وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في المحاسبة المالية بعنوان :

محاضرات في المحاسبة المعمقة

مع امثلة تطبيقية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير تخصص إدارة مالية

د/مزيود إبراهيم

السنة الجامعية 2017/2016

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
I- اعمال نهاية الدورة المحاسبية	**[57-05]**
I-1 جرد التثبيتات	05
I-2 جرد المخزون	33
I-3 جرد الحقوق والديون	37
I-4- جرد الحسابات المالية	40
I-6- تسوية حسابات الأعباء والنواتج	41
I-7- تصحيح الأخطاء	44
I-8- عرض الكشوف المالية	46
II- دراسة كشوف المقاربة البنكية	**[59-62]**
II-1- ماهية المقاربة البنكية	59
II- 2- الية المقاربة البنكية والتسويات الخاصة بها	59
III- التنازل بين الوحدات	**[64-69]**
III-1- ماهية التنازل والارتباط بين الوحدات	64
III-2- المعالجة المحاسبية لعملية التنازل بين الوحدات	64
I-IV- دراسة الضرائب والرسوم	**[71-80]**
IV-2- الرسم على القيمة المضافة	**71**
IV-3- الرسم على النشاط المهني	**76**
IV- الضريبة على أرباح الشركات	**77**
IV- الضرائب المؤجلة	**79**
V- محاسبة الأوراق المالية	**[82-96]**
V- 1- محاسبة القيم المنقولة للتوظيف	82
V-2- محاسبة التثبيتات المالية	86
VI- دراسة الأوراق التجارية	**[98-106]**
VI-1- التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها	98
VI-2- محاسبة الأوراق التجارية	98

[102-108]	VII- الايجار التمويلي
108	**1-VII**–تعريف عقد الايجار
108	**2-VII**– تصنيف عقد الايجار
108	**3-VII-** المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي
109	**قائمة المراجع**

I- اعمال نهاية الدورة المحاسبية

I- اعمال نهاية الدورة المحاسبية.

بعد تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة وهذا بناءا على سندات مبررة لها في دفتر اليومية ثم ترحيلها الى دفتر الأستاذ ليتم التأكد منها من خلال ميزان المراجعة، وقبل اعداد وعرض القوائم المالية يتم مراجعتها ذلك لوجود عمليات تعود لدورة ولم يتم تسجيلها بعد وأخرى لا تعود للدورة وتم تسجيها إضافة الى الأخطاء التي ارتكبت حيث يطلق على هذه الاعمال بأعمال نهاية الدورة.

I-1 – جرد التثبيتات :

I-1-1- جرد التثبيتات المادية و المعنوية :

1-اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية:

فالتثبيتات بمختلف أنواعها موجهة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا بحيث تتناقص الطاقة الإنتاجية لها والذي يطلق عليه بمصطلح الاهتلاك والذي عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه" التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الإهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.

ويعتمد أربعة قبل سنة 1989 لم يكن يسمح بتطبيق إلا الإهتلاك الخطي الثابت، لكن بعد سنة 1989 وبموجب قانون المالية لسنة 1989 تم إضافة أسلوبين إضافة إلى أسلوب القسط الثابت وهما أسلوب الإهتلاك المتناقص وأسلوب الإهتلاك المتزايد، ومع الانتقال إلى النظام المالي المحاسبي الجديد فقد أدرج هذا النظام أسلوب جديد وهو أسلوب طريقة وحدات الإنتاج الفعلي). وفيما يلي شرح لكل أسلوب :

إن عدد أساليب الإهتلاك التي سمح بها القانون الجزائري هي أربعة أساليب:

- أسلوب القسط الثابت: يؤدي هذا الأسلوب إلى عبء ثابت طول مدة منفعة الأصل يعني قسمة قيمة التثبيت إلى أقساط متساوية بحسب مدة الاستعمال، حيث يجب التمييز بين اقتناء بين اقتناء حالة اقتناء التثبيت المادي في بداية الدورة ووضعه أيضا تحت الاستخدام في بداية الدورة ، وبين اقتناء التثبيت ووضعه تحت الإستخدام خلال الدورة ، ولتحديد قسط الإهتلاك السنوي وعرض جدول اهتلاك التثبيت المادي فإننا للتبسيط نستخدم الرموز التالية :

- (V): أساس الإهتلاك (القيمة الأصلية للتثبيت المادي) ،
- (A): قسط الإهتلاك ،
- (N): مدة الاستعمال،

- (t): معدل الإهتلاك.

-حالة اقتناء التثبيت المادي ووضعه تحت الاستخدام في بداية الدورة: في هذه الحالة فأنه استخدام التثبيتات المادية كان لسنة كاملة، وحيث إن قسط الإهتلاك وفق الأسلوب الثابت يكون ثابت فإنه يتم تحديد القسط بطريقتين:

- **الطريقة الأولى :** بقسمة أساس الإهتلاك على مدة الاستعمال أي A= V/N
- **الطريقة الثانية:** بضرب أساس الإهتلاك (القيمة الأصلية) في المعدل أي : A= V*t ، حيث أن المعدل يتم تحديده بقسمة النسبة 100 % على مدة الاستعمال أي : t=100/N

مثال: بتاريخ 2009/01/01 اقتنت مؤسسة تثبيت مادي تكلفته 900000 دج والتي أدخلتها حيز الاستخدام في ذات التاريخ بمدة استعمالها 6سنوات بوتيرة استهلاك للمنافع الاقتصادية منتظمة.

لدينا: A= V/N=900000/ 5 = 150000

أو نستخدم طريقة المعدل لتحديد قيمة القسط حيث : A= V*t ، و t =100/N ومنه : A= 750000*t

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك A	الإهتلاك المجمع A ∑	القيمة المحاسبية الصافية VNC
2009	900000	150000	150000	750000
2001	900000	150000	300000	450000
2002	900000	150000	450000	300000
2003	900000	150000	600000	150000
2004	900000	150000	750000	0000

ووضعه تحت الاستخدام خلال الدورة: في هذه الحالة فإنه استخدام التثبيتات المادية لم يكن لسنة كاملة، ولحساب فترة الإهتلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي الفترة ما بين تاريخ الشراء ووضعه تحت الاستخدام ونهاية السنة الأولى) نطبق تحدى الطريقتين :

***تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأيام:** نحسب الفترة بالأيام ونرمز لها بالرمز (n) ،يكون قسط الإهتلاك للسنة الأولى يساوي :A= V*t *n ، حيث n هي عدد الأيام بين وضع التثبيت المادي تحت الاستخدام ونهاية السنة وهو 360 يوم.

***تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر:** أي تحسب الفترة بالأشهر بحيث:

**إذا تم الحصول على الأصل ووضعه تحت الاستخدام ما بين 1 و 15 يوم الأولى من الشهر فإن هذا الشهر يحسب ضمن فترة الإهتلاك للسنة الأولى.

**أما إذا تم الحصول على التثبيت المادي ووضعه تحت الاستخدام بعد تاريخ 15 من الشهر فإن شهر الشراء لا يحسب ضمن فارة الإهتلاك.

مثال: على افتراض أن الآلة الإنتاجية التي اقتنتها مؤسسة الرياض كانت بتاريخ 2000/03/01 ووضعتها تحت الاستخدام بنفس التاريخ، المطلوب هو عرض جدول إهتلاك الآلة بنفس الشروط أي مدة الاستخدام وأسلوب الإهتلاك.

نلاحظ أن بداية الاستعمال كان خلال السنة في 2000/03/01 وبالتالي فان استخدام الآلة للسنة الأولى لن يكون لسنة كاملة، وبالتالي لنحدد قيمة قسط السنة الأولى نقوم بما يلي:

- تحديد مدة استخدام السنة الأولى: بتطبيق التناسب الزمني بالأشهر فإنه مدة استخدام الآلة للسنة الأولى هو 8 أشهر (من 03/01 إلى 12/31) ، وقد اخذ شهر مارس بعين الاعتبار ذلك أن بداية الاستخدام كانت خلال الفترة 1 إلى 15 من الشهر.
- تحديد قسط الإهتلاك السنوي: بتطبيق القاعدة السابقة لحساب القسط السنوي والتي هي : A= V*t نجد :A= 156000*20= 31200
- تحديد قيمة قسط السنة الأولى: مدة استخدام الآلة للسنة الأولى هي 10 أشهر، ومنه قسط السنة الأولى هو: A=750000*20*10/12

ومنه نأتي إلى عرض جدول الإهتلاك الآلة الإنتاجية كما يلي:

السنة	القيمة الأصلية V	قسط الإهتلاك A	الإهتلاك المجمع ∑A	القيمة المحاسبية الصافيةVNC
2000	750000	125000	125000	625000
2001	750000	150000	275000	475000
2002	750000	150000	425000	325000
2003	750000	150000	575000	175000
2004	750000	150000	725000	25000
2005	750000	25000	750000	0000

- أسلوب القسط المتناقص: وفق هذا الأسلوب فان اهتلاك التثبيتات يتم وفق أقساط متناقصة، وعلى خلاف الاهتلاك الخطي فان قسط الإهتلاك السنوي يحسب على اساس القيمة المحاسبية الباقية للتثبيت وليس على القيمة الأصلية للتثبيت. ولتحديد قسط إهتلاك كل السنة نقوم بما يلي:

***تحديد معدل الإهتلاك المتناقص،** وهذا بضرب معدل الإهتلاك الذي يحصل عليه بطريقة القسط الثابت t=100/N في أحد المعاملات التالية:

مدة الاستعمال	المعامل
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من 5 إلى 6 سنوات	2
أكثر من ستة سنوات	2.5

** **ثم يتم حساب قسط الإهتلاك لكل سنة،** وفق الصيغة التالية :

(القيمة المحاسبية الصافية للدورة السابقة) VNC*() t =A(قسط الإهتلاك)

** وفي سنة التي يصبح فيها قسط الإهتلاك تبعا لأسلوب الإهتلاك المتناقص اقل من قسط الإهتلاك تبعا لأسلوب الخطي الثابت فإننا نتحول إلى تطبيق أسلوب الإهتلاك الخطي ابتداء من تلك السنة والذي يحصل عليه بقسمة القيمة المحاسبية الصافية لتلك السنة على عدد السنوات المتبقية.

مثال: بتاريخ 01 /01/ 2007 اقتنت مؤسسة معدات نقل بمبلغ 1800000 دج وضعت تحت التشغيل بذات التاريخ، و قد قدرت مدة استنفاذ منافعها الاقتصادية 8 سنوات.

لعرض جدول اهتلاك نقوم بما يلي:

لدينا معدل الإهتلاك = 8/100 سنوات أي : 12.5%، ومدة استعمال الآلة 8 سنوات أي نأخذ بالمعامل 2.5 أي معدل الإهتلاك المتناقص هو : 12.5 % × 2.5 =31.25 %، ويعرض جدول الاهتلاك كما يلي:

المعدل t	السنة	أساس الإهتلاك V	قسط الإهتلاك A	الإهتلاك المجمع ∑A	القيمة المحاسبية الصافيةVNC
%31.25	2007	1800000	562500	562500	1237500
%31.25	2008	1237500	386718.75	949218.75	850781.25
%31.25	2009	850781.25	265869.14	1215087.89	584912.10
%31.25	2010	584912.10	182785.03	1397872.92	402127.07
%25	2011	402127.07	100531.76	1498404.68	301595.31
%25	2012	402127.07	100531.76	1598936.44	201063.55
%25	2013	402127.07	100531.76	1699468.2	100531.76
%25	2014	402127.07	100531.76	1800000	00000

-الإهتلاك حسب عدد وحدات الإنتاج : وهو جديد النظام المحاسبي في اهتلاك التثبيتات، حيث يقوم على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع للأصل ،حيث يتم تقدير حجم الإنتاج المتوقع للتثبيتات المادية خلال كل فترة استخدامها وتقارن مع عدد الوحدات/ المنتجة فعلا ويؤخذ بها في الحساب. ويحدد قسط اهتلاك كل دورة السنوي وفق الصيغة التالية:(Pr/Pe)*V =A ،حيث :

V أساس الإهتلاك (قيمة الأصلية للتثبيت المادي)

- (Pr): الإنتاج الفعلي لكل سنة
- (Pe) : الإنتاج المقدر

مثال : في 2007/01/15 اقتنت مؤسسة آلة إنتاجية بقيمة 180000 دج وتم وضعها تحت الاستخدام في ذات التاريخ ، بمدة استخدام 4 سنوات تهتلك حسب أسلوب عدد الوحدات الإنتاج والموزعة حسب السنوات كما يلي :

السنة	2007	2008	2009	2010
عدد وحدات الإنتاج المنتجة فعلا	30000	30000	45000	45000

وبتطبيق الصيغة: (Pr/Pe)*V =A فأننا نحصل على قسط الإهتلاك الدورة الأولى كما يلي:

- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2007 A= 180000× (30000÷240000) = 225000،وبنفس الطريقة لبقية الدورات ،ويعرض جدول الاهتلاك كما يلي :

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2007	90000	11250	11250	78750
2008	90000	11250	22500	67500
2009	90000	16875	39375	50625
2010	90000	16875	56250	33750
2011	90000	16875	73125	16875
2012	90000	16875	90000	0000

-الإهتلاك المضاعف : على عكس الاهتلاك المتناقص فان القسط وفق هذه الطريقة يتزايد من دورة الى اخرى كلما وتبعا لهذا الأسلوب فإن قسط الإهتلاك السنوي يعطى بالصيغة التالية :

$$A= V*(r/s)$$

حيث (r) هي ترتيب السنة المعنية (1 للسنة الأولى، 2 للسنة الثانية ...الخ) ، أما (s) فهو المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام).

مثال : اقتنت مؤسسة بتاريخ 2009/1/10 على الة صناعية بقيمة 1500000 دج، بمدة الاستخدام قدرت بـ 4 سنوات ، والتي تهتلك على أساس الاهتلاك الخطي.

- V(أساس الإهتلاك)= 1500000 دج وهي قيمة الالة الانتاجية.
- R= ترتيب السنة المعنية.
- S = 1+2+3+4 = 10 وهو المجموع الحسابي لسنوات فترة الاستخدام، وبتطبيق الصيغة السابقة نجد :

قسط الدورة الأولى على النحو التالي :

- وبالتالي:
- القسط السنوي للسنة الأولى =A= 1500000× (1÷10)= 150000، وبنفس الطريقة لبقية الدورات ومنه نحصل على جدول الاهتلاك التالي :

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2009	1500000	150000	150000	1350000
2010	1500000	300000	450000	1050000
2011	1500000	450000	900000	600000
2012	1500000	600000	1500000	000000

2- حالة وجود قيمة باقية للتثبيت.

القيمة الباقية حسب النظام المحاسبي المالي هي المبلغ الصافي الذي يرتقب كيان ما الحصول عليه مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة، بعبارة أخرى هي ذلك المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله) مخصوما منه تكاليف إخراجه. ففي حالة وجود قيمة باقية للتثبيت بعد استهلاك منافعه الاقتصادية فلابد من أخذها بعين الاعتبار عن استهلاك الأصل وهذا بطرحها من أساس الاستهلاك الأصلي أي أن وبهذا فان أساس الاهتلاك يصبح بالصيغة التالية:

أساس الإهتلاك= قيمة التثبيت المادي (بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج – القيمة المتبقية للتثبيت المادي)

مثال: بتاريخ 2012/07/01 تم وضع تثبيت مادي حيز الاستخدام والتي تم اقتنائها في ذات التاريخ بتكلفة قدرها 1220000 خارج الرسم، تخضع لطريقة القسط الثابت في استهلاك منافعها الاقتصادية وهذا خلال مدة حددت بـ5 سنوات، حيث تتوقع المؤسسة من الحصول على مبلغ قدره 20000 من تكلفة الاقتناء بعد نهاية مدة الاستخدام.

الحل: نلاحظ أن هناك قيمة باقية للآلة بعد نهاية مدة الاستخدام قدره 20000

وبهذا يتم تعديل أساس الإهتلاك الجديد أي القيمة الخاضعة للإهتلاك لتصبح:

أساس الإهتلاك V = 1220000−20000 = 1200000. ومنه نجد قسط الاهتلاك السنوي:

120A= V/N= 1200000 / 5 = 240000

وبالنسبة لقسط السنة الأولى: A_1=A*6/12=40000*1/2=20000

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2010	1200000	240000	240000	960000
2011	1200000	240000	480000	720000
2012	1200000	240000	720000	480000
2013	1200000	240000	960000	240000
2014	1200000	240000	1200000	00000

-المعالجة المحاسبية للإهتلاك: في نهاية كل دورة يتم إثبات القسط السنوي للإهتلاك التثبيتات القابلة للإهتلاك وهذا بتسجيل القسط التالي :

		.../12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	280	ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		××××
	281	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		××××

**** مثال 01:**

في 2007/01/15 اقتنت مؤسسة تثبيتين ماديين أ و ب الأول قيمته 650000 ويهتلك خطيا بمدة استخدام 4 والثاني قيمته 900000 ويهتلك وفق الأسلوب المتناقص بمدة 8 سنوات.

المطلوب: تسجيل أقساط دورة 2007

لدينا القسط السنوي : $A= V/N=2100000 / 30 = 70000$

ولدينا بداية الاستخدام هو 2011/09/22 أي خلال الدورة ومنه مدة استخدام الأصل هو 3 اشهر :

ومنه قسط الدورة 2011 : $A_1= A*3/12=70000*3/12=17500$

ومنه يتم عرض جدول اهتلاك المبنى كما يلي :

-التسجيل المحاسبي لـ: 2011 و2012.

		2011/12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	17500	
	2813	ح/ اهتلاك المباني		17500
		2012/12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	70000	
	2813	ح/ اهتلاك المباني		70000

- <u>حالة التثبيتات المادية والمعنوية المهتلكة كليا.</u>

عند الإستهلاك الكلي للتثبيت المادي وتحويله إلى نفاية أو خردة فإنه يخرج من الذمة المالية للمؤسسة ومحاسبيا يتم تسجيل القيد التالي :

		...../12/31		
280		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	××××	
281		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	××××	
	20	ح/ التثبيتات المعنوية		××××
	21	ح/ التثبيتات المادية		××××

<u>مثال:</u> بتاريخ 2011/01/10 اقتنت مؤسسة صناعية برنامج تسيير جديد لاحد مصالحها قيمته 75000 دج خارج الرسم، صالح لمدة 3 سنوات يهتلك وفق أسلوب القسط الثابت.

<u>المطلوب</u>:

- عرض جدول اهتلاك الغلافات المتداولة.
- التسجيل المحاسبي للإهتلاك لكل فترة.
- على اعتبار أن بعد نهاية مدة الاستخدام تم تحويل الغلافات المتداولة إلى نفاية فقم بما يجب عمله محاسبيا؟

لدينا القسط السنوي : $A= V/N=75000/3=25000$

ومنه نأتي إلى عرض جدول إهتلاك الغلافات كما يلي:

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2011	75000	25000	25000	50000
2012	75000	25000	50000	25000
2013	75000	25000	75000	0000

في كل سنة نجري القيد التالي:

		2011/12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	25000	
	2804	ح/ اهتلاك برمجيات المعلوماتية		25000

عند نهاية الاستعمال وتحول البرمجيات إلى نفاية نسجل القيد التالي:

		2013/12/31		
280		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	75000	
	204	ح/ برمجيات المعلوماتية		75000

- <u>مراجعة مخطط الإهتلاك.</u>

إن مخطط الاستهلاك الأولي للتثبيت يمكن مراجعته في أي لحظة خلال استعمال الأصل المستهلك وفق النظام المحاسبي المالي وهذا للأسباب التالية:

– **تعديلات في مدة إستعمال:** نظرا لتغير وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة للأصل بسبب زيادة أو تخفيض زمن الاستخدام المتوقع بسبب تعديلات شروط استغلال الأصل كرفع الطاقة الإنتاجية مثلا.

– **تعديلات في أساس أو قاعدة الإهتلاك** : إما بإرتفاع الأساس الناتجة عن المصاريف الإضافية في سبيل تحسين استعمال وأداء الأصل أو بانخفاض الأساس بسبب تدهور قيمة الأصل.

<u>مثال</u> : في 2010/1/13 وضعت مؤسسة عبد الرحمان الصناعية شاحنة حيز الاستخدام تكلفتها 300000 دج، مخطط الاستهلاك الأصلي يقوم على استهلاك منافعها الاقتصادية المنتظرة خلال 6 سنوات، وتبعا للدراسة التي قامت بها للسوق في نهاية 2011 قررت مضاعفة استخدام هذه الشاحنة وتخفيض مدة استعمالها إلى النصف، وهذا بإعتبار أن أسلوب الاستهلاك يبقى الأسلوب الخطي الثابت.

الحل: في هذه الحالة لدينا جدولين للإهتلاك، جدول إهتلاك أصلي أي قبل عملية المراجعة وجدول إهتلاك بعد إدخال تعديل بالنسبة لجدول الإهتلاك الأصلي.

بالنسبة لجدول إهتلاك الأصلي، كما تم تناوله سابقا، حيث نقوم بتحديد القسط السنوي والذي يساوي:

A= V/N=300000/6=50000

أما بالنسبة لجدول الإهتلاك بعد التعديل فلعرضه فلا بد من الأخذ بما يلي:

- التعديل مس مدة الاستعمال والذي كان في 2011 والمدة الباقية بعد مراجعة مدة الاستخدام هو 4 سنوات(حيث تم استعمال الشاحنة لسنتين أي بقي 4 سنوات للاستخدام من المدة الإجمالية وهي 6 سنوات).
- تخفيض مدة الاستعمال (4 سنوات) إلى النصف، أي الشاحنة ستستعمل لمدة 3 سنوات فقط.
- بعد مراجعة مدة الاستخدام وتخفيضها إلى النصف فإن الأساس أيضا سيتعدل.
- بالاستعانة بجدول الإهتلاك الأصلي، فإن السنة التي تم تعديل فيها المدة الزمنية فالقيمة المحاسبية الصافية وهي 200000 هي الأساس الجديد (المبلغ القابل للإهتلاك) الذي يؤخذ به في تحديد أقساط الإهتلاك.

ومنه قسط السنوي للإهتلاك بعد التعديل(الأساس هو 180000، والمدة هي 3 سنوات) يصبح :

A= V/N=180000 / 3 = 60000

وبهذا نعرض جدول الإهتلاك كما يلي:

	الإهتلاك الأولي	**الإهتلاك بعد المراجعة**				
السنة	**قسط الإهتلاك**	**الإهتلاك المجمع**	**القيمة المحاسبية الصافية**	**قسط الإهتلاك**	**الإهتلاك المجمع**	**القيمة المحاسبية الصافية**
2010	50000	50000	250000	50000	50000	250000
2011	50000	100000	200000	50000	100000	200000
2012	50000	150000	150000	100000	200000	100000
2013	50000	200000	100000	100000	300000	000000
2014	50000	250000	50000			
2015	50000	300000	0000			

2 - خسارة القيمة في التثبيتات

إن النظام المحاسبي الجديد اخذ بالإجراءات المتعلقة بتدهور قيمة الأصول الثابتة ومتابعتها وأيضا تسجيلها المحاسبي في نهاية الدورة، وقد عرفها بأنها فائض القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات (القابلة للاهتلاك) او تكلفة الاقتناء (غير القابلة للاهتلاك) على قيمتها القابلة للاسترداد، والتي هي أعلى قيمة بين سعر البيع وقيمة منفعة الأصل حيث.

- **سعر البيع الصافي:** سعر البيع الصافي هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع الأصل ضمن /*
- شروط المنافسة العادية ناقص تكاليف بيعها.
- **قيمة المنفعة:** قيمة منفعة الأصل هي قيمة تدفقات الخزينة المنتظرة من استعمال المستمر للأصل والتنازل عليه في نهاية مدة الإستعمال.

مثـــال: بتاريخ 2010/7/01 اقتنت مؤسسة تثبيت مادي ووضعته في نفس التاريخ تحت الاستخدام بتكلفة قدرها 1600000 دج، يخضع للأسلوب الإهتلاك الخطي بمدة استخدام 5 سنوات.

و في 12/31 /2012 ونظرا لدخول الســوق تثبيتات ذات تكنولوجيا متطورة اجرت المؤســســة اختبار التدهور ووقفت على المعطيات التالية:

- سعر البيع الصافي المحتمل في ناهية 2013 قدر بـ 340000
- قيمة المنفعة للسنوات المتبقية قدرت بـ: 390000

المطلوب : هل هناك خسارة للقيمة للتثبيت

الحـل:

- **تحديد القيمة المحاسبية الصافية في 2013**

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = القيمة الأصلية – الإهتلاك المجمع.

لدنيا القسط السنويA :

A= V/N=1600000 / 4=400000

الإهتلاك المتراكم حتى (2013) = قسط (2012)+ قسط (2013) = 400000×3 = 1200000

ومنه القيمة المحاسبية الصافية = 1600000−1200000 = 400000.

- القيمة القابلة للإسترداد هي اعلى قيمة بين سعر البيع وقيمة المنفعة ومنه القيمة القابلة للاسترداد هي 390000.
- عند مقارنة القيمة مع القيمة المحاسبية الصافية نجد هناك خسارة بقيمة 10000

- التسجيل المحاسبي لمخصص تدهور قيمة التثبيتات.

التثبيتات المادية والمعنوية : يتم معالجة مخصصات لخسارة في قيمة التثبيتات المادية والمعنوية بنفس الطريقة المعتمدة في المعالجة المحاسبية للإهتلاكات مع اختلاف في أرقام بعض الحسابات حيث يتم تسجيل القيد التالي:

		..../12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	290	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المعنوية		××××
	291	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية		××××

-حالة ارتفاع وانخفاض قيمة التدهور.

يجب على المؤسسة القيام في نهاية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة حيث:

***حالة ارتفاع قيمة التدهور**: إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص أي:

		..../12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	290	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المعنوية		××××
	291	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية		××××

***حالة انخفاض قيمة التدهور**: أي أن هناك استرجاع لقيمة تدهور والذي يعد بمثابة إيراد للمؤسسة ويثبت ذلك محاسبيا بجعل حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية مدينا مقابل جعل ح/291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية او ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية دائنا بقيمة الاسترجاع ويسجل القيد التالي :

		..../12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	290	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المعنوية		××××
	291	ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية		××××

		...../12/31		
290		ح/ خسائر قيمة التثبيتات المعنوية	××××	
291		ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية	××××	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××

مثال :

إليك العمليات التالية والمتعلقة والخاصة بالمعدات صناعية لشركة الصناعية :

- 2013/07/01 اقتناء آلة صناعية بقيمة 180000دج.
- 12/31/ 2014 تعديلات في البيئة السوقية للمؤسسة أدت خسارة في استخدام الآلة A حيث ستنخفض قيمتها بنسبة 25% من قيمتها الأصلية.
- 2015/12/31 خسائر القيمة المتعلق بالآلة A والمكونة في N+1/12/31 كانت أكثر من التدهور الفعلي والمقدر بـ 20%.

الحل:

- في 12/31 2014 عرفت الآلة A انخفاض للقيمة بسبب تعديلات في البيئة السوقية بنسبة 25 % من قيمتها الأصلية، وبالتالي هناك تدهور بقيمة = 180000 × 25 % = 45000 لابد من تخصيصه.
- في 2015/12/31 نلاحظ أن هناك استرجاع في تدهور القيمة بقيمة 9000 = 45000- 36000(0.2*180000) ذلك أن القيمة الفعلية للتدهور هو 20 % والتي قيمتها 36000.

ويتم تسجيل القيود التالية:

681	2915	**2014./12/31** ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية	45000	45000
2915	781	**2015./12/31** ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	9000	9000

- تدهور قيمة التثبيتات المادية ومخطط الاستهلاك

يؤدي تدهور قيمة التثبيتات المادية أو استرجاعها إلى تعديل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المادي من خلال تغير أساس الإهتلاك بحيث:

- إثبات تدهور قيمة الأصل يؤدي إلى انخفاض في قيمة الأصل؛
- استرجاع في التدهور تؤدي إلى ارتفاع قيمة الأصل.

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الإهتلاك – مجمع الإهتلاك– قيمة التدني أو التدهور

***ملاحظة:** تعد الصيغة أعلاه الصيغة الشاملة لحساب القيمة المحاسبية الصافية

وعلى هذا الأساس يصبح جدول الإهتلاك يعرض بالشكل التالي:

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		القيمة المحاسبية الصافية قبل الاسترجاع	القيمة المحاسبية الصافية بع الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		

مثال : في 2010/01/03 اقتنت مؤسسة شاحنة بقيمة 1000000 دج، تهتلك منافعها الاقتصادية خلال 5 سنوات، وفي 2011/12/31 أجرت المؤسسة عملية اختبار تدهور فلاحظت خسارة محتملة بقيمة 150000 دج، وفdي 2012/12/31 أعادت المؤسسة عملية اختبار التدهور فتبين لها إمكانية استرجاع جزء من مخصص الخسارة بقيمة 100000 دج.

المطلوب:

- إعداد مخطط الإهتلاك الأولي والمراجع للشاحنة.
- تسجيل القيود المحاسبية للدورات 2012،2011،2010

- **إعداد مخطط الإهتلاك الأولي للمعدات الصناعية**

بداية استعمال الآلة كان بتاريخ 2006/06/25، أي خلال الدورة ، بـ بمدة استخدام 5 سنوات وبالتالي:

القسط السنوي: A = V/N=1000000/5=200000 =A

يمكن عرض مخطط إهتلاك المراجع وفق الجدول التالي:

القيمة المحاسبية الصافية في 2011/12/31 قبل إثبات الخسارة (انظر جدول الإهتلاك الأولي)		600000
خسارة القيمة	–	150000
أساس الإهتلاك الجديد	=	450000
قسط الإهتلاك الجديد لسنة 2012 بعد تغيير أساس الإهتلاك 450000 والمدة 3 سنوات (السنوات المتبقية)	–	200000
القيمة المحاسبية الصافية في 2012/12/31	=	300000
استرجاع خسارة	+	100000
أساس الإهتلاك الجديد	=	400000
قسط الإهتلاك الجديد لسنة 2013 بعد تغيير أساس الإهتلاك 400000 والمدة 2 سنة (السنوات المتبقية)	–	200000
القيمة المحاسبية الصافية في 2013/12/31	=	200000

وبعد تحديد مختلف التعديلات يمكن عرض جدول الإهتلاك وفق ما يلي:

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	خسارة القيمة		القيمة المحاسبية الصافية قبل الاسترجاع	القيمة المحاسبية الصافية بعد الاسترجاع
				المخصص	الاسترجاع		
2010	1000000	200000	200000	–	–	800000	–
2011	1000000	200000	400000	150000	–	450000	–
2012	450000	150000	150000	–	100000	400000	
2013	400000	200000	200000	–	–	–	200000
2014	400000	200000	400000	–	–	–	0000

		2010/12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	200000	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		200000
		2011/12/31		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	200000	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		200000

		2011./12/31		
681	2918	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	150000	
		ح/ خسائر قيمة التثبيتات		150000
		المادية **2012/12/31**		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	150000	
	2818	ح/ اهتلاك معدات النقل		150000
		2012/12/31		
2918		ح/ خسائر قيمة التثبيتات المادية	100000	

	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		100000

-1-14-التنازل عن التثبيتات.

اذا خرجت التثبيتات من ذمة المؤسسة وجب عليها شطبها واقفالها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمة المؤسسة وهذا من خلال ترصيد حساب التثبيت المعني وكذا الحسابات المرتبطة به وهذا حسب طبيعة التثبيت مادي او معنوي او مالي، قابل للاهتلاك او لا يهتلك.

التنازل عن التثبيتات المادية او المعنوية:

عند التنازل عن التثبيتات المادية او المعنوية يتم المقارنة بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية والتي تعطي لنا الحالات التالية:

- سعر البيع يساوي القيمة المحاسبية الصافية
- سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية في هذه الحالة هناك فائض قيمة (ربح) ويسجل في ح/ 752 فائض قيم خروج تثبيتات غير مالية.
- سعر البيع اقل من القيمة المحاسبية الصافية في هذه الحالة هناك ناقص قيمة (خسارة) ويسجل في ح/ 526 فائض قيم خروج تثبيتات غير مالية.

ومحاسبيا يتم تسجيل القيود التالية:

****حالة نتيجة التنازل موجبة**

تمر عملية التنازل عن التثبيتات المادية بالخطوات التالية:

***أولا:** إثبات مكمل إهتلاك الأصل المتنازل عليه من بداية الدورة إلى غاية تاريخ التنازل وهذا بجعل حـ/681 مدين مقابل جعل حـ/28 دائن.

681		**..../.../..**		
		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	280	ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		××××
	281	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		××××

***ثانيا:** تسجيل خروج التثبيت المادي أو المعنوي من ذمة المؤسسة وهذا بترصيد حسابات المرتبطة بالتثبيت المادي وتسجيل إيراد عملية التنازل، وهذا بجعل حسابات الخزينة أو حساب 462 مدين مقابل جعل ح/ 752 نواتج التنازل عن التثبيتات غير المالية دائنا.

ونسجل القيود التالية:

		..../.../..		
281		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	××××	
280		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		
291		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		
290				
5×/462				
	20×	ح/ تثبيتات معنوية		××××
	21×	ح/ تثبيتات مادية		××××
	781	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		××××
	752			

****حالة نتيجة التنازل سالبة**

تسجل قيمة الخسارة المحققة عن عملية التنازل في ح/652 ناقص قيمة التنازل عن التثبيتات غير المالية ويتم الاثبات المحاسبي لعملية التنازل بنفس الخطوات السابقة:

أولا: إثبات مكمل اهتلاك الأصل المتنازل عليه من بداية الدورة إلى غاية تاريخ التنازل وهذا بجعل حـ/681 مدين مقابل جعل حـ/28 دائن.

		..../.../..		
681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	××××	
	280	ح/ إهتلاك التثبيتات المعنوية		××××
	281	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		××××

**ثانيا: تسجيل خروج التثبيت المادي أو المعنوي من ذمة المؤسسة وهذا بترصيد حسابات المرتبطة بالتثبيت المادي وتسجيل إيراد عملية التنازل، وهذا بجعل حسابات الخزينة أو حساب 462 مدين مقابل جعل ح/ 752 نواتج التنازل عن التثبيتات غير المالية دائنا.

ونسجل القيود التالية:

		..../.../..		
281		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	××××	
280		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية	××××	
291		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن	××××	
290		التثبيتات/الخزينة	××××	
462/××5		ح/ ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		
652				
	20×	ح/ التثبيتات المعنوية		××××
	21×	التثبيتات المادية		××××
	781	ح/ استرجاع عن خسائر القيمة		

مثال: اقتنت مؤسسة صناعية الات انتاجية بقيمة 1500000 دج وهذا في بتاريخ 2010/01/13، تخضع لاسلوب الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات، في 2013/07/01 تنازلت المؤسسة عن هذه المعدات

المطلوب: الإثبات المحاسبي لعملية التنازل عن هذه الآلات في الحالتين التاليتين:

- حالة التنازل عنها بسعر: 480000
- حالة التنازل عنها بسعر: 390000

الحالة الأولى: التنازل عنها بسعر 480000

القسط السنوي : 300000=1500000/5= V/N =A 300000

قسط الاهتلاك المكمل: A_1=A*2/10= 300000*6/12=150000

مجمع الاهتلاك حتى تاريخ التنازل = 300000*3+150000 = 1050000.

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – مجمع الاهتلاك = 1500000−1050000= 450000

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 480000-450000= 30000 وهي نتيجة موجبة.

681		**2012./03./30** ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	300000	300000
281 462		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة	1050000 480000	
	215 752	ح/ التثبيتات المادية ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		1500000 30000

****الحالة الثانية:** التنازل عنها بسعر 390000

300000**القسط السنوي : 300000**=1500000/5=V/N =A

قسط الاهتلاك المكمل: A_1=A*2/10= 300000*6/12=150000

مجمع الاهتلاك حتى تاريخ التنازل = 300000*3+150000 = 1050000.

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – مجمع الاهتلاك = 1500000-1050000= 450000

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 390000-450000= 60000 وهي نتيجة سالبة.

681		**2012./03./30** ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	300000	300000
281 462 652		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة	1050000 390000 60000	

		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		
	215	ح/ الات انتاجية		1500000

مثال 02:

تثبيت مادي يتمثل في الى صناعية تم اقتناؤه في 2016/01/05 بقيمة 2500000 دج، يخضع للاهتلاك الخطي بمدة استخدام قدرها 4 سنوات، بلغت قيمته القابلة للاسترداد في 2017/12/31 1200000 دج، حيث تنازلت عنه في 2019/03/16.

تسجيل عملية تنازل عن التثبيت في حالتي السهر البيع التالية:

- تنازل عن الالة بسعر : 550000 دج
- التنازل عنها بسعر : 380000 دج

جرد التثبيتات المالية:

*** خسارة القيمة :**

باستثناء ان التثبيتات المالية انها لا تهتلك فانه ما ينطبق على كما في التثبيتات المادية والمعنوية ينطبق على التثبيتات المالية حيث تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بالمقارنة بين القيمة القابلة للاسترداد والقيمة المحاسبية (تكلفة الشراء)، وفي حالة قيمتها القابلة للإسترداد اقل من قيمتها المحاسبية فإن على المؤسسة إثبات ذلك التدهور. ويتم تسجيل القيد التالي وهذا حسب التثبيت المالي المعني:

		..../12./31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	297×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		××××
	296×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		

وفي الدورة اللاحقة تقوم المؤسسة بمراجعة قيمة تدهور التثبيتات المالية من غير السندات لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة حيث تكون أمام حالتين:

****حالة ارتفاع قيمة التدهور:** يتم إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص أي:

		..../12./31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	297×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		××××
	296×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		

****حالة انخفاض قيمة التدهور:** أي هناك استرجاع لتدهور القيمة، حيث يتم إلغاء المخصص بقيمة إنخفاض التدهور أو الإسترجاع ويستعمل حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية ويسجل القيد التالي:

		...../12/31		
297×		ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية	××××	
296×		ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية	××××	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××

<u>مثال</u>: تمتلك شركة (س) حافظة سندات المساهمة والتي تظهر بالبيانات التالية في نهاية الدورة 2014

طبيعة السندات	سعر الشراء	الكمية	قيمة الجرد في 2014	قيمة التدهور في 2013
سندات نوع أ	250	150	200	-
سندات نوع ب	300	200	300	13000
سندات نوع ج	280	120	230	3600

<u>المطلوب:</u> إجراء القيود المحاسبية الضرورية في 2014/12/31

- **سـندات أ:** من الجدول نلاحظ أن القيمة الحالية للسـندات في 2014/12/31 هي 200 وتكلفة شـــرائها هو 250 أي القيمة الحالية اقل من تكلفة الشـــراء وبالتالي يوجد تدهور بقيمة (250- 200) * 150 = 7500
- **<u>سندات نوع ب:</u>** نلاحظ أن القيمة الحالية كانت بـ 300 و تكلفة اقتنائها بلغت 300 أي ليس هناك تدهور، لكن للسندات مخصص بلغ 13000 يجب استرجاعه وبالتالي نسجل فقط قيد الاسترجاع :

		2013/12/31		
2961		ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة	13000	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		13000

سندات نوع ج :

نلاحظ أن القيمة الحالية للسندات في 2014/12/31 هي 230 وتكلفة شرائها هو 280 أي القيمة الحالية اقل من تكلفة الشراء وبالتالي يوجد تدهور حيث:

قيمة التدهور= عدد السندات× (تكلفة الشراء−القيمة الحالية) = 120×(210−190) = 2400

ومنه يتم تسجيل قيد التدهور كما يلي:

		2013/12/31		
2961		ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة	2400	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		2400

-التنازل عن التثبيتات المالية.

عند التنازل عن التثبيتات المالية فانه يتم المقارنة سعر التنازل (سعر البيع) وتكلفة الاقتناء مع مراعاة ان كان التثبيت المال المتنازل عنه قد سجل خسارة قيمة فانه يتم استرجاعها، وكما في التثبيتات المادية والمعنوية فان عملية التنازل تعطي لنا الحالتين التاليتين:

- سعر البيع أكبر من تكلفة الشراء في هذه الحالة هناك ربح ويسجل في ح/ 767 الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية
- سعر البيع اقل من تكلفة الشراء في هذه الحالة هناك خسارة ويسجل في ح/ 667 الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية.

ومحاسبيا يتم تسجيل القيود التالية:

-**حالة نتيجة تنازل موجبة:** في هذه الحالة يجعل حساب 464/ الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة أو ح/ البنك مدين مقابل جعل ح/ ×26 سندات المساهمة وح/767 الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية دائنا، حيث: ح/767 = سعر البيع – تكلفة الشراء (×26).

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	××××	
5××		ح/ الخزينة	××××	
	26×	ح/ سندات المساهمة		××××
	27×			××××
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية		

-**حالة نتيجة التنازل خسارة:** في هذه الحالة يجعل حساب 464/ الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة أو ح/ البنك مدين وح/667 الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية مدين مقابل جعل ح/ ×26 سندات المساهمة حيث: ح/667 = سعر البيع – تكلفة الشراء (×26).

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	××××	
أو		ح/ الخزينة	××××	
5××		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	××××	
667				
	26×	ح/ سندات المساهمة		××××
	27×	ح/ سندات المثبتة لنشاط الحافظة		××××

<u>ملاحظة</u>: في حالة حيازة المؤسسة على مجموعة من سندات المساهمة فإن
تكلفة الخروج يكون على أساس التكلفة الوسطية المرجحة بالنسبة لسندات المساهمة.
تكلفة الخروج يكون على أساس الوارد أولا الصادر أولا بالنسبة للتثبيتات المالية الأخرى.

****<u>مثال</u>:** في 2008/12/31 ظهرت محفظة التثبيتات المالية التي تملكها مؤسسة (س) بالبيانات التالية:

السندات	تاريخ الاقتناء	الكمية	سعر شراء السهم الواحد	قيمة التدهور في 2008/12/31
ENAFOR0	2005/1/1	1500	1000	0000
	2007/1/1	2000	1350	

في 04/15/ 2010 قامت المؤسسة ببيع 1000 سند من RICOSA مع العلم أن سعر تداول أسهم ENAFOR في 2009/12/31 كان بـ 1500 دينار للسهم

المطلوب: حساب وتسجيل عملية التنازل في الحالات التالية:

- حالة التنازل عليها بسعر 1700.
- حالة التنازل عليها بسعر 1100.

***الحالة الاولى: حالة التنازل عن السندات بسعر 1700**

****تحديد تكلفة خروج سندات المساهمة:** تضم محفظة المؤسسة مجموعتين من سندات المساهمة كل واحدة منها لها تاريخ وسعر شراء مختلفين وبالتالي فإن خروج 1000 سند يكون على أساس التكلفة الوسطية المرجحة:

تكلفة خروج السندات = (1350×2000+1000×1500)÷3500= 1200

****تحديد نتيجة التنازل:** لدينا نتيجة التنازل =سعر البيع أو التنازل – قيمة الخروج (التكلفة) ومنه:

نتيجة التنازل = (1000×1700) –(1200×1000) =1700000−1200000=500000

النتيجة هي ربح والتي تظهر في ح/ 767 الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية

ونسجل القيد التالي:

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	1700000	
	261	ح/ سندات المساهمة		1200000
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية		500000

***الحالة الثانية: حالة التنازل عن السندات بسعر 1300**

لدينا نتيجة التنازل = (1000×1100) –(1200×1000) =1100000−1200000=−100000

النتيجة هي خسارة والتي تظهر في ح/ 667 الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية ونسجل القيد التالي:

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع	1100000	
أو		تثبيتات.	100000	

667		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية		
	261	ح/ سندات المساهمة		1200000

- في نهاية السنة وتنفيذا لأعمال الجرد لا بد للمؤسسة من مقارنة الأسعار الحالية مع تكلفة الشراء لإثبات خسائر القيمة من عدمه وفي المثال أعلاه نلاحظ أن الأسعار الحالية هي 1700 بينما تكلفة الشراء للسندات كانت 1000 و1200 على التوالي أي ليس هناك تدهور وبالتالي لن يتم تسجيل أية قيد.

مثال02: في 2013/12/31 ظهرت محفظة سندات المثبتة لنشاط المحفظة التي تحوزها مؤسسة (ع) بالبيانات التالية:

السندات	تاريخ الاقتناء	الكمية	سعر شراء السهم الواحد	الأسعار بتاريخ 2013/12/31	الأسعار بتاريخ
SICAR SA	2010/6/1	5000	1500	1800	1950 دج
	2012/9/1	3000	2000		

في 2014 /11/10 قامت المؤسسة ببيع 6000 سند من SICAR SA مع العلم ان سعر تداول أسهم SICAR SA في 2009/12/31 كان بـ 1700 دينار للسهم.

المطلوب: حساب وتسجيل عملية التنازل في الحالات التالية:

- حالة التنازل عليها بسعر 1750.
- حالة التنازل عليها بسعر 1550.

***الحالة الاولى: حالة التنازل عن السندات بسعر 1750**

1.تحديد تكلفة خروج سندات المثبتة:

تضم محفظة المؤسسة مجموعتين من سندات المثبتة كل واحدة منها لها تاريخ وسعر شراء مختلفين وبالتالي فإن خروج 6000 سند يكون على أساس الوارد أولا الصادر أولا:

تكلفة خروج السندات = 5000×1500 + 1000×2000=9500000

2.تحديد نتيجة التنازل:

لدينا نتيجة التنازل =سعر البيع أو التنازل – قيمة الخروج (التكلفة) ومنه:

نتيجة التنازل = (1750×6000) –9500000 = 10500000–9500000=1000000

ومنه النتيجة هي ربح ونسجل قيد التنازل التالي:

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	10500000	
	271	ح/ سندات المساهمة		9500000
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية		1000000

***الحالة الثانية: حالة التنازل عن السندات بسعر 1550**

1.تحديد تكلفة خروج سندات المثبتة:

تضم محفظة المؤسسة مجموعتين من سندات المثبتة كل واحدة منها لها تاريخ وسعر شراء مختلفين وبالتالي فإن خروج 6000 سند يكون على أساس الوارد أولا الصادر أولا:

تكلفة خروج السندات = 1500×5000 + 1000×2000=9500000

2.تحديد نتيجة التنازل:

لدينا نتيجة التنازل =سعر البيع أو التنازل – قيمة الخروج (التكلفة) ومنه:

نتيجة التنازل = (1550×6000) –9500000 = 9300000–9500000=–200000

ومنه النتيجة هي خسارة ونسجل قيد التنازل التالي:

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	9300000	
أو		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	200000	
667				
	271	ح/ سندات المساهمة		9500000

مثال03:

في 2014/12/31 ظهرت محفظة سندات المثبتة لنشاط المحفظة التي تحوزها مؤسسة (ع) بالبيانات التالية:

السندات	تاريخ الاقتناء	الكمية	سعر شراء السند	الأسعار بتاريخ 2012/12/31	الأسعار بتاريخ 2013/12/31	الأسعار بتاريخ 2014/12/31
SICAR SA	2012/9/1	4000	1600	1650	1590	1570

بتاريخ 2015/10/07 تنازلت عن 3000 بسعر : 1700

-3- جرد المخزون:

في نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بالتعداد المادي لعناصرها من المخزون من بضاعة، مواد اولية منتجات تامة نصف مصنعة ثم تحديد قيمة هذا المخزون، وتسوية الفروقات بين الجرد المادي والمحاسبي إضافة الى تكوين خسائر قيمة المخزون في حالة سعر البيع اقل من تكلفته.

وهذا تتبع المؤسسات الاقتصادية أسلوبين في متابعة حركة مخزونها:

* **أسلوب الجرد الدائم:** وفق هذا الأسلوب يتم تسجيل محاسبيا كل التغيرات اليومية للمخزون، وبهذا فان رصيد الحساب يظهر قيمة المخزون المعني.

* **أسلوب الجرد المتناوب:** وفق هذا الأسلوب فان الحركة اليومية المخزون لا يتم متابعتها محاسبيا وانما من خلال مسك بطاقة المخزون التي تمسك من طرف مسيري المصلحة. حيث وفق هذا الأسلوب يتم تسجيل عمليات الشراء في قيد واحد وكذا عمليات البيع في قيد واحد.

I-3-2- التسجيل المحاسبي لجرد المخزون:

في حالة اتباع الجرد الدائم فانه يتم تسوية الفارق بين الجرد المادي والجرد المحاسبي حسب أهمية الفارق عادي وغير عادي:

1.حالة الفرق مبرر(عادي):

حالة الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي: يسجل القيد التالي:

		12/31/ن		
30		ح/البضاعة	××××	
31		ح/المواد أولية	××××	
32		ح/تموينات أخرى	××××	
35		ح/منتجات	××××	
	600	ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		××××
	601	ح /مشتريات مواد أولية مستهلكة		

	602	ح/مشتريات تموينات أخرى مستهلكة		××××
	724	ح/تغير مخزون الانتاج		××××
				××××

حالة الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي: يسجل القيد التالي:

		12/31/ن		
600		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة	××××	
601		ح /مشتريات مواد أولية مستهلكة	××××	
602		ح/مشتريات تموينات أخرى مستهلكة	××××	
724		ح/تغير مخزون الانتاج	××××	
	30	ح/البضاعة		××××
	31	ح/المواد أولية		××××
	32	ح/تموينات		××××
	35	أخرى		××××
		ح/منتجات		

2.حالة الفرق غير عادي: في حالة وجود فرق بين الرصيد المحاسبي الذي يظهر به المخزون وقيمة الجرد المادي كبير القيمة فان يدرج ضمن أعباء او إيرادات استثنائية حسب طبيعته:

-حالة الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي: يسجل القيد التالي:

		12/31/ن		
30		ح/البضاعة	××××	
31		ح/المواد أولية	××××	
32		ح/تموينات أخرى	××××	
35		ح/منتجات	××××	
	757	ح/نواتج استثنائية		××××

-حالة الجرد المادي اقل من الجرد المحاسبي: يسجل القيد التالي:

		12/31/ن		
657		ح/اعباء استثنائية	××××	
	30	ح/البضاعة		××××
	31	ح/المواد أولية		××××
	32	ح/تموينات أخرى		××××
	35	ح/منتجات		××××

مثال: اليك المعطيات التالية والمتعلقة بنتائج الجرد المادي والمحاسبي لأحدى المؤسسات الصناعية:

المخزون / نتائج الجرد	الجرد المحاسبي	الجرد المادي	قيمة الفرق	طبيعة الفرق
ح/31 مواد أولية	185000	184500	500	مبرر
ح/32 تموينات أخرى	112500	90000	22500	غير مبرر
ح/355 منتجات تامة الصنع	845000	870000	25000	غير مبرر

في نهاية الدورة يتم تسجيل القيود التالية:

		12/31/ن		
600		ح/بضاعة مستهلكة	500	
	30	ح/بضاعة		500
		12/31/ن		
657		ح/البضاعة	22500	
	31	ح/مواد أولية		22500
		12/31/ن		
355		ح/منتجات تامة الصنع	22500	
	757	ح/نواتج استثنائية		22500

2.خســـائر القيمة عن المخزونات: إضـــافة الى المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاســـبي فإنه يتم مقارنة سعر بيع المحتمل لمخزونها مع تكلفة شرائه او انتاجه، فإذا كان سعر البيع اقل من تكلفة شرائه او انتاجه فعلى المؤسسة تكوين مؤونة تسمى بخسارة القيمة تطبيقا لمبدئ الحيطة والحذر وتسجل القيد التالي:

		..../12./31		
685		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	39×	ح/خسائر القيمة عن المخزون		××××

وفي الدورة اللاحقة إذا بقي تكلفة المخزون أكبر من سعر بيعها فانه يتم الاعتراف وتسجيل الخسارة بنفس الطريقة أي:

		..../12./31		
685		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	39×	ح/خسائر القيمة عن المخزون		××××

اما اذا كان سعر البيع اكبر من تكلفة الشراء او الإنتاج فان يتم الغاء مخصص الخسارة واسترجاعها وتسجيل القيد التالي:

		..../12./31		
39×		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	785	ح/ إسترجاع خسائر القيمة		××××

<u>مثال</u>: في 2014/12/31 تم استخراج المعطيات التالية المتعلقة بالمخزون احدى المؤسسات كما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة (دج)	سعر البيع المحتمل
بضاعة	4000	920	800
منتجات تامة الصنع	5000	1250	1250

نلاحظ ان سعر بيع البضاعة 800 وهو اقل من تكلفة شرائها والتي هي بقيمة 920 أي هناك خسارة للقيمة بقيمة 120×4000= 48000

اما بالنسبة للمنتجات التامة فان سعر البيع المحتمل هو نفسه تكلفة انتاجه وبالتالي ليس هناك خسارة للقيمة.

		2014/12/31		
685		ح/ مخصصات خسائر قيمة المخزون	48000	
	395	ح/خسائر القيمة عن المنتجات		48000

I-4-جرد الحقوق والديون :

تشمل عملية جرد الحقوق والديون مراجعة الوثائق الثبوتية واذ اجراء عملية التسوية الخاصة من تسوية للحسابات وكذا تكوين مؤونة للخسائر المحتملة وتتمثل اهم العمليات فيما يلي:

***تسوية حساب العملاء – منتجات لم تعد فواتيرها بعد:** عند تنفيذ عملية البيع دون تسليم فاتورة البيع للزبون يتم تسجيل قيد التسليم فقط وفي نهاية الدورة إذا لم تسلم فاتورة البيع الى الزبون يتم تسجيل قيد التسوية التالي :

		..../12./31		
418		ح/ فواتير قيد التحرير	××××	
	70×	ح/المبيعات		××××

وعند افتتاح الدورة اللاحقة وعند اعداد الفواتير وتسليمها الى الزبائن يتم ترصيد الحساب مع حساب الزبائن ويسجل القيد التالي:

		..../12./31		
411		ح/ الزبائن	××××	
	418	ح/ فواتير قيد التحرير		××××

<u>مثال:</u> في نهاية الدورة 2013 لم يتم تسليم فاتورة مبيعات لاحدى الزبائن بقيمة 48750 دج، والتي سلمت في تاريخ 2014/02/02

418		**2013./12./31**	48750	
	701	ح/ فواتير قيد التحرير		48750
		ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع		
411		**2014./02./02**	48750	
	418	ح/ الزبائن		48750
		ح/ الزبائن		

2. خسارة القيمة عن الزبائن(ح/49): في نهاية كل دورة تدرس المؤسسة وضعية الزبائن لديها على تسديد ديونهم اتجاهها وتسجل خسارة عن كل دين لا يحصل بصورة كاملة ومحاسبيا يتم تسجيل القيد التالي:

685		**..../12./31**	××××	
	4911	ح/ مخصصات خسائر الزبائن		××××
		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		

***حالة زيادة خسارة القيمة:** اذا لاحظت المؤسسة ان المبلغ المحتمل عدم تسديده اكبر من الخسارة (المؤونة) المشكلة له في الدول السابقة يتم تعديل قيمة الخسارة بالفرق المسجل ومحاسبيا يتم تسجيل نفس القيد السابق أي :

685		**..../12./31**	××××	
	4911	ح/ مخصصات خسائر الزبائن		××××
		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		

***حالة انخفاض او الغاء خسارة القيمة:** إذا لاحظت المؤسسة ان المبلغ المحتمل عدم تسديده في الدورة الحالية اقل من الخسارة (المؤونة) المشكلة له في الدول السابقة يتم استرجاع فارق تلك الخسارة وتعد كاسترجاع نواتج خارج الاستغلال ويسجل القيد التالي:

4911		**..../12./31**		
	785	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	××××	
		ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××

****مثال:** من ميزان المراجعة لدورة 2014 قبل الجرد تم استخراج الأرصدة المتعلقة بالزبائن كما يلي:

	اسم الحساب	مدين	دائن
411	الزبائن	1200000	
416	زبائن مشكوك فيهم	400000	
4911	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		35000

وعند الجرد تبين ما يلي:

- 10 % من الزبائن قد لا يدفعون ما عليهم.
- الزبائن المشكوك فيهم سيدفعوا ما عليهم خلال شهر

الحل:

416		**2011/12./31**		
	411	ح/ زبائن مشكوك فيهم	120000	
		ح/زبائن		120000
685		**2012./12./31**		
	4911	ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	120000	
		ح/ مؤونات خسائر الحقوق		120000
411		**..../12./31**		
	416	ح/ زبائن	400000	
		ح/زبائن مشكوك فيهم		400000
4911		**..../12./31**		
		ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	35000	

	785	ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		35000

I-5- جرد الحسابات المالية :

تضم الحسابات المالية القيم المنقولة للتوظيف التي بمحفظة المؤسسة وكذا حسابات الخزينة.

1.جرد القيم المنقولة للتوظيف: في نهاية الدورة المحاسبية تقارن المنشأة تكلفة شراء القيم المنقولة للتوظيف التي بحوزتها وسعر في السوق المالي وهنا نكون امام وضعيتين:

****الوضعية الأولى:** سعر القيم المنقولة للتوظيف أكبر من تكلفة شرائها، في هذه الحالة ترتفع قيمة القيم المنقولة للتوظيف التي تحوزها حيث تجعل ح/×50 مدينا مقابل جعل حساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية –فائض قيمة.

		..../12./31		
×50		ح/ قيم منقولة للتوظيف	××××	
	765	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.		××××

****الوضـعية الثانية:** سـعر القيم المنقولة للتوظيف أكبر من تكلفة شـرائها، في هذه الحالة تنخفض قيمة القيم المنقولة للتوظيف التي تحوزها حيث تجعل ح/×50 دائنا مقابل جعل حسـاب 665 فارق التقييم عن الأصول المالية –ناقص قيمة دائنا.

		..../12./31		
665		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – ناقص قيمة	××××	
	×50	ح/ قيم منقولة للتوظيف		××××

مثال 01: 2013/10/15 اقتنت مؤسسة 200 **سهم** بسعر 900 دج للسهم الواحد تنوي المؤسسة بيعه في الاجل القصير، في 2013/12/31 كان سعر السهم في السوق المالي 1000 دج.

		2012/12./31		
503		ح/ أسهم محولة حقا في الملكية	20000	
	765	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة		20000

مثال 02: بافتراض انه في المثال السابق كان سعر السهم في السوق 850 دج

		2014./12./31		
665		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – ناقص قيمة.	2000	
	50×	ح/ قيم منقولة للتوظيف		2000

I-5- تسوية حسابات الخزينة:

-I الصندوق والرصيد الفعلي له واجراء التسوية في حالة وجود الفرق كما يلي:

حالة الرصيد المحاسبي أكبر من الرصيد الفعلي: في هذه الحالة يجعل 657 أعباء خارج الاستغلال مدينا مع جعل ح/53 الصندوق دائنا.

		2014./12./31		
657		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	××××	
	53	ح/ صندوق		××××

حالة الرصيد المحاسبي اقل من الرصيد الفعلي: في هذه الحالة يجعل 757 نواتج خارج الاستغلال دائنا مع جعل ح/53 الصندوق مدينا.

		2014./12./31		
53		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	××××	
	757	ح/ نواتج استثنائية		××××

I-6-تسوية حسابات الأعباء والنواتج :

في نهاية الدورة وحتى يتم تحميل الدورة بأعبائها الفعلية وتستفيد منت نواتجها الفعلية عليها القيام ببعض التسويات التي تخص الأعباء والنواتجّ : وتتضمن التسويات التالية:

– **تخفيض الأعباء المسددة سلفا:** يحدث ان تتحمل المؤسسة لأعباء تفوق الدورة الواحدة وتطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات يتم تحميل الدورة فقط بما يعود لها، والذي يعود الى دورات لاحقة يجب اظهاره في ح/486 أعباء معاينة سلفا، ويرصد عند بداية الدورة اللاحقة.

مثال: في 2014/07/01 سددت المؤسسة بشيك بنكي مصاريف ايجار احد المستودعات بقيمة 360000 دج تغطي مدة سنة.

		2014./07./01		
613		ح/ ايجارات	360000	
	512	ح/ البنك		360000

486		**2014./12./31**	180000	
	613	ح/ أعباء معاينة سلفا		180000
		ح/ مصاريف التامين		

– **تخفيض النواتج المحصلة سلفا:** يحدث ان تحصل المؤسسة ايرادات تعود للدورة اللاحقة او تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات يتم تحميل الدورة فقط بما يعود لها، والذي يعود الى دورات لاحقة يجب اظهاره في ح/487 إيرادات مقيدة سلفا، ويرصد عند بداية الدورة اللاحقة.

مثال : في 2014/02/14 استلمت المؤسسة بشيك بقيمة 480000 لقاء تأجير احد مستودعاتها لمدة سنة

512		**2012./10./13**	480000	
	706	ح/ البنك		480000
		ح/ خدمات مؤداة		
706		**2013./12./31**	80000	
	487	ح/ خدمات مؤداة		80000
		ح/ إيرادات معاينة سلفا		

I-6-مؤونات الأعباء والخسائر(ح/15): مؤونات الخسائر والاخطار هي التي تأخذ بعين الاعتبار خلال الدورة الجارية لتكاليف او خسائر التي يكون تاريخ استحقاقها او مبلغها غير مؤكد والتي سيتم تسجيلها في دورات لاحقة والتي حصرت في الحالات التالية:

– عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني او عقد مع الغير او ضمني) ناتج عن حادث ماضي.

– عندما يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام.

– عندما يمكن تقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

–**تشكيل المؤونة:** حيث يجعل حساب المؤونات والمخصصات مدينا مقابل جعل ح/15 مؤونات الاخطار والخسائر مدينا وفق القيد التالي:

68		**..../12./31**	××××	
	15	ح/ أعباء استثنائية للتسيير		××××
		ح/ مؤونات الأعباء والخسائر		

-**تعديل المؤونة:** في نهاية السنة اللاحقة تتم مراجعة المؤونة المشكلة وهنا نكون امام حالتين:

ارتفاع قيمة المؤونة: والتي يتم زيادتها بنفس قيد تكوينها أي تسجيل القيد التالي:

		.../12./31		
68		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	××××	
	15	ح/ مؤونات الأعباء والخسائر		××××

-**تخفيض المؤونة او الغاؤها:** في هذه الحالة يجعل ح/15 مؤونة الاخطار والخسائر مدينا مقابل جعل ح/781 استرجاع تكاليف الاستغلال او ح/786 استرجاع تكاليف مؤونات دائنا أي بتسجيل القيد التالي :

		.../12./31		
15		ح/ مؤونات الأعباء والخسائر	××××	
	781	ح/ إسترجاع تكاليف الإستغلال		××××
	786	ح/إسترجاع تكاليف المؤونات		××××

مثال 01: في 12/31/ تتوقع مؤسسة Lotus تصحيحا جبائيا بقيمة 300000 دج خلال الدورة 2013 في 12/25/ بعد التصحيح الجبائي، المبلغ المستحق الفعلي للدولة هو 370000 دج.

		2012/12./31		
685		ح/ مخصصات المؤونات والخسائر لأصول جارية	300000	
	15	ح/ مؤونات الأعباء والخسائر		300000
		2013/12./25		
656		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	370000	
	444	ح/ الدولة		370000
		2013/12./25		
15		ح/ مؤونات الأعباء والخسائر	300000	
	786	ح/ إسترجاع تكاليف المؤونات		300000

مثال 02: مؤسسة بصدد القيام بأعمال صيانة لاحد مبانها ولذا قامت بتكوين مؤونة لمدة 3 سنوات بقيمة 450000 في 2010/12/31.

في 03/3 2013 استلمت فاتورة الصيانة وإعادة التهيئة بقيمة 475000 دج.

		2010/12./31		
685		ح/ مخصصات المؤونات والخسائر لأصول جارية	450000	
	15	ح/ مؤونات الأعباء والخسائر		450000
		2013/03./03		
615		ح/ أعباء الصيانة	475000	
	401	ح/ صندوق		475000
		2013/03./03		
15		ح/ مؤونات الأعباء والخسائر	450000	
	781	ح/ إسترجاع تكاليف المؤونات		450000

I-7- تصـحيح الاخطاء : نظرا لتعدد العمليات وتداخلها التي تقوم بها المؤسـسـة فأنها تنتج مجموعة من الأخطاء والتي يتم اكتشـافها اما باسـتخدام بعض لتقنيات المحاسـبية كميزان المراجعة ومذكرة المقاربات بين الحسابات او عن طريق الجرد المادي والمحاسبي او اما يتم اكتشافها من طرق مدقق الحسابات عند فحص القوائم المالية.

I-7-1- انواع الاخطاء : هناك عدة اخطاء يمكن ان ترتكب والتي تتفرع حسـب نوع الخطأ المرتكب فيها الى – **أخطاء حذف** والتي تنتج عندما لا يتم تسجيل العملية نهائيا.

– **أخطاء ارتكابية :** والتي تظهر عند عدم تساوي طرفي القيد المدين والدائن.

– **أخطاء فنية :** وتحدث عند عدم المام المحاسب لتقنيات المحاسبة في تسجيل العمليات .

– **أخطاء معوضة:** وهي الاخطاء التي تعوض بعضـها فلا يظهر الخطأ الا عند مراجعة والجرد ومقارنة الفواتير بالموجود والصادر والوارد.

I-7-1- تصحيح الاخطاء : عند اكتشاف الاخطاء في الدفاتر المحاسبية فلا يمكن تصـحيحه بالشطب وانما يتم بطرقية محاسبية عن طريق اجراء قيود محاسبية وهناك طريقتين :

–**طريقة القيد العكسي:** وفق هذه الطريقة يتم الغاء القيد الخاطئ بقيد عكسي ثم يتم اجراء القيد الصحيح.

مثال : 15-03 -2010 استلمت مؤسسة فاتورة الكهرباء والغاز للثلاثي الثاني بقيمة 17550 دج وسجيل المحاسب القيد التالي :

		2010./03./15		
607		ح/ مشتريات غير مخزنة	17750	
	404	ح/ مورد التثبيتات		17750
		تسديد فاتورة الكهرباء بشيك رقم		

تصحيح الخطأ يكون كما يلي:

		2010/12./31		
404		ح/ مورد التثبيتات	17750	
	607	ح/ مشتريات غير مخزنة		17750
		الغاء القيد الخاطئ		
		2010/12./31		
607		ح/ مشتريات غير مخزنة	17750	
	401	ح/ مورد المخزون		17750
		فاتورة رقم		

-**طريقة المتمم الجبري** :يعني المتمم الجبري الى الصفر هو رقم آخر اذا اضيف الى كانت صفر ، فاذا اردنا البحث عن المتمم الجبري للعدد 134 فأننا نطرح الاحاد من الرقم 9 والباقي من 10 كما يلي :

9 9 10

1 3 4

---

8 6 6

ثم يضاف الرقم 1 الى اليسار مع اشارة - ونحصل على الرقم - 1866 كمتمم جبري

مثال : ارتكب المحاسب عند تسجيله عملية تسديد احد الموردين بشيك بنكي خطا في المبلغ فبدل تسجيل مبلغ 2452 سجل مبلغ 2542.

تصحيح الخطأ يكون كما يلي :

الغاء القيد الخاطئ عن طريق المتمم الجبري والذي هو:

9 9 9 10

2 5 4 2

- -------

1 7 4 5 8

401	512	...../.../.. ح/ موردو المخزونات والخدمات ح/ البنك الغاء القيد الخاطئ	- 17458	- 17458
401	512	...../.../.. ح/ موردو المخزونات والخدمات ح/ البنك شيك رقم	2452	2452

I-8- عرض الكشوف المالية : الزم النظام المالي المحاسبي المؤسسات التي تخضع له بعرض الكشوف المالية التالية واتي سلق ان عرضنا محتواها ومفهوما سابقا والان سنعرضها من خلال امثلة عملية :

I-7-1- الميزانية : في 2011/12/31 اظهر ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة الأرصدة التالية للأصول والخصوم ،والمطلوب هو إعداد الميزانية الختامية.

الرقم	الحساب	مدين	دائن
101	راس المال		190000
106	احتياطات		9000
164	قروض بنكية		40000
204	برمجيات معلوماتية	15000	
2804	اهتلاك برمجيات معلوماتية		5000
211	أراضي	70000	
213	مباني	50000	
2813	اهتلاك مباني		3000
2913	خسائر القيمة في المباني		1000
215	معدات	25000	
2815	اهتلاك معدات		5000
272	سندات قروض	20000	
273	سندات مثبتة لنشاط الحافظة	10000	

31	مواد اولية	20000	
3931	خسائر القيمة في المواد الاولية		4000
351	منتجات نصف مصنعة	3000	
355	منتجات تامة الصنع	10000	
3955	خسائر القيمة في المنتجات		2000
401	موردوا المخزون والخدمات		10000
403	أوراق الدفع		4000
409	موردون مدينون	3000	
411	الزبائن	12000	
413	أوراق القبض	6000	
4911	خسائر القيمة في الزبائن		4000
421	المستخدمون– أجور مستحقة		15000
431	الضمان الاجتماعي		5000
445	الرسم على القيمة المضافة		4000
447	الرسم على النشاط المهني		3000
486	أعباء معاينة سلفا	5000	
487	نواتج مقيدة سلفا		2000
512	البنك	40000	
53	الصندوق	14000	

الميزانية المالية ..... الأصول

الحساب	عناصر الأصول	اجمالي N	رصيد اهتلاك N	صافي N
	أصول غير الجارية			
204	برمجيات معلوماتية	15000		10000
2804	اهتلاك برمجيات معلوماتية		5000	
211	أراضي			70000
				46000

213	مباني	70000	3000	
2813	اهتلاك مباني	50000	1000	
2913	خسائر القيمة في المباني			25000
215	معدات			20000
272	سندات قروض	25000		10000
273	سندات مثبتة لنشاط الحافظة	20000		
	مجموع الأصول غير الجارية	10000		
	<u>أصول جارية</u>			
31	مواد أولية			15000
391	خسائر القيمة في المواد الأولية		5000	
351	منتجات نصف مصنعة	20000		3000
355	منتجات تامة الصنع			6000
395	خســـائر القيمة في منتجات تامة	3000	4000	10000
411	الصنع	10000		6000
4911	الزبائن		2000	5000
413	خسائر القيمة في الزبائن	12000		40000
486	أوراق القبض	6000		14000
512	أعباء معاينة سلفا	5000		
53	البنك	40000		
	الصندوق	14000		
	المجموع	300000	28000	272000

الميزانية المالية ..... الخصوم

الحساب	عناصر الأصول	ملاحظة	صافي N
	رؤوس الأموال الخاصة		
101	راس المال		190000
106	احتياطات		9000
12	نتيجة صافية		
	الخصوم غير الجارية		30000
164	قروض بنكية		
	مجموع الخصوم غير الجارية		
	الخصوم غير الجارية		10000
401	موردون		4000
403	أوراق دفع		7000
442	ضرائب		22000
444	ديون أخرى		
	المجموع		272000

I-7-2- جدول حسابات النتائج : عند عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة يتم تحديد مجاميع الأرصدة الوسطية التالية كما يلي:

- **إنتاج السنة المالية:** حـ70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة + حـ72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون + حـ73 الإنتاج المثبت + حـ74 إعانات الاستغلال.

- **إستهلاك السنة المالية:** حـ60: المشتريات المستهلكة + حـ61: الخدمات الخارجية + حـ62: الاستهلاكات الخارجية الأخرى.

- **القيمة المضافة للاستغلال:** إنتاج السنة المالية –استهلاك السنة المالية= حـ70 + حـ71 + حـ73+ حـ74 – (حـ60 + حـ61 + حـ62)

- **إجمالي فائض الاستغلال: القيمة المضافة للاستغلال – حـ 63:** أعباء المستخدمين **– حـ64:** الضرائب والرسوم.

- **النتيجة العملياتية: (إجمالي فائض الاستغلال + حـــ 75:** المنتجات العملياتية الأخرى+ **حـــ 78:** استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات) **– (حـــ 65:** الأعباء العملياتية الأخرى **– حـــ 68:** مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة)

- **النتيجة المالية: حـ76:** المنتوجات المالية **– حـ 66:** الأعباء المالية

- **النتيجة العادية قبل الضرائب:** وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب – حـــ69** الضرائب على النتائج وما شابهها

- **النتيجة غير العادية: حـ77:** إيرادات غير عادية **– حـ67:** أعباء غير عادية

- **صافي نتيجة السنة المالية: النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.**

مثال : في 2011/12/31 اظهر ميزان المراجعة بعد الجرد للمؤسسة أرصدة الأعباء والنواتج كما يلي :

ر ح	الحساب	مدين	دائن
60	المشتريات المستهلكة	600000	
61	الخدمات الخارجية	150000	
62	الخدمات الخارجية الاخرى	50000	
63	أعباء المستخدمين	240000	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100000	
65	الأعباء العملياتية الاخرى	120000	
66	الأعباء المالية	70000	
67	العناصر غ العادية–اعباء	30000	
68	المخصصات والاهتلاكات	80000	
69	الضرائب على النتائج وماماثلها	418000	
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة		850000

72	الإنتاج المخزن او المنتقص		220000
73	الإنتاج المثبت		100000
74	اعانات الاستغلال		140000
75	المنتجات العملياتية الاخرى		180000
76	المنتوجات المالية		100000
77	العناصر غير العادية – ايرادات		50000
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة		40000

نسبة الضرائب على النتائج هي 23 %

المطلوب : عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للسنة المالية 2011

البيان	2011
رقم الاعمال	850000
تغير مخزونات المنتوجات والنصف المصنعة	220000
الإنتاج المثبت	100000
اعانات الاستغلال	140000
1.انتاج السنة المالية	**131000**
المشتريات المستهلكة	600000
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	200000
2.استهلاك السنة المالية	**800000**
3.القيمة المضافة للاستغلال	**510000**
أعباء المستخدمين	240000
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	100000
اجمالي فائض الاستغلال	**170000**
المنتجات العملياتية الأخرى	
الأعباء العملياتية الأخرى	180000
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	120000
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	80000
5.النتيجة العملياتية	40000
المنتوجات المالية	**190000**
الأعباء المالية	
6.النتيجة المالية	100000
7.النتيجة العادية قبل الضريبة	70000
الضرائب العادية الواجبة عن النتائج العادية	**30000**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**220000**
مجموع أعباء اتل نتيجة العادية.	50600
8.النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1630000

العناصر غير العادية–المنتوجات	1451800
العناصر غير العادية–الاعباء	
9.النتيجة غير العادية.	
10.النتيجة الصافية للسنة المالية.	**169400**
	50000
	30000
	20000
	189400

I-7-3- جدول تدفقات الخزينة: على المؤسسة اعداد جدول يتضمن ادخالات واخراجات الخزينة خلال الدورة الى لإعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على خلق الأموال ونظرائها من مختلف الأنشطة التي تقوم بها سواء التشغيلية ،التمويلية و الاستثمارية.

ويعرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين بطرقية مباشرة وغير مباشرة وللوقوف على كيفية اعدد قائمة تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة نأخذ المثال التالي :

- في 2013/12/31 ظهرت ميزانية شركة الفا بالمعطيات التالية :

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
أصول غير جارية		**الأموال الخاصة**	
أراضي	100000	رأس المال	60000
برمجيات المعلوماتية	80000	علاوات الإصدار	100000
معدات وأدوات	380000	أرباح محتجزة	210000
		خصوم غير	
الاهتلاك المتراكم	125000	**جارية**	
سندات المساهمة	100000	قروض مصرفية	90000
أصول جارية		ضرائب مؤجلة	20000
		سندات طويلة	
مخزون	120000	الأجل	185000
زبائن	85000	**خصوم جارية**	
قيم متداولة اخرى	12000	موردون	20000

نقدية	35000	ضريبة على الأرباح	10000
		مستخدمون	12000
المجموع	707000	المجموع	707000

- التحصيلات المقبوضة من الزبائن بـ 48500.
- حيازة سندات مساهمة نقدا بـ 75000.
- مدفوعات للموردين بـ 15000 وللمستخدمين بـ 28400.
- تم التنازل عن ارض بمبلغ 70000 نقدا.
- الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة بـ 10000.
- الضرائب على النتائج المدفوعة 44700.
- الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية 14820.
- تسديدات القروض بـ 25000، التحصيلات الناتجة عن إصدار أسهم 40000.
- حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها 10000،
- تسديدات لحيازة برمجيات بـــــــ 35000، الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة 75000

المطلوب : إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة

	ملاحظة	N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		48500
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		43400
الفوائد والمصاريف الأخرى المدفوعة		10000
الضرائب عن النتائج المدفوعة		44700
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		49600-
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية		35000
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية		70000
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات مالية		75000
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.		14820
الحصص والاقساط المقبوضة عن نتائج الحصص		75000
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		**54820**
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم		40000
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.		10000
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة.		25000
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.		**5000**
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج).		**10220**

I-7-4- جدول تغير الأموال الخاصة: بالاعتماد على معطيات المثال السابق يمكن عرض جدول تغير الأموال الخاصة كما يلي:

مثال: إليك الميزانية المالية التالية بتاريخ 2013/12/31 لإحدى الشركات

الحساب	عناصر الأصول	اجمالي N	رصيد اهتلاك N	صافي N	صافي N-1
	أصول غير الجارية				
20×	تثبيتات معنوية	10000	4000	6000	8000
211	أراضي	50000		50000	50000
213	مباني	40000	4000	36000	38000
218×	تثبيتات مادية أخرى	40000	9000	31000	75000
261	مساهمات أخرى	15000		15000	15000
273	سندات أخرى مثبتة	22500		22500	30000
	أصول جارية			98500	54000
				36600	13000

×35	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	100000	1500	5000	9000
411	العملاء	36600		350	-
48	مدينون اخرون	5000		206200	60000
44	ضرائب	350			
	الخزينة	206200			
	المجموع	525650	18500	507150	352000

عناصر الأصول	صافي N	صافي N-1
رؤوس الأموال الخاصة		
راس المال	328000	228000
احتياطات	3887.5	–
نتيجة صافية	862.5	57750
المجموع		
الخصوم غير الجارية		
قروض بنكية	52000	52000
مجموع الخصوم غير الجارية		
الخصوم غير الجارية		
موردون	15000	15000
أوراق دفع	13887.5	21750
ضرائب	63512.5	20500
المجموع	507150	352000

بناء المعطيات السابقة يمكن عرض جدول تغير الأموال المملوكة كما يلي:

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-1		228000				57750
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية		100000				862.5
الرصيد في 31ديسمبر N		328000				58612.5

II- دراسة كشوف المقاربة البنكية

II- دراسة كشوف المقاربة البنكية

II-1- ماهية المقاربة البنكية: نظريا حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدة البنك هما نفس الحساب، أي يجب ان يكونا بنفس الرصيد، الا انه يحدث ان لا يتساوى الرصيدين لمجموعة من الأسباب:

-أخطاء في تسجيل المبالغ من طرف المؤسسة او البنك.

- عدم معرفة المؤسسة لأعباء الخدمات المصرفية والبنكية المخصومة من حسابها الا بعد استلام كشفها.

- عدم تخصيص المؤسسة لسحاب خاص بالشيكات المرسلة للتحصيل وتسجيل العمليات مباشرة في حساب البنك مما يؤدي الى الاختلاف في الرصيد بسبب عدم تنفيذ عملية التحصيل من طرف البنك.

- عدم تقديم شيكات مسحوبة على المؤسسة من طر ف الدائنين للتحصيل.

ولهذه الأسباب تقوم المؤسسة لأجراء عملية المقاربة وهو عبارة عن وثيقة تظهر كل من حساب بنك المؤسسة و حساب المؤسسة لدى البنك وكذا مختلف التصحيحات للوصول الى رصيد واحد بين الحسابين.

II-2- الية المقاربة البنكية والتسويات الخاصة بها: لمعرفة طريقة تنفيذ المقاربة البنكية والتسويات المحاسبية الخاصة بها نأخذ المثالين التاليين :

مثال 01: اليك العمليات التالية والخاصة بحساب بنك المؤسسة لدى البنك:

البيان	مدين	دائن
رصيد اول مدة	40500	
شيك للمورد ك		12500
شيك للمورد ع	2000	
قبض شيك محصل من زبون س	16500	
تحويل مبلغ من البن لتمويل الصندوق		8500
تسديد فتورة كهرباء		3200
شيك للمورد م		4200
رصيد اخر مدة		30600
المجموع	59000	59000

وكان كشف البنك المرسل من البنك الى المؤسسة بالبيانات التالية:

البيان	مدين	دائن
رصيد اول مدة		**40500**
شيك من زبون ص		**8000**
شيك للمورد ك	**15200**	
شيك للمورد ع	**2000**	
شيك الزبون س		**15600**
تحويل نقدي	**8500**	
تسديد فاتورة الكهرباء	**3200**	
الخدمات المصرفية	**3000**	
فوائد بنكية		**2500**
رصيد دائن في 2012/12/31	**34700**	
المجموع	**666000**	**666000**

المطلوب: اعداد جدول التقارب البنكي وقيود التسوية اللازمة في 2012/12/31.

قبل اعداد جدول التقارب البنكي:

- يؤخذ بالرصيد في 2011/12/31 لكل كشف ويوضع في جدول التقارب البنكي.
- شيك من الزبون ص بمبلغ 8000 غير ضاهر في حساب البنك لدى المؤسسة أي تم تحصيله وبالتالي لتالي يضاف الى حساب البنك في الجانب المدين.
- شيك للمورد ك مسجل بمبلغ 12500 في حساب البنك بينما في الكشف ظهر بمبلغ 15200 لذا وجب تسوية الفارق 15200-12500= 2700 في الجانب الدائن لبنك المؤسسة.
- هناك شيك بمبلغ 2000 للمورد ع مسجل في الجانب المدين والذي يجب تسجيله في الجانب الدائن وهذا خطا ارتكب ويتم تصحيحه بإضافة مبلغ 4000 في الجانب الدائن.
- هناك شيك مسجل للزبون س في المؤسسة بقيمة 16500 بينما ظهر في كشف البنك بقيمة 15600 وهو الصحيح لذا يتم تصحيح الفارق 16500-15600= 900 من الجانب المدين للحساب.

حساب البنك لدى المؤسسة			حساب المؤسسة لدى البنك		
البيان	**مدين**	**دائن**	**البيان**	**مدين**	**دائن**
رصيد مدين	30600		رصيد دائن		34700
شيك من الزبون ص	8000		شيك	4200	

شيك للمورد ك		2700			
شيك للمورد ع		4000			
قبض شيك من الزبون س		900			
خدمات مصرفية		3000			
فوائد بنكية	2500				
رصيد مدين		30500	رصيد دائن	30500	

مثال 02: كشف الحساب المرسل من BNA الى احدى المؤسسات في 12/31/ 2012 اوضح رصيدا دائنا بمبلغ 31475 لصالح المؤسسة، بينما كان رصيد حساب البنك في دفاتر المؤسسة مدينا بمبلغ 43349.65 دج.

وبعد المقارنة اكتشف المحاسب الفروق التالية:

- شيك بمبلغ 1400، حرر للصندوق الضمان الاجتماعي لم يقدم للصرف.
- شيك بملغ 2305 محرر لاحد الموردين لم يرد في كشف الحساب.
- مصاريف مسك الحساب وردت ضمن كشف الحساب بمبلغ 475.25 وفوائد دائنة للدورة الماضية بملغ 985.3 دج.
- ورقة مخصومة وردت ضمن كشف الحساب، صافي الخصم 1748 دج، مصاريف خصم 152 دج ولم يجعل حساب البنك مدينا بالقيمة الاسمية عند ارسال الورقة للخصم.
- تحويل من الزبون (س) سجل مرتين في المحاسبة المؤسسة (المبلغ) 4400.
- أوراق مقيمة مستحقة ودفعت من قبل البنك بمبلغ 3275 دج.
- ورقة تجارية بمبلغ 2406، مرسلة للتحصيل، في 12/18/ وردت ضمن كشف الحساب، تحت عبار غير مدفوعة.
- اشترى البنك سندات توظيف لحساب المؤسسة بمبلغ 7408 دج (مصاريف الشراء 348.7 ولم تعلم المؤسسة الا عند استلامها لكشف الحساب.

المطلوب: اعداد جدول التقارب البنكي وقيود التسوية اللازمة في 2012/12/31.

الحـــل:

حساب البنك لدى المؤسسة			حساب المؤسسة لدى البنك		
البيان	مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
رصيد مدين	43349.65		رصيد دائن		31475
مصاريف مسك الحساب		475.25	شيك لضمان الاجتماعي	1400	
فوائد لصالحها	985.30		شيك لاحد الموردين	2305	
ورقة مخصومة	1748				
تحويلات من الزبون		4400			
أوراق مقيمة دفعت من قبل البنك		3275	رصيد دائن		
ورقة غير محصلة		2406			
سندات اشترطها البنك نيابة عن المؤسسة		7408			
مصاريف السندات		348.7			
رصيد مدين		27770	رصيد دائن	27770	

قيود التسوية اللازمة في 2012 /12/31:

		2012/12/31		
65		ح/البضاعة	475.25	
411		ح/المواد أولية	4400	
403		ح/تموينات أخرى	3275	
413		ح/منتجات	2406	
272			7408	
65			348.7	
	512			18312.95
512	77	ح/نواتج استثنائية	2733.3	885.3
	413			1748

III- التنازل بين الوحدات

III-التنازل بين الوحدات

III-1- ماهية التنازل والارتباط بين الوحدات: في المؤسسات التي تتكون من مقر ووحدة واحدة او أكثر او فرع او مجموعة من الفروع، او في الشركات الام والفروع التابعة لها من جهة وما بين الشركات في شكل مساهمة من جهة أخرى لأنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة بل تدخل في مكون راس مال الشركة الام فان العمليات التي تم فيما بينها (شراء، بيع، تقديم خدمات ...الخ) فعوض ان يتم استعمال حسابات الحقوق او حسابات الديون يتم استعمال حساب 18 الذي يمكن لن يكون مدن او دائن على مستوى الوحدات ولكن يجب ان يكون مرصد على مستوى المؤسسة الام.

III-1- المعالجة المحاسبية لعملية التنازل بين الوحدات: يتم تسجيل العمليات التي تتم بين الوحدة والوحدة في ح/18 والذي يتفرع حسب النظام المحاسبي المالي ال حسابين فرعين والذي بدورها تتفرع الى عدة حسابات ثانوية حسب حاجة كل مؤسسة.

181-حسابات الارتباط بين مؤسسات.

188-حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة.

وبدوره يتفرع الحساب حسب حاجة المؤسسة الى الحسابات الفرعية التالية:

-ح/18141 حساب الارتباط بين الوحدات حقوق

-ح/18140 حساب الارتباط بين الوحدات ديون

-ح/181600 حساب الارتباط بين الوحدات بضاعة مستهلكة.

وفي عملية التنازل بين الوحدات نميز العمليات التالية:

1.التنازل عن المخزون (بضاعة او مواد أولية) من وحدة الى أخرى: يتم تسجيل القيد التالي:

****في يومية المؤسسة المتنازلة:**

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	××××	
	18170×	ح/ تنازل بين الوحدات		
		مبيعات مخزون		××××
181600		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	××××	
	3××	ح/ مخزون		××××

****في يومية المؤسسة المتنازل لها:**

18138		ح/ تنـازل بـين الوحـدات تنـازل بـين الوحدات	××××	
	18140×	ح/ تنازل بين الوحدات		××××
		ديون		
3××		ح/ مخزون	××××	
	18138	ح/ تنازل بين الوحدات تنازل بين الوحدات		××××

مثال: باعت الوحدة س بضاعة بقيمة 85000 تكلفة شرائها 72500 دج

****في يومية المؤسسة س:**

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	181700	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		
181600		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	72500	
	30	ح/ تنازل بين الوحدات		72500
		خدمات مقدمة		

****في يومية المؤسسة ع:**

181380		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	18140	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		
30		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	181380	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		

2.التنازل عن الخدمات من وحدة الى أخرى: يتم تسجيل القيد التالي:

****في يومية المؤسسة المتنازلة:**

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	××××	
	181706	ح/ تنازل بين الوحدات		××××
		خدمات مقدمة		

****في يومية المؤسسة المتنازل لها:**

1862		ح/ تنازل بين الوحدات خدمات	××××	
	18140	ح/ ارتباط بين الوحدات ديون		××××

مثال: قامت الوحدة س بأعمال صيانة بقيمة 22500 دج ، يتم تسجيل العملية في يوميتي المؤسستين كما يلي :

****في يومية المؤسسة س:**

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	22500	
	181706	ح/ تنازل بين الوحدات		22500
		خدمات مقدمة		

****في يومية المؤسسة ع:**

1862		ح/ تنازل بين الوحدات خدمات	22500	
	18140	ح/ ارتباط بين الوحدات		22500
		ديون		

مثال: باعت الوحدة س بضاعة بقيمة 85000 تكلفة شرائها 72500 دج

****في يومية المؤسسة س:**

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	181700	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		
181600		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	72500	
	30	ح/ تنازل بين الوحدات		72500
		خدمات مقدمة		

****في يومية المؤسسة ع:**

181380		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	18140	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		
30		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	85000	
	181380	ح/ تنازل بين الوحدات		85000
		خدمات مقدمة		

بالنسبة للوحدة س نلاحظ ان رصيد حساب 18 ظهر دائن بقيمة 10000 والذي يجب ان يتم ترصيده على مستوى الشركة الام حيث يتم تسجيل القيد التالي:

18		ح/ تنازل بين الوحدات خدمات	10000	
	30	ح/ ارتباط بين الوحدات ديون		10000

3.التنازل عن التثبيتات من وحدة الى أخرى: يتم التنازل او تحويل التثبيتات من وحدة الى أخرى على أساس القيمة المحاسبية الصافية كما هي مسجلة في دفاتر الوحدة التي قامت بعملية التنازل ويتم تسجيل القيود التالية:

الوحدة المانحة:

18141 2**		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	×××××	
	2××	ح/ التثبيتات		××××

الوحدة المستفيدة:

2**		ح/التثبيتات	×××××	
	18141	ح/ التثبيتات		××××
	28**	ح/اهتلاك التثبيتات		××××

مثال : تنازلت الوحدة س عن معدات صناعية للوحدة ع وكانت المعطيات المتعلقة بها كماي يلي :

تكلفة الحيازة :ة 120000 دج

الاهتلاكات المتراكمة : 60000

القيمة الصافية: 60000

يتم تسجيل القيود التالية في الوحدتين كما يلي:

الوحدة س:

18141		ح/ ارتباط بين الوحدات حقوق	60000	
2815			60000	
	215	ح/ التثبيتات		120000

الوحدة المستفيدة:

215		ح/معدات صناعية	120000	
	18141	ح/ التثبيتات		60000
	28**	ح/اهتلاك التثبيتات		60000

I-IV- دراسة الضرائب والرسوم

IV- دراسة الضرائب والرسوم

تخضع الوحدة الاقتصادية الى العديد من الضرائب والرسوم منها ما هو غير مباشر ومنها ما هو غير مباشر

IV- 1- الرسم على القيمة المضافة :

الرسم على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة (والتي تعني أنها تدرج ف الثمن المدفوع) تفرض على استهلاك السلع والخدمات، والتي يتم تحصيلها من طرف المكلفين بها ليتم دفعها الى مصلحة الضرائب، حيث يعد المستهلك الأخير للسلع أو الخدمات هو المتحمل لها، حيث يدفع سعر بيع السلعة او الخدمة والرسم على القيمة المضافة.

- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

وهي محددة في المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما ان الإعفاءات واردة في المادة من نفس القانون.

- نسب الرسم على القيمة المضافة : هناك نوعين من المعدلات :

- **المعدل العادي** والذي نسبته 19.
- **المعدل المخفف** والذي نسبته 9.

- حسابات الرسم على القيمة المضافة: الرسم على القيمة المضافة ليس عبء على المؤسسة حيث يتم تسجيلها في حساب الغير والذي حدده النظام المحاسبي المالي بـ ح/×445 الدولة –رسوم على رقم الاعمال، والذي يتفرع الى الرسم على القيمة المضافة المدفوعة على عمليات شراء التثبيتات والمدفوعة على شراء المخزونات والخدمات والرسم على القيمة المضافة المحصل حيث يتم استخدام الحسابات الفرعية لـ ح/×445 حسب استخدامها كما يلي :

****الرسم القابل للاسترجاع :**

- 44562 الرسم المسترجع على القيمة المضافة على مشتريات التثبيتات.
- 44562 الرسم المسترجع على القيمة المضافة على مشتريات المخزونات والخدمات.

****الرسم المحصل على المبيعات:**

- 44571 الرسم المحصل على القيمة المضافة من المبيعات.

****الرسم واجب الدفع:**

- 44551 الرسم واجب الدفع.

****الرسم المرحل:**

- 44567 رسم مرحل (تسبيقات على TVA).

5-التسجيل المحاسبي : بعد معرفة مفهوم الرسم على القيمة المضافة وطريقة تحديدها وحساباتها ناتي الى التسجيل المحاسبي الخاص بها:

- تسجيل عمليات الشراء والبيع متضمنة الرسم على القيمة المضافة

***عملية الشراء:** عندما تكون عملية شراء مخزون متضمنة الرسم على القيمة المضافة يستخدم ح/45566 رسم مسترجع على مشتريات المخزون والخدمات وتسجل العملية كما يلي:

		.../...		
38 44566		ح/ مشتريات المخزون ح/رسم م علـــى مشـــتريات المخزون	×××× ××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××
3×		ح/مخزون	××××	
	38	ح/ مشتريات المخزون		××××

مثال: في 2014/03/10 اشترت مؤسسة صناعية مواد أولية على الحساب بقيمة 52150 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة 19%.

		03./10		
381 44566		ح/ مشتريات مواد اولية ح/رسم م على مشتريات	52150 9908.5	
	401	المخزون ح/مورد المخزون		62058.5
31		ح/مواد أولية	52150	
	381	ح/ مشتريات مواد اولية		52150

- عملية البيع: عندما ترد عملية البيع متضمنة الرسم على القيمة المضافة يسجل القيد التالي:

		.../...		
411		ح/ الزبائن	××××	
	70× 44571	ح/مبيعات المواد ح/رسم م على المبيعات		×××× ××××
		فاتورة بيع رقم ...		

724 600		ح/تغير مخزون الإنتاج ح/بضاعة مستهلكة	×××× ××××	
	35× 30	ح/منتوج ح/ بضاعة		×××× ××××

مثال: في 2014/08/16 باعت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 89750دج خارج الرسم بشيك بنكي (فاتورة رقم 232) ، الرسم على القيمة المضافة 19 %، تكلفة الشراء 61150 دج.

		04/25		
512		ح/ البنك	106802.5	
	700 44571	ح/مبيعات بضاعة ح/رسم م على المبيعات		89750 17052.5
		فاتورة بيع رقم 004		
600		ح/بضاعة مستهلكة	61150	
	30	ح/ بضاعة		61150

-تسوية الرسم على القيمة المضافة:

لكل شهر وقبل من 20 من الشهر الموالي تقوم اي مؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بتحديد وضعية الرسم على القيمة المضافة وهذا من خلال تحديد الفرق بين الرسم على القيمة المضافة المحصل على المبيعات والرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات أي:

ح/44571 – (ح/44566+44562)

حيث يعطي هذا الفرق ثلاث حالات:

- **الحالة الأولى: الفرق** : /44571 –(ح/44566+44562) موجب وفي هذه الحالة يجب دفع الفرق الى مصلحة الضرائب. والذي يظهر في ح/44551
- **الحالة الثانية : الفرق** : ح/44571 – ح/44566+44562 معدوم وفي هذه الحالة ليس هناك دفع الى مصلحة الضرائب.
- **الحالة الثالثة : الفرق** : ح/44571 – ح/44566+44562 سالب وفي هذه الحالة ليس هناك دفع الى مصلحة الضرائب. وانما يعتبر اقتطاع للرسم على القيمة المضافة للشهر الموالي ويظهر في ح/44567 تسبيق على الرسم على القيمة المضافة.

****التسجيل المحاسبي للتصريح بالرسم على القيمة المضافة:** قبل 20 من الشهر الموالي على اي مؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة التصريح بالرسم على القيمة المضافة للشهر المعني في وثيقة جبائية تدعى

بـG50، ومحاسبيا يتم ترصيد حسابات الرسم على القيمة المضافة وإظهار الفارق حسب الحالات السابقة كما يلي

***الحالة الفرق موجب:** في هذه الحالة يتم تسجيل الفرق في ح/44551 الرسم على القيمة المضافة مستحقة الدفع

		../..		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	××××	
	44566	ح/رسم م على مشتريات م وخ		××××
	44562	ح/رسم م على مشتريات التثبيتات		××××
	44551	ح/رسم واجب الدفع		××××
		تصريح TVA لشهر		

مثال 01: خلال شهر جوان من سنة 2014 قامت مؤسسة تجارية بالعمليات التالية:

- 2014/06/05 بيع بضاعة بقيمة 34500 دج خارج الرسم TVA19% تكلفتها 27250 دج.
- 2014/06/11 شراء بضاعة بقيمة 22150دج خارج الرسم TVA19%.

المطلوب: 1.تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة

2.حاسب وتسجيل الرسم على القيمة المضافة واجبة الدفع.

		06/05		
411		ح/ الزبائن	41055	
	700	ح/مبيعات بضاعة		34500
	44571	ح/رسم محصل على مبيعات ب		6555
		فاتورة بيع رقم 004		
600		ح/بضاعة مستهلكة.	27250	
	30	ح/ بضاعة		27250

		06/11		
380		ح/ مشتريات بضاعة	22150	
44566		ح/رسم م على مشتريات المخزون	4208.5	
	401	ح/مورد المخزون		26358.5

30		ح/بضاعة	22150	
	380	ح/ مشتريات بضاعة		22150

الفرق:ح /44571 –ح/445662 = 6555 –4208.5= 2346.5 وهو فرق موجب أي هناك دفع لمصلحة الضرائب ويسجل في ح/44551

ويسجل التصريح كما يلي:

		07./20		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	6555	
	44566	ح/رسم م على مشتريات المخزون		4208.5
	44551	ح/رسم واجب الدفع		2346.5
		التصريح بـTVA جوان		
44551		ح/رسم واجب الدفع	2346.5	
	5××	ح/النقديات		2346.5

***الحالـة الثانيـة: الفـرق:** ح/44571 – ح/44566+44562 معدوم وفي هذه الحالة ليس هناك دفع الى مصلحة الضرائب.

		../..		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	××××	
	44566	ح/رسم مستحق على م المخزون		××××
	44562	ح/رسم مستحق على م التثبيتات		××××
		تصريح TVA لشهر		

مثـال: اليك المعطيات التالية والمتعلقة بوضعية الرسم على القيمة المضافة لشهر ماي لأحدى المؤسسات التجارية:

*44571 الرسم المحصل على القيمة المضافة من المبيعات: 10250 دج

*44566 رسم قابل للاسترجاع على المشتريات والخدمات: 7850

*44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات: 2400

لدينا الفرق:ح /44571 –(ح/445662+44562) = 10250 –7850–2400 = 00 وهو فرق معدوم أي ليس هناك دفع لمصلحة الضرائب ويسجل القيد كما يلي:

		../..		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	10250	
	44566	ح/رسم مستحق على م المخزون		7850
	44562	ح/رسم مستحق على م التثبيتات		2400

***الحالة الثالثة: الفرق:** ح/44571 – ح/44566+44562 سالب وفي هذه الحالة ليس هناك دفع الى مصلحة الضرائب. وإنما يعتبر اقتطاع للرسم على القيمة المضافة للشهر الموالي:

		../..		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	××××	
44567		ح/تسبيق على الرسم على ق م	××××	
	44566	ح/رسم مستحق على م المخزون		××××
	44562	ح/رسم مستحق على م التثبيتات		××××

<u>مثال</u>: اليك المعطيات التالية والمتعلقة بوضعية الرسم على القيمة المضافة لشهر جويلية لأحدى المؤسسات الصناعية

*44571 الرسم المحصل على القيمة المضافة من المبيعات: 19850دج

*44566 رسم قابل للاسترجاع على المشتريات والخدمات: 9350

*44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات: 12380

الفرق:ح /44571 –(ح/44562+44566) = 19850 –9350–12380 = 19750 وهو فرق سالب، أي ليس هناك دفع لمصلحة الضرائب ويعتبر كتسبيق لشهر جويلية

		../..		
44571		ح/ ر ق م المحصل على م	19850	
44567		ح/تسبيق على الرسم على ق م	19750	
	44566	ح/رسم مستحق على م المخزون		9350
	44562	ح/رسم مستحق على م التثبيتات		12380

IV- 2- الرسم على النشاط المهني: هو رسم يفرض على رقم الاعمال المحقق من قبل المكلفين بالضريبة والتباعة لنظام الربح الحقيقي والنظام المبسط وأصحاب المهن الحرة.

معدل الرسم : هو 2 % والتي توزع كما يلي للولاية وللبلدية وللصندوق المشترك بين الجماعات المحلية.

1.أساس فرض الضريبة: ان أساس فرض الضريبة هو الإيرادات الاجمالية بالنسبة لفئة المهن الحرة وبالنسبة لشركات التجارية والصناعية هو رقم الاعمال.

2.التسجيل المحاسبي: يسجل هذا الرسم في ح/642 رسم على النشاط المهني يحث يجعل مدينا مقابل جعل حسابات الخزينة او ح/448 رسم على النشاط المهني دائنا في حالة عدم الدفع وفق القيد التالي:

642		.../../..		
	5××	ح/ رسم على النشاط المهني	××××	
	448	ح/ الخزينة		××××
		ح/رسم على النشاط المهني المستحق		××××

مثال: في 2014/07/05 قامت شركة بتسوية الرسم على النشاط المهني المستحق لثلاثي الثاني والذي بلغ رقم اعمالها 4750210 بشيك بنكي

		2014/07/05		
642		ح/ رسم على النشاط المهني	950042	
	512	ح/ البنك		950042

IV- 3-الضريبة على أرباح الشركات:

معدل الضريبة: وهي تختلف حسب الأنشطة الممارسة والذي حددها قانون المالية كما يلي:

- 19 % بالنسبة لأنشطة انتاج السلع والاشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية.
- 23 % الاشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية
- 26 % الأنشطة الاخرى

***أساس فرض الضريبة:** تحسب الضريبة على أرباح الشركة على أساس النتيجة الجبائية والت تحدد على أساس العلاقة التالية: النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للتخفيض- الإيرادات المعفاة من الضريبة.

***تسديد الضريبة** = يتم تسديد الضريبة على أساس ثلاث تسبيقات والتي تحسب من نتيجة الدورة السابقة، حيث يدفع التسبيق الأول بين 20 فليفري و20 مارس والثاني بين 320 ما ي و 20 جوان والتسبيق الثالث بين 20اكتوبر و 20 نوفمبر.

***التسجيل المحاسبي:** يسجل ضريبة على أرباح الشركات في ح/695 الضريبة على أرباح الشركات المبنية على أساس الأنشطة العادية يحث يجعل مدينا مقابل جعل حسابات الخزينة او ح/444 الدولة – ضرائب عل نتائج ويتم تسجيل القيد التالي وفق القيد التالي:

695	5××	.../../.. ح/ الضريبة على أرباح الشركات	××××	
	444	ح/ الخزينة		××××
		ح/الدولة – الضريبة على أرباح ش		××××

مثال: خلال دورة 2014 قامت الشركة بتسديد تسبيقات الضربية على أرباح الشركات مع العلم ان النتيجة الجبائية المحققة في 2012 بلغت 9850000دج والمحققة في 2014 بلغت 11850000 دج وان معدل الضريبة على أرباح الشركات هي 23 %.

444	512	2014/3/20 ح/ الدولة–الضريبة على أرباح الشركات ح/ البنك	755166.66	755166.66
444	512	2014/05/20 ح/ الدولة–الضريبة على أرباح الشركات ح/ البنك	755166.66	755166.66
444	512	2014/11/20 ح/ الدولة–الضريبة على أرباح الشركات ح/ البنك	755166.66	755166.66

وفي 2014/12/31 يتم تسجيل القيود التالية:

695	444	2013/12/31 ح/ الدولة–الضريبة على أرباح الشركات ح/ البنك	2725500	2725500
444	512	2013/12/31 ح/ الدولة–الضريبة على أرباح الشركات ح/ البنك	460000	460000

4-الضرائب المؤجلة:

يختلف مفهوم الايراد والاعباء بين النظرة المحاسبية و الجبائية الامر الذي أدى الى استبعاد بعض الإيرادات والاعباء عند تحديد النتيجة الجبائية والتي من بينها على سبيل المثال لا الحصر:

- الجزء الفائض عن الحد الأقصى عن اهتلاك السيارات.
- الغرامات والعقوبات
- مصاريف الاستقبال، مصاريف الايجار غير المرتبطة بدورة الاستغلال
- القسائم والحصص للدفع.

او استبعاد بعض الأعباء او الإيرادات مؤقتا والتي تنتج لنا فروقا تدعى بالضرائب المؤجلة والتي تعطي لنا نوعين:

-**الضرائب المؤجلة على الاصول:** هي الضرائب عن النتائج القابلة للتحصيل خلال السنوات المالية المقبلة على ان تتم قابلية حسمه على الصعيد الجبائي خلال السنوات المالية المقبلة، ومحاسبيا يجعل هذا الحساب مدين مقابل جعل 692 "ضرائب مفروضة مؤجلة كأصول" دائنا.

133	692	.../../.. ح/ ضرائب مؤجلة على الاصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الاصول	××××	××××

<u>مثال:</u> خلال دورة 2009 حققت شرطة ذات المسؤولية المحدودة خسارة بقيمة 40000 دج، مع العلم ان نسبة الضريبة هي 23%

133	692	.../../.. ح/ ضرائب مؤجلة على الاصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الاصول	40000	40000

2-الضرائب المؤجلة على الخصوم: الضرائب المؤجلة على الخصوم هي الضرائب المطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة وهو خاص بالإيرادات الخاضعة للضريبة في السنوات المقبلة كالإعانات على سبيل المثال، حيث يجعل حساب 134 "الضرائب المؤجلة كخصوم" دائنا مقابل جعل حساب 693 "ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة مدينا. على ان تتم في كل نهاية سنة مالية إعادة تقويم الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها.

134	693	.../../.. ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الخصوم	××××	××××

مثال: في 06/11/ 2011 استلمت المؤسسة اشعار من البنك خاص بنواتج مالية لثلاثي الأخير لدورة 2010 قيمتها 85750 دج، معدل الضريبة 23 % .

512	11	2011/06/11 ح/ ضرائب على النتائج ح/ مرحل من جديد	85750	85750
133 692		.../../.. ح/ ضرائب مؤجلة على الخصوم ح/ ضرائب مفروضة مؤجلة كخصوم	19722.5	19722.5

V- محاسبة الأوراق المالية

V – محاسبة الاوراق المالية

ميز النظام المحاسبي المالي الأوراق المالية التي تحوزها المؤسسة حسب الهدف من انتقائها، فإذا كان هدف المؤسسة هو تحقيق عوائد استثمارية على مدى القصير اعتبرها قيم منقولة للتوظيف والتي ادرجها في ح/50 كأصول جارية ، اما اذا كان الهدف من اقتنائها هو الاحتفاظ بها لأطول مدة ممكنة ومراقبة الشركات المصدرة لها اعتبرها تثبيت مالي وادرجها في الحسابين ح/26 سندات مساهمة و ح/تثبيتات مالية أخرى، وفيما يلي مختلف المعالجات المحاسبية المرتبطة بها.

V – 1- محاسبة القيم المنقولة للتوظيف :

القيم المنقولة للتوظيف السندات التي اقتنتها المؤسسة بهدف تحقيق ربح رأسمالي في الأمد القصير .ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/501-الحصص في المؤسسات المرتبطة: يسجل في هذا الحساب الحصص في المؤسسة المرتبطة بهدف الحصول على مكاسب قصيرة الاجل، من جهة من جهة أخرى من اجل مراقبة هذه المؤسسات والتأثير عليها

حـ/502-الأسهم الخاصة: يسجل هذا الحساب السندات التي تحوزها المؤسسة مؤقتا والتي هي أصدرتها وهذا ضمن إطار شروط محددة من طرف القانون

حـ/503-الأسهم والسندات الأخرى المخولة حقا في الملكية: يسجل هذا الحساب السندات التي تحوزها المؤسسة مؤقتا والتي تخول لها حقا في الملكية.

حـ/506-السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الاجل: يسجل في هذا الحساب السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الاجل التي تقتنيها المؤسسة.

حـ/508-قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة: يسجل في هذا الحساب قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة والتي لم تذكر سابقا

حـ/509-التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة: يسجل في هذا الحساب المدفوعات المتبقية على القيم المنقولة للتوظيف غير المحررة.

1.تقييم المنقولة لتوظيف عند اقتنائها: عند اقتناء القيم المنقولة للتوظيف تقيم على أساس تكلفة شرائها والتي تضم سعر شرائها زائد المصاريف الملحقة من عمولات الوسطاء والسماسرة والضرائب والرسوم غير المسترجعة، واثباتها المحاسبي يكون بجعل أحد الحسابات الفرعية لحـ/50 حسب طبيعتها مقابل جعل حساب ح/464 الديون عن اقتناء قيم منقولة للتوظيف او ح/ الخزينة دائنا وفق القيد التالي:

			.../.../...		
50	464 5××	ح قيم منقولة للتوظيف ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف ح/ الخزينة		××××	××××

وفي حالة التسديد الجزئي لقيمة السندات غير المحررة يتم تسجيل القيد التالي:

		...../...../...			
50×	509	ح/قيم منقولة للتوظيف ح/ التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة		××××	××××

مثال: في 2013/04/15 اقتنت مؤسسة 1000 سهما خاصا بقيمة 900 دج للسهم سددتها بشيك بنكي، و 1500 قسيمة صندوق بسعر 800 سددت النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب.

		2013/.04/.15			
50	512	ح/قيم منقولة للتوظيف ح/ البنك		900000	900000
		2013/.04/.15			
50×	512 509	ح/قيم منقولة للتوظيف ح/ البنك ح/ التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة		1200000	600000 600000

التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف: عندما تتنازل المؤسسة عن القيم المنقولة للتوظيف تكون امام حالتين:

الوضعية الأولى: سعر البيع أكبر من تكلفة الاقتناء والتي تعطي نتيجة ربح والذي ويسجل في ح/767 أرباح صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية ويسجل القيد التالي:

		..../12./31		
512/464		ح/ ديون عن شراء قيم منقولة للتوظيف/الخزينة	××××	
	50× 767	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.		×××× ××××
		ح/أرباح صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية		

الوضعية الثانية: سعر البيع اقل من تكلفة الاقتناء والتي تعطي نتيجة خسارة والذي ويسجل في ح/667 خسائر صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية ويسجل القيد التالي:

		..../12./31		
512/464		ح/ ديون عن شراء قيم منقولة	××××	
667		للتوظيف/الخزينة	××××	
		ح/خسائر صافية عن عملية التنازل عن		
		أصول مالية		
	×50	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية –		××××
		فائض قيمة.		

مثال: من محفظة القيم المنقولة للتوظيف لمؤسسة نستخرج المعطيات التالية:

	اسم الحساب	**تكلفة شراء السهم الواحد**	**عدد الاسهم**
501	أسهم لمؤسسات مرتبطة	1250	10000
503	اسهم اخرى	1400	25000

-في 2014/03/10 قامت ببيع 5000 سهم لمؤسسات مرتبطة بسعر 1300، و8000 سهم من الأسهم الأخرى بسعر 1200.العملية تمت بشيك بنكي.

		2014/03/10		
512		ح/ البنك	6500000	
	501	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		6250000
	767	ح/أرباح صافية عن عملية التنازل		250000
		عن أصول مالية		
		2014/03/10		
512		ح/ البنك	9600000	
667		ح/خسائر صافية عن عملية التنازل عن	160000	

	503	أصول مالية ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		11200000

3.تقييم القيم المنقولة للتوظيف في نهاية الدورة:

في نهاية الدورة المحاسبية تقارن المنشأة تكلفة شراء القيم المنقولة للتوظيف التي بحوزتها وسعر في السوق المالي وهنا نكون امام وضعيتين:

***الوضعية الأولى:** سعر القيم المنقولة للتوظيف أكبر من تكلفة شرائها، في هذه الحالة ترتفع قيمة القيم المنقولة للتوظيف التي تحوزها حيث تجعل ح/×50 مدينا مقابل جعل حساب 765 فارق التقييم عن الأصول المالية –فائض قيمة.

		..../12./31		
×50	765	ح/ قيم منقولة للتوظيف ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.	××××	××××

***الوضعية الثانية:** سعر القيم المنقولة للتوظيف أكبر من تكلفة شرائها، في هذه الحالة تنخفض قيمة القيم المنقولة للتوظيف التي تحوزها حيث تجعل ح/×50 دائنا مقابل جعل حساب 665 فارق التقييم عن الأصول المالية –ناقص قيمة دائنا.

		..../12./31		
665	×50	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – ناقص قيمة ح/ قيم منقولة للتوظيف	××××	××××

مثال 01: 2012/08/10 اقتنت مؤسسة 300 **سهم** بسعر 1500 دج للسهم الواحد تنوي المؤسسة بيعه في الاجل القصير، في 2012/12/31 كان سعر السهم في السوق المالي 1550 دج.

		2012/12./31		
503	765	ح/ أسهم محولة حقا في الملكية ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.	15000	15000

مثال 02: في 2014/12/31 بلغ سعر أسهم اقتنتها مؤسسة في 2014/10/14 بسعر 1200 دج (4000 سهم) بهدف الاحتفاظ بها لمدة قصيرة 1050 دج.

		2014./12./31		
665	50×	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – ناقص قيمة.	600000	
		ح/ قيم منقولة للتوظيف		600000

V – 2- التثبيتات المالية

تتمثل التثبيتات المالية في الأصول المالية التي تقوم باقتنائها المؤسسة والتي قامت بإصدارها شركات أخرى بهدف توظيفها على الأمد الطويل وهذا لعدة أسباب:

- **مالية:** أي توظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد، أرباح الأسهم أو تحقيق فوائض القيم.
- **إستراتجية:** لمراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها خاصة الشركات المنافسة.

وقد أدرج النظام المحاسبي المالي التثبيتات المالية في الحسابين التاليين:

* **ح/26 مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات:** خصص هذا الحساب للتثبيتات المالية و هي الاسهم والسندات والديون التي تقوم باقتنائها المؤسسة والتي قامت بإصدارها شركات أخرى بهدف توظيفها على الأمد الطويل

261- سندات الفروع: وهي السندات التي تملكها المؤسسة في فروع تابعة لها وتملك فيها سلطة القرار.

262- سندات أخرى للمساهمة: وهي السندات التي تملكها المؤسسة في مؤسسات أخرى غير تابعة لها بهدف لمراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها.

265- سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة: وهي سندات خاصة بمثابة وسيلة دفع تحصل عليها المؤسسة لقاء بيع سلعة لشركة ترتبط معها علاقة شراكة.

266-مديونيات مرتبطة بمساهمات المجموعة: خصص هذا الحساب للحقوق الناتجة عن عمليات اقتناء سندات التي تمت بين الشركات والتي تنتمي لنفس المجموعة ولها علاقات تساهمية مع بعضها البعض،

267-مديونيات مرتبطة خارج المجموعة: خصص هذا الحساب لعمليات اقتناء سندات التي تمت بين الشركات والتي تنتمي لا لنفس المجموعة ولها علاقات تساهمية مع بعضها البعض.

268-مديونيات مرتبطة بشركات المحاصة: يدرج في هذا لعمليات اقتناء سندات التي تمت بين الشركة وشركات المحاصة والتي هي عبارة عن شركات غير مكشوفة للغير ولا تتمتع بالشخصية المعنوية كغيرها.

269-دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة: يدرج في هذا الحساب حقوق شراء السندات غير المصدرة بعد في انتظار تحصيل قيمتها.

****ح/27 التثبيتات المالية الاخرى:** وهي الأوراق المالية طويلة الاجل (الأسهم والسندات) غي سندات المساهمة ويتفرع الى الحسابات التالية:

271-سندات ثابتة أخرى غير سندات الثابتة الداخلة في نشاط المحفظة: يدرج في هذا الحساب السندات التي تقتنيها المؤسسة بهدف الحصول على إيرادات منتظمة ولمدة تفوق دورة محاسبية واحدة

272-سندات ممثلة لحقوق المديونيات: يدرج في هذا الحساب بعض الأوراق المالية ذات الصبغة الخاصة والتي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها كأوراق مالية طويلة الاجل كشهادات الاستثمار ، القسائم ...الخ

273-سندات ثابتة تبعة لنشاط الحافظة: يدرج في هذا الحساب وبتكلفة اقتنائها الأوراق المالية طويلة الاجل التي تقتنيها المؤسسة بهدف تحقيق عائد على المدى المتوسط والبعيد.

274-قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي: يدرج في هذا في الحساب الحقوق المنشأة عن عمليات الايجار الأصول المادية في إطار عقود الايجار التمويلي

275-ودائع وكفالات مدفوعة: يدرج في هذا الحساب الحقوق الناشئة عن المدفوعات النقدية للغير كضمانات، ويسجل القيد التالي:

276-مديونيات أخرى ثابتة: يدرج في هذا الحساب كل الحقوق المالية الثابتة لدى الغير ولم يسبق ذكرها في الحسابات السابقة كأوراق القبض طويلة الاجل.

279-دفعات في انتظار التسديد على السندات الثابتة غير المحررة: يدرج في هذا الحساب الديون المترتبة على شراء سندات لم تصدر بعد في انتظار دفع قيمتها.

ثانيا: تقييم التثبيتات المالية عند اقتنائها وتسجيلها محاسبيا.

تتحدد قيمة التثبيتات المالية وتسجل محاسبيا عند تاريخ دخولها الذمة المالية بتكلفة الشراء والتي تتمثل في سعر الشراء يضاف إليه مصاريف السمسرة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك وفق الشروط التالية:

- بقيمتها البيعية إذا تم شراؤها بدون مقابل.
- بقيمتها البيعية إذا تم شراؤها عن طريق مبادلة أو تقيمها في شكل حصة.

2. التسجيل المحاسبي لعملية اقتناء التثبيتات المالية: عند اقتناء تثبيتات مالية وتحديدها قيمتها فإنها وحسب طبيعتها وطريقة التسديد يتم تسجيل القيد التالي:

في حالة الاكتتاب الكلي لها ودفعها مرة واحدة:

		.../...		
26× 27×	512	ح/ مورد المخزونات ح/البنك	×××× ××××	××××

مثال 1: في 06/14/ 2014 اقتنت شركة 51 من أسهم أحد منافسيها وهي شركة بـ بسعر 2400000 دج مع مصاريف الاقتناء بقيمة 100000 دج.

		06/14		
261		ح/ سندات المساهمة	2500000	
	512	ح/البنك		2500000

مثال 2: في 2010/04/25 قامت شركة بإصدار 2000 سند تساهمي قيمة السند 10000 تم اقتناؤها من طرف شركة تابعة لنفس المجموعة:

		06/14		
266		ح/ سندات المساهمة	20000000	
	512	ح/البنك		20000000

مثال 3: في 07/20 قامت شركة بشراء 1000 شهادة استثمار بسعر 10000 بنية الاحتفاظ بها بصفة دائمة:

		06/14		
272		ح/ سندات المساهمة	10000000	
	512	ح/البنك		10000000

مثال 3: قامت شركة باستثمار جزء من الأموال في اقتناء 5000 سند لشركة أخرى بقيمة 20000 للسند بشيك بنكي مع فائدة سنوية بـ 10 %.

		06/14		
273		ح/ سندات المساهمة	100000000	
	512	ح/البنك		100000000

حالة السندات غير المحررة كليا: وتتمثل في حقوق شراء السندات السندات غير المصدرة بعد في انتظار تحصيل قيمتها. ويتم تسجيل القيد التالي:

		.../...		
26× 27×		ح/ مورد المخزونات ح/البنك	×××× ××××	
	269 279			×××× ××××

مثال: في 05/20/ 2010 قرر مجلس إدارة الشركة الصناعات النسيجية بالجنوب للجوء الى اصدار شهادات استثمار وسندات مساهمة لتوسيع نشاط الشركة واعطت الحق لشركة صباغة الصوف بشراء 600 شهادة بـ 1000 دج و500 سند بقيمة 1400 دج.

		05/20		
271		ح/ مورد المخزونات	600000	
	279	ح/البنك		600000
		05/20		
261		ح/ مورد المخزونات	700000	
	269	ح/البنك		700000

التنازل عن التثبيتات المالية: عند التنازل عن التثبيتات المالية فانه يتم المقارنة سعر التنازل (سعر البيع) وتكلفة الاقتناء مع مراعاة ان كان التثبيت المال المتنازل عنه قد سجل خسارة قيمة فانه يتم استرجاعها، وكما في التثبيتات المادية والمعنوية فان عملية التنازل تعطي لنا الحالتين التاليتين:

- سعر البيع أكبر من تكلفة الشراء في هذه الحالة هناك ربح ويسجل في ح/ 767 الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية
- سعر البيع اقل من تكلفة الشراء في هذه الحالة هناك خسارة ويسجل في ح/ 667 الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية.

ومحاسبيا يتم تسجيل القيود التالية:

-**حالة نتيجة تنازل موجبة:** في هذه الحالة يجعل حساب 464/ الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة أو ح/ البنك مدين مقابل جعل ح/ ×26 سندات المساهمة وح/767 الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية دائنا، حيث: ح/767 = سعر البيع – تكلفة الشراء (×26).

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	××××	
5××		ح/ الخزينة	××××	
	26×	ح/ سندات المساهمة		××××
	27×			××××
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية		

-**حالة نتيجة التنازل خسارة:** في هذه الحالة يجعل حساب 464/ الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة أو ح/ البنك مدين وح/667 الخسائر الصافية عن بيع أصول مالية مدين مقابل جعل ح/ ×26 سندات المساهمة حيث: ح/667 = سعر البيع – تكلفة الشراء (×26).

		...../../..		
462		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	××××	
أو		ح/ الخزينة	××××	
5××		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	××××	
667				
	26×	ح/ سندات المساهمة		××××
	27×	ح/ سندات المثبتة لنشاط الحافظة		

<u>ملاحظة</u>: في حالة حيازة المؤسسة على مجموعة من سندات المساهمة فإن:

تكلفة الخروج يكون على أساس التكلفة الوسطية المرجحة بالنسبة لسندات المساهمة.

تكلفة الخروج يكون على أساس الوارد أولا الصادر أولا بالنسبة للتثبيتات المالية الأخرى.

**مثال 01: في 2015/12/31 كانت محفظة التثبيتات المالية التي تملكها مؤسسة (س) كما يلي:

السندات	تاريخ الاقتناء	الكمية	سعر شراء السهم الواحد
Ω	2014/1/1	3000	2000
	2013/1/1	2500	1800

في 2014 /05/04 قامت المؤسسة بالتنازل عن 3200 سند بشيك بنكي من Ω مع العلم أن سعر تداول أسهم Ω في 2015/12/31 كان بـ 2400 دينار للسهم

المطلوب: حساب وتسجيل عملية التنازل في الحالات التالية:

- حالة التنازل عليها بسعر 2100
- حالة التنازل عليها بسعر 1750

الحـــــل:

تكلفة خروج السندات = 3000×2000+200×1800= 6360000

****حالة التنازل عنها بسعر = 2100**

سعر البيع = 2100×3200= 6720000

نتيجة التنازل = 6720000-6360000= 360000

ويتم تسجيل القيد التالي:

		2014/05/04		
512		ح/ البنك	6720000	
	271	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		6360000
	767	ح/أرباح صافية عن عملية التنازل		360000
		عن أصول مالية		

****حالة التنازل عنها بسعر = 1750**

سعر البيع = 1750×3200= 5600000

نتيجة التنازل = 5600000-6360000= 760000-

		2014/05/04		
512		ح/ البنك	5600000	
667		ح/الخسائر صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية	760000	
	271	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		6360000

****مثال 02:** في 2015/12/31 كانت محفظة المؤسسة من سندات المساهمة التي تملكها مؤسسة (ع) كما يلي:

السندات	تاريخ الاقتناء	الكمية	سعر شراء السهم الواحد
β	2015/8/1	1200	1400
	2015/12/1	1000	1380

في 03/10/ 2016 قامت المؤسسة بالتنازل عن 900 سند بشيك بنكي من β مع العلم أن سعر تداول أسهم Ω في 2016/12/31 كان بـ 1000 دينار للسهم.

المطلوب: حساب وتسجيل عملية التنازل في الحالات التالية:

- حالة التنازل عليها بسعر 1400
- حالة التنازل عليها بسعر 1300

- **الحـــــل:**
- تكلفة خروج السندات = 900*
- ****حالة التنازل عنها بسعر = 2100**
- سعر البيع = 2100×3200= 6720000
- نتيجة التنازل = 6720000−6360000= 360000
- ويتم تسجيل القيد التالي:

		2014/05/04		
512		ح/ البنك	6720000	
	271	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		6360000
	767	ح/أرباح صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية		360000

-

- ***حالة التنازل عنها بسعر = 1750**
- سعر البيع = 1750×3200= 5600000
- نتيجة التنازل = 5600000−6360000= 760000−

		2014/05/04		
512		ح/ البنك	5600000	
667		ح/الخسائر صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية	760000	
	271	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		6360000

VIII-2-1-خسارة القيمة في التثبيتات المالية غير السندات :

بالنسبة للتثبيتات المالية غير السندات والمتمثلة في الاقراضات والكفالات المدفوعة فإن التدهور يثبت إذا حدث أن المقترض قد لا يسدد جزء من القرض وان الكفالات المدفوعة لا تسترجعها كلية حيث يجعل ح/686 مخصصات خسائر القيمة التثبيتات المالية مدين مقابل جعل ح/ خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة دائنا ويتم تسجيل القيد التالي:

		..../12./31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	297×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		××××

وفي نهاية كل دورة لاحقة تقوم المؤسسة بمراجعة قيمة تدهور التثبيتات المالية من غير السندات لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة حيث تكون أمام حالتين:

****حالة ارتفاع قيمة التدهور**: يتم إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص أي:

		..../12.//31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	×297	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المالية		××××

****حالة انخفاض قيمة التدهور**: أي هناك استرجاع لتدهور القيمة، حيث يتم إلغاء المخصص بقيمة إنخفاض التدهور أو الإسترجاع ويستعمل حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات–الأصول غير الجارية ويسجل القيد التالي:

		...../12/31		
×297		ح/ خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة	××××	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××

****مثال**: في 2013/06/07 أقرضت شركة س مبلغ 1300000 دج إلى شركة أخرى لمدة 5 سنوات، خلال الدورة 2014 عرفت الشركة مشاكل مالية خاصة في سداد التزاماتها، حيث قدرت قدرة تسديد الشركة لـ 65 %من قيمة القرض.

		2014/12/31		
2974		ح/ خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة	455000	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		455000

VIII-2-2–خسارة القيمة في السندات (الأسهم والسندات) :

كغيرها من التثبيتات المالية حيث في نهاية كل دورة تتم مقارنة القيمة الحالية (قيمة الجرد) للسندات مع تكلفة إقتنائها، فإذا كانت القيمة الحالية اقل من تكلفة اقتناؤها فإنه هناك تدهور لابد من إثبات قيمة التدني، وفي حالة القيمة الحالية اقل من تكلفة اقتناء التثبيتات يتم إثبات التدني من خلال تسجيل القيد التالي:

		..../12./31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	×296	ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة		××××
	×297	ح/خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة		

وفي نهاية كل دورة لاحقة تقوم المؤسسة بمراجعة قيمة تدهور التثبيتات المالية لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة حيث تكون أمام وضعيتين:

- **حالة ارتفاع قيمة التدهور**: إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص أي:

		..../12./31		
686		ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
	×296	ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة		××××
	×297	ح/خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة		

- **حالة انخفاض قيمة التدهور**: أي هناك استرجاع لتدهور قيمة، حيث يتم إلغاء المخصص بقيمة انخفاض التدهور أو الاسترجاع ويستعمل حـ/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات–الأصول غير الجارية ويسجل القيد التالي:

		...../12/31		
×296		ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة	××××	
×297		ح/خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة		
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		××××

مثال: تمتلك شركة (س) حافظة سندات المساهمة والتي تظهر بالبيانات التالية في نهاية الدورة 2013

طبيعة السندات	سعر الشراء	الكمية	قيمة الجرد في 2013	قيمة التدهور في 2012
سندات نوع A	250	150	300	–
سندات نوع B	200	200	200	12000
سندات نوع ج	210	120	190	29000

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية الضرورية في 2013/12/31

- **سندات A**: من الجدول نلاحظ أن القيمة الحالية للسندات في 2013/12/31 هي 300 وتكلفة شرائها هو 250 أي القيمة الحالية اكبر من تكلفة الشراء وبالتالي لا يوجد تدهور، ولم يتم تسجيل خسارة قيمة في 2012.
- **سندات نوع B:** نلاحظ أن القيمة الحالية كانت بـ 200 و تكلفة اقتنائها بلغت 200 أي ليس هناك تدهور، لكن للسندات مخصص بلغ 12000 يجب استرجاعه وبالتالي نسجل فقط قيد الاسترجاع :

		2013/12/31		
2961		ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة	12000	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		12000

سندات نوع ج :

نلاحظ أن القيمة الحالية للسندات في 2013/12/31 هي 190 وتكلفة شرائها هو 210 أي القيمة الحالية اقل من تكلفة الشراء وبالتالي يوجد تدهور حيث:

قيمة التدهور= عدد السندات× (تكلفة الشراء−القيمة الحالية) = 120×(210−190) = 2400

ومنه يتم تسجيل قيد التدهور كما يلي:

		2013/12/31		
2961		ح/ خسائر القيمة في السندات المساهمة	2400	
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		2400

VI- دراسة الأوراق التجارية

VI - دراسة الاوراق التجارية

قدم يقوم أطراف المعاملة التجارية بإجراء تعهد كتابي موقع من قبله يتعهد بدفع مبلغ معين في تاريخ معين والذي تدعى بالأوراق التجارية.

VI-1- التعريف الأوراق التجارية وأنواعها:

هي أوراق قابلة للتداول تتضمن التزام على شخص بدفع مبلغ محدد في تاريخ محدد يسمى بتاريخ الاستحقاق، حيث يوجد نوعان من الأوراق التجارية الكمبيالة (السفتجة) وسند لأمر.

***الكمبيالة:** عبارة عن أمر كتابي من الساحب (المورد او البائع) إلى المسحوب عليه (الزبون) يأمره بدفع مبلغ معين في تاريخ معين يسمى تاريخ الاستحقاق لصالحه أو لصالح شخص آخر.

***السند لأمر:** تعهد كتابي من المسحوب عليه (المشتري) بدفع مبلغ معين في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق) لصالح شخص معين (المستفيد).

VI-2- المعالجة المحاسبية للأوراق: محاسبيا بغض النظر عن طبيعة الورقة التجارية هل هي كمبيالة ام سفتجة تقسم إلى فان معالجتها من الناحية المحاسبية تشمل العناصر التالية:

ومحاسبة الأوراق التجارية تتضمن تناول ما يلي:

* معالجة سحب أو إنشاء الورقة التجارية،
* تحصيل الورقة التجارية وخصمها
* وفي الأخير رفض دفع قيمة الورقة التجارية.

وقد خصص لها النظام المحاسبي المالي الحسابات التالية:

* أوراق قبض والتي خصص لها رقم الحساب ح/413.
* وأوراق دفع والتي خصص لها حساب ح/403.

VI-2- 1- إنشاء الورقة التجارية:

عندما يسحب المورد ورقة تجارية (الكمبيالة) او يكتتب الزبون الورقة (سند لأمر) فانه يتم تسجيل القيد التالي **1.عند المورد (البائع)** : يجعل حساب أوراق القبض (ح/413) مدين مقابل جعل ح/411 الزبائن دائن بقيمة الورقة التجارية المسحوبة او المكتتبة ويتم تسجيل القيد التالي :

413		.../...		
	411	ح/ أوراق القبض	××××	
		ح/الزبائن		××××

مثـال 01: فـي 2014/06/15 سـحبت مؤسسـة (ص) علـى زبونهـا كمبيالـة تحـت رقـم 008 بقيمـة 30000دج تستحق في 2014/07/15.

413		**2014/06/15**	30000	
	411	ح/ أوراق القبض ح/الزبائن كمبيالة رقم 008		30000

مثال 02: في 2014/09/17 اكتتب الزبون سند لأمر بقيمة 32750 المؤسسة تحت رقم 15 يستحق في 11/15 /2014.

413		**2014/03./02**	32750	
	411	ح/ أوراق القبض ح/الزبائن سند لأمر رقم 15		32750

-عند الزبون(المشتري): يجعل حساب أوراق الدفع (ح/403) دائن مقابل جعل ح/401 مورد المخزونات والخدمات مدين بقيمة الورقة التجارية المسحوبة او المكتتبة ويتم تسجيل القيد التالي:

401		**.../...**	××××	
	403	ح/ مورد المخزونات ح/أوراق الدفع		××××

مثال 01: في 2014/03/18 سحبت على المؤسسة كمبيالة تحت رقم 005 بقيمة 52750 دج تستحق في 2014/04/17

		2014/03/18		
401		ح/ مورد المخزونات والخدمات	52750	
	403	ح/ أوراق الدفع		52750
		كمبيالة رقم 005		

مثال02: 2014/02/07 اكتتبت مؤسسة سند لأمر تحت رقم 322 لأمر موردها تسوية لفاتورة بقيمة 69750 دج يستحق في 2014/04/07.

		2014/02/07		
401		ح/ مورد المخزونات والخدمات	69750	
	403	ح/المورد		69750
		كمبيالة رقم 322		

VI-2- 2- تظهير الورقة التجارية: يعني بتظهير الورقة التجارية تحويل للغير قيمتها تسوية لكل او جزء من ديونها

مثال: في 2014/04/19 قامت المؤسسة بتظهير الورقة التجارية(كمبيالة) تحت رقم 867 بقيمة 19750 لموردها تسوية لدين اتجاهه.

		2014/04./19		
401		ح/ مورد المخزونات والخدمات	41500	
	413	ح/المورد		41500
		كمبيالة رقم 867		

VI-2- 3- تحصيل الورقة التجارية:

عمليا كل الأوراق التجارية هي موطنة اي يتم تحصيلها (او خصمها) امام المؤسسات المالية او المصرفية ، حيث تمر عملية تحصيلها عبر مرحلتين ، مرحلة ارسال الورقة للبنك للتحصيل ومرحلة التحصيل الفعلي لها أي تحويل قيمتها الى حساب المؤسسة مع اقتطاع مبلغ لصالح البنك كأتعاب له ومحاسبيا يتم تسجيل التالي :

***عند ارسال الورقة للتحصيل** : يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../..		
511		ح/ قيم للتحصيل	×××××	
	413	ح/أوراق قبض		××××
		كمبيالة رقم ...		

***عند استلام اشعار من البنك يفيد بتحصيل الورقة التجارية:** يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../..		
512		ح/ البنك	×××××	
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها		
	511	ح/قيم للتحصيل		××××
		كمبيالة رقم ...		

مثال: في 2014/05/15 أرسل المورد كمبيالة تحت رقم 933 بقيمة 20000 دج، حيث يقتطع ملغ 850 دج مقابل قيمة هذه الورقة وفي2014/05/17 وصول اشعار من البنك يفيد بتحصيل قيمة الورقة التجارية وتحويل قيمتها الى حساب المورد.

		2014/05/15		
511		ح/ قيم للتحصيل	20000	
	413	ح/أوراق قبض		20000
		كمبيالة رقم 933		

		2014/05/17		
512 627		ح/ البنك ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	19150 850	
	511	ح/قيم للتحصيل		20000
		كمبيالة رقم 933		

VI-2- 4-خصم الورقة التجارية:

يعتبر خصم الورقة التجارية من التسهيلات الائتمانية التي يقدمها البنك الى زبائنه الذين يرغبون في تحصيل اوراقهم التجارية قبل تاريخ استحقاقها للحصول على نقدية، حيث عند خصم الورقة التجارية يدفع البنك القيمة الحالية للورقة التجارية، وتتحدد القيمة الحالية للورقة كما يلي:

القيمة الحالية للورقة التجارية= القيمة الاسمية – مصاريف الآجيو

ومصاريف الآجيو عبارة عن معدل الفائدة وهو سعر الخصوم يضاف اليه عمولة الخصم ومقابل المخاطرة

ومحاسبيا كما في عملية التحصيل تمر عملية الخصم بمرحلتين، مرحلة ارسال الورقة الى الخصم ثم مرحلة خصم الورقة التجارية واشعار البنك بذلك ومحاسبيا يتم تسجيل التالي:

***عند ارسال الورقة للخصم** : يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../..		
511		ح/ قيم للتحصيل	×××××	
	413	ح/أوراق قبض		××××
		كمبيالة رقم.....		

***عند استلام اشعار من البنك يفيد بخصم الورقة التجارية:** يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../..		
512		ح/ البنك	×××××	
661		ح/ الفوائد	×××××	
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	×××××	
	511	ح/قيم للتحصيل		××××
		كمبيالة رقم		

مثال: في 2014/07/27 أرسلت مؤسسة ورقة تجارية (سند لأمر) تحت رقم 458 لبنكها للخصم بقيمة 300000، وفي 07/29 استلمت من البنك اشعار يفيد بتحصيل الورقة التجارية وقد ورد فيه ما يلي : الفائدة 1750 ، عمولة الخصم 500 دج، عمولة المخاطرة 300 دج.

		2014/07/27		
511		ح/ قيم للتحصيل	300000	
	413	ح/أوراق قبض		300000
		كمبيالة رقم 458		

		2014/07/29		
512		ح/ البنك	297450	
661		ح/ الفوائد	1750	
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	800	
	511	ح/قيم للتحصيل		300000
		كمبيالة رقم 458		

VI-2- 5-تجديد الورقة التجارية:

عندما لا يستطيع المسحوب عليه او المكتتب للسند الامر ان يدفع قيمة الورقة التجارية في تاريخ استحقاقها، لذلك يطلب من دائنا بتمديد اجال استحقاقها حيث تعتمد تجديد الورقة التجارية على ارادة الساحب او المكتتب له، فعند الموافقة على تجديد الورقة التجارية او تمديدها ينجر عليها أعباء اضافية كفائدة التأخير، الطوابع الضريبية و مصاريف الارسال.

-الغاء الورقة التجارية القديمة:

411	413	../.../..	××××	×××××
		ح/ الزبائن		
		ح/أوراق قبض		
		كمبيالة رقم....		

فوائد تأخير تاريخ استحقاق الورقة التجارية:

411	768	../.../..	××××	×××××
		ح/ الزبائن		
		ح/نواتج مالية		
		كمبيالة		

<u>اثبات الورقة التجارية الجديدة:</u> والتي بنفس معالجة اثبات الورقة التجارية الا ان قيمتها تتحدد من مجموع قيمة الورقة القديمة وفوائد التأخير.

413	411	../.../..	××××	×××××
		ح/أوراق قبض		
		ح/ الزبائن		
		كمبيالة ...		

عند الزبون : يتم تسجيل القيود التالية :

		../.../...		
403		ح/أوراق دفع	××××	
	401	ح/المورد		××××
		الغاء الورقة القديمة		
661		ح/ فوائد التأخير	××××	
401		ح/المورد	××××	
	403	ح/أوراق دفع		××××
		اثبات الورقة الجديدة		

مثال: في 2014/04/02 اشعر زبون مورده بعدم قدرته على تسديد الورقة التجارية المسحوبة عليه تستحق في 04/05 وبقيمة 35500، وافق المورد على تمديدها الى 18/ 07مع احتساب فائدة تأخير بقيمة 1500 دج.

عند البائع (المورد):

		2014/04/02		
411		ح/ الزبائن	35500	
	413	ح/أوراق قبض		35500
		كمبيالة رقم ..		
411		ح/ الزبائن	1500	
	768	ح/نواتج مالية		1500
		كمبيالة رقم ...		
413		ح/أوراق قبض	37000	
	411	ح/الزبائن		37000

عند الزبون(المشتري):

		2014/04/02		
403		ح/أوراق دفع	35500	
	401	ح/المورد		35500
	401	كمبيالة رقم ...		
661		ح/ فوائد التأخير	1500	
	403	ح/المورد	35500	
		ح/أوراق دفع		37000
		كمبيالة رقم ...		

VII- الايجار التمويلي

VII -, الايجار التمويلي

VII- 1- تعريف عقد الايجار: عقد الايجار هو عبارة عن عقد يتم ابرامه بين طرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبه تقديم أصل كالمعدات او الآلات لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل ان يدفع المستأجر الى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها.

VII- 2- تصنيف عقد الايجار: تضم عقود الايجار نوعين من العقود:

عقد ايجار تشغيلي: هو عقد الايجار الذي لا ينقل كافة المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل للمستأجر، ويظهر الأصل بموجب هذا العقد في دفاتر المؤجر، أي انه يشمل أي عقد ايجار غير تمويلي.

عقد ايجار تمويلي: عقود الايجار التمويلي هي تلك العقود التي تؤدي الى:

- تحويل ملاكية الأصل الى المستأجر الى اجل مدة الايجار.
- يعطي عقد الايجار الى المستأجر خيار شراء الأصل وبسعر كاف اقل نمن قيمته العادلة عند تاريخ رفع الخيار.
- تغطي مدة الايجار الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل حتى في غياب تحويل الملكية.
- عند بداية عقد الايجار، فان القيم المحينة للدفعات الدنيا بمقتضى هذا الايجار ترتفع على الأقل الى شبه كامل الى القيمة العادلة للأصل المؤجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها الا المستأجرة دون ان يدخل عليها تعديلات كبيرة.

VII- 3-المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي:

****لدى المستأجر:** يدرج الأصل في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة، او قيمته المحينة للدفعات بمقتضى الايجار، إذا كانت هذه الأخيرة اقل ثمنا يدرج التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس المبلغ في حسابات الخصوم.

يدرج عقد الايجار التمويلي لدى المستأجر كما لو كان شراء وفقا للمبادئ العامة التالية:

- تسجيل الأصل في حساب 21 تثبيتات مادية.
- ويتم تسجيل القرض في حساب 167 ديون الايجار التمويلي.

ويتم تسجيل القيود التالية:

تسجيل الأصل المستأجر:

21×	167		.../.../...		××××	
		ح /تثبيتات مادية ح/ديون الايجار التمويلي				××××

تسديد الدفعات:

21×			.../.../...		
	167	ح /تثبيتات مادية		××××	
		ح/ديون الايجار التمويلي			××××

مثال: في 2006/01/01 استأجرت شركة من مؤسسة الات التي كانت قد اشترتها في 2006/01/01 بمبلغ 125000 وفيما يلي تفاصيل عقد التأجير:

مدة العقد	4 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للالات وبدون قيمة متبقية	4 سنوات
قيمة الدفعة السنوية من المستأجر الى المؤجر تدفع في اول دفعة في 2006/12/31.	37742
القيمة العادلة للالات عند توقيع عقد التأجير	125000
دفعة سنوية تدفع من قبل المستأجر للمؤجر عن مصاريف التامين وصيانة الآلات	2000
معدل الفائدة على الاقتراض الاضافي	9
معدل الفائدة الضمني (تحدد الشركة المؤجرة الدفعة السنوية للعقد لتحقيق معدل عائد سنوي من عملية التأجير تبلغ وهذا المعدل معروف لدى المستأجر).	8

مع العلم ان:

- العقد لم يتضمن انتقال ملكية الأصل المؤجر الى المستأجر في نهاية مدة العقد
- تستخدم الشركة المستأجرة طريقة القسط الثابت لاهتلاك الأصول الثابتة لديها.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية للعقد أعلاه في دفاتر المستأجر.

الحل:

يصنف هذا العقد تمويلي نظرا لان مدة العقد تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد، فمدة العقد تشكل 100 من العمر الإنتاجي.

تفاصيل قيمة دفعات عقد الاستئجار				
التاريخ	قيمة الدفعة السنوية	مصروف الفائدة	قيمة الالتزامات المسددة	رصيد الالتزامات غير مسددة
2006/1/1				125000
2006/12/31	37742	10000	27742	97258
2007/12/31	37742	7781	29961	67297
2008/12/31	37742	5384	32358	34938
2009/12/31	37742	2795	34947	
المجموع	150968	25959	125009	

التسجيل المحاسبي :

		2006/01/01		
215	167	ح /تثبيتات مادية	125000	
		ح/ديون الايجار التمويلي		125000
		2006/12/31		
21×	167	ح /تثبيتات مادية	37742	
		ح/ديون الايجار التمويلي		37742

****لدى المؤجر:** تسجل عقود الايجار التمويلي في دفاتر المؤجر على خطوتين:

الخطوة الأولى: قيد التنازل عن الأصل وكأنه بيع أصل ثابت ملموس مقابل أصل مالي ثابت ويكون وفق القيد التالي:

		.../.../...		
274	21×	ح /قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي	××××	
		ح/القيم الثابتة الملموسة		××××

الخطوة الثانية: اثبات الايراد وتحصيل القسط ويكون وفق القيد التالي:

		.../.../...			
512		ح /البنك		××××	
	274	ح/ قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي			××××
	763	ح / عائدات الحسابات المدينة			××××

مثال : في 2011/03/01 وقعت شركة عقد ايجار تمويلي مع شركة صناعية مواد بناء لتأجير خلاطة اسمنت على شاجنة ،سعر شرائها 5.000.000 دج لمدة 4 سنوات علما ان العمر الافتراضي للشاحنة 05 سنوات (اكثر من 75 من العمر الإنتاجي للأصل) مقابل فائدة سنوية و يقدر بـ 20 %.

المطلوب : 1.حساب الفوائد المترتبة على الايجار التمويلي 2. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في دفتر يومية الشركة.

الحـــــل:

4800000 = 1.20×4.000000

أي الفائدة السنوية = 4800000−4000000= 800000.

القسط السنوي من الأصل = 4/4000000= 1000000

قسط الفائدة السنوي = 4/800000= 200000

القسط السنوي الواجب تسديده = 1000000+200000 = 1200000.

التسجيل المحاسبي:

		.../.../...			
274		ح /قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي		4000000	
	×21	ح/القيم الثابتة الملموسة			4000000

		.../.../...			
512		ح /البنك		1200000	
	274	ح/ قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي			1000000
	763	ح / عائدات الحسابات المدينة			200000

قائمة المراجع

قائمة المراجع.

1. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2010.
2. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)،دار النشر جيطالي ،برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
3. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)،دار النشر جيطالي ،بورج بوعريريج، الجزائر، 2011.
4. كتوش عاشور، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي SCF،مطبوعة على مستوى جامعة شلف كلية الاقتصاد، 2010.
5. مداني بن بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي الجديد، مطبوعة على مستوى جامعة ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2010.
6. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009
7. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار نشر pages blues، الجزائر2010.
8. محمد أبو نصار، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية، دار وائل، الاردن 2014.
9. حسين القاضي ،مامون حمدان ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الاردن ، 2008.
10.
11. H.Devasse, M.Parruite, Sadou, manuel de comptabilité, édition, Berti, Alger, 2010.
12. George langlois et autres, manuel de comptabilité approfondie, édition, Berti, Alger, 2013.
13. Eric DUMALANDANE , comptabilité générale , édition, Berti, Alger, 2011.
14. Ali SAHRAOUI, comptabilité financiere , édition, Berti, Alger 2011.
15. C.maillet-Baudrier, A le Manh, normes comptables internationales, IAS/IFRS, édition, Berti, Alger, 2007.