الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

المحاسبة المالية المعمقة 2

محاضرات مرفقة بأمثلة و تمارين محلولة

مستوفاة لمحتوى البرنامج الوزاري الصادر سنة 2014

الموجهة لطلبة السنة الثالثة علوم مالية و محاسبية

من إعداد الدكتور: نصرالدين عيساوي

السنة الجامعية: 2014-2015

المقدمة

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين، أما بعد نضع بين أيدي طلبة العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير... مطبوعة للمحاسبة المالية 2، المستوفاة للبرنامج الوزاري الصادر نهاية سنة 2014، و الموجهة خصوصا لطلبة السنة الثالثة شعبة علوم مالية ومحاسبية. تتميز هذه المطبوعة بأسلوب بسيط في تناول الدروس، مرفقة في كل مرة بتطبيقات للتحكم في التقنيات وكذا مجموعة من التمارين المحلولة.

عزيزي الطالب عزيزتي الطالبة؛ هذا العمل البسيط ثمرة جهد دام عدة سنوات من مرحلة التدرج في الجامعة، مرحلة ما بعد التدرج، بالإضافة إلى التجربة المتواضعة في التدريس في المستوى الثانوي ثم في المستوى الجامعي بالبرنامج القديم الذي كان يعتمد على المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، و كذا البرنامج الجديد الذي يعتمد على النظام المحاسبي و المالي(SCF).

قسمنا هذا الكتاب إلى تسعة فصول معتمدين على المحاور الرئيسية التالية:

- معالجة العمليات المتعلقة بدورة التثبيتات.
- معالجة العمليات المتعلقة بدورة التمويل.
- معالجة العمليات المتعلقة بأعمال الجرد.
- ميكانيزمات انجاز القوائم المالية الختامية.

حيث تناولنا في الفصل الأول التسويات المتعلقة بمجموعة التثبيتات؛حيث تم تناول التثبيتات بمختلف أنواعها، بالإضافة إلى معالجة اهتلاكها، تدهور قيمتها و التنازل عليها (دورة التمويل) ... تثبيتات أخرى.

تطرقنا في الفصل الثاني إلى جرد و تسيير المخزونات بمختلف أنواعها (أعمال الجرد) من خلال عرض أنواع المخزونات وطرق تسعيرها، ثم طريقتين لجرد المخزونات و المعالجة المحاسبية لكل طريقة الدائم منها و الدوري.

تضمن الفصل الثالث خسائر القيمة المتعلقة بالأصناف الثالثة، الرابعة من مدونة الحسابات و كذا المؤونات المرتبطة بالصنف الأول. ركزنا في الفصل الرابع على تسوية حساب البنك ضمن المجموعة الرابعة، من خلال عرض جدول التقارب البنكي و التسجيلات المحاسبية لنتائج هذا الجدول في الدفاتر المحاسبية. تطرقنا في الفصل الخامس إلى معالجة وتسوية القيم المنقولة للتوظيف، أما الفصل السادس فهو مرتبط بالتسويات المتعلقة بحسابات التسيير (المجموعتين السادسة و السابعة).

تناولنا في الفصل السابع معالجة إعانات الدولة (للاستغلال، التوازن والاستثمار)، أما في الفصل الثامن فقد ركزنا على معالجة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة. تناولنا في الفصل التاسع و الأخير آليات انجاز و عرض قائمة المركز المالي(الميزانية) و قائمة الدخل (جدول النتائج).

لقد تم اعتماد عدة طرق سهلة و مبسطة لتوصيل الفكرة الصحيحة و السليمة للطالب و المهتم بهذا المقياس على العموم، مع إرفاق ما تضمنته هذه المطبوعة بمجموعة كبيرة من الأمثلة، مع دراسة مجموعة من الحالات التطبيقية في نهايتها. كما تم الاستشهاد في كل مرة بالإطار القانوني الذي رافق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لاسيما قانون 07-11، المرسوم التنفيذي 08-156 و كذا القرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008...

نتمنى أن نكون قد وفقنا في إعداد هذا العمل المتواضع، كما نرجو من أعزائنا الطلبة و الفريق البيداغوجي، الأكاديميين والمحترفين أن لا يبخلوا علينا بالملاحظات و التوجيهات حول النقص أو الأخطاء المحتواة في هذه المطبوعة.

مع تحيات الدكتور نصر الدين عيساوي

العنـــــــــــــــوان
- المقدمـــــــــــة
- المحتويات
- الفصل الأول: معالجة مجموعة التثبيتات
- الفصل الثاني: معالجة و جرد المخزونات
- الفصل الثالث: معالجة خسائر القيم و المؤونات
- الفصل الرابع: تسوية حسابات الخزينة (حالة البنك)
- الفصل الخامس: تسوية القيم المنقولة للتوظيف
- الفصل السادس: تسوية حسابات التسيير
- الفصل السابع: معالجة إعانات الدولة
- الفصل الثامن: معالجة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة
- الفصل التاسع: إعداد و عرض القوائم المالية الأساسية
- دراســــــــة حـــــــــالات
- الحلول المقترحة للحالات الأربع
- فهرس المحتويات
- قائمة الملاحق

الفصل الأول: معالجة مجموعة البيانات

تمهيـــــــــد:

تعتبر التثبيتات من أكثر المجموعات التي مسها التغيير في النظام المحاسبي المالي الجديد، بالإضافة أنها تناولتها مجموعة لا بأس بها من المعايير المحاسبية الدولية. من خلال هذا الفصل سنحاول التطرق إلى أنواع التثبيتات و تقييمها بالإضافة إلى تسييرها خلال عمرها الافتراضي، مسايرة التطورات في قيمتها، معالجة خروجها من الدفاتر بالإضافة إلى حالات خاصة في هذه المجموعة.

المبحث الأول: تقديم مجموعة التثبيتات

1- تعريف التثبيت:

عبارة عن قيم مادية و غير مادية تم اقتناءها أو انجازها لاستغلالها خلال فترة محددة أو مفتوحة داخل المؤسسة و لأكثر من سنة.

تم تقسيم التثبيتات في النظام المحاسبي المالي الجديد إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- التثبيتات غير المادية (Les immobilisations incorporelles).
- التثبيتات المادية (Les immobilisation corporelles).
- التثبيتات المالية (Les immobilisation financières).

2- تصنيف التثبيتات و شروط تقييدها:

سنحاول فيما يلي عرض تصنيف التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي، و كذا شروط تقييدها حسب المعايير الدولية للمحاسبة.

2-1 تصنيف التثبيتات:

تعتبر التثبيتات أصل حسب تعريف النظام المحاسبي المالي التالي: "الأصل عبارة عن مورد متحكم فيه من طرف المؤسسة جراء الأحداث السابقة و التي تنتظر من خلاله تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية".

يقصد بالمنافع الاقتصادية المستقبلية مساهمة الأصل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق تدفقات نقدية داخلة للمؤسسة أو ما يعبر عنها بتغيرات موجبة في الخزينة.

تصنف التثبيتات في الميزانية ضمن الأصول الثابتة (غير الجارية) بالضبط تحت المجموعة الثانية و تفصل كالتالي:

المجموعة الثانية: التثبيتات

- حـ/20 التثبيتات المعنوية (غير المادية).
- حـ/21 التثبيتات العينية (المادية).
- حـ/22 التثبيتات في شكل امتياز.
- حـ/23 التثبيتات الجاري انجازها.
- حـ/26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات.
- حـ/27 تثبيتات مالية أخرى.
- حـ/28 اهتلاك التثبيتات.
- حـ/29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

2-2 شروط تقييدها:

يتم تقييد أي أصل على أساس أنه تثبيت إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- يجب ***تمييزه مستقلا***: بعبارة أخرى يجب أن يكون مستقلا من أجل إمكانية بيعه، تأجيره أو تحويله من وحدة إلى أخرى، كالآلة مثلا و ليس كقطعة غيار تحتويها.
- يجب أن ***تسيطر عليها المؤسسة*** من خلال ملكيتها أو إمكانية امتلاكها مستقبلا(تثبيت في شكل امتياز أو عقد إيجار تمويلي).
- إمكانية الحصول من خلاله على ***منافع اقتصادية مستقبلية*** جراء استعماله.

3- دورة حياة التثبيت:

لا تختلف دورة حياة التثبيت داخل المؤسسة عن دورة حياة الإنسان من ناحية أنه يخلق، يعيش ثم يموت. سنحاول تحليل هذه المقاربة فيما يلي:

3-1 خلق التثبيت:

يخلق التثبيت داخل المؤسسة من خلال تقييده في أصول المؤسسة وفق إحدى الحالات التالية:

- حالة اقتناءه؛
- حالة انجازه؛
- حالة الاستفادة منه في شكل امتياز؛
- حالة إعادة تنظيم المؤسسة الأم و فروعها؛
- حالة حصة عينية من شريك أو مساهم جديد.

هناك مجموعة من الأسئلة التي ستتبادر لذهن المسير عند دخول أي تثبيت جديد للمؤسسة تتمحور أهمها فيما يلي:

- كيف يقيم التثبيت حين تسجيله في الدفاتر؟
- ما هو العمر الاستغلالي للتثبيت؟
- ما هو العمر الحقيقي للتثبيت و مساهمته في تحقيق عوائد اقتصادية للمؤسسة؟

3-2 حياة التثبيت:

تتمثل حياة التثبيت في مدة استغلاله داخل المؤسسة، تتطلب مسايرة التثبيت لاستغلال المؤسسة عمليات صيانة وقائية و أخرى علاجية لغرض مواجهة الأعطاب و مسايرة المستجدات. يجب الوقوف نهاية كل سنة مالية لمراجعة القيمة المحاسبية و الحقيقية للتثبيت بفعل التدنيات، سواء الدورية منها المتمثلة في الاهتلاكات بفعل استخدامه أو تلك غير المنتظمة و المتمثلة في تدهور قيمته (خسائر القيم) بفعل أسباب أخرى خارجة عن إرادة المؤسسة. في هذه المرحلة أيضا تطرح مجموعة من الأسئلة أهمها:

- كيف يتم تسجيل أعباء الصيانة و التصليح؟
- ما هي طريقة الاهتلاك المثلى للتثبيت؟
- متى يمكن إعادة تقييم التثبيت و لماذا؟

3-3 موت التثبيت (خروجه من الدفاتر):

تتعلق حياة التثبيت بالمنافع الاقتصادية التي يمكن أن يولدها، و تنتهي حياة التثبيت بانتهاء تلك المنافع التي كانت المؤسسة تجنيها من خلال استعماله. و يخرج التثبيت من الدفاتر في الحالات التالية:

انتهاء عمره الاستغلالي، التنازل عليه أو استبداله، تحطمه أو حالة استحالة استعماله لسبب من الأسباب الأخرى.

سنحاول تتبع المراحل الثلاث للتثبيت بدلالة كل نوع من التثبيتات في المباحث الموالية.

المبحث الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية (غير المادية)

تمهيـــــــــد:

تعتبر التثبيتات المعنوية أول حساب في مجموعة التثبيتات، له خصوصيات من ناحية تمييزه بالإضافة إلى وجود نوع من اللبس في بعض الأحيان للتفرقة بين التثبيت و العبء... هذا ما سنحاول تناوله من خلال عناصر هذا المبحث.

1- تعريف التثبيتات المعنوية(Immobilisations incorporelles):

عرف التثبيت المعنوي على أنه " أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية. و المقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة و العلامات، و برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، الإعفاءات، و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري"[1]. من أجل تقييدها في الدفاتر يجب توفر الشروط التالية:[2]

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة؛

2- تفصيل التثبيتات المعنوية:

يفصل **حـ/20 التثبيتات المعنوية** حسب النظام المحاسبي المالي كالتالي:

---

[1] المادة 2.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

[2] المادة 3.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

- **حـ/203 أعباء التطوير المثبتة:**

تعتبر أعباء التطوير المثبتة؛ الأعباء التي تنفقها المؤسسة داخليا في المرحلة الثانية عند مباشرة مشروع معين. ففي المرحلة الأولى نجد أعباء البحث التي تعتبر أعباء تسجل في المجموعة السادسة، بالمقابل أعباء التطوير تسجل على أساس أنها تثبيتات معنوية.

لا توجد طريقة ثابتة للتفرقة بين أعباء البحث و أعباء التطوير، لكن خبرة القائمين على المشروع بإمكانها معرفة زمن الانتقال من المرحلة الأولى إلى المرحلة الثانية.

لاعتبار الأعباء المنفقة على أساس أنها أعباء تطوير يجب أن تكون تنطبق على الشروط التالية:

- يجب أن تكون مقرونة بإنجاز له ***احتمال كبير أن ينجح***؛
- يجب أن تكون للمؤسسة الإمكانيات التقنية و المالية ***لإنهاء المشروع***؛
- إمكانية ***تحديد هذا النوع من الأعباء بدقة***.

حسب النظام المحاسبي المالي "تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا: إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة، و التحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:[1]

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

[1] المادة 14.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

حسب النظام المحاسبي المالي: "تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها"[1].

مثال تطبيقي:

إليك المعلومات التالية لمراحل انجاز دواء من طرف أحد المخابر الوطنية الممتد على أساس 4 سنوات.

السنوات	2010	2011	2012	2013
الأعباء	200000	300000	500000	1000000
تعليق	**بحث**	**بحث**	**تطوير**	**تطوير**

المطلوب: تقييد معلومات الجدول في اليومية.

الحـل:

- في نهاية سنة 2010 و 2011 تسجل الأعباء المنفقة في المجموعة السادسة على أساس أنها مصاريف عادية.
- في نهاية سنتي 2012 و 2013 تسجل الأعباء على أساس أنها تثبيتات معنوية كالتالي:

		2012/12/31		
203		**أعباء التطوير المثبتة**	500000	
	404	**موردو التثبيتات**		500000
		2013/12/31		
203		**أعباء التطوير المثبتة**	1000000	
	404	**موردو التثبيتات**		1000000

[1] المادة 15.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

- **حـ/204 برمجيات المعلوماتية و ما شابهها:**

عبارة عن مختلف برامج المعلومات التي اقتنتها المؤسسة أو أنجزتها لاستعمالها داخل المؤسسة إما بصفة مباشرة وفردية أو لتشغيل إحدى آلات الاستغلال.

		2010/../..		
204		**برمجية المعلوماتية و ما شابهها**	500000	
	731/404	**موردو التثبيتات(حالة الاقتناء) أو الإنتاج المثبت للأصول المعنوية(حالة الإنجاز)**		500000

- **حـ/205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات:**

عبارة عن مختلف المستندات القانونية التي تعبر على امتلاك المؤسسة لحق استغلال علامة، اختراع أو تركيبة... يمكن أن تقتنيها المؤسسة، تتحصل عليها حال إعادة هيكلة المؤسسة أو انجازها داخليا.

مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة بشراء حق استغلال براءة اختراع إحدى آلات الخياطة و التي كلفتها 2500000دج، هذا المبلغ يمثل القيمة الحالية للأرباح المستقبلية المتوقعة في الخمس سنوات الموالية.

		2010/../..		
205		**الامتيازات و الحقوق المماثلة ...**	2500000	
	404	**موردو التثبيتات(حالة الاقتناء)**		2500000

- **حـ/207 فارق الاقتناء(شهرة المحل):**

عبارة عن القيم غير نقدية للأصول المشتراة، و هي عبارة عن كل قيمة مسددة من طرف المؤسسة المقتنية و غير مرحلة لإحدى التثبيتات المميزة التي تمثل ما يسمى بفارق الاقتناء. أو هو كل أصل مشترى قادر على توليد منافع اقتصادية مستقبلية مسيطر عليه و قابل لتحديد تكلفة إنجازه. يمكن أن يكون:

- ملفات زبائن.
- الموقـــــــع.

- قاعدة معلومات.
- الاسم التجاري و العلامة التجارية.

مثلا: حالة حيازة محل تجاري فإن الحيازة تضم المحل ذاته، بالإضافة إلى شهرة المحل المتمثلة في حجم و نوعية الزبائن المكونين من طرف البائع، الاسم و العلامة التجارية... سميت بفارق الاقتناء و يقصد الفرق بين المبلغ المدفوع (تكلفة الشراء) و القيمة الصافية للأصل المادي الذي تمت حيازته.

- **حـ/208 التثبيتات المعنوية الأخرى:**

باقي التثبيتات المعنوية التي تنطبق عليها الشروط السابقة و غير معروضة سابقا.

3- تحديد تكلفة تسجيل التثبيتات المعنوية:

تقيد التثبيتات المعنوية في الدفاتر المحاسبية بقيمة محددة حسب إحدى الحالات التالية:

- **حالة الاقتناء:**

•بتكلفة الحيازة المتمثلة في ثمن الشراء يضاف إليها مختلف المصاريف الأخرى المرتبطة بنفس العملية.

•بقيمة الحصة العينية المحصل عليها حالة الحصول على مساهمة من طرف شريك.

•بالقيمة العادلة حالة الحصول عليها مجانا.

- **حالة الإنجاز:** بتكلفة الإنجاز المحتواة على كل الأعباء المنفقة لانجاز هذا التثبيت.
- **حالة التحويلات الداخلية:** تتمثل في إعادة هيكلة داخلية للمؤسسة و ما تحصل عليه المؤسسة من تثبيتات معنوية لا تسجل لأنها موجودة أصلا في الهيكل القديم للمؤسسة.

4- الفرق بين العبء (المصاريف الاستغلالية العادية) و التثبيت المعنوي:

يستثنى من الأعباء التي لا تدخل ضمن تكلفة التثبيت المعنوي الأعباء التالية:

- أعباء تكوين المستخدمين.
- أعباء الإشهار و الترويج.
- أعباء الانطلاق الأولي للأشغال.
- أعباء الانتقال أو إعادة هيكلة المؤسسة.
- أعباء مرحلة البحث.

مثال تطبيقي:

إليك معلومات عن أعباء تم ملاحظتها خلال السنة المعنية. المطلوب منك معرفة التثبيت المعنوي من العبء.

- قامت مؤسسة الأمل بتكوين عمالها في دورة خاصة للتحكم في تقنيات البيع بمبلغ 600000دج.
- قامت مؤسسة الأمل بإنفاق مبلغ 250000دج مقابل تطوير نظام معلوماتي للاستعمال الداخلي.
- قدرت العلامة التجارية في الوقت الحالي لمؤسسة الأمل بمبلغ 400000دج.
- قامت مؤسسة الأمل بضم مؤسسة كريمي و قد تضمن مبلغ الشراء مبلغ 50000دج لسندات الزبـــــــائن و 120000دج للعلامة الأصلية للمؤسسة.
- تم تقدير سندات الزبائن مؤسسة الأمل بمبلغ 200000دج.

الحـل:

- مصاريف التكوين لا تعتبر تثبيتات لأن العمال المكونين غير مسيطر عليهم من طرف المؤسسة، حيث يمكن أن ينتقلوا بحرية إلى أي مؤسسة أخرى.
- يعتبر النظام المعلوماتي في مرحلة التطوير تثبيت معنوي (حـ/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها).
- العلامة التجارية المتولدة داخليا لا تعتبر تثبيت، لأننا لا يمكن تحديد تكلفتها بدقة، أما سعر بيعها المقدر لا يغير شيئا.
- سندات زبائن مؤسسة "كريمي" و علامتها التجارية لم يتولدان داخل مؤسسة "الأمل"، فقد تم اقتنائهما لهذا يمكن تسجيلهما كتثبيتات معنوية (حـ/207 فارق الشراء و شهرة المحل).
- بالنسبة لسندات زبائن مؤسسة "الأمل" لا يمكن اعتبارهما تثبيت لأنه تم تولدهما داخليا و لا يمكن تحديد تكلفتهما الحقيقية بدقة.

المبحث الثالث: تقييم التثبيتات العينية (المادية)

تمهيـــــــــد:

تمثل التثبيتات المادية أهم أصل من بين أصول المؤسسة من ناحية تنوعها أو من ناحية قيمتها ووزنها داخل المؤسسة.

1- تعريف التثبيتات العينية/المادية(Immobilisations corporelles):

عرفت التثبيتات العينية (المادية) على أنها:" أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، والإيجار، و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد السنة المالية"[1]. من أمثلة التثبيتات المادية: الأراضي، المباني، تجهيزات الإنتاج، معدات النقل، تجهيزات و أثاث المكتب...

2- تفصيل التثبيتات المادية:

يتفرع عن **حـ/21 تثبيتات مادية** الحسابات التالية:

- حـ/211 الأراضـي.
- حـ/212عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي.
- حـ/213 مبـاني.
- حـ/215 المنشات التقنية، المعدات و الأدوات الصناعية.
- حـ/218 تثبيتات مادية أخرى (معدات النقل، معدات المكتب، أغلفة متداولة...).

3- تحديد تكلفة و شروط تسجيل التثبيتات المادية:

سنحاول التطرق في هذا العنصر إلى شروط تسجيل التثبيت المادي (العيني) في الدفاتر المحاسبية و كذا آليات تقييمه.

[1] المادة 1.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضـها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

3-1 شروط دخول التثبيت المادي الدفاتر المحاسبية:

تقيد التثبيتات المادية محاسبيا بدلالة تكلفة حيازتها أو تكلفة انجازها، في كلتا الحالتين يجب أن تنطبق على الشروط التالية:

- إمكانية ***تمييزه*** عن التثبيتات الأخرى.
- إمكانية هذا الأصل المادي من ***توليد منافع*** اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية ***تحديد تكلفة*** حيازة أو انجاز التثبيت بدقة.

3-2 تحديد تكلفة تسجيل التثبيت المادي محاسبيا:

حسب النظام المحاسبي المالي:" تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، و وضعها في أماكنهت، و الرسوم المدفوعة، و الأعباء المباشرة الأخرى، و لا تتدرج المصاريف العامة و المصاريف الإدارية، و مصاريف الانطلاق في النشاط بالتي تدرج ضمن هذه التكاليف..."[1].

- **<u>حـالة اقتناءه:</u>**

تكلفة تسجيل التثبيت المادي المشترى = ثمن الشراء+ الرسوم غير المستردة+ تهيئة مكان استغلاله+ أعباء النقل+ أعباء التركيب+ أعباء التجريب(المهندس)+ التكلفة التقديرية لنزعه أو تجديده + التكلفة التقديرية لإعادة تهيئة مكان استغلاله.

يستثنى من تكلفة تسجيل التثبيت المادي الأعباء التالية:

- المصاريف العامة(مصاريف إدارية، أعباء النظافة...)
- المصاريف القبلية المنفقة قبل تشغيل التثبيت(مصاريف التجارب السابقة عن الانطلاق في تشغيله).
- خسائر الاستغلال الناتجة عن عدم تشغيل التثبيت بصورة فعالة.

[1] المادة 5.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

- **حـالة انجازه:**

تكلفة تسجيل التثبيت المادي المنجز= تكلفة المادة الأولية المستهلكة + أعباء اليد العاملة المباشرة + أعباء إنتاج مباشرة أخرى.

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة الأمل باقتناء معدات إنتاج بتاريخ 01/01/ 2014 و قد انجر عن هذه العملية الأعباء التالية:

- ثمن الشراء 1500000دج(خارج الرسوم).
- مصاريف النقل 40000دج(خارج الرسوم).
- مصاريف التجريب123000دج (خارج الرسوم).
- مصاريف تكوين العمال 120000دج(خارج الرسوم).
- خسائر نقص الفعالية الناتجة عن عدم الاستغلال الجيد للتجهيز 60000دج.

المطلوب: حدد تكلفة اقتناء التجهيز ثم سجله محاسبيا.

الحـل:

تكلفة اقتناء التجهيز= ثمن الشراء + مصاريف النقل + مصاريف التجريب.

تكلفة اقتناء التجهيز= 123000+40000+1500000

تكلفة اقتناء التجهيز=1663000دج.

بالمقابل لا تدخل مصاريف تكوين العمال و أعباء نقص الفعالية في تكلفة حيازة التثبيت و التي ستسجل كأعباء وتحمل على سنة 2014 بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

التسجيل المحاسبي:

حالة اقتناء التثبيت:

21		2014/01/01 **تثبيت مادي**	1663000	

4456		رسم على القيمة المضافة المخفض	282710	
	404	موردو التثبيتات(حالة عدم تسديد)		1945710
	512	بنوك الحسابات الجارية (حالة التسديد بواسطة شيك)		***
	53	الصندوق(حالة التسديد نقدا)		***

حالة انجاز التثبيت:

		2014/01/01		
21		تثبيت مادي	***	
	732	الإنتاج المثبت للأصول العينية(حالة الإنجاز)		***

حالة حصة شريك:

		2014/01/01		
21		تثبيت مادي	***	
	101	رأس المال الصادر		***
	456	أو ...الشركاء		

المبحث الرابع: تقييم التثبيتات المالية

تمهيـــــــــد:

تنقسم الأصول المالية في ميزانية المؤسسة إلى قسمين رئيسيين:

- **أصول مالية غير جارية/ تثبيتات مالية (حـ/26 و حـ/27)**: عبارة عن أصول مملوكة من طرف المؤسسة، عملية التصرف فيها مؤجلة لأكثر من دورة مالية.
- **أصول مالية جارية/ القيم المنقولة للتوظيف (حـ/50)**: عبارة عن أصول مالية جارية، عملية التصرف فيها لن تتعدى الدورة المالية.

بما أننا بصدد دراسة التثبيتات سنركز على النوع الأول و هي الأصول المالية غير الجارية.

1- تعريف التثبيتات المالية(Immobilisations financières):

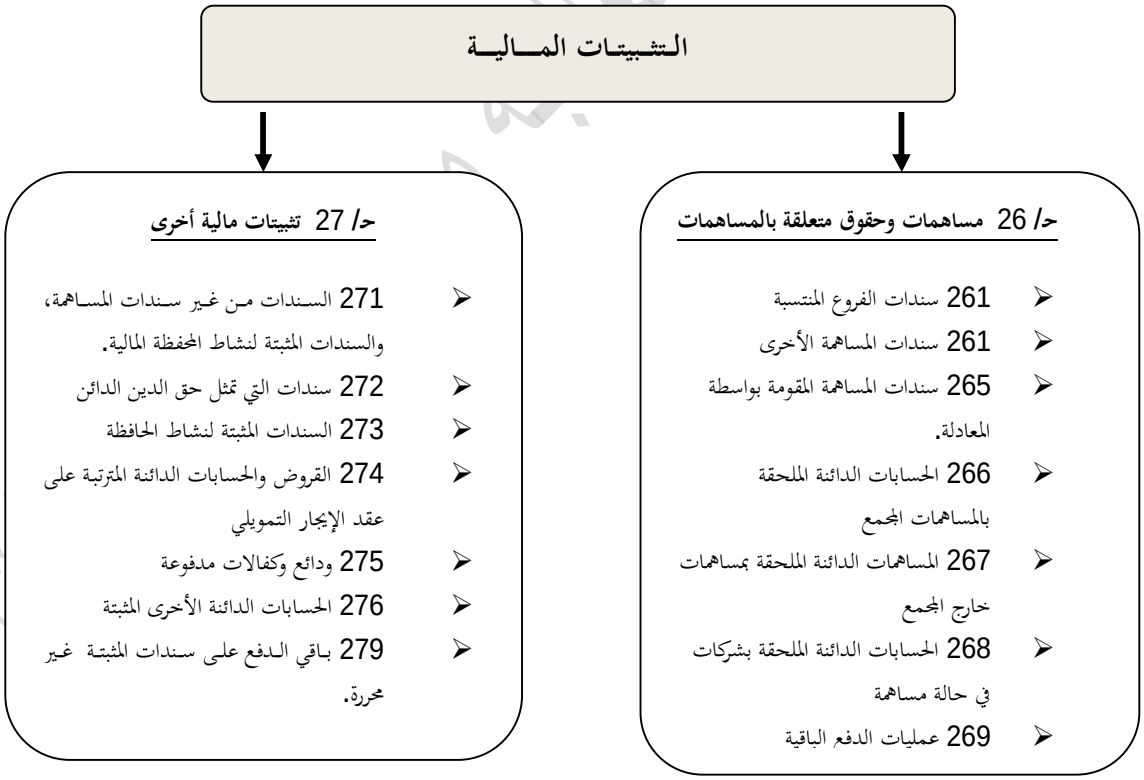
عرفت التثبيتات المالية كما يلي: "تمثل الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير لوجهتها..."[1].

2- تفصيل التثبيتات المالية:

يمكن تقديم تقسيمين أساسيين أحدهما محاسبي و فق النظام المحاسبي المالي SCF (مفصل) والأخر مالي (مختصر) كما يلي:

2-1 التقسيم المحاسبي (المفصل):

تضم حسابات التثبيتات المالية الحسابات الفرعية التالية كما يوضحها المخطط التالي:



[1] المادة 1.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

قسمت التثبيتات المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF إلى حسابين مجموعتين رئيسيتين من الحسابات كما يلي:

- **حـ/26 مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات (سندات المساهمة):**
  - عبارة عن أسهم، حصة من رأسمال اجتماعي هدفهما السيطرة على نسبة مساهمة معينة.
  - عبارة عن ديون أقرضت للغير علما أن المقرض يملك حصة مساهمة في المؤسسة المقترضة.
- **حـ/27 تثبيتات مالية أخرى(السندات المثبتة الأخرى):**
  - عبارة عن سندات مثبتة لأجل طويل.
  - عبارة عن حقوق على الغير طويلة الاستحقاق.

2-2 التقسيم المالي (المختصر):

حسب النظام المحاسبي المالي هناك 4 أقسام رئيسية للتثبيتات المالية نذكر منها:[1]

- سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.
- القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان و التي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، و غيرها من الحسابات الدائنة

[1] المادة 1.122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشر شهرا و المقدمة لأطراف أخرى.

3- تحديد تكلفة و شروط تسجيل التثبيتات المالية:

هناك ثلة من القواعد التي تؤطر عملية تقييم دخول هذا النوع من التثبيتات إلى الدفاتر المحاسبية و كذا متابعة تطور قيمها دوريا:

- السندات و الحقوق المثبتة المقتناة تسجل بتكلفة اقتنائها بالإضافة إلى مصاريف الوساطة والرسوم المسددة نهائيا.
- السندات المثبتة و الحقوق الملحقة غير الموجهة للبيع في الأجل القريب تسجل بالتكلفة المهتلكة (Le coût amortis)، بالإضافة إلى المراجعة الدورية لقيمتها و تتبع تدهور القيمة بعد استعمال اختبار الخسارة(حالة احتمال عدم استرجاع الحقوق أو جزء منها).
- السندات المثبتة و الحقوق الموجهة للبيع في الأجل المتوسط و تلك المتعلقة بالحافظة المالية تسجل بتكلفتها العادلة (La juste valeur).

علما أن:

- السندات المسعرة في البورصة تسعر بسعر أخر شهر.
- السندات غير المسعرة في البورصة بالقيمة المقدرة يوم التفاوض.
- التكلفة المهتلكة = تكلفة الحيازة – (تعويض فوائد البائع قبل الشراء + نقص القيمة الخاص يتدهور القيمة).
- التكلفة العادلة = سعر البيع السوقي الحالي الذي يمكن للمشتري أن يدفعه.

ملاحظـات:

- فارق التقييم بين تكلفة الحيازة و القيمة العادلة الدورية يسجل كأعباء أو نواتج مالية و يحمل على الدورة المعنية.
- ما يتم تحصيله على أرباح الأسهم تسجل في حـ/761نواتج المساهمات أو حـ/762 عائدات الأصول المالية.
- نتيجة التنازل (ربح / خسارة) عن التثبيتات المالية تسجل كأعباء أو نواتج عملياتية (حـ/667 أو حـ/767)و تحمل على الدورة المعنية.

- يجب تبيان الطرق المنتهجة في تقييم التثبيتات المالية دوريا في الملاحق.
- مصاريف الوساطة و الرسوم غير المستردة يمكن أن تضاف إلى سعر الشراء، أو تسجل مستقلة في حـ/627 الخدمات المصرفية و ما شابهها.

مثال تطبيقي:

قامت شركة المساهمة "الأمير" ذات رأس مال قدره 2000000دج بتاريخ 2013/07/01 بالعمليات التالية:

- اقتنت 300سند مساهمة لشركة "منى" للتأثير على هذه الأخيرة، بسعر السوق قدره 2500دج للسند الواحد. بالإضافة إلى مصاريف الوساطة المالية 20000دج و رسوم غير مسترجعة بمبلغ 1000دج.
- قامت باقتناء 300سهم في مؤسستين مختلفتين: 200سهم بسعر السوق 2100دج للسهم في شركة اتصالات، 100سهم بسعر السوق 2500دج في شركة لصناعة المواد الغذائية. علما أن مصاريف الوساطة و الرسوم غير المسترد مجمعة قدرة بمبلغ 23000دج.
- 200سند للتوظيف، مدة الاستحقاق 18شهرا بمبلغ 500000دج بمعدل فائدة سنوية 10% تاريخ تحصيل الفوائد 12/31/، مصاريف الوساطة 30000دج. بعد إجراء تجربة التقييم تبين انخفاض قيمة قدره 100000دج.
- منح قرض لأكثر من سنة لمؤسسة "قادري"بمبلغ 400000دج.

المطلوب: تقييد العمليات في اليومية.

الحـل:

- سندات المساهمة"منى" = 300×2500+ 20000+1000

= 771000دج.

- أسهم المؤسستين (اتصالات/الصناعة الغذائية)= 200×2100 + 100×2500+ 23000

= 693000دج.

- سندات التوظيف = 500000 +30000 –(500000×10%×12/6 + 100000)

= 405000د ج.

		2013/07/01		
261		سندات الفروع المنتسبة	750000	
627		الخدمات المصرفية و ما شابهها	21000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	131070	
	512	حسابات بنكية جارية		902070
		2013/07/01		
273		السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة	670000	
627		الخدمات المصرفية و ما شابهها	23000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	117810	
	512	حسابات بنكية جارية		810810
		2013/07/01		
272		السندات التي تمثل حق الدين الدائن	500000	
276		الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة(الفوائد المستحقة)	25000	
627		الخدمات المصرفية و ما شابهها	30000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	94350	
	512	حسابات بنكية جارية		649350
		2013/07/01		
274		القروض و الديون الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	400000	
	512	حسابات بنكية جارية		400000
		2013/12/31		
686		مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر قيمة العناصر المالية	100000	

	297	خسائر القيمة عن العناصر المثبتة الأخرى		100000

المبحث الخامس: اهتلاك التثبيتات

تمهيـــــــــد:

إن استعمال أي تثبيت من التثبيتات خلال الدورة المحاسبية سوف لن يجعل قيمته بعد الاستعمال مساوية لما قبل الاستعمال هذا على المدى القصير. تصبح هذه التثبيتات غير قابلة للاستعمال مع مرور السنوات بحكم عدم صلاحيتها (اهتلاك مادي)، أو عدم مسايرتها لإستراتجية المؤسسة مثل تخفيض التكاليف بدلالة تخفيض مدة دوران الآلة (اهتلاك معنوي) وهو ما يحتم على المؤسسة تجديد تلك التثبيتات.

يسمى الانخفاض الدوري المسجل في قيمة التثبيت محاسبيا "**اهتلاك**". لتسيير تثبيتات المؤسسة وجردها نهاية كل دورة مالية يجب وضع مخطط اهتلاك و نمط اهتلاك يلائم كل نوع من التثبيتات، وذلك حتى تكون القيمة العادلة في السوق مساوية تقريبا قيمتها المحاسبية في الدفاتر.

1- تعريـف الاهتلاك:

تم تعريفه من طرف النظام المحاسبي المالي *SCF*: " الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء، إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه"[1].

من التثبيتات ما لها مدة انتفاع اقتصادية محدودة، يعني أن لها عمر افتراضي محدود سيهتلك من خلاله التثبيت. يمكن تحديد مدة الانتفاع من التثبيت حالة دخوله الدفاتر، كما يمكن تعيينها خلال مدة الانتفاع منه. اهتلاك التثبيت يتمثل في توزيع قيمة التثبيت القابلة للاهتلاك على عمره الافتراضي.

[1] المادة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

ينطلق اهتلاك التثبيت حالة بداية استغلال التثبيت و المنافع الاقتصادية المرتبطة بها، و هذا بغض النظر عن نمط الاهتلاك المطبق.

2- مخطط الاهتلاك:

عبارة عن جدول يترجم من خلاله نقص قيمة التثبيت عبر سنوات عمره الافتراضي. و هو جدول تقديري لتدهور قيمة التثبيت بفعل استغلاله أو الانتفاع من منافعه الاقتصادية من دورة مالية إلى أخرى.

حسب النظام المحاسبي المالي: " "يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان و في حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة"[1].

عملية تحديد قسط الاهتلاك السنوي ترتبط محاسبيا بدلالة نمط الاهتلاك المتبع (خطي، متناقص، متزايد أو متغير). بالإضافة إلى ذلك هناك عوامل اقتصادية داخلية و خارجية تأثر على اختيار هذا النمط و من ثم حجم الاهتلاك السنوي. من بين العوامل الداخلية (التنبؤ بحجم استغلال التثبيت مستقبلا)، من بين العوامل الخارجية (التقدم التكنولوجي، تطور سوق السلعة، مسايرة التقنين الاقتصادي والقانوني...).

يرتبط قسط الاهتلاك بعدة متغيرات أهمها:

- **القيمة الأصلية للتثبيت (القيمة الدفترية)**: المتمثلة في تكلفة اقتناءه أو تكلفة انجازه.
- **القيمة المتبقية للتثبيت(قيمة الأنقاض)**: و هي القيمة الحالية المقدرة للتنازل عليه عند نهاية عمره الافتراضي. حسب النظام المحاسبي المالي: " القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي

[1] المادة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة"[1].

عموما هذه القيمة تهمل لأن العمر الافتراضي للتثبيت سيكون معادل غالبا لعمره الاقتصادي أين ستكون القيمة المتبقية معدومة. حالة وجود قيمة متبقية معتبرة يجب أن تكون القيمة المتبقية في نهاية العمر الافتراضي للتثبيت ليس "0" بل القيمة المتبقية التي كانت متوقعة أو هي الفرق بين القيمة الأصلية للتثبيت و القيمة المهتلكة.

- **نمط الاهتلاك:** و هو نوع الاهتلاك المختار لتسيير حياة التثبيت من دورة محاسبية إلى أخرى.

3- التثبيتات المعنية بالاهتلاك:

إن التثبيتات المعنية بالاهتلاك هي التثبيتات المعنوية و المادية معنية، يستثنى منها تلك التي ليس لها منافع اقتصادية محددة بل مستمرة عبر الزمن. منها حـ/207 فارق الاقتناء (شهرة المحل)، حـ/211 الأراضي (أراضي البناء و الأراضي الزراعية). و للحديث بقية فيما يخص التثبيتات في شكل امتياز(التي سنتطرق إليها بشكل خاص لاحقا).

4- أنماط الاهتلاك المطبقة:

"إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج، و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة"[2]. قبل قانون المالية لسنة 1989 كان يطبق نمط الاهتلاك الخطي (الثابت)، تضمن قانون المالية لسنة 1989 إمكانية تطبيق نمط

[1] المادة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

[2] المادة 7.121 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

الاهتلاك المتناقص و كذا نمط الاهتلاك المزايد وبشروط... أما المقاربة بالتجزئة فقد نص عليها النظام المحاسبي المالي. هناك خمسة أنواع من أنماط الاهتلاك المطبقة التي سنتناولها فيما يلي:

4-1 طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي):

يسمى بالاهتلاك الثابت لأن أقساط الاهتلاك السنوية ثابتة القيمة، سبب ثبات الأقساط السنوية هو قسمة القيمة الأصلية للتثبيت على المدة المقررة للاهتلاك.

4-1-1 طريقة حساب الاهتلاك:

وفق هذه الطريقة يمكن حساب العناصر التالية:

- قسط الاهتلاك السنوي: $A= V_o. t$ .1
- قسط الاهتلاك السنوي: $A=V_o/n$
- معدل الاهتلاك السنوي: $t=A/V_o$
- معدل الاهتلاك السنوي: $t=100/n$
- مدة الاهتلاك (العمر المفترض): $n=100/t$

ترميـــــــــــــــز:

V_0: القيمة الأصلية للاستثمار.

A: قسط الاهتلاك السنوي.

t: معدل الاهتلاك.

n: مدة الاهتلاك (عدد سنوات العمر الافتراضي للأصل).

4-1-2 علاقة قسط الاهتلاك بمدة الاستغلال:

نميز في هذا الصدد بين حالتين:

- **<u>حالة مدة استغلال التثبيت كانت سنة كاملة:</u>**

في هذه الحالة يحسب قسط الاهتلاك بالعلاقة التالية:

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة الأصلية للاستثمار × معدل الاهتلاك

- **حالة مدة استغلال التثبيت أقل من سنة:**

في هذه الحالة حسب قسط الاهتلاك للمدة "n" بالعلاقة التالية:

قسط الاهتلاك للمدة "n" = القيمة الأصلية للاستثمار × معدل الاهتلاك × $n/\frac{n}{12}$: أشهر الاهتلاك

4-1-3 العلاقة بين تاريخ (اقتناء / التنازل) على التثبيت و قسط الاهتلاك:

سنحاول تقسيم قاعدة الحساب إلى قسمين:

- **حالة الشراء:**
  - إذا تم اقتناء الاستثمار في المدة [1، 15] من شهر معين، يحسب الشهر المعني والأشهر الموالية حتى نهاية السنة.
  - إذا تم اقتناء الاستثمار في المدة [16، 30] من شهر معين، لا يحسب الشهر المعني بل الأشهر الموالية فقط حتى نهاية السنة.
- **حالة التنازل:**
  - إذا تم التنازل على الاستثمار في المدة [1، 15] من شهر معين، فلا يحسب الشهر المعني بل الأشهر السابقة فقط لشهر التنازل.
  - إذا تم التنازل على الاستثمار في المدة [16، 30] من شهر معين، يحسب الشهر المعني و الأشهر السابقة لشهر التنازل.

مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة الجهوية للحليب و مشتقاته باقتناء شاحنة بتاريخ 2010/04/13 بمبلغ 800000دج و هو نفسه تاريخ دخولها الخدمة. و قد تقرر اهتلاكها على مدار 4 سنوات اهتلاك خطي. و قد تم التنازل عنها بتاريخ 07/07/ 2013، علما أن القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب:

- أعد مخطط اهتلاك الشاحنة (منذ تاريخ بداية استغلالها حتى نهاية عمرها الافتراضي).

- تحديد كيفية حساب أقساط الاهتلاك حتى تاريخ التنازل.

الحـــل:

- **مخطط اهتلاك الشاحنة:**

المدة (السنوات)	القيمة الأصلية للاستثمار	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2010 (9أشهر)	800000	150000	150000	650000
2011 (12شهرا)	800000	200000	350000	450000
2012 (12 شهرا)	800000	200000	550000	250000
2013 (12 أشهر)	800000	200000	750000	50000
2014 (3 أشهر)	800000	50000	800000	0

*** حساب أقساط الاهتلاك السنوية حتى تاريخ التنازل كما يلي:**

- قسط سنة 2010: $800000 \times \%25 \times \frac{9}{12} = 150000$.
- قسط سنة 2011 و سنة 2012: $800000 \times \%25 \times \frac{12}{12} = 200000$.
- قسط سنة 2013: $800000 \times \%25 \times \frac{6}{12} = 100000$.

4-2 طريقة الاهتلاك المتناقص:

سميت بطريقة الاهتلاك المتناقص لأنها تهدف إلى حساب أقساط سنوية متناقصة القيمة تنازليا. المسبب في تناقص قيمة القسط السنوي هو حساب قسط الاهتلاك بدلالة القيمة المتبقية بدلا من القيمة الأصلية.

طريقة حساب الاهتلاك:

معدل الاهتلاك في طريقة الاهتلاك المتناقص عبارة عن تركيبة معدل اهتلاك طريقة الاهتلاك الثابت حاصل ضرب المعامل.

نعلم أنه من خلال مدة الاهتلاك يستخرج معدل الاهتلاك بطريقة الاهتلاك الثابت، المعامل أيضا متعلق بمدة الاهتلاك كما يلي:

- المعامل = 1.50 إذا كانت مدة الاهتلاك تنتمي المجال [3 ، 4] سنة.
- المعامل = 2.00 إذا كانت مدة الاهتلاك تنتمي المجال [5 ، 6] سنة.
- المعامل = 2.50 إذا كانت مدة الاهتلاك أكثر من 6 سنوات.

لتلافي عدم الحصول على قيمة متبقية مساوية "0" في نهاية العمر الإنتاجي المفترض، و عند حساب القسط السنوي بدلالة طريقة الاهتلاك المتناقص و الحصول على قيمة أقل أو تساوي مما لو تم تقسيم القيمة المتبقية على السنوات المتبقية فإننا نأخذ بالقسط المحسوب بالقسمة عل السنوات المتبقية.

مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة الوطنية للأشغال العمومية باقتناء آلة في 2010/01/05 بمبلغ 1000000دج على أن تهتلك على مدار 5 سنوات (بمعدل 10%). علما أن القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: انجاز مخطط الاهتلاك لهذه الآلة بطريقة الاهتلاك المتناقص.

الحـــــــل:

معدل الاهتلاك المتناقص = 20% × 2.00 =40%.

المدة (السنوات)	القيمة الأصلية للاستثمار	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2010	1000000	400000	400000	600000
2011	600000	240000	640000	360000
2012	360000	144000	784000	216000
2013	216000	*108000*	892000	108000
2014	108000	*108000*	1000000	0

ملاحظات:

- يمكن تطبيق قاعدة التناسب الزمني بالأيام مثل ما تم التطرق إليه في نمط الاهتلاك الخطي عند دخول و خروجه التثبيت من الدفاتر. كما يمكن تطبيق الفترة بالأشهر، بحيث يتم احتساب الشهر عند خول التثبيت أو خروجه بغض النظر عن اليوم المعني، بغرض تسريع اهتلاك التثبيت.
- ممكن في بعض الأحيان أن لا نحصل على القيمة المتبقية في نهاية السنة الأخيرة مساوية لـ "0" بالضبط فهذا يعود إلى التكرار التراكمي للأرقام.
- يجب الانتقال إلى طريقة الاهتلاك الخطي حالة أقساط هذه الأخيرة تصبح أكبر من أقساط الاهتلاك المتناقص.
- يمكن معرفة السنة التي يتم من خلالها الانتقال من طريقة الاهتلاك المتناقص إلى طريقة الاهتلاك الثابت من خلال المقارنة التالية:

المعدل المتناقص	العلاقة	المعدل الثابت	القرار
%40	<	%20	**نطبق المتناقص**
%40	<	%25	**نطبق المتناقص**
%40	<	%33	**نطبق المتناقص**
%40	>	%50	**نطبق الثابت**
%40	>	%100	**نطبق الثابت**

يمثل مقام معدل الاهتلاك الثابت المدة المتبقية للاهتلاك.

4-3 طريقة الاهتلاك المتصاعد(المتزايد):

هذا النوع من الاهتلاك قليل الاستعمال لأن المنطق الاقتصادي المعتمد على قيم متصاعدة نادر نوعا ما. يمكن استعمال هذا النوع من الاهتلاك حالة التثبيتات المقتناة عن طريق قرض يسدد عن طريق أقساط سنوية ثابتة.

نعلم أنه داخل القسط الثابت (الدفعة الثابتة) هناك الاستهلاك السنوي من أصل القرض بالإضافة إلى الفائدة السنوية. و نعلم أن الاستهلاك السنوي متزايد و هو ما يجعل المؤسسة تعتمد على هذا النوع من الاهتلاك لمتابعة تطور الاستهلاكات المسددة داخل الدفعة الثابتة، و من ثم تخفيف أثر تسديد الاستهلاك السنوي من أصل القرض على خزينة المؤسسة. و قد أعتمد هذا النوع من الاهتلاك في قانون المالية لسنة 1989.

طريقة حساب الاهتلاك:

يحسب قسط الاهتلاك السنوي بالعلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{القيمة الاسمية للاستثمار} \times \frac{\text{سنة الاهتلاك}}{\frac{n(n+1)}{2}}$$

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{القيمة الاسمية للاستثمار} \times \frac{2 \text{ سنة الاهتلاك}}{n(n+1)}$$

حيث يمثل "n" العمر الإنتاجي المفترض.

مثال تطبيقي:

تم اقتناء سيارة بداية سنة 2010 بمبلغ 480000دج (بواسطة قرض بنكي)، تهتلك على مدار 5 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء. علما أن القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب: إعداد مخطط الاهتلاك بطريقة الاهتلاك المتزايد للسيارة.

المدة (السنوات)	القيمة الأصلية للاستثمار	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2010	480000	32000 :30/2	32000	448000
2011	480000	64000 :30/4	96000	384000
2012	480000	96000 :30/6	192000	288000
2013	480000	128000 :30/8	320000	160000
2014	480000	160000 :30/10	480000	0

ملاحظة:

لا تطرح في هذه الطريقة مشكلة مدة الاهتلاك السنوي بما أن أقساط الاهتلاك تساير السنة التي تسدد فيها الدفعة الثابتة من سداد الدين.

4-4 طريقة الاهتلاك المتغير(وحدات الإنتاج):

عموما الطريقتين المستعملتين بشكل واسع على مستوى المؤسسات الوطنية هي طريقة الاهتلاك الثابت و طريقة الاهتلاك المتناقص. ما يأخذ عليهما أنهما تقدران النقص – الاهتلاك - المسجل في قيمة التثبيتات بشكل نظري بعيد نوعا ما عن الحقيقية. بالمقابل تحاول طريقة الاهتلاك المتغير تحديد أقساط سنوية بدلالة النشاط و الاستعمال الفعلي للتثبيت في الدورة محل الدراسة، و بما أن النشاط السنوي للمؤسسة ليس دوما على نفس الوتيرة هو ما يجعل الأقساط السنوية متذبذبة القيمة أو متغيرة. طريقة تحديد القسط السنوي وفق هذه الطريقة تعتمد أساسا على خبرة المحاسب و تنسيقه مع نتائج المحاسبة التحليلية.

مثال تطبيقي:

تم اقتناء آلة بمبلغ 2000000دج بتاريخ 2008/08/01، و قد قدرت المنافع الاقتصادية لهذه الآلة 100000وحدة منتجة معبر عليها بوحدات الإنتاج كالتالي:

5000وحدة سنة 2008، 10000وحدة سنة 2009، 20000وحدة سنتي 2010و 2011، 30000وحدة سنة 2012 و 15000وحدة سنة 2013.

المطلوب: قدم مخطط الاهتلاك لهذه الآلة.

المدة (السنوات)	القيمة الأصلية للاستثمار	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاك المجمع	القيمة المتبقية
2008	2000000	100000	100000	1900000
2009	2000000	200000	300000	1700000
2010	2000000	400000	700000	1300000
2011	2000000	400000	1100000	900000
2012	2000000	600000	1700000	300000
2013	2000000	300000	2000000	0

4-5 طريقة الاهتلاك بالتجزئة(المقاربة بالمكونات):

في حالة ما إذا كانت مكونات التثبيت غير متجانسة من ناحية عمرها الافتراضي. في هذه الحالة يجب تسجيل كل مكون على حدى (نستعمل حسابات فرعية للتثبيت)، بهذا يمكننا متابعة كل مكون من خلال مخطط و نمط اهتلاك خاص بكل فرع. يمكن تمييز الاهتلاك بالتجزئة عن الاهتلاك العام للتثبيت حالة توفر أحد الشروط التالية:

- إمكانية ***تعويض مكونات*** التثبيت دوريا.
- مكونات التثبيت لها ***أعمار افتراضية مختلفة***.
- مكونات التثبيت تولد ***منافع اقتصادية على حركية مختلفة***.

ملاحظة:

لا تضاف أعباء الصيانة و الإصلاحات الكبرى التي تواجهها المؤسسة دوريا- التي لا ترفع من حياة التثبيت التكلفة الإجمالية للتثبيت، بل للمؤسسة الاختيار في تسجيلها كالتالي:

- تكون لها مخصصات سنوية خاصة بأعمال الصيانة و التصليح الكبرى الدورية.
- إما أن تسجل كأعباء صيانة عادية.

مثال تطبيقي:

بتاريخ 2010/01/02 قامت المؤسسة باقتناء شاحنة بمبلغ 5000000دج. لها مكونين أساسيين غير متجانسين من ناحية العمر الافتراضي و المنافع الاقتصادية المنتظرة منهما كالتالي:

- محرك الشاحنة : 1500000دج عمره الافتراضي 4سنوات (اهتلاكا خطيا).
- المكونات الأخرى و هيكل الشاحنة: 3500000دج عمرهم الافتراضي 10سنوات(اهتلاكا خطيا).

الحل:

في هذه الحالة نحن أمام المقاربة بالمكونات التي تحتم على المؤسسة من انتهاج مخطط اهتلاك خاص بكل مكون على حدى.

5- تسجيل أقساط الاهتلاك محاسبيا:

يسجل الاهتلاك نهاية الدورة المالية، بجعل حـ/681 مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية مدينا و حـ/**28 اهتلاك التثبيت المعني دائنا.

		2010/12/31		
681		**مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية**	950000	
	2818_0	**اهتلاك معدات النقل(المحرك)**		375000
	2818_1	**اهتلاك معدات النقل(المكونات الأخرى)**		350000

المبحث السادس: تدهور قيمة التثبيتات(خسائر قيم التثبيتات)

تمهيـــــــــــد:

تتغير قيمة التثبيتات من سنة إلى أخرى من خلال تتبع تطور الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية (VNC) و القيمة القابلة للتحصيل (VA)، تغير الفرق بين القيمتين يؤدي إلى إجراء تجربة خسارة القيمة.

1- مبـدأ تقييم التثبيتات:

يجب أن تقيم كل التثبيتات المادية و المعنوية سواء كانت قابلة للاهتلاك أو غير قابلة للاهتلاك في نهاية كل دورة مالية. حسب النظام المحاسبي المالي:"عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، و حينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة على القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة"[1].

[1] المادة 7.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

2- عوامل تدهور قيمة التثبيتات:

هناك من العوامل (المؤشرات) الداخلية و الخارجية المؤدية لتدهور قيمة التثبيت نذكر منها:

- انخفاض سعر التثبيت في السوق؛
- تغير ظروف الإنتاج؛
- تقادم التثبيت؛
- انخفاض فعالية التثبيت بالمقارنة مع التقديرات.

3- اختبار تدهور قيمة التثبيت:

حسب النظام المحاسبي المالي:"تثبت خسارة القيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور و بادراج عبء في الحسابات"[1]. أي هناك اختبار خاص بمعرفة قيمة التثبيت في نهاية كل دورة مالية من خلال مقارنة القيمتين التاليتين:

القيمة القابلة للتحصيل(VA) **< القيمة المحاسبية الصافية** (VNC)**: تدهور في قيمة التثبيت**

علما أن:

- تمثل القيمة المحاسبية الصافية (VNC):الفرق بين القيمة الإجمالية للتثبيت و الاهتلاكات المجمعة بالإضافة إلى خسائر القيم المكونة سابقا.
- تمثل القيمة القابلة للتحصيل إما قيمة التنازل المقدرة الصافية (La valeur vénale) و يرمز لها vv إما قيمة الاستعمال (La valeur d'usage) و يرمز لها vu المتمثلة في القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية المرجوة من استعمال التثبيت. عموما يؤخذ بالقيمة الأكبر بين قيمة التنازل الصافية و قيمة الاستعمال كقيمة حالية.

للتبسيط سنأخذ في كل مرة بقيمة التنازل المقدرة الصافية (La valeur vénale) و مقارنتها مع القيمة المحاسبية الصافية.

---

[1] المادة 8.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

4- تقييد تدهور قيمة التثبيت:

نميز في هذا الصدد بين التثبيت غير القابل للاهتلاك و التثبيت القابل للاهتلاك.

4-1 التثبيت غير القابل للاهتلاك:

عموما يجب المرور بثلاث مراحل:

- ملاحظة العامل (المؤشر) المسبب في التدهور.
- اختبار قيمة التثبيت.
- تحديد قيمة التدهور و تسجيلها محاسبيا.

مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة بتهيئة أرض بقيمة دفترية 580000دج. و نظرا للظروف الطبيعية و الحركة الزلزالية للمنطقة تقرر تعيين المنطقة محل الأرض كمنطقة ذات درجة خطر عالية و من ثم تم تقييم التهييئات بقيمة حالية جديدة تقدر بـــ 480000دج سنة 2010.

الحـل:

- عامل خارجي متعلق بالبيئة هو المسبب في التدهور.
- اختبار التدهور: القيمة الحالية – القيمة المحاسبية الصافية= 480000 - 580000

= -100000دج.

تسجيل قيمة التدهور محاسبيا:

		2010/12/31		
681		**مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية**	100000	
	2912	**خسائر القيمة عن أعمال ترتيب و تهيئة الأراضي**		100000

4-2 التثبيت القابل للاهتلاك:

حالة تدهور قيمة التثبيت القابل للاهتلاك فإن ذلك سيؤثر حتما على القاعدة القابلة للاهتلاك(القيمة المتبقية نهاية كل سنة). و هو ما ينتج عليها تغير أقساط الاهتلاك المحسوبة من القيمة المتبقية المعاد تقييمها في السنوات المقبلة.

نميز في هذا الصدد بين الحالات التالية التي يمكن مصادفتها في التطبيقات كما يلي:

القيـم	الحالة1	الحالة2	الحالة3	الحالة4
قيمة التنازل المقدرة الصافيةvv	2200	2000	1700	1500
القيمة المحاسبية الصافيةvnc	2000	2000	2000	2000
النتيجة	لا يوجد تدهور للقيمة	لا يوجد تدهور للقيمة	المخصص= 1700- 2000	المخصص= 2000-1500
القيمة المتبقية المستعملة في تحديد أقساط الاهتلاك المتبقية	Vnc=2000	Vnc=2000	Vv=1700	Vv=1500

مثال تطبيقي1:

تمتلك المؤسسة سيارة تم اقتناؤها بداية 2010/01/01 بمبلغ 2000000، القيمة المتبقية نهاية سنة 2014 مهملة. تم تقدير قيمة التنازل الصافية نهاية كل سنة كالتالي:

نهاية سنة	*2010*	*2011*	*2012*	*2013*
سعر التنازل التقديري الصافي	1650000	1280000	780000	360000

المطلوب: مسايرة دفترية لأقساط اهتلاك التثبيت نهاية كل دورة.

الحـل:

السنة	القيمة الاصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسائر القيم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	2000000	400000	400000	-	1600000
2011	2000000	400000	800000	-	1200000
2012	2000000	400000	1200000	20000-[1]	780000[2]
2013	780000	390000	1590000	30000-[3]	360000[4]

2014	360000	360000	1950000	-	0^5
المجموع	*2000000*	*1950000*	-	*50000-*	*0*

(1) **<u>الاختبار الأول (سنة 2012)</u>**: تدهور القيمة = سعر التنازل التقديري الصافي – القيمة المحاسبية الصافية

= 800000 -780000

= -20000

(2) **القيمة المتبقية الحقيقية (نهاية السنة الثالثة)** = القيمة الأصلية – الاهتلاكات المجمعة – خسائر القيمة

= 2000000 – 1200000 - 20000

= 780000 (في نهاية السنة الثالثة)

- **قسط اهتلاك السنة الرابعة** = 780000÷ 2

= 390000

(3) **<u>الاختبار الثاني(سنة 2013)</u>**::**تدهور القيمة = سعر التنازل التقديري الصافي – القيمة المحاسبية الصافية**

= 360000 – [2000000- (400000×3 +390000) – 20000]

= -30000

(4) **القيمة المتبقية الحقيقية** (نهاية السنة الرابعة)= القيمة الأصلية – الاهتلاكات المجمعة – خسائر القيمة

= [2000000- (400000×3 +390000) – (20000 + 30000)]

= 360000.

(5) **القيمة المتبقية في السنة الأخيرة** = القيمة المتبقية نهاية السنة الرابعة – قسط الاهتلاك الحقيقي نهاية الرابعة

= 360000 - 360000

= 0

ملاحظات:

- يجرى الاختبار بين القيمة الحالية و القيمة المحاسبية الحقيقية، الحقيقية التي تأخذ بعين الاعتبار الخسارة التي مست قيمة التثبيت عما تم تقديره.
- يحسب قسط اهتلاك السنة الموالية من القيمة المتبقية الحقيقية للسنة السابقة على عدد السنوات المتبقية.

- تحسب القيمة المتبقية الحقيقية = [(القيمة الأصلية – الاهتلاكات المتراكمة الحقيقية) – خسائر القيمة].

المعالجة المحاسبية للمخصصات:

في نهاية السنة الثالثة:

681		2012/12/31		
	2918	**مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية**	20000	
		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		20000

في نهاية السنة الرابعة:

681		2013/12/31		
	2918	**مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية**	30000	
		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى		30000

مثال تطبيقي2:

لنفرض انطلاق من المثال السابق أن سعر التنازل التقديري الصافي لسنة 2013 هو 400000دج.

السنة	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسائر القيم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	2000000	400000	400000	-	1600000
2011	2000000	400000	800000	-	1200000
2012	2000000	400000	1200000	20000-	780000
2013	780000	390000	1590000	10000+	400000
2014	400000	400000	1990000	-	0
المجموع	***2000000***	***1990000***	-	***10000-***	***0***

يمكن القول أنه في سنة 2013 تم استرجاع 10000دج التي كانت تعتبر خسارة في السنة السابقة لها.

(1) **الاختبار الثاني(سنة 2013):تدهور القيمة = سعر التنازل التقديري الصافي – القيمة المحاسبية الصافية**

= 4000000 – [2000000 - (390000+ 3×400000)] – 20000]

= +10000

(2) **القيمة المتبقية الحقيقية** (نهاية السنة الرابعة)= القيمة الأصلية – الاهتلاكات المجمعة – خسائر القيمة

= [2000000 - (400000×3 +390000) –20000 + 10000]

= 400000.

681		2012/12/31 **مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية و نقص قيمة الأصول غير الجارية**	20000	
	2918	**نقص قيمة التثبيتات العينية الأخرى**		20000
2918		2013/12/31 **نقص قيمة التثبيتات العينية الأخرى**	10000	
	781	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات**		10000

مثال تطبيقي3:

انطلاقا من المثال السابق، لنفرض أن سعر التنازل التقديري الصافي لسنة 2013 هو 410000دج.

السنة	القيمة الأصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	خسائر القيم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	2000000	400000	400000	-	1600000
2011	2000000	400000	800000	-	1200000
2012	2000000	400000	1200000	20000-	780000
2013	780000	390000	1590000	+20000	410000
2014	410000	410000	2000000	-	0
المجموع	*2000000*	*2000000*	-	*0*	*0*

يمكن القول أنه في سنة 2013 تم استرجاع كل الخسارة التي تم تسجيلها في السنة السابقة لها.

681		2012/12/31 **مخصصات اهتلاك الأصول غير الجارية و نقص قيمة الأصول غير الجارية**	20000	

	2918	نقص قيمة التثبيتات العينية الأخرى		20000
		2013/12/31		
2918		نقص قيمة التثبيتات العينية الأخرى	20000	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات		20000

ملاحظة:

حسب النظام المحاسبي المالي:"يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت. و إذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل"[1].

حالة الخسارة المسترجعة أكبر أو تساوي الخسائر المسجلة في السنوات السابقة تلغى مجموع خسائر السنوات السابقة فقط، دون الاهتمام بالفرق الموجب. لنفرض مثلا تسجيل سعر تنازل تقديري صافي لسنة 2013 قدره 450000دج، يتم إلغاء في نفس السنة 20000دج التي تم تسجيلها كخسارة في سنة 2012، و النتيجة هي نفس جدول المثال التطبيقي الثالث.

4-3 التثبيت المـــالي:

التثبيتات المالية المملوكة من طرف المؤسسة معرضة للتدهور في قيمتها، نظرا لظروف مالية و اقتصادية عديدة. تكون الخسارة حالة قيمة جرد التثبيتات المالية في نهاية السنة أقل من قيمتها الأصلية (قيمة اقتنائها). تحسب خسارة القيمة كالتالي:

خسارة القيمة = قيمة الجرد (VI) – القيمة الأصلية(VO)

[1] المادة 9.112 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

يأخذ بعين الاعتبار فرق القيمة السالب من دون فرق القيمة الموجب، لأن المخصص مرتبط بالخسارة المحتملة.

القيمة الجردية للتثبيتات المالية في نهاية الدورة المالية يمكن أن تتخذ إحدى الأشكال التالية:

- قيمة الاستعمال (valeur d'usage) و هي القيمة التي يمكن أن تعرضها مؤسسة لاقتناء التثبيتات المالية المملوكة والاكتتاب فيها.
- متوسط تسعير البورصة(cours moyen) للشهر السابق بالنسبة للتثبيتات المالية المسعرة في البورصة.
- سعر البيع المحتمل (valeur probable de réalisation)بالنسبة للأوراق المالية غير المسعرة في البورصة.

التسجيل المحاسبي للخسارة و إعادة النظر فيها:

تم اقتناء 100 سند من سندات مساهمة بسعر 120دج للسند الواحد بتاريخ 2010/08/01.

أصبح سعر السند في السنوات الموالية كالتالي:

- 115دج للسند نهاية 2010.
- 110دج للسند نهاية 2011.
- 119دج للسند نهاية 2012.

- **حالة تكوين الخسارة:**

686		2010/12/31		
	296	**المخصصات المالية و نقص قيمة الأصول المالية**(115-120)×100	500	
		نقص قيمة التثبيتات المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة		500

- **حالة الرفع من الخسارة:**

686		2011/12/31		
	296	**المخصصات المالية و نقص قيمة الأصول المالية**(110-115)×100	500	
		نقص قيمة التثبيتات المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة		500

- **حالة تخفيض الخسارة أو إلغاءها:**

		2012/12/31		
296		نقص قيمة التثبيتات المساهمات و الحسابات الدائنة الملحقة(119-110)×100	900	
	786	الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات		900

المبحث السابع: معالجة التنازل على التثبيتات

تمهيـــــــــــد:

يتم إخراج التثبيتات من الدفاتر لعدة اعتبارات و حسب نوع كل تثبيت (انتهاء عمرها الافتراضي، تحطمها، التنازل عليها...). ما سيتم التركيز عليه في هذا المبحث هو التنازل الذي ينتج عنه تدفقات نقدية دون إغفال الإشارة للحالات الأخرى. سنتناول التثبيتات المادية و المعنوية بشيء من التفصيل ، ثم سنعرج في الأخير على التثبيتات المالية.

1-مبدأ التنازل على التثبيتات:

تعتبر عملية التنازل على التثبيتات بالعملية الاستثنائية و غير العادية، لأن التثبيتات المادية أو المعنوية لم تقتنيهم و لم تنجزهم المؤسسة لغرض التنازل عليهم بل لاستغلالهم إلى غاية نهاية عمرهم الافتراضي.

تنتج عملية التنازل عن التثبيتات بتأثر النتيجة بسبب تحرك حسابين:

- ح/75 النواتج العملياتية الأخرى (المتمثلة في سعر التنازل على التثبيت).
- ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى (القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في تاريخ التنازل).

نتيجة التنازل = ح/75 النواتج العملياتية الأخرى - ح/65 الأعباء العملياتية الأخرى

(المتمثلة في سعر التنازل على التثبيت) (القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في تاريخ التنازل)

2-المعالجة المحاسبية لعملية التنازل:

تتم عملية التنازل بأكثر من قيد و تتعلق هذه القيود بما يلي:

- **قيد التنازل على التثبيت**:عبارة عن تقييد عملية التنازل بسعر البيع و الأخذ بعين الاعتبار الرسم على القيمة المضافة المستحق.

		../../..		
462		**الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات**	(1)+(2)	
	752	**فوائض قيمة التنازل على التثبيتات غير المالية**		(1)
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**		(2)

- **قيد خروج التثبيت من الدفاتر**:عبارة عن عملية إثبات عملية خروج التثبيت من الدفاتر و يسبق ذلك قيد أخر لإثبات قسط اهتلاك السنة الحالية.

		../../..		
652		**نواقص القيم عن خروج التثبيتات غير المالية**	(1)-(2)-(3)	
28**		**الاهتلاك المجمع للتثبيت المعني**	(2)	
29**		**خسائر القيم المجمعة للتثبيت المعني**	(3)	
	2**	**التثبيت المعني**		(1)

ملاحظة:

عملية إثبات قسط اهتلاك السنة الأخيرة و قيد خروج التثبيت من الدفاتر تتم بتاريخ التنازل.

مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة الجهوية للحليب و مشتقاته باقتناء شاحنة بتاريخ 2010/04/13 بمبلغ 800000دج. و قد تقرر اهتلاكها على مدار 4 سنوات اهتلاك خطي. و قد تم التنازل عنها بتاريخ 07/07/ 2013 بمبلغ 200000دج.

المطلوب: علما أن القيمة المتبقية معدومة، سجل قيود سنة 2013.

		2013/07/07		
462		الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات	234000	
	752	فوائض قيمة التنازل على التثبيتات غير المالية		200000
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		34000
		2013/07/07		
681		حصص الاهتلاكات	100000	
	2818	اهتلاك الاستثمار المعني		100000
		2013/07/07		
652		نواقص القيم عن خروج التثبيتات غير المالية	150000	
2818		اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	650000	
	218	التثبيتات العينية الأخرى		800000

نتيجة التنازل = حـ/75 النواتج العملياتية الأخرى - حـ/65 الأعباء العملياتية الأخرى

(المتمثلة في سعر التنازل على التثبيت) (القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في تاريخ التنازل)

= 150000 - 200000

= +50000(فائض)

3- التنازل عن التثبيتات المرفقة بخسائر قيم و غير قابلة للاهتلاك:

يتم التنازل عن التثبيتات غير قابلة للاهتلاك بنفس طريقة التثبيتات القابلة للاهتلاك و الاختلاف الوحيد يتمثل في غياب الاهتلاك المجمع في قيد خروج التثبيت من الدفاتر، ما ينتج عنه تساوي حـ/652 و حـ/**2 التثبيت المعني. ينتج أيضا عن عملية التنازل استرجاع المخصص الخاص بتدهور قيمة التثبيت لأنه أصبح دون مبرر أو هدف.

		****/12/31		
29		خسائر القيمة عن التثبيتات	***	
	78	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات		***

4- التنازل عن التثبيتات مع إرجاع جزء من الرسم على القيمة المضافة:

تتعلق هذه الحالة بالمباني التي تم حيازتها ثم تم التنازل عليها قبل بداية السنة التاسعة من حيازتها، بما أن المؤسسة عند حيازة المبنى تستفيد من استرجاع الرسم على القيمة المضافة كاملة، فعند التنازل على التثبيت قبل السنة التاسعة يجب إرجاع جزء من الرسم على القيمة المضافة و المحسوب كالتالي:

الرسم الواجب إعادة دفعه إلى مصلحة الضرائب = الرسم المسترجع – الرسم المسترجع ×10/n.

علما أن n تمثل الفترة بين تاريخ الحيازة و تاريخ التنازل/ 10سنوات: تمثل المدة اللازمة لإطفاء الرسم على القيمة المضافة.

مثال تطبيقي:

قامت مؤسسة بحيازة مبنى بتاريخ 2007/07/05 بمبلغ 1000000دج يهتلك على مدار 20سنة. بتاريخ 2010/04/09 تم التنازل على المبنى بمبلغ 820000دج. مع العلم أن نسبة الرسم على القيمة المضافة17%.

المطلوب: المسايرة الدفترية لعملية التنازل و ما يرافقها.

الحـــل:

بالنسبة للرسم الواجب إعادة دفعه إلى مصلحة الضرائب يحسب كالتالي:

الرسم الواجب إعادة دفعه إلى مصلحة الضرائب = الرسم المسترجع – الرسم المسترجع ×10/n.

= 1000000×17% - 1000000×17% × 10/4

= 170000 - 68000

= 102000

462		2010/04/09 الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات	959400	
	752	فوائض قيمة التنازل على التثبيتات غير المالية		820000
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		139400
681		2010/04/09 حصص الإهتلاكات	12500	
	2813	إهتلاك المـــباني		12500
652		2010/04/09 نواقص القيم عن خروج التثبيتات غير المالية	862500	
2813		اهتلاك المـباني	137500	
	213	المبـــاني		1000000
652		2010/04/09 نواقص القيم عن خروج التثبيتات غير المالية	102000	
	4451	الرسم الواجب إعادة دفعه إلى مصلحة الضرائب		102000

نتيجة التنازل = حـ/75 النواتج العملياتية الأخرى - حـ/65 الأعباء العملياتية الأخرى

= 820000 - (102000 + 862500)

= -144500 (**عجز**)

5- التنازل على التثبيتات المالية:

خصوصية التثبيتات المالية أن حيازتها تكون لمدة طويلة، بالإضافة إلى ذلك تعتبر من التثبيتات غير القابلة للاهتلاك. وعند التنازل عن التثبيتات المالية لابد من المقارنة بين سعر التنازل وسعر الاقتناء كما يلي:

فإذا كان : سعر التنازل > تكلفة الاقتناء: يسجل الفرق (فائض) في حـ/ 767

و إذا كان : سعر التنازل < تكلفة الاقتناء: يسجل الفرق (عجز) في حـ/ 667

ويتم تسجيل القيد على النحو التالي:

- حالة تحقيق ربح:

		../../..		
462		**الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات**	(2)	
	27	**التثبيتات المالية الأخرى**		(1)
	767	**الأرباح الصافية عن عملية التنازل على أصول مالية**		(2)-(1)

- حالة تحقيق خسارة:

		../../..		
462		**الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات**	(2)	
667		**الخسارة الصافية عن التنازل على الأصول المالية**	(2)-(1)	
	27	**التثبيتات المالية الأخرى**		(1)

5-1 حالة وجود تثبيتات مرتبطة بخسائر قيم:

حالة وجود مخصص تدهور قيمة التثبيت المالي تسترجع حالة البيع لأنها تصبح من دون مبرر أو هدف.

مثال تطبيقي:

تمتلك مؤسسة قدري 100سندات لتدعيم حافظتها المالية، و قد تم اقتنائها بسعر 230دج للسند الواحد بتاريخ 2007/03/01. بتاريخ 2010/09/09 تم التنازل على هذه السندات بسعر 250دج للسند الواحد. علما أن المؤسسة كونت مخصص لتدني قيمتها بقيمة 2000دج.

المطلوب: تسجيل قيود 2010/09/09.

الحـــل:

462		2010/09/09		
		الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات	25000	
	27	**التثبيتات المالية الأخرى**		23000
	767	**الأرباح الصافية عن عملية التنازل على أصول مالية**		2000
297		2010/09/09		
		خسائر القيمة عن السندات المثبتة	2000	
	786	**الاسترجاعات المالية عن خسائر القيم و المؤونات**		2000

5-2 حالة وجود تثبيتات معاد تقييمها:

هذه الحالة متعلقة بأصول مالية متاحة للبيع، بحيث يتم إعادة تقييمها من قبل، ليتم التنازل عليها فيما بعد. الهدف تتبع فارق التقييم الخاص بالأصول المتاحة للبيع.

مثال تطبيقي:

تمتلك مؤسسة قدري 100سندات لتدعيم حافظتها المالية، و قد تم اقتنائها بسعر 230دج للسند الواحد بشيك بتاريخ 2009/03/01. بتاريخ 2009/12/31 تم تقييم هذه السندات في البورصة أين أفرزت على سعر 250دج للسند الواحد. بتاريخ 2010/09/09 تم التنازل على هذه السندات بسعر 260دج للسند الواحد.

المطلوب: المسايرة الدفترية لهذه السندات.

الحـــل:

27		2009/03/01		
		التثبيتات المالية الأخرى	23000	
	512	**بنوك الحسابات الجارية**		23000
		2009/12/31		

27		التثبيتات المالية الأخرى	2000	
	104	فارق التقييم		2000
462		2010/09/09		
		الحسابات الدائنة عن عملية التنازل على التثبيتات	26000	
	27	(2000+23000)التثبيتات المالية الأخرى		25000
	767	الأرباح الصافية عن عملية التنازل على أصول مالية		1000
104		2010/09/09		
		فارق التقييم	2000	
	767	الأرباح الصافية عن عملية التنازل على أصول مالية		2000

حالة التنازل عن التثبيت بخسارة يظهر في قيد التنازل حـ/667 و يظهر حـ/767 عند ترصيد حـ/104 و المحصلة تعطينا الربح أو الخسارة النهائية.

المبحث السابع: التثبيتات الأخرى

تمهيـــــــد:

تضمن النظام المحاسبي المالي تثبيتات أخذت أشكال أخرى؛ منها التثبيتات في شكل امتياز ومنها التثبيتات الجاري انجازها. سنحاول تعقب المسايرة الدفترية لهذين الشكلين من التثبيتات.

1- التثبيتات في شكل امتياز:

امتياز الخدمة العامة عبارة عن عقد بين مانح الامتياز الذي يكون عادة جهة عامة (Concédant) و المستفيد من الامتياز الذي يمكن أن يكون شخص مادي أو معنوي(Concessionnaire). بموجب هذا العقد يتحصل المستفيد على تثبيتات المنصوص عليها في الحسابات الفرعية حـ/22 بالمجان، و التي يكون لهذا الأخير مسؤولية تحمل كل الأخطار و المنافع المرتبطة بها من أجل خدمة عامة إلى أجل معلوم- و التي غالبا ما تكون طويلة- مقابل ذلك يتحصل المستفيد من عوائد دورية من الجهات العامة. مثلا حالة منح امتياز محطة للوقود لأحد الخواص، حالة تكليف شخص معنوي (مؤسسة أخرى) بإنجاز و توزيع الأغذية على أطفال المدارس.

1-1 مكونات حـ/22 تثبيتات في شكل امتياز:

يتكون حـ/22 تثبيتات في شكل امتياز من كل التثبيتات المادية المتفرعة عن حـ/21 تثبيتات مادية، يضاف إلى ذلك حـ/229 حقوق مانح الامتياز الذي يلعب دور حساب وسيط عند دخول التثبيت الدفاتر و اهتلاكه دوريا، و الذي يترصد في الأخير.

1-2 المعالجة المحاسبية للتثبيتات في شكل امتياز:

تم الحصول على شاحنة في شكل امتياز بتاريخ 2007/01/01، القيمة الأصلية للشاحنة 2000000دج تهتلك على مدار 4سنوات.

المطلوب: المسايرة الدفترية للشاحنة.

1-2-1 حالة الحصول على تثبيت في شكل امتياز:

بما أن التثبيت يتم الحصول عليه مجانا، يتم إظهار في الجهة الدائنة حـ/229 حقوق مانح الامتياز لتبيان الجهة مصدر التثبيت.

		2007/01/01		
218		تثبيتات عينية أخرى	2000000	
	229	حقوق مانح الامتياز		2000000

1-2-2 اهتلاك التثبيت في شكل امتياز:

يتم إطفاء حـ/229 كلما قامت المستفيد باستغلاله دوريا كما يلي:

		2007/12/31		
229		حقوق مانح الامتياز	500000	
	282	اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز		500000

يعاد نفس القيد نهاية كل دورة مالية حتى 2010/12/31.

1-2-3 خروج التثبيت في شكل امتياز من الدفاتر:

نميز في هذا الصدد بين حالتين كما يلي:

الحالة الأولى: حالة اهتلاك التثبيت كليا

		2010/12/31		
282		**اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز**	2000000	
	218	**تثبيتات عينية أخرى**		2000000

في هذه الحالة يترصد حـ/229 حالة تسجيل أخر قسط اهتلاك.

الحالة الثانية: حالة اهتلاك التثبيت جزئيا

في هذه الحالة حـ/229 لا يترصد، و يبقى رصيده دائنا بقيمة تعادل الجزء غير المهتلك منه، ويترصد باعتباره القيمة المتبقية للتثبيت في شكل امتياز.

لنفرض أنه تم إرجاع التثبيت بتاريخ 2010/07/01.

		2010/07/01		
282		**اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز**	1750000	
229		**حقوق مانح الامتياز**	250000	
	218	**تثبيتات عينية أخرى**		2000000

ملاحظة:

حالة وجود وجود قيمة حقيقية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية؛ يتم إجراء اختبار تدهور قيمة كالتثبيتات العينية العادية و من ثم معاينة خسارة القيمة.

2- **التثبيتات الجاري انجازها** (Immobilisations en cours):

يمثل حـ/23 التثبيتات الجاري انجازها؛ مختلف التثبيتات المعنوية أو المادية التي هي في إطار الإنجاز و التي لم تنتهي بعد في نهاية الدورة، بالإضافة إلى ذلك هناك حساب متعلق بالتسبيقات الممنوحة لمورد التثبيتات خلال الدورة قبل الحصول على التثبيت المعني.

2-1 التثبيتات الجاري انجازها:

سواء كانت مادية أو معنوية تسجل التثبيتات في نهاية كل دورة بالتكلفة التي توقفت عندها عملية الإنجاز، سواء كانت منجزة من طرف المؤسسة ذاتها أو من طرف مستقل عليها.

- **حالة انجاز التثبيت من جهة مستقلة:**

قامت المؤسسة بتكليف مقاول لانجاز مبنى من عدت طوابق استلمت الطابقين الأول والثاني بقيمة 2300000دج على الحساب نهاية 2012، الطابق الثالث و الرابع بقيمة 1700000دج على الحساب نهاية 2013، بقية الطوابق استلمت بتاريخ 2014/10/01 حيث وصلت قيمة بناء المبنى 6000000دج.

		2012/12/31		
232		التثبيتات العينية الجاري انجازها	2300000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	391000	
	404	موردو التثبيتات		2691000
		2013/12/31		
232		التثبيتات العينية الجاري انجازها	1700000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	289000	
	404	موردو التثبيتات		1989000
		2014/10/01		
213		المبـــاني	6000000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	340000	
	232	التثبيتات العينية الجاري انجازها		4000000
	404	موردو التثبيتات		2340000

- **حالة انجاز التثبيت من طرف المؤسسة ذاتها:**

في هذه الحالة التغيير الوحيد يكون بتعويض **حـ/404 موردو التثبيتات** بحساب **حـ/73 الإنتاج المثبت.**

ملاحظة: التثبيتات الجاري انجازها لا تهتلك حتى دخولها الفعلي للاستغلال.

2-2 التسبيقات و الحسابات المدفوعة على طلبات التثبيتات:

يسجل في حساب حـ/238 مختلف التسبيقات التي تدفعها المؤسسة مقابل الحصول على تثبيت. عند الحصول على التثبيت يرصد حـ/238 نهائيا.

قامت المؤسسة بتسبيق مبلغ 250000دج بشيك لقاء الحصول على آلة إنتاج بتاريخ 2009/09/07. بتاريخ 2010/02/07 تم استلام الآلة بمبلغ إجمالي قدره 700000دج.

		2009/09/07		
23815		**التسبيق على المنشئات التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية**	250000	
	512	**بنوك الحسابات الجارية**		250000
		2010/02/07		
215		**المنشئات التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية**	700000	
	23815	**التسبيق على المنشئات التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية**		250000
	404	**موردو التثبيتات**		450000

الفصل الثاني: معالجة و جرد المخزونات

تمهيـــــــــد:

يلعب المخزن دورا هاما في إطار الاستغلال التجاري المؤسسة، فجزء من المخزونات يمثل مدخلات (Input) من الخارج، و الجزء المتبقي عبارة عن مخرجات (Output) إلى الخارج. بعبارة أخرى يمثل المخزون مصدر تعاملات المؤسسة مع محيطها الخارجي، أما تحققه في السوق فيمثل أكبر مصدر لإيراداتها.

حسب النظام المحاسبي المالي: تمثل المخزونات أصولا:[1]

- يمتلكها الكيان و تكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات؛
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له.

للمتابعة المستمرة لموجودات المخزن و تفصيل هذه المتابعة يجب على مسير المخزن خصوصا و نظام المعلومات عموما الأخذ في الحسبان العناصر التالية:

- أنواع مخزونات المؤسسة و كيفية الفصل بينها.
- معايير تسعير مدخلات المخزن.
- مختلف الوثائق المحاسبية التي يجب مسكها لتحقيق المتابعة المستمرة للمخزونات.
- طرق تسعير مخرجات المخزن و الطريقة المثلى التي توافق خصوصية المخزون المعني.
- طرق جرد المخزونات و المعالجة المحاسبية لذلك.
- تسوية فروق الجرد.

لتوضيح هذه الشروط سنحاول تفصيل هذه العناصر في المباحث الموالية.

[1] المادة 1.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

المبحث الأول: تقديم مجموعة المخزونات

تمهيـــــــــد:

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مخزونات المؤسسة و خصائصهم حسب النظام المحاسبي المالي SCF.

1- أنواع مخزونات المؤسسة:

تفصل مختلف أنواع موجودات المخزن من خلال النظام المحاسبي المالي كما يلي:

- **حـ/30 مخزونـات البضـائع**: هـي السـلعة التـي تشـترى لغرض بيعها علـى نفس شـاكلتها الأولـى دون تغيير في شكـل أو مضمون تلك السلعة. هذا النوع من المخزونات نجده على مستوى مخزن مؤسسة تجارية.
- **حـ/31 المواد الأولية و اللوازم**: تتكون من عنصرين هما:
  - **المـادة الأوليـة**: و هـي السـلعة التـي تشـترى لغرض تحويلها و تصـنيعها، و التـي نحصـل من خلالها على منتجات.
  - **اللوازم**: و هي السلعة التي تشتري لا لغرض تحويلها و لا لغرض بيعها، و لكن لغرض تركيبها في المنتج التام و الذي لا يكون تام و كامل إلا بدونها.

بالنسبة للمواد الأولية و اللوازم فنجدها على مستوى مخزن مؤسسة صناعية.

- **حـ/32 تموينات أخرى**: عبارة عن سلع مساعدة على الإنتاج أو الاستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها و المنتجات المحصل عليها. و التي تنقسم إلى:
  - **حـ/321 المواد القابلة للاستهلاك**: مثل زيوت التشحيم، مواد التنظيف...
  - **حـ/322 اللوازم القابلة للاستهلاك**: مثل اللوازم المكتبية كالأقلام، الأوراق، حبر الطابعات...
  - **حـ/326 الأغلفة التالفة**: الأغلفة التي تستعمل مرة واحدة في العملية الإنتاجية و تدخل تكلفتها ضمن تكلفة المنتج النهائي.
- **حـ/33 سلع قيد الإنجاز**: عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة والتي تنقسم إلى:

- **حـ/331 المنتجات الجاري انجازها:** و هي المنتجات التي لم تبلغ بعد مرحلة صنع محددة مع نهاية الدورة التصنيعية، إذن الإشكالية هنا ليست في محدودية الإمكانيات و لكن في المحدودية الزمنية.
- **حـ/335 الأشغال الجاري انجازها:** و هي العمليات التحويلية على المادة الأولية في المراحل الأولى من إنتاج المنتجات المصنعة، انتهت الدورة التصنيعية(الشهر) و لم يأخذ المنتج شكله الأولي بسبب عدم بلوغ نهاية المرحلة الأولى بعد.

الفرق بين الحسابين أن حـ/331 يظهر بعد المرحلة الأولى أما حـ/335 قبل انتهاء المرحلة الأولى.

- **حـ/34 خدمات قيد الإنجاز:** عبارة عن الخدمات المقدمة المنجزة للغير التي انتهت الدورة المالية و لم تنتهي بعد. و التي تنقسم إلى:

- **حـ/341: الدراسات الجاري انجازها:** عبارة عن الدراسات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بانجازها للغير أين انتهت الدورة المالية و لم تنجز بعد.
- **حـ/345: الخدمات الجاري تقديمها:** عبارة عن الخدمات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بتقديمها للغير أين انتهت الدورة المالية و لم تقدم كاملة.

- **حـ/35 مخزونات المنتجات:**

- **حـ/351 المنتجات الوسطية:** هي المنتجات التي خرجت من مرحلة صنع معينة كاملة الصنع بالنسبة للهدف الذي سطر إليها. نجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تنجز منتجاتها على أساس مجموعة من المراحل المتوالية.
- **حـ/355 المنتجات المصنعة:** و هي المنتجات التي تخطت المرحلة النهائية للصنع كاملة وقابلة للبيع.
- **حـ/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة:** هناك أيضا عنصرين:

المواد المسترجعة (الفضلات المسترجعة) : و هي بقايا العملية الإنتاجية التي لها قيمة بيعية أو التي يمكن إعادة استعمالها ضمن العملية الإنتاجية كمواد معوضة.

المنتجات المتبقية (المهملات): و هي المنتجات التي تحمل عيب معين في إنتاجها إما أن يكون ظاهري أو باطني. هذا النوع من المنتجات إما أن يباع بسعر أقل من سعر المنتجات السليمة أو إعادتها للورشات لغرض تعديلها.

- **حـ/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات:**

هي مختلف القطع و المكونات المحصل عليها حالة تفكيك التثبيت.

- **حـ/37 المخزونات في الخارج:**

هي السلع التي تم شرائها (استلمت فاتورتها) من دون استلام مخزونها.

2- معايير تسعير مدخلات المخزن:

نقصد بمدخلات المخزن العناصر التي يتم إدخالها إلى المخزن و التي مصدرها:

- مشتريات البضاعة، المواد الأولية و اللوازم و التموينات الأخرى.
- مخزونات المنتجات.

فكل عنصر من العناصر السابق ذكرها له تكلفة يتم حسابها قبل تقييده محاسبيا ضمن الدفاتر. حسب النظام المحاسبي المالي: " تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان و في الحالة التي توجد عليها:

- تكاليف الشراء (المشتريات، المواد القابلة للاستهلاك، المصاريف المرتبطة بالمشتريات...)؛
- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين و الأعباء الأخرى المتغيرة و الثابتة باستثناء الأعباء التي يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان)"[1].

[1] المادة 2.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

2-1 تسعير المشتريـات:

تتمثل المشتريات في مشتريات (البضاعة، مواد أولية و لوازم، تموينات) و التي تسعر بتكلفة الشراء عند تخزينهـا.

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء (المدفوعة خارج المؤسسة و داخل المؤسسة).

تنقسم مصاريف الشراء إلى نوعين:

- **مصاريف شراء مدفوعة للغير**: (مصاريف النقل، الشحن، التفريغ، الجمركة...).
- **مصاريف شراء مدفوعة داخل المؤسسة**: (مصاريف قسم الشراء: أجور، خدمات ...).

هناك من يفرق بين:

سعر الشراء المحاسبي = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المدفوعة للغير.

تكلفة الشـراء = سعر الشراء المحاسبي + مصاريف وظيفة الشراء

ملاحظات:

- لا يدخل ضمن تكلفة الشراء الرسم على القيمة المضافة المسترجع حالة الشراء.
- يأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المحصل عليها في نفس فاتورة الشراء، أما التخفيضات المحصل عليهـا فـي فـاتورة مستقلة فتظهـر فـي حسـابات مستقلة (حـ/709: التخفيضـات، التنـزيلات والحسيمات المحصلة).
- لا يأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المالية (تخفيض تعجيل الدفع) لأن لـه حساب مستقل يسـجل ضمنـه من جهة، من جهة أخرى لأنه لا يتعلق بالمشتريات في حد ذاتها بل بطريقة سدادها.

المبحث الثاني: آليات تسعير مدخلات و مخرجات المخزن

تمهيـــــــــد:

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى طرق تسعير مدخلات المخزن، و كذا أنماط تسعير مخرجات المخزن في مؤسسة سواء في مؤسسة تجارية أو صناعية.

1- تسعير مدخلات المخزن:

تسعر المشتريات بتكلفة الشراء، أما المنتجات فبتكلفة صنعها و نفرق بينها كما يلي:

- تسعر المنتجات التامة بتكلفة خروجها من ورشات الصنع (تكلفة خروجها من المرحلة التصنيعية الأخيرة).
- تسعر المنتجات الوسيطية بتكلفة خروجها من المرحلة التصنيعية التي نفذت منها.
- تسعر السلع قيد التصنيع و الخدمات قيد الإنجاز بتكلفة تقريبية لأنها لم تبلغ نسبة إنجاز محددة.
- تسعر الفضلات المسترجعة بتكلفة صنعها: تكلفة الصنع = سعر بيع محتمل – (مصاريف التوزيع و هامش الربح).
- تسعر المهملات بتكلفة صنعها، أو بتكلفة تعديلها = تكلفة الصنع الأولية + مصاريف التعديل.

2-تسعير مخرجات المخزن:

تهدف الطرق الموالية إلى تحديد سعر ما يتم إخراجه من مخزونات لغرض استهلاكها أو بيعها، و هذا بسبب أن مدخلات المؤسسة قد تتم بأسعار مختلفة، مما يدفع بالمسير بطرح السؤال التالي: ما هو سعر مخرجات المخزن؟ و ما هي طريقة التسعير التي تأخذ بعين الاعتبار خصوصية المخزون؟ ومردودية المؤسسة؟ كما تحاول الإجابة على تساؤلات المسير في أي تاريخ من الدورة الاستغلالية.

للإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا يتم عرض مجموعة من طرق التسعير من خلال ميزة كل طريقة بالإضافة إلى المنتجات التي تتلاءم و خصوصية الطريقة و فق نوعين من الطرق:

2-1 طرق التسعير الحقيـــقية:

خصوصية طرق التسعير الحقيقية أنها تعتمد على معلومات تخزينية حقيقية سجلت على أرض الواقع و التي تنقسم بدورها إلى قسمين آخرين:

2-1-1 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CPM):

تهدف هذه الطريقة إلى حساب سعر وفق طريقة الوسط الحسابي المرجح بالكميات.كما يلي:

$$CPM = \frac{p_1 \times q_1 + p_2 \times q_2 + ... + p_n \times q_n}{q_1 + q_2 + ... + q_n}$$

$$CPM = \frac{\sum_{i=1}^{n} p_i \times q_i}{\sum_{i=1}^{n} q_i}$$

مبدأ حساب التكلفة الوسطية المرجحة لا يختلف من خلال الطرق الثلاث التي سيتم عرضها فيما يلي، لكن المعلومات المأخوذة بعين الاعتبار عند حساب تلك التكلفة الوسطية المرجحة هي التي ستختلف من طريقة إلى أخرى:

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول:

تقوم هذه الطريقة بحساب سعر وسطي مرجح بالكميات كلما قامت المؤسسة بتزويد مخزنها بمخزونات جديدة.

حساب التكلفة الوسطية المرجحة ستتكرر حسب عدد مدخلات المخزن خلال الدورة الاستغلالية.تسعر مخرجات المخزن بأخر تكلفة وسطية مرجحة محسوبة.

تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها أسعار متذبذبة على مدار الدورة الاستغلالية

(المواد الأولية الأساسية: بترول، قهوة،...).

ب- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات مع مخزون أول المدة (في أخر الشهر):

تقوم هذه الطريقة بحساب سعر وسطي مرجح في نهاية الشهر و مرة واحدة، والتي تأخذ في عين الاعتبار كل مدخلات الشهر بالإضافة إلى مخزون أول المدة. تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها أسعار مستقرة خلال الدورة الاستغلالية و من خلال الدورات الاستغلالية فيما بينها. بما أن الأسعار لا تختلف كثيرا خلال الدورة الاستغلالية و ما بين الدورات الاستغلالية، يفضل حسابها مرة واحدة في نهاية الشهر.

2-1-2 طرق تقييم المخزونات:

يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل مدخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته (سعره وكميته)، دون جمع المخزونات فيما بينها. طريقة التمييز بين المخزونات فيما بينها تجعل المسير يرتب تلك المخزونات زمنيا (قديم....جديد). و تنقسم طرق نفاذ المخزون إلى طريقتين فرعيتين:

أ- طريقة ما دخل أولا خرج أولا (FIFO):

تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المخزونات و ترتيبها زمنيا، و الأولوية في إخراج المخزونات تتم من القديم إلى الجديد. تستخدم هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها مدة صلاحية محدودة، بعبارة أخرى يؤثر عليها الزمن سلبيا (المواد الغذائية، الأدوية ...).

ب- طريقة ما دخل أخيرا خرج أولا (LIFO):

تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المخزونات و ترتيبها زمنيا، و الأولوية في إخراج المخزونات تتم من الجديد إلى القديم. تستخدم هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها مدة صلاحية مفتوحة و التي يمكن أن يؤثر عليها الزمن بالإيجاب (النبيذ، المواد الغذائية المصبرة...).

حسب النظام المحاسبي المالي:" يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS ou FIFO) و إما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة"[1].

[1] المادة 6.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

المبحث الثالث: طرق جرد المخزونات

تمهيـــــــــــــد:

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض طريقتين لجرد مخزونات المؤسسة و هما طريقة الجرد الدائم و المستمر للمخزونات، بالإضافة إلى طريقة الجرد المتناوب و الدوري.

1- طريقة الجرد الدائـــم للمخزونات(L'inventaire permanant):

من خلال هذا الطريقة المتبعة في جرد مخزونات المؤسسة يمكن معرفة محتوى المخزن في أي تاريخ من السنة، بالإضافة إلى مزايا أخرى تتمثل في تحديد هامش ربح المخزونات المباعة بعد كل صفقة تجارية مبرمة.

1-1 حالة مؤسسة تجارية:

تتمثل الوظائف الرئيسية في مؤسسة تجارية في شراء البضاعة ثم إعادة بيعها بهامش ربح معين.

1-1-1 حالة شراء بضاعة:

يتم شراء بضاعة في الحالة العامة على مرحلتين؛ تحويل الملكية و استلام البضاعة المشتراة وتخزينها. إذا تمت العملية في نفس السنة يرصد حـ/380 كما يلي:

		n/../..		
380		مشتريـات بضاعة	..	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	..	
	53/512/401	موردو المخزونات و الخدمات/ نقديات		..
		(استلام الفاتورة)		
		n/../..		
30		مخزونات البضائع	..	
	380	مشتريـات بضاعة		..
		(دخول البضاعة المخزن)		

*** الحالة الخاصة الأولى:** استلام البضاعة من دون الفاتورة

		n/../..		
30		**مخزونات البضائع**	..	
	380	**مشتريـــات بضاعة**		..
		(دخول البضاعة المخزن)		
		n/12/31		
380		**مشتريـــات بضاعة**	..	
4456		**الرسم على القيمة المضافة المخفض**	..	
	408	**موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها**		..
		(تسوية تأخر الفاتورة)		

*** الحالة الخاصة الثانية:** استلام الفاتورة من دون البضاعة

		n/../..		
380		**مشتريـــات بضاعة**	..	
4456		**الرسم على القيمة المضافة المخفض**	..	
	401	**موردو المخزونات و الخدمات**		..
		(استلام الفاتورة)		
		n/12/31		
37		**المخزونات في الخارج**	..	
	380	**مشتريـــات بضاعة**		..
		(تسوية المشتريات غير المستلمة)		

1-1-2 حالة بيع بضاعة:

عموما تتم عملية البيع عبر مرحلتين هما خروج البضاعة من المخزن، تحويل الملكية كما يلي:

600		n/../..	التكلفة	
		مشتريات البضاعة المبيعة		
	30	مخزونات البضائع		التكلفة
		(خروج البضاعة من المخزن)		
411		n/../..	..	
		الزبائـن		
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		..
	700	المبيعات من البضائع		سعر البيع
		(استلام الفاتورة)		

*** <u>الحالة الخاصة الأولى</u>:** تسليم البضاعة من دون الفاتورة

600		n/../..	التكلفة	
		مشتريات البضاعة المبيعة		
	30	مخزونات البضائع		التكلفة
		(خروج البضاعة من المخزن)		
418		n/12/31	..	
		الزبائن، نواتج التي لم تعد فواتيرها بعد		
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		..
	700	المبيعات من البضائع		سعر البيع
		(عدم تحرير الفاتورة)		

*** الحالة الخاصة الثانية**: تسليم الفاتورة من دون البضاعة

		n/../..		
411		**الزبائـن**	..	
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**		..
	700	**المبيعات من البضائع**		**سعر البيع**
		(تحرير الفاتورة)		
		n/12/31		
600		**مشتريات البضاعة المبيعة**	**التكلفة**	
	30	**مخزونات البضائع**		**التكلفة**
		(إخراج البضاعة من المخزن)		

1-2 حالة مؤسسة صناعية:

نعلم أن الوظائف الرئيسية في مؤسسة صناعية عبارة عن شراء المواد الأولية و اللوازم، تصنيعها ثم بيعها بهامش ربح كافي لأصحاب المؤسسة متمثلا في الربح الخاص باستغلال المؤسسة.

1-2-1 حالة شراء مواد و اللوازم:

عموما تتم عملية الشراء عبر مرحلتين هما تحويل الملكية، استلام المواد و اللوازم المشتراة و تخزينها كما يلي:

		n/../..		
381		**المواد الأولية و اللوازم المخزنة**	..	
4456		**الرسم على القيمة المضافة المخفض**	..	
	401	**موردو المخزونات و الخدمات**		..
		(استلام الفاتورة)		
		n/../..		
31		**المواد الأولية و اللوازم**	..	

	381	المواد الأولية و اللوازم المخزنة (دخول البضاعة المخزن)		..

* **الحالة الخاصة الأولى**: استلام المواد و اللوازم من دون الفاتورة

		n/../..		
31		المواد الأولية و اللوازم	..	
	381	المواد الأولية و اللوازم المخزنة (دخول البضاعة المخزن)		..
		n/12/31		
381		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	..	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	..	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها (تسوية تأخر الفاتورة)		..

* **الحالة الخاصة الثانية**: استلام الفاتورة من دون مخزون المواد و اللوازم

		n/../..		
381		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	..	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	..	
	401	موردو المخزونات و الخدمات (استلام الفاتورة)		..
		n/12/31		
37		المخزونات في الخارج	..	
	381	المواد الأولية و اللوازم المخزنة (تسوية المخزونات غير المستلمة)		..

1-2-2 حالة إرسال المواد و اللوازم إلى الورشات لغرض التصنيع:

		n/../..		
601		المواد الأولية و الوازم المستهلكة	..	
	31	المواد الأولية و اللوازم		..
		(إرسال المواد و اللوازم للورشات)		

1-2-3 حالة الحصول على منتجات و تخزينها:

		n/../..		
33		سلع قيد الإنجاز	..	
35		مخزونات المنتجات	..	
	72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		..
		(تخزين المنتجات المحصل عليها)		

1-2-4 حالة توزيع المنتجات: عموما تتم عملية البيع عبر مرحلتين هما خروج المنتجات من المخزن، تحويل الملكية كما يلي:

		n/../..		
72		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	التكلفة	
	355	المنتجات المصنعة		التكلفة
		(خروج المنتجات التامة من المخزن)		
		n/../..		
411		الزبائـن	..	
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		..
	701	المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		سعر البيع
		(تحرير الفاتورة)		

*** الحالة الخاصة الأولى:** تسليم المنتجات من دون الفاتورة

		n/../..		
72		**الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون**	**التكلفة**	
	355	**المنتجات المصنعة**		**التكلفة**
		(خروج المنتجات المصنعة من المخزن)		
		n/12/31		
418		**الزبائن،نواتج التي لم تعد فواتيرها بعد**	..	
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**		..
	701	**المبيعات من المنتجات التامة المصنعة**		**سعر البيع**
		(تسوية الفاتورة غير المحررة)		

*** الحالة الخاصة الثانية:** تسليم الفاتورة من دون المنتجات

		n/../..		
411		**الزبائـن**	..	
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**		..
	701	**المبيعات من المنتجات التامة المصنعة**		**سعر البيع**
		(تحرير الفاتورة)		
		n/12/31		
72		**الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون**	**التكلفة**	
	355	**المنتجات المصنعة**		**التكلفة**
		(خروج المنتجات المصنعة من المخزن)		

1-2-5 حالة بيع المواد و اللوازم:

		n/../..		
600		**مشتريات البضاعة المبيعة**	**التكلفة**	

	31	المواد الأولية و اللوازم (خروج البضاعة من المخزن)		التكلفة
411		n/../.. الزبائـن	..	
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		..
	700	المبيعات من البضائع (تحرير الفاتورة)		سعر البيع

من خلال ما تم عرضه من تقنيات تسعير المخزون و القيود المحاسبية لتسيير المخزن، نستخلص أن هناك بعض المتغيرات التي يجب أخذها في عين الاعتبار عند محاولة تحديد موجودات المؤسسة في أي تاريخ من تواريخ الدورة الاستغلالية محل الدراسة.

أ- مخزون أول الدورة (أول الفترة): و هو كمية و قيمة موجودات المخزن في بداية الدورة (بداية الشهر) و الذي مصدره المخزون المتبقي نهاية الدورة السابقة.

ب- مدخلات المخزن: و هي كمية و قيمة واردات المخزن خلال الدورة محل الدراسة، و نميز في هذه الحالة بين نوعين من المدخلات:

- مدخلات مصدرها المحيط الخارجي للمؤسسة و هي مشتريات المؤسسة بمختلف أنواعها.
- مدخلات مصدرها المحيط الداخلي للمؤسسة و هي منتجات المؤسسة بمختلف أنواعها.

جـ- مخرجات المخزن: و هي كمية و قيمة صادرات المخزن خلال الفترة موضوع الدراسة. و نميز في هذا الصدد أيضا نوعين من المخرجات:

- مخرجات تسلم إلى المحيط الخارجي للمؤسسة؛ و هي مختلف مبيعات المؤسسة.
- مخرجات تسلم إلى المحيط الداخلي للمؤسسة؛ و هي مختلف استهلاك الورشات (مادة أولية، لوازم و تموينات أخرى).

د- مخزون نهاية الدورة (نهاية الفترة): و هو كمية و قيمة المخزون المتبقي في نهاية الدورة الحالية، والذي سيسمى في الدورة المقبلة مخزون بداية الفترة.

إذن يمكن تتبع حركية المخزن كميا و قيميا و فق المعادلة التالية:

كميـــا: مخ1 + مدخلات الفترة = مخرجات الفترة + مخ2 .
قيميـــا: مخ1 + مدخلات الفترة = مخرجات الفترة + مخ2 .

2- طريقة الجرد الدوري أو المتناوب للمخزونات(L'inventaire intermittent):

يختلف الجرد الدوري عن الجرد الدائم اختلافا جوهريا فيما يخص زمن تحديد موجودات المخزن. فإذا كان من الممكن تحديد موجودات المخزن في أي تاريخ من السنة، فإن الجرد الدوري ليس بإمكانه ذلك إلا مرة واحدة في نهاية الدورة المالية.

2-1 حالة المشتريـــات:

كل من الجرد الدائم و الدوري يحاولان تحديد موجودات المخزن في أخر الدورة المالية بطريقتين مختلفتين من جهة، لكن الهدف نفسه هو تحديد موجودات المخزن في أخر السنة المالية من خلال الوقوف على متغيرات المعادلة الموالية:

مخزون آخر المدة = مخزون أول المدة + المدخلات – المخرجات.

مبدأ الجرد الدوري هو ما يلي: يلغى مخزون أول المدة في أخر الدورة ليسجل مخزون آخر المدة الحقيقي مباشرة من دون المرور بتسجيل مدخلات و مخرجات المخازن، مع ترصيدها/38 مرة واحدة في نهاية السنة المالية. ***كيف يتم ذلك محاسبيا ؟***

- في نهاية الدورة ***يلغى مخزون أول*** المدة المسجل في الدفاتر كالتالي:

		n/12/31		
603		**تغيرات المخزونات من المشتريات**	**مخ1**	
	32/31/30	**المخزون المعني**		**مخ1**
		(إلغاء مخزون أول المدة)		

- ***يرصيد حـ/38 المشتريات السنوية*** التي تم تسجيلها خلال السنة كالتالي:

603		n/12/31 **تغيرات المخزونات من المشتريات**	**المشتريات السنوية**	
	38	**المشتريات المخزنة** **(ترصيد حـ/38)**		**المشتريات السنوي**

- ***تسجيل مخزون نهاية المدة الحقيقي*** مباشرة من خلال القيد التالي:

32/31/30		n/12/31 **المخزون المعني**	**مخ2**	
	603	**تغيرات المخزونات من المشتريات** **(تسجيل مخزون أخر المدة الحقيقي)**		**مخ2**

ملاحظة:

عند إعداد جدول النتائج يسجل حـ/603 الذي يظهر تكلفة المشتريات المخرجة من المخزن لغرض البيع أو الاستهلاك خلال الدورة المالية. من خلال تجميع القيود الثلاث نتحصل على النتيجة التالية:

حـ/603تغيرات المخزونات من المشتريات= حـ/603(مخ1) + حـ/603(المشتريات السنوية) – حـ/603(مخ2).

2-2 حالة المنتجـات:

تتم عملية تسجيل قيود الجرد الدائم للمنتجات عبر مرحلتين فقط، علما أنه يتم تسجيل المبيعات بقيد تحويل الملكية من دون تقييد تأثر المخزن بها.

- في نهاية الدورة ***يلغى مخزون أول*** المدة المسجل في الدفاتر كالتالي:

724		n/12/31 **تغيرات المخزونات من المنتجات**	**مخ1**	
	35/34/33	**الحساب المعني** **(إلغاء مخزون أول المدة)**		**مخ1**

- ***تسجيل مخزون نهاية المدة الحقيقي*** مباشرة من خلال القيد التالي:

35/34/33		n/12/31 **المخزون المعني**	**مخ2**	
	724	**تغيرات المخزونات من المنتجات** **(تسجيل مخزون أخر المدة الحقيقي)**		**مخ2**

ملاحظة:

عند إعداد قائمة الدخل يسجل حـ/724 الذي يظهر تكلفة المخزونات المنتجة في الدورة الحالية والمخزنة.

من خلال تجميع القيدين نتحصل على النتيجة التالية:

حـ/724 = مخزون أخر المدة – مخزون أول المدة.

كما يمكن التأكد منه بطريقة أخرى حالة توفر المعلومات الكافية:

حـ/724 = تكلفة إنتاج الدورة – تكلفة إنتاج مباع.

مثال تطبيقي:

إليك معلومات عن حركة مخزونات مؤسسة صناعية بتاريخ 2013/12/31:

	المادة الأولية(M)	**تموينات أخرى(A)**	**منتج(P)**
مخزون بداية المدة(مخ$_1$)	43800	24000	125000
مخزون نهاية المدة(مخ$_2$)	37000	43300	143800
مشتريات الفترة(السنة)	120000	65000	-

المطلـوب:

- تسـجيل قيـود التسـوية فـي 2013/12/31، مـع العلـم أن المؤسسـة تطبـق طريقـة الجـرد المتنـاوب فـي متابعة حركة مخزوناتها.

الحـــــــــــل:

		2013/12/31		
603		**تغيرات المخزونات**	67800	
	31	**مواد أولية و لوازم**		43800
	32	**التموينات الأخرى**		24000
		إلغاء مخ1		
724		**تغيرات المخزونات من المنتجات**	125000	
	355	**المنتجات المصنعة**		125000
		إلغاء مخ1		
31		**مواد أولية و لوازم**	37000	
32		**تموينات أخرى**	43300	
	603	**تغيرات المخزونات**		80300
		تسجيل مخ2		
355		**المنتجات المصنعة**	143800	
	724	**تغيرات المخزونات من المنتجات**		143800
		تسجيل مخ2		
603		**تغيرات المخزونات**	185000	
	381	**مشتريات المواد الأولية و اللوازم**		120000
	382	**التموينات الأخرى المخزنة**		65000
		ترصيد مجموع المشتريات السنوية		

معالجة و جرد المخزونات

المبحث الرابع: معالجة فروق الجرد

تمهيـــــــــــد:

ما سيتم عرضه فيما يلي يخص طريقة الجرد الدائم للمخزونات، بسبب أن طريقة الجرد الدوري لا يمكن من خلالها تحديد فروق الجرد نظرا لغياب المعلومة المتعلقة بمخزون أخر المدة المحاسبي، و من ثم عدم إمكانية مقارنتها مع مخزون أخر المدة الحقيقي.

1- مفهوم فرق الجرد:

بالإضافة إلى أن طرق التسعير المعروضة سابقا تمكن المسير من تحديد كمية و تكلفة مخرجات المخزن، فهي تساعده أيضا على تحديد كمية و قيمة مخزون نهاية الدورة. كمية و قيمة المخزون المتحصل عليها في نهاية الدورة المحاسبية تسمى بمخزون نهاية المدة المحاسبي و عملية الوصول إلى تحديد ذلك تسمى ***بالجرد المحاسبي*** للمخزونات (وفق المعادلة التالية: مخ$_2$ = مخ$_1$ + المدخلات – المخرجات). وقد تم الاعتماد في تحديد على كمية و قيمة مخزون نهاية المدة الوثائق المحاسبية لذلك يسمى بالجرد المحاسبي.

هناك نوع أخر من الجرد ألا و هو ***الجرد المادي***، أين يعتمد في تحديد كمية مخزون نهاية المدة المادي (الحقيقي) على الموجودات الفعلية المتبقية في المخزن في نهاية الدورة الاستغلالية.

في بعض الأحيان لا تتساوى كمية مخزون أخر المدة المحاسبي و كمية مخزون أخر المدة المادي و الفرق المحصل عليه يسمى ***بفرق الجرد***.

2- طريقة تحديد فروق الجرد:

يحسب فرق الجرد كما يلي:

فرق الجرد = [كمية مخ$_2$ الحقيقي – كمية مخ$_2$ المحاسبي] × تكلفة الوحدة المعنية.

نسجل في هذا الصدد ثلاث حالات:

- [كمية مخ$_2$ الحقيقي > كمية مخ$_2$ المحاسبي] هنا فرق الجرد موجب و الفرق يسمى بفائض.

- [كمية مخ2 الحقيقي < كمية مخ2 المحاسبي]هنا الفرق سالب و الفرق يسمى بالعجز. [كمية مخ2 الحقيقي = كمية مخ2 المحاسبي] هنا لا يوجد فرق جرد.

3- معالجة فروق الجرد محاسبيا:

يتم معالجة فروق الجرد من زاويتين من خلال التفرقة بين فرق الجرد المبرر و غير المبرر.

3-1 معالجة فرق الجرد المبرر:

سمي كذلك نظرا لأن فرق الجرد المعاين معروفة المصدر و السبب، من دون اللجوء إلى إجراء تحقيق للوقوف على ذلك.

3-1-1 حالة وجود فائض: في هذه الحالة [كمية مخ2 الحقيقي > كمية مخ2 المحاسبي] هنا فرق الجرد موجب و الفرق يسمى بفائض. يسجل فرق الجرد الموجب محاسبيا كما يلي:

		n/12/31		
30		**مخزون البضاعة**	**الفرق**	
	600	**مشتريات البضاعة المبيعة**		**الفرق**
31		**مواد أولية و لوازم**	**الفرق**	
	601	**المواد الأولية و اللوازم المستهلكة**		**الفرق**
32		**التموينات الأخرى**	**الفرق**	
	602	**التموينات الأخرى المستهلكة**		**الفرق**
35		**مخزونات المنتجات**	**الفرق**	
	724	**تغير المخزونات من المنتجات**		**الفرق**

3-1-2 حالة و جود عجز: في هذه الحالة [كمية مخ2 الحقيقي < كمية مخ2 المحاسبي]هنا الفرق سالب و الفرق يسمى بالعجز.

600		n/12/31		
		مشتريات البضاعة المبيعة	الفرق	
	30	مخزون البضاعة		الفرق
601		المواد الأولية و اللوازم المستهلكة	الفرق	
	31	مواد أولية و لوازم		الفرق
602		التموينات الأخرى المستهلكة	الفرق	
	32	التموينات الأخرى		الفرق
724		تغير المخزونات من المنتجات	الفرق	
	35	مخزونات المنتجات		الفرق

3-2 معالجة فروق الجرد غير المبررة:

على خلاف النوع السابق، يجب إجراء تحقيق للوقوف على الأسباب التي أدت إلى مثل هذه الفروق.

3-2-1 حالة وجود فائض: في هذه الحالة [كمية مخ2 الحقيقي > كمية مخ2 المحاسبي] هنا فرق الجرد موجب و الفرق يسمى بفائض(ربح تجاري).

3..		n/12/31		
		حساب المخزون المعني	..	
	757	النواتج استثنائية عن عمليات التسيير		..
		(تصحيح مبلغ المخزون بعد الجرد المادي)		

3-2-2 حالة و جود عجز: في هذه الحالة [كمية مخ2 الحقيقي < كمية مخ2 المحاسبي]هنا الفرق سالب و الفرق يسمى بالعجز (خسارة تجارية).

657		n/12/31		
		الأعباء الاستثنائية عن عمليات التسيير	..	
	3..	حساب المخزون المعني		..
		(تصحيح مبلغ المخزون بعد الجرد المادي)		

مثال تطبيقي:

إليك المعلومات التالية عن حركات مخزونات مؤسسة مختلطة نهاية سنة 2013:

المخزونات	الجرد المادي (الحقيقي) نهاية سنة 2013	الجرد المحاسبي نهاية سنة 2013	طبيعة الفرق
- بضاعة	79500دج	80000دج	مبرر -500
- مواد أولية و لوازم	100000دج	99100دج	مبرر+900
- منتجات وسيطة	21800دج	22000دج	غير مبرر -200
- منتجات تامة الصنع	251000دج	250000دج	غير مبرر+1000

المطلـوب: سجل قيود التسوية في 2013/12/31.

		2013/12/31		
600		**مشتريات البضاعة المبيعة**	500	
	30	**مخزون البضائع**		500
31		**مواد أولية و لوازم**	900	
	601	**المواد الأولية و اللوازم المستهلكة**		900
657		**الأعباء الاستثنائية عن عمليات التسيير الجاري**	200	
	351	**المنتجات الوسيطة**		200
355		**منتجات تامة الصنع**	1000	
	757	**النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير الجاري**		1000

ملاحظـــــة:

هناك نوع واحد من المنتجات غير معني بحساب فروق الجرد ألا وهو الإنتاج قيد التصنيع بسبب استحالة مقارنته مع مخزون أخر المدة المحاسبي. يرجع السبب في أن مخزون أخر المدة المحاسبي لا يمكن تحديده، لأن هذا النوع من المنتجات ليس هدف للمؤسسة في بداية الدورة، بالإضافة إلى أنه غير متجانس في حد ذاته و غير قابل للتكميم.

الفصل الثالث: معالجة خسائر القيم و المؤونات

تمهيـــــــــد:

تتعرض باقي عناصر الميزانية إلى خسائر استثنائية، هذه الخسائر محتملة الوقوع كما أن مبلغ الخسارة في حد ذاته مقدر (بما أنها لم تحدث أصلا). تتعرض المؤسسة لهذه الخسائر في دورة معينة- واحتراما لمبدأ كل دورة تتحمل أعبائها- يقوم المحاسب في نهاية السنة بتقدير تلك الخسارة و تكوين مخصص لمجابهة حدوثها في الدورات المقبلة.

1- أنــواع المؤونات و خسائر القيم:

يمكن تقسيم الخسائر التي تواجهها المؤسسة و من ثم أنواع المخصصات إلى نوعين رئيسيين:

1-1 خسائر قيم الأصول:

تتعرض باقي عناصر أصول المؤسسة إلى نقص قيمتها –عدا التثبيتات المتعرض إليها أنفا- وتنقسم خسائر قيم الأصول بدورها إلى:

*** خسائر القيمة عن المخزونات (حـ/39):**

تتعرض مخزونات المؤسسة إلى خسائر تتعلق بأسعارها أو بكمياتها أو كلاهما.

من ناحية الأسعار تشترى المخزونات في تاريخ و تباع عموما في تاريخ لاحق، يحدث في بعض الأحيان و أن المخزونات المتبقية في نهاية الدورة و التي ستباع في الدورة المقبلة ستباع بأسعار لها ميل نحو الانخفاض. تقدر الخسارة بين سعر البيع المحتمل وتكلفة الشراء و يكون مخصص بالمقابل.

من ناحية الكميات؛ يحدث أحيانا أن جزء من المخزونات سيتعرض للتلف إما بانتهاء مدة صلاحيته إما لحالته التخزينية في نهاية السنة (ظروف طبيعية، أو ظروف أخرى....). يقدر مبلغ التلف المحتمل و يكون مخصص لمواجهة الخسارة التي ستتعرض لها المؤسسة مستقبلا.

*** خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (حـ/491):**

من خلال التعامل العادي للمؤسسة مع زبائنها لاسيما حالة البيع الآجل، تظهر حقوق المؤسسة على زبائنها و تسجل في الدفاتر. يحدث في بعض الأحيان أن المبلغ المستحق على الزبون في السنة التي تمت فيها الصفقة و السنة التي سيتم فيها استرجاع الحقوق مختلفان، أي من الممكن أن المبلغ

المسترجع سيكون أقل من المبلغ المتفق عليه أو سيكون تأخر عن الأجل المحدد للتسديد. بغض النظر عن السبب، تقوم المؤسسة بتقدير المبلغ المحتمل عدم استرجاعه و تكون بالمقابل مخصص يغطي الخسارة أو جزء منها.

1-2 المؤونات للأعباء و الخصوم غير الجارية (حـ/15):

بالإضافة إلى الخسائر الاستثنائية التي تتعرض لها أصول المؤسسة، تتعرض المؤسسة إلى خسائر أخرى إما أن تكون استثنائية أو أن تكون أعباء دورية. هناك أنواع كثيرة في هذا الصدد، سنحاول عرض أهم هذه المؤونات و التي تهم الطالب في مثل هذه المستويات.

*** مؤونة الأخطار (حـ/151):**

تغطي هذه المؤونة الخسائر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة في تعاملها مع عمالها، زبائنها، مورديها.... مثلا (منازعات قضائية، غرامات مالية، عدم الوفاء بالتعهدات المكتوبة....). تكون المؤسسة مؤونة تقابل الخسارة المحتملة في الدورة أو الدورات المقبلة لمجابهتها حين حدوثها.

*** المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية (حـ/158):**

تختلف هذه المؤونة عن سابقاتها أنها ليست استثنائية و لا تتصف بعنصر المفاجأة، إنما هي دورية و مخطط لها. مثل ما تقوم به المؤسسة من دورة إلى أخرى بإجراء ترميمات أو إصلاحات داخل المؤسسة و أقسامها، أو أعمال الصيانة الدورية لتجهيزاتها.

المبحث الأول: خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ (حـ/39)

تمهيـــــــد:

يعتبر المخزن من أهم أقسام المؤسسة من ناحية أن مدخلات المؤسسة أو مخرجاتها أو استغلالها بصفة عامة يتركز حول هذا القسم. تختلف مكونات المخزن حسب نوع المؤسسة صناعية أو تجارية. تتعرض قيمة المخزون و كميته إلى فرق يلاحظ عن طريق قيمة أو كمية المخزون حين دخوله و قيمة

وكمية المخزون حين خروجه. لمواجهة هذا الفرق السالب المحتمل في الدورات المقبلة تقوم المؤسسة بتكوين مخصص لمواجهة الخسارة المحتملة.

1- مفهوم خسائر قيم المخزونات:

احتراما لمبدأ كل دورة تتحمل أعبائها و إيراداتها؛ يقدر المبلغ المحتمل للخسارة من طرف المحاسب و يكون في نهاية السنة المعنية. نتيجة لذلك تحميل السنة المعنية بكل أعباءها و إعطاء نوعمن المصداقية على نتيجة المؤسسة في تلك السنة. هناك هدف ثاني هو التقليل من عنصر المفاجأة و التحكم في تطورات الأوضاع داخل و خارج المؤسسة عن طريق إجراء تقديرات مستقبلية.

حسب النظام المحاسبي المالي:" تدرج أي خسارة في قيمة المخزونات في الحساب كعبء في حساب النتائج عندما تكون كلفة مخزون ما أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون. و تحدد خسائر القيمة في المخزونات مادة بمادة. أو في حالة أصول متعاوضة فئة بفئة"[1].

2- المعالجة المحاسبية لخسائر قيم المخزونات:

سنحاول مسايرة المراحل الأساسية التي تمر بها عملية تكوين خسارة قيمة المخزون ثم إعادة النظر فيها كما يلي:

2-1 حالة تكوين خسارة القيمة:

يكون المخصص في نهاية السنة لمواجهة خسارة محتملة في الدورة المقبلة، إما أن يكون السبب في هذه الخسارة هو تقلبات أسعار السوق، إما أن يكون احتمال انخفاض كمية المخزون (تلف...). تكون خسارة القيمة كما يلي:

		n/12/31		
685		**مخصصات الاهتلاكات و التموينات....**	..	
	39.	**مخصص المخزون المعني**		..
		تكوين مخصص		

[1] المادة 5.123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

2-2 إعادة النظر في حجم الخسارة:

في حالة ما إذا لم يباع أو يستعمل المخزون المعني لسنة أخرى، يراجع مبلغ المخصص (يعاد النظر في مبلغه) حسب الحالات التالية:

*** حالة الرفع من الخسارة:**

في هذه الحالة المخصص المكون في السنة السابقة لا يكفي لمواجه الخسارة في السنة الموالية لذلك يجب رفع المخصص بمبلغ إضافي:

		1+n/12/31		
685		**مخصصات الاهتلاكات و التموينات....**	..	
	39.	**خسائر قيمة المخزون المعني**		..
		الرفع من الخسارة		

*** حالة التخفيض من الخسارة:**

في حالة المخصص المكون في السنة السابقة مبالغ فيه، أي أن الخسارة في السنة المعنية أقل مما قدر من قبل. يجب خفض المخصص كما يلي:

		1+n/12/31		
39.		**خسائر قيمة المخزون المعني**	..	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات...**		..
		التخفيض من الخسارة		

*** حالة إلغاء الخسارة:**

يلغى المخصص حالة زوال الخطر.

		1+n/12/31		
39.		**خسائر قيمة المخزون المعني**	..	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات...**		..

		إلغاء كل الخسارة		

مثال تطبيقي:

من دفاتر مؤسسة " **دهان**" المختلطة لمواد التنظيف أتضح أن حالة المخزون كانت كالتالي:

	تكلفة(شراء/إنتاج) خلال سنة 2012	الخسارة المكونة في 2012/12/31	حالة المخزون في 2013/12/31
- بضاعة	80000دج	انخفاض محتمل بـ:10%	- احتمال انخفاض إضافي بـ5%من القيمة الإجمالية.
- مواد أولية و لوازم	100000دج	انخفاض محتمل بـ:3%	- يرفع المخصص بنسبة 50%.
- منتجات جاري انجازها	45000دج	انخفاض محتمل بمبلغ 5000دج	المخصص للإقفال.
- منتجات تامة الصنع	250000دج	تلف محتمل بنسبة: 25%	- يخفض مبلغ المخصص إلى 30000دج.

المطلوب: سجل قيود 2013/12/31.

الحل:

		2013/12/31		
685		**مخصصات الاهتلاكات و التموينات....**	4000	
	390	**خسائر القيمة عن مخزون البضائع**		4000
		تكوين خسارة القيمة		
685		**مخصصات الاهتلاكات و التموينات....**	1500	
	391	**خسائر القيمة عن عن المواد الأولية و التوريدات**		1500
		تكوين خسارة القيمة		
393		**خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري انجازها**	5000	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة...**		5000
		إلغاء خسارة القيمة		
395		**خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات**	32500	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة...**		32500

		تخفيض خسارة القيمة		

2-3 حالة التنازل على مخزونات مرتبطة بخسائر قيم:

في هذه الحالة يلغى المخصص المعني بالمخزون و من ثم تخفض قيمته من المخزون قبل خروجه من الدفاتر و ترصيده.

مثال تطبيقي:

تم بيع بضاعة بسعر بيع قدره 250000دج بتاريخ 2013/05/25، كلفت المؤسسة مبلغ 210000دج. علما أنه كون لها مخصص لمجابهة خسارة قيمة قدره 10000 نهاية سنة 2012.

		2013/05/25		
390		خسائر قيمة عن مخزون البضائع	10000	
	30	مخزون البضائع		10000
		استعمال الخسارة		
411		زبائن	292500	
	700	مبيعات بضاعة		250000
	4457	الرسم على القيمة المضافة المستحق		42500
600		مشتريات البضاعة المبيعة	200000	
	30	مخزون البضائع		200000

المبحث الثاني: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن(حـ/491)

تمهيـــــــد:

يعتبر الزبون طرفا مهما في حياة المؤسسة و في تعاملاتها اليومية، يظهر حـ/411 حالة البيع الآجل، أي حالة بيع السلع أو الخدمات في تاريخ و استلام المقابل النقدي في تاريخ لاحق.

عموما تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بجرد مالها من حقوق تجاه زبائنها، بالإضافة إلى الاستقصاء حول الحالة المالية لكل زبون و من ثم يمكن تقسيم أنواع الزبائن الذين تتعامل معهم المؤسسة إلى ما يلي:

1- أنواع العملاء (الزبائن):

يمكن تقسيم العملاء إلى ثلاث أنواع رئيسية كالتالي:

- **زبائن عاديين (ميسورين):** هم العملاء الذين يسددون ما عليهم في الوقت المناسب و بالمبلغ المتفق عليه.
- **زبائن مشكوك فيهم (معسورين):** هم العملاء الذين من المحتمل أن لا يحترموا آجال التسديد أو المبالغ المتفق عليها في الآجال المحددة.
- **زبائن ميؤوس منهم (التوقف عن التسديد):** هم العملاء الذين لن تسترجع المؤسسة كل أو جزء من حقوقها عليهم نهائيا.

2- المعالجة المحاسبية للزبائن المشكوك فيهم:

يعالج الحق المشكوك فيه على مرحلتين:

2-1 تحويل الحق العادي إلى حق مشكوك فيه:

يرصد حـ/411 زبائن بجعله دائنا و يفتح حساب حـ/416 زبائن مشكوك فيهم . مثلا: للمؤسسة حق على الزبون "علال" بمبلغ 58500 ظهر في نهاية السنة أنه يعاني من صعوبات في السيولة.

		n/../..		
411		**الزبائـن**	58500	
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**		8500
	700	**مبيعات بضاعة**		50000
		(تحرير الفاتورة)		
		n/12/31		
416		**الزبائن المشكوك فيهم**	58500	
	411	**الزبائن**		58500
		(تحويل الدين العادي إلى دين مشكوك فيه)		

تطرقنا فيما سبق إلى أن هذا النوع من العملاء يشوبه شك فيما يخص المبلغ المسترجع أو وقت التسديد، لهذا يكون المخصص مقابل المبلغ المحتمل عدم استرجاعه خارج الرسم، ليتم مراجعته في السنوات الموالية إن كان داع لذلك.

2-2 تكوين مخصص الديون المشكوك فيها و إعادة النظر فيها:

سنحاول التطرق إلى كيفية تقييد خسارة القيمة، ثم كيفية مراجعة هذه الخسارة.

2-2-1 تكوين المخصص:

تقابل خسارة القيمة الجزء من الحق خارج الرسم (HT) المحتمل عدم استرجاعه في نهاية السنة المعنية وفق القيد التالي:

المبلغ المحتمل عدم استرجاعه 20% من الحق الإجمالي.

		n/12/31		
685		**المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الجارية**	10000	
	491	**(50000×%20) خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**		10000
		تكوين المخصص		

2-2-2 إعادة النظر في المخصص:

يعاد النظر في المخصص في السنوات المالية حالة عدم استرجاع الدين، و يمكن وقوع حالة من الحالات التالية:

*** الحالة الأولى: الرفع من المخصص**

حالة احتمال المبلغ غير القابل للاسترجاع أكبر مما تم توقعه من قبل؛ يرفع المخصص بمبلغ يقابل الخسارة المحتملة الجديدة. مثلا: ظهر في نهاية سنة n+1 أن الخسارة الإجمالية 30% من الحق الإجمالي.

		n+1/12/31		
685		**المخصصات للإهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول الجارية**	5000	
	491	**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**		5000
		(50000×30% - 10000)الرفع من الخسارة		

*** الحالة الثانية: التخفيض من المخصص**

حالة المبلغ المحتمل عدم استرجاعه أقل مما توقع من قبل؛ يتم استرجاع جزء من المخصص المبالغ فيه. مثلا: ظهر في نهاية سنة n+1 أن الخسارة الإجمالية 5% فقط من الحق الإجمالي.

		n+1/12/31		
491		**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	7500	
	785	**استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات للأصول الجارية**		7500
		(50000×5% - 10000)التخفيض من الخسارة		

*** الحالة الثالثة: إلغاء المخصص**

يلغى المخصص حالة تحسن كلي للحالة المالية للعميل الذي كان مشكوك في وضعيته المالية.

		n+1/12/31		
491		**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	10000	

	785	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات للأصول الجارية إلغاء المخصص		10000
411		الزبائن	58500	
	416	الزبائن المشكوك فيهم		58500
		تحويل طبيعة الزبون		

3- معالجة الديون المعدومة:

يعتبر الحق على هذا النوع من العملاء في حكم الديون المعدومة، لذا يجب إلغاءه من الدفاتر حسب الحالتين التاليتين:

3-1 من زبون عادي إلى زبون ميؤوس منه:

في هذه الحالة لم يعتبر زبون مشكوك فيه من قبل و لم يكون له مخصص. مثلا: بتاريخ 2013/05/05 تم اعتبار 50% من الدين مستحيل استرجاعه.

- الدين المتبقي متضمن الرسم (TTC): 58500× 50%=29250
- الدين المتبقي خارج الرسم(HT): 29250÷ 1.17 =25000
- الرسم على القيمة المضافة(TVA): 25000×0.17= 4250

		2013/05/05		
654		خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	25000	
4457		الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات	4250	
	411	الزبـائن		29250
		(50%×58500)اعتبار نصف الديون معدومة		

3-2 من زبون مشكوك فيه إلى زبون ميؤوس منه:

نميز في هذا الصدد بين ثلاث حالات رئيسية كما يلي:

- حالة الخسارة المقدرة = الخسارة الفعلية

- حالة الخسارة المقدرة<الخسارة الفعلية
- حالة الخسارة المقدرة>الخسارة الفعلية

3-2-1 حالة الخسارة المقدرة مساوية للخسارة الفعلية:

تمثل الخسارة المقدرة خسارة القيمة المكونة في الدورات السابقة، أما الخسارة الفعلية فتمثل ما تكبدته المؤسسة الدائنة جراء عدم التزام المدين بسداد ديونه.

مثلا: للمؤسسة حق على أحد زبائنها بمبلغ 46800دج، كانت قد كونت له نهاية سنة 2012خسارة قيمة بمبلغ 10000دج، بتاريخ 2013/05/05 أعلن إفلاس المدين، علما أنه سدد ثلاث أرباع ديونه أما الباقي فهو في حكم الديون المعدومة.

الحل:

- الدين المتبقي متضمن الرسم (TTC): 46800× 25%=11700
- الدين المتبقي خارج الرسم(HT): 11700÷ 1.17= 10000
- الرسم على القيمة المضافة(TVA): 10000×0.17= 1700
- مبلغ الخسارة الجديدة(حـ/654)= الدين المتبقي خارج الرسم – مبلغ خسارة القيمة

10000 – 10000 =

0=

		2013/05/05		
491		**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	10000	
4457		**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**	1700	
	416	**الزبائن المشكوك فيهم**		11700
		(25%×46800)اعتبار نصف الديون معدومة		

3-2-2 حالة الخسارة المقدرة أقل من الخسارة الفعلية:

في هذه الحالة الخسارة المحتملة و من ثم خسارة القيمة المتوقعة أقل من الخسارة الفعلية المتكبدة من طرف المؤسسة الدائنة.

مثلا: للمؤسسة حق على أحد زبائنها بمبلغ 46800دج، كانت قد كونت له نهاية سنة 2012خسارة قيمة بمبلغ 15000دج، بتاريخ 2013/05/05 أعلن إفلاس المدين مع عدم إمكانية استرجاع نصف حقوق المؤسسة.

الحل:

- الدين المتبقي متضمن الرسم (TTC): 46800× 50%=23400
- الدين المتبقي خارج الرسم(HT): 23400÷ 1.17= 20000
- الرسم على القيمة المضافة(TVA): 20000×0.17= 3400
- مبلغ الخسارة الجديدة(حـ/654)= الدين المتبقي خارج الرسم – مبلغ خسارة القيمة

15000 – 20000 =

5000=

		2013/05/05		
491		**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	15000	
4457		**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**	3400	
654		**خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل**	5000	
	416	**الزبائن المشكوك فيهم**		23400
		(50%×46800)اعتبار نصف الديون معدومة		

3-2-3 حالة الخسارة المقدرة أكبر من الخسارة الفعلية:

في هذه الحالة الخسارة المحتملة و من ثم خسارة القيمة المتوقعة أكبر من الخسارة الفعلية المتكبدة من طرف المؤسسة الدائنة.

مثلا: للمؤسسة حق على أحد زبائنها بمبلغ 46800دج، كانت قد كونت له نهاية سنة 2012خسارة قيمة بمبلغ 25000دج، بتاريخ 2013/05/05 أعلن إفلاس المدين مع عدم إمكانية استرجاع نصف حقوق المؤسسة.

الحل:

- الدين المتبقي متضمن الرسم (TTC): 46800× 50%=23400
- الدين المتبقي خارج الرسم(HT): 23400÷ 1.17= 20000
- الرسم على القيمة المضافة(TVA): 20000×0.17= 3400
- مبلغ الخسارة المسترجعة(حـ/785)= الدين المتبقي خارج الرسم – مبلغ خسارة القيمة

25000 – 20000 =

5000 =

		2013/05/05		
491		**خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	25000	
4457		**الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات**	3400	
	416	**الزبائن المشكوك فيهم**		23400
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات للأصول الجارية**		5000
		(50%×46800)اعتبار نصف الديون معدومة		

4- من زبون مشكوك فيه إلى زبون عادي:

وفق هذه الحالة يتم استرجاع أو يوجد أمل كبير لاسترجاع ما تم اعتباره من قبل كحقوق مشكوك في استرجاعها.

4-1 حالة استرجاع الحقوق المشكوك فيها:

في هذه الحالة لا توجد فرصة لتغيير طبيعة الزبون من مشكوك فيه إلى عادي، بل يتم ترصيده انطلاقا من حـ/416.

مثلا: تم استرجاع دين بمبلغ 17750دج نقدا بتاريخ 2013/07/07، كان مشكوك فيه من قبل و قد كون له خسارة قيمة بمبلغ 3400دج في نهاية السنة السابقة.

53		2013/07/07 **الصندوق**	17750	
	416	**الزبائن المشكوك فيهم**		17750
		تحصيل الحقوق نقدا		
491		2013/07/07 **خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	3400	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات للأصول الجارية**		3400
		إلغاء خسارة القيمة		

4-2 حالة وجود أمل في استرجاع الحقوق المشكوك فيها:

في هذه الحالة توجد فرصة لتغيير طبيعة الزبون من مشكوك فيه إلى عادي؛ و ذلك في نهاية السنة المعنية حالة عدم تحصيل الحقوق بعد.

مثلا: بتاريخ 2013/12/31 ظهر هناك احتمال كبير لاسترجاع دين بمبلغ 17750دج نقدا في بداية سنة 2014، كان مشكوك فيه من قبل و قد كون له خسارة قيمة بمبلغ 3400دج في نهاية سنة2012.

411		2013/12/31 **الزبائن**	17750	
	416	**الزبائن المشكوك فيهم**		17750
		تحويل طبيعة الزبون		
491		2013/12/31 **خسائر القيمة عن حسابات الزبائن**	3400	
	785	**استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات للأصول الجارية**		3400
		إلغاء خسارة القيمة		

المبحث الثالث: مؤونة الأعباء و الخصوم الخارجية (حـ/15)

تمهيـــــــد:

تتعرض المؤسسة إلى خسائر و أعباء أخرى عدا الخسائر التي تتعرض لها الأصول (المخزونات، السندات، العملاء). إن الأعباء و الخسائر الخاصة بجانب الخصوم تسمى مؤونة، إما أن تكون فجائية و استثنائية مثل (حـ/151: مؤونة الأخطار)، إما أن تكون أعباء مخطط لها و إرادية مثل (حـ/158: المؤونات الأخرى للأعباء - الخصوم غير الجارية).

حسب النظام المحاسبي المالي:"مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. و تدرج في الحسابات في الحالات التالية:

- عندما يكون لكيان التزام راهن) قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه"[1].

1- مؤونة الأخطار (حـ/151):

هذا النوع من المؤونات لا يختلف عن سابقه من خسائر القيم من ناحية عنصر المفاجأة و صفة الاستثنائية. يكون هذا النوع من المؤونات في أخر الدورة المحاسبية لمواجهة خسائر تتعرض لها المؤسسة في السنة أو السنوات المقبلة، و هي متعلقة عموما بمنازعات قضائية مع أطراف داخلية أو خارجية، غرامات مالية...

1-1 حالة تكوين المؤونة:

تتوقع المؤسسة خسارة قضية مع أحد عمالها خلال سنة 2014، قدر مبلغ الخسارة بمبلغ 10000دج و سجل في نهاية سنة 2013 كما يلي:

[1] المادة 1.125 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

		2013/12/31		
683		المخصصات للمؤونات - الخصوم غير الجارية	10000	
	151	مؤونة الأخطار		10000
		تكوين المخصص		

حالة إعادة النظر في المخصص، فيرفع مبلغ المخصص بنفس القيد السابق و يخفض المخصص أو يلغى باستعمال حـ/783 استرجاعات الاستغلال المؤونات - الخصوم غير الجارية.

2-1 استعمال المؤونة:

المخصص المكون سابقا عبارة عن تقدير لمبلغ الخسارة التي سوف تقع مستقبلا. حالة حدوث الخسارة سيكون إما بالمبلغ المقدر، أكبر أو أقل و في حالات استثنائية زوال الخطر.

- في القيد الأول يسجل مبلغ المصروف الفعلي المسدد مقابل تلك الخسارة.
- في القيد الثاني يسترجع المخصص من أجل استعماله.

في 06/30/ وصل إشعار بالفرق و المتمثل في 12000دج.

		n/06/30		
656		الغرامات و العقوبات...	12000	
	638	أعباء المستخدمين الأخرى		12000
		الخسارة الفعلية		
		n/06/30		
151		مؤونات الأخطار	10000	
	783	استرجاعات الاستغلال المؤونات - الخصوم غير الجارية		10000
		استعمال المؤونة		

2- المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية(حـ/158):

يكون هذا المخصص لمواجهة أعباء لقاء أشغال ستجريها المؤسسة خلال السنة المقبلة. يكون هذا النوع من المخصصات:حالة الترميمات الدورية التي تجريها المؤسسة(حـ/158)، المراجعة الدورية لآلات المؤسسة و تجهيزاتها العادية (حـ/158) أو موضع امتياز(حـ/156).

2-1 تكوين المؤونة:

على عكس كل خسائر القيم و المؤونات المتطرق إليها سابقا، هذا النوع من المخصصات لا يتميز بالمفاجئة، بل بالعكس مخطط له و إرادي. يستعمل حـ/683 المخصصات للمؤونات- الخصوم غير الجارية لتكوين المؤونة المعنية.

مثلا: تم تقدير مبلغ ترميم أحد المباني الإدارية للمؤسسة نهاية سنة 2013 بمبلغ 133000دج، من أجل الانطلاق في الأشغال خلال السنة الموالية.

		2013/12/31		
683		**المخصصات للمؤونات- الخصوم غير الجارية**	133000	
	158	**مؤونات أخرى للأعباء و الخصوم الجارية**		133000
		تكوين المخصص		

2-2 استعمال المؤونة:

حالة وصول الفاتورة يسجل المبلغ الحقيقي للفاتورة، و من ثم يسترجع المخصص بغرض استعماله. مثلا: بتاريخ 2014/07/02 وصلت فاتورة الأشغال تحمل مبلغ 163800دج و سددت فورا بشيك.

		2014/07/02		
615		**صيانة و إصلاحات**	140000	
4456		**الرسم على القيمة المضافة المسترجع**	23800	
	512	**حسابات بنكية جارية**		163800

		تسديد فاتورة الأشغال بشيك		
158		2014/07/02 مؤونات أخرى للأعباء و الخصوم الجارية	133000	
	783	استرجاعات الاستغلال المؤونات - الخصوم غير الجارية استعمال المخصص		133000

ملاحظة:

لم يتضمن نظام المحاسبة المالية الحالي أغلب الحسابات التي تطرقنا إليها في هذا المبحث، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار مثل:حـ/683، حـ/783، حـ/151.

الفصل الرابع: تسوية حسابات الخزينة (حالة البنك)

تمهيـــــــــــد:

ما يمكن ملاحظته في الدول المتقدمة حاليا هو التعامل في تسوية التعاملات التجارية بالشيكات أو النقود الإلكترونية، وذلك لربح الوقت و بساطة نقلها بالإضافة إلى أنها وسيلة أمنة بالمقارنة بالنقود السائلة.

مما سبق تنشئ علاقة دائمة و مستمرة بين المؤسسة و بنكها، من ناحية أن كل المعاملات التجارية تمر بشفافية عبر رصيدها البنكي، و من ثم تتولى المؤسسة البنكية بتسوية تلك المعاملات بصرف الشيكات و تحصيلها أو تحويل بنكي من رصيد المؤسسة إلى رصيد أخر و العكس.

في بعض الأحيان رصيد البنك لدى المؤسسة (حـ/512) و رصيد المؤسسة لدى بنكها (المؤسسة البنكية) قد لا يتساويان لنقص المعلومات بين الطرفين، نسعى من خلال هذا الفصل من عرض و تحليل الوسيلة الكفيلة بتسوية الأرصدة و جعل تسجيل البنك و المؤسسة متماثلان على السواء.

1- عرض جدول التقارب البنكي:

عبارة عن وثيقة محاسبية يتم من خلالها مقارنة مقاربة البنك مع مقاربة المؤسسة، تسطير الاختلافات في التسجيل في طرف واحد، تحديد الأخطاء إن وجدت ثم العمل على تسوية تلك الاختلافات للوصول إلى أرصدة متماثلة سواء من طرف المؤسسة أو من طرف البنك.

تاريخ	بيان	حساب البنك لدى المؤسسة		حساب المؤسسة لدى البنك	
		مدين	دائن	مدين	دائن

1-1 معنى حساب البنك لدى المؤسسة:

يعني ما يتم تسجيله في حساب حـ/512 على مستوى محاسبة المؤسسة وفق المعلومات الواردة إليها.

1-2 معنى حساب المؤسسة لدى البنك:

يعني ما يتم تسجيله من طرف البنك كمؤسسة مالية في رصيد مؤسسته بناءا على المعلومات الواردة إليه.

1-3 التاريخ:

هو تاريخ تسجيل العملية من طرف البنك أو المؤسسة أو معا. غالبا ما لا يكون التاريخ متماثل فيما يخص نفس العملية المالية، بسبب التأخير في استقطاب المعلومات من أحد الأطراف.

1-4 البيان:

عبارة عن شرح مختصر للعملية التي تمت من طرف واحد عموما.

ملاحظات:

- يسجل عموما في هذا الجدول العمليات التي تمت من طرف جهة واحدة أو العمليات التي يشوبها خطأ في التسجيل.
- يقوم محاسب المؤسسة بإعداد جدول التقارب البنكي نهاية كل شهر.

2- التقنيات المستعملة في مسك هذه الوثيقة:

كلا التقنيتان اللتان سيتم عرضهما يعتمدان عل القيد المزدوج لكن يختلفان في الأطراف المعنية بالتسجيل:

2-1 التقنية الأولى(مدين/دائن):

تأخذ بعين الاعتبار هذه التقنية أكثر من طرفين في العملية ذاتها في مرحلة أولى، حيث الطرف الثالث في المرحلة الموالية ينوب عنه إما المؤسسة أو البنك في العملية المعنية (أين يبقى في الأخير طرفين فقط).

ينتج عن هذه العلاقة ما يلي:

- إذا كانت ***المؤسسة مدينة*** حالة المقبوضات ***فالبنك سيكون دائن***.

- إذا كانت ***المؤسسة دائنة*** حالة التسديدات **فالبنك سيكون مدين.**

تفسيـــر:

- في الحالة الأولى يتم تحصيل شيك العميل من طرف المؤسسة، ثم تتوجه به للبنك لغرض صرف المبلغ، في هذه الحالة البنك هو من ينوب على العميل في منح المبلغ و المؤسسة ستقبضه بالمقابل. بما أن البنك هو من دفع المبلغ من رصيد العميل (الجهة الدائنة) والمؤسسة تحصلت عليه (الجهة المدين).
- في الحالة الثانية تقوم المؤسسة بتسديد أحد مورديها بشيك بنكي (الجهة الدائنة)، حيث يتوجه المورد لصرفه لدى البنك، ففي هذه الحالة يقبض الشيك من طرف البنك لصرفه فيما بعد للمورد، إذ يعتبر البنك في هذه الحالة (الجهة المدينة) و قد ناب على المورد في تحصيل الشيك.

في كل الحالات التي سيتم تناولها سيكون تسجيل البنك و المؤسسة متعاكسان، و في الأخير سنحصل على رصيدين أحدهما مدين و الأخر دائن لكن بمبلغان متساويان.

مثـــلا:

تاريخ	بيـــان	حساب البنك لدى المؤسسة		حساب المؤسسة لدى البنك	
		مديـن	دائـن	مديـن	دائـن
	- تحصيل من الزبون	20000			20000
	- تسديد أحد الموردين		50000	50000	

2-2 التقنية الثانية (مقبوضات/مدفوعات):

يظهر من التقنية الأولى أن البنك تسجيله معاكس لتسجيل المؤسسة بالرغم أن البنك يعمل تحت أمر المؤسسة، و هذا ما يأخذ على التقنية الأولى. تركز التقنية الثانية على التسجيل المتماثل غير المباشر و الدليل في ذلك أنه إذا أمرت المؤسسة البنك بدفع مبلغ للمورد فسينفذ ذلك و يدفعه، و إن قدم

العميل الشيك للبنك لقبضه لصالح المؤسسة فسيفعل ذلك. يلاحظ أن العملية تمت بين ثلاث أطراف بين البنك و المؤسسة من جهة و الطرف الثالث من جهة أخرى.

- إذا قام العميل بتسديد دينه ***فالبنك يقبض*** المبلغ و ***المؤسسة أيضا قبضته*** في رصيدها.
- إذا قامت ***المؤسسة بتسديد*** دينها للمورد فسيسدد البنك من رصيدها: ***فالبنك سدد*** والمؤسسة كذلك.

ما ذا لو كان التسجيل متماثل ؟

تفسير:

تجيب التقنية الثانية بإمكانية ذلك كما يلي:

- التسجيل سيكون ظاهريا متماثل (مقبوضات/مقبوضات أو مدفوعات/مدفوعات).
- التسجيل سيكون ضمنيا متعاكس لتطبيق مبدأ القيد المزدوج في المحاسبة العامة في تسجيل العمليات.

تاريخ	بيان	حساب البنك لدى المؤسسة		حساب المؤسسة لدى البنك	
	التقنية الأولى	مدين	دائن	مدين	دائن
	التقنية الثانية	مقبوضات	مدفوعات	مدفوعات	مقبوضات

في كل الحالات التي سيتم تناولها تسجيل البنك و المؤسسة متماثل (مقبوضات/مقبوضات) أي (مدين/دائن) أو (مدفوعات/مدفوعات) أي (دائن/مدين).

3- تسوية حساب البنك حـ/512 في دفاتر المؤسسة:

بعد إعداد جدول التقارب البنكي و الحصول على الأرصدة النهائية متماثلة، يجب تسجيل العمليات التي أغفلتها المؤسسة أو سجلتها بطريقة خاطئة في اليومية للحصول في دفتر الأستاذ على رصيد نهائي لحساب البنك مطابق لما تحصلنا عليه في جدول التقارب البنكي.

نسجل في هذا الصدد حالتين:

3-1 الحالة العامة:

رصيد البنك لدى المؤسسة مدين و رصيد المؤسسة لدى البنك دائن، أي أن رصيد المؤسسة موجب يحتوي على سيولة.

3-2 الحالة الخاصة:

رصيد البنك لدى المؤسسة دائن و رصيد المؤسسة لدى البنك مدين، أي أن رصيد المؤسسة سالب. معنى ذلك أن مسحوبات المؤسسة أكثر من إيداعاتها و هو ما يسمى بالسحب على المكشوف (Le découvert).

يرصد في هذه الحالة حـ/512 و يسجل مدين (يغلق)، و يظهر بالمقابل حـ/519 المساهمات البنكية الجارية في الجهة الدائنة لتبيان أن للمؤسسة ديون تجاه بنكها و أنه ليس لها حقوق لدى بنكها.

		n/../31		
512		**البنــك**	...	
	519	**المساهمات البنكية الجارية**		...
		تسوية حساب البنك		

مثال تطبيقي:

في 2013/05/31وصل كشف "**البنك الوطني الجزائري**" للمؤسسة الوطنية للورق" **ألف**" و الذي يحمل رصيد دائن بقيمة 128110دج، أما حـ/512 المعد من طرف محاسب المؤسسة فيحمل رصيد مدين قدره 105230دج. بعد عملية الجرد تبين أن الفرق في الرصيدين يعود للأسباب التالية:

1- في 2013/05/18: سجلت المؤسسة في حساباتها شيك مقبوض على حساب العميل حسين بقيمة2500دج بدون علم البنك بالعملية.

2- في 2013/05/22: دفعت المؤسسة مبلغ 17000دج للمورد الطاهر، حيث انته الشهر ولم يتقدم لصرفه من البنك.

3- في 2013/05/24: قام الزبون "عبد القادر" بتسديد شيك بقيمة 7200دج لصالح المؤسسة للبنك مباشرة.

4- في 2013/05/31: ظهر من كشف البنك أنه سجل المبالغ التالية دون علم المؤسسة بها:

- مصاريف بنكية:940دج.
- أوراق قبض محصلة:820دج.
- فوائد مستحقة لصالح المؤسسة:5800دج.
- تسديد قسط من أقساط القروض:4500دج.

المطلوب

1- إعداد حالة المقاربة البنكية بتاريخ 2013/05/31.

2- تقديم قيود التسوية في يومية لمؤسسة" **ألف**" في 2013/05/31.

الحل:

1- إعداد جدول التقارب البنكي:

تاريخ	بيان	حساب البنك لدى المؤسسة (ح/512)		حساب المؤسسة لدى البنك (BNA)	
		مدين(مقبوضات)	دائن(مدفوعات)	مدين(مدفوعات)	دائن(مقبوضات)
	رصيد نهاية الشهر	105230	-	-	128110
05/18	شيك مقبوض على الزبون"حسين"	-	-	-	2500
05/22	تسديد شيك للمورد "الطاهر"	-	-	17000	-
05/24	تحصيل شيك من الزبون"عبد القادر"	7200	-	-	-
05/31	أ- تسديد مصاريف بنكية	-	940	-	-
/	ب- أوراق قبض محصلة	820	-	-	-
/	جـ- فوائد مستحقة لصالح المؤسسة	5800	-	-	-
/	د- تسديد قسط من أقساط	-	4500	-	-

	القروض				
	مجموع جزئي	*119050*	*5440*	*17000*	*130610*
	رصيد	*-*	*113610*	*113610*	*-*
	مجموع كلي	*119050*	*119050*	*130610*	*130610*

2- قيود التسوية المقترحة:

		2013/05/31		
512		**حسابات بنكية جارية**	13820	
	411	**الزبون "عبد القادر"**		7200
	511	**قيم التحصيل(أوراق قبض)**		820
	763	**عائدات الحسابات الدائنة**		5800
		(المقبوضات غير المسجلة بعد)		
164		**الاقتراضات لدى مؤسسات القرض**	4500	
661		**أعباء الفوائد**	940	
	512	**حسابات بنكية جارية**		5440
		(المدفوعات غير المسجلة بعد)		

الفصل الخامس: تسوية القيم المنقولة للتوظيف

تمهيـــــــــد:

تسعى المؤسسة لتعظيم أرباحها من خلال التوجه نحو نشاطات خارج نشاطها الطبيعي و العادي، المتمثل في المضاربة في البورصة قصد تحقيق أرباح من وراء التقلبات الايجابية لأسعار الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسة.

1- تعريف القيم المنقولة للتوظيف (Les valeurs mobiliers de placement):

عرفت من طرف النظام المحاسبي المالي: "إن القيم المنقولة للتوظيف هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في الأجل القصير. و تقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثبتة و هي السندات التي يكتسبها الكيان مع نية الحفاظ عليها باستمرار"[1].

2- الفرق بين القيم المنقولة للتوظيف و التثبيتات المالية:

الفرق الجوهري بين القيم المنقولة للتوظيف و التثبيتات المالية يتمثل فيما يلي:

- الهدف من وراء اقتناء القيم المنقولة للتوظيف هو المضاربة في الأسعار، أما الهدف من وراء اقتناء التثبيتات المالية هو الاستثمار.
- مدة امتلاك القيم المنقولة للتوظيف لا تتعدى السنة، بالمقابل مدة امتلاك التثبيتات المالية أكبر من سنة (حالة السندات) و مفتوحة (حالة الأسهم).

3- المعالجة المحاسبية للقيم المنقولة للتوظيف (VMP):

سنحاول مسايرة هذا النوع من الأصول المالية حالة اقتناءه و دخوله الدفاتر، مراجعة القيم نهاية السنة، و كذا حالة التنازل عليه و خروجه من الدفاتر.

3-1 المعالجة المحاسبية لعملية الحيازة (دخول الدفاتر):

على الرغم من احتواء حـ/50 القيم المنقولة للتوظيف على عدة حسابات فرعية، إلا أننا سنقتصر في أمثلتنا على نوعين معروفين هما حـ/503 الأسهم الأخرى... و حـ/506 السندات... لغرض التبسيط.

[1] مدونة الحسابات ضمن القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

حـ/	أسم الحساب	العدد	تكلفة اقتناء الورقة المالية بتاريخ 2013/12/02	القيمة السوقية للورقة المالية بتاريخ 2013/12/31	سعر التنازل للوحدة الواحدة 2014/02/03
503	أسهمx	80	1000	1200	1250
503	أسهمy	100	1200	1100	1050
506	سنداتa	50	500	480	500
506	سنداتb	40	200	220	210

مثال تطبيقي:

إليك الجدول الموالي المتعلق ببعض القيم المنقولة للتوظيف المملوكة من طرف مؤسسة "الشرقي".

المطلوب: المسايرة الدفترية لهذه الأصول المالية، علما أن كل العمليات تمت بشيك.

الحل:

		2013/12/02		
503		الأسهم الأخرى (X)	80000	
503		الاسهم الأخرى (Y)	120000	
506		السندات (A)	25000	
506		السندات (B)	8000	
	512	حسابات بنكية جارية		233000
		حيازة أصول مالية بشيك		

3-2 مراجعة قيم الأصول المالية في نهاية السنة:

حالة عدم التنازل على هذه الأصول المالية، يجب مراجعة قيمها في نهاية السنة بحيث تتطبق القيم المحاسبية مع القيم الحقيقية في سوق البورصة. نسجل في هذا الصدد حالتين:

- حالة القيمة الحقيقية أكبر من القيمة المحاسبية و من ثم تسجيل فرق موجب في الأسعار، يستعمل حـ/765 فارق التقييم عن أصول مالية – فوائض القيمة.
- حالة القيمة الحقيقية أقل من القيمة المحاسبية و من ثم تسجيل فرق سالب في الأسعار، يستعمل حـ/665 فارق التقييم عن أصول مالية – نواقص القيمة.

		2013/12/31		
503		**الأسهم الأخرى (X)**	16000	
506		**السندات (B)**	800	
	765	**فارق التقييم عن أصول مالية - فوائض القيمة**		16800
665		**فارق التقييم عن أصول مالية –نواقص القيمة**	11000	
	503	**الأسهم الأخرى (Y)**		10000
	506	**السندات (A)**		1000

بعد تسجيل فارق القيم محاسبيا، تصبح الأصول المالية مسجلة بقيمها السوقية عوض تكلفة الحيازة.

3-3 المعالجة الحاسبية لحالة التنازل (الخروج من الدفاتر):

يتم التنازل على القيم المنقولة للتوظيف و إخراجها من الدفاتر بتاريخ عقد الصفقة، و نسجل في هذا الصدد حالتين:

- سعر التنازل أكبر من السعر السوقي لنهاية السنة السابقة؛ نسجل في هذا الصدد ربح عن التقدير الخاص بنهاية السنة يسجل في حـ/767 الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.
- سعر التنازل أقل من السعر السوقي لنهاية السنة السابقة؛ نسجل في هذا الصدد خسارة عن التقدير الخاص بنهاية السنة يسجل في حـ/667 الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.

		2014/02/03	100000	
512		**حسابات بنكية جارية**		
	503	**الأسهم (X)**		96000

	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		4000
512		حسابات بنكية جارية	105000	
667		الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	5000	
	503	الأسهم (Y)		110000
512		حسابات بنكية جارية	25000	
	506	السندات (A)		24000
	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		1000
512		حسابات بنكية جارية	8400	
667		الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	400	
	506	السندات (B)		8800

ملاحظات:

- الفرق المسجل في حـ/665 و حـ/765 هي فروق تقديرية بين سعر الاقتناء و سعر الجرد لنهاية السنة، تعتبر هذه الفروق تقديرية لأن المؤسسة لم تتنازل بعد احتراما للمبدأ المحاسبي المتعلقة باستقلالية الدورات.
- الفرق المسجل في حـ/667 و حـ/767 هي فروق تقديرية بين سعر التنازل و سعر الجرد لنهاية السنة، تعتبر هذه الفروق تقديرية لأن المؤسسة تنازلت حقيقة، لكن الربح و الخسارة الحقيقيتين لا يظهران حتما في هذين الحسابين، بل هي محصلة فرق السنة السابقة و فرق السنة الحالية معا.
- الربح و الخسارة الحقيقيان يتحصل عليهما حسابيا من خلال الفرق بين سعر التنازل و سعر الاقتناء.

الفصل السادس: تسوية حسابات التسيير

تمهيـــــــــــد:

ينتج عن نشاط المؤسسة الاستغلالي أعباء و بالمقابل تتحصل على إيرادات، يحصل و أن نلاحظ في نهاية الدورة و أثناء إتمام الأعمال الجردية وجود أعباء ليست متعلقة بالسنة المعنية قد تكون متعلقة بالسنة الموالية بالإضافة إلى أن هناك أعباء لم تسجل متعلقة بالدورة المعنية نظرا لغياب الوثائق المتعلقة بها و نلاحظ تقريبا نفس الحالات مع مجموعة الإيرادات. عملا بالمبدأ المحاسبي الذي مفاده "كل دورة تتحمل أعبائها و إيراداتها" و "استقلالية الدورات" يجب تسوية وضعية هاتين المجموعتين. سنحاول فيما يلي تناول كل مجموعة على حدى.

المبـــحث الأول: تسوية المصـــاريف

سنحاول فيما يلي تطبيق المبادئ المتطرق إليها أنفا في التمهيد و معالجة الأعباء الخاصة بالسنة الجارية غير المسجلة، أعباء متعلقة بالسنوات الموالية بالإضافة إلى الأعباء المقابلة للوعود بمنح حقوق الغير.

1- أعباء متعلقة بالدورة الحالية غير المسجلة:

في هذه الحالة نحن أمام أعباء متعلقة بالسنة الجارية لم تسجل بسبب غياب الفواتير، حالة عدم وصول الفاتورة في نهاية الدورة نعمد إلى استعمال حسابات مؤقتة لتسوية العملية. في بداية الدورة الموالية يلغى القيد المسجل في نهاية الدورة السابقة و ينتظر الوصول الفعلي للفاتورة و التسجيل النهائي للعملية.ونميز في هذا الصدد بين الأعباء التالية:

- إذا كان المعني خدمات خارجية حـ/61 أو خدمات خارجية أخرى حـ/62 يرصد بحساب حـ/408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها.
- إذا كان المصروف خاص بمصاريف المستخدمين حـ/63 يرصد بحساب حـ/428 المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها والحواصل الواجب استلامها أو حـ/438 الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها و النواتج الواجب استلامها.

- إذا كان المصروف خاص بالضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة حـ/64 يرصد بحساب حـ/448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها و المنتجات الواجب استلامها(خارج الضرائب).
- إذا كان المصروف خاص الأعباء العملياتية الأخرى حـ/65 يرصد بحساب حـ/468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها.
- إذا كان المصروف خاص بالمصاريف المالية حـ/66 يرصد بإحدى الحسابات التالية(حـ/16،حـ/4088، حـ/518، حـ/519).

مثال تطبيقي:

في نهاية سنة 2010 ظهرت هناك أعباء مستحقة لم تسجل بعد بسبب غياب فواتيرها و المتمثلة في:

- صيانة و ترميمات لسنة 2010 بمبلغ 13700دج.
- أجور العمال لشهر ديسمبر 2010 بمبلغ 520000دج.

615		2010/12/31 **الصيانة و التصليحات**	13700	
	408	**موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها**		13700
		إثبات أعباء الصيانة غير المسجلة		
631		2010/12/31 **أجور المستخدمين**	520000	
	428	**الأعباء الأخرى الواجب دفعها و المنتجات الواجب استلامها**		520000
		إثبات أجور العمال غير المسجلة		

2- أعباء متعلقة بالسنة المقبلة محملة على السنة الحالية:

في هذه الحالة تسجل المؤسسة في حساباتها مصروف سيستفاد منه في الدورات المقبلة على السنة الحالية جزئيا أو كليا. عملا بالمبدأ المحاسبي المتعلق باستقلالية الدورات فيجب ترصيد الجزء المتعلق بالسنة المقبلة في نهاية السنة حتى تدخل السنة المتعلقة به. يجعل حساب حـ/468 مصاريف مقيدة سلفا في المدين و المصروف المعني بالمبلغ المتعلق بالسنة المقبلة في الدائن كالتالي:

		n /12/31		
486		الأعباء المعاينة مسبقا	****	
	6؟	المصروف المعني		****
		تسوية المصروف		

3- تسجيل الوعد بمنح تخفيض المتعلق بالسنة الجارية:

في هذه الحالة تقوم المؤسسة خلال السنة المعنية منح وعد لزبائنها بمنحهم تخفيضات (تجارية أو مالية) و تصل نهاية السنة ولم نوفي بعد بهذه الوعود. في هذه الحالة تحمل المؤسسة الوعود الخاصة بهذه السنة لكي تعبر النتيجة في أخر السنة على نوع من المصداقية من جهة، من جهة أخرى لكي تتحمل كل سنة أعبائها.

		n/12/31		
709		التخفيضات، التنزيلات و الحسومات الممنوحة	****	
4458		الرسم على القيمة المضافة غير المفوتر	****	
	419	الزبائن الدائنون، التخفيضات...الواجب منحها		****

يرصد القيد بداية السنة الموالية و ينتظر الوفاء الحقيقي بالتخفيضات الممنوحة.

المبحث الثاني: تسوية الإيرادات

سنتطرق فيما يلي إلى تطبيق مبدأ استقلالية الدورات و مبدأ كل دورة معنية بإيراداتها، من خلال التعريج على:

1- إيرادات السنة الحالية غير المسجلة:

يحدث في هذه الحالة و أن الإيراد المعني لم يسجل خلال السنة المعنية بسبب عدم تحرير الفاتورة المتعلقة به، بما أن هذا الإيراد متعلق بالسنة الحالية فسيسجل في أخرها كما يلي:

- يستعمل حساب حـ/418 الزبائن، الفواتير التي لم تحرر فواتيرها بعد لتسوية حـ/70 المبيعات من البضاعة، المنتجات والخدمات...
- يستعمل حساب حـ/441 الدولة و الجماعات العمومية الأخرى بالإضافة إلى حـ/448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها (خارج الضرائب) لتسوية حـ/748 إعانات الاستغلال الأخرى و حـ/741 إعانات التوازن.
- يستعمل حساب حـ/468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها و النواتج الأخرى الواجب استلامها لتسوية حـ/75 النواتج العملياتية الأخرى.
- يستعمل (حـ/27، حـ/4188، حـ/508، حـ/518) لتسوية حـ/76 نواتج مالية.

مثال تطبيقي:

في نهاية سنة 2010 ظهر أن المؤسسة حققت الإيرادات التالية غير المقيدة في الدفاتر المتمثلة في:

- بيع منتجات بمبلغ 500000دج و لم تحرر الفاتورة الخاصة بها، مع رسم على القيمة المضافة نسبته 17%.
- فوائد القروض الممنوحة للغير، حيث بلغت 20000دج.

		2010/12/31		
418		**الزبائن، الفواتير التي لم تحرر بعد**	585000	
	700	**المبيعات من البضائع**		500000
	4457	**الرسم على القيمة المضافة المستحق على المبيعات**		85000
		2010/12/31		
418		**الزبائن، الفواتير التي لم تحرر بعد**	20000	
	763	**عائدات الأصول الدائنة**		20000

2- إيرادات السنة المقبلة مسجلة في السنة المعنية:

في هذه الحالة يتم تسجيل إيراد متعلق بالسنة أو السنوات المقبلة على السنة الجارية، فاحتراما لمبدأ استقلالية الدورات و أن كل دورة تسجل إيراداتها بنفسها، فإنه يجب تحويل الإيراد المتعلق بالسنة المقبلة في نهاية السنة.

مثـال: تحصلت المؤسسة على مبلغ 18000دج لقاء تأجير أحد محلاتها من 2010/07/01 إلى 2011/06/30.

		2010/12/31		
706		**تقديم الخدمات الأخرى** (18000×6/12)	9000	
	487	**النواتج المعاينة مسبقا**		9000
		تحويل الإيراد المرتبط بالسنة المقبلة		

3- تسجيل الوعد بالحصول على تخفيض:

في هذه الحالة تتحصل المؤسسة خلال السنة المعنية بوعد الحصول على تخفيض من طرف مورديها مقابل عمليات تجارية(تخفيض تجاري) في نهاية السنة المعنية يجب تقييد ذلك كما يلي:

يسجل حـ/409 الموردون المدينون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب RRR الواجب تحصيلها على أحد الحسابات التالية(حـ/609، حـ/618 و حـ/629) التي تمثل التخفيضات على المشتريات المادية والخدمات.

مثال: تحصلت المؤسسة على فاتورة مستقلة تحميل تخفيض بمبلغ 13700دج عن مشتريات المواد الأولية و اللوازم لشهر ديسمبر 2010 انتهت السنة و لم تحصل مبلغه.

		12/31/ن		
409		**الموردون المدينون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب RRR الواجب تحصيلها**	16029	
	609	**التخفيضات التجارية على المشتريات**		13700
	44586	**الرسم على القيمة المضافة غير المفوتر**		2329

		تسجيل الوعد		

مثال تطبيقي:

كانت معلومات الجرد لمؤسسة "**توميديا**" للورق و الكراريس في 2013/12/31 كما يلي:

- سددت المؤسسة اشتراكا في الجريدة الرسمية بقيمة 15000دج يخص الأشهر: ديسمبر 2013، جانفي وفيفري2014.
- قامت المؤسسة بشراء طوابع جبائية خلال سنة 2013 بمبلغ 2000دج، لم تستعمل منها سوى الربع خلال تلك السنة.
- من كشوفات المؤسسة تبين أنها تنتظر استلام تخفيض بقيمة 6000دج، و الذي يخص شراء مواد أولية متعلقة بشهر نوفمبر 2013.
- باعت المؤسسة منتجات تامة بـ:70000دج، أرسلت هذه المنتجات للعميل "**زين الدين**" والتي كلفتها 62000دج دون فاتورتها.
- قامت المؤسسة بأداء خدمة لمؤسسة "**سنداف**"لمدة شهر، قدرت هذه الخدمة بـ:12000دج ولم تحرر المؤسسة الفاتورة وانتهت السنة.
- خلال شهر سبتمبر 2013 اشترت المؤسسة مواد أولية بقيمة 15000دج، وقد استلمت هذه المواد في نفس الشهر لكن الفاتورة لم تستلم بعد.
- حصلت المؤسسة إيراد تأجير إحدى مستودعاتها للغير بمبلغ50000دج، للفترة الممتدة من 2013/09/01 إلى غاية 2014/01/31.
- على مؤسسة "**توميديا**" وعد بمنح تخفيض لإحدى زبائنها بمبلغ 7300دج، انتهت السنة و لم يتحصل عليه.

المطلوب: تسجيل عمليات التسوية بتاريخ 2013/12/31.

الحل:

		2013/12/31		
486		**الأعباء المعاينة سلفا**	10000	
	618	**التوثيق و المستجدات**		10000

486		الأعباء المعاينة سلفا	1500	
	645	الضرائب و الرسوم الأخرى		1500
409		الموردون المدينون، التسبيقات و المدفوعات على الحساب RRR الواجب تحصيلها	7020	
	609	التخفيضات التجارية على المشتريات		6000
	4458	الرسم على القيمة المضافة غير المفوتر		1020
418		الزبائن، النواتج التي لم تعد فواتيرها بعد	81900	
	701	المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		70000
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		11900
418		الزبائن، النواتج التي لم تعد فواتيرها بعد	14040	
	706	تقديم الخدمات الأخرى		12000
	4457	الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المبيعات		2040
381		مشتريات المواد الأولية و اللوازم	15000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	2550	
	408	موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها		17550
706		تقديم خدمات أخرى	10000	
	487	النواتج المعاينة سلفا		10000
709		التخفيضات، التنزيلات و الحسومات الممنوحة	7300	
4458		الرسم على القيمة المضافة غير المفوتر	1241	
	419	الزبائن الدائنون، التخفيضات التجارية الواجب منحها		8541

تنزيلة حسابات التسيير

الفصل السابع: معالجة إعانات الدولة

تمهيـــــــــــد:

تعتبر الإعانات الممنوحة من طرف الجهات العمومية وسيلة من أجل توجيه السياسات التنموية و كذا توجيه الاهتمام نحو نشاطات معينة في مناطق محددة، تمنح هذه الإعانات مقابل وضع شروط معينة من طرف الجهات المانحة.

1-تعريف الإعانة:

حسب النظام المحاسبي المالي:" الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا"[1].

لإدراج الإعانات العمومية في محاسبة المؤسسة يجب توفر مجموعة من الشروط التي نص عليها النظام المحاسبي المالي. حسب النظام المحاسبي المالي:" لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

- بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- و بأن الإعانات سيتم استلامها"[2].

2-أنواع الإعانات:

هناك ثلاث أنواع أساسية من الإعانات العامة نذكر منها:

2-1 إعانات الاستغلال:

هذا النوع من الإعانات يمنح لغرض تدعيم حجم عوائد المؤسسات التي تنشط في قطاع مشجع من طرف الدولة (إنتاج الحليب مثلا). كما يمكن أن تمنح لتغطية أعباء تواجهها المؤسسة لغرض المصلحة العامة (استيراد الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة).

---

[1] المادة 1.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

[2] المادة 5.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

- **المعالجة المحاسبية لإعانات الاستغلال:**

يسجل حساب حـ/748إعانات الاستغلال الأخرى في الجهة الدائنة و حساب حـ/441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى مدينا عند طلب الإعانة، عند تحصيلها يصبح هذا الأخير دائنا و أحد حسابات التحصيل مدين.

مثلا: تم طلب إعانة بمبلغ 250000دج، و تحصيلها بشيك في تاريخ لاحق لغرض تشجيع إحدى المؤسسات الوطنية على اقتناء مادة أولية في السوق الوطنية.

		n/../..		
441		**الدولة و الجماعات العمومية الأخرى**	250000	
	748	**إعانات الاستغلال الأخرى**		250000
		طلب الإعانة		
		n/../..		
512		**حسابات بنكية جارية**	250000	
	748	**الدولة و الجماعات العمومية الأخرى**		250000
		تحصيل الإعانة		

2-2 إعانات التوازن:

هذا النوع من الإعانات يمنح للمؤسسات التي تنشط في قطاعات استراتيجيه و التي حققت نتائج سلبية في دورة معينة. مثلا إعانات التوازن التي يمكن أن تمنح لشركة الخطوط الجوية الجزائرية.

- **المعالجة المحاسبية لإعانات التوازن:**

تقيد إعانات التوازن على مرحلتين:

- **مرحلة تسجيل إشعار قبول الطلب:**حيث يجعل حساب حـ/441 مدينا و حساب حـ/741 دائنا.
- **مرحلة تحصيل الإعانة:**حيث يجعل أحد حسابات التحصيل مدينا و حساب حـ/441 دائنا.

يعتبر حـ/441 حساب وسيط يفرق بين تاريخ طلب الإعانة و تاريخ الحصول عليها.

مـثلا: تم تقديم طلب من طرف المؤسسة الوطنية للنقل بالسكة الحديدية للحصول على إعانة بسبب العجز المسجل في ميزانية السنة المعنية و النتيجة السلبية المحققة في السنة السابقة بمبلغ 6000000دج بتاريخ 2013/07/27. بتاريخ 2013/12/01 تم تحصيل مبلغ الإعانة بشيك.

441		2010/07/27 **الدولة و الجماعات العمومية الأخرى**	6000000	
	741	**إعانات التوازن** **طلب الإعانة**		6000000
512		2010/12/01 **البنك**	6000000	
	441	**الدولة و الجماعات العمومية الأخرى** **تحصيل الإعانة**		6000000

2-3 إعانات الاستثمار:

هذا النوع من الإعانات يمنح لغرض مساعدة المؤسسات أو المستثمرين على توسيع النشاط وتجديد الاستثمارات، كما يمكن أن يكون أداة لتطبيق سياسة تنموية كإعمار مناطق قليلة التنمية. قد تأخذ هذه الإعانات شكل مالي، كما قد تأخذ شكل عيني مثل الإعفاءات العقارية الممنوح في المناطق الصناعية لغرض التشجيع على الاستثمار.

- **المعالجة المحاسبية لإعانات الاستثمار:**

تقيد إعانات الاستثمار على مرحلتين:

- **مرحلة تسجيل إشعار قبول الطلب:**حيث يجعل حساب ح/441 مدينا و حساب ح/132 دائنا.
- **مرحلة تحصيل الإعانة:**حيث يجعل أحد حسابات التحصيل مدينا و حساب ح/441 دائنا.

يعتبر ح/441 حساب وسيط يفرق بين تاريخ طلب الإعانة و تاريخ الحصول عليها.

- **علاقة إعانات الاستثمار بالنتيجة:**

كل نهاية سنة يسجل قسط اهتلاك لإعانة الاستثمار الممنوحة كما يلي: يسجل **حـ/138 منتوجات أخرى و أعباء مؤجلة** مدينا بقسط اهتلاك الإعانة و **حـ/754 أقساط و إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية دائنا.**

ملاحظات:

- يحسب قسط اهتلاك الإعانة كما يحسب قسط اهتلاك التثبيتات المقتناة أو المنجزة.
- حالة الاستثمارات غير القابلة للاهتلاك مثل الأراضي يعمد إلى تقسيمها إلى 10 أقساط سنوية متساوية. يسجل أول قسط في السنة الموالية لتحصيل الإعانة. حسب النظام المحاسبي المالي:" يؤخذ من جديد بالإعانة التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك و تنشر على مدى المدة التي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف. و إذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية التصرف، فإن الإعانة تسجل من جديد في شكل نتيجة على مدى 10 أعوام حسب طريقة خطية"[1].

مثال تطبيقي:

تم الاستفادة من 30% إعانة استثمار لاقتناء التثبيتات التالية: أرض للبناء 60000000دج وآلة إنتاجية بمبلغ 30000000دج و ذلك بتاريخ n/05/12. بتاريخ n/05/30 تم استلام الإعانة بشيك.

المطلوب: المسايرة الدفترية للإعانة و التثبيتات. علما أن معدل اهتلاك الآلة 10%.

441		n/05/12 **الدولة و الجماعات العمومية الأخرى** **(90مليون × 30%)إعانات التجهيز** **تسجيل طلب الإعانة**	27000000	27000000
211		n/05/12 **أراضي**	60000000	

[1] المادة 4.124 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

215		المنشات التقنية	30000000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	15300000	
	404	موردو التثبيتات		105300000
512		n/05/30 البنك	27000000	
	441	الدولة و الجماعات العمومية الأخرى		27000000
404		n/06/30 موردو التثبيتات	105300000	
	512	حسابات بنكية جارية		105300000
681		n/12/31 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	2000000	
	2815	12/8 ×0.1×30000000اهتلاك المنشئات التقنية		2000000
138		n/12/31 نواتج أخرى و أعباء مؤجلة	600000	
	754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية %30×(12/8 ×0.1×30000000)		600000
681		n+1/12/31 مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة للأصول غير الجارية	3000000	
	2815	0.1×30000000اهتلاك المنشئات التقنية		3000000
138		n+1/12/31 نواتج أخرى و أعباء مؤجلة	2700000	
	754	أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية %30×[(10/1×60000000) +(0.1×30000000)]		2700000

في نهاية السنة العاشرة يترصد حـ/13 تماما بحيث حـ/132المسجل دائنا و الأقساط المسجلة في حـ/138 مدينا تجعل حـ/13 مغلقا.

ملاحظة:

لا يسجل قسط اهتلاك الأراضي لأنها لا تهتلك، بل يستعان به لتحديد إطفاء الإعانة و إظهارها في النتيجة.

معالجة إعانات الدولة

الفصل الثامن: معالجة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة

تمهيـــــــــد:

من بين المبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي أن العمليات التي تجريها المؤسسة مع أي طرف سواء في الداخل أو في الخارج تسجل بالعملة الوطنية. تعامل المؤسسة بالعملة الصعبة يكون حالتي الاستيراد و التصدير. حسب النظام المحاسبي المالي: " يلزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية. يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان. كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوفات المالية"[1]، كما عزز النظام المحاسبي المالي هذه المادة كما يلي: " تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة المحلية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. و يحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول"[2].

الإشكال يكمن في الفارق الزمني بين تاريخ عقد الصفقة و تاريخ تحصيل/تسديد مبلغها. ترجمة العملة الصعبة بالعملة الوطنية يؤثر على المؤسسة إما إيجابا إما سلبا.

1- الحالات الرئيسية التي تواجه المؤسسة:

قبل سرد الحالات الرئيسية التي يمكن أن تواجههما المؤسسة المستوردة أو المصدرة، نريد توضيح أهمية التواريخ التالية في مسايرة تطور سعر صرف العملة كما يلي:

- تاريخ عقد الصفقة (استيراد/تصدير). يرمز لسعر العملة بـ cc_1.
- تاريخ جرد الحقوق و الديون n/12/31 يرمز بسعر صرف العملة بـ cc_2 .
- تاريخ تحصيل/تسديد مبلغ الصفقة.

فيما يلي نبين الحالات الأربع للحقوق و الديون بالعملة الصعبة:

حالة التصدير (حقوق)	حالة الاستيراد (ديون)	التعليق
السعر الأولي أقل من سعر الجرد ($cc_1<cc_2$)	السعر الأولي أكبر من سعر الجرد ($cc_1>cc_2$)	ربح في الصرف

[1] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 جمادى الأولى عام 1429ه ـالموافق 28 مايو سنة 2008.

[2] المادة 1.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430ه الموافق لـ 25مارس 2009.

		(حـ/766 أرباح الصرف)
السعر الأولي أكبر من سعر الجرد ($cc_1>cc_2$)	السعر الأولي أقل من سعر الجرد ($cc_1<cc_2$)	خسارة في الصرف (حـ/666 خسائر الصرف)

2- المعالجة المحاسبية لحالات الحقوق و الديون بالعملة الصعبة:

حسب النظام المحاسبي المالي:" عندما يتم نشوء و تسوية حسابات دائنة أو ديون في السنة المالية نفسها، فإن الفوارق المثبتة قياسا إلى قيم الدخول، بسبب تقلبات سعر الصرف، تشكل خسائر أو أرباحا في الصرف يجب تسجيلها، حسب الحالة في الأعباء المالية أو في نواتج للسنة المالية"[1].

نميز في هذا الصدد بين حالة الحقوق (تصدير) و حالة الديون (استيراد) كما يلي:

2-1 معالجة الحقوق بالعملة الصعبة:

سنحاول التطرق للخسارة و الربح المتعلق بحقوق المؤسسة تجاه الغير حالة التصدير:

أ- حالة وجود ربح في الصرف:

- تم تصدير بضاعة بقيمة 100000$ إلى زبون بالولايات المتحدة بتاريخ 2013/08/01 و كان سعر الدولار في ذلك التاريخ (1$=70DA).
- بتاريخ 2013/12/31 أصبح سعر صرف الدولار (1$=75 DA).
- بتاريخ 2014/04/01 تم تحصيل حقوق المؤسسة بشيك علما أن سعر صرف الدولار كان (1$=80 DA).

		2013/08/01		
411		**الزبائن** 100000×70	7000000	
	700	**مبيعات بضاعة**		7000000
		2013/12/31		
411		**الزبائن**	500000	
	766	**أرباح الصرف** [100000×(70-75)]		500000

[1] المادة 3.137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

		2014/04/01		
512		بنوك الحسابات الجارية	8000000	
	411	الزبائن		7500000
	766	[(80-75)×100000]أرباح الصرف		500000

ب- حالة وجود خسارة في الصرف:

- تم تصدير بضاعة بقيمة 100000$ إلى زبون بالولايات المتحدة بتاريخ 2013 /08/01 و كان سعر الدولار في ذلك التاريخ (1$=70DA).
- بتاريخ 2013/12/31 أصبح سعر صرف الدولار (1$=65 DA).
- بتاريخ 2014/04/01 تم تحصيل حقوق المؤسسة بشيك علما أن سعر صرف الدولار كان (1$=60 DA).

		2013 /08/01		
411		الزبائن 100000×70	7000000	
	700	مبيعات بضاعة		7000000
		2013/12/31		
666		خسائر الصرف [(65-70)×100000]	500000	
	411	الزبائن		500000
		2014/04/01		
512		بنوك الحسابات الجارية	6000000	
666		خسائر الصرف[(60-65)×100000]	500000	
	411	الزبائن		6500000

ملاحظات:

- الحسابين حـ/766 و حـ/666 يأخذان قيمتهما من الفرق بين سعر الصرف عند تاريخ الجرد (CC_2) مع سعر صرف عقد الصفقة(CC_1)، ثم بين تاريخ تحقيق الصفقة (CC_3) (تسديد الديون / تحصيل الحقوق) و سعر صرف عند تاريخ الجرد(CC_2) عند تاريخ عقد الصفقة.
- المؤسسات الجزائرية المصدرة معفية من دفع الرسم على القيمة المضافة.

2-2 معالجة الديون بالعملة الصعبة:

سنحاول التطرق للخسارة و الربح المتعلق بديون المؤسسة تجاه الغير حالة الاستيراد:

أ- حالة وجود ربح في الصرف:

- تم استراد بضاعة بقيمة 100000$ من مورد بالولايات المتحدة بتاريخ 2013 /08/01 و كان سعر الدولار في ذلك التاريخ (1$=70DA).
- بتاريخ 2013/12/31 أصبح سعر صرف الدولار (1$=67 DA).
- بتاريخ 2014/04/01 تم تسديد ديون المؤسسة بشيك علما أن سعر صرف الدولار كان (1$=62 DA).

		2013 /08/01		
380		مشتريات بضاعة	7000000	
4456		الرسم على القيمة المضافة المخفض	1190000	
	401	موردو المخزونات و الخدمات		7000000
	4455	الرسم على القيمة المضافة الملغى		1190000
		2013 /12/31		
401		موردو المخزونات و الخدمات	300000	
	766	أرباح الصرف[100000×(70-67)]		300000
		2014/04/01		
401		موردو المخزونات و الخدمات	6700000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		6200000
	766	أرباح الصرف[100000×(67-62)]		500000

ب- حالة وجود خسارة في الصرف:

- تم تصدير بضاعة بقيمة 100000$ إلى زبون بالولايات المتحدة بتاريخ 2013/08/01 و كان سعر الدولار في ذلك التاريخ (1$=70DA).
- بتاريخ 2013 /12/31 أصبح سعر صرف الدولار (1$=72 DA).

- بتاريخ 2014/04/01 تم تحصيل حقوق المؤسسة بشيك علما أن سعر صرف الدولار كان (1$=75 DA).

		2013/08/01		
380		**مشتريات بضاعة**	7000000	
4456		**الرسم على القيمة المضافة المخفض**	1190000	
	401	**موردو المخزونات و الخدمات**		7000000
	4455	**الرسم على القيمة المضافة الملغى**		1190000
		2013/12/31		
666		**خسائر الصرف** [(72-70)×100000]	200000	
	401	**موردو المخزونات و الخدمات**		200000
		2014/04/01		
401		**موردو المخزونات و الخدمات**	7200000	
666		**خسائر الصرف**[(75-72)×100000]	300000	
	512	**بنوك الحسابات الجارية**		7500000

ملاحظة:

هناك حالات أخرى ناتجة عن تقلبات الأسعار نحو الصعود ثم نحو النزول أو العكس، بحيث نجد في نفس الصفقة حـ/666 و حـ/766.

معالجة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة

الفصل التاسع: إعداد و عرض القوائم المالية الأساسية

تمهيـــــــــــــد:

تعتبر القوائم المالية المرحلة الأخيرة من المراحل التي يمر عليها المحاسب، بعد ما أجرى الأعمال التي تتم خلال السنة ثم أعمال الجرد وصولا إلى إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد. تستمد القوائم المالية معلوماتها ميزان المراجعة بعد الجرد و تعد بشكل يمكن من خلاله استخلاص نتائج نوعية يمكن من خلالها الحكم على المركز المالي للمؤسسة، نتائجها الاستغلالية و المالية...

حسب النظام المحاسبي المالي:" كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية. و الكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشمل على:

- ميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق بين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، و يوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج"[1].

تم التطرق إلى شروط و أهداف إعداد و عرض القوائم المالية في المواد 25،26، 27، 28، 29 و 30 من القانون 07-11.[2]

كما تم التطرق إلى شروط و أهداف القوائم المالية الأساسية و الملحقة في المواد: المادة 11، المادة 12، المادة 13 و المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.[3] سنحاول التركيز على قائمتين ماليتين لاعتبارات محاسبية، و نترك القائمتين المتبقيتين للدراسة والتحليل في مقياس التحليل المالي.

[1] المادة 1.210 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

[2] المواد 25، 26، 27، 28، 29 و 30 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 200، يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007.

[3] المواد 11، 12، 13، 37 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 جمادى الأولى عام 1429ه ـالموافق 28 مايو سنة 2008.

المبحث الأول: عرض قائمة المركز المالي (الميزانية الختامية)

1- عرض عام لقائمة المركز المالي:

حسب النظام المحاسبي المالي:" تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول و عناصر الخصوم. و تبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول: في الأصول (التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات...خزينة الأموال الإيجابية و معادلات الخزينة الإيجابية). و في الخصوم (رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية... خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية)"[1].

2- أهداف قائمة المركز المالي:

يمكن تحقيق الأهداف المرجوة من قائمة المركز المالي من الوثيقة ذاتها أو من خلال النسب المالية المستخرجة كعلاقة بين مقدارين متجانسين من مكونات قائمة المركز المالي. يمكن سرد أهم هذه الأهداف فيما يلي:

- إن الهدف من قائمة المركز المالي هو تزويد المسؤولين داخل المؤسسة و مستخدمين المعلومة خارج المؤسسة على اتخاذ القرارات صائبة؛
- إن قائمة المركز المالي من الناحية الواقعية تتحدد أرصدتها وفق قواعد و أعراف و معايير محاسبية مقبولة قبولا عاما؛
- تظهر لنا قائمة المركز المالي توازن بين أصول المؤسسة التي تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف الوحدة الاقتصادية (الكيان) مع الأموال الخاصة و الخصوم التي تمثل مصدر تمويل هذه الموارد.

3- محدودية قائمة المركز المالي:

يقابل النتائج الإيجابية التي توفرها قائمة المركز المالي، بعض القصور المتمثل أساس في:

- استعمال التكلفة التاريخية على نطاق واسع و صعوبة تقييم بعض العناصر بالتكلفة العادلة يجعل الميزانية لا تعبر عن تأثير معدل التضخم على كل أصولها.

[1] المادة 1.220 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

- استعمال نوع من الذاتية في تقييم بعض العناصر المعتمدة على تفاؤل أو تشاؤم المسير مثل تحديد حجم الديون المشكوك في تحصيلها.

4- البنود المكونة لقائمة المركز المالي:

قبل عرض بنود قائمة المركز المالي يجب عرض شكلها:

4-1 شكل قائمة المركز المالي:

أ- جانب الأصول:

الأصـــول	ملاحظات	السنـــة n			القيمة الصافية للسنة n-1
		المبلغ الإجمالي	التدنيات	القيمة الصافية	
I - الأصول غيـر الجـارية					
- ***تثبيتات غير مادية***					
• فارق الاقتناء(goodwill)					
- ***تثبيتات مـــادية***					
• أراضي					
• مباني					
• تثبيتات مادية أخرى					
• تثبيتات في شكل امتياز					
- ***التثبيتات الجاري انجازها***					
- ***التثبيتات المـــالية***					
• سندات تحت المعادلة					
• مساهمات أخرى و مدينون آخرون					
• اقراضات و أصول مالية أخرى غير جارية					
• الضرائب المؤجلة					

مجموع الأصول غير الجارية					
II - الأصول الجـــارية					
- ***المخزونات و المخزونات قيد التنفيذ***					
- ***المدينون و الأصول المماثلة***					
• الزبـائن					
• مدينون آخرون					
• الضرائب و العناصر المرتبطة بها					
• المدينون الآخرون و الأصول المماثلة					
- ***النقديات و العناصر المماثلة***					
• التوظيفات (VMP)و الأصول المالية الأخرى الجارية					
• الخـزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العـــام للأصول					

ب - جانب الخصـــوم:

الخصـــوم	ملاحظة	السنة n	السنة n-1
I- الأمـوال الخـاصة			
• الرأسمال الصادر			
• الرأسمال المكتتب غير المستعان به			
• علاوات و احتياطات			
• فارق التقييم			
• فارق إعادة التقييم			
• فارق المعادلة(1)			
• النتيجة الصافية/الجزء الخاص بالمجمع(1)			

• أموال خاصة أخرى(الرصيد المرحل من جديد)			
/ حصة الشركة المدمجة(1)			
/ حصة الأقلية (1)			
مجموع الأموال الخاصة			
II- الخصـــوم غير الجارية			
• القروض و الديون المالية			
• الضرائب المؤجلة			
• ديون أخرى غير جارية			
• مؤونات و نواتج مقيدة سلفا			
مجموع الخصوم غير الجارية			
III- الخصـــوم الجارية			
• الموردون و الحسابات المرتبطة			
• الضرائب			
• ضرائب أخرى			
• خزينة الخصوم			
مجموع الخصوم الجـارية			
المجموع العـــام للخصوم			

(1)تخص محاسبة المجمعات فقط.

4-2 شروط انجاز قائمة المركز المالي:

حسب نصوص المعيار الإفصاح المالي الدولي (IAS1) فإن عناصر قائمة المركز المالي يجب أن تنطبق عليها الشروط التالية:

- يجب احترام مبدأ السيولة عند تسجيل عناصر الأصول، و مبدأ الاستحقاق عند تسجيل عناصر الخصوم.

- استبعاد عناصر الأصول و الخصوم التي لا تنص عليها المعايير الدولية المحاسبية(IAS) و المالية (IFRS)منها مثل المصاريف الإعدادية.
- تقييم عناصر الميزانية بالقيمة العادلة أو بالقيمة التي تنص عليها المعايير الدولية.
- عملية الانتقال من النظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي و المالي الجديد سينتج عنه اختلافات في التقييم في السنة الأولى، تلك الفوارق تسجل في حـ/104 فارق التقييم في الميزانية الافتتاحية للسنة الأولى من ترجمة تلك الوثائق.[1]

هناك شروط أخرى تم تفصيلها في المواد 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 08-156.[2]

المبحث الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول النتائج)

1- عرض عام لقائمة الدخل:

عبارة عن جدول يعد في نهاية الدورة المالية من خلال حسابات التسيير (الأعباء و النواتج) المستقاة من ميزان المراجعة بعد الجرد. تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد نتيجة النشاط لدورة معينة هي السنة المالية.

صافي الدخل = النواتج(الإيرادات) – الأعباء(المصاريف)

هناك تسميات عديدة لقائمة الدخل و هي التسمية الأمريكية، ففي بريطانيا تسمى حساب الأرباح و الخسائر أما في الدول الفرانكفونية و منها الجزائر فتسمى بجدول النتائج.

حسب النظام المحاسبي المالي:" حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و النواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. و لا يأخذ في الحساب تاريخ تحصيل أو تاريخ السحب. و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة"[3].

---

[1] التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

[2] المواد 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 جمادى الأولى عام 1429ه ـالموافق 28 مايو سنة 2008.

[3] المادة 1.230 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة ، العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادرة في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25مارس 2009.

2- أهداف قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل عموما لبلوغ الأهداف التالية:

- تحديد نتيجة نشاط المؤسسة في نهاية الدورة المالية.
- تحديد نتائج فرعية نوعية (القيمة المضافة للاستغلال، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة التشغيلية، النتيجة المالية...) لغرض حصر المسؤوليات.
- ما مدى مساهمة النشاطات العادية و غير العادية في تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية.

هناك أهداف و شروط أخرى تضمنتها المواد 24، 25، 26، 27، 28، 34 من المرسوم التنفيذي 08-156.[1]

3- محدودية قائمة الدخل:

بالرغم من ايجابيات قائمة الدخل إلا أن هناك قصور منها:

- النتيجة المتحصل عليها من قائمة الدخل ليست النتيجة الحقيقية المحققة (قدرة التمويل الذاتي)، نظرا لاحتواء هذه القائمة على مصاريف غير حقيقية مثل الاهتلاكات.
- هناك نوع من الذاتية في تحديد بعض الأعباء و كذا بعض النواتج مثلا في تحديد حجم خسائر القيم و المؤونات.
- تتأثر النتائج المحصل عليها بالسياسة المحاسبية المتبعة.

4-البنود المكونة لقائمة الدخل:

قبل عرض بنود قائمة المركز المالي يجب عرض شكلها:

4-1 عرض شكل قائمة الدخل:

حـ/	العنـاصر	ملاحظات	السنةn	السنةn-1
70	المبيعات من البضائع و المنتجات ...			
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون			
73	الإنتاج المثبت			

[1] المواد 24، 25، 26، 27، 28 و 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، العدد 27 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 22 جمادى الأولى عام 1429ه الموافق 28 مايو سنة 2008.

74	إعانات الاستغلال			
	أ- إنتاج الفترة			
60	المشتريات المستهلكة			
61	الخدمات الخارجية			
62	الخدمات الخارجية الأخرى			
	ب- استهلاكات الفترة			
	1- القيمة المضافة للاستغلال(أ-ب)			
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة			
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال			
75	النواتج العملياتية الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة			
78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة			
	3- النتيجة التشغيلية			
76	النواتج المالية			
66	الأعباء المالية			
	4- النتيجة المالية			
	5- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)			
(ح/695/ ح/698)	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية			
(ح/692/ح/693)	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية			
	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
77	العناصر غير العادية(نواتج)			

67	العناصر غير العادية(أعباء)			
	7 - النتيجة غير العادية			
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)			

حالة محاسبة المجمعات تتبع النتيجة الصافية بتوزيعات أخرى تخص هذا النوع من المؤسسات.

4-2 عرض مكونات قائمة الدخل:

يمكن عرض نتائج قائمة الدخل فيما يلي:

- **إنتـــــــــاج الدورة** = حـ/70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74
- **استهلاكات الدورة** = حـ/60 + حـ/61 + حـ/62
- **القيمة المضـــافة للاستغلال** (1) = إنتاج الدورة – استهلاكات الدورة
- **الفائض الإجمالي للاستغلال** (2) = القيمة المضافة للاستغلال(1) – (حـ/63 + حـ/64)
- **النتيجـة العمليـــــــاتيـــة** (3) = الفـائض الإجمـالي للاسـتغلال (2) + حـ/75 + حـ/78 – حـ/65 – حـ/68
- **النتيجة المـــــــــــــــــالية** (4) = حـ/76 – حـ/66
- **النتيجة العادية قبل الضريبة** (5) = النتيجة العملياتية (3) + النتيجة المالية (4)
- **النتيجـة الصـافية للنشـاطات العاديـة** (6) = النتيجـة العاديـة قبـل الضـريبة (5) – [(حـ/695/ حـ/698) +(حـ/692/حـ/693)]
- **النتيجة غير العـــــــــادية** (7) = حـ/77 – حـ/67
- **النتيجـة الصـــــــافية للفتـرة** (8) = النتيجـة الصـافية للنشـاطات العاديـة (6) + النتيجـة غير العادية (7)

4-3 مقارنة قائمة الدخل حسب (SCF)و جدول النتائج حسب(PCN) :

هناك نقاط مشتركة و هناك نقاط اختلاف بسيطة و أخرى جوهرية بين قائمة الدخل في النظام المحاسبي و المالي (SCF)و جدول النتائج في المخطط المحاسبي الوطني (PCN):

- بالنسبة لحساب حـ/70 المبيعات من البضائع، المنتجات و الخدمات... حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/70 مبيعات بضاعة، حـ/71 إنتاج مباع و حساب حـ/74 أداء خدمات مجمعة حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/72 الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون حسب (SCF) و هو يمثل تغيرات المخزون خلال دورة معينة يمكن أن يكون موجب كما يمكن أن يكون سالب و هو لا يختلف عن حـ/72 إنتاج مخزون حسب (PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/73 الإنتاج المثبت حسب (SCF) الذي يمثل الإنتاج المحتفظ به من طرف المؤسسة ذاتها للاستعمال الداخلي لا يختلف عن حـ/73 إنتاج المؤسسة لذاتها حسب (PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/74 إعانات الاستغلال حسب (SCF) فلا يوجد ما يقابله في هذا المستوى في (PCN)، إنما يوجد حساب يشبهه في(PCN) في مستوى النتيجة خارج الاستغلال و هو حساب حـ/790 إعانات مستلمة.

مما سبق بجمع الحسابات السابقة نتحصل على:

إنتاج الدورة = حـ70 + حـ/72 + حـ/73 + حـ/74

- بالنسبة لحساب حـ/60 المشتريات المستهلكة حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/60 بضاعة مستهلكة و حـ/61 مواد و لوازم مستهلكة مجمعة حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/61 الخدمات الخارجية حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات جزء من حـ/62 خدمات حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/62 الخدمات الخارجية الأخرى حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات الجزء المتبقي من حـ/62 خدمات حسب(PCN).

مما سبق بجمع الحسابات السابقة نتحصل على:

استهلاكات الدورة = حـ60 + حـ/61 + حـ/62

أول نتيجة تمثل القيمة المضافة للاستغلال و تحسب كما يلي:

القيمة المضافة للاستغلال(1) = إنتاج الدورة – استهلاكات الدورة

- بالنسبة لحساب حـ/63 أعباء المستخدمين حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/63 مصاريف المستخدمين حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة و يستثنى منه الضرائب على الأرباح (IBS) حسب (SCF)يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/64 ضرائب ورسوم حسب(PCN).

ثاني نتيجة تمثل الفائض الإجمالي للاستغلال و يحسب كما يلي:

الفائض الإجمالي للاستغلال(2) = القيمة المضافة للاستغلال (1) – (د/63 + د/64)

تختلف نتيجة الاستغلال في المخطط المحاسبي الوطني عن الفائض الإجمالي للاستغلال بسبب أن هذا الأخير لا يحتوي عن أعباء و نواتج مالية بالإضافة إلى حصص الاهتلاكات و المؤونات و كذا الأعباء المتنوعة.

- بالنسبة لحساب حـ/75 النواتج العملياتية حسب (SCF) الذي يمثل نواتج أخرى متعلقة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة لا يقابله في المخطط المحاسبي الوطني حساب مماثل بالمقابل يمكن إيجاد حساباته الفرعية متفرقة في حسابات أخرى حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/65 الأعباء العملياتية الأخرى حسب (SCF) التي تمثل أعباء أخرى لها صلة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة لا يقابله في المخطط المحاسبي الوطني حساب مماثل إنما يمكن إيجاد حسابات فرعية لهذا الحساب متناثرة على حسابات أخرى في (PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/68 مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيم حسب (SCF) يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/68 حصص الاهتلاكات و المؤونات و كذا جزء من حساب حـ/69 أعباء خارج الاستغلال حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/78 استرجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات حسب (SCF) يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/796 استرجاع أعباء دورات سابقة حسب(PCN).

ثالث نتيجة تمثل النتيجة العملياتية و تحسب كما يلي:

النتيجة العملياتية(3) = الفائض الإجمالي للاستغلال(2) + (د/75 + د/78) – (د/65 + د/68)

هذه النتيجة تشبه إلى حد ما نتيجة الاستغلال حسب المخطط المحاسبي الوطني و ستثنى منها النواتج والأعباء المالية.

- بالنسبة لحساب حـ/76 النواتج المالية حسب (SCF) يقابله جزئيا حـ/770 نواتج مالية في (PCN)، يضاف إليه عائدات الأصول المالية، أرباح الصرف...
- بالنسبة لحساب حـ/66 أعباء مالية حسب (SCF) يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/66 مصاريف مالية حسب(PCN).

رابع نتيجة تمثل النتيجة المالية و تحسب كما يلي:

النتيجة المالية(4) = د/76 – د/66

خامس نتيجة تمثل النتيجة العادية قبل الضرائب و تحسب كما يلي:

النتيجة العادية(5) = النتيجة العملياتية(3) + النتيجة المالية(4)

سادس نتيجة تمثل النتيجة الصافية للأنشطة العادية و تحسب كما يلي:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية(6) = النتيجة العادية(5) – [(د/695+د/698) +(د/692 – د/693)]

- تمثل الحسابين (حـ/695+حـ/698) الضرائب الواجبة الدفع على النشاط العادي حسب (SCF).
- تمثل الحسابين (حـ/692+حـ/693) الضرائب المؤجلة الدفع على النشاط العادي حسب (SCF)، مؤجلة من ناحية الفرق الزمني بين تاريخ المعاينة و تاريخ احتساب المبلغ المقتطع من نتيجة السنة المالية.
- بالنسبة لحساب حـ/67 العناصر غير العادية (أعباء)في (SCF)الذي يمثل الأعباء خارج النشاط الطبيعي و العادي للمؤسسة يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/69 أعباء خارج الاستغلال حسب(PCN).
- بالنسبة لحساب حـ/77 العناصر غير العادية (النواتج)في (SCF) الذي يمثل النواتج خارج النشاط الطبيعي و العادي للمؤسسة يقابله في المخطط المحاسبي الوطني الحسابات حـ/79 نواتج خارج الاستغلال حسب(PCN).

سابع نتيجة تمثل النتيجة غير العادية و تحسب كما يلي:

تشبه هذه النتيجة إلى حد بعيد النتيجة خارج الاستغلال حسب(PCN).

النتيجة غير العادية (7) = د/77 – د/67

ثامن نتيجة تمثل النتيجة الصافية للدورة و تحسب كما يلي:

النتيجة الصافية للدورة (8) = النتيجة الصافية للأنشطة العادية(6) + النتيجة غير العادية (7)

مثال تطبيقي:

إليك ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 2013/12/31 لمؤسسة صناعية للأثاث المكتبي:

حـ/	اسم الحســاب	مدين	دائن
101	رأسمال الشركة	-	300000
106	احتيـاطات	-	30000
15	المؤونات للأعباء و الخصوم الخارجية	-	15000
167	الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي	-	35000
204	برمجيات المعلوماتية و ما شابهها	120000	-
207	فارق الشراء	150000	-
211	الأراضي	180000	-
213	مباني	300000	-
215	المعدات و الأدوات	170000	-
2184	معدات النقل	220000	-
2804	إهتلاك برماجيات المعلوماتية	-	24000
2813	إهتـلاك المباني	-	30000
2815	إهتلاك المعدات و الأدوات	-	42500
2818	اهتلاك معدات النقل	-	80000
31	المواد الأولية و اللوازم	75000	-
32	تموينات أخرى	17000	-
355	المنتجات المصنعة	30000	-
391	خسائر القيمة عن المواد واللوازم	-	5000
401	موردو المخزونات و الخدمات	-	21000

60	المشتريات المستهلكة	93500	-
61	الخدمات الخارجية	22000	-
62	الخدمات الخارجية الأخرى	43000	-
63	أعباء المستخدمين	11000	-
64	ضرائب و رسوم	22500	-
65	الأعباء العملياتية الأخرى	28500	-
66	الأعباء المالية	65000	-
67	العناصر غير العادية (أعباء)	11000	-
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	184500	-
70	المبيعات من البضائع والمنتجات	-	477500
72	تغير المخزون	-	218000
73	الإنتاج المثبت	-	120000
74	إعانات الاستغلال	-	162000
75	المنتوجات العملياتية الأخرى	-	46000
76	المنتوجات المالية	-	154000
77	العناصر غير العادية (نواتج)	-	31000
78	استرجاعات عن الخسائر القيم و المؤونات	-	69000
-	**المجمــوع**	1860000	1860000

411	زبائن	29000	-
418	نواتج لم تعد فواتيرها	43000	-
512	بنوك الحسابات الجارية	33000	-
53	الصندوق	12000	-

المطلـوب:

علما و أن تاريخ تأسيس المؤسسة هو 2012/01/01. أنجز القوائم المالية (قائمة الدخل/قائمة المركز المالي).

الحـل:

1- قائمة الدخل(جدول النتائج):

حـ/	العناصر	ملاحظات	السنةn	السنةn-1
70	المبيعات من البضائع و المنتجات ...		477500	
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون		127000	
73	الإنتاج المثبت		211000	
74	إعانات الاستغلال		162000	
	إنتاج الفترة		*977500*	
60	المشتريات المستهلكة		93500	
61	الخدمات الخارجية		22000	
62	الخدمات الخارجية الأخرى		43000	
	استهلاكات الفترة		*158500*	
	1- القيمة المضافة للاستغلال	**ربح**	*819000*	
63	أعباء المستخدمين		11000	
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة		22500	

إعداد و عرض القوائم المالية الأساسية

	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	**ربح**	*785500*	
75	النواتج العملياتية الأخرى		46000	
65	الأعباء العملياتية الأخرى		28500	
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة		184500	
78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة		69000	
	3- النتيجة التشغيلية	**ربح**	*687500*	
76	النواتج المالية		154000	
66	الأعباء المالية		65000	
	4- النتيجة المالية	**ربح**	*89000*	
	5- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)	**ربح**	*776500*	
(حـ/695/ حـ/698)	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية		194125	
(حـ/692/حـ/693)	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية			
	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	**ربح**	*582375*	
77	العناصر غير العادية(نواتج)		31000	
67	العناصر غير العادية(أعباء)		11000	
	7 - النتيجة غير العادية	**ربح**	*20000*	
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)		602375	

2- قائمة المركز المالي (الميزانية الختامية):

الأصـــول	**ملاحظات**	**السنـــة n**			**القيمة الصافية للسنة n-1**
		المبلغ الإجمالي	**التدنيات**	**القيمة الصافية**	
I - الأصول غيـر الجـارية					
• فارق الاقتناء(goodwill)		150000	-	150000	
• برمجيات المعلومات و ما شابهها		120000	24000	96000	
• أراضي		180000	-	180000	

• مباني		300000	30000	270000	
• معدات و أدوات		170000	42500	127500	
• معدات النقل		220000	80000	140000	
مجموع الأصول غير الجارية		*1140000*	*176500*	*963500*	
II - الأصول الجـــارية					
• مواد أولية و لوازم		75000	5000	70000	
• تموينات أخرى		17000	-	17000	
• منتجات تامة الصنع		30000	-	30000	
• زبائن		29000	-	29000	
• نواتج لم تعد فواتيرها		43000	-	43000	
• بنوك الحسابات الجارية		33000	-	33000	
• الصندوق		12000	-	12000	
مجموع الأصول الجارية		*239000*	*5000*	*234000*	
مجموع العـــام للأصول		*1379000*	*181500*	*1197500*	

الخصـــوم	ملاحظة	السنة n	السنة n-1
1- الأمـوال الخـاصة			
• رأسمال الشركة		300000	
• احتياطات		30000	
• نتيجة السنة المالية		602375	
مجموع الأموال الخاصة		*932375*	
2- الخصـوم غير الجارية			
• المؤونات للأعباء و الخصوم الخارجية		15000	
• الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		35000	

مجموع الخصوم غير الجارية		*50000*	
3- **الخصـــوم الجارية**			
• موردو المخزونات و الخدمات		21000	
• الدولة، الضرائب على النتائج		194125	
مجموع الخصوم الجـارية		*215125*	
المجموع العـــام للخصوم		*1197500*	

إعداد و عرض القوائم المالية الأساسية

العنـــــــــــــــوان	الصفحة
- **المحتويات**	-
- **المقدمـــــــــــة**	-
- **الفصل الأول: معالجة مجموعة التثبيتات**	4
• المبحث الأول: تقديم مجموعة التثبيتات	4
• المبحث الثاني: تقديم التثبيتات المعنوية(غير المادية)	7
• المبحث الثالث: تقديم التثبيتات العينية(المادية)	13
• المبحث الرابع: تقديم التثبيتات المـــــالية	16
• المبحث الخامس: اهتلاك التثبيتات	22
• المبحث السادس: تدهور قيمة التثبيتات (خسائر قيم التثبيتات)	33
• المبحث السابع: معالجة التنازل على التثبيتات	42
• المبحث الثامن: تثبيتات أخرى	49
- **الفصل الثاني: معالجة و جرد المخزونات**	54
• المبحث الأول: تقديم مجموعة المخزونات	55
• المبحث الثاني: تسعير مدخلات و مخرجات المخزن	59
• المبحث الثالث: طرق جرد المخزونات	62
• المبحث الرابع:معالجة فروق الجرد	74
- **الفصل الثالث: معالجة خسائر القيم و المؤونات**	78
• المبحث الأول: خسائر القيمة عن المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ (ح/39)	79
• المبحث الثاني: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن(ح/491)	84
• المبحث الثالث: مؤونة الأعباء و الخصوم الخارجية (ح/15)	92
- **الفصل الرابع: تسوية حسابات الخزينة (حالة البنك)**	96
- **الفصل الخامس: تسوية القيم المنقولة للتوظيف**	103
- **الفصل السادس: تسوية حسابات التسيير**	107
• المبحث الأول:تسوية المصاريف	107
• المبحث الثاني: تسوية الإيرادات	109
- **الفصل السابع: معالجة إعانات الدولة**	114
- **الفصل الثامن: معالجة الحقوق و الديون بالعملة الصعبة**	120
- **الفصل التاسع: إعداد و عرض القوائم المالية الأساسية**	125
• المبحث الأول:عرض قائمة المركز المالي (الميزانية الختامية)	126

• المبحث الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول النتائج)	130
- دراســـــــــة حـــــــــــالات	142
• الحـــــــالة الأولى	142
• الحـــــــالة الثانية	142
• الحـــــــالة الثالثة	144
• الحـــــــالة الرابعة	146
- الحلول المقترحة للحالات الأربع	149
- فهرس المحتويات	167
- قائمة المراجع	169

فهرس المحتويات

المراجع باللغة العربية

1. السعدي رجال، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مؤسسة الرجاء للطباعة و النشر ، قسنطينة 2014.
2. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر 2009.
3. القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
4. مرسوم تنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
5. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
6. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين وأنشطة الكيانات الصغيرة لمسك محاسبة مالية مبسطة.
7. المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
8. التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.
9. الملاحظة رقم 01 الصادرة بتاريخ 2010/10/19 المتعلقة بطرق تطبيق التعليمة رقم 02.

المراجع باللغات الأجنبية

1. BURLAUD Alain et *al*, Comptabilité approfondie ; DGC 10, LMD Expertise comptable, Editions Foucher, Paris 2009.
2. BURLAUD Alain et *al*, Introduction à la comptabilité financiere ; DGC 9, LMD Expertise comptable, Editions Foucher, Paris 2008.
3. DEVASSE .H et *al*, Manuel de comptabilité, collection LMD et EXPERT Gestion, BERTI Edition, Alger 2010.
4. DUMALANEDE Eric, Comptabilité générale ; conforme au SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS, BERTI Edition, Alger 2009.
5. IASB – Document de travail sur la juste valeur sur http://www.iasb.org/
6. Nouveau Système Comptable et Financier, Belkeise édition, Alger 2010.
7. OBERT Robert – Pratique des normes IFRS, 3ème édition, Dunod, Paris 2006.
8. Recommandation en matière de valorisation de certains instruments financiers à la juste valeur sur http://www.amf-france.org/
9. Règlement CE 1004-2008 du 15 octobre 2008 modifiant les normes IAS 39 et IFRS 7 et relatif à la classification des actifs financiers sur http://ec.europa.eu/