

جامعة ابن خلدون – تيارت

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مطبوعة في مقياس:

# المحاسبة العميقة 01

دروس وتمارين

موجهة لطلبة الليسانس محاسبة وجباية

إعداد الدكتور: روتال عبد القادر

السنة الجامعية 2020/2019

## فهرس المحتويات

الصفحة	رقم المحور
أ	تقديم المطبوعة.....
01	المحور الأول: التثبيتات المادية.....
45	المحور الثاني: التثبيتات المعنوية.....
47	المحور الثالث: محاسبة المخزونات.....
66	المحور الرابع: العقود طويلة الأجل (عقود الإنجاز).....
72	المحور الخامس: الأدوات المالية.....
77	المحور السادس: عقود الإيجار.....
80	المحور السابع: محاسبة الأجور.....
88	المحور الثامن: الأوراق التجارية.....
92	المحور التاسع: مؤونة الزبائن.....
95	المحور العاشر: تسوية حسابات التكاليف والإيرادات.....
97	المحور الحادي عشر: محاسبة الأغلفة المتداولة.....
101	قائمة المراجع.....

## تقديم المطبوعة:

تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية والمالية الجديدة، ومواكبة التطورات الحاصلة في دول العالم، وهذا ما يؤدي بدوره إلى تطوير الممارسات المحاسبية وتقديم معلومات موثوق فيها وذات مصداقية.

وعليه فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي سينتج عنه بعض الصعوبات والعوائق المحتملة، كما سينتج عنه عدة آثار ايجابية تقود المؤسسات الوطنية إلى الأحسن والأفضل، حيث سيسمح بتحسين جودة المعلومات المحاسبية المنتجة التي تكون مبنية على أسس وقواعد قريبة من الواقع.

وفي ضوء التطورات سابقة الذكر ارتأينا تقديم هاته المطبوعة المخصصة للمحاسبة المعمقة والتي حاولنا من خلالها المزاجية بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، حيث حاولنا من خلالها التقييد التام بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر ومختلف القوانين المنصوص عليها في التشريع الجزائري، واعتمدنا من خلالها على البرامج البيداغوجية المنصوص عليها.

ولترسيخ الأفكار لدى الطالب والباحث على حد سواء ومن خلال تجربتنا في ميدان التدريس الجامعي حاولنا تدعيم هاته المطبوعة بمجموعة من الأمثلة والتمارين المحولة، وارتأينا تقديمها ضمن إحدى عشر محور كل واحد منهم يتطرق إلى عنصر أو جزء من أجزاء المحاسبة المعمقة.

في الأخير نرجو أن ينال هذا العمل الرضا والقبول، وأن يكون خالصا لوجه الله الكريم، فإن أصبت فمن الله وإن أخطأت فمن نفسي والشيطان.

## المحور الأول: التثبيتات المادية

### 1-تعريف التثبيتات المادية:

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن تعريف التثبيتات أنها أصول مادية يجوز عليها الكيان للإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمالات الإدارية، مدة استعماله يجب أن تفوق السنة.

### 2-التقييم الأولي:

- تكلفة الشراء: تسجيل التثبيتات بتكلفتها المسندة إليها مباشرة، وتحتوي على تكلفة الشراء ووضع التثبيتات في أماكنها، الرسوم المدفوعة، الضرائب غير المسترجعة والتكاليف المباشرة الأخرى وتستبعد من تكلفة الشراء المصاريف العامة و الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط التي تدرج ضمن هذه التكاليف.
- تكلفة الإنتاج: تكلفة أي تثبيت تنتجه المؤسسة لنفسها يحتوي على تكلفة اللوازم، اليد العاملة، التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة للإنتاج التي ترتبط مباشرة بالتثبيت.
- تكلفة القرض: تكلفة القرض مرتبطة مباشرة بالشراء، البناء، أو الإنتاج لأصل يتطلب فترة طويلة للتحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل الاستعمال أو البيع تستطيع أن تدمج بتكلفة البيع.

### ملاحظة هامة:

تكلفة تفكيك التركيب في نهاية مدة المنفعة أو تكلفة تجديد الموقع (تكلفة إعادة تهيئة المحيط) تدرج في تكلفة الإنتاج أو تكلفة الشراء للتثبيتات المعنية بالتفكيك أو التجديد التي تشكل إلزام قانوني أو ضمني للمؤسسة. توضع حسابات التثبيتات المادية مدينة في تاريخ دخول الأصل تحت مراقبة المؤسسة: بقيمة حصة المساهمة المقيمة من طرف الخير، تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج.

### تمرين 01: حول كيفية حساب التكلفة

اشترت مؤسسة آلة إنتاجية وتحملت مقابل ذلك ما يلي:

ثمن الشراء: 200.000 دج. -مصاريف التركيب: 10.000 دج. -مصاريف النقل: 5.000 دج. -مصاريف العامة وإدارية: 3.000 دج. -مصاريف إعادة تهيئة المحيط عند إنهاء مدة المنفعة الآلة 8.000 دج.

المطلوب: أحسب تكلفة شراء الآلة؟

الحل:

جميع المصاريف تدخل في التكلفة ما عدا المصاريف العامة و الإدارية:

تكلفة الشراء = 200.00 + 10.000 + 5.000 + 8.000 = 223.000 دج

## تمرين 02: حول كيفية حساب التكلفة:

اشترت مؤسسة معدات إنتاجية وتحملت مقابل ذلك المصاريف التالية:

ثمن الشراء: 150.000 دج. - مصاريف النقل: 12.000 دج. - مصاريف الشحن: 5.000 دج. - رسوم جمركية: 17.000 دج (منها 2.000 دج قابلة للإسترجاع). - الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع: 4.000 دج. - مصاريف تفكيك المعدات عند إنتهاء مدة منفعتها: 4.000 دج

المطلوب: أحسب تكلفة شراء هذه المعدات ؟

الحل:

نلاحظ أن جميع المصاريف تدخل في تكلفة الشراء ما عدا:

الرسوم الجمركية مسترجعة بقيمة : 2.000 دج و الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع: 4.000 دج.

تكلفة الشراء = 150.00 + 12.000 + 5.000 + (2.000 - 17.000) + 4.000 = 186.000 دج

## تمرين 03 : حول كيفية حساب التكلفة

قامت مؤسسة باستيراد آلة إنتاجية وكانت تفاصيل عملية الاستيراد كما يلي:

ثمن الشراء و يتضمن نفقات النقل البحري والتأمين 300.000 دج

رسوم جمركية : 30.000 دج (منها 12.000 دج قابلة للإسترجاع)

نفقات نقل الآلة إلى المصنع : 1.500 دج

بناء قواعد لتثبيت الآلة: 15.000 دج

قيمة الإنتاج المعاب (إنتاج به عيب ) لدى التشغيل الأولي للآلة المشتراة 7.000 دج

المطلوب: أحسب قيمة هذه الآلة إذا علمت ما يلي:

-بلغت نفقات النقل البحري و التأمين 30.000 دج

-سددت الشركة (قيمة الآلة) بعد أن حصلت على خصم تجاري بمعدل 10% من ثمن الشراء الأصلي

الحل:

ثمن الشراء بعد الخصم  $(300.000 - 30.000) \times 0.9 = 243.000$  دج

نفقات النقل البحري و التأمين: 30.000 دج

رسوم جمركية  $(30.000 - 12.000)$ : 18.000 دج

نفقات نقل الآلة إلى المصنع : 1.500 دج

بناء قواعد لتثبيت الآلة	15.000 دج
تكلفة استيراد الآلة	
	<hr/>
	307.500 دج

**التسجيل المحاسبي:**

وضع النظام المحاسبي المالي حساب خاص للتثبيتات المادية و هو الحساب 21 وينقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

- ح/211 الأراضي
- ح/212 عمليات ترتيب و تهيئة الموقع (مثل أرض غير مستوية تقوم بعملية تسويتها)
- ح/213 البناءات
- ح/215 المنشآت التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية.
- ح/218 التثبيتات المادية الأخرى (معدات النقل، تجهيزات مكتب، تجهيزات اجتماعية، غلافات مند اولة... إلخ)

**1-2 عملية شراء التثبيتات المادية**

يتم تسجيل حساب التثبيتات المادية من الجانب لمدين بتكلفة شراؤها و يقابله حساب موردو التثبيتات إذا كانت عملية الشراء على الحسا، أو البنك إذا تمت عملية الشراء عن طريق البنك.

21X	التثبيتات المادية	XXX
445	الدولة رسوم على رقم الأعمال TVA	XXX
404 أو	موردو التثبيتات	XXX
512 أو	البنك	XXX
53	الصندوق	XXX
158	مؤونة الأعباء الأخرى خصوم غير جارية	XXX

**ملاحظة:** في حالة وجود تكلفة التفكيك أو تكلفة تجديد الموقع فإنها تسجل في الجانب الدائن في حساب 158 المؤونات الأخرى للأعباء- خصوم غير جارية.

**تمرين 01:**

قامت مؤسسة بشراء منشآت تقنية بمبلغ 120.000 دج، وتحملت مقابل ذلك مصاريف النقل بمبلغ 15.000 دج، مصاريف التأمين بمبلغ 15.000 دج، مصاريف تركيب بمبلغ 30.000 دج .

وقدرت مصاريف تفكيكها عند انتهاء مدة منفعتها بمبلغ 10.000 دج.

المطلوب: سجل العمليات لسابقة في دفتر يومية العامة؟

الحل:

$$\text{تكلفة الشراء} = 10.000 + 30.000 + 15.000 + 15.000 + 120.000 = 190.000 \text{ دج}$$

(منها 10.000 مصاريف التفكيك تسجل كمؤونة في حساب 158)

215	المنشآت التقنية، المعدات الأدوات الصناعية	190.000	
404	موردو التثبيتات	180.000	
158	مؤونة الأعباء الأخرى خصوم غير جارية	10.000	

تمرين 02:

اشترت مؤسسة معدات نقل بمبلغ 25.000 دج، وتمت مقابل ذلك مصاريف نقل وشحن 3.000 دج، رسوم جمركية (غير مسترجعة) 15.000 دج، مصاريف التأمين 2.000 دج.

يقدر معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

المطلوب: سجل العمليات السابقة في دفتر يومية العامة؟

الحل:

$$\text{تكلفة} = 2.000 + 15.000 + 3.000 + 25.000 = 45.000 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الرسم على القيمة المضافة} = 0.19 \times 45.000 = 8550 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ المدفوع للمورد} = 8550 + 45.000 = 53.550 \text{ دج}$$

218	المنشآت التقنية، الكعدات الأدوات الصناعية	45.000	
445	الدولة رسوم على رقم الأعمال -tva-	8550	
404	موردو التثبيتات	53.550	

## 2-2 عملية إنتاج التثبيتات المادية

يتم تسجيل الحساب المعني للتثبيت المنتج في الجانب المدين، ويقابله في الجانب الدائن حساب الإنتاج المثبت للأصول المادية، وهذا بعد التسجيل الأولي للأعباء في حساباتها المعنية.

21 x	التثبيتات المادية	xxx	
732	عملية إنتاج تثبيتات مادية	xxx	

تمرين:

لإنتاج معدات مكتب تحملت المؤسسة المصاريف التالية:

في N/05/01 مصاريف نقل السلع 15.000 دج، أجور عمال الإنتاج 13.000 دج، مواد أولية 27.000 ج في N/05/04 تم الانتهاء من إنجاز هذه المعدات.

المطلوب:

-سجل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة (علما أن مصاريف النقل و العمال تم دفعها عن طريق البنك)

الحل:

		-----N/05/01-----		
	15.000	نقل السلع والنقل الجماعي للعمالين	624	
	13.000	أجور المستخدمين	631	
28.000		بنوك حسابات الجارية	512	
		-----//...//..-----		
	27.000	المواد الأولية المستهلكة	601	
27.000		المواد الأولية و اللوازم	31	
		-----N/05/04-----		
	55.000	التثبيتات المادية	218	
55.000		الإنتاج المثبت للأصول المادية	732	

في حال وصلت N/12/31 ولم تكتمل عملية الإنتاج

في نهاية السنة نسجل القيد التالي:

		-----N/12/31-----		
	xxx	التثبيتات قيد الإنجاز	232	
xxx		موردو التثبيتات (المقاول)	404	
xxx		عملية إنتاج تثبيتات مادية	732	



عند الإنتهاء:

xxx	xxx	التثبيتات المادية التثبيتات قيد الإنجاز	232	21x
-----	-----	--	-----	-----

## 3 2 الحصول على التثبيتات عن طريق القروض

الحصول على التثبيتات عن طريق القروض لا تعني القروض البنكية فقط يمكن أن يكون القرض:

- من عند المورد- أي البيع بالتقسيط
- من عند البنك (قروض بنكية)

هنا يجب الفصل بين عملية التمويل و عن عملية التموين

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 (IAS 23) على معالجتين فيما يخص تكاليف القروض:

## المعالجة الأولى:

تنص المعالجة الأولى على عدم إدراج تكلفة القروض ضمن تكاليف الشراء ، أي ينص على استثناء التكاليف المالية واعتبارها كمصاريف مالية في المؤسسة.

## المعالجة الثانية(البديلة):

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 تكاليف القروض على معالجة بديلة لتكاليف القروض، أي إدراج هذه التكاليف في تكلفة الشراء أ الإنجاز إذا توفرت بعد الشروط منها:

- مدة إنجاز الأصل تتطلب وقت طويل للإنجاز(أكثر من سنة).

-إذا كانت قيمة الأصل تزيد كلما زادت مدة التخزين.

## تمرين:

في تاريخ N/07/01 قامت المؤسسة بشراء معدات نقل بقيمة 100.000دج قامت بتسديد 20.000دج عن طريق لبنك

واتفقت مع المؤسسة على تسديد المبلغ المتبقي بعد سنة و تسديد مبلغ الفائدة إجمالي مقداره 15.000 عن طريق البنك

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية العامة؟

الحل:

		-----N/07/01-----		
	100.000	معدات النقل		218
20.000		مرودو التثبيتات و المخزونات	404	
80.000		البنوك حسابات جارية	512	

		-----1+N/07/01-----		
	15.000	أعباء مالية		661
15.000		البنوك حسابات جارية	512	

## 3-النفقات اللاحقة:

هي عبارة النفقات التي تصرف على التثبيت بعد عملية الحصول عليه مثل مصاريف الصيانة والإصلاح، تعالج هاته النفقات كأعباء إذا كانت تحافظ على مستوى نجاعة الأصل أي لا تحقق هاته النفقة أي منافع اقتصادية مستقبلية، كما يمكن إدراجها ضمن تكلفة التثبيت إذا كانت تحقق إحدى الشروط الآتية:

- ✓ تعديل وحدة الإنتاج يسمح بإطالة مدة منفعتها.
- ✓ تحسين جوهري للإنتاج.
- ✓ تبني أساليب جديدة لتخفيض التكاليف

تمرين:

N/06/10 قامت المؤسسة بصيانة آلة إنتاجية بقيمة 15000 دج عن طريق البنك هذه الصيانة عبارة عن صيانة دورية للمحافظة على سلامة الآلة.

N/07/12 قامت بتغيير قطعة غيار بأخرى متطورة (تخص الآلة) وهذا ما أدى إلى زيادة القدرة الإنتاجية للآلة من 8000 وحدة إلى 12000 وحدة قيمة هذا الإصلاح هي 25000 دج عن طريق البنك.  
المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية العامة.

الحل:

15.000	15.000	-----N/06/10----- صيانة وإصلاحات البنوك حسابات جارية	512	615
25.000	25.000	-----N/07/ آلة إنتاجية البنوك حسابات جارية	512	215

## 4- التسجيل حسب المكونات:

تطبق المبادئ التالية لتجميع أو تقسيم الأصول :

- العناصر ذات القيمة الضعيفة يمكن أن تعتبر مستهلكة تماما خلال الدورة ولا تسجل ضمن التثبيتات.
- قطع الغيار و معدات الصيانة الخاصة تسجل كتثبيتات مادية إذا كانت استعمالها مرتبط بتثبيتات مادية أخرى و المؤسسة تستعملها لأكثر من سنة مالية.
- مكونات الأصل تعالج كعناصر منفصلة إذا كانت مدة منفعتها مختلفة أو تقدم منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة.
- تعتبر التكاليف المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات مادية مثل: محطة تصفية، تركيب مصفي في الموقد.....

كما أن الأراضي و المباني تعالج كل واحدة على حدى حتى لو تم شراؤها معا لأن الأراضي هي أصول غير قابلة للإهلاك عكس المباني التي تعتبر قابلة للإهلاك.

## تمرين 01:

اشترت مؤسسة منشأة تقنية في تاريخ N/06/02 بمبلغ 500.000 دج تتكون من جزئين :

المحرك بمبلغ 300.000 دج مدة منفعته 10 سنوات.

الهيكل وتقدر مدة منفعته ب 5 سنوات.

المطلوب:

سجل العمليات السابقة في يومية المؤسسة مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة 19 بالمائة

الحل:

نلاحظ أن مدة منفعة المحرك و الهيكل مختلفة ولهذا يمكننا استعمال مبدأ الفصل بينهما في التسجيل المحاسبي

$$\text{الهيكل} = 500.000 - 300.000 = 200.000 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الرسم على القيمة المضافة} = 0.19 \times 500.000 = 95.000 \text{ دج}$$

$$\text{مبلغ الموردين} = 95.000 + 200.000 + 300.000 = 595.000 \text{ دج}$$

-----N/06/02-----				
	300.000	منشآت تقنية، محرك		2151
	200.000	منشآت تقنية، الهيكل		2152
	95.000	الدولة، الرسوم على رقم الأعمال		455
595.000		موردو التثبيتات	404	
		عملية تسجيل تثبيتات مادية حسب مكوناتها		

تمرين 02 :

قامت المؤسسة بشراء قطعة ارض عليها مبنى بمبلغ إجمالي 3.600.000 دج مع العلم أن قيمة الأرض هي 1.200.000 دج و قيمة المبنى هي 2.400.000 دج

المطلوب:

قدم التسجيل المحاسبي لعملية الشراء؟

الحل:

	1200.000	أراضي		211
	2400.000	مباني		213
3.600.000		موردو التثبيتات	404	
		تسجيل عملية شراء الأرض و المبنى		

## 5-الإهلاكات:

قبل التطرق إلى مفهوم الإهلاكات يجب التطرق إلى المفاهيم التالية كما يلي:  
**مدة المنفعة:** مدة المنفعة هي المدة التي ترتقب فيها المؤسسة استعمال أصول مملوكة أو عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي ترتقب منها المؤسسة الحصول على الأصول المعتبرة.  
**القيمة المتبقية:** المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

## 5-1 تعريف الإهلاك:

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

5 2 طرق الإهلاك: لقد نص النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق للإهلاك هي:

- طريقة الإهلاك الخطي (الثابت)
- طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج أو الإستعمال.
- طريقة الإهلاك التنازلي
- طريقة الإهلاك التصاعدي.

## ملاحظة:

● قاعدة الإهلاك = القيمة الإجمالية (تكلفة شراء أو الإنتاج...) - القيمة المتبقية.

● الإهلاكات يجب أن تحسب من مدة المنفعة للأصل وليس مدة الحياة.

## أ - طريقة الإهلاك الخطي:

ويمكن التذكير بأهم القوانين التالية:

- ✓ قسط الإهلاك = قاعدة الإهلاك / مدة المنفعة x مدة الإستعمال خلال السنة (بالسنوات أو الأشهر)
- ✓ قسط الإهلاك = قاعدة الإهلاك x معدل المنفعة x مدة الإستعمال خلال السنة (بالسنوات أو الأشهر)
- ✓ معدل الإهلاك = 100 / مدة المنفعة.
- ✓ الإهلاك المتراكم = مجموع أقساط الإهلاك.
- ✓ القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة - الإهلاك المتراكم
- ✓ القاعدة العمدة للحساب المدة:

من 01 ← 15 في الشهر (يحسب الشهر في الإهلاك)

من 16 ← 30 في الشهر (لا يحسب الشهر في الإهلاك)

ويمكن تقديم جدول الإهلاكات على الشكل التالي:

السنوات	قاعدة الإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية

يؤدي الإهلاك الخطي إلى عمى ثابت على مدة حياة الأصل.

### تمرين 01:

إشترت مؤسسة في N/01/1 معدات نقل بمبلغ 500.000 دج و قدرت القيمة المتبقية لهذه المعدات عند نهاية مدة منفعتها (السنة الخامسة) بمبلغ 120.000 دج

المطلوب:

- احسب المبلغ الخاضع للإهلاك؟
- أحسب قسط الإهلاك السنوي؟

الحل:

$$1- \text{وعاء الإهلاك} = 500.000 - 120.000 = 380.000 \text{ دج}$$

$$2- \text{قسط الإهلاك السنوي} = 380.000 / 5 = 76.000 \text{ دج}$$

### تمرين 02:

إشترت مؤسسة في N/05/10 شاحنة بمبلغ 1.000.000 دج و تقدر مدة منفعتها ب 05 سنوات، و القيمة المتبقية لها عند إنتهاء مدة منفعتها ب 200.000 دج

المطلوب:

$$1- \text{أحسب المبلغ الخاضع للإهلاك} ؟$$

$$2- \text{قدم جدول الإهلاك لهذه الشاحنة} ؟$$

الحل:

$$1 - \text{المبلغ الخاضع للإهلاك} = 1.000.000 - 200.000 = 800.000 \text{ دج}$$

$$2 - \text{جدول الإهلاكات:}$$

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

التكلفة - مجموع الإهلاكات →

### ب- الإهلاك المتناقص:

تؤدي هذه الطريقة إلى عبئ متناقص على مدة منفعة التثبيت أي أن السنوات الأولى تتحمل عبئ إهلاك أكثر من السنوات التي تليها.

وتتكون هاته الطريقة من عدة طرق يمكن دراسة أهم طريقتين:

#### ● طريقة مجموع السنوات softy :

تمرين:

لدينا معدات إنتاج مدة منفعتها 05 سنوات تكلفه اقتناءها 200.000 دج

المطلوب:

- أحسب قسط الإهلاك بطريقة softy ؟

الحل:

مجموع السنوات = 01+02+03+04+05=15

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

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

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

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

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

• الطريقة الجبائية (طريقة المعامل الضريبي)

$$\text{معدل الإهلاك المتناقص} = \text{معدل الإهلاك الخطي} \times \text{المعامل الضريبي}$$

$$= \text{المعامل الضريبي}$$

1,5 ← مدة الحياة 3 أو 04 سنوات.

2 ← مدة الحياة 05 أو 06 سنوات

2,5 ← أكثر من 06 سنوات.

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

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

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

تمرين:

معدات نقل تم شراؤها في بداية السنة N بمبلغ 200.000 دج تهتك بمعدل إهلاك خطي 20%.

المطلوب:

قدم جدول الإهلاك بطريقة الإهلاك التنازلي؟ حسب طريقة المعامل الضريبي.

الحل:

معدل الإهلاك المتناقص = 20% x 02 معامل = 40%

قسط السنة الأولى = 0.4 x 200.000 = 80.000 دج

جدول الإهلاك بطريقة الإهلاك التنازلي

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



تحقق الشرط في سنة N+3 :  $40\% \geq 2/100$  (تطبق الإهلاك الخطي)

$$21.600 = 02/43.200 \text{ دج}$$

### ج- طريقة الإهلاك المتزايد:

تؤدي هذه الطريقة إلى عبئ متزايد على مدة منفعة الأصل أي أن السنوات الأولى تتحمل عبئ إهلاك أقل من السنوات التي تليها.

تمرين:

مؤسسة اشترت معدات مكتب بقيمة 500.000 دج مدة منفعتها هي 04 سنوات (تاريخ الشراء هو N/01/01)

المطلوب:

-أحسب أقساط الإهلاك حسب طريقة الإهلاك المتزايد ؟

الحل:

$$* \text{عدد مجموع السنوات} = 01 + 02 + 03 + 04 = 10$$

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

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

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

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

### د- الإهلاك حسب وحدات الإنتاج أو الاستعمال:

هذا الإهلاك يؤدي إلى عبء يتركز على الإستعمال المقرر للأصل أو إنتاجه.

تمرين:01:

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

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

وحدة في السنة الرابعة، 1.500 وحدة في السنة الخامسة

المطلوب:

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

الحل:

$$\text{قاعدة الإهلاك} = 802.000 - 2.000 = 800.000 \text{ دج}$$

قسط الإهلاك = قاعدة الإهلاك \* عدد الوحدات المنتجة في السنة / عدد الوحدات الإجمالية المنتجة

$$\text{قسط إهلاك السنة الأولى} = 800.000 * 10.000 / 1500 = 120.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الثانية} = 800.000 * 10.000 / 3.500 = 280.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الثالثة} = 800.000 * 10.000 / 2.500 = 200.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الرابعة} = 800.000 * 10.000 / 1.000 = 80.000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط إهلاك السنة الخامسة} = 800.000 * 10.000 / 1.500 = 120.000 \text{ دج}$$

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

تمرين 02:

إشترت مؤسسة في N/01/01 منشأة تقنية بمبلغ 6.000.000 دج، هذه المنشأة تستطيع أن تستعملها المؤسسة لمدة 20.000 ساعة، إذا علمت أن المؤسسة استعملت هذه المنشأة لمدة 3.500 ساعة في السنة الأولى و 4.000 ساعة في السنة الثانية.

المطلوب:

- أحسب قسط الإهلاك السنة الأولى و الثانية حسب طريقة وحدات الاستعمال؟

الحل:

$$\text{قاعدة الإهلاك} = 6.000.000 \text{ دج}$$

$$\text{إهلاك السنة الأولى} = 6.000.000 * 20.000 / 3.500 = 1.050.000 \text{ دج}$$

$$\text{إهلاك السنة الثانية} = 6.000.000 * 20.000 / 4.000 = 1.200.000 \text{ دج}$$

## 3-5 التسجيل المحاسبي للإهلاكات:

لقد وضع النظام المحاسبي المالي حساب خاص بإهلاك التثبيتات المادية وهو الحساب ح / 281 يقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

ح/2812 إهلاك أعمال تهيئة وترتيب الأراضي.

ح/2813 إهلاك المباني

ح/2815 إهلاك المنشآت التقنية.

ح/2818 إهلاك التثبيتات المادية الأخرى

## ملاحظة:

مثلا عندنا الحساب 213 بناءات ← نقوم بإدخال الرقم 08 يصبح لدينا 2813 إهلاك البناءات. ونفس الملاحظة بالنسبة للباقي الحسابات.

يتم تسجيل قسط الإهلاك بوضع حساب مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية في الجانب المدين و يقابله في الجانب الدائن حساب إهلاك التثبيتات المادية ويكون المحاسبي لقسط الإهلاك كما يلي:

681	مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة	xxx	
281x	إهلاك التثبيتات المادية	xxx	

## تمرين:

في تاريخ N/04/05 تم شراء معدات نقل بقيمة 500.000 دج وقدرت مدة الحياة المتوقعة لهذه المعدات ب 07 سنوات، وقيمتها المتبقية في نهاية مدة منفعنها ب 150.000 دج

هذا مع العلم أن مدة المنفعة هذه المعدات هي 05 سنوات، وأن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19 بمائة. المطلوب:

- سجل عملي شراء المعدات و قدم قيد إهلاكها في N/12/31؟ (المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الخطي).

الحل:

تسجيلي عملية شراء المعدات:

		-----N/04/05-----		
	500.000	المنشآت التقنية، المعدات الأدوات الصناعية		218
	85.500	الدولة رسوم على رقم الأعمال -tva-		445
585.000		موردو التثبيتات	404	

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

قاعدة الإهلاك = 500.000 دج

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

قسط الإهلاك = 5/500.000 \* 12/09 = 75.000 دج

ومنه قسط الإهلاك الواجب تسجيله في N/12/31 هو 75.000 دج

		-----N/12/31-----		
	75.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة		681
		إهلاك المنشآت التقنية	2818	
75.000		تسجيل مخصص الإهلاك لمعدات النقل		

تمرين : (كيفية حساب الإهلاكات في حالة التسجيل حسب المكونات)

قامت مؤسسة في تاريخ N/01/01 بشراء معدات نقل ممثلة في طائرة، بقيمة 2.000.000 دج عن طريق البنك.

قررت المؤسسة تسجيل الطائرة حسب مكوناتها حيث تتكون من :

المحرك بقيمة: 1.000.000 دج

المقاعد بقيمة: 200.000 دج

الهيكل بقيمة: 800.000 دج

تقدر مدة منفعة المحرك ب 04 سنوات، والمقاعد ب 05 سنوات، والهيكل ب 16 سنة.

معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19 بالمائة.

### المطلوب:

- سجل عملية شراء الطائرة وقدم قيد إهلاكها للسنة الأولى و الثانية علماً المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الخطي؟

تسجيل عملية شراء المعدات:

		-----N/01/01-----		
	1.000.000	معدات النقل (طائرة)، المحرك	2181	
	200.000	معدات النقل (طائرة)، المقاعد	2182	
	800.000	معدات النقل (طائرة)، الهيكل	2813	
2.380.000	380.000	الدولة رسوم على رقم الأعمال -tva-	445	
		بنوك حسابات الجارية	512	
		تسجيل عملية شراء معدات النقل (الطائرة)		

تسجيل قيد إهلاك معدات النقل في N/12/31 و N/12/31+1:

حساب الإهلاك: المحرك:  $1.000.000/4=250.000$  دج ، المقاعد:  $200.000/5=40.000$  دج.

الهيكل  $800.000/16=50.000$  دج.

		-----N/12/31-----		
	250.000	مخصصات الإهلاكات معدات النقل (طائرة)، المحرك	6811	
	40.000	مخصصات الإهلاكات معدات النقل (طائرة)، المقاعد	6812	
250.000	50.000	مخصصات الإهلاكات معدات النقل (طائرة)، الهيكل	6813	
40.000		معدات النقل (طائرة)، المحرك	2181	
50.000		معدات النقل (طائرة)، المقاعد	2182	
		معدات النقل (طائرة)، الهيكل	2813	
		تسجيل قسط الإهلاكات معدات النقل (الطائرة)		
		نفس القيد يكرر في تاريخ N/12/31+1		

### 6- خسارة القيمة:

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

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

(ق.م.ص < ق.ق.للتغطية)

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتغطية

حيث أن:

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الإجمالية - مجموع الإهلاكات - خسائر القيمة إن وجدت (السابقة)

القيمة القابلة للتغطية هي القيمة الأعلى لسعر البيع الصافي وقيمة المنفعة.

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

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

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

مخصص الإهلاك بعد حدوث التدهور = القيمة المحاسبية الصافية بعد التدهور / مدة المنفعة المتبقية

حيث أن :

مدة المنفعة المتبقية = مدة المنفعة الإجمالية - مدة المنفعة المستهلكة.

تمرين:

لدينا القيمة المحاسبية الصافية لبناية هي 100.000 دج، سعر البيع 82.000 دج مصاريف الخروج 2.000 دج

قيمة المنفعة 90.000 دج

المطلوب:

-أحسب خسارة القيمة لهذه البناية؟

الحل:

قيمة المنفعة = 90.000 دج

سعر البيع الصافي = 82.000 - 2.000 = 80.000 دج

القيمة القابلة للتغطية = هي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة = 90.000 دج

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتغطية.

خسارة القيمة = 100.000 - 90.000 = 10.000 دج

هنا يجب أن نكون خسارة القيمة بقيمة 10.000 دج

## 1-6 التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:

لقد وضع النظام المحاسبي المالي حساب خاص بخسارة القيمة التثبيتات المادية هو ح/ 291 يقسم هذا الحساب إلى ما يلي:

ح/2912 خسارة قيمة أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي

ح/2913 خسارة قيمة البناءات

ح/2915 خسارة قيمة المنشآت التقنية

ح/2918 خسائر القيمة التثبيتات المادية الأخرى

## ملاحظة:

مثلا عندنا الحساب 213 بناءات نقوم بإدخال الرقم 9 يصبح لدينا 2913 خسارة القيمة للبناءات

ونفس الملاحظة بالنسبة لباقي الحسابات.

## أ- عند تخصيص خسارة القيمة:

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

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

## ب- تعديل حساب خسارة القيمة:

يجب أن نعدل في نهاية كل سنة حساب خسارة القيمة، ويمكن أن نستنتج حالتيين:

✓ حالة زيادة خسارة القيمة: في هذه الحالة نسجل مخصص آخر لخسارة القيمة بنفس القيد السابق كما يلي:

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

## تمرين 01:

قامت مؤسسة في N/01/01 بشراء معدات نقل بقيمة 120.000 دج تهتك هذه المعدات على مدة منفعة تقدر ب 05 سنوات، في N+2/12/31 بلغ سعر بيعها الصافي 35.000 دج، وقيمة منفعتها 38.000 دج علما أن معدل الرسم على القيمة المضافة بلغ 17 بالمائة وأن المؤسسة تستعمل طريقة الإهلاك الخطي المطلوب:

-قدم القيود الضرورية إلى غاية N+2/12/31 علما أن المؤسسة تطبق طريقة خسارة القيمة؟  
الحل:

-تسجيل قيد شراء المباني في N/01/01:

		-----N/01/01-----		
	120.000	بنايات	213	
	20.400	الدولة رسوم على رقم الأعمال -tva-	445	
140.400		موردو التثبيتات	404	
		تسجيل قيد شراء البناية		

-تسجيل الإهلاكات الضرورية إلى غاية N+2/12/31 و خسارة القيمة:

قاعدة الإهلاك = 120.000 دج

قسط الإهلاك = 120.000 / 5 = 24.000 دج

		-----N/12/31-----		
	24.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	681	
24.000		إهلاك معدات النقل	2818	
		تسجيل مخصص الإهلاك لمعدات النقل		
		-----2+N/12/31-----		
	24.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	681	
24.000		إهلاك معدات النقل	2818	
		تسجيل مخصص الإهلاك لمعدات النقل		



		-----N+2/12/31-----		
	24.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		681
24.000		إهلاك معدات النقل	2818	
		تسجيل مخصص الإهلاك لمعدات النقل		

يجب في N+2/12/31 القيام باختبار التدهور وحساب خسارة القيمة و تسجيلها إن وجدت

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة الإجمالية - مجموع الإهلاكات

$$(24.000 + 24.000 + 24.000) - 120.000 =$$

القيمة المحاسبية الصافية = 48.000 دج

القيمة القابلة للتغطية = هي أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي و قيمة المنفعة

لدينا: سعر البيع الصافي = 35.000 دج

قيمة المنفعة = 38.00 دج

القيمة القابلة للتغطية = 38.000 دج

ومنه:

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتغطية

$$10.000 = 38.000 - 48.000 =$$

نلاحظ أنه لدينا خسارة القيمة منه يجب تسجيل هذه الخسارة في نفس السنة التي تحققت فيها وفق القيد

التالي:

		-----N+2/12/31-----		
	10.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات و خسائر القيمة		681
10.000		خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x	
		تسجيل مخصص خسارة القيمة للتثبيتات المادية		

عند حدوث خسارة لقيمة يجب دائما تعديل مخصصات الإهلاكات للسنوات المقبلة كما يلي:

مخصص الإهلاك بعد حدوث خسارة قيمة = (القيمة المحاسبية الصافية - خسارة القيمة) أو القيمة القابلة

للتغطية / مدة المنفعة المتبقية.

لدينا:

القيمة القابلة للتغطية = 38.000 دج

مدة المنفعة المتبقية = مدة المنفعة الإجمالية - مدة الانتفاع بالأصل المستهلكة

مدة المنفعة المتبقية = 3 - 5

مدة المنفعة المتبقية = 2 سنة

مخصص الإهلاك للسنوات المقبلة =  $2 / 38.000$

مخصص الإهلاك للسنوات المقبلة = 19.000 دج

ومنه يجب في السنوات القادمة المتبقية من مدة المنفعة المباني تغيير قسط الإهلاك ليصبح 19.000 دج وليس 24.000 دج

تسجيل مخصص الإهلاك في  $N+3/12/31$ :

		-----N+3/12/31-----		
	19.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة		681
19.000		إهلاك البناءات	2813	
		تسجيل مخصص الإهلاك لبنانية		

✓ حالة نقصان خسارة القيمة: هنا يجب أن تسترجع خسارة القيمة .

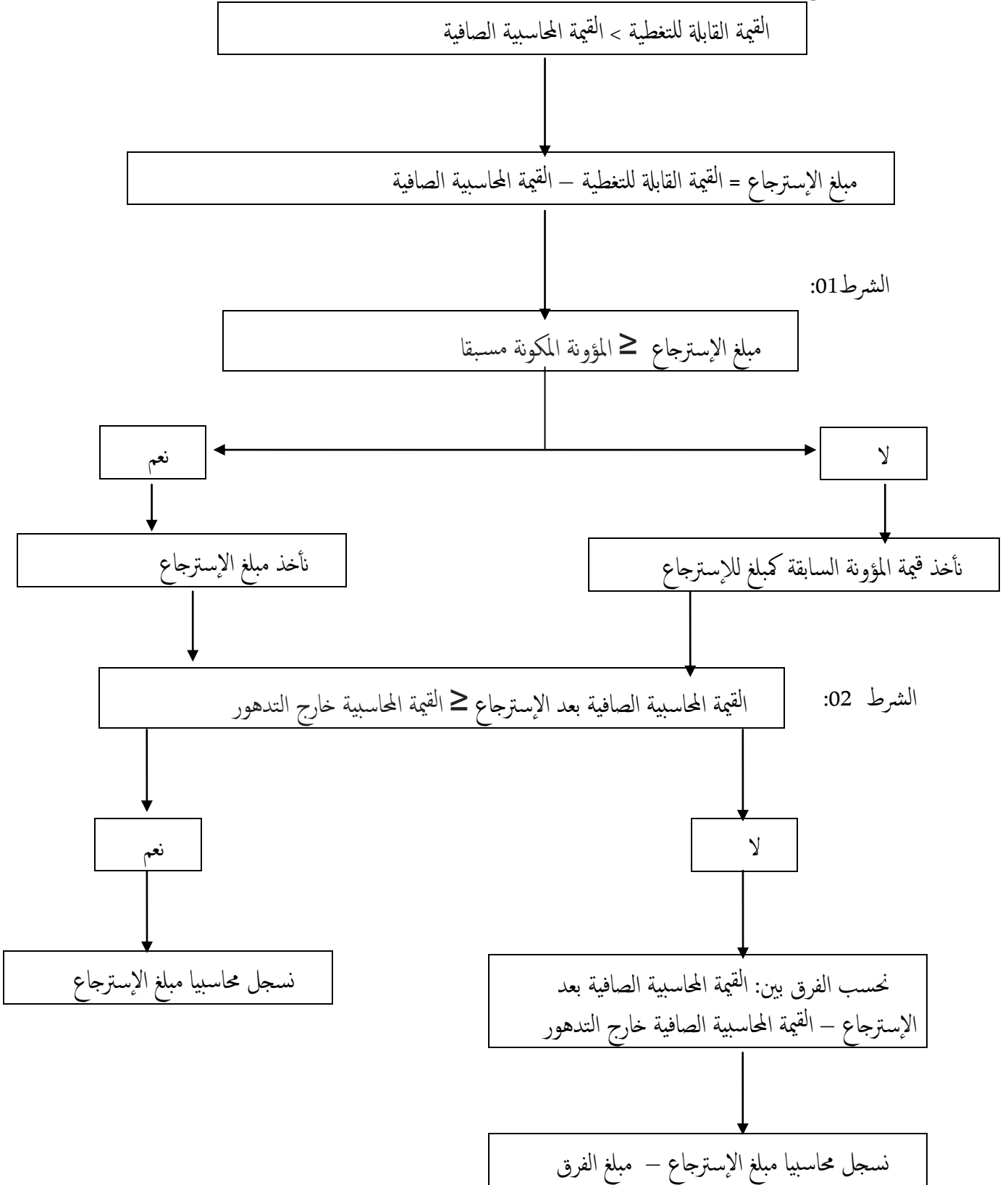
يتم إسترجاع خسارة القيمة عندما تكون: القيمة القابلة للتغطية < القيمة المحاسبية، و أي إسترجاع أو إلغاء لخسارة القيمة يجب أن تتوفر فيه شرطين:

- الشرط الأول: يجب أن يكون مبلغ الاسترجاع > أو = مبلغ خسارة القيمة المسجل مسبقا.
- الشرط الثاني: القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع > أو = القيمة المحاسبية الصافية خارج التدهور حيث أن :

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

القيمة المحاسبية خارج التدهور = المبلغ الإجمالي - الإهلاكات (بدون خسارة القيمة) بإفتراض عدم وجود خسارة قيمة سابقة و الإهلاكات متساوية.

حيث يوضح الشكل التالي ما سبق



ويكون التسجيل لعملية إسترجاع خسارة القيمة كما يلي المحاسبي :

xxx	xxx	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية إسترجاع خسارة القيمة التثبيتات تسجيل إسترجاع خسارة القيمة للتثبيتات المادية	781	291x
-----	-----	---	-----	------

تمرين 02:

مؤسسة إشترت في N/01/01 معدات إنتاج بمبلغ 20.000 دج ، هذه المعدات قابلة للإهلاك على 10 سنوات بطريقة الإهلاك الخطي.

في N+1/12/31 بلغت القيمة القابلة للتغطية للمعدات ب 15.000 دج

في N+5/12/31 بلغت القيمة القابلة للتغطية ب 8.500 دج

المطلوب :

-قدم التسجيلات المحاسبية الضرورية إلى غاية N+5/12/31؟ (قيد الشراء تم تسجيله)

الحل:

التسجيل في N/12/31 :

قاعدة الإهلاك = 20.000 دج

قسط الإهلاك = 20.000 / 10 = 2.000 دج

2.000	2.000	-----N/12/31----- مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة إهلاك المنشأة تسجيل مخصص الإهلاك المنشأة	2815	681
-------	-------	---	------	-----

التسجيل في N+1/12/31 :

2.000	2.000	-----N+1/12/31----- مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة إهلاك المنشأة تسجيل مخصص الإهلاك المنشأة	2815	681
-------	-------	---	------	-----

في  $N+1/12/31$  و بعد التسجيل المحاسبي الإهلاك يجب القيام بإختبار التدهور وحساب خسارة القيمة:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 20.000 - (2.000 + 2.000) = 16.000 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة القابلة للتغطية} = 15.000 \text{ دج}$$

$$\text{خسارة القيمة} = 16.000 - 15.000 = 1.000 \text{ دج}$$

ومنه يجب تسجيل خسارة القيمة بمبلغ 1.000 دج وفق القيد التالي :

		-----N+1/12/31-----		
	1.000	مخصصات الإهلاكات و المؤونات وخسائر القيمة		681
1.000		خسارة القيمة للمنشأة	2915	
		تسجيل مخصص خسارة القيمة للمنشأة		

في كل مرة تحدث فيها خسارة القيمة يجب تعديل مخصص الإهلاك للسنوات المقبلة كما يلي:

$$\text{مخصص الإهلاك بعد حدوث خسارة القيمة} = \text{القيمة القابلة للتغطية} / \text{مدة المنفعة المتبقية}$$

$$= 15.000 / (10 - 2) = 1.875 \text{ دج}$$

أي الإهلاك الذي يجب أن يسجل في السنوات المقبلة هو : 1.875 دج وليس 2.000 دج

التسجيل المحاسبي في  $N+2/12/31$  إلى غاية  $N+4/12/31$ :

في كل سنة يجب تكرير نفس قيد الإهلاك إلى غاية  $N+4/12/31$

التسجيل في  $N+5/12/31$  : بعد تسجيل الإهلاك يجب القيام باختبار التدهور وحساب خسارة القيمة:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = 20.000 - (1.875 + 1.875 + 1.875 + 1.875 + 2.000 + 2.000) -$$

$$(1.000) = 7.500 \text{ دج}$$

خسارة القيمة =  $8.500 - 7.500 = 1.000$  دج (لدينا القيمة القابلة للتغطية < القيمة المحاسبية الصافية) ومنه

لدينا إسترجاع في خسارة القيمة قبل تسجيلها محاسبيا يجب إختبار الشرطين:

الشرط الأول: مبلغ الخسارة السابقة = 1.000 دج وهو يساوي مبلغ الإسترجاع ومنه الشرط محقق.

الشرط الثاني: القيمة المحاسبية الصافية + مبلغ الإسترجاع =  $1.000 + 7.500 = 8.500$  دج

ولدينا القيمة المحاسبية الصافية قبل حدوث التدهور =  $20.000 - (6 \times 2.000) = 8.000$  دج

الشرط الثاني غير محقق بفارق :  $8.500 - 8.000 = 500$  دج

مبلغ الاسترجاع خسارة القيمة =  $500 - 1.000 = 500$  دج

ومنه يجب تسجيل استرجاع خسارة القيمة بمبلغ 500 دج وفق القيد التالي:

		-----N+5/12/31-----		
500	500	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x	
500		إسترجاع خسارة القيمة للمنشأة	781	
		تسجيل إسترجاع خسارة القيمة للمنشأة		

### 7- خروج التثبيتات: التنازل عن التثبيتات.

تستثنى التثبيتات من الميزانية عند خروجها من المؤسسة أو يكون الأصل غير صالح للاستعمال، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منافع اقتصادية مستقبلية لا من استعماله و لا من خروجه لاحقاً.

يحدد أي ربح أو خسارة ناتجة عن وضع التثبيتات خارج الخدمة أو الخروجه بالفرق بين نواتج الصافية المقدرة و القيمة المحاسبية للأصل وتسجل ضمن الإيرادات أو التكاليف العادية في جدول النتائج.

في عملية التنازل:

من 01 ← 15 في الشهر (لا يحسب الشهر) تاريخ التنازل في الإهلاك

من 16 ← 30 في الشهر (يحسب الشهر) تاريخ التنازل في الإهلاك

التسجيل المحاسبي : في عملية التنازل عن تثبيت مادي تكون لدينا حالتين:

الحالة الأولى: حالة تحقيق ربح

حساب فائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير مالية بالفلوق الإيجابي بين سعر البيع (نواتج الخ روج) و القيمة المحاسبية الصافية.

	xxx	إهلاك التثبيتات المادية	281x
	xxx	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x
	xxx	بنوك حسابات جارية	512أو
	xxx	الصنوق	53أو
	xxx	الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات	462
xxx		التثبيت المادي المعني	21x
xxx		فائض القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية	752
		تسجيل عملية خروج تثبيت مادي	

الحالة الثانية: حالة تحقيق خسارة.

حساب خسارة القيمة عن خروج الأصول الثابتة بالفلوق الهلبي بين سعر البيع (نواتج الخروج) و القيمة المحاسبية الصافية

وفي الجانب الدائن:

حساب التثبيت المادي المعني بمبلغه الإجمالي:

xxx	إهلاك التثبيتات المادية	281x
xxx	خسارة القيمة عن التثبيتات المادية	291x
xxx	بنوك حسابات جارية	512أو
xxx	الصنوق	53أو
xxx	الحسابات الدائنة عن عمليات بيع التثبيتات	462
xxx	خسارة القيمة عن خروج أصول ثابتة غير مالية	652
xxx	التثبيت المادي المعني	21x
	تسجيل عملية خروج تثبيت مادي	

تمرين :

قامت مؤسسة في تاريخ N/08/12 بشراء شاحنة بمبلغ 500.000 دج تهتك على مدة منفعة قدرها 05 سنوات.

في N+3/01/01 قامت المؤسسة بالتنازل عن هذه الشاحنة عن طريق البنك بمبلغ:

الحالة الأولى : 300.000 دج

الحالة الثانية : 200.000 دج

المطلوب:

قم بتسجيل ما يلي:

- عملية شراء الشاحنة ؟
- أقساط الإهلاك من تاريخ الشراء إلى غاية تاريخ التنازل ؟
- عملية التنازل عن الشاحنة حسب الحالتين الأولى و الثانية ؟

الحل:

تسجيل عملية الشراء:

500.000	500.000	-----N/08/12----- معدات نقل، شاحنة موردو التثبيتات تسجيل عملية الشراء الشاحنة	404	218
---------	---------	--	-----	-----

-تسجيل أقسط الإهلاك إلى غاية التنازل:

لدينا قاعدة الإهلاك = 500.000 دج

إهلاك الدورة N: تم استعمال الشاحنة في الدورة N من N/08/12 إلى غاية N/12/31 أي لمدة 05 أشهر ، في هذه الدورة نحسب إهلاك 05 أشهر فقط.

قسط الإهلاك =  $12/5 \times 5/500.000 = 41.666,66$  دج

إهلاك الدورة N+1 و N+2

قسط الإهلاك =  $5 / 500.000 = 100.000$  دج

41.666,66	41.666,66	-----N/12/31----- مخصصات الإهلاكات ، للشاحنة إهلاك للشاحنة تسجيل مخصص الإهلاك للشاحنة	2818	681
100.000	100.000	-----N+1/12/31----- مخصصات الإهلاكات ، للشاحنة إهلاك للشاحنة تسجيل مخصص الإهلاك للشاحنة	2818	681
100.000	100.000	-----N+2/12/31----- مخصصات الإهلاكات ، للشاحنة إهلاك للشاحنة تسجيل مخصص الإهلاك للشاحنة	2818	681



-تسجيل عملية التنازل عن الشاحنة حسب الحالتين الأولى و الثانية:

الحالة الأولى: سعر البيع يساوي 300.000 دج

الإهلاك المتراكم = 41.666,66 + 100.000 + 100.000 = 241.666,66 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 500.000 - 241.666,66 = 258.333,33 دج

فائض التنازل عن الشاحنة = 300.000 - 258.333,33 = 41.666,66 دج

التسجيل المحاسبي:

		-----N+2/12/31-----		
	241.666,66	إهلاك معدات نقل، الشاحنة	218	2818
	300.000	بنوك حسابات جارية		512
500.000		معدات نقل، الشاحنة	218	
41.666,66		فائض القيمة عن خروج الشاحنة	752	
		تسجيل عملية التنازل عن الشاحنة		

الحالة الثانية: سعر البيع يساوي 200.000 دج

الإهلاك المتراكم = 41.666,66 + 100.000 + 100.000 = 241.666,66 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 500.000 - 241.666,66 = 258.333,33 دج

فائض التنازل عن الشاحنة = 200.000 - 258.333,33 = 58.666,66 دج

التسجيل المحاسبي:

		-----N+2/12/31-----		
	241.666,66	إهلاك معدات نقل، الشاحنة	218	2818
	200.000	بنوك حسابات جارية		512
	58.333,33	خسارة القيمة عن خروج أصول ثابتة		652
41.666,66		معدات نقل، الشاحنة	218	
		تسجيل عملية التنازل عن الشاحنة		

**8-إعادة التقييم المحاسبي**

يتم إدراج أي تثبيت مادي عقب تسجيله الأولي ضمن الأصول بتكلفة مطروحا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة

إلا هناك معالجة محاسبية أخرى وهي إعادة التقييم التي تعني إدراج التثبيت بمبلغه المقيم ثانية أي بقيمته العادلة منقوصا منها مجموع الإهلاكات خسائر القيمة.

**1-8 معالجة فروقات إعادة التقييم:**

فرق إعادة التقييم = القيمة المحاسبية بعد إعادة التقييم - القيمة المحاسبية قبل إعادة التقييم

ملاحظة:

- في طريقة الأولى ( خسارة القيمة) نسجل الفارق السلبي فقط
- أما في طريقة الثانية ( إعادة التقييم) نسجل الفارق السلبي و الفارق الإيجابي في حساب الأموال الخاصة (105 فارق إعادة التقييم)

**✓ إعادة التقييم الأولي: (أول مرة)**

التقييم الأولي موجب (بالزيادة) نسجل ما يلي:

		-----N/12/31-----		
	xxx	التثبيت المعني		21x
xxx		مجموع الإهلاكات	281x	
xxx		فارق إعادة التقييم	105	

التقييم الأولي سلبي ( بالنقصان) نسجل ما يلي :

		-----N/12/31-----		
	xxx	مخصصات الإهلاكات		681
xxx		خسارة القيمة	29x	

## ✓ إعادة التقييم اللاحق: ( بعد إعادة التقييم الأولي)

- بالزيادة:

	xxx	-----..//...//----- التثبيت المعني	21x
xxx		مجموع الإهلاكات	281x
xxx		فارق إعادة التقييم	105

- بالنقصان:

أ. النقصان بعد الزيادة:

\*إذا كان مبلغ النقصان أقل أو يساوي مبلغ الزيادة السابقة:

	xxx	-----..//...//----- فارق إعادة التقييم	105
xxx		التثبيت المعني	21x

\*إذا كان مبلغ النقصان أكبر من مبلغ الزيادة السابقة:

	xxx	-----..//...//----- فارق إعادة التقييم	105
xxx		التثبيت المعني	21x
		إسترجاع مبلغ الزيادة	

	xxx	-----..//...//----- مخصصات الإهلاك	681
xxx		خسارة القيمة	291x
		الباقى يبقى نقصان	

ب. الزيادة بعد النقصان:

\* إذا كان مبلغ الزيادة أقل أو يساوي مبلغ النقصان السابق:

xxx	xxx	-----..//...//----- خسارة القيمة	291x
xxx		إسترجاع خسائر القيمة	781

\* إذا كان مبلغ الزيادة أكبر من مبلغ النقصان:

xxx	xxx	-----..//...//----- خسارة القيمة	291x
xxx		إسترجاع خسائر القيمة	781
		إسترجاع الخسارة السابقة	

xxx	xxx	-----..//...//----- التثبيت المعني	21x
xxx		فارق إعادة التقييم	105
		تسجيل مبلغ الزيادة	

تمرين 01: حالة التثبيتات غير قابلة للإهلاك.

قامت مؤسسة بتاريخ N/01/01 بشراء أرض بمبلغ 2.800.000 دج عن طريق البنك

في N+1/12/31 قدرت القيمة السوقية للأراضي ب 3.100.000 دج

في N+4/12/31 قدرت القيمة السوقية للأراضي ب 2.600.000 دج

المطلوب:

-قدم التسجيلات المحاسبية الضرورية في N/01/01 ، N+1/12/31 ، N+4/12/31 علماً أن المؤسسة

إختارت الطريقة البديلة المسموح بها في تقييم التثبيتات (طريقة إعادة التقييم المحاسبي)؟

الحل:

التسجيل المحاسبي في N/01/01:

		-----N/01/01-----		
2.800.000	2.800.000	أراضي	211	
		بنوك حسابات جارية	512	
		تسجيل عملية شراء الأراضي		

-التسجيل المحاسبي في N+1/12/31:

نلاحظ أنه في تاريخ N+1/12/31 ارتفعت القيمة المحاسبية للأرض من 2.800.000 إلى غاية 3.100.000 دج، وهذا ما ينتج لدينا فارق إعادة تقييم إيجابي.

فارق إعادة التقييم = 3.100.000 - 2.800.000 = 300.000 دج

		-----N+1/12/31-----		
300.000	300.000	أراضي	211	
		فارق إعادة التقييم	105	

-التسجيل المحاسبي في N+4/12/31:

نلاحظ أنه في تاريخ N+4/12/31 انخفضت القيمة المحاسبية من 3.100.000 إلى 2.600.000 وهذا ما ينتج عنه فارق إعادة تقييم سلبي.

فارق إعادة التقييم = 2.600.000 - 3.100.000 = 500.000 دج

ونلاحظ من قبل أنه تم تسجيل فارق إيجابي بمبلغ 300.000 دج و منه يجب تغطية هذه الخسارة أولاً بالفارق الإيجابي و الباقي يعتبر خسارة قيمة لأن الفرق الإيجابي غير كافي للتغطية كل الخسارة أي:

300.000 دج تغطي من الفارق الإيجابي السابق

200.000 دج تعتبر خسارة قيمة.

		-----N+4/12/31-----		
300.000	300.000	فارق إعادة التقييم	105	
		أراضي	211	
200.000	200.000	مخصصات خسائر القيمة	2911	
		خسارة القيمة الأراضي	681	

ملاحظة:

لم يتم تسجيل الإهلاكات في القيود سابقا لأن الأراضي هي عبارة عن تثبيتات غير قابلة للإهلاك.

تمرين 02:

في تاريخ 2010/07/15 تم شراء أراضي بمبلغ 1.000.000 دج عن طريق البنك، وبعد إعادة تقييمها اتضح ما يلي:

فارق إعادة التقييم المحاسبي		في نهاية سنة:
المبالغ	الحالة	
20.000	+	2011
15.000	-	2012
9.000	-	2013
15.000	+	2014

المطلوب:

إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة إعادة التقييم المحاسبي:

1- سجل عملية شراء الأراضي ؟

2- سجل العمليات المتعلقة بالسنوات 2011، 2012، 2013، 2014 ؟

الحل:

- تسجيل تكلفة الشراء:

		----- 2010/07/15 -----		
	1.000.000	أراضي	211	
1.000.000		موردو التثبيتات	404	
		تسجيل عملية شراء الأراضي		

- تسجيل العمليات 2011:

فرق إعادة التقييم إيجابي بمبلغ 20.000 دج

		-----2011/12/31-----		
20.000	20.000	أراضي	211	
20.000		فارق إعادة التقييم	105	

- تسجيل العمليات 2012:

فارق إعادة التقييم سلبي ببلغ 15.000 دج بعد إعادة تقييم إجمالي 20.000 دج

		-----2012/12/31-----		
15.000	15.000	فارق إعادة التقييم	211	105
15.000		أراضي		

- تسجيل عمليات 2013:

الرصيد	إجمالي	السنوات
20.000	20.000	2011
5.000	-15.000	2012
-4.000	-9.000	2013

رصيد فارق إعادة التقييم = 15.000 - 20.000 = 5.000 دج

5.000 تنزع من ح/105  
-9000 ← 4.000 تعتبر خسارة

		-----2012 / 12/31-----		
5.000	5.000	فارق إعادة التقييم	211	105
5.000		أراضي		
		----- //..// -----		
4.000	4.000	مخصصات خسائر القيمة	2915	681
4.000		خسارة القيمة الأراضي		

- تسجيل عملية 2014:

4.000 ( خسارة القيمة تسترجع )  
زيادة ب 15.000 ← 11.000 (تعتبر زيادة في 105)

		-----2015 / 12/31-----		
4.000	4.000	خسارة قيمة الأراضي	781	2915
4.000		إسترجاع خسارة قيمة الأراضي		

11.000	11.000	فارق إعادة التقييم أراضي	211	105
--------	--------	-----------------------------	-----	-----

### 2-8 إعادة التقييم المحاسبي لتثبيتات غير قابلة للإهلاك :

مراحل حساب فوارق إعادة التقييم: (التثبيت قابل للإهلاك):

يجب إتباع المراحل الآتية لحساب فرق إعادة التقييم أي يجب أن نعدل التكلفة و الإهلاكات بعد إعادة التقييم وهذه المراحل:

1- نحسب الإهلاك المتراكم للتثبيت المعني

2- نحسب معامل إعادة التقييم بالعلاقة التالية:

معامل إعادة التقييم = القيمة المعاد تقييمها (VR) / قيمة المحاسبية الصافية (VNC)

3- نحسب التكلفة و مجمع الإهلاكات بعد إعادة التقييم

\* التكلفة بعد إعادة التقييم = تكلفة قبل إعادة التقييم x معامل إعادة التقييم

\* مجموع الإهلاكات بعد إعادة التقييم = مجموع الإهلاكات قبل إعادة التقييم x معامل إعادة التقييم.

4- نسجل محاسيبا التكلفة (قبل و بعد إعادة التقييم)، مجموع الإهلاكات (قبل و بعد إعادة التقييم).

يمكن تلخيص العمليات في الجدول (التالي):

البيان	قبل إعادة التقييم	معامل	بعد إعادة التقييم	الفارق
التكلفة	-	-	-	-
الإهلاكات	-	-	-	-
ق.م.ص	-	-	-	-

### تمرين 01:

في 01/01/1999 إشترت مؤسسة مباني بمبلغ 200.000 دج تهتك لمدة 20 سنة بطريقة الإهلاك الخطي.

في 31/12/2009 القيمة العادلة لهذه المباني = 175.500 دج

علما أن المؤسسة تطبق طريقة إعادة التقييم المحاسبي

المطلوب:

- سجل العمليات في 31/12/2009 ؟



الحل:

$$1 - الإهلاك المترام = 11 \times 20 / 200.00 = 110.000 \text{ دج}$$

$$2 - معامل إعادة التقييم = VNC / VR = 90.000 / 175.500 = 1.95$$

$$(VNC) = 110.000 - 200.000 = 90.000 \text{ دج}$$

البيان	قبل إعادة التقييم	معامل	بعد إعادة التقييم	الفرق
التكلفة	200.000	1.95	390.000	190.000
الإهلاكات	110.000	1.95	214.500	104.500
ق.م.ص	90.000	1.95	175.500	85.500

التسجيل المحاسبي:

		-----2009/12/31-----		
	190.000	مباني		213
104.500		إهلاك المباني	2813	
85.500		فارق إعادة التقييم	105	

تمرين 02:

في N/01/01 تم شراء معدات وأدوات بقيمة 20.000 (مدة المنفعة 10 سنوات حسب طريقة الإهلاك الخطي) في N+1/12/31 تبي أن قيمتها العادلة = 24.000

المطلوب:

1- سجل قيد الشراء وقبوض الإهلاك إلى نهاية N+1/12/31 ؟

2- تسجيل عملية إعادة التقييم المحاسبي في N+1/12/31 ؟

3- سجل الإهلاك في N+2/12/31 ؟

4- إذا علمت ان فارق إعادة التقييم في تاريخ N+4/12/31 كانت كما يلي؟

الحالة الأولى: عجز = 3.000 دج ، الحالة الثانية: عجز = 12.000 دج

الحل:

1- تسجيل قيود الشراء و الإهلاك:

20.000	20.000	-----N/01/01----- معدات و الأدوات موردو التثبيتات	404	215
		تسجيل عملية معدات و الأدوات		
2.000	2.000	-----N/12/31----- مخصصت الإهلاكات إهلاك معدات و الأدوات	2815	681
2.000	2.000	-----N+1/12/31----- مخصصت الإهلاكات إهلاك معدات و الأدوات	2815	681

2- إعادة التقييم المحاسبي في N+1/12/31

الإهلاك المتراكم = 2.000 + 2.000 = 4.000 دج

1 - معامل إعادة التقييم =  $VNC/VR = 16.000/24.000 = 1.5$  $16.000 = 4.000 - 20.000 = (VNC)$ 

البيان	قبل إعادة التقييم	معامل	بعد إعادة التقييم	الفرق
التكلفة	20.000	1.5	30.000	10.000
الإهلاكات	4.000	1.5	6.000	2.000
ق.م.ص	16.000	1.5	24.000	8.000

	10.000	----- N+1/12/31----- معدات و أدوات إهلاك المباني	2815	215
2.000				
8.000		فارق إعادة التقييم	105	

3-حساب الإهلاكات في N+2/12/31 :

تحسب بطريقتين:

$$ط1 = \text{القيمة العادلة} / \text{مدة المنفعة المتبقية} = 24.000 / 2 = 12.000 = 3.000$$

$$ط2 = \text{تكلفة بعد إعادة التقييم} / \text{مدة المنفعة} = 30.000 / 10 = 3.000$$

		-----N+2/12/31-----		
	3.000	مخصصات الإهلاكات		681
3.000		إهلاك معدات والأدوات	2815	

4-تسجيل عملية إعادة التقييم N+4/12/31 :

حالة الأولى: عجز = 3.000

		----- N+4/12/31-----		
	3.000	فارق إعادة التقييم		105
3.000		معدات و أدوات	215	

الحالة الثانية عجز = 12.000 دج

$$ح/105 = 8.000 \text{ دج فائض} - 12.000 \text{ دج عجز} = 4.000 \text{ عجز}$$

12.000 ( نسترجع 8.000 من الفائض و 4.000 تعتبر خسارة قيمة )

		----- N+4/12/31-----		
	8.000	فارق إعادة التقييم		105
8.000		معدات و أدوات	215	
		----- N+4/12/31-----		
	4.000	مخصصات خسائر القيمة		681
4.000		خسارة القيمة	2915	

## تمرين 03 :

إشترت مؤسسة منشأة تقنية في تاريخ N/01/01 بمبلغ 1.000.000، تقيّمها في نهاية كل دورة حسب نموذج إعادة التقييم، مدة منفعها هي 05 سنوات حسب طريقة الإهلاك الخطي.

في N+2/12/31 قيمتها العادلة أصبحت تساوي 1.200.000 دج

المطلوب:

-قدم التسجيلات المحاسبية في N/01/01 و N+2/12/31 ؟

الحل:

التسجيلات في N/01/01 :

		-----N/01/01-----		
	1.000.000	المنشأة	215	
1.000.000		موردو التثبيتات	404	
		تسجيل عملية شراء المنشأة		

التسجيلات في N+2/12/31:

يجب إعادة تقييم كل من تكلفة الأصل و مجمع الإهلاك كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم = 1.000.000 - ( 5/ 3 × 1.000.000 ) = 400.000 دج

القيمة العادلة = 1.200.000 دج

فارق إعادة التقييم = 1.200.000 - 400.000 = 800.000 دج

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية = 1.200.000 / 400.000 = 3

ومنه نرى أن القيمة العادلة تساوي 03 مرات من القيمة المحاسبية الصافية.

التكلفة الأصلية قبل إعادة التقييم = 1.000.000 دج

التكلفة بعد إعادة التقييم = 3 × 1.000.000 = 3.000.000 دج

الفرق في التكلفة = 3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 دج

الإهلاكات قبل إعادة التقييم = 600.000 دج

الإهلاكات بعد إعادة التقييم = 3 × 600.000 = 1.800.000 دج

الفرق في الإهلاكات = 1.800.000 - 600.000 = 1.200.000 دج

يمكن تلخيص المعطيات السابقة في جدول كما يلي:

البيان	قبل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم	الفرق
التكلفة	1.000.000	3.000.000	2.000.000
الإهلاكات	600.000	1.800.000	1.200.000
ق.م.ص	400.000	1.200.000	800.000

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		----- N+2/12/31 -----		
	2.000.000	منشأة	215	
1.200.000		إهلاك منشأة	2815	
800.000		فارق إعادة التقييم	105	
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

#### 9- التثبيتات قيد الإنجاز و التسيقات:

الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة عند انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسيقات و المدفوعات على الحساب التي تقدمها الوحدة لأطراف أخرى من أجل اقتناء تثبيت ما لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات الجاري إنجازها، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية.

وقد خصص لها النظام المحاسبي المالي الحساب رقم 23 التثبيتات الجاري إنجازها، والذي يقسم بدوره على الحسابات التالية:

ح/232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها

ح/237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها.

ح/238 التسيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبيات التثبيتات.

التثبيتات الجاري إنجازها تنقسم إلى مجموعتين:

أ - التثبيتات التي يتم إنجازها من أطراف خارجية:

تسجل التثبيتات الجاري إنجازها من طرف أخرى ولم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيات جاري إنجازها على أساس الفواتير أو كشوف حسابات الأشغال تقدمها تلك الأطراف.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		-----N/12/31-----		
	XXX	تثبيتات قيد الإنجاز ( العينية )	232	
	XXX	تثبيتات قيد الإنجاز ( المعنوية )	237	
XXX		مورد التثبيتات	404	

عند الانتهاء من الإنجاز: يتم تسجيل حساب التثبيت المعني في الجانب المدين بالمبلغ الإجمالي و يقابله في الجانب الدائن حساب التثبيت قيد الإنجاز كما يلي :

	XXX	التثبيت المعنوي	20	
	XXX	التثبيت العيني	21	
XXX		تثبيتات قيد الإنجاز ( العينية )	232	
XXX		تثبيتات قيد الإنجاز ( المعنوية )	237	

#### ب -التثبيتات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة:

تسجل التثبيتات التي تنشئها المؤسسة بوسائلها الخاصة و التي لم يتم الإنتهاء منها عند نهاية السنة المالية، في شكل تثبيات جاري إنجازها ومن جهة أخرى في ح / 73 الإنتاج المثبت، بتكلفة الإنتاج للعناصر قيد الإنجاز ( بعد تسجيل الأعباء في حسابات الأعباء الخاصة بها).

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

		-----N/12/31-----		
	XXX	تثبيتات قيد الإنجاز ( العينية )	232	
	XXX	تثبيتات قيد الإنجاز ( المعنوية )	237	
XXX		الإنتاج المثبت (المعنوي)	731	
XXX		الإنتاج المثبت (العيني)	732	

عند الإنتهاء من الإنجاز : يتم تسجيل حساب التثبيت المعني في الجانب المدين بالمبلغ الإجمالي و يقابله في الجانب الدائن حساب التثبيت قيد الإنجاز كما يلي :

	XXX	التثبيت المعنوي	20	
	XXX	التثبيت العيني	21	
XXX		تثبيتات قيد الإنجاز ( العينية )	232	
XXX		تثبيتات قيد الإنجاز ( المعنوية )	237	

## ج- التسبيقات و المدفوعات على طلب التثبيتات:

تقيد التسبيقات و المدفوعات على الحساب لأطراف أخرى في إطار اقتناء تثبيات في الحساب 23 تسبيقات و مدفوعات على طلب التثبيتات، يمكن للمؤسسة إدراج هذه التسبيقات في حساب فرعي للحساب 40، ح/409 الموردون المدينون-التسبيقات و المدفوعات على الحساب RRR الواجب الحصول عليه و الحسابات الدائنة الأخرى شريطة القيام في نهاية السنة المالية بتحويل تلك التسبيقات و المدفوعات على الحساب إلى الحساب 23 كي يظهر في الميزانية تحت عنوان التثبيتات.

ويكون التسجيل كما يلي :

	xxx	تسبيقات على التثبيتات		238
xxx		مورد التثبيتات	404	
xxx		بنوك حسابات جارية	512	

## المحور الثاني: التثبيتات المعنوية

### 1- تعريف التثبيتات المعنوية

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية، والمقصود منه مثلا العلامات، برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى.

### 2-التقييم الأولي:

يكون التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية بنفس الطريقة مع التثبيتات المادية.  
وقد خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 20 للتثبيتات المعنوية والذي ينقسم إلى الحسابات التالية:  
ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.  
ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها  
ح/205 الامتيازات و الحقوق المأثمة، البراءات، الرخص و العلامات.  
ح/207 فارق الشراء : يمثل فارق الشراء GOOD WILL تثبيت معنوي ناتج عن عملية اندماج الشركات، فكل مبلغ مدفوع من الشركة ولا يقابله أصل قابل للتعين يعتبر فارق شراء.  
ح/208 التثبيتات الأخرى.

### 3-مصاريف البحث و التطوير:

فرق النظام المحاسبي المالي بين نفقات البحث و نفقات التطوير و المعالجة المحاسبية لكل منهما:  
أ - مرحلة البحث:

البحث هو استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام بهدف الحصول على معرفة إدراك علمي أو فني.  
ومن أمثلة أنشطة البحث ما يلي:

- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة.
- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى.
- البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات.
- وضع و تصميم وتقييم إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

وتشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.

ويكون التسجيل المحاسبي للمصاريف حسب طبيعتها كما يلي:

6X	التكاليف حسب طبيعتها	XXX
512 أو	بنوك حسابات جارية	XXX
53	صندوق	XXX
	تسجيل تكاليف البحث حسب طبيعتها	



## ب - مرحلة التطوير:

التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة محسنة بشكل ملموس قبل البدء بالإنتاج أو الاستخدام التجاري.

ومن أمثلة أنشطة التطوير ما يلي :

- تصميم و بناء و اختبار نماذج أولية ونماذج سابقة أو لما بعد الاستعمال.
- تصميم الأدوات و أجهزة التثبيت و القوالب التي تتضمن تقنية جديدة
- تصميم و بناء و اختبار بديل تم اختباره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

نفقات التطوير التي تشكل تثبيت مادي هي النفقات التي يمكن أن تحقق الشروط التالية:

- النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
  - إذا كانت المؤسسة تنوي و تمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
  - يمكن للمؤسسة أن تقيم هذه النفقات بصورة صادقة.
- ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

203	مصاريف التطوير المثبتة	الإنتاج المثبت (المعنوي)	xxx	xxx
731			xxx	

## المحور الثالث: محاسبة المخزونات

### 1- تعريف المخزونات :

- المخزونات هي عبارة عن أصول:
- تمتلكها المؤسسة وتكون معدة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.
  - هي قيد الإنتاج وتنتظر البيع.
  - هي مواد أولية أو توريدات لكي تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
  - تكون المخزونات في إطار عملية تقديم الخدمات هي كلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتجات المناسبة له.
- يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيات (أصول غير جارية) لا يكون على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة.

### 2 - التقييم الأولي:

- تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها :
- تكاليف الشراء (المشتريات المواد الاستهلاكية مصاريف المتعلقة بالمشتريات....)
  - تكاليف التحويل (مصاريف العمال و الأعباء المتغيرة و الثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المؤسسة).
  - المصاريف العامة و المصاريف المالية.
  - المصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.
- لا تحتوي تكلفة المخزون على التكاليف التالية:
- تكاليف التخزين.
  - تكاليف التوزيع.
  - الكميات غير العادية من المواد التالفة و الأجرور و تكاليف الإنتاج الأخرى.
  - خسارة الصرف المرتبطة بشراء المخزونات

### هذه التكاليف تحسب :

- على أساس التكاليف الحقيقية.
- على أساس تكاليف محددة من قبل (التكاليف المعيارية) التي تتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.

وقد خصص النظام المحاسبي المالي ح / 30 للمخزونات وما هو جاري و الذي ينقسم بدوره إلى:

- ح/30 مخزونات البضائع  
 ح/31 المواد الأولية و اللوازم  
 ح/32 تموينات أخرى  
 ح/33 سلع قيد الإنجاز  
 ح/34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازها  
 ح/35 المخزونات من المنتجات  
 ح/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات  
 ح/37 المخزونات في الخارج  
 ح/38 المشتريات المخزنة  
 ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ

### 3- التسجيل المحاسبي للمخزونات في إطار الجرد:

اختيار الطريقة المتبعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات (طريقة الجرد الدائم أو الجرد المتناوب) يعود إلى قرار تسييري.

### 3-1 التسجيل المحاسبي وفق طريقة الجرد المتناوب:

نظام الجرد المتناوب (الدوري) يناسب المؤسسات التي لها عمليات كمية كثيرة جدا من بيع و شراء، فيمكن من معرفة قيمة المخزونات في نهاية الدورة فقط.

### • تسجيل المشتريات و السلع المستهلكة:

خلال الدورة: الحساب 38 مشتريات مخزنة يكون مدين بمبلغ المشتريات ومصاريف الشراء الملحقه أما في الجانب الدائن حساب الموردين أو حساب الخزينة

38x	مشتريات مخزنة.	xxx
401 أو	موردو المخزونات و الخدمات	xxx
512 أو	البنك	xxx
53	الصندوق	xxx
	فاتورة رقم .....	

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

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

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

- **ترصيد حساب المشتريات:** نضع حساب المشتريات في الجانب الدائن و يقابله في الجانب المدين حساب 60 مشتريات مستهلكة ، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

	XXX	مشتريات البضاعة المباعة		600
	XXX	المواد الأولية		601
	XXX	تموينات أخرى		602
XXX		البضائع المخزنة	380	
XXX		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	381	
XXX		التموينات الأخرى المخزنة	382	

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

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

● **تسجيل الإنتاج المخزون في نهاية الدورة:**

**في نهاية الدورة:** بعد إجراء جرد خارج المحاسبة يجب:

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

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

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

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

### 2-3 التسجيل المحاسبي حسب طريقة الجرد الدائم:

نظام الجرد الدائم (المستمر) يحدد قيمة المخزونات بعد كل عملية إدخال (شراء أو بيع) أو عملية إخراج (بيع)، فيمكن معرفة قيمة المخزونات في أي وقت (عندما تتم عملية بيع أو شراء يتم تسجيلها مباشرة).

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

### ● تسجيل التموينات و المخرجات :

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

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

تسجيل المدخلات خلال الدورة: يتم التسجيل كما يلي:

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

- تسجيل المخرجات:

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

تمرين :

قامت المؤسسة بإستعمال ما قيمته دج 180000 من المواد الأولية ، كما أخرجت من المخازن ما قيمته 60000 دج من الغلافات لتغليف المنتج

المطلوب: سجل العمليات في إطار الجرد الدائم ؟

الحل:

	180000	المواد الأولية	601
	60000	تموينات أخرى	602
180000		مواد أولية و تموينات	31
60000		التغليفات	326
		سند خروج رقم.....	

● تسجيل فوارق الجرد :

تسجيل الفوارق المحتملة بين المخزون المادي (الجرد) المقدر بشكل خارج المحاسبة و بين المخزون المحاسبي المدرج في حسابات المخزونات 30،31،32،35.

تثبت الفوارق المبررة و التي ينظر لها على أنها عادية في الحسابات 60 أو 72، وتسجل الفوارق الأخرى في الحساب 657 أعباء الاستثنائية العادية، أو الحساب 757 منتجات استثنائية من عمليات التسير. وتكون القيود المحاسبية كما يلي:

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

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

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

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

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

XXX	مخزونات البضائع	30
XXX	المواد الأولية	31
XXX	تموينات أخرى	32
XXX	نواتج إستقلئية من عمليات التسير	757

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

	xxx	أعباء إستثنائية من عمليات التسيير	657
xxx		مخزون بضاعة	30
xxx		مواد أولية و تموينات	31
xxx		تموينات أخرى	32

● تسجيل المنتجات :

- تسجيل المدخلات:

تكون الحسابات 33 و 34 و 35 مدينة بقيمة المدخلات و تقابلها في الجانب الدائن الحساب 72ن ويكون التسجيل كما يلي:

	xxx	إنتاج مخزن	72x
xxx		مخزونات المنتجات	35x

- تسجيل المخرجات:

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

	xxx	مخزونات المنتجات	35x
xxx		إنتاج مخزن	72x

4-تسجيل عملية بيع البضائع و المنتجات:

- عملية بيع البضائع:

	xxx	الزبائن	411
	xxx	البنك	512
	xxx	الصندوق	53
xxx		المبيعات من البضائع	700
	xxx	مشتريات البضائع المباعة	600
xxx		مخزونات البضائع	30



## - عملية بيع المنتجات:

XXX	XXX	الزبائن	411
XXX	XXX	البنك	512
XXX	XXX	الصندوق	53
XXX		المبيعات من البضائع و المنتجات	70x
XXX	XXX	الإنتاج المخزن او المنتقص من المخزون	72x
XXX		السلع قيد الإنجاز	33
XXX		خدمات قيد الإنتاج	34
XXX		مخزونات المنتجات	35

## 5-تسجيل التسبيقات المقدمة في عملية الشراء و البيع

## 1-5 التسبيقات المقدمة في عملية الشراء:

## - تقديم التسبيق:

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

## - تسجيل التسبيق في الفاتورة:

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

تمرين:

في 05/01 قدمت المؤسسة تسبيق بقيمة 25000 دج لشراء بضاعة قيمتها 177000 دج (ttc)  
في 05/06 وصلت الباعة إلى المؤسسة وتم دفع 2/1 من المبلغ المتبقي عن طرق الصندوق معدل tva هو 17%

المطلوب: سجل العمليات السابقة ؟

الحل:

25000	25000	الموردون المديون -التسيقات البنك	512	409
25000	100000	مشتريات بضاعة. الموردون المديون -التسيقات	409	380
46000		موردو المخزونات و الخدمات	401	
46000		الصندوق	53	
100000	100000	بضاعة مشتريات بضاعة.	380	30

2-5 التسيقات المستلمة من عملية البيع:

- تسلم التسبيق:

xxx	xxx	البنك	512	
xxx	xxx	الصندوق	53	
xxx		الزبائن الدائون-التسيقات المستلمة	419	

## - تسجيل التسبيق في الفاتورة:

## في حالة بيع البضاعة:

	XXX	الزبائن		411
	XXX	البنك		512
	XXX	الصندوق		53
	XXX	الزبائن الدائون-التسبيقات المستلمة		419
XXX		المبيعات من البضائع	700	
	XXX	مشتريات البضائع المباعة		600
XXX		مخزونات البضائع	30	

## - في حالة بيع المنتجات:

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

تمرين:

في 01/01 تم إستلام 30000 دج كنتسيق من عند الزبون لشراء منتجات تامة الصنع  
في 1/13 تم بيع المنتجات التامة إلى الزبون تكلفة هذه المنتجات 60000 دج بهامش ربح 25% من التكلفة.  
المطلوب: سجل العمليات السابقة؟

الحل:

سعر البيع=التكلفة+0.25(التكلفة).

سعر البيع=60000+0.25(60000).

سعر البيع=75000

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

6- بعض العمليات التي يجب تسجيلها في نهاية السنة:

- في حالة عدم استلام البضاعة:

xxx	xxx	المخونن الخارجية	37
xxx	xxx	المشترينات المخزنة	38

- في حالة عدم استلام الفاتورة:

xxx	xxx	المشترينات المخزنة	38
xxx	xxx	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	408

- في حالة عدم إعداد الفاتورة للزبون:

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

- في حالة عدم تسليم البضاعة إلى الزبون:

600	مشتريات البضائع المباعة	30	مخزونات البضائع	xxx	xxx
-----	-------------------------	----	-----------------	-----	-----

- في حالة عدم تسليم المنتجات إلى الزبون:

72	إنتاج مخزن	35	مخزونات المنتجات	xxx	xxx
----	------------	----	------------------	-----	-----

تمرين:

في N/12/31 أعطيت لك المعلومات التالية:

- لم تستلم المؤسسة البضاعة الخاصة بشهر جوان من السنة N و المقدرة ب 20000 دج.
- تبين أن الفاتورة الخاصة بمشتريات بضاعة بقيمة 13000 دج لم بعد.
- تبين أن المؤسسة لم تسلم للزبون فلتورة بيع بضاعة بقيمة 35000 دج.
- تبين أن المؤسسة لم تسلم بضاعة بقيمة 40000 دج ومنتجات تامة الصنع بقيمة 12000 دج.

المطلوب: سجل العمليات السابقة؟

الحل:

37	المخزونات الخارجية	38	المشتريات المخزنة	20000	20000
----	--------------------	----	-------------------	-------	-------

380	البضائع المخزنة	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	13000	13000
-----	-----------------	-----	--	-------	-------

418	الزبائن،المنتجات التي لم تعد فواتيرها	70	مبيعات البضائع	35000	35000
-----	---------------------------------------	----	----------------	-------	-------

600	مشتريات البضائع المبيعة	30	مخزونات البضائع	40000	40000
-----	-------------------------	----	-----------------	-------	-------

12000	12000	إنتاج مخزن	724
		المنتجات المصنعة	355

### 7- خسارة القيمة للمخزونات :

عملاً بمبدأ الحيطة و الحذر، فإن المخزونات تقيم بالقيمة الأقل بين تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية (سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام و التسويق).

عند تشكيل خسارة القيمة تسجل في الحسابات 39 حسب طبيعة العنصر المخزن:

-خسائر قيمة مخزونات البضاعة؛

-خسائر قيمة مخزونات المواد الأولية و التوريدات ؛

-خسائر قيمة مخزونات الأخرى؛

-خسائر قيمة مخزونات قيد الإنجاز للإنتاج؛

-خسائر قيمة مخزونات المنتجات.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

- عند تشكيل أو رفع المؤونة:

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

- في حالة إسترجاع خسارة القيمة:

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

### 8- المخرجات من المخزونات :

يتم تقييم السلع عن خروجها من المخزون أو عند الجرد بطريقة الداخل أولاً الخارج أولاً (FIFO) (first in) (first out) (PEPS) (premier entré premier sorti) وإما بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو الإنتاج (CMP) (cout moyen pondéré)

تمرين:

أعطيت لك المعلومات التالية في المؤسسة لشهر فيفري المتعلقة بالمواد الأولية كما يلي:

مخزون أول الشهر=100 وحدة ب50دج للوحدة

المشتريات في تاريخ  $2/2=250$  وحدة ب 60 دج للوحدة.

المشتريات في تاريخ  $2/06=150$  وحدة ب 55 دج للوحدة

وقامت المؤسسة بإستهلاك ما يلي:

في تاريخ  $2/08=400$  وحدة

في تاريخ  $2/12=60$  وحدة.

المطلوب: سجل عملية الاستهلاك إذا علمت أن:

- المؤسسة تستعمل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أول المدة (CMP).

- المؤسسة تستعمل طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO).

الحل:

1- التكلفة الوسطية المرجحة.

التكلفة الوسطية المرجحة = (المخزون أول المدة + المشتريات) بالقيمة

مخزون أول مدة + المشتريات بالكمية

التكلفة الوسطية المرجحة =  $(8250+15000+5000)$

$(150+250+100)$

التكلفة الوسطية المرجحة = 56.5 دج

2/08

22600	22600	المواد الأولية المستهلكة	601
		المواد الأولية	31
		$56.5 * 400$	

2/12

3390	3390	المواد الأولية المستهلكة	601
		المواد الأولية	31
		$56.5 * 60$	

2- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO):

$$22750 \text{ دج} = \begin{cases} 400 = 02/08 \text{ وحدة} \\ 5000 = 50 \times 100 \text{ دج} \\ 15000 = 60 \times 250 \text{ دج} \\ 2750 = 55 \times 50 \text{ دج} \end{cases}$$

2/08

22750	22750	المواد الأولية المستهلكة	601	
		المواد الأولية	31	

2/12 = 60 وحدة

3300 = 55 x 60 دج

2/12

3300	3300	المواد الأولية المستهلكة	601	
		المواد الأولية	31	

9- تسجيل ومعالجة التخفيضات المتعلقة بعملية الشراء أو البيع:

1-9 التخفيضات التجارية:

يمنح التخفيض التجاري للزبون يمكن أن يكون في الفاتورة أو خارج الفاتورة، ويوجد ثلاثة أنواع من التخفيضات التجارية:

- الحسم: rabais يطبق هذا النوع من التخفيضات على عمليات الشراء و البيع ويمنح في حالة عدم مطابقة البضائع المباعة أو المشتراة للمواصفات المطلوبة.
- التخفيض: remises يطبق هذا النوع على عمليات الشراء والبيع، ويمنح في حالة ما إذا بلغ حجم المعاملات حد معين بين الطرفين خلال فترة معينة عادة ما تكون دورة محاسبية.
- السمحات (المرتجعات): ristournes يطبق هذا النوع من التخفيضات على عمليات الشراء أو البيع، ويمنح في حالة ما إذا بلغ حجم المعاملات حد معين بين الطرفين خلال فترة معينة عادة ما تكون سنة.



## -التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية داخل الفاتورة:

التخفيضات التجارية ممّا كان عددها ( تخفيض تجاري 1، تخفيض تجاري 2،.....) لا يتم تسجيلها في يومية الزبون ولا في يومية المورد بل يتم تسجيل الصافي التجاري مباشرة، حيث أن:  
الصافي التجاري = التكلفة الإجمالية - مجموع التخفيضات التجارية.

## تمرين:

في N/01/1 قامت المؤسسة ببيع بضاعة بقيمة 150000 دج دفع نصفها نقدا، استفاد من خلالها الزبون من تخفيض تجاري أول بمعدل 10%، وتخفيض تجاري ثاني بقيمة 10000 دج.

قدرت تكلفة البضاعة بالنسبة للمورد بمبلغ 120000 دج.

المطلوب: سجل العمليات السابقة في يومي المورد و الزبون؟

## الحل:

## الفاتورة:

سعر البيع او الشراء: 150000

تخفيض تجاري أول: 15000

$150000 \times 10\%$

صافي تجاري أول: 135000

تخفيض تجاري ثاني: 10000

الصافي الدفع أو القبض: 125000

## يومية المورد:

	62500	الزبائن		411
	62500	البنك		53
125000		المبيعات من البضائع	700	
	120000	مشتريات البضائع المباعة		600
120000		مخزونات البضائع	30	

## يومية الزبون:

625000	125000	مشتريات بضاعة	380
625000		موردو المخزونات و الخدمات	401
		الصندوق	53
125000	125000	بضاعة	30
		مشتريات بضاعة	380

## ملاحظة:

البيان	في يومية المورد	في يومية الزبون
صافي الدفع أو القبض القاتورة	ح/411	ح/401
الصافي التجاري	ح/70	ح/38

## - التسجيل المحاسبي للتخفيضات التجارية خارج في الفاتورة:

في بعض الأحيان تحصل المؤسسة على تخفيضات تجاري و لكن خارج الفاتورة، في هذه الحالة تعامل معاملة مختلفة عن التخفيضات التجارية داخل الفاتورة ويتم تسجيلها، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

## في يومية الزبون:

401	موردو المخزونات و الخدمات	xxx
609	التخفيضات و التنزيلات و المحسومات المتحصل عليها	xxx

## في يومين المورد:

709	التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة	xxx
411	الزبائن	xxx

## 2-9 التخفيضات المالية:

يطبق هذا التخفيض على عمليات الشراء و البيع و يمنح في حالة ما إذا تم تسديد الزبون ما عليه قبل تاريخ الاستحقاق و يسمى خصم تعجيل الدفع.

## - التسجيل المحاسبي للتخفيضات المالية داخل الفاتورة:

يتم تسجيل المحاسبي لمبلغ التخفيض المالي داخل الفاتورة:

عند الزبون في حساب 768 منتوجات مالية أخرى

عند المورد في حساب 668 الأعباء المالية الأخرى

تمرين:

يتاريخ N/01/15 استلمت المؤسسة فلتورة من احد مورديها تتضمن العناصر التالية:

-المبلغ الإجمالي: 100000 دج

-تخفيض التجاري: 21000 دج

-خصم تعجيل الدفع: 2%

-معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

المطلوب : سجل العمليات السابقة في يومي المورد و الزبون علما أن البضاعة كلفت المورد مبلغ 85000 دج؟

الحل:

الفاتورة:

المبلغ الإجمالي: 100000

تخفيض تجاري: 21000

الصافي التجاري: 79000

خصم تعجيل الدفع: 1580

 $2\% \times 79000$ 

الصافي المالي: 77420

Tva : 14709.8

 $19\% \times 77420$ 

صافي الدفع: 92129.8

يومية المورد :

	92129.8	الزبائن	411
	1580	أعباء مالية أخرى	668
79000		المبيعات من البضائع	700
14709.8		Tva مجمعة	4457
	85000	مشتريات البضائع المباعة	600
85000		مخزونات البضائع	30

## يومية الزبون:

	79000	مشتريات بضاعة		380
	14709.8	Tva مسترجعة على المخزونات		44563
92129.8		موردو المخزونات و الخدمات	401	
1580		منتجات مالية أخرى	768	
	79000	بضاعة		30
79000		مشتريات بضاعة	380	

## ملاحظة:

البيان	في يومية المورد	في يومية الزبون
صافي الدفع أو القبض	ح/411	ح/401
الصافي التجاري	ح/70	ح/38
خصم مالي	ح/668	ح/768
الرسم على القيمة المضافة	ح/4457	ح/44563

- التسجيل المحاسبي للتخفيضات المالية خارج الفاتورة:

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

## في يومية الزبون:

	xxx	موردو المخزونات و الخدمات		401
xxx		منتجات مالية أخرى	768	

## في يومين المورد:

	xxx	أعباء مالية أخرى		668
xxx		الزبائ	411	

## المحور الرابع: العقود الطويلة الأجل ( عقود الإنجاز )

### 1- تعريف العقود الإنجاز:

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

### 2- إيرادات العقد:

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

### 3- تكاليف العقد:

تتضمن تكاليف عقود الإنجاز التكاليف التالية:

✓ التكاليف المرتبطة مباشرة بعقد الإنجاز تتمثل فيما يلي:

- أجور و رواتب العمال.
  - تكاليف المواد الأولية المستخدمة في عقود الإنجاز.
  - مصاريف إهلاك المعدات و الأدوات المستخدمة في عقود الإنجاز.
  - مصاريف نقل المعدات و الآلات إلى موقع الإنجاز.
  - مصاريف الإيجار للآلات و المعدات و الأحمزة المستعملة في الإنجاز.
  - تكاليف التصميم و المساعدة الفنية التي ينص عليها العقد فقط.
  - مصاريف الصيانة والضمان بعد تسليم العقد.
  - المصاريف التعويضات المقدمة للأطراف الأخرى ( المتضررة ) من العقد.
- ملاحظة هامة:** يمكن تخفيض هذه التكاليف بالإيرادات الإستثنائية غير واردة في العقد (مثل الإيرادات الناتجة عن بيع المواد الأولية الزائدة عن الحاجة) .

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

- مصاريف التأمين - مصاريف غير مباشرة متعلقة بالعقد.

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

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

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

تمرين:

في 2013/03/01 وقعت المؤسسة مع المقاول على عقد لإنجاز جسر تبلغ مدة الإنجاز 18 شهر، قدرت التكاليف المرتبطة بالعقد في 2013/12/31 كما يلي:

- التكلفة الإجمالية = 3.000.000 دج

- مواد مستخدمة = 650.000 دج

- حديد مستخدم في العمل = 250.000 دج

- مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة = 25.000 دج

- أعمال الحفر التي قام بها المقاول = 60.000 دج

- مصاريف تصميم الجسر = 10.000 دج

- مصاريف الدعاية و الإشهار لقسم إقامة الجسور في الشركة = 15.000 دج

- مصاريف تدريب لمهندسي الشركة بإنشاء الجسور = 5.000 دج

المطلوب:

تحديد المصاريف التي تدخل في تكلفة الإنجاز ؟

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

الحل :

- مواد مستخدمة = 650.000 دج
  - حديد مستخدم في العمل = 250.000 دج
  - مصاريف إهلاك المعدات المستخدمة = 25.000 دج
  - أعمال الحفر التي قام بها المقاول = 60.000 دج
  - مصاريف تصميم الجسر = 10.000 دج
- تدخل

- مصاريف الدعاية و الإشهار لقسم إقامة الجسور في الشركة = 15.000 دج  
 - مصاريف تدريب لمهندسي الشركة بإنشاء الجسور 5.000 دج  
 لا تدخل

#### 4- المعالجة المحاسبية لعقود الإنجاز:

في هذه الحالة نميز بين طريقتين لعقود الإنجاز و هي:

طريقة الإتمام ( العقد التام ) méthode à l'achèvement

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

#### 1-4 طريقة الإتمام :

هذه الطريقة تنص على الانتظار نهاية عقد الإنجاز للاعتراف بالأرباح الناتجة عن العقد أي أن هذه الطريقة تعتمد على تسجيل نتائج متساوية مع تكلفة إنجاز المشروع في نهاية السنة و هو ما يؤدي إلى عدم إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسة والتي تعتبر من أهم الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة.

تعتمد هذه الطريقة على تسجيل التكاليف حسب طبيعتها خلال السنة و الاعتراف بالإيراد يكون مساوي للتكلفة ويكون التسجيل المحاسبي لهذه الطريقة كما يلي:

#### المرحلة 01 : تسجيل التكاليف حسب طبيعتها

xxx	تكاليف	-----//...//-----	6x
xxx	البنك	512	

#### المرحلة 02 : الاعتراف بالإيراد في نهاية السنة بقيمة التكلفة.

xxx	أشغال الجاري إنجازها	-----N/12/31-----	335
xxx	تغير المخزونات الجارية يرصد هذا القيد في بداية السنة القادمة	723	

#### المرحلة 03: عند تسليم العقد

xxx	الزبائن	-----//...//-----	411
xxx	مبيعات الأشغال .	704	

ملاحظة: عندما يكون لدينا الرسم على القيمة المضافة يسجل في ح / 445 في الجانب الدائن في المرحلة (03)، لأن tva تفرض ( على التثبيتات ، المخزونات ، الخدمات).

**2-4 طريقة نسبة الإنجاز:**

تطبق هذه الطريقة إذا تمكنت المؤسسة من تقدير نتيجة العقد بصورة صادقة ، عند تسجيل كل من الأعباء و النواتج على أساس سنوي يمكن من تحديد النتيجة السنوية ، وهذا عكس طريقة الإتمام حيث لا تعرف النتيجة على أساس سنوي بل يجب انتظار السنة الأخيرة للمعرفة نتيجة العقد ككل.

وعليه تسمح هاته الطريقة بتسجيل الإيرادات السنوية في نهاية كل سنة حسب نسبة الإنجاز مما يمكننا من معرفة نتيجة السنة حيث نستعمل العلاقة التالية:

نسبة الإنجاز = التكاليف الفعلية خلال الفترة (السنة الحالية + السنوات السابقة) / التكاليف الكلية المقدرة للمشروع

إيرادات السنة (الناتج) = (نسبة الإنجاز × سعر الإنجاز) - مجموع إيرادات السنوات السابقة.

نتيجة السنة = الإيرادات خلال السنة - التكلفة خلال السنة

**التسجيل المحاسبي:****- تسجيل التكاليف حسب طبيعتها:**

6x	تكاليف	البنك	xxx	xxx
512				xxx

**- تسجيل التسيقات المقدمة (التسديدات).**

512	البنك	زبائن-تسيقات	xxx	xxx
419				xxx

**- تسجيل الإيرادات (الناتج) في 12/31**

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

**- ترصيد ح / 417 مع ح / 419 (عند نهاية العقد)**

419	زبائن-تسيقات	حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	xxx	xxx
417				xxx



## تمرين:01:

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

السنة	01	02	03	المجموع
التكاليف	10.000	8.000	16.000	30.000
التسديدات	12.000	12.000	160.000	40.000

المطلوب:

باتباع طريقة نسبة الإنجاز:

- حساب نسبة الإنجاز لكل سنة ؟

- حساب الإيرادات و النتيجة لكل سنة ؟

- تسجيل العمليات الضرورية في يومية المقاول ؟

الحل:

- نسبة الإنجاز:

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

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

$$\text{السنة 03} = 10.000 + 8.000 + 12.000 = 100\%$$

- الإيرادات:

$$\text{السنة 01} = 40.000 \times (33.34\%) = 13.336 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 02} = 40.000 \times (60\%) = 24.000 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = 40.000 \times (100\%) = 40.000 \text{ دج}$$

- النتيجة :

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

$$\text{السنة 02} = 8.000 - 24.000 = 16.000 \text{ دج}$$

$$\text{السنة 03} = 12.000 - 40.000 = 28.000 \text{ دج}$$

## التسجيل المحاسبي:

		----- 1 -----		
10.000	10.000	تكاليف البنك	512	6x
12.000	12.000	زبائن-تسيقات البنك	419	512
13.336	13.336	----- / 12/31----- حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال	704	417
		----- 2 -----		
8.000	8.000	تكاليف البنك	512	6x
12.000	12.000	زبائن-تسيقات البنك	419	512
10.664	10.664	----- / 12/31----- حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال	704	417
		----- 3 -----		
12.000	12.000	تكاليف البنك	512	6x
16.000	16.000	زبائن-تسيقات البنك	419	512
16.000	16.000	----- / 12/31----- حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها مبيعات الأشغال	704	417
40.000	40.000	----- نهاية العقد ----- زبائن-تسيقات حسابات دائنة عن أشغال جاري إنجازها	417	419

## المحور الخامس: الأدوات المالية

### 1- تعريف الأدوات المالية:

هي كل عقد يترتب عليه أصول مالية للمؤسسة و خصوم مالية أو أداة رأس المال أموال خاصة بمؤسسة.

### 2- أنواع الأدوات المالية

يمكن تصنيف الأدوات المالية إلى نوعين:

- أدوات مالية جاهزة للبيع : هي أدوات مالية اشترتها المؤسسة بهدف تحقيق إيرادات على المدى المتوسط والقصير.
- أدوات مالية تحتفظ بها المؤسسة: هي الأدوات المالية التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة بالاحتفاظ بها إلى غاية تاريخ استحقاقها.

### 3- دراسة محاسبية للأدوات المالية:

#### 3.1 دراسة الحساب رقم ح/50 قيم التوظيف المنقولة:

قيم التوظيف المنقولة هي عبارة عن أصول مالية تشتريها المؤسسة قصد تحقيق إيرادات على المدى القصير، عكس الأصول المالية الممثلة في القيم المنقولة التي تشتريها المؤسسة مع نية الاحتفاظ بها ويتكون هذا الحساب من الحسابات الفرعية الآتية:

- ح/ 501 الحصص في المؤسسات المرتبطة.
- ح/ 502 الأسهم الخاصة.
- ح/ 503 أسهم أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية.
- ح/ 506 السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأجل.
- ح/ 508 قيم التوظيف الأخرى.
- ح/ 509 التسديدات الباقي القيام بها.

#### أ. في حالة شراء قيم منقولة للتوظيف:

في حالة الشراء تسجل القيم المنقولة بقيمتها الاسمية مضافا إليها المصاريف المتعلقة بعملية الشراء في حساب ح/50 في الجانب المدين يقابله في الجانب الدائن الحسابات النقدية ح/ 512 أو ح/53 و في حالة الشراء على الحساب نستعمل ح/464 ديون الشراء القيم المنقولة للتوظيف نسجل القيد التالي:

50x	قيم منقولة للتوظيف	xxx	xxx
512	البنك		xxx
53	الصندوق		
464	ديون القيم المنقولة		

**ملاحظة:** في حالة الشراء على الحساب نستعمل ح / 464 لكن في حالة عدم طلب تسديد القيمة من طرف المؤسسة المالكة نستعمل ح / 509.

### ب. حالة ارتفاع أو انخفاض قيمة القيم المنقولة في نهاية السنة:

باعتبار القيم المنقولة للتوظيف هي قيم سيتم التنازل عنها في فترة قصيرة فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بتسجيل أي زيادة أو انخفاض في قيمتها و يقابله حساب من حسابات الإيرادات ح / 765 فارق تقييم الأصول المالية فائض قيمة، وإذا كان انخفاض نسجل ح / 665 فارق تقييم الأصول المالية لدينا و يقابله ح / 50x في الجانب الدائن كما يلي:

- حالة الارتفاع:

50x	قيم منقولة للتوظيف	xxx	xxx
765	فارق تقييم الأصول المالية فائض قيمة		xxx

- حالة الانخفاض:

665	فارق تقييم الأصول المالية انخفاض قيمة	xxx	xxx
50x	قيم منقولة للتوظيف		xxx

### ج. حالة بيع القيم المنقولة للتوظيف:

في حالة التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف يتم ترصيد الحساب الخاص بها في الجانب الدائن ح / 50x يقابله حساب من حسابات التقديرة ح / 512، ح / 53 ويسجل الفائض في ح / 767 أرباح التنازل عن الأصول المالية أما إذا كانت خسارة ناتجة عن التنازل فتسجل في ح / 667 خسارة التنازل عن الأصول المالية حسب القيد التالي:

512	البنك	xxx	xxx
53	الصندوق	xxx	
667	خسارة التنازل عن الأصول المالية	xxx	
50x	قيم منقولة للتوظيف		xxx
767	أرباح التنازل عن الأصول المالية		xxx

## ملاحظة:

الأدوات المالية المهجنة أو المشتقة هي الأدوات المالية التي لا يمكن تصنيفها كأسهم أو سندات أي أنها تحتوي على خصائص كلاهما تسجل في ح/52 الأدوات المالية المستقلة.

## د.الحصول على عائدات القيم المنقولة:

عند حلول 12/31 ترتقب المؤسسة الحصول على عائدات ناتجة عن امتلاك القيم المنقولة تسجل هذه العائدات في الجانب المدين عن طريق ح/ 512 أو عن طريق ح/ 518 فوائد منتظرة إذا كانت هذه العائدات غير محصلة في الجانب المدين و يقابلها في الجانب الدائن ح/762 نواتج الأصول المالية.

512	البنك	XXX	
518	فوائد منتظرة	XXX	
762	عائدات الأصول المالية	XXX	

## ملاحظة:

عند تحصيل قيمة لعائدات يرصد ح/518 مع حساب التقديرات المعني.

## 2-3 دراسة محاسبة للحساب ح/26 مساهمات وحسابات دائنة:

تسجل في هذا الحساب سندات المساهمة التي تشتريها المؤسسة بهدف ممارسة النفوذ أو مراقبة المؤسسات التي تصدرها، كما يسجل في هذا الحساب القروض الممنوحة لهاته المؤسسات (المؤسسات التابعة أو الفروع أو المؤسسات المشاركة).

ويقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح/261 سندات الفروع التابعة.
- ح/262 سندات المساهمة الأخرى.
- ح/265 سندات المساهمة المقومة بواسطة.
- ح/266 حسابات دائنة لمجمع.
- ح/267 حساب دائنة بشركات خارج المجمع.
- ح/268 حسابات دائنة بشركات في حالة المساهمة.
- ح/269 عمليات الدفع الباقي: يسجل في حالة عدم تحرير المساهمة

أ. حالة الشراء: تسجل السندات في حالة شراء بتكلفتها الممتثلة في القيمة الاسمية مضافا إليها مختلف المصاريف الملحقة و تسجل بقيد التالي:

26x	سندات المساهمة	xxx	
512	البنك	xxx	
404	موردو التثبيتات	xxx	

ب. التقييم في نهاية السنة:

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر فإن أي انخفاض متوقع لسندات المساهمة يجب أن تشكل له خسارة قيمة، وأي ارتفاع يجب أن لا يسجل إلا إذا أستخدم لاسترجاع خسارة سابقة:

- تسجيل المؤونة:

686	خسارة القيمة في الأصول المالية.	xxx	
296	خسارة قيمة سندات المساهمة	xxx	

- استرجاع أو تخفيض الخسارة:

296	خسارة قيمة سندات المساهمة	xxx	
781	استرجاع خسارة أصول غ جارية	xxx	

ج. التنازل عن سندات المساهمة:

في حالة التنازل يجب الاعتراف بأرباح أو خسائر التنازل في ح / 767 أو ح / 667 مع الأخذ بعين الاعتبار خسارة القيمة السابقة الواجب ترصيدتها في الجانب المدين و يسجل القيد المحاسبي كما يلي:

512	البنك	xxx	
296	خسارة قيمة الأصول المالية	xxx	
667	خسارة التنازل عن الأصول المالية	xxx	
26x	سندات المساهمة	xxx	
767	أرباح التنازل عن الأصول المالية	xxx	

3-3 دراسة محاسبة للحساب ح / 271 تثبيات مالية أخرى:

يمثل هذا الحساب سندات غير سندات المساهمة بالإضافة إلى قروض وسلفات ممنوحة و يتكون مما

يلي:

- ح / 271 سندات مثبتة أخرى.
- ح / 272 سندات تمثل حق دين.

- ح/273 سندات مثبتة تابعة لنشاط الحافظة.
- ح/274 قروض عقد الإيجار التمويلي.
- ح/275 ودائع وكفالات مدفوعة.
- ح/276 حسابات الدائنة مثبتة أخرى.
- ح/279 عمليات الدفع البيئية.

أ. في حالة الشراء:

تقيم الحسابات 271، 272، 273 مثل المعالجة المحاسبية (ح/26)

ب. في نهاية السنة:

تعالج الحسابات 271، 272 بطريقة خسارة القيمة ( في مكان 296 نستعمل 297)

أما ح/273 يعالج بطريقة إعادة التقييم المحاسبي باستعمال ح/104 فارق التقييم كما يلي:

- في حالة الزيادة:

273		سندات مثبتة تابعة لنشاط الحافظة	xxx	
	104	فارق التقييم		xxx

- في حالة النقصان:

104		فارق التقييم	xxx	
	273	سندات مثبتة تابعة لنشاط الحافظة		xxx

## المحور السادس: عقد الإيجار التمويلي

### 1- تعريف العقد:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحد أو عدة دفعات.

### 2-تعريف عقد الإيجار التمويلي:

عقد الإيجار التمويلي هو عقد يترتب عليه عملية تحويل كامل مخاطر و منافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.

### 3-تعريف عقد الإيجار البسيط

عقد الإيجار البسيط هو أي عقد إيجار آخر غير عقد الإيجار التمويلي.

### 4-الفرقة بين عقد الإيجار التمويلي و عقد الإيجار البسيط:

- يصنف عقد الإيجار بمثابة عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار بسيط يتوقف على واقع المعاملة التجارية (الصفقة)، وليس على شكل العقد أو صيغته. و يجب أن تتوفر الشروط التالية لتصنيف عقد الإيجار أنه عقد إيجار تمويلي:
- ملكية الأصل تحول إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار أو أن مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته (75%) ما لم يكن هناك نقل للملكية هذا الأصل .
  - قيمة المدفوعات الدنيا المستحقة في بداية عقد الإيجار بمقتضى هذا الإيجار تقارب القيمة الحقيقية للأصل المستأجر ( 90%).
  - عقد الإيجار يمنح المستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكنه فيه ممارسة هذا الخيار.
  - الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة لا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

### ملاحظة:

- في حالة عدم توفر أي شرط من الشروط السابقة يعتبر عقد إيجار بسيط.
- عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويلي، والمدفوعات بمقتضى هاته العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقاً) تهتك على مدة الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة.



**5-المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي:**

التسجيل المحاسبي للعقد الإيجار التمويلي:

أ - عند المستأجر:

يدرج الأصل المستأجر في حسابات الأصول في الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المستحدثة للمدفوعات الدنيا إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنًا. يدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

- تسجيل عقد الإيجار التمويلي:

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

- تسجيل أقساط الإيجار و الفوائد

تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدي المؤجر ولدي المستأجر بالتمييز بين:

-الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبت مردود ثابتة للاستثمار الصافي.

-تسديد المستحقات الرئيسية.

ويكون التسجيل المحاسبي بالقيود التالي:

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

- تسجيل الإهلاك :

يكون الأصل المستأجر موضع إهلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات، وإذا لم يكن هناك تأكيد بأن يصبح المستأجر مالكاً للأصل عند انتهاء مدة الإيجار فإن الأصل يجب أن يهتك كلية على أقصر مدة بين عقد الإيجار ومدة منفعته. ويتم التسجيل بالقيود كما يلي:

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

ب - عند المؤجر:

- تسجيل عملية الشراء:

21x		الثبتيات المادية	xxx
404	موردو الثبتيات	xxx	xxx

- تسجيل عقد الإيجار لتمويلي:

274	القروض و الحقوق المترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	xxx	xxx
77	عناصر غير عادية نواتج	xxx	xxx
67	عناصر غير عادية - أعباء	xxx	xxx
21x	الثبتيات المادية	xxx	xxx
700	المبيعات من البضائع	xxx	xxx
701	المبيعات من المنتجات التامة الصنع	xxx	xxx

- تسجيل أقساط الإيجار و الفوائد:

512	البنك	xxx	xxx
274	قروض والحقوق عن عقد الإيجار التمويلي	xxx	xxx
762	عائدات الأصول المالية	xxx	xxx

6 - التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار البسيط:

عقد الإيجار البسيط هو أي عقد إيجار غير العقد التمويلي، و يكون تسجيل أقساط الإيجار عند المستأجر كأعباء أما عند المؤجر فتسجل كنواتج.

أ - عند المستأجر:

613	إيجارات	xxx	xxx
512	البنك	xxx	xxx

ب - عند المؤجر:

512	البنك	xxx	xxx
706	تقديم خدمات أخرى	xxx	xxx

## المحور السابع : محاسبة الأجور

### 1- تمهيد:

يخضع محاسبة الأجور في الجزائر عدة قوانين من أهمها قانون الضرائب (الضريبة على الدخل الإجمالي) (IRG)، قانون العمل قانون الضمان الاجتماعي.

يتقاضى العامل أجرا مقابل العمل الذي يؤديه، إضافة إلى الأجر الذي يتقاضاه تتحمل المؤسسة أعباء ملحقه تتعلق مباشرة بهذا الأجر ويشكل هذين النوعين من الأعباء في أغلب الأحيان جزءا هاما من تكاليف المؤسسة. احتساب الأجور واستخراج الأعباء الملحقه يتطلب دقة و يتوقف على المعرفة التامة للإجراءات القانونية الخاصة بالعمل و الضمان الاجتماعي والقانون الضريبي، حيث عدم توفير هذه الشرط يجعل المؤسسة التي هي أصلا تحت ضغط تكاليف النشاط ملزمة بتحمل مصاريف أخرى غير ضرورية على شكل غرامات.

### 2- المدة القانونية للعمل:

المدة القانونية للعمل خلال الأسبوع هي 40 ساعة أثناء ظروف العمل العادي و تتوزع هذه الساعات على 5 أيام كاملة على الأقل. (40=5 x8)

كما تنص المادة 26 من قانون 11/90 المتضمن علاقات العمل أنه لا يجوز أن تتعدى بأية صفة كانت مدة العمل 12 ساعة في اليوم.

### 3- العناصر المكونة للأجرة:

تتكون الأجرة من الأجر الأساسي و مختلف المكافآت وتعويضات

أ - الأجر الأساسي: يحدد الأجر الأساسي لكل فئة العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها المؤسسة.

ب- الساعات الإضافية: يمكن للمؤسسة المستخدمة أن تطلب من كل عامل القيام بساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية، دون أن تتعدى 20% من المدة القانونية (عدد الساعات الإضافية  $\geq 20\%$  من المدة القانونية) مع مراعاة أن لا تتعدى مدة العمل 12 ساعة في اليوم يترتب على الساعات الإضافية دفع تعويض لا يقل بأي حال عن 50% من الأجر العادي للساعة. و عادة ما تقيم الساعات الإضافية على مستوى المؤسسات على النحو التالي: تقييم 4 ساعات إضافية الأولى المؤداة في الأوقات العادية بزيادة 50%، تقييم الساعات الإضافية الأخرى (ما بعد 4 ساعات أولى) المؤداة في أوقات عادية بزيادة 75%، بينما تقييم الساعات الإضافية المؤداة ليلا (من الساعة 21 إلى الساعة 5) بزيادة 100% من التعريف السابقة.

تمرين:

سر الساعة الواحدة 300 دج ، عدد الساعات الإضافية 15 ساعة ، عدد الساعات المؤداة ليلا 4 ساعة ، تعرفه الساعات الإضافية (زيادة 50% لأربع ساعات أولى ، زيادة 75% ساعات عادية أخرى ، زيادة 100% للعمل الليلي).

الحل:

الأربع ساعات الأولى:  $4(1.5 \times 300) = 1800$  دج

الساعات العادية الأخرى،  $7(1.75 \times 300) = 3675$  دج

العمل الليلي  $4(2 \times 300) = 2400$  دج.

تقييم الساعات الإضافية = 7875 دج

ملاحظة:

- المدة القانونية للعمل في الأسبوع = 40 ساعة
- عدد الأسابيع خلال السنة 365 يوم / 07 أيام = 52 أسبوع خلال السنة
- المدة القانونية للعمل في الشهر:  $(52 \times 40) = 2080$  ساعة في الشهر.

ج- المكافآت والتعويضات: تدل كلمة مكافأة على مبلغ من المال يدفع للأجير إضافة إلى أجرته قصد حثه على الإنتاج أو الزيادة في المردودية ، أما كلمة تعويض تدل على عنصر مالي يخصص لتعويض تكلفة المعيشة أو لتعويض مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة. ومن بين أهم التعويضات و المكافآت ما يلي:

- تعويض الخبرة المهنية: يهدف تعويض الخبرة المهنية إلى مكافأة الأقدمية في العمل ويكون مبلغه مرتباً بطبيعة منصب العمل وبأقدمية العامل ، يقيم تعويض الخبرة المهنية وفقاً للاتفاقيات الجماعية المتضمن العلاقات العامة.

- تعويض عمل المنصب: يمنح هذا التعويض للعامل الذين يعينون في عمل تابع لمنصب يتطلب العمل في أفواج متناوبة حيث يجوز للمؤسسة المستخدمة أن تنظم العمل على أساس أفواج متعاقبة إذا اقتضت ذلك حاجات الإنتاج أو الخدمة فيقسم يوم العمل على مرحلتين أو عدة مراحل من الدوام تسمى نوبات يتقاضى عليها الأجير تعويض يتم تحديده وفقاً للاتفاقيات الجماعية.

- تعويض الضرر: يحصل على تعويض الضرر العامل المعني في منصب عمل تنطوي مهامه على مشق أو قذارة أو عناصر غير صحية. تعد قائمة مناصب العمل التي لها حق التعويض عن الضرر المؤسسة المستخدمة بعد استشارة اللجنة الصحية أو المندوب المختص في هذا الشأن.

- مكافأة المردود الجماعي: تعد مكافأة المردود الجماعي أو عقوبته جزاء عن إنتاجية عمل قامت به جماعة من العمال، تحدد الهيئة صاحبة العمل الأهداف الواجب تحقيقها في كل شهر من أشهر السنة ومشاركته ممثلي العمال واعتماداً على بعض الثوابت.

- مكافأة المردود الفردي: يكون المردود الفردي مقياسا لكمية العمل و تقدر المكافأة المرتبطة بهذا المجهود أو عقوبته في حالة انعدامه و تمنح لكل عامل يستحقها شهريا أو كل ثلاثة أشهر وذلك حسب درجة ما تحقق من الأهداف أو برامج العمل المستندة لكل عامل على أساس المعايير المهنية المعمول بها.
- تعويض السلة: ينص قانون الضرائب المباشرة أنه لا يمكن أن تقل القيمة المأخوذ بها عن 50 دج بالنسبة لكل وجبة غداء. كما تجدر الإشارة أن عدد الأيام القانونية للتعويض هو 22 يوم كأقصى عدد(30-08 أيام العطلة=22 يوم).
- تعويض المنطقة الجغرافية: يترتب الحق في تعويض المنطقة على مناصب العمل الواقعة في قطاعات النشاط أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية أو بالنسبة لمناطق العمل الواقعة في أماكن عمل معزولة لهذا الغرض تصدر قوائم مناصب العمل الذي يمنح فيها حق التعويض.
- المنح العائلية: حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 8 ديسمبر 96 و المتضمن تحديد مبلغ المنح العائلية إلى 600 دج على كل ولد وذلك في حدود 5 أولاد الأوائل وهذا يكون حينما لا تتعدى الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الإجتماعي 15000 دج، في حالة عدم تحقق هذا الشرط أي أن الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف 15000 دج أو بالنسبة للأولاد من الرتبة السادسة فما فوق تكون المنح العائلية بمقدار 300 دج لكل ولد.
- الأجر الوحيد: يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كان الزوج أو الزوجة لا يمارس أي نشاط تتقاضى عليه أجرة.

#### 4- الاقتطاعات على الأجور:

تقسم الاقتطاعات المتعلقة بالأجور إلى اقتطاعات ذات طابع إجباري و أخرى ذات طابع اختياري:

- أ - الاقتطاعات ذات الطابع الإجباري:
- الضريبة على الدخل الإجمالي: تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي وفق الجدول الشهري للضريبة المطبقة على كل الدخل الإجمالي للأجراء الذي تم إنجازه وفقا لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يحتوي جدول الضريبة على الدخل الإجمالي على ثلاثة أعمدة:
  - العمود 1: يمثل المبلغ الأساسي الخاضع للضريبة.
  - العمود 2: يمثل مبلغ الاقتطاع الشهري المتعلق بخاضعين لضريبة العزاب.
  - العمود 3: مبلغ الاقتطاع الشهري المتعلق بخاضعين لضريبة المتزوجين.
- الاشتراك في الضمان الاجتماعي: تنص المادة 06 من قانون رقم 83-11 المؤرخ في 02/07/83 المتعلق بالتأمينات الاجتماعية أنه "ينطوي وجوبا تحت التأمينات الاجتماعية الأشخاص الذين يشتغلون في التراب الوطني أيا كانت جنسيتهم سواء كانوا يعملون بأية صفة من الصفات وحيثما كان للصالح فردا أو الجماعة من أصحاب العمل ومهما كان المبلغ أو طبقة أجرهم وشكل طبيعة أو صلاحية عقد عملهم وعلاقتهم فيه....."، يؤسس الاشتراك في الضمان الاجتماعي على أجرة المنصب بمعدل 9%.

- المعارضة على الأجور: قد يتعرض العامل إلى حكم قضائي يجره على دفع جزء من أجرته إلى طرف آخر قد يكون ذلك بواسطة المؤسسة المستخدمة حيث تتكلف هذه الأخيرة بحذف أو اقتطاع المبلغ الذي وضع عليه الحجز ودفعه مباشرة إلى من له الحق فيه.

ب- اقتطاعات ذات طابع اختياري:

من بين الاقتطاعات ذات الطابع الاختياري نذكر على سبيل المثال :

- القروض - التسيقات على الأجور - الشراء بالتقسيط - الاشتراك الاختياري في التعاوانيات.

### 5- حساب الاقتطاعات:

5-1 الاشتراك في الضمان الاجتماعي: يطلب المعدل المذكور ( 9%) على مجموعة العناصر المكونة لأجرة المنصب:

$$\text{أجرة المنصب} \times 9\% = \text{الاشتراك في الضمان الاجتماعي (قسط الأجير)}$$

*الأجر الأساسي.	}	أجرة المنصب
*الساعات الإضافية		
*تعويض الخبرة المهنية.		
*تعويض عمل المنصب		
*تعويض الضرر		
*مكافأة المردود الفردي		
*مكافأة المردود الجماعي		

5-2 الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي: لاستخراج الوعاء الضريبي يضاف إلى المجموعة الأولى

(أجرة المنصب) العناصر التالية المكتملة للأجر:

تعويض السلة	}	العناصر المكتملة.
تعويض النقل		
تعويض استعمال السيارة		
تعويض السكن		

لا يخضع إلى للضريبة على الدخل الإجمالي كل من تعويض السلة وتعويض السكن إذا كان العامل سيقتل في مؤسسة تقع في الجنوب أو منطقة ذات أولوية.

الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي هو: (أجرة المنصب + العناصر المكتملة للأجرة) - الاشتراك في الضمان الاجتماعي

يقرب المبلغ إلى العشرية الأصغر ثم تستخرج الضريبة المستحقة من سلم الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور.

### 6- الأجر الإجمالي:

الأجر الإجمالي = أجره المنصب + العناصر المكتملة الأجرة + العناصر الأخرى

العناصر الأخرى

- تعويض المنطقة الجغرافية
- المنح العائلية
- الأجر الوحيد
- تعويض السلة و تعويض السكن إذا كان الأجير يشتغل في الجنوب

### 7- الأجرة الصافية للدفع:

الأجرة الصافية للدفع = [أجرة المنصب + العناصر المكتملة + العناصر الأخرى] - [الاشتراكات الإجبارية والاختيارية].

### 8- التسجيل المحاسبي للأجرة

أ - تسجيل الأعباء على الأجور الخاصة بصاحب العمل (المؤسسة) : تتحمل المؤسسة وتسجل في دفاترها ما يلي:

- ✓ المساهمة في الضمان الإجتماعي وتحسب عن طريق أجره المنصب ضرب 25% (تسجل في الحساب 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية).
- ✓ المساهمة في تمويل النشاطات الثقافية والاجتماعية وتحسب عن طريق 3% من الأجر الخام (وتسجل في الحساب 637 الأعباء الإجتماعية الأخرى).

ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

XXXX	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية	635
XXXX	الأعباء الإجتماعية الأخرى	637
XXXX	ضمان اجتماعي قسط صاحب العمل	4311
XXXX	أموال الخدمات الإجتماعية	422

ب - تسجيل أجرة العامل:

في هذا الصدد نحتاج إلى الحسابات التالية:

- ✓ ح/42 المستخدمين-الحسابات المرتبطة.

421- مستخدمين -أجور مستحقة

422-أموال الخدمات الاجتماعية

425- المستخدمين الحسابات -التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة

ويتفرع هذا الحساب إلى ح/4251 تسبيقات على الأجور ح/4252 قروض ممنوحة.

427- الاعتراضات على الأجور.

✓ ح/43 الهيئات الاجتماعية:

431- ضمان الاجتماعي

ويتفرع هذا الحساب إلى ح/4310 قسط العامل 4311 قسط صاحب العمل

432- الهيئات الاجتماعية الأخرى

4320 تعاونية الضمان

✓ ح/44 الدولة الجماعات العمومية و الهيئات الدولية:

442 - الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للتحويل

- 4420 الضريبة على الدخل الإجمالي

✓ ح/63 أعباء المستخدمين:

630- أجور المستخدمين

ويتفرع هذا الحساب بدوره إلى ما يلي: 63100 رواتب و الأجور، 63101 ساعات إضافية، 63102

مكافأة، 63103 تعويضات

635- الإشتراكات في الهيئات الاجتماعية

637- أعباء اجتماعية أخرى.



ويكون التسجيل المحاسبي لاستمارة الأجرة كما يلي:

XXXX	XXXX	رواتب والأجور		63100
XXXX	XXXX	ساعات إضافية		63101
XXXX	XXXX	مكافأة		63102
XXXX	XXXX	تعويضات		63103
XXXX		الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للتحويل	442	
XXXX		ضمان الإجتماعي - قسط العامل	4310	
XXXX		تسديدات على الأجور	4251	
XXXX		الهيئات الإجتماعية الأخرى	432	
XXXX		مستخدمين -أجور مستحقة	421	
XXXX	XXXX	الأجر الصافي		421
XXXX		البنك	512	
		تسديد للعامل		
XXXX	XXXX	الضريبة على الدخل الإجمالي		4420
XXXX		البنك	512	
		تسديد لإدارة الضرائب		
XXXX	XXXX	ضمان الإجتماعي - قسط العامل		4310
XXXX		البنك	512	
		تسديد للضمان الإجتماعي		
XXXX	XXXX	الهيئات الإجتماعية الأخرى		432
XXXX		البنك	512	
		تسديد للهيئات الإجتماعية		

حيث يوضح الشكل التالي نموذج عن استمارة الأجرة

المبلغ	العدد أو النسبة	الأساس	عناصر الأجرة
			-أجرة الأساسي -ساعات إضافية -تعويضات الخبرة المهنية -تعويض عمل المنصب -تعويض الضرر -مكفأة المردود الفردي -مكفأة المردود الجماعي
			<b>أجرة المنصب</b>
			-تعويض السلة -تعويض السكن -تعويض إستعمال السيارة
			<b>العناصر المكلمة</b>
			-المنح العائلية -الأجر الوحيد
			العناصر الأخرى
			<b>الأجر الإجمالي(الخام)</b>
			- الإشتراك في الضمان الإجتماعي - الضريبة على الدخل الإجمالي - الإشتراك في تعاونية الضمان - تسديقات على الأجور -قروض ممنوحة -إقتطاعات على الأجور
			<b>الإقتطاعات</b>
			<b>الأجرة الصافية</b>

## المحور الثامن: الأوراق التجارية

### 1- تعريف الورقة التجارية:

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

الكميالة والسند لأمر ( التي هي عبارة عن أوراق تأمر بدفع مبلغ معين في تاريخ معين إلى المستفيد منها أو حاملها)

ملاحظة: الشيك كذلك يمثل ورقة تجارية تستحق الدفع بمجرد الاطلاع عليها.

### 2- الفرق بين الأوراق التجارية والأوراق المالية:

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

### 3- المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

لقد خصص النظام المحاسبي المالي حسابين خاصين بالأوراق التجارية وهما:

- ح/403: موردو السندات الواجب دفعها ( أوراق دفع)
- ح/413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها ( أوراق قبض)

### 3-1- دراسة محاسبية لأوراق القبض (ح/413):

أوراق القبض تمثل أوراق تضمن للموردين الحصول على مستحقاتهم الناتجة عن عملية البيع ويمكن تقسيم أوراق القبض إلى الحسابات الفرعية الآتية:

ح/413: أوراق القبض:

- ح/4130: أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة.
- ح/4132: أوراق قبض محصومة قبل الاستحقاق.
- ح/4135: أوراق قبض مقدمة للتحويل.

### أ - البيع على الحساب ثم تقديم الورقة التجارية:

في بعض حالات البيع يقوم المورد بعملية بيع على الحساب ثم يقوم الزبون بتقديم ورقة تجارية مقابل ديونه إلى المورد، في هذه الحالة نسجل عملية البيع ومن ثمة نقوم بتسجيل الورقة التجارية حسب القيد التالي:

411	زبائن	XXX	
700	مبيعات بضاعة	XXX	

600	بضاعة مستهلكة	xxx	xxx
30	مخزونات البضائع	xxx	xxx
4130	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	xxx	xxx
411	زبائن	xxx	xxx

تمرين:

- قامت مؤسسة بتاريخ 01/01 ببيع بضاعة بمبلغ 200.000 دج تكلفتها 160.000 دج.

- في تاريخ 01/03 قدم الزبون للمؤسسة مقابل دينه ورقة تجارية.

المطلوب: سجل العملية في دفاتر المؤسسة؟

الحل:

411	زبائن	200.000	200.000
700	مبيعات بضاعة	200.000	200.000
600	بضاعة مستهلكة	160.000	160.000
30	مخزونات البضائع	160.000	160.000
4130	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	200.000	160.000
411	زبائن	200.000	160.000

ب- البيع عن طريق تقديم ورقة تجارية:

في هذه الحالة تقوم المؤسسة بالبيع للزبون مقابل ورقة تجارية تضمن لها حقوقها ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

4130	زبائن	xxx	xxx
700	مبيعات بضاعة	xxx	xxx
600	بضاعة مستهلكة	xxx	xxx
30	مخزونات البضائع	xxx	xxx

ج - خصم الأوراق التجارية ( أوراق القبض ) :

في بعض الحالات يحتاج المورد إلى أموال قبل حلول موعد استحقاق الورقة التجارية، فيقوم بخصمها ( تحصيل قيمتها قبل موعد استحقاقها ) عند البنك وبذلك يصبح البنك هو المستفيد من الورقة ( تحول ملكية

الورقة من المورد إلى البنك ) وبذلك يحصل المورد على قيمة الورقة ( القيمة الاسمية ) مخصوصا منها عمولة الخصم ( حسب المدة ) ومصاريف الخصم.

ويكون التسجيل المحاسبي لعملية الخصم الورقة التجارية كما يلي:

xxx	xxx	أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق	4132
xxx		أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	4130
	xxx	البنك	512
	xxx	خدمات مصرفية ( مصاريف الخصم )	627
	xxx	أعباء الفوائد ( عمولة الخصم )	661
xxx		مساهمات مصرفية جارية	519
xxx	xxx	أوراق قبض تحتفظ بها المؤسسة	519
xxx		أوراق مخصومة قبل تاريخ الاستحقاق	4132

د - تحصيل الورقة التجارية عن طريق البنك:

في هذه الحالة يقوم المورد بتحصيل الورقة التجارية عند حلول موعد استحقاقها ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

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

## 2-3- دراسة محاسبية لأوراق الدفع (ح 403):

تمثل أوراق الدفع أوراقا تثبت ديون الزبون اتجاه المورد وتضمن للمورد الحصول على مستحقته، وتسجل محاسبيا كما يلي:

## أ - الشراء على الحساب ثم تقديم الورقة التجارية:

380		مشتريات البضائع	XXX
401	موردو المخزونات والخدمات	XXX	XXX
30	مخزونات البضائع	XXX	XXX
380	مشتريات البضائع	XXX	XXX
401	موردو المخزونات والخدمات	XXX	XXX
403	أوراق دفع	XXX	XXX
403	أوراق دفع	XXX	XXX
512	البنك	XXX	XXX

## ب- الشراء بواسطة ورقة دفع:

في هذه الحالة يقدم الزبون ورقة دفع للمورد مقابل مشترياته

380		مشتريات البضائع	XXX
403	أوراق دفع	XXX	XXX
30	مخزونات البضائع	XXX	XXX
380	مشتريات البضائع	XXX	XXX
403	أوراق دفع	XXX	XXX
512	البنك	XXX	XXX

## المحور التاسع: مؤونة الزبائن

## 1- تمهيد:

في نهاية كل سنة يجب على المؤسسة النظر في وضعية زبائنها من ناحية عملية تحصيل حقوقها حيث نجد ثلاث أنواع من الزبائن زبائن عاديين، زبائن مشكوك فيهم، و زبائن مفلسون (معدومين) في هاته الحالة فإن الزبائن مشكوك فيهم و المعدومين يجب أن يعالج محاسبيا كما يلي:

## 2- تشكيل مؤونة خسارة القيمة للزبائن واسترجاعها:

يجب تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه محاسبيا بالقيود التالي:

		-----N/12/31-----		
xxx	xxx	زبائن مشكوك فيهم	411	416
xxx		زبون عادي		
		يرصد ح/411 بالمبلغ متضمن TVA أي بالمبلغ TTC		

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

		-----N/12/31-----		
xxx	xxx	مخصصات خسارة قيمة أصول جارية	491	685
xxx		خسارة قيمة الزبائن		
		تشكل المؤونة بالمبلغ خارج الرسم أي المبلغ H.T		
		وفي حالة زيادة المؤونة في السنة القادمة نسجل نفس القيد بمبلغ الزيادة.		

حالة تخفيض أو إلغاء المؤونة يكون بالقيود التالي:

		-----N/12/31-----		
xxx	xxx	خسارة قيمة الزبائن	785	491
xxx		إسترجاع خسارة قيمة أصول جارية		
		الاسترجاع يكون بالمبلغ خارج الرسم (H.T)		

## 3- حالة تحسن وضع الزبون:

في حالة تحسن الوضعية المالية للزبون يتم تحويله إلى زبون عادي وإلغاء المؤونة كما يلي :

xxx	xxx	..... خسارة قيمة الزبائن	491
xxx		استرجاع خسارة قيمة أصول جارية (H.T)	785

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

## 4- حالة التسديد الكلي للزبون:

في بعض الحالات يكون الزبون مشكوك فيه لكن يقوم بتسديد جميع مستحقاته إلى المؤسسة في هاته الحالة نسجل القيد التالي:

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

ثم نقوم باسترجاع المؤونة المكونة له:

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



أما في حالة التسديد الجزئي للزبون مع التأكد أنه سيسدد ما عليه فيما بعد نسجل القيد السابقين بقيمة التسديد و القيمة غير المسددة نسجلها في القيد التالي حتى يتم ترصيد الحساب ح/416 كليا:

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

## 5- حالة الديون المدومة:

في بعض الحالات يسدد الزبون مبلغ معين و الباقي لا يمكنه تسديده بسبب ضغوطات مالية أو إفلاس يعتبر للمؤسسة ديناً معدوماً و يسجل كما يلي:

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

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

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

## المحور العاشر: تسوية حسابات التكاليف والإيرادات

## 1- تسوية حسابات التكاليف :

## أ - الأعباء المعاينة مسبقاً:

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

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

## ب- الأعباء واجبة الدفع:

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

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

عند وصول الفاتورة في الدورة القادمة يرصد ح/408

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

## 2- تسوية حسابات الإيرادات:

## أ - الإيرادات المعاينة مسبقا:

هي نواتج تم الحصول عليها خلال الدورة لكن تتعلق بالدورة القادمة، في هاته الحالة يتم تحويل المبلغ يخص الدورة القادمة بالقيود التالي:

		-----N/12/31-----		
xxx	xxx	نواتج المعاينة مسبقا	487	7x
xxx		يرصد هذا القيد في بداية السنة		

## ب - الإيرادات التي ستكتسب:

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

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

## ج- الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد:

		-----N/12/31-----		
xxx	xxx	زبائن منتوجات لم تعد فواتيرها	700	418
xxx		مبيعات بضاعة		

عند تسليم الفاتورة نسجل القيد التالي

		-----.....-----		
xxx	xxx	زبائن بنك	418	411
xxx		زبائن منتوجات لم تعد فواتيرها	418	512

## المحور الحادي عشر: محاسبة الأغلفة المتداولة

## 1- تمهيد:

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

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

- غلافات مسترجعة ( متداولة).

## 2- الغلافات التالفة:

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

أ - حالة الشراء:

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

ب- حالة إستهلاكها (إستعمالها):

	xxx	إستهلاك تموينات أخرى	602
xxx		غلافات	326

## 3- الغلافات المسترجعة:

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

	xxx	تثبيات مادية أخرى	218
xxx		موردو التثبيات	404

## أ - تقديم الغلافات برسم الأمانة:

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

وتكون المعالجة المحاسبية لعملية تقديم الغلافات برسم الأمانة كما يلي:

- عند الزبون:

عندما يقدم الزبون بشراء بضاعة من عند المورد داخل أغلفة متداولة يجب أن يقدم مبلغ مالي كضمان يسجل في ح/4092 موردين مدينين بالغلافات و يكون القيد المحاسبي كما يلي:

30	بضاعة	XXX	
4096	موردين مدينين	XXX	
401	موردو المخزونات	XXX	
30	بضاعة	XXX	
380	مشتريات بضاعة	XXX	

- عند المورد:

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

411	زبائن	XXX	
700	مبيعات بضاعة	XXX	
4196	زبائن دائنون	XXX	
600	بضاعة مستهلكة	XXX	
30	بضاعة	XXX	

## ب- إرجاع الأغلفة:

عند إنتهاء المدة المتفق عليها بين الزبون و المورد يتم إرجاع الغلافات من الزبون إلى المورد مع إرجاع الضمان و هذا ما يؤدي إلى إمكانية حدوث الحالات التالية:

- إرجاع الغلافات سليمة.

- إرجاع الغلافات معطوبة.

- عدم إرجاع الغلافات الإحتفاظ(الزبون)، التنازل ( للمورد).

و تتم المعالجة المحاسبية للحالات السابقة كما يلي :

- عند الزبون:

\*إرجاع الغلافات سليمة:

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

401	موردو المخزونات	xxx	
4096	موردين مدينين بغلافات	xxx	xxx

\*إرجاع الغلافات معطوبة جزئياً أو كلياً:

في هاته الحالة فارق قيمة العطب تسجل في الجانب المدين 6136 نقص في مواد التعبئة و التغليف كما يلي:

401	موردو المخزونات	xxx	
6136	نقص في مواد التعبئة و التغليف	xxx	
4096	موردين مدينين بغلافات	xxx	xxx

\*الإحتفاظ بالغلافات:

218	تشهيات مادية أخرى	xxx	
4096	موردين مدينين بغلافات	xxx	xxx

- عند المورد:

\*إرجاع الغلافات سليمة:

4196	زبائن دائنون بالغلافات	xxx	
411	زبائن	xxx	xxx

\*إرجاع الغلافات معطوبة جزئياً أو كلياً:

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

	xxx	زبائن دائنون بالغلافات	4196
xxx		زبائن	411
xxx		زيادة في مواد التعبئة و التغليف	7086

\*في حالة التنازل عن الغلافات:

	xxx	زبائن دائنون بالغلافات	4196
xxx		تشهينات مادية أخرى	218

في قيد التنازل يجب ترصيد الإهتلاكات وخسائر القيمة في الجانب المدين (ح/2818، ح/2918) و تسجيل ح/752 إذا كانت فائض في التنازل أو ح/652 إذا كان عجز في عملية التنازل.

## قائمة المراجع:

## أولا: باللغة العربية

## 1- الكتب:

- بوتين محمد، المحاسبة المالية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- حميدات جمعة، معايير المحاسبة الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2013.
- شرويدر ريتشارد، نظرية المحاسبة، دار المريح، الرياض، 2006.
- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

## 2- القوانين:

- قانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في تاريخ 26 ماي 2008 يتضمن أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.
- الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 يتضمن القانون التكميلي لسنة 2008.

## 3- المعايير المحاسبية:

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 17
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 23
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 36
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 38
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 39



## ثانيا : باللغة الأجنبية

- BOUBKEUR Abdelhamid, Comptabilité Général, Edition BERTI, Algérie, 2009.
- BOURASLI Rachida, Les Normes comptable Du SCF, Edition Aloufia TALITA, 2010.
- MEDJOUBI Abdesselam , Systeme comptable financier, l'imprimerie N.Benguelil, Algérie, 2010.
- PEROCHON Claude, Comptabilité Générale, Edition FOUCER, Paris, 2004.
- SADOU Ahmed, Manuel de comptabilité, Edition BERTI, Algérie, 2011.
- ZAATRI Mohamed, Comptabilité général et analyse financière, Edition BERTI, Algérie, 2009.