وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة في المحاسبة المالية بعنوان :

محاضرات في المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي(SCF)

مع امثلة مشروحة

مطبوعة موجهة لطلبة السنة اولى جذع مشترك في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

من إعداد :

د/مزيود ابراهيم

السنة الجامعية 2016/2015

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
I- الإطار التصوري المحاسبي للمحاسبة المالية	**[13-05]**
I-1 مفاهيم المحاسبة والمؤسسة	05
I-2 مفهوم المحاسبة المالية واهدافها	06
I-3 المبادئ المحاسبية	06
II- دراسة سير الحسابات	**[87-15]**
II- دراسة سير حسابات الميزانية	20
II- دراسة سير حسابات التسيير	62
III - دراسة عرض وتقديم القوائم المالية	**[100-89]**
III-1- الميزانية	89
III-2- جدول حسابات النتائج	93
III- 3-جدول تدفقات الخزينة	96
III-4- جدول تغير الأموال الخاصة	98
IV- المعالجة المحاسبية لعملية انشاء المؤسسة	**[109-102]**
IV-1 -المعالجة المحاسبية لأنشاء مؤسسة فردية	**102**
IV-2 -المعالجة المحاسبية لأنشاء مؤسسة جماعية(شركات)	**103**
V- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع	**[139-110]**
V- 1-المعالجة المحاسبية لعملية الشراء والبيع عند المؤسسة	110
V- 2-التخفيضات التجارية والمالية	120
V- 3-الرسم على القيمة المضافة	123
V- 4-الاغلفة التجارية	130
VI - محاسبة الأوراق التجارية	**[147-141]**
VI-1- التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها	141
VI-2- محاسبة الأوراق التجارية	141

[208-149]	VIII- اعمال نهاية الدورة المحاسبية
149	**1-VIII-** جرد التثبيتات المادية والمعنوية
176	**VIII -2-**جرد التثبيتات المالية
183	**3-VIII-** جرد المخزون
188	**4-VIII-** جرد الحقوق والديون
190	**5-VIII-** جرد الحسابات المالية
195	**VIII -6-** تسوية حسابات الأعباء والنواتج
209	**قائمة المراجع**

I- الإطار التصوري المحاسبي للمحاسبة المالية

I- الإطار التصوري المحاسبي للمحاسبة المالية.

تتفرع المحاسبة بصفة عامة الى عدة فروع والتي أهمها المحاسبية المالية، حيث نشأت هذه الأخيرة وتطورت مع الزمن لإعتبارات عملية تتعلق باحتياجات المؤسسات في تحديد حقوقها والتزاماتها المالية ونتائج أعمالها وإبلاغ الاطراف ذات العلاقة حتى يتسنى لهم إتخاذ القرارات الملائمة تجاه علاقاتهم مع المؤسسة. القصور في المعلومات التي تنتجها.

I-1- مفاهيم المحاسبة والمؤسسة.

I-1-1-مفهوم المؤسسة : وردت عدة تعاريف للمؤسسة منها من يركز على عناصر النشاط الاقتصادي ومنها من يركز على الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة ومن اهم هذه التعاريف ما يلي :

- تعرف المؤسسة على انها تنظيم يتميز بعدد كبير من العمال ينشطون في نفس الوقت تحت إدارة واشراف نفس راس المال، في نفس المكان قصد انتاج نفس النوع من المنتوجات.

- يعرفها M.TRUCHY على انها وحدة اقتصادية في ظلها تجمع العناصر المادية والبشرية للنشاط الاقتصادي.

- يعرفها M.LE BRETON يتعلق الامر بكل شكل من اشكال التنظيم الاقتصادي المستقلة ماليا التي تهدف الى الإنتاج من اجل سوق السلع والخدمات.

I-1-2- أنواع المؤسسات :

حسب الشكل القانوني: تنقسم الى:

- **مؤسسات فردية:** وهي المؤسسات التي تعود فيها الملكية والإدارة الى شخص واحد، فالفرد صاحب الموارد المالية يمكنه مباشرة العمل دون تعقيد.

- **شركات:** هي ترتيب أكثر تعقيد من المؤسسة الفردية يتفق بموجبه شخصان او أكثر على توحيد جهودهما ومصادرها المالية للقيام بعمل تجاري ويتضمن الاتفاق عادة على شروطها تتعلق بالصلاحيات والمسؤوليات وتوزيع الأرباح بين الشركاء.

I-1-3-اهداف المؤسسة الاقتصادية: تختلف أهداف المؤسسات حسب طبيعة النشاط الذي تقوم به، و حسب توجهات أًصحابها وبالرغم من صعوبة حصرها ، إلا أن أغلبية المؤسسات تسعى أساسا لتحقيق الأهداف الآتية:

-أهداف اقتصادية :وتتمثل في:

- تحقيق الربح أي استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن ان يتم غلا إذا استطاعت تحقيق ربح برفع رأسمالها وتوسيع نشاطها.
- زيادة إنتاج كما وكيفما وذلك لإشباع رغبات أفراد المجتمع.
- العمل على خلق إقتصاد وطني متكامل.

***أهداف اجتماعية:** يمكن حصرها في:

- تحسين مستوى معيشة العمال وجميع الأفراد في المجتمع وذلك بتوزيع وتحسين الإنتاج وتوفير جميع متطلبا تهم.

– العمل على تحقيق الاكتفاء الذاتي.

– امتصاص الفائض في العمالة أي تهدف المؤسسة الاقتصادية إلى التشغيل الكامل لأفراد المجتمع وذلك للحد من البطالة.

-أهداف ثقافية ورياضية :

– العمل على خلق طبقة عمالية تمتاز بالمستوي الجيد في العمل.

– العمل على رفع مستوى التكويني للعمال.

-الهدف التكنولوجي:

– البحث والتنمية من اجل تطوير وسائل الإنتاج.

– المساعدة على تنفيذ السياسة التنموية في البلاد من اجل تنسيق الجهود بين المؤسسات.

I-1-4-مفهوم المحاسبة : هناك العديد من التعاريف التي وضعت للمحاسبة من أهمها ما يلي

– المحاسبة هي علم من العلوم الاجتماعية له مبادئه تعبر عن مجموعة من النظريات والقواعد التي تبحث في الحقائق والمراكز ذات قيم مالية كما تشمل طرق تسجيل وتبويب وتلخيص البينات وعرض النتائج وعمليات التنظيم المحاسبي.

-تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA): المحاسبة هي عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي واستخلاص النتائج المالية لتفسيرها وتحليلها.

-وتعرف أيضا على انها المحاسبة هي واحدة من التقنيات الكلية لمعالجة البينات الناتجة عن حركة الأموال بين الاعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما والمعبر عنها بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لها وذلك قصد معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد وإيجاد النتيجة عند انتهاء دورة النشاط.

تعتبر المحاسبة واحدة من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين، ومهما كان العون الاقتصادي فان التعبير عن هذه الحركة المعقدة والمتنوعة، يتم بوحدات نقدية عن طريق التتبع والتسجيل المتسلسل لها وذلك حتى يمكن:

– معرفة الوضعية المالية للمؤسسة المعنية في تاريخ محدد.

I-1-5- أنواع المحاسبة : هناك عدة أنواع للمحاسبة أهمها :

– المحاسبة المالية: هي مجموعة من الفروض والقواعد والمبادئ العلمية المتعارف عليها التى تحكم عملية تسجيل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بمنشأة معينة اعتماداً على مجموعة من المستندات والدفاتر والقوائم المالية وذلك بهدف تحديد نتائج أعمال ونشاط المنشأة عن فترة معينة وتصوير المركز المالي لها فى تاريخ محدد. وتسعى المحاسبة المالية الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن حصرها في:

- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.
- تحديد المركز المالي في هذه الفترة.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط ورسم السياسات للفترة أو الفترات القادمة.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإحكام الرقابة على أعمال المنشأة والمحافظة على ممتلكاتها من الضياع والتلاعب والإختلاس.
- الإحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة ودائمة للتصرفات المالية التي تقوم بها المنشأة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

– **المحاسبة التحليلية:** تهتم بحساب وتحليل تكاليف السلع والخدمات من اجل تحديد سعر البيع.

– **المحاسبة الوطنية:** تهتم هذه المحاسبة بتحليل التدفقات الحقيقية او المالية بين الاعوان الاقتصاديين الرئيسيين مثل المؤسسات والعائلات والدولة والخارج وذلك على مستوى الاقتصاد الوطني برمته.

– **المحاسبة العمومية:** وهي المحاسبة الموجهة لخدمة أغراض المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي هي تابعة لهيآت الدولة مثل: البلدية، الدائرة والولاية ...الخ وهي محاسبة تقوم على تسيير الإيرادات في شكل نفقات موزعة على مختلف الهيآت الإدارية.

I-1-6- وضائف المحاسبة المالية: تؤدي المحاسبة المالية الوظائف التالية:

– **التحديد:** تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الإهتمام بها ومعالجتها واعدادها.

– **القياس:** بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد، أما العمليات التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد فيتم تجاهلها لأنها عمليات غير مالية.

– **التسجيل:** بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية باتباع الطرق العلمية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.

– **التوصيل:** لكي تتم الإستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد القوائم المالية.

I-1-7- الاطراف المستفيدة من المحاسبة المالية: هناك العديد من الأطراف التي تستفيد من المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة المالية والمتمثلة في:

– **بالنسبة لإدارة المؤسسة:** مهما كان نوع المؤسسة فان القانون يلزم مسيريها بمسك الدفاتر المحاسبية، وقد ألزم نص القانون التجاري في مادته التاسعة على ما يلي:" كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المؤسسة", إن لهذا الإلزام فائدة كبرى بالنسبة للمؤسسة فبواسطة المحاسبة يمكن للمؤسسة:

– معرفة تطور وضعيتها المالية.

– تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.

– المساهمة في بناء نظام معلوماتي على المستوى الوطني عن طريق بعض المجاميع، مما يسهل العمل على مستوى الاقتصاد الوطني.

- **بالنسبة لمحيط المؤسسة:**

- **بالنسبة لمصالح القضاء :** تعتبر الوثائق والدفاتر المحاسبية حججا مادية يمكن الاستناد عليها في الحكم ضد المؤسسة أو لصالحها في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة، سواء تعلق الأمر بالزبائن أو الموردين أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم.

- **بالنسبة للضرائب:** يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضريبة الواجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.

- **لمستثمرون الحاليون والمحتملون:** للتعرف على حجم العائد الحالي أو المتوقع ومدى كفاءة الإدارة.

- **الدائنون:** للاطمئنان على تحصيل مستحقاتهم من المنشأة.

I-2-الفروض و المبادئ المحاسبية

تقوم المحاسبة على جملة من الفروض المبادئ نشئت نتيجة الحاجة لها وحازت عبر مراحل مختلفة من التطبيق العملي على صفة القبول العام، إذ تحكم هذه المبادئ خطوات وإجراءات الدورة المحاسبية، التي تنتهي بإظهار نتائج نشاط المؤسسة، تلبية لاحتياجات مختلف الفئات المستعملة للمعلومات المحاسبية. وفيما يلي نتناول أهم المبادئ المحاسبية وهي:

I-2-1- الفروض المحاسبية: يفترض المحاسبون أربعة فروض أساسية

- **فرض الوحدة المحاسبية:** بموجب هذا المبدأ لا تهتم المحاسبة إلا بالأحداث التي لها علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية أو القانونية، وأنه يقع على المحاسبة فقط تسجيل الأحداث (العمليات) التي لها تأثير على وضعية المؤسسة دون سواها من الفئات الأخرى المهتمة بحياة وأعمال المؤسسة، كالمالكين والمسيرين

- **فرض الاستمرارية:** يقوم هذا المبدأ على فرضية عدم توقف نشاط المؤسسة في الأجل القريب، أي أن المؤسسين لا يفكرون في تصفية المؤسسة في ظل الظروف العادية، وإنما يفترض دائما أن المؤسسة سوف تستمر في متابعة نشاطها الذي تأسست لأجله.

- **فرض القياس النقدي:** أي اعتبار النقود وحدة قياس ملاءمة لتحديد اثر العمليات المختلفة، وطبقا لذلك اعتبر النقد المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية

- **فرض استقلالية الدوارات:** أي يجب تجزئة حياة المؤسسة الى فترات زمنية يطلق عليها بالدورة المحاسبية والتي تتألف من 12 شهر وتساير الدورة المدينة.وهذا لان مستخدمي البيانات المحاسبية خارج وداخل المشروع يحتاجون بين الحين والآخر وفي فترات دورية قصيرة الأجل إلى معلومات عن إنتاج السلع والخدمات والأرباح والمركز المالي للمشروع بهدف مساعدتهم على اتخاذ القرارات

I-2-2-المبادئ المحاسبية : يفترض المحاسبون أربعة فروض أساسية والتي نشأت وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في الميدان العلمي والعملي وتتمثل هذه المبادئ في:

-**مبدأ القيد المزدوج:** أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين احدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ

الدائن، كما يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

-**الثبات:** بمعنى أن السياسات المحاسبية المتبعة ثابتة من فترة مالية لأخرى والسياسات المحاسبية تشمل المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها المنشأة عند إعداد القوائم المالية وعرضها.

وإذا حدث تغيير في أي من السياسات التي تتبعها المنشاة وكان له تأثير هام في الفترة الجارية فيتعين الإفصاح عن ذلك التغيير وقيمته، كما يجب الإفصاح عن تلك التغيرات في السياسات التي لا يكون لها تأثير هام على الفترة الجارية وإنما يحتمل أن تنعكس آثاره على فترة مالية متصلة.

- **مبدأ عدم المقاصة:** جاء في المادة 15 من القانون 07-11 انه لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** يتم وفق هذا المبدأ تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع افتراض ثبات قيمة النقود. بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة.

- **مبدأ الافصاح التام:** ويعنى أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية، اي يجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم. فمبدأ الإفصاح يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن أن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار. ولا يقتصر الإفصاح التام على القوائم المالية فقط، وإنما يشتمل، كذلك على الملاحظات الإيضاحية، التي تُعَدّ جزءاً مكملاً للقوائم المالية، وبالتالي يجب أن تشتمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع.

- **مبدأ الموضوعية:** اي ضرورة الاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا من اثباتات ومستندات، المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. حيث أن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك.

I-3- بيئة المحاسبة الدولية.

عرفت بيئة الاعمال والتنظيمات الاقتصادية تطورات كثيرة ومتسارعة في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة كزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات الكبرى والتي كانت لها انعكاس واضح على علم المحاسبة والتي أدت الى ظهور نوع جديد من المحاسبة يدعى بالمحاسبة الدولية.

I-3-1 مفهوم المحاسبة الدولية :وردت عدة تعاريف للمحاسبة الدولية وهذا نظرا تعدد مجالاتها وعدم تجانسها لذا لا يوجد تعريف واحد متفق عليه من طرف رجال الفكر المحاسبي ومن اهم هذه التعاريف ما يلي :

- يعرف **MULLER** المحاسبة الدولية على انها الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الاحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.

- يعرف **WOWLES** على انها أحد فروح المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات المتعددة الجنسيات. ما **LOUREN** فيعرف المحاسبة الدولة تعني الإطار الدولي لمختلف الاساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الاحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.

I-3-2- أسباب ودوافع المحاسبة الدولية: برزت الحاجة للمحاسبة الدولية نتيجة عدة أسباب ودوافع منها :

- **الشركات متعددة الجنسيات:** التي ظهرت بعد الحرب العالمية الثانية في إطار سياسة تشجيع الاستثمار التي انتهجتها الدول الكبرى، والتي تتميز بكبر حجم انتاجها وتنوعه وباحتكار لأحدث أساليب التكنولوجيا الحديثة والعصرية، وقد أدى انتشار هذا النوع من الشركات ضرورة تكييف الأنظمة المحاسبية وتبني اساليب ومعايير محاسبية عند اعداد القوائم المالية وتجهيزها لتستجيب لهذا النوع من الشركات

- **الاستثمار الأجنبي المباشر:** يتمثل الاستثمار الأجنبي المباشر في تحويل راس المال والأصول النقدية لأحدى الشركات من دولة لأخرى لتوسيع أسواقها عن طريق الإنتاج والبيع في الخارج، بدأ هذا النوع من الاستثمارات في الثمانينات واخذ يشكل الجزء الأكبر من الاستثمارات الدولية، لعب هذا النوع من الاستثمارات دورا بارزا في التأثير على الفكر المحاسبي وخصوصا على المحاسبة الدولية.

- **اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول:** تختلف الطرق الأساليب المحاسبية لنشاط المؤسسة من دولة الى أخرى وهذا لاختلاف معايير وأنظمة المحاسبة التي تتبناها كل دولة وهذا لاختلاف المستوى الثقافي ؟، النظام السياسي، النظام الاقتصادي، التشريع والنظام الضريبي.

I-3-3 المعايير المحاسبية الدولية: تعرف المعايير المحاسبية الدولية بانها نماذج او إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ، ويعود ظهور ها الى سنة 1973 حيث تأسست الجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بموجب اتفاق ابرم بين هيآت المحاسبة الوطنية في عشر دول وهي : استراليا كندا ،فرنسا ،المانيا ،المكسيك ،هولندا ،بريطاني، ايرلندا و الولايات المتحدة الامريكية والتي ارتفعت الى 100 دولة سنة 2001.

حيث تم اصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية والى غاية 2006 لم يبق الى 31 معيارا من خلال عمليات التعديل والتحسين.

I-3-4 أسباب المعايير المحاسبية الدولية: ان السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو تطوير الأسواق المالية العالمية وتداخلها وتبعيتها مما أدى الى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي، والهدف من ذلك يعود في الأساس الى إمكانية:

- الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات خاصة تلك المقيمة في البورصة.
- المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول.
- تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر اليها

– **لجنة المعايير المحاسبية الدولية:** هي منظمة مستقلة تهدف الى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى اعداد القوائم المالية في جميع انحاء العالم، وقد شكلت هذه اللجنة سنة 1973 أثر اتفاق المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا كندا، فرنسا،المانيا ،المكسيك،هولندا، بريطاني، ايرلندا و الولايات المتحدة الامريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداء من جانفي 196 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة.

وتهدف هذه الهيئة الى اعداد ونشر المعايير المحاسبية وان تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين

–**الاتحاد الدولي للمحاسبين:** هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977 ويضم في عضويته 155 عضوا في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب

يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها.

I-4– النظام المحاسبي المالي(SCF).

فرضت الظروف الاقتصادية الراهنة على جميع الدول تكييف أنظمتها الاقتصادية مع متطلبات النظام العالمي ذو التوجه الرأسمالي الذي يسعى الى توفير مناخ ملاءم للاستثمارات الأجنبية والشركات المتعددة الجنسيات مدعوما بذلك من طرف الهيآت والمنظمات الدولية والمهنية والتي من بينها واهمها تكييف الأنظمة المحاسبية،

لذا فالجزائر وعلى غرار بقية دول العالم عملت على مسايرة هذه التطورات بمباشرة جملة من الإصلاحات التي تتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية الجديدة والتي من بينها اصلاح نظامها المحاسبي المالي.

I-3-1- تعريف النظام المحاسبي المالي(SCF).

جاء النظام المحاسبي المالي الجديد ليحدد مفهوم المحاسبة المالية والتي عرفها في المادة 03 من القانون 07-11 بانها نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

كما يحدد القواعد العامة للتقييم والادراج للأصول والخصوم والاعباء والنواتج ومكوناتها وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما تضمن مدونة حسابات تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هاته الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم والنواتج والاعباء وحدد أنواع الكشوف المالية ومكوناتها وكيفيات عرضها.

I-3-2- أهداف النظام المحاسبي المالي(SCF).

يهدف النظام المالي المحاسبي الجديد التي انتقلت اليه الجزائر الى تحقيق مجموعة من الأهداف

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية؛
- وضع قوائم مالية للمؤسسات تسمح بالمقارنة بين المؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة؛
- قواعد التقييم العامة والخاصة حيث ينظم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة؛
- -عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية أي الأصول ، الخصوم ، حسابات النتائج ، حالات تغيير الخزينة ، حالات تغيير الأموال الخاصة ، الملاحق؛
- -نشر معلومات وافية ، صحيحة ، موثوقة وتتمتع بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين

I-3-2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF).

حسب ما ورد في فان مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي محدد في:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون او المعنويون المنتجون للسلع او الخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية.

I-3-3-مبادئ النظام المحاسبي المالي : إضافة الى المبادئ المحاسبية السابقة يقوم النظام المالي المحاسبي على المبادئ التالية :

- **محاسبة التعهد:** وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني انه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين وهو عكس ذلك تمام في المحاسبة المالية المبسطة او ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات الا عند حدوث التدفق النقدي، ايان يتم اثبات بالدفاتر المحاسبية والابلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

- **استمرارية الاستغلال (النشاط):** يتم اعداد القوائم المالية بافتراض المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى ذ كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض انه ليس لدى المؤسسة النية او الحاجة للتصفية او لتقليص حجمن عملياتها بشكل هام، ولكن ان وجدت هذه النية او الحاجة، فإن القوائم المالية يجب ان تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك وعموما يفترض المحاسبون دائما، بإن المؤسسة ستضل تباشر اعمالها بصفة مستمرة دون ان يكون هناك اجل محدد لذلك.

- **المعلومة قابلة للفهم:** المعلومات القبلة للفهم هي المعلومات الواضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حد أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطها وحساباتها.

- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين لمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية وتتأثر المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يستخدمها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

- **قابلية المقارنة:** يجب أن يتمكن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء كما يجب أن يكون باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت الأخرى من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية والأداء والتغيرات في المركز المالي وعليه فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة

- **مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:** ومعناه تسجل العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني وهذا المبدأ غير معمولا به في البلدان، التي تستند الممارسات المحاسبية فيها وتضبط استنادا للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج منها.

II- دراسة سير الحسابات

II - دراسة الحسابات

II –1- الحساب والقيد المزدوج

تعتمد عملية تنظيم العمليات المتعددة التي تقوم بها المؤسسة مع الغير على مجموعة من الوسائل من اجل الوقوف وتحديد نتيجتها بدقة من بداية الدورة المالية الى نهايتها وعرض القوائم المالية للغير وهذا من خلال ما يسمى بالحساب والقيد المزدوج.

II –1- 1- الحساب

يتم تسجيل الزيادة والنقصان في عناصر المؤسسة في جدول خاص يدعى بالحساب

1. مفهوم الحساب: هو جدول يتضمن جانبين، جانب ايمن يدعى بالجانب المدين وجانب أيسر يدعى بالجنب الدائن، ويسجل فيه جميع العمليات المتعلقة خلال فترة محددة.

2. اشكال الحساب: يأخذ الحساب الشكلين التاليين:

-**الشكل المفصل:** وهو عبارة عن جدول يضم معلومات ثابتة :

- تاريخ العملية
- بيان او شرح العملية
- القيمة النقدية للعملية البتي تسجل في احد الجانبين المدين او الدائن، ويأخذ شكلين :

-**الاعمدة المتقاربة**

اسم الحساب

التاريخ	البيان	المبلغ	المدين	الدائن

-**الاعمدة المتباعدة**

اسم الحساب

التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ

2.الشكل المختصر: وهو يأخذ شكل حرف ; T تسهيلا للاستعمال ويعرض وفق الشكل التالي:

حساب .....

3. ترصيد الحساب:

وهو عرض وضعية الحساب في نهاية مفترة محددة (شهر، ثلاثة أشهر، ستة أشهر، سنة) وهذا بعمل الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن والتذي يأخذ الوضعيات التالية:

رصيد مدين: عندما يكون مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة.

ح/411 الزبائن

18700	**14700**
5400	**3200**
3200	**1100**
	رصيد مدين : 8300
27300	**27300**

رصيد دائن: عندما يكون مجموع المبالغ الدائنة أكبر من مجموع المبالغ المدينة.

ح/401

10100	**22500**
19750	**13500**
رصيد دائن: 11850	**5700**
41700	**41700**

رصيد معدوم:

ح/53 الصندوق

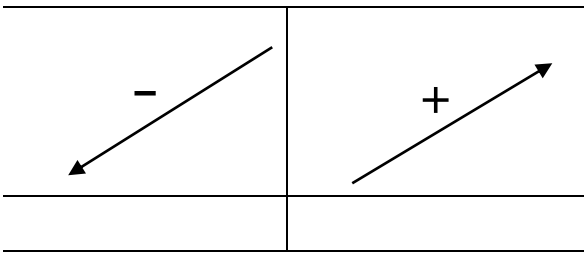
6350	**7980**
1500	**3150**
5530	**2250**
13380	**13380**

4. سير الحسابات: نميز بين نوعين من الحسابات:

1.حسابات الميزانية: تفتح حسابات الميزانية وتزيد في الجهة التي تظهر فيها في الميزانية وتتناقص في الجهة المعاكسة.

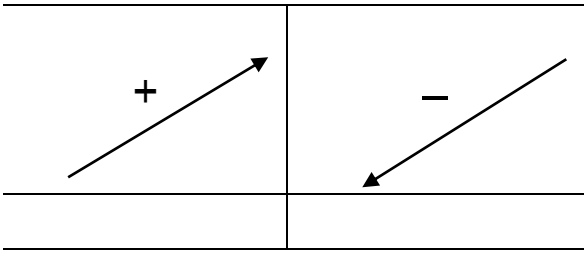
1.1.حسابات الأصول : تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن (المدين) لأنها تسجل في الطرف الأيمن من الميزانية وتتناقص في الجانب الدائن

ح/ الأصول



2.1.حسابات الخصوم: تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر (الدائن) لأنها تسجل في الطرف الأيسر من الميزانية وتتناقص في الجانب المدين

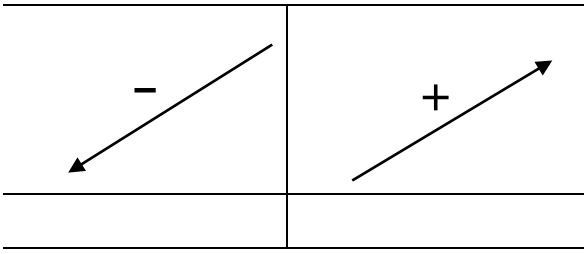
ح/ الخصوم



2.حسابات التسيير

2.1.حسابات الأعباء: وهي تسيير سير حسابات تفتح وتتزايد في الطرف المدين وتتناقص في الجانب الدائن

ح/ الأعباء



2.1.حسابات النواتج: وهي تسيير سير حسابات الخصوم تفتح وتتزايد في الطرف الدائن وتتناقص في الجانب المدين

****مثـــال:** فـي 2013/03/05 قـام شـخص بتأسـيس شـركة بالعناصـر التاليـة: أراضـي180000، مبـاني 135000، معدات نقل 90000 ، بضاعة 55000، بنك 52000، مورد مخزونات 45000،مورد التثبيتات 50000 دج، قرض بنكي 17000 دج.

وقد قامت بالعمليات التالية:

- اقتناء أجهزة اعلام الي بقيمة 15000 دج بشيك بنكي.
- تحويل من البنك الى الصندوق مبلغ 9000 دج.
- تسديد بشيك بنكي دين مورد تثبيتات بقيمة 10000 دج.
- تسوية دين القرض البنكي بشيك بنكي.

- سددت مصاريف الهاتف نقدا بقيمة 6500.
- قبضت شيك بمبلغ 14500 دج لقاء خدمات قدمتها للغير

المطلوب : 1.عرض الميزانية الافتتاحية.2. عرض حسابات المؤسسة حتر تاريخ

الحل :

الميزانية في :

الحساب	عناصر الأصول	المبالغ	الحساب	عناصر الخصوم	المبالغ
	الأصول غير الجارية			**رؤوس الأموال الخاصة**	
	أراضي	180000		راس المال	400000
	مباني	135000		**الخصوم غير الجارية**	
	معدات نقل	90000		قروض بنكية	17000
	الأصول الجارية			**خصوم جارية :**	
	بضاعة	65000		موردوا التثبيتات	50000
	بنك	42000		موردوا المخزون	45000
	المجموع	512000		**المجموع**	512000

ح/211 أراضي

180000	ر م: **180000**
180000	**180000**

ح/213 مباني

135000	ر م: **135000**
135000	**135000**

ح/218 معدات نقل

90000	ر م: **90000**
90000	**90000**

ح/30 بضاعة

65000	ر م: **65000**
65000	**65000**

ح/512 البنك

42000	**15000**
14500	**9000**
	10000
	17000
	ر م: **5500**
56500	**56500**

ح/101 راس المال

	400000
ر د: **400000**	
400000	**400000**

ح/164 قروض بنكية

17000	17000
17000	17000

ح/404 موردوا التثبيتات

10000 ر د: 40000	50000
10000	50000

ح/401 موردوا المخزون

ر د: 45000	45000
45000	45000

ح/218 تجهيزات مكتب

15000	ر م: 15000
15000	15000

ح/626 مصاريف الهاتف

6500	ر م : 6500
6500	6500

ح/706 خدمات مؤداة

ر د : 14500	14500
14500	145000

ح/53 الصندوق

9000	6500 ر م: 2500
9000	9000

III -1-2- القيد المزدوج

كل عملية تنفذها المؤسسة تؤثر على الأقل طرفين أحدهما مدين والأخر دائن هذا من جهة ومن جهة أخرى ونظرا للعمليات الكبيرة التي تنفذها المؤسسة وللاستجابة الشريعة لكل متطلبات القانونية والإدارية والاقتصادية يتم في البداية تسجيل العمليات في دفتر يدعى بدفتر اليومية.

أولا: تعريف دفتر اليومية.

هو دفتر الزامي تمسكه المؤسسة تسجل فيه الوقائع المحاسبية (العمليات) اليومية التي تقوم بها المؤسسة، حيث يجب ان يتضمن كل قيد يسجل في دفتر اليومية ما يلي:

- تاريخ العملية.
- رقم الحساب واسمه
- المبالغ والتي تكتب مقابل الحساب.
- شرح العملية او بيانها

ثانيا: أنواع القيود المحاسبية: هناك نوعين من القيود المحاسبية

****قيد بسيط:** وهون الذي يظهر في طرفيه حساب واحد فقط.

قيد مركب: وهي القيود التي تتضمن أكثر من حساب في أحد الجانبين

مثال: اليك العمليات التالية التي قامت بها احد المؤسسات خلال سنة 2013:

05/05/- تحويل مبلغ 23700 دج من الصندوق الى البنك.

06/17/- اقتنت تجهيزات مكتب بقيمة 65500 دج ،سددت النصف بشيك بنكي والباقي على الحساب.

		05/05		
512		ح/ البنك	23700	
	53	ح/مبيعات البضاعة		23700
		تحويل مبلغ الى الصندوق		
		06/17		
218		ح/ تثبيتات مادية أخرى تجهيزات مكتب	65500	
	512	ح/البنك		32750
	404	ح/ مورد التثبيتات		32750

ملاحظة : قيد العملية 05/05 هو قيد بسيط قيد العملية 06/17 هو قيد مركب

II –2- دراسة حسابات الميزانية:

II –2-1- حسابات رؤوس الأموال الخاصة (الصنف 01):

تشكل الأموال الخاصة من العناصر المكونة للموارد الدائمة التي اعتمدت عليها المؤسسة في تكوينها سواء في شكل راس المال او ديون طويلة الأجل اوفي شكل اعانات.

حـ/10-راس المال الاحتياطات وما يماثلها: يتكون هذا الحساب الرئيسي من مجموعة من الحسابات الفرعية التي يمكن أن تختلف حسب الشكل القانوني وطبيعة الكيان (المؤسسة الاقتصادية).

101- رأس المال الصادر أو رأس المال الاجتماعي.

103-العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة:

مثال: قامت مؤسسة بطرح 10000 سهم جديد بسعر 120 دج وهذا نتيجة الأرباح المهمة التي حققتها مع العلم ان قيمتها الاسمية هي 100 دج.

512		ح/ البنك	1200000	
	101	ح/ راس المال		100000
	103	ح/علاوة الاصدار		20000

104-فارق التقييم: يسجل في هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر غير المقيدة في النتيجة، والناتج عن تقييم بعض عناصر الميزانية كالتثبيتات المالية بقيمتها الحقيقة او قيمتها العادلة، حيث ان تغيير هذه العناصر لا يتم تسجيله كنتيجة وانما كراس مال في حساب 104 فارق التقييم. ويتم التسجيل المحاسبي لهذا الحساب في نهاية السنة حسب الحالة كما يلي:

**إذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة المحاسبية الصافية

26		ح/ مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات	×××××	
27		ح/تثبيتات مالية اخرى		
	104	ح/ فارق التقييم		×××××

**إذا كانت القيمة العادلة اقل من القيمة المحاسبية الصافية

104		ح/ فارق التقييم	×××××	
	26	ح/ مساهمات وحسابات دائنة بمساهمات		×××××
	27	ح/ تثبيتات مالية اخرى		

105-فارق إعادة التقييم: يسجل في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الملحوظة في التثبيتات التي تكون موضوع إعادة تقييم حسب الشروق القانونية

106-الاحتياطات: وهي الأرباح التي ابقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة الى ان يتم الفصل فيها فقد تكون قانونية وهي التي نص عليها القانون التجاري وتخص شركات الأموال وحددها. بنسبة 5 % من الأرباح وهذا بعد استبعاد خسائر السنوات السابقة في شركات الأموال، او نظامية وهي التي نص عليها عقد تكوين المؤسسة او قد تكون اختيارية، حيث يجعل هذا الحساب دائن مقابل جعل حساب 12 نتيجة الدورة مدينا.

12		ح/ البنك	××××××	
	106×	ح/ راس المال		×××××

107-فارق المعادلة: يسجل فيه الفارق بين القيمة الاجمالية للسندات المقمة بالمعادلة وتكلفة اقتنائها.

مثال: قامت مؤسسة بطرح 10000 سهم جديد بسعر 120 دج وهذا نتيجة الأرباح المهمة التي حققتها مع العلم ان قيمتها الاسمية هي 100 دج.

512		ح/ البنك	1200000		
	101	ح/ راس المال		100000	
	103	ح/علاوة الاصدار		20000	

109-رأس المال المكتتب غير المطلوب: يستعمل هذا الحساب في حالة طلب راس المال على دفعات وليس دفعة واحدة، حيث ان راس المال المطلوب يسجل في حـ/101راس المال اما راس المال غير المطلوب ولم يحن اجل تسديده فيسجل في حـ/109 راس مال غير مستعان به.(**سيتم تناوله في فصل المعالجة المحاسبية لأنشاء المؤسسة.**

حـ/11 ترحيل من جديد: ويسجل فيه الجزء الخاص بالنتيجة (ربح او خسارة التي أرجأت الجمعية العامة توزيعها والخاصة بالدورة السابقة، او مبلغ الخسائر التي تم تسجيلها في الدورة السابقة. حيث يمكن تقسيمه الى حسابين فرعيين حـ/110 محول من جديد في حالة ربح، حـ/119 محول من جديد في حالة خسارة، حيث يجعل هذا الحساب دائن مقابل جعل حـ/12 نتيجة الدورة مدين.

مثال: في نهاية دورة 2013 حققت شركة ذات المسؤولية المحدودة نتيجة صافية بقيمة 19540 دج، تكوين احتياط قانوني بقيمة 1900 دج، واحتياطي اختيار بقيمة 3000 دج، وتوزيع قسائم الأرباح على الشركاء بقيمة 8500 دج ،والباقي يفصل فيها لاحقا.

120		ح/ البنك	19540		
	106	ح/ راس المال		1900	
	106			3000	
	457	ح/علاوة الاصدار		8500	
	11				

12- <u>نتيجة السنة المالية:</u> يسجل الحساب 12 كرصيد حسابات أعباء وحسابات حواصل السنة المالية. ويمثل رصيد الحساب 12 ربحا (أو فائضا). إذا كانت الحواصل بمبلغ يفوق الأعباء (رصيد دائن) أو خسارة (أو عجزا) في حالة العكس (رصيد مدين). يصفى الحساب 12 في الشركات حسب القرار القانوني لتخصيص النتيجة الذي يتخذه الجهاز المختص. أما في **المؤسسات الفردية** فإن الحساب 12 يحول إلى حساب "رأس المال الفردي" (الحساب 101) في اليوم الأول من افتتاحك السنة المالية التي تلي سنة إنجازه، أي ترصيد النتيجة في حساب 101.

13- الحواصل والأعباء المؤجلة – خارج دورة الإستغلال: يسجل في الحساب الإعانات التي تحصل عليها المنشأة سواء كانت في صورة أصول مملوسة او في صورة تمويل لاستثمارات طويلة في الخارج تسجل كل على حدة في الجانب الدائن لهذا الحساب:

131-إعانات التجهيز: وهي الإعانات المقدمة لاقتناء او انجاز تثبيتات معينة.

132-إعانات الإستثمارات الأخرى: وهي الإعانات المقدمة لإنجاز استثمارات او اقتحام أسواق جديدة او فتح فرع جديد

512	131	ح/ البنك ح/ اعانات تجهيز	******	******
2**	512	ح/ التثبيتات ح/ البنك	******	******

مثال: في 2009/01/10 استلمت مؤسسة شيك اعانة من الدولة لاقتناء مجمع كهربائي تكلفته 2000000 دج ، يهتلك بمعدل 10 %.

في 2009/04/15 قامت باقتناء المجمع الكهربائي.

512	131	**01/10** ح/ البنك ح/ اعانات تجهيز	2000000	2000000
2**	512	**04/15** ح/ التثبيتات ح/ البنك	2000000	2000000

133-الضرائب المؤجلة على الأصول: 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 شركة 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	××××	××××××

134-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.

693	134	ح/ ضرائب مؤجلة على الاصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة على الاصول	××××	××××××

مثال: في 12/31/ 2008 حققت مؤسسة نتيجة محاسبية بقيمة 100000 دج، مع العلم انه تحصلت عليها اعانة في 2008/06/01 لم تستلمها بعد.

692	692	ح/ ضرائب على النتائج ح/ اعانات تجهيز	××××	××××××
133	692	ح/ ضرائب مؤجلة على الاصول ح/ اعانات تجهيز	××××××	××××××

138-الحواصل والأعباء الأخرى المؤجلة: لا يمكن تأجيل إدراج عملية ما في حسابات الحواصل أو الأعباء إلا بتطبيق مبدأ ربط الأعباء بالحواصل. وهكذا فإن عبء ما لا يرتبط إرتباطا أكيدا. بحاصل مستقبلي يمكن تحديده يجب إدراجه في الحساب كعبء بمجرد حدوثه. وأي حاصل لا يرتبط إرتباطا أكيدا بعبء مستقبلي.

15-الأرصدة للأعباء – الخصوم غير الجارية: هو حساب خاص بمخصصات خاصة بأعباء يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وعن فترة تزيد عن السنة، ويتفرع الحسابات الى الحسابات المالية:

حـ/153 – مؤونـات المعاشـات والالتزامـات المماثلـة: يسجل ف هذا الحساب مبلغ التزامات المؤسسة المتعلقة بالمعاشات ومكملات التقاعد والمخصصات بسبب الانصراف الى التقاعد او المنافع المماثلة للعمال

حـ/155 – المؤونـات الضـرائب: يسجل فـي هذا الحساب المدفوعات المتوقعة من الضرائب التـي ستتحملها المؤسسة بسبب احتمال تغير النظام الضريبي الخاضعة له او توقع فرض ضرائب إضافية من خلال قرارات قضائية ستصدر ضد المؤسسة وغيرها من الاحتمالات

حـ/156 – مؤونات تجديد التثبيتات: يستعمل هذا الحساب لتسجيل مخصصات او المبالغ المخصصة لتجديد التثبيتات الممنوحة لها في إطار عقود الامتياز والتي يتعين عليها بموجب واجبات تعاقدية ان تجدد او تصلح هذه التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل ان تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد الى مانح الامتياز او الى أطراف أخرى.

حـ/158 – مؤونات أخرى للأعباء: يسجل في هذا الحساب مخصصات مؤونات الأعباء الأخرى غير المذكورة في مؤونات المعاشات والتقاعد أو مؤونات الضرائب او مؤونات تجديد التثبيتات

– **سير الحساب:** في نهاية كل دورة تقوم المؤسسات بأجراء تقديرات للأعباء التي ستتحملها والتي تكون غير مؤكدة من حيث وقوعها واعبائها وبالتالي تقوم بتشكيل مؤونات بقيم أولية وتعد0لها بصورة دورية في نهاية كل دورة وتكون المؤسسة امام الحالات التالية:

***تشكيل المؤونـة:** حيث عن تكوين مؤونة يجعل ح/68 مخصصات مدينا مقابل جعل حساب 15 دائنا كما يلي:

683	15×	ح/ مخصصات اهتلاكات والمؤونات اصول غير جارية ح/ مؤونات أعباء اصول غير جارية	××××	××××××

***إعـادة النظـر فـي المؤونـة:** فـي نهايـة كـل دورة تقوم المؤسسـة بإعـادة تقيـيم المؤونـة المشكلة امـا برفعهـا او تخفيضها او الغائها.

****رفع المؤونة المشكلة:** وهذا بإجراء نفس قيد تشكيل المؤونة

683	15×	ح/ مخصصات اهتلاكات والمؤونات اول غير جارية ح/ مؤونات أعباء اصول غير جارية	×××××	×××××

****تخفيض المؤونـة المشكلة:** إذا لاحظت المؤسسة ان المؤونة المشكلة السنة السابقة أكثر مما يجب تقوم باسترجاع الجزء غير المبرر وتشكل القيد التالي:

15×		ح/ مؤونات أعباء اصول غير جارية	××××	
	783	ح/ استرجاعات الاستغلال عن المؤونات خ غ ج		××××

****الغاء المؤونة المشكلة:** إذا لاحظت المؤسسة ان المؤونة المشكلة السنة السابقة ليس لها مبرر ينبغي عليها الغاؤها بإجراء القيد التالي:

15×		ح/ مؤونات أعباء اصول غير جارية	××××	
	783	ح/ استرجاعات الاستغلال عن المؤونات خ غ ج		××××

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

في 3/03/ 2013 استلمت فاتورة الصيانة وإعادة التهيئة بقيمة 420000 دج.

		2012/12./31		
685		ح/ مخصصات المؤونات والخسائر لأصول جارية	450000	
	15	ح/ صندوق		450000
		2013/12./25		
615		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	420000	
	401	ح/ صندوق		420000
		2013/12./25		
15		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	450000	
	781	ح/ صندوق		450000

16 -الإقتراضات والديون المماثلة: يقيد في هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبلغ الاقتراضات التي تحصلت عليها المؤسسة سواء من البنوك او المؤسسات المالية او سواء من الخواص والتي تكون هذه القروض من خلال عقود يتم فيها تحديد المبلغ، سعر الفائدة، تاريخ التسديد ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/161-سندات مساهمة: يسجل في هذا الحساب السندات التي تصدرها المؤسسة للحصول على تمويل الاجل كالسندات التي تصدرها المؤسسة لفائدة سندات الخزينة.

512		ح/ البنك	××××	
	161	ح/ سندات مساهمة		×××××

حـ/162-قروض سندية قابلة للتحويل: يسجل في هذا وهي السندات التي تصدرها المؤسسة للحصول على التمويل التي تحتاجه وهي من طبيعة سندات الا انها من تتمتع بخاصية التحويل الى سندات تساهمية والتي تدعى بالسندات الهجينة. وعند طرحها يتم تسجيل القيد التالي:

512		ح/ البنك	××××	
	162	ح/ قروض سندية قابلة للتحويل		×××××
162		ح/ قروض سندية قابلة للتحويل	××××	
169		ح/ علاوة تسديد السندات		
	512	ح/ سندات مساهمة		×××××

حـ/163-قروض سندية أخرى: يسجل في هذا الحساب الأوراق المالية طويلة الاجل التي تصدرها المؤسسة للحصول على التمويل التي تحتاجه الا ان هذا النوع من السندات لا تتمتع بخاصية التحويل الى سندات تساهمية ويتم تسجيل القيد التالي عند طرحها:

512		ح/ البنك	××××	
	163	ح/ قروض سندية اخرى		×××××

حـ/164-الاقتراضات لدى مؤسسات القرض: يسجل في هذا الحساب الأموال التي تتحصل عليها المؤسسة من المؤسسات النقدية او البنكية في شكل قروض طويلة الاجل والتي تتعدى السنة مقابل فوائد تدفع على شكل دفعات في نهاية او بداية الدورة.

512		ح/ البنك	××××	
	164	ح/ الاقتراض لدى مؤسسات القرض		×××××
164		ح/ الاقتراض لدى مؤسسات القرض	××××	
661		ح/ أعباء الفوائد		
	512	ح/ البنك		×××××

حـ/165-ودائع وكفالات مستلمة: يسجل في هذا الحساب المبالغ النقدية التي تقبضها كوديعة او كفالة المؤسسة لمدة طويلة لقاء تأجير بعض أصولها للغير على ان تسترجعها حسب الحالة التي تستلم فيها الأصل محل التأجير ويكون التسجيل المحاسبي عند التحصيل كما يلي:

512		ح/ البنك	××××	
	165	ح/ ودائع وكفالات مستلمة		×××××

حـ/167-ديون على عقود الايجار التمويلي: يسجل في هذا الحساب القروض المرتبطة بعقود الايجار التمويلية، وعقد الايجار التمويلي عبارة عن عقد بين طرفين طرف مؤجر ومستأجر على ان تنتقل الاخطار والمنافع من المؤجر الى المستأجر مقابل دفعات حسب الاتفاق حيث تضم الدفعة جزء من القرض والفائدة الناتجة عنه، ويتم تسجيل العملية في دفتر المؤجر والمستأجر كما يلي:

****عند المستأجر:**

215	167	ح/ معدات وأدوات صناعية	××××	
		ح/ ديون على عقود الايجار التمويلي		×××××
167		ح/ الاقتراض لدى مؤسسات القرض	××××	
668		ح/ أعباء الفوائد		
	512	ح/ البنك		×××××

****عند المستأجر:**

274	/215 404	ح/ قروض وحسابات دائنة أخرى مرتبطة بعقد الايجار ح/ معدات وأدوات صناعية ح/ موردو التثبيتات	××××	×××××
512		ح/ البنك	××××	
	274 768	ح/ قروض مرتبطة بعقد الايجار ح/ المنتوجات المالية الاخرى		×××××

<u>مثال</u>: في **02-01-2010 ابرمت** مؤسسة عقد ايجار تمويلي لاقتناء تثبيتات (معدات نقل) في إطار عقود الايجار التمويلي من مؤسسة بقيمة 200000 دج لمدة 5 سنوات بقيمة اتاوة سنوية (متضمنة القسط + الفائدة) قدرها 48000.بمعدل فائدة 10.05 تدفع في 02-01 من كل دورة

		2010-01-02		
218		ح/ معدات وأدوات صناعية	200000	
	167	ح/ ديون على عقود الايجار التمويلي		200000
		2010-01-02		
167		ح/ الاقتراض لدى مؤسسات القرض	48000	
	512	ح/ البنك		48000
		2010-12-31		
661		ح/ البنك	15276	
	518	ح/ فوائد مستحقة		15276

حـ/168-قروض أخرى وديون مماثلة: يسجل في هذا الحساب كل المبالغ الطويلة الاجل التي تتحصل عليها المؤسسة لتمويل أنشطتها الاستثمارية غير الحسابات السابقة ويتم التسجيل المحاسبي لها كما يلي:

512		ح/ البنك	××××	
	168	ح/ اقتراضات وديون اخرى		×××××
168		ح/ اقتراضات وديون اخرى	××××	
661		ح/ أعباء الفوائد		
	512	ح/ البنك		×××××

<u>مثال01:</u> في 2014/08/15 اقترضت مؤسسة الفلاح مبلغ 1200000 دج من البنك الخارجي الجزائري لتمويل أحد مشاريعها لمدة 5 سنوات وبمعدل فائدة 6.5%، كما استلمت مبلغ 45000 دج بشيك كضمان لقاء تأجير أحد مخازنها.

512		ح/البنك	1200000	
	164	ح/ اقتراضات		1200000
512		ح/البنك	45000	
	165	ح/ اقتراضات		45000

<u>مثال02:</u> 19-05-2014 أجرت المؤسسة معدات نقل الى مؤسسة أخرى مقابل ضمان بقيمة 147500 دج دفعته بشيك بنكي.

		2014-05-19		
512		ح/ البنك	147500	
	165	ح/ ودائع وكفالات مستلمة		147500

17-الديون المرتبطة بالمساهمات: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن الديون المالية اتجاه المؤسسات والتي تراقبها المؤسسة او هي التي تكون محل مراقبة وتتمثل في الشركات التي أنشأت معها شركة او مساهمة. وخصصت لها الحسابات الفرعية التالية:

171- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع

172- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع

173- الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة

178- الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات

ويتم التسجيل المحاسبي لها كما يلي:

458		ح/ الشركاء العمليات التي تمت معا او في تجمع	××××	
	171	ح/ الديون المرتبطة بمساهمات المجمع		×××××
	172	ح/ الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع		×××××
	173	ح/ الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة		×××××
	178	ح/ الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات		×××××

18- <u>حسابات إرتباط المؤسسات والشركات المساهمة</u>

يوضع الحساب 18 تحت تصرف المؤسسات التي تتكون من مقر ووحدة واحدة او أكثر او فرع او مجموعة من الفروع،او ما بين الشركة الام والفروع التابعة لها من جهة زما بين الشركات في شكل مساهمة من جهة أخرى لأنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة بل تدخل في مكون راس مال الشركة الام.

181-حسابات الارتباط بين مؤسسات.

188-حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة.

II –2-2- دراسة حسابات التثبيتات (الصنف 02):

إن تصنيف العناصر القابلة للتحديد ضمن الأصول غير الجارية او التثبيتات يتوقف على أهمية استعماله وديمومة العنصر المعني، أي ضرورة خلقه لمنافع اقتصادية دائمة حتى استهلاكه النهائي. ويدرج ضمن هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

20-التثبيتات المعنوية: التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية. وهي التي تحتوي على العموم تراخيص أو إجازات الاستعمال، المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التجارية، البرامج المعلوماتية، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، حقوق الإيجار. وحسب النظام المحاسبي فهي تتفرع الى الحسابات التالية:

203-مصاريف التنمية القابلة للتثبيت:

204-برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها:

205-الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات: يسجل في هذا الحساب التثبيتات المعنوية المقتناة من طرف المؤسسة بهدف الحصول على حق الاستعمال خلال مدة العقد كإمتياز استعمال علامة او الترخيص باستعمال طريقة او معادلة ...الخ

207-فارق الاقتناء: يسجل في هذا الحساب فروق الشراء الناتجة عن عمليات تجميع المؤسسات، وبالتالي فارق الاقتناء

208-تثبيتات معنوية أخرى: يسجل في هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة كملفات الزبائن المقتناة، ويطبق على هذا التثبيتات كما يطبق على التثبيتات السابقة بتكلفة شرائها عند الاقتناء وتهتلك ويختبر تدهورها ويتم التنازل عنها وتخرج من ذمة المؤسسة.

ويتم تقييم التثبيتات عند اقتنائها بتكلفة الحصول عليها، او انتاجها في حالة انتاجها من طرف الغير

****الحالة الأولى: حالة اقتناء التثبيت من الغير**

20×		ح/ التثبيتات المعنوية	××××	
	404	ح/ موردوا التثبيتات		×××××
	5××	ح/الخزينة		×××××

مثال: 2009/08/17 اقتناء علامة تجارية بقيمة 485000 دج، مع خبرة داخلية بقيمة 55000 دج تعتبر كمصاريف خبرة لأهمية الاستثمار الذي قامت به المؤسسة والمتمثل في شراء تلك العلامة.

2009/11/05 اقتناء برنامج إعلام آلي مهني بقيمة 10000 دج، وقد قدرت مصارف اختبار سير البرنامج بـ 2000 دج، ومصاريف تكوين العمال الخاص بتشغيل البرنامج 10000 دج، ليوضع تحت الاستخدام بتاريخ 2001 /08/01.

		2009/08/17		
205		ح/ علامة تجارية	503000	
	404	ح/ موردوا التثبيتات		503000
		2009/11/05		
204		ح/ برامج معلوماتية	22000	
	404	ح/ موردوا التثبيتات		22000

الحالة الثانية: حالة انتاج التثبيت بالوسائل الخاصة

أما محاسبيا فانه تسجل على قيدين:

****القيد الأول:** حيث تسجل الأعباء بصفة طبيعية وهذا بجعل حساب المصاريف المعني مدين مقابل جعل حساب النقديات دائنا أو حساب الدائنون دائنا أي نسجل القيد التالي:

6××		ح/ الاعباء	××××	
	401	ح/ موردوا المخزونات		×××××
	5××	ح/الخزينة		×××××

** **الثاني:** حيث يجعل حـ/×20 التثبيت المعنوي مدينا مقابل جعل ح/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا، أي نسجل القيد التالي:

20×		ح/ التثبيت المعنوي	××××	
	731	ح/ انتاج مثبت للأصول المادية		×××××

<u>مثال02</u>: خلال السنة (ن) تطلب أحد مشاريع البحث والتطوير أحد المنتجات؛ مواد أولية 12000 وأجور 25000 سددت بشيك.

601		ح/ مواد أولية مستهلكة	××××	
631		ح/أجور المستخدمين		
	31	ح/ مواد اولية		×××××
	512	ح/البنك		×××××

203		ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	××××	
	731	ح/ انتاج مثبت للأصول المادية		×××××

21-التثبيتات المادية: التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة (الكيان) من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، أي يساعد المؤسسة في القيام بعمليتها التشغيلية (إنتاج واستغلال). وهي تتمتع بطول العمر الإنتاجي أي تستغرق مدة استعمالها إلى بعد السنة المالية.

211- أراضي: يسجل في هذا الحساب وبقيمة التكلفة الأراضي التي تقتنيها المؤسسة من اجل البناء او الورشات او المقالع او المحاجر والمناجم

212- تهيئة قطع أرضية: يسجل في هذا الحساب كل الأعباء المنفقة لجعل الأراضي مهيئة للاستعمال كعمليات التسوية وتسييجها ...الخ

213-مباني: يسجل في هذا الحسا المباني بمختلف انوعها الصناعية ،الإدارية والتجاري، والورشات اضافة التركيبات العامة الهياكل،حيث تقيم بتكلفة الحيازة الو الإنتاج

215- المنشآت التقنية المعدات والأدوات : يسجل في هذا السحاب كل التركيبات التقنيات والمعدات والأدوات التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، وتقيم تكلفة الحيازة عند اقتنائها من الغير وتكلفة الإنتاج عند إنجازها من طرف المؤسسة نفسها.

218-تثبيتات مادية أخرى: يسجل في هذا الحساب التثبيتات المادية غير التثبيتات المادية السالفة الذكر ويتعلق الامر بكل من معدات النقل الغلافات المتداولة، تجهيزات مكتب والتجهيزات الاجتماعية وغيرها، وينطبق عليها ما ينطبق على التثبيتات المادية السابقة الذكر حيث وتقيم تكلفة الحيازة عند اقتنائها من الغير وتكلفة الإنتاج عند إنجازها من طرف المؤسسة نفسها.

وفيما يلي التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المادية

الحالة الأولى: حالة اقتناء التثبيت المادي من الغير

21×		ح/ التثبيتات المادية	××××	
	404 5××	ح/ موردوا التثبيتات		××××× ×××××
		ح/الخزينة		

الحالة الثانية: حالة انتاج التثبيت بالوسائل الخاصة

تسجل العملية على قيدين:

****القيد الأول:** حيث تسجل الأعباء بصفة طبيعية وهذا بجعل حساب المصاريف المعني مدين مقابل جعل حساب النقديات دائنا أو حساب الدائنون دائنا أي نسجل القيد التالي:

6××		ح/ الاعباء	××××	
	401 5××	ح/ موردوا المخزونات		××××× ×××××
		ح/الخزينة		

****الثاني:** حيث يجعل حـ/×21 التثبيت المعنوي مدينا مقابل جعل ح/732 الإنتاج المثبت للأصول المادية دائنا، أي نسجل القيد التالي:

21×		ح/ التثبيت المعنوي	××××	
	732	ح/ انتاج مثبت للأصول المادية		×××××

22-التثبيتات المادية الممنوحة امتيازا: التثبيتات الممنوحة امتيازا هي كل التثبيتات العينية الموضوعة موضوع امتياز من قبل مانح الامتياز، ويعرف امتياز الخدمة العمومية بانه عقد يسند بموجبه شخص عمومي الى شخص طبيعي او شخص معنوي تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء اتوى من مستعملي الخدمة العمومية، ويتفرع الحساب الى الحساب الفرعية التالية:

221- اراضي ممنوحة امتيازا

222- تهيئة قطع أرضية ممنوحة امتيازا

223- مباني ممنوحة امتيازا

225- المنشآت التقنية الممنوحة امتيازا

228- تثبيتات مادية أخرى. ممنوحة امتيازا

فعند الحصول على تثبيت مادي في إطار الامتياز يجعل حساب التثبيت المادي المعني مديني حسب طبيعته مقابل جعل حساب ح/229 حقوق مانح الامتياز دائنا.

22×	229	ح/ التثبيت المادية الممنوحة امتيازا ح/ حقوق مانح الامتياز	××××	×××××

وفي نهاية السنة المالية يجعل حساب ح/229 حقوق مانح الامتياز مدينا مقابل جعل ح/×282 اهتلاك التثبيتات المادية الممنوحة امتيازا دائنا بقيمة بأقساط إهتلاك التثبيت الموضوع امتياز وفق القيد التالي:

229	282	ح/ حقوق مانح الامتياز ح/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة امتيازا	××××	×××××

وعند ارجاع التثبيت المادي الممنوح امتيازا الى مانح حق الامتياز يرصد حساب التثبيت المادي الممنوح امتيازا بجعله دائنا مقابل جعل حـ/ 229 حقوق مانح الامتياز والاهتلاك المتراكم للتثبيت المادي المعني.

282 229	22×	ح/ اهتلاك التثبيتات الموضوعة امتيازا ح/ حقوق مانح الامتياز ح/ ح/ التثبيت المادية الممنوحة امتيازا	×××× ××××	×××××

23-التثبيتات قيد الانجاز: يقيد في هذا الحساب التثبيتات المادية والمعنوية والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، كما نسجل بهذا الحساب التسبيقات واقساط المسددة لموردي التثبيتات وتفرع الى الحسابات التالية حسب طبيعة التثبيت قيد الإنجاز الى:

232-تثبيتات قيد الإنجاز.

237- تثبيتات معنوية قيد الإنجاز.

238- تسبيقات على التثبيتات.

ومحاسبيا تعالج التثبيتات قيد الإنجاز وحسب الجهة المسندة اليه عملية الإنجاز وبهذا نميز الحالتين التاليتين:

1.التثبيت قيد الإنجاز يتم من قبل الغير:

232 237		ح/ تثبيتات مادية قيد الانجاز ح/ تثبيتات معنوية قيد الانجاز	×××× ××××	
	404	ح/ ح/ مورد التثبيتات		×××××

2.التثبيت قيد الإنجاز يتم من قبل المؤسسة نفسها: بعد تسجيل الأعباء بصفة طبيعية وهذا بجعل حساب المصاريف المعني مدين مقابل جعل حساب النقديات دائنا أو حساب الدائنون دائنا أي نسجل القيد التالي:

6××		ح/ الاعباء	××××	
	401	ح/ موردوا المخزونات		×××××
	5××	ح/الخزينة		×××××

يجعل حـ/232 تثبيت مادي قيد الإنجاز او ح/237 تثبيت معنوي قيد الإنجاز مدينا مقابل جعل حساب ح/73 الإنتاج المثبت دائنا، أي نسجل القيد التالي:

232 237		ح/ تثبيتات مادية قيد الانجاز ح/ تثبيتات معنوية قيد الانجاز	×××× ××××	
	73	ح/ انتاج مثبت		×××××

وعند انتهاء الإنجاز يتم ترصيد حساب تثبيتات قيد الإنجاز بجعله دائنا مقابل جعل حساب التثبيت المعني مدينا بتكلفة الإنجاز الكلية يجعل حساب الثبيت المعني مدينا بتكلفة الإنجاز الاجمالية و ح/ تثبيتات قيد الإنجاز دائنا بنفس القيمة.

20× 21×		ح/ تثبيتات مادي ح/ تثبيتات معنوية	×××× ××××	
	232 237	ح/ تثبيتات مادية قيد الانجاز		×××××

		ح/ تثبيتات معنوية قيد الانجاز		

3.التسبيق على التثبيتات: عند تقديم المؤسسة لتسبيقات لقاء اقتناء تثبيتات يجعل ح/238 تسبيقات على التثبيتات مدينا مقابل جعل /512 او ح/53 الصندوق دائنا

238		ح/ تسبيقات على التثبيتات	××××	
	512	ح/ البنك		×××××
	53	ح/الصندوق		×××××

مثال 01: في 2012/07/04 باشرت مؤسسة في انجاز مستودع جديد لها تكلفته 257000دج ، يقوم به الغير وفي نهاية سنة بلغت تكلفة أشغال المخزن (حسب الفواتير المقدمة من طرف المقاول) 110000 دج.

في 09/15 /2013 استلمت المؤسسة الجزء الثاني والأخير من المستودع وأصبح جاهزا للاستعمال علما ان الجزء الأخير قامت به المؤسسة بوسائلها الخاصة.

		2012/12/31		
232		ح/ تثبيتات مادية قيد الانجاز	110000	
	404	ح/ ح/ مورد التثبيتات		110000

وفي دورة 2013 يتم تسجيل القيود التالية:

		2013/09/15		
232		ح/ تثبيتات مادية جاري انجازها	147000	
	732	ح/ انتاج مثبت للأصول المادية		147000
213		ح/مباني	257000	
	232	ح/ تثبيتات مادية جاري انجازها		257000

مثال 02: في 2014/06/15 بلغت نسبة انجاز برنامج جديد لأعداد كشف أجور العمال قيمة 19500 دج تقوم المؤسسة بنفسها بإنجازه، كما قدمت تسبيق بقيمة 150000 دج بشيك بنكي لاقتناء شاحنة جديدة بقيمة 350000 دج.

2014/12/11 استلمت المؤسسة البرنامج كاملا والذي قدر تكلفته 37500 دج، كما استلمت الشاحنة التي قدمت عنها تسبيق والتي بلغت 350000 دج

		2014/06/15		
	19500	ح/ تثبيتات م جاري انجازها		237
19500		ح/ انتاج م أصول معنوية	731	
		2014/06/15		
	150000	ح/ تسبيقات على التثبيتات		238
150000		ح/ البنك	512	

		2014/12/11		
	26500	ح/ تثبيتات م جاري انجازها		237
26500		ح/ انتاج م أصول معنوية	731	
	37500	ح/ برامج معلوماتية		204
37500		انتاج مثبت للأصول المادية	237	
		2014/12/11		
	350000	ح/ تثبيتات م جاري انجازها		218
200000		ح/ انتاج م أصول معنوية	404	
150000			238	

ح/26 مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات: خصص هذا الحساب للتثبيتات المالية وهي الاسهم والسندات والديون 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.

التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الاصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابات الفرعية التالية:

261-سندات الفروع: وهي السندات التي تملكها المؤسسة في فروع تابعة لها وتملك فيها سلطة القرار، وتدرج بتكلفة الشراء والتي تتمثل في سعر الشراء يضاف إليه مصاريف السمسرة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ويتم تسجيل القيد التالي:

		ح/ سندات فروع	××××	
261	512	ح/ البنك		×××××

262-سندات أخرى للمساهمة: وهي السندات التي تملكها المؤسسة في مؤسسات أخرى غير تابعة لها بهدف لمراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها. وكما في سندات الفروع وتدرج بتكلفة الشراء والتي تتمثل في سعر الشراء يضاف إليه مصاريف السمسرة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ويتم تسجيل القيد التالي:

262	ح/ سندات أخرى للمساهمة		××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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،ويتم تسجيل القيد التالي :

266	ح/ مديونيات مرتبطة بمساهمات المجموعة		××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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، ومحاسبيا يتم تسجيل القيد التالي :

267	ح/ مديونيات مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة		××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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 وتقيد محاسبيا كما يلي:

268	ح/ مديونيات مرتبطة بشركات المحاصة		××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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

26×		ح/مديونيات مرتبطة بمساهمات المجموعة	××××	
	269	ح/ دفعات في انتظار التسديد على سندات مساهمة غير محررة		×××××

مثال : اليك العمليات التالية التي قامت بها مؤسسة منال خلال دورة 2012:

- **06/15** – شراء 2000 سهم تمثل 53 % من رأسمال مؤسسة (ص) وبسعر 500 دج للسهم الواحد، تنتمي الى نفس مجموعة الشركة.
- **08/20** – شراء 400 سهم تمثل 20 % من رأسمال مؤسسة (ع) وبسعر 1000 دج للسهم الواحد، تنمي لمجموعة أخرى لا تربطها علاقة تساهمية
- **10/01** – اقتناء 200 سهم تخص مؤسسة (ل) وبسعر 10000 دج بشيك، وهي فرع لنفس مجموعة المؤسسة.

		06/15		
261		ح/ سندات فروع	100000	
	512	ح/ البنك		100000
		08/20		
262		ح/ سندات مساهمة اخرى	400000	
	512	ح/ البنك		400000
		10/01		
266		ح/ مديونيات مرتبطة بمساهمات المجموعة	200000	
	512	ح/ البنك		200000

ح/27 التثبيتات المالية الاخرى: وهي الأوراق المالية طويلة الاجل (الأسهم والسندات) وتضم الأنواع التالية وفق السحابات 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 ،حيث تقيم بتكلفة الشراء وتقيد محاسبيا كما يلي :

271		ح/سندات ثابتة أخرى غير سندات الداخلة في نشاط المحفظة	××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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

272		ح/سندات ممثلة لحقوق المديونيات	××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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، وتعالج محاسبيا وفق القيد التالي

273		ح/سندات ثابتة تابعة لنشاط الحافظة	××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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

***التنازل عن الأصل في إطار عقود الايجار التمويلي:** يتم تسجيل القيد التالي

274		ح/قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي	××××	
	21×	ح/ التثبيتات المادية		×××××

***تحصيل الأقساط :** والذي يتمثل في قيم قسط القرض والعائد ويسجل القيد التالي:

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

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

275		ح/ودائع وكفالات مدفوعة	××××	
	512	ح/ البنك		×××××

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

		.../.../...		
276		ح/مديونيات أخرى ثابتة	××××	
	467	ح/ حسابات أخرى دائنة		×××××

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 وتقيد محاسبيا على النحو التالي:

		.../.../...		
27		ح/تثبيتات مالية اخرى	××××	
	279	ح/ مديونيات أخرى ثابتة		×××××

<u>مثال</u> : اليك العمليات التي قامت بها احد المؤسسات الصناعية خلال دورة 2013 :

- **04/10** -شراء 200 سند بتكلفة 1500 سند لمدة 3 سنوات بمعدل فائدة 5% بشيك بنكي.
- **06/01**- اقتناء 50 شهادة استثمار بتكلفة اجمالية قدرها 25000 دج بشيك بنكي.
- **07/20**- قامت بتأجير احد معداتها النقل في اطار الايجار التمويلي لاحد المؤسسة الأخرى لمدة 04 سنوات تكلفة شرائها 350000 دج بمعدل فائدة 20.
- **08/13**- استلمت المؤسسة شيك مبلغ 37500 دج لقاء تأجير احد مستودعاتها لمؤسسة أخرى

		.../.../...		
273		ح/ سندات مثبتة لنشاط الحافظة	××××	
	512	ح/ البنك		×××××
		.../.../...		
272		ح/سندات ممثلة لحقوق المديونيات	××××	
	512	ح/ البنك		×××××
		../.../...		

274		ح/قروض ومديونيات على عقود الايجار التمويلي	××××	
	21×	ح/ التثبيتات المادية		×××××
275		.../.../...		
		ح/ودائع وكفالات مدفوعة	37500	
	512	ح/ البنك		37500

II –2-3- دراسة حسابات المخزون (الصنف 03):

وهي عناصر الموجودات المخزون من السلع المشتراة (بضاعة، مواد أولية، تموينات) كانت او منشأة عن استهلاكات وسيطية (منتجات) بغرض بيعها اما على حالها او بعد تحويلها، إضافة الى المخزونات المتأتية تفكيك التثبيتات وحساب جديد مقارنة مع المخطط الوطني السابق ويظهرها النظام المحاسبي المالي وفق الحسابات التالية.

حـ/30–البضاعة: يسجل في هذا الحساب السلع التي اشترها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها. حيث يجعل مدينا بتكلفة الشراء للبضاعة والمستلمة لإعادة بيعها مقابلا جعل حساب 380 مشتريات البضاعة دائنا.

30		.../../..		
		ح/ بضاعة	×××××	
	380	ح/ مشتريات البضاعة		×××××

حـ/31–مواد اولية: يسجل في هذا الحساب مجمل السلع المتمثلة في المواد الأولية والتوريدات المشتراة من أجل تحويلها واستعمالها في الإنتاج بشكل مباشر، أي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة. ويجعل مدينا بتكلفة الشراء للبضاعة والمستلمة لإعادة بيعها مقابلا جعل حساب 381 مشتريات المواد الاولية.

31		.../../..		
		ح/ مواد اولية	×××××	
	381	ح/ مشتريات مواد اولية		×××××

32–تموينات اخرى: يسجل في هذا الحساب المواد والعناصر التي تساهم في المعالجة وفي التصنيع أو في الاستغلال دون أن تدخل في تركيبة المنتجات المعالجة أو المصنوعة، حيث يمكن التمييز فيما بينها وفقا لحسابات ثانوية التالية:

ح/321–مواد قابلة للاستهلاك

ح/322 – اللوازم القابلة للاستهلاك

ح/326-غلافات تالفة.

حيث يجعل مدينا بتكلفة الشراء للبضاعة والمستلمة لإعادة بيعها مقابلا جعل حساب 382 مشتريات التموينات الاخرى دائنا.

32×		.../../.. ح/ تموينات اخرى	×××××	
	382	ح/ مشتريات تموينات اخرى		×××××

ح/33 -سلع قيد الإنجاز: وهي المنتجات والأشغال الجاري إنجازها أي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية السنة المالية. وهي نوعان:

حـ/351 المنتجات الجاري إنجازها: يسجل في هذا الحساب المنتجات الجاري إنجازها والتي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية السنة المالية، حيث يجعل الحساب مدينا مقابل جعل ح/723 تغير محزون الإنتاج دائنا.

351		.../../.. ح/ المنتجات الجاري انجازها	××××	
	723	ح/ تغير مخزون الانتاج		××××

حـ/355 الاشغال جاري إنجازها: يسجل في هذا الحساب الاشغال الجاري إنجازها والتي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية السنة المالية، حيث يجعل الحساب مدينا مقابل جعل ح/723 تغير محزون الإنتاج دائنا.

355		.../../.. ح/ الأشغال الجاري انجازها	××××	
	723	ح/ تغير مخزون الانتاج		××××

حـ/34 -خدمات قيد الإنجاز: وهي الدراسات والخدمات الجاري إنجازها أي لازالت تحت التشغيل والتحويل عند نهاية السنة المالية. وهي نوعان:

حـ/341 دراسات جاري إنجازها: يسجل في هذا الحساب خدمات الدراسات التي هي قيد الانشاء من طرف المؤسسة، حيث يجعل الحساب مدينا مقابل جعل ح/723 تغير محزون الإنتاج دائنا.

341		.../../.. ح/ دراسات جاري انجازها	××××	
	723	ح/ تغير مخزون الانتاج		××××

حـ/354- خدمات جاري إنجازها: يسجل في هذا الحساب الخدمات التي هي قيد الانشاء من طرف المؤسسة، حيث يجعل الحساب مدينا مقابل جعل ح/723 تغير محزون الإنتاج دائنا.

354		.../../.. ح/ خدمات جاري انجازها	××××	
	723	ح/ تغير مخزون الانتاج		××××

حـ /35 – مخزونات الانتاج: ويتمثل في قيمة المخزون من السلع المنتجة من قبل المؤسسة بغرض توريدها او بيعها وحسب طبيعتها خصصت لها الحسابات الفرعية التالية:

حـ /351 – منتجات نصف مصنعة: وهي المنتجات التي وصلت الى مرحلة معينة من عملية التحويل وتكون موجهة الى ان تدخل في مرحلة جديدة في عملية الإنتاج.

حـ /355 – منتجات تامة الصنع: وهي المنتجات الكاملة والجاهزة للبيع.

حـ /358 – بقايا ونفايات: زهي تلك البقايا المترتبة عن تحويل ومعالجة المادة الأولية، وقد تكون مهملات عن منتجات بها عيوب.

حيث تجعل الحسابات السابقة مدينة مقابل جعل ح/724 تغير محزون الإنتاج دائنا بتكلفة الإنتاج

35×		.../../.. ح/ مخزونات الانتاج	×××××	
	724	ح/ تغير مخزون الانتاج		×××××

حـ /36 – المخزونات المتأتية من التثبيتات: مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية. أو وضعها خارج الخدمة ولكنها لا تزال تحت مراقبة المؤسسة أي انها لم تغادر الكشوف المالية ويجعل هذا الحساب مديناً بجعل حساب التثبيت المعني دائناً.

36		.../../.. ح/ مخزون التثبيتات	×××××	
	21×	ح/ تثبيتات مادية		×××××

حـ /37 – مخزونات بالخارج: يعبر عن المخزونات من أي طبيعة كانت والتي تسيطر عليه المؤسسة و تراقبها، إلا أنها ليست في حوزتها عند نهاية السنة المالية. وهو حساب تسوية، حيث يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الشراء المواد والسلع مقابل جعل حساب 38× مشتريات المخزون دائنا.

37		.../../.. ح/ مخزونات بالخارج	×××××	
	38×	ح/ مشتريات المخزنة		×××××

حـ /38 – المشتريات المخزنة: قيمة المخزونات المشتراة من قبل المؤسسة تهدف استهلاكها في العملية الإنتاجية، سواءً عن طريق إعادة بيعها على حالتها، أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الإستغلال. ولتمييز بين أنواع المخزون المشتراة يتم تفريعه الى السحابات الفرعية التالية:

حـ /380 – مشتريات بضاعة

حـ /381 – مشتريات مواد اولية

حـ /382 – مشتريات تموينات أخرى

ومحاسبيا يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة شراء المواد مقابل جعل حساب مورد المخزون وال خدمات او النقديات دائنا.

حـ /39 – المؤونات: وهو خاص بتدني أو انخفاض قيمة المخزونات من أي طبيعة كانت في نهاية السنة المالية وهذا في حالة تكلفة المخزون اعلى من القيمة القابلة للتحقق له، ويتفرع الى الحسابات التالية:

حـ /390-خسائر القيمة في مخزون البضاعة.

حـ /391-خسائر القيمة في مخزون المواد الاولية.

حـ /392-خسائر القيمة في مخزون التموينات الاخرى.

حـ /393-خسائر القيمة في مخزون الخدمات الجاري انجازها.

حـ /394-خسائر القيمة في المنتجات الجاري انجازها.

حـ /395-خسائر القيمة في مخزون الانتاج.

حـ /397-خسائر القيمة في المخزون لدى الغير.

حيث يجعل هذا الحساب دائن مقابل جعل حساب 686 مخصصات مؤونات واهتلاكات الاصول الجارية مدينا، عند تكوين المؤونة او زيادتها وفق القيد التالي:

686		.../../.. ح/ مخصصات مؤونات واهتلاكات الأصول الجارية	×××××	
	39×	ح/ خسائر القيم في المخزون		×××××

وعند تخفيضها او الغائها ويجعل مدينا مقابل جعل حساب 785 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول الجارية وفق القيد التالي:

39×		.../../.. ح/ ح/ خسائر القيم في المخزون	×××××	
	785	ح/ استرجاعات خسائر القيمة		×××××

II –2-4- دراسة حسابات الغير (الصنف 04):

حسابات الغير هي مجموعة الحقوق التي اكتسبتها او الديون المؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير كحق لها على الزبائن جراء عملية البيع، دين لها اتجاه المورد جراء عملية الشراء،

ح/40 – الموردون والحسابات المرتبطة: هو حساب خاص بالديون وتسبيقات الأموال المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات او التثبيتات، حيث يتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/401- موردوا المخزونات والخدمات:

حـ/403- موردوا السندات الواجب دفعها: يسجل في هذا الحساب الأوراق التجارية قيد الدفع من طرف المؤسسة للغير عند تنفيذها لعملية شراء السلع او خدمات، حيث يجعل الحساب دائنا مقابل جعل حساب المورد مدينا، ويرصد مقابل حسابات الحزينة عن تسديد قيمتها.

عند انشاء الورقة التجارية:

		.../.../...			
401		ح/ مورد المحزونات والخدمات		××××	
	403	ح/ أوراق الدفع			××××

وعند تسديد قيمة الورقة:

		.../.../...			
403		ح/ أوراق الدفع		××××	
	5××	ح/ الخزينة			××××

حـ/404 موردوا التثبيتات: يسجل في هذا الحساب الديون المرتبطة بعملية اقتناءالتثبيتات، حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب التثبيت المعني مدينا:

		.../.../...			
2×× 44562		ح/ مورد المحزونات والخدمات		××××	
		ح/الرسم على القيمة المضافة			
	404	ح/ موردو التثبيت			××××

حـ/405-موردوا السندات المطلوب دفعها: يسجل في هذا الحساب الأوراق التجارية قيد الدفع من طرف المؤسسة للغير عند تنفيذها لعملية اقتناء تثبيتات، حيث يجعل الحساب دائنا مقابل جعل حساب المورد مدينا، ويرصد مقابل حسابات الحزينة عن تسديد قيمتها.

عند انشاء الورقة التجارية:

		.../.../...			
404		ح/ مورد التثبيتات		××××	
	403	ح/ أوراق الدفع			××××

وعند تسديد قيمة الورقة:

			.../.../...		
403		ح/ أوراق الدفع		××××	
	5××	ح/ الخزينة			××××

حـ/408- موردوا الفواتير التي لم تصل: يسجل في هذا الحساب الفواتير المستحقة في نهاية الدورة لكن لم تستلم بعد، وهذا عند اقتناء المؤسسة لسلع او خدمات ويتم تسجيل القيد التالي:

*المشتريات المخزنة:

			.../.../...		
38×		ح/ مورد المحزونات والخدمات		××××	
44586		ح/رسم مسترجع قيد التسوية			
	408	ح/ فواتير قيد الاستلام			××××

*المشتريات غير المخزنة:

			.../.../...		
607		ح/ مشتريات غير مخزنة		××××	
44586		ح/رسم مسترجع قيد التسوية			
	408	ح/ فواتير قيد الاستلام			××××

حـ/409-الموردون الدائنون: يسجل في هذا الحساب كل التسبيقات المدفوعة للمورد من الزبائن مع الطلبيات المقدمة، الاغلفة المتداولة المستلمة للزبائن المرفقة مع المشتريات حيث يجعل دائنا مقابل جعل حسابات الخزينة مدينا. في حالة التسبيقات المستلمة وفق القيد التالي:

			.../.../...		
409		ح/ تسبيقات للموردين		××××	
	5××	ح/ الخزينة			××××

وفي حالة الغلافات المسترجعة: يتم تسجيل القيد التالي:

			.../.../...		
409		ح/ غلافات برسم الامانة		××××	
	401	ح/ موردو المحزونات والخدمات			××××

ح/41 –الزبائن والحسابات المرتبطة: يقيد في هذا الحساب الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة. حيث يتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/411-الزبائن: يجعل الحساب مدينا بقيمة فواتير المواد المباعة او الخدمات المقدمة مقابل جعل الحسابات التالية دائنا:

- حساب فرعي لـح/ 70 المبيعات
- 445 الرسم على القيمة المضافة

ويجعل دانا مقابل جعل الحسابات التالية مدينا:

- حسابات الخزينة عند التسوية
- حسابات الأوراق التجارية –أوراق القبض
- عند ارجاع البضاعة من طرف الزبون

حـ/413- الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها: يجعل مدينا بقيمة الحقوق المستبدلة بالأوراق التجارية مقابل جعل ح/411 الزبائن دانا ويجعل دائنا مقابل جعل الحسابات التالية مدينا:

- ح/511 قم للتحصيل عند ارسال الورقة التجارية للتحصيل او الخصم
- حسابات الخزينة عند تحصيل الورقة التجارية مباشرة

حـ/416 الزبائن المشكوك فيهم: يجعل مدينا بقيمة الديون المشكوك فيهم مقابل جعل حساب الزبائن دائنا:

416		.../.../...		××××	
	411	ح/زبائن	ح/زبائن مشكوك فيهم		××××

حـ/417-الديون الدائنة عن اشغال او خدمات جاري إنجازها: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبيعات الاشغال والخدمات الجاري إنجازها في إطار عقود طويلة الاجل مع الزبائن والتي تسجل حسب نسبة تقدمها وتسجل وفق القيد التالي:

471		.../.../...		××××	
	704	منتجات واشغال قيد الإنجاز	ح/زبائن مشكوك فيهم		××××
	705	مبيعات الدراسات			××××
	706	خدمات أخرى مقدمة			

حـ/418-الزبائن المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد: يسجل في هذا الحساب وفي الجانب المدين الديون المستحقة في الدورة والتي وثائقها الثبوتية (الفاتورة) لم تجهز بعد، حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل حساب الزبائن دائنا وفق القيد التالي:

		.../.../...			
418		ح/ فواتير قيد التحرير		××××	
	411	ح/ زبائن			××××

حـ/419-الزبائن الدائنون: يسجل في هذا الحساب كل التسبيقات المستلمة من الزبائن مقابل الطلبيات المقدمة، الاغلفة المتداولة المسلمة للزبائن المرفقة مع المبيعات حيث يجعل دائنا مقابل جعل حسابات الخزينة مدينا. في حالة التسبيقات المستلمة وفق القيد التالي:

		.../.../...			
5××		ح/ الخزينة		××××	
	419	ح/ تسبيقات			××××

وفي حالة الغلافات المسترجعة: يتم تسجيل القيد التالي:

		.../.../...			
411		ح/ الزبائن		××××	
	419	ح/ غلافات مسترجعة			××××

ح/42 –المستخدمون والحسابات: يقيد في هذا الحساب وفي جانبه الدائن الرواتب الإجمالية الواجب دفعها للمستخدمين من خلال القيد في الجانب المدين لحسابات الأعباء المعنية وهو متعلق بمحاسبة الأجور. حيث يتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/421-المستخدمون-أجور مستحقة: يجعل دائنا بالقيمة الصافية لأجر العامل مقابل جعل ح/631 أعباء المستخدمين مدينا، ويجعل مدينا مقابل جعل حسابات الخزينة دائنا عند صرف الأجور للعمال،حيث عند اعداد كشف اجور يتم تسجيل القيد التالي :

		.../.../...			
631		ح/أعباء المستخدمين		××××	
632		ح/ العلاوات والاداءات المباشرة		××××	
	421	ح/ المستخدمون، الرواتب المستحقة			××××
	422	أموال الخدمات الاجتماعية			××××
	425	ح/ تسبيقات والدفعات للمستخدمين			××××
	427	ح/ المستخدمون،الاعتراضات			××××
	43×	ح/ الهيآت الاجتماعية والحسابات المرتبطة			××××
	442	ح/ ضرائب من أطراف أخرى			××××
	274	ح/اقراضات			××××

حـ/422-أموال الخدمات الاجتماعية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن المبالغ المستحقة للخدمات الاجتماعية من طرف الاجراء وفق القيد التالي:

		...../...../...		
631		ح/أعباء المستخدمين	××××	
	421	ح/ المستخدمون، الرواتب المستحقة		××××
	422	أموال الخدمات الاجتماعية		××××

حـ/423 مساهمة الاجراء في النتيجة : يسجل في هذا الحساب حصة النتيجة الموزعة على الاجراء

حـ/425-المستخدمون-التسبيقات والمدفوعات على الحساب: حيث يجعل مدينا بقيمة التسبيقات المدفعة للأجراء مقابل جعل حسابات الخزينة دائنا، ويجعل دائنا(يرصد) عند صرف الاجر الكامل للعامل.

		...../...../...		
425		ح/ المستخدمون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب	××××	
	5××	ح/ الخزينة		××××

حـ/426-المستخدمون-الودائع المستلمة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المعهودة للمؤسسة من طرف مستخدميها، حيث يجعل دائنا مقابل جعل حسابات الحزينة مدينا، وفق القيد التالي:

		...../...../...		
5××		ح/ الخزينة	××××	
	426	ح/ المستخدمون – الودائع المستلمة		××××

حـ/427-المستخدمون-الاعتراضات على الأجور: يسجل في هذا الحساب مبالغ الاقتطاعات المنفذة على أجور المستخدمين في إطار تنفيذ اعتراضات ويتم تسجيل القيد التالي:

		...../...../...		
631		ح/أعباء المستخدمين	××××	
	421	ح/ المستخدمون، الرواتب المستحقة		××××
	427	ح/اعتراضات على الاجور		××××

حـ/428-المستخدمون-الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:

ح/43 – الهيآت الاجتماعية والحسابات الملحقة: يقيد في هذا الحساب المبالغ المستحقة للكيان على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل

وتقاعد المستخدمين من جهة والمبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات الاجتماعية لصالح المستخدمين. وهو حساب مرتبط بمحاسبة الأجور حيث يتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/431-الضمان الاجتماعي: يسجل في هذا الحساب التسبيقات والمبالغ المستحقة لصناديق الضمان الاجتماعي، والذي يمكن تفريعه حسب صناديق الضمان الاجتماعي المنتسب اليها، حيث يجعل دائن مقابل جعل ح/635 الاشتراكات في الهيآت الاجتماعية مدين بقيمة الاشتراك المستحق

		...//...//		××××	
635	431	ح/الاشتراكات في الهيآت الاجتماعية			
		ح/الضمان الاجتماعي			××××

وعند تسديد الاشتراك يتم تسجيل القيد التالي:

		...//...//		××××	
431	5××	ح/ الضمان الاجتماعي			
		ح/ الحزينة			××××

حـ/432-الهيآت الاجتماعية الأخرى: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة للهيآت الاجتماعية غير مؤسسات الضمان الاجتماعي لصناديق الضمان الاجتماعي، والذي يمكن تفريعه حسب صناديق الضمان الاجتماعي المنتسب اليها، حيث يجعل دائن مقابل جعل ح/635 الاشتراكات في الهيآت الاجتماعية مدين بقيمة الاشتراك المستحق ويتم تسجيل القيد التالي :

		...//...//		××××	
635	432	ح/الاشتراكات في الهيآت الاجتماعية			
		ح/الهيآت الاجتماعية الاخرى			××××

وعند تسديد الاشتراك يتم تسجيل القيد التالي:

		...//...//		××××	
432	5××	ح/ الهيآت الاجتماعية الاخرى			
		ح/ الحزينة			××××

حـ/438 -الهيآت الاجتماعية -الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها: يسجل هذا الحساب وفي نهاية الدورة الأعباء والايرادات المرتبطة بالدورة المقفلة كالعطل المدفوعة الاجر

ح/44 – الدولة والجماعات العمومية والهيآت الدولية والحسابات الملحقة: يقيد في هذا الحساب العمليات التي تمت مع هيآت تعتبر كسلطة عمومية ماعدا عملية الشراء والبيع التي تسجل في حسابات حـ/40 موردون. يتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/441-الدولـة والجماعـات العموميـة – الاعانـات المطلـوب استلامها: حيث يجعل السحاب مدينا بقيمة الاعانة المرصودة من طرف الدولة للمؤسسة مقابل جعل حساب الاعانة دائنا (ح/131 او ح/133 او ح/74) دائنا ،ويجعل دانا عن استلام الاعانة

حـ/442-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف اخرى: يستخدم لتسجيل الضرائب المحلة من الغير الضريبة على الدخل الإجمالي.

حـ/443 – العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية.

حـ/444-الدولة-الضرائب على النتائج: يستخدم لتسجيل الضريبة على النتائج او الأرباح وهذا بجعل ح/695 مدينا مقابل جعل ح/444 الدولة الضرائب على النتائج دائنا.

حـ/445-الدولة-الرسوم على رقم الاعمال: يستخدم لتسجيل قيمة الرسم على القيمة المضافة

حـ/446-الهيآت الدولية

حـ/447-الضرائب الأخرى، الرسوم والتسديدات: ويسجل فيه الضرائب والرسوم الأخرى كالرسم على النشاط المهني حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب الضريبة المعني مدينا، ويجعل مدينا عند تسديد قيمة الضريبة المستحقة

حـ/448-الدولة-الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها: يستخدم الحساب لتسوية بعض العمليات الخاصة مثل الضرائب المستحقة على العطل المدفوعة الاجر.

<u>مثال</u>: اليك العمليات التالية التي قامت بها مؤسسة خلال دورة 2010 والمتعلقة بشهر افريل:

- دفعت نقدا المستحق على النشاط المهني للفصل السابق حيث بلغ رقم الاعمال 950000 دج
- سددت نقدا قيمة الرسم على القيمة المضافة والخاص بشهر مارس قيمته 213750 دج.
- سددت بشيك بنكي الضريبة على أرباح الشركات المستحقة لدورة 2009 والمقدرة 375000 دج.

447		.../../..	×××××	
	53	ح/ مخزون التثبيتات		×××××
		ح/ تثبيتات مادية		
445		.../../..	213750	
	53	ح/ مخزون التثبيتات		213750
		ح/ تثبيتات مادية		
44		.../../..	375000	
	512	ح/ مخزون التثبيتات		375000
		ح/ تثبيتات مادية		

ح/45 – المجمع والشركاء : يقيد في هذا الحساب الأموال التي يقدمها المجمع الى الفروع بطريقة مباشرة او غير مباشرة وكذا الأموال التي يضعها الشركاء بصفة مؤقتة. ويستثنى من هذا الحساب العمليات المنجزة كموردين او زبائن ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

451-عمليات المجمع: ويسجل فيه تدفقات الأموال بين المؤسسة الام وفروعها منها واليها حيث يجعل مدينا بالمبالغ المقدمة أي الفروع ودائنا بالمبالغ المستلمة من الفروع.

455-الشركاء-الحسابات الجارية: يسجل في هذا الحساب العمليات المؤقتة التي تتم بين الشركة والشركاء سواء اكانت مدفوعات او مسحوبات حيث يجعل مدينا في حالة سحب الشركاء ودائنا في حالة دفع الشركاء لسالح المؤسسة.

456-الشركاء-العمليات على رأس المال: يجعل مدينا بمبلغ الحصص المقدمة من طرف الشركاء مقابل جعل حساب راس مال ح/101 دائنا ويجعل دائنا عند وفاء الشركاء بالحصص المتعهد بها.

457-الشركاء-الأرباح الواجب دفعها: يسجل في هذا الحساب في جانبه الدائن قسائم الأرباح التي تقرر توزيعها على الشركاء مقابل جعل حساب نتيجة الدورة مدين، وعند تسديد قيمة القسيمة يجعل مدينا مقابل جعل أحد حسابات النقدية دائنا.

458-الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع: يسجل في هذا الحساب العمليات التي تتم بصفة مشتركة.

مثال: خلال السنة المالية 2012 قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

- سحب أحد الشركاء المؤسسة مبلغ 255400 دج بشيك بنكي من المؤسسة.
- قرر الشركاء رفع رأسمال الشركة بقيمة 1200000 دج.
- دفع أحد الشركاء الى المؤسسة مبلغ 210000 دج بشيك بنكي.

455		.../../...	255400	
	512	ح/ مخزون التثبيتات		255400
		ح/ تثبيتات مادية		
456		.../../..	1200000	
	101	ح/ مخزون التثبيتات		1200000
		ح/ تثبيتات مادية		
512		.../../..	210000	
	4555	ح/ مخزون التثبيتات		210000
		ح/ تثبيتات مادية		

ح/46 – مختلف الدائنين ومختلف المدينين: هذا الحساب خاص بعملية التنازل عن الأصول المالية ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/462 – حقوق التنازل عن القيم الثابتة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة للمؤسسة وغير المستلمة بعد من المتنازلين لهم هن التثبيتات المادية، او المعنوية او المالية. وحسب نتيجة التنازل يتم تسجيل القيد التالي

*عندما تعطي نتيجة التنازل نتيجة ربح:

28× 29×		ح/ اهتلاك التثبيتات غير التثبيتات المالية ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير التثبيتات المالية	×××× ××××	
	2××	ح/ التثبيتات غير التثبيتات المالية		×××× ××××
	752	ح/فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		

* تعطي نتيجة التنازل نتيجة خسارة

28× 29× 652		ح/ اهتلاك التثبيتات غير التثبيتات المالية ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير التثبيتات المالية ح/نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	×××× ×××× ××××	
	2××	ح/ التثبيتات غير التثبيتات المالية		×××× ××××

ح/464 – ديون الحصول على سندات التوظيف: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة على المؤسسة في إطار اقتنائها لقيم منقولة لتوظيف او المشتقات المالية، حيث يجعل دائنا مقابل جعل حسابات القيم منقولة التوظيف او المشتقات المالية مدينا ويتم تسجيل القيد التالي:

		.../.../...		
50× 52		ح/ قيم منقولة للتوظيف ح/المشتقات المالية	××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف		××××

وعند تسديد قيمة القيم منقولة التوظيف او المشتقات المالية يرصد مع حسابات الخزينة وفق القيد التالي:

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

ح/468 – أعباء للدفع –إيرادات للتحصيل: يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة للتسوية بعض الأعباء واجبة الدفع كالغرامات والعقوبات، المنح والهدايا والايرادات قيد التحصيل كالعلاوات قيد الاستلام الناتجة خسائر الحوادث ورسوم الحضور قيد من الفروع لأعضاء مجلس الإدارة ويتم التسجيل المحاسبي التالي:

بالنسبة للأعباء للدفع:

		.../.../...			
6××	468	ح/الاعباء		××××	
		ح/أعباء للدفع			××××

بالنسبة للايرادات:

		.../.../...			
486	××7	ح/إيرادات للتحصيل		××××	
		ح/ الايرادات			××××

ح/47 – الحسابات الانتقالية او الانتظاري: يقيد في هذا الحساب العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة او التي تتطلب معلومات إضافية. وهذا بجعله مدين او دائن حسب طبيعة العملية مقابل حساب النقدية، على ان يرصد مقابل الحساب المعني قبل اعداد القوائم المالية.

<u>مثال</u>: خلال السنة المالية 2010 قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

1. استلمت المؤسسة شيك بقيمة 47500 دج الا ان مصدر لم يعرف بعد.
2. سدد مبلغ 15500 دج بشيك بنكي الا ان الأعباء غير محددة.
3. تبين ان العملية الاولى متعلقة بخدمات قدمتها للغير.

		../../...			
512		ح/ البنك	47500		
	47	ح/ نواتج رهن التعيين		47500	
		../../...			
47		ح/ أعباء رهن التعيين	15500		
	512	ح/ البنك		15500	
		../../...			
47		ح/ نواتج رهن التعيين	47500		
	706	ح/ خدمات مؤداة		47500	

ح/48 – الأعباء او المنتجات المعاينة سلفا والمؤونات: يقيد في هذا التكاليف والإيرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة، إضافة الى الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثنى عشرة شهرا. ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

حـ/481 – مؤونات خصوم جارية: حيث يجعل الحساب دائنا مقابل جعل حساب ح/68 مخصصات الإهتلاكات والمؤونات مدينا بقيمة المبالغ غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثنى عشرة شهرا وفق القيد التالي:

		.../.../...		
685		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية	××××	
	481	ح/ مؤونات الخصوم الجارية		××××

حـ/486 – أعباء معاينة سلفا: هو حساب تسوية للتكاليف التي تفوق مدتها الدورة المحاسبية الواحدة حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب العبء المعني دائنا وفق القيد التالي:

		.../.../...		
486		ح/ أعباء معاينة سلفا	××××	
	5××	ح/ الخزينة		××××

حـ/487 – نواتج معاينة سلفا: هو حساب تسوية للإيرادات التي تفوق مدتها الدورة المحاسبية الواحدة حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب الايراد المعني مدينا وفق القيد التالي:

		.../.../...		
7××		ح/ الايرادات	××××	
	487	ح/ إيرادات مقيدة سلفا		××××

ح/49 – الأعباء او المنتجات المعاينة سلفا والمؤونات: يقيد في هذا الحساب قيمة خسارة عن قيمة كل دين يحتمل أن يحصل بصورة كلية، حيث يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة الخسارة المحتملة مقابل جعل ح/685 المخصصات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية، ويتفرع هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/491 – خسائر القيمة عن حساب الزبائن.

حـ/495 – خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء.

حـ/496 – خسائر القيمة عن حساب المدينين المختلفين.

حـ/498 – خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير.

II –2-5- دراسة الحسابات المالية (الصنف 05):

تتضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى وتشمل على الحسابات الرئيسية التالية:

ح/50 – القيم المنقولة للتوظيف: يقيد في هذا الحساب 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، حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 464 الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف في حالة الدفع لأجل او ح/الخزينة في حالة الدفع الفوري، ويتم تسجيل القيد التالي:

			.../.../...		
501		ح/ الحصص في الأسهم المرتبطة		××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف			××××
	5××	ح/ الخزينة			

حـ/502-الأسهم الخاصة: يسجل هذا الحساب السندات التي تحوزها المؤسسة مؤقتا والتي هي أصدرتها وهذا ضمن إطار شروط محددة من طرف القانون، حيث يجعل مدينا بتكلفة إقتنائها مقابل جعل حسابات الخزينة دائنا ويتم تسجيل القيد التالي:

			.../.../...		
502		ح/ الأسهم الخاصة		××××	
	5××	ح/ الخزينة			××××

حـ/503-الأسهم والسندات الأخرى المخولة حقا في الملكية: يسجل هذا الحساب السندات التي تحوزها المؤسسة مؤقتا والتي تخول لها حقا في الملكية، حيث يجعل مدينا بتكلفة إقتنائها مقابل جعل حساب 464 الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف في حالة الدفع لأجل او ح/الخزينة في حالة الدفع الفوري، ويتم تسجيل القيد التالي:

			.../.../...		
503		ح/الأسهم والسندات الأخرى المخولة حقا في الملكية		××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف			××××
	5××	ح/ الخزينة			

حـ/506-السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الاجل: يسجل في هذا الحساب السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الاجل التي تقتنيها المؤسسة، حيث يجعل مدينا بتكلفة إقتنائها مقابل جعل حساب 464 الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف في حالة الدفع لأجل او ح/الخزينة في حالة الدفع الفوري، ويتم تسجيل القيد التالي:

		...../...../.....			
506		ح/ السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق القصيرة الاجل		××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف			××××
	5××	ح/ الخزينة			

حـ/508-قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة: يسجل في هذا الحساب قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة والتي لم تذكر سابقا حيث يجعل مدينا بتكلفة إقتنائها مقابل جعل حساب 464 الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف في حالة الدفع لأجل او ح/الخزينة في حالة الدفع الفوري، ويتم تسجيل القيد التالي:

		...../...../.....			
508		ح/ قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة		××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف			××××
	5××	ح/ الخزينة			

حـ/509-التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة: يسجل في هذا الحساب المدفوعات المتبقية على القيم المنقولة للتوظيف غير المحررة، حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب القيم المنقولة للتوظيف المعني مدينا ويسجل القيد التالي:

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

<u>مثال:</u> 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.

		...../...../.....			
250		ح/قيم منقولة للتوظيف		900000	
	512	ح/ البنك			900000

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

ح/51 – البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها: يقيد في هذا الحساب مختلف الأموال السائلة الموجودة بالحسابات الجارية والمصرفية للمؤسسة ويتفرع الى الحسابات التالية:

511-قيم قيد التحصيل: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين كل القيم قيد التحصيل كالشيكات على مستوى البنوك والمؤسسات المالية، الدفع بواسطة البطاقات الالكترونية وكذا الأوراق التجارية المرسلة للتحصيل أو الخصم، وعند التخصيل يجعل دائنا مقابل جعل حسابات الجارية البنكية مدينا

512-البنوك حسابات جارية: يسجل في هذا الحساب ودائع المؤسسة تحت الطلب ولأجل في البنوك الوطنية والأجنبية، حيث يكون مدينا في عمليات التحصيل ودائنا عند كل عملية تسديد.

515-الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية: يسجل في هذا الحساب الحسابات المفتوحة على مستوى المؤسسات العمومية غير تلك التي لها طابع مؤسسة ائتمان (صندوق الخزينة، أعوان الخزينة)

517-الهيآت المالية الأخرى: يسجل في هذا الحساب ودائع المؤسسة المتاحة تحت الطلب على مستوى المؤسسات لا تحمل صفة البنوك وكذا امام مراكز البريد

518-الفوائد المنتظرة: يسجل في هذا الحساب الفوائد المستحقة والخدمات البنكية والتي لم يحن استحقاقها بعد والمتعلقة بالحسابات البنكية في نهاية الدورة ، حيث يجعل هذا الحساب دائنا مقابل جعل حساب ح/627 الخدمات البنكية ومثيلاتها او ح/66 أعباء مالية مدينا وفق القيد التالي:

		.../12/31		
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	××××	
66×		ح/أعباء مالية		
	518	ح/ فوائد مستحقة		××××

519-تسبيقات بنكية: يسجل في هذا الحساب التسبيقات على الأوراق التجارية قيد التحصيل التي لم يحن استحقاقها بعد وتسجل وفق القيد التالي:

		.../12/31		
512		ح/ البنك	××××	
661		ح/أعباء الفوائد		
627		ح/خدمات بنكية (مصاريف البنك)		
	519	ح/ فوائد مستحقة		××××

ح/52 – الأدوات المالية المشتقة: يقيد الأدوات المالية المتفرعة أدوات مالية مثل الخيارات والعقود ذات أجل (بالتراضي أو الموحدة) والاعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعملة الصعبة التي يحدث حقوقا التزامات يترتب عنها تحويل بين أطراف الأداة خطرا واحدا أو عدة مخاطر مرتبطة بأداة مالية ابتدائية (تجارية) خفية، حيث يجعل مدينا بتكلفة إقتنائها مقابل جعل حساب 464 الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف في حالة الدفع لأجل او ح/الخزينة في حالة الدفع الفوري، ويتم تسجيل القيد التالي:

			.../.../...		
52		ح/ الأدوات المالية المشتقة		××××	
	464	ح/الديون على اقتناء قيم منقولة للتوظيف			××××
	5××	ح/ الخزينة			

ح/53 – الصندوق: يسجل في هذا الحساب المتاحات النقدية نقدا او معادل النقد والتي تحوزها المؤسسة، حيث يكون مدينا في عمليات التحصيل ودائنا عند كل عملية تسديد. ورصيده دائنا مدين

ح/54 – وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية: ان حساب 54 هو حساب أصول يسجل فيه التسبيقات والاعتمادات المالية ويتفرع الى:

ح/541 – وكالات التسبيقات المالية: يسجل فيه التسجيلات المتعلقة بالأموال المسيرة من طرف وكيل الصرف او المحاسب، حيث التسبيقات المالية عبارة عن صناديق صغيرة القيمة تدار من طرف اشخاص يعرفون بـ وكيل الصرف وهذا لمواجهة الأعباء الطارئة التي لا تحتاج الى وقت. ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند انشاء التسبيق يسجل القيد التالي:

			.../.../...		
541		ح/ وكالات التسبيقات المالية		××××	
	5××	ح/الخزينة			××××

عند تسديد الأعباء

			.../.../...		
6×× 4××		ح/ الأعباء ح/الغير		××××	
	5××	ح/ وكالات التسبيقات المالية			××××

ح/542 – الاعتمادات البنكية: يسجل فيه التسجيلات المتعلقة بالاعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير او باسم أحد أعوان المؤسسة، والاعتماد البنكي هو خطاب تعهد صادر من البنك فاتح الاعتماد بناء على طلب أحد عملائه يتعهد فيه البنك يدفع مبلغ او تفويض بنك أخر بالدفع أو قبول سحوبات لصالح المستفيد.

ويتم التسجيل المحاسبي كما يلي:

عند انشاء التسبيق يسجل القيد التالي:

542			.../.../...		
	5××	ح/ الاعتمادات البنكية		××××	
		ح/الخزينة			××××

عند تسديد الأعباء

6×× 4××			.../.../...		
		ح/ الأعباء		××××	
		ح/الغير			
	5××	ح/ وكالات التسبيقات المالية			××××

ح/58 – التحويلات الداخلية: ان ح/58 التحويلات الداخلية هو حساب انتقالي يستخدم بين حسابات الخزينة وهذا لتفادي حطر الاستخدام المزدوج لعمليات تحويل الأموال. ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

ح/581-تحويلات الأموال: يسجل فيه تحويلات أموال أحد حسابات خزينة الى حساب خزينة آخر، حيث يجب ترصيده في نهاية الدورة.

ح/588-تحويلات أخرى داخلية: يسجل فيه تحويلات أموال أحد حسابات خزينة الى حساب خزينة آخر، والتي لم تسجل في ح/581 والذي يجب ترصيده في نهاية الدورة.

ح/59 – خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية: يسجل في هذا الحساب خسائر قيم الاصول المالية الجارية وغير المقيمة بالقيمة العادلة في نهاية الدورة، حيث تثبت خسارة القيمة لما تكون القيمة المحاسبية أكبر من قيمة استردادها. ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

ح/591 – خسائر القيمة عن القيم في البنوك وفي المؤسسات المالية: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن خسائر القيمة المتعلقة بالحقوق على مستوى البنوك والمؤسسات المالية كالشيكات للتحصيل والحسابات البنكية ،مقابل جعل ح/686 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية، ويسجل القيد التالي:

686			.../.../...		
		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية		××××	
	591	ح/ خسائر القيمة عن قيم السلفات المصرفية والاعتمادات البنكية			××××

ح/594 – خسائر القيمة عن القيم في السلفات المالية والاعتمادات البنكية: يسجل في هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالسلفات المالية والاعتمادات البنكية، حيث يجعل دائنا مقابل جعل ح/686 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية، ويسجل القيد التالي:

		.../.../...			
686		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية		××××	
	594	ح/ خسائر القيمة عن قيم السلفات المصرفية والاعتمادات البنكية			××××

II –2-6- دراسة حسابات الأعباء (الصنف 06):

يتضمن الصنف السادس كافة المصاريف او الأعباء التي تتحملها المؤسسة للقيام بأعمالها خلال الدورة المالية للتحقيق الإيرادات.

ح/60 – المشتريات المستهلكة: هو حساب خاص بالاستهلاكات من البضاعة، المواد الأولية والعناصر الأخرى من الاستهلاكات المخزنة، وهو يتغير كلما كان هناك تدفق حقيقي من المؤسسة. ويختلف سير هذا الحساب حسب طريقة الجرد المتبعة في المؤسسة ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

600–مشتريات البضائع المباعة: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين قيمة خروج مخزون البضاعة في تاريخ التنازل عنها مقابل جعل ح/30 بضاعة دائنا وفق القيد التالي:

		.../.../...			
600		ح/ بضاعة مستهلكة		××××	
	30	ح/بضاعة			××××

601–المواد الأولية المستهلكة: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين قيمة خروج المواد الأولية الى الورشات لا نتاج المنتجات التامة او الوسيطية عنها مقابل جعل ح/31 مواد اولية دائنا وفق القيد التالي:

		.../.../...			
601		ح/ مواد أولية مستهلكة		××××	
	31	ح/بضاعة			××××

602–التموينات الأخرى: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين قيمة خروج المواد واللوازم المستهلكة و الغلافات التالفة الى الورشات لا نتاج المنتجات التامة او الوسيطية عنها مقابل جعل ح/32 تموينات أخرى دائنا وفق القيد التالي:

		.../.../...			
602		ح/ مواد أولية مستهلكة		××××	
	32	ح/تموينات اخرى			××××

604-مشتريات الدراسات والخدمات: يسجل في هذا الحساب مشتريات المؤسسة من الدراسات والخدمات ذات صبغة المناولة والتي تدخل مباشرة عملية الإنتاج في المؤسسة ،حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 401 موردوا المخزونات والخدمات او حسابات الحزينة دائنا.

		...../...../.....		
604 44566		ح/ مشتريات الدراسات والخدمات ح/الرسم على القيمة المضافة	×××× 	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

605-مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال : يسجل في هذا الحساب مشتريات المؤسسة من الدراسات والخدمات ذات صبغة المناولة والتي تدخل مباشرة عملية الإنتاج في المؤسسة ،حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 401 موردوا المخزونات والخدمات او حسابات الحزينة دائنا.

		...../...../.....		
605 44566		ح/ مشتريات المعدات والتجهيزات والاشغال ح/الرسم على القيمة المضافة	×××× 	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

607-المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات : يسجل في هذا الحساب المشتريات غير قابلة للتحزين او غير المخزنة من طرف المؤسسة، حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 401 موردوا المخزونات والخدمات او حسابات الحزينة دائنا.

		...../...../.....		
607 44566		ح/ مشتريات غير مخزنة من التوريدات والمواد ح/الرسم على القيمة المضافة	×××× 	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

608-مصاريف الشراء التابعة: يسجل في هذا الحساب الأعباء المرفقة لعملية شراء المخزونات القابلة وغير القابلة للتخزين كمصاريف تأمين المنتجات المخزنة، مصاري متعلقة بالميناء الجمركة والعبور ...الخ، حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 401 موردوا المخزونات والخدمات او حسابات الحزينة دائنا.

		...../...../.....		
608 44566		ح/ مصاريف الشراء التابعة ح/الرسم على القيمة المضافة	×××× 	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

609-التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن مشتريات: يسجل في هذا وفي جانبه الدائن التخفيضات التجارية المكتسبة على عمليات شراء المخزونات المبيعات عند ورودها في فاتورة مستقلة، مقابل جعل حساب موردوا المخزونات والخدمات مدينا.

		.../.../...		
401		ح/موردوا المخزونات والخدمات	××××	
	608	ح/ مصاريف الشراء التابعة		××××
	44566	ح/الرسم على القيمة المضافة		××××

ح/61 – الخدمات الخارجية: يسجل في هذا الحساب التكاليف الخارجية التي تتحملها المؤسسة ما عدا التكاليف التي تتعلق بعملية الشراء التي تدرج ضمن تكاليف الشراء كأعباء الايجار،التامين ،الدراسات والأبحاث ...الخ، ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

611-التقاول العام: يسجل في هذا الحساب الأعباء المدفوعة او التي ستدفع للغير الذين ينفذون لحساب المؤسسة عمليات لا تدرج ضمن تكلفة انتاج المنتجات او تأدية الخدمات حيث يجعل مدينا مقابل جعل حساب 401 موردوا المخزونات والخدمات او حسابات الخزينة دائنا.

		.../.../...		
611		ح/ التقاول العام	××××	
44566		ح/الرسم على القيمة المضافة		
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

613-الايجارت: يسجل في هذا الحساب المبالغ خارج الأعباء الايجارية المدفوعة او التي ستدفع للغير وهذا في إطار عملية ايجار عادية لأصول مملوكة للغير، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موروا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...		
613		ح/ الايجار	××××	
44566		ح/الرسم على القيمة المضافة		
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

614-الأعباء الايجارية واعباء الملكية المشتركة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة او التي ستدفع للغير في إطار أعباء إيجاريه واعباء ملكية مشتركة المتعلقة بعملية ايجار عادية لأصول مملوكة للغير، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موروا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...		
614		ح/ الأعباء الايجارية واعباء الملكية المشتركة	××××	
44566		ح/الرسم على القيمة المضافة		
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

615-الصيانة والتصليحات: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة او التي ستدفع للغير على عمليات التصليح والصيانة الجارية على أصولها المملوكة لها او المراقبة من طرفها، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موروا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...			
615 44566		ح/ الصيانة والتصليحات ح/الرسم على القيمة المضافة		×××× ××××	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات			××××

616-أقساط التأمينات: يسجل في هذا الحساب قيمة أقساط التامين المدفوعة او قيد الدفع باستثناء التامين البحري الذي يدرج ضمن أعباء الشراء، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موروا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...			
616 44566		ح/ أقساط التأمينات ح/الرسم على القيمة المضافة		×××× ××××	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات			××××

617-الدراسات والأبحاث: يسجل في هذا الحساب الاشغال والتوريدات والخدمات المنجزة لصالح المؤسسة من طرف مؤسسة متخصصة في إطار اتفاقيات خاصة، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موروا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...			
617 44566		ح/ الدراسات والابحاث ح/الرسم على القيمة المضافة		×××× ××××	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات			××××

618-التوثيق والمستجدات: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة او قيد التسديد للغير المتحملة خلال الدورة والمتعلقة بـ أعباء التوثيق والمستجدات الخاصة بالمؤسسة كإقتناء كتب، افلام وثائقية، الاشتراك في المجالات وأعباء تحيين قاعدة البيانات، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موردوا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...			
618 44566		ح/ التوثيق والمستجدات ح/الرسم على القيمة المضافة		×××× ××××	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات			××××

619-التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن التخفيضات التجارية المكتسبة على الخدمات الخارجية عند ورودها في فاتورة مستقلة، مقابل جعل حساب موردوا المخزونات والخدمات مدينا.

401		.../.../...		
	619	ح/موردوا المخزونات والخدمات	××××	
	44566	ح/ مصاريف متحصل عليها على الخدمات الخارجية		××××
		ح/الرسم على القيمة المضافة		××××

مثال: في 2013/04/15 استلمت مؤسسة فاتورة صيانة لاحد الاتها الصناعية بقيمة 47500 دج، كما قامت بتامين أحد شاحناتها بقيمة 23750 دج لمدة 6 أشهر سددتها بشيك بنكي.

615		2013../.04../15		
	401	ح/مصاريف الصيانة والتصليحات والرعاية	47500	
		ح/ البنك		47500
616		2013../.04../15		
	512	ح/أقساط التأمينات	23750	
		ح/ البنك		23750

ح/62 – الخدمات الخارجية الاخرى: يسجل في هذا الحساب التكاليف الخارجية الاخرى التي تتحملها المؤسسة ما عدا التكاليف التي تتعلق بعملية الشراء التي تدرج ضمن تكاليف الشراء كمصاريف الاشهار، مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية، مصاريف النقل ...الخ. ويتفرع الى الحسابات الفرعية التالية:

621-العاملون الخارجيون عن المؤسسة: يسجل في هذا الحساب كل أنواع الأعباء التي تتعلق بالمستخدمين المنتدبين لدى المؤسسة او المقترضين من طرف المؤسسة من مؤسسة أخرى او من المجمع، حيث يجعل مدينا مقابل جعل ح/401 موردو المخزونات والخدمات او ح/45 المجمع والشركاء دائنا.

621		.../.../...		
	401 او 45×	ح/ العاملون الخارجون عن المؤسسة	××××	
		ح/موردوا المخزونات والخدمات	××××	
		المجمع والشركاء		××××

622-أجور الوسطاء والاتعاب: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة او قيد التسديد كأجور للغير في إطار خدمات الاستشارة المقدمة في ميادين الجباية، المحاسبة، القانون، التسيير، التدقيق وغيرها، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موردوا المخزونات والخدمات دائنا.

622		.../.../...		
44566	401	ح/ أجور الوسطاء والاتعاب	××××	
		ح/الرسم على القيمة المضافة	××××	
		ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

623-الاشهار والنشر والعلاقات العامة: يسجل في هذا الحساب الأعباء التي تتحملها المؤسسة في التعريف بالمؤسسة بنشاطها، الاشهار لمنتوج جديد، إعلانات التوظيف الخاصة بالمؤسسة في مختلف الوسائط وغيرها،

624-نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين، حيث يجعل هذا الحساب مدين مع جعل حساب موردوا المخزونات والخدمات دائنا.

		.../.../...		
623		ح/ الاشهار والنشر والعلاقات العامة	××××	
44566		ح/الرسم على القيمة المضافة	××××	
	401	ح/موردوا المخزونات والخدمات		××××

625-التنقلات المهمات والاستقبالات: يسجل هذا الحساب وفي جانبه المدين النفقات التي سببها تنقلات عمال المؤسسة او استقبال أعوان خارجيين عن المؤسسة، مقابل جعل ح/401 حساب مورد الخدمات او حسابات الخزينة وسجيل القيد التالي:

625		ح/ التنقلات المهمات والاستقبالات	××××	
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		×××××
	أو ××5	الخزينة		

626-مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدوفة او المستحقة للغير في إطار استخدام الاتصالات السلكية واللاسلكية كالطوابع البريدية، الاشتراكات في خطوط الهاتف ،التلكس، الفاكس...الخ، حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل ح/401 مقابل جعل ح/401 حساب مورد الخدمات او حسابات الخزينة وسجيل القيد التالي:

626		ح/ التنقلات المهمات والاستقبلات	××××	
444566		ح/ الرسم على القيمة المضافة		
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		×××××
	أو ××5	الخزينة		

627-الخدمات المصرفية ومشابهها: يسجل في هذا الحساب مبالغ مختلف المصاريف المستحقة للبنوك والمؤسسات الأخرى والمرتبطة بعملياتها المالية وعمليات تحصيل ديونها كالعمولات و أعباء تسيير الحسابات ...الخ.

حيث يجعل مدينا مقابل حسابات الخزينة وسجيل القيد التالي:

627 44566	5××	ح/ الخدمات المصرفية وما شبهها ح/ الرسم على القيمة المضافة الخزينة	××××	×××××

628-الاشتراكات والمستجدات: يسجل في هذا الحساب مبالغ الاشتراكات والاعباء الخارجية والتي لم تدرج ضمن ح/61 او ح/62، حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل ح/401 حساب مورد الخدمات او حسابات الخزينة وسجيل القيد التالي:

628 44566	401 أو 5××	ح/ الاشتراكات والمستجدات ح/ الرسم على القيمة المضافة ح/ موردو المخزونات والخدمات الخزينة	××××	×××××

629-التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية : يسجل في هذا الحساب التخفيضات التجارية المكتسبة اعلى الخدمات الخارجية الأخرى وهذا في حالة ورودها في الفاتورة ، حيث يجعل دائنا مقابل جعل ح/401 حساب مورد المحزون و الخدمات مدينا وسجيل القيد التالي :

401	629	ح/ مورد المحزونات والخدمات ح/التخفيضات التنزيلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية	××××	×××××

<u>مثال:</u> في 2014/02/09 استلمت مؤسسة فاتورة هاتف لمدة ثلاثة اشهر بقيمة 8950 دج، كما دفعت بشيك بنكي بقيمة 135000 دج كأعباء اشهار لاحد.

		2014../.02../09		
626	401	ح/مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	8950	
		ح/ مورو المخزونات والخدمات		8950
		2014../.02../09		
623	512	ح/مصاريف الاشهار والنشر والعلاقات العامة	23750	
		ح/ البنك		23750

ح/63 – أعباء المستخدمين: يسجل في هذا الحساب أعباء دورة الاستغلال المهمة والتي تتحملها المؤسسة لدفع أجور عمالها، وهذا في إطار عقد العمل التي تربطها بعمالها والذي يلزمها بدفع أجور عمالها. ويتفرع الى الحسابات التالية:

631-أجور المستخدمين : يسجل في هذا الحساب المبلغ الخام المدفوع او الذي سيدفع لمستخدمي المؤسسة، ويتضمن هذا الحساب الاجر الأساسي للعامل يضاف اليه الساعات الإضافية والعلاوات والعطل مدفوعة الاجر.

بالنسبة لـ ح/**631**-أجور المستخدمين، وح/**635**-الاشتراكات المدفوعة للهيآت الاجتماعية. يجعل مدين مقابل جعل الحسابات التالية دائنا:

-421 المستخدمون، الرواتب المستحقة

-425 التسبيقات والدفعات المدفوعة للمستخدمين

-427 الاعتراضات التي يتم تبليغها الى المؤسسة في حق افراد من مستخدميها.

-432 الأعباء الاجتماعية التي تقع على عاتق المستخدمين

-442 الضرائب المستحقة والمقتطعة من الأجور

		.../.../...		××××	
631		ح/أعباء المستخدمين			
635		ح/أعباء اجتماعية			
	421	ح/ المستخدمون،الرواتب المستحقة			××××
	425	ح/ تسبيقات والدفعات للمستخدمين			
	427	ح/ المستخدمون،الاعتراضات			
	431	ح/ الضمان الاجتماعي			
	442	ح/ ضرائب من أطراف اخرى			

-**اعداد كشف أجور العمال:** لأعداد كشف أجور العمال او العامل نتبع الخطوات التالية:

***اجرة المنصب** = الاجر القاعدي + الساعات الإضافية + العلاوات (بإستثناء علاوة النقل والسلة) +منحة المردودية.

***الأجرة الخام = اجرة المنصب** + علاوة النقل والسلة

***الأجرة الصافية** = الأجرة الخام – الاقتطاعات الاجبارية (الاشتراك في الضمان الاجتماعي + الضريبة على الدخل الإجمالي) – الاقتطاعات الاختيارية (التسبيقات على الأجور+ الاعتراضات على الاجور

ملاحظة:

- الاقتطاعات الاشتراك في الضمان الاجتماعي نسبتها الاجمالية 34 تحسب من اجرة المنصب.
- الضريبة الدخل الإجمالي هو اقتطاع يحدد القانون.

مثال: إليك المعطيات التالية والمتعلقة بأجر أحد عمال المؤسسة الفلاح:

الأجر القاعدي 20500 دج، علاوة الخبرة المهنية 2400دج، علاوة الخطر 1950 دج، منحة المردودية الفردية 1550 دج، منحة المردودية الجماعية 4750 دج، علاوة النقل 1250 دج، علاوة السلة 950 دج، تسبيق على الأجر 4500 دج. الضريبة على الدخل الإجمالي4350دج.

المطلوب: إعداد كشف اجر العامل وتسجيلها محاسبيا.

***اجرة المنصب** = 20500+2400+1950+1550+4750 = 29200.

اقتطاع الضمان الاجتماعي الخاص بالعامل = 9 % من اجرة المنصب = 29200*0.09= 2628.

اقتطاع الضمان الاجتماعي الخاص بالمؤسسة = 25 % من اجرة المنصب = 29200*0.25= 7300.

مجموع الاشتراكات واجبة الدفع = 2628+7300= 9928

***الأجرة الخام** = 29200+ 1250+950= 31400

***الأجرة الصافية** = 31400-2628-4350= 24422

-التسجيل المحاسبي :

		.../.../...			
631 635		ح/أعباء المستخدمين ح/أعباء اجتماعية		33272 9928	
	421	ح/ المستخدمون،الرواتب المستحقة			24422
	425	ح/ تسبيقات والدفعات للمستخدمين			4500
	431	ح/ الضمان الاجتماعي			9928
	442	ح/ ضرائب من أطراف اخرى			4350

634-أجور المستغل الفردي.

635-الاشتراكات المدفوعة للهيآت الاجتماعية: يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة او التي ستدفع من المؤسسة لهيآت الضمان الاجتماعي ،اين تقوم المؤسسة تامين عمالها في اطار الأعباء،حيث يجعل مدينا مقابل جعل ح/43 الهيآت الاجتماعية والحسابات المرتبطة دائنا ويتم تسجيل القيد التالي :

635	×43	ح/ الاشتراكات المدفوعة للهيآت الاجتماعية ح/الهيآت الاجتماعية للهيآت الاجتماعية	××××	×××××

636-الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي.

637-الأعباء الاجتماعية الأخرى: يسجل في هذا الحساب مبالغ الأعباء التي تلتزم بها المؤسسة في إطار تسيير الخدمات الاجتماعية والتي تنشأ لفائدة المستخدمين، حيث يجعل مدينا مقابل جعل حسب الحالة ح/ 422 صندوق الخدمات الاجتماعية، ح/43 الهيآت الاجتماعية والحسابات المرتبطة او /401 حساب مورد الخدمات او حسابات الخزينة وسجيل القيد التالي:

637		ح/ الاعباء الاجتماعية	××××	
	422 أو	ح/الهيآت الاجتماعية للهيآت الاجتماعية		×××××
	43 أو	ح/الهيآت الاجتماعية للهيآت الاجتماعية		×××××
	××401/5	ح/الخزينة او الموردون		×××××

638-أعباء المستخدمين الأخرى: يسجل في هذا الحساب مبالغ المزايا المرفقة لمستخدمي المؤسسة

ح/64 – الضرائب والرسوم المماثلة: ويدرج في هذا الحساب كل الضرائب والرسوم الإلزامية باستثناء الضرائب على أرباح الشركات. ويتفرع الى الحسابات التالية:

641-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور:

642-الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الاعمال: يسجل في هذا الحساب مبالغ الضرائب والرسوم غير المسترجعة على رقم الاعمال كالرسم على النشاط المهني، حيث يجعل مدينا مقابل جعل ح/447 ضرائب ورسوم أخرى او حسابات الخزينة عند تسديدها.

642		**../.../...**		
	447	ح/الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الاعمال	××××	
		ح/ الضرائب والرسوم الاخرى		××××

645-الضرائب والرسوم الأخرى المماثلة: يسجل في هذا الحساب المبالغ المستحقة او المدفوعة والمتعلقة بالرسوم المختلفة وخاصة كرسوم التسجيل، حقوق الطابع وغيرها، حيث يجعل مدينا مقابل جعل ح/447 ضرائب ورسوم أخرى او حسابات الخزينة عند تسديدها.

645		**../.../...**		
	447	ح/ الضرائب والرسوم الاخرى	××××	
		ح/ الضرائب والرسوم الاخرى		××××

مثال: في 2015/05/09 قامت المؤسسة بتسديد ضرائب مستحقة لشهر افريل قيمتها 48950 دج بشيك بنكي.

		2015./.05../09			
645		ح/ضرائب ورسوم أخرى		48950	
	512	ح/ البنك			48950

ح/65 – الأعباء العملياتية الأخرى: يسجل في هذا الحساب الأعباء العملياتية والمتعلقة بالنشاط الجاري او العادي للمؤسسة. ويتفرع الى الحسابات التالية:

651-الاتاوى المترتبة على الامتيازات، البراءات، الرخص البرمجيات والحقوق: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين المبالغ المدفوعة او قيد الدفع الناتجة عن حيازة الامتيازات، البراءات، الرخص والبرمجيات مقابل جعل ح/401 الموردون دائنا. ويتم التسجيل وفق القيد التالي:

651		ح/ الاتاوى	××××	
	401	ح/ موردو المخزونات والخدمات		×××××

652-نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين ناقص قيمة التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية (قيمة سالبة) والناتجة عن الفرق بين سعر التنازل وقيمتها المحاسبية الصافية، ويتم تسجيل قيد التنازل عن التثبيتات غير المالية:

28×		ح/ اهتلاك التثبيتات غير التثبيتات المالية	××××	
29×		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير التثبيتات المالية	××××	
652		ح/نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	××××	
	2××	ح/ التثبيتات غير التثبيتات المالية		×××× ××××

653-اتعاب الحضور: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين المبالغ المدفوعة او قيد الدفع من طرف المؤسسة لأعضاء مجلس الإدارة مقابل جعل حسابات الخزينة دائنا ويتم تسجيل القيد التالي:

653		ح/ اتعاب الخضور	××××	
	5××	ح/ الخزينة		×××××

654-خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبلغ الخسائر على الحقوق غير القابلة للتحصيل مقابل جعل حساب/416 الزبائن المشكوك فيهم دائن ويتم تسجيل القيد التالي:

654		ح/ خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحصيل	××××	
	416	ح/ زبائن مشكوك فيهم		×××××

655-قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة: يسجل هذا الحساب وفي جانبه المدين ارباح الشركاء الاخرين غير المسيرين وهذا في حالة المؤسسة هي المسيرة، وحصة مساهمتها في الخسائر في حالة المؤسسة غير مسيرة، مقابل جعل حـ/458 الشركاء العمليات التي تتم بصفة مشتركة دائنا، ويتم تسجيل القيد التالي :

655		ح/ قسط النتائج عن عمليات المنجزة بصورة مشتركة	××××	
	458	ح/ الشركاء-العمليات التي تتم بصفة مشتركة		××××

656-الغرامات العقوبات الإعانات الممنوحة الهبات والتبرعات: يسجل في هذا الحساب مبالغ الأعباء التي لا ترتبط بالدورة العادية للمؤسسة ،خاصة الأعباء المتعلقة بالعقوبات والغرامات ،الإعانات و الهبات والتبرعات مقابل جعل حساب 467 / دائنون اخرون عند الدفع المؤجل او حسابات الحزينة عند التسديد الفوري ويتم تسجيل القيد التالي :

656		ح/ الغرامات العقوبات ،العانات الممنوحة الهبات والتبرعات	××××	
	467	ح/ دائنون اخرون		××××
	أو			
	5××	ح/الخزينة		

657-الأعباء الاستثنائية للتسيير: يسجل حساب الايراد هذا وفي جانبه الدائن مبالغ الإيرادات التي لا ترتبط بالدورة العادية للمؤسسة خاصة تلك الإيرادات التي تعلق بفروقات الصندوق، علاوات التامين لخسائر الحوادث، الاسترجاعات الاستثنائية للإهتلاكات، الفروقات غير المبررة على المخزون المثبت بعد الجرد.

5×× 3×× 145 213		ح/ الخزينة	××××	
	757	ح/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير		××××

658-الأعباء الأخرى للتسيير الجاري: يسجل في هذا الحساب الأعباء التي لا تعود للدورة الحالية وانما للدورة السابقة وكذا الإيرادات التي تثبت في دورات سابقة ويتم الغائها في الدورة الحالية، إضافة الى النقص في مواد التعبئة والتغليف ، ومحاسبيا يتم تسجيل القيد التالي :

658		ح/ الأعباء الأخرى للتسيير الجاري	××××	
	×79 أو 401 أو 4096	ح/ تحويل الأعباء ح/موردو المخزونات والخدمات ح/موردون دائنون		××××

مثال: في 2014/06/18 وصل للمؤسسة اشعار من مصلحة الضرائب لغرامة مستحقة عليها بقيمة 68450 دج سددتها بشيك بنكي.

		2015./.06../18		
656		ح/الغرامات والعقوبات	68450	
	512	ح/ البنك		68450

ح/66 – الأعباء المالية: يسجل في هذا الحساب الأعباء المرتبطة بالتمويل الخارجي للمؤسسة كالفوائد المستحقة وغيرها من الأعباء المالية. ويتفرع الى الحسابات التالية:

661-اتعاب الفوائد: يسجل في هذا الحساب وفي الجانب المدين مبالغ الفوائد على الافتراضات والديون وعمليات التمويل كديون الايجار التمويلي المستحقة للغير، مقابل جعل حساب الغير او الخزينة دائنا حسب الحالة.

×16 661		ح/القروض والديون المماثلة	××××	
		ح/ أعباء الفوائد	××××	
	512	ح/ البنك		××××
	4××	ح/ الغير		××××

664-الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بمساهمات: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبالغ الحقوق غير المحصلة والمرتبطة بالمساهمات مقابل جعل ح/451 عمليات المجمع دائنا ويتم تسجيل القيد التالي:

664		ح/ الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات	××××	
	451	ح/ عمليات المجمع		×××××

665-فارق التقييم عن أصول-نواقص القيمة: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه المدين الفارق السالب بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية للأصول المالية المعاد تقييمها في نهاية الدورة والمتمثلة في القيم المنقولة للتوظيف مقابل جعل حساب الأصل المالي المعني مدينا.

665		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – نواقص القيمة	××××	
	50×	ح/ القيم المنقولة للتوظيف		×××××

666-خسائر الصرف: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه المدين مبالغ خسائر الصرف والمتحملة من طرف المؤسسة خلال الدورة والمتعلقة بعمليات مقومة بالعملة الصعبة مقابل جعل حساب حسابات الخزينة مدينا.

4××		ح/ حساب الغير	××××	
666		ح/ خسائر الصرف	××××	
	5××	ح/ الخزينة		×××××

مثال: في 2011/01/18 اقتنت مؤسسة أصول ثابتة من خارج الوطن مقومة بالأورو بقيمة 1500 أورو حيث كان سعر صرف الأورو هو: 1 أورو= 104.80 دينار جزائري.

في 30-12-2011 عند تسوية الفاتورة من خلال البنك كان سعر صرف الأورو هو: 1 أورو= 109.20 دينار جزائري.

الفارق = 163800-157200= 6600 دج يعتبر كخسائر الصرف.

		2011-12-30		
404		ح/ حساب الغير	157200	
666		ح/ خسائر الصرف	6600	
	512	ح/ الخزينة		163800

667-الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن ناقص قيمة التنازل عن الأصول المالية والتي تنتج عن الفرق بين سعر التنازل وقيمتها المحاسبية، ويتم تسجيل قيد التنازل عن الأصول المالية في حالة نتيجة خسارة كما يلي:

512		ح/ الخزينة	××××	
667		ح/ الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن الأصول المالية		
	26	ح/سندات المساهمة		××××
	27	ح/تثبيتات مالية اخرى		

668-الأعباء المالية الأخرى: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبالغ الفوائد المرتبطة بالدورة المحاسبية على العمليات المغطاة، الحسومات الممنوحة والمصاريف المالية أخرى، مع جعل حسابات الخزينة دائنا. ويسجل القيد التالي:

668		ح/ الأعباء المالية الاخرى	××××	
	5××	ح/ الخزينة		×××××

ح/67 – العناصر غير العادية -الأعباء: يدرج في هذا الحساب الأعباء الخاصة بالعمليات الاستثنائية كالكوارث الطبيعية غير المتوقعة نزع الملكية، والهدف من وجود هذا الحساب تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي.

ح/68 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة:

يدرج في هذا الحساب قيمة التدهور التي تتعرض لها التثبيتات بفعل الاستعمال وكذا الخسائر التي تتعرض لها عناصر أصولها الجارية وغير الجارية ويتفرع الى الحسابات التالية:

681-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية: يستعمل هذا الحساب في نهاية الدورة حيث يسجل في جانبه المدين مخصصات الدورة الجارية والمتعلقة الاهتلاكات وخسائر القيم التثبيتات المادية، المعنوية وقيد الإنجاز، مقابل جعل حـ/×28 اهتلاك التثبيتات او حـ/×29 خسائر قيم التثبيتات دائن.

681		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	××××	
	28×	ح/ مخصصات اهتلاك الاحتكاكات.		××××
	29×	ح/ مخصصات خسائر القيمة		

682-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع موضع الامتياز يسجل في جانبه المدين المخصصات السنوية والمتعلقة بالاهتلاكات وخسائر القيم التثبيتات الممنوحة امتيازا والموجهة للاستعمال المستمر في إطار النشاط العادي للمؤسسة. مقابل جعل حـ/282 اهتلاك التثبيتات الممنوحة امتيازا او حـ/292 خسائر قيم التثبيتات الممنوحة امتيازا.

682		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للتثبيتات الممنوحة امتيازا	××××	
	28×	ح/ مخصصات الاهتلاكات.		××××
	29×	ح/ مخصصات خسائر القيمة		

685-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية: يسجل في جانبه المدين المخصصات السنوية والمتعلقة بخسائر القيم للأصول الجارية. مقابل جعل حـ/×39 خسائر قيم المخزونات أو ×49 خسائر قيم الغير حسب طبيعة الأصل.

685		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	××××	
	×39	ح/ تدني قيم المخزون		××××
	×49	ح/ تدني قيم الغير		

686-المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية: يسجل في جانبه المدين المخصصات السنوية والمتعلقة بخسائر القيم والمؤونات الأصول المالية والمقيمة في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة. مقابل جعل حـ/29 خسائر قيم التثبيتات المالية وح/59 خسائر القيم للأصول المالية الجارية مدينا.

686		ح/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية	××××	
	×29	ح/ تدني قيم التثبيتات المالية		××××
	×59	ح/ تدني قيم الأصول المالية الجارية		

ح/69 – الضرائب على النتائج وما ماثلها:

يسجل في هذا الحساب الضرائب على أرباح الشركة والتي تبقى على عاتق المؤسسة ويتفرع الى الحسابات التالية:

692-فرض الضرائب المؤجلة عن الأصول: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين الضرائب المؤجلة على الأصول والتي تتعلق بضرائب واجبة التحصيل خلال الدورات اللاحقة مقابل جعل حساب 133 ضريبة مؤجلة على الأصول مدينا ويتم تسجيل القيد التالي:

692		ح/ فرض ضرائب مؤجلة على الخصوم	××××	
	133	ح/ ضريبة مؤجلة على الأصول		×××××

693-فرض الضرائب المؤجلة عن الخصوم: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين الضرائب المؤجلة على الأصول والتي تتعلق بضرائب واجبة الدفع حلال الدورات اللاحقة مقابل جعل حساب 134 ضريبة مؤجلة على الخصوم مدينا ويتم تسجيل القيد التالي:

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

695-الأرباح المبنية عن الأرباح نتائج الأنشطة العادية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبلغ الضراب على الأرباح والقائمة على نتائج الأنشطة العادية مقابل جعل حساب 444 الدولة والجماعات المحلية دائنا، على ان يرصد هذا الأخير عند التسديد بحسابات الحزينة.

695		ح/ الضرائب على أرباح الشركات	××××	
	700	ح/ الدولة والجماعات المحلية		×××××

698-الضرائب الأخرى عن النتائج: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه المدين مبلغ الضراب على النتائج، باستثناء التي تفرض على نتائج الأنشطة العادية مقابل جعل حساب 444 الدولة والجماعات المحلية دائنا، على ان يرصد هذا الأخير عند التسديد بحسابات الحزينة.

698		ح/ الضرائب الأخرى عن النتائج	××××	
	700	ح/ الدولة والجماعات المحلية		×××××

II-2-7- دراسة حسابات النواتج (الصنف07):

النواتج هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل، وقدر عرفها النظام المحاسبي المالي على انها تزايد المزايا الإقتصادية التي تحققت لا خلال السنة في شكل مداخيل أو زيادة في 2صول أو انخفاض في الخصوم.كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة ولاحتياطات أي المؤونات، ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/70 – المبيعات من البضاعة والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة:

يسجل في هذا الحساب المنافع الاقتصادية والمالية لصالح المؤسسة والتي يمكن تقسيمها حسب طبيعة المؤسسة الى الحسابات التالية:

ح/700-مبيعات بضاعة: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبيعات البضاعة في لحظة التنازل عنها للزبائن مقابل جعل حساب الزبائن مدين، ويظهر القيد كما يلي:

411		ح/ الدولة	××××	
	700	ح/ مبيعات بضاعة	××××	×××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		

ح/701- مبيعات منتجات تامة الصنع: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبيعات المنتجات التامة الصنع في لحظة التنازل عنها للزبائن مقابل جعل حساب الزبائن مدين، ويظهر القيد كما يلي:

411		ح/ الدولة	××××	
	701	ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع	××××	×××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		

ح/702-مبيعات منتجات نصف مصنعة: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبيعات المنتجات الوسيطية الصنع في لحظة التنازل عنها للزبائن مقابل جعل حساب الزبائن مدين، ويظهر القيد كما يلي:

411		ح/ الدولة	××××	
	702	ح/ مبيعات منتجات نصف مصنعة		××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		××××

ح/703-مبيعات من المنتجات المتبقية: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبيعات المنتجات المتبقية لحظة التنازل عنها للزبائن مقابل جعل حساب الزبائن مدين، ويظهر القيد كما يلي:

411		ح/ الدولة	××××	
	703	ح/ مبيعات بقايا ونفايات	××××	×××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		

ح/704-مبيعات الاشغال: يسجل في جانبه الدائن مبيعات الاشغال للزبائن خلال الدورة وكذا نسبة التقدم في الاشغال المنجزة للدورات سابقة وهذا في إطار العقود الطويلة الاجل، مقابل جعل حساب الزبائن مدين.

411		ح/ الدولة	××××	
	704	ح/مبيعات الاشغال		××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		××××

ح/705-مبيعات الدراسات: يسجل في جانبه الدائن مبيعات الدراسات للزبائن خلال الدورة وكذا نسبة التقدم في الاشغال المنجزة للدورات سابقة وهذا في إطار العقود الطويلة الاجل، مقابل جعل حساب الزبائن مدين.

411		ح/ دراسات	××××	
	705	ح/ مبيعات الاشغال	××××	×××××
	44571	ح/ رسم على القيمة على المضافة		

ح/706-تقديم خدمات أخرى: يسجل في جانبه الدائن إيرادات الخدمات التي تقدمها للمؤسسة للغير كخدمة النقل مختلف اشكاله، مقابل جعل حساب الزبائن مدين.

411		ح/ دراسات	×××× ××××	
	706 44571	ح/ تقديم خدمات اخرى ح/ رسم على القيمة على المضافة		×××××

ح/708-منتجات الأنشطة الملحقة

ح/709-التخفيضات،التنزيلات والحسومات الممنوحة: يسجل وفي جانبه الدائن التخفيضات التجارية الملحقة مع المبيعات وتقديم والخدمات وهذا في حالة ورودها في فاتورة مستقلة، مقابل جعل حساب الزبائن مدين بقيمة التخفيض. ويسجل القيد التالي:

709		ح/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات الممنوحة	×××× ××××	
	411 44571	ح/ الزبائن ح/ رسم على القيمة على المضافة		×××××

حيث تسجل المبيعات حسب طبيعتها في الجانب الدائن

ح/72 – الإنتاج المخزن او المنتقص من المخزون:

يدرج في هذا الاحساب تغيرات المخزون وهذا حسب طبيعة الجرد المتبعة. في هذه الحالة يكون حساب دائنا عند كل عملية إنتاج وإيداع بالمخزن للمنتجات .كما يكون مدينا عند كل عملية إخراج للمنتجات بهدف البيع أو إتمام التصنيع، ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/723-تغير المخزون الجاري

ح/724-تغير مخزون الانتاج

مثال: في 2013/08/25 أدخلت المؤسسة 200 وحدة بتكلفة انتاج 300 دج للوحدة، كما بلغت المنتوجات الجاري إنجازها 150 بتكلفة انتاج قدرها 250 للوحدة

355		**2013./.08../25**		
	724	ح/متوج تام الصنع ح/ تغير مخزون الانتاج	68450	68450
33		**2013./.08../25**		
	723	ح/المنتوج الجاري ح/ تغير المخزون الجاري	68450	68450

ح/73 – الإنتاج المثبت: يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبيتات أي أصول ثابتة (عينية أو معنوية، بوسائلها الخاصة وبهدف استخدامها. ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/731-مبيعات بضاعة.

ح/732-مبيعات بضاعة.

ويجعل حساب ح/73 الإنتاج المثبت دائنا مقابل جعل حساب التثبيت المعني مدينا بتكلفة الإنتاج وفق القيد التالي:

21× 20×		ح/ التثبيت المادي ح/التثبيت المعنوي	××××	
	731 732	ح/ انتاج مثبت للأصول المعنوية ح/ انتاج مثبت للأصول المادية		×××××

مثال: في 2014/10/13 استلمت المؤسسة برنامج تسيير جديد كانت قد أنجزته بوسائلها الخاصة بتكلفة قدرت بـ 39750 دج.

		2014/10/13		
204		ح/برمجيات المعلوماتية	39750	
	731	ح/ انتاج مثبت للأصول المعنوية		39750

ح/74 – اعانات الاستغلال: يسجل في هذا الحساب الاعانة التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية إلى المؤسسة اما في إطار اعانة الاستغلال او في إطار التوزان وبهذا يدرج في حسابين:

741-اعانة الاستغلال

748-اعانة التوازن.

ومحاسبيا يجعل هذا الحساب دائن مقابل جعل حساب الدولة او حسابات الخزينة مدينا ويكون القيد كما يلي:

444 5××		ح/ الدولة ح/الخزينة	×××× ××××	
	74×	ح/ اعانات الاستغلال		×××××

مثال: في 2014/02/07 استلمت المؤسسة شيك بنكي بقيمة 155000 دج كإعانة استغلال.

512		ح/البنك	155000	
	741	ح/ اعانات الاستغلال		155000

ح/75 – نواتج عملياتية الأخرى: يدرج في هذا الحساب نتائج الأنشطة العادية للمؤسسة ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/751-الاتاوي عن الامتيازات، البراءات، الرخص،البرمجيات والقيم المماثلة: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه الدائن الايرادات المستلمة او قيد التسليم عن التنازل عن الامتيازات، البراءات، الرخص والبرمجيات مقابل جعل ح/411 الزبائن مدينا.

411		ح/ الزبائن	××××	×××××
	751	ح/ الاتاوات		
	44571	ح/ tva مجمعة		

ح/752-فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن فائض قيمة التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية الموجبة والتي تنتج عن الفرق بين سعر التنازل وقيمتها المحاسبية الصافية، ويتم تسجيل قيد التنازل عن التثبيتات غير المالية:

28× 29×		ح/ اهتلاك التثبيتات غير التثبيتات المالية ح/خسائر القيمة عن التثبيتات غير التثبيتات المالية	×××× ××××	
	2××	ح/ التثبيتات غير التثبيتات المالية		×××× ××××
	752	ح/فوائض القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية		

ح/753-اتعاب الحضور واتعاب أعضاء مجلس الإدارة: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن رسوم الحضور واتعاب مجلس الإدارة التي مؤسسة الام في إطار نشاطها المتعلقة بتسيير المؤسسات الفرعية، او من الشركات المساعدة او من الشركات الشريكة مقابل جعل ح/45 المجمع والشركاء مدينا.

45×		ح/ المجمع والشركاء	××××	
	753	ح/ اتعاب الحضور واتعاب أعضاء مجلس الادارة		××××

ح/754-أقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية: يسجل في هذا في الحساب وفي جانبه الدائن مساهمة اعانات الاستثمار المحولة لحساب نتيجة المؤسسة، مقابل جعل ح/131 اعانات التجهيز ،ح/132 اعانات الاستثمار الأخرى مدينا ويتم تسجيل القيد التالي:

131 132		ح/ اعانات التجهيز ح/اعانات الاستثمار الاخرى	×××× ××××	
	754	ح/ أقساط اعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية		××××

ح/755-قسط النتيجة عن عمليات التي تمت بصورة مشتركة: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه الدائن خسائر الشركاء الاخرين غير المسيرين وهذا في حالة المؤسسة هي المسيرة، وحصة مساهمتها في الأرباح في حالة المؤسسة غير مسيرة، مقابل جعل حـ/458 الشركاء العمليات التي تتم بصفة مشتركة مدينا، ويتم تسجيل القيد التالي :

45×	753	ح/ الشركاء-العمليات التي تتم بصفة مشتركة ح/ اتعاب الحضور واتعاب أعضاء مجلس الادارة	××××	××××

ح/756-الإيرادات عن الديون الدائنة المهتلكة: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن المبالغ المحصلة خلال الدورة من الحقوق التي كانت موضوع تنازل في دورة سابقة، مقابل جعل حسابات الخزينة مدينا، ويتم تسجيل القيد التالي:

5××	756	ح/ الخزينة ح/ إيرادات عن ديون دائنة مهتلكة	××××	××××

ح/757-منتجات استثنائية عن عمليات التسيير: يسجل حساب الايراد هذا وفي جانبه الدائن مبالغ الإيرادات التي تتعلق بالدورة العادية للمؤسسة خاصة الإيرادات التي تعلق بفروقات الصندوق، علاوات التامين لخسائر الحوادث، الاسترجاعات الاستثنائية للإهتلاكات، الفروقات غير المبررة على المخزون المثبت بعد الجرد.

5×× 3×× 145 213	757	ح/ الخزينة ح/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	×××× 	 ××××

ح/758-منتجات التسيير الجاري الأخرى: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن الإيرادات التي لا ترتبط بالدورة العادية من جهة وان هذه الإيرادات لا تتعلق بالدورة الجارية من جهة أخرى

5×× 3×× 145 213	758	ح/ الخزينة ح/ منتجات استثنائية عن عمليات التسيير	×××× 	 ××××

ح/76 – نواتج مالية: يدرج في هذا الحساب النواتج المتربطة بالأدوات المالية كعملية التنازل، العوائد، فائض التقييم، أرباح اصرف. ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/761-نواتج المساهمات: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبالغ القسائم، الحصص، النتائج والفوائد المنتظرة في إطار دخل سندات المساهمة مقابل جعل حسابات الخزينة او ح/ 45 المجمع والشركاء.

5××		ح/ الخزينة	××××	
45×		ح/المجمع والشركاء	××××	
	761	ح/ نواتج المساهمات		×××××

ح/762-عائدات الأصول المالية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن المبالغ المستلمة او قيد الاستلام، والخاصة دخل الاذونات، سندات التوظيف والاقراضات الممنوحة للغير وهذا بجعل حسابات الخزينة او ح/ مدينا.

5××		ح/ الخزينة	××××	
	762	ح/ عائدات الأصول المالية		××××

ح/765-فارق التقييم عن الأصول المالية-فوائض القيمة: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه الدائن الفارق الموجب بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية للأصول المالية المعاد تقييمها في نهاية الدورة والمتمثلة في القيم المنقولة للتوظيف مقابل جعل حسا بالأصل المالي المعني مدينا.

50×		ح/ القيم المنقولة للتوظيف	××××	
	765	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فوائض القيمة		×××××

ح/766-أرباح الصرف: يستقبل هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبالغ مكاسب الصرف المحققة من طرف المؤسسة خلال الدورة والمتعلقة بعمليات مقومة بالعملة الصعبة مقابل جعل حساب الغير او حسابات الخزينة مدينا حسب الحالة.

4××		ح/ الخزينة	××××	
		ح/ الغير	××××	
	766	ح/ أرباح الصرف		×××××
	5××			

<u>مثال:</u> في 2013/03/20 اقتنت مؤسسة مواد أولية من الولايات المتحدة الامريكية مقومة بالدولار بقيمة 1200 دولار حيث كان سعر صرف الدولار هو: 1 دولار= 95 دينار جزائري. أي بقيمة 114000

في 15-12-2013 عند تسوية الفاتورة من خلال البنك كان سعر صرف الأورو هو: 1 دولار= 90 دينار

أي بقيمة 108000، الفارق: 114000-108000= 6000 تعتبر كأرباح الصرف ويتم تسجيل القيد التالي

401		ح/ الخزينة	114000	
		ح/ الغير		
	766	ح/ أرباح الصرف		6000
	512	ح/ البنك		108000

ح/767-الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن فائض قيمة التنازل عن الأصول المالية والتي تنتج عن الفرق بين سعر التنازل وقيمتها المحاسبية، ويتم تسجيل قيد التنازل عن الأصول المالية في حالة نتيجة موجبة كما يلي:

512		ح/ الخزينة	××××	
29×		خسائر القيمة للتثبيتات المالية	××××	
	767	ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أ. مالية		×××××
	26	ح/سندات المساهمة		××××
	27	ح/تثبيتات مالية اخرى		××××

اما في حالة اثبات خسارة قيمة للتثبيتات المالية سابقا فان قيد التنازل يسجل كما يلي:

512		ح/ الخزينة	××××	
29×		خسائر القيمة للتثبيتات المالية	××××	
667		ح/ الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أ. مالية	××××	
	26	ح/سندات المساهمة		××××
	27	ح/تثبيتات مالية اخرى		××××
				××××

وعند التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف يتم تسجيل القيد التالي:

512		ح/ الخزينة	××××	
	767	ح/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل		××××
		عن أصول مالية		
	50×	ح/ قيم منقولة للتوظيف		

ح/768-النواتج المالية الأخرى: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن الفوائد المستلمة او قيد الاستلام، والمتعلقة بالحسابات الجارية المدينة، الحسومات المكتسبة وكل النواتج المالية الاخرى وهذا بجعل حساب الغير او حسابات الخزينة مدينا.

5××		ح/ الخزينة	××××	
4××		ح/ الغير	××××	
	768	ح/ النواتج المالية الاخرى		×××××

ح/77 – العناصر غير العادية -الايرادات: يستعمل الحساب 77 " العناصر غير العادية – المنتجات إلا في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط الكيان . وتبرر ضرورة وجود هذا الحساب من خلال وجوب تقييد طبيعة ومبلغ العنصر استثنائي في الكشوف المالية على حدى.

ح/78 – الاسترجاعات عن خسائر القيمة: يقيد في هذا الحساب الكلي أو الجزئي لخسائر القيمة أو لمؤونات لم تعد ضرورية حيث يجعل دائنا مقابل جعل حساب المؤونة المعنية مدينا. ويتفرع الى الحسابات التالية:

ح/781-الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول غير الجارية: يسجل هذا الحساب وفي جانبه الدائن المبالغ المسترجعة او الملغاة الخاص بالدورة الجارية والمتعلقة بالخسائر عن التثبيتات المعنوية ،المادية وقيد الإنجاز مقابل جعل حساب 290 خسائر القيم عن التثبيتات المعنوية ،291 خسائر القيم عن التثبيتات المادية و ح/158 مؤونات الخسائر والاخطار.

290		ح/ خسائر عن التثبيتات المعنوية	××××	
291		ح/ خسائر عن التثبيتات المادية	××××	
158		ح/ مؤونات الاخطار والخسائر	××××	
	781	ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول غير الجارية.		×××××

ح/782-الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-للتثبيتات الممنوحة امتيازا: يسجل في هذا الحساب وفي جانبه الدائن مبالغ الاسترجاعات السنوية المتعلقة بالاهتلاكات، خسائر القيم والمؤونات الخاصة بالتثبيتات الممنوحة امتيازا والموجهة للاستعمال المستمر وهذا لاحتياجات المؤسسة. مقابل جعل ح/282 اهتلاك التثبيتات الممنوحة امتيازا، وح/292 خسائر القيم للتثبيتات الممنوحة امتيازا.

282		ح/ اهتلاك التثبيتات الممنوحة امتيازا	××××	
292		ح/ خسائر التثبيتات الممنوحة امتيازا	××××	
	785	ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-للتثبيتات الممنوحة امتيازا		×××××

ح/785-الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول الجارية: يسجل في هذا الحساب في نهاية الدورة وفي جانبه الدائن مبالغ الاسترجاعات السنوية المتعلقة بخسائر القيم لأصول الجارية مقابل جعل حساب المخصص المعنى (39 خسائر القيم للمخزون، وح/49 خسائر القيم لحساب الغير

39×		ح/ خسائر القيم للمخزون	××××	
49×		ح/ خسائر القيم للغير	××××	
	785	ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول غير الجارية.		×××××

مثال: في 2014/04/20 الغت مؤسسة مؤونة كانت قد شكلتها لاحد زبائنها بقيمة 2750 دج.

		2014/04/20		
4911		ح/ مؤونات تدني الزبائن	2750	
	785	ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات-الأصول الجارية		2750

ح/786-الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات: يسجل في هذا وفي الجانب مبالغ الاسترجاعات السنوية المتعلقة بالأصول المالية مقابل جعل حساب المخصص المعنى (39 خسائر القيم للمخزون، وح/49 خسائر القيم لحساب الغير والمقيمة في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة (وليس المقيمة بالقيمة العادلة)، مقابل جعل ح/ 29 خسائر القيم للأصول الثابتة وح/59 خسائر القيم للأصول المالية الجارية.

296		ح/ خسائر القيم للمساهمات والحقوق المرتبة بالمساهمات	××××	
297		ح/ خسائر القيم للتثبيتات المالية الاخرى	××××	
59×				
	786	ح/ الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم والمؤونات.		×××××

III- دراسة عرض وتقديم القوائم المالية

III- دراسة عرض وتقديم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أساس الإبلاغ المالي والتي تتضمن مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة من أجل تلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية والتي يتم انشاؤها على أساس مبادئ محاسبية معترف بها ولهذا الزم النظام المالي والمحاسبي المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق تطبيقه بإعداد الكشوفات التالية سنويا:

- الميزانية.
- حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

وفيما يلي شرح لشكل ومحتوى الكشوف المالية التي اتى بها النظام المالي المحاسبي.

III-1: الميزانية:

III-1 -1- تعريف الميزانية: الميزانية عبارة عن كشف يصف وضعية الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، تتكون الميزانية من جزئين، الأولى تعرض مصار أموال المؤسسة وتسمى بالخصوم، والجزء الثاني تعرض استخدامات تلك الأموال وتسمى بالأصول

III-1 -2- مكونات الميزانية: تتكون الميزانية من:

1.الأصول: والتي توضع استخدامات مصادر الأموال ويتم ترتيبها في الميزانية تنازليا حسب السيولة وتضم البنود التالية:

- **الأصول غير الجارية:** وتجمع الأصول الدائمة للمؤسسة والتي تعني تلك الأصول التي تحتفظ بها المؤسسة لمدة طويلة تفوق الدورة الواحدة والتي يمكن تقسيمها الى العناصر التالية:

- **الأصول الجارية:** هي الاصول التي يتوقع تحقيقها او بيعها او استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية، او هي التي حيازتها أساسا لأغراض المعاملات او لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا وكذا النقدية والشبه نقدية

2.الخصوم: هي تلك الالتزامات الراهنة الناتجة عن احداث ماضية والتي يتمثل انقضائها في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، حيث يتم ترتيبها وعرضها تنازليا حسب مدة استحقاقها وتضم ما يلي:

رؤوس الأموال الخاصة: تتمثل في تلك الأموال التي وضعت تحت تصرف المؤسسة من طرف ملاكها والأموال التي تركوها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة.

- **الخصوم غير الجارية:** هي تلك الالتزامات التي يتم تسويتها او يتوقع تسديدها في مدة تفوق السنة

- **الخصوم الجارية:** هي الالتزامات التي يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال او يجب تسديدها خلال 12 شر الموالية من تاريخ الاقفال.

III-1 -3- فوائد واهداف الميزانية: تقدم قائمة الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ،حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

-**السيولة:** وتتمثل بالنقدية والشبه النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة وكلما كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.

-**القدرة على سداد الديون طويلة الاجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الاجل عند الاستحقاق، فكلما كانت على المنشأة التزامات طويلة الاجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الدوين مثل الفوائد واقساط تلك الديون

-**المرونة المالية:** والتي تقيس قدرة المؤسسة علا تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة.

- كما تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتعطي كذلك تصور عن جم ونوعية مواردها الاقتصادية وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

III-1 -4-عرض الميزانية: هناك عدة أساليب لعرض الميزانية الان الطرقية المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي الاتية:

الميزانية المالية ..... الأصول

الحساب	عناصر الأصول	ملاحظة	اجمالي N	رصيد اهتلاك N	صافي N	صافي N-1
	أصول غير الجارية					
	فارق بين اقتناء-المنتوج الإيجابي او السلبي					
	تثبيتات معنوية					
	تثبيتات عينية					
	أراض					
	مباني					
	تثبيتات عينية أخرى					
	تثبيتات ممنوحة امتيازا					
	تثبيتات مالية					
	سندات موضوع موضع معادلة					
	مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
	سندات أخرى مثبتة					
	قروض واصول مالية أخرى غير جارية					
	ضرائب مؤجلة على الأصل					
	مجموع الأصول غير الجارية					
	أصول جارية					
	المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ					
	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
	الزبائن					
	المدينون الاخرون					
	الضرائب وما شابهها					
	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
	الموجودات وماشبهها					
	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
	الخزينة					
	مجموع الأصول الجارية					
	المجمـــــوع					

الميزانية المالية ..... الخصوم

الحساب	عناصر الأصول	ملاحظة	صافي N	صافي N-1
	رؤوس الأموال الخاصة			
	راس المال تم إصداره			
	راس مال غير مستعان به			
	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1)			
	فوراق إعادة التقييم			
	فارق المعادلة			
	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع (1)			
	رؤوس أموال خاصة أخرى-ترحيل من جديد			
	حصة الشركة المدمجة			
	حصة ذوي الأقلية			
	الخصوم غير الجارية			
	قروض وديون مالية			
	ضرائب مؤجلة ومرصود لها			
	ديون أخرى غير جارية			
	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا			
	مجموع الخصوم غير الجارية			
	الخصوم غير الجارية			
	موردون وحسابات ملحقة			
	ضرائب			
	ديون أخرى			
	خزينة سلبية			
	مجموع الخصوم غير الجارية			
	المجـــــموع			

(1) - لا تستعمل الا في الكشوف المالية المدمجة

III-2 - جدول حسابات النتائج

III-2 -1- مفهوم جدول حسابات النتائج: هو عبارة عن بيان ملخص للأعباء والنتائج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية وليأخذ بالحسبان تاريخ التحصيل او السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية المحققة.

III-2 -2- اهداف قائمة جدول حسابات النتائج: تزود قائمة جدول حسابات النتائج مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية ،إضافة الى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وتتمثل أهدافها في:

- تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمشروع.
- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من اجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع.
- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والاحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الايرادية.
- التقرير عن أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن تحديدها ووضعها او قياسها، والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقا.
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة.
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم.

III-2 -2- أنواع جدول حسابات النتائج: هناك طريقتين يتم من خلالها ترتيب الأعباء اما حسب الطبيعة او حسب الوظيفة لعرض جدول حسابات النتائج والتي اقرها النظام المحاسبي المالي.

III-2 -2- 1- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: ويعرض بالشكل التالي:

	البيان	ملاحظة	N	السنة N-1
	رقم الاعمال تغير مخزونات المنتوجات والنصف المصنعة الإنتاج المثبت اعانات الاستغلال **1.انتاج السنة المالية** المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى **2.استهلاك السنة المالية** **3.القيمة المضافة للاستغلال** المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للإهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات **5.النتيجة العملياتية** المنتوجات المالية الأعباء المالية **6.النتيجة المالية** **7.النتيجة العادية قبل الضريبة** الضرائب العادية الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء اتل نتيجة العادية. **8.النتيجة الصافية للأنشطة العادية** العناصر غير العادية- المنتوجات العناصر غير العادية-الاعباء **9.النتيجة غير العادية.** **10.النتيجة الصافية للسنة المالية.** حصة الشركات موضوع المعادلة في النتيجة الصافية. **11.النتيجة الصافية للمجموع المدمج** ومنها حصة ذوي الأقلية. حصة المجمع.			

III-2 -2- 2- كشف حساب النتائج حسب الوظيفة: ويعرض بالشكل التالي:

	البيان	ملاحظة	N	السنة N-1
	رقم الاعمال			
	كلفة المبيعات			
	1.هامش الربح الاجمالي			
	منتجات أخرى عملياتية			
	التكاليف التجارية			
	الأعباء الإدارية			
	أعباء أخرى عملياتية			
	2.النتيجة العملياتية			
	تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
	منتجات مالية			
	الأعباء المالية			
	3.النتيجة العادية قبل الضريبة			
	الضرائب الواجبة عن النتائج العادية.			
	الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
	5.النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
	الأعباء غير العادية			
	النتائج غير العادية			
	ا6.النتيجة المالية			
	7.النتيجة العادية قبل الضريبة			
	الضرائب العادية الواجبة عن النتائج العادية			
	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية			
	مجموع منتجات الأنشطة العادية			
	مجموع أعباء اتل نتيجة العادية.			
	8.النتيجة الصافية للسنة المالية			
	حصة الشركات موضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية.			
	النتيجة الصافية للمجموع المدمج			
	حصة المجمع			

III-3 - جدول تدفقات الخزينة:

III-3 -1- مفهوم جدول تدفقات الخزينة: وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الانشطة التشغيلية او الأنشطة الاستثمارية او الأنشطة التمويلية حيث:

***الأنشطة التشغيلية:** هي النشاطات الرئيسية لتوليد الايراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية او التمويلية.

***النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الاجل والتخلص منها وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

***النشاطات التمويلية:** وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية راس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

III-3 -1- فوائد جدول تدفقات الخزينة: تقدم قائمة تدفقات الخزينة مجموعة من الفوائد لمستخدمي المعلومات المحاسبية والتي يمكن حصرها في:

- تقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي الأصول المنشأة، وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد التزاماتها، وكذلك درجة المرونة المالية للمنشاة ،كما تساهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الاداء بين المنشآت لأنها تعزل الاثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية باعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.
- تعطي مؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

III-3 -2-عرض جدول تدفقات الخزينة: يتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق اسلوبين:

III-3 -2-1-الطريقة المباشرة: في هذه الطريقة تفصح قائمة التدفقات النقدية بشكل مباشر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التشغيلية، التمويل والاستثمار ويعرض وفق الجدول التالية:

البيان	ملاحظة	N	السنة N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجلّ :			
الاهتلاكات والارصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير حساب الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
تغير الموردون والديون الأخرى			
نقص او زيادة قيمة التنازلات الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء التثبيتات			
تحصيلات التنازل عن التثبيتات			
تاثير تغيرات محيط الادماج			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة راس المال النقدي			
اصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية			
تغير أموال الخزينة			

III-3 -2-2-الطريقة غير المباشرة: في هذه الطريقة فإن البداية تكون بصافي الربح المستخرج على أساس الاستحقاق بحيث يتم تعديله للتوصل إلى الدخل على أساس نقدي أو صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وتشمل عملية التعديل التي تتم بهذه الطريقة إضافة أو خصم بنود المصروفات أو الإيرادات التي لا تعبر عن تدفق نقدي مثل استهلاك أو التي لا تتعلق بالأنشطة التشغيلية مثل أرباح بيع أو خسائر بيع الأصول الثابتة أو استثمارات مالية طويلة الأجل لأن التدفق الناتج يعتبر من النشاط الاستثماري ويعرض وفق الشكل التالي:

	ملاحظة	N	السنة N-1
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف الأخرى المدفوعة			
الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية يجب توضيحها.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية			
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات مالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.			
الحصص والاقساط المقبوضة عن نتائج الحصص			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل			
التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.			
التحصيلات المتأتية من القروض.			
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة.			
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.			
تأثيرات تغير سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة.			
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج).			

III-4 - جدول تغير الاموال الخاصة.

III-4-1- مفهوم جدول تغير الأموال الخاصة: قائمة التغير في الأموال الخاصة (حقوق المساهمين): تبين هذه القائمة مبالغ ومصادر التغيرات في حقوق المساهمين من عمليات رأس المال مع أصحاب المشروع ويمكن أن تشمل حقوق الملكية البنود التالية: الأسهم الممتازة، الأسهم العادية (بالقيمة الاسمية) والاحتياطي القانوني علاوة الإصدار (رأس المال الإضافي)، الأرباح المجمعة.

III-4-2- بنود وعرض جدول تغير الاموال الخاصة.

يجب على المنشاة عرض قائمة التغيرات حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

- اجمالي الدخل الشامل للفترة مبينا بشكل منفصل المبالغ المنسوبة الى مالكي الشركة الام والمبالغ التي تعود الى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).
- لكل مكون من مكونات حقوق الملكية، اثار التطبيق بأثر رجعي او إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها.
- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها.
- المعاملات مع المالكيين بصفتهم مالكين، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة راس المال) والتوزيعات على المالكيين والتغير في حقوق المالكيين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة.

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
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						
الرصيد في 31ديسمبر N-1						
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						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

III-4 – الكشوفات الملحقة.

تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزءا لات يتجزأ منها، اذ انها لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية، وتوضيح المعلومات التي يصعب ادراجها ضمن قائمة جدول حسابات النتائج والميزانية وجدول تدفقات الخزينة وقائمة التغير في الحقوق الملكية ومن الأمثلة التي يمكن ان ترد في الكشوفات الملحقة:

- الطرق والسياسات المحاسبية التي تم اعتمادها لإعداد القوائم المالية والتغيرات التي تحدث فيها مع بيان الأسباب التي اوجبت تلك التغيرات.
- المطالبات على أصول الشركة وترتيبها حسب أولوياتها.
- بيان القيود على توزيعات الارباح والمساهمين.
- وصف علاقة الشركة مع الأطراف الأخرى واية عقود ابرمتها مع تلك الأطراف.
- طبيعة الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتأثيرها المالي.
- توضيح العمليات التي تؤثر على حقوق المساهمين بالشركة.
- أي معلومات أخرى يصعب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية.

IV- المعالجة المحاسبية لعملية انشاء المؤسسة

IV – المعالجة المحاسبية لعملية انشاء المؤسسة

بعد انتهاء الإجراءات القانونية لتكوين الشركة والتي تختلف بين مؤسسة فردية ومؤسسة جماعية وبين شركات الاموال وشركات الأشخاص تأتي المرحلة المحاسبية والتي تختلف أيضا معالجتها حسب طبيعة ونوع المؤسسة وهذا نظرا تتغير دلالة مصطلح راس المال فيستخدم مصطلح أموال الاستغلال في حالة المؤسسة الفردية، راس المال في حالة مؤسسة.

IV -1-المعالجة المحاسبية لأنشاء مؤسسة فردية.

يجعل ح/101 حساب أموال الاستغلال دائنا مقابل جعل عناصر الذمة (الممتلكات) التي وضعها التاجر في خدمة مؤسسته الفردية ويسجل القيد التالي:

		../..		
2××		ح/ التثبيتات	××××	
3××		ح/المخزون	××××	
512		ح/البنك	××××	
	101	ح/أموال الاستغلال		××××

مثال: في 2014/03/12 استثمر أحد الأشخاص أمواله في انشاء مؤسسة فردية فاحضر من اجل ذلك العناصر التالية: معدات نقل (شاحنة) بقيمة 3750000 دج، أراضي بقيمة 4500000 دج، مباني بقيمة 5500000 دج، بضاعة بقيمة 1350000 دج، صندوق بقيمة 560000 دج.

		../..		
218×		ح/ معدات نقل	3750000	
211		ح/اراضي	4500000	
213		ح/مباني	5500000	
30		ح/بضاعة	1350000	
53		ح/صندوق	5600000	
	101	ح/أموال الاستغلال		15660000

IV -2-المعالجة المحاسبية لأنشاء مؤسسة جماعية.

على العكس في المؤسسة الفردية فان راس المال في الشركات يؤمنها مجموعة من الشركاء في شكل أسهم او حصص ويمتاز بأنه ثابت وغير قابل للتعديل ونميز هنا بين نوعين من الشركات شركات الأموال وشركات الأشخاص.

IV -2-1-شركات الأشخاص: تقوم هذا النوع من الشركات على الاعتبار الشخصي، حيث يكون للشخص الشريك محل اعتبار واهمية في تكوين الشركة وفي علاقتها ومعاملتها وتمثل شركة التضامن اهم أنواع شركات الأشخاص.

تمر عملية تأسيس شركة التضامن

***المرحلة الأولى: التعهد** مرحلة الوعد والتي تحدد فيه حصة كل شريك، ومرحلة تنفيذ الوعد والتي توضح فيه طبيعة الحصص المقدمة من طرف كل شريك حيث يجعل ح/456 الشركاء–عمليات على راس المال مدينا مقابل جعل ح/×101 حصة الشركاء دائنا بقيمة حصة كل شريك. ويتفرع هذا القيد حسب عدد الشركاء.

		../..		
456×		ح/ مساهمات الشركاء	××××	
	101×	ح/حصة الشريك		××××
		قيد التعهد		

***المرحلة الثانية: تنفيذ التعهد**

وهي مرحلة وفاء الشركاء بكل او جزء من حصصهم، حيث يجعل حساب/456 الشركاء–عمليات على راس المال دائنا بمقدار وطبيعة الحصة المقدمة ويسجل القيد التالي:

		../..		
2××		ح/ التثبيتات	××××	
3××		ح/المخزون	××××	
512		ح/البنك	××××	
	456×	ح/مساهمات الشركاء		××××
		تنفيذ التعهد		

مثال: بتاريخ 2011/04/05 تكونت شركة تضامنية بين شريكين (س،ع) مال قدره 300.000 موزع بينهم كالتالي:

حصة س: 200000 يسددها عن طريق تقديم مبنى قيمته 130000، والباقي عن طريق شيك بنكي.

حصة ع: يقدمها عن طريق شاحنة قيمتها السوقية 75000 دج وبضاعة بقيمة 25000 دج.

		04/05		
4561		ح/ مساهمات الشريك س	200000	
4562		ح/ مساهمات الشريك ع	100000	
	1011	ح/حصة س		200000
	1012	ح/حصة ع		100000
		قيد التعهد		
		04/05		
213		ح/ مباني	200000	
512		ح/ البنك	100000	
	4561	ح/حصة س		200000
		تنفيذ التعهد س		
		04/05		
218		ح/ معدات نقل	200000	
30		ح/ بضاعة	100000	
	4562	ح/حصة ع		200000
		تنفيذ التعهد ع		
		04/05		
1011		ح/حصة س	200000	
1012		ح/حصة ع	100000	
	101	ح/راس المال		300000

IV -2-2-شركات الأموال: يكون الاعتبار المالي هو أساس تكوين الشركة فهي تقوم على أساس جمع الأموال وتتحدد مسؤولية كل شريك بمقدار مساهمته في راس المال.

IV -2-2-1-المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة : الزم القانون ان عملية الاكتتاب في راس المال في شركة ذات المسؤولية المحدودة تكون كمالة وتدفع كاملة عند الاكتتاب سواء اكانت حصص عينية او نقدية. وتمر عملية التأسيس كما في شركة الاشخاص بمرحلتين:

***المرحلة التعهد:** مرحلة الوعد والتي تحدد فيه طبيعة الحصص النقدية والعينة حيث يجعل ح/456 الشركاء- عمليات على راس المال مدينا (والذي يتفرع الى ح/4561 حصص عينية و ح/4562 حصص نقدية) مقابل جعل ح/×101 راس المال دائنا.

		../..		
4561		ح/ حصص عينية	××××	
4562		ح/حصص نقدية		
	101×	ح/راس المال الاجتماعي		××××
		قيد التعهد		

****مرحلة تنفيذ التعهد:**

وهو دفع قيمة الأسهم العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها سابقا وهي مرحلة وفاء الشركاء بكل او جزء من حصصهم، يحث يجعل ح/4561 حصص عينية وح/4562 حصص نقدية دائنا مقابل جعل العناصر العينية والنقدية المقدمة مدينا ويسجل القيد التالي:

		../..		
2××		ح/ التثبيتات	××××	
3××		ح/المخزون	××××	
512		ح/البنك	××××	
	4561	ح/حصص عينية		××××
	4562	ح/حصص نقدية		

مثال: بتاريخ 2011/04/05 تكونت شركة تضامنية بين شريكين (س،ع) مال قدره 300.000 موزع بينهم كالتالي:

حصة س: 200000 يسددها عن طريق تقديم مبنى قيمته 130000، والباقي عن طريق شيك بنكي.

حصة ع: يقدمها عن طريق شاحنة قيمتها السوقية 75000 دج وبضاعة بقيمة 25000 دج.

IV -2-2-2-المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة: تختلف شركات المساهمة عن بقية أنواع شركات الأموال الأخرى، حيث حدد القانون الحد الأدنى من راس المال بالنسبة لهذا النوع من الشركات وكذا طريقة دفع رأسمالها ففي شركات المساهمة نجد ان راس المال الشركة المسعرة في البورصة يجب ان لا يقل عن 5000000 دج بقيمة اسمية للسهم لا تقل عن 1000 دج. اما الشركات غير المسعرة في البورصة فالحد الأدنى للرأسمال هو 1000000 دج بقيمة اسمية للسهم لا تقل عن 1000 دج.

وعملية الاكتتاب في الأسهم تكون بالكامل على ان يدفع خلال الاكتتاب 25% من الأسهم النقدية وتدفع طل الأسهم العينية.

***مرحلة التعهد:** مرحلة الوعد والتي تحدد فيه طبيعة الحصـــص النقدية المطلوبة وغير المطلوبة والعينة حيث يجعل ح/456 الشركاء–عمليات على راس المال مدينا (والذي يتفرع الى ح/4561 حصص عينية و ح/4562 حصص نقدية) وح/109 راس المال غير المطلوب مدينا ،مقابل جعل ح/1011 رأسمال مكتتب غير مطلوب وح / 1012 رأسمال مكتتب مطلوب غير مسدد.

		../..		
4561		ح/ حصص عينية	××××	
4562		ح/حصص نقدية	××××	
109		ح/راس مال غير مطلوب	××××	
	1011	ح/راس مال مكتتب غير مطلوب		××××
	1012	ح/راس مال مكتتب مطلوب		××××
		قيد التعهد		

***اثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة**

وهو دفع قيمة الأســهم العينية والنقدية التي تم الاكتتاب فيها ســابقا وهي مرحلة وفاء الشــركاء بكل او جزء من حصصهم، يحث يجعل ح/4561 حصص عينية وح/4562 حصص نقدية دائنا مقابل جعل العناصر العينية والنقدية المقدمة مدينا ويسجل القيد التالي:

		../..		
2××		ح/ التثبيتات	××××	
3××		ح/المخزون	××××	
	4561	ح/حصص عينية		××××
		سداد الحصص العينية		
		../..		
512		ح/ التثبيتات	××××	
	4561	ح/حصص نقدية		××××
		سداد الحصص النقدية		
		../..		
1012		ح/ التثبيتات	××××	
	101	ح/حصص نقدية		××××
		سداد الحصص النقدية		

****التسجيل المحاسبي للطلبات المؤجلة:** عندما يتم استداء الجزء غير المطلوب يتم تسجيل القيود التالية :

4562		../..		
	109	ح/ مساهمات نقدية	××××	
		حراس المال غير مطلوب		××××
		سداد الحصص العينية		
1011		../..		
	1012	ح/ راس المال مكتتب غير مطلوب	××××	
		حراس المال مكتتب مطلوب		××××
		سداد الحصص النقدية		
512		../..		
	4562	ح/ التثبيتات	××××	
		ح/حصص نقدية		××××
		سداد الحصص النقدية		
1012		../..		
	×101	ح/ راس المال مكتتب مطلوب	××××	
		ح/راس المال الاجتماعي		××××

مثال: في تاريخ 2009/01/04 تأسست شركة مساهمة برأس مال قدره 5000000دج بقيمة اسمية 1000دج للسهم منها 2000 سهم عيني تدفع في شكا راضي بقيمة 900000 دج؟،؟ مباني بقيمة 400000، الات بقيمة 450000، معدات نقل بقيمة 250000 دج ، تم اكتتاب كل الأسهم في 2009/01/10 ودفعت الاسهن النقدية بالحد الأدنى القانوني في مرحلة على ان تدفع الدفعة الثانية بتاريخ2009/08/30.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في دفتر اليومية:

1. يدفع رأس مال بالحد الأدنى القانوني أي 25%، 3000000=750000دج في مرحلة الاكتتاب أما الباقي فيدفع في 2009/08/30.

		01/04		
4561		ح/ حصص عينية	2000000	
4562		ح/حصص نقدية	750000	
109		ح/راس مال غير مطلوب	2250000	
1011	2250000	ح/راس مال مكتتب غير مطلوب		
1012	2750000	ح/راس مال مكتتب مطلوب		
		قيد التعهد		

		01/04		
211		ح/ التثبيتات	××××	
213		ح/مباني	××××	
215		ح/ معدات صناعية		
218×		ح/ معدات نقل		
	4561	ح/حصص عينية		2000000
		سداد الحصص العينية		
		01/04		
512		ح/ البنك	750000	
	4561	ح/حصص نقدية		750000
		سداد الحصص النقدية		
		../..		
1012		ح/ التثبيتات	2750000	
	101	ح/حصص نقدية		2750000
		سداد الحصص النقدية		
		08/30		
4562		ح/ مساهمات نقدية	2250000	
	109	حراس المال غير مطلوب		2250000
		استدعاء الجزء غير المطلوب		
		../..		
1011		ح/ راس المال مكتتب غير مطلوب	2250000	
	1012	حراس المال مكتتب مطلوب		2250000
		سداد الحصص النقدية		
		../..		
512		ح/ البنك	2250000	
	4562	ح/حصص نقدية		2250000
		سداد الحصص النقدية		
1012		ح/ راس المال مكتتب مطلوب	2250000	
	101×	ح/راس المال الاجتماعي		2250000

V- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع

V-المعالجة المحاسبية لعملية الشراء والبيع والعمليات الخاصة بها

تختلف المؤسسات الاقتصادية عن بعضها البعض في الطريقة الرئيسية لتحقيق الإيراد فبينما المؤسسة التجارية يقوم نشاطها على بيع المواد المشتراة على حالها والتي تسمى البضاعة تقوم المؤسسة الصناعية ببيع المواد بعد تحويلها وتصنيعها لتحصل على المنتوج التام.

V-1- المعالجة المحاسبية لعملية الشراء والبيع عند المؤسسة(التجارية و الصناعية).

V-1-1-عند المؤسسة التجارية.

V-1-1-1-عمليات شراء البضاعة:

تمر عملية الشراء في المؤسسة التجارية بمرحلتين **مرحلة استلام** الفاتورة وهي التي تثبت انتقال الملكية من المورد إلى الزبون حيث يجعل ح/380 مشتريات البضاعة مدينا مقابل جعل ح/401 مورد المخزونات (العملية على الحساب) أو ح/ ××5 النقديات دائنا.

والمرحلة الثانية **مرحلة استلام البضاعة** ودخولها إلى مخازن المؤسسة حيث يرصد ح/380 وهذا بجعله دائنا مقابل جعل ح/30 البضاعة مدينا وفي يومية المؤسسة يسجل القيد التالي:

		../..		
380	401 5××	ح/ مشتريات البضاعة ح/موردوا المخزون أو ح/النقديات	×××××	××××
		فاتورة شراء رقم		
30		ح/بضاعة	×××××	
	380	ح/مشتريات البضاعة		×××××

مثال 1: في 2014/2/5 اشترت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 19200 دج على الحساب (فاتورة رقم 036)

		02/05		
380	401	ح/ مشتريات البضاعة ح/موردوا المخزون	19200	19200
		فاتورة شراء رقم 036		
30		ح/بضاعة	19200	
	380	ح/مشتريات البضاعة		19200

مثال 2: في 2014/07/13 اشترت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 75000 دج بشيك بنكي (فاتورة رقم 53)

		07/13		
380	512	ح/ مشتريات البضاعة ح/موردوا المخزون	75000	75000
		فاتورة شراء رقم 036		
30	380	ح/بضاعة ح/مشتريات البضاعة	75000	75000

V-1-1-2-عمليات بيع البضاعة:

كما في عملية الشراء فإن عملية البيع في المؤسسة التجارية تتم عبر مرحلتين مرحلة **تسليم الفاتورة** حيث يجعل حساب ح/411 الزبائن (إذا تمت العملية على الحساب) أو حساب النقديات ح/××5 مدينا و ح/ 700 مبيعات البضاعة دائنا وهذا بسعر البيع ،وعند تسليم البضاعة إلى الزبون يجعل ح/600 بضاعة مستهلكة مدينا و ح/30 بضاعة دائنا بتكلفة شراء البضاعة المباعة ويسجل القيد التالي :

		../..		
411 أو ××5	700	ح/ الزبائن ح/النقديات ح/مبيعات البضاعة	××××× ×××××	××××
		فاتورة بيع ...		
30	380	ح/بضاعة ح/مشتريات البضاعة سند خروج...	×××××	×××××

مثال 1: في 2014/05/3 باعت مؤسسة تجارية بضاعة بسعر 68500 دج على الحساب بتكلفة شراء بقيمة 59700 دج.(فاتورة بيع رقم 119)

		05/03		
411		ح/ الزبائن	68500	
	700	ح/مبيعات البضاعة		68500
		فاتورة بيع 119		
600		ح/بضاعة مستهلكة	59700	
	30	ح/بضاعة		59700

مثال 2: في 2014/06/19 باعت مؤسسة تجارية بسعر 71500 دج على بشيك بنكي بهامش ربح قدره 10% .

		06/19		
512		ح/ البنك	71500	
	700	ح/مبيعات البضاعة		71500
600		ح/بضاعة مستهلكة	65000	
	30	ح/بضاعة		65000

V-1-2-المعالجة المحاسبية لعملية الشراء والبيع عند المؤسسة الصناعية.

على خلاف المؤسسة التجارية التي تقتصر عملياتها على شراء المواد واعادة بيعها على حالها فان المؤسسة الصناعية تقوم بعمليات شراء المواد الأولية ثم تحولها الى الورشات التي تستلم منها عدة انواع من المنتوجات

V-1-2-1-شراء المواد الأولية: كما في المؤسسة التجارية فان عملية شراء المواد الأولية تتم بمرحلتين مرحلة استلام الفاتورة وهي التي تثبت انتقال الملكية من المورد إلى الزبون حيث يجعل ح/381 مشتريات المواد الاولية مدينا مقابل جعل ح/401 مورد المخزونات (العملية على الحساب) أو ح/ ××5 النقديات دائنا.

والمرحلة الثانية مرحلة استلام البضاعة ودخولها إلى مخازن المؤسسة حيث يرصد ح/381 وهذا بجعله دائنا مقابل جعل ح/31 مواد أولية مدينا وفي يومية المؤسسة يسجل القيد التالي:

		.../...		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××
	5××	ح/النقديات		××××
		فاتورة رقم...		
31		ح/مواد أولية	××××	
	381	ح/مشتريات مواد أولية		××××
		سند دخول رقم		

مثال: في 2014/06/13 اشترت المؤسسة الصناعية مواد أولية بقيمة 45000 دج سدد الثلث بشيك بنكي والباقي على الحساب. (فاتورة بيع رقم 270)

		06/.13		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	45000	
	401	ح/مورد المخزون		30000
	512	ح/النقديات		15000
		فاتورة رقم.270		
31		ح/مواد أولية	45000	
	381	ح/مشتريات مواد أولية		45000
		سند دخول رقم		

V-1-2-2-تحويل المواد الأولية إلى الورشات: بعد حصول المؤسسة على المواد الأولية يتم تحويلها إلى الورشات للتصنيع ويتم تسجيها محاسبيا بجعل ح/601 مواد أولية مستهلكة مدينا و ح/31 مواد أولية دائنا بتكلفة الشراء.

		.../..		
601		ح/ مواد أولية مستهلكة	××××	
	31	ح/ مواد أولية		××××
		سند خروج رقم		

مثال: في 2014/6/15 أرسلت المؤسسة الصناعية ما قيمته 17200 دج كمواد أولية للورشات للتصنيع.

		2014/06/15		
601		ح/ مواد أولية مستهلكة	17200	
	31	ح/ مواد أولية		17200

V-1-2-3-استلام المنتوجات من الورشات: تأخذ طبيعة المنتجات المستلمة من الورشات إما شكل منتوج تام الصنع أو نصف مصنع أو بقايا ونفايات، ومهما يكون طبيعة المنتوج المستلم فانه يدخل إلى مخازن المؤسسة بتكلفة الإنتاج ومحاسبيا يتم قيد عملية الإدخال بجعل ح/351 منتوج نصف مصنع أو ح/355 منتوج تام الصنع أو ح/358 بقايا ونفايات مدينا بتكلفة الإنتاج و ح/724 تغير مخزون الإنتاج.

351		ح/ منتجات نصف مصنعة	××××	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		××××
355		ح/ منتجات تامة الصنع	××××	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		××××
358		ح/ مواد أولية مستهلكة	××××	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		××××

مثال01: 06/22 تم إدخال ما قيمته 25800 دج كمنتوج تام الصنع إلى المخازن (سند دخول رقم 17).

		06/22		
355		ح/ منتجات تامة الصنع	25800	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		25800
		سند دخول رقم 17		

مثال02: 08/19 تم استلام ما قيمته 19700 دج كمنتوج نصف الصنع وإدخاله إلى المخازن (سند دخول 25).

		08/19		
351		ح/ منتجات نصف مصنعة	25800	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		25800
		سند دخول رقم 25		

مثال03: في**11/03** أدخلت مؤسسة صناعية إلى المخازن ما قيمته 9800 كبقايا ونفايات (سند دخول 75).

		11/03		
358		ح/ بقايا ونفايات	9800	
	724	ح/ تغير مخزون الإنتاج		9800
		سند دخول رقم 75		

V-1-2-4-عملية البيع: عملية البيع في المؤسسة الصناعية كما في المؤسسة التجارية تتم عبر مرحلتين مرحلة تسليم الفاتورة حيث يجعل حساب ح/411 الزبائن (إذا تمت العملية على الحساب) أو حساب النقديات ح/××5 مدينا و ح/ 701 مبيعات منتجات تامة الصنع ، ح/ 702 مبيعات منتجات نصف مصنعة أو ح/ 703 مبيعات بقايا ونفايات دائنا وهذا بسعر البيع ،وعند تسليم المواد المباعة إلى الزبون يجعل ح/724 تغير مخزون الإنتاج مدينا واحد الحسابات (ح/351،ح/355،ح/358) دائنا حسب المنتوج المباع وهذا بتكلفة الإنتاج.

		../..		
411 أو 5××		ح/ الزبائن	××××	
		ح/ النقديات	××××	
	701 أو 702 أو 703	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
		ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
		ح/مبيعات منتجات تامة		××××
724		ح/تغير مخزون الانتاج	××××	
	351	ح/منتوج نصف مصنع نصف		××××
	355			××××
	358	ح/بقايا ونفايات		××××

مثال: في 2014/10/9 باعت مؤسسة صناعية منتجات تامة الصنع بـ 41300 دج(فاتورة بيع رقم 0015) بتكلفة إنتاج قدرها 38400 دج استلمت منه مبلغ 21000 بشيك بنكي (سند خروج رقم 004).

		10/09		
411		ح/ الزبائن	20300	
512		ح/البنك	21000	
	701	ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع.		41300
		فاتورة رقم 0015		
724		ح/تغير مخزون الإنتاج	38400	
	355	ح/منتوج تام الصنع		38400
		سند خروج رقم 004		

V-2- حالات خاصة بعملية البيع والشراء :

يحدث أحيانا أن تجد المؤسسة التجارية او الصناعية على حد سواء عند تنفيذها عملية البيع أو الشراء أمام بعض الحالات الخاصة.

V-2-1-الشراء :

V-2-1-1- حالة استلام الفاتورة دون استلام البضاعة آو المواد الأولية: في هذه الحالة وعلى اعتبار ان ح/38 يجب أن يرصد لان لا يظهر في الميزانية فان على المؤسسة اعتبار مشترياتها من البضاعة او المواد الأولية قد استلمت وخزنت في الخارج، حيث يجعل ح/38 دائنا مقابل جعل ح/ 37 مخزون لدى الغير مدينا.

		.../...		
380		ح/ مشتريات المواد الأولية	××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××
	5××	ح/النقديات		××××
		فاتورة رقم ...		
37		ح/ مخزون لدى الغير	××××	
	380	ح/ مشتريات مواد أولية		××××

وفي المؤسسة الصناعية يتم تسجل القيد التالي :

		.../...		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××
	5××	ح/النقديات		××××
37		ح/ مخزون لدى الغير	××××	
	381	ح/مشتريات مواد أولية		××××

مثال: 2014/08/27 اشترت المؤسسة الصناعية مواد أولية بقيمة 55400 دج سددتها بشيك بنكي. استلمت الفاتورة دون استلام المواد (فاتورة شراء رقم 538)

		2014/08/27		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	55400	
	512	ح/مورد المخزون		55400
		فاتورة شراء رقم 538		
37		ح/ مخزون لدى الغير	55400	
	381	ح/مشتريات مواد أولية		55400

V-2-1-2- حالة استلام البضاعة آو المواد الأولية دون استلام الفاتورة : أي أن القيد الخاص بانتقال الملكية لم يسجل، وتم فقط تسجيل قيد استلام المواد في هذه يجعل ح/ 380 مشتريات البضاعة أوح/381 مشتريات المواد الأولية مدينا وح/408 فواتير قيد الاستلام دائنا وبهذا يرصد ح/38 قبل نهاية الدورة.

		.../...		
380		ح/ مشتريات المواد الأولية	××××	
	408	ح/مورد المخزون		××××
30		ح/ مواد أولية	××××	
	380	ح/ مشتريات مواد أولية		××××
		سند دخول رقم...		

وفي المؤسسة الصناعية:

		.../...		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	××××	
	408	ح/مورد المخزون		××××
31		ح/ مواد أولية	××××	
	380	ح/ مشتريات مواد أولية		××××
		سند دخول رقم...		

مثال: 2014/12/10 اشترت المؤسسة تجارية قيمتها 37500 دج ، استلمت المواد دون الفاتورة .

		.../...		
380		ح/ مشتريات المواد الأولية	37500	
	408	ح/مورد المخزون		37500
30		ح/ بضاعة	37500	
	380	ح/ مشتريات بضاعة		37500
		سند دخول رقم...		

V-2-2-البيع: في حالة البيع تجد المؤسسة نفسها أيضا أمام حالتين:

V-2-2-1- حالة تسليم الفاتورة دون استلام البضاعة آو المواد الأولية: في هذه الحالة بالرغم من عدم تسليم المواد الا انه لابد من إثبات خروجها محاسبيا لان قيد انتقال الملكية قد سجل ويسجل بنفس صيغ البيع العادية التي رأيناها سابقا اي يتم تسجيل القيد التالي:

****في المؤسسة التجارية:**

		../..		
411		ح/ البنك	××××	
	700	ح/مبيعات البضاعة		××××
		فاتورة بيع رقم...		
600		ح/بضاعة مستهلكة	××××	
	30	ح/بضاعة		××××

****وفي المؤسسة الصناعية:**

		../..		
411 أو 5××		ح/ الزبائن	××××	
		ح/ النقديات	××××	
	701 أو	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
	702 أو	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
	703	ح/مبيعات منتجات تامة		××××
724		ح/تغير مخزون الانتاج	××××	

مثال: في 2014/08/15 باعت مؤسسة صناعية منتجات نصف مصنعة الصنع بـ 68700 دج(فاتورة بيع رقم 719) بتكلفة إنتاج قدرها 38400 دج ،سلمت الفاتورة دون المواد.

		../..		
411		ح/ الزبائن	68700	68700
	702	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		
724		ح/تغير مخزون الانتاج	68700	
	351	ح/منتوج نصف مصنع		68700

V-2-2-2- حالة تسليم البضاعة آو المواد الأولية دون تسليم الفاتورة: أي أن القيد الخاص بانتقال الملكية لم يسجل، وتم فقط تسجيل قيد استلام المواد في هذه الحالة يجعل ح/ 418 فواتير قيد التحرير مدينا وح/×70 المبيعات(حسب طبيعة المواد المباعة وحسب نوع المؤسسة) دائنا.

****في المؤسسة التجارية:**

		../..		
418		ح/ فواتير قيد التحرير	××××	
	700	ح/مبيعات البضاعة		××××
		فاتورة بيع رقم...		
600		ح/بضاعة مستهلكة	××××	
	30	ح/بضاعة		××××

****وفي المؤسسة الصناعية:**

		../..		
418		ح/ فواتير قيد التحرير	××××	
	701 أو	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
	702 أو	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع.		××××
	703	ح/مبيعات منتجات تامة		××××

724		ح/تغير مخزون الانتاج	××××	
	351	ح/منتوج نصف مصنع		××××
	355			××××
	358	ح/بقايا ونفايات		××××

مثـال: فـي 2013/05/27 باعـت مؤسسـة تجاريـة بضـاعة بقيمـة 28500 دج ، تكلفـة شـراءها 22750 دج ،سلمت المواد دون الفاتورة.

		05./27		
418		ح/ فواتير قيد التحرير	28500	
	700	ح/مبيعات البضاعة		28500
		فاتورة بيع رقم...		
600		ح/بضاعة مستهلكة	22750	
	30	ح/بضاعة		.227500

V-3- التخفيضات التجارية والمالية

تحدث أثناء عملية البيع والشراء عمليات من نوع خاص والهدف منها تخفيض سعر الشراء او البيع، حيث توجد نوعان من التخفيضات تخفضيات تجارية وتخفيضات مالية:

V-3-1- تخفيضات تجاريـة: والتي تمتنح عادة لاعتبارات متعلقة بالسياسة التجارية للمؤسسة وحسب الحالة التي منح فيها التخفيضات التجارية نميز بين الأنواع التالية :

****الحسميات:** تمنح في حالات معينة كوجود عيب في المواد المباعة او تأخر تسليم المواد المباعة.

****التنزيلات:** تمنح في حالة تجاوز الطلبيات حجم معين.

****المرتجعات** : تمنح عادة في نهاية الدورة بسبب طول فترة التعامل(زبون وفي)

التسجيل المحاسبي: في حالة ورود الخفيضات التجارية في فاتورة الشراء أو البيع فإنها لا تسجل، ويتم تسجيل فقط الصافي.

مثال 01: في 9/1 اقتنت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 26500 دج على الحساب مع تخفيض تجاري بـ5%. فاتورة شراء رقم 120

		09/01		
381		ح/ مشتريات المواد الأولية	25175	
	401	ح/مورد المخزون		25175
		فاتورة شراء رقم 120		

31		ح/مواد أولية	25175	
	381	ح/مشتريات مواد أولية		25175

مثال 02: في 06/17 باعت مؤسسة صناعية منتجات تامة الصنع بقيمة 37500 دج بشيك بنكي، مع تنزيل 2%، ومرتجع بـ5% مع العلم أن تكلفة إنتاجها 31700 دج. فاتورة البيع رقم 017

		06/17		
512		ح/ مشتريات المواد الأولية	34912.5	
	701	ح/مورد المخزون		34912.5
		فاتورة بيع رقم 017		
724		ح/مواد أولية	31700	
	355	ح/مشتريات مواد أولية		31700

V-2-3- تخفيضات المالية : والتي تتمثل في خصم تعجيل الدفع والذي يمنح للزبون عندما يسدد قيمة المشتريات قبل تاريخ استحقاق السداد وهو يعتبر بالنسبة للمورد كأعباء مالية.

* **التسجيل المحاسبي:** تظهر التخفيضات المالية محاسبيا سواء وردت مع فاتورة الشراء أو البيع أو سواء وردت في فاتورة مستقلة حيث يحسب قيمة التخفيض من آخر صافي تجاري، وتسجل في ح/768 نواتج مالية عند الزبون، وح/668 أعباء مالية عند المورد وتظهر وفق التسجيل التالي:

****عند الزبون:**

		.../...		
38		ح/ مشتريات مخزونات	××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××
	768	ح/نواتج مالية		××××
		فاتورة بيع رقم 017		
3		ح/مخزون	××××	
	38	ح/مشتريات مخزون		××××

****عند المورد:**

		.../...		
411 668		ح/ مشتريات المواد الأولية	×××××	
	70×	ح/مورد المخزون		××××
		فاتورة بيع رقم...		
724 600		ح/مواد أولية	×××× ××××	
	35× 30	ح/مشتريات مواد أولية		×××× ××××

مثال 1: في 2014/8/5 باعت مؤسسة تجارية بضاعة بشيك بريدي بقيمة 53500 دج مع تنزيل بـ1%، و خصم تعجيل الدفع بـ 3%(فاتورة رقم 300) وتكلفة شرائها 49800 دج.

		08./05		
517 668		ح/ ح ج ب	52965 535	
	700	ح/مورد المخزون		53500
		فاتورة بيع رقم 300		
600		ح/بضاعة مستهلكة	49800	
	30	ح/ بضاعة		49800

مثال 2: في 2014/2/4 باعت مؤسسة صناعية منتجات تامة الصنع على الحساب بقيمة 34800 دج مع تخفيض مالي بقيمة 4 %(فاتورة رقم 158) تكلفة إنتاجها 32600 دج.

		02/04		
411 668		ح/ الزبائن ح/تخفيضات مالية	33408 1392	
	701	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع		34800
		فاتورة بيع رقم 158		
724		ح/تغير مخزون الانتاج	32600	
	355	ح/ بضاعة		32600

حالة التخفيض المالي في فاتورة مستقلة: إذا استلم الزبون فاتورة تتضمن تخفيض مالي أو أرسل المورد فاتورة تتضمن تخفيض مالي فانه يتم إثبات ذلك محاسبيا وفق التسجيل التالي:

****عند الزبون:**

401		ح/ مورد المخزون	××××	
	768	ح/ نواتج مالية		××××

****عند المورد:**

668		ح/ تخفيضات مالية	××××	
	411	ح/ الزبائن		××××

مثال 01 : استلمت مؤسسة صناعية فاتورة تحت رقم 358 تتضمن تخفيض مالي بقيمة 3420 دج .

401		ح/ مورد المخزون	3420	
	768	ح/ نواتج مالية		3420
		فاتورة رقم 358		

مثال 01 : أرسلت مؤسسة فاتورة لزبونها تحت رقم 950 تتضمن تخفيض مالي بقيمة 7520 دج.

668		ح/ تخفيضات مالية	7520	
	411	ح/ الزبائن		7520
		فاتورة رقم 950		

V-4- الرسم على القيمة المضافة

V-4- 1- تعريف الرسم على القيمة المضافة (TVA) : 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.

V-4- 2- 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.

V-4- 3- نسب الرسم على القيمة المضافة : هناك نوعين من المعدلات :

- **المعدل العادي** والذي نسبته 17.
- **المعدل المخفف** والذي نسبته 7.

V-4- 4- 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.

V-4- 5-التسجيل المحاسبي :بعد معرفة مفهوم الرسم على القيمة المضافة وطريقة تحديدها وحساباتها ناتي الى التسجيل المحاسبي الخاص بها:

V-4- 5-1- 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 على مشتريات المخزون	×××× ××××	
	401	ح/مورد المخزون		××××

			ح/مواد أولية		3×
		××××	ح/ مشتريات المخزون	38	
××××					

مثال : في 2014/05/19 اشترت مؤسسة صناعية مواد أولية على الحساب بقيمة 43500 دج خارج الرسم ، الرسم على القيمة المضافة 17%.

			05./.19		
	43500		ح/ مشتريات مواد اولية		381
	7395		ح/رسم م على مشتريات المخزون		44566
50895			ح/مورد المخزون	401	
	43500		ح/مواد أولية		31
43500			ح/ مشتريات مواد اولية	381	

V-4- 5-2- عملية البيع: عندما ترد عملية البيع متضمنة الرسم على القيمة المضافة يسجل القيد التالي:

			.../...		
		××××	ح/ الزبائن		411
××××			ح/مبيعات المواد	70×	
××××			فاتورة بيع رقم ...	44571	
		××××	ح/تغير مخزون الإنتاج		724
		××××			600
××××			ح/ بضاعة	35×	
××××				30	

مثال: في 2013/04/25 باعت مؤسسة تجارية بضاعة بقيمة 61900 دج خارج الرسم بشيك بنكي (فاتورة رقم 004) ، الرسم على القيمة المضافة 17 %، تكلفة الشراء 57500 دج.

			04/25		
	72423		ح/ الزبائن		512

		ح/مبيعات المواد		700 44571	61900 10523
		فاتورة بيع رقم 004			
600		ح/تغير مخزون الإنتاج	57500		
	30	ح/ بضاعة			57500

V-4- 6-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 و الرسم 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

			../..		
		××××	ح/ ر ق م المحصل على م		44571
××××			ح/مبيعات المواد	44566	
××××				44562	
××××				44551	
			التصريح على رقم لشهر		

مثال 01: خلال شهر نوفمبر من سنة 2009 قامت مؤسسة تجارية بالعمليات التالية:

- 2014/11/19 بيع بضاعة بقيمة 16000 دج خارج الرسم TVA 17% تكلفتها 12800 دج.
- 2014/114/27 شراء بضاعة بقيمة 12000دج خارج الرسم TVA 17% .

المطلوب : 1.تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة2.حاسب وتسجيل الرسم على القيمة المضافة واجبة الدفع.

			11/19		
	18720		ح/ الزبائن		411
16000			ح/مبيعات بضاعة	700	
2720				44571	
			فاتورة بيع رقم 004		
	12800		ح/تغير مخزون الإنتاج		600
12800			ح/ بضاعة	30	

		11/27			
	12000	ح/ مشتريات بضاعة		380	
	2040	ح/رسم م على مشتريات		44566	
		المخزون			
14040		ح/مورد المخزون	401		
	12000	ح/مواد أولية		30	
12000		ح/ مشتريات مواد اولية	380		

الفرق :ح /44571 –ح/445662 = 2720 –2040= 680 وهو فرق موجب أي هناط دفع لمصلحة الضرائب ويسجل في ح/44551

ويسجل التصريح كما يلي:

		12./20			
	2720	ح/ ر ق م المحصل على م		44571	
2040		ح/مبيعات المواد	44566		
680			44551		
		التصريح بTVA نوفمبر			
				44551	
			5××		

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

		../..			
	××××	ح/ ر ق م المحصل على م		44571	
××××		ح/مبيعات المواد	44566		
××××			44562		
		التصريح على رقم لشهر			

مثال: اليك المعطيات التالية والمتعلقة بوضعية الرسم على القيمة المضافة لشهر افريل لأحدى المؤسسات التجارية:

*44571 الرسم المحصل على القيمة المضافة من المبيعات: 8750 دج

*44566 رسم قابل للاسترجاع على المشتريات والخدمات: 1950

*44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات: 6700

لدينا الفرق:ح /44571 –(ح/445662+44562) = 8750 –1950–6700 = 00 وهو فرق معدوم أي ليس هناك دفع لمصلحة الضرائب ويسجل القيد كما يلي :

			../..		
		8750	ح/ ر ق م المحصل على م		44571
1950			ح/مبيعات المواد	44566	
6700				44562	

*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:

			../..		
		××××	ح/ ر ق م المحصل على م		44571
		××××			44567
××××			ح/مبيعات المواد	44566	
××××				44562	

مثال: اليك المعطيات التالية والمتعلقة بوضعية الرسم على القيمة المضافة لشهر جوان لأحدى المؤسسات الصناعية

*44571 الرسم المحصل على القيمة المضافة من المبيعات: 5570 دج

*44566 رسم قابل للاسترجاع على المشتريات والخدمات: 3450

*44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات: 3850

الفرق :ح /44571 –(ح/445662+44566) = 5570 –3450–3850 = 1730 وهو فرق سالب ،أي ليس هناك دفع لمصلحة الضرائب ويعتبر كتسبيق لشهر جويلية

			../..		
	5570		ح/ ر ق م المحصل على م		44571
	1730				44567
3450			ح/مبيعات المواد	44566	
3850				44562	

V-5-1- مفهوم الغلافات التجارية : تتمثل الغلافات التجارية في تلك العناصر الموجهة لاحتواء البضاعة المباعة او المنتوجات المباعة حيث يتم التمييز بلين نوعين غلافات مستهلكة وغلافات متداولة.

<u>الغلافات المستهلكة :</u> والتي تعتبر كمخزون. والتي تباع الى الزبون مع البضاعة المباعة بنية عدم الاسترجاع والموجة لاحتواء المواد المباعة من اجل المحافظة عليها او سهولة تسليمها للزبون.

<u>الغلافات المتداولة :</u> والتي تعتبر كتثبيتات والموجة لاحتواء المواد المباعة حي تعتبر كأمانات ملزم الزبون بإرجاعها.

V-5-2- التسجيل المحاسبي:

V-5-2-1- الغلافات التالفة: تدرج الغلافات التالفة ضمن المخزونات ضمن التموينات الاخرى حيث تسجل في ح/326 غلافات تالفة بتكلفة الشراء حيث تعالج عملية اقتناء الغلافات التالفة بنفس طريقة معالجة اي مخزون و يتم تسجيل القيد التالي عند عملية الاقتناء :

			.../...		
	××××		ح/ مشتريات المخزون		382
	××××		ح/رسم م على مشتريات		44566
			المخزون		
××××			ح/مورد المخزون	401	
				5××	
	××××		ح/مواد أولية		326
××××			ح/ مشتريات المخزون	382	

وعند خروج الغلافات التالفة لعملية تغليف المواد المباعة يتم تسجيل القيد التالي وبتكلفة الشراء:

602		ح/ غلافات مستهلكة	××××	
	326	ح/ غلافات تالفة		××××
		سند خروج رقم		

مثال: في 05/17/ اقتنت مؤسسة غلافات تالفة بقيمة 15300 دج ، 17 TVA%. **فاتورة رقم 035**

في 05/19 خروج ½ الغلافات التالفة للورشة للتغليف منتجات تامة الصنع.

		.../...		
382		ح/ مشتريات المخزون	15300	
44566		ح/رسم م على مشتريات	2601	
		المخزون		
	401	ح/مورد المخزون		17901
		فاتورة رقم 035		
326		ح/مواد أولية	15300	
	382	ح/ مشتريات المخزون		15300
		سند خروج		

602		ح/ غلافات مستهلكة	7650	
	326	ح/ غلافات تالفة		7650
		سند خروج رقم		

V-5-2-2-الغلافات المتداولة : الغلافات المتداولة هي تلك الغلافات التي تبقى ملكيتها للمؤسسة بالرغم من إرفاقها مع المواد المباعة لاحتوائها وتعتبر كامنات تحت التسديد لدى الزبون لذى فقد أدرجت ضمن التثبيتات ضمن ح/218 تثبيتات مادية اخرى والتي تعالج بنفس طريقة معالجة التثبيتات المادية عند اقتنائها او انتاجها مستقلة اما عند اقتنائها او بيعها مرفقة مع مخزون فإنها تدرج في ح/409.

VII-2-2-1- اقتناء غلافات متداولة مستقلة (غير مرفقة مع مخزون) : في هذه الحالة تدرج ضمن حساب التثبيتات المادية الأخرى وبتكلفة الشراء ح/218 تثبيتات مادية اخرى وتسجل بنفس طريقة تسجيل اقتناء اي تثبيت مادي اخرى كما يلي :

		.../...			
	218×	ح/ غلافات متداولة		××××	
	44562	ح/رسم على التثبيتات		××××	
		ح/مورد التثبيتات	401		××××
		ح/النقديات	5××		

مثال :2014/08/27 اقتنت مؤسسة صناعية غلافات متداولة بقيمة 54300 دج،17 TVA %.

		08/27			
	218×	ح/ غلافات متداولة		54300	
	44562	ح/رسم م التثبيتات		9231	
		ح/مورد التثبيتات	401		63531
		ح/النقديات	5××		

VII-2-2-2-اقتناء غلافات متداولة مع مخزون : عندما يتم اقتناء مخزون معبئة في غلافات قابلة للإسترجاع يتم تسجيلها في ح/409 كما يلي :

		.../...			
	38×	ح/ مشتريات المخزون		××××	
	409	ح/ مشتريات المخزون		××××	
	44566	ح/رسم م على م المشتريات		××××	
		ح/مورد المخزون	401		××××
		فاتورة رقم			
	3××	ح/مواد أولية		××××	
		ح/ مشتريات المخزون	38×		××××
		سند خروج			

مثال :2014/02/12 اقتنت مؤسسة صناعية مواد أولية بشيك بنكي بقيمة 72600 دج مع غلافات متداولة بقيمة 18300 دج،17 TVA %. فاتورة رقم 079.

		.../...			
	381	ح/ مشتريات مواد أولية		72600	
	409	ح/ مشتريات المخزون		18300	
				12342	

44566		ح/رسم م على م المخزون		
	401	ح/مورد المخزون		103242
		فاتورة رقم		
31		ح/مواد أولية	72600	
	381	ح/ مشتريات المخزون		72600
		سند خروج		

***بيع مخزون مع غلافات متداولة:** عندما يتم بيع مخزون محتوى في غلافات قابلة للإسترجاع يتم تسجيلها في ح/416 كما يلي :

		.../...		
411		ح/ الزبائن	××××	
		ح/تخفيضات مالية		
	70×	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع		××××
	419×	ح/غلافات برسم الأمانة		××××
	44571	ح/ رسم محصل على المبيعات		××××
		فاتورة بيع رقم ...		
724		ح/تغير مخزون الانتاج	××××	
	35×	ح/ بضاعة		××××
		سند خروج		

مثال :2013/09/30 باعت مؤسسة صناعية منتوج تام الصنع بشيك بريدي بقيمة 63200 دج مع غلافات متداولة بقيمة 22800 دج،17 TVA %. فاتورة بيع رقم 354، تكلفة إنتاجها بـ 55100 دج.

		09/30		
517		ح/ الزبائن	96744	
		ح/تخفيضات مالية		
	701	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع		63200
	419×	ح/غلافات برسم الأمانة		22800
	44571	ح/ رسم محصل على المبيعات		10744
		فاتورة بيع رقم 354		

724		ح/تغير مخزون الانتاج	55100	
	355	ح/ بضاعة		55100
		سند خروج		

VII-2-3-إرجـاع الغلافـات المتداولـة: ترفـق الغلافـات المتداولـة مـع المخـزون لاحتـواء هـذه الاخيـرة علـى اسـاس انهـا تسـترد ، الا ان الحالـة الـي يـتم فـي تسـليم و اسـتلام هـذه الغلافـات وخاصـة فيمـا يتعلـق بالغلافـات المتداولـة ذات طبيعـة قـد تتكسـر او تعطـب (قـارورات المشـروبات الزجاجـة مـثلا) وبهـذا فـان الغلافات المتداولة قد تكون :

***الحالة الأولى: حالة إرجاع الغلافات سليمة.**

عنـدما يـتم اسـتلام الغلافـات المتداولـة مـن طـرف الزبـون كلهـا أو جـزء منهـا سـليمة يـتم تسـجيل القيـود التالية عن المورد والزبون:

***عند المورد:** حيث يتم ترصيد ح/×419 بجعله مدينا مقابل ح/411 دائنا

		../..		
×419		ح/ غلافات برسم الامانة	××××	
	411	ح/ الزبائن		××××

***عند الزبون :** حيث يتم ترصيد ح/×409 بجعله دائنا مقابل ح/401 مدينا.

		../..		
401		ح/ مورد المخزون	××××	
	×409	ح/ غلافات برسم الامانة		××××

مثال 01 :في 2014/05/25 باعت مؤسسة صناعية منتوجات بقيمة 77500 دج على الحساب ، مرفقة مع غلافات مسترجعة بقية 30500 دج،17 TVA %. فاتورة رقم 853.(تكلفة انتاجها 70950 دج

في 2014/11/12 استلمت المؤسسة غلافات العملية 05/25 وكلها سليمة.

		09/30		
411		ح/ الزبائن	96744	
		ح/تخفيضات مالية		
	701	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع		77500
	×419	ح/غلافات برسم الأمانة		30500
				10744

			44571	ح/ رسم محصل على المبيعات	
				فاتورة بيع رقم 354	
	724	70950		ح/تغير مخزون الانتاج	
	355			ح/ بضاعة	70950
				سند خروج	

مثال :في 02

				11/12	
	419×	30500		ح/ غلافات متداولة	
	411			ح/مورد التثبيتات	30500

2014/04/04 اقتنت مؤسسة صناعية مواد أولية بـ 42800 دج مرفقة مع غلافات متداولة بقيمة 13700 دج ،17 TVA %. فاتورة رقم 047 ،الدفع بشيك بنكي.

في 2014/06/19 أرجعت المؤسسة كل الغلافات سليمة والخاصة بالعملية (2014/04/04)

				04/04	
	381	42800		ح/ مشتريات مواد أولية	
	4096	13700		ح/ غلافات برسم الامانة	
	44566	-----		ح/رسم م على م المخزون	
-------			512	ح/مورد المخزون	
				فاتورة رقم	
	31	42800		ح/مواد أولية	
42800			381	ح/ مشتريات المخزون	
				سند خروج	

				06/19	
	401	13700		ح/ غلافات متداولة	
13700			4096	ح/ غلافات برسم الامانة	

***الحالة الثانية : حالة إرجاع الغلافات معطوبة**

في حالة إرجاع الغلافات معطوبة فان المورد يقبلها بسعر اقل من سعرها السابق لهذا فان ذلك الفرق يعتبر كأعباء بالنسبة للزبون وتسجل في ح/657 أعباء استثنائية للتسيير ، وكإيراد بالنسبة للبائع وتسجل في ح/757 إيرادات استثنائية للتسيير وتسجل القيود كما يلي:

***عند المورد** : حيث يتم ترصيد ح/×419 بجعله مدينا مقابل ح/411 دائنا

		../..		
419×		ح/ غلافات برسم الامانة	××××	
	411	ح/مورد التثبيتات		××××
	757	ح/منتجات استثنائية		××××

***عند الزبون** : حيث يتم ترصيد ح/×409 بجعله دائنا مقابل ح/401 مدينا.

		../..		
401		ح/ غلافات متداولة	××××	
657		ح/ أعباء استثنائية	××××	
	409×	ح/ غلافات برسم الامانة		××××

<u>مثال 01</u> :في 2014/02/14 باعت مؤسسة صناعية منتوجات تامة الصنع بقيمة 91300 دج على الحساب ، مرفقة مع غلافات مسترجعة بقية 29400 دج،17 TVA %. فاتورة رقم 753.(تكلفة إنتاجها 83600 دج) في 2014/05/03 استلمت المؤسسة غلافات العملية 05/25 من زبونها وقبلتها منه بسعر 28100 وكلها سليمة.

		02/14		
411		ح/ الزبائن	-----	
		ح/تخفيضات مالية		
	701	ح/مبيعات منتجات تامة الصنع		91300
	419×	ح/غلافات برسم الأمانة		29400
	44571	ح/ رسم محصل على المبيعات		-----
		فاتورة بيع رقم 354		

			ح/تغير مخزون الانتاج	355	724
83600	83600		ح/ بضاعة		
			سند خروج		

			05/03		
	29400		ح/ غلافات برسم الامانة		419×
28100			ح/الزبائن	411	
1300			ح/منتجات استثنائية	757	

مثال 02: في 2014/01/15 اقتنت مؤسسة صناعية مواد أولية بـ 32700 دج مرفقة مع غلافات متداولة بقيمة 11400 دج ،17 TVA . فاتورة رقم 118،الدفع بشيك بنكي.

في 2014/04/29 أرجعت المؤسسة كل الغلافات إلى موردها حيث قبلها بسعر 10800 والخاصة بالعملية (2014/04/04)

			01/15		
	32700		ح/ مشتريات مواد أولية		381
	11400		ح/ مشتريات المخزون		4096
	5590		ح/رسم م على م المخزون		44566
49659			ح/مورد المخزون	512	
			فاتورة رقم		
	32700		ح/مواد أولية		31
32700			ح/ مشتريات المخزون	381	
			سند خروج		

			04/29		
	10800		ح/ غلافات متداولة		401
	600		ح/ النقص في مواد التغليف		657
11400			ح/مورد التثبيتات	409×	

الحالة الثالثة : الاحتفاظ بالغلافات المتداولة نهائيا :

عندما يحتفظ الزبون بالغلافات المتداولة نهائيا (كلها أو جزء منها) بالاتفاق مع المورد أو نهاية المدة المتفق عليها ولا زلت في حوزة الزبون فانه يتم ترصيد ح/ 4096 مقابل ح/×218 تثبيتات مادية أخرى ويسجل القيد التالي :

		../..		
218×		ح/ تثبيتات مادية أخرى	××××	
	409×	ح/غلافات برسم الأمانة		××××

مثال 01 :في 2014/02/18 اقتنت مؤسسة صناعية مواد أولية بـ 85500 دج مرفقة مع غلافات متداولة بقيمة 42000 دج ،17 TVA %. فاتورة رقم 376 ،العملية على الحساب.

في 2014/05/07 أرجعت المؤسسة نصف الغلافات سليمة والخاصة بالعملية (2014/02/18) واحتفظت بالباقي نهائيا.

		02/18		
381		ح/ مشتريات مواد أولية	85500	
4096		ح/ مشتريات المخزون	42000	
44566		ح/رسم م على م المخزون	-----	
	512	ح/مورد المخزون		-------
		فاتورة رقم		
		//		
31		ح/مواد أولية	85500	
	381	ح/ مشتريات المخزون		85500
		سند خروج		

		04/29		
401		ح/ غلافات متداولة	21000	
218×		ح/ تثبيتات مادية أخرى	21000	
	409×	ح/مورد التثبيتات		42000

مثال 02: في 2014/03/04 اقتنت مؤسسة تجارية بضاعة بـ 76800 دج مرفقة مع غلافات متداولة بقيمة 36600 دج ،17 TVA %. فاتورة رقم 415،العملية تمت بشيك بنكي.

في 2014/07/11 إحتفضت المؤسسة بـ3/1 الغلافات نهائيا وأرجعت الباقي مهمش بنسبة 20% والمتعلقة بالعملية (2014/03/04).

03/04

ح/ مشتريات مواد أولية		76800	380
ح/ مشتريات المخزون		36600	4096
ح/رسم م على م المخزون		-----	44566
ح/مورد المخزون	512		-------

فاتورة رقم 415

//

ح/مواد أولية		76800	31
ح/ مشتريات المخزون	381		76800

سند خروج

04/29

ح/ غلافات متداولة		21000	512
ح/ تثبيتات مادية أخرى		12200	218×
ح/نقص في مواد التغليف		------	657
ح/مورد التثبيتات	409×		36600

VI - محاسبة الأوراق التجارية

VI - محاسبة الأوراق التجارية

إضافة الى وسائل الدفع المستعملة في تسوية المعادلات والمتمثلة في حسابات الخزينة يتم اعتماد سيلة تسوية أخرى 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:

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

ومحاسبة الأوراق التجارية تتضمن تناول ما يلي:

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

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		××××

مثال 01: في 2014/03/02 سحبت مؤسسة (ص) على زبونها كمبيالة تحت رقم 17 بقيمة 25500 دج تستحق في 2014/04/30.

413		**2014/03./02**	25500	25500
	411	ح/ أوراق القبض ح/الزبائن كمبيالة رقم 17		

مثال 02: في 2014/07/02 تسوية للفاتورة رقم 308 بقيمة 18750 دج اكتتب الزبون سند لامر المؤسسة تحت رقم 008 يستحق في 09/15 /2014.

413		**2014/03./02**	18750	18750
	411	ح/ أوراق القبض ح/الزبائن سند لامر رقم 008		

-**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 2014/04/03 سحبت على المؤسسة كمبيالة تحت رقم 35 بقيمة 41500 دج تستحق في 2014/06/15

401		**2014/04./03**	41500	41500
	403	ح/ مورد المخزونات والخدمات ح/ أوراق الدفع كمبيالة رقم 35		

مثال : 2014/10/03 اكتتبت المؤسسة سند لأمر تحت رقم 115 لأمر موردها تسوية لفاتورة بقيمة 13750 دج يستحق في 2014/12/30.

401		**2014/10./03**	13750	13750
	403	ح/ مورد المخزونات والخدمات ح/المورد كمبيالة رقم 35		

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 لموردها تسوية لدين اتجاهه.

		2014/04./19		
401		ح/ مورد المخزونات والخدمات	41500	
	413	ح/المورد		41500
		كمبيالة رقم 35		

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 35		

***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 35		

****مثال:** في 2014/04/22 أرسلت المورد كمبيالة تحت رقم 327 بقيمة 10000 دج، حيث يقتطع ملغ 400 دج مقابل قيمة هذه الورقة وفي2014/04/24 وصول اشعار من البنك يفيد بتحصيل قيمة الورقة التجارية وتحويل قيمتها الى حساب المورد.

		2014/04/22		
511		ح/ قيم للتحصيل	10000	
	413	ح/أوراق قبض		10000
		كمبيالة رقم 35		

		2014/04/24		
512		ح/ البنك	9600	
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	400	
	511	ح/قيم للتحصيل		10000
		كمبيالة رقم 35		

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 35		

***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 35		

مثال: في 2014/06/13 أرسلت مؤسسة ورقة تجارية تحت رقم 47 لبنكها للخصم بقيمة 200000، وفي 06/15 استلمت من البنك اشعار يفيد بتحصيل الورقة التجارية وقد ورد فيه ما يلي : الفائدة 1750 ، عمولة الخصم 500 دج، عمولة المخاطرة 300 دج.

		../.../..		
511		ح/ قيم للتحصيل	200000	
	413	ح/أوراق قبض		200000
		كمبيالة رقم 35		

		../.../..		
512		ح/ البنك	197450	
661		ح/ الفوائد	1750	
627		ح/خدمات بنكية ومثيلاتها	800	
	511	ح/قيم لللتحصيل		200000
		كمبيالة رقم 35		

VI-2- 5-تجديد الورقة التجارية:

يحدث أحيانا ان لا يستطيع المسحوب عليه او المكتتب للسند الامر ان يدفع قيمة الورقة التجارية في تاريخ استحقاقها، لذلك يطلب من دائنا بتمديد اجال استحقاقها والتي 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		ح/ الزبائن	××××	
	413	ح/أوراق قبض		×××××
		كمبيالة رقم....		

فوائد تأخير تاريخ استحقاق الورقة التجارية:

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

عند الزبون : يتم تسجيل القيود التالية :

		../05./15		
403		ح/ الزبائن	××××	
	401	ح/أوراق قبض		××××
		الغاء الورقة القيدمة		
661		ح/ فوائد التأخير	××××	
401		ح/المورد	××××	
	403	ح/أوراق دفع		××××
		اثبات الورقة الجديدة		

مثال: في 2014/05/15 اشعر الزبون عمر مورده سالم بعدم قدرته على تسديد الورقة التجارية المسحوبة عليه تستحق في 05/20 وبقيمة 19500، وافق المورد على تمديدها الى 06/20 مع احتساب فائدة تأخير بقيمة 1250 دج.

عند البائع (المورد) :

		2014/05./15		
	19500	ح/ الزبائن	413	411
19500		ح/أوراق قبض		
		كمبيالة رقم 35		
	1250	ح/ الزبائن	768	411
1250		ح/أوراق قبض		
		كمبيالة رقم 35		
	20750	ح/أوراق قبض		413
20750		ح/الزبائن	411	

عند الزبون(المشتري) :

		2014/05./15		
	19500	ح/ الزبائن	401	403
19500		ح/أوراق قبض		
		كمبيالة رقم 35		
	1250	ح/ فوائد التأخير		661
	19500	ح/المورد		401
20750		ح/أوراق دفع	403	
		كمبيالة رقم 35		

VIII - اعمال نهاية الدورة المحاسبية

VII- اعمال نهاية الدورة المحاسبية.

بعد تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال السندات المبررة لها في دفتر اليومية ثم الترجيل الى دفتر الأستاذ ليتم التأكد منها من خلال ميزان المراجعة، تأتي خطوة تقوم على تعديل وتسوية الاعمال السابقة حتى يتسنى للمؤسسة من تحديد النتيجة من خلال عرض القوائم المالية والتي تعرف بأعمال نهاية السنة

VIII-1- جرد التثبيتات المادية والمعنوية :

يؤدي الاستعمال والتقادم التثبيتات المادية والمعنوية إلى تدني قيمتها حيث تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا والذي يجب إثباته محاسبيا سنويا.

VIII-1-1- تعريف الإهتلاك : عرف النظام المحاسبي المالي الإهتلاك بأنه" التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدى مدته المقدرة حسب مخطط الإهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة"، وبمعنى آخر فإن الإهتلاك هو الإثبات المحاسبي للتدني الذي يحدث في قيمة التثبيتات بفعل الاستعمال والتقادم، فالتثبيتات بمختلف أنواعها موجهة للعمل ولنشاط المؤسسة وليس لغرض البيع ،ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت تدريجيا بحيث تتناقص الطاقة الإنتاجية لها، وبعد فترة من الوقت تختلف باختلاف التثبيتات تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك :

- التثبيت تآكل وأصبح إصلاحه غير ممكن.
- لان التثبيت أصبح لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال
- نتيجة لظهور أدوات إنتاجية حديثة أكثر إنتاجية.

VIII-1-2- دور الإهتلاك: يلعب الإهتلاك في المؤسسة دورا اقتصاديا ودورا ماليا، يتمثل الدور الاقتصادي في استهلاك متتالي للإستثمار، ويتمثل الدور المالي في عملية إعادة تكوين الأموال المستثمرة في الاستثمارات بهدف إعادة تجديدها في نهاية الحياة الإنتاجية، حيث يتم حجز مبالغ سنوية بذلك تبقى تحت تصرف المؤسسة كتمويل ذاتي إلى يوم صرفها.

VIII-1-3- مخطط الإهتلاك : جدول تقديري يترجم وتيرة استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وفق للإستخدام المحتمل للأصل أي يسجل المبالغ المحتملة للأصل الموزعة على الدورات المحاسبية ويعرض كما يلي :

السنة N	أساس الإهتلاكV	قسط الإهتلاك A	الإهتلاك المجمع $\sum$ A	القيمة المحاسبية الصافية VNC

حيث أن : القيمة المحاسبية الصافية = أساس الإهتلاك – الإهتلاك المجمع

ويتطلب إعداد مخطط الإهتلاك ما يلي:

- **أساس الإهتلاك:** المبلغ القابل للاستهلاك الأصل.
- **مدة الاستهلاك:** المدة الحقيقية للاستخدام تتوافق عمليا مع مدة الاستخدام الفعلية للأصل والتي حددها القانون كما يلي:

الأصل	مدة الاستخدام
- مباني صناعية	- 20 سنة
- المباني الإدارية والتجارية	- 25 سنة
- معدات وأدوات صناعية	- 5-10 سنوات
- معدات وتجهيزات مكتب	- 5-10 سنوات
- السيارات الخفيفة	- 5 سنوات
- معدات نقل الخفيفة	- 4 سنوات

-**طريقة الإهتلاك:** يجب تطبيق طريقة استهلاك التي تعكس بشكل أفضل وزن استهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة، حيث توجد عدة طرق لإهتلاك التثبيتات أي لحساب قسط الإهتلاك السنوي منها ما سمح قانون الضرائب الجزائري بتطبيقها ومنها ما لم ينص على تطبيقها.

VIII-1-4- طرق الإهتلاك التي سمح بها القانون في الجزائري :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 (حجم الإنتاج الفعلي).

VIII-1-5- حساب قسط الإهتلاك وفق كل أسلوب.

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

VIII-1-5- 1- أسلوب القسط الثابت : ويؤدي 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 = أ × ع ، حيث أن المعدل يتم تحديده بقسمة النسبة 100 % على مدة الاستعمال أي : t=100/N

<u>مثال:</u> بتاريخ 2000/01/01 اقتنت مؤسسة الرياض آلة إنتاجية بتكلفة قدرها 750000 دج والتي أدخلتها حيز الاستخدام 2000/04/01، مدة استعمالها 5سنوات بوتيرة استهلاك للمنافع الاقتصادية منتظمة.

لدينا: A= V/N=750000 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
2000	750000	150000	150000	750000
2001	750000	150000	300000	450000
2002	750000	150000	450000	300000
2003	750000	150000	600000	150000
2004	750000	150000	750000	0000

-حالة اقتناء التثبيت المادي 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

VIII-1-5-2- أسلوب القسط المتناقص: ويقصد به اهتلاك التثبيتات بأقساط سنوية متناقصة، و يحسب قسط الإهتلاك بموجب هذه الطريقة على القيمة المحاسبية الباقية للتثبيت المادي وليس على القيمة الأصلية للتثبيت، حيث تسمح هذا الأسلوب بالتخلص من أقساط الإهتلاك المرتفعة وبالتالي هناك اقتصاد في الضريبة في بداية فترة الإستعمال.

لم ينص النظام المحاسبي المالي الجديد لكيفية حساب القسط السنوي وفق هذا الأسلوب، ووفقا لقانون الضرائب فإنه لتحديد قسط إهتلاك كل السنة وعرض جدول إهتلاك التثبيت المادي لا بد من:

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

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

حساب قسط الإهتلاك لكل سنة، وهذا بضرب معدل الإهتلاك المتناقص في القيمة المحاسبية الصافية أي:

(القيمة المحاسبية الصافية)VNC*(معدل الإهتلاك المتناقص) t =A(قسط الإهتلاك)

- في سنة ما إذا أصبح 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.

مثال: بتاريخ 01 /01/ 2009 اقتنت مؤسسة (ص) آلة صناعية بمبلغ 1200000 دج وضعت تحت التشغيل بذات التاريخ ، و قد قدرت مدة استنفاذ منافعها الاقتصادية 5 سنوات.

المطلوب: عرض جدول اهتلاك الآلة الصناعية وفق طريقة الإهتلاك المتناقص.

الحل : لدينا معدل الإهتلاك = 5/100 سنوات أي : 20%، ومدة استعمال الآلة 5 سنوات أي نأخذ بالمعامل 2 أي معدل الإهتلاك المتناقص هو : 20 %× 2 =40 %

بعدها نأتي إلى عرض جدول الإهتلاك وفق القواعد السابقة :

المعدل t	السنة	أساس الإهتلاك V	قسط الإهتلاك A	الإهتلاك المجمع ∑ A	القيمة المحاسبية الصافيةVNC
%40	2009	1200000	480000	480000	720000
%40	2010	720000	288000	768000	432000
%40	2011	432000	172800	940800	259200
%50	2012	259200	129600	1070400	129600
%50	2013	194400	129600	1200000	0000

– نلاحظ انه في سنة 2011 كان قسط الإهتلاك وفق أسلوب القسط المتناقص 172800 في حين أن قسط الإهتلاك الثابت لنفس السنة هو 240000 (1200000÷5= 240000) أي أن قسط الإهتلاك وفق الأسلوب المتناقص اقل من قسط الإهتلاك وفق الأسلوب الثابت أي نتحول إلى الأسلوب الثابت لبقية السنوات (سنتين).

– لدينا القيمة المحاسبية الصافية للسنة التي نتحول فيها إلى أسلوب القسط الثابت هي 259200، وعدد السنوات الباقية هو سنتين ومنه المعدل هو 50 % و قيمة القسط (ط) = 259200×50 % = 129600 ،ثم نكمل الجدول كمار رأينا في أسلوب القسط الثابت.

VIII-1-5-3-الإهتلاك حسب عدد وحدات الإنتاج : وهو الأسلوب الجديد الذي أتى به النظام المحاسبي الجديد، وهو مؤسس على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع للأصل ويتم العمل بهذه الطريقة من خلال تقدير حجم الإنتاج المقدر للتثبيتات المادية خلال كل فترة استخدامها وتقارن عدد الوحدات المنتجة فعلا ويؤخذ بها في الحساب.

بوضع :

- أساس الإهتلاك (قيمة الأصلية للتثبيت المادي)
- (Pr): الإنتاج الفعلي لكل سنة
- (Pe) : الإنتاج المقدر

فإنه تعطى صيغة القسط الإهتلاك السنوي كما يلي : A= V*(Pr/Pe)

مثال : في 2004/01/01 اقتنت مؤسسة آلة إنتاجية بقيمة 90000 دج وتم وضعها تحت الاستخدام في ذات التاريخ ، بمدة استخدام 6 سنوات تهتلك حسب أسلوب عدد الوحدات الإنتاج والموزعة حسب السنوات كما يلي :

السنة	2004	2005	2006	2007	2008	2009
عدد وحدات الإنتاج المنتجة فعلا	30000	30000	45000	45000	45000	45000

وبتطبيق الصيغة : A= V*(Pr/Pe) فأننا نحصل على أقساط الإهتلاك لكل سنة كما يلي:

- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2007 A= 90000× (30000÷240000) = 11250
- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2008 = 90000× (30000÷240000) = 11250
- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2009 = 90000× (45000÷240000) = 16875
- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2010 = 90000× (45000÷240000) = 16875
- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2011 = 90000× (45000÷240000) = 16875
- قسط الإهتلاك السنوي لـ 2012 = 90000× (45000÷240000) = 16875

ومنه يتم عرض جدول إهتلاك الآلة الإنتاجية بنفس طريقة أسلوب الخطي الثابت، الاختلاف فقط يكمن في كيفية تحديد القسط السنوي:

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

VIII-1-5-3-الإهتلاك المضاعف: وفق هذه الطريقة فإن قسط الإهتلاك يتزايد كلما اقتربت من نهاية مدة استخدام التثبيت المادي، وتبعا لهذا الأسلوب فإن قسط الإهتلاك السنوي (ط) = أساس الإهتلاك (قيمة التثبيت المادي) ×(ف ÷ ح).

حيث (ف) هي ترتيب السنة المعنية (1 للسنة الأولى، 2 للسنة الثانية ...الخ) ، أما (ح) فهو المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام) ،فمثلا إذا كان مدة استخدام التثبيت المادي هو 5 سنوات فإن (م) =1+2+3+4+5 =15.

وما يميز هذا الأسلوب من الإهتلاك انه لا يخضع لقاعدة التناسب الزمني بالأشهر، أي أنه لا يأخذ بعين الإعتبار تاريخ اقتناء التثبيت المادي سواء أكان في بداية السنة أو في الأشهر الأخيرة من السنة.

مثال : اقتنت مؤسسة بتاريخ 2013/1/10 على معدات نقل بقيمة 750000 دج، بمدة الاستخدام قدرت بـ 5 سنوات ، وقد قررت المؤسسة إخضاعها لنمط الإهتلاك المتزايد .

صيغة القسط السنوي وفق أسلوب الإهتلاك المتزايد كما يلي :A= V*(R/S)

ومن معطيات المثال نجد :

- أ(أساس الإهتلاك)= 750000 دج وهي قيمة معدات النقل.
- R= ترتيب السنة المعنية.
- S = 1+2+3+4+5 = 15 وهو المجموع الحسابي لسنوات فترة الاستخدام

وبالتالي:

- القسط السنوي للسنة الأولى =A= 750000× (1÷15)= 50000
- القسط السنوي للسنة الثانية = A = 750000× (2÷15) = 10000
- القسط السنوي للسنة الثالثة = A = 750000× (3÷15) = 150000
- القسط السنوي للسنة الرابعة = A = 750000× (4÷15) = 200000
- القسط السنوي للسنة الخامسة = A = 750000× (5÷15) = 250000

بعدها نأتي على عرض جدول إهتلاك معدات النقل بنفس الطريقة التي رأيناها سابقا ، حيث الاختلاف يكمن فقط في طريقة تحديد القسط السنوي.

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2010	750000	50000	50000	700000
2011	750000	100000	150000	600000
2012	750000	150000	300000	450000
2013	750000	200000	500000	250000
2014	750000	250000	750000	000000

VIII-1-6- حساب قسط الإهتلاك مع وجود قيمة باقية للتثبيت المادي.

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد وفي الملحق فقد عرف القيمة الباقية على أنها المبلغ الصافي الذي يرتقب كيان ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة ،أي هي ذلك المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة المنفعة (مدة استعماله) مع الأخذ في الحسابان تكاليف إخراجه وطرحها من هذا المبلغ، ففي حالة وجود قيمة باقية للتثبيت المادي بعد استهلاك منافعه الاقتصادية فلابد من أخذها بعين الاعتبار عن استهلاك الأصل وهذا بطرحها من أساس الاستهلاك الأصلي أي أن :

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

مثال: بتاريخ 2010/07/01 تم وضع آلة صناعية حيز الاستخدام والتي تم اقتنائها في ذات التاريخ بتكلفة قدرها 220000 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 = 220000−20000 = 200000. ومنه نجد قسط الاهتلاك السنوي:

A= V/N=200000 / 5 = 40000

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

السنة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2010	200000	20000	20000	180000
2011	200000	40000	60000	140000
2012	200000	40000	100000	100000
2013	200000	40000	140000	60000
2014	200000	40000	180000	20000
2015	200000	20000	200000	00000

VIII-1-7-إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك :

بالنسبة للتثبيتات المادية القابلة للتفكيك يتم إعداد مخطط استهلاك لكل مكون من مكونات التثبيت حيث أن:

- هيكل التثبيت المادي مدة استهلاكه هي مدة الاستخدام للتثبيت في مجمله.
- العناصر من الصنف الأول، الفترة التي تفصل إستبدالها المتتالي.
- العناصر من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

****مثال :** في بداية السنة استثمرت المؤسسة في شراء آلة صناعية جديدة تكلفتها 1500000 دج بمدة استعمال قدرت ب7 سنوات ،لوحظ أن محرك الآلة الصناعية والذي يمثل 5/3 الآلة يجب استبداله كل خمس سنوات.

نلاحظ أن الآلة هي قابلة للتفكيك لماذا لأنها تحتوي على مكون (محرك الآلة) له مدة استخدام تختلف عن مدة استخدام الآلة، لذا يجب إهتلاك كل عنصر على إحدى بحيث الآلة والتي قيمتها 900000 تستهلك خلال 7 سنوات أما المحرك فلا بد من استهلاكه واستبداله خلال 5 سنوات.

7.إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية: يختلف النظام المحاسبي الجديد عن المخطط المحاسبي الوطني في معالجة تكاليف الصيانة الدورية فبينما كان المخطط الوطني المحاسبي يعتبرها تكاليف ويكون لها مؤونة لتغطيتها فإن النظام المالي المحاسبي يعتبرها أحد مكونات الأصل ليتم إهتلاكها.

مثال : في 2013/09/14 اشترت مؤسسة (س) آلة إنتاجية بقيمة 7500000 دج ،تقدر مدة استخدامها بـ 8 سنوات ،إلا إن هذه الآلة نظرا لأهميتها وتعقيدها فإنها تتطلب صيانة دورية كل ثلاث سنوات قدرت بـ 600000 دج.

VIII-1-8-المعالجة المحاسبية للإهتلاك: يتم سنويا وبتاريخ 12/31 إثبات القسط السنوي للإهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية القابلة للإهتلاك وهذا بجعل حـ/681 المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة مدين بقيمة قسط الإهتلاك مقابل جعل حـ/281 إهتلاك التثبيتات المادية أو حـ/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية دائن.

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

****مثال 01:**

اقتنت مؤسسة مبنى وبدا تشغيله في 2011/10/22 ، تهتلك تكلفة الأصل التي بلغت 2100000 ،خلال 30 سنة على أساس الإهتلاك الثابت.

المطلوب:

- عرض جدول إهتلاك المبنى حتى غاية 2014.

- التسجيل المحاسبي للإهتلاك المبنى للفترة 2011 و2012.

الحـل:

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 :

السنـة	أساس الإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2011	2100000	17500	17500	2082500
2012	2100000	70000	87500	2012500
2013	2100000	70000	157500	1942500
2014	2100000	70000	227500	1872500
2015	2100000	70000	297500	1802500

-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

VIII-1-9- حالة التثبيتات المادية والمعنوية المهتلكة كليا.

يعني هذا أن القيمة المحاسبية للتثبيت المادي تساوي صفر فعند الإستهلاك الكلي للتثبيت المادي وتحويله إلى نفاية أو خردة فإنه يخرج من الذمة المالية للمؤسسة وهذا بترصيد حساب التثبيت المادي لمعني بحساب الإهتلاك ويتم تسجيل القيد:

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

مثال: 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.

المطلوب:

- 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

VIII-1-10- مراجعة مخطط الإهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية

إن مخطط الاستهلاك الأولي للتثبيت المادي او المعنوي 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.

مثال : 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			

VIII-1-11- تدهور قيمة التثبيتات المادية والمعنوية

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 لأصول على قيمتها واجبة التحصيل، أي الفرق بين القيمة الحالية والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، فمن الضروري في نهاية الدورة زيادة على الإهتلاك المطبق ولكل أصل:

- البحث عن هل توجد مؤشرات عن تدهور للتثبيت المعني.
- إجراء اختبار يحدد وجود ومبلغ تدهور القيمة.

VIII-1-11-1- مؤشرات تدهور قيمة التثبيتات

يوجد نوعين من مؤشرا تدهور قيمة الأصول، مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية.

* **مؤشرات داخلية:** كتقادم الأصل وتدهوره الطبيعي، تغيير معتبر في طريقة استعمال الأصل مما يؤثر سلبا عليه (أصل غير مستعمل أو غير مشغل، أصبح الأداء الاقتصادي للأصل اقل من تقديراته).

* **مؤشرات خارجية:** انخفاض في القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري وأكبر من الانخفاض الناتج عن إهتلاك أو تقادم الأصل نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن، حدوث تغيرات هامة في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها المؤسسة ، مما اثر سلبا على قيمة الأصول المستخدمة في المجال الذي حدثت فيه تغيرات – ارتفاع في أسعار الفائدة في السوق أو في معدل العائد على الاستثمار الأمر الذي قد يؤثر

على سعر الخصم المستخدم في تحديد القيمة قيد الاستعمال للأصل– زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول المنشأة عن القيمة السوقية للمنشأة.

VIII-1-11-2- مؤشرات تدهور قيمة التثبيتات

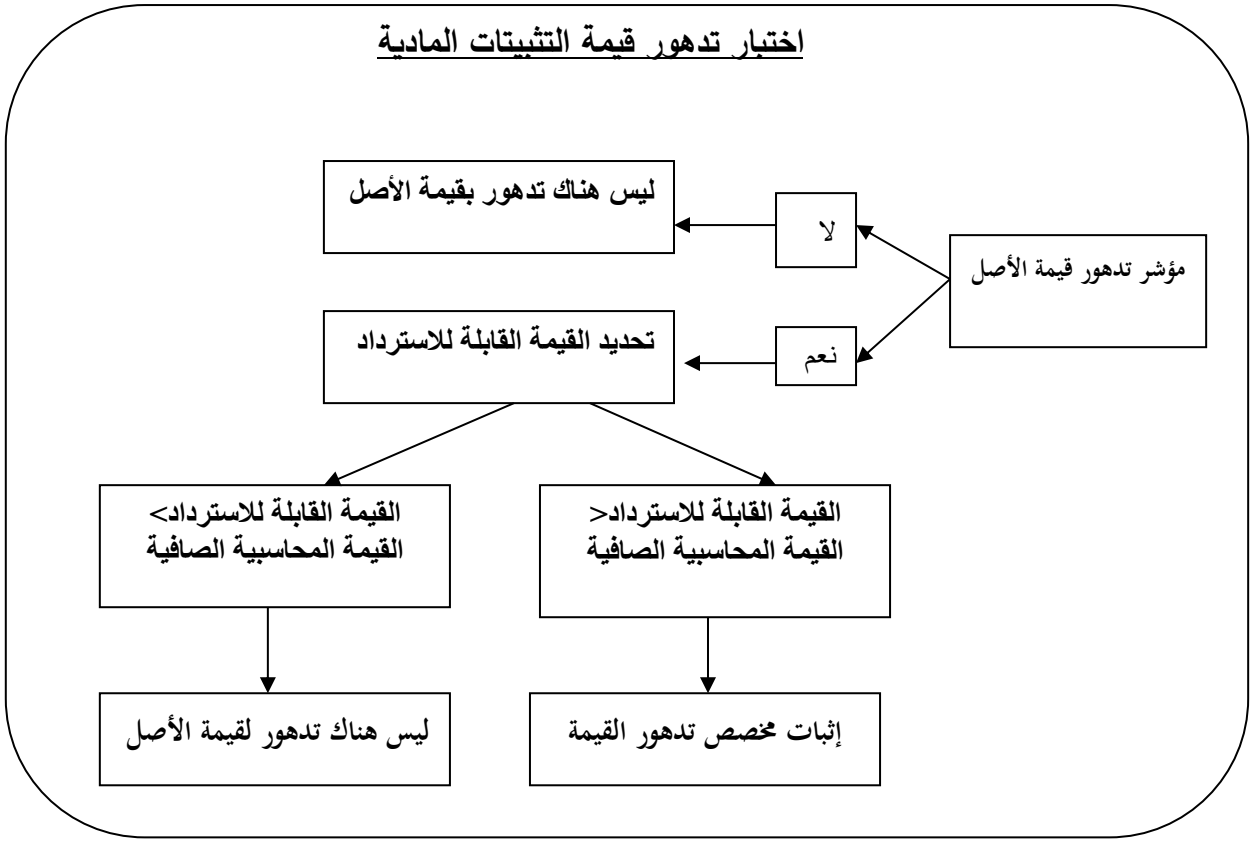
مختلف القيم الواجب تحديدها في اختبار تدهور قيمة الأصل.

قبل الشروع في اختبار تدهور القيمة لابد للمؤسسة من الوقوف وتحديد القيم التالية:

- **القيمة المحاسبية الصافية:** القيمة المحاسبية الصافية للأصل تساوي القيمة الأصلية (القيمة الخام) ناقص الإهتلاك المطبق والمؤونات المشكلة.
- **القيمة القابلة للاسترداد:** هي أعلى قيمة بين سعر البيع وقيمة منفعة الأصل.
- **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.

VIII-1-11-3- اختبار تدهور قيمة الأصول.

يتمثل في المقارنة بين القيمة المحاسبية (القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتثبيتات القابلة للاستهلاك) للأصل مع القيمة القابلة للاسترداد، فإذا كانت هذه الأخيرة اقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت الخسارة في القيمة ،ويمكن عرض اختبار تدهور قيمة الأصل كما يلي :



مثال:

بتاريخ 2012/1/10 اقتنت مؤسسة الات صناعية ووضعتها في نفس التاريخ تحت الاستخدام بتكلفة قدرها 2000000 دج، تخضع للأسلوب الإهتلاك الثابت لمدة 5 سنوات.

وبتاريخ 12/31 /2013 دخلت للسوق معدات إنتاجية أكثر تطورا من التي تحوز عليها المؤسسة، مما فرض عليها إجراء اختبار التدهور لمعدات الإنتاج التي تحوز عليها، حيث قدر سعر البيع في نهاية 2012 بـ900000 دج، والتدفقات النقدية المنتظرة للأصل خلال 2014 هي 600000 و 400000 و 250000 لـ 2015 .

المطلوب :

- تحديد القيمة الحالية؟
- تحديد القيمة القابلة للاسترداد؟
- هل هناك تدهور لمعدات الإنتاج، إذا كان نعم قم بما يجب عمله محاسبيا؟.

الحل:

- **تحديد القيمة المحاسبية الصافية في 2013**

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

لدنيا القسط السنوي A :

A= V/N=2000000 / 4=500000

الإهتلاك المتراكم حتى (2013) = قسط (2012)+ قسط (2013) = 400000×2 = 800000

ومنه القيمة المحاسبية الصافية = 2000000−800000 = 1200000.

- **القيمة القابلة للتحقق في 2013**

القيمة القابلة للتحقق هو سعر البيع= 1000000

- **القيمة المنفعة 2013**

و هي التدفقات النقدية المستقبلية اللاحقة (ن+3 و ن+4) لعملية الاختبار أي

قيمة المنفعة = 400000+400000 + 300000= 1100000.

- **القيمة القابلة للاسترداد**

و هي أعلى قيمة بين القيمة لقابلة للتحقق أي قيمة المنفعة و سعر البيع ،أي القيمة القابلة للاسترداد هي: 1100000.

- **إجراء اختبار التدهور**

بمقارنة القيمة القابلة للاسترداد مع القيمة لمحاسبية الصافية نلاحظ أن القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة المحاسبية الصافية، وبالتالي هناك تدهور لقيمة معدات لإنتاج بقيمة الفرق أي:

قيمة التدهور = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للاسترداد = 1200000- 1100000 = 100000.

VIII-1-11-4- التسجيل المحاسبي لمخصص تدهور قيمة التثبيتات.

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		××××

VIII-1-11-5-حالة ارتفاع وانخفاض قيمة تدهور التثبيت المادي.

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

***حالة ارتفاع قيمة تدهور التثبيت المادية او المعنوية:** 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 تدهور التثبيت المادي:** أي أن هناك استرجاع لقيمة تدهور والذي يعد بمثابة إيراد للمؤسسة ويثبت ذلك محاسبيا بجعل ح/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية مدينا مقابل جعل ح/291 خسائر القيمة عن الثبيتات المادية او ح/290 خسائر القيمة عن الثبيتات 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(180000*0.2) ذلك أن القيمة الفعلية للتدهور هو 20 % والتي قيمتها 36000.

ويتم تسجيل القيود التالية :

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

VIII-1-12- 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، وفي 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

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

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

VIII-1-13-حدود استرجاع قيمة تدهور التثبيت المادي والمعنوي

إن استرجاع قيمة تدهور التثبيت المادي لا بد أن يجعل من القيمة المحاسبية الصافية أعلى من القيمة التي كان من الممكن الحصول عليها في حالة عدم الأخذ بعين الاعتبار قيمة التدهور في استهلاك الأصل ولشرح ذلك نأخذ المثال التالي:

مثال: في 2013/01/01 حازت مؤسسة على الة انتاجية بقيمة 1400000 دج، بمدة استعمال 5 سنوات، تهتلك على أساس الأسلوب الخطي الثابت، وفي 2014/12/31 وبعد إجرائها لاختبار تدهور سجل تدهور بقيمة 90000 دج، وعند إعادة اختبار التدهور في 2015/12/31 وقفت على استرجاع منتظر للتدهور قدر بـ70000 دج.

***الحل:**

بداية استعمال الآلة كان بتاريخ 2013/01/01 ، بـ بمدة استخدام 5 سنوات وبالتالي:

لدينا القسط السنوي :

A= V/N=1400000/5=280000

القيمة المحاسبية الصافية في 2013/12/31 قبل إثبات الخسارة (انظر جدول الإهتلاك الأولي)		840000
خسارة القيمة	−	90000
أساس الإهتلاك الجديد	=	750000
قسط الإهتلاك الجديد لسنة 2014 بعد تغيير أساس الإهتلاك	−	250000
القيمة المحاسبية الصافية في 2007/12/31	=	500000
استرجاع خسارة	+	70000
أساس الإهتلاك الجديد	=	**570000**

نلاحظ ما يلي:

– أن الأساس الجديد (القيمة المحاسبية الصافية) بعد إجراء التعديلات (طرح التدهور وإضافة الاسترجاع) في نهاية سنة 2015 هو 570000؛ بينما القيمة المحاسبية الصافية في نهاية نفس السنة في مخطط الإهتلاك الأولي للمعدات هو 560000 أي بفارق: 570000−560000= 10000 دج؛

– في هذه الحالة لابد من تعديل قيمة الاسترجاع بخصم الفارق من قيمة الاسترجاع لتصبح:

70000−10000 = 60000 وهي قيمة الاسترجاع الفعلية.

VIII-1-14-التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية.

يحدث أن تخرج بعض عناصر تثبيتات المؤسسة من ذمتها المالية إما اختياريا من طرف المؤسسة كالتنازل، الهبة أو رمي كنفاية، أو إجباريا كالمصادرة السرقة ...الخ. وفي هذه الحالات وجب على المؤسسة شطب التثبيت المادي من حساباتها وإقفالها حتى لا تظهر في ضمن عناصر ذمة المؤسسة، حيث تتمثل عملية الشطب في ترصيد حساب التثبيت المادي المعني وكذا الإهتلاك وكذا خسائر القيمة الخاص بالتثبيت المادي المعني. وسنركز على حالة التنازل عن التثبيتات المادية كمثال لخروج التثبيت من ذمة المؤسسة.

1.تعريف التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية: هي الإثبات المحاسبي لعملية خروج التثبيت مادي او معنوي من ذمة المؤسسة وبالتالي فهي تتضمن عمليات ذات طابع خاص واستثنائي، ففي حالة البيع يتم تحديد زيادة أو نقص القيمة عن خروج التثبيتات من خلال الفرق بين سعر التنازل والقيمة لمحاسبية لصافية أي:

نتيجة التنازل= سعر البيع – القيمة المحاسبية الصافية

ووفق هذه العلاقة تكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات:

- 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/ 752 فائض قيم خروج تثبيتات غير مالية.

2.التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيت المادي أو المعنوي:

على أساس نتيجة التنازل نكون أمام الحالات التالية:

الحالة الأولى: التسجيل المحاسبي لحالة التنازل عند تحقق البيع نتيجة ربح

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:

بالنسبة **للتثبيتات المادية:** يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../....		
281		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	××××	
291		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		
5××/462		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		
	21×	ح/ التثبيتات المادية		××××
	781	ح/ استرجاع عن خسائر القيمة		××××
	752	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		

بالنسبة للتثبيتات المعنوية: يتم تسجيل القيد التالي:

		../.../....		
280		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية	××××	
290		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		
5××/462		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		
	20×	ح/ التثبيتات المعنوية		××××
	781	ح/ استرجاع عن خسائر القيمة		××××
	752	ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		

الحالة الثانية: التسجيل المحاسبي لحالة التنازل عند تحقق البيع نتيجة خسارة.

تشبه عملية التنازل عن التثبيتات المادية في حالة الخسارة حالة الربح، الاختلاف فقط يكمن في استبدال ح/ 752 فائض قيمة التنازل عن التثبيت بـ ح/652 ناقص قيمة التنازل عن التثبيتات غير المالية وتسجيله في الجانب المدين أي الإثبات المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيت المادي يكون بـ:

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/ 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	××××	
291		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		
462/××5		حـ/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		
652		ح/ ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		
	21×	ح/ التثبيتات المادية		××××
	781	ح/ استرجاع عن خسائر القيمة		××××

بالنسبة للتثبيتات المعنوية: يتم تسجيل القيد التالي:

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

حيث أن:

- ح/281 وح/280 هو الإهتلاك المتراكم للتثبيت المادي والمعنوي على الترتيب.
- ح/462 أو ح/××5: سعر التنازل
- ح/×21 هو قيمة التثبيت المادي التنازل عليه
- ح/652 هو الفرق بين سعر التنازل (ح/462 أو ح/××5) والقيمة المحاسبية الصافية (ح/21)

مثال01: اقتنت مؤسسة صناعية معدات صناعية بقيمة 750000 دج وهذا في بتاريخ 2009/01/05، تخضع نمط الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات، في 2012/03/30 تنازلت المؤسسة عن هذه المعدات مقابل 400000دج، وبقيمة باقية تعادل 0 في نهاية مدة الاستخدام.

المطلوب: الإثبات المحاسبي لعملية التنازل عن المعدات الصناعية في الحالتين التاليتين:

- لم تسجل المؤسسة أي خسارة للتدهور حتى تاريخ التنازل.
- هناك خسارة للقيمة سجلتها في نهاية سنة 2011 بقيمة 60000

****الحالة الأولى: لم تسجل المؤسسة اية خاسرة للقيمة**

القسط السنوي : A= V/N=750000/5=150000

قسط الاهتلاك المكمل: A_1=A*2/10= 150000*3/12=37500

مجمع الاهتلاك حتى تاريخ التنازل = 150000+150000+150000+37500 = 487500.

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – مجمع الاهتلاك = 750000-487500= 262500

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 400000-262500= 137500 وهي نتيجة موجبة.

681		**2012./03./30** ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	37500	37500
281 462		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية ح/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة	487500 400000	
	750000 137500	ح/ التثبيتات المادية ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		

****الحالة الثانية:** سجلت المؤسسة خسارة للقيمة في نهاية 2011 بقيمة 60000

القسط السنوي : A= V/N=750000/5=150000

القيمة المحاسبية الصافية في نهاية 2011 = 750000-150000*3-60000= 240000

الأساس الجديد = 240000.

قسط الاهتلاك الجديد = A= V/N=240000/3=80000

قسط الاهتلاك المكمل: A_1=A*2/10= 80000*3/12=20000

مجمع الاهتلاك حتى تاريخ التنازل = 150000+150000+150000+20000 = 470000.

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – مجمع الاهتلاك = 750000-470000= 280000

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 400000-280000= 120000 وهي نتيجة موجبة.

ومنه التسجيل المحاسبي كما يلي:

		2012./03./30		
	20000	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		681
20000		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	2815	
	470000	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		281
	400000	ح/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		462
750000		ح/ التثبيتات المادية	215	
120000		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات	752	

مثال 02: على افتراض ان هذه المعدات تم التنازل عنها مقابل 2400000 دج.

المطلوب: الإثبات المحاسبي لعملية التنازل عن المعدات الصناعية مع العلم انها لم تسجل اية خسارة للقيمة.

القسط السنوي : A= V/N=750000/5=150000

قسط الاهتلاك المكمل: A_1=A*2/10= 150000*3/12=37500

مجمع الاهتلاك حتى تاريخ التنازل = 150000+150000+150000+37500 = 487500.

القيمة المحاسبية الصافية: تكلفة الاقتناء – مجمع الاهتلاك = 750000−487500= 262500

نتيجة التنازل = سعر البيع – ق م ص= 240000−262500= 22500 وهي نتيجة سالبة.

		2012./03./30		
	37500	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		681
37500		ح/ اهتلاك التثبيتات المادية	2815	
	487500	ح/ اهتلاك التثبيتات المادية		281
	240000	ح/الحسابات الدائنة عن التنازل عن التثبيتات/الخزينة		462
	22500	ح/ ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات		652
750000		ح/ التثبيتات المادية	215	

VIII-2- جرد التثبيتات المالية

في نهاية كل دورة كما هو معمول به التثبيتات المادية وغير المادية وفي إطار أعمال الجرد التي تقوم بها فإن على المؤسسة المقارنة بين القيمة القابلة للاسترداد والقيمة المحاسبية (تكلفة الشراء)، وفي حالة قيمتها القابلة للإسترداد اقل من قيمتها المحاسبية فإن على المؤسسة إثبات ذلك التدهور.حيث يشبه القيد المحاسبي التدهور في التثبيتات المالية غيره من التثبيتات المادية وغير المادية، حيث الاختلاف فقط في أرقام الحسابات والذي سنوضحه كما يلي:

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:

686	297×	**..../12./31** ح/ مخصصات خسائر القيمة 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:

686	297×	**..../12.//31** ح/ مخصصات خسائر القيمة 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:

297×	781	**...../12/31** ح/ خسائر القيمة في السندات الأخرى المثبتة 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×(190–210) = 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

VIII-2-3-التنازل عن التثبيتات المالية.

تتضمن التثبيتات المالية سندات مساهمة وهي التثبيتات المدرجة في ح/26 وتثبيتات مالية أخرى وهي المدرجة في الحسابات الفرعية لـ ح/27 وهي من طبيعة التثبيتات غير القابلة للاستهلاك وتتضمن عملية التنازل عن التثبيتات المالية عمليتين:

- إثبات إيراد التنازل
- خروج التثبيت المالي من ذمة المؤسسة

ويمثل الفرق بين سعر التنازل (سعر البيع) والقيمة المحاسبية نتيجة التنازل، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن عملية التنازل عن التثبيتات المالية يكون حسب طبيعتها:

1.التنازل عن التثبيتات المالية من طبيعة سندات مساهمة (ح/26)

بالنسبة لسندات المساهمة والسندات المثبت الأخرى فان عملية التنازل عنها كغيرها من التنازل عن التثبيتات المادية وغير المادية حيث نكون أمام حالتين:

- سعر البيع اكبر 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.

-حالة سعر البيع اكبر من تكلفة الشراء (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 و ح/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		××××
	767	ح/ الأرباح الصافية عن بيع أصول مالية		××××

-**حالة نتيجة التنازل تعطي نتيجة 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 أو		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	××××	
5××		ح/ الخزينة	××××	
667		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	××××	
	26×	ح/ سندات المساهمة		××××
	27×	ح/ سندات المثبتة لنشاط الحافظة		

ملاحظة: 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 الاخرى

****مثال 01:** في 2008/12/31 ظهرت محفظة سندات المساهمة التي تحوزها مؤسسة (س) بالبيانات التالية:

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

في 2010 /04/15 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 = (1500×1000+2000×1350)÷3500= 1200

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

نتيجة التنازل = (1700×1000) –(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 = (1100×1000) –(1200×1000) =1100000−1200000=100000−

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

		...../../..		
462 أو		ح/ الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيتات.	1100000	
667		ح/ الخسائر الصافية عن بيع الأصول المالية	100000	
	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	قيمة التدهور في 2008/12/31
SICAR SA	2010/6/1 2012/9/1	5000 3000	1500 2000	50000

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 = (6000×1750) –9500000 = 9500000–10500000=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 = 5000×1500 + 1000×2000=9500000

2.تحديد نتيجة التنازل:

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

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

ومنه النتيجة هي خسارة ونسجل قيد التنازل التالي:

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

VIII-3- جرد المخزون:

تتضمن عملية جرد المخزون الجرد المادي من جهة والمتمثلة في التعداد المادي لعناصر المخزون من بضاعة، مواد اولية منتجات تامة نصف مصنعة ثم تحديد قيمة هذا المخزون، وتسوية حسابات المخزون في نهاية الدورة: وهذا بتسوية الفروقات بين الجرد المادي والمحاسبي من جهة وتكوين خسائر قيمة المخزون في حالة سعر البيع اقل من تكلفته.

VIII-3-1- اساليب الجرد المخزون: 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.

VIII-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 أخرى		××××
	35	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
ح/30 مخزون بضاعة	825000	825500
ح/31 مواد أولية	300000	294000
ح/32 تموينات أخرى	90000	89900
ح/355 منتجات تامة الصنع	920000	945500

في نهاية الدورة يتم تسجيل القيود التالية:

30		12/31/ن		
	600	ح/البضاعة	500	
		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		500
657		12/31/ن		
	31	ح/البضاعة	6000	
		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		6000
602		12/31/ن		
	326	ح/البضاعة	100	
		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		100
355		12/31/ن		
	757	ح/البضاعة	25500	
		ح/مشتريات بضاعة مستهلكة		25500

-ملاحظات حول الحل:

*بالنسبة للبضاعة والغلافات التالفة فان الفرق الموجود هو فرق مبرر.

*بالنسبة للمواد الأولية والمنتجات تامة الصنع فان الفرق غير مبرر (غير عادي)

2.خسائر القيمة عن المخزونات: في نهاية كل دورة تقوم المؤسسة بمقارنة سعر بيع مخزونها وتكلفة 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	39×	ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
		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	39×	ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
		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×	785	ح/ مخصصات خسائر القيمة	××××	
		ح/ إسترجاع خسائر القيمة		××××

<u>مثال</u>: اليك المعلومات المستخرجة من دفاتر المؤسسة والمتعلقة بمخزونها في 2012/12/31 كما يلي:

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة (دج)	سعر البيع المحتمل
بضاعة	2000	650	550
منتجات تامة الصنع	700	2200	2100

وخلال دورة 2013 قامت بالعمليات التالية:

في 2013/05/10 تم بيع كل البضاعة التي لديها بسعر 500دج.

في 2013/08/23 تم بيع 550 وحدة من منتجاتها التامة الصنع بسعر 2050 دج وان سعر البيع المحتمل في 2013/12/31 للمنتجات التامة الصنع هي 2300 دج

يتم تسجيل القيود التالية خلال دورة 2012 و2013.

		2012/12/31		
	200000	ح/ مخصصات خسائر قيمة المخزون		685
200000		ح/خسائر القيمة عن البضاعة	390	
		2012/12/31		
	70000	ح/ مخصصات خسائر قيمة المخزون		685
70000		ح/خسائر القيمة عن المنتجات	395	
		2013/05/10		
	1100000	ح/الزبائن		411
1100000		ح/مبيعات بضاعة	700	
		//		
	1200000	ح/بضاعة مستهلكة		600
	100000	ح/خسائر القيمة عن البضاعة		390
1300000		ح/ بضاعة	30	
		2013/08/23		
	1127500	ح/ الزبائن		411
1127500		ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع	701	
		12/31/ن		
	1155000	ح/ تغير مخزون الإنتاج		724
	55000	ح/خسائر القيمة عن المنتجات التامة الصنع		395
1210000		ح/منتجات تامة الصنع	355	
		2013/12/31		
	15000	ح/ خسائر القيمة عن المنتجات التامة الصنع		395
15000		ح/ منتجات تامة الصنع	355	

VIII-4-جرد الحقوق والديون :

تتضمن عملية جرد العملاء مراجعة الوثائق الثبوتية واذ اجراء عملية التسوية الخاصة بالعملاء من تسوية حسابات العملاء الدائنة وكذا تكوين مؤونة للخسائر المحتملة في حاسب الزبائن وفيما يلي تفصيل ذلك:

1.تسوية حساب العملاء – منتجات لم تعد فواتيرها بعد: عملية البيع تتضمن قيدين قيد انتقال الملكية والذي يثبت بتحرير الفاتورة وقيد تسليم المبيعات وخروج المبيعات، وعند تنفيذ عملية البيع دون تسليم فاتورة البيع للزبون يبتسم تسجيل قيد التسليم فقط وإذا لم تعد فاتورة البيع وتسلم الى الزبون الى غاية نهاية الدورة يجب تسوية ذلك بتسجيل القيد التالي:

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

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

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

<u>مثال :</u> في نهاية الدورة 2014 تبين ان فواتير المبيعات التالية لم تسلم الى الزبائن بعد:

مبيعات منتجات تامة الصنع بقيمة 35700 دج

خدمات مؤداة بقيمة 20150 دج.

418	701	**2014./12./31** ح/ فواتير قيد التحرير ح/ مبيعات منتجات تامة الصنع	35700	35700
418	706	**2014./12./31** ح/ فواتير قيد التحرير ح/خدمات مؤداة	20150	20150

2.اثبات خسائر القيمة عنة 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:

		..../12./31		
685		ح/ مخصصات خسائر الزبائن	××××	
	4911	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 :

		..../12./31		
685		ح/ مخصصات خسائر الزبائن	××××	
	4911	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:

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

****مثال:** اليك الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة قبل الجرد في 2012/12/31 كما يلي:

	اسم الحساب	**مدين**	**دائن**
411	الزبائن	780000	
416	زبائن مشكوك فيهم	350000	
4911	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		25000

وعند الجرد تبين ما يلي:

- 3/1 من الزبائن قد لا يدفعون ما عليهم.
- الزبائن المشكوك فيهم سيدفعوا ما عليهم خلال شهر

الحل:

416	411	**2011/12./31** ح/ زبائن مشكوك فيهم ح/زبائن	260000	260000
685	4911	**2012./12./31** ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن ح/ مؤونات خسائر الحقوق	260000	260000
411	416	**..../12./31** ح/ زبائن ح/زبائن مشكوك فيهم	350000	350000
4911	785	**..../12./31** ح/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن ح/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	25000	25000

VIII-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.

×50	765	**..../12./31** 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.

665	×50	**..../12./31** 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		ح/ أسهم محولة حقا في الملكية	15000	
	765	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.		15000

<u>مثال 02:</u> 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		ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – ناقص قيمة.	600000	
	50×	ح/ قيم منقولة للتوظيف		600000

2.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×	ح/ فارق التقييم عن الأصول المالية – فائض قيمة.		××××
	767	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 للتوظيف/الخزينة	××××	
667		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، و 8000 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 عن أصول مالية		250000
		2014/03/10		
512		ح/ البنك	9600000	
667		ح/خسائر صافية عن عملية التنازل عن أصول مالية	160000	
	503	ح/ أسهم لمؤسسات مرتبطة		11200000

VIII-5- تسوية حسابات الخزينة:

VIII-5-1- جرد حسابات الصندوق: في نهاية الدورة يتم المقارنة بين الرصيد المحاسبي لحساب 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		××××

VIII-5-2- تسوية حساب البنك : 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.

مثال: اليك العمليات التالية ولخاصة 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 لي	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	

***قيود التسوية:**

		2011/12/31		
512		ح/ البنك	10500	
	411	ح/ الزبائن		8000
	768	ح/المنتوجات المالية الاخرى		2500
		2011/12/31		
401		ح/ موردو المحزنات والخدمات	6700	
411		ح/الزبائن	900	
627		الخدمات المصرفية	3000	
	512	ح/ البنك		10600

VII-6-تسوية حسابات الأعباء والنواتج :

في نهاية الدورة وحتى يتم تحميل الدورة بأعبائها الفعلية وتستفيد منت نواتجها الفعلية عليسها 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 2013/07/01 سددت المؤسسة بشيك بنكي مصاريف تامين أحد معداته نقلها بقيمة 50000 دج تغطي مدة سنة.

		2013./07./01		
616		ح/ مصاريف التامين	50000	
	512	ح/ البنك		50000
		2013./12./31		
486		ح/ أعباء معاينة سلفا	25000	
	616	ح/ مصاريف التامين		25000

– **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 2012/10/13 استلمت المؤسسة بشيك بقيمة 15000 لقاء تأجير احد مستودعاتها لمدة سنة

		2012./10./13		
512		ح/ البنك	15000	
	706	ح/ خدمات مؤداة		15000
		2013./12./31		
706		ح/ خدمات مؤداة	12500	
	487	ح/ إيرادات معاينة سلفا		12500

VII-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:

		..../12./31		
68		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	××××	
	15	ح/ صندوق		××××

-**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/ صندوق		××××

-**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/ أعباء استثنائية للتسيير	××××	
	781	ح/ صندوق		××××
	786			

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/ صندوق		300000
		2013/12./25		
656		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	370000	
	444	ح/ صندوق		370000
		2013/12./25		
15		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	300000	
	786	ح/ صندوق		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/ صندوق		450000
		2013/03./03		
615		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	475000	
	401	ح/ صندوق		475000
		2013/03./03		
15		ح/ أعباء استثنائية للتسيير	450000	
	781	ح/ صندوق		450000

VII-7- تصحيح الاخطاء : نظرا لتعدد العمليات وتداخلها التي تقوم بها المؤسسة فأنها تنتج مجموعة من الأخطاء والتي يتم اكتشافها اما باستخدام بعض لتقنيات المحاسبية كميزان المراجعة ومذكرة المقاربات بين الحسابات او عن طريق الجرد المادي والمحاسبي او اما يتم اكتشافها من طرق مدقق الحسابات عند فحص القوائم المالية.

VII-7-1- انواع الاخطاء : هناك عدة اخطاء يمكن ان ترتكب والتي تتفرع حسب 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 بعضها فلا يظهر الخطأ الا عند مراجعة والجرد ومقارنة الفواتير بالموجود والصادر والوارد.

VII-7-1- تصحيح الاخطاء : عند اكتشاف الاخطاء في الدفاتر المحاسبية فلا يمكن تصحيحه 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 سددت مؤسسة فاتورة الكهرباء للثلاثي الأول بقيمة 8750 دج بشيك بنكي ويتم تسجيل القيد التالي :

		2010./03./15		
607		ح/ مشتريات غير مخزنة	8750	
	53	ح/ صندوق		8750
		تسديد فاتورة الكهرباء بشيك رقم		

تصحيح الخطأ يكون كما يلي :

		2010/12./31		
53		ح/ صندوق	8750	
	607	ح/ مشتريات غير مخزنة		8750
		الغاء القيد الخاطئ		
		2010/12./31		
607		ح/ مشتريات غير مخزنة	8750	
	512	ح/ صندوق		8750
		تسديد فاتورة الكهرباء بشيك 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 الخاطء	- 17458	- 17458
401	512	.....**/.../..** ح/ موردو المخزونات والخدمات ح/ البنك شيك رقم	2452	2452

VII-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 :

VII-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	اراضي	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	صافي N-1
	أصول غير الجارية	15000			
204	برمجيات معلوماتية				
2804	اهتلاك برمجيات معلوماتية		5000		
211	أراضي	70000	3000		
213	مباني	50000			
2813	اهتلاك مباني		1000		
2913	خسائر القيمة في المباني		5000		
215	معدات	25000			
272	اهتلاك مباني		4000		
273	سندات قروض	20000			
	سندات مثبتة لنشاط الحافظة	10000			
	مجموع الأصول غير الجارية				
31	**أصول جارية**				
391	مواد أولية	20000			
351	خسائر القيمة في المواد الأولية		4000		
355	منتجات نصف مصنعة	3000			
395	منتجات تامة الصنع	10000			
411	خسائر القيمة في منتجات تامة الصنع		2000		
4911	الزبائن	12000			
413	خسائر القيمة في الزبائن		4000		
486	أوراق القبض	6000			
512	أعباء معاينة سلفا	5000			
53	البنك	40000			
	الصندوق	14000			
	مجموع الأصول الجارية				
	المجموع				

الميزانية المالية ..... الخصوم

الحساب	عناصر الأصول	ملاحظة	صافي N	صافي N-1
	رؤوس الأموال الخاصة			
101	راس المال		19000	
106	احتياطات		9000	
12	نتيجة صافية			
	الخصوم غير الجارية		40000	
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			

VII-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 + حـ 75:** المنتجات العملياتية الأخرى+ **حـ 78:** استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات) **– (حـ 65:** الأعباء العملياتية الأخرى **– حـ 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 – حـ69** 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 ومامائلها	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 %

<u>المطلوب</u> : 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	180000
الأعباء العملياتية الأخرى	120000
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	80000
استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات	40000
5.النتيجة العملياتية	**190000**
المنتوجات المالية	100000
الأعباء المالية	70000
6.النتيجة المالية	**30000**
7.النتيجة العادية قبل الضريبة	**220000**
الضرائب العادية الواجبة عن النتائج العادية	50600
مجموع منتجات الأنشطة العادية	1630000
مجموع أعباء اتل نتيجة العادية.	1451800
8.النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**169400**
العناصر غير العادية–المنتوجات	50000
العناصر غير العادية–الاعباء	30000
9.النتيجة غير العادية.	**20000**
10.النتيجة الصافية للسنة المالية.	**189400**

VII-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
الاهتلاك المتراكم	125000	**خصوم غير جارية**	
سندات المساهمة	100000	قروض مصرفية	90000
أصول جارية		ضرائب مؤجلة	20000
مخزون	120000	سندات طويلة 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 بـ 35000، الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة 75000

المطلوب : إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة

	ملاحظة	N
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		48500
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		43400
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		10000
الفوائد والمصاريف الأخرى المدفوعة		44700
الضرائب عن النتائج المدفوعة		49600-
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		35000
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية او معنوية		70000
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات عينية او معنوية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		75000
التحصيلات عن عملية التنازل عن تثبيتات مالية		14820
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية.		75000
الحصص والاقساط المقبوضة عن نتائج الحصص		**54820**
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		40000
التحصيلات في اعقاب اصدار أسهم		10000
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.		25000
تسديدات القروض والديون الأخرى المماثلة.		**5000**
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.		**10220**
تغير أموال الخزينة للفترة (ا+ب+ج).		

VII-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				
35×	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	100000	1500	98500	54000
411	العملاء	36600		36600	13000
48	مدينون اخرون	5000		5000	9000
44	ضرائب	350		350	-
	الخزينة	206200		206200	60000
	المجموع	525650	18500	507150	352000

الحساب	عناصر الأصول	صافي N	صافي N-1
	رؤوس الأموال الخاصة		
	راس المال	328000	228000
101	احتياطات	3887.5	–
106	نتيجة صافية	862.5	57750
12	**المجموع**		
	الخصوم غير الجارية		
164	قروض بنكية	52000	52000
401	**مجموع الخصوم غير الجارية**		
403	**الخصوم غير الجارية**	15000	15000
444	موردون	13887.5	21750
	أوراق دفع	63512.5	20500
	ضرائب		
	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						862.5
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال		100000				
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31ديسمبرN		328000				58612.5

VII- الايجار التمويلي

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.