جامعة يحي فـارس بالمديــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة مقدمة من طرف:

الدكتور

زواق كمال

محاضرات في

المحاسبة المالية المعمقة 1

مقدمة لطلبة السّنة الثالثة ليسانس

تخصص: مالية

السنة الجامعية: 2025/2024

فهرس المحتويات

العنوان		الصفحة
قائمة المحتويات		02
قائمة الجداول		03
قائمة الأشكال		03
مقدمة		04
المحور الاول	محاسبة الأصول الثابتة المعنوية، العينية والمالية	04
المحور الثاني	محاسبة عقود الإيجار التمويلي	63
المحور الثالث	محاسبة العقود طويلة الأجل (عقود الإنشاء)	80
المحور الرابع	محاسبة المخزونات، التخفيضات والأغلفة المتداولة	99
المحور الخامس	محاسبة العمليات مع الزبائن، مؤجلة: أوراق تجارية	137
المحور السادس	محاسبة الأجور والرواتب	161
المراجع والمصادر		198

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مدد الترقية	167
02	المعدلات والمبالغ التصاعدية الشهرية للضريبة على الدخل الاجمالي	174

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج عن كشف الأجرة	180

مقدمة (وصف المقرر)

تُعدّ المحاسبة المالية المعمقة من أهم الفروع المحاسبية التي تهدف إلى تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة تساعد في عملية اتخاذ القرارات المالية والإدارية داخل المؤسسات.ويركز مقياس المحاسبة المالية المعمقة على دراسة الموضوعات المتقدمة مثل محاسبة الأصول الثابتة من حيث التقييم الأولي واللاحق، عمليات التنازل، الاعانات ...الخ، وكذا محاسبة عقود الإيجار التمويلي وعقود الإنشاء، محاسبة المخزونات تخفيضات وأغلفة متداولة، محاسبة العمليات بالعملة الصعبة، محاسبة الأجور والرواتب، أعمال نهاية السنة... وغيرها من المعالجات المحاسبية المتقدمة.

وعليه فإنّنا نهدف من خلال هذه المطبوعة الى تمكين الطالب المنتمي لشعبة العلوم المالية والمحاسبة ولا سيما تخصص مالية، من التحكم في قواعد المحاسبة المالية المعمقة؛ وهذا من خلال العمل على مساعدته للإلمام بكل تقنيات وأدوات المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والمعاملات المالية للمؤسسة الاقتصادية، وعلى رأسها حيازة التثبيتات بمختلف أصنافها وبما فيها عقود الايجار التمويلي، أيضاً عقود الايجار طويلة الأجل، محاسبة المخزونات، وأخيرا محاسبة الأجور. ليرجي بالنهاية أن يُحَصِلَ الطالب مجوعة من المهارات والمعارف والمفاهيم النظرية، والتي تُمثل إحدى أساسيات التّكوين القاعدي للتّخصص وبناءً على ما سبق تمّ تقسيم هذه المطبوعة إلى خمسة محاور:

المحور الأول– محاسبة الأصول الثابتة المعنوية، العينية والمالية: في هذا المحور، سنتناول مفهوم الأصول الثابتة، الطرق المتبعة في تقييمها، وكذا المعالجة المحاسبية الخاصة بكل نوع منها.

المحور الثاني– محاسبة عقود الإيجار التمويلي: في هذا المحور، سنتناول مفهوم الإيجار التمويلي، ثم معايير تحديد عقد الإيجار التمويلي وكيف تتم هذه العملية، لنتطرق بعدها إلى المعالجة المحاسبية لعملية الإيجار التمويلي لدى كل من المستأجر والمؤجر.

المحور الثالث– محاسبة العقود طويلة الأجل (عقود الإنشاء): في هذا المحور، سنتناول مفهوم محاسبة العقود طويلة الأجل، خصائصها، وكذا الأساليب المستخدمة في المعالجة المحاسبية بناءً على كل طريقة.

المحور الرابع– محاسبة المخزونات، التخفيضات والأغلفة المتداولة: في هذا المحور، سنتناول أهمية محاسبة المخزونات، أنواعها، طرق تقييمها، إلى جانب تأثير التخفيضات على القوائم المالية، وكذا المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة.

المحور الخامس– محاسبة العمليات مع الزبائن، مؤجلة: أوراق تجارية: وفي هذا المحور، سنتناول مفهوم الأوراق التجارية، مكوناتها، وكذا المعالجة المحاسبية الخاصة بها.

المحور السادس– محاسبة الأجور والرواتب: وفي هذا المحور، سنتناول مفهوم الأجور والرواتب، مكوناتها، وآلية احتسابها وصرفها، اعداد كشوف الأجور، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لها.

المكتسبات القبلية

تتمثل المعارف المسبقة المطلوبة في أن يكون الطالب متمكنا من مقياسي المحاسبة المالية1 والمحاسبة المالية 2، وملما بالمبادئ والفروض المحاسبية؛ ذو معرفة بأساسيات محاسبة التكاليف وأيضا ملما بمقياس الرياضيات المالية.

الأهداف التعليمية

تمكين الطالب من التحكم من قواعد الاعتراف والقياس للأصول الثابتة المعنوية والمادية بما فيها الايجار التمويلي؛ التصنيف الصحيح للأعباء والتكاليف المتعلقة بالعقود طويلة الأجل والمعالجات المرتبطة بها؛ وكذلك، التمكن من إجراء القيود المحاسبية بطريقة صحيحة لمختلف عمليات المؤسسة، التمكن من المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات ومختلف العمليات المتعلقة بها من تخفيضات ومواد التعبئة والتغليف، وكذا إعداد كشف الأجور والتسجيل المحاسبي لمختلف مكوناته.

المحور الأول: محاسبة الأصول الثابتة المعنوية، العينية والمالية

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على مفهوم الأصول الثابتة ومختلف تصنيفاتها؛
- التعرف على مختلف الطرق المتبعة في تقييم الأصول الثابتة؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية الخاصة بكل نوع من أنواع الأصول الثابتة.

تمهيد:

تُعتبر الأصول الثابتة من المكونات الأساسية لأي مؤسسة، سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، حيث تلعب دورًا محوريًا في تحقيق الأهداف التشغيلية والمالية للشركة. وتنقسم الأصول الثابتة إلى ثلاثة أنواع رئيسية: الأصول المعنوية (غير الملموسة) مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية، الأصول العينية (الملموسة) مثل المعدات الصناعية، المباني، معدات النقل، وكذا الأصول المالية مثل الاستثمارات طويلة الأجل في الأسهم والسندات.

وتُعد محاسبة الأصول الثابتة من المجالات الحيوية في المحاسبة المالية، حيث يتم تسجيل هذه الأصول وتقييمها وإدارتها بشكل دقيق، وباستخدام معايير دقيقة لتحديد قيمتها، واحتساب الإهتلاكات، وتقييمها بمرور الوقت (خسائر القيمة الخاصة بها) لضمان دقة القوائم المالية. كما أن المعالجة المحاسبية تختلف حسب طبيعة الأصل.

في هذا المحور، سنتناول مفهوم الأصول الثابتة، الطرق المتبعة في تقييمها،و كذا المعالجة المحاسبية الخاصة بكل نوع منها.

1- مفهوم الأصول الثابتة (Fixed Assets)

تتمثل الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة آو أنجزتها بنفسها، ليس بغرض البيع وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة.

ويعتمد تصنيف العناصر القابلة للتحديد ضمن الأصول الثابتة (أي غير الجارية) على أهمية استعمالها وديمومة العنصر المعني، أي ضرورة تقديمه لمنافع اقتصادية دائمة حتى استهلاكه النهائي. ويدرج ضمن هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

وطبقا للقاعدة العامة لتعريف الأصول والتثبيتات فإن العوامل المحددة للعناصر التي تدخل ضمن حسابات التثبيتات تتمثل في :

- أن يكون تحت رقابة المؤسسة مفهوم الرقابة؛
- إذا كانت تكلفة التثبيت من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛
- إذا كانت مدة الاستعمال أكثر من سنة؛
- من المحتمل أن تحقق منافع اقتصادية إلى المؤسسة. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 8)

كما تحدد المادة (20) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل وهي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة (التي ستتحقق مستقبلا) للمؤسسة أو المساهمة في النشاط الإنتاجي، ويمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة، كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج. (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 13)

2- تقييم الأصول الثابتة

تقيم عناصر الأصول بشكل عام في الحسابات كقاعدة عامة **بالتكلفة التاريخية**، مع ضرورة مراجعة هذا التقييم دورياً، وتتكون التكلفة التاريخية للعناصر المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة، حسب الاتي:

- ✓ **تكلفة الشراء:** بالنسبة للعناصر المكتسبة بمقابل؛ والتي تساوي سعر شرائها الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد استبعاد الرسوم القابلة للاسترجاع وعلى رأسها الرسم على القيمة

المضافة (TVA)، والتخفيضات التجارية والمالية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة لدى الإدارة الضريبية، وكذلك المصاريف المنفقة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام. كما تستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية والأعباء العامة والمصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الشيء الممتلك المثبت طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه (تاريخ توقف تجميع تكاليف الدخول) واستخدامه بطاقته العادية.

- ✓ **تكلفة الإنجاز**: وهذا بالنسبة للعناصر التي ينتجها الكيان سواءٌ ذاتياً أو من طرف الغير فيتم رسملة جميع التكاليف التي تدخل في عملية الإنجاز حتى يصبح التثبيت قابلاً للتشغيل أو الاستخدام؛ وعيله فه تضم كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتستثنى المصاريف الإدارية والعامة.
- ✓ **قيمة الإسهام**: بالنسبة للعناصر المستلمة كسلع عينية؛ وهنا يتم إدراج التثبيت المعني في حسابات الأصول بقيمته العادلة التي غالبا ما يتم تحديدها على أساس القيمة السوقية أو على أساس تثبيتات.
- ✓ **القيمة الحقيقية**: بالنسبة للعناصر المتحصل عليها في شكل إعانة.

وبالنسبة للتكاليف الموالية لعملية شراء أو إنتاج التثبيتات يمكن اعتبارها:

- ✓ أعباء عادية تخص السنة إذا أدت الى الحفاظ على الأداء الحالي للتثبيت؛
- ✓ أما إذا أدت هاته الأعباء الى رفع القيمة المحاسبية للتثبيت، أي إذا كان محتملا أن هاته التكاليف ستؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية التي تحصل على المؤسسة من الأصل (مثل زيادة فترة استخدامه، أو تخفيض تكاليف الإنتاج، أو رفع إنتاجيته، أو تحسين نوعية المنتجات)، عندها فان تلك التكاليف تضاف الى الأصل أو تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل.

ووفقاً لمدونة النظام المحاسبي المالي فإن الحسابات التي تهتم بدراسة الأصول الثابتة تتمثل في الآتي:

حـ/20– التثبيتات المعنوية؛ حـ/21– التثبيتات العينية؛ حـ/22– التثبيتات موضع امتياز؛ حـ/23– التثبيتات قيد الإنجاز؛ حـ/26– مساهمات وحقوق مرتبطة بالمساهمات؛ حـ/27– التثبيتات المالية الأخرى؛ حـ/28– اهتلاك التثبيتات؛ حـ/29– خسائر القيمة عن التثبيتات.

أمّا بيان تفصيل تلك الحسابات ومعالجتها المحاسبية فيكون وفق الآتي:*

* تم الاعتماد في المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة على ما ورد في القانون 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، وعلى ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، وعلى شرح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف

3- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المعنوية

بمفهوم النظام المحاسبي المالي تمثل التثبيتات المعنوية أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستخدم من قبل المؤسسة (الكيان) 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 فارق الاقتناء... إلخ.

ويمكن الحصول على التثبيتات المعنوية إمّا عن طريق: الحيازة (الشراء) أو تنتج من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة أو من طرف الغير، أو عن طريق التبادل أو يتم الحصول عليها نتيجة الاندماج.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات المعنوية في الحساب (**حـ/20- التثبيتات المعنوية**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة التثبيتات المعنوية فتكون كالآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 203-218)

أ- مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت (حـ/203)

يستقبل هذا الحساب مختلف مصاريف التنمية التي تنفقها المؤسسة وتسمح بتحقيق مردودية شاملة مع امتلاكها القدرة على التطوير والتمويل لإتمام العمليات المرتبطة بها، مثل تطوير النشاط الذي قامت من أجله المؤسسة أو إنتاج منتج جديد. وهنا يجب التمييز بين:

- ✓ المصاريف **غير القابلة للتثبيت** والمتمثلة في **مصاريف البحث**، وهي التي تكون سابقة لوجود الأصل المعني، فهي النفقات التي تكون بغرض استكشاف فكرة جديدة أو التوصل إلى اكتشاف أولي؛ وتتميز بأنها غير مؤكدة النتائج، أي قد تنجح أو قد تفشل؛ وتسجل محاسبيا كأعباء حسب طبيعتها.
- ✓ المصاريف **القابلة للتثبيت** والمتمثلة في **مصاريف التطوير**، وهي التي تتوفر فيها شروط الرسملة، وتكون بعد مرحلة البحث، وموجهة نحو تطبيق عملي لنتائج البحث من أجل إنتاج منتج جديد أو تحسين منتج موجود، والهدف منها الاعتراف بالنفقات التي ستمنح المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية كأصل معنوي.

أمّا عن الشروط الواجب توفرها لرسملة هذه المصاريف فهي تشمل الآتي:

1. وجود إمكانية فنية لإتمام الأصل غير المعنوي، بحيث يصبح قابلاً للاستخدام أو البيع.

المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وبالنسبة لبيان تفصيل الحسابات الرئيسية والفرعية فقد تم الاعتماد على ما ورد في كتاب الخبير المحاسبي (Tazdait ali) في الصفحات من 203 إلى غاية 353.

2. وجود نية لدى المؤسسة في إتمام الأصل واستخدامه أو بيعه.
3. وجود سوق للأصل أو جدوى لاستعماله داخلياً.
4. قدرة المؤسسة على استخدام الأصل لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.
5. توفر الموارد (مالية وبشرية وتقنية) اللازمة لإتمام التطوير.
6. إمكانية قياس النفقات بشكل موثوق.

فإذا ما توفرت هذه الشروط فإنّه يتم تسجيل مصاريف التطوير ضمن الأصول المعنوية في الميزانية؛ وإذا لم تتوفر فإنّها تسجّل كمصاريف في حساب النتائج.

أما المعالجة المحاسبية لمصاريف التطوير فتقضي بجعلها مدينة مقابل جعل (حـ/731- إنتاج مثبت للأصول المعنوية) دائناً وهذا إذا تم تحميل الأعباء حسب طبيعتها خلال نفس الدورة المحاسبية المعنية وبالقيود المحاسبية العادية مع تفعيلها كمصاريف تطوير؛ أو مقابل جعل (حـ/2373 - تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، مصاريف التطوير) إذا تم تمرير تلك المصاريف الى الدورة اللاحقة.

ويمكن اعتبار تاريخ تسجيل تلك المصاريف كتثبيت معنوي هو تاريخ بداية إهتلاكها والذي يكون على العموم 05 سنوات. حيث يتم تسجيل تلك الإهتلاكات كأعباء في الجانب المدين للـ(حـ/6812) مقابل الجانب الدائن (حـ/2803) (سيتم التطرق الى الإهتلاكات في أعمال نهاية الدورة وضمن الجزء الثاني من المطبوعة).

ويكون التسجيل في اليومية كالآتي:

		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
6xx		حـ/ الأعباء	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		إثبات المصاريف المتعلقة بالتطوير كأعباء		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
203		حـ/مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت	xxxx	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		ـــــــــــ .../... ـــــــــــ		
203		حـ/ مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت	xxxx	
	2373	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز-مصاريف التطوير		xxxx
		حالة تمرير الأعباء للدورة اللاحقة		

		——————— …/… ———————		
6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	2803	حـ/اهتلاك مصاريف البحث والتطوير القابلة للتثبيت		xxxx
		إثبات اهتلاك الأعباء سنويا بتاريخ N/12/31		

ملاحظة: عند فشل المشروع، يجب شطب المبلغ المثبت في (حـ/ 203) ونقله إلى الأعباء الاستثنائية (حـ/ 672- القيمة المحاسبية للتثبيتات المتضررة).

ب- برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها (حـ/204)

يستقبل هذا الحساب تكلفة شراء برامج الكمبيوتر التي اقتنتها المؤسسة. أو تكاليف إنجاز تلك البرامج أو تكاليف إنشاء مثيلاتها كمواقع الإنترنيت الخاصة بالمؤسسة وهذا إذا كانت مواقع تجارية ويترتب عنها منافع اقتصادية وليست مواقع عادية لتقديم صورة أو معلومات عامة عن المؤسسة.

وبالنسبة لبرامج الإدارة (التسيير) العادية والتي دخلت حيز التشغيل فإن فترة الاهتلاك المسموح بها هي 03 سنوات. أما المعالجة المحاسبية لتلك البرامج فتكون مشابهة للـ(حـ/203- مصاريف التنمية) مضافاً إليها قيد الحيازة الغير موجود في مصاريف التطوير السابقة، والذي يكون بتكلفة الشراء كما سبق بيانه:

		——————— …/… ———————		
204		حـ/برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		شراء برامج اعلام آلي على الحساب أو عن طريق الخزينة		
		——————— …/… ———————		
6xx		حـ/ الأعباء	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		——————— …/… ———————		
204		حـ/ برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		——————— …/… ———————		
204		حـ/ برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها	xxxx	
	2374	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز- برمجيات إعلام آلي ومثيلاتها		xxxx
		حالة الإنجاز تجاوز الدورة المحاسبية الواحدة		

6812		ــــــــــــــ .../... ــــــــــــــ	xxxx	
	2804	حـ/اهتلاك برمجيات الإعلام الآلي ومثيلاتها		xxxx

ت– الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص والعلامات (حـ/205)

يستقبل هذا الحساب النفقات التي تم تحملها للاستفادة من المنافع التي تمثل الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو المستفيد من الحق في استغلال براءة اختراع أو علامة تجارية أو نماذج أو تصاميم أو الممنوحة لصاحب الامتياز. كما يستقبل في هذا الحساب تكاليف إيداع أو تجديد براءات الاختراع والعلامات التجارية والنماذج والرسومات والامتيازات. وفي هذا السياق يمكن تقسيم هذا الحساب إلى:

–(حـ/2051–نماذج)؛

–(حـ/2052–براءات)؛

–(حـ/2053– رخص)؛

–(حـ/2056–علامات)؛

–(حـ/2058–امتيازات أخرى).

أما المعالجة المحاسبية لهاته التثبيتات فتقضي بجعلها مدينة مقابل (حـ/404– موردو التثبيتات) بجعله دائنا. ومبدئياً هاته القيم الثابتة المعنوية تهتلك وفقاً لمدة الحماية القانونية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو المستفيد من حق الاستغلال والتي تكون 10 سنوات. وتكون التسجيلات كما يلي:

205x		ــــــــــــــ .../... ــــــــــــــ	Xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
	5xx	حـ/الخزينة		
		اقتناء امتيازات، براءات، ... على الحساب أو عن طريق الخزينة		
6812		ــــــــــــــ .../... ــــــــــــــ	xxxx	
	2804	حـ/اهتلاك الامتيازات، البراءات، الرخص والعلامات		xxxx
		إثبات اهتلاك الامتيازات، البراءات، الرخص والعلامات سنويا		

ث- فارق الاقتناء/ شهرة المحل (Goodwill) (حـ/207)

فائض قيمة الأصول المعنوية (Goodwill) له عدة تسميات في المراجع العربية والأجنبية، فيسمى شهرة المحل (Fond de commerce) وفق الحسابات المالية، وفي الحسابات المجمعة يطلق عليه اسم فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition).

❖ **شهرة المحل (Fond de commerce) من منظور الحسابات المالية (المولدة داخليا)**: يتركب وفق المخطط المحاسبي المالي، من الأصول الغير ملموسة التي لا يمكن تقييمها أو محاسبتها بشكل منفصل عن الميزانية، فهي ضمن الميزانية في الحسابات رقم 20 وتظهر أعلى الميزانية ضمن عناصر الأصول، وبفضلها تكتسب المؤسسة سمعة في محيطها مثل المعرفة، التحفيز؛ وهي تساهم بشكل رئيسي في عملية تطوير فرص المؤسسة في السيطرة على السوق أو دخول أسواق جديدة، كذلك تسمح هذه الأصول للمؤسسة بالتميز بمنتجاتها أو بنمط التسيير واكتساب الميزة التنافسية للمؤسسة.

شهرة المحل تتواجد في كل المؤسسات عند إنشائها ولا تظهر في أي جهة من حسابات الميزانية، لكن على الرغم من الاختفاء عند الإنشاء إلا أن شهرة المحل في حالة الاقتناء من طرف مؤسسة أخرى (حالة التنازل) تظهر في الميزانية كأصل معنوي في (حـ/207- شهرة المحل).

❖ **فارق الاقتناء (Ecart d'acquisition) من منظور الحسابات المجمعة (المولد عن الاندماج)**:

في حالة استحواذ (اندماج) الشركة على شركة أخرى، الفرق بين سعر الشراء (سعر الاندماج) والقيمة المحاسبية للشركة المستحوذ عليها يولد فائض قيمة في الحسابات المجمعة في ميزانية الشركة المستحوذة، من وجهة نظر محاسبية، هذا الفائض يقلل من إعادة التقييم بالقيمة العادلة للأصول المعرفة والخصوم، وهذا ما يسبب فروق بين قيم التجميع الأولية، وفروق بين قيم إعادة التقييم. (كريم و رفاع، 2021، الصفحات 49-50)

فبالنسبة لفارق الاقتناء المحصّل عن طريق الاندماج، فقد عرفه النظام المحاسبي المالي بأنّه "كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرّفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل".

كما يمثل فارق الاقتناء (الشهرة) فائض فارق التوحيد (التجميع) الأولي على فرق التقييم الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، وهو يقابل المحاسن والأرباح الاقتصادية المستقبلية.

أي أن:

فارق الاقتناء (الشهرة) = فارق التوحيد الأولي – فرق التقييم

بحيث:

❖فارق التوحيد الأولي (فارق الإدماج الأوّل):

يمثل الفرق الملاحظ عند دخول الشركة في مجال التوحيد (الاندماج) بين تكلفة شراء سندات المساهمة التي تظهر في أصول الشركة الأم وحصة الشركة الأم في الوضعية الصافية بما في ذلك نتيجة النشاط.

❖فارق التقييم:

هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات، وهو رصيد مخصّص لا يسجل محاسبيّا. (شريط و حفاصة ، 218، الصفحات 192-193)

أما المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء (الشهرة) فتقضي بتسجيله في (حـ/207- فارق الاقتناء) تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان موجبا، وتخفيض من الأصل إذا كان سالبا.

ومع كل عملية جرد يخضع فارق الاقتناء الموجب لاختبار التدني، ويتم تخفيضه متى وجدت مؤشرات تدل على ذلك الإنخفاض، ولا يمكن أن يكون موضع استرجاعات لاحقة، خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها على الأصول الأخرى. كما أن فارق الاقتناء الموجب يهتلك وفقاً لمدة المنفعة، والتي يجب ألا تتجاوز 20 سنة. (TAZDAIT, 2009, p. 218)

ج- تثبيتات معنوية أخرى (حـ/208)

يسجل في هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لم تدرج ضمن الحسابات السابقة، مثال ذلك ملفات الزبائن المقتناة، والتي تتمثل في قاعدة بيانات الزبائن التي تحصلت عليها المؤسسة عند شراء مؤسسة أخرى؛ كما تحتوي ملفات الزبائن المقتناة عادةً على أسماء الزبائن، عناوينهم، أرقام هواتفهم، عاداتهم الشرائية، عقود جارية، أو حتى اتفاقيات تعامل مستقبلية؛ هذه الملفات لها قيمة لأنها تمثل سوقًا جاهزة أو شبكة علاقات تجارية يمكن استغلالها مباشرةً لتحقيق مداخيل. وكمثال عن ذلك نجد شركة أدوية تشتري من صيدلية قاعدة بيانات زبائنها (الأطباء، المستشفيات، المرضى الدائمين). أو شركة اتصالات تستحوذ على شركة صغيرة وتأخذ معها ملفات زبائنها (أرقام هواتف، اشتراكات، عقود) .....

مثال توضيحي:

خلال سنتي 2023 و2024 قامت احدى المؤسسات بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً؟

مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة هو 19%.

- 2023/03/06 قامت باقتناء برنامج إعلام آلي مهني بقيمة 10000 دج، وقد قدرت مصاريف اختبار سير البرنامج بـ 2000 دج، ومصاريف تكوين العمال الخاص بتشغيل البرنامج 10000 دج، ليوضع تحت الاستخدام بتاريخ 2014/08/01.
- 2023/04/05 قامت باقتناء 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.
- 2023/05/14 تحصلت على حق استغلال براءة اختراع بقيمة 30000 دج سددت بشيك بنكي.
- 2023/12/31 وصل من وحدة البحث والتطوير فاتورة متعلقة بمصاريف الدراسات والأبحاث لغرض انتاج منتج جديد، والتي قدرت بـ 30000 دج وسددت بموجب شيك بنكي، مع العلم أنها لم تصل بعد إلى أي منتج قابل للاستغلال.
- 2024/09/20 وصل من وحدة البحث والتطوير وثائق اثبات متعلقة بمصاريف تطوير المنتج الجديد، وهذا بعد نجاح الاختبارات الأولية، ووجود رخصة التسويق، أين تضمنت تلك الوثائق وصل متضمن مواد أولية بقيمة 42000 دج وكشف أجور بقيمة 55000 دج سددت بشيك بنكي.
- 2024/11/18 قامت بشراء محل تجاري بمبلغ 1000000دج، وكانت الأصول القابلة للتحديد تتمثل في تجهيزات بقيمة 400000 دج ومواد أولية بقيمة 200000دج، ملفات الزبائن (أرقام هواتف، اشتراكات، عقود) بقيمة 100000 دج، سددت بشيك بنكي.

الحل:

- بالنسبة لشهرة المحل = الفرق بين السعر المدفوع وصافي قيمة الأصول

أي أن: شهرة المحل = 1000000 – (400000 + 200000 + 100000) = + 300000

		2023/03/06		
204		حـ/برنامج الإعلام الآلي	22000	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على التثبيتات	4180	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		26180
		اقتناء برنامج إعلام آلي		
		2023/04/05		
205		حـ/ علامة تجارية	540000	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على التثبيتات	102600	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		642600
		اقتناء علامة تجارية		

		2023/05/14		
205		حـ/براءة اختراع	30000	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على التثبيتات	5700	
	512	حـ/ البنك		35700
		تسجيل براءة اختراع		
		2023/12/31		
617		حـ/مصاريف الدراسات والابحاث	30000	
	512	حـ/ البنك		30000
		إثبات المصاريف المتعلقة بالبحث		
		2024/09/20.		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	42000	
631		حـ/أجور المستخدمين*	55000	
	31	حـ/مواد أولية		42000
	421	حـ/ المستخدمين- الأجور المستحقة		55000
		إثبات المصاريف المتعلقة بالتطوير		
		2024/11/18		
207		حـ/فارق الاقتناء	300000	
208		حـ/ ثبيتات معنوية أخرى	100000	
215		حـ/تجهيزات	400000	
31		حـ/مواد أولية	200000	
	512	حـ/ البنك		1000000
		إثبات المصاريف المتعلقة بالبحث		
		2024/12/31		
203		حـ/ مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	97000	
	731	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز-مصاريف التطوير		97000
		رسملة الأعباء		

* سنكتفي بذكر اجور المستخدمين بمبلغها الصافي دون التفصيل في مكوناتها كاحتساب الاقتطاعات من ضريبة الدخل الاجمالي واشتراكات الضمان الاجتماعي، وهذا حتى يتسنى للطالب فهم عملية التسجيل الاولي لانجاز التثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة، مع الاشارة الى ان تفصيل محاسبة الاجور سيتم التطرق اليه في المحور الاخير والمتعلق بمحاسبة الأجور.

4- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة العينية

بمفهوم النظام المحاسبي المالي تمثل التثبيتات العينية أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، أي يساعد المؤسسة على القيام بعملياتها التشغيلية (إنتاج واستغلال). والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله الى ما بعد السنة المالية.

ويمكن الحصول على التثبيتات العينية إمّا عن طريق: الحيازة (الشراء) أو الإنجاز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة أو من طرف الغير، أو عن طريق الهبة أو التبادل أو يتم الحصول عليها نتيجة الاندماج.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات العينية في الحساب (**حـ/21- التثبيتات العينية**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات سيأتي بيانها، أما المعالجة المحاسبية لتركيبة التثبيتات العينية فهي تشترك في نفس طريقة التقييم والتسجيل المحاسبي وتختلف باختلاف نوع التثبيت وكيفية الحصول عليه.

4-1- تركيبة التثبيتات العينية

بالنسبة لبيان تفصيل تركيبة (**حـ/21- التثبيتات العينية**) فتكون كالآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 219-283)

أ- الأراضي (حـ/211)

يستقبل هذا الحساب وبتكلفة الحيازة مختلف الأراضي التي تقتنيها المؤسسة من أجل البناء أو الورشات أو المقالع أو المحاجر والمناجم دون الأخذ بعين الاعتبار قيمة المباني المشيدة عليها. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- **(حـ/2110- أراضي للبناء ومواقع)؛**
- **(حـ/2111- مقالع ومناجم)؛**
- **(حـ/2116- أراضي أخرى).**

والقاعدة العامة للأراضي أنها لا تهتلك ولا تنقص قيمتها إلا في حالات خاصة كأراضي المنجمية أو التي تحتوي على معادن فهذا النوع من الأراضي يُكَوَّن له مخصص تناقص ويعتبر من عناصر الأعباء غير العادية ويسجل في **(حـ/672- القيمة المحاسبية للأصول الثابتة المتضررة والمصادرة والملغاة).**

ب- تهيئة وترتيب الأرض (حـ/212)

يستقبل هذا الحساب كل الأعباء المنفقة لجعل الأراضي مهيئة للاستعمال كعمليات التسوية وتسييجها ...الخ. والقاعدة العامة هي أن هاته التكاليف قابلة للاهتلاك.

ت- البناءات (حـ/213)

يستقبل هذا الحساب المباني بمختلف أنوعها الصناعية، الإدارية والتجارية، والورشات إضافة الى التركيبات العامة، الهياكل والتهيئات الفنية، حيث تقيم بتكلفة الحيازة أو الإنجاز. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- **(حـ/2131- مباني)**: يستقبل هذا الحساب المباني قيد الاستغلال بكل أنواعها والتي تشمل:
  - (حـ/21311- مباني صناعية)؛
  - (حـ/21312- مباني إدارية وتجارية)؛
  - (حـ/21313- مباني المواقع -les chantiers)؛
  - (حـ/21315- مباني أخرى).
- **(حـ/2135- التركيبات العامة وتهيئات للبناءات)**: يستقبل هذا الحساب كل الأشغال المتعلقة بإتمام عملية الاستثمار أو الإنجاز ووضعها حيز الاستغلال ويشمل العناصر الأتية:
  - (حـ/21351- تركيب الماء)؛
  - (حـ/21352- تركيب الكهرباء)؛
  - (حـ/21353- تركيب الغاز)؛
  - (حـ/21354- تركيب البخار)؛
  - (حـ/21355- تركيب الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21356- تركيب الاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21359- تركيبات أخرى)
- **(حـ/2138- منشآت البنى التحتية)**: يستقبل هذا الحساب كل ما يتعلق بأشغال البنى التحتية (القاعدية) وأشغال الهندسة المدنية والتي تشمل العناصر التالية:
  - (حـ/21381- الطرق البرية)؛
  - (حـ/21382- خطوط السكة الحديدية)؛
  - (حـ/21383- المجاري المائية)؛
  - (حـ/21384- السدود - آبار المياه)؛
  - (حـ/21385- مدرجات المطارات).

ث- التركيبات التقنية (حـ/215)

يستقبل هذا الحساب جميع الممتلكات مهما كانت طبيعتها، منقولة أو غير المنقولة، باستثناء الأراضي وتهيئتها، والتي حصلت عليها من عند الغير أو أنشأتها بنفسها لاستخدامها كأدوات عمل في مجال نشاطها. ويمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى:

- **(حـ/2151– التركيبات المتخصصة المعقدة)**: هو حساب فردي يسجل تكلفة التركيبات التي تشكل مجمعا معقدا للاستخدام المتخصص قد يشمل الإنشاءات والمعدات والعناصر الأخرى، التي ترتبط ببعضها أثناء تشغيلها حتى وإن كانت قابلة للفصل حسب الطبيعة، ويمكن أن يتيسر إدراجها بنفس معدل الإهلاك.
- **(حـ/2153– تركيبات ذات طابع خاص)**
- **(حـ/2154– معدات صناعية)**: يستقبل هذا المعدات أو مجموعة الوسائل المستخدمة لاستخراج أو تحويل أو تجهيز المواد واللوازم، لتوفير الخدمات التي هي موضع النشاط المهني للمؤسسة. ويشمل على وجه الخصوص، الآلات والمعدات اللازمة لورش الصيانة، ومعدات المختبرات؛ المعدات السمعية البصرية؛ معدات الاستنساخ، معدات متخصصة في الحفر، الأنابيب الفولاذية. ويمكن أن تقسيمه الى الحسابات الفرعية التالية:
  - (حـ/21541– المعدات الكهربائية والاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21542– معدات الورش الميكانيكية)؛
  - (حـ/21543– معدات الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21544– معدات الوزن والتحليل)؛
  - (حـ/21545– معدات الضخ)؛
  - (حـ/21549– تجهيزات أخرى)؛
- **(حـ/2155– أدوات صناعية)**: يستقبل هذا الحساب الأدوات التي يتخصص استخدامها جنبًا إلى جنب مع المعدات، وتكون مخصصة لتلك المعدات في استخدامات معينة. والتي تشمل العناصر التالية:
  - (حـ/21551– الأدوات الكهربائية والاتصالات السلكية واللاسلكية)؛
  - (حـ/21552– أدوات الورش الميكانيكية)؛
  - (حـ/21553– أدوات الحماية والأمن)؛
  - (حـ/21554– أدوات الوزن والتحليل)؛

- (حـ/21555- أدوات الضخ).

- (حـ/2157- تهييئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية)

ج- تثبيتات مادية أخرى (حـ/218)

يستقبل هذا الحساب باقي التثبيتات المادية بخلاف ما سبق ذكره، ويتعلق الأمر بكل من معدات النقل الغلافات المتداولة، تجهيزات المكتب والتجهيزات الاجتماعية وغيرها. أين يمكن تقسيم هذا الحساب بناءً على تركيبته إلى الحسابات التالية:

- (حـ/2181- تركيبات عامة، تهييئات مختلفة)؛
- (حـ/2182- معدات نقل)؛
- (حـ/2183- معدات مكتب ومعدات إعلام آلي)؛
- (حـ/2184- أثاث)؛
- (حـ/2185- الثروة الحيوانية)؛
- (حـ/2186- أغلفة متداولة).

4-2- المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة: تأخذ المعالجة المحاسبية أحد الأشكال الآتية:

أ- في حالة الشراء: كما سبق ذكره في بيان القاعدة العامة لتقييم التثبيتات فإن التسجيل المحاسبي للتثبيتات العينية في حالة الشراء يكون بتكلفة الشراء وليس بثمن الشراء ووفق ما سبق بيانه عن كيفية حساب وتقييم التكلفة. أما المعالجة المحاسبية فتكون بجعل التثبيت المعني مديناً مقابل جعل أحد حسابات الخزينة دائناً، أو جعل (حـ/404- موردو التثبيتات) دائناً.

21x		حـ/ التثبيتات العينية	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		xxxx
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
		حالة الشراء على الحساب أو عن طريق الخزينة		
		———— …/… ————		
681		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		xxxx

ب- في حالة إنجاز التثبيت العيني: هنا نميز بين حالتين، إمّا أن يتم الإنجاز من طرف الغير أو ينجز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة، وبناءً عليه فإن المعالجة المحاسبية تكون حسب كل حالة، ووفق الآتي:

❖ **في حالة إنجاز التثبيت العيني من طرف الغير:** هنا نميز أيضاً بين التثبيت قيد الإنجاز والتثبيت المنتهي إنجازه والمستلم، كما نميز بين ما تم سداده من أقساط وبين ما هو على الحساب، وهذا وفق الاتي:

		——— .../... ———		
238		حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات	Xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		Xxxx
		دفع تسبيقات على طلبات التثبيتات عن طريق الخزينة		
		——— .../... ———		
21x		حـ/ التثبيتات العينية	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		xxxx
		إثبات استلام التثبيت، فاتورة رقم ...		
		(حالة الانجاز تم خلال السنة من بداية الاشغال الى نهايتها)		
		——— .../... ———		
404		حـ/ موردو التثبيتات	Xxxx	
	238	حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات		xxxx
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
		تسوية حساب موردو التثبيتات		
		——— .../... ———		
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		Xxxx
		إثبات استلام جزء من التثبيت قيد الإنجاز فاتورة رقم ...		
		(حالة مدة الانجاز تتجاوز السنة)		
		——— .../... ———		
404		حـ/ موردو التثبيتات	xxxx	
	238	حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات		xxxx
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
		تسوية حساب موردو التثبيتات		
		——— .../... ———		
21x		حـ/ التثبيتات العينية	xxxx	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		xxxx
		استلام التثبيت المعني وترصيد حـ/232x		

		——————— …/… ———————		
681		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		xxxx
		إثبات اهتلاك التثبيتات العينية سنويا بتاريخ12/31		

❖ **في حالة إنجاز التثبيت العيني من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة:**

تسجل هذه التثبيتات بتكلفة إنتاجها والتي سبق بيانها في القاعدة العامة لتقييم التثبيتات. أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة على عمليات إنتاج المؤسسة لذاتها، فانه يعالج على غرار عمليات البيع والشراء في آن واحد، حيث تخصم المؤسسة الرسم على المشتريات التي تمت بغرض الإنتاج وتحصّل قيمة الرسم على القيمة المضافة وكأنّها باعت لنفسها العنصر المعني.

ومحاسبيا تسجل الأعباء بحسب طبيعتيها ابتداءً ووفق ما سبق بيانه في التثبيتات المعنوية، بعدها يسجل قيد استلام التثبيت مع ضرورة التمييز بين التثبيت المنتهي إنجازه وبين ما هو قيد الإنجاز، وهذا كالاتي:

		——————— …/… ———————		
6xx		حـ/ الأعباء	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		——————— …/… ———————		
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة واستلام التثبيت في نفس الدورة		
		——————— …/… ———————		
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	xxxx	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة والإنجاز تجاوز الدورة المحاسبية		
		——————— …/… ———————		
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		xxxx
		استلام التثبيت أين تجاوز الإنجاز الدورة المحاسبية الواحدة		
		——————— …/… ———————		
6812		حـ/مخصصات اهتلاك التثبيتات	xxxx	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		xxxx
		إثبات اهتلاك التثبيتات العينية سنويا بتاريخ N/12/31		

– **ملاحظة 1**: يمكن إضافة تكلفة تفكيك أي إنشاءات عند انقضاء مدة الانتفاع بها، أو تكلفة تحديد موقع أو إعادته إلى ما كان عليه، إلى تكلفة إنتاج التثبيت المعني أو تكلفة اقتنائه إذا كان ذلك يشكل إلزامًا للمؤسسة.

– **ملاحظة 2**: تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

ت– **في حالة المساهمة العينية**: وتكون في حالة إذا تقدم أحد المساهمين عند تأسيس الشركة أو في حالة زيادة رأس مالها بحصته المتفق عليها في عقد التأسيس على شكل تثبيتات عينية، أمّا بخصوص المعالجة المحاسبية فيتم الرجوع الى المعالجة المحاسبية المتعلقة برؤوس الأموال الخاصة (تأسيس الشركة).

ث– **في شكل إعانة (هبة)**: في هذه الحالة تسجل التثبيتات في حساب **إعانات التجهيز (حـ/131)**، ويدرج في هذا الحساب الإعانات التي تتحصل عليها المؤسسة من الدولة والموجهة لحيازة ممتلكات معينة أو إنجازها. ويتفرع هذا الحساب إلى: (TAZDAIT, 2009, p. 160)

❖ **حـ/1311 – إعانات التجهيز**: والذي يكون دائناً بملغ الإعانة المحصل عليها مقابل جعل حساب التثبيت المعني (حـ/21x) مديناً إذا تم تحويل الإعانة مباشرة على شكل تثبيت، أو مقابل الحساب (حـ/4411: الدولة – إعانات التجهيز) إذا كانت الإعانة على شكل نقود.

❖ **حـ/1319 – إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة**: والذي يكون مديناً عند غلق السنة المالية مقابل جعل حساب (حـ/754: أقساط إعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة) دائناً بالجزء المحول إلى نتيجة الدورة والذي يساوي قيمة قسط الاهتلاك السنوي إذا كان التثبيت قابل للاهتلاك، أو القيمة المحصل عليها بعد توزيع الإعانة على المدة المتفق عليها في عدم قابلية التصرف في التثبيت بالبيع أو التنازل وهذا إذا كان التثبيت غير قابل للاهتلاك. وإذا لم يكن هناك شرط قابلية عدم التصرف يتم توزيع الإعانة على مدة 10 سنوات.

ويتم ترصيد الحسابين (حـ/1311) و(حـ/1319) مع بعضهما بعد تحويل كل الأقساط إلى النتيجة.

مثال توضيحي:

خلال سنتي 2022 و2023 قامت مؤسسة (ENSP SPA) بالعمليات التالية، والمطلوب تسجيلها محاسبياً؟ مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة هو 19%.

- في 2022/02/06 قامت باقتناء قطعة أرض للبناء بقيمة 1500000 دج وكانت مصاريف تسجيل العقد 50000 دج، وأتعاب الموثق 20000 دج، تم تسديد المبلغ بشيك بنكي.
- بتاريخ 2022/04/22 قامت بشراء آلة إنتاجية من عند الوكيل بالجزائر العاصمة، وتحملت نتيجة لذلك النفقات التالية: ثمن الشراء خارج الرسم 2000000 دج، مصاريف النقل 60000 دج (قام بها الوكيل وتحملتها المؤسسة)، مصاريف تركيب الآلة والتي كانت بمعرفة المؤسسة قدرت بـ 20000 دج وقد سددت بتاريخ 2022/05/21؛ الالة لم يسدد نصفها أما ما تبقى من نفقات فسدد بشيك بنكي. علما ان الالة دخلت حيز الاستغلال بتاريخ 2022/07/01 وتهتلك لمدة 10 سنوات.
- بتاريخ 2022/12/31 استلمت من عند المقاول فاتورة الاثبات المتعلقة بإنجاز الشطر الاول لورشة صناعية كانت قد انطلقت في انجازها بتاريخ 2022/01/05 ، أين قدرت مدة الانجاز بسنة ونصف، أمّا مبلغ الفاتورة فقدر بـ 1450000 دج (خارج الرسم)، وسددت بشيك بنكي.
- بتاريخ 2023/01/02 تحصلت على إعانة من الدولة عن طريق شيك بنكي، وهذا من أجل شراء شاحنة مقطورة بقيمة 1000000 دج، الآلة تهتلك بمعدل 20% سنوياً، كما دخلت الشاحنة حيز الاستغلال بتاريخ 2023/01/10.
- بتاريخ 2023/07/02 استلمت الشطر الثاني من الورشة الصناعية، وقد قدرت فاتورة الشطر الثاني بـ 950000دج (خارج الرسم)، وسددت بشيك بنكي، علما انها دخلت حيز الاستغلال بنفس التاريخ وتهتلك لمدة 20 سنة.
- بتاريخ 2023/08/10 سددت ما تبقى من ثمن الالة الانتاجية نقداً.

الحل:

- **اعداد فاتورة شراء الآلة:**

ثمن الشراء:	2000000
مصاريف النقل:	60000
تكلفة الشراء (HT):	2060000
TVA 19 %:	391400
المبلغ متضمن الرسم (TTC): 2451400	

– التسجيل المحاسبي في اليومية:

		2022/02/06		
2111		حـ/أراضي	1570000	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على التثبيتات	298300	
	512	حـ/البنك		1868300
		شراء برامج اعلام آلي على الحساب		
		2022/04/22		
2154		حـ/آلة إنتاجية	2060000	
44562		حـ/ TVA مسترجعة على التثبيتات	391400	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		2451400
		شراء آلة إنتاجية بفاتورة رقم:		
		//		
404		حـ/ موردو التثبيتات	1261400	
	512	حـ/ البنك		1261400
		سداد نصف ثمن الألة ومصاريق النقل بشيك رقم.		
		2022/05/21		
631		حـ/ أجور المستخدمين*	20000	
	421	حـ/ المستخدمين- الأجور المستحقة		20000
		إثبات المصاريف المتعلقة بتركيب الآلة كأعباء		
		2022/12/31		
232		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	1450000	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	275500	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		1725500
		استلام الشطر الاول من الورشة فاتورة رقم ...		
		//		
404		حـ/ موردو التثبيتات	1725500	
	512	حـ/الخزينة		1725500
		تسوية حساب موردو التثبيتات		
		/		

* سنكتفي بذكر اجور المستخدمين بميلغها الصافي دون التفصيل في مكوناتها كاحتساب الاقتطاعات من ضريبة الدخل الاجمالي واشتراكات الضمان الاجتماعي، وهذا حتى يتسنى للطالب فهم عملية التسجيل الاولي لانجاز التثبيت بوسائل المؤسسة الخاصة، مع الاشارة الى ان تفصيل محاسبة الاجور سيتم التطرق اليه في المحور الاخير والمتعلق بمحاسبة الأجور.

	20000	حـ/آلة إنتاجية		2154
20000		حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	732	
		رسملة الأعباء المتعلقة بتركيب الآلة		
		//		
	104000	حـ/ أقساط الإهتلاكات		6812
104000		حـ/اهتلاك الآلة الانتاجية	28154	
		اثبات قسك الاهتلاك السنوي للآلة الانتاجية		
		2023/01/02		
	1000000	حـ/ إعانات التجهيزات والإعانات الأخرى		4411
1000000		حـ/ إعانات التجهيز	1311	
		اثبات استلام إعانة تجهيز		
		//		
	1000000	حـ/ البنك	4411	512
1000000		حـ/ إعانات التجهيزات والإعانات الأخرى		
		تحويل الاعانة للحساب البنكي للمؤسسة		
		//		
	1000000	حـ/ معدات نقل		218
	190000	TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
1190000		حـ/ البنك	512	
		حيازة شاحنة مقطورة بدعم من الدولة وبشيك		
		2023/07/02		
	950000	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		232
	180500	TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
1130500		حـ/ موردو التثبيتات	404	
		استلام الشطر الثاني من الورشة فاتورة رقم ...		
		//		
	1130500	حـ/ موردو التثبيتات		404
1130500		حـ/الخزينة	512	
		تسوية حساب موردو التثبيتات		
		//		
	2400000	حـ/ مباني صناعية		2131
2400000		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	232	
		استلام الورشة وترصيد حـ/232		

		//		
404		حـ/ موردو التثبيتات	1190000	
	512	حـ/ البنك		1190000
		سداد ما تبقى من ثمن الألة بشيك رقم.		
		2023/12/31		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	200000	
	2818	حـ/اهتلاك الشاحنة المقطورة		200000
		اثبات قسك الاهتلاك السنوي للشاحنة المقطورة		
		//		
1319		حـ/إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة	200000	
	754	حـ/أقساط إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة		200000
		تحويل أقساط اهتلاك الالة المدعمة من الدولة		
		//		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	208000	
	28154	حـ/اهتلاك الآلة الانتاجية		208000
		اثبات قسك الاهتلاك السنوي للآلة الانتاجية		
		//		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	60000	
	28131	حـ/اهتلاك الورشة		600000
		اثبات قسك الاهتلاك السنوي للورشة الصناعية		
		2027/12/31		
1311		حـ/ إعانات التجهيز	1000000	
	1319	حـ/ إعانات التجهيز المحولة الى النتيجة		1000000
		ترصيد الحسابين (حـ/1311) وحـ/1319		

5- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قيد الإنجاز

تخص المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قيد الإنجاز كل ما يتعلق بالتثبيتات التي ما تزال غير مكتملة في نهاية السنة المالية سواء كانت تثبيتات عينية أو تثبيتات معنوية، وكذا التسبيقات والمدفوعات المالية التي تقدمها المؤسسة لأطراف أخرى من أجل إنجاز أو اقتناء أصل ثابت ما.

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات قيد الإنجاز في الحساب (**حـ/23- التثبيتات قيد الإنجاز**).

5-1- تركيبة التثبيتات قيد الإنجاز

يتم تقسيم التثبيتات قيد الإنجاز بناءً على طبيعة التثبيت الذي يمكن أن يكون قيد الإنجاز، ووفق الآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 294-298)

أ- تثبيتات عينية قيد الإنجاز (حـ/232)

يستقبل هذا الحساب كل التثبيتات العينية التي لا تزال قيد الإنجاز ولم يتم استلامها بعد، وبناءً على تركيبة التثبيتات العينية يمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى الحسابات التالية:

- حـ/2321- الأراضي؛
- حـ/2322- تهيئة وترتيب الأراضي؛
- حـ/2323- بناءات؛
- حـ/2325- المنشآت التقنية؛
- حـ/2328- تثبيتات مادية أخرى.

ب- تثبيتات معنوية قيد الإنجاز (حـ/237)

يستقبل هذا الحساب كل التثبيتات المعنوية التي لا تزال قيد التطوير، وبناءً على تركيبة التثبيتات المعنوية يمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى الآتي:

- حـ/2373- تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، مصاريف التنمية؛
- حـ/2374- تثبيتات معنوية قيد الإنجاز، برامج إعلام آلي وما يماثلها.

ت- تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات (حـ/238)

يستقبل هذا الحساب كل التسبيقات والأقساط المدفوعة للغير عن الأشغال المتعلقة بالتثبيتات قيد الإنجاز والذي يتفرع إلى:

- حـ/2382- تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات العينية؛
- حـ/2387- تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات المعنوية.

5-2- المعالجة المحاسبية وفقاً لأشكال الحيازة

أما المعالجة المحاسبية لتركيبة التثبيتات قيد الإنجاز فتأخذ أحد الأشكال الآتية، مع ملاحظة أنّه لا يتم تطبيق أي اهتلاك على تلك التثبيتات، أما خسارة القيمة التي تظهر نتيجة لتغيير التقديرات الحاصلة أثناء فترة إنجاز التثبيت، أين تكون القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية فيتم إثباتها محاسبياً.

أ- في حالة الإنجاز من طرف الغير

كما سبق بيانه من قبل يتم ابتداءً تسجيل التسبيقات المدفوعة -إن وجدت- بجعلها مدينة مع أحد حسابات الخزينة، ليتم بعدها تسجيل التثبيتات التي يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية على أساس أنها تثبيت قيد الإنجاز ووفقا لنسبة التقدم في الأشغال وهذا بجعلها مدينة مقابل أحد حسابات الغير أو حساب الخزينة وهذا على أساس الفواتير أو كشوف الأشغال المنجزة من طرف الغير. ليتم بعدها ترصيد حساب التثبيتات قيد الإنجاز حين يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة مع التثبيت المعني ووفق الاتي:

238x		حـ/ تسبيقات وأقساط مدفوعة على طلبات التثبيتات	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
		دفع تسبيقات وأقساط على طلبات التثبيتات عن طريق الخزينة		
		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	xxxx	
237x		حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز	xxxx	
44562		TVA قابلة للاسترجاع على التثبيتات	xxxx	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		xxxx
		إثبات استلام جزء أو شطر من التثبيت قيد الإنجاز		
		ــــــــــــ .../... ــــــــــــ		
20x		حـ/ تثبيتات معنوية	xxxx	
	237x	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز		xxxx
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		xxxx
		استلام التثبيت المعني وترصيد حـ/23x		

ب- في حالة الإنجاز من طرف المؤسسة بوسائلها الخاصة

محاسبيا تسجل الأعباء بحسب طبيعتيها ابتداءً ووفق ما سبق بيانه، ليتم بعدها تسجيل التثبيتات التي يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية على أساس أنها تثبيت قيد الإنجاز ووفقا لنسبة التقدم في الأشغال وهذا بجعلها مدينة مقابل (حـ/73x). ليتم بعدها ترصيد حساب التثبيتات قيد الإنجاز حين يكون التثبيت جاهزا لوضعه قيد الاستغلال مع التثبيت المعني، وفي وجود خسارة القيمة التي تظهر نتيجة لتغيير التقديرات الحاصلة أثناء فترة إنجاز التثبيت، فيتم إثباتها محاسبياً. أما في حالة الفشل أو التوقف النهائي للمشروع فهنا يرصد (حـ/23x) بجعله دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/6723-القيمة الباقية للتثبيتات قيد الإنجاز المتعثرة). وتكون التسجيلات منتظمة وفق الاتي:

		——————— …/… ———————		
6xx		حـ/ الأعباء	xxxx	
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
	4xx	حـ/ حسابات الغير		xxxx
		إثبات المصاريف المتعلقة بالإنجاز كأعباء		
		——————— …/… ———————		
237x		حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز	xxxx	
	731	حـ/ إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx
232x		حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز	xxxx	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		xxxx
		حالة رسملة الأعباء في نفس الدورة		
		——————— …/… ———————		
20x		حـ/ تثبيتات معنوية	xxxx	
	237x	حـ/ تثبيتات معنوية قيد الإنجاز		xxxx
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	232x	حـ/ تثبيتات عينية قيد الإنجاز		xxxx
		استلام التثبيت المعني وترصيد حـ/23x		
		——————— …/… ———————		
6812		حـ/مخصصات خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها	xxxx	
	293x	حـ/خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها		xxxx
		إثبات خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها عند حدوثها		
		——————— …/… ———————		
6723		حـ/ القيمة الباقية للتثبيتات قيد الإنجاز المتعثرة	xxxx	
	23x	حـ/تثبيتات قيد الإنجاز		xxxx
		إلغاء التثبيتات قيد الإنجاز في حالة توقفها أو فشلها النهائي		

مثال توضيحي:

في 2018/05/05 قامت مؤسسة للبناء بإنشاء نادي متضمن مطعم لعمالها فاستعانت بمهندس معماري لوضع مخطط البناء مقابل أتعاب قدرت بـ 50000 دج (خارج الرسم) دفعت نقداً، إضافة إلى أن العملية تطلبت الى غاية نهاية 2018، مواد أولية كانت بحوزة المؤسسة تمثلت فيما يلي: استهلاك 300 كيس من

الإسمنت بـ قيمة إجمالية قدرت بـ 150000 دج، رمل وحصى قدر بـ 200000 دج، بالإضافة إلى مصاريف عمال خارجيين قدرت 100000 دج (خارج الرسم) دفعت عن طريق البنك.

في نهاية السنة 2019 أكمل إنجاز النادي والمطعم وتطلبت العملية مواد أولية كانت بحوزة المؤسسة تمثلت فيما يلي استهلاك 200 كيس من الإسمنت بـ قيمة إجمالية قدرت بـ 100000 دج، رمل وحصى قدر بـ 150000 دج، بالإضافة إلى مصاريف عمال خارجيين قدرت 80000 دج (خارج الرسم) دفعت نقداً.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة؟ علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19% .

الحل:

		2018/05/05.		
604		حـ/ مشتريات الدراسات والأبحاث المؤداة	50000	
44566		TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات	9500	
	53	حـ/الصندوق		59500
		2018/12/31.		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	350000	
		حـ/ مواد أولية		350000
	31	إثبات المصاريف المتعلقة باستهلاك المواد الأولية		
		//		
621		حـ/ العمال الخارجين عن المؤسسة		
44566		TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات	100000	
	512	حـ/البنك	19000	
		إثبات المصاريف المتعلقة العمال الخارجين		190000
		//		
2323		حـ/ بناءات قيد الإنجاز		
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية	500000	
		إثبات استلام الجزء الأول من النادي قيد الإنجاز		500000
		2019/12/31.		
601		حـ/ مواد أولية مستهلكة	250000	
	31	حـ/ مواد أولية		250000
		إثبات المصاريف المتعلقة باستهلاك المواد الأولية		

		———— .// ————		
621		حـ/ العمال الخارجين عن المؤسسة	80000	
44566		TVA قابلة للاسترجاع على الخدمات	15200	
	53	حـ/الصندوق		95200
		إثبات المصاريف المتعلقة العمال الخارجين		
		———— // ————		
2323		حـ/ بناءات قيد الإنجاز	330000	
	732	حـ/ إنتاج مثبت للأصول العينية		330000
		إثبات استلام الجزء الثاني والأخير من النادي		
		———— .// ————		
2131		حـ/ مباني	830000	
	2323	حـ/ بناءات قيد الإنجاز		830000
		استلام المباني وترصيد حـ/2323		

6- المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية

تعبر التثبيتات المالية عن القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات. فهي عبارة عن أصول طويلة الأجل تتعدى مدة بقائها داخل المحفظة المالية للمؤسسة 12 شهرًا وهي نوعان: **مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات (حـ/26)؛ تثبيتات مالية أخرى (حـ/27)**. وتقيم هاته التثبيتات عند دخولها بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك.

6-1- المعالجة المحاسبية للمساهمات والحقوق المرتبطة بمساهمات

تتمثل المساهمات والحقوق المرتبطة بها في الأسهم 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؛
- **إستراتيجية:** لمراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها خاصة الشركات المنافسة.

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

ومحاسبياً يتم تسجيل كل المساهمات والحقوق المرتبطة بها في الحساب (**حـ/26– مساهمات وحقوق مرتبطة بمساهمات**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة المساهمات والحقوق المرتبطة بها فتكون كالآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 298-339)

أ– سندات الفروع (حـ/261)

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. ويمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى:

- حـ/2611-أسهم؛
- حـ/2618- سندات أخرى.

وتقضي المعالجة المحاسبية بجعلها مدينة مقابل الجانب الدائن للحساب البنكي، وهذا في حالة السداد الكلي. أما في حالة السداد الجزئي فتقضي المعالجة المحاسبية بجعله مديناً مقابل (حـ/404-موردو التثبيتات) وعند السداد يرصد (حـ/404) مع (حـ/512) بالجزء المسدد ومع (حـ/269- دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة) بالمبلغ المتبقي.

وبتاريخ غلق الحسابات فإن محفظة الأسهم تقيم في حسابات فردية على مستوى المؤسسة الأم بالقيمة العادلة، أمّا الخسائر والأرباح الناتجة عن تغير القيمة العادلة تسجل محاسبياً في الحساب (حـ/10526-فارق إعادة تقييم سندات الفروع). وعند استرجاع خسائر القيمة تسجل كإيراد في (حـ/7826).

وفي حالة التنازل عن الأصول المالية فإن الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بعد استرجاع فوارق التقييم في الأموال الخاصة يسجل محاسبياً في:

- الجانب المدين للحساب (حـ/667- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق سالب؛
- الجانب الدائن للحساب (حـ/767- الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق موجب.

		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
261x		حـ/سندات الفروع	xxxx	
	512	حـ/البنك		xxxx
		حالة الاكتتاب الكلي للأسهم		

		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
261x		حـ/سندات الفروع	xxxx	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		xxxx
		حالة الاكتتاب الجزئي للأسهم		
		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
404		حـ/ موردو التثبيتات	xxxx	
		حـ/البنك		xxxx
	512	حـ/ دفعات في انتظار التسديد على		xxxx
	269	سندات المساهمة غير المحررة		
		التحرير الجزئي للأسهم		
		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
261x		حـ/ سندات الفروع	xxxx	
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		xxxx
		الأرباح الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات الفروع		
		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
10526		حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع	xxxx	
	261x	حـ/ سندات الفروع		xxxx
		الخسائر الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات الفروع		
		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
512		حـ/البنك	xxxx	
	261x	حـ/ سندات الفروع		xxxx
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		xxxx
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		xxxx
		الأرباح الناتجة عن التنازل عن سندات الفروع		
		ــــــــــــــ …/… ــــــــــــــ		
512		حـ/البنك	xxxx	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	xxxx	
	261x	حـ/ سندات الفروع		xxxx
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		xxxx
		الخسائر الناتجة عن التنازل عن سندات الفروع		

ب- سندات المساهمة الأخرى (حـ/262)

وهي السندات التي تملكها المؤسسة في مؤسسات أخرى غير تابعة لها بهدف مراقبة شركات أخرى وممارسة تأثير عليها.

ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في سندات الفروع وهذا من حيث الشراء أو التقييم أو التنازل

ت- سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة (حـ/265)

هذا النوع من السندات يشكل استثناءً وله طريقة تقييم خاصة تختلف عن القاعدة العامة لتقييم السندات في الميزانية. وعادةً الشركات التي تعد حسابات موحدة هي فقط من يمكنها الاستفادة من هذا الإعفاء أو الاستثناء.

والسندات المعنية هي تلك الخاصة بالشركات التي تخضع لسيطرة حصرية.

أمّا عن قيمة معادلة السندات فتساوي مجموع:

- حصة من الأموال الخاصة المقابلة للسندات؛
- ومقدار فارق الاقتناء المتعلق بهاته السندات.

وتؤدي هذه الطريقة إلى تقييم شامل للسندات عن طريق إضافة قيم المعادلة. وهذا المجموع يتم مقارنته مع سعر حيازة السندات المعنية من أجل تحديد فارق المعادلة والذي يسجل في الحساب (حـ/107-فارق المعادلة) وهذا إذا كانت قيمة المعادلة أكبر من تكلفة الحيازة.

ث- حقوق مرتبطة بمساهمات المجموعة (حـ/266)

يستقبل هذا الحساب الحقوق المرتبطة باقتناء السندات من الشركات المدرجة في إطار التجميع. والتي تضم العناصر الآتية:

- **حـ/2661- حقوق مرتبطة بالمساهمات**

وهي تشمل الحقوق الناشئة عن القروض الممنوحة للجهات التي تسيطر عليها الشركة.

والتسجيل المحاسبي الأولي يقضي بجعلها مدينة مقابل الجانب الدائن للحساب البنكي (حـ/512).

وعند غلق السنة المالية يتم إعادة تقيم الحقوق المرتبطة بالمساهمات بالقيمة العادلة، أمّا الفوارق الناتجة عن إعادة التقييم فتسجل محاسبياً مباشرة كانخفاض أو زيادة في رأس المال.

أمّا عند استبعاد أو إلغاء هاته الحقوق محاسبياً فهنا تجعل دائنة مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة.

وبخصوص الفوائد المستحقة فتسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/2668) مقابل (حـ/7617)

		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2661		حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات	xxxx	
	512	حـ/البنك		xxxx
		إثبات الحقوق المرتبطة بالمساهمات		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2661		حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات	xxxx	
	101	حـ/ رأس المال الاجتماعي		xxxx
		الفارق الموجب الناتج عن إعادة التقييم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
101		حـ/ رأس المال الاجتماعي	xxxx	
	2661	حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات		xxxx
		الفارق السالب الناتج عن إعادة التقييم		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
512		حـ/البنك	xxxx	
	2661	حـ/ حقوق مرتبطة بالمساهمات		xxxx
		حالة استبعاد الحقوق المرتبطة بالمساهمات		
		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
2668		حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة	xxxx	
	7617	حـ/ عوائد الحقوق المرتبطة بالمساهمات		xxxx
		إثبات الفوائد المتعلقة بالحقوق المرتبطة بالمساهمات		

- **حـ/2665– مدفوعات تمثل مساهمات غير مرسملة (استدعاء الأموال)**

يستقبل هذا الحساب المدفوعات التي يتم دفعها للكيانات في حالة ما إذا كان الاكتتاب بالنسبة للمكتتب يؤدى في مرحلة لاحقة، وهي مدفوعات إلزامية لأموال إضافية غير مسجلة في رأس مال هاته الشركة.

- **حـ/2666– تسبيقات مدمجة (موحدة)** يسجل هذا الحساب التسبيقات المقدمة إلى مجمع الشركات، وهي تشكل مصدر تمويل دائم للشركة المستقبلة لها. ومحاسبياً تسجل في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة (حـ/512). أمّا الفوائد المستحقة فتسجل في الجانب المدين للحساب (حـ/2668) مقابل الجانب الدائن (حـ/7617)

		ــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــ		
2666		حـ/ تسبيقات مدمجة	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		إثبات التسبيقات المدمجة		
		ــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــ		
2668		حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة	xxxx	
	7617	حـ/ عوائد الحقوق المرتبطة بالمساهمات		xxxx
		إثبات الفوائد المتعلقة بالحقوق المرتبطة بالمساهمات		

- **حـ/2668- الأرباح والفوائد المستحقة**

يستقبل هذا الحساب الأرباح التي حصلت عليها الشركة المتولدة من أسهم الشركات التابعة، وكذا الفوائد المستحقة على الحقوق المرتبطة بالمساهمات.

ويجعل مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7611) وعند التحصيل يرصد مع حساب الخزينة.

		ــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــ		
2668		حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة	xxxx	
	7611	حـ/ عوائد سندات المساهمة		xxxx
		إثبات الأرباح والفوائد المستحقة		
		ــــــــــــــــ …/… ــــــــــــــــ		
512		حـ/ البنك	xxxx	
	2668	حـ/ الأرباح والفوائد المستحقة		xxxx
		تحصيل الأرباح والفوائد المستحقة		

ج- حقوق مرتبطة بمساهمات خارج المجموعة (حـ/267)

يستقبل هذا الحساب الحقوق المرتبطة باقتناء السندات من الشركات المدرجة خارج إطار التجميع. والتي تضم العناصر الآتية:

- حـ/2671- حقوق مرتبطة بالمساهمات (خارج المجموعة)
- حـ/2675- مدفوعات تمثل مساهمات غير مرسملة (استدعاء الأموال)
- حـ/2676- تسبيقات مدمجة (الموحدة)
- حـ/2678- الأرباح والفوائد المستحقة

وبخصوص المعالجة المحاسبية فهي تأخذ نفس آلية سير الحساب (حـ/266) المتعلق بالمجموعة (المجمّع).

ح- حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة (حـ/268)

يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين الحقوق التي يمتلكها الكيان المساهم (الشريك) وغير عضو في الإدارة في الممتلكات التي حصل عليها أو أنشأها مدير شركة المساهمة. مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/458- الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع).

ويكون دائناً مع الجانب المدين لـ(حـ/458) عند استهلاك الممتلكات الثابتة.

		——————— .../... ———————		
268		حـ/ حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة	xxxx	
	458	حـ/ الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع		xxxx
		إثبات حقوق الشريك المساهم وغير المسير		
		——————— .../... ———————		
458		حـ/ حقوق مرتبطة بشركات في حالة مساهمة	xxxx	
	268	حـ/ الشركاء-العمليات التي تمت بالاشتراك معاً أو في المجمّع		xxxx
		استهلاك الأصول الثابتة		

خ- دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة (حـ/269)

يستقبل في جانبه الدائن المبلغ المتبقي من سندات الفروع وغير المحرر، مع الجانب المدين للحساب (حـ/261- سندات الفروع). وعند السداد يرصد مع الجانب الدائن لحساب الخزينة (حـ/512).

		——————— .../... ———————		
261		حـ/ سندات الفروع	xxxx	
	269	حـ/ دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحررة		xxxx
		إثبات الجزء غير المحرر من السندات		
		——————— .../... ———————		
269		حـ/ دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة غير المحرر	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		سداد الجزء غير المحرر من السندات		

مثال توضيحي:

في بداية شهر ديسمبر 2021، قامت المؤسسة (أ) بشراء سندات من الشركة (ب) بقيمة 35.500.000 دج بغرض المتاجرة فيها (اعادة بيعها).

وفي نهاية السنة المالية 2021 بلغت القيمة العادلة لهذه السندات 35.580.000دج.

أما في نهاية السنة المالية 2022 فقد انخفضت القيمة العادلة إلى 35.540.000دج.

نطرح الفرضيات الآتية:

- **الفرضية الأولى:**

تواجه الشركة (ب) صعوبات مالية تؤدي إلى إفلاسها الحتمي، وبالتالي فإن المؤسسة (أ) تستطيع استرجاع قيمة هذه السندات في نهاية سنة 2022 كما يلي:

1) 35.000.000 دج
2) 35.100.000 دج

- **الفرضية الثانية:**

في شهر ديسمبر 2022، قامت المؤسسة (أ) ببيع هذه السندات بمبلغ 48.600.000 دج. وقد بلغت مصاريف التنازل (خارج الرسم) 1.400.000 دج. مع الإشارة إلى أن هذه السندات سجل بشأنها خسارة في القيمة ناتجة عن إعادة التقييم بقيمة 40000 دج.

- **الفرضية الثالثة:**

في شهر ديسمبر 2022، قامت المؤسسة (أ) ببيع هذه السندات بمبلغ 30.500.000 دج. وقد بلغت مصاريف التنازل (خارج الرسم) 1.200.000 دج. مع الإشارة إلى أن هذه السندات لم تُسجل بشأنها أي خسارة في القيمة.

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة لكل فرضية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن معدل (TVA) هو 9 %

الحل:

		2021/12/01		
262		حـ/سندات المساهمة الأخرى	35500000	
	512	حـ/البنك		35500000
		شراء سندات مساهمة أخرى متاحة للبيع		
		2021/12/31.		
262		حـ/ سندات المساهمة الأخرى	80000	
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		80000
		الأرباح الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات مساهمة		

		2022/12/31.		
10526		حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع	40000	
	262	حـ/ سندات المساهمة الأخرى		40000
		الخسائر الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات المساهمة		

- **التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الأولى:**

1) قيمة السندات المسترجعة في نهاية سنة 2022 هي: 35.000.000 دج

		2022/12/31.		
10526		حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع	40000	
	262	حـ/ سندات المساهمة الأخرى		40000
		الخسائر الناتجة عن فارق إعادة تقييم سندات المساهمة		
		//		
6866		حـ/ مخصصات خسائر القيمة للعناصر المالية	500000	
	2962	حـ/ خسائر القيمة عن سندات المساهمة الأخرى		500000
		تكوين مخصص خسائر القيمة لسندات المساهمة الأخرى		

2) قيمة السندات المسترجعة في نهاية سنة 2022 هي: 35.100.000 دج

		2022/12/31.		
2962		حـ/ خسائر القيمة عن سندات المساهمة الأخرى	100000	
	7866	حـ/ استرجاع مخصصات خسائر القيمة للعناصر المالية		100000
		استرجاع مخصص خسائر القيمة لسندات المساهمة الأخرى		

- **التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الثانية:**

		2022/12/31.		
622		حـ/ أجور الوسطاء والأتعاب	1400000	
44566		حـ/ TVA على السلع والخدمات	126000	
	512	حـ/البنك		1526000
		تسجيل مصاريف التنازل عن سندات المساهمة الاخرى		
		//		
512		حـ/البنك	48600000	
	262	حـ/ سندات المساهمة الاخرى		35500000
	10526	حـ/ فارق إعادة تقييم سندات الفروع		40000
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		13060000
		تسجيل التنازل عن سندات المساهمة الاخرى		

- **التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الثالثة:**

		ـــــــــــــ 2022/12/31. ـــــــــــــ		
622		حـ/ أجور الوسطاء والأتعاب	1200000	
44566		حـ/ TVA على السلع والخدمات	108000	
	512	حـ/البنك		1308000
		تسجيل مصاريف التنازل عن سندات المساهمة الاخرى		
		ـــــــــــــ //. ـــــــــــــ		
512		حـ/البنك	30500000	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	5000000	
	262	حـ/ سندات المساهمة الاخرى		35500000
		تسجيل التنازل عن سندات المساهمة الاخرى		

6-2- المعالجة المحاسبية للتثبيتات المالية الأخرى

بعد التصنيف السابق الذكر للتثبيتات المالية والتي قدمها النظام المحاسبي المالي فإنّ التثبيتات المالية الأخرى تضم ما يلي:

- الأصول الثابتة لنشاط المحفظة والتي تهدف إلى تزويد الكيان بربحية مرضية وطويلة الأجل إلى حد ما؛
- الأصول الثابتة الأخرى التي تمثل أسهم رأس المال أو الاستثمارات طويلة الأجل؛
- الديون والمديونيات التي يصدرها الكيان والتي لا ينوي بيعها أو لا يملك إمكانية بيعها على المدى القصير

ومحاسبياً يتم تسجيل كل التثبيتات المالية الأخرى في الحساب (**حـ/27- التثبيتات المالية الأخرى**)، والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات، أما المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة التثبيتات المالية الأخرى فتكون كالآتي:

أ- السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة (حـ/271)

تتمثل في الأوراق المالية طويلة الأجل (الأسهم والسندات) التي لا تنوي المؤسسة ولا تملك إمكانية إعادة بيعها في الأمد القصير. وقد تضم هاته السندات الأوراق المالية التي يكون الاحتفاظ بها على المدى الطويل أكثر من المرغوب فيه، كما يمكن الاعتراف بحقوق الأقلية في شركات المساهمة في هذا الحساب.

ويمكن أن يتفرع هذا الحساب إلى:

- **حـ/2711-أسهم؛**
- **حـ/2718- سندات أخرى.**

وتقضي المعالجة المحاسبية بجعلها مدينة بثمن الحيازة مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وبتاريخ الإغلاق، تخضع هذه الفئة من الأوراق المالية لاختبار انخفاض القيمة من أجل ملاحظة إمكانية وجود خسارة قيمة، وهذا وفقًا للقواعد العامة لتقييم الأصول. وفي حالة وجود فوارق فإنّها تعالج محاسباً كأعباء ونواتج مالية في فترة المقاصة. وفي جرد السنة المالية الموالية تخضع خسارة القيمة لإعادة التقدير وفقاً لمؤشر الانخفاض والتقدير الجديد بالقيمة العادلة. وهنا مخصص خسارة القيمة يأخذ حالتين:

- رفع المخصص المكمل في الجانب المدين من (حـ/68127-خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) مقابل الجانب الدائن (حـ/2971-خسائر القيمة عن السندات الثابتة من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة).
- تخفيض المخصص أو إلغائه وهذا في الجانب الدائن من (حـ/7827- استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/2971).

وفي حالة التنازل عن الأصول المالية فإن الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية بعد استرجاع فوارق التقييم في الأموال الخاصة يسجل محاسبياً في:

- الجانب المدين للحساب (حـ/667- الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق سالب؛
- الجانب الدائن للحساب (حـ/767- الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية) وهذا إذا كان الفارق موجب.

أمّا الأرباح المحصلة على السندات الثابتة فتسجل محاسبياً في الجانب المدين من الحساب (حـ/2761- مديونيات مختلفة) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7621- عوائد السندات الثابتة)، وترصد مع الجانب المدين لحساب الخزينة عند التحصيل.

		...../.....		
271		حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة	xxxx	
	512	حـ/البنك		xxxx
		إثبات حيازة السندات الثابتة الأخرى من غير(TIAP)		
		...../.....		
2761		حـ/ مديونيات مختلفة	xxxx	
	7621	حـ/ عوائد السندات الثابتة		xxxx
		الأرباح المحصلة على السندات الثابتة الأخرى من غير (TIAP)		

		——————— …/… ———————		
68127		حـ/مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	xxxx	
	2971	حـ/ خسائر القيمة عن السندات الثابتة بخلاف السندات الثابتة لنشاط المحفظة		xxxx
		تكوين مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
		——————— …/… ———————		
68127		حـ/ مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	xxxx	
	2971	حـ/ خسائر القيمة عن السندات الثابتة بخلاف ….		xxxx
		رفع مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
		——————— …/… ———————		
2971		حـ/خسائر القيمة عن السندات الثابتة الأخرى من غير(TIAP)	xxxx	
	7827	حـ/استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى		xxxx
		تخفيض أو الغاء مخصص خسارة القيمة عن السندات الثابتة		
		——————— …/… ———————		
512		حـ/البنك	xxxx	
	271	حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة		xxxx
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		xxxx
		التنازل عن السندات الثابتة الأخرى مع تحقيق أرباح نتيجة التنازل		
		——————— …/… ———————		
512		حـ/البنك	xxxx	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	xxxx	
	271	حـ/السندات الثابتة الأخرى من غير السندات الثابتة لنشاط المحفظة		xxxx
		التنازل عن السندات الثابتة الأخرى مع تحقيق خسائر نتيجة التنازل		

ب- سندات ممثلة لحقوق المديونيات (التعهدات وقسائم) (حـ/272)

تضم هاته السندات التعهدات والقسائم وتكون المعالجة المحاسبية وفق الآتي:

- **حـ/2721- تعهدات بسيطة:** هي سندات قابلة للتداول تمنح نفس حقوق المديونية وبنفس القيمة الاسمية. وقد تخضع لشروط السداد أو الاستهلاك عند الاستحقاق أو عن طريق السحب ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل أو تسجيل الفوائد والأرباح.

- **حـ/2722– القسائم**: القسيمة النقدية هي منتوج منقول صادر عن بنك أو مؤسسة مالية. وعادة ما تتم المطالبة بها فعلياً بواسطة قسيمة مسجلة أو مجهولة المصدر. ويمكن أن تتفرع الى:
  - **حـ/27221– قسائم التجهيز؛**
  - **حـ/27222– قسائم الخزينة؛**
  - **حـ/27223– قسائم الصندوق؛**
  - **حـ/27225– DAT؛**

ومحاسبياً تعالج بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل أو تسجيل الفوائد والأرباح.

ت– السندات الثابتة لنشاط المحفظة (TIAP) (حـ/273)

الهدف من هذه السندات هو الحصول على عوائد مرضية في الأمد الطويل أو المتوسط، وهذه السندات لا تمنح لحاملها حق التدخل في تسيير شؤون الشركات المصدرة.

كما يمكن إدراج تصنيفات الأسهم، والسندات القابلة للاسترداد في الأسهم، والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم في هاته الفئة. وتتفرع هاته السندات إلى:

- **حـ/2731– أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة**
- **حـ/2732– السندات القابلة للسداد في الأسهم**
- **حـ/2733– السندات القابلة للتحويل إلى أسهم**

ومحاسبياً تعالج تلك الحسابات الثلاث بنفس المعالجة السالف ذكرها في الحساب (**حـ/271**) وهذا من حيث التسجيل الأولي أو خسارة القيمة وإعادة تقديرها أو التنازل عنها أو تسجيل الفوائد والأرباح، باستثناء انخفاض القيمة في **أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة** (**حـ/2731**) أين يتم تسجيله في (حـ/10527–فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى) عوض (حـ/68127–خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى) ونفس الشيء بالنسبة لرفع مخصص انخفاض القيمة أو تخفيضه أو إلغائه.

		——————— …/… ———————		
10527		حـ/ فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى	xxxx	
	2731	حـ/ أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		xxxx
		تكوين أو رفع مخصص انخفاض القيمة عن أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		
		——————— …/… ———————		
2731		حـ/ أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة	xxxx	
	10527	حـ/ فارق إعادة تقييم التثبيتات المالية الأخرى		xxxx
		تخفيض أو إلغاء مخصص انخفاض القيمة عن أسهم السندات الثابتة لنشاط المحفظة		

ث- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي (حـ/274)

يستقبل هذا الحساب مختلف القروض التشاركية وقروض الشركاء والعمال وحقوق عقود الإيجار التمويلي، أمّا المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة تلك القروض والحقوق فسيتم تناولها في محور عقود الايجار التمويلي.

ج- ودائع وكفالات مدفوعة (حـ/275)

تمثل الحقوق الناشئة عن المدفوعات النقدية للغير كضمانات وودائع ويمكن تقسيمها الى:

- **حـ/2751- الودائع**: الودائع بشكل عام هي عبارة عن مبلغ يدفعه أحد أطراف العقد لضمان الأداء الصحيح والسليم لالتزاماته عند توقيع العقد، مثل: إيداع ضمان الإيجار، البناء، إيداع ضمان المخاطر البنكية...

ومحاسبياً تسجل هاته الودائع عند دفعها في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة، وعند الاسترجاع يتم قلب القيد. أمّا الفوائد فتسجل في الجانب المدين من (حـ/27685) مقابل (حـ/7626).

2751		حـ/ ودائع	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		——————— …/… ———————		
27685		حـ/فوائد مستحقة على الودائع والكفالات	xxxx	
	7626	حـ/ عائدات القروض		xxxx
		إثبات فوائد الودائع والكفالات		
		——————— …/… ———————		
512		حـ/ البنك	xxxx	
	2751	حـ/ ودائع		xxxx
		استرجاع الودائع		

- **حـ/2755– الكفالات:** وهي مبالغ تُدفع إلى الغير كضمانات غير قابلة للاسترداد حتى يتم استيفاء شرط مسبق أو معلّق. ولا تدرج في هذا الحساب مدفوعات الإيجار المسبقة، والتي لا تتوافق في الواقع مع هذا التعريف أين يجب تسجيلها في الحساب (حـ/486).

محاسباً يتم تسجيل هاته الكفالات عند دفعها في الجانب المدين للحساب (حـ/2755) مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة. وعند استردادها يتم قلب القيد.

إذا لم يتم استرداد الكفالات المدفوعة في نهاية الفترة المتفق عليها، وإذا اتضح أنها غير قابلة للاسترداد من الناحية القانونية بسبب عدم استيفاء الشرط المعلّق، فمن الضروري ترصيد (حـ/2755 –الكفالات) مع الجانب المدين لأحد حسابات الصنف (06) بما يتفق مع طبيعة العبء المتحمل.

وإذا كانت هناك ضمانات معينة، ذات آجال استحقاق طويلة، وهناك فرصة ضئيلة من الناحية القانونية لاستردادها، فيمكن أن تخضع لأحكام مؤونات الخسائر.

أمّا الفوائد المستحقة فتخضع لنفس الأحكام السابقة، كما يمكن تقسيم هذا الحساب الى:

حـ/27551– كفالات الكهرباء والغاز؛ حـ/27552– كفالات الماء؛ حـ/27553– كفالات الهاتف، حـ/27554– كفالات التأمين؛ حـ/27555– كفالات قارورات الغاز؛ حـ/27556– كفالات على الأسواق؛ حـ/27557– صندوق ضمان خاص؛ حـ/27558– كفالات أخرى.

		———— …/… ————		
2755		حـ/ كفالات	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		———— …/… ————		
27685		حـ/فوائد مستحقة على الودائع والكفالات	xxxx	
	7626	حـ/ عائدات القروض		xxxx
		———— …/… ————		
512		حـ/ البنك	xxxx	
	2755	حـ/ كفالات		xxxx
		———— …/… ————		
6xx		حـ/الأعباء	xxxx	
	2755	حـ/ كفالات		xxxx
		الترصيد النهائي للكفالات لعدم إمكانية استرجاعها		

ح- مديونيات أخرى ثابتة (حـ/276)

تتضمن هاته المديونيات مختلف الحقوق الأخرى على الأصول المالية بما فيها الأرباح المحصلة والفوائد المستحقة على تلك الحقوق. والتي يمكن أن تتفرع إلى:

- **حـ/2761- مديونيات مختلفة:** محاسبياً تجعل مدينة مع (حـ/7621- عوائد السندات الثابتة). وترصد مع حساب الخزينة عند التحصيل.
- **حـ/2768- فوائد مستحقة:** وتتفرع إلى:
  - ✓ حـ/27682- فوائد مستحقة على السندات الثابتة؛
  - ✓ حـ/27682- فوائد مستحقة على القروض؛
  - ✓ حـ/27682- فوائد مستحقة على الودائع والكفالات؛
  - ✓ حـ/27682- فوائد مستحقة على مديونيات مختلفة.

ومحاسبياً تأخذ نفس المعالجة السابقة للحساب (حـ/2761-مديونيات الأخرى).

خ- الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة (حـ/277)

عندما تشتري المؤسسة أسهماً خاصة يتم تسجيل هاته السندات محاسبياً في (**حـ/2771-أسهم خاصة أو حصص خاصة**). أمّا السندات المشتراة والموجهة صراحة للإلغاء يتم تسجيلها محاسبياً في (**حـ/2771-أسهم خاصة أو حصص خاصة في طور الإلغاء**).

مع الأخذ بعين الاعتبار ما يصاحب ذلك من تخفيض لرأس المال ونقل ملكية أسهم أصول المساهمين في الشركة، ويتم هذا التسجيل للتذكير وفقط. وفي كل الأحوال ستكون هذه السندات قد اختفت من الأصول في نهاية السنة المالية.

د- دفعات في انتظار التسديد على السندات الثابتة غير المحررة (حـ/279)

يستقبل هذا الحساب الديون المترتبة على شراء سندات لم تصدر بعد في انتظار دفع قيمتها وهذا بجعله دائناً مقابل الجانب المدين للحساب (حـ/271- السندات الثابتة الأخرى من غير TIAP).

مثال توضيحي:

خلال سنة 2024 قامت المؤسسة "سوفيتال" بالعمميات التالية:

1. شراء 800 سهم في مؤسسة (رويبة) تمثل 40 % من رأس مالها بمبلغ 650 دج للسهم بشيك بنكي، ولاتنوي المؤسسة التنازل عن هذه الاسهم؛

2. حيازة 200 سند في مؤسسة (حمود بوعلام) بمبلغ 150 دج للسهم بشيك بنكي، بهدف تحقيق مردودية مالية وليس كسب نفوذ؛
3. شراء 2500 سهم في شركة مطاحن (sim) بمبلغ 150 دج للسهم نقداً، حيث تتوقع المؤسسة التنازل عن هذه الاسهم في الأجل القصير؛
4. شراء 600 سهم بقيمة 100 دج للسهم الواحد تمثل 20 % من رأس شركة (صيدال)، وقد سددت المؤسسة 50 % من قيمة الاسهم بشيك.
5. سددت المؤسسة ماقيمته 40000 دج بشيك كضمان على سلامة محلات قامت بكرائها من عند الغير

المطلوب : سجل القيود اللازمة في يومية المؤسسة "سوفيتال"؟

الحل:

		1		
261		حـ/سندات مساهمة	520000	
	512	حـ/البنك		520000
		شراء اسهم مؤسسة (رويبة) بشيك		
		2		
273		حـ/ السندات الثابتة لنشاط المحفظة (TIAP)	300000	
	512	حـ/البنك		300000
		شراء سندات في شركة (حمود بوعلام)		
		3		
508		حـ/ قيم منقولة أخرى وحقوق مماثلة	225000	
	53	حـ/الصندوق		225000
		شراء أسهم في شركة مطاحن (sim) نقدا		
		4		
261		حـ/ سندات المساهمة الأخرى	600000	
	512	حـ/البنك		300000
	269	حـ/ دفعات في انتظار التسديد على سندات المساهمة		300000
		شراء أسهم في شركة (صيدال) وسددت نصفها		
		5		
275		حـ/ ودائع وكفالات مدفوعة	40000	
	512	حـ/ البنك		40000
		تسديد ضمان على محلات تم كرائها بشيك		

7- المعالجة المحاسبية للحالات الخاصة

تضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها في الفصل الثاني منه قواع خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، وبخصص التثبيتات العينية والمعنوية نجد الحالات التالية:

7-1- المعالجة المحاسبية للتثبيت تبعا لمكوناته

حسب المادة (121-4) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فإن مكونات الاصل تعالج كما لو كانت عناصر منفصمة اذا كانت مدة انتفاعها مختمفة أو اذا كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة. وكمثال على ذلك نجد الباخرات وطائرات نقل المسافرين والمباني المجهزة... الخ. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 8)

مثال توضيحي عن ذلك:

في بداية شهر فيفري 2023 اشترت مؤسسة "كوندور" مبنى تجاري يتمثل في عمارة بمبلغ 9000000 دج على الحساب، حيث نجد أن هذه العمارة تتضمن مجموعة من التركيبات، وهي أجهزة التدفئة والمصاعد وقد قدرت قيمتها على النحو التالي:

- المبنى: 4000000 دج
- أجهزة التدفئة: 3300000 دج
- المصاعد: 1700000 دج

المطلوب : تسجيل القيود المناسبة في يومية مؤسسة "كوندور".

الحل:

		2023/02/01		
21311		حـ/مباني – مبنى تجاري	4000000	
21312		حـ/مباني – أجهزة التدفئة	3300000	
21313		حـ/مباني – مصاعد	1700000	
	404	حـ/موردو التثبيتات		9000000
		شراء مبنى تجاري على الحساب		

7-2- المعالجة المحاسبية للمصاريف الدورية للصيانة

حسب المادة (121-4) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فإن تكاليف الصيانة الدورية للتجهيزات تكون في حساب فرعي للتجهيزات المعنية كما لو كانت عملية الصيانة في احد مكونات او عناصر التثبيت المعني. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 8)

مثال توضيحي:

في بداية شهر مارس 2023 اشترت شركة مطاحن "sim" آلات انتاجية بمبمغ 8500000 دج، مع العلم أن هذه الآلات تحتاج الى صيانة دورية مرة كل 3 سنوات ونصف، وقد قدرت العملية بمبلغ 700000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة في شركة مطاحن "sim".

الحل:

		2023/03/.01		
21541		حـ/ معدات صناعية – آلات	7800000	
21542		حـ/ معدات صناعية – صيانة	700000	
	404	حـ/موردو التثبيتات		8500000
		شراء آلات انتاجية على الحساب		

7-3- تسجيل اعباء تفكيك المنشاة واعادة تهيئة الموقع في نهاية فترة استغلال المنشاة

حسب المادة (121-5) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإن تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد الموقع تضاف الى تكلفة انتاج التثبيت المعني أو إقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاماً للكيان. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 8)

مثال توضيحي:

في بداية شهر ماي 2023 قامت شركة "كوسيدار" بإنشاء مركز تجاري على أراضي ذات ملكية عمومية، وقد تعهدت هذه الأخيرة بإزالة الورشات المقامة مؤقتاً أثناء انجاز المشروع، وإعادة تهيئة الموقع الى حالته الأصلية في نهاية فترة الإنجاز، أين قد قدرت تكلفة إنجاز المركز التجاري بـ 03 ملايين دج، سدد نصفها بشيك بنكي، في حيت قدرت تكاليف اعادة تهيئة الموقع بمبلغ 350000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة في يومية شركة "كوسيدار"؟

الحل:

		2023/05/01		
2131		حـ/مباني – مبنى تجاري	3350000	
	512	حـ/البنك		1500000
	404	حـ/موردو التثبيتات		1850000
		انجاز مركز تجاري		

8- إعادة تقييم التثبيتات (التقييم اللاحق)

بالعودة الى نص المادة 5.121 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 نجد أن التقييم الأولي للتثبيتات يتم بالتكلفة التاريخية، أي على أساس تكلفة شرائها بتاريخ الشراء أو انتاجها بتاريخ الانتاج؛ غير أن هذه القيمة ستصبح غير واقعية ولا تعكس القيمة الحقيقية للتثبيت نظراً لتغير أسعاره في الأسواق؛ لذا نص النظام المحاسبي المالي في المواد (20.121 الى غاية 27.121) من المرسوم السابق على اعادة تقييم التثبيتات بما يعكس قيمتها الحقيقية.

8-1- التقييم اللاحق للتثبيتات العينية

يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

وبالنسة للأراضي والمباني فإن قيمتها الحقيقية هي في العادة قيمتها في السوق. وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.

والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق. وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك. وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

وإذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم" (الحساب: 105)، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات.

وإذا ما أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه. ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

كما تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة. وكل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة

تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، الصفحات 10-11).

ومن الناحية الجبائية وبحسب نص المادتين 185 و186 من قانون الضرائب المباشرة، فإن فائض القيمة المتأتي من اعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي يقيد في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (05) سنوات. كما يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتى من عمليات اعادة التقييم في نتيجة السنة. (عطية، 2011، صفحة 230)

في المقابل يجيز معيار المحاسبة الدولي IAS 16 إستخدام نموذجين محاسبيين في التعامل مع كيفية قياس تكلفة الأصل بعد الاقتناء، وهذان النموذجان هما:

أولاً- نموذج التكلفة:

يتم تسجيل الأصل بالتكلفة ناقصا الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة، ويطلق على القيمة الناتجة عن ذلك بالقيمة المرحلة للأصل.

أي تتحقق المعادلات التالية:

التكلفة التاريخية للأصل = ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود.

القيمة المرحلة للأصل = التكلفة التاريخية – الاهتلاك المتراكم – خسائر الانخفاض المتراكمة.

ثانياً- نموذج إعادة التقييم:

يتم تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقييمها وهي قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا الاهتلاك وخسائر الانخفاض اللاحقة، حيث يزود هذا النموذج بقيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية.

أي تتحقق المعادلات التالية:

التكلفة التاريخية للأصل = ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتجهيز الأصل للاستخدام المقصود.

التكلفة التاريخية الجديدة للأصل = القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقدير.

القيمة المرحلة للأصل = التكلفة التاريخية – الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة اللاحقة.

ويخضع نموذج إعادة التقييم لمجموعة من القواعد على النحو التالي:

1. أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اختلاف القيمة المرحلة للأصل كثيرا عن قيمته العادلة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
2. أن تتم إعادة التقييم للفئة الكاملة للأصول عندما يتم إعادة تقييم أصل معين ينتمي إلى هذه الفئة.

3. أن يتم اهتلاك الأصول التي تمت إعادة تقييمها بذات الطريقة المستخدمة بموجب نموذج التكلفة، وإذا ترتب على عملية إعادة التقييم فرق في مصروف الاهتلاك وفقا للقيمة المعاد تقييمها عن مصروف الاهتلاك وفقا للتكلفة، فيتم تحويل الفرق من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة.
4. إذا ترتب على عملية إعادة التقييم زيادة في قيمته، فيجب ان يتم تجميعها ضمن حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، إلا إذا كانت الزيادة تمثل عكسا لنقص إعادة تقييم سابق لذات الأصل تم الاعتراف بها كتكلفة (أي كخسارة انخفاض)، ففي هذه الحالة يجب الاعتراف بالزيادة كدخل في قائمة الأرباح أو الخسائر.
5. يجب الاعتراف بالنقص في عملية إعادة التقييم كتكلفة إلى المدى الذي تزيد عن أي قيمة جعل بها فائض إعادة التقييم الذي يتعلق بذات الأصل دائنا في السابق.
6. عند التخلص من الأصل الذي تم إعادة تقييمه فإن أي فائض يتم تحويله مباشرة إلى الأرباح المحتجزة أو يمكن أن يتم إبقاءه في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، ويجب ألاّ يتم إجراء تحويل لهذا الفائض إلى الأرباح المحتجزة من خلال قائمة الأرباح أو الخسائر (جمال الجعرات، 2017، الصفحات 315-316).

وأشار النظام المحاسبي المالي إلى القيمة العادلة في المادة 5.121 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 عندما نص أن يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد ادراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 10)

8-2- التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية

بالعودة الى نص المادة 27.121 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 نجد أنه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقديمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية. غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 11).

كما يجب على المؤسسة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 8 أن تختار بين أسلوب التكلفة ونموذج إعادة التقييم لكل فئة من فئات الأصول غير الملموسة وهذا على النحو الآتي:

أولاً– نموذج التكلفة:

بعد الاعتراف المبدئي بالأصول غير الملموسة، فان المعاملة الأصلية هي وجوب تسجيل الأصل غير الملموس بالتكلفة ناقصا مصاريف الإطفاء وخسائر الانخفاض، ويجب افتراض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس هي صفر، إلا إذا كان هناك التزام من قبل طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره النافع أو هناك سوق نشط لمثل هذا الأصل ويمكن تحديد هذه القيمة المتبقية استنادا إلى هذا السوق الذي يفترض وجوده عند نهاية عمر الأصل، وفي هذه الحالة يتوقع أن يتم التخلص من الأصل قبل انتهاء عمره الاقتصادي، ويجب إعادة تقدير القيمة المتبقية في تاريخ إعادة قائمه المركز المالي ويتم الاعتراف بأي تغيرات فيها كتغيير في التقدير استنادا إلى المعيار IAS8.

ثانياً– أسلوب إعادة التقييم:

وفقا لهذا السلوب فانه يتم قياس الأصل غير الملموس وإثباته في القوائم المالية بعد الاعتراف به وفقا لمبلغ إعادة تقييمه والذي يتمثل في القيمة العادلة في تاريخ التقييم مطروحا منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة، على أن يتم تحديد القيمة العادلة عند إعادة التقييم بالرجوع إلى السوق النشط، وان تتم عملية إعادة التقييم بشكل منتظم، بحيث لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للأصل عن قيمته العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية ويقضى المعيار بأن أسلوب إعادة التقييم لا يسمح بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يعترف بها من قبل كأصول، الاعتراف المبدئي للأصول غير الملموسة بمبالغ خلاف التكلفة. (محمد عطية، 2014، صفحة 82)

ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية:

1. إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه، وتشير فئات الأصول غير الملموسة إلى مجموعات من البنود المتشابهة، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الامتياز أو الأسماء التجارية، ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة مشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.
2. إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحا منه أي اهتلاك متراكم وخسائر انخفاض القيمة.

وبموجب نموذج إعادة التقييم يتم إقفال الزيادات التي تظهر بسبب إعادة التقييم مباشرة في احتياطي إعادة التقييم في حقوق الملكية ما عدا ما يتعلق منها بخسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقا، بسبب إعادة التقييم في قائمة الأرباح أو الخسائر، وإذا كان للأصل غير الملموس الذي تم إعادة تقديره عمر محدد يتم اهتلاكه على مداره فانه عندئذ يتم اهتلاك القيمة المعاد تقديرها على مدار هذا العمر. (جمال الجعرات، 2017، صفحة 363)

وفي حالة انخفاض أو نقص القيمة المحاسبية الصافية للأصل غير الملموس نتيجة لإعادة التقييم فانه ينبغي على الشركة الاعتراف بمقدار النقص أو الانخفاض في الأرباح والخسائر، إلا انه يسمح بخصم هذا النقص مباشرة من حقوق الملكية من بند فائض إعادة التقييم في حدود مبلغ أو رصيد فائض إعادة التقييم الخاص بهذا الأصل.

وعندما تتم إعادة التقييم للأصل غير الملموس فان معالجة الاهتلاك المتراكم في تاريخ إعادة تقييم تكون:

1. يتم إعادة عرض الاهتلاك المتراكم بالتناسب مع التغير في إجمالي القيمة المحاسبية الصافية للأصل بالشكل الذي تتساوى فيه القيمة المحاسبية الصافية للأصل بعد إعادة التقييم مع المبلغ المعاد تقييمه للأصل.
2. أو يتم إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل إجمالي القيمة المحاسبية الصافية للأصل وصافي المبلغ المعاد عرضه إلى المبلغ الذي تم إعادة تقييم الأصل به. (محمد عطية، 2014، صفحة 83)

ويجب إعادة تقييم فترة الاهتلاك وطريقته في نهاية كل سنة مالية وإذا كانت فترة الاهتلاك و /أو طريقته لا تعكس النفاد المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية، فانه يُتم فترة الاهتلاك او طريقته لتعكس التغيير في التوقيت المتوقع للنفاد ونموذجه، ويعتبر مثل هذا التغيير تغييراً في السياسات المحاسبية استنادا إلى المعيار IAS8. (جمال الجعرات، 2017، صفحة 364)

8-3- التقييم اللاحق للتثبيتات المالية

نص النظام المحاسبي المالي على أنه بعد الإدراج الأولي يتم قياس الأصل المالي حسب تصنيفه في احدى الفئات الاربعة الخاصة بالأصول المالية، وعلى أساس هذا تصنيف يمكن للأصل مالي أن يقيم إمّا بالتكلفة المهتلكة* أو بالقيمة العادلة.

* تعرف التكلفة المهتلكة بأنها: "المبلغ الذي قُوِمَ به الأصل المالي (أو الخصوم المالية) عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية، مضافا إليه أو محذوفا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل"

وكما يلي:

أولاً– سندات المساهمة والحقوق ذات صلة التي تمت حيازتها على المدى الطويل

يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة مع اختبار خسائر القيمة، ويسجل فارق التقييم في نهاية الدورة في حسابات النتائج في حالة خسارة وعدم تسجيله في حالة فائض.

ثانياً– السندات المثبتة لنشاط المحفظة وسندات المساهمة التي تمت حيازتها للتنازل عنها لاحقا: يتم تقييمها بالقيمة الحقيقية (العادلة) وهي بالخصوص:

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها : بالسعر المتوسط للشهر الاخير؛
- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها: سعر البيع المحتمل الذي يحدد بطرق متعارف عليها.

ويسجل فارق التقييم كانخفاض او ارتفاع لرؤوس الاموال الخاصة (فارق التقييم)، وفي حالة التنازل يتم تحويل الفارق إلى حسابات النتائج (نتيجة الدورة).

أمّا إذا تجلى مؤشر موضوعي عن تناقص في قيمة الاصل ففي هذه الحالة فان الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس اموال خاصة يجب اخراجها من رؤوس الاموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية باعتبارها خسارة قيمة.

ثالثاً– السندات المثبتة الاخرى: يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة مع اختبار خسائر القيمة، ويسجل فارق التقييم في نهاية الدورة في حسابات النتائج كأرباح او الخسائر (نتيجة الدورة)

رابعاً– القروض والحسابات الدائنة (حقوق الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال الاكثر من 12 شهر او القروض التي تزيد عن 12 شهراً): يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة مع اختبار خسائر القيمة، ويسجل فارق التقييم في نهاية الدورة في حسابات النتائج كأرباح او الخسائر (نتيجة الدورة) . (المرسوم التنفيذي رقم 08-156، 2008، صفحة 12)

ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 39 ومعيار التقرير المالي IFRS9 فإنّه بعد الاعتراف المبدئي (الأولي) للأصول المالية، يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الصول بالقيمة العادلة أو بالتكلفة وفق نوعها وكما يلي:

1– الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر)

يتم تقييمها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاقتناء بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة من خلال بيان الدخل (الأرباح والخسائر) .

2- الأصول المالية المعدة للبيع

يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية؛ باستثناء الحالة التي تتدنى (تنخفض) فيها قيمة الأصل المالي انخفاضاً مستمراً، أو إذا كان هناك فروقات ناتجة عن أسعار الصرف المتعلقة بتلك الأصول والتي سيتم مناقشتها لاحقا.

وتستمر المؤسسة بالإعتراف بفروقات التغير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، عندها يتم تحويل رصيد الربح أو الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية إلى بيان الدخل.

ويشار هنا إلى أنه في حالة وجود أصول مالية معدة للبيع ومن فئة البنود النقدية أي الاستثمارات في السندات أو أي أداة مالية لها قيمة محددة (الأصول المالية النقدية) وقيمتها محددة بالعملة الأجنبية بالدولار مثلا، يتم إظهار التغيرات في القيمة المسجلة لها والمتعلقة بتغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن بيان الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS21.

3- الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق

يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعالة وتخضع هذه الأصول إلى اختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث انخفاض جوهري في قيمة تلك الأصول.

4-القروض والذمم المدينة

يتم إعادة قياسها عند إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالتكلفة المستهلكة (المهتلكة) باستخدام طريقة الفائدة الفعّالة*. (أبو نصار، 2008، الصفحات 641-642)

أسئلة نظرية للإثراء:

1- كيف يتم التمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الجارية؟ أعط أمثلة؟
2- كيف يتم تقييم الأصول المعنوية عند اقتنائها وعند نهاية كل فترة محاسبية؟
3- ما الفرق بين الشهرة المقتناة والشهرة المولدة داخلياً من حيث المعالجة المحاسبية؟
4- ما المقصود بعملية الإهتلاك في حالة الأصول المعنوية؟ وهل تخضع جميع الأصول المعنوية للإهتلاك؟

* يعرف سعر الفائدة الفعّال بأنه: "معدل العائد الداخلي للتدفقات النقدية المتعلقة بالأصل المالي والتي تتضمن المبلغ المدفوع او المقبوض مبدئيا ودفعات الفائدة وأقساط الدين المدفوعة"، وبعبارة أخرى هو "سعر الفائدة الذي يساوي بين سعر الأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتعلقة بالأصل".

5- ما الفرق بين القيمة الدفترية، القيمة السوقية، والقيمة العادلة للأصول الثابتة؟

6- كيف يتم إثبات اقتناء أصل ثابت عيني؟ وما المعالجة المحاسبية المرتبطة بمصاريف التركيب أو النقل؟

7- كيف يتم تقييم التثبيتات المالية طويلة الأجل عند الاقتناء وعند تاريخ الجرد؟

8- ما الفرق بين التثبيتات المالية بغرض الاحتفاظ والتثبيتات المالية بغرض المتاجرة؟

9- بيّن أوجه الاختلاف في معالجة الأصول الثابتة بين النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

بتاريخ 2023/02/10 قامت شركة "سوناطراك" باقتناء حقل غازي خام بمبلغ قدره 5300000دج.

وقبل الشروع في استخراج الغاز واستغلال الحقل، تكبدت الشركة التكاليف التالية:

- مصاريف بقيمة 315000 دج، سددت عن طريق البنك، وهذا بتاريخ 2023/06/05.
- تكاليف تركيب الآلات المخصصة لعملية الاستغلال قدرت بمبلغ 65000 دج.

كما تم تقدير ما يلي:

- القيمة المتبقية للآلات المستعملة في الاستغلال 290000 دج.
- تكاليف إعادة التهيئة بعد الانتهاء من استغلال الحقل 1350000 دج.
- مدة استغلال الحقل25 سنة، ابتداءً من تاريخ بداية الاستغلال في 2023/10/12.

المطلوب:

1. تحديد تكلفة الحقل الغازي التي سيتم تسجيلها في حسابات الشركة.
2. إعداد القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات التي سبقت بدء الاستغلال.
3. تسجيل قيد إدخال الأصل ضمن ذمة المؤسسة في تاريخ بداية الاستغلال.

التمرين الثاني:

رغبة منها في توسيع نشاطها قررت شركة "كوندور" فتح فرع لها في احدى الولات الغربية، ومن اجل هذا قامت بعدد من المعاملات المالية والتجارية، وأهمها ما يلي:

سنة 2020:

1. تحصلت بتاريخ 01/12 على إعانة مالية من الدولة بقيمة 000 200 دج بموجب شيك، وذلك في إطار سياسة دعم وتشجيع الاستثمارات الإنتاجية، وخصصت لتمويل المشروع الجديد.
2. أبرمت بتاريخ 01/20 عقداً مع مقاول لإنجاز مشروع بناء وحدة انتاج، وجاء في العقد ما يلي:
   - قيمة الإنجاز 000 150 دج.(HT)
   - مدة الإنجاز 14 شهراً.

- تاريخ بداية الأشغال 2020/02/01
- اقتطاع الضمان % 10 من قيمة العقد، يدفع بعد مرور شهرين من نهاية الإنجاز.
- التسديد يتم حسب نسبة الإنجاز.
- معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

3. استلمت بتاريخ 12/30 وضعية الأشغال والتي تثبت إنجاز % 50 من المشروع.
4. بتاريخ 12/31 تم تسديد قيمة الإنجاز المحقق للمقاول.

سنة 2021:

1. قامت بتاريخ 01/20 بارسال عاملين للتكوين في مركز متخصص، وبلغت تكلفة تكوينهما 40000 دج سددت نقدا.
2. أصدرت بتاريخ 01/25 طلبية لشراء آلتين إنتاجيتين بقيمة 000 300 دج (خارج الرسم).
3. استلمت بتاريخ 02/02 الآلتين، ودُفعت قيمتهما بواسطة شيك بنكي. كما تحملت مصاريف إضافية تخص النقل والتأمين بقيمة 5000 دج و 4000 دج على التوالي، دفعتا نقداً.
4. استلمت بتاريخ 03/15 أثاثاً مكتبياً بقيمة 20000 دج (خارج الرسم) (الفاتورة لم تصل بعد).
5. قامت بتاريخ 04/14 بشراء معدات مكتب بمبلغ 45000 دج (خارج الرسم) بموجب شيك بنكي. أما مصاريف النقل التي تكفل بها المورد فقد دُفعت نقداً وبلغت قيمتها 1500 دج.
6. استلمت بتاريخ 05/10 المشروع (المبنى) كاملاً وسددت المبلغ المستحق للمقاول، كما بلغت مصاريف تسجيل المبنى 2000 دج دفعت نقداً.
7. تم بتاريخ 07/10 تحرير شيك لصالح المقاول يمثل اقتطاع الضمان.
8. بتاريخ 07/25 تم تركيب الآلتين الإنتاجيتين من طرف تقنيين خارجيين استعانة بهم المؤسسة، وقد كلفت العملية مبلغ 7000 دج لكل آلة ، وتمت تسوية المعاملة نقدا.
9. استلمت بتاريخ 08/15 فاتورة الأثاث المكتبي.
10. قامت بتاريخ 08/20 بشراء براءة اختراع بقيمة 55000 دج (خارج الرسم)، مع مدة استعمال محددة بـ 40 سنة.
11. خصصت بتاريخ 09/04 جزء من المبنى المنجز ليكون نقطة بيع، بتكلفة تهيئة قدرها 35000 دج ولم تسوى العملية بعد.
12. اقتنت بتاريخ 09/15 شاحنة مقطورة لنقل منتوجات الفرع الجديد بقيمة 250000 دج (خارج الرسم)، على الحساب. كما تحملت لقاءها مصاريف تأمين قدرها 3500 دج دفعت نقداً.

18. استأجرت بتاريخ 10/3 مساكن للعمال بقيمة 17 000 دج سنوياً، يسدد المبلغ في بداية كل سنة ابتداءً من هذا التاريخ.
19. قامت 11/5 بإنجاز دراسات وبحوث لتطوير المنتج المعتمد في الفرع الجديد، بتكلفة إجمالية قدرها 30000 دج موزعة كما يلي:
- أجور اليد العاملة 9000 دج.
- استهلاك المعدات 5000 دج.
- استهلاك مواد 15000 دج.
- تكاليف الكهرباء والغاز والإنارة 1000 دج.

20. أنجزت بتاريخ 12/10 لوحة إشهارية للتعريف بمنتج الفرع الجديد، بلغت تكلفتها 25000 دج (خارج الرسم)، أنجزتها مؤسسة إشهارية، وتم تسديد المبلغ بموجب شيك بنكي.

المطلوب:

تسجيل جميع العمليات السابقة في دفتر اليومية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) قابل للاسترجاع وبمعدل 19 %.

التمرين الثالث:

خلال السداسي الأول من سنة 2022، قامت مؤسسة "سوفيتال" بتنفيذ مجموعة من العمليات المالية المرتبطة بالأصول المالية، وذلك وفق الترتيب الزمني التالي:

1. بتاريخ 2022/02/03 : اقتنت 1200سند توظيف بسعر 1400 دج للسند الواحد، وذلك في إطار تكوين محفظة من السندات. وقد تم تسديد قيمة العملية نقداً.
2. بتاريخ 2022/03/15 : قامت بتسديد مبلغ 200000 دج بواسطة شيك بنكي، وذلك كضمان متعلق بمحلات قامت باستئجارها من عند الغير.
3. بتاريخ 2022/04/22: تنازلت عن نصف سندات التوظيف التي سبق وأن اقتنتها بتاريخ 2022/02/03، وكان سعر التنازل 1300 دج للسند الواحد، وقد تم تحصيل المبلغ عن طريق شيك بنكي.
4. بتاريخ 2022/05/17 : اشترت 200 سند مساهمة بسعر 1100 دج للسند الواحد، وتم دفع المبلغ بشيك بنكي.
5. بتاريخ 2022/06/26 : تنازلت عن النصف المتبقي من سندات التوظيف التي اقتنتها بتاريخ 2022/02/03، وكان سعر التنازل 1650 دج للسند الواحد، وتم تحصيل المبلغ بشيك بنكي.

المطلوب: إعداد القيود المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية؟

المحور الثاني: محاسبة عقود الإيجار التمويلي

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على مفهوم الإيجار التمويلي؛
- التعرف على معايير تحديد عقد الإيجار التمويلي وكيف تتم هذه العملية؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية لعملية الإيجار التمويلي لدى كل من المستأجر والمؤجر.

تمهيد:

تُعتبر محاسبة عقود الإيجار التمويلي من الجوانب المهمة في المحاسبة المالية، حيث تتعامل مع تسجيل ومعالجة العقود التي تمنح المستأجر الحق في استخدام أصل معين لفترة طويلة مقابل دفعات مالية منتظمة، مع وجود نية لنقل الملكية في نهاية العقد أو تحقيق منافع اقتصادية مماثلة للشراء.

تختلف عقود الإيجار التمويلي عن عقود الإيجار التشغيلي في أن الأول يُعامل محاسبياً كشراء للأصل وتمويله من خلال دفعات الإيجار، مما يعني ضرورة تسجيل الأصل في الدفاتر المحاسبية للمستأجر وإثبات التزام مالي يعكس الديون المستحقة. ويخضع هذا النوع من العقود لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، حيث تناوله سابقا المعيار (IAS 17) وحالياً المعيار (IFRS 16)، الذي يحدد كيفية الاعتراف بالأصول والالتزامات المتعلقة بهذه العقود لضمان الشفافية في القوائم المالية.

في هذا المحور، سنتناول مفهوم الإيجار التمويلي، ثم معايير تحديد عقد الإيجار التمويلي وكيف تتم هذه العملية، لنتطرق بعدها إلى المعالجة المحاسبية لعملية الإيجار التمويلي لدى كل من المستأجر والمؤجر.

1- مفهوم عقد الإيجار التمويلي

عقد الإيجار هو عبارة عن إتفاق تعاقدي بين طرفين هما: المؤجر والمستأجر، ويعطي هذا العقد الحق للمستأجر باستخدام أصل مملوك من قبل المؤجر مثل مباني أو معدات أو غيرها لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات، نقدية في الغالب، يتم الإتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها. وقد إنتشرت عقود التأجير في السنوات الأخيرة بشكل كبير في معظم دول العالم وذلك للمزايا العديدة التي توفرها للمستأجر والمؤجر مقارنة مع تملك الأصل. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2019، صفحة 687)

ويعتبر التمويل عن طريق الإيجار فكرة حديثة، حيث شهد عقد الإيجار التمويلي جدلاً بين الفقهاء والاقتصاديين والقانونيين وهذا من حيث المفهوم وطبيعة هذا العقد.

كما عرفه الدكتور عبد الهادي سويفي بانه: "عبارة عن نشاط تمويلي لشراء معدات وأصول رأسمالية بغرض الإيجار وفيه يقوم المؤجر والذي يكون عادة احد المؤسسات المالية لتمويل شراء أصول محددة ومطلوبة بمعرفة الشركة أو المؤسسة (المستأجر)، وتؤجر إليه بعقد طويل الأجل غير قابل للإلغاء بحيث تعطي الدفعات الايجارية خلال فترة التعاقد الأموال المدفوعة في الأصل– أو المدة أو الفوائد وهامش ربح يقترب إلى مايسمى بالتغطية الكاملة لقيمة الأصول. (معراج و الحاج ، 2013، صفحة 63)

كما عرّف عقد الإيجار التمويلي بأنه: "العقد الذي يوقع مابين شركة التأجير (المؤجر) وبين العميل المستأجر وبموجبه يحق للمستأجر الانتفاع بالأصل المؤجر (المأجور) خلال فتة زمنية محددة وذلك مقابل أقساط معينة يدفعها المؤجر". (صفدي الطوال، 2014، صفحة 15)

وفي الجزائر يعتبر عقد الإيجار التمويلي حديث العهد، حيث عرفه المشرع الجزائر كما يلي: "يعتبر عقد الإيجار التمويلي موضوع هذا الأمر عملية تجارية ومالية، يتم تحقيقها من قبل البنوك والمؤسسات المالية أو شركة إيجار مؤهلة قانونيا ومعتمدة صراحة بهذه الصفة، مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين أو الأجانب، أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين، تابعين للقانون العام أو الخاص.تكون قائمة على عقد إيجار يمكن أن يتضمن أولا حق الخيار بالشراء لصالح المستأجر. وتتعلق فقط بالأصول المنقولة أو غير المنقولة ذات الاستعمال المهني أو بالمحلات التجارية أو بمؤسسات حرفية". (الأمر رقم 96-09، 1996)

ومحاسبياً عرّفه معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 16) بأنّه: "عقد يتم من خلاله نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل بشكل جوهري ، وقد تنتقل أو لا تنتقل الملكية عند إنتهاء العقد للمستأجر،

(يتم تصنيف عقد الإيجار إلى تمويلي أو تشغيلي لدى المؤجر)". (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2019، صفحة 688)

وقد ميّز النظام المحاسبي المالي (SCF) بين نوعين من عقود الإيجار، وهي:

- **عقد الإيجار التمويلي (contrat de location financement)** : وقد عرّفه في المادة 1.135 بأنه "عقد إيجار يترتب عليه عملية تحويل كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها". (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 19)

- **عقد الإيجار البسيط (contrat de location simple)** : "وهو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي". (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 19)

2- معايير تصنيف عقود الإيجار التمويلي

يعتبر معيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 16) من أحدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين. وجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB). وقد أحدث هذا المعيار تحول كبيراً في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث يتم بموجب هذا المعيار **رسملة** كافة عقود الإيجار كأصول والإعتراف بإلتزامات مقابلها، مع إستثناءات محدودة وتشمل هذه الإستثناءات عقود الإيجار قصيرة الأجل التي تبلغ مدتها سنة واحدة فأقل وعقود الإيجار للأصول المستأجرة ذات القيمة المتدنية. وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الإلتزامات المتعلقة بتلك العقود.

وفيما يتعلق بمعايير تصنيف عقود الإيجار التمويلي فقد حددها النظام المحاسبي المالي (SCF) في العناصر التالية؛ وهي متوافقة مع ما ورد في معيار المحاسبة الدولي (IAS17) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 16):

- ملكية الأصل ستنتقل الى المستأجر في نهاية فترة العقد؛
- إن عقد الإيجار يمنح للمستأجر خق اقتناء الأصل بسعر يقل وبصورة كافية عن قيمته في التاريخ الذي يمكن فيه رفع حق خيار الاحتفاظ بالاصل، وحتى يكون هناك يقين معقول من ممارسة هذا الخيار؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته، حتى ولو لم يتم تحويل الملكية؛

- مع بداية عقد الإيجار فإن القيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار تقوم على الأقل برفع شبه كلي للقيمة العادلة للأصل المؤجر؛
- إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة، بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامه دون اجراء تعديلات رئيسية عليها.
- عقود الايجار الخاصة بالاراضي والتي لا تتوخى نقل الملكية الى المستاجر في نهاية مدة الايجار، لا تعتبر عقود ايجار التمويل. (عطية، 2011، صفحة 175)

3- المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي

حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي (SCF) فإن كل أصل يكون محل إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني ؛ أي أن الأصل المستأجر يندرج ضمن أصول المؤسسة المستأجرة.

وقبل التطرق للمعالجة المحاسبية لعقود الايجار التمويلي نقدم ضبط لبعض المصطلحات والقوانين، وهي كالتالي:

❖ **سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار**

هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الإيجار والذي يجعل القيمة الإجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار + القيمة المتبقية غير المضمونة) **مساوية** (للقيمة العادلة للأصل المؤجر + تكاليف أولية مباشرة للمؤجر).

بمعنى اخر هو معدل الخصم الذي يجعل القيمة الحالية لكل المدفوعات (بما في ذلك دفعة رفع خيار شراء الأصل) تساوي القيمة الحقيقية للأصل.

❖ **معدل الاقتراض التفاضلي**

هو معدل الفائدة الذي يمكن أن يدفعه المستأجر للاقتراض لمدة تعادل المال اللازم لشراء الأصل.

❖ **العمر الإنتاجي (النافع)**

وهي الفترة التي يتوقع أن يكون فيها الأصل متاحاً للاستخدام من قبل منشأة ما ، أو عدد من وحدات الإنتاج أو ما يشابهها يتوقع ان تحصل عليها المنشأة من أصل معين.

❖ **القيمة المتبقية المضمونة**

هو الضمان الذي يقدم للمؤجر بواسطة طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من قيمة) الأصل محل العقد في نهاية عقد الإيجار ستكون كحد ادنى مبلغاً محدداً.

❖ **القيمة المتبقية غير المضمونة**

هو جزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر(يتم تقديره عند بدء الإيجار) والذي يكون تحقيقه بالنسبة للمؤجر غير مؤكد أو يكون مضموناً من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

أمّا المعالجة المحاسبية للأصل محل عقد إيجار التمويل فتكون كالآتي:

3-1- عند المستأجر

تندرج الأصول المستأجرة ضمن عقود الإيجار التمويلي في الميزانية، ويتم الاعتراف بها على أنها أصول والتزامات، وذلك بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، والتي تحتسب (اي القيمة الحالية) باستعمال سعر الفائدة الضمني، وإذا تعذر حسابه يمكن استخدام سعر الاقتراض التفاضلي. مع العلم أن دفعات الايجار تشمل القيمة الحالية للمبلغ المسدد لشراء الأصل في نهاية عقد الايجار، وهذا اذا كان هناك يقين معقول عند ابرام العقد أن خيار الشراء سيرفع. مع الاشارة الى أن الأصل المؤجر يهتلك بنفس طريقة الأصول.

وعلى اعتبار أن عقد الإيجار التمويلي هو عبارة عن عملية تأجير للأصول الثابتة المادية كالمباني والمعدات الصناعية...، ولكن وفق شروط محددة ومقابل سداد دفعات تضم كل دفعة منها جزء من القرض والفائدة الناتجة عنه؛ فإن المعالجة المحاسبية لهاته الديون تقتضي بجعلها دائنة وضمن الحساب (حـ/167 -ديون مترتبة على عقود الإيجار التمويلي) مقابل جعل حساب التثبيتات العينية (حـ/21x) المعني مديناً، مع مراعاة إمكانية وجود أعباء الفوائد والتي تسجل في (حـ/6611) وأقساط الاهتلاك (حـ/6812)كما يمكن تقسيم هذا الحساب الى:

- حـ/1671: ديون عقود الإيجار التمويلي (القسط بدون فائدة)
- حـ/1678: الفوائد المستحقة

		تاريخ الحيازة		
21x		حـ/ تثبيتات عينية	xxxx	
	1671	حـ/ديون عقود الإيجار التمويلي (القسط بدون فائدة)		xxxx
		N/12/31		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	xxxx	
	1678	حـ/فوائد مستحقة على ديون عقود الإيجار التمويلي		xxxx
		N/12/31		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات	xxxx	
	281x	حـ/اهتلاك التثبيتات العينية		xxxx
		تلريخ السداد		
1671		حـ/ ديون عقود الإيجار التمويلي (القسط بدون فائدة)	xxxx	
1678		حـ/فوائد مستحقة على قروض المؤسسات المالية	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx

3-2- عند المؤجر

هنا ميّز النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 بين حالتين، هما:

3-2-1- عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر

هنا نص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل تسجل مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل (تكلفة الاقتناء تشمل أيضا المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضوع تنفيذ). (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 20) وعليه يجعل (حـ/274- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي) مديناً مقابل جعل حساب مورود التثبيتات (حـ/404) أو أحد حسابات الخزينة دائناً. وعند سداد أقساط الإيجار مع الإيرادات المالية المترتبة عن عملية التأجير يصبح دائناً مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة، ووفقاً للآتي:

		.../...		
274		حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي	xxxx	
	404	حـ/ مورود التثبيتات		xxxx
	5x	حـ/ الخزينة		xxxx
		التنازل (تأجير) التثبيت المعني		

		.../...		
512		حـ/البنك	xxxx	
	274	حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي		xxxx
	763	حـ/ عائدات الحقوق		xxxx
		سداد أقساط القرض والعائد المترتب عنه		

3-2-2- عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المؤجر

هنا نص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 على أن يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافدة (الإثبات المتزامن للدين والبيع)، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، لكن إذا كانت نسبة فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية، فإن الربح الناتج عن البيع يجب ان يكون محدوداً بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمولة بها في السوق. تثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي إلتزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضوع التنفيد كأعباء في التاريخ إبرام العقد. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 20)

وعليه يجعل (حـ/274- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي) مديناً مقابل جعل حساب المبيعات (حـ/70x) دائناً.

❖ **ملاحظة بخصوص الحساب: 274- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي**

بالنسبة للحساب (**حـ/274- قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي**) فإنه لا يستقبل فقط الحقوق المترتبة عن عقود الإيجار التمويلي ولكن أيضاً مختلف القروض التشاركية وقروض الشركاء والعمال، أمّا المعالجة المحاسبية التفصيلية لتركيبة تلك القروض والحقوق فتكون كالآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 330-335)

- **حـ/2741- القروض التشاركية**

القروض التشاركية عادة ما تصدر من قبل شركات القطاع العام. وقد تم إدخال السندات التشاركية بموجب القانون التجاري في عام 1993. وهي تمثل سندات دين تشمل العوائد فيها جزءً ثابتاً يحدده العقد، وجزءً متغيراً يحسب بالرجوع إلى العناصر المتصلة بالنشاط والنتائج التي حققتها الشركة، وبناءً على القيمة الاسمية للسندات. ومبدئياً هاته السندات هي تفاوضية.

ولا يتم سداد السندات التشاركية إلاّ في حالة تصفية الشركة أو بمبادرتها خلال فترة لا تقل عن 05 سنوات، ومحاسبياً سجل هاته القروض في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وفي حالة التنازل عنها يتم قلب القيد، كما يسجل نقصان القيمة في (حـ/667)، أمّا فائض القيمة فيسجل في (حـ/767).

أمّا الفوائد المحصلة على القروض التشاركية فتسجل محاسبياً في الجانب المدين من الحساب (حـ/2761- مديونيات مختلفة) مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7626- عوائد القروض).

		...../.....		
2741		حـ/ القروض التشاركية	xxxx	
	512	حـ/البنك		xxxx
		إثبات حيازة القروض التشاركية		
		...../.....		
2761		حـ/ مديونيات مختلفة	xxxx	
	7626	حـ/ عوائد القروض		xxxx
		الأرباح المحصلة على السندات الثابتة		
		...../.....		
512		حـ/البنك	xxxx	
	2741	حـ/ القروض التشاركية		xxxx
	767	حـ/ الأرباح الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية		xxxx
		التنازل عن القروض التشاركية مع تحقيق أرباح نتيجة التنازل		
		...../.....		
512		حـ/البنك	xxxx	
667		حـ/ الخسائر الصافية نتيجة التنازل عن الأصول المالية	xxxx	
	2741	حـ/ القروض التشاركية		xxxx
		التنازل عن القروض التشاركية مع تحقيق خسائر نتيجة التنازل		

- **حـ/2742- قروض الشركاء**

يستقبل هذا الحساب المديونيات المستحقة على الأشخاص المشاركين في الصندوق الاجتماعي للشركة أو في الشركات التي تمتلك فيها الشركة ما لا يقل عن 10 ٪ من الأسهم (المادة 732 من القانون التجاري)، أو للشركة الأم. وتعتبر الشركات ذات العلاقة بأنها الشركات التي تشكل جزءًا من المجموعة التي تتكون من شركات يتم أخذ روابطها بعين الاعتبار بهدف دمج محتمل للميزانيات والحسابات.

ويقتصر استخدام هذا الحساب على المعاملات المالية مع الشركات ذات العلاقة. وعندما تحمل هاته الشركات صفة المورد أو الزبون، فإن المعاملات المقابلة لها بما في ذلك المعاملات المالية ذات العلاقة يتم الاعتراف بها عادةً في حسابات الموردين والعملاء.

محاسبياً تأخذ هاته القروض نفس المعالجة المحاسبية السابقة للقروض التشاركية سواءٌ من حيث قيد الحيازة أو التنازل أو الفوائد المحصلة، مضافاً إليها تكوين مخصص خسارة القيمة (حـ/2974-خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي) وما يترتب عنه من إعادة التقدير بالرفع مع (حـ/68127) أو التخفيض أو الإلغاء مع (حـ/7827) والذي يأخذ نفس المعالجة المحاسبية السابقة.

		———— .../... ————		
68127		حـ/ مخصص خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى	xxxx	
	2974	حـ/ خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي		xxxx
		تكوين أو رفع مخصص خسارة القيمة عن قروض الشركاء		
		———— .../... ————		
2974		حـ/ خسائر القيمة عن قروض ومديونيات على عقود الإيجار التمويلي	xxxx	
	7827	حـ/ استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المالية الأخرى		xxxx
		تخفيض أو إلغاء مخصص خسارة القيمة عن قروض الشركاء		

- **حـ/2743– قروض المستخدمين**

يستقبل هذا الحساب القروض الممنوحة من قبل الشركة للموظفين المسجلين حسب الأصول في قاعدتها العمالية، أي أنها مرتبطة بعقد عمل.

وتسجل في الجانب المدين بالرقم التعريفي للمسير عند دفع هاته القروض مع الجانب الدائن لحساب الخزينة.

وتكون دائنة عند سدادها مع الجانب المدين لحساب الخزينة في حالة السداد نقداً، أو عند الاقتطاع من الراتب.

كما يمكن تقسيمها الى الحسابات التالية:

- **حـ/27431– قروض من أجل شراء سيارة شخصية؛**
- **حـ/27432– قروض السكن؛**
- **حـ/27433– قروض اجتماعية؛**

- **حـ/27434– قروض استثنائية.**

		———— …/… ————		
2743x		حـ/ قروض المستخدمين	xxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxx
		منح قروض للمستخدمين		
		———— …/… ————		
512		حـ/البنك	xxxx	
421		حـ/أجور العمال	xxxx	
	2743x	حـ/ قروض المستخدمين		xxxx
		سداد قروض المستخدمين (كلي أو جزئي)		

- **حـ/2744– ديون على عقود الإيجار التمويلي**

يستقبل هذا الحساب الحقوق المنشأة عن عمليات إيجار التثبيتات المادية في إطار عقود الإيجار التمويلي، وهاته الحقوق تظهر كتثبيتات مالية في (حـ/274) وليس تثبيتات عينية في (حـ/21) حتى ولو احتفظ المؤجر بملكية الأصل الثابت من الناحية القانونية. أمّا المعالجة المحاسبية فتكون وفق ما تم بيانه سابقاً.

مثال توضيحي:

بتاريخ 2019/02/01 أبرمت المؤسسة (A) عقد إيجار تمويلي مع مؤسسة (B) لتأجير عتاد صناعي قدرت قيمته العادلة بـ 000 1200 دج، أمّا نصوص العقد فتتمحور حول الآتي:

- مدة الإيجار 04 سنوات بداية من 2019/02/01.
- مدة استخدام العتاد الصناعي 05 سنوات.
- دفعات الإيجار: 000 300 دج سنويا ، تدفع في نهاية كل سنة خلال مدة العقد.
- يمكن للمؤسسة شراء العتاد في نهاية مدة الإيجار بـ: 000 100 دج.
- سعر الفائدة الضمني المطبق بتاريخ إمضاء عقد الإيجار كان: % 5.

المطلوب:

1) حدد تكلفة اقتناء الآلة الانتاجية، ومثل في شكل جدول المعطيات المتعلقة بالقرض؟
2) سجل القيود المحاسبية عند كل من المستأجر والمؤجر، وفق الحالتين:

❖ **الحالة الأولى:** المستأجر سيقوم برفع خيار الشراء في نهاية مدة العقد، وهو يطبق الطريقة الخطية في حساب الاهتلاكات، كما أن المؤجر هو االمنتج لهذا العتاد وأن تكلفة انتاجه بلغت 800000 دج؟

❖ **الحالة الثانية:** المستأجر لن يقوم بممارسة خيار الشراء في نهاية مدة العقد؟

الحل:

1- تحديد تكلفة اقتناء الآلة الانتاجية، وتمثيل المعطيات المتعلقة بالقرض في شكل جدول:

أولاً- نقوم بحساب القيمة المحينة (أي القيمة الحالية للمدفوعات):

القيمة الحالية للمدفوعات = $300000\ (1.05)^{-1} + 300000\ (1.05)^{-2} + 300000\ (1.05)^{-3} + 300000\ (1.05)^{-4} + 100000\ (1.05)^{-4} =$ **1146055.4**

أو بالعلاقة المختصرة التالية:

القيمة الحالية للمدفوعات= $300000 \left[\frac{1-(1.05)^{-4}}{0.05}\right] + 100000\ (1.05)^{-4} =$ **1146055.4**

ثانياً- نقارن القيمة المحينة مع القيمة العادلة:

لدينا القيمة المحينة تساوي: 1146055.4 دج، أمّا القيمة العادلة فتساوي: 1200000 دج، وعليه فإن القيمة المحينة أقل من القيمة العادلة، **ولأننا نأخذ بالقيمة الأقل**، فإنّ الآلة الانتاجية تسجل في الأصول بقيمتها المحينة أي بـ **1146055.4** دج.

ثالثاً- نقوم باعداد جدول استهلاك القرض:

التاريخ	الباقي للسداد	الدفعة السنوية	فائدة القرض	استهلاك القرض (الدفعة –الفائدة)	رصيد الالتزام (الباقي للسداد – استهلاك القرض)
2019/12/31	1146055.**4**	300000	57302.77	242697.23	903358.17
2020/12/31	903358.17	300000	45167.90	254832.1	648526.07
2021/12/31	648526.07	300000	32426.30	267573.7	380952.37
2022/12/31	380952.37	300000	19047.61	280952.39	100000
2023/12/31	100000	100000	-	100000	00
المجموع	/	**1300000**	**153944.58**	**1146055.42**	/

2- تسجيل القيود المحاسبية لدى المستأجر (المؤسسة A):

		2019/02/01		
215		حـ/ معدات وآلات صناعية	1146055.4	
	1671	حـ/ديون عقود الإيجار التمويلي		1146055.4
		حيازة آلة انتاجية وفق صيغة الإيجار التمويلي		
		2019/12/31		
6611		حـ/ فوائد القروض والديون المماثلة	57302.77	
	1678	حـ/فوائد مستحقة على ديون عقود الإيجارالتمويلي		57302.77
		إثبات فوائد القسط الأول من قرض الإيجارالتمويلي		
		//		
1671		حـ/ ديون عقود الإيجار التمويلي	242697.23	
1678		حـ/فوائد مستحقة على ديون عقود الإيجارالتمويلي	57302.77	
4456		TVA قابلة للاسترجاع	57000	
	512	حـ/ البنك		357000
		تسديد الدفعة الأولى من قرض الإيجار التمويلي تبعا للإشعار المدين رقم...		
		//		
6812		حـ/ أقساط الإهتلاكات (4/1146055.4)	286513.85	
	2815	حـ/اهتلاك المعدات والآلات الصناعية		286513.85
		إثبات قسط الإهتلاك السنوي.		
		2022/2021/2020/12/31		
		نواصل بنفس القيود خلال السنوات 2022/2021/2020 لكن مع تغير قيمة استهلاك القرض (حـ/1671) وفائدة القرض (حـ/6611) والمبينة في الجدول اعلاه، مقابل ثبات قسط الاهتلاك (حـ/6812)		

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

❖ **الحالة الأولى**: المستأجر سيقوم برفع خيار الشراء في نهاية مدة العقد، هنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2022/12/31		
1671		حـ/ ديون عقود الإيجار التمويلي	100000	
4456		TVA قابلة للاسترجاع	19000	
	512	حـ/ البنك		119000
		ممارسة حق خيار شراء الآلة الانتاجية		

❖ **الحالة الثانية:** المستأجر لن يقوم بممارسة خيار الشراء في نهاية مدة العقد، وهنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2022/12/31		
1671		حـ/ ديون عقود الإيجار التمويلي	100000	
	781	حـ/ استرجاعات على خسائر القيمة والمؤونات		100000
		عدم ممارسة خيار الشراء وتصفية ديون قرض الايجار		
		//		
2815		حـ/اهتلاك المعدات والآلات الصناعية	1146055.4	
	215	حـ/ معدات وآلات صناعية		1146055.4
		ارجاع الآلة الانتاجية الى المؤسسة (B)		

3- تسجيل القيود المحاسبية لدى المؤجر (الصانع/المؤسسة B):

		2019/02/01		
274		حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي	1146055.4	
	701	حـ/مبيعات منتجات مصنعة		1146055.4
		حيازة آلة انتاجية وفق صيغة الإيجار التمويلي		
		//		
724		حـ/تغير المخزون	800000	
	355	حـ/منتجات مصنعة		800000
		تسليم العتاد الصناعي الى المؤسسة (A)		
		2019/12/31		
276		حـ/ مديونيات مختلفة	57302.77	
	763	حـ/ عائدات الحقوق		57302.77
		إثبات فوائد القسط الأول من قرض الإيجارالتمويلي		
		//		
512		حـ/ البنك	357000	
	274	حـ/ مديونيات على عقود الإيجار التمويلي		242697.23
	276	حـ/ مديونيات مختلفة		57302.77
	4457	حـ/ TVA محصلة		57000
		تسديد الدفعة الأولى من قرض الإيجار التمويلي		
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

		2022/2021/2020/12/31		
		نواصل بنفس القيود خلال السنوات 2022/2021/2020 لكن مع تغير قيمة استهلاك القرض (حـ/274) وفائدة القرض (حـ/763) والمبينة في الجدول اعلاه.		

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

❖ **الحالة الأولى:** المستأجر سيقوم برفع خيار الشراء في نهاية مدة العقد، هنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2022/12/31		
512		حـ/ البنك	119000	
	274	حـ/ مديونيات عقود الإيجار التمويلي		100000
	4457	حـ/ TVA محصلة		19000
		التنازل عن الآلة الانتاجية لصالح المؤسسة (A)		

❖ **الحالة الثانية:** المستأجر لن يقوم بممارسة خيار الشراء في نهاية مدة العقد، وهنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		2022/12/31		
2xx		حـ/ تثبيتات	100000	
	781	حـ/ مديونيات عقود الإيجار التمويلي		100000
		استرجاع الآلة الانتاجية المباعة بصيغة قرض الايجار		

أسئلة نظرية للإثراء:

1- ما الفرق بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي من حيث: الطبيعة، المدة، نقل الملكية، والمعالجة المحاسبية؟

2- كيف تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر من حيث: إثبات الأصل، إثبات الالتزام، والإهتلاك؟

3- كيف تتم معالجة عقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر من حيث: إثبات الإيرادات، ومتابعة الذمم المالية؟

4- لماذا يُعتبر الأصل المستأجَر تمويلياً جزءاً من أصول المستأجر وليس المؤجر؟

5- ما المقصود بتوزيع دفعات الإيجار بين جزء مالي (فوائد) وجزء يُخفض من أصل الدين؟

6- ناقش أثر الإيجار التمويلي على المركز المالي لكل من المستأجر والمؤجر.

7- كيف يؤثر تصنيف عقد الإيجار كتمويلي بدلاً من تشغيلي على النتيجة المحاسبية للمؤسسة؟

8- قارِن بين معالجة عقود الإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) خاصة المعيار (IFRS 16)

9- ما هي التحديات التي قد تواجه المؤسسات في تطبيق المحاسبة عن عقود الإيجار التمويلي؟

10- هل يمكن اعتبار الإيجار التمويلي بديلاً عن الاقتراض البنكي؟ ناقش ذلك من منظور مالي ومحاسبي؟

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

بتاريخ 2020/07/01 أبرم مجمّع "Groupe Sim" عقد إيجار مدته خمس (05) سنوات، تحصل بموجبه على آلة إنتاجية، وفقاً للشروط التالية:

- يدفع المجمّع قسطاً سنوياً قدره 54000 دج.
- العمر الإنتاجي المقدر للآلة هو سبع (07) سنوات.
- للمجمّع الاستفادة من جميع المزايا وتحمل كافة الأخطار المتعلقة باستعمال الآلة.
- يحق للمجمّع الاختيار بين اقتناء الآلة أو إرجاعها عند نهاية العقد.

معطيات إضافية:

- بتاريخ إبرام العقد، تم استلام الآلة ودفع القسط الأول.
- القيمة العادلة للآلة بتاريخ العقد 300000 دج.
- القيمة المتبقية المضمونة من طرف المجمّع عند نهاية مدة العقد 13000 دج.
- القيمة العادلة للآلة عند نهاية مدة العقد 14000 دج.
- في نهاية مدة العقد، قام المجمّع بإرجاع الآلة إلى المؤجِّر.

- معدل الاقتراض الإضافي 16 % .

المطلوب:

1. تحديد ما إذا كان هذا العقد عقد إيجار تشغيلي أم عقد إيجار تمويلي.
2. حساب معدل الفائدة الضمني للعقد.
3. حساب القيمة الحالية لعقد الإيجار (القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات).
4. تحديد التكلفة المسجلة للآلة المستأجرة في دفاتر المستأجر.
5. إعداد جدول يوضح، عن كل دورة، المبلغ المستحق من الإيجار.
6. إنجاز المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار في دفاتر المجمّع خلال مدة العقد (خمس سنوات).

التمرين الثاني:

قامت إحدى المؤسسات باستئجار شاحنة من مؤسسة مؤجِّرة لاستخدامها في عمليات النقل، وذلك في إطار عقد إيجار تمويلي، وفقاً للشروط التالية:

- مبلغ الإيجار السنوي 48000 دج، يُسدد في بداية كل ثلاثي بموجب شيك بنكي.
- مدة العقد 06 سنوات.
- معدل الفائدة الضمني 5.56 %
- عند نهاية مدة العقد، يقوم المؤجِّر باسترجاع الشاحنة وإعادة بيعها لطرف آخر بقيمة 10000 دج.
- القيمة السوقية للشاحنة عند بداية العقد 240000 دج.
- تاريخ بداية العقد 2019/01/02

المطلوب:

1. إعداد جدول استهلاك القرض الإيجاري .
2. تسجيل العمليات المحاسبية الضرورية في دفاتر المؤسسة المستأجرة والمؤجرة

المحور الثالث: محاسبة العقود طويلة الأجل (عقود الإنشاء)

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على مفهوم محاسبة العقود طويلة الأجل؛
- التعرف على خصائص العقود طويلة الأجل؛
- التعرف على الأساليب المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات والتكاليف وكيف تتم المعالجة المحاسبية بناءً على كل طريقة.

تمهيد:

تُعتبر محاسبة العقود طويلة الأجل، أو ما يعرف بعقود الإنشاء، من المجالات المحاسبية المعقدة التي تتطلب معالجات دقيقة لضمان تسجيل الإيرادات والتكاليف بطريقة صحيحة خلال فترة تنفيذ المشروع. إذْ تتميز هذه العقود بامتدادها الزمني الطويل، حيث قد تستغرق عدة أشهر أو سنوات لإكمالها، مما يستلزم وجود طرق محاسبية مناسبة تعكس الأداء المالي الحقيقي للمشروع في الفترات المحاسبية المختلفة.

تعتمد محاسبة العقود طويلة الأجل على معايير محاسبية محددة، مثل طريقة التقدم (نسبة الإنجاز) وطريقة الإتمام (العقد المكتمل)، والتي تحدد متى وكيف يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف. كما تتطلب هذه المحاسبة إدارة دقيقة للمخاطر المرتبطة بتقلبات الأسعار، التغيرات في التكاليف، والعوامل الاقتصادية الأخرى التي قد تؤثر على تنفيذ المشروع.

في هذا المحور، سنتناول مفهوم محاسبة العقود طويلة الأجل، خصائص العقود طويلة الأجل، وكذا الأساليب المستخدمة في الاعتراف بالإيرادات والتكاليف وكيف تتم المعالجة المحاسبية بناءً على كل طريقة.

1- مفهوم العقود طويلة الأجل

تعتبر العقود طويلة الاجل من أهم المفاهيم المجددة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وزاد من أهمية هذا المفهوم تزايد الحاجة الى تطبيقاته بفعل المشاريع العمومية الضخمة، والتي تؤطرها بالضرورة عقود انجاز متعددة السنوات. ولغرض فهم وشرح هذه العقود سنتطرق في هذا المحور الى بعض المفاهيم المتعلقة بالعقود طويلة الأجل؛ حيث عرفها القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC)، بأنّها "عقود رئيسية في تحقيق الأصل، خدمة أو مجموعة أصول، أو خدمات يتم انجازها على مدى عدة سنوات". وقد استبعد القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC)، في هذا التعريف الخدمات المقدمة والتي لم يتم فوترتها بعد. (بكطاش، 2007، صفحة 76)

وعرفت بأنّها: "عقد متفاوض عليه بشكل خاص، قصد إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول يمكن أن تكون مرتبطة فيما بينها أو مستقلة من حيث التصميم، التكنولوجيا، الوظيفة، الأهداف أو الاستعمال". (Anne Maillet، و Benkaci، 2009، صفحة 54)

كما تعرف العقود طويلة الأجل بأنها "عقد يتم بين طرفين، هما المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة، أو التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها". (أبو أنصار و حميدات، 2008، صفحة 171)

أما النظام المحاسبي المالي فعرف العقود طويلة الأجل في المادة 133-1 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 بأنّها: "كل عقد يتضمن إنجاز سلعة أو خدمة أو مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة. ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي: عقود بناء؛ عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛ عقود تقديم خدمات". (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 18)

2- خصائص العقود طويلة الأجل

أخذا بعين الاعتبار طبيعة العقود طويلة الأجل، فسنوضح فيما يلي بعض الخصائص المهمة لتلك العقود:

- **اختلاف فترة تنفيذ العقد:** حيث تختلف فترة التنفيذ في منشآت المقاولات اختلافاً كبيراً، فقد تقوم المنشأة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهوراً عديدة، وفي نفس الوقت تتولى انشاء طريق يحتاج الى سنوات طويلة لاتمامه؛
- **اختلاف مكان تنفيذ العمليات:** غالباً ما يتم تنفيذ العقد في الموقع الذي يملكه العميل، وفي المساحة التي يحددها، ومن ثم فإن المقاول لا يتحكم في مكان التنفيذ، بل العكس، فإن موقع ومساحة ومكان

التنفيذ هي العوامل التي تتحكم في عمل المقاول، وتؤثر في مدة التنفيذ وتكلفة التشغيل وحجم العملة ونوعية الالآت الواجب استخدامها؛

- **اسناد بعض الاعمال الفرعية الى مقاولي الباطن:** قد يلتزم المقاول بتنفيذ عملية واحدة متكاملة يشملها العقد بينه وبين العميل (انشاء مدرسة مثلاً)، في حين قد يلجأ الى اسناد بعض الأعمال الفرعية الى مقاولين آخرين يتخصصون في كل منها (مقاولين من الباطن)، بحيث يكون المقاول الرئيسي مسؤولاً عن أعمال مقاولي الباطن أمام العميل، وبالتالي فإن كفاءة أعمالهم تنسحب كلها على كفاءة المقاولة كوحدة واحدة؛
- **اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات وشروط العمليات:** تتولى منشآت المقاولات تنفيذ عمليات غالباً ما تكون قليلة العدد وكبيرة الحجم وغير نمطية، ويتم التنفيذ بناءً على أمر العميل وطبقاً للشروط والمواصفات التي يحددها مقدماً قبل التعاقد فيما يسمى بدفتر الشروط والمواصفات؛
- **الاختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات:** نظراً لطبيعة عمل منشآت المقاولات فإن عنصري المخاطرة وعدم التأكد الذين يحيطان بالأنشطة يظهران بشكل اوضح وأشد تأثيراً، وقد يرجع السبب في ذلك الى ضخامة تكلفة التنفيذ، طول فترة التنفيذ، .....الخ. (حامد، 2013، الصفحات 20-21)
- أهمية العقود طويلة الأجل، الذي يطرح صعوبة تحويل المنتوج (الإيراد)، والتكاليف لفترات محاسبية توزع من خلالها تنفيذ العقود؛
- خصوصية كل عقد، الذي يتغير حسب رغبات كل زبون. (بكطاش، 2007، صفحة 03)

3- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل

حدد النظام المحاسبي المالي في القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، طريقتين لمعالجة هذه العقود وهي:

3-1- المعالجة المحاسبية حسب طريقة التقدم (نسبة الإنجاز):

حسب المادة 133-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 18)

وحسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي فإنّه يتم إثبات الإيرادات المترتبة على العقود طويلة الأجل خلال عملية الانتاج، بحيث يتم احتساب ايراد الفترة على أساس نسبة تكاليف ما تم انجازه خلال الفترة الى اجمالي التكاليف

التقديرية اللازمة لإنجاز العقد، ويتطلب تطبيق طريقة نسبة الإنجاز امكانية تقدير الإيرادات والتكاليف اللازمة لإتمام العقد بدرجة معقولة من الدقة. (Conseil national de la comptabilité, 2006, p. 26)

ويتطلب تطبيق هذه الطريقة معرفة قدرة المؤسسة على اجراء تقدير دقيق لنتيجة المشروع، حيث ترتكز القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه على ثلاثة معايير، وهي:

- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي لنواتج العقد بشكل واضح ؛
- إمكانية تحديد المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد ؛
- وجود أدوات تسيير للمحاسبة التحليلية والمراقبة الداخلية التي تسمح بتثبيت ومراجعة التقدم بشكل ممتابع وتقديرات الأعباء والنواتج والنتيجة. (هوام، 1010، صفحة 168)

وعملياً، تشمل التكاليف المرتبطة مباشرة بالمشروع العناصر التالية:

- مصاريف اليد العاملة للمشروع بما في ذلك مصاريف الإشراف على الانجاز؛
- تكاليف المواد المستعملة في البناء أو الإنشاء؛
- تكاليف اهتلاك التهيئات والتركيبات والتجهيزات المختلفة المستعملة في الانجاز؛
- تكاليف استئجار ونقل التجهيزات والوسائل المستعملة في موقع المشروع وتكاليف نزعها فيما بعد؛
- تكاليف التصميم والمساعدة التقنية المرتبطة مباشرة بالعقد؛
- تكاليف اللمسات الأخيرة وأشغال الضمانات المنصوص عليها في مضمون العقد؛
- المطالبات أو الشكاوي والتعويضات من قبل أطراف أخرى. (مولوج، 2022/2021، صفحة 72)

وبخصوص رقم الأعمال الجزئي (المعترف به) فيتم تقديره عند غلق السنة المالية بتطبيق نسبة التقدم للنواتج المقدرة عند الانتهاء، ووفق المعادلة التالية:

رقم الأعمال الجزئي (المعترف به) = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة التقدم في الإنجاز

أمّا **نسبة التقدم في الإنجاز** فتحدد سواءٌ بالعلاقة التالية:

نسبة التقدم = التكلفة الحقيقية للأشغال المنجزة عند غلق السنة المالية / التكلفة الكلية المقدرة في نهاية المشروع

أو بواسطة مقاييس مادية أو دراسات تسمح بتقييم حجم الأشغال أو الخدمات المنفذة.

ومحاسبياً تسجل القيود التالية:

		ـــــــــــ تاريخ التحمل ـــــــــــ		
6xx		حـ/ أعباء	xxxx	
	4xx	حـ/حسابات الغير		xxxx
	5xx	حـ/ الخزينة		xxxx
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها وفي وقت تحملها		
		ـــــــــــ تاريخ التحصيل ـــــــــــ		
5xx		حـ/ الخزينة	xxxx	
	4191	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات		xxxx
		تحصيل تسبيقات من الزبائن		
		ـــــــــــ n/12/31 ـــــــــــ		
417		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها	xxxx	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		xxxx
		أشغال قيد الانجاز (إثبات الايردات)		
		ـــــــــــ n+1/01/01 ـــــــــــ		
704		حـ/ مبيعات الأشغال	xxxx	
	417	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها		xxxx
		ترصيد إيرادات الدورة السابقة		
		ـــــــــــ n+.../12/31 ـــــــــــ		
411		حـ/الزبائن	xxxx	
4191		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات	xxxx	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx
		استلام المشروع، فاتورة رقم:		
		(هذا قيد السنة الأخيرة من المشروع ويسجل بعد قيد ترصيد إيرادات الدورة السابقة وقيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها)		

مثال توضيحي عن طريقة التقدم:

حازت شركة "كوسيدار" على صفقة لإنجاز جسر مع لواحقه، وفي شهر ماي من سنة 2022 انطلقت أشغال الانجاز، وقد قدرت مدة الانجاز بـ 24 شهراً، في حين قدرت قيمة الصفقة (العقد) بـ 10000000,00دج، أما تكاليفها المتوقعة فقدرت بـ 8000000,00دج، وبنهاية شهر أوت استلمت الشركة شيك بنكي كتسبيق

أول عن الصفقة بقيمة 1000000,00دج، ومع نهاية السنة الأولى من الإنجاز بلغت التكاليف التي تحملتها الشركة أثناء فترة الإنجاز ما قيمته 2000000,00دج.

ومع نهاية السداسي الأول من السنة الموالية (دورة 2023) استلمت الشركة شيك بنكي يمثل تسبيق ثاني عن الصفقة بقيمة 1200000,00دج، أمّا التكاليف الفعلية للدورة فقدرت في نهاية السنة بـ 5000000,00دج.

وبنهاية شهر ماي 2024 تم الانتهاء من الأشغال وتسليم المشروع لمديرية الأشغال العمومية، أين تم تقدير التكاليف الخاصة بفترة الإنجاز (5 أشهر في سنة 2024) بـ 1500000,00دج.

المطلوب: حساب الإيرادات (رقم الأعمال) المعترف بها خلال سنوات الانجاز وفق طريقة التقدم، ثم تسجيله العمليات المحاسبية المرتبطة بها.

الحل:

التسجيل المحاسبي في سنة 2022:

نسبة التقدم في الإنجاز= التكلفة الحقيقية المنجزة عند غلق السنة/التكلفة الكلية المتوقعة في نهاية المشروع

وعليه: نسبة التقدم في الانجاز بتاريخ 2022/12/31= 8000000/2000000 = 25 %

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة التقدم

وعليه: رقم الأعمال المعترف به = 10000000 × 0.25 = 2500000 دج

أمّا نتيجة دورة 2022= 2500000,00دج - 2000000,00دج = **500000,00دج**

		من ماي الى 31 ديسمبر 2022		
6xx		حـ/ أعباء	2000000	
	5xx	حـ/ الخزينة		2000000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2022/08/31		
512		حـ/ البنك	1000000	
	4191	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات		1000000
		تحصيل التسبيق الأول		
		2022/12/31		
417		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	2500000	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		2500000
		أشغال قيد الانجاز		

التسجيل المحاسبي في سنة 2023:

نسبة التقدم في الانجاز بتاريخ 2023/12/31= 8000000/5000000 = 62.5 %

رقم الأعمال المعترف به = 10000000 × 0.625 = 6250000 دج

نسبة التقدم منذ انطلاق المشروع إلى غاية 2023/12/31= 25 % + 62.5 % = **87.5 %**

أمّا نتيجة دورة 2023= 6250000,00دج - 5000000,00دج = **1250000,00دج**

		2023/01/01		
	2500000	حـ/ مبيعات الأشغال	417	704
2500000		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		
		ترصيد ايراد دورة 2022		
		من جانفي الى 31 ديسمبر 2023		
	5000000	حـ/ أعباء		6xx
5000000		حـ/ الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2023/06/30		
	1200000	حـ/ البنك		512
1200000		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات	4191	
		تحصيل التسبيق الثاني		
		2023/12/31		
	6250000	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		417
6250000		حـ/ مبيعات الأشغال	704	
		أشغال قيد الانجاز		

التسجيل المحاسبي في سنة 2024:

التكلفة الفعلية للمشروع بتاريخ 2024/12/31= 2000000 + 5000000 + 1500000

= 8500000,00دج

الربح الفعلي في نهاية المشروع = 10000000,00دج – 8500000,00دج = 1500000,00دج

		2024/01/01		
	6250000	حـ/ مبيعات الأشغال		704
6250000		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	417	
		ترصيد ايراد دورة 2023		

		ـــــــ من جانفي الى 31 ماي 2024 ـــــــ		
6xx		حـ/ أعباء	1500000	
	5xx	حـ/ الخزينة		1500000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		ـــــــ 2024/05/31 ـــــــ		
411		حـ/ الزبائن	9700000	
4191		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة	2200000	
	704	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		10000000
	4457	حـ/ TVA محصلة		1900000
		استلام المشروع –فاتورة رقم: ....–		

3-2- المعالجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام (العقد المكتمل):

حسب المادة 133-3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، تطبق هذه الطريقة إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم. أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة. فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط، ألا يسجل كمنتوجات إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملاً. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 18)

بعبارة أخرى فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل حسب طريقة الإتمام لا تُؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للزبون، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة. (بكاري و بن عيشة، 2016/2015، صفحة 44)

ومحاسبياً يكون التسجيل حسب طريقة الاسترداد بالشكل التالي:

		ـــــــ تاريخ التحمل ـــــــ		
6xx		حـ/ أعباء	xxxx	
	4xx	حـ/حسابات الغير		xxxx
	5xx	حـ/ الخزينة		xxxx
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها وفي وقت تحملها		
		ـــــــ تاريخ التحصيل ـــــــ		
5xx		حـ/ الخزينة	xxxx	
	4191	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات		xxxx
		تحصيل تسبيقات من الزبائن		

		n/12/31		
33X		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	xxxx	
34X		حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز	xxxx	
	723	حـ/ تغير المخزون الجاري		xxxx
		إثبات الإنتاج الجاري للمشروع		
		n+1/01/01		
723		حـ/ تغير المخزون الجاري	xxxx	
	33X	حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		xxxx
	34X	حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز		xxxx
		ترصيد الإنتاج الجاري للمشروع		
		n+.../12/31		
411		حـ/الزبائن	xxxx	
4191		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات	xxxx	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		xxxx
	705	حـ/ مبيعات الدراسات		xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx
		استلام المشروع، فاتورة رقم:		
		(هذا قيد السنة الأخيرة من المشروع ويسجل بعد قيد ترصيد الإنتاج الجاري للمشروع وقيد تسجيل المصاريف حسب طبيعتها)		

مثال توضيحي عن طريقة الإتمام:

نفس معطيات المثال السابق.

المطلوب: القيام بالمعالجة المحاسبية وفق طريقة الإتمام؟

الحل:

التسجيل المحاسبي في سنة 2022:

		من ماي الى 31 ديسمبر 2022		
	2000000	حـ/ أعباء		6xx
2000000		حـ/ الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2022/08/31		
	1000000	حـ/ البنك		512
1000000		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات	4191	
		تحصيل التسبيق الأول		
		2022/12/31		
	2000000	حـ/ أشغال جاري إنجازها		335
2000000		حـ/ تغير المخزون الجاري	723	
		إثبات الإنتاج الجاري للمشروع		

نتيجة دورة 2022 = 2000000 – 2000000 = 00 دج

التسجيل المحاسبي في سنة 2023:

		2023/01/01		
	2000000	حـ/ تغير المخزون الجاري		723
2000000		حـ/ أشغال جاري إنجازها	335	
		ترصيد لإنتاج الجاري للمشروع		
		من جانفي الى 31 ديسمبر 2023		
	5000000	حـ/ أعباء		6xx
5000000		حـ/ الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2023/06/30		
	1200000	حـ/ البنك		512
1200000		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات	4191	
		تحصيل التسبيق الثاني		
		2023/12/31		
	5000000	حـ/ أشغال جاري إنجازها		335
5000000		حـ/ تغير المخزون الجاري	723	
		إثبات الإنتاج الجاري للمشروع		

التسجيل المحاسبي في سنة 2024:

التكلفة الفعلية للمشروع بتاريخ 2024/12/31= 2000000 + 5000000 + 1500000 = 8500000,00دج

الربح الفعلي في نهاية المشروع = 10000000,00دج – 8500000,00دج = 1500000,00دج

		2024/01/01		
	5000000	حـ/ تغير المخزون الجاري	335	723
5000000		حـ/ أشغال جاري إنجازها		
		ترصيد لإنتاج الجاري للمشروع		
		من جانفي الى 31 ماي 2024		
	1500000	حـ/ أعباء		6xx
1500000		حـ/ الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2024/05/31		
	9700000	حـ/ الزبائن		411
	2200000	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة		4191
10000000		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	704	
1900000		حـ/ TVA محصلة	4457	
		استلام المشروع –فاتورة رقم: ….–		

4- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في حالة الخسارة (التأخر في الإنجاز، ارتفاع الأسعار،..):

حسب المادة 133-2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإنّه عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام)، يعمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد غير الموضحة بعد بالتسجيلات الحسابية. (قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، 2009، صفحة 18)

بمعنى أنّه في حالة ما إذا كان من المتوقع في تاريخ معين أن تكون التكاليف المقدرة لإنجاز محتوى العقد الطويل الأجل أكبر من إيراداته (وهذا بسبب ارتفاع مفاجئ وغير متوقع للأسعار، أو في حالة تأخر في انجاز المشروع والذي يترتب عليه غرامات ومصاريف اضافية ، ….الخ)، فإنه يجب تسجيل الخسائر المتوقعة ضمن حسابات مؤونة الخسائر المحتملة أي الحساب (حـ/158) مقابل الحساب (حـ/686)؛ وهذا بتكوين **مؤونة بمبلغ الفرق بين الخسائر المحتملة** (أي المتوقعة والتي تمثل الفرق بين مجموع ايرادات العقد ومجموع تكاليفه المقدرة) **والخسائر المسجلة سابقاً** (أي سبق وأن تم الإعتراف بها في السجلات والقوائم المحاسبية)، وهذا في حالة ما اذا كانت

الطريقة المتبعة هي طريقة التقدم، أما اذا كانت الطريقة المتبعة هي طريقة الاتمام فانه يتم تسجيل مؤونة الخسائر المحتملة ومخصصات تدني القيمة والتي تسجل في الحساب (حـ/393x) أو (حـ/394x) مقابل (حـ/685). وعند تسليم محتوى عقد الإنشاء يتم الغاء المؤونة، وذلك بسبب تسجيلها ضمن تكلفة الاعباء خلال السنة الموالية.

مثال توضيحي عن حالة الخسارة:

بالرجوع الى معطيات المثال السابق، نفترض أن شركة "كوسيدار" قامت في نهاية السنة الثانية من المشروع (دورة 2023) باعادة تقييم للتكلفة الكلية المقدرة لتنفيد محتوى العقد، والتي أصبحت 12000000 دج، وهذا بسبب الإرتفاع الكبير في كل من أجور العمال وأسعار الإسمنت والحديد؛ وهو ما يؤدي على الارجح الى خسارة اجمالية تقدر بـ 2000000 دج، أمّا التكاليف الفعلية للدورة فقدرت في نهاية السنة بـ 6000000 دج. كما قدرت التكاليف الخاصة بالفترة الاخيرة من الإنجاز (5 أشهر في سنة 2024) بـ 3500000دج.

المطلوب: القيام بالمعالجة المحاسبية وفق الطريقتين؟

الحل:

أولاً– المعالجة المحاسبية حسب طريقة التقدم (نسبة الإنجاز):

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2022:**

(نفس خطوات التسجيل السابق)

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2023:**

نسبة التقدم في الانجاز بتاريخ 2023/12/31 **=** 6000000 / 12000000 **=** 50 %

رقم الأعمال المعترف به **=** 10000000 × 0.5 **=** 5000000 دج

نسبة التقدم منذ انطلاق المشروع إلى غاية 2023/12/31 **=** 25 % + 50 % **= 75 %**

أمّا نتيجة دورة 2023 = 5000000 دج – 6000000 دج = – 1000000 دج

وعليه فإن قيمة مؤونة الخسائر المحتملة **=** الخسارة الكلية المحتملة – ما تم خسارته فعلا إلى غاية تاريخ 2023/12/31

حيث أن: الخسارة الكلية المحتملة **=** مبلغ الإيراد الكلي الواجب الحصول عليه – التكلفة الكلية المقدرة

وعليه فإن: **مؤونة الخسائر المحتملة = (10000000 – 12000000) – (–1000000)**

أي أن: **مؤونة الخسائر المحتملة = – 1000000 دج.**

أمّا التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

		2023/01/01		
704		حـ/ مبيعات الأشغال	2500000	
	417	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		2500000
		ترصيد ايراد دورة 2022		
		من جانفي الى 31 ديسمبر 2023		
6xx		حـ/ أعباء	6000000	
	5xx	حـ/ الخزينة		6000000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2023/06/30		
512		حـ/ البنك	1200000	
	4191	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات		1200000
		تحصيل التسبيق الثاني		
		2023/12/31		
417		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	5000000	
	704	حـ/ مبيعات الأشغال		5000000
		أشغال قيد الانجاز		
		2023/12/31		
686		حـ/أقساط مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية	1000000	
	158	حـ/ مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية		1000000
		تسجيل المؤونة على الخسارة المتوقعة		

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2024**:

التكلفة الفعلية للمشروع بتاريخ 2024/12/31 = 2000000 + 6000000 + 3500000

= 11500000 دج

النتيجة الفعلية في نهاية المشروع = 10000000,00 دج – 11500000,00 دج

= – 1500000,00دج (خسارة)

أمّا التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

		2024/01/01		
704		حـ/ مبيعات الأشغال	5000000	
	417	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		5000000
		ترصيد ايراد دورة 2023		

		من جانفي الى 31 ماي 2024		
6xx		حـ/ أعباء	3500000	
	5xx	حـ/ الخزينة		3500000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2024/12/31		
158		حـ/ مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية	1000000	
	786	حـ/استرجاع مؤونات أخرى للأعباء		1000000
		تسجيل استرجاع المؤونة على الخسارة المتوقعة		
		2024/05/31		
411		حـ/ الزبائن	9700000	
4191		حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة	2200000	
	704	حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها		10000000
	4457	حـ/ TVA محصلة		1900000
		استلام المشروع –فاتورة رقم: ....–		

ثانياً– المعالجة المحاسبية حسب طريقة الإتمام:

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2022:**

(نفس خطوات التسجيل السابق)

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2023:**

في هذه السنة وحسب طريقة الإتمام، نسجل الخسارة وفق جزئين، هما:

1– يسجل التدهور في قيمة المخزون الجاري في حدود الخسارة المتكبدة على الاشغال التي أنجزت، والتي تحسب وفق المعادلة التالية: **تدهور قيمة المخزون = الخسارة الكلية المحتملة × نسبة التقدم**

حيث أن: نسبة التقدم في الانجاز بتاريخ 2023/12/31 = 12000000/6000000 = 50 %

أي أن: **تدهور قيمة المخزون = 2000000 × 50 % = 1000000 دج.**

2– تسجيل مؤونة بالمكمل، والتي تحسب وفق المعادلة التالية:

المؤونة = الخسارة الكلية المحتملة – تدهور قيمة المخزون

أي أن: **المؤونة = 2000000 – 1000000 = 1000000 دج**

أمّا التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

		2023/01/01		
723		حـ/ تغير المخزون الجاري	2000000	
	335	حـ/ أشغال جاري إنجازها		2000000
		ترصيد الإنتاج الجاري للمشروع لدورة 2022		
		من جانفي الى 31 ديسمبر 2023		
6xx		حـ/ أعباء	6000000	
	5xx	حـ/ الخزينة		6000000
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2023/06/30		
512		حـ/ البنك	1200000	
	4191	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة على الطلبات		1200000
		تحصيل التسبيق الثاني		
		2023/12/31		
335		حـ/ أشغال جاري إنجازها	6000000	
	723	حـ/ تغير المخزون الجاري		6000000
		إثبات الإنتاج الجاري للمشروع		
		2023/12/31		
685		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية	1000000	
	3935	حـ/ خسائر القيمة عن أشغال جاري إنجازها		1000000
		إثبات خسارة قيمة عن أشغال جاري إنجازها لدورة 2023		
		2023/12/31		
686		حـ/أقساط مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية	1000000	
	158	حـ/ مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية		1000000
		تسجيل المؤونة على الخسارة المتوقعة		

❖ **التسجيل المحاسبي في سنة 2024**:

التكلفة الفعلية للمشروع بتاريخ 2024/12/31 = 2000000 + 6000000 + 3500000

= 11500000 دج

النتيجة الفعلية في نهاية المشروع = 10000000,00 دج – 11500000,00 دج

= – 1500000,00دج (خسارة)

أمّا التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

		2024/01/01		
	6000000	حـ/ تغير المخزون الجاري		723
6000000		حـ/ أشغال جاري إنجازها	335	
		ترصيد الإنتاج الجاري للمشروع لدورة 2023		
		من جانفي الى 31 ماي 2024		
	3500000	حـ/ أعباء		6xx
3500000		حـ/ الخزينة	5xx	
		تسجيل المصاريف حسب طبيعتها		
		2024/12/31		
	1000000	حـ/ خسائر القيمة عن أشغال جاري إنجازها		3935
1000000		حـ/استرجاع الاستغلال عن خسائر القيم والمؤونات–الأصول الجارية	785	
		استرجاع خسارة القيمة عن أشغال جاري إنجازها		
		2024/12/31		
	1000000	حـ/ مؤونات أخرى للأعباء –خصوم غير جارية		158
1000000		حـ/استرجاع مؤونات أخرى للأعباء	786	
		تسجيل استرجاع المؤونة على الخسارة المتوقعة		
		2024/05/31		
	9700000	حـ/ الزبائن		411
	2200000	حـ/ تسبيقات ومدفوعات مستلمة		4191
10000000		حـ/ الديون الدائنة عن أشغال جاري إنجازها	704	
1900000		حـ/ TVA محصلة	4457	
		استلام المشروع –فاتورة رقم: ....–		

أسئلة نظرية للإثراء:

1- ما هي الخصائص الأساسية التي تميز عقود الإنشاء عن غيرها من العقود قصيرة الأجل؟

2- ما الفرق بين الإيرادات المحققة والإيرادات المستحقة في سياق العقود طويلة الأجل؟

3- لماذا تعتبر محاسبة العقود طويلة الأجل معقدة مقارنة بالعقود قصيرة الأجل؟

4- كيف يمكن للمؤسسة تقدير نسبة الإنجاز في مشروع بناء أو إنشاء؟ اذكر بعض المؤشرات المعتمدة لذلك.

5- قارِن بين طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقد المنجز (طريقة الاتمام) من حيث:

- توقيت الاعتراف بالإيرادات؛
- تأثيرهما على حساب النتيجة؛
- المخاطر المرتبطة بكل منهما.

6- ما أوجه الاختلاف بين معالجة العقود طويلة الأجل في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (المعيار IAS 11 سابقاً) و(المعيار IFRS 15 حالياً)؟

7- ناقش أثر عدم دقة تقدير التكاليف على نتائج المؤسسة في إطار العقود طويلة الأجل.

8- ما هي الصعوبات التي تواجه المحاسب في تطبيق طريقة نسبة الإنجاز عملياً؟

9- هل يمكن أن يؤدي اختيار طريقة الاعتراف بالإيرادات إلى التلاعب بالنتائج المحاسبية؟ ناقش ذلك.

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

تخص البيانات التالية مقاولة بناء وذلك بتاريخ 2018/12/31، وهي متعلقة بعقد طويل الأجل لإنجاز مبنى لفائدة مؤسسة أخرى:

- السعر التعاقدي (سعر البيع النهائي): 900000 دج.
- التكلفة الإجمالية المتوقعة لإنجاز المشروع: 790000 دج.
- مدة إنجاز العقد: تمتد على ثلاث سنوات.

التكاليف الفعلية المتراكمة:

- خلال السنة الأولى بلغت التكاليف الفعلية 180000 دج.
- خلال السنة الثانية بلغت التكاليف الفعلية المتراكمة 440000 دج.
- خلال السنة الثالثة بلغت التكاليف الفعلية المتراكمة 780000 دج.

استلام المستحقات:

- بتاريخ 2020/06/20 تم الانتهاء من المشروع، وتم تحرير فاتورة للزبون بمبلغ 900000 دج (خارج الرسم)، معدل الرسم على القيمة المضافة 19 % .
- بتاريخ2020/07/01 تم تحصيل المبلغ كاملاً عن طريق البنك.

المطلوب:

تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالسنوات الثلاث، وذلك باستخدام طريقة نسبة الإنجاز وطريقة الاتمام .

التمرين الثاني:

بتاريخ 2020/07/01، أبرمت مديرية التربية لاحدى الولايات عقداً مع مقاولة البناء لإنجاز مشروع يتمثل في بناء مجمع مدرسي، وتضمنت أهم شروط العقد ما يلي:

- مبلغ العقد 000 000 20 دج، (خارج الرسم على القيمة المضافة المقدَّر بـ 19%)
- مدة تنفيذ المشروع 04 سنوات.
- التكلفة الكلية المقدرة لإنجاز المشروع 000 000 17 دج.

المعطيات المحاسبية:

1. **خلال السنة 2020 (إلى غاية 2020/12/31):**
   - بلغت التكاليف الفعلية المتكبدة من طرف شركة المقاولة لإنجاز المشروع 000 800 4 دج.
   - تم تسجيل هذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر اليومية.
2. **خلال السنة 2021 (لى غاية 2021/12/31):**
   - بلغت التكاليف الفعلية المتراكمة 000 500 10 دج.
   - أعادت شركة المقاولة تقييم التكلفة الكلية المقدرة للمشروع، فأصبحت 000 000 19 دج، وهذ نتيجة لارتفاع أسعار المواد الأولية (الإسمنت والحديد) وأجور العمال.
3. **خلال السنة 2022 (إلى غاية 2022/12/31):**
   - بلغت التكاليف الفعلية المتراكمة 000 500 15 دج.
   - أعادت شركة المقاولة تقييم:
     - ✓ التكلفة الكلية المقدرة للمشروع فأصبحت: 000 000 22 دج.
     - ✓ مبلغ العقد (الإيراد الكلي المنتظر عند انتهاء المشروع): أصبح 000 500 21دج (خارج الرسم على القيمة المضافة)
4. **خلال السنة 2023:**
   - بتاريخ 2023/12/31 تم الانتهاء من إنجاز المجمع المدرسي بالكامل، وبنفس التاريخ تم تحرير فاتورة العقد.

المطلوب:

في ضوء المعطيات السابقة، يطلب منك تسجيل الإيرادات الناتجة عن هذا العقد بالنسبة لكل دورة محاسبية (2020، 2021، 2022، 2023) مع العلم أن تقدير الإيرادات يتم باستخدام أسلوب نسبة الإنجاز.

المحور الرابع: محاسبة المخزونات، التخفيضات والأغلفة المتداولة

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على أهمية محاسبة المخزونات، أنواعها، طرق تقييمها ومعالجتها محاسبياً؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية للتخفيضات؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة .

تمهيد:

تُعدّ محاسبة المخزونات من الركائز الأساسية في المحاسبة المالية، حيث تهدف إلى تسجيل وتقييم المخزون لضمان الدقة في القوائم المالية واتخاذ القرارات الإدارية السليمة. ويمثل المخزون أحد أهم مكونات الأصول الجارية في المؤسسات، خاصة في القطاعات التجارية والصناعية، ولذلك فإن إدارته بشكل فعال يساعد على تحقيق التوازن بين توافر المنتجات وتقليل التكاليف.

إلى جانب ذلك، تلعب التخفيضات دورًا مهمًا في العمليات التجارية، حيث يتم تقديمها للعملاء لتعزيز المبيعات أو تصريف المخزون الزائد، كما تؤثر على الإيرادات والأرباح عند إعداد القوائم المالية. ومن ناحية أخرى، تُستخدم الأغلفة المتداولة أو ما يعرف بمواد التعبأة والتغليف سواءٌ المستهلكة منها أو القابلة للإسترجاع في العديد من الأنشطة التجارية، وتحتاج إلى معالجات محاسبية دقيقة لضمان تتبع تكلفتها وقيمتها في الحسابات المالية.

في هذا المحور، سنتناول أهمية محاسبة المخزونات، أنواعها، طرق تقييمها، إلى جانب تأثير التخفيضات على القوائم المالية، والمعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة، لضمان تحقيق دقة وشفافية في إدارة الموارد المالية للمؤسسة.

1- محاسبة المخزونات

تعتبر المخزونات بشكل عام (المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ) من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الاقتصادية مهما كان مجال نشاطها. كما تعتبر العنصر السلعي في الأصول الجارية، والتي تعبر عن موضوع نشاط المؤسسة من خلال قسطها الأكبر.

وقد عرفها النظام المحاسبي المالي بأنّها أصول تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة إلى الاستهلاك خلال عمليات الإنتاج أو تقديم خدمات.

1-1- تركيبة المخزونات

على العموم يؤخذ بمعيارين للتصنيف في إطار مدونة حسابات المخزونات هما:

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج (التموينات، أثناء الإنتاج، الإنتاج المخزن، البضائع التي أعيد بيعها على حالتها)؛
- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل كيان حسب احتياجاته الداخلية للتسيير

وعلى المستوى المحاسبي، يتم الأخذ بمبدأ الفصل بين:

- ✓ البضائع المشتراة والتموينات (المواد الأولية، المواد المستهلكة، اللوازم المستهلكة، الأغلفة)؛
- ✓ المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة أو الجاري إنجازها (المنتجات التامة الصنع، المنتجات الوسيطية، بقايا المنتجات، قيد التنفيذ).

وبهذا يمكن تقسيم المخزونات (الصنف 03 وفق النظام المحاسبي المالي) بحسب مصدرها إلى يلي: (TAZDAIT, 2009, pp. 380-405)

أ) المخزونات المتأتية عن طريق الشراء

تشمل مختلف السلع التي يتم شراؤها جاهزة من خارج المؤسسة، وهي ثلاثة أنواع رئيسية حسب النظام المحاسبي المالي، أين تضم الحسابات التالية:

- ❖ **مخزونات البضائع (حـ/30)**: وهي تمثل مجمل السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها.
- ❖ **مخزونات المواد الأولية واللوازم (حـ/31)**: وهي مجمل السلع المتمثلة في المواد واللوازم المشتراة من طرف المؤسسة من أجل تحويلها واستعمالها في الإنتاج بشكل مباشر.
- ❖ **مخزونات التموينات الأخرى (حـ/32)**

يستقبل هذا الحساب مجمل الأشياء والمواد الأكثر أو الأقل تطورًا، والتي تستهلك بسرعة أو في أول استخدام، كما تساهم في المعالجة والتصنيع دون أن تدخل في تركيبة المنتجات المعالجة أو المصنعة.

ب) المخزونات المتأتية عن طريق التصنيع

تشمل مختلف السلع والخدمات التي يتم إنشاؤها داخل المؤسسة ولم تكن موجودة من قبل. فهي إما خدمات أو دراسات جاري إنجازها، أو منتجات تم إنشاؤها. وهي ثلاثة أنواع رئيسة حسب SCF، والتي تتضمن:

❖ **مخزونات السلع قيد الإنجاز (حـ/33)**

وتتضمن مختلف الطلبات المحددة أو المعينة بذاتها من طرف الزبائن والتي لا تزال قيد التشغيل والتحويل في نهاية السنة المالية. وتشمل طلبات المنتجات وأيضاً طلبات الأشغال، وهي بهذا تنقسم إلى نوعين هما:

- **حـ/331– منتجات جاري إنجازها:** يستقبل هذا الحساب بتكلفة الإنتاج مختلف طلبات المنتجات المحددة والمعينة من طرف الزبائن والتي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة المالية والتي لم يتم تحرير فواتيرها بعد.
- **حـ/335– أشغال جاري إنجازها:** وهي الأشغال الجاري تنفيذها في نهاية السنة المالية، والتي تتعلق بمواقع البناء والأشغال العمومية، وبالتالي لا يمكن اعتبارها أشغال تم إنجازها فعلياً إلى المؤسسة المعنية في ذلك التاريخ.

❖ **مخزونات الخدمات قيد الإنجاز(حـ/34)**

وهي الدراسات والخدمات الجاري إنجازها، أي لازالت تحت التشغيل والتحويل والمحققة في إطار تقديم الخدمات. وهي بهذا تقسم إلى نوعين هما:

- **حـ/341– دراسات جاري إنجازها:** يستخدم هذا الحساب في إطار المتابعة المحاسبية للعقود طويلة الأجل باستخدام طريقة الإنجاز. وفي نهاية الدورة المحاسبية يشمل إنتاج الدراسات غير المسددة بشكل أساسي تكاليف اليد العاملة وغيرها من مصاريف المستخدمين التي تكبدتها المؤسسة بشكل مباشر لتقديم وتنفيذ الدراسة أو الخدمة، بما في ذلك مصاريف الإشراف (التأطير) وأي مصاريف عامة يمكن إسنادها إليها.
- **حـ/345– خدمات جاري إنجازها:** يستقبل هذا الحساب تكاليف تقديم الخدمات الجاري إنجازها في نهاية السنة المالية ولم يتم فوترتها للزبون. وفي نهاية الدورة المحاسبية يشمل إنتاج الخدمات غير المسددة بشكل أساسي تكاليف اليد العاملة وغيرها من مصاريف المستخدمين التي تكبدتها المؤسسة بشكل مباشر لتقديم وتنفيذ الدراسة أو الخدمة، بما في ذلك مصاريف الإشراف (التأطير) وأي مصاريف عامة

يمكن إسنادها إليها. كما يجب ألاّ تدرج في هذا الحساب الخدمات التي يتم تقديمها خلال السنة المالية، والتي تقابل حقوقاً مكتسبة، على الرغم من أنه لم يتم فوترتها بعد. وفي انتظار إعداد الفاتورة للعملاء يجب أن تظهر هذه الخدمات مقيمة بسعر البيع في الجانب المدين من الحساب (حـ/417- زبائن: حقوق على أشغال وخدمات قيد الإنجاز).

❖ **مخزونات المنتجات (حـ/35)**

وتشمل قيمة المخزون من السلع التي اعتبرت منتجات من حيث المبدأ باعتبارها ناتجة عن نشاط الاستغلال. وموجهة للتوريد أو البيع. وبحسب طبيعتها خصصت لها الحسابات الفرعية التالية:

- **حـ/351– منتجات وسيطة:** وهي تشمل المنتجات التي وصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع وتخضع لاحقاً لمزيد من عمليات التحويل وهي في الواقع منتجات لا تزال تتنقل بين ورشات المؤسسة غير أنها مرت فقط بمراحل معينة من التصنيع وإنْ أمكن القول فهي منتجات تامة الصنع بالنسبة لورشات الإنتاج الأولية أو الابتدائية، ومواد أولية بالنسبة لورشات الإنتاج النهائية.
- **حـ/355– منتجات تامة الصنع:** وهي المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة والموجهة للبيع أو التوريد على أساس منتجات قابلة الاستعمال النهائي. فهي المنتجات التي وصلت إلى حالتها النهائية في التصنيع والتي لن يتم إعادة تدويرها.
- **حـ/358– المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة:** النفايات والرواسب هي بقايا من جميع الأنواع وفي أي طبيعة كانت وتشمل على وجه الخصوص المنتجات المصنعة أو شبه المصنعة غير الصالحة للاستخدام العادي أو التسويق.

ت) المخزونات المتأتية من التثبيتات

يستقبل الحساب (حـ/36- مخزونات متأتية من التثبيتات) مختلف إدخالات المخزونات من مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيتات العينية. كما يمكن أيضًا إدراج العناصر القادمة من باقي المشاريع أو مواقع البناء التي يمكن استخدامها لاحقًا من قبل الشركة.

وبالنظر لطبيعة تلك المخزونات فهي لا تسمح بإعطاء قيمة لتلك العناصر المفككة أو المسترجعة، ويكفي إعطاء قيمة بالدينار الرمزي لكل عنصر من أجل المتابعة.

وعند استرجاع هاته المخزونات يجعل (حـ/36- مخزونات متأتية من التثبيتات) مديناً مقابل الجانب الدائن للحساب (حـ/7757-إيرادات استثنائية للتسيير الجاري)

كما يكفي متابعة هذا النوع من المخزونات باستخدام طريقة المخزون المتناوب دون اللجوء الى الجرد الدائم

ث) المخزونات بالخارج

ينبغي على الشركة أن تدرج في أصولها على وجه الخصوص جميع السلع التشغيلية التي تمتلكها في تاريخ غلق السنة المالية. غير أن الجرد المادي الذي يتم تنفيذه بانتظام في الشركة لا يمكّنها من معرفة المخزون الفعلي لجميع السلع التشغيلية التي تمتلكها بذلك التاريخ.

وهنا يمكن اعتبار أن لدى الشركة صنفين من المخزونات الخارجية:

- ❖ البضائع والمنتجات المودعة لدى الغير مثل البائعين، وهؤلاء يجب أن تتم مراقبة ومتابعة المخزون الموجود لديهم وفقًا لطريقة الجرد الدائم.
- ❖ البضائع والمواد المشتراة، وهي بتاريخ الجرد في طريقها على متن الباخرة أو في الميناء أو في عربة القطار، ويجري شحنها نحو مخزونات الشركة غير أنّه لا يمكن جردها مادياً. ويتم تسجيلها محاسبياً على أساس مستندات الشراء والشحن وما إلى ذلك.

وبناءً على هذا يمكن تقسيم (حـ/37- مخزونات بالخارج) الى الحسابات الفرعية الأتية:

- **حـ/370- مخزونات بالخارج من البضائع؛**
- **حـ/371- مخزونات بالخارج من المواد واللوازم؛**
- **حـ/373- مخزونات بالخارج من المنتجات النصف مصنعة؛**
- **حـ/375- مخزونات بالخارج من المنتجات التامة الصنع؛**
- **حـ/376- مخزونات بالخارج من النفايات والبقايا.**

ويمكن إجراء تقسيم فرعي إضافي للتمييز بين المخزونات المودعة لدى البائعين، والمخزونات في طريقها الى المخازن أو قيد الشحن ويمكن تشغيلها.

❖ **المعالجة المحاسبية للمخزونات المودعة**

المخزونات المودعة هي تلك التي يتم منحها للغير (مخازن البائعين)، غير أنّها تظل ملكًا للمؤسسة وتحت رقابتها حتى بيعها. فعند إخراج المخزونات يجعل الحساب (حـ/37x) مديناً مع الجانب الدائن للمخزون المعني حسب طبيعته. مثلاً عند إخراج البضائع يجعل (حـ/30) دائناً مع (حـ/370- مخزون بالخارج من البضائع) وعند إثبات البيع من طرف البائع (الغير) يجعل (حـ/411-الزبائن) مديناً مع الجانب الدائن لـ(حـ/37x).

❖ **المعالجة المحاسبية للمخزونات في الطريق نحو المخازن**

يتم تحريك هذا الحساب في نهاية العام لإثبات المخزونات التابعة للمؤسسة ولم يتم استلامها بعد من طرف المخازن. وهنا يتم جعل (حـ/37x) مديناً مع الجانب الدائن للحساب (حـ/38x- مشتريات المخزونات) مع العلم أن (حـ/38x) تم خصمه مسبقًا عند الشراء نقدًا أو بالأجل.

ويتم ترصيد (حـ/37x- مخزونات بالخارج) عند استلام المخزونات بجعله دائناً مقابل الجانب المدين لحساب المخزونات المعني.

1-2- المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات (شراء، إنتاج وبيع)

هناك نظامين رئيسين لجرد المخزونات **الجرد المتناوب والجرد الدائم** وتختلف المعالجة المحاسبية من نظام لأخر، أمّا اختيار الطريقة المتبعة في المحاسبة الخاصة بالمخزونات فيعود إلى قرار التسيير.

1-2-1- متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد الدائم

تتيح طريقة الجرد الدائم المتابعة المحاسبية للمخزونات وتساعد على التحديد السريع لوضعية الحسابات الدورية وإظهار قيمة المخزون عند كل خروج أما وفقا لطريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، كما تسمح هذه الطريقة بإجراء تناسب مباشر بين تكاليف المخزونات المباعة والعائدات المتعلقة بها.

أ- المعالجة المحاسبية للبضائع والتموينات المستهلكة

أ-1- إثبات الإدخالات والمخرجات أثناء الفترة

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

❖ **عند شراء البضائع والتموينات**

يتم تسجيل مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالمشتريات في الجانب المدين لـ(حـ/380-مشتريات البضائع المخزنة) أو لـ(حـ/381-مشتريات مواد ولوازم) أو لـ(حـ/382-مشتريات تموينات) مقابل الجانب الدائن لحساب الموردين أو الخزينة. ويكون انتقال الملكية من البائع إلى المشترى عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ووفق الاتي:

		——————— …/… ———————		
38x		حـ/ مشتريات مخزنة	xxxx	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	xxxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxxx
	5xx	حـ/الخزينة		xxxx
		إثبات عملية الشراء (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

❖ **عند إدخال البضائع والتموينات**

عند استلام البضائع والتموينات ودخولها المخازن بسند الإثبات المادي المتمثل في سند الإدخال (وصل استلام) والمحرر بتكلفة الشراء تكون المعالجة المحاسبية بترصيد (حـ/38x-مشتريات مخزنة) كالآتي:

- الجانب المدين لـ (حـ/30-البضائع) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/380-مشتريات البضائع المخزنة)
- الجانب المدين (حـ/31-مواد أولية ولوازم) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/381-مشتريات مواد ولوازم مخزنة)
- الجانب المدين لـ (حـ/32- تموينات أخرى) مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/382-مشتريات تموينات أخرى مخزنة)

❖ **عند بيع البضائع والتموينات**

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/700-مبيعات بضائع) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. مع ملاحظة أنّ أيّ بيع لأحد المشتريات السابقة يعالج كمبيعات بضاعة وفقط وهذا بغض النظر عن كونه مشتريات مواد أولية أو تموينات أخرى. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. في حين قيد الإخراج يتم وفقا لطبيعة المخزون ووفق ما سيتم بيانه لاحقاً

		——————— …/… ———————		
411		حـ/ زبائن	xxxx	
5xx		حـ/الخزينة	xxxx	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

❖ **عند إخراج البضائع والتموينات المستهلكة**

خروج البضائع والتموينات من المخازن يكون **بالتكلفة**، ويتمثل الإثبات المادي في هذه المرحلة في سند الخروج (وصل تسليم) أمّا السلع المتعاوضة فتقيم عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باتباع طريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، ويتم التسجيل المحاسبي وفقاً لمخطط القيود الآتية:

- ✓ (حـ/30-مخزونات البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/600-بضاعة مستهلكة)
- ✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/601-مواد أولية مستهلكة)
- ✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/602- تموينات أخرى مستهلكة)

أ-2- إثبات قيمة البضائع والتموينات عند نهاية الفترة

في نهاية الفترة وبعد تحليل الفروقات المحتملة بين المخزون الفعلي المقيّم من وجهة غير عادية والمخزون المدرج في الجانب المدين للحسابات 30 و31 و32 والذي يتم تسجيله من أجل تصحيح مبلغ آخر قيمة مسجلة في المخزون الفعلي، تتم المقارنة بين الجرد المادي المقيّم ورصيد حسابات المخزونات، ليعطي فوراق يتم تحليلها من وجهين هما:

❖ **أرباح الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أكبر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كأعباء، وهذا عن طريق تسجيل الاستهلاكات المعنية في الجانب الدائن مقابل الجانب المدين للمخزونات المتعلقة بها، أمّا الفرق غير المبرر فيثبت في الجانب الدائن للحساب (حـ/757-إيرادات استثنائية على عمليات التسيير) مقابل الجانب المدين للمخزون المعني.

		.../...		
3x		حـ/ البضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	xxxx	
	60x	حـ/استهلاكات بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		xxxx
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		.../...		
3x		حـ/ البضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	xxxx	
	757	حـ/ إيرادات استثنائية على عمليات التسيير		xxxx
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

❖ **خسائر الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أصغر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كأعباء، وهذا عن طريق تسجيل الاستهلاكات المعنية في الجانب المدين مقابل الجانب الدائن للمخزونات المتعلقة بها، أمّا الفرق غير المبرر فيثبت في الجانب المدين للحساب (حـ/657-أعباء استثنائية للتسيير الجاري) مقابل الجانب الدائن للمخزون المعني.

		——————— …/… ———————		
60x		حـ/استهلاكات بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى	xxxx	
	3x	حـ/ بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		xxxx
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		——————— …/… ———————		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	xxxx	
	3x	حـ/ بضائع أو مواد أولية أو تموينات أخرى		xxxx
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

مثال توضيحي:

خلال سنة 2016 قامت مؤسسة الورود بالعمليات التالية:

- 2016/05/06 شراء بضائع على الحساب بمبلغ 10000 دج، وصلت البضائع والفاتورة معا.
- 2016/06/07 شراء مواد أولية نقدا بمبلغ 15000 دج وصلت المواد والفاتورة معا.
- 2016/06/08 أخرجت ما قيمته 10000 دج من المواد الأولية للورشة من أجل تحويلها.
- 11/ 2016/08 قامت ببيع كل البضاعة المشتراة سابقاً بـ 12000 دج عن طريق البنك.
- 2016//12/31 أظهرت عملية الجرد المادي للمواد الأولية ما قيمته 6000 دج في حين قدر رصيد المحاسبي النهائي للمواد بـ 4000 دج، وأي فارق قد يظهر يعتبر مبرراً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؟

الحل:

		——————— 2016/05/06 ———————		
380		حـ/مشتريات البضائع	10000	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	1900	
	401	حـ/موردو المخزونات		11900
		شراء بضاعة على الحساب فاتورة رقم ..		

		ــــــــــــ // ــــــــــــ		
	10000	حـ/ بضاعة		30
10000		حـ/مشتريات البضائع	380	
		استلا البضائع، وصل إدخال رقم ...		
		ــــــــــــ 2016/06/07 ــــــــــــ		
	15000	حـ/ مشتريات مواد أولية		381
	2850	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع		44566
17850		حـ/ المورد	401	
		شراء مواد أولية، فاتورة رقم ...		
		ــــــــــــ // ــــــــــــ		
	15000	حـ/مواد أولية		31
15000		حـ/ مشتريات مواد أولية	381	
		استلا المواد الأولية، وصل إدخال رقم ...		
		ــــــــــــ // ــــــــــــ		
	17850	حـ/ المورد		401
17850		حـ/ الصندوق	53	
		سداد فاتورة شراء المواد الأولية، وصل سداد رقم ...		
		ــــــــــــ 2016/06/08 ــــــــــــ		
	10000	حـ/استهلاكات مواد أولية		601
10000		حـ/مواد أولية	31	
		إخراج المواد الأولية للورشة، وصل إخراج رقم ...		
		ــــــــــــ 2016/08/11 ــــــــــــ		
	14280	حـ/الزبائن		411
12000		حـ/مبيعات بضائع	700	
2280		حـ/ TVA محصلة	4457	
		بيع بضاعة، فاتورة رقم ..		
		ــــــــــــ // ــــــــــــ		
	10000	حـ/استهلاكات بضائع		600
10000		حـ/ بضاعة	30	
		إخراج البضاعة وصل اخراج رقم ...		
		ــــــــــــ // ــــــــــــ		
	14280	حـ/البنك		512
14280		حـ/ الزبائن	411	

31		تحصيل فاتورة مبيعات البضاعة، شيك رقم ...		
		2016/12/31		
	2000	حـ/مواد أولية		
	2000	حـ/استهلاكات مواد أولية	601	
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع

ب -1- إثبات الإدخالات والمخرجات أثناء الفترة

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الإنتاج والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

❖ **عند إدخال المنتجات التامة أو قيد التصنيع**

في حالة إنتاج المؤسسة للمنتجات التامة أو قيد التصنيع يتم إدخالها إلى المخزن **بتكلفة الإنتاج**، التي تشمل تكاليف تحويل المخزون التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل مصاريف المستخدمين كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى منتجات تامة أو قيد التصنيع.

وعند استلام المنتجات التامة أو قيد التصنيع ودخولها المخازن بسند الإثبات المادي المتمثل في سند الإدخال (وصل استلام) والمحرر بتكلفة الإنتاج، تكون المعالجة المحاسبية وفقاً للتفصيل الآتي: (TAZDAIT, 2009, p. 391)

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7233- تغير السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7234- تغير الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7241- تغير المنتجات الوسيطة).

- ✓ (حـ/355-مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).
- ✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7248-تغير المنتجات الوسيطة).

❖ **عند بيع المنتجات التامة الصنع أو الوسيطة أو البقايا**

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/701-مبيعات المنتجات تامة الصنع) أو (حـ/702-مبيعات المنتجات الوسيطة) أو (حـ/703-مبيعات المنتجات المتبقية) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. في حين قيد الإخراج يتم وفقا لطبيعة المخزون ووفق ما سيتم بيانه لاحقاً.

		———— …/… ————		
411		حـ/ زبائن	xxxx	
5xx		حـ/الخزينة	xxxx	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		xxxx
	702	حـ/مبيعات المنتجات الوسيطة		xxxx
	703	حـ/مبيعات المنتجات المتبقية		Xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx

❖ **عند إخراج المنتجات التامة أو قيد التصنيع**

خروج البضائع والتموينات من المخازن يكون **بالتكلفة**، ويتمثل الإثبات المادي في هذه المرحلة في سند الخروج (وصل تسليم) أمّا السلع المتعاوضة فتقيم عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باتباع طريقة "ما دخل أولاً خرج أولاً" (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP)، ويتم التسجيل المحاسبي وفقاً للتفصيل الآتي:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع تأخذ مخطط القيود الآتي:**

- ✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7233- تغير مخزونات السلع قيد الإنجاز).
- ✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7234-تغير مخزونات الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة تأخذ مخطط القيود الآتي:**

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7241-تغير المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355- مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7248-تغير المنتجات الوسيطة).

ب-2- إثبات قيمة المنتجات التامة أو قيد التصنيع عند نهاية الفترة

المقارنة بين الجرد المادي المقيّم ورصيد حسابات المخزونات يعطي فوراق يتم تحليلها من وجهين هما:

❖ **أرباح الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أكبر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كتغير في المنتجات، وهذا عن طريق التسجيل في الجانب المدين أحد حسابات مخزونات المنتجات التامة أو قيد التصنيع مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/723- تغير المخزونات قيد الإنجاز) أو (حـ/724- تغير مخزونات المنتجات).أمّا الفروق غير المبررة فتثبت في الجانب الدائن للـ(حـ/757-إيرادات استثنائية على عمليات التسيير) مقابل الجانب المدين للمخزون المعني.

		.../...		
33x		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	xxxx	
34x		حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز	xxxx	
35x		حـ / مخزونات المنتجات التامة	xxxx	
	723x	حـ/تغير المخزونات قيد الإنجاز		xxxx
	724x	حـ/تغير مخزونات المنتجات		xxxx
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		.../...		
33x		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	xxxx	
34x		حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز	Xxxx	
35x		حـ / مخزونات المنتجات التامة	xxxx	
	757	حـ/ إيرادات استثنائية على عمليات التسيير		xxxx
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

❖ **خسائر الجرد وهذا إذا كان الجرد المادي المقيّم أصغر من الرصيد المحاسبي:**

بعد التحليل، تخضع الفروق المبررة التي تعتبر طبيعية إلى إعادة التحميل كتغير في المنتجات، وهذا عن طريق التسجيل في الجانب الدائن أحد حسابات مخزونات المنتجات التامة أو قيد التصنيع مقابل الجانب المدين لـ(حـ/723- تغير المخزونات قيد الإنجاز) أو (حـ/724- تغير مخزونات المنتجات). أمّا الفروق غير المبررة فتثبت في الجانب المدين لـ(حـ/657-أعباء استثنائية للتسيير الجاري) مقابل الجانب الدائن للمخزون المعني.

		...../.....		
723x		حـ/تغير المخزونات قيد الإنجاز	xxxx	
724x		حـ/تغير مخزونات المنتجات	xxxx	
	33x	حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		xxxx
	34x	حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز		xxxx
	35x	حـ / مخزونات المنتجات التامة		xxxx
		تسوية الفارق العادي (المبرر)		
		...../.....		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	xxxx	
	33x	حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز		xxxx
	34x	حـ/ مخزونات الخدمات قيد الإنجاز		xxxx
	35x	حـ / مخزونات المنتجات التامة		xxxx
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

مثال توضيحي:

خلال سنة 2014 قامت مؤسسة الورود بالعمليات التالية:

❖ في 2014/03/07 تحصلت من ورشات الإنتاج على منتجات وسيطة وتامة الصنع وفضلات بقيمة 12000 دج و40000 دج و10000 دج على التوالي.

❖ في 2014/03/27 باعت نصف المنتجات التامة بهامش ربح قدره 10% النصف نقداً والباقي على الحساب.

❖ في 2014/12/31 قدرت المنتجات من السلع قيد الإنجاز بـ 17000 دج. كما أظهرت عملية الجرد المادي للمنتجات الوسيطة ما قيمته 8000 دج في حين قدر الرصيد المحاسبي النهائي للمنتجات الوسيطة بـ 10000 دج، وأي فارق قد يظهر يعتبر غير مبرراً.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؟

الحل:

		2014/03/07		
351		حـ/ مخزونات المنتجات الوسيطة	12000	
355		حـ/ مخزونات المنتجات التامة الصنع	40000	
358		حـ/ مخزونات المنتجات المتبقية	10000	
	724x	حـ/تغير المخزونات		62000
		استلام المنتجات التامة وصل إدخال رقم ...		
		2014/03/27		
411		حـ/الزبائن	26180	
	701	حـ/مبيعات منتجات تامة		22000
	4457	حـ/ TVA محصلة		4180
		بيع منتجات تامة الصنع، فاتورة رقم ...		
		//		
7245		حـ/تغير مخزونات المنتجات التامة الصنع	20000	
	355	حـ/ مخزونات المنتجات التامة الصنع		20000
		تسليم المنتجات التامة بوصل اخراج رقم ...		
		//		
53		حـ/ الصندوق	13090	
	411	حـ/ الزبائن		13090
		تحصيل نصف مبلغ فاتورة المنتجات التامة، وصل رقم ...		
		2016/12/31		
33		حـ/ مخزونات السلع قيد الإنجاز	17000	
	7233	حـ/ تغير السلع قيد الإنجاز		17000
		استلام مخزونات السلع قيد الإنجاز بوصل إدخال رقم ...		
		//		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	2000	
	351	حـ/ مخزونات المنتجات الوسيطة		2000
		تسوية الفارق غير العادي (غير المبرر)		

ت- في حالة المخزونات قيد الإيداع أو قيد الشحن

يمكن للمخزونات التي هي موضع إيداع أو قيد الشحن، أو التي هي في طريقها إلى المخازن أن تكون موضوعًا للمعالجة المحاسبة في (حـ/37-مخزونات بالخارج) إلى أن يتم استلامها من طرف مخازن المؤسسة أو عند تسوية العملية (في حالة إيداع-بيع).

في نهاية الفترة، إذا لم يتم ترصيد (حـ/37-مخزونات بالخارج)، فيجب على المؤسسة إعداد بيان مفصل للمخزونات المقابلة له.

1 - 2- 2- متابعة حركة المخزونات وفق نظام الجرد المتناوب

إذا طبقت المؤسسة هذا الأسلوب لا تحتاج الى تتبع حركة دخول وخروج المخزونات من المخازن. أي أن قيد الشراء والبيع يكون في قيد واحد ولا تسجل الاستهلاكات.

أ- المعالجة المحاسبية للبضائع والتموينات

وفقا نظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

أ-1- عند شراء وإدخال البضائع والتموينات

يتم تسجيل مبلغ المشتريات والمصاريف الملحقة بالمشتريات في الجانب المدين لـ(حـ/380-مشتريات البضائع المخزنة) أو لـ(حـ/381-مشتريات مواد ولوازم) أو لـ(حـ/382-مشتريات تموينات) مقابل الجانب الدائن لحساب الموردين أو الخزينة. ويكون انتقال الملكية من البائع إلى المشترى عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ووفق الاتي:

		...../.....		
38x		حـ/ مشتريات مخزنة	Xxxx	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	xxxx	
	401			xxxx
	5xx	حـ/ موردو المخزونات		xxxx
		حـ/الخزينة		
		إثبات عملية الشراء (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

أ-2- عند بيع البضائع والتموينات

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/700-مبيعات بضائع) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات

المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ولا يتم تسجيل قيد الإخراج خلال السنة.

		——— …/… ———		
411		حـ/ زبائن	xxxx	
5xx		حـ/الخزينة	xxxx	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

أ-3- إثبات الاستهلاكات وجرد المخزونات

في نهاية الفترة وبعد إجراء الجرد المادي خارج المحاسبة ينبغي إجراء المعالجة المحاسبية الآتية:

❖ **إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة**، وهذا وفقاً لمخطط القيود الآتية:

- ✓ (حـ/30- البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)
- ✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)
- ✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6032- تغير مخزونات التموينات أخرى)

❖ **إثبات المخزونات في نهاية الفترة**، وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

- ✓ (حـ/30- البضائع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)
- ✓ (حـ/31- مواد أولية ولوازم) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)
- ✓ (حـ/32- تموينات أخرى) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/6032- تغير مخزونات التموينات أخرى)

❖ **ترصيد حساب المشتريات في نهاية الفترة**، وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

- ✓ (حـ/380-مشتريات مخزونات البضائع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6030-تغير مخزونات البضائع)

- ✓ (حـ/381-مشتريات مخزونات مواد أولية ولوازم) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6031-تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم)
- ✓ (حـ/382-مشتريات مخزونات تموينات أخرى) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/6032-تغير مخزونات التموينات أخرى)

ب- المعالجة المحاسبية للمنتجات التامة أو قيد التصنيع

وفقا لنظام الجرد الدائم أثناء الفترة تسجل فيها كل عمليات الشراء والبيع وكل عملية دخول وخروج من المخازن كما يلي:

ب-1- عند إدخال المنتجات التامة أو قيد التصنيع

خلال الفترة لا يوجد أيّ تسجيل خاص بإدخالات المنتجات التامة أو قيد التصنيع في الصنف الثالث (العناصر المهمة للإنتاج تسجل قي حسابات الأعباء حسب الطبيعة).

ب-2- عند بيع المنتجات التامة الصنع أو الوسيطية أو البقايا

يتم تسجيل مبلغ المبيعات والمقيمة بسعر البيع في الجانب الدائن للحساب (حـ/701-مبيعات المنتجات تامة الصنع) أو (حـ/702-مبيعات المنتجات الوسيطة) أو (حـ/703-مبيعات المنتجات المتبقية) مقابل الجانب الدائن لحساب الزبائن أو الخزينة. وهذا التسجيل يخص قيد انتقال الملكية والذي يكون عن طريق الإثبات المادي المتمثل في الفاتورة، أمّا إثبات السداد فيكون بالشيك البنكي أو الشيك البريدي أو وصل السداد. ولا يتم تسجيل قيد الإخراج خلال السنة.

		ــــــــــــ …/… ــــــــــــ		
411		حـ/ زبائن	xxxx	
5xx		حـ/الخزينة	xxxx	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		xxxx
	702	حـ/مبيعات المنتجات الوسيطة		xxxx
	703	حـ/مبيعات المنتجات المتبقية		xxxx
	4457	حـ/ TVA محصلة		xxxx
		إثبات عملية البيع (فاتورة أو شيك أو وصل سداد)		

ب-3- إثبات الاستهلاكات وجرد المخزونات

في نهاية الفترة وبعد إجراء الجرد المادي خارج المحاسبة ينبغي إجراء المعالجة المحاسبية الآتية: (TAZDAIT, 2009)

- ❖ **إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الفترة**، وهذا وفقاً لمخطط القيود الآتية:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع**، تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7233- تغير مخزونات السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7234-تغير مخزونات الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة**، تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7241- تغير مخزون المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355- مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7245-تغير مخزون المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/7248- تغير مخزون المنتجات المتبقية).

❖ **إثبات المخزونات في نهاية الفترة**، وهذا وفق مخطط القيود الآتية:

- **بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع**، تأخذ مخطط القيود الآتي:

✓ (حـ/33x- مخزونات السلع قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7233- تغير السلع قيد الإنجاز).

✓ (حـ/34x- مخزونات الخدمات قيد الإنجاز) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7234-تغير الخدمات قيد الإنجاز).

- **بالنسبة للمنتجات التامة**، تأخذ مخطط القيود الآتي: .

✓ (حـ/351- مخزونات المنتجات الوسيطة) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7241- تغير المنتجات الوسيطة).

✓ (حـ/355-مخزونات المنتجات التامة الصنع) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7245-تغير المنتجات التامة الصنع).

✓ (حـ/358- مخزونات المنتجات المتبقية) يجعل مديناً مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/7248- تغير المنتجات المتبقية).

مثال توضيحي: خلال سنة 2024 كانت المعطيات المتعلقة بمخزونات مؤسسة الورود كما يلي:

1– مخزون بداية الفترة قدر بـ: 30000 دج للمواد الأولية، 12000 دج للتموينات الأخرى، 40000 دج للمنتجات التامة الصنع، 10000 دج للبقايا والنفايات.

2– مشتريات الفترة من المواد الأولية والتموينات الأخرى قدرت بـ 25000 دج و15000 دج على التوالي وتمت نقداً.

3– استهلاكات الفترة من المواد الأولية قدرت بـ 40000 دج، أما انتاج المؤسسة من المنتجات التامة الصنع فقدرت بـ 30000 دج.

4– مبيعات الفترة من المنتجات التامة الصنع والبقايا والنفايات قدرت بـ 45000 دج و14000 دج على التوالي وتمت بشيك بنكي.

5– في نهاية الفترة قدر المخزون من المواد الأولية بـ 15000، و8000 دج للتموينات الأخرى، 20000 دج للمنتجات التامة الصنع، 5000 دج للبقايا والنفايات.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؟

الحل:

		1 ———— ————		
		مخزون أول مدة يظهر في القيد الافتتاحي		
		2 ———— ————		
380		حـ/مشتريات مواد ولوازم	25000	
382		حـ/مشتريات تموينات أخرى	15000	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	7600	
	401	حـ/المورد		47600
		شراء مواد أولية وتموينات أخرى، فاتورة رقم ...		
		———— // ————	47600	
401		حـ/ المورد		
	53	حـ/ الصندوق		47600
		سداد فاتورة المواد أولية والتموينات، وصل سداد رقم...		
		3 ———— ————		
		الاستهلاكات لا تسجل خلال الفترة		

		4		
512		حـ/ الزبائن	71400	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		45000
	703	حـ/مبيعات المنتجات المتبقية		15000
	4457	حـ/ TVA محصلة		11400
		بيع منتجات تامة الصنع وبقايا شيك رقم ...		
		//		
512		حـ/ البنك	71400	
	411	حـ/ الزبائن		71400
		تحصيل فاتورة المنتجات التامة والبقايا، شيك رقم ..		
		5		
6031		حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم	30000	
6032		حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى	12000	
7245		حـ/ تغير مخزون المنتجات التامة الصنع	40000	
7248		حـ/ تغير مخزون المنتجات المتبقية	10000	
	31	حـ/ المواد الأولية		30000
	32	حـ/تموينات أخرى		12000
	355	حـ/ المنتجات التامة الصنع		40000
	358	حـ/ المنتجات المتبقية		10000
		إلغاء مخزونات بداية الفترة		
		//		
6031		حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم	25000	
6032		حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى	15000	
	381	حـ/مشتريات مواد ولوازم		25000
	382	حـ/مشتريات تموينات أخرى		15000
		ترصيد حساب المشتريات		
31		حـ/ المواد الأولية	15000	
32		حـ/تموينات أخرى	8000	
355		حـ/ المنتجات التامة الصنع	20000	
358		حـ/ المنتجات المتبقية	5000	
	6031	حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم		15000
	6032	حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى		8000
	7245	حـ/ تغير مخزون المنتجات التامة الصنع		20000
	7248	حـ/تغير مخزون المنتجات المتبقية		5000
		إثبات مخزونات نهاية الفترة		

2- محاسبة التخفيضات

تحدث أثناء عملية البيع والشراء عمليات من نوع خاص والهدف منها تخفيض سعر الشراء أو البيع، حيث توجد نوعان من التخفيضات هما: تخفيضات تجارية وتخفيضات مالية.

2-1- المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية (RRR)

تمنح التخفيضات التجارية في الغالب لاعتبارات متعلقة بالسياسات التجارية للمؤسسة ووفقاً للحالات التي تمنح فيها هاته التخفيضات فإنّه توجد ثلاثة أنواع منها تتمثل في الآتي:

- **الحسومات (Rabais)**: هي تخفيض على سعر البيع وتمنح في حالة وجود عيب أو عطب في المبيعات (عدم مطابقة المواصفات) أو تأخر في تسليم المبيعات (مشكل في التوزيع).
- **التنزيلات (Remises)**: هي تخفيض على سعر البيع وتمنح على حجم الكميات المطلوبة أو نوعية المشتري (زبون وفي).
- **المرتجعات (Ristournes)**: هي تخفيض على سعر البيع وتمنح عادة في نهاية الدورة وتحسب على المبلغ الإجمالي لمشتريات الزبون خلال فترة معينة متفق عليها.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فإن هاته التخفيضات لا تسجل محاسبياً (ليس لها أثر مالي) إذا وردت في فاتورة الشراء أو البيع، ويتم تسجيل المبيعات أو المشتريات بالصافي التجاري وفقط.

ملاحظة 1:

إذا تضمنت الفاتورة عدة تخفيضات تجارية فإن التخفيضات التجارية تحسب من الصافي التجاري بالتتابع بمعنى يتم حساب التخفيض التجاري الأول من سعر البيع ثم نقوم بحساب التخفيض التجاري الثاني من الصافي التجاري الأول وهكذا دواليك، ليتم بعدها حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA).

ملاحظة 2:

إذا وردت التخفيضات التجارية خارج الفاتورة الأصلية للمبيعات أو المشتريات ووردت بموجب فاتورة مستقلة أو استدراكية **(Facture d'avoir)**، فإنّها تسجل محاسبياً لدى الزبون في الجانب الدائن من (حـ/609- الحسومات والتنزيلات والمرتجعات المتحصل عليها من المشتريات) مع تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA) في (حـ/44566) والذي يحسب من مبلغ التخفيض، مقابل الجانب المدين لحساب المورد بالمبلغ الاجمالي.

وعند المورد تسجل في الجانب المدين من (حـ/709– الحسومات والتنزيلات والمرتجعات الممنوحة من طرف المؤسسة) مع تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA) في (حـ/4457) والذي يحسب من مبلغ التخفيض، مقابل الجانب الدائن لحساب الزبون بالمبلغ الاجمالي.

مثال توضيحي:

في 2024/06/17 باعت مؤسسة صناعية لإحدى المؤسسات التجارية منتجات تامة الصنع بقيمة 45000 دج بشيك بنكي، مع حسم 10%، وتنزيل بـ15% مع العلم أن تكلفة إنتاجها قدرت بـ 30000 دج. فاتورة البيع رقم 010.

وفي نهاية السداسي الأول أرسلت المؤسسة الصناعية فاتورة استدراكية تضمنت مرتجع محسوب على المبلغ الإجمالي لمشتريات المؤسسة التجارية خلال السداسي الأول أين قدر مبلغ المرتجع بـ 5000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسستين، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؟

الحل: – إعداد الفاتورة

فاتورة بيع رقم 010

سعر البيع 45000

حسم 10% ..... 4500 –

الصافي التجاري الأول 40500

تنزيل 15% .... 6075 –

الصافي التجاري الثاني 34425

TVA (19%) .....6540.75 +

المبلغ متضمن الرسم (TTC) 40965.75

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة الصناعية (المورد)**

		2024/06/17		
411		حـ/الزبائن	40965.75	
	701	حـ/مبيعات المنتجات التامة الصنع		34425
	4457	حـ/ TVA محصلة		6540.75
		بيع منتجات تامة الصنع، فاتورة رقم ...		
		//		
7245		حـ/تغير المنتجات التامة الصنع	30000	
	355	حـ/ المنتجات التامة الصنع		30000
		إخراج المنتجات التامة الصنع. وصل إخراج رقم:..		
		//		
512		حـ/البنك	40965.75	
	411	حـ/ الزبائن		40965.75
		تحصيل فاتورة بيع المنتجات التامة، شيك رقم:..		
		2024/06/30		
709		حـ/ الحسومات والتنزيلات والمرتجعات الممنوحة	5000	
4457		حـ/ TVA محصلة	950	
	411	حـ/ الزبائن		5950
		فاتورة استدراكية رقم ...		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة التجارية (الزبون)**

		2024/06/17		
380		حـ/مشتريات بضاعة	34425	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	6540.75	
	401	حـ/ موردو المخزونات		40965.75
		شراء بضاعة، فاتورة رقم ...		
		//		
30		حـ/بضاعة	34425	
	380	حـ/ مشتريات بضاعة		34425
		إدخال البضاعة، وصل إدخال رقم:..		
		//		
401		حـ/ موردو المخزونات	40965.75	
	512	حـ/ البنك		40965.75
		سداد فاورة شراء البضاعة، شيك رقم:..		

		2024/06/30		
401		حـ/ موردو المخزونات	5950	
	609	حـ/الحسومات والتنزيلات والمرتجعات المحصلة		5000
	44566	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع		950
		فاتورة استدراكية رقم ...		

2-2- المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية

التخفيض المالي أو ما يعرف بالخصم لقاء تعجيل الدفع (**Escompte**) هو الخصم الذي يمنحه المورد للزبون مقابل تشجيعه على الدفع فورا أو على تعجيل الدفع قبل تاريخ الاستحقاق بحيث يتفق معه بالاستفادة من الخصم الممنوح له عند التسديد قبل تاريخ محدد.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية فإن هذا التخفيض سواءٌ ورد في الفاتورة الأصلية أو في فاتورة استدراكية (فاتورة مستقلة) يتم إثباته محاسبياً أي له أثر مالي، بحيث يعتره الزبون (المستفيد من التخفيض) إيراد مالي ويسجل في (حـ/768 الإرادات مالية الأخرى)، أما المورد (مانح التخفيض) فيعتبره عبئ مالي ويسجل في (حـ/668 الأعباء المالية الأخرى).

ملاحظة 1:

يحسب التخفيض المالي من آخر صافي تجاري، أيّ بعد اقتطاع كل التخفيضات التجارية.

ملاحظة 2:

الرسم على القيمة المضافة (TVA) يحسب من الصافي المالي، أي بعد اقتطاع كل التخفيضات التجارية والمالية.

ملاحظة 3:

إذا ورد التخفيض المالي في فاتورة مستقلة أو استدراكية (**Facture d'avoir**)، فإنّه يسجل محاسبياً لدى الزبون (المستفيد من الخصم) في الجانب الدائن من (حـ/768 الإرادات مالية الأخرى)، مع تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA) في (حـ/44566) والذي يحسب من مبلغ التخفيض، مقابل الجانب المدين لحساب المورد بالمبلغ الاجمالي.

وعند المورد (المانح للخصم) يسجل في الجانب المدين من (حـ/668 الأعباء المالية الأخرى)، مع تسجيل الرسم على القيمة المضافة (TVA) في (حـ/4457) والذي يحسب من مبلغ التخفيض، مقابل الجانب الدائن لحساب الزبون بالمبلغ الاجمالي.

مثال توضيحي:

بالرجوع الى عمليات المؤسسة الصناعية السابقة نجدها باعت بتاريخ 2024/06/15 منتجات وسيطة الى مؤسسة مختلطة والتي تعتبرها مواد أولية لمنتوجها النهائي، وقد تضمنت الفاتورة ما يلي: سعر البيع 50000 دج، حسم 10%، تنزيل 5%، مرتجع 3%، خصم لقاء تعجيل الدفع 1%، وتم سداد فاتورة البيع الحاملة للرقم 068 نقداً. في حين قدرت تكلفة الإنتاج بـ 40000 دج.

وبتاريخ 2024/06/25 استلمت المؤسسة الصناعية فاتورة استدراكية تضمنت خصم لقاء تعجيل الدفع على مواد أولية كانت اشترتها سابقاً وسددتها قبل تاريخ استحقاقها وقدر المبلغ بـ 6000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسستين، علماً أن الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؟

الحل: - إعداد الفاتورة البيع رقم 068

سعر البيع 50000

حسم 10% ..... - 5000

الصافي التجاري الأول **45000**

تنزيل 5% ....- 2250

الصافي التجاري الثاني **42750**

مرتجع 3% .... - 1282.50

الصافي التجاري الثالث **41467.50**

خصم 1% ..... - 414.67

الصافي المالي..... ... **41052.82**

TVA (19%) ..... **+** 7800.03

المبلغ متضمن الرسم (TTC) **48852.85**

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة الصناعية (المورد)**

		2024/06/17		
411		حـ/الزبائن	48852.85	
668		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	414.67	
	702	حـ/مبيعات المنتجات وسيطة		41467.5
	4457	حـ/ TVA محصلة		7800.03
		بيع منتجات وسيطة، فاتورة رقم:		

		//		
7241		حـ/تغير المنتجات الوسيطة	40000	
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		40000
		إخراج المنتجات الوسيطة وصل إخراج رقم:		
		//		
53		حـ/الصندوق	48852.85	
	411	حـ/ الزبائن		48852.85
		تحصيل فاتورة بيع المنتجات الوسيطة، وصل رقم:.		
		2024/06/25		
401		حـ/مورد المخزونات	7140	
	768	حـ/ الإرادات مالية الأخرى		6000
	44566	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع		1140
		فاتورة استدراكية رقم ...		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة المختلطة (الزبون)**

		2024/06/17		
381		حـ/مشتريات مواد أولية	41467.5	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع	7800.03	
	768	حـ/ الإرادات مالية الأخرى		414.675
	401	حـ/ موردو المخزونات		48852.85
		شراء مواد أولية، فاتورة رقم:		
		//		
31		حـ/ مواد أولية	41467.5	
	380	حـ/ مشتريات مواد أولية		41467.5
		إدخال المواد الأولية بوصل إدخال رقم:..		
		//		
401		حـ/ موردو المخزونات	48852.85	
	53	حـ/ الصندوق		48852.85
		سداد فاتورة شراء المواد الأولية، وصل سداد رقم:		

3- المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف

مواد التعبئة والتغليف أو ما يعرف بالغلافات التجارية هي تلك المواد الموجهة أساسًا لاحتواء المخزونات الموجه للبيع سواء كانت بضائع أو منتجات. والتي تهدف الى المحافظة على تلك المخزونات من العطب أو التلف، وتسهيل عملية نقلها أو تحويلها بهدف تسليمها، ومثال ذلك: أوراق التغليف وغلافات المصبرات، وقارورات الزجاج وقارورات الغاز...إلخ.

ومن الناحية التجارية البحتة، نميز بين نوعين من الغلافات:

- **الغلافات التالفة أو المستهلكة:** هي تغليفات تُسلَّم مع محتواها، دون إيداع أو استرجاع، وتُدرج قيمتها ضمن ثمن المشتريات، مثال ذلك: القارورات البلاستيكية، الكرتون، العلب المعدنية،... (Antraigue , 2019, p. 4)

هذا النوع من الغلافات يعالج كمخزونات، على اعتبار أنّها تدرج بنية عدم الاسترجاع مع البضائع أو المنتجات الموجهة الى الزبون بحيث يكون سعر بيع السلعة المباعة يمثل في نفس الوقت سعرها الإجمالي المغلف. كما أنّها توجه لاحتواء المواد المباعة من أجل المحافظة عليها أو سهولة تسليمها للزبون.

- **الغلافات المتداولة أو القابلة للاسترجاع:** هذا النوع من الغلافات يعالج كتثبيتات على اعتبار أنّها تدرج لاحتواء المخزونات المباعة، وهذا بشرط أن تكون محددة ومعرفة (identifiables) مثل الحاويات، البراميل المسجلة... وإنْ كانت غير معرفة وغير محددة فإنها تعتبر تموينات وبالتالي يجب تخزينها. كما يلزم لاعتبارها أمانات أن يقوم الزبون بإرجاعها.

3-1- المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المستهلكة

على اعتبار أن الغلافات التالفة تعالج كمخزونات فإنّها تدرج محاسبياً ضمن التموينات الأخرى بحيث تسجل في (حـ/326- مخزونات الأغلفة) وتعالج عند اقتناءها بنفس طريقة معالجة المخزونات ووفق ما تم ذكره سابقاً. أما إذا وردت هاته الأغلفة مع مشتريات المخزونات وعبئت ضمنها فإن قيمتها تدمج مع تكلفة شراء المخزون المعني.

مثال توضيحي:

إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة الرياض والمطلوب تسجيلها محاسبياً:

- 2023/11/05 شراء بضائع بقيمة 50000 دج خارج الرسم، وقد تم تعبئتها في أغلفة مستهلكة من طرف المورد وعلى عاتق الزبون قيمتها 5000 دج. السداد تم بشيك بنكي.
- 2023/11/06 قامت بشراء 100 غلاف مستهلك بقيمة 10000 دج بغرض استخدامها لتعبئة البضائع المباعة. وسددت نقداً.
- 2023/11/10 باعت نصف البضاعة المشتراة سلفاً بهامش ربح قدره 20% وتطلبت 50 غلافاً تم تحميلها على الزبون. العملية تمت لأجل.
- الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة**

		2023/11/05		
380		حـ/مشتريات بضاعة	55000	
44566		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	10450	
	401	حـ/ موردو المخزونات		65450
		شراء بضاعة، فاتورة رقم ...		
		//		
30		حـ/بضاعة	55000	
	380	حـ/ مشتريات بضاعة		55000
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		//		
401		حـ/ موردو المخزونات	65450	
	512	حـ/ البنك		65450
		سداد فاتورة شراء البضاعة، شيك رقم:		
		2023/11/06		
3826		حـ/مشتريات مخزونات الأغلفة	10000	
44566		حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	1900	
	401	حـ/ موردو المخزونات		11900
		شراء أغلفة مستهلكة، فاتورة رقم ...		
		//		
326		حـ/مخزونات الأغلفة	10000	
	3826	حـ/ مشتريات مخزونات الأغلفة		10000
		إدخال مخزونات الأغلفة، وصل إدخال رقم:..		
		//		
401		حـ/ موردو المخزونات	11900	
	53	حـ/ الصندوق		11900
		سداد فاتورة شراء الأغلفة المستهلكة، وصل رقم:		
		2023/11/10		
411		حـ/ الزبائن	45220	
	700	حـ/مبيعات بضاعة		38000
	4457	حـ/TVA محصلة		7220
		بيع بضاعة على الحساب فاتورة رقم ...		

600		حـ/استهلاكات بضائع	27500	
	30	حـ/بضائع		27500
		إخراج البضاعة بوصل إخراج رقم:..		

3-2- المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة

على اعتبار أن الغلافات المتداولة تعالج كتثبيتات فإنّها تدرج محاسبياً ضمن التثبيتات الأخرى بحيث تسجل في (حـ/2186- أغلفة متداولة). وتعالج عند حيازتها مستقلة بنفس طريقة معالجة التثبيتات المادية. أما إذا أدرجت ضمن فاتورة مشتريات أو مبيعات المخزونات فإنها تدرج كأمنات تحت التسديد، أيْ ضمان يقوم بدفعه الزبون للمورد لقاء استغلال تلك الأغلفة على أن يسترجعه عند إرجاع تلك الأغلفة للمورد، وتقيم عادة بسعر أكبر من قيمتها العادلة ولا تخضع للرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 2014.

ومحاسبياً تعالج الأمانات عند شراء مخزونات مرفقة بأغلفة متداولة ضمن (حـ/4096- موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف) والذي يكون مديناً بالمبلغ المفوتر من طرف المورد، مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401-موردو المخزونات).

وعند بيع مخزونات مرفقة بأغلفة متداولة فإن الأمانات تدرج محاسبياً ضمن (حـ/4196- زبائن: ديون عن مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) والذي يكون دائناً بقيمة الضمان مقابل الجانب المدين لحساب الزبون (حـ/411-زبائن).

مثال توضيحي:

- إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة **"الوُرُود"**، والمطلوب تسجيلها محاسبياً وهذا من منظور أن المؤسسة زبون ومورد وفقاً لطبيعة كل عملية، علماً أن الرسم على القيمة المضافة المطبق هو 19%:
- 2022/05/20 شراء 30 صندوق بلاستيكي بقيمة 200 دج للصندوق، السداد تم نقداً.
- 2022/06/03 شراء بضائع بقيمة 80000 دج خارج الرسم، معبئة في أغلفة متداولة تضمنت رسم أمانة لقاء استغلال تلك الأغلفة قيمته 10000 دج. السداد تم بشيك بنكي.
- 2022/06/09 باعت ربع البضاعة المشتراة سلفاً بهامش ربح قدره 20% وتطلبت عملية نقل البضائع 15 صندوقاً سلمتها المؤسسة للزبون وقد دفع عليها رسم أمانة قدره 3000 دج.

الحل:

		2022/05/20		
	6000	حـ/أغلفة متداولة (صناديق بلاستيكية)		2186
	1140	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على التثبيتات		44562
7140		حـ/ موردو التثبيتات	404	
		شراء صناديق بلاستيكية، فاتورة رقم ...		
		//		
	7140	حـ/ موردو التثبيتات		404
		حـ/ الصندوق	53	
7140		سداد فاتورة شراء الأغلفة المتداولة، وصل رقم:		
		2022/06/03		
	80000	حـ/مشتريات بضاعة		380
	15200	حـ/ TVA القابلة للاسترجاع على السلع		44566
	10000	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		4096
105200		حـ/ موردو المخزونات	401	
		شراء بضاعة برسم أمانة، فاتورة رقم ...		
		//		
	80000	حـ/بضاعة		30
80000		حـ/ مشتريات بضاعة	380	
		إدخال البضاعة بوصل إدخال رقم:..		
		//		
	105200	حـ/ موردو المخزونات		401
105200		حـ/ البنك	512	
		سداد فاتورة شراء البضاعة، شيك رقم:		
		2022/06/09		
	31560	حـ/ الزبائن		411
24000		حـ/مبيعات بضاعة	700	
4560		حـ/TVA محصلة	4457	
3000		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	4196	
		بيع بضاعة برسم أمانة، فاتورة رقم ...		
		//		
	20000	حـ/استهلاكات بضائع		600
20000		حـ/بضائع	30	
		إخراج البضاعة، وصل إخراج رقم:..		

3-3- المعالجة المحاسبية لعملية إرجاع مواد التعبئة والتغليف المتداولة

عند إرجاع الزبون الغلافات للمورد تصبح ديون هذا الأخير مؤكدة وهنا يقوم بإعداد فاتورة استدراكية للزبون بقيمة الغلافات المفوترة المسترجعة وهذا حتى يخفض من حقوقه اتجاه الزبون، بالمقابل تصبح حقوق الزبون مؤكدة تجاه المورد والقيمة التي يجب على المورد سدادها تطرح من ديون هذا الزبون لديه.

أمّا فيما يخص المعالجة المحاسبية لعملية الإرجاع فإنها تختلف باختلاف حالة الغلافات المرجعة وهنا يمكن التمييز بين الحالات الآتية:

أ) حالة إرجاع مواد التعبئة والتغليف سليمة:

عند إرجاع الزبون الأغلفة سليمة 100 % للمورد، فان هذا الأخير يقوم بتخفيض حقه تجاه الزبون بقيمة الأغلفة المعادة وهذا بجعل (حـ/4196- زبائن: ديون عن مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب الـزبون أو حساب الخزينة.

أمّا الزبون فيقوم بتخفيض دينه الشرطي تجاه المورد بقيمة الأغلفة المعادة حسب الفاتورة الأولى وهذا بجعل (حـ/4096- موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف) دائناً، مقابل الجانب المدين لحساب المورد أو حساب الخزينة.

مثال توضيحي: بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة "**الوُرُود**" وبافتراض أنها أعادت بتاريخ 2022/06/20 جميع الأغلفة سليمة واستلمت الضمان نقداً.

كما أعاد لها الزبون بتاريخ 2022/06/25 جميع الأغلفة سليمة واستلم الضمان بشيك بنكي.

المطلوب: القيام بالتسجيل المحاسبي اللازم من منظور أن المؤسسة زبون في العملية الأولى ومورد في العملية الثانية؟

الحل:

		2022/06/20		
53		حـ/الصندوق	10000	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة واستلام الضمان نقدا		
		2022/06/25		
4196		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	3000	
	512	حـ/ البنك		3000
		استلام الأغلفة سليمة وإرجاع الضمان بشيك		

ب) حالة إرجاع مواد التعبئة والتغليف معطوبة بنسبة معينة:

إذا ارجع الزبون لمورده الأغلفة مع نسبة أو قدر من العطب فإن المورد لا يقبل أن يستلمها وهي على حالتها تلك بنفس قيمة الضمان المستلم سلفاً وإنما يُحمل الزبون مسؤولية ذلك العطب أو التلف. فيقبل استلامها بقيمة أقل من قيمتها الأولى ويعتبر الفارق إيراداً بالنسبة له يسجل في الجانب الدائن للـ(حـ/7086- زيادة في مواد التعبئة والتغليف المؤمنة) مع حساب الزبون أو حساب الخزينة مقابل ترصيد (حـ/4196) بجعله مديناً.

أمّا الزبون فانه يتحمل تكلفة العطب أو التلف الذي ألحقه بالأغلفة ويعتبر الفارق عبئً بالنسبة له يسجل في الجانب المدين للـ(حـ/6136- نقص في مواد التعبئة والتغليف) مع حساب المورد أو حساب الخزينة مقابل ترصيد (حـ/4096) بجعله دائناً.

ملاحظة: هناك بعض المراجع تستخدم حساب (حـ/757– منتجات استثنائية عن عمليات التسيير) بدلاً من (حـ/7086– زيادة في مواد التعبئة والتغليف المؤمنة)؛ وكذا حساب (حـ/657– الأعباء الاستثنائية للتسيير) بدلاً من (حـ/6136– نقص في مواد التعبئة والتغليف) (الرميدي و سماي ، 2016)

مثال توضيحي:

بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة "**الوُرُود**"وبافتراض أنها أعادت بتاريخ 2022/06/20 جميع الأغلفة سليمة بنسبة 80% ولم تستلم الضمان بعد.

كما أعاد لها الزبون بتاريخ 2022/06/25 جميع الأغلفة معطوبة بنسبة 15% ولم يستلم الضمان بعد

❖ قم بالتسجيل المحاسبي اللازم من منظور أن المؤسسة زبون في العملية الأولى ومورد في العملية الثانية؟

		2022/06/20		
401		حـ/مورد المخزونات	8000	
6136		حـ/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	2000	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة بنسبة 80%		
		2022/06/25		
4196		حـ/زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	3000	
	411	حـ/ الزبائن		2550
	7086	حـ/ زيادة في مواد التعبئة والتغليف المؤمنة		450
		استلام الأغلفة معطوبة بنسبة 15%		

ت) حالة عدم إرجاع كل أو جزء من مواد التعبئة والتغليف

في حالة ما إذا قرر الزبون عدم إرجاع كل أو جزء من مواد التعبئة والتغليف (الغلافات) وأراد الاحتفاظ بالكل أو الجزء لاستغلالها في نشاطه العادي فهنا تصبح تلك الغلافات ملكاً له وتتغير الطبيعة القانونية للعقد وتتحول الأغلفة من أمانات مدفوعة إلى تثبيتات أخرى وتسجل في (حـ/2186- أغلفة متداولة) مع ترصيد (حـ/4096) وذلك بجعله دائناً. وان كان الاحتفاظ بجزء فإن الباقي يدرج ضمن حساب الزبون أو حساب الخزينة بحسب نسبة سلامة الأغلفة وتكون المعالجة هنا وفق ما سبق بيانه.

أمّا على مستوى المورد فتعالج كحالة تنازل عن التثبيتات وتخضع لمراحل تسجيله التي ستدرس لاحقا مع مراعاة ترصيد (حـ/4196).

مثال توضيحي:

بالعودة الى العمليات السابقة لمؤسسة **"الوُرُود"**، وبافتراض أنها احتفظت بتاريخ 2022/06/27 بنصف الأغلفة وأعادت نصفها الباقي سليمة بنسبة 70% واستلمت الضمان نقداً.

في المقابل احتفظ الزبون بتاريخ 2022/06/30 بنصف الأغلفة وأعاد النصف الباقي سليم، علما ان تكلفة شراء الجزء المتنازل عنه هي 1200 دج، واهتلاكه المتراكم هو 600 دج.

❖ قم بالتسجيل المحاسبي اللازم من منظور أن المؤسسة زبون في العملية الأولى ومورد في العملية الثانية؟

الحل:

		2022/06/27		
53		حـ/الصندوق	3500	
2186		حـ/ أغلفة متداولة	5000	
6136		حـ/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	1500	
	4096	حـ/موردون: أمانات مدفوعة عن مواد التعبئة والتغليف		10000
		إرجاع الأغلفة سليمة بنسبة 70%		
		2022/06/30		
4196		حـ/ زبائن: ديون عن مواد التعبئة المؤمنة	3000	
2818		حـ/ اهتلاك الاغلفة المتداولة	600	
	2186	حـ/ اغلفة متداولة		1200
	411	حـ/ زبائن		1500
	752	حـ/ فائض القيمة عن التنازل عن الأصول التابثة		900
		التنازل عن نصف الاغلفة وإسترجاع النصف الباقي سليم		

أسئلة نظرية للإثراء:

1) لماذا تعتبر محاسبة المخزونات ذات أهمية في قياس نتيجة المؤسسة وصورتها المالية؟
2) قارن بين طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة FIFO من حيث: أثرهما على تكلفة المبيعات، قيمة المخزون، والنتيجة المحاسبية.
3) ما أثر تسجيل التخفيضات على تكلفة المخزونات؟
4) كيف تتم معالجة الأغلفة المتداولة عند اقتنائها من الموردين وعند إعادة بيعها للزبائن؟
5) ناقش المعالجة المحاسبية لحالات:
   - إعادة الأغلفة من طرف الزبائن.
   - عدم إرجاع الأغلفة من طرف الزبائن.
6) كيف يؤثر التعامل مع الأغلفة المتداولة على الذمم المدينة والذمم الدائنة للمؤسسة؟
7) لماذا يعتبر اختيار طريقة تقييم المخزونات قراراً مؤثراً على النتيجة المالية للمؤسسة؟
8) ناقش الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في تتبع المخزونات ضمن نظام الجرد المستمر مقارنة بالجرد الدوري.
9) هل يمكن اعتبار التخفيضات أداة لتسيير المخزونات؟ علل إجابتك.
10) ما هي التحديات العملية المرتبطة بالتحكم في الأغلفة المتداولة في المؤسسات التجارية؟

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

بتاريخ 2024/05/20 قامت مؤسسة باقتناء بضاعة مرفقة بأغلفة قابلة للاسترجاع، وذلك وفق المعطيات التالية:

- سعر الشراء الأولي للبضاعة: 200000 دج (خارج الرسم).
- تخفيضات تجارية: حسم 10%، تنزيل 6%، مرتجع 4%
- مصاريف النقل 25000 دج، مصاريف الشحن 15000 دج. (خارج الرسم).
- رسم الامانة على الأغلفة المتداولة 60000 دج.
- تم استلام البضاعة والفاتورة في نفس اليوم.

المطلوب:

- اعداد الفاتورة؛
- تسجيل القيود المحاسبية لكل من يومية المؤسسة والمورد، علماً أن تكلفة البضاعة المباعة 120000دج، TVA 19%.

على افتراض أنّه بتاريخ 2024/06/11، قامت المؤسسة بإرجاع الأغلفة المتداولة، وكانت حالتها كما يلي:

1. **الحالة الأولى:** إرجاع الأغلفة المتداولة إلى المورد سليمة.
2. **الحالة الثانية:** إرجاع الأغلفة المتداولة معطوبة بنسبة 40% .
3. **الحالة الثالثة:** عدم إرجاع الأغلفة للمورد (معطوبة كلياً).

4. **الحالة الرابعة:** قيام المورد ببيع الأغلفة المتداولة للمؤسسة بحالة جيدة، مقابل مبلغ قدره 52000 دج.

المطلوب:

إعداد التسجيلات المحاسبية اللازمة لكل حالة من الحالات السابقة، في يومية كل من المؤسسة والمورد.

التمرين الثاني:

نفترض أن شركة "حمود بوعلام " قد قامت خلال سنة 2023 بعدد من العمليات المالية والتجارية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. اشترت واستلمت بتاريخ 01/10 بضاعة بمبلغ 550.000 دج (خارج الرسم)، مع تكاليف نقل بلغت 5.000 دج (خارج الرسم)، دفع المورد مصاريف النقل وحملها على الشركة. تسوية العملية تمت شيك بنكي.
2. استلمت بتاريخ 01/23 فاتورة تخص تخفيضاً تجارياً بمبلغ 12.500 دج يتعلق بالبضاعة المشتراة بتاريخ 01/10، مقابل التنازل عن بعض العيوب التي فيها.
3. اقتنت بتاريخ 02/02 أغلفة مستهلكة بقيمة 10.000دج (خارج الرسم).
4. اشترت بتاريخ 02/22 أغلفة متداولة (مسترجعة) بقيمة 12.000 دج (خارج الرسم).
5. قامت بتاريخ 03/09 ببيع 80 % من البضاعة المقتناة بتاريخ 01/10، وتضمنت الفاتورة المعطيات التالية:
   - سعر البيع: 520.000 دج.
   - التخفيضات التجارية: حسم 2%، تنزيل 3%، ومرتجع 1%.
   - تخفيض مالي: 3.%
   - أغلفة متداولة: 5.000 دج.
   - مصاريف النقل: 3500 دج، تدفعها الشركة وتحمّلها للزبون. أُرسلت الفاتورة للزبون، لكن البضاعة لم تُسلم بعد. تم تسديد المبلغ بواسطة شيك بنكي.
6. اشترت بتاريخ 04/02 بضاعة بمبلغ 220.000 دج، واستفادت من تخفيض تجاري بنسبة 10% وتخفيض مالي بنسبة 2%. تمت العملية بواسطة شيك بريدي، وتم استلام البضاعة مع الفاتورة.
7. أرسلت بتاريخ 04/04 البضاعة المباعة بتاريخ 03/09 إلى الزبون.
8. أعاد الزبون بتاريخ 04/14 ما مقداره 10% من البضاعة المسلمة له بتاريخ 04/04، نظراً لوجود عيوب فيها.
9. استعادت بتاريخ 05/10 جميع الأغلفة المتداولة من الزبون.
10. باعت بتاريخ 05/15 جميع البضاعة التي اقتنتها بتاريخ 01/10 بمبلغ 330.000 دج، علماً أنه:
    - تم إرسال البضاعة وتسليم الفاتورة في نفس اليوم.
    - بلغت مصاريف النقل 4.200 دج، دفعتها المؤسسة نقداً ولم تحمّلها للزبون.
    - استُعمل 60 % من الأغلفة المستهلكة المشتراة بتاريخ 02/02.
    - الزبون سدد كافة المستحقات بواسطة شيك بنكي.
11. دفعت بتاريخ 06/20 مبلغاً قدره 50.000 دج كتسبيق على طلبية مواد أولية، وذلك بواسطة شيك بنكي.
12. استلمت بتاريخ 07/05 المواد الأولية الخاصة بالطلبية أعلاه، وقد تضمنت الفاتورة:
    - سعر الشراء: 150.000 دج.
    - تخفيض تجاري: 5 %
    - تخفيض مالي: 1 %

- رسم أمانة: 6.000 دج.
- مصاريف النقل: 3.500 دج، دفعها المورد وحمّلها للشركة.

13. أعادت بتاريخ 07/20 كل الأغلفة المتداولة المستلمة بتاريخ 07/05 إلى المورد مع نسبة تلف تقدر بـ15% .
14. وجهت بتاريخ 08/10 نصف المواد الأولية المستلمة بتاريخ 07/05 إلى الورشات، ما أسفر عن الحصول على منتجات تامة بتكلفة 110.000 دج.
15. سددت بتاريخ 09/11 مستحقات المورد المتعلقة بالعملية المؤرخة في 07/05 بواسطة شيك بنكي.
16. باعت بتاريخ 10/10 باقي المواد الأولية بمبلغ 90.000 دج .تمت عملية التسليم وإصدار الفاتورة في نفس اليوم، والدفع كان بشيك بريدي.

المطلوب:

بصفتك محاسب شركة "حمود بوعلام"، يُطلب منك ما يلي:

1. إعداد جميع فواتير الشراء والبيع الخاصة بالعمليات المذكورة.
2. تسجيل مختلف العمليات في دفتر اليومية؛ علماً أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19 %.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2025/01/01 كان لدى مؤسسة "صيدال" مخزون افتتاحي من المادة الأولية M (المستعملة في إنتاج المنتج النهائي) يقدر بـ 2.500 وحدة بسعر 195 دج للوحدة.

خلال شهر جانفي من السنة 2025، تم تسجيل عمليات الشراء التالية:

- بتاريخ 01/06 تم شراء 2.500 وحدة بسعر 210 دج للوحدة؛ تخفيض تجاري % 10، مصاريف النقل 7.500دج، (TVA) 19%، فاتورة رقم 0020.
- بتاريخ 01/12 تم شراء 2.200 وحدة بسعر 190 دج للوحدة؛ تخفيض تجاري % 11، مصاريف النقل 6.000 دج، (TVA) 19%، فاتورة رقم 0022.
- بتاريخ 01/22 تم شراء 4.000 وحدة بسعر 230 دج للوحدة؛ تخفيض تجاري % 13، مصاريف النقل 4.500 دج، (TVA) 19%، فاتورة رقم 0030.

وفي نفس الشهر، تمت عمليات الإخراج التالية من المخزون:

- بتاريخ 01/09 تم إخراج 2.000 وحدة.
- بتاريخ 01/15 تم إخراج 2.600 وحدة.
- بتاريخ 01/20 تم إخراج 1.500 وحدة.

المطلوب:

1. تقييم المخزونات والمخرجات وفق الطرق التالية:
   - التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) بعد كل عملية إدخال.
   - التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) الشهرية.
   - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO).
2. اجراء التسجيلات المحاسبية المتعلقة بعمليات شراء المخزونات والحركات التي طرأت عليها باستخدام طريقةFIFO ، وذلك حسب طريقة مسك حسابات الأعباء حسب طبيعتها.

المحور الخامس: محاسبة العمليات مع الزبائن، مؤجلة: أوراق تجارية

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على مفهوم الأوراق التجارية؛
- التعرف على أهم مكونات الأوراق التجارية؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية.

تمهيد:

تُعدّ إدارة التعاملات مع الزبائن بالآجال من الركائز الأساسية في المحاسبة المالية، إذ ترتبط مباشرةً بسيولة المؤسسة، وبسياسة الائتمان التجاري، وبقياس مخاطر عدم التحصيل. وفي هذا السياق تبرز الأوراق التجارية وعلى رأسها الكمبيالة والسند لأمر، بوصفها أدوات وفاء وائتمان قابلة للتداول، تُمكّن من توثيق الديون وتحديد آجالها ونقلها أو تمويلها عبر التظهير أو الخصم البنكي، مع إضفاء حماية قانونية وإجرائية عند التعثّر.

وعليه، فإن دراسة محور محاسبة العمليات مع الزبائن – أوراق تجارية مؤجلة تكتسي أهمية بالغة، كونها تساعد الطالب على فهم الآليات المحاسبية المرتبطة بإثبات هذه المعاملات، ومعالجة مختلف الحالات العملية، من إصدار الورقة التجارية إلى تسويتها أو خصمها أو حتى في حالة عدم الوفاء.

وفي هذا المحور، سنتناول مفهوم الأوراق التجارية، مكوناتها، وكذا المعالجة المحاسبية الخاصة بها.

1- مفهوم الأوراق التجارية وخصائصها (les effets de commerces) :

هي مجموعة من وسائل الدفع أو القبض التي تتوفر فيها بعض الشروط الفعلية التي تكسبها الصفة التجارية وقوة التبادل، بحيث يمكن الحصول على قيمتها المالية نقدا بخصمها من البنك.

وتعتبر الأوراق التجارية محررات عرفية قابلة للتداول وتمثل حقاً نقدياً، وتخضع لشروط معينة في تحريرها، بينما تختلف عن الأوراق النقدية في أنها تصدر من الأطراف وليس من البنك. وتشمل وظائف الأوراق التجارية كونها أدوات وفاء وائتمان، وتخضع لقواعد قانون الصرف التي تهدف لحماية حاملها وتعطيها قوة في الدفع. (Obert & Marie-Pierre, 2015, p. 88)

وقد عرفها الفقه بانها: "صكوك مكتوبة قابلة للتداول بالطرق التجارية تمثل حقا لحاملها هو مبلغ معين من النقود مستحق الوفاء بمجرد الاطلاع عليه أو في ميعاد معين او قابل للتعيين". (بلعيساوي ، 216، صفحة 7)

أمّا المشرّع الجزائري فقد سكت عن تقديم تعريف شامل للأوراق التجارية، وشرع مباشرة في تنظيم الأحكام الخاصة بها، وهذا في المواد من 389-543 من القانون التجاري الجزائري. (القانون التجاري، 2007، الصفحات 92-136)

كما تتميز الأوراق التجارية بجميع أنواعها بعدة خصائص مستمدة من تعريفها ووظيفتها في الحياة العملية كبديل عن الدفع النقدي، خاصة في مجال المعاملات التجارية بين التجار، وهي تتمثل في الاتي:

- ❖ موضوع الورقة التجارية يمثل مبلغا معينا من نقود؛
- ❖ قابلية الورقة التجارية للتداول بالطرق التجارية؛
- ❖ الورقة التجارية واجبة الدفع عادة في اجل قصير؛
- ❖ قبول العرف للورقة التجارية. (زيتوني ، 2021-2022، الصفحات 15-18)

2- أنواع الأوراق التجارية:

حدد المشرّع الجزائري الأوراق التجارية في ستة (06) أنواع هي: السفتجة، السند لأمر، الشيك، سند النقل، سند الخزن، وعقد تحويل الفاتورة. (القانون التجاري، 2007، الصفحات 92-136)

- ❖ **الكمبيالة (السفتجة):**

هي ورقة تجارية، تخضع لأحكام المواد 389 الى 464 من القانون التجاري الجزائري، ويقصد بها محرر يتضمن أمراً صادراً من شخص يسمى **الساحب** الى شخص يسمى **المسحوب عليه**، وذلك بأن يدفع مبلغاً من معيّنا من النقود الى شخص ثالث هو **المستفيد** أو الحامل بعد التظهير في مكان معيّن وفي زمان محدّد أو لدى الإطلاع

ولكي تتحول وظيفة الكمبيالة كورقة تجارية الى سند تنفيذي يجب ان تقدم أولاً الى الوفاء عند حلول أجل الاستحقاق الخاص بها، والذي يقصد به التاريخ أو الميعاد الذي يجب فيه دفع قيمة السفتجة، وهو من البيانات الإلزامية التي يجب كتابتها في الكمبيالة طبقا لأحكام المادة 390من ق.ت.ج، ويؤدي تخلف هذا البيان في الكمبيالة الى اعتبارها مستحقة الدفع لدى الاطلاع. (عثماني، جوان 2015، صفحة 2)

نلاحظ من التعريفالسابق أن الكمبيالة تتضمن ثلاثة أطراف هم:

- ✓ **الساحب:** وهو يحرر الورقة ويصدر الامر بالدفع الذي تتضمنه الورقة.
- ✓ **المسحوب عليه:** وهو من يتلقى الامر بالدفع.
- ✓ **المستفيد:** وهو من يصدر الامر لصالحه.

❖ **السند لأمر (السند الأذني):**

هو ورقة تجارية يتم التعهد فيها بدفع مبلغ محدد وبتاريخ محدد إلى شخص معين، حيث يحررها المدين باعتباره المسحوب عليه لصالح حامل السند بصفته المستفيد، وقد حدد القانون التجاري الجزائري في مواد واضحة منه الجوانب القانونية للسند لأمر.

وهو محرر مكتوب وفقا لشكل معين في القانون التجاري يتعهد بموجبه شخص يسمى المحرر (**الساحب**) بأن يدفع لأمر شخص أخر يسمى **المستفيد** مبلغا معينا من النقود بمجرد الاطلاع او في ميعاد معين او قابل للتعيين.

يتضح من هذا التعريف ان السند لأمر يختلف عن السفتجة من ناحيتين:

- ✓ ان السفتجة تتضمن عند انشائها ثلاثة أطراف في حين يتضمن السند لأمر عند انشائه طرفين وهما: الساحب الذي هو محرر السند والمستفيد، ومن ثم فلا محل في السند لأمر لمقابل الوفاء والقبول.
- ✓ أن الالتزام الناشئ عن التوقيع على السفتجة وبأي صفة كانت يعتبر عملا تجاريا بحسب الشكل طبقا للمادة 03 من ق ت، في حين ان الامر يختلف بالنسبة للسند لأمر حيث اختلف الفقهاء بشأنه، فمنهم من اعتبر الالتزام الناشئ عمل تجاري بحسب الشكل، ومنهم من يرى ان الالتزام الناشئ عن السند لأمر عملا تجارياً إذا كان محرره تاجرا او صدر بمناسبة عملية تجارية. (زيتوني ، 2021-2022، صفحة 19)

وقد حدد القانون التجاري الجزائري في المواد من 465 الى 471 الجوانب القانونية للسند لأمر.

❖ **الشيك:**

هو محرر مكتوب يأمر بموجبه محرره **الساحب** شخصا آخر الذي هو **المسحوب عليه** غالبا ما يكون مصرفا بان يدفع مبلغا معينا من النقود، إما لأمره أو لأمر شخص اخر يعينه بمجرد الاطلاع عليه. (فوضيل، 2011، صفحة 70)

من خلال هذا التعريف يتضح أن الشيك أداة وفاء معلقة على شرط تحصيل القيمة، ويتضمن ثلاثة أطراف هي:

- **الساحب**: محرر الشيك؛
- **المسحوب عليه**: حددت المادة 472 من القانون التجاري على سبيل الحصر المؤسسات التي تصدر الشيكات وهي: المصرف أو مقاولة أو مؤسسة مالية أو مصلحة الصكوك البريدية أو مصلحة الودائع والأمانات أو الخزينة العامة أو قباضة مالية؛
- **المستفيد**: من حُرر الشيك لمصلحته.

وقد حدد القانون التجاري الجزائري في المواد من 472 الى 543 الجوانب القانونية للشيك.

❖ **سند الخزن**

هو عبارة عن سند مصرفي يقوم بتحريره تاجر كضمان ملحق بوصل البضائع المودعة لدى المخازن العمومية بحيث أنه من شأن المخزن تخليص التاجر من متاعب البضاعة التي يحتاج إليها من الناحية المادية، وتخليصه أيضا من العقبات التي تثيرها الحيازة القانونية، مثلا ما يتعلق برهن البضائع، ولهذا فبمجرد استلامه السند من قبل المخزن يعد حائزا لهذه البضاعة ويستطيع أن ينقل حيازة السند أو الصك إلى تاجر آخر عن طريق تسليم السند ويعفي نفسه من مصاريف الشحن والنقل. (فوضيل، 2011، الصفحات 185-186)

وقد عرفته المادة 543 مكرر من القانون التجاري الجزائري، على أنه "استمارة ضمان ملحقة بوصل البضائع المودعة في مخازن عامة". (القانون التجاري، 2007، صفحة 132)

حدد القانون التجاري الجزائري في المواد من 543 مكرر الى 543 مكرر 07 الجوانب القانونية للسند الخزن.

❖ **سند النقل**

هو سند تجاري يمثل عملية نقل للبضائع عبر مختلف وسائل النقل البرية أو البحرية أو الجوية و سواء كان هذا النقل داخلي أو دولي إذ يصبح سند النقل تجاريا عندما يصدر أو يظهر" **للحامل** " أو "**لأمر**". (شيعاوي، 2009-2010، صفحة 41)

وقد تناولت المادة 543 مكرر 8 من القانون التجاري الجزائري سند النقل بنصها: "يصبح سند النقل باعتباره وثيقة تمثل ملكية البضائع سندا تجاريا عندما يصدر و/ أو يظهر للحامل أو لأمر" و هذا يعني أن سند النقل محرر مكتوب يمثل حقا عينيا منصبا على بضاعة. (القانون التجاري، 2007)

ويعتبر سند النقل صحيحا إذا توافرت فيه الشروط الموضوعية والشروط الشكلية اللازمة لصحته، إذ أنه بالنسبة للشروط الموضوعية فإن سند النقل كباقي الأوراق التجارية، يجب لصحة إنشائه أن يتوفر فيه الرضا والأهلية التجارية، وأن يكون محل وسبب إنشاء سند النقل مشروعا، أما بالنسبة للشروط الشكلية لسند النقل فبما أنه ورقة تجارية فهذا يستلزم ضرورة توافر بيانات إلزامية تتعلق بالبضاعة وبصاحب البضاعة، ولقد جاء النص على هذه البيانات في الفقرة الثانية من المادة 543 مكرر8 من القانون التجاري.

❖ **عقد تحويل الفاتورة**

إن عقد تحويل الفاتورة يعتبر تقنية أكثر شمولية إذ يمكن المؤسسة الاقتصادية من التخلص من حقوقها تجاه زبائنها عن طريق تحويل الدائنية إلى مؤسسة مصرفية مختصة في شراء الفواتير المستحقة جزئيا أو كليا، إذ بذلك تتخلص من عملية تسيير ومتابعة حقوقه لدى زبائنها والتخفيض من تكلفتها.

وقد عرّف عقد تحويل الفاتورة بأنه: "الالتزام الواقع على عاتق أحد المؤسسات المتخصصة بتعجيل قيمة فواتير عميلها على مدينيه مقابل انتقال ملكية هذه الحقوق لها وتعهدها بعدم الرجوع على العميل في حالة إخفاقها في استيفاء هذه الحقوق ومساعدته بمجموعة كبيرة من الخدمات الإدارية". (فضلي، 1997، صفحة 5)

أما المشرع الجزائري فقد عرفه في المادة 543 مكرر 14 من القانون التجاري بأنه: "عقد تحل بمقتضاه شركة متخصصة تسمى "الوسيط" محل زبونها المسمى "المنتمي"، عندما تسدد فورا لهذا الأخير المبلغ التام لفاتورة لأجل محدد ناتج عن عقد وتتكفل بتبعة عدم التسديد، وذلك مقابل أجر".

من خلال هذا التعريف يتبين أن عقد تحويل الفاتورة يضم طرفين هما: العميل (المنتمي) والوسيط (الوكيل أو الشركة محولة الفواتير).

3- المعالجة المحاسبية لتداول الأوراق التجارية:

الأوراق التجارية قد تكون أوراق قبض أو أوراق دفع، وذلك يرجع إلى وضع المؤسسة بالنسبة للورقة، بحيث:

1- إذا كانت المؤسسة تقبض بموجبها تعتبر أوراق قبض، ورصيدها مدين لأنها أصول جارية، وتنتج عن عملية بيع بالأجل، ويتم تسجيلها في حـ/413: الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها؛

2- إذا كانت المؤسسة ستدفع بموجبها تعتبر أوراق دفع، ورصيدها دائن لأنها خصوم جارية، وتنتج عن عملية شراء بالأجل، ويتم تسجيلها في حـ/403: الموردون والسندات الواجب دفعها.

أمّا التسجيل المحاسبي للأوراق التجارية سواء لدى الساحب (البائع) أو والمسحوب عليه (المشتري)، فيأخذ عدّة أشكال، وهذا وفق الآتي:

3-1- المعالجة المحاسبية لإنشاء الأوراق التجارية

تنشأ الأوراق التجارية بين المؤسسات لإثبات الدفع الآجل للمعاملات التجارية، ويتم التسجيل المحاسبي للورقة في دفتر الساحب ودفتر المسحوب عليه، كالآتي:

❖ **عند المورد (الساحب):**

		../../.....		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	xxxxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxxxx
		سحب ورقة تجارية رقم ..... على الزبون		

❖ **عند الزبون (المسحوب عليه):**

		../../.....		
401		حـ/ موردون	xxxxx	
	403	حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها		Xxxxx
		أو		
404		حـ/ موردو التثبيتات	xxxxx	
	405	حـ/ موردوتثبيتات السندات الواجب دفعها		xxxxx
		قبول ورقة تجارية رقم ..... من طرف المورد		

مثال توضيحي:

بتاريخ 2023/04/25 قامت شركة "الأوراس" المختصة في التوريد بالمواد الأولية لصناعة الأجهزة الكهرومنزلية ببيع مواد أولية بقيمة 250000 دج خارج الرسم، (تكلفتها 200000 دج)، لشركة "كوندور" المختصة في صناعة الأجهزة الكهرومنزلية؛ على أن يتم التسديد بعد ثلاث (03) أشهر.

وبتاريخ 2023/05/25 سحب المورد "الأوراس" على الزبون "كوندور" ورقة تجارية (كمبيالة تحت رقم 88) يتم استحقاقها بتاريخ 2023/07/25، وقد وافق الزبون "كوندور" على هذه الورقة.

المطلوب : تسجيل القيود اللازمة لدى كل من شركة الأوراس و كوندور ، علما أن معدل TVA هو 19%.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة الأوراس (المورد) :**

		2023/04/25		
411		حـ/الزبائن	297500	
	700	حـ/مبيعات بضائع		250000
	4457	حـ/ TVA محصلة		47500
		بيع بضاعة، فاتورة رقم ..		
		//		
600		حـ/استهلاكات بضائع	200000	
	30	حـ/ بضاعة		200000
		إخراج البضاعة وصل اخراج رقم ...		
		2023/05/25		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	297500	
	411	حـ/ الزبائن		297500
		سحب كمبيالة رقم 88 على الزبون "كوندور"		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية مؤسسة كوندور (الزبون) :**

		2023/04/25		
381		حـ/مشتريات مواد أولية	250000	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	47500	
	401	حـ/موردو المخزونات		297500
		شراء مواد أولية على الحساب فاتورة رقم ...		
		//		
31		حـ/ مواد أولية	250000	
	381	حـ/مشتريات مواد أولية		250000
		استلام المواد الأولية، وصل إدخال رقم ...		
		2023/05/25		
401		حـ/موردو المخزونات	297500	
	403	حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها		297500
		قبول كمبيالة رقم 88 من طرف المورد "الأوراس"		

3-2- المعالجة المحاسبية للتصرف في الأوراق التجارية:

يمكن للمؤسسة المستفيدة من الورقة التجارية أن تنتهج عدة بدائل في كيفية التصرف بها، وذلك تبعاً لظروفها المالية واحتياجاتها التمويلية، ومن أبرز هذه البدائل:

- الاحتفاظ بالورقة إلى غاية حلول تاريخ الاستحقاق قصد تحصيل قيمتها مباشرة من المدين (الزبون)؛
- إحالتها إلى البنك لتولي عملية التحصيل عند تاريخ الاستحقاق نيابة عن المؤسسة؛
- خصمها لدى البنك قبل حلول تاريخ الاستحقاق مقابل الحصول على قيمتها بعد حسم المصاريف والفوائد المستحقة؛
- تظهيرها لصالح الدائنين في إطار تسوية الالتزامات المالية المستحقة عليهم، وهو ما يعرف بتحويل ملكية الورقة التجارية؛
- تجديدها أو استبدالها بورقة أخرى في حالة الاتفاق مع المدين؛
- استعمالها كضمان أو تأمين لدى البنك للحصول على قرض، أو سلفة، أو اعتماد بنكي.

وبناءً على ما سبق، سيتم فيما يلي التطرق بالتحليل والمعالجة المحاسبية الدقيقة لمختلف العمليات المالية المترتبة عن هذه البدائل المتعلقة بكيفية التصرف في الأوراق التجارية.

3-2-1- تحصيل الورقة التجارية:

يمثل تحصيل الورقة التجارية إحدى أهم المراحل الأساسية في دورة حياتها، إذ يشكل الغاية النهائية من إنشائها وتداولها بين المتعاملين. فالورقة التجارية، باعتبارها أداة وفاء وائتمان، تُنشأ بغرض تمكين المستفيد من استيفاء حقوقه المالية في تاريخ محدد سلفاً، بما يعكس ثقة الأطراف المتعاقدة ويُسهم في تسهيل المعاملات التجارية.

وعادةً يتم تحصيل الورقة التجارية وفق أحد المسارين الرئيسيين الآتيين: الأول عبر التحصيل المباشر من المدين عند حلول تاريخ الاستحقاق، والثاني عن طريق المؤسسات البنكية التي تتولى هذه المهمة نيابةً عن المستفيد، بما يوفر ضمانات أوفر من حيث المصداقية والسرعة في استيفاء الحقوق.

أمّا المعالجة المحاسبية لكلا الأسلوبين فتكون وفق الآتي:

❖ **المعالجة المحاسبية في حالة التحصيل المباشر:**

التحصيل المباشر للورقة التجارية يكون بصفة مباشرة بين الساحب والمسحوب عليه، حيث يقوم هذا الأخير بتسديد قيمتها لحاملها بتاريخ استحقاقها دون وجود أي وسيط، أمّا المعالجة المحاسبية فتكون كالآتي:

❖ **عند المورد (الساحب):**

		...../../.. ————	————	
5xx		حـ/ النقديات	xxxxx	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		تحصيل ورقة تجارية رقم ..... من عند الزبون		

❖ **عند الزبون (المسحوب عليه):**

		...../../..		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	xxxxx	
405		أو حـ/ موردوتثبيتات السندات الواجب دفعها	xxxxx	
	5xx	حـ/ النقديات		xxxxx
		تسديد ورقة تجارية رقم ..... للمورد		

مثال توضيحي: نفس معطيات المثال السابق، مع العلم أن الورقة التجارية (كمبيالة رقم 88) تم تحصيلها من طرف المورد "الأوراس" في التاريخ المتفق عليه وهو (2023/07/25)، وهذا بشيك بنكي رقم 115.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة الأوراس (المورد):**

		2023/07/25		
512		حـ/ البنك	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		تحصيل الكمبيالة رقم 88 من عند الزبون كوندور بشيك رقم 115		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة كوندور (الزبون):**

		2023/07/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	297500	
	512	حـ/ البنك		297500
		تسديد الكمبيالة رقم 88 للمورد الأوراس بشيك رقم 115		

❖ **المعالجة المحاسبية في حالة التحصيل بتوسط البنك:**

في حالة تعذر اتصال المؤسسة الحاملة للورقة التجارية (المورد) مباشرة بالشخص المسحوب عليه (الزبون)، فإنها تلجأ إلى مؤسسة مالية وسيطة، عادةً ما يكون البنك، الذي يتولى مهمة مطالبة المدين بالتسديد. ويتم هذا الإجراء عبر مرحلتين أساسيتين:

1- مرحلة إرسال الورقة التجارية إلى البنك الوسيط؛

2- مرحلة استلام إشعار من البنك يؤكد تحصيل المبلغ المستحق.

وتجدر الإشارة إلى أن البنك يستوفي عمولة محددة أو نسبة مئوية مقابل هذه الخدمة، حيث تُسجَّل هذه التكاليف ضمن الحساب 627 "الخدمات المصرفية وما شابهها".

أمّا المعالجة المحاسبية فتكون كالآتي:

❖ **عند المورد (الساحب):**

كم سبق بيانه، فإن التسجيل المحاسبي يمر بمرحلتين، هما:

1- عند إرسال الورقة التجارية إلى البنك بهدف التحصيل؛ هنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		——— ...../../.. ———		
5113		حـ/ أوراق تجارية قيد التحصيل	xxxxx	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		ارسال الورقة التجارية رقم ..... الى البنك للتحصيل		

ملاحظة 01: هناك **بعض المراجع** تستخدم حساب فرعي للحساب (413) عند ارسال الورقة التجارية للبنك بهدف تحصيلها، وهنا يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		——— ...../../.. ———		
4131		حـ/ سندات مستحقة مرسلة للتحصيل	xxxxx	
	4130	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		ارسال الورقة التجارية رقم ..... الى البنك للتحصيل		

2- عند استلام إشعار من البنك يفيد بتحصيل الورقة؛ هنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		——— ...../../.. ———		
512		حـ/ البنك	xxxxx	
6275		حـ/ مصاريف على الأوراق التجارية	xxxxx	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	xxxxx	
	5113	حـ/ أوراق تجارية قيد التحصيل		xxxxx
		ستلام اشعار دائن بتحصيل الورقة التجارية رقم		

ملاحظة 02: في حالة اتباع المعالجة التي تستخدم الحساب الفرعي (4131) كما سبق بيانه، فإننا نسجل بنفس الطريقة السابقة، فقط نقوم باستبدال (حـ/ 5113) بالحساب (حـ/ 4131).

❖ **عند الزبون (المسحوب عليه):**

		——— ...../../.. ———		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	xxxxx	
		أو		
405		حـ/ موردوتثبيتات السندات الواجب دفعها	xxxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxxx
		تسديد الورقة التجارية رقم ..... لبنك المورد		

مثال توضيحي: نفس معطيات المثال السابق؛ علماً أن المورد "الأوراس" قام بتاريخ 2023/07/08 بارسال الورقة التجارية الى البنك الخارجي الجزائري بهدف تحصيل قيمتها نيابة عنه، وهذا في الآجال المتفق عليها. وبتاريخ 2023/07/26 وصل إشعار من البنك الخارجي الجزائري يفيد بتحصيل قيمة الورقة التجارية (الكمبيالة رقم 88) وتحويل المبلغ في الحساب البنكي للمورد، وهذا بعد إقتطاع مبلغ 900 دج كعمولة ثابتة لقاء خدمة التحصيل، والرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه العمولة.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة الأوراس (المورد):**

		2023/07/08		
5113		حـ/ أوراق تجارية قيد التحصيل	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		ارسال الكمبيالة رقم 88 الى البنك الخارجي للتحصيل		
		2023/07/26		
512		حـ/ البنك	296429	
6275		حـ/ مصاريف على الأوراق التجارية	900	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	171	
	5113	حـ/ أوراق تجارية قيد التحصيل		297500
		استلام اشعار دائن من البنك بتحصيل الكمبيالة رقم 88		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة كوندور (الزبون):**

		2023/07/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	297500	
	512	حـ/ البنك		297500
		تسديد الورقة التجارية رقم 88 لبنك المورد "الأوراس"		

3-2-2- خصم الورقة التجارية:

في كثير من الحالات قد يتعذر على المؤسسة المستفيدة من الأوراق التجارية تحصيل قيمتها في الأجال المحددة، كما قد تحتاج إلى سيولة نقدية قبل حلول تاريخ استحقاق تلك الأوراق؛ وفي هذه الحالة، يمكن للمؤسسة أن تقدم الأوراق التجارية –كلياً أو جزئياً – إلى البنك الذي تتعامل معه بغرض خصمها قبل تاريخ الاستحقاق، ويتم ذلك مقابل تنازل المؤسسة للبنك عن جزء من القيمة الاسمية للورقة، ويسمى المبلغ المقتطع **بمصاريف الخصم (أو الأجيو)**، أي أن المؤسسة تحصل الورقة التجارية على قيمتها الحالية (الصافية) والتي تساوي:

القيمة الصافية للورقة التجارية = القيمة الإسمية للورقة التجارية – مصاريف الخصم (الآجيو)

أمّا **مصاريف الخصم (أو الأجيو)** فيتكون من العناصر الآتية:

1. **الفوائد (الخصم التجاري)**: تُحسب على القيمة الاسمية، وعن المدة من تاريخ الخصم إلى تاريخ الاستحقاق، أي أن:

الفائدة = القيمة الإسمية للورقة × معدل الفائدة × (عدد الأشهر/12) أو (عدد الأيام /360)

2. **عمولة البنك**: وهي مبالغ يقتطعها البنك نظير خدمة خصم الأوراق التجارية، وتنقسم إلى:
   - **عمولة ثابتة**: مبلغ محدد يُقتطع من القيمة الاسمية للورقة بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق.
   - **عمولة متغيرة**: تحتسب بنسبة مئوية من القيمة الاسمية للورقة، وفق نفس منهجية احتساب الفوائد، أي عن المدة الفاصلة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق.
3. **الرسم على القيمة المضافة (TVA)**: يُحتسب على مجموع الفوائد والعمولات التي يقتطعها البنك.

أما من الناحية المحاسبية، فتمر عملية خصم الأوراق التجارية قبل تاريخ الاستحقاق، بمرحلتين أساسيتين، هما:

1- مرحلة إرسال الورقة التجارية إلى البنك بهدف خصمها؛

2- مرحلة استلام إشعار من البنك يؤكد خصم الورقة التجارية؛

3- مرحلة تحصيل الورقة التجارية من المسحوب عليه.

وتجدر الإشارة إلى أن عمولة البنك الثابتة أو المتغيرة، تُسجَّل كتكاليف ضمن حـ/627 "الخدمات المصرفية وما شابهها"، أمّا الفوائد أو ما يعرف بالخصم التجاري فتسجل في حـ/661 "أعباء الفوائد"، وتكون المعالجة المحاسبية كالآتي:

❖ **عند المورد (الساحب):**

كم سبق بيانه، فإن التسجيل المحاسبي يمر بمرحلتين، هما:

1- عند إرسال الورقة التجارية إلى البنك بهدف الخصم؛ هنا التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

5114		حـ/ أوراق تجارية قيد الخصم ...../../..	xxxxx	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		ارسال الورقة التجارية رقم ..... الى البنك للخصم		

ملاحظة 03: هناك **بعض المراجع** تستخدم حساب فرعي للحساب (413) عند ارسال الورقة التجارية للبنك بهدف خصمها، وهنا يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

4132		——————— ...../../.. ———————	xxxxx	
	4130	حـ/ سندات مستحقة مرسلة للخصم		xxxxx
		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		
		ارسال الورقة التجارية رقم ..... الى البنك للخصم		

2- عند استلام إشعار من البنك يفيد بخصم الورقة؛ عند قبول البنك خصم الورقة التجارية يقوم بحساب قيمتها الصافية كما سبق بيانه، ويعتبر المبلغ الصافي المحصل عليه من البنك كقرض قصير الأجل تحصلت عليه المؤسسة من البنك ويستحق بتاريخ خصم الورقة التجارية المخصومة، وعليه يسجل كمساهمات بنكية جارية في (حـ/519)، أمّا التسجيل المحاسبي فيكون كما يلي:

		——————— ...../../.. ———————		
512		حـ/ البنك	xxxxx	
6275		حـ/ مصاريف على الأوراق التجارية	xxxxx	
6616		حـ/ فوائد بنكية على العمليات المالية	xxxxx	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	xxxxx	
	5191	حـ/ ديون مشاركة الذمم التجارية		xxxxx
		استلام اشعار دائن بخصم الورقة التجارية رقم		

3- عند تحصيل الورقة التجارية من المسحوب عليه؛ بحلول تاريخ استحقاق الورقة التجارية يقدمها البنك مباشرة الى المسحوب عليه بهدف تحصيل قيمتها، وبمجرد تحصيلها يرسل البنك اشعاراً بذلك الى المستفيد، وهنا يسقط الدين الذي عليه اتجاه البنك، ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

5191		——————— ...../../.. ———————	xxxxx	
	5114	حـ/ ديون مشاركة الذمم التجارية		xxxxx
		حـ/ أوراق تجارية قيد الخصم		
		اقفال الحسابين حـ/5191 و حـ/5114		

ملاحظة 04: بتاريخ الإستحقاق، وفي حالة عدم تمكن البنك من تحصيل الورقة التجارية المخصومة لديه، فإنه يقوم بإرجاعها إلى المستفيد، مع اقتطاع قيمتها مباشرة من حسابه البنكي، ويرسل له إشعاراً بذلك، وهنا لابد على المؤسسة المستفيدة من تسجيل هذا الحدث المالي، والذي يكون وفق الآتي:

5191		——————— ...../../.. ———————	xxxxx	
	512	حـ/ ديون مشاركة الذمم التجارية		xxxxx
		حـ/ البنك		
		اقتطاع قيمة الورقة التجارية المخصومة وغير المحصلة		

		...../../..		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	xxxxx	
	5114	حـ/ أوراق تجارية قيد الخصم		xxxxx
		استرجاع الورقة التجارية المخصومة وغير المحصلة		

ملاحظة 05: في حالة اتباع المعالجة التي تستخدم الحساب الفرعي (4132) كما سبق بيانه، فإننا نسجل بنفس الطرق السابقة، فقط نقوم باستبدال (حـ/ 5114) بالحساب (حـ/ 4132).

❖ **عند الزبون (المسحوب عليه):**

		...../../..		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	xxxxx	
		أو		
405		حـ/ موردوتثبيتات السندات الواجب دفعها	xxxxx	
	512	حـ/ البنك		xxxxx
		تسديد الورقة التجارية رقم ..... لبنك المورد		

مثال توضيحي: نفس معطيات المثال السابق؛ علماً أن المورد "الأوراس" قام بتاريخ 2023/06/15 بارسال الورقة التجارية الى البنك الخارجي الجزائري بهدف خصمها؛ (تاريخ الاستحقاق 2023/07/25).

وبتاريخ 2023/06/25 وصل إشعار من البنك الخارجي الجزائري يفيد بخصم قيمة الورقة التجارية (الكمبيالة رقم 88) وتحويل المبلغ في الحساب البنكي للمورد، وهذا بعد إقتطاع مبلغ 900 دج كعمولة ثابتة، و1 % كعمولة متغيرة و5 % كخصم تجاري، وهذا لقاء خدمة الخصم، مع الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه الخدمات.

وبتاريخ 2023/07/26 ورد إشعار من البنك الخارجي الجزائري، يفيد بتحصيله للورقة التجارية (الكمبيالة رقم 88) من الزبون "كوندور".

الحل:

لدينا: الفائدة (الخصم التجاري)= 297500 × 5 % × (360/40) = 1652.77

العمولة المتغيرة = 297500 × 1 % × (360/40) = 330.55

TVA = (1652.77 + 330.55 + 900) × 19 % = 547.83

مصاريف الخصم (الآجيو)= 1652.77 + 330.15 + 900 = 547.83 = 3430.75

أي أن القيمة الصافية للكمبيالة = 297500 – 3431.15 = 294069.25

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة الأوراس (المورد):**

		2023/06/15		
5114		حـ/ أوراق تجارية قيد الخصم	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		ارسال الكمبيالة رقم 88 الى البنك الخارجي للخصم		
		2023/06/25		
512		حـ/ البنك	294069.25	
6275		حـ/ مصاريف على الأوراق التجارية	1230.15	
6616		حـ/ فوائد بنكية على العمليات المالية	1652.77	
44566		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع على السلع والخدمات	547.83	
	5191	حـ/ ديون مشاركة الذمم التجارية		297500
		استلام اشعار دائن من البنك بخصم الكمبيالة رقم 88		
		2023/07/26		
5191		حـ/ ديون مشاركة الذمم التجارية	297500	
	5114	حـ/ أوراق تجارية قيد الخصم		297500
		اقفال الحسابين حـ/5191 و حـ/5114		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة كوندور (الزبون):**

		2023/07/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	297500	
	512	حـ/ البنك		297500
		تسديد الورقة التجارية رقم 88 لبنك المورد "الأوراس"		

3-2-3- تظهير الورقة التجارية:

من خصائص الورقة التجارية قابليتها للتداول عن طريق التّظهير، وهذا إذا كانت لأمر أي بذكر اسم المستفيد، وإمّا بالتسليم إذا كانت لحاملها بدون ذكر اسم المستفيد، والمشرع الجزائري لم يسمح باصدار الكمبيالة (السفتجة) للحامل أي اصدارها على بياض، وقد حدد القانون التجاري الجزائري الجوانب القانونية لتظهير الورقة التجارية في المواد من 396 الى 402.

ويعتبر التّظهير تصرف قانوني بإرادة منفردة، ينتقل بموجبه الحق الثابت في الورقة التجارية، وهو دفع مبلغ معين من النقود من شخص يدعى "المظهر" الى شخص آخر يدعى "المظهر له". (العيطر، 1998، صفحة 120)

والتّظهير يسمح لحامل الورقة التجارية من الحصول على المال السائل قبل تاريخ الاستحقاق، وذلك عن طريق التنازل عنها لشخص يسمى "المظهَر له" أو "الحامل الجديد"، أمّا الحامل الأصلي للورقة التجارية فيسمى بـ "المظهِر". (فوضيل، 2011، صفحة 38)

من خلال ما سبق نجد أن تظهير الورقة التجارية يسمح للمستفيد منها (الساحب) بتسديد ديونه اتجاه الغير (دائنيه)؛ وهذا عن طريق الكتابة على ظهر الورقة التجارية أو على ورقة ملحقة بها اسم المستفيد الجديد "المظهَر له" مع توقيع المظهِر، ويمكن للمستفيد الجديد هو الأخر أن يظهرها إلى دائنيه، وهكذا تصبح الورقة التجارية أداة تسديد تتداول بين المؤسسات الاقتصادية إلى غاية خصمها أو تحصيلها.

أمّا المعالجة المحاسبية فتكون كالآتي:

❖ **عند المُظهِر (الساحب/ المورد/ المؤسسة):**

		...../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات	xxxxx	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		تظهير الورقة التجارية رقم ..... للمورد.....		

❖ **عند المُظهَر له (المستفيد الجديد/ مورد المؤسسة):**

		...../../..		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	xxxxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxxxx
		قبول ورقة تجارية مظهرة تحت رقم		

❖ **عند المسحوب عليه (زبون المؤسسة):**

		...../../..		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	xxxxx	
	5xx	حـ/ النقديات		xxxxx
		تسديد الورقة التجارية رقم ..... للمُظهَر له		

مثال توضيحي: نفس معطيات المثال السابق، مع العلم أن شركة "الأوراس" قامت بتظهير الورقة التجارية (كمبيالة رقم 88) لصالح موردها (شركة الينابيع)، وذلك بتاريخ 2023/06/14.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة "الأوراس" (المُظهِر):**

		2023/06/14		
401		حـ/ موردو المخزونات	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		تظهير الورقة التجارية رقم 88 للمورد "الينابيع"		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة "الينابيع" (المُظهَر له):**

		2023/06/14		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	297500	
	411	حـ/ الزبائن		297500
		قبول ورقة تجارية مظهرة تحت رقم 88		
		2023/07/25		
512		حـ/ البنك	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		تحصيل الورقة التجارية المظهرة تحت رقم 88		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة "كوندور" (المسحوب عليه) :**

		2023/07/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	297500	
	5xx	حـ/ النقديات		297500
		تسديد الورقة التجارية رقم 88 لشركة "الينابيع"		

3-2-4- استبدال الأوراق التجارية:

قد يلجأ الزبون (المسحوب عليه/ المدين/المتعهد) إلى المورد (الساحب/ الدائن/المستفيد) لطلب استبدال الأوراق التجارية القديمة المسحوبة عليه بأخرى جديدة، وذلك في حالات متعددة، منها تعثره في تسديد التزاماته المالية ورغبته في تأجيل تاريخ الاستحقاق، أو سعيه للتخلص من ديونه من خلال التفاوض حول تقديم موعد الوفاء. وينتج عن هذا التفاوض إصدار ورقة تجارية جديدة أو مجموعة من الأوراق التجارية بدلاً من السابقة. ولضمان عدم إلحاق أي ضرر بأحد الطرفين نتيجة عملية الاستبدال، ينبغي تحقيق التكافؤ بين الأوراق القديمة والمستبدلة، وذلك بتحميل الزبون فوائد التأخير ومصاريف الاحتجاج واضافتها للقيمة الاسمية للورقة التجارية الملغاة.

أمّا المعالجة المحاسبية فتكون كالآتي:

❖ **عند المورد (الساحب):**

يمر التسجيل المحاسبي لعملية استبدال الورقة التجارية في يومية المورد بثلاث مراحل، هي:

1. مرحلة إلغاء الورقة التجارية القديمة:

		——————— ../../..... ———————		
411		حـ/ الزبائن	xxxxx	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		xxxxx
		الغاء الورقة التجارية رقم ..... من عند الزبون.....		

2. مرحلة تسجيل الايراد الناتج عن استبدال الورقة التجارية:

		——————— ../../..... ———————		
411		حـ/ الزبائن	xxxxx	
	763	حـ/ عائدات الحسابات الدائنة		xxxxx
		اثبات ايراد الورقة التجارية رقم ..... من عند الزبون.....		

3. مرحلة تسجيل الورقة التجارية الجديدة:

		——————— ../../..... ———————		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	xxxxx	
	411	حـ/ الزبائن		xxxxx
		اثبات الورقة التجارية الجديدة رقم ..... من عند الزبون.....		

❖ **عند الزبون (المسحوب عليه):**

يمر التسجيل المحاسبي لعملية استبدال الورقة التجارية في يومية الزيون بثلاث مراحل، هي:

1. مرحلة إلغاء الورقة التجارية القديمة:

		——————— ../../..... ———————		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	xxxxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxxxx
		إلغاء الورقة التجارية رقم ..... للمورد		

2. مرحلة تسجيل الأعباء الناتجة عن استبدال الورقة التجارية:

		——————— ../../..... ———————		
6616		حـ/ فوائد بنكية على العمليات المالية	xxxxx	
	401	حـ/ موردو المخزونات		xxxxx
		اثبات اعباء الورقة التجارية رقم ..... للمورد		

3. مرحلة تسجيل الورقة التجارية الجديدة:

		...../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات	xxxxx	
	403	حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها		xxxxx
		اثبات الورقة التجارية الجديدة رقم ..... للمورد		

مثال توضيحي: نفس معطيات المثال السابق، مع العلم أن شركة "كوندور" قامت بتاريخ 2023/06/25 باستبادال الورقة التجارية (كمبيالة رقم 88) لصالح موردها شركة "الأوراس"، بورقة جديدة (كمبيالة رقم 120) قيمتها 300040.55 دج، ويتم استحقاقها بتاريخ 2023/09/25.

الحل:

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة "الأوراس" (المورد):**

		2023/06/25		
411		حـ/ الزبائن	297500	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		297500
		الغاء الورقة التجارية رقم 88 من عند الزبون "كوندور"		
		//		
411		حـ/ الزبائن	2540.55	
	763	حـ/ إيرادات الحسابات الدائنة		2540.55
		اثبات ايراد الورقة التجارية رقم 88 من عند الزبون كوندور		
		//		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	300040.55	
	411	حـ/ الزبائن		300040.55
		اثبات الورقة التجارية رقم 120 من عند الزبون كوندور		
		2023/09/25		
512		حـ/ البنك	300040.55	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		300040.55
		تحصيل الورقة التجارية رقم 120 من عند الزبون "كوندور"		

❖ **التسجيل المحاسبي في يومية شركة "كوندور" (الزبون):**

		2023/06/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	297500	
	401	حـ/ موردو المخزونات		297500
		إلغاء الورقة التجارية رقم 88 للمورد "الأوراس"		

		//		
6616		حـ/ فوائد بنكية على العمليات المالية	2540.55	
	401	حـ/ موردو المخزونات		2540.55
		اثبات اعباء الورقة التجارية رقم 88 للمورد الأوراس		
		//		
401		حـ/ موردو المخزونات	300040.55	
	403	حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها		300040.55
		اثبات الورقة التجارية رقم 120 للمورد الأوراس		
		2023/09/25		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	300040.55	
	512	حـ/ البنك		300040.55
		تسديد الورقة التجارية رقم 120 للمورد "الأوراس"		

أسئلة نظرية للإثراء:

1) ما المقصود بالأوراق التجارية في المحاسبة؟ وما هي أهم خصائصها؟
2) ما المقصود بعملية "تظهير الورقة التجارية"؟ وما أنواعه؟
3) كيف تساهم عملية تظهير الأوراق التجارية في تسهيل المعاملات التجارية؟
4) ما الفرق بين الورقة لأمر والورقة لحاملها من حيث الإثبات والتحصيل؟
5) ما الفرق بين معالجة الورقة التجارية في حالة الاحتفاظ بها إلى غاية تاريخ الاستحقاق وبين حالة خصمها لدى البنك؟
6) ما هي المعالجة المحاسبية في حالة عدم وفاء الزبون بقيمة الورقة التجارية عند الاستحقاق (ورقة غير مدفوعة)؟
7) قارن بين معالجة الورقة التجارية في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IFRS).
8) ما أوجه الاختلاف في الأثر المالي عند الاحتفاظ بالورقة التجارية حتى الاستحقاق مقابل خصمها لدى البنك؟
9) ما هي الأسباب التي تدفع المؤسسة إلى تفضيل استعمال الأوراق التجارية على الحسابات الجارية المدينة؟
10) هل يمكن اعتبار الأوراق التجارية بديلاً عن وسائل التمويل البنكية التقليدية؟ علل إجابتك.

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

قامت إحدى المؤسسات خلال السنة المالية 2024 بعدة عمليات تجارية ومالية مع زبائنها، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. بيع بضاعة للزبون أحمد بقيمة 50000 دج على الحساب.
2. قام الزبون أحمد بتسوية التزاماته الناجمة عن العملية (1) من خلال ورقة تجارية.
3. لجأت المؤسسة إلى خصم الورقة التجارية الخاصة بالعملية (1) لدى البنك قبل تاريخ الاستحقاق. وقد بلغت مصاريف الخصم المحتسبة لفائدة البنك 455 دج، أمّا بلغت عمولة تحصيل الورقة فكانت 850 دج
4. بتاريخ استحقاق الورقة التجارية، أعلمنا البنك أن الزبون أحمد قام بتسديد قيمتها.
5. قامت المؤسسة ببيع بضاعة جديدة إلى الزبون مصطفى بمبلغ 65000 دج، حيث تمت التسوية بواسطة ورقة تجارية.
6. بتاريخ الاستحقاق، تم تقديم الورقة التجارية الخاصة بالعملية (5) إلى البنك للتحصيل.
7. تم تحصيل القيمة الصافية للورقة التجارية المتعلقة بالعملية (5) وإيداعها في الحساب البنكي. وقد بلغت مصاريف تحصيل الورقة 250 دج.

8. أعلمنا البنك لاحقًا أن الزبون مصطفى قد قام بتسوية الورقة التجارية الخاصة بالعملية (5) .

المطلوب:

1. إعداد القيود المحاسبية المناسبة في يومية كل من: المؤسسة، الزبون أحمد، الزبون مصطفى.

التمرين الثاني:

قامت شركة "سليم لبيع المواد الغذائية بالجملة" خلال سنة 2024 بمجموعة من العمليات التجارية والمالية، يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. اشترت بتاريخ 02/15 بضاعة على الحساب من مؤسسة "سوفيتال" بموجب الفاتورة رقم 0120، والتي تضمنت المعطيات الآتية:
   - ثمن الشراء: 120000 دج. (خارج الرسم)
   - حسم: 5 %
   - تخفيض مالي: 2 %
   - رسم أمانة بقيمة: 4500 دج.
2. قامت بتاريخ 02/25 بإرجاع جميع الأغلفة المتداولة إلى المورد "سوفيتال" في حالة عطب بنسبة 10%.
3. وافقت بتاريخ 03/01 على الكمبيالة رقم 112 المسحوبة عليها من قبل المورد "سوفيتال" لتسوية المبلغ المتبقي من الفاتورة رقم 0120، على أن تستحق هذه الكمبيالة بتاريخ 04/15.
4. باعت بتاريخ 03/10 وعلى الحساب للزبون "أحمد" نسبة 60 % من البضاعة المقتناة بتاريخ 02/15 بموجب الفاتورة رقم 0220، والتي تضمنت ما يلي (تم تسليم الفاتورة والبضاعة):
   - سعر البيع: 80000 دج. (خارج الرسم)
   - تنزيل: 3 %
   - رسم أمانة بقيمة: 3500 دج.
   - مصاريف النقل: 5000 دج، تدفعها الشركة وتحمّلها على الزبون "أحمد".
5. استعادت بتاريخ 03/20 جميع الأغلفة المتداولة من الزبون " أحمد" بحالة سليمة.
6. سحبت بتاريخ04/01 الكمبيالة رقم 80 على الزبون " أحمد" بما تبقى من المبلغ الوارد في الفاتورة رقم 0220، وقد وافق ووقع عليها الزبون " أحمد"، على أن يكون استحقاق الدفع بتاريخ 05/15.
7. قامت بتاريخ 04/15 بتسديد قيمة الكمبيالة رقم 112 نقدًا.
8. بتاريخ 05/15، امتنع الزبون " أحمد" عن دفع الكمبيالة رقم 80 عند تاريخ الاستحقاق، مما اضطر شركة "سليم" إلى رفع احتجاج بعدم الدفع أمام المحكمة، وكلفها ذلك مصاريف قضائية قدرها 1500 دج دفعتها نقدًا.

9. وبتاريخ 05/20، تم التوصل إلى تسوية مع الزبون " أحمد"، حيث قام هذا الأخيرة بدفع قيمة الكمبيالة رقم 80 نقدًا، بالإضافة إلى المصاريف القضائية التي سبق وأن تحملتها شركة "سليم".
10. باعت بتاريخ 05/25 على الحساب كامل المخزون المتبقي من البضاعة المقتناة بتاريخ 02/15 إلى الزبون "علي"، بموجب الفاتورة رقم 0230، والتي تضمنت ما يلي (تم تسليم الفاتورة والبضاعة):
    - سعر البيع: 60000 دج.
    - حسم: 2 %
    - تخفيض مالي: 1 %
11. استلمت بتاريخ 05/28 من الزبون "علي" سندًا لأمر رقم 15 محرراً لصالحها، يتضمن دفع جميع المستحقات المتعلقة بالفاتورة رقم 0230، وذلك بعد 20 يوماً من تاريخ تحرير السند.
12. أرسلت بتاريخ 05/30 السند لأمر رقم 15 إلى بنك الجزائر الخارجي للخصم، حيث تمت الموافقة على خصمه وفق الشروط التالية:
    - معدل الخصم السنوي: 6 %
    - عمولة متغيرة: 2 %
    - عمولة ثابتة: 500 دج.
    - الرسم على القيمة المضافة: 19 %
13. بتاريخ 05/31، ورد إشعار من بنك الجزائر الخارجي يفيد بخصم قيمة السند رقم 15، وإضافة المبلغ الصافي في الحساب البنكي لشركة "سليم"، وهذا بعد اقتطاع مصاريف الخصم.
14. وبتاريخ 06/16، ورد إشعار جديد من بنك الجزائر الخارجي، يفيد بخصم القيمة الصافية للسند رقم 15 إضافة إلى المصاريف القضائية المقدرة بـ 1700 دج من حساب شركة "سليم"، وذلك بسبب امتناع الزبون "علي" عن دفع قيمة السند عند تاريخ الاستحقاق.

المطلوب:

بصفتك محاسب لدى شركة "سليم لبيع المواد الغذائية بالجملة"، يطلب منك تسجيل جميع العمليات السابقة في **دفتر اليومية العامة**، وفق القواعد المحاسبية المعمول بها.

المحور السادس: محاسبة الأجور والرواتب

الأهداف التعليمية للمحور:

- التعرف على مفهوم الأجور والرواتب؛
- التعرف على أهم مكونات الأجور والرواتب؛
- التمكن من المعالجة المحاسبية للأجور والرواتب.

تمهيد:

تُعدّ محاسبة الأجور والرواتب من الجوانب الأساسية في المحاسبة الإدارية والمالية، حيث تتعامل مع تسجيل وتنظيم ودفع المستحقات المالية للموظفين وفقًا للأنظمة والقوانين المعمول بها. تهدف هذه العملية إلى ضمان دقة احتساب الأجور، وتجنب الأخطاء المالية، والالتزام بالضرائب والاستقطاعات القانونية مثل التأمينات الاجتماعية وغيرها من الالتزامات.

تشمل محاسبة الأجور والرواتب عدة عناصر، مثل الرواتب الأساسية، المكافآت، التعويضات، الخصومات، والاقتطاعات، إضافةً إلى تسجيل التكاليف المرتبطة بها في الدفاتر المالية. كما تلعب دورًا مهمًا في إعداد القوائم المالية وتحليل تكاليف العمالة، مما يساعد المؤسسات على اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بإدارة الموارد البشرية وتخطيط الميزانية.

وفي هذا المحور، سنتناول مفهوم الأجور والرواتب، مكوناتها، وآلية احتسابها، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لها.

4- مفهوم الأجر

قبل التطرق إلى مفهوم "الأجر" لابد من الإشارة إلى مصطلح "الراتب"، حيث تمثل كلا من الأجور والرواتب تعويضا نقدياً مباشراً يحصل عليه الفرد لقاء مساهمته التي يقدمها للمنظمة التي يعمل بها، فالمصطلحان متشابهان من حيث المضمون، ويختلفان من حيث الاستخدام، فالشائع في مصطلح **"الراتب"** يستخدم لشاغلي المؤسسات الحكومية والقطاع العام، الذين يتقاضون أجورهم على أساس شهري وتصرف لهم شهريا وبشكل ثابت، أما مصطلح **"الأجر"** فهو الأكثر شيوعا في مؤسسات القطاع الخاص، فيستعمل للدلالة على شاغلي الأعمال الصناعية والإنتاجية الذين يتقاضون أجورهم على أساس الساعة، وحاليا يمكن القول أن هذا التميز قد اختفى تقريبا وأصبح اللفظين مترادفين.

في المقابل نجد أن التعاريف والمفاهيم الخاصة بالأجر تعددت واختلفت، إلاّ أنها تصب كلها في قالب واحد، فهناك من يعرف الأجر بأنه: "المقابل المادي الذي يستحقه العامل من صاحب العمل في مقابل تنفيذ ما يكلف به من أعمال متفق عليها". (عبد الصيرفي، 2005)

وعُرِّفَ أيضا بأنه: "ما يستحقه العامل لدى صاحب العمل في مقابل تنفيذ ما يكلف به وفقا للاتفاق الذي يتم بينهما وفي إطار ما تفرضه التشريعات المنظمة للعلاقة بين العامل وصاحب العمل". (جربوعة، 2018، صفحة 173)

أمّا الاتفاقية الدولية للعمال فنصت على أنه يقصد بالأجور في هذه الاتفاقية –وهذا بغض النظر عن طريقة حسابها–: "ما يقدر نقدا من مرتب أو كسب وتحديد قيمته بالتراضي أو عن طريق القوانين أو اللوائح القومية أو يستحق الدفع بموجب عقد خدمة (مكتوبة أو غير مكتوبة) أبرم بين صاحب العمل أو العامل نظير خدمات قدمت أو يجرى تقديمه".

ويرى المشرع الجزائري وبموجب المادة 80 من القانون 11/90 المتضمن علاقات العمل المعدل والمتمم، أنّ للعامل الحق في أجر مقابل العمل المؤدى ويتقاضى بموجبه مرتبا أو دخلا يتناسب مع نتائج العمل. (القانون رقم 90-11، 1990، صفحة 569)

5- العوامل المؤثرة على تحديد مستوى الأجور

هناك الكثير من العوامل التي لها أثر كبير في تحديد مستويات الأجور سواء بالنسبة للعامل أو المنظمة ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- ✓ **العوامل الاقتصادية:** أثناء ظروف الرواج يزيد الطلب على المنتجات وتنتعش الأسواق وبالتالي تزداد الحاجة إلى تعيين عاملين ويؤثر ذلك على تحديد أجورها.
- ✓ **مستوى المعيشة:** تتأثر الأجور كذلك بمعدلات التضخم التي بدورها تؤثر على القدرة الشرائية لما يستلمه العاملون من رواتب مما يجعل رفع الرواتب وفق معدلات التضخم عملية ضرورية للمحافظة على المستوى المعيشي للعاملين.
- ✓ **مستوى أداء العاملين:** يعد مستوى أداء العاملين عامل أساسي في تحديد الأجور، إذ أنه من الطبيعي إن يتقاضى العامل الذي يبذل جهد أكبر من غيره الذي يبذل جهدا أقل.
- ✓ **الخبرة العلمية:** فكلما قضى العامل فترة أطول فالعمل كلما اكتسب خبرات أكثر وبالتالي استحق أجور وعلاوات أكبر.
- ✓ **طبيعة العمل:** إن لطبيعة الوظيفة والجهد المبذول فيها وظروف العمل ومستوى المخاطر التي يتعرض لها العامل دورا محددا للأجر الذي يتقاضاه.
- ✓ **المركز الوظيفي:** كلما ارتفع المستوى الوظيفي كلما أدى ذلك إلى رفع الأجور المخصصة وذلك لارتفاع المستوى الإداري وزيادة أهمية القرارات المتخذة و ارتفاع حجم المسؤولية الملقاة على عاتق شاغل الوظيفة.
- ✓ **المؤهلات العلمية:** في كثير من المنظمات فإن الأجور تعتمد بدرجة معينة على المؤهل العلمي الذي حصل عليه طالب الوظيفة إلا أنه في منظمات أخرى فيعتمد الراتب على تحليل وتقييم الوظيفة مع التأكد على الحد الأدنى من الشروط والمؤهلات التي يفترض توفرها في طالب الوظيفة.
- ✓ **التشريعات العمالية:** قد تعتمد الحكومات في معظم الدول على تحديد الحد الأدنى من الأجور الذي يجب أن يدفع إلى العاملين وهذا الحد الأدنى من الأجور قد يتغير من وقت إلى آخر حسب مستوى المعيشة.
- ✓ **ظروف المنافسة:** تعد ظروف المنافسة من أكثر العوامل تأثيرا في عملية تحديد الأجور فقد تضطر المنظمة إلى منح أجور عالية لأجل المحافظة على الموظفين وحمايتهم من التسرب والانتقال إلى منظمات أخرى. ويحضى الأجر بأهمية كبيرة لدى طالبي الوظيفة وبالتالي فالمنظمات لديها ميزة تنافسية إذا قامت بإتباع إستراتيجية قيادة السوق في الدفع للموظفين أي بمعنى آخر إذا كانت رواتبها أكثر من رواتب المنظمات الأخرى في السوق.

- ✓ **القدرة المالية للمنظمة:** تأثر القدرة المالية للمنظمة على مدى استعدادها لدفع الأجور وبالتالي فإن المنظمة الناجحة يكون لديها قدرة أكبر من المنظمة المتعثرة على دفع الأجور.
- ✓ **النقابات العمالية:** هناك تأثير خارجي على برامج تعويضات العاملين يتمثل في النقابات العمالية، هذا النوع من التأثير يوجد ويؤثر على كافة العاملين سواء أولائك المنتسبين إلى النقابة أو غير المنتسبين لها. (جودة أحمد، 2010، الصفحات 14-15)

6- مكونات الاجور

بالرجوع الى نص المادة (81) من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل، نجد أن الأجر أو الراتب يتكون من:

- ✓ الأجر الأساسي.
- ✓ العلاوات والتعويضات .

3-1-الأجر الأساسي

ينشأ مبلغ الأجر الأساسي أو القاعدي في المؤسسات التي تخضع للقانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل، ويقصد به حسب المادة (81) من هذا القانون إلى "المقابل الناجم عن التصنيف المهني في الهيئة المستخدمة"؛ (القانون رقم 90-11، 1990، صفحة 569)؛ بمعنى أن الأجر الأساسي لكل عامل يكون حسب رتبة منصبه في جدول سلم الدرجات، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يمكن أن يفوق أعلى أجر في جدول الأجور الأساسية القصوى للمؤسسة، وقد منح قانون علاقات العمل، أمر التصنيف المهني للمستخدمين وتحديد الأجور الدنيا المطابقة للاتفاقيات الجماعية، حيث يمنح لكل منصب عمل مجموعة من النقاط الاستدلالية التي تحددها عناصر وعوامل المنصب والتي تختلف من منصب إلى آخر، أين تتلخص في درجة التأهيل، والمسؤولية والجهد المتطلب في ذلك المنصب، إلى جانب ظروف العمل، ومختلف الضغوط والمتطلبات المتعلقة بكل منصب عمل والقطاع المتواجد فيه؛ وقد حددت المادة (02) من المرسوم الرئاسي رقم 23-54 المؤرخ في 16 جانفي 2023 الشبكة الاستدلالية الجديدة لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم، وهذا ابتداءً من 1جانفي 2024، وهي سارية الى غاية اعداد هذه المطبوعة. (المرسوم الرئاسي رقم 23-54، 2023، صفحة 6)

كما حدد السعر المرجعي للنقطة الاستدلالية بـ 45 دج للنقطة، ويحسب الأجر الأساسي كما يلي:

الأجر الأساسي= الرقم الاستدلالي الأدنى الموافق للرتبة × القيمة المرجعية للنقطة الاستدلالية

وبالنسبة لباقي المؤسسات غير الخاضعة للقانون 90-11 فإنّ لها الحرية في الاعتماد على هذا القانون لتحديد الأجر الأساسي، أو يمكنها تحديده وفقاً للمخطط التنظيمي الخاص بها أو بالاعتماد على الاتفاقيات الجماعية التي تجمع المؤسسة بممثلي العمال. ويمكن أن يحسب الأجر الأساسي في هذه الحالات كما يلي:

الأجر الأساسي= عدد أيام العمل × أجرة اليوم

الأجر الأساسي= عدد ساعات العمل × أجرة الساعة

كما تجدر الاشارة الى أن الأجر الأساسي يتوافق مع المدة القانونية للعمل، والتي كانت مقدرة بنص المادة (22) من القانون 90-11 بـ (44) ساعة عمل في الأسبوع، وذلك في كافة المؤسسات العمومية والخاصة، وهي موزعة على (05) أيام كاملة في الأسبوع على الأقل. (القانون رقم 90-11، 1990، صفحة 565)

غير أن هذه المدة عُدّلت فيما بعد بموجب بموجب المادتين (2) و(3) من الأمر رقم 97-03، أين أصبحت المدة القانونية للعمل تقدر بـ 40 ساعة عمل في الاسبوع وهي موزعة على (05) أيام عمل في الأسبوع على الأقل، وقد منح المشرع أمر توزيع المدة القانونية لعمل المؤسسات المستخدمة بالتشاور مع ممثلي العمال سواءٌ بواسطة الاتفاقيات الجماعية للعمل أو عن طريق التنظيم بالنسبة للمؤسسات والإدارات العمومية، كما يجب أن لاتتجاوز مدة العمل اليومي الفعلي 12 ساعة بنص المادة (7). (الأمر رقم 97-03، 1997، صفحة 8)

كما نُنَوه أن الأجر الأساسي يجب أن لا يقل بأي حال من الأحوال عن الأجر الوطني الأدنى المضمون (SNMG) والمقدر بـ 20000 دج، حيث تنص المادة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 21-137 المؤرخ في 07 أفريل 2021، على أن الأجر الوطني الأدنى المضمون والموافق لمدة عمل قانونية أسبوعية قدرها أربعون (40) ساعة وهو ما يعادل 173,33 ساعة في الشهر، يحدد بـعشرين ألف دينار (20000 دج) في الشهر، أي ما يعادل 115,38 دج لساعة عمل، وهذا القانون يعتبر ساري المفعول بنص المادة 03 منه ابتداءً من أول يونيو 2020 وإلى غاية اعداد هذه المطبوعة. (مرسوم رئاسي رقم 21-137، 2021، صفحة 4)

3-2- التعويضات؛ سواءٌ الثابتة أو المرتبطة بمنصب العمل

حسب نص المادة 81 من القانون 90-11 المتعلق بعلاقات العمل فإن التعويضات تشمل: "التعويضات المدفوعة بحكم أقدمية العامل أو مقابل الساعات الإضافية بحكم ظروف عمل، خاصة لاسيما العمل التناوبي والعمل المفرد والإلزامي بما فيه العمل الليلي وعلاوة المنطقة". (القانون رقم 90-11، 1990، صفحة 569)

وبناءا على ما جاءت به هذه المادة يمكن تحديد بعض أنواع التعويضات، وهي مبدئياً تعتبر ثابتة ومتواجدة في معظم المؤسسات، مع العلم أن أنها لا تمثل كل التعوضات فهي تختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة:

أ) الساعات الإضافية:

يكتسي اللجوء الى الساعات الاضافية طابعاً استثنائياً، حيث يمكن للعامل أن يؤدي ساعات عمل إضافية زيادة عن الساعات القانونية للعمل إن تطلبت ظروف العمل ذلك، بشرط أن لا تتجاوز 20% من المدة القانونية، ودون أن يتجاوز عدد ساعات العمل اليومي 12 ساعة، وأن لا يزيد عدد الساعات الاضافية المؤداة في الأسبوع عن 16 ساعة.

كما يترتب عن هذه الساعات الاضافية تعويضات تزيد عن الأجر العادي للساعة، والتي توزع كما يلي:

- **الأربع (4) ساعات الأولى في الأسبوع:** تحسب بمعدل 150% من أجرة الساعة العادية؛
- **أمّا ما يزيد عن الأربع (4) ساعات الأولى في الأسبوع:** يحسب بمعدل 175% من أجرة الساعة العادية؛
- **الساعات الاضافية المؤداة ليلاً من الساعة 21:00 الى الساعة 05:00 صباحاً وأيام العطل:** تحسب بمعدل 200% من أجرة الساعة العادية. (القانون رقم 90-11، 1990، صفحة 565)

ب) تعويض الخبرة المهنية:

قد يتمتع العامل بأقدمية في العمل تُنتجُ له خبرة في الميدان، وتمنحه حق الاستفادة من التعويض يسمى بتعويض الخبرة المهنية، ويرتبط مبلغه بأقدمية العامل وطبيعة منصب عمله، على اعتبار أن قيمته ما هي إلاّ نسبة مئوية من الأجر القاعدي ، وتختلف هذه النسبة باختلاف قطاعات النشاط كما تحدد ضمن الاتفاقيات الجماعية.

وتنص المادة التاسعة (9) من المرسوم الرئاسي 07-304 على أن تثمين الخبرة المهنية التي اكتسبها الموظف يتجسد في الترقية في الدرجة، وتحدد المادة (11) من نفس المرسوم الأقدمية المطلوبة للترقية في كل درجة بثلاث مدد ترقية على الأكثر وهي: الدنيا، المتوسطة والقصوى، ووفقاً للجدول الموالي:

جدول رقم (01): مدد الترقية

الترقية في الدرجة	المدة الدنيا	المدة المتوسطة	المدة القصوى
من درجة إلى درجة أعلى منها مباشرة	سنتان و6 أشهر	3 سنوات	3 سنوات و6 أشهر
المجموع: 12 درجة	30 سنة	36 سنة	42 سنة

المصدر: (المرسوم الرئاسي رقم 07-304، 2007، صفحة 12)

أمّا تثمين الترقية التي اكتسبها الموظف بالانتقال إلى درجة أعلى، فيتجسد في منحه عدد من النقاط الاستدلالية تضاف إلى راتبه. وقد حددت المادة (02) من المرسوم الرئاسي رقم 23-54 المؤرخ في 16 جانفي 2023

الشبكة الاستدلالية الجديدة للترقية في الدرجات، وهذا ابتداءً من 1 جانفي 2024، وهي سارية الى غاية اعداد هذه المطبوعة. (المرسوم الرئاسي رقم 23-54، 2023، صفحة 6)

كما تحسب الخبرة المهنية وفق المعادلة التالية، مع العلم أن السعر المرجعي للنقطة الاستدلالية حدد بـ 45 دج:

الخبرة المهنية= الرقم الاستدلالي الأدنى الموافق للدرجة × القيمة المرجعية للنقطة الاستدلالية

كا تجدر الاشارة الى أن تعويض الخبرة المهنية للأعوان الخاضعين إلى نظام التعاقد قد حددته المادة (24) من المرسوم الرئاسي رقم 07-308، حيث حُدِدَ بنسبة 1,40 % من الراتب الأساسي عن كل سنة من النشاط في المؤسسات و الإدارات العمومية، ونسبة 0,70% عن كل سنة من الممارسات في قطاعات النشاط الأخرى، وفي حدود أقصاها 60 % من الراتب الأساسي. (المرسوم الرئاسي رقم 07-308، 2007، صفحة 20)

ت) الزيادة الإستدلالية :

تقدم الزيادة الإستدلالية للمناصب العليا ذات الطابع الوظيفي والمناصب العليا ذات الطابع الهيكلي للمصالح المركزية وغير المركزية في الدولة، في إطار شبكة تتشكل من 14 مستوى ويرافق هذا التقييم مختلف مستويات المسؤولية المرتبطة بالمناصب العليا؛ وقد حددت المادة (03) من المرسوم الرئاسي رقم 23-55 المؤرخ في 16 جانفي 2023 كيفيات منح الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا في المؤسسات والإدارات العمومية، وهذا ابتداءً من 1 جانفي 2024، وهي سارية الى غاية اعداد هذه المطبوعة. (المرسوم الرئاسي رقم 23-55، 2023، صفحة 8)

ث) التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة:

يستفيد العامل من التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة بما يتناسب مع عدد أيام العمل الفعلية، وهذا في حالة ما إذا كان منصب عمله يتطلب في الغالب اللجوء الى العمل بساعات اضافية، وبذلك فان حصول العامل هذا التعويض يمنعه من الاستفادة من تعويض الساعات الاضافية. كما أن مناصب العمل المعنية بهذا التعويض ونسبته تحدده الاتفاقيات الجماعية، على ان لا تتجاوز نسبته 20% من الأجر القاعدي.

ج) تعويض عمل المنصب:

يستفيد العامل من تعويض عمل المنصب كمقابل لأوقات العمل غير العادية، والتي يتطلبها منصب عمله، كالعمل المتناوب أو العمل ليلا أو العمل في العطل والأعياد، ويحسب هذا التعويض على أساس الأيام الفعلية وكنسبة من الأجر القاعدي.

ونظرا لاختلاف ظروف العمل، فقد أقر القانون منح تعويض بسبب اختلاف أوقات العمل وظروفه، حيث صدر المرسوم المنظم لكيفية تحديد هذا التعويض الموزع على الشكل التالي:

- العمال الذين يعملون في شكل فوجين صباح مساء، مع توقف في نهاية الأسبوع يعوضون بنسبة 10 %من الأجر الأساسي.
- العمال الموزعين على أفواج والذين يستفيدون من وقت فراغ في حالة العمل المستمر يعوضون بنسبة 15 % من الأجر الأساسي.
- العمال من نفس الفئة الذين هم في حالة العمل شبه المستمر يعوضون بنسبة 10 % من الأجر الأساسي و 5 % في حالة العمل المستمر بصورة متقطعة.
- العمال الذين يعملون بنظام الثلاثة أفواج في العمل المستمر بما فيه أيام العطل الأسبوعية، فقد حدد تعويضهم بنسبة 25 % من الأجر الأساسي.
- وإذا كان العمل مقسم إلى فوجين مع الاستفادة من الراحة الأسبوعية، أو كان العمل شبه مستمر فإن نسبة التعويض تنخفض إلى 15 % من الأجر الأساسي. (بكاري و بن عيشة، 2016/2015، صفحة 101)

ح) تعويض الضرر المهني:

يشير إلى التعويض الذي يحصل عليه العامل أو الموظف نتيجة تعرضه لضرر أو أذى أثناء أداء عمله، أو بسبب ظروفه المهنية، ويستفيد منه المستخدمين المعرضين لأخطار تؤثر على صحتهم كالحرارة، الصوت، الأعمال الشاقة، ويحسب هذا التعويض على أساس أيام العمل الفعلية وكنسبة من الأجر الأساسي، هذه النسبة تحدد من قبل لجان الصحة والأمن والوقاية للمؤسسة او القطاع على أن لا تتجاوز نسبة 20% من الأجر الأساسي.

كما يمكن أن يعطى هذا التعويض كمبلغ محدد وليس كنسبة من الأجر الأساسي، مع العلم أنه يمنح شهريا.

خ) تعويض المنطقة:

نصت المادة 163 من القانون 78-12 المتضمن القانون الاساسي للعامل، على أن "الحق في تعويض المنطقة يترتب على مناصب العمل الواقعة في المناطق أو قطاعات النشاط أو الوحدات الاقتصادية أو مشاريع التنمية، وكذا المؤهلات التي لها الأولوية في مخططات التنمية المعنية، وكذا مناصب العمل المعزولة أو الواقعة في أماكن عمل معزولة". (القانون 78-12، 1978، صفحة 736)

هذا التعويض يدفع بصفة مكملة للأجر وبصورة دورية شهريا.

د) تعويض السلة:

هو مبلغ مالي يتحصل عليه العامل عن كل يوم عمل فعلي، على أن لا يتجاوز 22 يوماً في الشهر، وهذا لتغطية مصاريف الغذاء، وهذا نتيجة لعدم قيام صاحب العمل بتوفير الإطعام على مستوى المؤسسة، وفي حالة الغياب يخصم من قيمة هذا التعويض حسب عدد الأيام المتغيب فيها؛ أما قيمة هذا التعويض فتخضع للاتفاقية الجماعية، على ألاّ تقل عن 50 دج بالنسبة لكل وجبة، وهذا بنص المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ذ) تعويض النقل:

هو مبلغ مالي يتحصل عليه العامل عن كل يوم عمل فعلي، وهذا لتغطية مصاريف التنقل من مقر سكناه الى مقر عمله، وهذا نتيجة لعدم قيام صاحب العمل بتوفير سكن وظيفي أو وسائل النقل الخاصة المؤسسة (حافلة نقل العمال مثلاً)، أما قيمة هذا التعويض فتخضع للاتفاقية الجماعية، وهذا بناءً على المسافة المقطوعة من قبل العامل بين مقر سكناه وبين مقر المؤسسة (المسافة بـ كم) .

ر) تعويض مصاريف المهمة (التنقل):

ويشمل التعويض عن المهام التي يقوم العامل خارج أماكن العمل، والتي تتطلب تكاليف ونفقات خاصة يلزم صاحب العمل بتحملها إما قبل القيام بالعمل أو بعد الانتهاء منه، نصت المادة 83 من قانون علاقات العمل على أنه: "تسدد المصاريف حسب تبعات خاصة يفرضها المستخدم على العامل".

3-3-المكافآت (العلاوات)

وهي عبارة عن مبالغ مالية في شكل نقدي أو عيني تمنح للعامل كتعبير من صاحب العمل عن الإعتراف بالخبرة أو المهارة أو تحفيز على زيادة بذل جهد في سبيل تحقيق نتائج أفضل، وتشمل:

أ) مكافأة المردودية الفردية:

والتي تمنح للعامل نتيجة مساهمته بجهوده الخاصة في انتاجية المؤسسة بما يتوافق مع أهداف المؤسسة، وتحدد على أساس درجة الانتاج التي يحققها كل عامل خلال الشهر، وهذا مقارنة مع البرنامج المسبق المحدد للانتاج المطلوب تغطيته، ويجب أن لا تتجاوز 10% من الأجر الأساسي.

ب) مكافأة المردودية الجماعية:

والتي تمنح للعامل نتيجة مساهمته ضمن المجموعة في تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة، وتقدم بنسبة ثابتة لجميع العمال لتحفيزهم، ويتم تحديد قيمتها ضمن الاتفاقيات الجماعية على أن لا تتجاوز نسبة 30% من الأجر الأساسي ووفقاً لأيام العمل الفعلية. وعادة ما تمنح كلتا العلاوتين كل شهر أو ثلاثة أشهر أو ستة أشهر.

3-4- المنح ذات الطبع العائلي

ترتبط المنح التي يتحصل عليها العامل بحالته الاجتماعية، وهذا من حيث أنه متزوج أو أعزب، وهل له أولاد أو بدون أولاد، وتشمل هذه المنح على الآتي:

أ) منحة الأجر الوحيد:

أوضحت مراسلة الوظيفة العمومية رقم 3192 مؤرخة في 31 ديسمبر 2020، أن الاستفادة من منحة الأجر الوحيد مرتبطة بتوفر شرطين هما: وجود دخل شهري واحد (بمعنى أن أحد الزوجين لا يشتغل) وهذا **كشرط أول**، ووجود طفل واحد على الأقل تحت الكفالة **كشرط ثاني**، (مراسلة الوظيفة العمومية رقم 3192، 2020) وفي حالة توفر الشرطين معاً فإن المعدل السنوي لمنحة الأجر الوحيد يقدر بـ 9600 دج، أي 800 دج شهرياً، أمّا إذا توفر الشرط الأول دون الثاني فإن مبلغ التعويض يقدر بـ 5.5 دج، وإذا لم يتوفر الشرط الأول فإن الحق في منحة الأجر الوحيد يسقط من كلا الموظفين، وهذا حتى ولو توفر الشرط الثاني. (المرسوم التنفيذي رقم 07-292، 2007، صفحة 14)

تجدر الإشارة الى أن منحة الأجر الوحيد في المؤسسات الاقتصادية تختلف قيمتها عن تلك الموجود في المؤسسات التابعة لقطاع الوظيف العمومي والسابق ذكرها.

ب) المنح العائلية:

تقدم المنح العائلية للعامل بصفة شهرية على أساس عدد الأطفال الذين هم في كفالته، وبالرجوع الى المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المتضمن رفع مبلغ المنح العائلية، نجد أن العمال الذين **يقل أو يساوي** أجرهم أو دخلهم الشهري الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي عن 15000 دج يستفيدون من منحة تقدر بـ 600دج عن كل طفل، وفي حدود خمسة (5) أطفال، وابتداء من الطفل السادس (6) يتقاضى عليه (300) دج فقط. أمّا العمال الذين **يفوق** أجرهم أو دخلهم الشهري الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي عن 15000 دج فيستفيدون من منحة تقدر بـ 300دج عن كل طفل. (المرسوم التنفيذي رقم 96-298، 1996، صفحة 20)

وبخصوص العمر المرجعي للسن الواجب العمل به للإستفادة من المنح العائلية، فقد وضحه المنشور رقم 02 المؤرخ في 23 ماي 2003 والمتعلق بالمنح العائلية ومنح التمدرس على النحو الآتي: الحد الأقصى للطفل الولد 17 سنة وإذا كان يدرس 21 سنة مع إثبات شهادة مدرسية، أمّا إذا كانت بنت فيعتبر تاريخ الزواج حد أقصى لها للإستفادة من المنح العائلية. (المنشور رقم 02، 2003، صفحة 2)

ت) علاوة التمدرس:

يستفيد العامل الأجير من علاوة التمدرس عن الأطفال الذين هم في وضع التمدرس مرة واحدة في السنة، وقدد حددت المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 19-239 المبلغ السنوي لعلاوة التمدرس بـ 3000دج عن كل طفل متمدرس، وهذا ابتداءً من 1 سبتمبر 2019، وهي سارية الى غاية اعداد هذه المطبوعة. هذا مع الغاء جميع الأحكام السابقة والمتعلقة بشروط الاستفادة من هذه العلاوة والمنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-298، وخصوصاً الشرط المتعلق بضرورة تجاوز الأجر أو الدخل الشهري الخاضع لاشتراك الضمان الاجتماعي مبلغ 15000دج. (المرسوم التنفيذي رقم 19-239، 2019، صفحة 5)

3-5- الإقتطاعات

و هي تمثل المبالغ التي يتم إقتطاعها من الاجر الخام للحصول على الأجر الصافي الذي يدفع للعامل كل شهر، ويكن التمييز بين نوعين من الإقتطاعات، هي:

3-5-1- إقتطاعات قانونية (اجبارية)

تخصم من الاجر بقوة القانون وبصفة مستمرة (شهريا) وتتمثل في

أ) اشتراكات الضمان الاجتماعي:

هي اشتراكات إجبارية أقرها المشرع لزوماً على العامل وعلى صاحب العمل بمعدلات معينة، حيث يقتطع الاشتراك الخاص بالعامل من الأجر الخاضع للإشتراكات أو ما يعرف **بأجر المنصب**، وتدفع بالنيابة عنه للصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية (CNAS)، وتحسب بالعلاقة التالية:

اقتطاعات الضمان الاجتماعي= الأجر الخاضع للاشتراك (أجرة المنصب) × 9%

وبحسب المادة الأولى (1) من الأمر رقم 95-01 المحدد لأساس اشتراكات وأداءات الضمان الاجتماعي فإن أساس اشتراكات الضمان الاجتماعي يتكون من من مجموع عناصر المرتب أو الدخل المتناسب ونتائج العمل، باستثناء الأداءات ذات الطابع العائلي والتعويضات الممثلة للمصاريف والمنح والتعويضات ذات الطابع الخاص والتعويضات المرتبطة بالظروف الخاصة بالاقامة والعزلة. (الأمر رقم 95-01 ، 1995، صفحة 6)

ويفهم من هذا أن المشرع لم يحدد عدد العناصر الخاضعة ولا صفاتها على أساس قاعدة أن الأصل في الأجر هو خضوعه كاملاً للاشتراكات إلاّ ما ورد من استثناءات كانت قد حددتها فيما بعد المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 96-208، وعليه يمكن القول بحساب الأجر الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي وفق العلاقة التالية:

الأجر الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي (أجرة المنصب)= الأجر الأساسي + التعويضات والعلاوات

بحيث: **التعويضات والعلاوات**= تعويض الساعات الاضافية + تعويض الخبرة المهنية + تعويض عمل المنصب + التعويض الجزافي عن الخدمة الدائمة + تعويض الضرر+ تعويض المنطقة + علاوة المردودية الفردية والجماعية ... وغيرها من التعويضات والعلاوات التي تختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، والتي يجب أن لا تدخل في باب **الاستثناءات** التي حددتها المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 96-208، والمتمثلة في:

- **الأداءات ذات الطابع العائلي، الأداءات الممنوحة بسبب الحالة العائلية والعلاوات الممنوحة بسبب حدث ذي طابع عائلي، لاسيما:**
  - ✓ الأداءات العائلية وعلاوة الدراسة المدفوعة بعنوان تشريع الضمان الاجتماعي
  - ✓ التعويض للأجر الوحيد
  - ✓ علاوات الولادة والزواج وكل العلاوات الأخرى المدفوعة بسبب حدث عائلي.
- **التعويضات الممثلة للمصاريف:** ويقصد بها علاوات وتعويضات السلة والسيارة وبعض مصاريف العتاد أو اللباس عندما تشترط لأداء الخدمة، ومصريف التنقل والنقل ومصاريف المهمة.
- **المنح والتعويضات ذات الطابع الخاص، والتي تتضمن:**
  - ✓ المبالغ المعوضة لضرر كتعويضات التسريح؛
  - ✓ التعويضات والعلاوات أو المكافآت ذات الطابع الخاص مثل تعويض الذهاب للتقاعد.
- **التعويضات المرتبطة بالظروف الخاصة بالإقامة والعزلة**، لا سيما العلاوات المدفوعة للعمال الخاضعين لاثنين على الأقل من الضغوط الآتية:
  - ✓ مسكن في قمرية متحركة أو خيمة أو معسكر متنقل أو قاعدة حياة؛
  - ✓ نظام عمل بالتناوب يستلزم دورية دائمة لعدة أسابيع عمل فعلي متبوع بفترة راحة لا تدفع خلالها العلاوة للعامل؛
  - ✓ مكان عمل بعيد عن أي مركز حضري ويصعب الوصول إليه. (المرسوم التنفيذي رقم 96-208، 1996، صفحة 8)

ب) إقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

هي ضريبة تقتطع من المنبع، وتتمثل في المبالغ التي تخصم من أجر العامل وتدفع إلى مصلحة الضرائب، وحسب المادة (66) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024، تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساساً لاقرار الضريبة على الدخل الإجمالي.

وتتعلق قيمة الضريبة بالوعاء الخاضع الذي يؤخذ من مكونات الاجر الخاضع لهذه الضريبة، ويحسب الوعاء الضريبي وفق المعادلة التالية، مع مراعاة أحكام المادة (68) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 والمتضمنة الإعفاء الضريبي:

وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي = الأجر الاجمالي (الخام) باستثناء تعويض المنطقة وتعويض مصاريف المهمة والمنح ذات الطابع العائلي– اشتراكات الضمان الاجتماعي المدفوعة (9%)

ويمكن الحصول على قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي من الجدول الخاص والمحدد لها، ووفق معدلات تصاعدية، والموضح في المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 كما يلي:

الجدول رقم (02): المعدلات والمبالغ التصاعدية الشهرية للضريبة على الدخل الاجمالي

شرائح الدخل	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق	المبلغ المتراكم
اقل من 20000 دج	%0	0	0
من 20000 إلى 40000 دج	%23	4600	4600
من 40000 إلى 80000 دج	%27	10800	15400
من 80000 إلى 160000 دج	%30	24000	39400
من 160000 إلى 320000 دج	%33	52800	92200
أكثر من 320000 دج	%35	/	/

المصدر: (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2024، صفحة 35).

كما تنص المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 على التخفيضات الآتية:

- تستفيد المداخيل المذكورة في الجدول أعلاه من تخفيض نسبي من الضريبة الاجمالية يقدر بـ 40%، كما لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12000 دج سنويا أو يزيد عن 18000 دج سنوياً، (أي بين 1000 و1500 دج شهريا).
- تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل التي لا تتعدى مبلغ 30000 دج.
- تستفيد من تخفيض ثاني إضافي المداخيل التي تفوق مبلغ 30000 دج وتقل عن 35000 دج؛ كما تحدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، حسب الصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي = [الضريبة على الدخل الإجمالي (حسب التخفيض الأول) × (137 ÷ 51)] – (27925 ÷ 8)

- بالنسبة للمداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج، والتي يتقاضاها العمال ذوي الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، فإنها تستفيد من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، على أن لا يتراكم مع التخفيض الثاني (السابق). وتحدد الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، حسب الصيغة التالية: .

الضريبة على الدخل الإجمالي = [الضريبة على الدخل الإجمالي (حسب التخفيض الأول) × (93 ÷ 61)] – (81213 ÷ 41)

3-5-2- الإقتطاعات الإستثنائية أو العارضة

ويتميز هذا النوع من الاقتطاعات بأنه يحدث بصفة مقتطعة أي غير مستمرة وفقا للأسباب التالية:

- إقتطاع من الأجر بسبب الغيابات أو التواجد في عطلة مرضية أو عطلة الأمومة؛
- إقتطاع من أجل استرجاع قسط من أقساط الاقتراض الذي يمنح للعامل (تسبيقات على الأجور)؛
- إقتطاع تطبيقا لقرار عقوبة الإخلال بالنظام الداخلي؛
- اقتطاع مباشر تطبيقا لمعارضة قانونية (حكم محكمة) وهو ما يعرف بالمعارضة على الأجور؛
- إقتطاع العضوية من التعاضدية وتقدر ما بين 0,5 % الى 1 % من أجرة المنصب؛

- الإقتطاع الخاص بالتقاعد المسبق 1 % خاص بالوظائف العليا؛
- خصم قرض السيارة خاص بالوظائف العليا.

3-6- الأجر الصافي:

هو المبلغ الذي يحصل عليه العامل في نهاية كل شهر ويمكن حسابه وفق المعادلة التالية:

الأجر الصافي = الاجر الخام (الاجمالي) – مجموع الإقتطاعات (اجبارية واستثنائية)

4- أعباء صاحب العمل:

اضافة الى الاشتراكات والإقتطاعات التي تقع على عاتق العامل، هناك اشتراكات واقتطاعات أخرى تقع على عاتق المؤسسة أو ما يصطلح عليه بصاحب العمل، أهمها ما يلي:

4-1- الاشتراك في الضمان الاجتماعي:

علاوة على الاشتراكات التي يتحملها العامل والمقدرة بنسبة 09% من أجرة المنصب، فإن صاحب العمل يتحمل ما نسبته ما نسبته 26 % من أجرة المنصب عن كل العمال والذي يمثل حصة المؤسسة في تمويل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (CNAS)، غير أن تغطية هذه النسبة تختلف بحسب قطاع نشاط المؤسسة، ونميز هنا حالتين، هما:

أ) المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي:

هنا صاحب العمل يتحمل ولوحده نسبة 26 % من مجموع أجرة المنصب عن كل العمال، للاشتراك في الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (CNAS)، وهذا لعدم وجود صندوق الخدمات الاجتماعية والصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية، أمّا في حالة وجود صندوق الخدمات الاجتماعية فإن صاحب العمل يقع على عاتقه 25,5% ويتحمل صندوق الخدمات الاجتماعية نسبة 0,5 % المتبقية.

ب) المؤسسات ذات الطابع الإداري (قطاع الوظيف العمومي):

هنا تنقسم نسبة الاشتراك والمقدرة بـ 26 % بين ثلاث مشتركين، وهم:

- صاحب العمل يتحمل ما نسبته 25 % من مجموع أجرة المنصب لكل العمال؛
- صندوق الخدمات الاجتماعية يتحمل ما نسبته 0,5 % ؛
- الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية يتحمل ما نسبته 0,5 % ؛

4-2- الاشتراكات في صندوق الخدمات الاجتماعية

يتم تمويل صندوق الخدمات الاجتماعية من قبل صاحب العمل بنسبة 3 % من كتلة الأجور الخام لجميع العمال بما فيها التعويضات والعلاوات.

4-3- الاشتراكات في الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية

يساهم صاحب العمل في تمويل الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية بنسبة 0,5 % تقتطع من نسبة 3 % المخصصة لتمويل الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية.

5- إعداد كشوف الأجور:

كشف الأجر هو وثيقة تقيد فيها كافة عناصر الأجر بمختلف أشكالها وأنواعها، سواء كانت عناصر ثابتة أو متغيرة، بالإضافة إلى ذكر كافة البيانات المتعلقة بالعامل أو صاحب العمل، ولقد جعل المشرع الجزائري من هذه الوثيقة التزاما أساسيا يقع على عاتق صاحب العمل، لدرجة أن القانون الأساسي العام للعامل جعل تسليمها أو عدم احترام القواعد الخاصة بها تشكل مخالفة وخرقا للقانون، حيث يدرج مبلغ الأجر وجميع عناصره اسمياً في قسيمة الأجر التي تعدها المؤسسة المستخدمة بصفة دورية، وهذا ما نصت عليه المادة 138 من القانون الأساسي العام للعامل، أما قانون علاقات العمل فقد جعل منها التزاما على عاتق صاحب العمل.

أمّا مكونات كشف الأجر فتتلخص في المعلومات التالية :

- بيانات متعلقة بالمؤسسة.
- بيانات شخصية على صاحب الكشف: الاسم الكامل، الحالة الاجتماعية، رقم الحساب.
- بيانات مهنية عن صاحب الكشف: الوظيفة، الصنف المهني، الدرجة إن وجدت.
- بيانات أساسية تتعلق بمكونات الأجر.

كما ألزم القانون صاحب العمل بتقييد كافة البيانات المذكورة في كشف الأجر في دفتر خاص مرقم وموقع عليه من قبل قاضي المحكمة المختصة إقليميا، أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، و يمكن أن يفتش هذا الدفتر من طرف المفتش متى استدعت الضرورة لذلك.

5-1- إعداد كشوف الأجور على مستوى المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي

إن إعداد كشوف الأجور في المؤسسات الاقتصادية يتم عادة على مستوى مصالح الأجور، التي من مهامها تجميع مختلف البيانات التي يتحدد على ضوئها ذلك الصافي، حيث تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

أ) مرحلة إعداد البيانات:

تتمثل في جمع مختلف الوثائق اللازمة لإعداد استمارة الأجور النهائية، حيث تتلقى مصلحة الأجور كل من:

- **الاستمارة الشخصية:** وتضم هذه الاستمارة المعلومات الخاصة بكل عامل من بيانات شخصية كالاسم، اللقب، الترقيم، الحالة العائلية، الدرجة، تاريخ التوظيف، وذلك للتأكد من بيانات كل عامل، ويتم الحصول على هذه الاستمارة من مديرية الموارد البشرية.
- **استمارة التنقيط:** تتضمن أيام الحضور الفعلي في كل شهر لكل عامل ويتم ملؤها على أساس استمارة الحضور اليومية الخاصة بكل عامل ويتم الاحتفاظ بهذه الاستمارة بمصلحة الأجور، وعلى أساسها يتم إعداد استمارة المردود الفردي لكل عامل.
- **استمارة الساعات الإضافية:** وهي استمارة شهرية يتم الحصول من قبل مسؤولي المصالح المتضمنة نوع التعويض في الساعات الإضافية للعمل، سواء كان هذا التعويض في الساعات الإضافية للعمل، أو كان في الأيام العادية أو في أيام العطل.
- **المردود الفردي:** تملئ هذه الاستمارة داخل المصالح المعنية لجميع العمال على أساس الحضور اليومي للعمال، لترسل لمصلحة الأجور التي تقوم على أساسها بمنح المكافآت لكل عامل
- **استمارة المردود الجماعي:** هي استمارة شهرية ترسل لمصلحة الأجور من قبل المسؤولين المعنيين بكل قسم، من اجل منح هذه المكافآت للعمال وذلك على أساس حجم متغيرات الإنتاج مع مراعاة الغيابات
- **استمارة عناصر الأجر:** تتلخص في هذه الاستمارة جميع مكونات الأجر ولمدة سنة كاملة، الخاصة بكل عامل، والتي على أساسها يتم إعداد كشف الأجرة النهائية.

ب) مرحلة إعداد كشف الأجر:

هي المرحلة التي تلي مرحلة جمع الوثائق، حيث تقوم مصلحة المستخدمين داخل المؤسسة بإرسال كل من الاستمارة الشخصية، واستمارة التنقيط، والمردود الفردي والجماعي إلى مصلحة الأجور، وعلى هذا الأساس ينشئ كشف الأجر المؤقت الذي يتضمن الاسم واللقب، الوظيفة والرقم، وعلى مستوى مصلحة المالية يتم مراجعة هذه العمليات.

5-2- إعداد كشوف الأجور على مستوى المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري:

إن إعداد كشوف الأجور في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري تتم عادة على مستوى مكتب المحاسبة بمصلحة الميزانية وذلك بجمع مختلف البيانات التي يحدد على ضوئها ذلك الصافي من الأجر، و تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

5-2-1- مرحلة استلام البيانات:

وفيها يتم استقبال البيانات والملفات الخاصة بالموظفين الجدد والقدامى اللازمة لإعداد استمارة الأجور النهائية، ويعتبر مكتب المستخدمين المصدر الوحيد لهذه البيانات وتتمثل فيما يلي:

أ) الملف الإداري:

وتتكون من أربع (04) حافظات:

- ✓ الوضعية الإدارية.
- ✓ الحالة العائلية.
- ✓ العطل المرضية والحسومات.
- ✓ وثائق أخرى.

يتضمن هذا الملف المعلومات الخاصة بكل عامل من بيانات شخصية، الحالة العائلية رقم التأمين الاجتماعي، رقم الحساب الجاري البريدي أو البنكي، بالإضافة إلى مقرر التعيين، ومحضر التنصيب، درجته في السلم الوظيفي واستحقاقاته واستقطاعاته المالية، وكذا المعطيات المتغيرة سواء المتعلقة بمتغيرات الحالة الاجتماعية مثل: زواج، وفاة، ازدياد مولود جديد،...الخ، كما تتلقى هذه المصلحة المعلومات المتعلقة بالترقية، الاستقالة، التقاعد...الخ، وذلك للتأكد من بيانات كل عامل، ومن ثم حفظ هذه البيانات في جهاز الحاسوب.

ب) استمارة الحضور الشهرية:

تتضمن أيام الحضور الفعلي في الشهر لكل عامل، ويتم ملؤها على أساس استمارة الحضور اليومية الخاصة بكل مصلحة، والتي تضبط أوقات تواجد العامل في المؤسسة خلال مواعيد العمل الرسمية، ويتم الاحتفاظ بهذه الاستمارة في مكتب المحاسبة، وعلى أساسها يتم إعداد استمارة مكافأة المردود الفردي لكل عامل.

ت) استمارة عناصر الأجر:

تتلخص هذه الاستمارة في جميع المقررات الخاصة بمكونات الأجر لكل موظف والتي من خلالها يتم إعداد كشف الأجر النهائي.

5-2-2- مرحلة إعداد الكشف:

بعد جمع الوثائق السابقة، وبعد خضوعها للمراقبة على مستوى مكتب المحاسبة يتم إعداد كشف الأجر النهائي، والذي يتضمن جميع البيانات الضرورية السابق ذكرها، حيث يتم إعداد نسختين منه، الأولى تسلم للموظف بطلب منه، والثانية يتم الاحتفاظ بها داخل مكتب المحاسبة.

5-3- نموذج عن الشكل العام لكشف الأجر

يختلف شكل كشف الأجرة من مؤسسة لأخرى، إلاّ أن جميعها يجب أن تتضمن جميع المداخيل والاقتطاعات الخاصة بالعامل، وفيما يلي شكل مبسط لكشف الأجرة:

شكل رقم (01) : نموذج عن كشف الأجرة

المستخدم: .....

المقر الأجتماعي: ....

رقم الإنخراط في ض.إ: 000000000000

كشف الأجر لشهر ..../...20

الموظف: ..... الحالة العائلية: .....

العنوان: .... عدد الأولاد: .....

الوظيفة: عامل بـ ..... رقم التسجيل: 0000000

رقم الحساب البنكي: 00000000 رقم ض . إ: 00000000

مكونات الأجر	الأساس	النسبة	المداخيل
الأجر القاعدي	(1)	%100	------
الغيابات	.....دج	... ساعات	------
الساعات الإضافية	(1)	...%	------
تعويض الخبرة المهنية	(1)	...%	------
المردودية الفردية(شهريا)	(1)	...%	------
المردودية الجماعية	(1)	...%	------
تعويض المنطقة	(1)	...%	------
تعويض الضرر	(1)	...%	------

تعويض عمل المنصب	(1)	...%	------
.....	.....	.....	------
.....	.....	.....	------
أجرة المنصب	(2)		------
تعويض السلة	----دج	.... يوم	------
تعويض النقل	----دج	.... يوم	------
الأجر الخاضع للضريبة			------
المنح العائلية	800		------
الأجر الوحيد	600/300		------
علاوة التمدرس	3000		------
تعويض المهمة			
الأجر الخام			------
اشتراك الضمان الاجتماعي	(2)	%9	------
الضريبة على الدخل الاجمالي	تصاعدي		------
اتسبيقات على الاجور			------
اعتراضات على الاجور			------
اشتراك التعاضدية		...%	------
.....			------
الأجر الصافي الواجب الدفع			------

6- مراحل صرف الأجور

6-1- مراحل صرف الأجور على مستوى المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي

في المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع الربحي لا يوجد اشكال في صرف الأجور بحكم مركزية اتخاذ القرار وطبيعة الملكية، حيث وبمجرد استيفاء الشروط والمراحل السابقة لإعداد كشف الأجر، يتم مباشرة صرف الأجور بشكل آلي وفي التاريخ المحدد لذلك لكل العمال من قبل مصلحة المحاسبة والمالية (DFC).

6-2- مراحل صرف الأجور على مستوى المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري:

في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري (قطاع الوظيف العمومي) تختلف الأمور، حيث تمر عملية صرف الأجور بمرحلتين، الأولى إدارية والثانية محاسبية. وهذا على النحو الآتي:

6-2-1. المرحلة الإدارية:

تتضمن هذه المرحلة ثلاث إجراءات، وهي:

أ) **الالتزام (التعهد)**: إن الالتزام حسب ما ورد في المادة 56 من القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، هو "الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة". (القانون رقم 23-07، 2023، صفحة 8)

أي أن الالتزام هو التصرف الذي ينشا نفقة على ذمة الحكومة، وهذا الالتزام يكون بناءاً على تصرف قانوني كالعقود والصفقات التي تبرمها الدولة، وعلى القوانين التي تنشأ حقوق على الدولة، وقرارات ومراسيم التعيين للمستخدمين، بالإضافة إلى ذلك الأحكام و القرارات التي تصدر عن المحاكم و المجالس القضائية.

ب) **التصفية**: حسب ما ورد في المادة 57 من القانون 23-07 والسالف الذكر، فإن التصفية تتمثل في التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة، وتتضمن:

- تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين؛
- شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الآمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام. (القانون رقم 23-07، 2023، صفحة 8)

ت) **الأمر بالصرف**: هو الإجراء الذي بموجبه يقوم الآمر بالصرف بالأمر بدفع النفقات العمومية وذلك حسب المادة 58 من القانون 23-07 والسالف الذكر، (القانون رقم 23-07، 2023، صفحة 8).

كما يمكن القول أنه استدعاء مكتوب و مبرر من الآمر بالصرف إلى المحاسب.

وللإشارة فإنه في هذه المرحلة وبعد تأكد وكيل الصرف من وجود مقرر التعيين ومحضر التنصيب والانتهاء من الحسابات التطبيقية (إعداد كشف الراتب) يقوم بإعداد الكشوف القاعدية التي تضمن الأجر القاعدي، الخبرة المهنية إن وجدت، التعويضات، الزيادة الإستدلالية للمناصب العليا، المنح العائلية والأجر الوحيد،...

كما يقوم كيل الصرف بإعداد بطاقة الالتزام الخاصة بالموظفين من N/ 01/01 إلى N/12/31، وبعد تحريرها في ثلاثة نسخ توقع من طرف الآمر بالصرف، أين يحتفظ بنسخة ويرسل النسختين الباقيتين إلى المراقب المالي الذي يأشر عليها ويرجع النسخة الأصلية لمصلحة الميزانية ويحتفظ بالأخرى.

6-2-2. المرحلة المحاسبية (الدفع):

تتمثل إجراءات هذه المرحلة في إجراء وحيد فقط وهو الدفع، وحسب ما ورد في المادة 59 من القانون 23-07 والسالف الذكر، فإن الدفع هو "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي". (القانون رقم 23-07، 2023، صفحة 8)

بمعنى آخر هو الإجراء الذي يتم بموجبه التخلص من الدين العمومي الذي هو على ذمة الدولة. وهذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة في التنفيذ، أين يقوم وكيل الصرف بعد إرجاع النسخ المؤشرة من طرف المراقب المالي لمصلحة الميزانية بإعداد الوثائق الخاصة بهذه المرحلة وإرسالها إلى المحاسب العمومي لمراجعتها والدفع، وتتمثل هذه الوثائق في: كشف الرواتب، حوالة الدفع، ملخص حوالة الدفع، كشوف الاقتطاعات (IRG/SS)، كشف التحويل، إشعار التحويل، كشوف الدفع ،كشف تعديل الراتب في حالة الإستدراك.

6-3- التوقف عن صرف الراتب أو الاجر:

يتم إيقاف صرف الاجر للعامل بصفة نهائية في الحالات التالية:

الإحالة على التقاعد، الوفاة، الاستيداع (حصول الموظف على عطلة غير مدفوعة الاجر بحيث لا تتجاوز (05) سنوات)، الاستقالة من الوظيفة، التسريح ذو الطابع التأديبي.

7- الوثائق الأساسية لمحاسبة الرواتب والأجور

تتضمن محاسبة الأجور والرواتب في المؤسسات مجموعة من الوثائق والتي تعتبر الزامية، وهي:

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

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

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

ث) **بطاقة الأجر**: تجبر المؤسسة على إعداد بطاقات الأجر لكل عمالها وتشمل كل المعلومات الضرورية لتحديد الأجر وأهمها: الاسم، اللقب، المدة المعنية بالأجر، وظيفة الأجير، حالته العائلية، الأجرة

الأساسية، العلاوات الممنوحة، الاقتطاعات، الأجرة الصافية، تاريخ التسديد. إذْ تبيّن هذه الوثيقة طريقة حساب الأجرة وضرورة تسليمها العامل حتى تمكنه من الاعتراض على هذا الحساب.

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

ح) **سجل حركات المستخدمين**: تسجل فيه كل المعلومات المرتبطة بحركات العمال، دخول وخروج، إسم ولقب العامل، تاريخ ومكان الإزدياد، رقمه في صندوق الضمان الإجتماعي، تاريخ دخوله وتاريخ خروجه.

خ) **سجل العطل**: تسجل فيه كل المعلومات الخاصة بالعمال المستفيدين من عطل، الإسم، اللقب، عدد أيام العطلة، تاريخ الخروج، تاريخ الدخول، الأجرة الممنوحة خلال العطلة. (بكاري و بن عيشة، 2016/2015، صفحة 100)

8- المعالجة المحاسبة للأجور والرواتب:

بعد حساب الأجور الصافية يقوم المحاسب نهاية كل شهر بإثبات راتب أو أجرة الشهر المعني مع إثبات الأعباء الاجتماعية لصاحب العمل، لتليها مرحلة تسوية مختلف المستحقات للأطراف المعنية (العمال، الضرائب، الهيئات الاجتماعية) وذلك حسب تواريخ محددة.

أمّا الحسابات الرئيسية المستعملة في ذلك فهي كالآتي:

8-1- حساب أعباء المستخدمين (حـ/63)

يستقبل الحساب (**حـ/63-أعباء المستخدمين**) في جانبه المدين مختلف أعباء دورة الاستغلال ذات الأهمية والتي تتحملها المؤسسة لدفع أجور عمالها من مختلف الأصناف بما في ذلك المدراء الاجتماعيين، وهذا في إطار عقود العمل التي تربطها بعمالها والتي تلزمها بدفع أجورهم وكل ما يرتبط بها (مثل اشتراكات الضمان الاجتماعي والتقاعد، المكافآت ومختلف الأعباء الاجتماعية الأخرى بما ذلك الخدمات الاجتماعية) وهي بهذا تشمل امتيازات قصيرة الأجل وامتيازات ما بعد التوظيف.

في المقابل يتفرع هذا الحساب إلى مجموعة من الحسابات الفرعية يكون بيان محتوياتها كالآتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 522-532)

- **حـ/631-أجور المستخدمين**

يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:

- ✓ حـ/6311- الأجور والرواتب؛
- ✓ حـ/6312- عطل مدفوعة الأجر؛
- ✓ حـ/6313- علاوات ومكافآت؛
- ✓ حـ/6314- تعويضات ومزايا مختلفة؛
- ✓ حـ/6315- مساهمات الخدمات الاجتماعية.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية للـ(حـ/42-المستخدمون والحسابات الملحقة) وكذا الحساب (حـ/4421-الدولة-الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأجور).

- **حـ/634-أجور المستغل الفردي**
- **حـ/635-الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية**

يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:

- ✓ حـ/6351- اشتراكات الضمان الاجتماعي (CNAS)
- ✓ حـ/6352-اشتراكات التعاضدية؛
- ✓ حـ/6358-اشتراكات أخرى في الهيئات (صندوق العطل المدفوعة الأجر: CACOBATH)

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية للـ(حـ/43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة).

- **حـ/636-الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي.**
- **حـ/637-الأعباء الاجتماعية الأخرى**

يستقبل هذا الحساب ويشمل العناصر الآتية:

- ✓ حـ/6371- خدمات مباشرة؛
- ✓ حـ/6372- مدفوعات للجان المؤسسة؛
- ✓ حـ/6374- مدفوعات أخرى للخدمات الاجتماعية؛
- ✓ حـ/6376- طبيب العمل.

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات).

- **حـ/638- أعباء المستخدمين الأخرى.**

ويجعل هذا الحساب مديناً مقابل الجانب الدائن لحساب المورد (حـ/401- موردوا السلع والخدمات).

8-2- حساب المستخدمون والحسابات الملحقة (حـ/42)

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع عمالها ومستخدميها فتح حساب خاص بجميع الأجور والتعويضات والمنح ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/42-المستخدمون والحسابات الملحقة**). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 428-431)

- **حـ/421-المستخدمون-أجور مستحقة:**

المعالجة المحاسبية لهذا الحساب تأخذ أسلوبين وكلاهما صحيح، وهما:

❖ **الأسلوب الأول:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن **المبلغ الإجمالي للأجور** المستحقة للمستخدمين مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني في الصنف (حـ/63-أعباء المستخدمين)، ويكون مديناً بـ:

- ✓ مبلغ التسبيقات والمدفوعات المقدمة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/425-المستخدمون: تسبيقات ومدفوعات)
- ✓ مبلغ الاعتراضات المبلغ عنها لدى المؤسسة ضد عمالها مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/427-المستخدمين اعتراضات على الأجور)
- ✓ حصة مساهمات المستخدمين في الضمان الاجتماعي مقابل الجانب الدائن لـ(حـ/43-الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة).
- ✓ مبلغ المدفوعات المقدمة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

❖ **الأسلوب الثاني:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن **المبلغ الصافي للأجور** المستحقة للمستخدمين مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني في الصنف (حـ/63-أعباء المستخدمين).

- **حـ/422-أموال الخدمات الاجتماعية:** يستقبل هذا الحساب ديون المؤسسة نحو لجنة مساهمات المؤسسة. ويكون دائناً مقابل الجانب المدين لـ(حـ/63151-اشتراكات الخدمات الاجتماعية 3%) وهذا بمبلغ الاشتراكات المستحقة.

  ويكون مديناً مقابل حساب الخزينة وهذا عند استفادة المسؤولين من الخدمات الاجتماعية.

- **حـ/423 مساهمة الأجراء في النتيجة:** يستقبل هذا الحساب مقدار المبالغ المخصصة للأُجَراء فيما يتعلق بتقاسم النتائج، وهذا بعد تاريخ المصادقة على الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين

خلال السنة المالية الموالية لتاريخ تخصيص المشاركة، أو تاريخ سريان عقد المشاركة إذا كان متأخراً عن تاريخ الجمعية العامة ويجعل مديناً مقابل حساب الخزينة بتاريخ الدفع

- **حـ/425–المستخدمون–التسبيقات والمدفوعات على الحساب:** يستقبل هذا الحساب في جانبه المدين مبلغ التسبيقات المدفوعة للمستخدمين مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة، ويجعل دائنا من أجل الترصيد مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني في الصنف (حـ/63–أعباء المستخدمين) وفق الأسلوب الأول أو مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421– أجور مستحقة) وفق الأسلوب الثاني.
- **حـ/426–المستخدمون–الودائع المستلمة:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مجموع المبالغ المودعة من بعض الهيئات لدى المؤسسة وهذا نيابة عن مستخدميها، مقابل الجانب المدين لحساب الخزينة. ويكون مديناً عند سداد المبالغ المستحقة لصالح المستخدمين والمودعة على هذا النحو مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/427–المستخدمون–الاعتراضات على الأجور:** يستقبل هذا الحساب في جانبه الدائن مبلغ الأموال التي هي موضع اعتراض من طرف الغير ضد عمال المؤسسة، مقابل الجانب المدين لحساب الأعباء المعني في الصنف (حـ/63) أو مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421)؛ ويجعل مديناً بالمبلغ المحصل من طرف الغير والمستفيد من هذا الاعتراض مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/428–المستخدمون–الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها:** يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. (مثال ذلك: ديون المؤسسة تجاه عمالها بعنوان العطل المدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، المكافآت المقرر منحها) والتي تسجل في الجانب الدائن منه مقابل (حـ/63–أعباء المستخدمين). كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:
  - ✓ حـ/4283–المستخدمون: الأعباء الواجب دفعها
  - ✓ حـ/4288–المستخدمون: النواتج المطلوب استلامها

8–3– حساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة (حـ/43)

تقضي المعالجة المحاسبية لتعاملات المؤسسة مع مختلف الهيئات الاجتماعية فتح حساب خاص بجميع الاشتراكات والمبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات الاجتماعية لصالح المستخدمين. ومحاسبياً يتم تسجيلها في (**حـ/43–**

الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة). والذي بدوره يتفرع إلى مجموعة من الحسابات تتمثل في الاتي: (TAZDAIT, 2009, pp. 432-433)

- **حـ/431– صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS)**: يستقبل هذا الحساب مختلف ديون المؤسسة تجاه هيئات الضمان الاجتماعي. ويقيد في جانبه الدائن تباعاً ما يلي:
  - ✓ المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية، المنح العائلية، وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين.... مقابل الجانب المدين لحسابات الأعباء حسب طبيعة العنصر المعني.
  - ✓ المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات الاجتماعية لصالح حساب المستخدمين مقابل الجانب المدين لـ(حـ/421-المستخدمون: أجور مستحقة).

  ويكون مديناً عند إجراء التسوية مع صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS) وهذا مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.
- **حـ/432– الهيآت الاجتماعية الأخرى**: يستقبل في جانبه الدائن المبالغ المستحقة على المؤسسة لصالح الهيآت الاجتماعية الأخرى بعنوان الاشتراكات الخاصة (صندوق التعاضدية، صندوق التقاعد) مقابل الجانب المدين لحسابات الأعباء حسب طبيعة العنصر المعني.

  ويكون مديناً عند إجراء التسوية مع الهيئة المعنية وهذا مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة. كما يمكن تفريعه الى حسابين هما:
  - ✓ **حـ/4321– صندوق التقاعد.**
  - ✓ **حـ/4322– صندوق التعاضدية.**
- **حـ/438– الهيآت الاجتماعية –الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها**

يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. كما يمكن تفريعه الى الحسابات التالية:

- ✓ **حـ/4382– الأعباء الاجتماعية عن العطل المدفوعة الأجر**: يستقبل في جانبه الدائن وفي نهاية السنة المالية تسجيلات الأعباء الاجتماعية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية (مثال ذلك: الأعباء الاجتماعية لأرباب العمل المتعلقة بالعطل المدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، والمكافآت المقرر منحها للمستخدمين).

وعند الدفع يتم ترصيد هذا الحساب مع الجانب الدائن لحسابات الهيئات الاجتماعية المعنية.

- ✓ **حـ/4386– الأعباء الأخرى الواجب دفعها**
- ✓ **حـ/4387– النواتج المطلوب استلامها:** في حالة قيام الشركة وفقا لأحكام بعض الاتفاقيات الجماعية التي تتم فيها تسوية حساب صندوق الضمان الاجتماعي (CNAS)، لموظفيها بكامل أو جزء من أجورهم، وهذا في حالة المرض أو الحوادث أو الأمومة فإن (حـ/4387– النواتج المطلوب استلامها). ويجعل مديناً بمبلغ الخدمات المختلفة التي تقدمت بها لمستخدميها لحساب الضمان الاجتماعي والهيئات الاجتماعية الأخرى مقابل الجانب الدائن لحساب الخزينة.

8-4- حساب الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى (حـ/442)

يستخدم لتسجيل الضرائب التي تقتطعها المؤسسة من المصدر نيابة عن الدولة كالضريبة على الدخل الإجمالي. كما يمكن تفريعه الى الحسابات التالية: (TAZDAIT, 2009, pp. 435-436)

- ✓ **حـ/4421–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى:** الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) على الأجور.
- ✓ **حـ/4422–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى:** اقتطاع من المصدر 15% على المدفوعات المسددة في الجزائر.
- ✓ **حـ/4424–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى:** اقتطاع من المصدر 24% على الأجور المدفوعة في الخارج.
- ✓ **حـ/4427–الدولة–الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى:** اقتطاعات أخرى من المصدر.

8-5- حساب الدولة–الأعباء الواجب دفعها والنواتج المطلوب استلامها (حـ/448)

يتم تحريك هذا الحساب عند غلق السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والنواتج المتعلقة بالسنة المالية المنتهية. (مثال ذلك: الأعباء الجبائية لأرباب العمل والمتعلقة بالعطل مدفوعة الأجر، علاوات التشجيع، المكافآت المقرر منحها للمستخدمين) والتي تسجل في الجانب الدائن منه مقابل (حـ/63-أعباء المستخدمين). كما يمكن تفريعه الى حسابين هما: (TAZDAIT, 2009, p. 444)

- ✓ **حـ/4481–الدولة: الأعباء الواجب دفعها**
- ✓ **حـ/4487–الدولة: النواتج المطلوب استلامها**

✓ **حـ/4488–الالتزامات المترابطة**

ويتم ترصيده عند الدفع الفعلي مقابل الحسابات 44 المعنية. مع تسجيل التعديلات الضرورية في الحسابات المعنية.

مثال توضيحي:

شركة من نوع (EURL) توظف لديها عامل واحد تحت مسمى (عبد الله أحمد)، وهو متزوج وزوجته لا تشتغل، وله ثلاث أطفال كلهم دون سن الرشد، وقد كان راتب هذا العامل لشهر فيفري من سنة 2024 يتكون من العناصر التالية:

الأجر الأساسي 44000 دج، الساعات الإضافية 6100 دج، تعويض الخبرة المهنية 8300 دج، علاوة المردودية الفردية (تدفع شهريا) 4200 دج، تعويض النقل 3500 دج، تعويض السلة 7700 دج.

المطلوب:

- ❖ حساب مبلغ الاشتراك في الضمان الاجتماعي.
- ❖ حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، ثم حساب الأجر الصافي.
- ❖ إعداد كشف الأجر للعامل (عبد الله أحمد)
- ❖ تحديد أعباء التي يدفعها صاحب العمل.
- ❖ القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة.

علماً أن هذا العامل تحصل على تسبيق بقيمة 10000دج، كما أن الأجر الصافي يسدد في 10 من الشهر الموالي، الضريبة على الدخل الإجمالي تسدد في منتصف الشهر الموالي، والضمان الاجتماعي في 20 من الشهر الموالي .التسديد يتم عن طريق البنك.

الحل:

1- حساب مبلغ الاشتراك في الضمان الاجتماعي:

أجرة المنصب =الأجر الأساسي + الساعات الاضافية + تعويض الخبرة + علاوة المردودية الفردية

$$= 44000 + 6100 + 8300 + 4200 = \mathbf{62600}\ \text{دج}$$

الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل = أجرة المنصب × 9%

$$= 62600 \times 0.09$$

$$= \mathbf{5634}\ \text{دج}$$

2- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي = الأجر الاجمالي (الخام) باستثناء تعويض المنطقة وتعويض مصاريف المهمة والمنح ذات الطابع العائلي- اشتراكات الضمان الاجتماعي المدفوعة

وعاء ضريبة الدخل الإجمالي = (44000 + 6100 + 8300 + 4200 + 3500 + 7700)- 5634

= 68166 دج

بالرجوع الى الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الاجمالي نجد:

الضريبة قبل التخفيض= (20000 ×00%) + (20000× 23%) + (28166 × 27%)

= 4600 + 7604.82

= 12204.82

- **حساب التخفيض:**

التخفيض = الضريبة قبل التخفيض × نسبة التخفيض (40%)

= 12204.82 × 40% =4881.92

وبالتالي يستفيد من تخفيض قدره 1500، لأن تخفيض 40% يجب أن لا يقل عن 1000 دج ولا يزيد عن 1500 دج

إذن **ضريبة الدخل الإجمالي لهذا العامل= 12204.82 – 1500 = 10704.82**

- **ملاحظة مهمة:**

هذا العامل استفاد من التخفيض الأول والمقدر بـ 40% والمنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008 فقط دون التخفيض الثاني والمنصوص عليه في قانون المالية لسنة 2024 لأن دخله الخاضع للضريبة يتجاوز مبلغ 35000 دج.

الأجر الخام = الأجر الاساسي + التعويضات + المكافآت والعلاوات + المنح ذات الطابع العائلي

= 44000 + 6100 + 8300 + 4200 + 3500 + 7700 +800 + 900

الأجر الخام = 75500

الأجر الصافي = الأجر الخام – مجموع الاقتطاعات

= 75500 – 10704.82 - 5634 – 10000

= 49161.18

3- كشف الأجر للعامل (عبد الله أحمد)

المستخدم: الشركة ذات الشخص الوحيد (EURL) لـ...

المقر الأجتماعي: شارع رقم 10، ....

رقم الإنخراط في ض.إ: 000000000000

كشف الأجر لشهر فيفري 2024

الموظف: عبد الله أحمد — الحالة العائلية: متزوج

العنوان: حي 200 مسكن تساهمي، ..... — عدد الأولاد: 03

الوظيفة: عامل بـ ..... — رقم التسجيل: 0000000

رقم الحساب البنكي: 00000000 — رقم ض . إ: 00000000

مكونات الأجر	الأساس	النسبة	المداخيل
الأجر القاعدي	44000	%100	44000
الساعات الإضافية	830	10 ساعات	8300
تعويض الخبرة المهنية	44000	%13,86	6100
المردودية الفردية(شهريا)	44000	%9,54	4200
أجرة المنصب			62600
تعويض السلة	350	22 يوم	7700
تعويض النقل	160	22 يوم	3500
الأجر الخاضع للضريبة	73800		73800
المنح العائلية	800	1	800
الأجر الوحيد	300	3	900
الأجر الخام			75500
اشتراك الضمان الاجتماعي	62600	%9	5634
الضريبة على الدخل الاجمالي			10704.82
اتسبيقات على الاجور			10000
الأجر الصافي الواجب الدفع			**49161.18**

4- حساب الأعباء التي يدفعها صاحب العمل:

- **الاشتراك في الضمان الاجتماعي للمؤسسة = أجرة المنصب × 26%**

= 62600 × 0.26

= 16276 دج

- **المساهمة في صندوق الخدمات الاجتماعية = كتلة الأجور الخام × 3%**

= 75500 × 0.03

= 2265

5- التسجيل المحاسبي:

		فيفري 2024		
6311		رواتب الأجور	44000	
6312		ساعات الإضافية	6100	
6313		علاوات المردودية الفردية	4200	
6314		التعويضات	21200	
	421	المستخدمين- الأجور المستحقة		49161.18
	425	تسبيقات العمال		10000
	4310	اشتراك الضمان الاجتماعي 9%		5634
	4421	الضريبة على الدخل الإجمالي		10704.82
		اثبات أجر العامل عبد الله أحمد		
6351		اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	16276	
637		المساهمة في النشاطات الاجتماعية	2265	
	4311	اشتراك الضمان الاجتماعي26%		16276
	422	أموال الخدمات الاجتماعية		2265
		اثبات أعباء صاحب العمل		
		10 مارس 2024		
421		المستخدمين- الأجور المستحقة	49161.18	
	512	البنك		49161.18
		تسديد الأجر الصافي		

		15 مارس 2024		
	10704.82	الضريبة على الدخل الإجمالي		4421
10704.82		البنك		
		تسديد ضريبة الدخل الإجمالي	512	
		20 مارس 2024		
	5634	اشتراك الضمان الاجتماعي 9%		4310
	16276	اشتراك الضمان الاجتماعي26%		4311
21910		البنك	512	
		تسديد الاشتراكات الاجتماعية		
		20 مارس 2024		
	2265	أموال الخدمات الاجتماعية		422
2265		البنك	512	
		تسديد اموال صندوق الخدمات الاجتماعية		

ملاحظة: حـ/ 6314: التعويضات والمنح = 8300 + + 3500 + 7700 +800 + 900

= 21200

أسئلة نظرية للإثراء:

1) ما الفرق بين الأجر العيني والأجر النقدي؟
2) ما هي الاقتطاعات التي تخصم من الأجر الخام للوصول إلى الأجر الصافي؟
3) ما دور الضمان الاجتماعي في نظام الأجور والرواتب؟
4) كيف يتم التعامل مع الساعات الإضافية من الناحية المحاسبية؟
5) ما أهمية كشف الأجور بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة للعامل؟
6) ما الفرق بين كشف الأجر الفردي وكشف الأجور الجماعي من حيث الغاية والاستخدام؟
7) ناقش أهمية نظام الأجور في تحفيز العمال وتحقيق الإنتاجية.
8) ما هي المخاطر التي قد تنشأ في حالة وجود أخطاء في حساب الأجور أو تسجيلها محاسبياً؟
9) هل يمكن اعتبار الأجور أداة لتسيير التكاليف داخل المؤسسة؟ علل إجابتك.
10) كيف يؤثر تغير التشريعات الضريبية والاجتماعية على محاسبة الأجور في المؤسسات؟

تمارين مقترحة للحل:

التمرين الأول:

يشتغل الموظف مصطفى بالمؤسسة الاستشفائية كرئيس مصلحة، تحت الصنف "أ"، برتبة رقم 12 والدرجة السابعة .البيانات الخاصة بأجرته لشهر ماي 2024 كانت كما يلي:

- الرقم الاستدلالي الأدنى لرتبته: 956 نقطة.
- الرقم الاستدلالي لدرجته (السابعة): 175 نقطة.
- تعويض المسؤولية: 6 % من الأجر القاعدي.
- الساعات الإضافية: 10 ساعات أسبوعيًا، منها ساعتان ليلاً، وهذا لمدة أسبوعين.
- علاوة المردودية الفردية: 8.3 % من الأجر القاعدي.
- علاوة المردودية الجماعية: 17.8 % من الأجر القاعدي.
- تعويض عمل المنصب: 9.5 % من الأجر القاعدي.
- تعويض استعمال السيارة: 3000 دج.
- تعويض السلة: 150 دج يومياً.
- تعويض الضرر: 13.5 % من الأجر القاعدي.
- تعويض المنطقة: 7000 دج.

بيانات عائلية واجتماعية:

- مصطفى متزوج وله ثلاثة أولاد قُصَّر (أقل من 18 سنة).

- الزوجة لا تعمل.
- يساهم محمد في الاشتراك الشهري لدى التعاضدية الاجتماعية بنسبة 1%من أجر منصبه.
- حصل على تسبيق عن الأجرة بمبلغ 5000 دج.

المطلوب:

1. إعداد كشف (بطاقة) الراتب الخاصة بالموظف مصطفى لشهر ماي 2024، على أن يتم تحريرها بتاريخ 2024/05/28.
2. تسجيل العناصر الظاهرة في كشف الراتب بدفتر اليومية العامة.
3. تسجيل الأعباء الاجتماعية المرتبطة بأجرة مصطفى والتي تتحملها المؤسسة في دفتر اليومية.
4. تسجيل عملية تسديد الأجر الصافي للموظف مصطفى بشيك بنكي بتاريخ 2024/06/01
5. تسجيل عملية تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) الخاصة بأجر محمد نقدًا بتاريخ 2024/06/16.

التمرين الثاني:

خلال شهر مارس 2022، ورد في كشف أجرة أحد الموظفين العاملين بإحدى مديريات التربية ما يلي:

- الأجر القاعدي: 45500 دج.
- عدد أيام العمل المطلوبة خلال الشهر 22 يومًا.
- تعويض النقل: 150 دج عن كل يوم عمل فعلي.
- تعويض الخبرة المهنية: 3565 دج.
- تعويض المنطقة: 20 % من الأجر القاعدي.
- تعويض المنصب: 12 % من الأجر القاعدي.
- تعويض المسؤولية: 18 % من الأجر القاعدي.
- تعويض السلة (وجبة الغذاء): 200 دج عن كل يوم عمل فعلي.

معلومات إضافية عن الموظف:

- متزوج وزوجته تعمل.
- لديه أربعة أولاد قصر (أقل من 18 سنة).
- يدفع اشتراكًا شهريًا بنسبة 1% من أجر منصبه إلى التعاضدية الاجتماعية (La Mutuelle).
- استفاد من تسبيق على الأجر قدره 7500 دج.
- تغيّب ثلاثة أيام خلال هذا الشهر.

المطلوب:

6. إعداد كشف راتب (بطاقة أجرة) الموظف لشهر مارس 2022، على أن يتم تحريرها بتاريخ 2024/03/29.

1. تسجيل في دفتر اليومية العناصر الظاهرة في كشف راتب الموظف.
2. تسجيل في دفتر اليومية الأعباء الاجتماعية المرتبطة براتب الموظف والتي تتحملها المؤسسة.
3. تسجيل في دفتر اليومية تسديد الأجر الصافي للموظف عن طريق شيك بنكي بتاريخ 2023/04/01.
4. تسجيل في دفتر اليومية عملية تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة براتب الموظف، وذلك نقدًا بتاريخ 2023/04/20.

التمرين الثالث:

تقوم شركة "نافطال" بدفع أجور عمالها شهريًا عن طريق الحساب الجاري البريدي (CCP). وفيما يلي تفاصيل الأجور الخاصة بشهر نوفمبر من سنة 2023:

- العاملان أحمد ومصطفى: الأجر القاعدي لكل واحد منهما 20000 دج.
- العامل خليل: الأجر القاعدي 55000 دج.
- العامل معتصم: الأجر القاعدي 90000 دج.

التعويضات المطبقة:

- تعويض الضرر: 14 % من الأجر القاعدي.
- تعويض السلة: 200 دج يومياً.
- تعويض النقل: 18 %

المطلوب:

1. حساب اشتراكات الضمان الاجتماعي لكل من العامل ورب العمل.
2. تحديد مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) المستحقة لشهر جانفي لكل عامل.
3. استخراج مبلغ الأجر الصافي لكل عامل.
4. تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بالعمليات السابقة، مع العلم أن:

- الشركة تسدد كلًّا من اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي في آخر يوم مسموح به.
- التسديد يتم عن طريق البنك.

المراجع والمصادر

المراجع والمصادر:

أولاً– المراجع باللغة العربية

أ) الكتب

1- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. (2019). منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert). عمان–المملكة الأردنية الهاشمية: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.

2- الهواري معراج ، و سعيد عمر الحاج . (2013). التمويل التأجيري المفاهيم والأسس. الأردن: دار الكنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.

3- جمعة هوام. (1010). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

4- خالد جمال الجعرات. (2017). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

5- خالد هشام . (2006). البنوك الإسلامية الدولية وعقودها. الاسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.

6- داود طلحة حامد. (2013). محاسبة المقاولات بين النظرية والتطبيق. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

7- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. الجزائر: بدون دار نشر.

8- عبد القادر العيطر. (1998). الوسيط في شرح القانون التجاري (الأوراق التجارية). عمان، الأردن: مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع.

9- عبد الوهاب الرميدي ، و علي سماي . (2016). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (الإصدار الطبعة الثانية). الجزائر: دار هومة.

10- عبير صفدي الطوال. (2014). التأجير التمويلي –مستقبل صناعة التمويل–. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

11- محفوظ جودة أحمد. (2010). إدارة الموارد البشرية. الاردن: دار وائل للنشر.

12- محمد أبو أنصار، و جمعة حميدات. (2008). معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–. الاردن: دار وائل للنشر.

13- محمد أبو نصار. (2008). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. عمان، الأردن: دار وائل.

14- محمد عبد الصيرفي. (2005). إدارة الموارد البشرية لمبادئ والمفاهيم. الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.

15- محمد الطاهر بلعيساوي . (216). الوجيز في شرح الأو ا رق التجارية (الإصدار الطبعة الخامسة). الجزائر: دار المعرفة.

16- محمد عبد الحميد محمد عطية. (2014). موسوعة معايير المحاسبة الدولية. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.

17- مصطفى جربوعة. (2018). إدارة الموارد البشرية. عمان، الأردن: دار ابن النفيس للنشر والتوزيع.

18- نادية فوضيل. (2011). الأوراق التجارية في القانون الجزائري (الإصدار الطبعة الثالثة عشر). الجزائر: دار هومة للطباعة و للنشر والتوزيع.

19- هشام فضلي. (1997). عقد شراء الحقوق التجارية (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.

ب) المقالات

1- صلاح الدين شريط، و أمينة حفاصة . (218). مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض-سطيف-". مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 3(1)، 188-211. تم الاسترداد من https://asjp.cerist.dz/en/article/72853

2- عبد الرحمان عثماني. (جوان 2015). الوظيفة التنفيذية للورقة التجارية في القانون الجزائري (الشيك والسفتجة). مجلة البحوث القانونية والسياسية، 2(4)، 1-13. تم الاسترداد من https://asjp.cerist.dz/en/article/114706

3- فتيحة بكطاش. (2007). العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية والجبائية) وفق النظام المحاسبي المالي. دراسات اقتصادية، 1(2)، 75-89. تم الاسترداد من https://asjp.cerist.dz/en/article/84698

4- فيصل كريم، و شريفة رفاع. (2021). دراسة أسباب عدم الاعتراف بفارق الاقتناء في المجمعات الجزائرية. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 07(01)، 47-56. تم الاسترداد من https://asjp.cerist.dz/en/article/166591

ت) المطبوعات

1- بلخير بكاري، و باديس بن عيشة. (2016/2015). مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة، مقدمة لطلبة السنة ثالثة ليسانس في تخصص محاسبة وجباية، محاسبة ومراجعة، مالية مؤسسة. جامعة قاصدي مرباح – ورقلة. الجزائر.

2- زكريا زيتوني . (2021-2022). محاضرات في مقياس الأوراق التجارية والافلاس والتسوية القضائية. كلية الحقوق والعلوم سياسية. جامعة لونيسي علي -البليدة 2-. الجزائر.

3- كمال مولوج. (2022/2021). محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة، مقدمة لطلبة السنة ثالثة ليسانس في تخصص المالية والمحاسبة. جامعة يحي فارس بالمدية. الجزائر.

4- وفاء شيعاوي. (2009-2010). محاضرات الأوراق التجارية في القانون التجاري الجزائري، مقدمة لطلبة السنة الرابعة حقوق. كلية الحقوق، جامعة قالمة. الجزائر.

ث) القوانين والمراسيم والمناشير

1) المرسوم التنفيذي رقم 96-298. (8 سبتمبر، 1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 8 سبتمبر 1996 المتضمن رفع مبلغ المنح العائلية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 52. تم الاسترداد من https://drive.google.com/file/d/13BaNXQB_E2gSQXhGmglfVi9YI6epS3o7/view

2) الأمر رقم 95-01 . (01 فيفري، 1995). الأمر رقم 95-01 المؤرخ في 21 جانفي 1995 المحدد لأساس اشتراكات وأداءات الضمان الاجتماعي. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 05. تم الاسترداد من https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

3) الأمر رقم 96-09. (14 جانفي، 1996). الامر رقم 96-09 المؤرخ في 10 جانفي 1996 والمتعلق بالاعتماد الايجاري. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1996/A1996003.pdf?znjo=03

4) الأمر رقم 97-03. (12 جانفي، 1997). الأمر رقم 97-03 المؤرخ في 11 جانفي 1997 يحدد المدة القانونية للعمل. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03. تم الاسترداد من https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1997/A1997003.pdf?znjo=03

5) القانون 78-12. (8 أوت، 1978). القانون 78-12 المؤرخ في 8 أوت 1978 المتضمن القانون الاساسي للعامل. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32. تم الاسترداد من https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

6) القانون التجاري. (2007). تم الاسترداد من https://www.drcbatna.dz/DocPDF/Lois/ACom.pdf

7) القانون رقم 23-07. (25 جوان، 2023). القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2023/A2023042.pdf

8) القانون رقم 90-11. (25 افريل، 1990). القانون 11-90 المؤرخ في 21 أفريل 1990والمتعلق بعلاقات العمل. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 17. تم الاسترداد من https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

9) المرسوم التنفيذي رقم 19-239. (04 سبتمبر، 2019). المرسوم التنفيذي رقم 19-239 المؤرخ في 4 سبتمبر 2019 والمحدد لمبلغ علاوة الدراسة. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 53 . تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2019/A2019053.pdf

10) المرسوم التنفيذي رقم 07-292. (03 أكتوبر، 2007). المرسوم التنفيذي رقم 07-292 المؤرخ في 26 سبتمبر 2007 والمتعلق بالتعويضات ذات الصيغة العائلية. الجزائر: الجردة الرسمية للجهورية الجزائرية رقم 62. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007062.pdf

11) المرسوم التنفيذي رقم 08-156. (28 ماي، 2008). المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي . الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2008/A2008027.pdf?znjo=27

12) المرسوم التنفيذي رقم 96-208. (9 جوان، 1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-208 المؤرخ 5 جوان 1996 والمحدد لكيفيات تطبيق أحكام المادة الأولى من الأمر رقم 95-01. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 35. تم الاسترداد من https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

13) المرسوم الرئاسي رقم 07-304. (30 سبتمبر، 2007). المرسوم الرئاسي رقم 07-304 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007 يحدد الشبكةالاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 61. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007061.pdf

14) المرسوم الرئاسي رقم 07-308. (30 سبتمبر، 2007). المرسوم الرئاسي رقم 07-308 المؤرخ في 29 سبتمبر 2007 يحدد المحدد لكيفيات توظيف الأعوان المتعاقدين وحقوقهم وواجباتهم والعناصر المشكلة لرواتبهم والقواعد المتعلقة بتسييرهم وكذا النظام التأديبي المطبق عليهم. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 61. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007061.pdf

15) المرسوم الرئاسي رقم 23-54. (17 جانفي، 2023). المرسوم الرئاسي رقم 23-54 المؤرخ في 16 جانفي 2016 والمحدد للشبكة الاستدلالية لمرتبات الموظفين ونظام دفع رواتبهم. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2023/A2023003.pdf

16) المرسوم الرئاسي رقم 23-55. (17 جانفي، 2023). المرسوم الرئاسي رقم 55-23 المؤرخ في 16 جانفي 2023 كيفيات منح الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا في المؤسسات والإدارات العمومية. الجزائر: الجريدة الرسميّة للجمهوريّة الجزائريّة رقم 03. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2023/A2023003.pdf

17) المنشور رقم 02. (23 ماي، 2003). المنشور رقم 02 المؤرخ في 23 ماي 2003 المتعلق بالمنح العائلية ومنح التمدرس. الجزائر: وزارة العمل والضمان الاجتماعي. تم الاسترداد من https://drive.google.com/file/d/1gCImKHOjWs1JcJFU04YwJ6GNhV4J-xx7/view

18) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (2024). قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب قانون المالية 2024. الجزائر: المديرية العامة للضرائب.

19) قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008. (25 مارس، 2009). قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/2009/A2009019.pdf?znjo=19

20) مراسلة الوظيفة العمومية رقم 3192. (31 ديسمبر، 2020). مراسلة الوظيفة العمومية رقم 3192 مؤرخة في 31 ديسمبر 2020، الموضحة لشروط الاستفادة من منحة الاجر الوحيد. الجزائر: المديرية العمومية للوظيفة العمومية والاصلاح الاداري. تم الاسترداد من https://drive.google.com/file/d/1je-QQu71z5v-Zvrbf4WnRQe2HorIA__a/view

21) مرسوم رئاسي رقم 21-137. (14 أفريل، 2021). المرسوم الرئاسي رقم 21-137 المؤرخ في 7 افريل 2021 يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 28. تم الاسترداد من www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2021/A2021028.pdf

1-المراجع باللغة الأجنبية

1- Conseil national de la comptabilité. (2006). Projet de système comptable financier. Alger: Mintere de finance.

2- Anne , l., Maillet, C., & Benkaci, M. (2009). Normes comptables international IAS/IFRS. Alger, Algérie: Berti Edition.

3- Antraigue , D. (2019). Les emballages. IUT Brive GEA S1 – 712. Retrieved from https://public.iutenligne.net/comptabilite/comptabilite-financiere/antraigue_januario/CTA-FIN-15/PDF/07.pdf

4- Obert , R., & Marie-Pierre, M. (2015). Comptabilité approfondie: Manuel et applications. Paris. France: Dunod.

5- TAZDAIT, A. (2009). Maitrise du systeme comptable financier. alger: edition ACG.