) أو خمس (5) أو ست (6) أو تزيد عن 6 سنوات.

د- وللاستفادة من الاهتلاك المالي التنازلي يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك المالي ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات.

أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة يتم إعداد قائمة التجهيزات التي يمكن أن تخضع للاهتلاك المالي التنازلي، عن طريق التنظيم.

هـ- بالنسبة للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر، بحسب الاهتلاك المالي على أساس سعر الشراء أو التكلفة.

و- كما يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا حسب نظام الاهتلاك المالي التصاعدي.

يحصل على الاهتلاك المالي التصاعدي بضرب القاعدة القابلة للاهتلاك المالي في الجزء الذي يقبل كبسط عند السنوات المطابقة لمدة الاستعمال المنقضية وكمقام ن (ن+1) وتمثل ن عدد سنوات الاهتلاك المالي وللاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا يجب ارفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي ويقضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك المالي الآخر.

>>1-3- أسباب الاهتلاك:76

إنّ أغلب عناصر التثبيات يمكن أن تتعرض لتناقص المنفعة الاقتصادية ما عدا الأراضي ويعود ذلك لأسباب متعددة تتعلق بعوامل مادية، تقنية، اقتصادية، أو قانونية وهي كما يلي:

➤ **العوامل المادية:** تعود إلى التدهور في التثبيات بالتدريج مع استعمالها في نشاط المؤسسة، أو مع مرور الزمن.

➤ **العوامل التقنية:** تتعلق بالتطور التكنولوجي الذي يجعل كل التثبيات قديما مع ظهور تثبيات جديد أكثر أداء ومردودية.

➤ **العوامل الاقتصادية:** تعود إلى تطور احتياجات الزبائن وتغير أذواق المستهلكين، وتؤدي إلى ضرورة تطوير التثبيات بالحصول على تلك التي تسمح بتلبية الحاجات الجديدة للزبائن والمستهلكين عموما.

➤ **العوامل القانونية:** تعود إلى حماية قانونية محدودة لبعض التثبيات، مثل حماية الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص التي تكون محدودة زمنيا.<<

تطبيق الاهتلاك:

76 - <http://www.onefd.edu.dz>

لحساب الاهتلاك يجب تحديد العناصر المرتبطة به وهي كما يلي:

القيمة المحاسبية الأصلية (Ve): تمثل سعر شراء التثبيت بتكلفته التاريخية على أساس قيمته عند تاريخ معايته (في تاريخ إجراء عملية الشراء أو الحيازة).⁷⁷

القيمة المتبقية (الخردة) (VR): وهي قيمة التثبيتات المتوقعة في نهاية عمرها الإنتاجي منقوصاً منها تكاليف الخروج، ويتم تقديرها مبدئياً عند الاقتناء ويتم مراجعتها عند نهاية كل سنة مالية حين تؤخذ التعديلات بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة. والخردة غير قابلة للاهلاك لأن المؤسسة تحصل على إيرادها وبالتالي يجب طرحها من قيمة التحصيل لتحديد القيمة المهتلفة (المبلغ القابل للاهلاك MA).

المبلغ القابل للاهلاك (MA):

هو: القيمة الأصلية – قيمة الخردة – مصاريف إعادة تهيئة الموقع (يوزع المبلغ القابل للاهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية التثبيت النفعي).

د- مدة المنفعة (N): هي المدة النفعية للتثبيت أي المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال تثبيته المهتلفة (قابلة للاهلاك).

وقد تحدد المدة النفعية أيضاً بعدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول منها على الأصول المعتمدة.

هـ- قسط الاهتلاك (An): هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلف من تثبيت على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك سنوي. وتختلف طريقة حسابه حسب الطريقة المختارة.

و- معدل الاهتلاك (T): يحسب في غالب الأحيان انطلاقاً من مدة منفعة التثبيت كما يلي:

$$\text{معدل الاهتلاك} = 100 \div \text{مدة المنفعة}$$

ز- القيمة الصافية المحاسبية (VNC):

القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الأصلية – مجموع الاهتلاكات – خسائر القيمة.

2- إن حساب اهتلاك التثبيتات يقسم إلى حسابات فرعية كالتالي: د/280 اهتلاك تثبيبات معنوية. د/281 اهتلاك تثبيبات عينية. د/282 اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز. كما أن هذه الحسابات الفرعية يمكن أيضاً أن تقسم إلى حسابات فرعية تبعا للحسابات الفرعية للحسابات 20، 21، 22. ونحصل على حساب الاهتلاك الفرعي بكتابة الرقم 28 وإضافة رقم حساب التثبيتات المعنية بعد حذف الرقم 2 منه، مثال ذلك د/ اهتلاك مباني يكون رقمه 2813 أي 28 ونضيف 13 (أي 213 "رقم المباني" دون الرقم 2) أما رقم اهتلاك معدات نقل فيكون 2818... وهكذا.

⁷⁷ عرف ن م م التكلفة التاريخية على أنها مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها / إنتاجها.

مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعة لانتقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

وهذا الحساب تراكمي لا يقل في نهاية الدورة. بل يقل عند انتهاء المدة النفعية وهذا عن إخراج التثبيت المعني من الخدمة.

ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

ن / 31/12

XX	قسط الاهتلاك السنوي	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر	من ح /
		القيمة للأصول غير الجارية	681
		اهتلاك التثبيات المعنوية	280
		اهتلاكات التثبيات المكتسبة	281

وكذلك يمكن تسجيل القيد التالي بالنسبة للتثبيات الممنوعة موضع امتياز،

ن / 31/12

		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر	من ح /
		القيمة للتثبيات الموضوعة موضع امتياز	682
		اهتلاك التثبيات الموضوعة	282
		موضع امتياز	

3- طرق الاهتلاكات

هناك عدة طرق تستخدم لحساب الاهتلاك منها:

- طريقة القسط الثابت أو الاهتلاك الخطي.
- طريقة الاهتلاك المتناقص
- طريقة الاهتلاك الحقيقي أو التصاعدي.
- طريقة الاهتلاك عن طريق وحدات الإنتاج وأخيرا الاهتلاكات بالمركب

3-1- طريقة القسط الثابت (الاهتلاك الخطي)

يتم حساب الاهتلاك وفق هذه الطريقة بإحدى العلاقتين التاليتين:

$$\text{قسط الاهتلاك} =$$

$$\text{أو: قسط الاهتلاك} = \text{تكلفة الحيازة}$$

التسجيل المحاسبي:

30.000	30.000	ن / 31/12 / 2013	م. ا. و م و خ ق	681
		بارية		
		اهتلاك معدات النقل		
		تسجيل قسط اهتلاك الدورة 2013	2818	

			2	
--	--	--	---	--

تسجيل قسط اهتلاك 2014

31/12 /2014

36.000	36.000	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل تسجيل قسط اهتلاك الدورة 2014	2818 2	681
--------	--------	---	-----------	-----

تسجيل نفس القيد السابق خلال نهاية 2015 ونهاية 2016 أما نهاية 2017 نسجل القيد بمبلغ 6000 كما يلي:

31/12/201

6000	6000	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية تسجيل قسط اهتلاك الدورة 2017	2818 2	681
------	------	---	-----------	-----

وفي نهاية هذه السنة عندما تصبح القيمة المحاسبية الصافية مساوية الصفر = تكلفة الحيازة - الاهتلاك المتراكم .

$$00 = 144000 - 144000$$

نفترض في مثالنا أننا لم نسجل خسائر القيمة

عندما نسجل قيد ترصيد قيمة التثبيت المعني كما يلي:

14400 0	14400 0	31/12/201 الاهتلاك المتراكم لم معدات النقل ترصيد ح/28182 و ح/2182	2182	2818 2
------------	------------	--	------	-----------

2-3- طريقة الاهتلاك المتناقص:

يحسب الاهتلاك وفق هذه الطريقة على أساس ما يلي:

معدل الاهتلاك: يحسب معدل الاهتلاك المتناقص باتباع الخطوات التالية:

1- ايجاد معدل الاهتلاك الثابت: $100\% \div \text{العمر الإنتاجي} =$

2- ايجاد العامل المناسب من بين المعاملات الثلاثة وهي:

- 1.5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل 3 أو 4 سنوات
- 2 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يمتد من 5 إلى 6 سنوات
- 2.5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل أكبر من 6 سنوات

ج - ايجاد معدل الاهتلاك المتناقص: يتم حساب معدل الاهتلاك المتناقص بضرب معدل الاهتلاك الثابت المناسب في المعامل المناسب.

أي أن المعدل المتناقص = $(1 \div \text{ن}) \times 1.5$ أو 2 أو 2.5 على التوالي

3- لتجنب عدم إنتهاء الاهتلاك من الناحية الحسابية، فعندما يكون قسط الاهتلاك المحسوب بهذه الطريقة أقل من حاصل قسمة القيمة المحاسبية للأصل على عدد السنوات المتبقية تقسم القيمة المحاسبية الثابتة قسمة متساوية على عدد السنوات المتبقية. [أو بطريقة أخرى]

مثال: بتاريخ 1-1-2014 اشترت مؤسسة شاحنة نقل ب 80.000 دج قدر عمرها الإنتاجي ب 5 سنوات.

المطلوب: اعداد جدول الاهتلاك بطريقة القسط المتناقص

الحل: معدل الاهتلاك الثابت: $100\% \div 5 = 20\%$

معدل الاهتلاك المتناقص: $20\% \times \text{المعامل}$

المعامل = 2 لأن العمر الإنتاجي = 5 سنوات

معدل الاهتلاك المتناقص = $20\% \times 2 = 40\%$

قسط الاهتلاك = $80.000 \times 40\% = 32000$ دج.

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
2014	80.000	32000	32000	48000
2015	48000	19200	51200	28800
2016	28800	11520	62720	17280
2017	17280	8640	71360	8640
2018	8640	8640	80000	0

$8640 \div 2 = 17280$ دج

التسجيل المحاسبي:

31/12/201

681	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل	32000	32000
2818 2			32000

31/12/201

19200	19200	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل	2818 2	681
-------	-------	---	-----------	-----

31/12/201

11520	11520	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل	2818 2	681
-------	-------	---	-----------	-----

31/12/201

8640	8640	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل	2818 2	681
------	------	---	-----------	-----

31/12/201

8640	8640	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك معدات النقل	2818 2	681
------	------	---	-----------	-----

هنا يجب ترصيد ح/ 28 و ح/ 2182 كما يلي:

31/12/201

80.000	80.000	الاهتلاك المتراكم لمعدات النقل معدات النقل ترصيد ح/ 28182 و ح/ 2182	2818 2 2182	
--------	--------	---	-------------------	--

ملاحظة: المبلغ القابل للاهتلاك = تكلفة الحيازة لأن قيمة الخردة = 00.

3-3- طريقة الاهتلاك المتزايد (المتصاعد):

لحساب معدل الاهتلاك المتزايد يجب اتباع الطريقة التالية:

- تحديد مقام مساويا للعدد الذي ينتج من تطبيق المعادلة:

عمر الأصل ((عمر الأصل + 1) ÷ 2)

وهذا المقام يمكن الحصول عليه من خلال جمع مجموعة الأرقام التي تمثل حياة الأصل فإذا كان

عمر الأصل 5 سنوات:

فإن المقام = 5 (5 + 1) ÷ 2 = 30 ÷ 2 = 15

أو 15 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5

أما معدل الاهتلاك حسب هذه الطريقة فتحصل عليه كما يلي:

معدل الاهتلاك حسب طريقة الاهتلاك المتزايد:

سنوات الاستغلال	معدل الاهتلاك
1	1/15
2	2/15
3	3/15
4	4/15
5	5/15

مثال: اشتريت آلة بـ 200.000 دج معدل اهتلاكها 20% أي عمرها الإنتاجي 5 سنوات.

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	المعدل	قسط الاهتلاك	القيمة المتبقية في آخر الفترة (ق ص)
1	200.000	1/15	13333.33	186666.67
2	200.000	2/15	26666.66	160000.00
3	200.000	3/15	40000.00	120000.00
4	200.000	4/15	53333.33	66666.67
5	200.000	5/15	66666.67	0.00
	المجموع		200.000.00	

التسجيل المحاسبي:

تسجيل الأقساط السنوية:

31/12/ن

681	2815	م.إ. و م و خ ق الاصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	13333.33	13333.33
31/12+ن/1				
681	2815	م.إ. و م و خ ق الاصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	26666.66	26666.66

31/12+ن/2

681	2815	م.إ. و م و خ ق الأصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	40.000	40.000
-----	------	--	--------	--------

31/12+ن/3

681	2815	م.إ. و م و خ ق الاصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	53333.33	53333.33
-----	------	--	----------	----------

31/12+ن/4

681	2815	م.إ. و م و خ ق الاصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	66666.67	66666.67
-----	------	--	----------	----------

31/12 /

681	2815	م.إ. و م و خ ق الاصول غير الجارية اهتلاك المعدات والأدوات	200.000	200.000
-----	------	--	---------	---------

4- طريقة الاهتلاك تبعا لحجم الإنتاج: وهو أحد الأساليب التي نص عليها (ن. م.م)، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها، ولنرمز له ب (ك) ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي ب (ك ن) إن قسط الاهتلاك السنوي = ت × (ك ن ÷ ك)

مثال: اشترت مؤسسة معدات ب 60.000 دج وفترة استخدامها 5 سنوات، بتاريخ 2/7/2000 لنفترض أن لدينا البيانات التالية: (ك) حجم الإنتاج خلال الخمسة سنوات هو 120.000 وحدة (ج) تامة الصنع.

إن الإنتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
الإنتاج الفعلي	4000	2400 0	30000	32000	20000	10000	120000 وحدة

لاحظ أن تكلفة الوحدة (ج) = 60.000 دج: 120000 وحدة، أي 0.5 دج للوحدة (ج)، الاهتلاك السنوي يكون كالتالي: الإنتاج الفعلي × 0.5 دج

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
حجم الإنتاج الفعلي	4000	2400 0	3000 0	3200 0	2000 0	10000	120000
قسط الاهتلاك (دج)	2000	1200 0	1500 0	1600 0	1000 0	5000	60000

التسجيل المحاسبي يكون في نهاية السنة وكما تم في الأساليب الأخرى مع مراعاة قيمة القسط السنوي.⁷⁸

2- التدهور (خسارة القيمة) في عناصر الأصول:

⁷⁸ - عبد الرحمن عطية، مرجع سبق ذكره، ص 132.

على العكس من الاهتلاك يمثل التدهور في قيمة بعض عناصر التثبيات (المعنوية والعينية) لأسباب قابلة للانتقاء في المستقبل نتيجة الاستعمال أو التقادم، فإن مخصصات الخسارة في القيمة (provision pour dépréciation) تتعلق بكل عناصر الأصول (التثبيات، للمخزونات، الحقوق وسندات المساهمة والتوظيف).

يتجسد الاهتمام بهذه المخصصات من خلال العمل في نهاية كل سنة على:

- مبلغ التدهور في قيمة الأصل
- اعادة البحث عن مؤشر داخلي أو خارجي يدل على تأثير قيمة الأصول وتدهورها؛
- مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة الحالية (valeur actuelle)
- تحديد النظر وتعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشر، إما بالزيادة، التخفيض أو الإلغاء.

محاسبا تسجل مخصصات الخسائر في القيم والاهتلاكات بالنسبة للتثبيات القابلة للاهلاك بشكل منفصل ولكنها يجب ان تظهر مجتمعة القيمة المحاسبية الصافية للعنصر المثبت في الميزانية (تجمع في الميزانية في نفس الخانة). كما تتم معالجة مخصصات الخسارة في القيمة بنفس الطريقة المعتمدة في المعالجة المحاسبية للاهلاكات مع اختلاف في أرقام بعض الحسابات، بحيث تعتبر مخصصات الخسارة في القيمة المحسوبة على عناصر التثبيات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب [د/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة] حسب التفصيل التالي:

- د/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية؛
- د/682 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز؛
- د/685 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية؛
- د/686 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية؛

مقابل استعمال [د/29 خسائر القيمة عن التثبيات] حسب التفصيل التالي:

- د/290 خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية؛
- د/2901 خسائر القيمة عن التثبيات العينية؛
- د/292 خسائر القيمة عن التثبيات الموضوعة تحت الامتياز؛
- د/293 خسائر القيمة عن التثبيات الجارية انجازها؛
- د/296 خسائر القيمة عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات؛
- د/297 خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة؛
- د/298 خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة.

1-2- التدهور في قيمة عناصر الأصول الثابتة (المعنوية والعينية): يقع على المؤسسة في نهاية كل دورة (أثناء الجرد ودون الإخلال بقاعدة حساب واثبات الاهتلاكات) واجب التأكد مما إذا كان بالنسبة لكل عنصر من عناصر التثبيات المعنوية مؤشرا (indice) داخلي أو خارجي يوحي بإمكانية تدهور قيمة الأصل.

2-1-1- إثبات خسائر القيمة وتعديله:

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
68x		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	29x	XXX
	XXX	خسائر القيمة عن التثبيات		

681	290 291	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		
682	292	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		

يجب على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة:

- في حالة ارتفاع قيمة التدهور: اعادة تخصيص مبلغ اضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص؛
- في حالة انخفاض قيمة التدهور أو زوال مبرره: الغاء المخصص ويستعمل الحساب [د/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية].

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
29x		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	781x	XXX
	XXX	استرجاعات الاستغلال عن خ. ق. م. أ. غ. ج		

3- التنازل عن التثبيات المعنوية والعينية: عند فقدان المؤسسة لأي عنصر من عناصر التثبيات نتيجة (البيع، الاعفاء، التهديم، أو الاتلاف) وجب عليها القيام بشطب هذا العنصر من حساباتها (حسابات المجموعة الثانية) وإقبالها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمة المؤسسة، وتتمثل عملية الشطب في ترصيد [د/2x العنصر المثبت] وكذلك [حت/ 28 اهتلاك التثبيات] و [د/29 خسائر القيم عن التثبيات].

- الوضعية الأولى: سعر البيع (سعر التنازل) يساوي القيمة المحاسبية الصافية؛

- الوضعية الثانية: سعر البيع (سعر التنازل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (فائض قيمة ح/752)؛
 - الوضعية الثالثة: سعر البيع (سعر التنازل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (ناقص قيمة ح/652).
 - الحالة الأولى التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق ربح نتيجة البيع:
- 1/ إثبات قسط الاهتلاك الذي يتعلق بالدورة التي تم فيها التنازل.

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
	xxx	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
xxx		اهتلاك العنصر المعني	28x	

		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المتنازل عنه وإثبات الايراد		
	xxx	الاهتلاك		28x
		خسارة القيمة		29x
xxx		حقوق عن التنازل عن التثبيتات (أو أحد الحسابات المالية)		462
		العنصر المثبت المعني	2x	
		فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	752	

ملاحظة: إذا تم التنازل عن التثبيت في المدة [7-15] من شهر معين لا يحسب الشهر المعني عند البائع بل الأشهر السابقة فقط لشهر التنازل

* إذا تم التنازل عن التثبيت في المدة [16-30] من شهر معين، يحسب الشهر المعني والشهر السابقة لشهر التنازل.

مثال 1: لنفترض أن المؤسسة قامت بتاريخ 5/7/2009 بالتنازل عن برنامج للإعلام الآلي (logiciel) بمبلغ 40.000 دج بشيك، وكانت تكلفة الحيازة 80.000 دج، قسط الاهتلاك السنوي 160.000 دج، الاهتلاك المتراكم حتى تاريخ 31/12/2008، 52000 دج.

- قسط الاهتلاك المكمل (من 5/7/2009 إلى 31/12/2009) $= 16000 \times \frac{6}{12} = 8000$ دج
- سعر البيع (40.000 دج) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (20.000 دج) ما يعني (فائض قيمة 752/د).

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
	8.000	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
8.000		اهتلاك العنصر المعني	2804	

		ترصيد الحسابات المرتبطة بالتثبيت المتنازل عنه وإثبات الايراد		
	60.000	اهتلاك التثبيتات المعنوية		280
	40.000	حقوق عن التنازل عن التثبيتات		462
80.000		العنصر المثبت المعني	2x	
20.000		فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	752	

مثال 2: تنازلت المؤسسة بتاريخ 10/01/2010 عن تثبيتات عينية بقيمة 350.00 دج بشيك بنكي، تكلفة حيازتها 800.000 دج، الاهتلاكات المتراكمة 400.000 دج، مخصص خسارة القيمة 40.000 دج.

$$800.000 - 400.000 - 40.000 = 360.000 \text{ دج}$$

$$360.000 - 350.000 = 10.000 \text{ نقص القيمة}$$

$$\text{سعر التنازل} - \text{ق م ص} = -10.000.$$

281	اهتلاك التثبيتات العينية	400.00 0		
291	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	40.000		
512	البنك	350.00 0		
652	ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات			
21	التثبيتات العينية	10.000	800.000	

مثال 3: اثبات خسارة قيمة عن تثبيت قابل للاهلاك ومراجعة مخطط الاهتلاك (مداني بن بلغيث).

في 25/6/2006 حازت المؤسسة معدات صناعية (ح/215) بقيمة 600.000 دج تهلك في مدة 5 سنوات.

بتاريخ 31/12/2007 مكنت عملية اختبار التدهور تبين إمكانية استرجاع جزء من مخصص خسارة القيمة:

- الفرضية الأولى: استرجاع مبلغ 40.000 دج
- الفرضية الثانية: استرجاع مبلغ 60.000 دج

المطلوب: اعداد حسب الفرضيتين السابقتين:

- مخطط الاهتلاك الأولي للمعدات الصناعية؛
 - مخطط الاهتلاك المراجع للمعدات الصناعية؛
 - القيود المحاسبية بتاريخ 31/12/2008.
- 1- مخطط الاهتلاك الاول للمعدات الصناعية:**

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2006	600.000	60.000	60.000	540.000
2007	600.000	120.000	180.000	420.000

300.000	300.000	120.000	600.000	2008
180.000	420.000	120.000	600.000	2009
60.000	540.000	120.000	600.000	2010
00	600.000	60.000	600.000	2011

1- مخطط الاهتلاك المراجع حسب الفرضية الاولى (قيمة الاسترجاع 40.000 دج)

VNC بتاريخ 31/12/2007 قبل إثبات خسارة القيمة		420.000 دج
خسارة القيمة	-	70.000 دج
قاعدة الاهتلاك الجديدة	=	350.000 دج
قسط الاهتلاك الجديد لسنة 2008 بعد تغيير قاعدة الاهتلاك (السنوات المتبقية)	-	100.000 دج
VNC بتاريخ 31/12/2008 قبل اعادة إدماج خسارة القيمة	=	250.00 دج
اعادة ادماج خسارة القيمة	+	40.000 دج
قاعدة الاهتلاك الجديدة	=	290.000 دج
قسط الاهتلاك الجديد لسنة 2009 بعد تغيير قاعدة الاهتلاك (السنوات المتبقية)	-	116.000 دج
VNC بتاريخ 31/12/2009.	=	174.000 دج

1- مخطط الاهتلاك للمعدات الصناعية بعد المراجعة حسب الفرضية الأولى:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		VNC قبل الاسترجاع	VNC بعد الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		
2006	600.000	60.000	60.000	-	-	540.000	-
2007	600.000	120.000	180.000	70.000	-	350.000	-
2008	350.000	100.000	280.000	-	40.000	250.000	290.000
2009	290.000	116.000	396.000	-	-	-	174.000
2010	290.000	116.000	512.000	-	-	-	58.000
2011	290.000	58.000	570.000	-	-	-	00

الاهتلاك المتراكم بتاريخ 31/12/2011 يمثل مبلغ 570.000 دج ناقصة بمبلغ 30.000 دج عن القيمة الأصلية للمعدات الصناعية (70.000 – 40.000 = 30.000 دج)

1- القيود المحاسبية بتاريخ 31/12/2008 حسب الفرضية الأولى:

		إثبات قسط الاهتلاك بتاريخ 31/12/2008		
681		مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	100.000	

2815	اهتلاك المعدات الصناعية	100.000
------	-------------------------	---------

	استرجاع خسائر القيمة		
2915	خسائر القيمة عن المعدات الصناعية	40.000	
781	استرجاعات الاستغلال عن خ. ق. م. أ. غ. ج	40.000	

2- مخطط الاهتلاك المراجع حسب الفرضية الثانية (قيمة الاسترجاع 60.000 دج):

VNC بتاريخ 31/12/2007 قبل إثبات خسارة القيمة		420.000 دج
خسارة القيمة	-	70.000 دج
قاعدة الاهتلاك الجديدة	=	350.000 دج
قسط الاهتلاك الجديد لسنة 2008 بعد تغيير قاعدة الاهتلاك	-	100.000 دج
350.000 دج / 3.5 (السنوات المتبقية)		
VNC بتاريخ 31/12/2008 قبل اعادة إدماج خسارة القيمة	=	250.00 دج
اعادة ادماج خسارة القيمة	+	60.000 دج
قاعدة الاهتلاك الجديدة	=	310.000 دج

VNC بتاريخ 31/12/2008 قبل اعادة إدماج خسارة القيمة		310.000 دج
الملاحظة: في مخطط الاهتلاك الأولي قبل المراجعة (300.000 دج) وبما أنه لا يوجد تراجع في القيمة المحاسبية 250.000 دج VNC		
الاولاد في مخطط الاهتلاك الأولي قبل المراجعة (300.000 دج) وبما أنه لا يوجد تراجع في القيمة المحاسبية 250.000 دج VNC		
اهتلاك بعد المراجعة أكبر من القيمة الصافية قبل الاهتلاك الجديد نقوم باسترجاع 300.000 دج فقط		
(300.000 دج - 200.000 دج = 50.000 دج) قاعدة الاهتلاك	-	120.000 دج
300.000 دج / 2.5 (السنوات المتبقية)		
VNC بتاريخ 31/12/2009 قبل اعادة إدماج خسارة القيمة	=	180.000 دج

2-مخطط الاهتلاك للمعدات الصناعية بعد المراجعة حسب الفرضية الثانية:

التاريخ	قاعدة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		VNC قبل الاسترجاع	VNC بعد الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		
2006	600.000	60.000	60.000	-	-	540.000	-
2007	600.000	120.000	180.000	70.000	-	350.000	-
2008	350.000	100.000	280.000	-	50.000	250.000	300.000
2009	300.000	120.000	400.000	-	-	-	180.000

0							
60.000	-	-	-	520.000	120.000	300.000	2010
00	-	-	-	580.000	60.000	300.000	2011

الاهتلاك المتراكم بتاريخ 31/12/2011 يمثل مبلغ 580.000 دج ناقصة بمبلغ 20.000 دج عن القيمة الأصلية للمعدات الصناعية (50.000 - 70.000 = 20.000 دج)

2- القيود المحاسبية بتاريخ 31/12/2008 حسب الفرضية الثانية:

		إثبات قسط الاهتلاك بتاريخ 31/12/2008		
	100.000	مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة		681
100.000		اهتلاك المعدات الصناعية	2815	

		استرجاع خسائر القيمة		
	50.000	خسائر القيمة عن المعدات الصناعية		2915
50.000		استرجاعات الاستغلال عن خ. ق. م. أ. غ. ج.	781	

تسجيل والتنازل عن التثبيات غير المهتلكة:

الأراضي غير المنجمية: حيث أن الأراضي هي من الأصول التي لا يتم اهتلاكها، وعليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة، وليس كاهتلاك.

خسارة قيمة:

1/ التثبيات التي لا تهتك مثل الأراضي:

مثال: تم اقتناء قطعة أرض بتاريخ 7/1/71 بنشيك بقيمة 400.000 دج:

400.000	400.000	بنك	أراضي	7/1/71	211	512
			اقتناء قطعة أرض بنشيك			

في نهاية ن: قدرت قيمتها القابلة للتحويل 350.000 دج

// ن+1 // // // 345000 دج

// ن+2 // // // 353000 دج

تم التنازل عن الأرض خلال الدورة ن+3 بسعر 380.000 دج

	50.000	31 / 12 / 71			681
--	--------	--------------	--	--	-----

50.000		اقتناء قطعة أرض بشيك	2911	
--------	--	----------------------	------	--

ق ق للحصول أقل من تكلفة الحيازة بقيمة 50000 دج هنا نسجل خسارة قيمة.

خلال الدورة ن +1 ارتفعت خسارة القيمة بـ 5000 دج

5000	5000	31 / 12 ن /	2911	681
		اقتناء قطعة أرض بشيك		

خلال الدورة ن+2: انخفاض قيمة الخسارة بـ 8000 دج

$$353000 - 345000 = 8000 \text{ دج}$$

نسجل القيد التالي:

8000	8000	31 / 12 ن+2	761	2911

*ميزانية الدورة ن تظهر الأراضي كما يلي:

الأصول			
البيان	القيمة الإجمالية	إ. وم. و خ ق	ق. م. ص
أراضي	400.000	50.000	350.000
ميزانية الدورة ن +1:			

أراضي	400.000	55000	345000
-------	---------	-------	--------

*ميزانية الدورة ن+2

أراضي	400.000	47000	353000
-------	---------	-------	--------

تسجيل قيد التنازل خلال الدورة ن+3:

ن +3

512	211	أراضي	38000	353000
	756			27000

لنفترض أنه تم التنازل عن الأراضي بقيمة 345000 دج

$$= 345000 - 353000$$

+ 3 ن

353000	345000 8000		211	512 652
--------	----------------	--	-----	------------

اهتلاك عنصر (مكون أو LE COMPOSANT) تكاليف الصيانة الدورية للتثبيات العينية: تسجل تكاليف الصيانة الدورية في حساب فرعي للأصل المعني بعملية الصيانة وأي هذه العملية (أي الصيانة) هي أحد مكونات الأصل أو التثبيت. إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل وكذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدا.

مثال: في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) معدات مدتها النفعية 10 سنوات، ب 5 مليون دج، إن المعدات تتطلب عملية صيانة دورية مرة في كل ثلاثة سنوات، لنفترض أن تكلفة عملية الصيانة هي 300.000 دج.

المطلوب: سجل عملية شراء المعدات، سجل قيد الاهتلاك في 31/12/ن وفق أسلوب الأقساط المتساوية. لنفترض أن عملية الصيانة قد تمت في 15/01/ن+3 وقد سددت تكلفتها 300.000 دج بشيك، سجل القيود المناسبة.

الحل: لاحظ أن السعر 5 مليون دج يشمل 4.7 مليون وهو سعر المعدات و 0.3 مليون تكلفة الصيانة.

	4700.000	-----ن/01/01----- 21540/د معدات صناعية
		21541/د معدات صناعية- الصيانة
	300.000	404/د موردو التثبيات
5000.000		شراء معدات وتسجيل تكاليف الصيانة
		-----ن/31/12-----
		681/د مخصصات اهتلاك أصول. غ. ج
	570.000	281540/د اهتلاك معدات صناعية
470.000		281541/د اهتلاك معدات. ص. صيانة
100.000		قسط الاهتلاك للسنة (ن)

نسجل نفس القيد أعلاه والخاص بالاهتلاكات في نهاية السنوات (ن+1) و (ن+2) لاحظ الاختلاف بين (ن. م.م) والمخطط المحاسبي الوطني، في معالجة تكاليف الصيانة الدورية، فالأول يعتبرها أحد مكونات الأصل ليتم اهتلاكها، أما الثاني فكان يعتبرها أعباء ويكون لها مؤونة لتغطيتها.

وخلال السنة ن+3 نسجل القيود التالية:

3+ن /01/01

ح/ 281541 اهتلاك معدات صناعية – الصيانة 300.000

ح/ 21541 معدات صناعية – الصيانة 300.000

ترصيد الحسابين

3+ن/15/01

ح/ 21451 معدات صناعية- صيانة 300.000

ح/ 512 البنك 300.000

تسجيل مصاريف صيانة دورية

ثم يتم اهتلاك عنصر الصيانة الجديد خلال السنوات الموالية

اهتلاك أعباء تفكيك المنشأة واعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع: سبقت الإشارة إلى أن تكاليف تفكيك المنشأة واعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) في شكل مؤونة تجديد الاستثمارات، ليتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع.

مثال: في 01/01/ ن أنشأت المؤسسة (س) مصنعا على أرض تم استئجارها من مصالح أملاك الدولية ولفترة 20 سنة، مع التزام باعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع، إن تكلفة المباني الصناعية كانت 20 مليون دج أما تكلفة اعادة تهيئة الموقع فقدرت ب 2 مليون دج.

والمطلوب: سجل القيود المناسبة في 01/01/ن سجل قيد الاهتلاك في 31/12/ن (وفق أسلوب الأقساط المتساوية). سجل القيود المناسبة الخاصة باعادة تهيئة الموقع مفترضا أن تسديد تكلفة العملية تمت بشيك.

الحل: قسط الاهتلاك السنوي = 22 مليون ÷ 20 سنة = 1.1 مليون دج.

20.000.000	22000.000	-----ن/01/01----- ح/ 21311 مباني صناعية ح/ 404 موردو التثبيات
------------	-----------	---

2.000.000		ح/ 156 مؤونة تجديد التثبيات
		إنجاز مباني صناعية
		-----ن/31/12-----
	1.100.000	ح/ 681 مخصصات اهتلاك أصول. غ. ج
1.100.000		ح/ 281311 اهتلاك مباني صناعية
		قسط اهتلاك المباني وتكلفة اعادة تهيئة الموقع

وفي نهاية حياة المشروع نسجل القيد التالي:

ح/ 281311 اهتلاك مباني صناعية 22.000.000

ح/ 156 مؤونة تجديد تثبيات 2.000.000

ح/ 21311 مباني صناعية 22.000.000

ح/ 512 البنك 2.000.000

ترصيد الحسابات وتسديد تكلفة اعادة التهيئة

لاحظ الترصيد المباشر للحساب 156 مع حساب البنك، وعدم تسجيل تكلفة اعادة تهيئة الموقع بحسابات المجموعة السادسة.

التقييم في نهاية الدورة للتثبيات المالية:

1- ح/ 26- مساهمات وديون ملحقه بمساهمات: (ما عدا الحساب 256- سندات المساهمة المقدمة

بواسطة المعادلة) يكون التقسيم كما يلي:

1- كل زيادة في القيمة الحقيقية (السوقية، البيعية) عن القيمة الدفترية لا تسجل.

2- كل انخفاض في قيمتها الحقيقية عن القيمة الدفترية يسجل كما يلي:

ن/31/12

ح/ 686		مخصصات إ. و م و خ ق- العناصر المالية- خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	XX
296			XX

>> علما أن السندات المسعرة في البورصة تسعر بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية.

أما السندات غير المسعرة في البورصة تسعر بالقيمة المقدرة يوم التفاوض.<<⁷⁹

⁷⁹- المادة 5-122 مرجع سبق ذكره.

أما ح/256- سندات المساهمة المقدمة بواسطة المعادلة، فتسجل في آخر السنة الارتفاع أو الانخفاض كما يلي:

زيادة القيمة

ن/31/12

107	265	فارق المعادلة	XX	XX
		س م م بواسطة المعادلة	XX	

ح/27- التثبيتات المالية الأخرى:

ح/271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة.

ح/272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن

ارتفاع قيمة السندات لا يسجل محاسبيا، أما انخفاض السندات فهو يمثل خسائر عن القيمة ويسجل كما يلي:

ن/31/12

ح/686	297	مخصصات إ. و م و خ ق-الأصول المالية- خسائر قيمة التثبيتات المالية الأخرى	XX	XX
-------	-----	---	----	----

ح/273- سندات المساهمة التابعة لنشاط المحفظة:

نسجل في نهاية السنة الارتفاع والانخفاض في القيمة الدفترية أي على أساس القيمة الحقيقية:

في حالة زيادة القيمة

ونسجل عكس القيد في حالة انخفاض القيمة

التنازل عن التثبيتات المالية: نسجل قيود التنازل عن التثبيتات المالية (ح/261، 262، 271، 272) كما يلي:

التنازل عن ح/273 - سندات المساهمة التابعة لنشاط المحفظة:

الحالة الأولى: سعر التنازل = تكلفة الحيازة

512/462	273 104	البنك أ و. ح د. عن عمليات التنازل سندات م تابعة لنشاط المحفظة فارق التقييم	سعر التنازل	رصيد ح/273 عند البيع (رصيد)
---------	------------	--	----------------	--------------------------------

ح/104 عند البيع				
-----------------	--	--	--	--

الحالة الثانية: سعر التنازل أقل من تكلفة الحيازة: الخسارة عند التنازل أقل من الخسارة المتوقعة إذا:

الخسارة الحقيقية = عدد الأسهم (سعر الشراء = سعر البيع)

= - قيمة سالبة

512/462 667	البنك أ.و. ح/د . عن عمليات التنازل الخسارة الصافية عن التنازل عن أ.م سندات م تابعة لنشاط المحفظة فارق التقييم	سعر التنازل الخسارة	الرصيد عند البيع (الرصيد عند البيع)
273 104			

الحالة الثالثة:

ربح التنازل = عدد الأسهم (سعر الشراء - سعر البيع)

= + قيمة موجبة

512/462	البنك أ.و. ح/د . عن عمليات التنازل سندات م تابعة لنشاط المحفظة فارق التقييم الأرباح الصافية عن التنازل عن أ.م	سعر التنازل الخسارة	الأرصدة في نهاية المدة ربح التنازل
273 104 767			

حالة الربح:

512 أو 462 296	البنك أ و الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات. خسائر القيمة سندات الفروع المنتسبة سندات المساهمة الأخرى السندات المثبتة الأخرى السندات التي تمثل حق الدين الدائن الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		
261 262 271 272 767			

حالة الخسارة:

تاريخ التنازل

512 462 296	البنك أ.و. الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل خسائر القيمة	سعر التنازل الخسارة	الأرصدة في نهاية المدة
-------------------	---	------------------------	------------------------

667	261 262 271 272	الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية س. ف المثبتة س المساهمة الأخرى السندات المثبتة الأخرى السندات التي تمثل حق الدين الدائن	ربح التنازل
-----	--------------------------	--	-------------

حـ / 265، 267، 274، 276)، السلفات والقروض المقدمة تقييم في نهاية السنة بالتكلفة المهتلفة⁸⁰ (LE COUT AMORRTIS) (أي قيمة الدين – التسديدات) كما يجب تكوين المحصلة

مؤونة (خسارة القيمة) بالديون التي يحتمل عدم سدادها كلية أو جزئية حيث نجعل:

686	م.إ. و م و خ ق. مالية	XX	XX
296	خسائر قيمة س. م		XX
297	خسائر قيمة ت م أخرى		

المثال الأول:

بتاريخ 01 جانفي 2018 اقتنت شركة الشروق تثبيت على الحساب قدرت تكلفته بـ 30.000 كيلو دينار.

بعد مراقبة التثبيت من طرف خبراء تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء كما يلي:

- الهيكل الأساسي: 18000 كيلو دج، مدة الاستعمال 07 سنوات، قدرة الإنتاج الإجمالية 21000 وحدة.
- الجزء أ: 7000 كيلو دج مدة الاستعمال 05 سنوات.
- الجزء ب: 5000 كيلو دج مدة الاستعمال 03 سنوات.
- بعد التحليل، قرر مسيروا تطبيق الاهتلاك بالمركب، مع تطبيق طريقة الاهتلاك عن طريق وحدات الإنتاج بالنسبة للهيكل الأساسي، والاهتلاك المتناقص للجزء أ، والاهتلاك الثابت للجزء ب.

بدأت المؤسسة استعمال التثبيت بتاريخ 2 جانفي 2008، حيث تم إنتاج 3150 وحدة خلال 2008، و 3360 وحدة خلال سنة 2009.

المطلوب:

⁸⁰ - التكلفة المهتلفة من أصول أو خصوم: هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول أو الخصوم المالية عند ادراجها الأولي في دفاتر المحاسبة: - مع انقاص تسديدات من المبلغ الرئيسي مع زيادة أو انقاص الاهتلاك المجمع أو لكل فارق في هذا المبلغ الأصلي ومبلغ الاستحقاقات مع انقاص محتمل لكل تخفيض بسبب نقص القيمة (فقد القيمة) أو عدم قابلية الاسترداد" الملحق 3 معجم قائمة التعاريف المرسوم التنفيذي المؤرخ 26 يوليو مرجع سبق ذكره.

- | | | | |
|----|----------------------|-------|--------|
| 1. | معدات وأدوات و م ت | 18000 | |
| | A // // // | 7000 | |
| 21 | معدات وأدوات و م ت B | 5000 | |
| 5 | موردو التثبيتات | | 30.000 |
| | حيازة معدات وأدوات | | |
| | 76 | | |

		31-12-2008		21 5 .3
				21 5
	7167	مخصصات إوم و خ ق أ.غ. ج		681
2100 2800 1167		اهتلاك الهيكل الأساسي اهتلاك الجزء A اهتلاك الجزء B		
	6226,66	31-12-09		681
2880 1680 1666,670			28151 28152 A 28153 B	
		04-01-11		
55000	55000	اهتلاك معدات صيانة معدات صناعية --/--/--	2153	28153
5000	5000	معدات صناعية البنك	512	215.3
		31-12-10		
1008 512	1520	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ ق أ غ ج اهتلاك م و أ خسائر القيمة	28152 29152	681
		31-12-11		
500	500		28152	681
256	256	استرجاعات الاستغلال عن خ ق م أ غ ج	781	2915

--	--	--	--	--

الهيكل الأساسي = $2700 = 3150 \times$

الجزء A = $2800 = 0.4 \times 7000$

$40\% = 0.2 \times = 40\%$

الجزء B = $1666.67 =$

~ 1667 كيلو دج.

مخطط اهتلاك الجزء أ:

السنوات	قاعدة الاهتلاك	الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المتراكم	خسارة القيمة	VNC
1 2008	7000	2800	2800	-	4200
2 2009	4200	1680	4480	-	2520
3 2010	2520	1008	5488	512	1000
4 2011	1000	500	5988	-	950
5 2012	756	756	6744	-	00

الاهتلاك المتراكم بتاريخ 31/12/2012 يمثل مبلغ 6744 كيلو دج ناقص بمبلغ 256 كيلو دينار عن القيمة الأصلية للمعدات $6744 = (7000 - 256)$ دج

681	2815	31-12-09	(76)	12000	12000
681				48000	

48000		--/--/--	2815	القيود المحاسبية:
	120.000	12-09-1	2815	
	-		2915	
	45000		462	
	15000		652	
18000		24000=2010		مديني عن التنازل عن التثبيتات
0		215		نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة
		36000=2011		معدات وأدوات

48000 =2012

60.00=2013

--/--/--

	6400	31-12-09	665	فارق السليم من أصول سمية
6400		- نواقص القيمة-	503	
		أسهم أخرى		
	2200	--/--/--	686	م اهتلاك وخسائر القيمة العناصر المالية
2200		خسائر القيمة عن المساهمات	296	
		الجدول التالي الذي يوضح احوال التثبيتات بالمساهمات		المثال الثالث: ليكن
	1600	قيمة أصلية (دج)	665	
نمط الاهتلاك		تاريخ الحيازة	503	شاحنة
1600		01/04/201		
الاهتلاك بالمركب		0		
	720000	21-02-10		
	دج: 9 سنوات			
	الجزء A: 3 سنوات			
متزايد	5307	16/03/201	462	مركبة
	5	عن التنازل	296	
		خسائر القيمة		
55000	2200	01/10/201	262	آلة (AS)
275		مصاريف تهيئة	767	
		الموقع 40000		
خطي	9600	01/04/201	503	إعلام آلي
96000	0	ديون عن عمليات اقتناء قيم م للمؤسسة	464	
	5500		262	
55000	0		512	

1- سجل قيد الاهتلاك للشاحنة في 31/12/2010 وفق أسلوب الأقساط المتساوية. علما أن عملية الصيانة قد تمت بتاريخ 01/04/2013 وقد سددت تكلفتها بقيمة 120000 دج بشيك. سجل القيود المناسبة.

2- سجل قيود اهتلاك المقطورة في نهاية الدورتين 2013، 2014.

3- سجل القيود المناسبة للآلة (AS): في 01/10/2011 علما أنها سددت بشيك، وكذا بتاريخ 31/12/2011 و 31/12/2016.

4- القيمة القابلة للتحويل لجهاز الإعلام الآلي في 31/12/2012 قدرت ب 27000 دج، تنازلت المؤسسة عن الجهاز على الحساب بسعر 18000 دج بتاريخ 01/06/2013. سجل القيود المناسبة بتاريخ 31/12/2011، وبتاريخ 31/12/2012، وبتاريخ التنازل.

المثال الرابع: خلال السنة (ن) قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية:

1- شراء 200 سهم (ص) ب 60 دج للسهم الواحد، مصاريف البنك 100 دج سددت بشيك. إن حصة الأسهم المشتراة تمثل 55 بالمائة من رأسمال (ص).

2- شراء 100 سند توظيف (ل) ب 30 دج للسهم الواحد على الحساب، تريد المؤسسة التنازل عن هذه الأسهم في المدى القصير الأجل.

3- شراء 500 سهم (د) ب 80 دج للسهم الواحد سددت بشيك، هذه الأسهم ستخصص لنشاط المحفظة. في 31/12/ ن كانت قيم الأسهم كالتالي:

السهم (ص) 59 دج للسهم، السهم (ل): 32 دج للسهم الواحد، السهم (د): 77 دج للسهم الواحد.

سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س)، سجل قيود جرد الأصول المالية في 31/12/ ن.

حل المثال الثالث:

681	مخصص اهتلاك الأصول غير الجارية	90.000	60000 30.000
28182 0 28182 2	اهتلاك معدات نقل – الهيكل- اهتلاك معدات نقل – صيانة- 01-12-13		
28182	اهتلاك معدات نقل – الصيانة- معدات نقل – ص- --/--/--	120.000	120.000
2182	معدات نقل – صيانة- البنك 31-12-13	120.000	120.000
681	م إ أ غ ج	3750	

3750		اهتلاك المقطورة	28182	حل المثال الرابع:
		31-12-14		
	7500	1	681	
7500	12100	سندات الفروع المثبتة	28182	621
12100		اهتلاك المقطورة البنك	512	
		2		
	3000	أسهم أخرى		503
3000	391000	معدات ديولولت عمليات اقتناء ق م ت	464	215
351000		البنك	512	
40.000		3	158	
	4000	المؤثر للأعباء		273
4000		السندات المثبتة الثانية لنشاط المحفظة	512	
		بخصوم غير جارية- البنك		
		31-12-ن		
	39100	م. إ. و. خ. ق. أ. غ. ج		681
39100	200	إ. و. خ. ق. الأصول المالية	2815	686
200		اهتلاك المعدات والأدوات	2961	
		خ ق قعن الأصول المالية		
	200	31-12-16		503
200		أسهم أخرى	765	
		فارق التقييم عن الأصول المالية- فوائض القيمة		
	32575.9	م. إ. و. خ. ق. أ. غ. ج		681
32575.9		اهتلاك المعدات والأدوات	2815	
	1500	فارق التقييم		104
1500		السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	273	
		31-12-2011		
	11250	م. إ. و. خ. ق. أ. غ. ج		681
11250		اهتلاك مكتب	28183	
		31-12-2011		
	12825	م. أ. خ. أ. غ. ج		681
12825		اهتلاك مكتب	28183	جرد المخزون:
		1- تعريف: "إن جرد المخزون يشمل العمليات/التالية:		
	12856.25	م. أ. خ. أ. غ. ج		681
12856.25		حيث تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصر المخزون من مواد وبضاعة	2983	
		خسائر ق. ت مكتب		
		ومنتجات مختلفة أنواعها ثم تجديد قيمة المخزون، ويجب إعطاء كل العناية لهذه العملية بهدف إجرائها		
		بصورة دقيقة وسليمة، ذلك لأن كل تضخيم لقيمة مخزون آخر المدة يجعل نتيجة الدورة تظهر أكبر من		
	5000	681		
5000		قيمتها الحقيقية، كما أن كل تقييم لمخزون آخر المدة يجعل نتيجة الدورة تظهر أقل من قيمتها الفعلية،		
		ونلاحظ أن عملية حساب النتيجة وإعداد 1-6-13	28183	
		اهتلاكات مكتب		
		الإحصائي للمخزون.		
	27443.75	اهتلاك مكتب	28183	
		ب- حسابات المخزون في نهاية السنة: يتكون ذلك بتكوين	29183	
	1856.25	أقل حسب الكلفة الدائنة كذلك تسوية الفروق بين	462	
	18000	نواقص القيمة عن خروج أصول	652	
	4000	مثبتة غير مالية		
		3- تقييم المخزون في نهاية السنة: تقيم المخزونات بالطريقة التالية:		
51300				

أ- **تقييم البضاعة والمواد واللوازم بتكلفة الشراء:** التي تشمل سعر الشراء مضافا إليه مصاريف النقل والرسوم الجمركية وبصفة عامة جميع المصاريف المدفوعة للغير لإيصال هذه المنتجات إلى المؤسسة.

ب- **تقييم المنتجات الوسيطة والمنتجات والأشغال قيد التنفيذ والمنتجات التامة الصنع:** بتكلفة الإنتاج، التي تشمل شراء المواد واللوازم الداخلة في الصنع، مضافا إليها كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الأخرى التي تحملتها المؤسسة لتصنيع هذه المنتجات. "(1) عبد الرحمان عطية مرجع سبق ذكره ص 141.

ج- تنص المادة 123- 3 من (ن. م. م) على أنه " عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فإن المخزونات يتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية (أي معادلة) لها تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة".

أما المادة 123- 4 من (ن. م. م) وملخصها هو أن تقييم المخزونات، باستثناء التموينات، وفي حالة تعذر أو صعوبة تقييمها على أساس التكلفة فإنه يمكن تقييمها على أساس سعر البيع بعد تخفيضه بهامش يناسب الربح المحقق في مثل هذه المخزونات.

ملاحظات:

1- ملاحظة عن تكلفة الإنتاج: بن ربيع حنيفة مرجع سبق ذكره ص ص 141-138

المدخلات للمخازن من مختلف أنواع المنتجات تكون بتكلفة الإنتاج والتي تحتوي على:

- الأعباء المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة كأعباء اليد العاملة المباشرة.
- الأعباء العامة المتغيرة والثابتة التي تحملتها المؤسسة لتحويل المادة الأولية لمنتجات تامة (أو قيد الإنتاج):
- الأعباء المتغيرة هي تلك الأعباء التي تتغير تناسيبا، طرديا مع حجم الإنتاج كالمواد الأولية واليد العاملة غير المباشرة (في الغالب المواد الأولية تشكل عبء مباشر)
- بينما الأعباء الثابتة تتمثل في مصاريف صيانة وإهلاك معدات الإنتاج والمباني الصناعية، ومصاريف إدارة المصنع
- ويؤكد المعيار المحاسبي IAS2 على ضرورة إدماج هذا النوع من الأعباء في تكلفة الإنتاج بالرجوع إلى مستوى النشاط العادي للإنتاج في المؤسسة، وهذا ليكون تقييم المخزون مستقل عن تأثير تذبذب النشاط
- المصاريف غير المباشرة الأخرى، التي لم تدمج في تكلفة الإنتاج تحمل لنتيجة الدورة.

مثال 1:

تنتج مؤسسة المنتج (ج)، في الحالات العادية يصل الإنتاج (200.000) وحدة /سنة، في نهاية الفترة ن قدمت لك المعلومات التالية:

الكمية المنتجة 180.000 وحدة

استهلاك المواد الأولية 500.000 دج

يد عاملة مباشرة 700.000 دج

أعباء متغيرة أخرى للإنتاج 190.000 دج

أعباء ثابتة للإنتاج 800.000 دج

*إذا لم نأخذ بعين الاعتبار نقص النشاط (ويسمى أيضا نقص الفعالية) فإن تكلفة الإنتاج هي:

تكلفة الإنتاج الإجمالية = 80000 + 190.000 + 700.000 + 500.000 = 2190.000 دج

وتكلفة إنتاج الوحدة هي = 2190000/180000 = 12.16 دج

*إذا فرضنا أن الكمية في المخازن عند نهاية الدورة هي 30.000 وحدة، يصبح مخزون آخر المدة:

* 30.000 = (180000 / 2190000) × 365000 دج

* باتباع توجيهات المعيار المحاسبي (IAS2) نبعد تكلفة نقص النشاط كالتالي:

مستوى النشاط هو:

(حجم النشاط الفعلي × 100) / حجم النشاط العادي

= 90% = 200000 / 1000 × 180.000 =

ومنه فإن نقص النشاط يمثل 10%.

الأعباء الثابتة تحمل تناسباً مع مستوى النشاط (تحميل عقلائي) كالتالي:

800.000 × 90%، وبالتالي نطرح الباقي الممثل لـ 10% من تكلفة الإنتاج الإجمالية كالتالي:

تكلفة الإنتاج = 2190000 - (10% × 800.000) = 2110000 دج بهذا تصبح تكلفة إنتاج

الوحدة = 2110000 / 180000 = 11.72 دج / و

ويصبح مخزون آخر المدة: 30.000 × 11.72 = 352000 دج

*تكلفة نقص النشاط تقدر إذا ب: 2190000 - 2110000 = 80.000 أو مباشرة

80.000 = 10% × 800.000 دج تحمل لنتيجة الدورة

*نستنتج أن عدم احترام توجيهات المعيار IAS2 يؤدي لتقييم المخزون بقيمة أعلى ب: 365000 -

352000 = 13000 دج وها ما يؤثر كثيراً في جودة الأعلام المحاسبي.

ملاحظة: في حالة زيادة الفعالية، لا يمكن تطبيق هذا التحليل، لعدم إمكانية تقييم المخزون بقيمة أعلى من تكلفة إنتاجه.

مثال 2:

إذا أخذنا نفس المثال السابق، ولكن نعتبر هذه المرة أن مستوى النشاط العادي هو 150.000 وحدة، بدلاً من 200.000 وحدة، في السنة ن باعتبار المؤسسة قد أنتجت 180.000 دج، فالمؤسسة في حالة زيادة نشاط (زيادة الفعالية)، فلا نحمل لتكلفة الإنتاج من الأعباء الثابتة إلا الأعباء الفعلية كلية أي 800.000 دج وبهذا تصبح:

تكلفة الإنتاج الإجمالية = 2190000 دج

تكلفة إنتاج الوحدة ~ 12.16 دج.

وبالتالي تكلفة مخزون آخر المدة = 365000 دج.

ملاحظة 2: المرجع السابق ص 141-142.

3-3- تكلفة المخرجات:

إن تدفق المخزون في الفترات التالية للحصول عليه يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن سواء للتحويل أو البيع، يتطلب من المحاسب تتبع تكلفة تلك الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وأيضا تكلفة مخزون آخر المدة – في حالة الجرد الدوري- بما يخدم أهداف قياس النتيجة، وتوزيع إجمالي التكاليف بين الوحدات المباعة والوحدات المتبقية في المخازن، هذا الهدف يسهل تحقيقه في ظل ثبات الأسعار، إذا حصل على نفس تكاليف الإدخال للمخازن (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج). لكن في حالة اختلاف الأسعار، تظهر مشكلة تخصيص التكاليف على الوحدات المباعة، والوحدات المتبقية بصورة ملحوظة، ويطلق على هذه العملية " تدفق التكلفة لوحدة المخزون"، وقد كان هذا موضوع للعديد من النقاش وتضارب في الآراء بين المختصين، أوجد مجموعتين من طرق التقييم: طرق تقديرية تعتمد على تكاليف تنبؤية، وطرق حقيقية، وقد اعتمد ن. م. م النوع الأخير، بإلزام المؤسسة بتطبيق إما أسلوب أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا: أو ما يعرف بطريقة FIFO (First in first out) أو طريقة المتوسط المرجح. حيث تنص المادة 123-6- من ن.م.م " يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO pepsous) وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.

3-1- طرق تقييم المخزون:

أ- طريقة الوارد أول صادر أول (FIFO)

مثال: مخزون لمنتوج تام تشكل في تواريخ مختلفة وبتكاليف إنتاج مختلفة:

190 وحدة بـ 300 دج

100 وحدة بـ 150 دج

60 وحدة بـ 120 دج

تستعمل المؤسسة 200 وحدة: المنتوجات المستهلكة تقيم: 190 وحدة بـ 300 دج

10 وحدات بـ 150 دج

الباقى: 90 وحدة بـ 150 دج

60 وحدة بـ 120 دج

صادر (LIFO)

المنتجات الأحدث دخول إلى
المستعملة هي التي دخلت بـ
300 دج، خروج المخزون

ب- طريقة آخر وارد أول

في هذه الحالة تستعمل
المخزن: في مثالنا المنتجات
120 دج ثم 150 دج ثم
يحلل كما يلي:

60 وحدة بـ 120 دج، 100 وحدة بـ 150 دج، و 40 وحدة بـ 300 دج

ما يبقى في المخازن سوي: 150 وحدة بـ 300 دج.

المرجحة للوحدة:

التكلفة الوسيطة المرجحة

ج- طريقة تكلفة الوسيطة

بعد كل دخول نحسب
للوحدة، أي لا نعطي أي أولية للخروج.

التكلفة الوسيطة المرجحة للوحدة = (مجموع تكاليف الوحدات) ÷ (عدد الوحدات)

$$.350 \div (120 \times 60 + 150 \times 100 + 300 \times 190)$$

$$226.2857 = 350 \div (7200 + 15000 + 57000)$$

خروج المخزونات بلغ: 200 وحدة $\times 226.2857 = 45257.14$ دج

ويبقى: 150 وحدة $\times 226.2857 = 33942.855$

تسوية حسابات المخزون في نهاية السنة:

ذكرنا أن الجرد المادي هو العد لكافة المواد الموجودة في المخازن والمستودعات وإثبات ذلك في قوائم الجرد المعدة لهذه الغاية.

1- فوائد الجرد:

- نعطي نظاما دقيقا ومفصلا لحركة المخزونات
- يجعل من الصعب وقوع أختلاس أو سرقة، ويمكن اكتشاف الفروق والاختلافات وتصحيحها في الوقت المناسب
- معرفة الأصناف التالفة والاستغناء عنها في الوقت المناسب
- تحديد التكلفة الحقيقية للمخزونات.

2- فروقات الجرد: قد يظهر الجرد المادي في نهاية الدورة قيمة المخزون تختلف عن قيمته المحاسبية (وفق الجرد الدائم) وهذا الفرق نسميه فرق الجرد وتنتج فروقات الجرد عن الأسباب التالية: السرقة، التلف، نقص كمية البضاعة أثناء نقلها.....

- هذه الفروقات تمثل إيرادا إذا كان المخزون الحقيقي أكبر من المخزون المحاسبي
- وتمثل نفقة (مصروف) إذا المخزون الحقيقي أصغر من المخزون المحاسبي

ملاحظة:

*فوارق الجرد تظهر فقط عند إتباع المؤسسة طريقة الجرد الدائم ثم تقوم بالجرد المادي عندها يمكن أن تظهر فروقات الجرد بين المحاسبي والمادي.

3- التسجيل المحاسبي للفوارق المبررة الناتجة عن عملية الجرد (د/ 30 بضاعة – د/ 31 مواد أولية – حت/ 32 تموينات أخرى)

أ- الحالة الأولى: الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي يمثل إيراد مثبت

		31/12 ن		
	.....	د/ بضاعة	600	30
	.....	د/ مواد أولية ولوازم		31
	.....	د/ تموينات أخرى	600	32
.....		إلى د/ مشتريات البضاعة المباعة	601	
.....		د/ مواد أولية مستهلكة	602	
.....		د/ تموينات مستهلكة		

1-2/ فوارق الجرد غير مبررة (غير مثبتة)

		31/12 ن		
	.....	د/ بضاعة		30

31	د/ مواد أولية ولوازم	.....	.....
32	د/ تموينات أخرى	.....	.....
757	إلى د/ الإيرادات الاستثنائية عن عملية التسيير		

2- الحالة الثانية: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

1-1/ فوارق الجرد مبررة (مثبتة)

	د/ مشتريات البضاعة المباعة	.....	.....	600
	د/ مواد أولية مستهلكة	.....	.....	601
	د/ تموينات مستهلكة	.....	.....	602
30	د/ بضاعة	.....	.....	
31	د/ مواد أولية ولوازم	.....	.....	
32	د/ تموينات أخرى	.....	.....	

1-2/ فوارق الجرد غير مبررة - (غير مثبتة)

657	د/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	.....	.....
30	د/ بضاعة	.....	.....
31	د/ مواد أولية ولوازم	.....	.....
32	د/ تموينات أخرى	.....	.....

التسجيل المحاسبي للفوارق الناتجة عن عملية الجرد (د/33 سلع قيد الانجاز - د/34 الاتج الخدمات الجاري انجازها - د/35 المخزونات من المنتجات):

الحالة الأولى: الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

1-1/ فوارق الجرد مبررة (مثبتة)

33	د/ سلع قيد الانجاز	.....	.....
34	د/ انتاج الخدمات الجاري انجازها	.....	.....
35	د/ المخزونات من المنتجات	.....	.....
723	إلى د/ تغيرات المخزونات الجارية	.....	.....
724	د/ تغيرات المخزونات من المنتجات	.....	.....

1-2/ فوارق الجرد غير مبررة - (غير مثبتة)

		31/12 ن		
.....		ح/ سلع قيد الانجاز	33	
.....		ح/ انتاج الخدمات الجاري انجازها	34	
.....		ح/ المخزونات من المنتجات	35	
.....		إلى ح/ الأيرادات الاستثنائية عن عملية التسيير	757	

ثانية: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

1-1/ فوارق الجرد مبررة (مثبتة)

		31/12 ن		
.....		ح/ تغيرات المخزونات الجارية	723	
.....		ح/ تغيرات المخزونات من المنتجات	724	
.....		إلى ح/ سلع قيد الانجاز	33	
.....		ح/ انتاج الخدمات الجاري انجازها	34	
.....		ح/ المخزونات من المنتجات	35	

1-2/ فوارق الجرد غير مبررة - (غير مثبتة)

		31/12 ن		
.....		ح/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657	
.....		إلى ح/ سلع قيد الانجاز	33	
.....		ح/ انتاج الخدمات الجاري انجازها	34	
.....		ح/ المخزونات من المنتجات	35	

في 31/12 ن أظهرت عملية جرد المخزون ما يلي:

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة	ملاحظة
بضاعة (أ)	10000 وحدة	990 وحدة	10 دج	الجرد المادي أكبر من المحاسبي
مواد (ب)	490 كغ	500 كغ	5 دج	الجرد المادي أقل من المحاسبي
منتجات (ج)	100	200 وحدة	20 دج	الجرد المادي أقل من المحاسبي

المطلوب: سجل قيود تسوية المخزون، مفترضا أن الفارق في المخزون هو فارق عادي بالنسبة لكل من (أ) و (ب) وغير عادي بالنسبة لـ (ج).

الحل:

100	100	-----ن/31/12----- ح/ 30 مخزون بضاعة ح/600 مشتريات بضاعة مباعه تسوية ح/ البضاعة (أ) 10 وحدات × 10 دج -----
	50	ح/601 مواد أولية مستهلكة ح/31 مخزون مواد تسوية ح/ مواد (ب) 10 كغ × 5 دج -----
	2000	ح/657 أعباء استثنائية للتسيير الجاري ح/ 355 منتجات مصنعة (ج) تسوية ح/ المنتجات (ج) 20 × 100 دج

لتسوية الفارق العادي لاحظ أنه إذا كان الجرد المادي أكبر من المحاسبي، جعلنا حسابات المخزون مدينة، وجعلناها (أي حسابات المخزون) دائنة إذا كان الجرد المادي أقل من المحاسبي.

4- خسائر القيمة عن المخزونات (ح/ 39): تنص المادة 5-123 من (ن. م. م) على : " عملاً بمبدأ الحيطة فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمة انجازها الصافية (أي سعر البيع الصافي) أيهما أقل... تدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون (أي سعر بيعه)، وتحدد خسائر المخزون مادة بمادة، أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة".

إذن في نهاية السنة وإذا كان سعر البيع لبعض عناصر المخزون أقل من تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها، فإن على المؤسسة أن تكون مؤونة تعرف بالخسارة عن قيمة المخزون، إن هدف هذه المؤونة (خسائر القيمة) هو تغطية أية خسارة قد تتحقق إذا ما تم في السنة الموالية بيع المخزون المعني بسعر يقل عن تكلفته. ولتكوين خسارة قيمة المخزون نجعل ح/685 مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر القيمة للأصول الجارية، مدينا وح/39 خسائر قيمة المخزون أو أحد فروع دئنة.

تسوية حساب خسائر القيمة الخاصة بالعناصر المخزنة:

يتم فتح الحساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ الي يتفرع إلى الحسابات التالية:

- الحساب 390 خسائر القيمة عن مخزونات البضائع

- الحساب 391 خسائر القيمة عن المواد والتوريدات
- الحساب 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
- الحساب 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
- الحساب 397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

معاينة خسارة قيمة المخزونات لأول مرة: خسارة قيمة المخزونات لأول مرة، يتم تقييدها محاسبيا بجعل حساب 685 " المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية" مدينا بمبلغ الخسارة المعايينة"، وذلك بجعل أحد الحسابات المتفرعة عن ح/ 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ" دائنا بنفس المبلغ، ويستعمل الحساب الفرعي الذي يوافق نوع المخزون الذي شهد خسارة القيمة، ويكون التسجيل في الدفتر اليومي كما يلي:

خسارة قيمة المخزونات في مؤسسة تجارية:

685	390	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية	XXX	XXX
		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		

خسارة قيمة المخزونات في مؤسسة إنتاجية:

685		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية	XXX	XXX
	391	خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات	Xxx	
	392	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	Xxx	
	395	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	xxx	

إعادة تقييم خسارة قيم العناصر المخزنة:

زيادة مبلغ خسارة القيمة: في نهاية كل سنة مالية، تسجل خسارة القيمة بنفس الكيفية التي سجلت بها المعاينة لهذه الخسارة لأول مرة.

إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة في نهاية كل سنة مالية، يتم إعادة تسوية حساب خسائر القيمة الخاصة بكل نوع من العناصر المخزونة (الحساب 39 و/ أو 392) بحيث يسجل أي نقص في خسارة القيمة أو إلغاء كل مبلغها إذا أصبح غير مبرر (بدون موضوع) يجعل حساب خسارة القيمة عن المخزونات المعينة مدينا بالمبلغ المنقص أو الملغى من هذه الخسارة، وفي المقابل يجعل الحساب 785 " استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية" دائنا بنفس المبلغ.

إذا تعلق الأمر بالبضائع يكون التسجيل المحاسبي في الدفتر اليومي كما يلي:

390		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات— الأصول الجارية (انقاص أو إلغاء خسائر القيمة)	785	XXX
-----	--	--	-----	-----

إذا تعلق الأمر بالتموينات الأخرى فيجعل الحساب 392 مدينا بدلا عن 390.

إخراج المخزونات المعنية بخسارة قيمة:

حالة البيع:

	Xxx	600
	Xxx	724
	xxx	39x
xxx		30
xxx		35

في حالة الاستهلاك

	Xxx	60x
	Xxx	39x
xxx		31
xxx		32

ومنه قيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق المقدرتين.

مثال 1: بلغت القيمة المحاسبية من مخزونات المؤسسة من المنتجات 100.000 دج، قدرت المؤسسة التكاليف الضرورية لإتمام التصنيع هذه المنتجات بـ 20.000 دج والأعباء الضرورية للتوزيع 10.000 دج، كما قدرت المؤسسة سعر بيع هذا النوع من المنتجات بـ 140.000 دج.

- ماهي القيمة الصافية للإنجاز
- هل هناك خسارة في قيمة هذا النوع من منتجات المؤسسة.

الحل: ق ص للإنجاز = سعر البيع المقدر - (تكاليف إتمام التصنيع + تكاليف التوزيع) ومنه: ق ص للإنجاز = 140.000 - (10.000 + 20.000) = 110.000

- لا توجد خسارة قيمة في هذا النوع من منتجات المؤسسة (لأن القيمة المحاسبية لمخزون المؤسسة من المنتجات أقل من القيمة الصافية للإنجاز).

التسجيل المحاسبي:

-----N/31/12-----		
19500 0	19500 0	685 حصص تدني مخزون المنتجات التامة 395 خسارة في قيمة المنتجات التامة

مثال 3: معرفة المقصود من تحديد خسارة القيمة فئة بفئة:

أساليب تطبيق قاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما "بن ربيع حنيفة ص 154-155.

ألزم ن. م. م المؤسسات بتطبيق هذه القاعدة، لكن ترك لها حرية اختيار الأسلوب الأمثل لنشاطها، إذ يمكن أن تطبق بثلاث أساليب متعارف عليها:

- أن تطبق القاعدة على كل عنصر من عناصر المخزونات كل على حدى
- أن تطبق القاعدة على أساس مجموعات متماثلة من عناصر المخزون، كل مجموعة على حدى
- أو أن تتم المقارنة بين القيمة الإجمالية للمخزون، أي التكلفة الإجمالية وقيمتها الإجمالية بصافي القيمة القابلة للتحقيق.

وطبعا كل أسلوب سيعطي قيمة مخزون تختلف عن الأسلوبين الآخرين، ولهذا يجب الثبات على الأسلوب المختار تطبيقا لمبدأ ثبات النظم أو الاتساق.

مثال: مؤسسة تتألف مخزوناتا من 4 أنواع، يمكن تصنيفها إلى مجموعتين، تقدم لك تكاليف شراء وصافي القيمة القابلة للتحقيق لكل نوع كالتالي:

المجموعة 2		المجموعة 1		الأنواع التكاليف
(د)	(ج)	(ب)	(أ)	
3400	8000	5000	1500	تكلفة الشراء صافي
3200	7400	5500	1400	القيمة القابلة للتحقيق

مقارنة البدائل الثلاث لأساليب قاعدة التكلفة أم صافي ق. ق. ت أيهما أقل

تقييم المخزون في الميزانية الختامية			صافي ق. ق. ت	تكلفة الشراء	عناصر المخزون
على أساس اجمالي	على أساس المجموعات	على أساس العناصر			
		1400	1400	1800	البضاعة أ
		5000	5500	5000	البضاعة ب
	6800		6900	6800	المجموعة 1

		7400 3200	7400 3200	8000 3400	البضاعة ج البضاعة د
	10600		10600	11400	المجموعة 2
17500			17500	18200	إجمالي تكلفة شراء المخزون

بقراءة الجدول، نستنتج بأن قيمة مخزون البضاعة التي تظهر في الميزانية الختامية يمكن أن تكون:

- في حالة الأسلوب الأول على أساس العناصر:

$$17000 = 1400 + 5000 + 7400 + 3200 \text{ دج}$$

في حالة الأسلوب الثاني على أساس المجموعات:

$$17400 = 6800 + 10600 \text{ دج}$$

- بينما في الأسلوب الثالث، على أساس إجمالي المخزونات، تكون القيمة 117500 دج، ولهذا يجب المحافظة على الأسلوب المختار إلا إذا كان التغيير يخدم أكثر الإعلام المحاسبي والمالي.
- وسوف نتطرق لاحقاً للتسجيلات المحاسبية بهذه الاجراءات.

مثال 4: حول حـ/ 39: في 31/12 ن، أظهرت عملية جرد المخزون بالمؤسسة (س) ما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة	سعر البيع الوحدة (دج)
بضاعة (أ)	100	50	45 دج
منتجات (ب) تامة الصنع	50	200	180

سجل قيود جرد حسابات المخزون

الحل: نظراً لأن التكلفة هي أكبر من سعر البيع، فإن كلا من (أ) و (ب) يستدعيان تسجيل خسارة قيمة

		-----N/31/12-----
	1500	685 حـ/ مخصصات خسائر قيمة مخزون
		حـ/ 390 خسائر عن قيمة بضاعة
		حـ/ 395 خسائر عن قيمة منتجات
		تكوين مؤونة للمخزون (أ) = 5×100 دج
		(ب) 50 وحدة $\times 20$ دج

- استخدام الخسارة عن قيمة المخزون: بعد بيع البضاعة أو المنتجات التي كونت لأجلها خسارة قيمة، فإنه يتم ترصيد هذه المؤونة (خسارة القيمة) وهذا يجعل 39 مديناً (وبهذا يرصد) وحساب المخزون المعني، دائناً.

مثال 5: في المثال (4) أعلاه لنفترض أن المؤسسة (س) وخلال السنة (ن+1)، قامت بما يلي:

- 1- بيع 50 وحدة من البضاعة (أ) ب 40 دج للوحدة بشيك، (لاحظ أن عملية البيع تمت بخسارة)
- 2- بيع كل الوحدات (ب) التامة الصنع ب 210 دج للوحدة على الحساب (عملية البيع تمت بربح).

سجل العمليات أعلاه تبعا للجرد الدائم:

الحل: لاحظ أنه توجد مؤونة لكل من البضاعة (أ) والمنتجات (ب)

-----1-----		
2000	2000	ح/ 512 البنك
		ح/ 700 مبيعات بضاعة
		بيع بضاعة (أ): 50 وحدة × 40 دج
-----		-----
2500	2250	ح/ 600 مشتريات بضاعة مباعه
	250	ح/ 390 خسائر عن قيمة بضاعة
		ح/ 30 مخزون بضاعة
		تسليم المبيعات 50 وحدة × 50 دج
-----2-----		-----
10500	10500	ح/ 411 عملاء
		ح/ 701 مبيعات
		منتجات . ت. ص
		بيع كل المنتجات (ب) 50 وحدة × 210 دج
-----		-----
10000	9000	ح/ 72 إنتاج بالمخزون
	1000	ح/ 395 خسائر قيمة مخزون منتجات
		ح/ 35 منتجات . ت. ص
		تسليم المبيعات 50 وحدة × 200 دج

لاحظ الاختلاف في ترصيد المؤونة (خسائر عن القيمة) ما بين (ن. م.م) والمخطط المحاسبي لسنة 1975، ففي (ن.م.م) لم نعد نستخدم حساب استرجاع التكاليف لترصيد خسارة القيمة إلا في حالة تعديل خسارة القيمة (تخفيضها) أو إلغائها.

مثال: في نهاية السنة (ن+1) لنفترض أنه بقي لدى المؤسسة (س) 50 وحدة من البضاعة (أ) لم يتم بيعها، إن سعر بيع الوحدة (أ) كان:

الحالة 1: 60 دج للوحدة أي أكبر من التكلفة، في هذه الحالة نلغي (أي ترصيد) كل خسائر القيمة. ويكون ذلك بجعل الحساب 390 مدينا والحساب ح/ 785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر التقييم والمؤونات للأصول الجارية، دائنا.

الحالة 2: 50 دج للوحدة أي يساوي التكلفة، هنا أيضا نلغي كل خسائر القيمة، لزوال احتمال حدوث خسارة قد تنتج عن البيع بسعر أقل من التكلفة، ونسجل قيда مثل القيد المسجل في الحالة 1

الحالة 3: 45 دج للوحدة، هنا نترك خسارة القيمة كما كانت في نهاية السنة (ن) أي 250 دج

الحالة 4: 35 دج للوحدة، في هذه الحالة نزيد قيمة خسارة القيمة الحالية وهي 250 دج، ب 10 دج لكل وحدة (أ) أي ترفع المؤونة ب 50 وحدة $\times 10$ دج وتصبح 750 دج (أي $500 + 250$).

المطلوب: سجل القيود المناسبة لكل حالة.

الحل: محاسيبا تكون القيود المسجلة كالتالي: الحالتان (1) و (2)، نلغي خسائر القيمة كالتالي:

-----1+ن/31/12-----		
250	15250	390 د/ خسائر قيمة بضاعة
		د/ 785 استرجاع خسائر القيمة لأصول جارية
		ترصيد خسائر قيمة بضاعة 50 وحدة $\times 5$ دج

الحالة 3: لا نسجل أي قيد في اليومية، حتى تظل خسارة القيمة المسجلة على حالتها.

الحالة 4: نسجل خسارة قيمة إضافية بقيمة 500 دج، أي 50 وحدة (أ) $\times 10$ دج للوحدة، تذكر أن خسارة القيمة = الكمية (التكلفة - سعر البيع الحالي)، أي 50 وحدة (50 دج - 35 دج) = 750 دج لاحظ كذلك أن خسارة القيمة المتبقية من السنة الماضية ل 50 وحدة (أ) هي 50 (أ) $\times 5$ دج = 250 دج وتكون خسارة القيمة الإضافية هي 500.

-----1+ن/31/12-----		
500	500	685 د/ مخصصات خسائر قيمة لأصول جارية
		د/ 390 خسائر عن قيمة بضاعة
		زيادة خسائر قيمة البضاعة (أ)

مثال 4: خلال السنة (ن+2) قامت المؤسسة (س) ببيع 50 وحدة (أ) المذكورة في المثال (1) ب 30 دج للوحدة بشيك، سجل العملية تبعا في يومية المؤسسة (س) للجرد الدائم، إن خسائر القيمة للبضاعة (أ) هي 750 دج وتكلفتها 2500 دج

-----2+ن-----		
500	1500	512 د/ البنك
1000		د/ 700 مبيعات بضاعة
		بيع 50 وحدة (أ)، 50×30 دج

	1750	د/ 600 مشتريات بضاعة مباعه
	750	د/ 390 خسارة قيمة مخزون بضاعة
2500		د/ 30 مخزون بضاعة
		تسليم المبيعات

السؤال الأول: تظهر حالة مخزونات المؤسسة "س" كما يلي:

المخزون	القيمة المحاسبية في 31/12/ن	مؤونات سابقة	ملاحظات خلال الدورة ن + 1 (31/12)
مواد أولية	180.000	20%	تلفت 30%
منتجات تامة	420.000	45000	بيعت بكاملها 500.000 دج
بضاعة	230000	30.000	تلفت 10%

المطلوب: 1- سجل قيود بيع المنتجات التامة خلال الدورة ن+1 باستعمال طريقة الجرد الدائم

2- سجل قيود التسوية خلال الدورة ن+1

الحل النموذجي: قيود البيع والتسوية

----- خلال ن+1 -----				
411	701	عملاء	500.00	500.00
		منتجات تامة	0	0
----- // -----				
724		تغير المخزون من المنتجات		
395		مؤونة تدني قيمة المنتجات	375000	
	355	منتجات تامة	45000	420000
----- 12/ 31 / ن+1 -----				
685		مخصصات ج و ا . غ . ج		
	391	مؤونة تدني ق م أ	18000	18000
----- // -----				
390		زيادة المؤونة		
	785	مؤونة تدني ق بضاعة		
		استرجاعات إ عن ق	7000	7000
		استرجاعات المؤونة بقيمة 7000 دج		

مثال:

بتاريخ 31/12/2012 قدمت إليك مؤسسة " وفاء " المعلومات الآتية الخاصة بمخزوناتها:

نوع المخزون	المخزون المحاسبي في 31/12/2011	خسارة القيمة في 31/12/2011	المخزون المادي في 31/12/2012	القيمة السوقية في 31/12/2012
مواد ولوازم A	285000 دج	5000 دج	282000 دج	275000 دج
مواد ولوازم B	332000 دج	8500 دج	333000 دج	330000 دج
منتجات مصنعة P	698000 دج	15400 دج	700.000 دج	700500 دج
منتجات مصنعة K	420.000 دج	-----	415000 دج	410000 دج

كما ظهر حـ/ 381 مدينا بقيمة 185000 دج وذلك راجع إلى:

*استلام مواد أولية بقيمة 55000 دج دون أن تستلم فاتورتها

*استلام فاتورة مواد أولية (بمبلغ يطلب تحديده) دون استلام المواد الأولية

المطلوب:

1- حساب فوارق الجرد مع العلم أن كلها مبررة

2- تحديد خسارة القيمة

3- تحديد مبلغ فاتورة المواد الأولية المستلمة دون استلام المواد الأولية

4- تسجيل قيود التسوية بتاريخ 31/12/2012.

حلال مثال:

1- حساب فوارق الجرد:

- مواد ولوازم A: $282000 - 285000 = -3000$
- مواد ولوازم B: $333000 - 332000 = +1000$
- منتجات مصنعة P: $700.000 - 698000 = +2000$
- منتجات مصنعة K: $415000 - 420000 = -5000$

2- تحديد خسارة القيمة في 31/12/2012:

*مواد ولوازم A:

- خسارة القيمة في 31/12/2011: 5000
- خسارة القيمة في 31/12/2012: $275000 - 282000 = -7000$
- تعديل خسارة القيمة: $7000 - 5000 = +2000$ (زيادة خسارة القيمة)

*مواد ولوازم B:

- خسارة القيمة في 31/12/2011: 8500
- خسارة القيمة في 31/12/2012: $330.000 - 333000 = -3000$
- تعديل خسارة القيمة: $8500 - 3000 = 5500$ (انقاص خسارة القيمة)

*منتجات مصنعة P:

- خسارة القيمة في 31/12/2011: 15400
- خسارة القيمة في 31/12/2012: $700.000 - 700500 = -500$ (لا توجد خسارة القيمة)
- تعديل خسارة القيمة: (15400)

*منتجات مصنعة K:

- خسارة القيمة في 31/12/2011: لا يوجد
- خسارة القيمة في 31/12/2012: $410.000 - 415000 = -5000$
- تعديل خسارة القيمة لأول مرة (تكوين)

3- تحديد مبلغ فاتورة المواد الأولية:

مبلغ الفاتورة: $185000 + 55000 = 240.000$ دج

4- تسجيل قيود التسوية في 31/12/2012:

		-----31/12/2012-----		
	3000	المواد الأولية		601
3000		المواد الأولية واللوازم	31	
		فرق الجرد المبرر السالب للمادة A		
		-----31/12/2012-----		
	1000	المواد الأولية واللوازم		31
1000		المواد الأولية	601	
		فرق الجرد المبرر الموجب للمادة B		
		-----31/12/2012-----		
	2000	المنتجات المصنعة		355
2000		تغيرات المخزونات من المنتجات	724	
		فرق الجرد المبرر للمنتج P		
		-----31/12/2012-----		
	5000	تغيرات المخزونات من المنتجات		724
5000		المنتجات المصنعة	355	
		فرق الجرد المبرر السالب للمنتج K		
		-----31/12/2012-----		
	2000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر		685
2000		القيمة- الأصول الجارية		
		خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات	391	
		زيادة خسارة القيمة للمواد الأولية A		
		-----31/12/2012-----		
	5500	خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات		391
5500		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	785	
		والمؤونات- الأصول الجارية		
		انقاص خسارة القيمة عن المواد الأولية B		
		-----31/12/2012-----		
	15400	خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة		395
15400		استرجاعات الاستغلال عن خسائر	785	5
		القيمة والمؤونات- الأصول الجارية		
		إلغاء خسارة القيمة للمنتجات المصنعة P		
		-----31/12/2012-----		
	5000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		685
5000		-الأصول الجارية		
		خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة	395	
		تسجيل خسارة القيمة للمنتجات المصنعة K	5	
		-----31/12/2012-----		
	240.00	المخزونات التي في الخارج		
240.00	0	المواد الأولية واللوازم المخزنة		37
		تسوية حـ/ 381 (عدم استلام المخزون)	381	
		-----31/12/2012-----		

55000	55000	المواد الأولية واللوازم المخزنة موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها تسوية ح/381 (عدم استلام الفاتورة)	408	381
-------	-------	--	-----	-----

تسوية حسابات الزبائن:

1- تصنيف الزبائن:

يمثل رصيد حساب الزبائن في نهاية السنة المالية ديونهم متضمنة الرسم على القيمة المضافة اتجاه المؤسسة الناتجة عن تأجيل الدفع لمبيعات المؤسسة لهم، عند جرد الزبائن يتم تصنيفهم إلى ثلاثة فئات:

1-1- الزبائن العاديون: هم الزبائن الذين يتمتعون بوضعية مالية جيدة تسمح لهم بتسديد ديونهم اتجاه المؤسسة في الآجال المتفق عليها.

1-2- الزبائن المشكوك فيهم: هو زبائن في وضعية مالية صعبة أي في حالة عسر مالي ويحتمل أن لا يتمكنوا من تسديد جزء من ديونهم أو كلها في الآجال المحددة، وبالتالي تتوقع المؤسسة أن تخسر قيمة معينة من هذه الديون.

1-3- الزبائن المعدومون: هم زبائن في وضعية إفلاس نهائي ولا يمكنهم تسديد جزء من ديونهم أو كل الدين، ويعتبر هذا المبلغ غير المسدد غير قابل للتحويل أي أنه دين معدوما.

2- خسارة القيمة عن حسابات الزبائن:

عند جرد الزبائن في نهاية السنة وتصنيفهم إلى الفئات الثلاث السالف ذكرها تتم التسوية المحاسبية لهؤلاء الزبائن حسب الوضعية المالية لكل واحد منهم.

1-2- تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه:

في نهاية السنة عند تصنيف الزبائن العاديين الذين يحتمل عدم تمكنهم من تسديد جزء من ديونهم إلى زبائن مشكوك فيهم وذلك بترحيل أرصدهم من الحساب 411 زبائن إلى الحسابات 416 زبائن مشكوك فيهم.

مثال:

		N/31/12		
XX	XX	زبائن مشكوك فيهم	411	416
XX	زبائن			

2-2- معاناة خسارة القيمة:

تتمثل خسارة القيمة في المبلغ المحتمل عدم تسديده من طرف الزبون للمؤسسة، تحسب هذه الخسارة على المبلغ خارج الرسم فقط، وتسجل في الطرف المدين للحساب 685 المخصصات للاهتلاكات

والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية وبالمقابل يجعل الحساب 491 خسارة القيمة عن حسابات الزبائن دائنا . كما يلي: (ttc : متضمنة الرسم)،(Ht: خارج الرسم)

		N/31/12		
		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول الجارية		685
		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491	
		إثبات خسارة القيمة للزبون حسين)		

$$ttc = Ht + TVA = Ht + 0.19 Ht (Ht + 0.09 \times HT)$$

$$Ht = ttc \div 1.19 \text{ (أو)}$$

خسارة القيمة = الرصيد (Ht) × نسبة احتمال عدم السداد

$$\text{الرصيد} = Ht$$

2-3- زيادة مبلغ خسارة القيمة:

يتم زيادة مبلغ خسارة القيمة عن حسابات الزبائن لزبون مشكوك فيه إذا تبين أن المبلغ المحتمل عدم تسديده في نهاية الدورة الحالية أكبر من خسارة القيمة المكونة له في الدورة السابقة.

مبلغ الزيادة = الخسارة المحتملة حالياً – الخسارة المعايينة سابقاً = + (موجبة)

		N/31/12		
		المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – الأصول الجارية-		685
		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491	
مبلغ الزيادة	مبلغ الزيادة			

2-4- انقاص أو إلغاء مبلغ خسارة القيمة:

يتم انقاص الخسارة عن حسابات الزبائن عندما تكون الخسارة المعايينة سابقاً أكبر من الخسارة المحتملة حالياً، ويكون الانقاص بالفرق بين الخسارة السابقة والخسارة الحالية، يسجل هذا الفرق في الطرف المدين للحساب 491 خسارة القيمة عن حسابات الزبائن مع جعل الحساب 785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية دائنا.

مبلغ الانقاص = الخسارة المحتملة للدورة الحالية – الخسارة المعايينة في الدورات السابقة = - (مقدار سالب)

		N/31/12		
--	--	----------------	--	--

491	785	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية (انقاص خسارة القيمة للزبون فيصل)	مبلغ الانقاص	مبلغ الانقاص
-----	-----	---	--------------	--------------

- يتم إلغاء خسارة القيمة عن حسابات الزبائن عندما تصبح الخسارة المعايينة سابقا دون هدف أي أن الزبون المشكوك فيه تحسنت وضعيته المالية وسوف يسدد ما عليه.
- تلغى خسارة القيمة بنفس القيد لإنقاصها أي إنقاص مبلغ الخسارة كله.

ملاحظة: بعد التأكد من تحسن الوضعية المالية للزبون المشكوك فيه وإلغاء خسارة القيمة المكونة له سابقا يتم إعادة تحويله إلى زبون عادي ضمن حساب الزبائن، كما يلي:

411	416	زبائن N/31/12 زبائن مشكوك فيهم (تحويل الزبون المشكوك فيه إلى زبون عادي)	XX	XX
-----	-----	--	----	----

2-5- ترصيد حساب الزبون المشكوك فيه:

يرصد حساب الزبون المشكوك فيه، عندما يسدد كل دينه اتجاه المؤسسة، وتصبح خسارة القيمة المكونة له سابقا دون هدف يتم إلغاؤها وبالتالي يخرج من أصول المؤسسة كما يلي:

512	416	تاريخ التسديد البنوك الحسابات الجارية زبائن مشكوك فيهم (قبض شيك من الزبون)	XX	XX
491	785	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية (إلغاء خسارة القيمة للزبون المشكوك فيه)	XX	XX

3- الديون المدومة جزئيا أو كليا:

يحدث أن يعلن الزبون المشكوك فيه إفلاسه النهائي بسبب صعوبة وضعيته المالية، وقد يسدد جزء من ديونه وفي حالات أخرى لا يسدد أي مبلغ منها، إن الدين الذي لا يستطيع الزبون المشكوك فيه تسديده يعتبر دينا معدوما تسجله المؤسسة ضمن الأعباء حيث يتم تغطيته من مخصص خسارة القيمة المكون له سابقا، ونلاحظ عندها حالتين:

- الخسارة الحقيقية (الدين المعدوم) أكبر من الخسارة المتوقعة.
 - الخسارة الحقيقية (الدين المعدوم) أصغر من الخسارة المتوقعة
- يحدد الدين المعدوم خارج الرسم أم الرسم على القيمة المضافة المتعلق به فيتم إلغاؤه

تتم المعالجة المحاسبية للديون المعدومة كالتالي:

- تسجيل المبلغ المسدد من الزبون المشكوك فيه
- ترصيد حسابات الزبون المشكوك فيه.

أولاً: تسجيل المبلغ المسدد من طرف الزبون المشكوك فيه:

512	416	تاريخ التسديد البنوك الحسابات الجارية زبائن مشكوك فيهم	XX	XX
-----	-----	--	----	----

ثانياً: نجد 3 حالات :

أ- الخسارة الحقيقية اكبر من الخسارة المتوقعة:

654		N/31/12		
491		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		فرق خسارة القيمة (+)، خسارة
445		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن		القيمة للدورة السابقة، Tva
7	416	رسم على القيمة المضافة محصل زبائن مشكوك فيهم (ترصيد حسابات الزبون سعيد)		على رصيد الزبون (Ht). الرصيد متضمن الرسم

ب- حالة الخسارة الحقيقية أصغر من الخسارة المتوقعة

أولاً: تسجيل المبلغ المسدد من طرف الزبون المشكوك فيه

512	416	تاريخ التسديد البنوك الحسابات الجارية زبائن مشكوك فيهم	XX	XX
-----	-----	--	----	----

ثانياً: ترصيد حسابات الزبون:

الخسارة الحقيقية أصغر من الخسارة المتوقعة

الفرق بينهما يتم استرجاعه باستعمال الحساب 785

491		N/31/12		
445		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن (خسارة القيمة السابقة)		
7	416	رسم على القيمة المضافة محصل (tVA على رصيد Ht)		
	785	زبائن مشكوك فيهم (الرصيد متضمن الرسم)		
		استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-		
		الاصول الجارية (فرق خسارة القيمة سالب)		
		ترصيد حسابات الزبون		

ملاحظة: في حالة افلاس زبون عادي خلال الدورة (لم يكن سابقا زبون مشكوك فيه) يرصد حسابه في الحسابين 654 و 4457:

الرصيد متضمن الرسم	Ht الرصيد Tva على رصيد Ht	N/31/12 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل رسم على القيمة المضافة محصل زبائن ترصيد حسابات الزبون)	411	654
				445
				7

مثال عن الزبائن:(العملاء):

الجدول التالي يلخص وضعية الزبائن المشكوك فيهم لمؤسسة "السلامة" في 31/12/2011:

الزبون	مبلغ الدين TTC	خسارة القيمة في 31/12/2010	التسديد خلال 2011	الوضعية في 31/12/2011
عبد المومن	210600	36000	46800	يحتمل عدم سداد 30% من الرصيد
عمار	163800	56000	93600	يحتمل سداد 60% من الرصيد
فاروق	245700	31500	70200	سيسدد كامل دينه
سليمان	128700	22000	128700	-----
مسعود	105300	45000	23400	حالة افلاس نهائي
يزيد	187200	64000	140400	حالة افلاس نهائي

بالإضافة إلى الزبائن المشكوك فيهم يوجد زبونين عاديين هما:

- مصطفى مبلغ دينه متضمن الرسم 64350 دج يحتمل عدم تسديده 20% من دينه بسبب وضعيته الصعبة
- كمال مبلغ دينه متضمن الرسم 93600 دج أعلن إفلاسه ولا يستطيع تسديد كل دينه.
- حل المثال

1- العمليات الحسابية الخاصة بتسوية ديون الزبائن:

• الزبون المشكوك فيه عبد المومن:

- ✓ رصيد الدين (متضمن الرسم): $210600 - 46800 = 163800$ دج
- ✓ رصيد الدين (خارج الرسم): $163800 \div 1.17 = 140000$ دج
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010 (السابقة): 36000 دج

- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2011 (الحالية): $140000 \div 30\% = 42000$ دج
- ✓ تعديل خسارة القيمة: خسارة القيمة الحالية – خسارة القيمة السابقة
 $42000 - 36000 = 6000$ (زيادة خسارة القيمة)
- الزبون المشكوك فيه عمار:
- ✓ رصيد الدين (متضمن الرسم): $163800 - 93600 = 70200$ دج
- ✓ رصيد الدين (خارج الرسم): $70200 \div 1.17 = 60000$ دج
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010 (السابقة): 56000 دج
- ✓ خسارة القيمة في: 31/12/2011 (الحالية): $60000 \times 40\% = 24000$ دج
- ✓ تعديل خسارة القيمة: $56000 - 24000 = 32000$ دج (تخفيض خسارة القيمة)
- الزبون المشكوك فيه فاروق:
- ✓ رصيد الدين (متضمن الرسم): $245700 - 70200 = 175500$ دج
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010: 31500 دج
- ✓ خسارة القيمة في: 31/12/2011 (الحالية): لا توجد (سيسد كل ما تبقى من دينه)
- ✓ تعديل خسارة القيمة: إلغاء خسارة القيمة السابقة، وتحويل الزبون (فاروق) من زبون مشكوك فيه إلى زبون عادي (بالرصيد متضمن الرسم)
- الزبون المشكوك فيه سليمان:
- ✓ رصيد الدين: لا شيء (الزبون سدد كل دينه)
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010 (السابقة): 22000 دج
- ✓ إلغاء خسارة القيمة السابقة (22000 دج)
- الزبون المشكوك فيه مسعود: (زبون مفلس)
- ✓ رصيد الدين (متضمن الرسم): $105300 - 23400 = 81900$ دج
- ✓ رصيد الدين (خارج الرسم): $81900 \div 1.17 = 70000$ دج (خسارة حقيقية)
- ✓ الرسم على القيمة المضافة: $70000 \times 17\% = 11900$ دج
- أو: $81900 - 70000 = 11900$ دج
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010 (السابقة): 45000 دج
- ✓ فرق خسارة القيمة: الخسارة الحقيقية (الدين المعلوم) – خسارة القيمة السابقة
 $70000 - 45000 = 25000$ (خسارة اضافية)
- الزبون المشكوك فيه يزيد: (زبون مفلس):
- ✓ رصيد الدين (متضمن الرسم): $187200 - 140400 = 46800$ دج
- ✓ رصيد الدين (خارج الرسم): $46800 \div 1.17 = 40000$ دج
- ✓ الرسم على القيمة المضافة: $40000 \times 17\% = 6800$ دج
- ✓ خسارة القيمة في 31/12/2010 (السابقة): 64000 دج
- ✓ فرق خسارة القيمة: الخسارة الحقيقية (الدين المعلوم) – خسارة القيمة السابقة
 $64000 - 24000 = 40000$ (خسارة أقل من الخسارة المتوقعة، استرجاع)
- الزبون العادي مصطفى:
- ✓ يحول إلى زبون مشكوك فيه بمبلغ الدين 64350 دج
- ✓ مبلغ الدين خارج الرسم: $64350 \div 1.17 = 55000$ دج

- ✓ خسارة القيمة: $55000 \times 20\% = 11000$ (تسجيل لأول مرة)
- الزبون العادي كمال (أعلن إفلاسه)
- ✓ مبلغ الدين خارج الرسم (الخسارة الحقيقية): $93600 \div 1.17 = 80000$ دج
- ✓ الرسم على القيمة المضافة: $80000 \times 17\% = 13600$ دج.

2- تسجيل قيود التسوية بتاريخ 31/12/2011:

685	491	----- 31/12/2011 ----- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية خسائر القيمة عن حسابات الزبائن زيادة خسارة القيمة للزبون عبد المومن	6000	6000
491	785	----- 31/12/2011 ----- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية انقاص مبلغ خسارة القيمة للزبون عمار	32000	32000
491	785	----- 31/12/2011 ----- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية ألغاء مبلغ خسارة القيمة للزبون فاروق	31500	31500
411	416	----- 31/12/2011 ----- زبائن زبائن مشكوك فيهم تحويل الزبون فاروق إلى زبون عادي	17550 0	17550 0
491	785	----- 31/12/2011 ----- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية الغاء خسارة القيمة للزبون سليمان	22000	22000
654 491 445 7	416	----- 31/12/2011 ----- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحويل خسائر القيمة عن حسابات الزبائن الرسم على القيمة المضافة المحصل زبائن مشكوك فيهم ترصيد حساب الزبون مسعود والحسابات المرتبطة به	25000 45000 11900	81900
		----- 31/12/2011 -----		

46800 24000	64000 6800	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن الرسم على القيمة المضافة المحصل زبائن مشكوك فيهم استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول الجارية ترصيد حساب الزبون يزيد والحسابات المرتبطة به	416 785	491 445 7
64350	64350	-----31/12/2011----- زبائن مشكوك فيهم زبائن تحويل الزبون مصطفى إلى زبون مشكوك فيه	411	416
11000	11000	-----31/12/2011----- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية خسائر القيمة عن حسابات الزبائن اثبات خسارة القيمة للزبون مصطفى	491	685
93600	80000 13600	-----31/12/2011----- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل الرسم على القيمة المضافة المحصل زبائن ترصيد حساب الزبون كمال والحسابات المرتبطة به	411	654 445 7

ملاحظة: قبل تسجيل التسوية، تسجيل قيود تحصيلات الزبائن خلال الدورة.

الحساب 15- مؤونات المخاطر والأعباء:

في المادة 125 عرف (ن.م.م) مؤونات الأعباء بأنها خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، إن مؤونة الأعباء تسجل بالحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني أي بموجب نص قانوني أو عقد مع الغير، أو ضمني أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه) ناتج عن حادث مضي.
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه

نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤونة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات (أي للأعباء)، كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة، وأن استعمال المؤونة يكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلا.

لقد صنف (ن.م.م) مؤونات الأعباء إلى مؤونات للأعباء- خصوم غير جارية ومؤونات للأعباء- خصوما جارية.

أ/ الحساب 15- مؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية: إن تصنيف هذه المؤونات ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق الأعباء الخاصة بها قد يكون بعد فترة تزيد عن السنة، من الحسابات الفرعية لهذا الحساب نذكر؛

153- المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة 155- مؤونات للضرائب

156- مؤونات لتجديد التثبيات (الامتياز)

158- مؤونات أخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية.

المعالجة المحاسبية للمؤونات- خصوم غير جارية: ويكون كالتالي:

1- **تكوين المؤونة:** في نهاية السنة نجعل السنة الحساب 681 (مخصصات اهتلاك ومؤونة- أصول غير جارية) أو الحساب 686 (مخصصات اهتلاك ومؤونة – خصوم مالية) مدينا والحساب 15 دائنا.

2- **تعديل المؤونة:** في نهاية السنة (المالية) تتم مراجعة المؤونة ومنه تعديلها كالتالي:

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

مثال: تمنح المؤسسة (س) ضمانا على معداتها مدته سنتين لذا فإن عليها أن تكون مؤونة خاصة بضمان المعدات المباعة (تصليح وتغيير قطع غيار)، ولقد قدرت المؤسسة تكاليف هذه العملية ب 2% من المبيعات السنوية، لنفترض أن مبيعات السنة (ن) كانت 5 مليون دج.

المطلوب: أحسب المؤونة المناسبة للسنة (ن) ثم سجل القيد الخاص بها، لنفترض أن المؤونة استخدمت خلال السنة (ن+2) في تصليح التجهيزات المباعة وأن تكلفة العملية كانت 70.000 دج سددت بشيك، سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة.

الحل: حساب المؤونة = 5 مليون $\times$ 0.02 = 100.000 دج

681	158	ن/31/12 ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونة – أصول غير جارية ح/ مؤونات أخرى للأعباء – خصوم غير جارية مؤونة تصليح معدات خلال فترة الضمان	100.00 0	100.00 0
-----	-----	--	-------------	-------------

158	152 781	السنة (ن+2) ح/ مؤونات أخرى للأعباء – خصوم غير جارية ح/ البنك ح/ استرجاع اهتلاك ومؤونة خسائر عن القيمة ترصيد المؤونة	100.00 0	70.000 30.000
-----	------------	---	-------------	------------------

ب/ الحساب 481- المؤونات- الخصوم الجارية:

تعريف: عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشرة شهراً، تكون موضوع تسجيل محاسبي، فنجعل حساب 481 دائناً وحساب 685 (ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونة وخسائر عن القيمة – الأصول الجارية) مدیناً بقيمة المؤونة.

إن المعالجة المحاسبية للمؤونة (من حيث زيادة أو تخفيض أو استخدام المؤونة) تكون كما رأينا لدى دراسة الحساب 15.

مثال: خلال السنة (ن) كانت محاسبة المؤسسة (س) موضوع مراجعة وتدقيق من قبل مصالح الضرائب، وتتوقع المؤسسة دفع غرامة مالية 10.000 دج.

1/ سجل قيد تكوين المؤونة الخاصة بهذه الأعباء

2/ خلال السنة (ن+1) لنفترض تحقق إحدى الحالات التالية:

الحالة 1- تسديد الغرامة المالية 10.000 بشيك، (أي الأعباء تساوي المؤونة)

الحالة 2- تسديد الغرامة المالية 8000 دج فقط بشيك (أي أقل من المؤونة)

الحالة 3- تسديد غرامة مالية 12000 بشيك (أي الأعباء أكبر من المؤونة)

الحالة 4- إثبات براءة المؤسسة وعدم تسديدها لأية غرامة مالية

المطلوب: سجل القيد المناسب لكل حالة

الحل:

1- تكوين المؤونة

685	481	ح/ مخصصات اهتلاك ومؤونات- أصول جارية ح/ مؤونات- خصوم جارية مؤونة غرامة مالية	10.000	10.000
-----	-----	--	--------	--------

السنة (ن+1): الحالة 1- تسديد غرامة مالية 10.000 بشيك

481	512	ح/ مؤونات- خصوم غير جارية ح/ البنك تسديد غرامة وترصيد المؤونة	10.000	10.000
-----	-----	---	--------	--------

لاحظ أننا لم نسجل الأعباء حسب طبيعتها (أي في الحساب ح/ 656 عقوبات، غرامات وإعانات ممنوحة)، بل تم ترصيد المؤونة مع حساب مالي وهو البنك

الحالة 2- تسديد 8000 دج بشيك

481	512	د/ مؤونات- خصوم جارية د/ البنك	10.000	8000 2000
	785	د/ استرجاعات الاستغلال عن مؤونات خصوم جارية ترصيد المؤونة		

لاحظ أننا استخدمنا حساب استرجاع مؤونة فقط إذا كان مبلغ المؤونة أكبر من الأعباء المسددة فعلا.

الحالة 3- تسديد 12000 دج بشيك، ويكون القيد كالتالي:

481	512	د/ مؤونات- خصوم جارية د/ عقوبات وغرامات د/ البنك	10.000 2000	12000
656		ترصيد المؤونة		

الحالة 4- عدم تسديد أية غرامة مالية، عندها يتم إلغاء المؤونة بواسطة الحساب 785

481	785	د/ مؤونات- خصوم جارية د/ استرجاعات مؤونة خصوم جارية ترصيد المؤونة	10.000	10.000
-----	-----	---	--------	--------

ب- جرد حساب الصندوق: حيث يتم جرد النقديات بالصندوق واعداد محضر يظهر قيمتها، كما تتم تسوية أي فروق بين المبالغ الموجودة فعلا بالصندوق والرصيد المحاسبي لحساب الصندوق، ونلاحظ الحالاتين:

- إذا كان الرصيد المحاسبي للصندوق أكبر من الرصيد الفعلي، فإن قيد التسوية يكون بجعل الحساب 6572 (د/ فارق أو خطأ في حساب الصندوق) مدينا والحساب 53 (د/ صندوق) دائنا.
- أما إذا كان الرصيد الفعلي للصندوق أكبر من الرصيد المحاسبي، فإن قيد التسوية يتم بجعل د/ الصندوق مدينا والحساب 7572 (د/ فارق أو خطأ في الصندوق) دائنا.

ج- تسوية حساب البنك:

- **اعداد حالة المقاربة:** حيث تطلب المؤسسة كشفا بحسابها من البنك، ثم تقوم بإعداد حالة المقاربة لحساب البنك (وستتم دراستها في الفصل الثاني)، واعتمادا على حالة المقاربة البنكية، تقوم المؤسسة بتسجيل القيود الضرورية في اليومية لتحديد الرصيد الحقيقي لحساب البنك.
- **تسوية الرصيد الدائن لحساب البنك:** إن (ن.م.م) لم يعط أية قاعدة لتسوية الرصيد الدائن لحساب البنك، غير أننا نلاحظ أن جانب الخصوم من الميزانية وفي السطر " الخزينة" تضم الحسابات 519 و 51 و 52. مما يعني أن الرصيد الدائن لحساب البنك لا يتطلب التسوية، بل يظهر بالقيمة الدائنة في جانب الخصوم وضمن سطر " الخزينة" - خصوم.

د- دراسة الحساب 59- خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية:

قسم هذا الحساب إلى:

591- خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية

594- خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسيقات والاعتمادات (pertes de valeurs sur régies d'avances et accréditifs)

لاحظ أن الحساب 59 لا يستخدم لتسجيل انخفاض قيمة القيم المنقولة للتوظيف لأن الخسائر القيمة الخاصة بهذه الأصول الجارية تسجل بالحساب ح/665 فارق التقييم عن أصول مالية- نواقص قيمة، كما رأينا لدى دراسة الحساب 50.

تكوين المؤونة: في نهاية السنة ولتسجيل خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنوك والمؤسسات المالية، فإننا نجعل الحساب ح/686 مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية مدينا، والحساب 591 أو 594 دائنا تبعا لكون خسائر القيمة تخص عناصر الحساب 51 أو عناصر الحساب 58.

تعديل المؤونة: في نهاية كل دورة محاسبية تتم مراجعة الخسائر المتوقعة والخاصة بعناصر الحسابات 51 و 58، ثم تعدل قيمة المؤونة كالتالي:

زيادة قيمة المؤونة: وتكون بقيد مماثل لقيد تكوينها، أي جعل 686 مدينا و 591 أو 594 دائنا.

تخفيض قيمة المؤونة: وتكون بجعل أحد الحسابين 591 أو 594 مدينا والحساب ح/ 786 استرجاع مالي عن خسائر القيمة والمؤونات دائنا.

استخدام المؤونة: حيث نجعل أحد الحسابين 591 أو 594 مدينا، وأحد عناصر الحسابين 51 أو 58 دائنا بقيمة الخسارة الفعلية (أي القيمة التي لا يمكن تحصيلها)

مثال 1

من ميزانية المراجعة قبل الجرد لمؤسسة " الهقار " بتاريخ 31/12/2011 استخرجنا الحسابات التالية:

رح	اسم الحساب	مدين	دائن
512	البنوك الحسابات الجارية	68000	
591	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية		68000

معلومات الجرد:

- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك غير كافية لتغطية الخسارة ويجب أن ترفع بنسبة 25%
- يظهر كشف حساب البنك المرسل للمؤسسة رصيد دائن بقيمة 652000 دج، ويعود سبب الاختلاف مع حساب البنك لدى المؤسسة إلى:
- شيك من الزبون حاد قيمته 35000 دج سلمه للبنك مباشرة
- اقتطاع البنك للخدمات المصرفية بقيمة 1600 دج
- شيك استلمته المؤسسة من الزبون رفيق قيمته 85000 دج لم يسلمه للبنك
- شيك سلمته المؤسسة للمورد فتحي بقيمة 26000 دج لم يقدمه للبنك
- فوائد لصالح البنك بقيمة 2400 دج

المطلوب:

- 1- اعداد وثيقتي التقارب البنكي
- 2- قدم التسويات اللازمة في 31/12/2011
- 1- حالة التقارب البنكي

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
البيان	مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
الرصيد قبل الجرد			الرصيد قبل الجرد	68000	
شيك من الزبون حامد			شيك من الزبون حامد	0	
فوائد بنكية لصالح البنك			فوائد بنكية لصالح البنك	35000	
خدمات مصرفية			خدمات مصرفية		
الرصيد بعد الجرد (مدين)	711000		الرصيد بعد الجرد (مدين)	711000	
المجموع	737000	737000	المجموع	715000	715000

2- تسجيل قيود التسوية بتاريخ 31/12/2011:

512	411	البنوك الحسابات الجارية	35000	35000	-----31/12/2011----- الزبائن
627 661	512	الخدمات المصرفية وما شابهها أعباء الفوائد	1600 2400	4000	-----31/12/2011----- البنوك الحسابات الجارية تسوية حساب البنك
686	591	المخصصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة - العناصر المالية	8025	8025	-----31/12/2011----- خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية زيادة خسارة القيمة $25\% \times 32100$

مثال 2: في نهاية السنة (ن) أظهر جرد الحسابات المالية بالمؤسسة (س) ما يلي:

- 1- إن رصيد المؤسسة لدى البنك (ك) هو 20000 وتتوقع المؤسسة استرجاع 80% منه.
 - 2- إن رصيد المؤسسة لدى البنك (ب) كان 50000، إن المؤسسة تتوقع استرجاع 50% منه
- سجل القيود المناسبة في نهاية السنة (ن)

لنفترض أن المؤسسة وخلال السنة (ن+1) قد استرجعت 15000 من رصيدها بالبنك (ك)، باقي الرصيد لا يمكن استرجاعه سجل القيود المناسبة.

لنفترض أن المؤسسة وفي نهاية السنة (ن+1) أصبحت تتوقع أن ما يمكن استرجاعه من البنك (ب) هو كالتالي: 60% أو 50 % أو 30% من الرصيد، سجل القيد المناسب لكل حالة.

		686	591	ن/31/12 ح/ مخصصات مؤونة وخسائر قيمة أصول مالية ح/ خسائر القيمة عن قيم مودعة لدى البنك خسائر قيمة عن حسابات بنكية: (ك) = 4000، (ب) = 25000
2900	2900			
0	0			

		السنة (ن+1)		
	15000	ح/البنك		512
	4000	ح/ خسائر القيمة عن قيم مودعة لدى البنك (ك)		591
	1000	ح/ أعباء مالية أخرى		668
20000		ح/ بنك (ك)	5120	
			4	

ترصيد ح/ البنك (ك)

تعديل خسائر القيمة عن القيم المودعة لدى البنك (ب)

الحالة 1- استرجاع 60% من قيمة الرصيد: علينا تخفيض المؤونة ب 5000

591	786	ح/خسائر القيمة عن قيم مودعة لدى البنك (ب) ح/ استرجاعات مالية عن مؤونات وخسائر القيمة تخفيض خسائر القيمة	5000	5000
-----	-----	---	------	------

الحالة 2- استرجاع 30% من الرصيد: نسبة الخسارة المحتملة لم تتغير، فلا نسجل أي قيد

الحالة 3- استرجاع 30% من الرصيد: نزيد قيمة المؤونة ب 1000، ويكون القيد كالتالي:

1000		1000	0	ح/مخصصات مؤونات وخسائر القيمة – أصول مالية	686
1000		0		ح/ خسائر القيمة عن قيم مودعة لدى البنك (ب)	591
0				زيادة خسائر القيمة الخاصة بالبنك (ب)	

تسوية الأعباء والمنتوجات:

سنتطرق إلى:

المصاريف الإيرادات المقيدة سلفا:

المصاريف واجبة الدفع:

إيرادات السنة الحالية غير المسجلة للسنة المقبلة مسجلة في السنة المعينة.

تسجيل الوعد بالحصول على تخفيض:

1- المصاريف الإيرادات المقيدة سلفاً:

تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على أن كل دورة محاسبية تتحمل نفقاتها وإيراداتها أي أن تكون نتيجة السنة المالية مستقلة عن نتيجة السنة المالية التي سبقتها أو تلتها لذا يجب على المؤسسة في نهاية السنة تحديد الأعباء (المصاريف والنواتج المسجلة خلال هذه السنة ولكن جزء منها أو كلها متعلق بالدورة المالية من أجل انقاصها من الحسابات المعنية بها حتى لا تحسب ضمن نتيجة هذه السنة ويعاد إدراجها في حساباتها الأصلية في السنة المالية.

1-1 الأعباء المقيدة سلفاً:

أ- **تسجيل العبء (المصرف):** يسجل عند حدوثه بشكل عادي في الجانب المدين لأحد حسابات المصاريف (الصنف 6) حسب طبيعته أو جعل أحد الحسابات المالية (5) أو حسابات الغير (4) دائناً.

ب- **تحويل العبء (المصرف) المقيد سلفاً في نهاية الدورة:** يجب ترصيد جزء أو كل المصرف المتعلق بالسنة المقبلة في نهاية السنة حتى يتم انقاصه من الدورة الحالية وتحمله الدورة المقبلة بجعل ح/468 مصاريف مقيدة سلفاً في الجانب المدين والمصرف المعني بالمبلغ المتعلق بالسنة المقبلة في الجانب الدائن (يتم تحويل هذه المصاريف بالمبلغ خارج الرسم)

2/ التسجيل عكس القيد في بداية الدورة المالية:

إن المصرف المسجل مسبقاً يعاد إلى حسابه الأصلي في بداية السنة المالية من أجل إدراجه في نتائجها وذلك يكون بتسجيل كتابة عكسية للقيد السابق أي يجعل ح/468 مصاريف مقيدة سلفاً في الجانب الدائن و ح/ المصرف المعني مدیناً.

1-2 الإيرادات المقيدة سلفاً:

أ- **تسجيل الإيراد:** يسجل الإيراد المعني (7) عند تحققه في الجانب الدائن لأحد حسابات الصنف (7) الإيرادات حسب طبيعته مع جعل أحد الحسابات المالية (5) أو حسابات الغير (4) مدیناً.

ب- **تحويل الإيراد المقيد سلفاً:** عند الجرد يتم تحويل كل أو جزء الإيراد المقيد سلفاً والمتعلق بالسنة المالية إلى ح/487 إيرادات مقيدة سلفاً، حتى لا تدرج ضمن نتيجة السنة الحالية، وهذا بجعل الإيراد المعني مدیناً و ح/487 إيرادات مقيدة سلفاً دائناً.

ج- **تسجيل عكس القيد في بداية السنة المالية:** الإيرادات المسجلة مسبقاً والتي تم تحويلها في الدورة الحالية يعاد تسجيلها في حسابها المعني في الدورة المالية بكتابة قيد عكسي لقيد التحويل أي بجعل ح/487 مدیناً و ح/الإيراد (7) المعني دائناً.

2/ المصاريف واجبة الدفع:

أ- تسجيل المصروف واجب الدفع: نجد في نهاية السنة المالية عند الجرد أعباء متعلقة بهذه الدورة ولكنها لم تسجل بسبب عدم استيلاء الوثائق الثبوتية للعملية، ونميز في هذا الصدد بين الأعباء التالية:

- إذا كان المعني خدمات خارجية د/ 61 أو خدمات خارجية أخرى د/ 62 يرصد بحساب د/ 408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها
- إذا كان المصروف خاص بمصاريف المستخدمين د/ 63 يرصد بحساب د/ 428 المستخدمون، الأعباء الواجب استلامها أو د/ 438 الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها والنواتج الواجب استلامها
- إذا كان المصروف خاص بالضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة د/ 64 يرصد بحساب د/ 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها (خارج الضرائب).
- إذا كان المصروف خاص بالأعباء العملية الأخرى د/ 65 يرصد بحساب د/ 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها
- إذا كان المصروف خاص بالمصاريف المالية د/ 66 يرصد بإحدى الحسابات التالية (د/ 16، د/ 4088، د/ 518، د/ 519).

مثال تطبيقي:

في نهاية سنة 2010 ظهرت هناك أعباء مستحقة لم تسجل بعد بسبب غياب فواتيرها والمتمثلة في:

- صيانة وترميمات لسنة 2010 بمبلغ 13700 دج
- أجور العمال لشهر ديسمبر 2010 بمبلغ 520000 دج

13700	13700	31/12/2010 الصيانة والتصليلات موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها إثبات أعباء الصيانة غير المسجلة	615 408
520000	520000	31/12/2010 أجور المستخدمين الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها إثبات أجور العمال غير المسجلة	631 428

ب- معالجة المصروف واجب الدفع في الدورة الموالية:

عند استلام الفواتير يرصد حساب الغير المعني (4) مع الحساب 401 موردو المخزونات والخدمات بالنسبة للحسابين 61 و 62.

أما بقية الحسابات د/ 448 و د/ 468 و د/ 16، د/ 4088، د/ 518، د/ 519 مع أحد حسابات النقديات.

3/ الإيرادات السنة الحالية غير المسجلة:

هي إيرادات متعلقة بالسنة المالية الحالية لكنها لم تسجل بسبب عدم استلام فواتيرها أو الوثائق التي تثبتها في نهاية السنة.

- يستعمل حساب ح/ 418 الزبائن، الفواتير التي لم تحرر فواتيرها بعد لتسوية ح/ 70 المبيعات من البضاعة، المنتجات والخدمات...
- يستعمل حساب ح/ 441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى بالإضافة إلى ح/ 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها (خارج الضرائب) لتسوية ح/ 748 إعانات الاستغلال الأخرى و ح/ 741 إعانات التوازن.
- يستعمل حساب ح/ 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والنواتج الأخرى الواجب استلامها لتسوية ح/ 75 النواتج العملياتية الأخرى.
- يستعمل (ح/ 27، ح/ 4188، ح/ 508، ح/ 518) لتسوية ح/ 76 نواتج مالية.

مثال تطبيقي:

في نهاية سنة 2010 ظهر أن المؤسسة حققت الإيرادات التالية غير المقيدة في الدفاتر المتمثلة في:

- بيع منتجات بمبلغ 500.000 دج ولم تحرر الفاتورة الخاصة بها، مع رسم على القيمة المضافة نسبته 17%.
- فوائد القروض الممنوحة للغير، حيث بلغت 20000 دج.

50000 0	58500 0	31/12/2010 الزبائن الفواتير التي لم تحرر بعد	418
		المبيعات من البضائع	700
		الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات	445 7
85000			
20000	20000	31/12/2010 الزبائن الفواتير التي لم تحرر بعد	418
		عائدات الأصول الدائنة	763

2- إيرادات السنة المقبلة مسجلة في السنة المعينة:

في هذه الحالة يتم تسجيل إيراد متعلق بالسنة أو السنوات المقبلة على السنة الجارية، فاحتراما لمبدأ استقلالية الدورات وأن كل دورة تسجل إيراداتها بنفسها، فإنه يجب تحويل الإيرادات المتعلقة بالسنة المقبلة في نهاية السنة.

مثال: تحصلت المؤسسة على مبلغ 18000 دج لقاء تأجير أحد محلاتها من 01/07/2010 إلى 30/06/2011

9000	9000	31/12/2010 ح/تقديم الخدمات الأخرى (12/6 × 18000)	706
		ح/ النواتج المعاينة مسبقا	467

3- تسجيل الوعد بالحصول على تخفيض:

في هذه الحالة تتحصل المؤسسة خلال السنة المعنية بوعد الحصول على تخفيض من طرف مورديها مقابل عمليات تجارية (تخفيض تجاري) في نهاية السنة المعنية وذلك كما يلي:

يسجل ح/ 409 الموردون المدينون التطبيقات والمدفوعات على الحساب RRR الواجب تحصيلها على أحد الحسابات التالية (ح/ 609، ح/ 618 و ح/ 629) التي تمثل التخفيضات على المشتريات المادية والتثبيات.

31/12/2010				
409	ح/الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب RRR الواجب دفعها	1602 9		
609	ح/ التخفيضات التجارية على المشتريات		1370	
4459	ح/ الرسم على القيمة المضافة غير المفوتر		0	
6	تسجيل الوعد		2329	

مثال عن تسوية المصاريف والايرادات:

قدمت إليك مؤسسة " الباهية" المعلومات الجردية الآتية بتاريخ 31/12/2012:

- بلغ استهلاك الكهرباء والغاز للثلاثي الأخير 32890 دج، إلا أن الفاتورة لم تصل بعد
- سددت ايجار بمبلغ 44000 دج للفترة الممتدة من 01/12/2012 إلى 31/03/2013
- قدم أحد موردي المخزونات للمؤسسة وعدا بمنحها تخفيضا تجاريا بقيمة 25500 دج على مشتريات الفترة لكن فاتورة الانقاص لم تصل بعد.
- قدرت أعباء الصيانة والإصلاحات بقيمة 26200 دج، إلا أن الفاتورة لم تصل بعد
- بقي لدى المؤسسة طوابع بريدية ب 1000 دج وطوابع جبائية ب 2500 دج.

حل المثال: تسجيل قيود التسوية في الدفتر اليومي لمؤسسة " الباهية":

607	408	-----31/12/2012----- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها تسجيل أعباء الكهرباء الواجبة الدفع	3289 0	3289 0
486	613	-----31/12/2012----- الأعباء المعاينة مسبقا الايجارات تحويل الأعباء المعاينة مسبقا 3/4. 44000	3300 0	3300 0
409	609	-----31/12/2012----- الموردون المدينون التخفيضات والتتزيلات والمحسومات المتحصل عليها من المشتريات تسجيل المنتوجات التي ستكتسب	2550 0	2550 0
615	408	-----31/12/2012----- الصيانة والتصليلات والرعاية موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها تسجيل أعباء الصيانة الواجبة الدفع	2620 0	2620 0
486	64 626	-----31/12/2012----- الأعباء المعاينة مسبقا الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية تحويل الأعباء المعاينة مسبقا	3500	2500 1000

المراجع:

- المراجع باللغة العربية:
 - أمينة بن بوثلجة محاسبة الشركات- وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) الأوراق الزرقاء، 2011، بولنوار، الجزائر.
 - بن بوثلجة أمينة، أعمال نهاية السنة، الأوراق الزرقاء، 2015، باب الزوار، الجزائر.
 - بنزيب عذيفة الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية الجزء الأول، الجزء الثاني 2010
 - جمال لعشيش، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء، 2011، باب الزوار، الجزائر.
 - عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط2، 2011، برج بوعريرج، الجزائر.
 - عبد الرحمان عطية، تمارين في المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، ط2، 2014، برج بوعريرج، الجزائر.

- العزازي محمد، بن لعور بوعلام وآخرون، النشر المحاسبي والمالي، السنة الثانية من التعليم الثانوي، السنة الدراسية 2011-2012، وزارة التربية الوطنية، الجزائر.
- العزازي محمد، بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي، السنة الثالثة ثانوي، شعبة تسيير واقتصاد، وزارة التربية الوطنية، الجزائر، 2012-2013 .
- علاوى لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF ، تمارين وتطبيقات محلولة، الأوراق الزرقاء، 2014، باب الزوار، الجزائر.

الغرفة التجارية قسنطينة، محاضر اتحطاب عبد العزيز، تكوين حول النظام المحاسبي المالي المستوي الأول والثاني لثا

- كنتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجزائرية، بن عكنون، الجزائر.
- المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، ط2، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج الجزائر.
- محمد بوتين المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية Pages bleus برج الكيفان الجزائر 2010 ص 10.
- نادية فضيل، الأوراق التجارية في القانون الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر.
- نصر الدين عيساوي، المحاسبة المالية المعمقة 2، مؤسسة نور هيد غراق للنشر والاشهار، قسنطينة 2014.
- محاضرات الأستاذ مداني بن بلغيث

- Touati kamel « l'impact fiscal 2-3-marsr 2011 chambre de commerce cne rhumel
- Hattab Abdelaziz ;séminaire portant sur la loi de finance 2011,20 janvier 2011 chambre de commerce cne rhumel
- Moussa Hamiam, comptabilité générale selon le système comptable financier et les norme IFRS, Edition le savoir, tome 1, tome2, tcizi ouyou, Algérie.
- Djeridi hacene,
- Séminaire de formation ayant pour thème « comment organiser et réussir les travaux d'inventaires de fin d'Année, ehambre de commerce rhunel che, novembre 2018.
- Henri d'Avasse, Micheh parruitte, Ahmed sadon, Manuel de comptabilité entraînement, Edition Berti, 2011, Alger.

المواقع الالكترونية:

موقع المديرية العامة للضرائب.

