

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur
Et de la recherche scientifique

Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdes

Faculté Des Sciences Economiques, Commerciales
Et des Sciences De Gestion



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

مطبوعة بيداغوجية في مقياس
المحاسبة المالية المعمقة 2

قسم: علوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور: سفيان بطا

السنة الجامعية: 2020/2019

نضع بين أيدي الطلبة الأعزّاء هذه المطبوعة في مقياس المحاسبة المالية المعمّقة 2، حاولنا من خلالها تلخيص دروس المقياس التي قدّمت لطلبة السنة الثالثة محاسبة ومالية، السداسي السادس، لسنوات.

اجتهدنا في تقديمها على التركيز على الطرح البيداغوجي، في إطار احترام البرنامج الوزاري.

فذلك مهّدنا لها بمحور تمهيدي، ذكرنا من خلاله أهم العمليات المتعلقة بالتثبيات العينية والمعنوية، ثم حاولنا التطرّق إلى باقي محتويات البرنامج الوزاري وفق تسلسل بيداغوجي للمحاور بطريقة سلسلة، ومفصّلة، مستفيدين من البحوث والدراسات النظرية التي تمثّل رصيда معرفيا تراكميا، وأيضا من خبرتنا المهنية كأساتذة في المقاييس المحاسبية والمالية.

نأمل أن يجد القارئ هذا المستند نافعا ميسّرا لفهم المقياس، وأن يستفيد منه استفادة قيّمة.

بالتوفيق

محور تمهيدي: التثبيتات (العينية والمعنوية)

1- تعريف التثبيتات

تعتبر التثبيتات عناصر تتحكّم فيها المؤسسة وتراقبها من خلال أحداث اقتصادية وقعت ولفترة تفوق السنة، ويرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.

وهي مجموعة من الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية، مخصّصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجة نشاط المؤسسة، تتم حيازتها أو الحصول عليها عن طريق الإيجار أو إنتاجها ليس لغرض البيع.

2- مدوّنة الحسابات الرئيسية للتثبيتات

تتمثل حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية التي نصّ عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري، وتحتوي هذه الأخيرة على الحسابات الرئيسية التالية:

حساب 20: التثبيتات غير المادية وفارق الاقتناء.

حساب 21: التثبيتات المادية.

حساب 22: التثبيتات في شكل الامتياز.

حساب 23: التثبيتات الجاري القيام بها.

حساب 26: المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

حساب 27: التثبيتات المالية الأخرى.

حساب 28: اهتلاك التثبيتات.

حساب 29: خسائر القيمة عن التثبيتات.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

يصنف النظام المحاسبي المالي التثبيات وكما تظهر في قائمة الميزانية إلى ثلاثة أصناف أساسية التثبيات العينية، التثبيات المعنوية والتثبيات المالية.

3- التثبيات المادية (العينية) IMMOBILISATIONS CORPORELLES

3-1 تعريف

وهي تثبيات ذات طابع مادي ملموس، تتحكّم فيها المؤسسة من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية، والتي تعتزم المؤسسة استعمالها لأكثر من سنة.

يعرّف النظام المحاسبي المالي الجزائري التثبيات العينية على أنه أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة الحالية.

تضم التثبيات العينية: الأراضي والبناءات والآلات والمعدات الإنتاجية، والتهيئات والتركيبات والتثبيات الأخرى كأثاث ومعدّات مكتب ومعدّات النقل.

3-2 حسابات التثبيات العينية

تتمثّل التثبيات العينية في المخطط المحاسبي المالي في حساب 21 التثبيات العينية، الذي يتفرّع إلى الحسابات الفرعية التالية:

حساب 211 الأراضي، ويتعلّق الأمر بمختلف الأراضي الموضوعة تحت تصرّف المؤسسة.

حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي، ويسجل في هذا الحساب كل مصاريف أعمال تهيئة الأراضي لاستغلالها.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقّدة 2

حساب 213 البناءات، تسجل في هذا الحساب مختلف أنواع البناءات الموضوعه تحت تصرّف المؤسسة، كالمخازن والإدارة، والمصانع أو الورشات.

حساب 215 المنشآت التقنية، المعدّات والأدوات الصناعية، ويتضمّن هذا الحساب الآلات والعناصر التقنية التي تساهم بطريقة مباشرة في العملية الإنتاجية.

حساب 218 التثبيتات العينية الأخرى، ندوّن في هذا الحساب كل التثبيتات العينية التي لم يخصص لها حساب خاصا كالأراضي والبناءات والمنشآت، فنسجّل في هذا الحساب آلات النقل مثلا، ومعدّات المكتب وأثاثه، وكذا الأغلفة القابلة للاسترجاع على سبيل المثال لا الحصر.

3-3 تقييم وتسجيل التثبيتات العينية

سوف نركّز في هذه النقطة إلى تسجيل من تسجيلات التثبيتات العينية، ونقصد بها تسجيلات الإدخال إلى الميزانية باعتبارها أوّل التسجيلات، فيما نتطرّق إلى باقي التسجيلات المتمثّلة أساسا في الاهتلاكات والتنازل إلى أعمال نهاية الدورة.¹

وتختلف تسجيلات إدخال التثبيتات إلى المؤسسة باختلاف طريقة الادخال، حيث نميّز:

3-3-1 التثبيتات العينية المقتناة (المشتراة)

3-3-1-1 تكلفة الحيازة

عندما تتحصل المؤسسة على تثبيت عيني عن طريق عملية الاقتناء، يقيم التثبيت بتكلفة الحيازة، حيث:

تكلفة الحيازة = ثمن الشراء (آخر صافي) + الأعباء الملحقة للشراء.

¹ وكذلك الشأن بالنسبة لتسجيلات باقي أنواع التثبيتات في هذا المحور.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

تتمثل مختلف أعباء الشراء في الحقوق المختلفة (تحويل الملكية، العقود)، أتعاب (الموثق، المهندس....)، عمولات الوسطاء، ولا يدخل ضمن عناصر التكلفة الأعباء الإدارية العامة، وكذلك أعباء انطلاق استعمال التثبيت.¹

ويكون قيد الحياة باستعمال حساب من حسابات التثبيتات العينية مع حساب مورّدو التثبيتات، تسجيل يستند على فاتورة اقتناء على نحو:

	ت.ح XX	ح/ تثبيتات معنوية		21
		ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
XX		ح/مورّدو تثبيتات	404	
		اقتناء تثبيت فاتورة رقم		

مثال تطبيقي 1

اقتنت مؤسسة آلة إنتاج بـ 500.000 دج، واستلزمت العملية تدخّل وسيط تجاري بلغت أتعابه 20.000 دج خارج الرسم، ومصاريف نقل بـ 50.000 دج.²

	570.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية		215
	108.300	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
678.300		ح/مورّدو تثبيتات	404	
		فاتورة رقم		

في حالة اقتناء عدة تثبيتات يجب الاجتهاد في توزيع وتحميل الأعباء الإجمالية المشتركة الملحقة على مختلف التثبيتات المرتبطة بها.

¹ وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 121، 5.

² تخضع مصاريف النقل لنفس المعالجات التي تمّ التطرّق إليها بالتفصيل في محور المخزون.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي 2

اقتنت مؤسسة آلة صناعية بـ 150.000 دج، وآلة نسخ بـ 50.000 دج، وتحملت مصاريف نقل بـ 5.000 دج.

	153.750	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية		215
	51.250	ح/ تثبيّات عينية أخرى		218
	38.950	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
243.950		ح/ مورّدو تثبيّات فاتورة رقم	404	

نلاحظ أنّنا ورّعنا مصاريف النقل نسبيا على التثبيّتين.

- في حالة اقتناء عدة تثبيّات بسعر إجمالي يجب الاجتهاد للفصل بين قيم التثبيّات المختلفة وكذا بين أعبائها الملحقة.

مثال تطبيقي 3

اقتنت مؤسسة مبنى قيمته 15.000.000 دج، قيمة الأراضي المبنية عليه 5.000.000 دج، بلغت تكاليف عقد الملكية 150.000 دج.

	5.050.000	ح/ الأراضي		211
	10.100.000	ح/ البناءات		213
	2.878500	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
18.028.500		ح/ مورّدو تثبيّات فاتورة رقم	404	

- في حالة اقتناء تثبيّات متكوّن من أجزاء، تختلف مدد استعمالها، تفصّل حساباتها في تسجيل عملية ادراجها.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقّدة 2

مثال تطبيقي 4

اقتنت مؤسسة مستودع بـ 5.000.000 دج، مع العلم أنّ هذا المستودع يتكوّن من جزئين أساسيين، الجدران مدّة حياتها 15 سنة، وتبلغ قيمتها 3.000.000 دج، السقف مدّة حياته 10 سنوات وقيّمته 1.500.000 دج، وأرضية حطبية مدّة استعمالها 5 سنوات وقيمتها 500.000 دج.

	3.000.000	ح/ البناءات(الجدران)		21301
	1.500.000	ح/ البناءات(السقف)		21302
	500.000	ح/ البناءات(الأرضية)		21303
	950.000	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
5.950.000		ح/مورّدو تثبيّات	404	
		فاتورة رقم		

يمكن أن تكون عملية اقتناء تثبيّات عيني موضوع تسبيق كالمخزون، ولقد خصّص النظام المحاسبي حسابا خاصا يتمثّل في حساب 238 تسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيّات، ويسجّل بنفس منهجية التسبيقات في المخزونات.

مثال تطبيقي 5

دفعت المؤسسة من خلال بنكها 100.000 دج كتسبيق على طلبية اقتناء سيارة.

	100.000	ح/ تسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيّات		238
100.000		ح/ البنك	512	
		وصل دفع تسبيق على تثبيّات		

تحصّلت المؤسسة على السيارة، وجاءت قيمة التثبيّات في الفاتورة 1.000.000 دج

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	1.000.000	ح/ تثبيّات عينية أخرى	218
	190.000	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
100.000		ح/ تسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات التثبيّات	238
1.090.000		ح/ مورّدو تثبيّات فاتورة اقتناء تثبيّت	404

- يمكن أن تكون عملية اقتناء تثبيّت بالعملة الأجنبية، في هذه الحالة تقيّم بحسب معدّل صرف الدينار الوطني، وعليه فلا مشكل بالنسبة لهذا القيد عندما يكون تاريخ التعاقد أو الفاتورة هو ذاته تاريخ التسديد، وعلى العكس من ذلك، عندما يختلف تاريخ الفاتورة عن تاريخ التسديد في ظلّ تغير سعر الصرف، حيث تختلف قيمة التسديد عن قيمة الفوترة.

في هذه الحالة، يمكن تسجيل الفرق بين القيمتين في أحد الحسابين حسب الحالة د 666 خسائر الصرف، أو حساب 766 أرباح الصرف، هذا ويمكن أن ندرج هذا الفرق إذا كان معتبرا ضمن تكلفة الحياة.

مثال تطبيقي 6

اقتنت مؤسسة آلة من أوروبا بـ 50.000£، بلغت الرسوم الجمركية 200.000دج، والآلة معفية من الرسم على القيمة المضافة، في 05/05، مع العلم أن سعر صرف الأورو يساوي 130دج.

	6.700.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية	215
6.500.000		ح/ مورّدو تثبيّات	404
200.000		ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	447

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- عند تحرير البنك مستحقات المورد، أصبح سعر الصرف $1\text{€}=130,15$ د.ج.

	6.500.000	د/موردو تثبيّات		404
	7.500	د/ خسائر الصرف		666
6.507.500		د/ البنك	512	
		تسديد مستحقات مورد التثبيّت		

- عند تحرير البنك مستحقات المورد، أصبح سعر الصرف $1\text{€}=128$ د.ج.

	6.500.000	د/موردو تثبيّات		404
6.400.000		د/ البنك	512	
100.000		د/ أرباح صرف	766	
		تسديد مستحقات مورد التثبيّت		

3-3-1-2 معالجة بعض الأعباء الخاصة المتعلقة بتكلفة الحياة

يمكن للتثبيّات أن تكون موضوع أعباء لاحقة بالنظر إلى تاريخ اقتناءها، إلا أن خصوصية هذه الأعباء ودرجة ارتباطها بعناصر التثبيّت التعريفية، جعل هذه الأعباء تعالج معالجة خاصة.

- اقتناء تثبيّات مرتبطة بها أعباء تفكيك

عند اقتناء تثبيّت بأعباء تفكيكه عند نهاية استعماله أو أعباء إعادة تهيئة الموقع، تدخل هذه الأعباء في تكلفة التثبيّت، إذا كانت هذا التفكيك ضروري لا بدّ منه ويمكن تقييمه بدقّة.

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة آلة إنتاج، مدّة استعمالها 5 سنوات، ب 1.000.000 د.ج، وبلغت مصاريف التركيب 100.000 د.ج، مصاريف النقل: 100.000، إلا أنّه يستوجب تفكيك هذه الآلة عند انتهاء مدّة استعمالها تبلغ تكلفة عملية التفكيك: 50.000 د.ج.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

إنّ معالجة هذه الأعباء، أنّها تعتبر أحد عناصر تكلفة الحيازة، إلا أنّ طريقة التسجيل تختلف بحسب طبيعة ودقة الالتزام النقدي الناتج عن عملية التفكيك.

الحالة أ: أنّ هذه الأعباء تكون أحد عناصر الفاتورة، وتعتبر بالنسبة لبائع لمورّد التثبيت التزام، وعليه تعالج كباقي عناصر تكلفة الحيازة، حسابا وتسجيلا.

	1.250.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية		215
	237.500	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
1.487.500		ح/مورّدو تثبيّات	404	
		فاتورة رقم		

الحالة ب: أنّ لا يرد التفكيك في الفاتورة، ولا التزام من التزامات مورّد التثبيت، وبالتالي فعملية تفكيك التثبيت أكيدة، ولكن قيمتها غير دقيقة، وعليه تكوّن لها مؤونة تدخل في تكلفة الحيازة.

	1.250.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية		215
	228.000	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
1.428.000		ح/مورّدو تثبيّات	404	
50.000		ح/المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم	158	
		غ جارية		
		فاتورة رقم		

إنّ هذه التسجيل، يتبع بتسجيل آخر عند تحقق عبئ التفكيك، والتي قيمته يمكن أن تكون تساوي المؤونة، تفوقها، أو تقلّ عنها.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

تابع المثال التطبيقي

بعد الانتهاء من استعمال الآلة، قامت المؤسسة بتفكيكها.

كلّفت العملية:

- الحالة 1: 50.000 دج؛

	50.000	ح/المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم غ جارية	158
	9.500	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
59.500		ح/مورّدو المخزون والخدمات فاتورة رقم	401

- الحالة 2: 45.000 دج؛

	50.000	ح/المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم غ جارية	158
	8.550	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
53.550		ح/مورّدو المخزون والخدمات	401
5.000		ح/استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-أصول غ جارية فاتورة رقم	783

- الحالة 3: 70.000 دج.

	50.000	ح/المؤونات الأخرى للأعباء-خصوم غ جارية	158
	20.000	ح/ التناول العام	611
	13.300	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
83.300		ح/مورّدو المخزون والخدمات فاتورة رقم	401

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- اقتناء تثبيّات ذات أعباء صيانة دورية

عندما تقتني مؤسسة تثبيّات يكون موضوع صيانة دورية، تحدّد قيمة هذه الأعباء، أعباء الصيانة، وتسجّل في حساب فرعي لحساب التثبيّت.

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة آلة بـ 300.000 دج، مدّة حياتها 10 سنوات، تحتاج هذه الآلة إلى صيانة دورية كل سنتين قيمتها 10.000 دج.

290.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية	2151
10.000	ح/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية (صيانة دورية)	2152
57.000	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
357.000	ح/ مورّدو تثبيّات فاتورة رقم	404

- أعباء تجديد التثبيّت

قد يكون التثبيّت موضوع تجديد، ترفع من قيمة التثبيّت، وتزيد في مدّة حياته، تحسين في نوعية الإنتاج أو في الإنتاجية أو في تقليص الأعباء العمليّاتية فتسجّل قيمة أعباء هذا التجديد في قيمة التثبيّت. (زيادة المنافع المستقبلية)

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة شاحنة بـ 2.000.000 دج، وبعد سنة قامت بتقوية الشاحنة بحيث أصبحت تحمل ضعف الحمولة بـ 500.000 دج.

رغم أنّ الـ 500.000 دج، تعتبر أعباء، إلّا أنّها تسجّل كجزء من التثبيّت وعليه عند اقتناء التثبيّت نسجّل:

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

	2.000.000	ح/ تثبيبات عينية أخرى		218
	380.000	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
2.380.000		ح/مورّدو تثبيبات فاتورة رقم	404	

وعند تحمّل أعباء التجديد نسجّل:

	500.000	ح/ تثبيبات عينية أخرى		218
	95.000	ح/ رسم على القيمة المضافة		4456
595.000		ح/مورّدو تثبيبات فاتورة رقم	404	

3-3-2 التثبيبات العينية المنتجة

يمكن للمؤسسة أن تقوم بإنتاج تثبيتها، ويكون ذلك في العادة عندما يكون التثبيت المعني يدخل في مجال انتاجها.

ونميّز بين حالتين، الحالة الأولى، يتم من خلالها إنتاج مخزون في مرحلة أولى-تخضع تسجيلاته إلى تسجيلات إنتاج المنتجات-¹، وفي مرحلة ثانية، يتم اتخاذ قرار تخصيص جزء من المخزون كتثبيت، هذه المرحلة تسجّل بالقيّد التالي، مقيّمًا بتكلفة الإنتاج.

	ت.إ.	ح/ تثبيبات عينية		21
ت.إ.		ح/ منتجات مصنعة تحويل مخزون إلى تثبيت	355	

¹ أنظر: سفيان بطاطا، المحاسبة المالية المعمقة 1، المحور التمهيدي.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

قرّرت مؤسسة منتجة للكراسي، تخصيص عشر كراسي من المخزون للاستعمال من طرف المستخدمين، مع العلم أنّ تكلفة إنتاج الكرسي الواحد هو 500 دج.

5.000	5.000	د/ تثبيبات عينية أخرى د/ منتجات مصنعة تحويل مخزون إلى تثبيت	355	218
-------	-------	---	-----	-----

أما الحالة الثانية، فتكون عندما تقوم المؤسسة بعملية إنتاج خاصة لتثبيت يدخل في مجال إنتاجها، وهنا نتكلم عن عملية إنتاج تثبيت، يمرّ تسجيلها بمرحلتين.

تتمثّل المرحلة الأولى في تسجيل أعباء الإنتاج، تسجيل هو ذاته تسجيل العملية الإنتاجية للمخزون، والمتمثّل في تسجيل الأعباء حسب طبيعتها.

XX	XX	د/ مواد أولية مستهلكة د/ مواد أولية ولوازم	31	601
----	----	---	----	-----

وتتمثّل المرحلة الثانية، في إتمام مرحلة الإنتاج واستلام التثبيت، والتي تسجّل بالقيّد التالي، وتقيّم بتكلفة الإنتاج.

XX	XX	د/ تثبيبات عينية د/ الإنتاج المثبت للأصول العينية استلام تثبيت منتج	732	21
----	----	---	-----	----

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

بغية إنتاج تثبيت متمثل في آلة، تمّ استهلاك 70.000 دج من المكونات الكهربائية، و50.000 دج من المكونات الالكترونية، و10.000 هيكلا بلاستيكي.

وبلغت تكلفة إنتاج الآلة عند الانتهاء من انتاجها 200.000 دج، والتي تمّ استلامها.

70.000	70.000	د/ مواد أولية مستهلكة	31	601
70.000		د/ مكونات كهربائية		
50.000	50.000	د/ مواد أولية مستهلكة	31	601
50.000		د/ مكونات الكترونية		
10.000	10.000	د/ مواد أولية مستهلكة	31	601
10.000		د/ هياكل بلاستيكية		
200.000	200.000	د/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية	732	215
200.000		د/ الإنتاج المثبت، أصول عينية		
		استلام تثبيت منتج		

التثبيتات العينية الجري إنجازها في نهاية الدورة لترصيد حساب 732، في الدورة التي

لم ينته من إنجاز التثبيت على نحو:

XX	XX	د/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	732	232
XX		د/ إنتاج مثبت أصول عينية		
		تثبيت أعباء مرحلة إنجاز أو اقتناء تثبيت عيني غير تام		

وعند استلام التثبيت يتمّ ترصيد الحساب 232 مع حساب التثبيت المعني بالقيود

XX	XX	حسابات التثبيتات العينية	232	21x
XX		د/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		
		استلام تثبيت عيني (منجز أو مقتنى عبر دورات)		

3-3-3 التثبيت العيني المتحصل عليه عن طريق التبادل

يقيم التثبيت العيني المتحصل عنه عن طريق التبادل بالقيمة العادلة الحقيقية (قيمة السوق) بالنسبة للأصول غير المتماثلة، ويرصد الفرق عن طريق حساب الحقوق أو النقديات¹، في حين تقيم الأصول المتماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدّمة للتبادل، ويكون التسجيل كما يلي:

XX	XX	د/ تثبيبات عينية	21 أ
XX		د/ تثبيبات عينية تبادل تثبيت	21 ب

4-3-3 التثبيت العيني المتحصل عليه مجانا

يقيم التثبيت العيني المتحصل مجانا بالقيمة العادلة (قيمة السوق)، ويسجّل بالقيود التالي:

XX	XX	د/ تثبيبات عينية	21
XX		د / عناصر غ عادية-منتجات حصول على تثبيت مجانا	77

5-3-3 التثبيت العيني المتحصل عليه كمساهمة

تعتبر هذه التسجيلات من موضوع محاسبة الشركات، في حالة ما تكون هناك حصص عينية، تتمثل في موضوعنا في التثبيبات، والتسجيل يتم وفق المراحل التالية، يقيم فيها التثبيت المستلم كمساهمة عينية بقيمة الإسهام.

XX	XX	د/ الشركاء-ع رأس المال-حصص عينية	456
XX		د / رأس المال	1012

¹ يخضع التسجيل إلى أجدبيات تسجيل إخراج التثبيبات من المؤسسة، تسجيل التنازل عن التثبيبات.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

التسجيل السابق يتمثل في الوعد بالدفع، في حين القيد الموالي يمثل تنفيذ الوعد.¹

XX	د/ تثبيبات عينية	21
XX	د/ الشركاء-ع رأس المال-حصص عينية تقديم التثبيت كحصّة	456

4- التثبيبات غير المادية (المعنوية)

4-1 تعريف:

تعرف التثبيبات المعنوية على أنّها أصول غير نقدية، قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها، تحوزها مؤسسة ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية، قابلة للتقييم بموثوقية كافية.

4-2 حسابات التثبيبات المعنوية

تتمثل التثبيبات المعنوية في حساب 20 التثبيبات غير المادية وفارق الاقتناء، ويتكوّن هذا الحساب من الحسابات التالية:

حساب 203 المصاريف التنموية القابلة للتثبيت: وتتعلق هذه المصاريف بالتثبيبات المعنوية المولّدة بشكل داخلي في المؤسسة.

حساب 204 البرمجيات المعلوماتية وما شابهها: يتضمّن هذا الحساب الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات أو تكلفة إنتاج البرمجيات المنجزة على مستوى المؤسسة.

حساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص والعلامات: يتم التسجيل في هذا الحساب الامتيازات والرخص المقتناة بهدف امتلاك حق خلال مدّة العرض،

¹ راجع دروس محاسبات الشركات.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وتتضمّن هذه الامتيازات استخدام العلامات، رخص استغلال أساليب العمل، رخص استغلال برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

حساب 207 فارق الاقتناء: يمثّل هذا الحساب شهرة المحل موجبة كانت أو سالبة، والتي يمكن تعريفها ابتداءً بأنها تلك التغيّر في قيمة أصول المؤسسة الناتج عن نشاطها الاستغلالي، وتحسب شهرة محل المؤسسة عند بيعها أو دمجها أو ضمها أو تجميعها مع المؤسسة الأم.

4-3 تقييم وتسجيل التثبيات المعنوية

تختلف طريقة تقييم التثبيات المعنوية شأنها شأن التثبيات العينية المتطرّق إليها والتثبيات بصفة عامة بحسب طريقة الحصول عليها، حيث يمكن التمييز بين:

4-3-1 التثبيات المقتناة (المشتراة)

عندما تتحصل المؤسسة على تثبيت معنوي عن طريق عملية الشراء، يقيم بتكلفة حيازته. تكلفة الحيازة = ثمن الشراء (آخر صافي) + الأعباء الملحقة للشراء.

تتمثّل مختلف أعباء الشراء في الحقوق المختلفة (تحويل الملكية، العقود)، أتعاب (الموثق، المهندس....)، عمولات الوسطاء.

تخضع عملية اقتناء التثبيات المعنوية على العموم لنفس مبادئ تسجيلات التثبيات العينية، إلا أنّ خصوصية التثبيات المعنوية تجعل استحالة تصوّر بعض الحالات كأعباء تفكيك التثبيت.

وعليه:

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- في حالة اقتناء عدّة تثبيّات معنوية يجب الاجتهاد في توزيع وتحميل الأعباء الإجمالية المشتركة الملحقة على مختلف التثبيّات المرتبطة بها.
- يمكن أن تكون عملية اقتناء تثبيّات معنوي موضوع تسبيق كالتثبيّات العينية، نستعمل حساب 238 تسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيّات.
- يمكن أن تكون عملية اقتناء تثبيّات معنوي بالعملة الأجنبية، في هذه الحالة تقيّم بحسب معدّل صرف الدينار الوطني، وبالطبع لا مشكل بالنسبة لهذا القيد عندما يكون تاريخ التعاقد أو الفاتورة هو ذاته تاريخ التسديد، وعلى العكس من ذلك، عندما يختلف تاريخ الفاتورة عن تاريخ التسديد في ظلّ تغير سعر الصرف، حيث تختلف قيمة التسديد عن قيمة الفوترة.
- وفي هذه الحالة، يسجّل الفرق بين القيمتين في أحد الحسابين حسب الحالة د 666 خسائر الصرف، أو حساب 766 أرباح الصرف، هذا ويمكن أن ندرج هذا الفرق إذا كان معتبرا ضمن تكلفة الحياة.

وعليه نكتفي بتبيان قيد الحياة البسيط على سبيل المثال:¹

XX	XX	ح/ تثبيّات معنوية 204، 205، 208	20
XX	XX	ح/ رسم على القيمة المضافة	4456
XX	XX	ح/ مورّدو تثبيّات	404
		فاتورة رقم	

مثال تطبيقي 1

اقتنت مؤسسة على برمجيات إعلام آلي بسعر 150.000 دج، براءة تصنيع قيمتها 200.000 دج، بلغت أتعاب الوسيط 50.000 دج.

¹وتخضع هذه التسجيلات إلى ذات مبادئ التسجيل المتطرّق إليها في هذا النوع من التحكّم في التثبيّات العينية، ومن باب عدم التكرار لن تنطرّق إلى كل الملاحظات والحالات المتطرّق إليها أنفاً، ارجع إلى تسجيلات اقتناء التثبيّات العينية ص: 4-12.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	230.000	د/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
	170.000	د/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص		205
	76.000	د/ رسم على القيمة المضافة		4456
476.000		ح/مورّدو تثبيّات فاتورة رقم	404	

مثال تطبيقي 2

اقتنت مؤسسة دراسة استراتيجية لكيفية توسع المؤسسة من مكتب دراسات أجنبي بـ £1000، £1=£130 دج، رسوم جمركية 10%، معفاة من الرسم على القيمة المضافة.

	143.000	د/ تثبيّات معنوية أخرى		208
143.000		د/مورّدو تثبيّات فاتورة رقم	404	

مثال تطبيقي 3

دفعت المؤسسة نقدا تسبقا لمؤسسة برمجيات من أجل الشروع في إنجاز برمجية خاصة بالمؤسسة، قيمته 100.000 دج، على أن تنجز البرمجية خلال سنتين.

	100.000	د/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات على التثبيّات		238
100.000		د/الصندوق فاتورة رقم	53	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

في نهاية السنة الأولى، تحصّلت المؤسسة على فاتورة المرحلة الأولى، قيمة الخدمات بها 400.000 دج

	400.000	د/ التثبيات المعنوية جاري إنجازها		237
	76.000	د/ رسم على القيمة المضافة		4456
100.000		د/ التسبيقات والحسابات	238	
		المدفوعة عن طلبيات على التثبيات		
376.000		د/مورّدو التثبيات	404	
		فاتورة رقم		

في نهاية السنة الثانية، تحصّلت على التثبيات، والفاتورة الثانية، قيمتها 300.000 دج

	300.000	د/ التثبيات المعنوية جاري إنجازها		237
	57.000	د/ رسم على القيمة المضافة		4456
357.000		د/مورّدو التثبيات	404	
		فاتورة رقم		
	700.000	د/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها		204
700.000		د/ التثبيات المعنوية جاري إنجازها	237	
		إستلام التثبيات		

2-3-4 التثبيتات المعنوية المنتجة

1-2-3-4 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت

تعتبر مصاريف التنمية القابلة للتثبيت بحوثا ودراسات تتمتع بخاصية التثبيتات من حيث قيمتها المرتفعة وكذلك من حيث آثارها التي تفوق السنة، وهي ذات أهمية في نشاط المؤسسة، تسمح بتحقيق مردودية شاملة للمؤسسة.

وقد تكون هذه المصاريف في العادة المرحلة الأولى التمهيدية لعملية إنتاج منتج في حدّ ذاتها -طريق بحوث ودراسات تصميم المنتج-، أو توسيع نشاط المؤسسة....

تعتبر هذه المصاريف بالنظر إلى خصوصياتها تثبيتات معنوية، تسجّل في حساب مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

وتمر هذه البحوث والدراسات بمرحلتين مختلفتين تختلف معها طريقة المعالجة المحاسبية:

مرحلة البحث: مرحلة متقدّمة نسبيا عن مرحلة الاستغلال أو ضمان الميزة الاقتصادية، وعلى هذا لا يمكن اعتبار أعباء هذه المرحلة أعباء تثبيت وإثما تسجل كأعباء حسب طبيعتها.

XX	XX	د/الأعباء حسب طبيعتها	6 X
XX		د/ موزّو المخزون والخدمات	401

مرحلة التطوير: في ظل هذه المرحلة، تتبين، نظرا لتقدم المشروع، الميزة الاقتصادية المنتظرة بطريق أوضح، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بتسجيل أعباء هذه المرحلة في حساب التثبيت المعنوي المعني، وتسمّى إجمالي هذه الأعباء تكلفة الإنتاج.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وعليه، فتسجّل أعباء التطوير فور حدوثها حسب القيد إن كانت خارجية

XX	XX	د/الأعباء حسب طبيعتها د/ موزّدو المخزون والخدمات	401	6 X
----	----	---	-----	-----

كما قد تتضمّن أعباء يمكن أن نقول عنها داخلية كأعباء المستخدمين، أو استهلاكات المخزون، وهنا تسجّل كما سبق وأن تطرّقنا إليه في محاور سابقة، وليس لها تسجيل خاص بالثبیت في هذه المرحلة.

وفي نهاية الدورة نرصد قيمة الأعباء المتجمعة والممثّلة لتكلفة إنتاج الثبیت المعنوي حسب القيد

XX	XX	د/ مصاريف التنمية القابلة للثبیت د/ إنتاج مثبت أصول معنوية ثبیت أعباء مرحلة تطوير ثبیت معنوي واستلامه	731	203
----	----	---	-----	-----

إلا أنّه وضمانا لحصول المنافع الاقتصادية المنتظرة، يجب على المؤسسة أن تتأكّد قبل الشروع في تحميل الأعباء على الثبیت المعني أن تتأكّد من:

- الإمكانية التقنية لإتمام الثبیت واستغلاله.
- توفر النية والرغبة في إتمام الثبیت واستعماله.
- توفّر الشروط التقنية اللازمة لإتمام الثبیت واستغلاله.
- الطريقة التي من خلالها يدر الثبیت مزايا اقتصادية.
- قدرة المؤسسة على استغلال الثبیت.
- القدرة على التقييم وبمصادقية مختلف الأعباء المرتبطة بالثبیت المعنوي.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

قامت المؤسسة بإعداد دراسة تصميم منتج جديد طوال ثلاث سنوات، جاءت أعباء الدراسة والتي تعتبر خارجية كلّها على نحو:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	
100.000 دج	300.000 دج	200.000 دج	قيمة الأعباء
بحث	تطوير	تطوير	طبيعة الأعباء/المرحلة

خلال السنة الأولى

100.000	د/الأعباء حسب طبيعتها	6X
19.000	د/ الرسم على القيمة المضافة	4456
119.000	د/ مورّدو المخزون والخدمات	401

خلال السنة الثانية، في تواريخ حدوثها

300.000	د/الأعباء حسب طبيعتها	6 X
57.000	د/ الرسم على القيمة المضافة	4456
357.000	د/ مورّدو المخزون والخدمات	401

في نهاية السنة الثانية أو في تواريخ حدوثها

300.000	د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203
300.000	د/ إنتاج مثبت أصول معنوية	731
	تثبيت أعباء مرحلة تطوير تثبيت معنوي	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

خلال السنة الثالثة، في تواريخ حدوثها

	200.000	د/الأعباء حسب طبيعتها		6 X
	38.000	د/ الرسم على القيمة المضافة		4456
238.000		د/ مورّدو المخزون والخدمات	401	

في نهاية السنة الثالثة أو في تواريخ حدوثها

	200.000	د/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
200.000		د/ إنتاج مثبت أصول معنوية	731	
		تثبيت أعباء مرحلة تطوير تثبيت معنوي		

4-3-2-2 التثبيتات المعنوية الأخرى المنتجة

يمكن للتثبيتات المعنوية الأخرى أن تكون موضوع إنتاج داخل المؤسسة، ويتعلّق الأمر بدرجة خاصة ببرمجيات الإعلام الآلي، حيث تسجل هي الأخرى على مرحلتين أيضا:

مرحلة أولى تسجّل الأعباء حسب طبيعتها.

	XX	د/الأعباء حسب طبيعتها		6 X
XX		د/ مورّدو المخزون والخدمات	401	

وهنا أيضا، يمكن أن تتضمّن الأعباء أعباء يمكن أن نقول عنها داخلية كأعباء المستخدمين، أو استهلاكات المخزون، وهنا تسجّل كما سبق وأن تطرّقنا إليه في محاور سابقة.

مرحلة ثانية تحوّل من خلالها الأعباء إلى التثبيت المنتج وتحمل عليه.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

XX	XX	د/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها د/ إنتاج مثبت أصول معنوية استلام تثبيت معنوي منتج	731	204
----	----	---	-----	-----

وفي حالة انجاز تثبيت خلال عدّة دورات، يمكن استعمال حساب 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها في نهاية الدورة لترصيد حساب 731، في الدورة التي لم ينته فيها من إنجاز التثبيت على نحو:

XX	XX	د/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها د/ إنتاج مثبت أصول معنوية تثبيت أعباء مرحلة تطوير تثبيت معنوي غير تام	731	237
----	----	--	-----	-----

وعند استلام التثبيت يتمّ ترصيد الحساب 237 مع حساب التثبيت المعني بالقيّد

XX	XX	د/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها د/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها استلام تثبيت معنوي منتج	237	204
----	----	--	-----	-----

مثال تطبيقي

عملت المؤسسة على إنجاز أرضية رقمية، تمكّنها من تركيز كل العمليات التجارية التي تجرى من طرف وحداتها عبر ربوع الوطن في الزمن الفعلي، وتمّت العملية على سنتين، استعملت المؤسسة مستخدميها، ومن خلال تقنيات المحاسبة التحليلية، تبيّن تحميل 200.000 دج و100.000 دج من أعباء المستخدمين لإنتاج هذا التثبيت. في هذه الحالة، ولمّا كانت الأعباء داخلية عامة، فتسجيلها يكون تسجيلًا جورياً يتمّ في تسجيلات الرواتب والأجور، وبصفة شهرية.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

في نهاية السنة الأولى

200.000	200.000	د/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها د/ إنتاج مثبت أصول معنوية تثبيت أعباء إنتاج تثبيت معنوي غير تام	731	237
---------	---------	--	-----	-----

في نهاية السنة الثانية، أو عند الانتهاء من إنتاج التثبيت

100.000	100.000	د/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها د/ إنتاج مثبت أصول معنوية تثبيت أعباء إنتاج تثبيت معنوي	731	237
---------	---------	--	-----	-----

300.000	300.000	د/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها د/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها استلام البرمجية	237	204
---------	---------	--	-----	-----

4-3-3 التثبيت المعنوي المتحصل عليه عن طريق التبادل

يقيم التثبيت المعنوي المتحصل عنه عن طريق التبادل بالقيمة العادلة الحقيقية (قيمة السوق) بالنسبة للأصول غير المتماثلة، وتقيم الأصول المتماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدّمة للتبادل.

ويكون التسجيل كما يلي:

XX	XX	د/ تثبيتات معنوية د/ تثبيتات معنوية تبادل تثبيت	20 ب	20 أ
----	----	---	------	------

4-3-4 التثبيت المعنوي المتحصل عليه مجاناً

يقيم التثبيت المعنوي المتحصل مجاناً بالقيمة العادلة (قيمة السوق)، ويسجّل بالقيد التالي:

XX	XX	د/ تثبيّات معنوي	20
XX		د / عناصر غ عادية-منتجات حصول على تثبيّت معنوي مجاناً	77

4-3-5 التثبيت المعنوي المتحصل عليه كمساهمة

تسجّل العملية كما سبق مع التثبيّات العينية وفق المراحل التالية، باستعمال حسابات التثبيّات المعنوية.

XX	XX	د/ الشركاء-ع رأس المال-حصص معنوية	456
XX		د / رأس المال	1012

التسجيل السابق يتمثّل في الوعد بالدفع، في حين القيد الموالي يتمثّل بتنفيذ الوعد.¹

XX	XX	د/ تثبيّات معنوية	20
XX		د/ الشركاء-ع رأس المال-حصص معنوية تقديم التثبيّت كحصّة	456

¹ راجع دروس محاسبات الشركات.

تمارين المحور التمهيدي

التمرين الأول: سجّل العمليات التالية: (الرسم على القيمة المضافة 19%)

1- شراء مصنع بقيمة إجمالية 12.000.000 دج، قيمة المباني تساوي 40% من القيمة الإجمالية للمصنع. ثم القيام بتهيئة جزء من الأراضي غير مبنية بتكلفة إجمالية تقدر بـ 1.700.000 دج.

2- شراء آلة إنتاجية بـ 650.000 دج، مصاريف تركيبها 420.000 دج، مصاريف تأمينها لغاية وصولها إلى المصنع 30.000 دج، الدفع بصك بنكي.

3- شراء شاحنة بـ 210.000 دج على الحساب، وتم دفع تأمين ضد كل الأخطار بـ 80.000 دج.

4- شراء تجهيزات مكتب (أثاث بـ 140.000 دج، أجهزة بـ 310.000 دج).

التمرين الثاني:

اقتنت مؤسسة آلة صناعية بمبلغ 185.000 دج خارج الرسم، وتضمنت فاتورة الشراء العناصر التالية، مصاريف النقل 5.000 دج، مصاريف التركيب 10.000 دج، رسم على القيمة المضافة 19%، تخفيض مالي 1%، مصاريف تفكيك هذه الآلة بـ 10.000 دج.

المطلوب: سجّل العملية في اليومية. (الرسم على القيمة المضافة 19%)

التمرين الثالث:

- قامت مؤسسة بشراء مبنى بتكلفة 2.000.000 دج، يتكوّن من: هيكل مدّته النفعية 20 سنة، قيمته 1.500.000 دج، وسقف مدّته النفعية 15 سنة وقيمته 500.000 دج، وتحملت المؤسسة عمولة شراء قيمتها 100.000 دج.

- قامت المؤسسة بإجراء تعديلات على سقف المبنى من أجل رفع مدّته النفعية إلى 20 سنة، وبلغت قيمة التعديلات 150.000 دج.

المطلوب: سجّل العمليات التالية. (الرسم على القيمة المضافة 19%)

التمرين الرابع:

في 01/01/01، قرّرت مؤسسة الشروع في بناء مصنعا على أراض تم استئجارها لفترة 20 سنة، بقيمة 1000000 دج سنويا. والتزمت المؤسسة بإعادة تهيئة الأرض عند انتهاء المدّة، وبلغت تكلفة المباني 20 مليون دينار، تسدّد وفقا لوتيرة إنجاز المصنع من طرف المقاول على ثلاث سنوات بنسب 35%، 35%، 30%، وتسدّد بشيك في 12/31 من كل سنة، أمّا تكلفة إعادة تهيئة الموقع فقدّرت بـ 2 مليون دج، تسدّد في نهاية المشروع. - في ن+20، انتهى المشروع وقام مقاول بإعادة تهيئة الموقع، وبلغت قيمة إعادة التهيئة:

الحالة 1: 2 مليون دج، الحالة 2: 1.8 مليون دج، الحالة 3: 2.5 مليون دج.
المطلوب: قم بالتسجيلات الضرورية. (الرسم على القيمة المضافة 19%)

التمرين الخامس:

اقتنت مؤسسة نجارة تنتج غرف النوم 20 صفيحة خشبية بـ 50.000 دج للصفحة، وتحملت مصاريف نقل بـ 5.000 دج، مصاريف تحميل 5000 دج. احتاجت المؤسسة إلى طاولات لممارسة نشاطها فاستعملت 5 صفيحات خشبية، لتنتج 10 طاولات بلغت تكلفة إنتاج الواحدة 40.000 دج، وبدأت في استعمالها فور إتمامها.
المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية. (الرسم على القيمة المضافة 19%)

التمرين السادس:

استثمرت مؤسسة آلة تنقيب في 01/01/2012 بمبلغ 1.600.000.000 دج، وقررت الشركة تجزئة هذه الآلة كما يلي:
الجزء الأول: 300.000.000 دج، الجزء الثاني: 100.000.000 دج، الجزء الثالث: 550.000.000 دج، الجزء الرابع: 250.000.000 دج، الجزء الخامس: 50.000.000 دج، الجزء السادس: 200.000.000 دج، الجزء السابع: 150.000.000 دج، حيث مدة حياة استثمار هذه الأجزاء أو المركبات هي: 10 سنوات، 12 سنة، 15 سنة، 8 سنوات، 5 سنوات، 12 سنة، 10 سنوات على التوالي.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

تتم مراجعة الآلة كل سنتين، وفي تاريخ 2014/07/01 استلمت المؤسسة فاتورة بمبلغ 5.000.000 دج.

المطلوب: قم بالتسجيلات الضرورية. (الرسم على القيمة المضافة 9%)
التمرين السابع: واجه محاسب مؤسسة الأعباء التالية:

- مصاريف التكوين 20.000 دج تتعلق بتكوين رجال البيع.
- مصاريف متعلّقة بإنشاء برمجية معلومات.
- قدر خبير خارجي قيمة العلامة المنشأة من قبل المؤسسة بـ 40.000 دج.
- قيم خبير في إطار عملية إدماج مؤسسة العلامة المبتكرة بـ 500.000 دج، كما قيم ملف الزبائن بـ 1.200.000 دج.
- قدر المدير التجاري ملف الزبائن لمؤسسته بسعر سوقي قدره 500.000 دج.

المطلوب: كيف يمكن تسجيل (التعامل المحاسبي مع) هذه العمليات؟

التمرين الثامن: سجّل العمليات التالية في اليومية.

- تم اقتناء براءة اختراع بثمن شراء يقدر بـ 80.000 دج، تخفيض ممنوح نسبته 6%، مصاريف الجمركة 40.000 دج، مصاريف الخبير (الوسيط) الذي قام بالبحث وإيجاد هذه البراءة بلغت 20.000 دج، التسوية تمت عن طريق البنك.
- تم اقتناء برمجيات إعلام آلي بثمن شراء 10.000 دج، تمثّلت المصاريف المتعلّقة بضبط وتشغيل هذه البرمجيات في 3.000 دج، وبلغت مصاريف تكوين مستعملي هذه البرمجيات 5.000 دج.
- بدأت المؤسسة استعمال برمجية تم إنتاجها داخل المؤسسة، وتمثّلت أعباء الإنتاج في: مواد أولية مستهلكة بـ 50.000 دج، يد عاملة مباشرة بـ 14.000 دج.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- عملت مؤسسة على تطوير دواء جديد خلال 5 سنوات، وتحملت المؤسسة المصاريف التالية: مصاريف البحث 50.000 دج، مصاريف التطوير 150.000 دج، مصاريف تسجيل الرخصة 10.000 دج.
- اقتنت مؤسسة حق استغلال براءة اختراع لإنتاج منتج وجاءت بنود الصفقة كما يلي:
دفع مبلغ 500.000 دج و 5% كإتاوة من مبيعات المنتج لمدة 4 سنوات (رع السنوي 100.000 دج)؛ تكوين المستخدمين لإنتاج هذا المنتج بتكلفة 120.000 دج، بلغت أتعاب الموثق 40.000 دج، بلغت عمولة الوسيط 30.000 دج، بلغت مصاريف اختبارات التشغيل 60.000 دج.
- التمرين التاسع:** فكرت مؤسسة بتاريخ 30/05 أن إنتاج منتجات مطابقة لبعض المنتجات المنافسة، فكّوت لهذا الغرض لجنة مكوّنة من ثلاث خبراء خارجيين للقيام بالأبحاث الضرورية لهذا الغرض، مقابل مكافئة يومية فيمتها 5.000 دج لكل خبير، بشرط ألا يستلمون القسط الأول إلا بالوصول إلى نتائج ملموسة.
- في 25/10، استلمت اللجنة القسط الأول من أتعابها اليومية، علما أنّها أرسلت تقريرا بتاريخ 30/09 أن يؤكّد وصولها إلى نتائج ملموسة تسمح لها بالاستمرار وتحقيق المشروع.
- في 29/10، اتفقت المؤسسة مع مؤسسة أخرى مبادلة آلة من آلات المؤسسة ببراءة اختراع، على أن تضيف المؤسسة مبلغ 50.000 دج، مبلغ يدفع في ذات اليوم (يوم تنفيذ الاتفاق).
- تم تنفيذ اتفاق 29/10 في 15/11، حيث بلغت قيمة الآلة المتنازل عنها 120.000 دج.
- في 25/11، تلقت المؤسسة التقرير الثاني والمتعلّق بإنتاج براءة الاختراع.
المطلوب: سجّل العمليات في اليومية.

المحور التمهيدي (ملحق): التثبيتات في شكل امتياز

لا يشترط النظام المحاسبي المالي تملك التثبيت لإدراجه في ميزانية المؤسسة كما جاء سابقا، وإنما يكفي التحكّم في الأصل من أجل تحصيل المنافع المستقبلية، وفي هذا السياق يدرج كل أصل تملك المؤسسة امتياز استغلاله، في ميزانية المؤسسة، ويسجّل في حساب 22 التثبيتات في شكل امتياز.

في هذا الحساب كل التثبيتات العينية أو المعنوية الموضوعة موضع امتياز من قبل مانح الامتياز، ويمكن تفريع الحساب إلى حسابات فرعية عند الاقتضاء.

ويمكن تعريف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محدّدة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

تقيم التثبيتات في شكل امتياز بقيمة الحقوق المدفوعة للحصول على هذا الامتياز، وتدرج إلى الميزانية في حساب 22 التثبيتات في شكل امتياز، مقابل حساب 229 حقوق مانح الامتياز.

XX	XX	د/ تثبيتات في شكل امتياز	22
XX		د/ حقوق صاحب الامتياز	229
		الحصول على تثبيت في شكل امتياز	

مثال تطبيقي

تحصّلت مؤسسة على حق استغلال أرض فلاحية، لمدة عشر سنوات بقيمة 200.000 دج

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

200.000	200.000	د/ أراضي في شكل امتياز د/ حقوق صاحب الامتياز (أراضي) الحصول على تثبيت في شكل امتياز	22911	2211
---------	---------	---	-------	------

تخضع التثبيتات في شكل امتياز إلى قواعد تسجيل التثبيتات العينية، مع مراعاة خصوصيتها، وعليه يخضع هذا الحق إلى اهتلاك خلال مدّته (أعمال نهاية الدورة)، أي مدّة الحق، وتسجّل باستعمال حساب فرعي لحساب 28 اهتلاك التثبيتات، حساب 282 اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز، وحساب 229 حقوق صاحب الامتياز على نحو.

XX	XX	د/ حقوق صاحب الامتياز د/ اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز اهتلاك تثبيت في شكل امتياز	282	229
----	----	--	-----	-----

تابع المثال تطبيقي

بالنسبة للمثال السابق، يسجّل اهتلاك الامتياز على نحو:

20.000	20.000	د/ حقوق صاحب الامتياز (أراضي) د/ اهتلاك أراضي في شكل امتياز اهتلاك أراضي في شكل امتياز	28211	22911
--------	--------	--	-------	-------

عند نهاية مدّة الامتياز، يترصد حساب 229 حقوق صاحب الامتياز، وترصد الحسابين الباقيين المستعملين في التسجيل، حساب 22 تثبيت في شكل امتياز، وحساب 282 اهتلاك التثبيت في شكل امتياز على نحو:

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

XX	XX	د/ اهتلاك التثبيتات في شكل امتياز د/ تثبيت في شكل الامتياز اخراج التثبيت في شكل امتياز	22	282
----	----	--	----	-----

تابع المثال تطبيقي

عند انتهاء مدّة الامتياز نسجّل:

200.000	200.000	د/ اهتلاك أراضي في شكل امتياز د/ أراضي في شكل الامتياز اخراج الأراضي في شكل امتياز	2211	28211
---------	---------	--	------	-------

المحور الأوّل: محاسبة الأدوات المالية

1 تعريف الأدوات المالية

عرّف النظام المحاسبي المالي الأدوات المالية، على أنّها كل عقد تترتب عليه في آن واحد أصول مالية لكيان ما، وخصوم مالية أو أداة رؤوس أموال خاصّة لكيان آخر.¹ وعليه، نلاحظ من خلال التعريف أنّ المقصود من الأدوات المالية هي القيم المنقولة التي قد تكون أصولا في مؤسسة وخصوما في المؤسسة الأخرى المتعاملة معها بها. وعرّفت لجنة تنظيم ومراقبة عمليات بورصة الجزائر، القيمة المنقولة على أنّها: "سند مالي قابل للتداول يصدره كيان قانوني (شركة، هيئة عمومية أو خاصة) يرغب في الحصول على تمويل يوجه لإنجاز مشاريع استثمارية".

تتمثّل مميزات القيم المالية:

- أنّه يمكن التنازل عنها؛
 - أن كل صنف منها يخوّل لحامله حقوقا متماثلة؛
 - أن لها تسعيرة في البورصة أو ستكون لها في المستقبل.
 - صادرة من قبل كيان قانوني (شركة، هيئة عمومية)
 - تجعل صاحبها أو حاملها مساهما أو دائئا للكيان المصدر لهذه السندات.
- تشمل القيم المنقولة الأسهم وسندات القروض، وشهادات الاستثمار وسندات المساهمة.... (على سبيل المثال)، ويمكن الوقوف عند تعاريف بعض هذه القيم.
- السهم:** " هو سند قابل للتداول تصدره شركة المساهمة كتمثيل لجزء رأسمالها " حامله يعتبر مساهم أو شريك في المؤسسة، له الحق حضور الجمعيات العامة، وحق التصويت، وحق الحصول على حصة من الأرباح المتفق على توزيعها.²

¹وزارة المالية، مرجع سابق، الملحق.

²وزارة العدل، القانون التجاري، المادة: 715 مكرر 40.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

سندات الاستحقاق: هي سندات قابلة للتداول تخوّل بالنسبة للإصدار الواحد، نفس حقوق الدين بالنسبة لنفس القيمة الاسمية.... ولا يسمح القانون إصدار سندات الاستحقاق إلا لشركات المساهمة الموجودة منذ سنتين والتي يكون رأسمالها مسدد كلياً،... حامل سند الاستحقاق هو دائن للمؤسسة وليس مساهماً فيها.¹

شهادة الاستثمار: "حقوق مالية قابلة للتداول، قيمتها مساوية لقيمة السهم الاسمية، لا يتمتع أصحابها بحق التصويت."²

سندات المساهمة: "سندات دين، تتكوّن أجزتها من جزء ثابت يتضمّن العقد وجزء متغيّر يحسب استناداً إلى عناصر تتعلّق بنشاط الشركة أو بنتائجها، وتقوم على القيمة الاسمية للسند."³

صنّف النظام المحاسبي المالي القيم المنقولة إلى:

أصول مالية مثبتة: وتتمثّل في الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة في الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها (حالة سندات القروض) تسجّل في حساب 26 مساهمات وحسابات دائنة، أو حساب 27 تثبيّات مالية أخرى.

أصول مالية جارية: وتتمثّل في الأسهم والسندات وكل الأدوات المالية الأخرى التي تمّت حيازتها بهدف التنازل عليها على المدى القصير، تسجّل في حساب 50 قيم منقولة للتوظيف.

¹ المرجع السابق، المادة: 715 مكرر 81، 715 مكرر 82.

² المرجع السابق، المادة: 715 مكرر 61-715 مكرر 72.

³ المرجع السابق، المادة 715 مكرر 74.

2-التثبيات المالية

2-1 تعريف التثبيات المالي

عرّف النظام المحاسبي المالي التثبيات المالي على أنّه سند أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة واحدة.¹

2-2 حسابات الأصول المالية المثبتة" التثبيات المالية

تتمثل التثبيات المالية في حسابين اثنين:

- الحساب 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة" يعد امتلاكها الدائم مفيد لنشاط

المؤسسة، خاصة وأنها تسمح بممارسة نفوذًا على الشركة التي تصدر السندات

أو أن تمارس مراقبتها، وينقسم الحساب إلى:

حساب 261 سندات الشركات التابعة: حيث عرّفت المادة 729 من القانون التجاري

التبعية على أنّ إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى، تعد الثانية

تابعة للأولى، وفي حالة عدم تعدي هذه النسبة تعد مجرد شركة مساهمة، في حين

يعترف النظام المحاسبي المالي بإمكانية تحقيق النفوذ ممارسة الرقابة بامتلاك على الأقل

20% من رأسمال الشركة التابعة.

حساب 262 سندات المساهمة الأخرى: وهي سندات ليس الهدف منها ممارسة نفوذ

على المؤسسة الصادرة للسند.

حساب 266 حسابات دائنة(ديون) ملحقة بمساهمات المجمع يسجل هذا الحساب كل

أنواع السلفيات والقروض المقدمة لشركات المجمع حيث تحوز المؤسسة المقدمة للسلفيات

على مساهمات.

حساب 267 حسابات دائنة(ديون) ملحقة بمساهمات خارج المجمع يسجل هذا

الحساب كل أنواع السلفيات والقروض المقدمة لمؤسسات أخرى لا تنتمي إلى المجمع.

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، الملحق.

حساب 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير محررة، ونسجّل به كل الدفعات مستحقة التسديد والخاصة بسندات مساهمة غير محررة.¹

- **الحساب 27 التثبيات المالية الأخرى**، وتشمل ما يأتي :
- **الحساب 271**، السندات من غير سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط الحافظة التي لا ينوي الكيان أو لا يسعه بيعها في الأجل القصير، وقد يتعلق الأمر بسندات تكابد احتيازها المستديم أكثر مما يرغب فيه.
- **الحساب 272**، السندات التي تمثل حق الدين الدائن مثل حصص الأموال المشتركة الموظفة التي ينوي الكيان الاحتفاظ بها بشكل دائم.
- **الحساب 273**، السندات المثبتة لنشاط الحافظة، ونشاط الحافظة يتمثل بالنسبة إلى كيان ما في استثمار كل أصوله أو جزء منها في محفظة سندات لكي تستمد منها في أمد يطول أو يقصر، مردودية مرضية، ويمارس هذا النشاط دونما تدخل في تسيير المؤسسات المحازة سنداتها.
- **الحساب 274**، القروض التي هي أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية يلتزم الكيان بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين استعمال وسائل الدفع لمدة معينة، فالحسابات الدائنة المناسبة للإيجارات المطلوب استلامها في إطار عقد إيجار. تمويل هي بمثابة قروض.
- **الحساب 275**، الودائع والكفالات التي تشكل ديونا دائنة قابلة للتمائل لقروض، تمثل مبالغ مدفوعة كضمان أو كفالة تسترجع بعد تحقّق الشرط المتفق عليه.

¹ المرجع السابق، مدونة الحسابات.

- الحساب 276، الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة التي لا يمكن تصنيفها في الفئات السابقة.

- الحساب 279، عمليات التسديد الواجب القيام بها عن سندات مثبته غير مسددة.¹

3-2 تقييم التثبيتات المالية

تقيم التثبيتات المالية عند ادخالها إلى الميزانية، على غرار باقي التثبيتات، بالقيمة التاريخية، حيث تسجّل بتكلفتها التي تمثل المقابل المدفوع للحصول عليها. تسجّل أتعاب الوسطاء والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك في تكلفة الحصول على هذه التثبيتات.

لا تدرج الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتتاب ضمن تكلفة التثبيتات المالية.^{2,3}

4-2 تسجيل أهم العمليات المتعلقة بالتثبيتات المالية 1-4-2 إدخال التثبيتات المالية إلى الميزانية

يسجّل عند دخولها المؤسسة كباقي التثبيتات بالقيد:

¹ المرجع السابق، مدونة الحسابات.

² المرجع السابق، 122.2.

³ تبقى هذه المعالجة المرجعية للنظام المالي المحاسبي، ولكن يمكن أن نجد معالجة بديلة تتمثل في تسجيل التثبيت بثمان الشراء، وتسجيل المصاريف الملحقه ضمن الأعباء حسب طبيعتها، أو جميعها في حساب أعباء مالية، ويجب ذكر طريقة التقييم والتسجيل في المرجع. والواقع أنّ التسجيل وفق المقاربة الثانية يختاره البعض لتجنب حساب معدلات الفائدة الحقيقية، تسجيل يرونه أكثر تعقيدا كما سوف نرى لاحقا.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

XX	د / مساهمات وحسابات دائنة ملحقة	26
XX	د / التثبيات المالية الأخرى	27
XX	د / مورّدوا تثبيات	404
XX	د/ البنك	512
XX	د/ الصندوق	53
XX	د / عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير محررة	269
XX	د / عمليات التسديد الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة.	279
	اقتناء تثبيات مالية	

مثال تطبيقي 1:

اقتنت المؤسسة 50 سهم لمؤسسة "أ" ب 2.000 دج للسهم، كما اقتنت 20 سند قرض لنفس المؤسسة بقيمة إجمالية 50.000 دج، بلغت أعباء الوساطة 50 دج عن كل ورقة مالية.

	102.500	د / سندات المساهمة الأخرى	262
	51.000	د / الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع	267
153.500		د / مورّدوا تثبيات اقتناء تثبيات مالية	404

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وعليه، نلاحظ أنّه علينا اختيار الحساب الموافق لتسجيل العملية، من بين حسابات التثبيتات المالية 26 وحسابات التثبيتات المالية الأخرى 27.

مثال تطبيقي 2

اقتنت مؤسسة 50 سهما بقيمة إسمية 2.000 دج للسهم، لمؤسسة فرعية قيد الإنشاء، وهي مطالبة بتسديد الرأسمال المحرر والذي يمثّل 75%.

	100.000	د / سندات الفروع المنسبة	261
75.000		د / مورّدوا تثبيّات	404
25.000		د / عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير محررة	269
		اقتناء أسهم	

وعند التسديد نسجّل

	75.000	د / مورّدوا تثبيّات	404
75.000		د / القيام بها على سندات مساهمة غير محررة	512
		تسديد قيمة الأسهم بصك رقم	

عند طلب تسديد الجزء الباقي، نقوم بترصيد حساب 269

	25.000	د / عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير محررة	269
25.000		د / مورّدوا تثبيّات	404
		استدعاء تسديد عمليات الدفع الباقية	

وعند التسديد يرصد حساب 404، كما في التسجيل السابق.

	25.000	د / مورّدوا تثبيّات	404
25.000		د / القيام بها على سندات مساهمة غير محررة	512
		تسديد قيمة الأسهم بصك رقم	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقّدة 2

- يمكن للثبتيات المالية أن تكون هي الأخرى مقتناة بالعملة الصعبة، وتخضع في تسجيلها لنفس قواعد اقتناء الثبتيات العينية بعملة صعبة.

مثال تطبيقي 3

اقتنت مؤسسة سندات لمؤسسة تنشط في أوروبا، بغرض تحقيق أرباح على المدى الطويل، حيث اقتنت 200 سهم بـ €30 للسهم، سعر صرفه يساوي 150دج، طلب للتحرير 90% من السندات.

	900.000	د / السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة الأخرى غير السندات التابعة لنشاط الحافظة		271
810.000		د / مورّدوا تثبيّات	404	
90.000		د / عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مثبّة غ مسدّدة. اقتناء أسهم في مؤسسة فرعية	279	

وعند التسديد يرصد حساب 404 كما في المثال السابق، آخذين بعين الاعتبار سعر الصرف الذي نفترضه لم يتغير.

عند طلب دفع الجزء غير المسدّد نسجّل بنفس الطريقة:

	90.000	د / عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مثبّة غ مسدّدة.		279
90.000		د / مورّدوا تثبيّات	404	
		استدعاء تسديد عمليات الدفع الباقية على سندات مثبّة.....		

عند التسديد عن طريق البنك، كان سعر الصرف يساوي €1 = 147دج

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	90.000	د / مورّدوا تثبيّات	404
88.200		د/ البنك	512
1.800		د/ أرباح صرف	766
		تسديد عمليات الدفع الباقية على سندات مثبتة.....	

2-4-2 تسجيل عائدات التثبيّات المالية

تسجّل في حسابات النواتج في حسابات 76 المنتوجات المالية:

د/761 منتوجات المساهمات؛

د/762 عائدات الأصول المالية؛

ود/763 عائدات الحسابات الدائنة؛

مع حسابات النقديّات، او مع حساب 4677 الحسابات الأخرى الدائنة.

	XXX	د/ الحسابات الأخرى الدائنة	4677
	XXX	د / البنك	512
	XXX	د/ الصندوق	53
XXX		د/ منتوجات المساهمات	761
XX		د/ عائدات الأصول المالية	762
XXX		د/ عائدات الحسابات الدائنة	763
		عائدات التثبيّات المالية	

مثال تطبيقي 1:

في 31 جويلية، تحصّلت المؤسسة على إشعار بنكي دائن، بـ 50.000 دج، تمثّل عائدات وديعة، كما تحدّد أنّ حصّة أرباحها للسنة الماضية، شركة تمتلك فيها أسهما، هي 600.000 دج.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

50.000	50.000	د/ عائدات الأصول المالية تسجيل عائدات	762	512
600.000	600.000	د/ الحسابات الأخرى الدائنة د/ منتوجات المساهمات تسجيل عائدات أرباح مساهمة	761	4677

2-4-3 إخراج التثبيات المالية من الميزانية

تسجل عمليات التنازل عن التثبيات المالية باستعمال حسابات فوائض ونواقص القيمة الناتجة عن تنازل عن التثبيات المالية د/767، ود/667، على الترتيب، وبحسب الحالة.¹

XXX	XXX	د/البنك		512
XXX	XXX	ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن تثبيات		462
XXX	XXX	د/ الخسائر الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول مالية		667
XXX		د / مساهمات وحسابات دائنة ملحقة	26	
XXX		د / التثبيات المالية الأخرى	27	
XXX		د/ الأرباح الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول مالية	767	
		التنازل عن التثبيات المالية		

مثال تطبيقي

تنازلت مؤسسة تحتاج إلى سيولة عن أسهمها المثبتة والمتمثلة في:

¹ أنظر كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2011، ص: 101-102.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

50 سهم، اقتنتهم المؤسسة بـ 5.000 دج للسهم، بـ 5.200 دج للسهم، وكانت هذه الأسهم مسجلة في حافظة المؤسسة.

30 سهم لمؤسسة فرع منتسب، سجلت الأسهم في الميزانية بـ 3.000 دج بصك بنكي، باعتها بـ 2.800 دج.

250.000	260.000	د/ الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن تثبيت د / السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة	462	273
10.000		د/ الأرباح الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول مالية تنازل عن سندات	767	
	84.000	د/ بنك	512	
	6.000	د/ الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن أصول مالية	667	
90.000		د / سندات الفروع المنتسبة تنازل عن سندات	261	

3- القيم المنقولة للتوظيف

تتمثل خصوصية القيم المنقولة للتوظيف في أن حيازتها تكون لأقل من سنة، قصد تحقيق إيرادات مالية في الأجل القصير، وبالتالي فتسجيلاتها لا تختلف عن تسجيلات التثبيتات المالية من حيث المبدأ، وإنما في الحسابات المستعملة فقط، حيث نستعمل:

- حسابات 50 قيم منقولة، عوض حسابات 26 تثبيتات مالية وحسابات 27 تثبيتات مالية أخرى؛

- حسابات 509 التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة، عوض حسابات 269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مساهمة غير محررة و279 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مثبتة غير مسددة؛

- حساب 464 الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة عوض حساب 404 مورّدوا التثبيتات؛

- حساب 465 الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة عوض 462 الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن تثبيت. ¹

وعليه تكون القيود كما يلي:

XXX	XXX	د/قيم منقولة (حسابات فرعية)	50
XXX		ح/ الديون عن عمليات اقتناء قيم	464
XXX		منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة	
XXX		د/البنك	512
		د/ التسديدات الباقي القيام بها	509
		عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة	
		اقتناء قيم توظيف	
	XXX	د/البنك	512
XXX		د/ منتوجات المساهمات	761
XXX		د/ عائدات الأصول المالية	762
XXX		د/ عائدات الحسابات الدائنة	763
		تسجيل عائدات قيم منقولة للتوظيف	

¹ أنظر أيضا: عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، مبادئ عامة/أمثلة محلولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص:171-173.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	XXX	د/البنك	512
	XXX	ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن قيم	465
	XXX	منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة	
	XXX	د/ الخسائر الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول	667
		مالية	
XXX		د/قيم منقولة (حسابات فرعية)	50
XXX		د/ الأرباح الصافية الناتجة عن تنازل	767
		عن أصول مالية	
		تنازل عن قيم منقولة للتوظيف	

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة أسهما من أجل المضاربة على الأجل القصير، حيث اقتنت 100 سهم بـ 2.000 دج للسهم، دعي لتحرير 50% من قيمتها، ودفعت قيمتها بعد أسبوع عن طريق البنك.

- تم استدعاء الجزء المتبقي من رأس مال الشركة المساهم فيها.
- تم دفع الرأس مال المحرر.
- تحصلت على أرباح الأسهم المقدرة بـ 5% من قيمتها الاسمية.
- تنازلت عن نصف هذه الأسهم بسعر 2.500 دج للسهم، 50% نقدا.
- تنازلت عن باقي الأسهم بـ 1.800 دج للسهم عن طريق البنك.

	200.000	د/الأسهم الأخرى	503
100.000		د/ الديون عن عمليات اقتناء	464
		قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة	
100.000		د/ التسديدات الباقي القيام	509
		بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة	
		اقتناء قيم توظيف	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

100.000	100.000	د/ الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة د/ البنك تسديد المستحقات	512	464
100.000	100.000	د/ التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة د/ الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة استدعاء الجزء المتبقي	464	509
100.000	100.000	د/ الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة د/ البنك تسديد المستحقات	512	464
10.000	10.000	د/ البنك د/ منتوجات المساهمات تسجيل عائدات قيم منقولة للتوظيف	761	512
100.000 25.000	62.500 62.500	د/ البنك ح/ الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة د/ الأسهم الأخرى د/ الأرباح الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول مالية تنازل عن قيم منقولة للتوظيف	503 767	512 465

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	90.000	د/ الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن قيم منقولة توظيفية، وأدوات مالية مشتقة		465
	10.000	د/ الخسائر الصافية الناتجة عن تنازل عن أصول مالية		667
100.000		د/ أسهم أخرى تتنازل عن قيم منقولة للتوظيف	503	

تمارين المحور الأوّل

تمرين الأوّل:

اشترت مؤسسة في 16\01\01، 51% من أسهم رأس مال أحد الشركات المنافسة من أجل ممارسة الرقابة بسعر 14.500.000 دج، بلغت أتعاب هذه العملية 500.000 دج (خ.ر)، وفي 08\11\08 اشترت من شركة أخرى أسهم بمبلغ 1.020.000 دج من أجل تحقيق فائض قيمة على المدى المتوسط والطويل، مع دفع عمولة قيمتها 10.000 دج. (خ.ر)

المطلوب: سجّل العمليات في اليومية.

التمرين الثاني:

سجّل العمليات التالية في اليومية.

قامت مؤسسة "س" بالعمليات التالية في السنة ن، وتمّت كل التسويات عن طريق البنك:

- 15 مارس؛ تحصلت على مساهمات في الشركة "ر" لإدراجها ضمن محفظتها المالية، 2000 سهم بالسعر الوحدوي 5000 دج، مصاريف البنك 200.000 دج.

- 25 ماي؛ شراء 100 سند دين من "ع" بسعر 85%، بهدف الاحتفاظ بها لأجل طويل، بسعر وحدوي اسمي 1000 دج، وفائدة سنوية 10% صافية من الضرائب، تاريخ استحقاق القسائم 25 جوان، المصاريف البنكية 2000 دج.

- 25 جوان؛ الحصول على الفوائد المقدّرة ب 10% من السعر الاسمي لسندات الدين المحصّلة بتاريخ 25 ماي؛

- 22 أكتوبر؛ اقتناء 2000 سهم من الشركة "ي" بسعر 2500 دج للسهم، وهو ما يمثل 20% من رأسمال الشركة "ي"، بلغت مصاريف الشراء 77.740 دج (خ.ر)

- 05 ديسمبر؛ تحصلت المؤسسة على قسيمة أسهم الشركة "ي" قيمتها 125 دج للسهم.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- تم اقتناء بتاريخ 01\07\01 ان سند دين بغرض الاحتفاظ به لتاريخ استحقاقه، يحمل قيمة اسمية 6.000.000 دج، مدرج بنسبة 80%، فائدته السنوية 12%، مضت 05 أشهر عن آخر تاريخ استحقاق قسيمة فوائد. وفي 01\02\01 ان+1 تم الحصول على قسيمة الفوائد السنوية، وتمّ تحصيلها نقدا.
- من أجل توسيع نشاطها، قدّمت المؤسسة قرض لمؤسسة حليفة قيمته 5.000.000 دج.
- أودعت المؤسسة وديعة لمدّة ثلاث سنوات قيمتها 1.000.000 دج.
- دفعت المؤسسة كفالة قيمتها 700.000 دج، في إطار شروط إنجاز مشاريع، بلغت المصاريف الملحقة 10.000 دج.

المحور الثاني: أعمال نهاية الدورة-أعمال الجرد

1. أعمال الجرد

يعتبر الجرد عملية محاسبية وقانونية تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة تطبيقا لنص المادة 10 من القانون التجاري الجزائري التي تلزم كل مؤسسة بأن تقوم بعملية جرد لكل عناصر أصولها وعناصر خصوها، وأن تقفل كافة حساباتها بقصد إعداد ميزانية وحسابات النتائج وتسجل بعد ذلك في سجل خاص يسمى بسجل الجرد¹.

ولقد عرّف النظام المحاسبي المالي الجرد على أنه " مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم الكيان (المؤسسة)، عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند قفل السنة المالية)"²

ويسعى الجرد إلى التدقيق في تقييم استخدامات المؤسسة (الأصول) والتزاماتها تجاه الغير (الخصوم) من خلال مقارنة ومطابقة أرصدة الأصول والخصوم المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا في الواقع، وبعدها يتم تحديد الانحرافات والبحث عن أسبابها، ثم تصحيحها بواسطة قيود التسوية الضرورية لجعل الأرصدة المسجلة محاسبيا مطابقة لما هو موجود في الواقع مع احترام مبدأ استقلالية الدورات.

1.1. أنواع الجرد

1.1.1. الجرد المادي

¹ عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص: 179.

² وزارة المالية، مرجع سابق، الملحق.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

يتم جرد عناصر الميزانية (التثبيات، المخزونات، الحقوق، الأموال الخاصة والديون) جردا ماديا مرة في السنة على الأقل، ثم يتم مقارنتها مع ما هو موجود في الدفاتر المحاسبية وبعدها تستخرج الانحرافات الناتجة عن المقارنة.
نجد من بين هذه الانحرافات:

- تثبيات مسجلة بالدفاتر لكنه تم التنازل عنها من طرف المؤسسة؛
- وجود تثبيات منتجة من طرف المؤسسة لحاجتها الخاصة ومستعملة ولكنها غير مسجلة في الدفاتر المحاسبية؛
- حقوق مسجلة بالدفاتر ولكنها في الواقع أصبحت مستحيلة التحصيل؛
- مخزونات أتلفت أو أفسدت وأصبحت غير صالحة للاستعمال أو البيع؛
- إهلاكات التثبيات المسجلة لم يتم حسابها بطريقة صحيحة؛
- تدهور قيم بعض الأصول التي لم تؤخذ بعين الاعتبار؛
- خسائر محتملة الوقوع لم يتم أخذها بعين الاعتبار أو أخذت وتم المبالغة في حسابها؛

- نفقات تتعلق بالدورة ولم تسدد بعد، ونفقات سجلت وسددت ولا تتعلق بالدورة ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات¹.

2.1.1. الجرد المحاسبي (الدفري)

يتمثل الجرد المحاسبي في تحديد قيم وأرصدة عناصر المؤسسة أصولها وخصومها، نفقاتها وإيراداتها، أعبائها ونواتجها نتيجة التسجيلات المحاسبية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة، والمترجم في أرصدة حساباتها المحاسبية، التي تظهر في بعض الوثائق المحاسبية الشاملة كدفتر الأستاذ وميزان المراجعة قبل الجرد.

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص: 191-192.

وهناك من يعتبر من أعمال الجرد المحاسبي أيضا، مختلف التسويات الجردية التي تتجسد في شكل قيود يتم تسجيلها بدفتر اليومية، تطبيقا للمبادئ والفروض المحاسبية، وتحقيقا للمقاربة مع الجرد المادي بإلغاء الانحرافات المسجلة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي المعرّف أعلاه، وما يلي ذلك من تسجيلات تجميع وترحيل للحسابات الختامية إلى القوائم المالية الختامية والمتمثلة أساسا في الميزانية، وجدول حساب النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة.

2.1. جرد عناصر الأصول

1.2.1. جرد التثبيتات

يجب القيام بجرد مادي لعناصر التثبيتات ثم مقارنتها مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية وتتمثل هذه التثبيتات كما سبق في:

- **الأراضي والمباني:** هناك دفتر خاص يضم هذا النوع من التثبيتات، وعند الجرد لا بد من الاعتراف بالتدني أو الارتفاع الحاصل في قيمة الأراضي والمباني؛
- **التثبيتات المادية الأخرى:** لا بد أن يدرج كل تثبيت في بطاقة يسجل فيها تاريخ الحيازة عليه، رقم الحساب، قيمة الحيازة، معدل الاهتلاك المطبق، قسط الاهتلاك السنوي، ويتم تسوية كل تثبيت في نهاية الثورة.
- **التثبيتات غير المادية:** لا بد أن تظهر عناصر القيم المعنوية ضمن عناصر الأصول بتكلفة الشراء، أو بتكلف إنتاجها إذ تم إنشاءها من قبل المؤسسة، كما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار تدني عناصر القيم المعنوية بعين الاعتبار في نهاية الدورة¹، فضلا عن اهتلاكها.

¹ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص ص:

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- **التثبيات المالية:** تثبيات مالية تحتفظ بها المؤسسة إلى تاريخ استحقاقها، هذه التثبيات تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية¹، لهذا يجب أن يتم جرد هذا النوع من التثبيات في نهاية السنة من أجل تسوية هذه الخسارة في القيمة وتسجيلها في حساب مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة.

2.2.1. الجرد المادي للمخزونات

يتابع الجرد المحاسبي الدائم للموجودات بالمخازن بصفة مستمرة، حيث تقوم بتسجيل حركات المخزون بصفة مستمرة طوال الدورة، ثم تقوم بمقارنة الرصيد المحاسبي للمخزون بالمخزون الموجود الفعلي في المخازن، ويمكن للمؤسسة أن تقوم بالجرد الدوري (المتناوب) في نهاية فترة محاسبية تكون عادة السنة المالية، أبّن يستكمل تسجيل حركات المخزون بحسب ما يوجد في المخازن في نهاية الدورة²، ويعتبر جرد المخزونات مرحلة طويلة ودقيقة ومهمة من مراحل الجرد المادي، باعتبار أن المخزونات تتكون من أصناف عديدة كاللبضائع واللوازم والمنتجات التامة المصنعة...إلخ، فضلا عن الأنواع المختلفة للصنف الواحد. وعليه يجب تجنب الأخطاء وتقادي السرعة في العمل والتحلي بالدقة في إعدادة³.

3.2.1. الجرد المادي لعناصر الحقوق والخزينة

- **الصندوق:** يقوم أمين الصندوق خلال السنة المالية بإعداد كشف للصندوق حول حركاته المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات، وتتم عملية الجرد بالمقارنة والمطابقة

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمّقة وفق النظام المحاسبي المالي، -----، برج بوعريج، 2011، ص: 38.

² راجع الجرد المحاسبي الدائم والجرد المحاسبي المتناوب للمخزون.

³ عبد الله بوغابة، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 179-183.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

بين السيولة الموجودة فعلا في الصندوق ومبلغ رصيد حساب الصندوق المسجل في الكشف.

- **البنك:** يتم التحقق والتأكد في نهاية السنة من أن الرصيد المحاسبي للأموال المودعة في البنك يساوي رصيد كشف التقارب البنكية الذي يأخذ بعين الاعتبار كشف الحساب الصادر عن البنك ومقارنته مع الرصيد المحاسبي للأموال الصادر عن المؤسسة، وفي غالب الأحيان يكون الرصيدين مختلفين وبالتالي يجب تقريب الحسابين من أجل تفسير وتبرير الانحراف. (نتطرق إلى هذه النقطة بالتفصيل حين التطرق للمقاربة البنكية)

- يجب القيام بنفس العملية بالنسبة للأموال المودعة في الحسابات البريدية.

- **الأوراق التجارية:** يجب إعداد قائمة بالأوراق التجارية للتحصيل وللخصم والموجودة في حقيبة الأوراق التجارية، بتاريخ استحقاقها... الخ، ويجب أن يكون هناك تطابق بين القيم الاسمية لأوراق القبض التي تم جردها مع الرصيد المدين لحساب أوراق القبض¹.

- **القيم المنقولة للتوظيف:** يجب أن يتم جرد وتعداد الأوراق المالية (السندات، الأسهم، الالتزامات) مثلها مثل المخزون ومقارنتها مع حساب السندات في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة وحساب الإيداع لدى البنك، ويجب القيام عند الجرد بعملية تقييم السندات المسجلة في المحاسبة بتكلفة الشراء التاريخية، وتعيين هذه القيمة التي يجب أن تسجل في المحاسبة على أساس:

- السعر الجاري في البورصة، للشهر الأخير للسندات المسعرة؛

- قيمة البيع المحتملة بالنسبة للسندات غير المسعرة.

- **حقوق على الزبائن:** يجب إعداد مراجعة الكشف العام للزبائن وإعداد وضعية:

¹ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، مرجع سابق، ص: 4.

- المدينون العاديون؛
- المدينون المشكوك فيهم (سداد جزئي)؛
- مدينون المعدمون (مستحيلة التحصيل).

3.1. جرد عناصر الخصوم

فيما يتعلق بعناصر الخصوم يجب:

- التحقق من ديون المؤسسة اتجاه الموردين وذلك استنادا لكشوف الفواتير
- كما يجب التأكد من الديون اتجاه المستخدمين، الهيئات الاجتماعية والدولة...إلخ؛
- مراقبة الديون حسب تاريخ استحقاقها.

المحور الثالث: أعمال نهاية الدورة -الاهتلاكات

1-تعريف

الاهتلاك هو إثبات محاسبي لفقدان قدرة التثبيت على تحصيل منافع مستقبلية عن طريق الانتاج، بسبب الاستعمال و/أو التقادم. ويعتبر الاهتلاك طريق لتوزيع أعباء استعمال التثبيت على دورات استعماله، وبالتالي طريقة لتحميل هذه الأعباء على كل دورة. كما يعتبر أيضا الاهتلاك تسجيلا محاسبيا لاقتطاعات من النتيجة تضمن تجديد أو تعويض التثبيتات. وعلى أساس هذه المقاربات التعريفية الثلاث، يمكن القول أنّ للاهتلاك ثلاثة أدوار: تسجيل التدني في قيمة التثبيت، توزيع أعباء التثبيت على دورات استعماله، ضمان تجديد التثبيت أو تعويضه¹.

2-عناصر حساب الاهتلاك

لدينا ثلاث عناصر أساسية لحساب الاهتلاك، أو قسط الاهتلاك السنوي.

- مدة الاهتلاك أو مدة الاستعمال

حتى يكون التثبيت موضوع اهتلاك، لا بدّ أن يكون ذا مدّة استعمال محدّدة، لأسباب مادية، تقنية، أو قانونية، مدّة نفعية، عمر إنتاجي، ويمكن أن يحدّد هذا العمر الإنتاجي بالزمن أو بالحجم، حجم الوحدات المنتجة أو المستعملة. وانطلاقا ممّا سبق، يمكن القول أنّ التثبيتات التي ليس لها حدود استعمال كالأراضي على وجه الخصوص لا تكون موضوع اهتلاك.

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010، ص ص:337-339.

- القيمة القابلة للاهلاك

وهي القيمة الإجمالية لتدني قيمة التثبيت خلال فترة الاستعمال وبسببه أساسا، وهي التي تطبق عليها معدّلات الاهلاك، لحساب قيمة الاهلاك (التدني) السنوي المسمّى بالقسط، وتساوي الفرق بين قيمة التثبيت وقيمه المتبقية. **قيمة التثبيت:** وتتمثّل في العادة في تكلفة الحيازة التي تشمل تكلفة الشراء مضافا إليها مصاريف الشراء، أو تكلفة إنتاج التثبيت إذا أنتجته المؤسسة. **القيمة المتبقية:** وتتمثّل في قيمة التثبيت عند نهاية عمره الإنتاجي، ويتمّ تقديره عند حساب الاهلاك.

- معدّل الاهلاك

وتسمّى أيضا بنسبة الاهلاك، وهي معدّل أو نسبة التدني السنوي لقيمة التثبيت، وهي تمثّل نسبة التدني أو التقادم إلى القيمة القابلة للاهلاك.

3- طريقة حساب الاهلاك

يحسب قسط الاهلاك عن طريق القاعدتين التاليتين:

$$\text{قسط الاهلاك} = \text{القيمة القابلة للاهلاك} \times \text{نسبة الاهلاك}$$

$$\text{القيمة القابلة للاهلاك} = \text{القيمة الإجمالية للتثبيت (قيمة الإدخال)} - \text{القيمة المتبقية للتثبيت (المحتملة)}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة الإجمالية للتثبيت (قيمة الإدخال)} - \text{الاهلاك المتراكم}$$

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

يمكن أن نميّز بين عدّة طرق في حساب الاهتلاكات، نتطرّق إليها فيما يلي:

3-1 طريقة الاهتلاك الخطّي الثابت

يكون قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة ثابتا، بثبات نسبة أو معدّل الاهتلاك، وترتكز هذه الطريقة في حساب القسط على أساس الزمن، أي أنّ التقادم يكون بوتيرة طردية ثابتة مع الزمن، وأنّ استغلال التثبيت موزّع توزيع متجانس عبر ومع الزمن. ولذلك يمثّل معدّل الاهتلاك حسابيا مقلوب مدّة استعمال التثبيت.

ويحسب قسط الاهتلاك بتطبيق القانون التالي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}}^1$$

ولقد حدّد النظام المحاسبي المالي نسبة اهتلاك بعض التثبيات كما يوضّح الجدول

التالي:

نسب اهتلاك التثبيات

نسبة الاهتلاك السنوية	نوع التثبيت
2% - 5%	المباني
5% - 10%	تهيئات وتركيبات
10% - 20%	معدّات وأدوات
10%	معدات مكتب
20%	معدّات نقل
أكبر أو يساوي 5%	التثبيات المعنوية

¹ ويضرب القسط في (عدد أشهر الاستعمال ÷ 12 شهر)، عندما لا يكون اقتناء التثبيت واستعماله لسنة كاملة، فمثلا إذا تمّ اقتناء التثبيت وبداية استعماله في بداية شهر جويلية يضرب القسط السنوي في (6 ÷ 12) لتحصّل على قسط سداسي.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة آلة إنتاج بقيمة 1.000.000 دج، وتحملت مصاريف شراء بقيمة 200.000 دج، ومصاريف تشغيل بقيمة 100.000 دج.

وقيّمت القيمة المتبقّية بـ 300.000 دج، في حين مدّة استعمال الآلة هي 5 سنوات.

المطلوب: حساب قسط الاهتلاك السنوي ورسم جدول الاهتلاك.

قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك ÷ مدّة الاستعمال

$$= \frac{5}{(300000 - (100000 + 200000 + 1000000))}$$

$$= 200000 \text{ دج}$$

جدول الاهتلاك:

السنة	قيمة الإجمالية للتثبيت	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
ن	1300000	1000000	200000	200000	1100000
ن+1	1300000	1000000	200000	400000	900000
ن+2	1300000	1000000	200000	600000	700000
ن+3	1300000	1000000	200000	800000	500000
ن+4	1300000	1000000	200000	1000000	300000

2-3 طريقة مستوى النشاط

يعتمد النظام المحاسبي المالي هذه الطريقة، التي يتغيّر قسط الاهتلاك السنوي

للتثبيت وفقها بحسب استعمال هذا الأخير، فاستهلاك منافع الأصل ليس تابع للزمن أو

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

العمر الإنتاجي وإنما تابع لكيفية استخدام التثبيت¹، ويحسب معدّل الاهتلاك وفق هذه الطريقة كما يلي:

$$\text{معدّل الاهتلاك} = \text{مستوى النشاط السنوي} \div \text{مستوى النشاط الإجمالي}$$

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة سيارة جديدة في 2012/5/1 بـ 750.000 دج، مصاريف الشراء غير المسترجعة 50.000 دج، عمرها الإنتاجي 1.000.000 كلم، مع قيمة متبقية 200.000 دج.

تتبع عداد السيارة في السنوات الثلاث الأولى كان على الترتيب: 150.000 كلم، 200.000 كلم، 300.000 كلم.

المطلوب: حساب أقساط اهتلاك السيارة في السنوات الثلاث.

قسط اهتلاك سنة 2012:

$$90.000 \text{ دج} = (800.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج}) \times (1.000.000 \div 150.000)$$

قسط اهتلاك سنة 2013:

$$120.000 \text{ دج} = (800.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج}) \times (1.000.000 \div 200.000)$$

قسط اهتلاك سنة 2014:

$$180.000 \text{ دج} = (800.000 \text{ دج} - 200.000 \text{ دج}) \times (1.000.000 \div 300.000)$$

3-3 طريقة الاهتلاك المتناقص

تطبق هذه الطريقة على التثبيتات التي تتناقص منافعها الاقتصادية السنوية المنتظرة عبر الزمن، فتحاول هذه الطريقة ترجمة ذلك محاسبيا بتناقص قسط الاهتلاك، إلا أنه نميّز بين طريقتين في الحصول على هذا التناقص في قسط الاهتلاك، حيث نميّز بين

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 356.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

طريقة المعدّل الضريبي (طريقة المعدّل الضريبي) التي تعتمد على وعاء متناقص يحسب عليه قسط الاهتلاك يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية، وطريقة تعتمد على تناقص النسبة التي يحسب بها قسط الاهتلاك (طريقة softy).

3-3-1- طريقة المعدّل الضريبي

تحاول هذه الطريقة ترجمة تناقص قسط الاهتلاك السنوي بحسابه على القيمة المتبقية الصافية المتناقصة.

وتجدر الإشارة أنّ معدّل الاهتلاك في هذه الطريقة المتناقصة

$$= \text{معدّل الاهتلاك الثابت} \times \text{المعامل الضريبي.}$$

مع العلم أنّ:

المعامل = 1,5، إذا كان عمر التثبيت من 3 إلى 4 سنوات.

المعامل = 2، إذا كان عمر التثبيت من 5 إلى 6 سنوات.

المعامل = 2,5، إذا كان عمر التثبيت أكثر من 6 سنوات.

في حين نتحوّل إلى أسلوب الاهتلاك الخطي الثابت عندما يصبح قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة أقل من قسط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك الخطي الثابت.

ويجدر التذكير إلى أن وعاء الاهتلاك هو القيمة المحاسبية الصافية.

مثال تطبيقي

في 01/01/2003، اقتنت مؤسسة معدات بقيمة 100.000 دج، عمرها خمس سنوات، المطلوب حساب أقساط الاهتلاك المتناقص.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

السنة	القيمة الإجمالية للتثبيت	القيمة القابلة للاهلاك	نسبة الاهتلاك %	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2003	100.000	100.000	40	40.000	40.000	60.000
2004	100.000	60.000	40	24.000	64.000	36.000
2005	100.000	36.000	40	14.400	78.400	21.600
2006	100.000	21.600	50	10.800	89.200	10.800
2007	100.000	10.800	100	10.800	100.000	0

3-3-2 طريقة softy

يتناقص قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة بتناقص نسبة الاهتلاك، وذلك بتطبيق نسبة مئوية متناقصة، على القيمة القابلة للاهلاك حسب المراحل التالية وكما يبيّن ذلك المثال الموالي.

- نرتب سنوات الاهتلاك ترتيبا تنازليا، 5، 4، 3، 2، 1.
- مجموع رتب السنوات هو 15.
- معدّل اهتلاك كل سنة هو رتبة السنة ÷ مجموع الرتب.

مثال تطبيقي

تمّ اقتناء معدّات إنتاج بـ 500000 دج، تهتك على خمس سنوات.
المطلوب: حساب قسط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك المتناقص، ورسم جدول الاهتلاك.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

جدول الاهتلاك

القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	نسبة الاهتلاك %	القيمة القابلة للاهلاك	القيمة الإجمالية للتثبيت	السنة
333.333	166.667	166.667	15÷5	500.000	500.000	ن
200.000	300.000	133.333	15÷4	500.000	500.000	ن+1
100.000	400.000	100.000	15÷3	500.000	500.000	ن+2
33.333	466.667	66.667	15÷2	500.000	500.000	ن+3
0	500.000	33.333	15÷1	500.000	500.000	ن+4

3-4 طريقة الاهتلاك المتزايد:

تطبّق هذه الطريقة على التثبيتات التي تتزايد منافعها الاقتصادية، كما سبق القول، ويحسب قسط الاهتلاك بنفس طريقة softy، ولكن بتحقيق نسب متصاعدة، على نحو:

- نرتب سنوات الاهتلاك ترتيباً تصاعدياً، 1، 2، 3، 4، 5.
- مجموع رتب السنوات هو 15.
- معدّل اهتلاك كل سنة هو رتبة السنة ÷ مجموع الرتب.

مثال تطبيقي

تمّ اقتناء معدّات إنتاج بـ 500000 دج، تهتك على خمس سنوات.

المطلوب: حساب قسط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك المتزايد، ورسم جدول الاهتلاك.

جدول الاهتلاك

السنة	القيمة الإجمالية للتثبيت	القيمة القابلة للاهتلاك	نسبة الاهتلاك %	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
ن	500.000	500.000	15÷1	33.333	33.333	466.667
ن+1	500.000	500.000	15÷2	66.667	100.000	400.000
ن+2	500.000	500.000	15÷3	100.000	200.000	300.000
ن+3	500.000	500.000	15÷4	133.333	333.333	166.667
ن+4	500.000	500.000	15÷5	166.667	500.000	0

ملحوظات حول تطبيق الاهتلاك المتزايد والمتناقص:

- بالنسبة لأسلوبي الاهتلاك المتناقص والمتزايد، ينص قانون الضرائب المباشرة على أنه:
- لا يمكن تطبيق هذين الأسلوبين إلا على التجهيزات التي تشارك مباشرة في عملية الإنتاج.
- لا يمكن تطبيق هذين الأسلوبين إلا في المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.
- إن المؤسسات التي تختار طوعية (وبطلب مكتوب إلى إدارة الضرائب) أحد الأسلوبين لاهتلاك بعض استثماراتها (تثبيتاتها)، لا يمكن التراجع عن هذا الاختيار، (أي عليها إكمال اهتلاك التثبيت المعني بنفس الأسلوب).
- في حين تخضع ووجوباً المؤسسات الناشطة في القطاع السياحي لبعض تثبيتاتها.
- أساليب الاهتلاك المقبولة من طرف إدارة الضرائب تحددها المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (ملحوظة تخص أساليب الاهتلاك بصفة عامة)

4-التسجيل المحاسبي للاهلاك

تسجّل الاهتلاكات محاسبيا باستعمال نوعين من الحسابات، حسابات الأعباء، حيث يسجّل فيها القسط السنوي في الجانب المدين من حساب 681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية، وحساب 28 اهتلاك التثبيتات الذي يستقبل الأقساط المتراكمة للسنوات المتتالية في جانبه الدائن، وذلك على نحو:

XXX	XXX	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/اهتلاك التثبيتات تسجيل الاهتلاك	28	681
-----	-----	---	----	-----

مثال تطبيقي

قيّد محاسبيا اهتلاكات المثال التطبيقي الأخير للسنتين ن و ن+1.

166.667	166.667	د/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د / اهتلاك التثبيتات تسجيل أقساط اهتلاك السنة ن	2815	681
133.333	133.333	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د / اهتلاك التثبيتات تسجيل أقساط اهتلاك السنة ن+1	2815	681

ملحوظة: يعترف النظام المحاسبي المالي بالاهتلاك المركب، الذي يقضي بتجزئة

تثبيت إلى مركبات تهتك كل واحدة على حدا، على حسب خصوصيتها الاستعمالية¹.

¹ راجع المحور التمهيدي، التثبيتات العينية، ص ص: 5-6.

5-التنازل عن التثبيت

لا يعتبر تسجيل التنازل عن التثبيتات من أعمال نهاية الدورة، ولكن أخرنا التطرق إليه حتى التطرق إلى الاهتلاك.

عند التنازل عن التثبيت، ترصد كل من حساب التثبيت د/2X (العينية أو بعض التثبيتات المعنوية)، وحساب الاهتلاك المتراكم للتثبيت المعني د/28، كما تسجل الإيرادات في حساب من حسابات المالية، د/512 البنك، أو د/53 الصندوق، أو د/462 الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات إذا كان البيع على الحساب، ثم نحقق مبدأ القيد المزدوج عن طريق:

حساب 652 نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية إذا كان سعر البيع أقل من الصافي المحاسبي.

حساب 752 فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية إذا كان سعر البيع أكبر من الصافي المحاسبي.¹

وملخص ذلك في القيد التالي:

XXX	الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	462
XXX	د/البنك	512
XXX	د/الصندوق	53
XXX	د/اهتلاك التثبيتات...	281/280
XXX	د/نواقص القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية	652
XXX	د/التثبيت المعني	21/20
XXX	د/فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية	752

¹ أنظر أيضا: عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق: ص ص:231-241.

كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص:110-115.

بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص:338-360.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

نفترض أنّ الآلة التي اقتنت بـ500.000دج في المثال السابق بيعت في نهاية السنة

الثالثة على الحساب بـ300.000دج. (بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي الثابت)

المطلوب: تسجيل قيد التنازل.

	300.000	الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		462
	300.000	د/ اهتلاك منشآت تقنية وأدوات صناعية		2815
500.000		د/ منشآت تقنية، معدّات وأدوات صناعية	215	
100.000		د/ فوائض القيمة عن خروج التثبيتات غير المالية	752	
		تسجيل التنازل عن الآلة		

تمارين المحور الثالث-الاهتلاكات

التمرين الأول:

سجّل العمليات التالية: (مراجعة)

- شراء مصنع بقيمة إجمالية 12.000.000 دج، قيمة المباني تساوي 40% من القيمة الإجمالية للمصنع. ثم القيام بتهيئة جزء من الأراضي غير مبنية بتكلفة إجمالية تقدر بـ 1.700.000 دج.
- شراء آلة إنتاجية بـ 650.000 دج، مصاريف تركيبها 420.000 دج، مصاريف تأمينها لغاية وصولها إلى المصنع 30.000 دج، الدفع بصك بنكي.
- شراء شاحنة بـ 210.000 دج على الحساب، وتمّ دفع تأمين ضد كل الأخطار بـ 80.000 دج.
- شراء تجهيزات مكتب (أثاث بـ 140.000 دج، أجهزة بـ 310.000 دج).
- شراء برنامج معلوماتي بـ 60.000 دج بصك بنكي.

التمرين الثاني:

قم باهلاك أربع تثبيات من التمرين السابق بأربع طرق اهتلاك مختلفة، بعد استكمال المعلومات الناقصة والضرورية للحل.

التمرين الثالث:

من الميزانية الختامية حصلنا على القيمة المحاسبية الصافية لآلة انتاجية، بـ 15.746.400 دج، عمرها الانتاجي 10 سنوات وقد اهتلكت لمدة أربع سنوات بطريقة الاهتلاك المتزايد.

المطلوب: -أحسب القيمة الأصلية لهذه الآلة.

- ارسم جدول الاهتلاك.

التمرين الرابع:

اشترت مؤسسة سيارة في 2000/12/18 بمبلغ 240.000 دج، عمرها الإنتاجي 8 سنوات.

في 2004/07/31، تمّ بيع السيارة بمبلغ 124.000 دج، بشيك بنكي.

المطلوب: سجّل كل التسجيلات في اليومية.

التمرين الخامس:

استثمرت مؤسسة في آلة تنقيب في 2002/01/01 بمبلغ 1.600.000.000 دج، قررت الشركة تفكيك هذه الآلة كما يلي:

الجزء الأول: 300.000.000 دج، الجزء الثاني: 100.000.000 دج، الجزء الثالث:

550.000.000 دج، الجزء الرابع: 250.000.000 دج، الجزء الخامس:

50.000.000 دج، الجزء السادس: 200.000.000 دج، الجزء السابع:

150.000.000 دج

مدة حياة استثمار هذه الأجزاء أو المركبات هي: 10 سنوات، 12 سنة، 15 سنة، 8

سنوات، 5 سنوات، 12 سنة، 10 سنوات على التوالي.

تمّ مراجعة الآلة كل سنتين، وفي تاريخ 2004/07/01 استلمت المؤسسة فاتورة بمبلغ

5.000.000 دج.

المطلوب: تقديم مختلف المركبات أو الأجزاء بقيمتها الإجمالية واهلاكها المتراكم في

2004/12/31.

ماهي المعالجة المحاسبية التي يجب القيام بها بخصوص المراجعة.

ظرا لمشكل تقني يجب تمّ تغيير الجزء (المركب) السابع من هذه الآلة خلال 05 سنوات

أي في 2006/12/31، وتمّ استبداله بجزء أو مركب آخر

بقيمة 180.000.000 دج، قم بالتسجيلات الضرورية.

التمرين السادس:

اقتنت مؤسسة آلة صناعية بمبلغ 185.000 دج خارج الرسم، وتضمّنت فاتورة الشراء العناصر التالية، مصاريف النقل 5.000 دج، مصاريف التركيب 10.000 دج، رسم على القيمة المضافة 17%، تخفيض مالي 1%.

كما قدّرت المؤسسة مصاريف تفكيك هذه الآلة بـ 10.000 دج.

سجّل العملية في اليومية.

التمرين السابع:

قامت مؤسسة طيران بشراء طائرة في 15\6\ان بمبلغ \$10.000.000، سعر الصرف \$1=120 دج، قدّرت مدّتها النفعية بـ 20 سنة، تعتمد السياسة الاستثمارية للمؤسسة إلى بيع طائراتها بعد 5 سنوات من الاستعمال بمبلغ 800.000.000 دج، وتعتمد في اهتلاكاتها على المسافة المقطوعة، وقدّرت المسافة التي تقطعها الطائرة خلال 5 سنوات بـ 3.000.000 كلم.

في 31\12\ان، قطعت الطائرة مسافة 450.000 كلم. في 31\12\ان+1، غيرت المؤسسة في سياستها الاستثمارية، حيث قرّرت أن تصبح: مدّة الاستعمال 7 سنوات، وثن البيع 650.000.000 دج، في حين أنّ المسافة الإجمالية المنتظر أن تقطعها الطائرة: 4.000.000 كلم.

وبلغت المسافة المقطوعة في ن+1، 550.000 كلم.

المطلوب: احسب أقساط الاهتلاك للسنتين ن ون+1، وأوجد صيغة حساب أقساط الاهتلاك للسنوات المتبقية.

المحور الرابع: أعمال نهاية الدورة-مخصصات المؤونات

وخسائر القيمة

1- مفهوم

كنتيجة لأعمال الجرد التي تمّ التطرق إليها، وفي حالة ملاحظة أو التنبؤ بتدهور قيم عناصر الميزانية، وتطبيقا لمبدأ الحيطة الحذر، تقوم المؤسسة بتشكيل مؤونات محاسبية كتسجيل للخسارة قبل وقوعها باستعمال حسابات المؤونة التي سوف نتطرق إليها حسب نوع موضوع المؤونة.

إن الهدف من تشكيل وتسجيل المؤونات هو تعديل أو تسوية ميزانية المؤسسة، من خلال إظهار المبالغ الدقيقة، فهي بذلك إسهام في الحصول على قوائم مالية سليمة وصریحة ودقيقة باعتماد مبدأ الحيطة والحذر.

2- أنواع مؤونات خسائر القيمة والتسجيل المحاسبي الموافق لها

1-2 مؤونات تدهور قيمة التثبيتات العينية والمعنوية

قد تكون قيمة التثبيت موضوع تدهور طارئ غير معبر عنه بالاهتلاك، ويكون في العادة نتيجة ظروف استثنائية، فتصبح قيمة التثبيت الحالية (السوقية) أقلّ من قيمته المحاسبية الصافية، وسعياً من المحاسبة إعطاء معلومات صادقة، تسجّل هذا التدهور باستعمال حساب 681 السالف الذكر مع حساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

XXX	XXX	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/خسائر القيمة للتثبيتات تكوين مؤونة خسائر في القيمة	29	681
-----	-----	--	----	-----

تُراجع قيمة هذا التدهور (د/29) عند نهاية كل دورة مالية، ونكون هنا أمام ثلاث حالات: إثبات التدهور، رفع قيمة التدهور بنفس القيد، أو استرجاعه عن طريق

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

حساب 781 استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات-أصول غير جارية-عن طريق القيد التالي:¹

XXX	XXX	د/خسائر القيمة للتثبيات د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات- أ.غ.جارية- تسجيل استرجاع تدهور القيمة	781	29
-----	-----	---	-----	----

مثال تطبيقي

اقتنت مؤسسة منذ 6 سنوات كاملة، آلة إنتاج بـ 1.500.000 دج تهتك اهتلاكاً خطياً على 10 سنوات، إلا أنه ظهرت تقنية إنتاج حديثة بآلات جديدة، أدت بتدهور في قيمة الآلات القديمة، بنسبة 50% من قيمتها المحاسبية الصافية.

القيمة المحاسبية في نهاية السنة السادسة هي:

$$\text{- الاهتلاك المتراكم في 6 سنوات} = 1.500.000 \div 10 \times 6 = 900.000 \text{ دج}$$

$$\text{- القيمة المحاسبية الصافية} = 1.500.000 - 900.000 = 600.000 \text{ دج}$$

$$\text{- القيمة السوقية} = 600.000 \times 50\% = 300.000 \text{ دج}$$

$$\text{- قيمة مؤونة تدهور القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة السوقية}$$

$$= 600.000 - 300.000 = 300.000 \text{ دج}$$

¹ أنظر عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص: 242.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

300.000	300.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/خسائر القيمة للألة تكوين مؤونة خسائر في القيمة	2915	681
---------	---------	--	------	-----

في السنة الموالية، تحسّنت قيمة الآلة القديمة بـ 100.000 دج.

في نهاية السنة السابعة نسترجع 100.000 دج من المؤونة عن طريق القيد:

100.000	100.000	د/خسائر القيمة للألة د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات - أ.غ.جارية - تسجيل استرجاع تدهور القيمة	781	2915
---------	---------	--	-----	------

2-2 مؤونات خسائر القيمة للسندات والقيم المنقولة للتوظيف:

يمكن التمييز بين نوعين من السندات كما سبق وأن رأينا ذلك في محور الأدوات المالية:

- السندات المقتناة بهدف الاحتفاظ الدائم بها، سندات المشاركة، والسندات المثبتة، وحق الدين الدائن، والسندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة؛
- والسندات المقتناة بهدف المضاربة القصيرة الأجل والمتمثلة في الأسهم والسندات.

نقوم أثناء عملية الجرد معاينة القيم الحالية للسندات، وفي حالة ما كانت أقل من القيمة المحاسبية فيتوجب على المؤسسة تسجيل الخسارة في القيمة إذا تعلّق الأمر بتثبيات مالية حسب القيد التالي:¹

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص: 117-121.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

XXX	XXX	د/مخصصات المؤونات وخسائر قيمة الأصول المالية د/خسائر القيمة للتثبيات المالية تكوين مؤونات	297/296	686
-----	-----	--	---------	-----

أما فيما يخص الحسابات المالية، قيم منقولة للتوظيف، فتسجّل مؤوناتها على نحو:

XXX	XXX	د/مخصصات المؤونات وخسائر قيمة الأصول المالية د/خسائر القيمة للأصول المالية الجارية تكوين مؤونات	59	686
-----	-----	---	----	-----

ويتم متابعة الأعمال المحاسبية بالنسبة لكل سندات المحفظة على عدة سنوات. إذا ما تمت معاينة نقص في خطر تدني القيمة يتم استرجاع النقص في القيمة كما هو مبين في القيد التالي، في الحالة المعاكسة يتم تسجيل الزيادة في خسارة القيمة محاسبيا بنفس القيد السابق.

XXX	XXX	د/خسائر القيمة للتثبيات المالية		29
XXX		د/خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية		59
XXX		د/استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - أ.غ.جارية -	781	
XXX		د/استرجاعات مالية عن خسائر القيمة والمؤونات - تسجيل استرجاع المؤونة	786	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

مثال تطبيقي

تملك مؤسسة 1.000 سند توظيف، في 12/31/ن تبيّن انخفاض سعر سند التوظيف الواحد في السوق بـ 50دج.

50.000	50.000	د/مخصصات المؤونات وخسائر قيمة الأصول المالية	686
50.000		د/خسائر القيمة للأصول المالية الجارية	59
		تكوين مؤونات خسائر قيمة سندات توظيف	

2-3 خسائر القيمة للمخزونات

تقوم المؤسسة من خلال عملية الجرد بمعينة قيمة مختلف المخزونات بغرض تحديد خسائر القيمة، وإذا ما تم معينة أن القيم الحالية للمخزونات أقل من القيمة المحاسبية فيتوجب على المؤسسة في هذه الحالة تسجيل الخسارة في القيمة حسب القيد التالي¹:

XXX	XXX	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	685
XXX		د/خسائر القيمة للمخزونات	39
		تسجيل مؤونة خسائر قيمة المخزون	

ويتم الاسترجاع عن طريق القيد

XXX	XXX	د/خسائر القيمة للمخزون	39
XXX		د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات - أ.جارية-	785
		تسجيل استرجاع خسائر قيمة المخزون	

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص:204.

مثال تطبيقي

تبيّن لمؤسسة من خلال أعمال الجرد أنّ قيمة مخزونها من البضائع تدهورت بـ 250.000دج، بالنظر إلى السوق.

250.000	250.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/خسائر القيمة للمخزونات تسجيل مؤونة خسائر قيمة المخزون	39	685
---------	---------	---	----	-----

وفي السنة الموالية تحسّن ذات المخزون الذي لم يباع بـ 100.000دج

100.000	100.000	د/خسائر القيمة للمخزون د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات- أ.جارية- تسجيل استرجاع خساءر قيمة المخزون	785	39
---------	---------	--	-----	----

2-4 خسائر القيمة لحسابات الزبائن

عند تحليل حسابات الزبائن تقوم المؤسسة باستخراج الأرصدة فيما يخص الحقوق على الزبائن، والتي على أساسها تتم معاينة مواعيد الاستحقاق وكذا قابلية التحصيل، ليتم تحديد درجة خطر عدم التحصيل ومنها نسبة الخسارة في القيمة بالنسبة للحقوق المشكوك في تحصيلها، ويكون ذلك على عدة سنوات إلى غاية التحصيل أو الإلغاء الكلي للحقوق.

إذا ما تم معاينة خطر عدم التحصيل عند تحليل أرصدة الزبائن ووجود حقوق مشكوك في تحصيلها، فيتوجب على المؤسسة في هذه الحالة تسجيل الخسارة في القيمة حسب

التسجيل التالي:¹

¹ أنظر: عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمّقة وفق النظام المحاسبي المالي، -----، برج بوعريج، 2011. مرجع سابق، ص 50-55.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- تصنيف الزبون إلى زبون مشكوك فيه

XXX	XXX	د/زبائن مشكوك فيهم د/الزبائن تصنيف زبون مشكوك فيه	411	416
-----	-----	---	-----	-----

- تكوين المؤونة

XXX	XXX	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات د/خسائر القيمة للزبون تسجيل مؤونة خسائر قيمة الزبون	49	685
-----	-----	---	----	-----

- استرجاع المؤونة

XXX	XXX	د/خسائر القيمة للزبائن د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات- أ.جارية- تسجيل استرجاع خسائر قيمة زبائن	785	49
-----	-----	--	-----	----

ملحوظة: يمكن للمؤسسة استرجاع المؤونات عند تحصيل الحقوق التي خصصت لها هاته المؤونات، في الحالة المعاكسة، أين يتم التأكيد على استحالة تسديد الدين، يتم ترصيد الحقوق التي من غير الممكن تحصيلها بحساب 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل، بعد استرجاع المؤونة.

مثال تطبيقي

علمت المؤسسة أنّ زبونها عمر، والتي لها عليه حقوق على المبيعات تقدّر بـ 300.000 دج، في وضعية مالية صعبة، فكوّنت له مؤونة بـ 150.000 دج.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- تصنيف الزبون إلى زبون مشكوك فيه

150.000	150.000	د/زبائن مشكوك فيهم د/الزبائن تصنيف زبون مشكوك فيه	411	416
---------	---------	---	-----	-----

- تكوين المؤونة

150.000	150.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات. أصول جارية د/خسائر القيمة للزبون تسجيل مؤونة خسائر قيمة الزبون	49	685
---------	---------	--	----	-----

تحسّنت وضعية الزبون، فقلّصت المؤسسة المؤونة إلى 100.000 دج

- استرجاع المؤونة

50.000	50.000	د/خسائر القيمة للزبائن د/استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات - أ.جارية- تسجيل استرجاع مؤونة زبائن	785	49
--------	--------	--	-----	----

2-5- مؤونات الأخطار والأعباء

تعتبر المؤونات سيما تلك المتعلقة بالأخطار والأعباء كأعباء احتمالية يتم تقديرها، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي في مضمونه نوعين من المؤونات المتعلقة بالخصوم، والتي تكون عندما يكون للمؤسسة التزام ناتج عن حادث مضى وعندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام:¹

- مؤونات للأعباء - الخصوم غ. الجارية (حساب 15).

- مؤونات الخصوم الجارية (حساب 481).

2-5-1 مؤونات للأعباء - الخصوم غ. الجارية

ويتعلق الأمر بالأعباء محتملة الوقوع بعد السنة، يبين الجدول أدناه الحسابات واجبة الاستعمال:

مؤونات للأعباء	المؤونات الأخرى للأعباء (حساب 158)
المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة (د/ 153)	المنازعات
المؤونات للضرائب والعقوبات (حساب 155)	الضمانات الممنوحة للزبائن
المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)، (د/ 156)	الأخطار المتعلقة بالعقود
	خطر الصرف

تسجل عملية تشكيل مؤونة الأخطار والأعباء المحتملة للخصوم غير الجارية حسب القيد:

681	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - أ.غ.ج	XXX	XXX
15	د/ مؤونة الأعباء الخصوم غير الجارية تسجيل المؤونة	XXX	XXX

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، 125. 1.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقدة 2

ويكون الاسترجاع عن طريق القيد:¹

XXX	XXX	د/ مؤونة الأعباء الخصوم غير الجارية د/ استرجاع خسائر القيمة المؤونات أ.جارية تسجيل استرجاع المؤونة	785	15
-----	-----	--	-----	----

مثال تطبيقي

في إطار أعمال الجرد، تبين للمؤسسة أنها ستقوم بدفع 100.000 دج ضريبة، في إطار إجراءات تصحيح ضريبي السنة المقبلة.

100.000	100.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة أ.غ.ج د/ المؤونات للضرائب والعقوبات تكوين مؤونات للضرائب	155	681
---------	---------	---	-----	-----

وفي السنة الموالية دفعت المؤسسة ما قيمته 150.000 دج، منها 100.000 غرامة.

نسجل استرجاع المؤونة المكوّنة

100.000	100.000	د/ مؤونة للضرائب والعقوبات د/ استرجاع خسائر القيمة المؤونات أ.جارية تسجيل استرجاع تدهور المؤونة	785	155
---------	---------	--	-----	-----

نسجل دفع الضرائب والغرامات

150.000	50.000 100.000	د/ ضرائب ورسوم د/ الغرامات والعقوبات د/ 442، د/ 445 تسجيل التزام الدفع	44	64 656
---------	-------------------	---	----	-----------

¹ أنظر: . Allal Hamini, Bilan comptable, Travaux de clôture, BERTI Editions, Alger, 2013, pp :79-85

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وعند الدفع نقدا

150.000	150.000	د / 442، د / 445 د / الصندوق الدفع	53	44
---------	---------	--	----	----

- وقد تكون من المؤونات أيضا، مؤونات الأعباء واجبة التحميل على عدّة سنوات لضخامتها، ويتعلّق الأمر بأعباء الصيانة أو الإصلاحات ضخمة القيمة نسبيا، يتم توزيعها على عدة سنوات لأجل تغطية التكلفة أو العبئ الذي أوجدت لأجله.

مثال تطبيقي

قرّرت المؤسسة إجراء إصلاحات كبيرة القيمة نسبيا، حيث تبلغ قيمتها 900.000 دج، وقرّرت لذلك تكوين مؤونة على ثلاث سنوات، 300.000 دج للسنة.

12/31/ن

300.000	300.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة أ.غ.ج	158	681
		د/ المؤونات الأخرى للأعباء، خ.غ.ج تكوين مؤونات لأعباء تحمّل على دورات		

1+12/31/ن

300.000	300.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة أ.غ.ج	158	681
		د/ المؤونات الأخرى للأعباء، خ.غ.ج تكوين مؤونات لأعباء تحمّل على دورات		

2+12/31/ن

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

	300.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة.أ.غ.ج		681
300.000		د/ المؤونات الأخرى للأعباء، خ.غ.ج تكوين مؤونات لأعباء تحمّل على دورات	158	

خلال السنة ن+3، قامت المؤسسة بالإصلاحات التي كلفتها 1.000.000 دج

	1.000.000	د/ التقاول العام د/ مورّدوا المخزون والخدمات فاتورة إنجاز أشغال الإصلاحات	401	611
1.000.000				

ويجب إلغاء المؤونة

	900.000	د/ المؤونات الأخرى للأعباء، خ.غ.ج د/ استرجاع مؤونات أ.غ.ج استرجاع المؤونة المكوّنة	781	158
900.000				

2-5-2 مؤونات الخصوم الجارية

أمّا مؤونات الخصوم غير الجارية، فخصوصيتها هي فقط في مدّة احتمال وقوع الالتزام، والتي تقلّ عن 12 شهر/ ويسجّل تكوينها عن طريق القيد:

	XX	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات. أصول جارية		685
XX		د/ مؤونات خصوم جارية تكوين مؤونة خصوم جارية	481	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وعند تحقّق المصرف نرصد مباشرة حساب 481 عن طريق حساب من النقديّات.

XX	XX	د/ مؤونات خصوم جارية	481
XX		د/ الصندوق تسجيل تحقّق مصرف المكوّن له مؤونة	53

هذا ويمكن أيضا استرجاع المؤونة او الفائض منها على الدفع الواقع باستعمال حساب 785 استرجاع خسائر القيمة المؤونات أ.جارية.

XX	XX	د/ مؤونات خصوم جارية	481
XX		د/ استرجاع خسائر القيمة المؤونات أ.جارية تسجيل استرجاع المؤونة	785

مثال تطبيقي

توقّعت مؤسسة خسارة قضية مثارة في المحكمة، الأمر الذي يجعلها تدفع تعويضات قيمتها 350.000 دج خلال السنة الموالية.

	350.000	د/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات. أصول جارية	685
350.000		د/ مؤونات خصوم جارية تكوين مؤونة خصوم جارية	481

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وفي السنة الموالية دفعت المؤسسة:

الحالة 1: 350.000 دج

350.000	350.000	د/ مؤونات خصوم جارية د/ الصندوق تسجيل تحقق مصروف المكوّن له مؤونة	53	481
---------	---------	---	----	-----

الحالة 2: 400.000 دج

400.000	350.000 50.000	د/ مؤونات خصوم جارية د/الغرامات د/ الصندوق تسجيل تحقق مصروف المكوّن له مؤونة	53	481 656
---------	-------------------	---	----	------------

الحالة 3: 300.000 دج

300.000 50.000	350.000	د/ مؤونات خصوم جارية د/ الصندوق د/استرجاع خسائر القيمة المؤونات أ.جارية تسجيل تحقق مصروف المكوّن له مؤونة	53 785	481
-------------------	---------	---	-----------	-----

تمارين المحور الرابع: مخصصات المؤونات وخسائر القيمة

التمرين الأول:

في 01/01/ن، أنشأت مؤسسة مصنعا على أراض تم استئجارها لفترة 20 سنة، والتزمت المؤسسة بإعادة تهيئة الأرض عند انتهاء المدّة، وبلغت تكلفة المباني 20 مليون دينار، أمّ تكلفة إعادة تهيئة الموقع فقّدت بـ 2 مليون دج، تسدّد في نهاية المشروع. في ن+20، انتهى المشروع وقام مقاول بإعادة تهيئة الموقع، وبلغت قيمة إعادة التهيئة: الحالة 1: 2 مليون دج، الحالة 2: 1.8 مليون دج، الحالة 3: 2.5 مليون دج.

التمرين الثاني:

خلال السنة ن، قامت مؤسسة بشراء: 600 سهم بـ 100 دج للسهم، بصك بنكي، من أجل الاحتفاظ به، 200 سند قرض بـ 500 دج للسند كسندات مثبتة خاصة بنشاط المحفظة.

في 31/12/ن أصبح سعر السهم 95 دج، وقيمة السند 480 دج.

في 31/12/ن+1 أصبح سعر السهم 110 دج، وقيمة السند 520 دج.

التمرين الثالث:

في 31/12/ن، أظهرت أعمال جرد المخزون المعطيات التالية:

المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	تكلفة الوحدة	سعر السوق
بضاعة "أ"	1000 وحدة	990 وحدة	10	15
مواد "ب"	490 كلغ	500 كلغ	5	5
منتجات "ج"	100 وحدة	200 وحدة	20	25
بضاعة "س"	100 وحدة	100 وحدة	50	45
منتجات "ع"	50 وحدة	100 وحدة	200	180

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقّدة 2

- خلال السنة ن+1 باعت المؤسسة 50 وحدة من البضاعة "س" بـ 40 دج بصك بنكي، في حين تمّ بيع كل وحدات المنتج "ع" بـ 210 دج.
- في 31/12/ن+1، أصبح سعر البضاعة "س": الحالة 1: 40 دج، الحالة 2: 50 دج، الحالة 3: 45 دج.

التمرين الرابع:

في 31/12/ن أظهر ميزان المراجعة للمؤسسة:

الحساب	الرصيد
4091-تسبيق للمورد "ج"	5000
401 - مورد "د" مدين	8000
41101-الزبون "أ"	8000
41102-الزبون "ب"	4000

يواجه المورد "ج" صعوبات مالية، توقع استرجاع 50% من التسبيق.

تتوقع المؤسسة: أنّ الزبون "أ" يسدّد 40%، والزبون "ب" 60%.

خلال السنة ن+1:

استرجعت 2000 دج، من التسبيق المدفوع للمورد "ج"، باقي التسبيق لا يمكن استرجاعه.

سدّد الزبون "أ" كل دينه بصك.

سدّد الزبون "ب" نصف دينه، وفي نهاية السنة أصبحنا نتوقّع تسديد كل دينه.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

التمرين الخامس:

قامت المؤسسة خلال السنة ن بالعمليات التالية والمطلوب تسجيلها:

- شراء 200 سهم من رأس مال شركة 1 ب 500 دج للسهم بشيك، وذلك بغرض البيع على المدى القصير.
- شراء 200 سهم من رأس مال الشركة 2 ب 100 دج للسهم، سددت 70% من قيمتها بشيك، عملية الشراء من أجل البيع على المدى القصير.
- بيع 100 سهم من أسهم الشركة 1 ب 600 دج للسهم الواحد.
- في 31/12/ن، كانت قيم أسهم الشركتين 1 و 2 على الترتيب 450 دج و 120 دج؛ كما قدّرت عوائد أسهم الشركة 2 غير المحصلة ب 1000 دج.

التمرين السادس:

تمنح مؤسسة ضمانا على مبيعاتها لمدة سنتين، وتكوّن لهذا الغرض مؤونة 200000 دج. خلال السنة ن جاءت مصاريف التصليح 140000 دج.

- خلال السنة ن+1 جاءت مصاريف التصليح كما يلي: قطع غيار 40000 دج، وأجور عمال 100000 دج.

المطلوب: قم بالتسجيلات اللازمة.

التمرين السابع:

كانت محاسبة المؤسسة موضوع مراجعة جبائية، وتتوقّع المؤسسة دفع غرامة مخالفة تقدر بـ 100.000 دج.

جاءت قيمة الغرامة الفعلية حسب الحالات التالية: حالة 1: 100000 دج، حالة 2: 80000 دج، حالة 3: 120000 دج، حالة 4: 0 دج.

المطلوب: قم بالتسجيلات اللازمة.

المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة-تسوية الحسابات

1-تسوية المشتريات

يعتبر حساب المشتريات (د/38) حسابا وسيطا يستعمل في عملية الجرد الدائم للمخزون، ومؤشر محاسبي يدل على قيمة المشتريات خلال الفترة بما فيها مصاريفها، ويمكن من خلال هذا الحساب متابعة عملية الشراء للمخزونات وبالتالي متابعة حركة المخزونات المشتراة المستلمة وغير المستلمة وكذلك وصول فواتيرها أو عدم وصولها¹. ويجب أن يرصد هذا الحساب في نهاية كل دورة، لكن في بعض الأحيان لا يكون مرصد ويعود السبب في ذلك لأحد الحالتين التاليتين:

- الحالة الأولى: استلام الفاتورة وعدم استلام البضاعة أو المواد الأولية

ينتج عن استلام الفاتورة وعدم دخول البضائع أو المواد الأولية إلى المخازن عند نهاية الدورة وضعية رصيد مدين بالنسبة لحساب 38X.

ويكون قيد التسوية المحاسبية في نهاية الدورة باستعمال حساب خاص وهو

د/37 مخزونات في الخارج ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

XXX	XXX	د/ مخزونات في الخارج	37
XXX		د/ المشتريات المخزونة	38X
		استلام الفاتورة دون البضاعة	

وهكذا يصبح د/37 مخزون لتلك المشتريات حتى تاريخ الحصول عليها واستلامها فعلا خلال الدورة أو خلال الدورات اللاحقة، وبالتالي يتم غلق د/38X باعتباره حساب وسيط خلال الدورة المالية الواحدة واستبداله بفتح د/37 كحساب وسيط آخر مؤقت لاستكمال

¹ كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص: 143

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

المرحلة المتبقية من عملية الشراء خلال الدورة المالية أو الدورات التي تليها، ويتم ترصيد هذا الحساب عند وصول المشتريات وفق التسجيل التالي:

	X X X	د/ مخزونات البضائع		30
	X X X	د/ المواد الأولية واللوازم		31
	X X X	د/ تموينات أخرى		32
X X X		د/ مخزونات في الخارج وصول المشتريات المعنية (إدخال رقم)	37	

- الحالة الثانية: استلام البضاعة أو المواد الأولية وعدم استلام الفاتورة

ينتج عن استلام ودخول البضائع أو المواد الأولية إلى المخازن وعدم استلام الفاتورة عند نهاية الدورة وتاريخ الإقفال وضعية رصيد دائن بالنسبة لحساب 38X. ويكون قيد التسوية المحاسبية في نهاية الدورة باستعمال حساب خاص وهو د/408 موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

	X X X	د/ المشتريات المخزنة		38X
X X X		د/ موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها وصول البضاعة دون الفاتورة	408	

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وهكذا يتم استبدال د/38X بد/408 الذي يبقى مفتوحا إلى غاية الحصول على الفاتورة، ويغلق خلال الدورة المالية الواحدة باعتباره حسابا وسيطا، ويكون القيد كالتالي:

X X X	X X X	د/ موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها د/ موردون الحصول على فاتورة المشتريات المعنية	401	408
-------	-------	---	-----	-----

مثال تطبيقي

تبيّن من خلال ميزان المراجعة قبل الجرد، أنّ رصيد حساب 380 مدين بـ50.000، ورصيد حساب 381 مشتريات مواد ولوازم دائن بـ20.000 دج.

50.000	50.000	د/ مخزونات في الخارج د/ المشتريات البضائع استلام الفاتورة دون البضاعة	380	37
20.000	20.000	د/ المشتريات من المواد واللوازم د/ موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها وصول البضاعة دون الفاتورة	408	381

وخلال السنة الموالية وعند التسوية نسجّل

50.000	50.000	د/ مخزونات البضائع د/ مخزونات في الخارج وصول المشتريات المعنية (إدخال رقم)	37	30
20.000	20.000	د/ موردو الفواتير لم تصل إلى صاحبها د/ موردون الحصول على فاتورة المشتريات المعنية	401	408

2-تسوية المبيعات

توجد هناك حالتين فيما يتعلق بالمبيعات تستوجب إجراءات تسوية محاسبية وهي:

- الحالة الأولى: إرسال البضائع دون الفاتورة

يمكن للمورد أن يرسل سلعة للزبون دون إجراء قيد تحويل الملكية، وفي هذه الحالة يكون قيد التسوية المحاسبية في نهاية الدورة باستعمال حساب خاص وهو **د/418 الزبائن-** المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد، وهذا لترصيد حساب المبيعات على النحو التالي:

	X X X	د/ الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418
X X X		د/ المبيعات من	700
X X X		البضائع	701
		د/ المبيعات من المنتجات التامة الصنع	
		تسوية المبيعات	

- وعند تحويل الفاتورة وإرسالها إلى الزبون نرصد د/418 مع د/ 411 على النحو التالي:

	X X X	د/ زبائن	411
X X X		د/ الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418
		إرسال فاتورة البيع المعنية	

- الحالة الثانية: إرسال فاتورة دون البضائع

يقوم المورد في بعض الأحيان بتحرير فاتورة بيع لفائدة الزبون ويسلمها له، ولكن لا تتم عملية انتقال ملكية البضاعة أو المنتجات المباعة، لذا يجب القيام في نهاية الدورة بعملية التسوية المحاسبية لخروج البضاعة أو المنتجات المباعة من مخازن المؤسسة وهذا رغم من وجودها الفعلي داخل المخازن، وهذا لسبب واحد أنها لم تصبح ملكا للمؤسسة.

وفي هذه الحالة تتم التسوية المحاسبية في نهاية الدورة حسب القيد التالي:

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعقّدة 2

X X X	X X X	د/ مشتريات البضائع المباعة	600
X X X		د/ مخزونات البضائع	30
		الإخراج الوهمي للبضاعة المباعة	
X X X	X X X	د/ تغيير المخزونات من المنتجات	724
X X X		د/ المنتجات المصنعة	355
		الإخراج الوهمي للمنتجات المباعة	

مثال تطبيقي

تبيّن من خلال أعمال جرد مبيعات المؤسسة، أنّ المؤسسة باعت جزء من موادها الأولية لمؤسسة صديقة قيمتها 50.000 دج، ولم تحرّر لها فاتورة، وباعت في نهاية شهر ديسمبر ما تكلفته 100.000 دج من منتوجاتها وتعذّر على الزبون أخذها من المخزن.

50.000	50.000	د/ الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418
		د/ المبيعات من البضائع	700
		تسوية المبيعات	
100.000	100.000	د/ تغيير المخزونات من المنتجات	724
100.000		د/ المنتجات المصنعة	355
		الإخراج الوهمي للمنتجات المباعة	

وفي السنة الموالية عند تحرير الفاتورة نسجّل القيد الآتي، أمّا العملية الثانية فليس لها تسجيل في هذه السنة.

50.000	50.000	د/ زبائن	411
50.000		د/ الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418
		إرسال فاتورة البيع المعنية	

3-تسوية النواتج المسجلة مسبقا

يتعلق الأمر بالنواتج أو الإيرادات التي تقبضها المؤسسة وتسجلها خلال الدورة المالية، لكنها في واقع الأمر تخص كلياً أو جزئياً دورة أو دورات لاحقة¹، ولذلك يجب طرحها في نهاية الدورة من النواتج الحالية للمؤسسة وهذا تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات. وتكون التسوية المحاسبية بجعل حساب النواتج المعني مديناً (د/ 7x) بالمبلغ المتعلق بالسنوات المقبلة وجعل د/ 487 النواتج المسجلة مسبقاً دائناً، وتسجل التسوية في اليومية كالتالي:

XXX	XXX	د/ نواتج	7x
XXX		د/ النواتج المسجلة مسبقاً تحويل النواتج المسجلة والعائدة للدورات المقبلة	487

في السنوات الموالية، يتم تحميل كل سنة من هذه النواتج حسب ما تستحقه كل سنة عن طريق القيد العكسي

XXX	XXX	د/ النواتج المسجلة مسبقاً	487
XXX		د/ نواتج تحميل السنة من النواتج المسجلة مسبقاً	7x

مثال تطبيقي

تحصلت مؤسسة في بداية السنة على نواتج إيجارية لثلاث سنوات كاملة، قيمة نواتج السنة الواحدة 300.000 دج.

¹ Henri DAVASSE, Michel PARRUITTE, Ahmed SADOU, Manuel de comptabilité : conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, BERTI Editions, Alger, 2011, p : 196.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

في تاريخ العقد والتسديد

900.000	900.000	د/ البنك د/ منتجات الأنشطة الملحقة نواتج إيجار	708	512
---------	---------	--	-----	-----

في تاريخ التسوية 12/31/

600.000	600.000	د/ منتجات الأنشطة الملحقة د/ النواتج المسجلة مسبقا تحويل النواتج المسجلة والعائدة للدورات المقبلة	487	708
---------	---------	--	-----	-----

في السنة الموالية

300.000	300.000	د/ النواتج المسجلة مسبقا د/ منتجات الأنشطة الملحقة تحميل نواتج السنة من الإيجار	708	487
---------	---------	---	-----	-----

ونفس القيد يكون في السنة الثالثة، ويرصد بذلك حساب 487.

4- تسوية الأعباء المسجلة مسبقا

يتعلق الأمر بالأعباء أو المصاريف التي تدفعها المؤسسة وتسجلها خلال الدورة المالية، لكنها في واقع الأمر تخص كليا أو جزئيا الدورة أو الدورات لاحقة¹، وبالتالي فإنها لا تخص الدورة الحالية ولهذا وطبقا لمبدأ استقلالية الدورات ففي نهاية الدورة المالية يتم تسوية هذه الأعباء التي بقيت وتخص الدورة المقبلة.

¹ Henri DAVASSE, op cit, p : 195.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

وتكون التسوية المحاسبية بجعل د/486 الأعباء المسجلة مسبقا مدينا بمبلغ المصاريف المتعلقة بالسنوات المقبلة مع جعل حسابات المصاريف المعنية دائما بنفس المبلغ، وتسجل التسوية في اليومية كالتالي:

XXX	XXX	د/ الأعباء المسجلة مسبقا د/ الأعباء تحويل الأعباء المسجلة والتي تعود للدورات المقبلة	6 x	486
-----	-----	---	-----	-----

وفي السنوات الموالية، يسجل القيد العكسي بالقيمة واجبة التحميل على السنة، كما بالنسبة للنواتج المسجلة مسبقا.

مثال تطبيقي

نسجل عملية المثال السابق، في يومية المستأجر.

في تاريخ العقد والتسديد

900.000	900.000	د/ إيجارات د/ البنك إيجار	512	613
---------	---------	---------------------------------	-----	-----

في تاريخ التسوية 12/31/

600.000	600.000	د/ الأعباء المسجلة مسبقا د/ إيجارات تحويل الأعباء المسجلة والعائدة للدورات المقبلة	613	486
---------	---------	---	-----	-----

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

في السنة الموالية

300.000	300.000	د/ إيجارات د/ الأعباء المسجلة مسبقا تحميل نواتج السنة من الإيجار	486	613
---------	---------	--	-----	-----

ونفس القيد يكون في السنة الثالثة، ويرصد بذلك حساب 486.

5-تسوية الأعباء الواجبة الدفع والنواتج المقرر استلامها

5-1 تسوية الأعباء الواجبة الدفع

ويتعلق الأمر بأعباء لا يمكن تسجيلها محاسبيا إلا في الدورة المالية المقبلة لأنها لم تسدد ولم تصل وثائق الإثبات اللازمة لها، لكنها تخص كليا أو جزئيا الدورة المالية الحالية¹.

ولإبراز الصورة الصادقة لنتائج السنة المالية واحترام مبدأ استقلالية السنوات المالية، فأعباء الدورة المالية الحالية (ن) يتم تحديدها عند الجرد في نهاية الدورة المالية الحالية، لكن لا يمكن تسجيلها إلا في بداية الدورة المالية المقبلة (ن+1) بسبب عدم توفر الوثائق المحاسبية المبررة لها في نهاية الدورة.

هي كل الأعباء المتعلقة بالاستغلال المستحقة ويمكن إظهارها في نهاية الدورة المالية في حساباتها حسب طبيعتها في جانبها المدين بجعل أحد الحسابات الفرعية الملائمة لها للحساب "468 أعباء واجبة الدفع ونواتج مقرر استلامها" دائنة.

XXX	XXX	د/ الأعباء د/ الأعباء الأخرى الواجب دفعها تسجيل أعباء واجبة الدفع	4686	6x
-----	-----	---	------	----

¹ Henri DAVASSE, *op.cit*, p : 197.

3-5 تسوية النواتج المقرر استلامها

ويتعلق الأمر بنواتج لا يمكن تسجيلها محاسبيا إلا في الدورة المالية المقبلة لأنها لم تسدد ولم تصل وثائق الإثبات اللازمة لها، لكنها تخص كليا أو جزئيا الدورة المالية الجارية (الحالية ن)¹.

ولتوضيح الصورة الصادقة لنتائج السنة المالية واحترام مبدأ استقلالية السنوات المالية، فنواتج الدورة المالية الحالية (ن) يتم تحديدها عند الجرد في نهاية الدورة المالية الحالية، لكن لا يمكن تسجيلها إلا في بداية الدورة المالية المقبلة (ن+1) بسبب عدم توفر الوثائق المحاسبية المبررة لها في نهاية الدورة.

فالتسوية المحاسبية في نهاية الدورة تكون بتسجيل الناتج المرتبط بالدورة الحالية (ن) وغير المسجل محاسبيا لحد الآن (من حساب نواتج مقرر استلامها إلى حساب النواتج المعني).

XXX	XXX	ح/ النواتج المقرر استلامها ح/ النواتج تسجيل نواتج مقرر استلامها	7x	4867
-----	-----	---	----	------

¹ Idem, p : 198.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

إلا أنّه في الواقع غالبا ما لا يتطابق في تاريخ الجرد رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك المسجل ضمن الكشف المرسل من طرف البنك إلى المؤسسة ويعود ذلك لمجموعة من الأسباب نذكر منها:

- عمولات البنك التي لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف المرسل.

- شيكات حررتها المؤسسة للغير ولم يتقدم أصحابها لصرفها وبالتالي لم يتمكن البنك من تسجيل القيود الناتجة عنها.

- تحويلات وتسديدات زبائن المؤسسة عن طريق البنك مباشرة ولم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف.

- تسجيل فوائد بنكية لصالح المؤسسة.

- أخطاء في تسجيل المبالغ ارتكبها البنك أو المؤسسة.

وعليه لجعل الرصدين متطابقين لا بد من إنجاز ما يعرف بحالة التقارب.

فوثيقة حالة التقارب هي وثيقة تظهر كلا من حساب البنك (في دفاتر المؤسسة)

وفي حساب المؤسسة (في دفاتر البنك)، وتظهر مختلف التصحيحات التي تجرى على

الحسابين للوصول إلى الرصيد الحقيقي لحساب البنك، فالمؤسسة تقوم بإعداد حالة

مقارنة في نهاية كل شهر بعد حصولها على كشف حسابها البنكي.

2- التسجيل المحاسبي لعملية التقارب البنكي

التقارب هو تسجيل محاسبي من أجل المطابقة بين رصيدي حساب البنك لدى المؤسسة

وحساب المؤسسة لدى البنك.

ولإنجاز التقارب عملية التقارب نقوم بما يلي:

- مقارنة حساب البنك (في دفاتر المؤسسة) مع كشف البنك.

- وضع علامة لتمييز العمليات المتماثلة في الحسابين.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

- البحث عن تفسير العمليات غير المتماثلة.
- تسجيل القيود الخاصة بعملية التصحيح، أو تسجيل العمليات التي لم تسجّل في اليومية/الحساب من خلال التسجيل ضمن حساب البنك لدى المؤسسة، العمليات غير المسجلة في حساب البنك لدى المؤسسة والمسجلة ضمن الكشف المرسل من البنك، وتصحيح العمليات المسجلة بأخطاء، بما يسمح بالحصول على رصيد صحيح للحساب¹.
- إعلام أخطاء التسجيلات التي قد يكون وقع فيها البنك لتصحيحها.

مثال تطبيقي

إليك كلا من حساب بنك المؤسسة في دفاتر المؤسسة، وحساب المؤسسة في دفاتر بنكها.

حساب البنك عند المؤسسة

التاريخ	البيان	مدين	دائن
31/ن-1	رصيد مدين	10.000	
01/ن	تحويل نقدي إلى الصندوق	5.000	
05/ن	صك العميل 1 رقم.....	6.000	
06/ن	صك لصالح المورد 2 للتسديد		8.000
08/ن	صك لصالح المورد 3 للتسديد		2.000
10/ن	ورقة قبض للزبون 4 للتحويل	2.000	
12/ن	ورقة قبض للزبون 5 للتحويل	1.000	
20/ن	صك الزبون 6 للتحويل	1.000	
28/ن	الرصيد		15.000

¹ أنظر: عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص ص: 115-122.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

حساب المؤسسة عند البنك

التاريخ	البيان	مدين	دائن
31/ن-1	رصيد دائن		10.000
01/ن	تحويل نقدي إلى الصندوق		5.000
05/ن	تحصيل صك العميل 1 رقم.....		6.000
05/ن	عمولة تحصيل	200	
08/ن	تسديد صك لصالح المورد 3 للتسديد	2.000	
10/ن	تحصيل ورقة قبض للزبون 4 للتحصيل		2.000
10/ن	عمولة تحصيل	50	
20/ن	الرصيد	20750	

وتبيّن لنا من خلال كشف البنك أنّ:

- أنّ ورقة قبض الزبون 5 بقيمة 1.000 دج لم يتم تحصيلها.
 - أنّ صك الزبون 6 لم يتم تحصيله لعدم توقّر الرصيد الكافي.
 - من خلال تقريب الحسابين، نلاحظ أنّ اختلاف الرصيدين ناتج عن وجود عمليات لم تسجّل في كلا الحسابين وهي العمليات غير المظلمة، ويتعلّق الأمر ب:
 - صك حرّر للعميل 2، ولم يسدّد بعد.
 - عمولات تحصيل، لم تسجّلها المؤسسة لجهلها بها.
 - وورقة قبض، وصك بنكي، قدّما من طرف الزبونين 5 و6 غير قابلا للتحصيل.
- وعليه:

- الاختلاف الأول لا نسجّله، لأنّ الوقت كفيل بإلغائه.
- العمولات نسجّلها في يومية المؤسسة.
- الأوراق التجارية غير القابلة للتسديد، نلغي تسجيلها، باعتبار أنّ الحق غير قابل للتحصيل بهما.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

250	250	د/ عمولات مصرفية د/ البنك تسجيل العمولات المصرفية	512	627
1.000	2.000	د/ الزبائن د/ أوراق تجارية		411X
1.000		د/ البنك أوراق تجارية ملغاة	512	

وعليه سمحت عملية التقارب، بتقريب الرصيد المحاسبي إلى الرصيد الحقيقي عند البنك، مع معرفة سبب الاختلاف بين الرصيدين على نحو:

دائن	مدين	البيان	
	12.750	رصيد حساب البنك بعد التقارب	30/ن
	8.000	صك بنكي رقم.... قيد التسديد	
20.750		رصيد حساب المؤسسة عند البنك	30/ن
20.750	20.750	الرصيد المقرب/ المجموع	

المحور السابع: أعمال نهاية الدورة-تصحيح الأخطاء

1- مفهوم تصحيح الأخطاء

تقوم المؤسسة بعمليات عديدة ومتنوعة ومتداخلة فيما بينها، ما يجعلها سببا رئيسيا في ارتكاب الأخطاء المحاسبية، حيث نجد هناك على سبيل المثال أخطاء ترتكب أثناء عملية التسجيل بدفتر اليومية أو التحويل إلى دفتر الأستاذ... الخ¹، وارتكاب هذه الأخطاء يعد أمر بديهي يرجع السبب فيها إلى:

- المراحل التي تمر بها البيانات منها التسجيل، والترحيل، والترصيد وإعداد ميزان المراجعة... الخ؛
- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- السهو أو عدم المعاينة؛
- أخطاء التعمد.

ويمكن تقسيم هذه الخطاء إلى قسمين:

1-1 أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة: تتمثل هذه الأخطاء في:

- خطأ في اسم الحساب؛
- خطأ في المبلغ؛
- خطأ في الحذف.

2-1 أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة: يجب الرجوع إلى القيود التي تم تسجيلها

في دفتر اليومية عند معاينة عدم توازن ميزان المراجعة، والتأكد من أن هذه القيود صحيحة، وتم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ بصورة صحيحة، مع مراجعة الرصيد ومجاميع جانبي ميزان المراجعة، والتأكد في الأخير من إدراج جميع أرصدة الحسابات. وبالتالي سنتناول طرق تصحيح هذه الأخطاء

¹ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص: 214-246.

2- طرق تصحيح أخطاء الدورة في دفتر اليومية

2-1 طريقة المتمم إلى الصفر

وهي الطريقة التي يتم بمقتضاها إلغاء العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا، والمتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم آخر، إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر فالمتمم الجبري إلى الصفر لـ 10 هو (- 10)، ولكن المتمم الجبري يكتب بشكل آخر تستعمل إضافته إلى مبالغ موجبة.

مثال تطبيقي

تم تسجيل عملية بيع بمبلغ 1650 دج مع العلم أن المبلغ البيع الصحيح هو 1560 دج، إذا فما هو المتمم الجبري للعدد ¹1650 ؟

للبحث عن متمم 1650 إلى الصفر نتبع الطريقة التالية :

نطرح آحاد العدد 1650 من 10 و الباقي (أي العشرات والمئات) تطرح

من العدد 9 على النحو التالي:

$$\begin{array}{r} 9 \ 9 \ 1 \ 0 \\ - \ 1 \ 6 \ 5 \\ \hline 8 \ 3 \ 5 \end{array}$$

نضيف إلى النتيجة الرقم (1) من اليسار مصحوبا من الأعلى بإشارة سالبة (-) للدلالة

على أنه رقم سالب، فيصبح لدينا متمم العدد 1650 هو **18350**⁻ وهكذا إذا جمعنا

العدد (**18350**⁻) مع (1650)

18350⁻

+ 1650 كان الناتج صفرا

0000

¹ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 113.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة 2

1650	1650	د/ زبائن د/ المبيعات من البضائع تسجيل الفاتورة	700	411
------	------	--	-----	-----

- يتم إلغاء القيد الخاطئ من طريق المتمم إلى الصفر لـ 1650 وهو **18350** - ثم
نسجل القيد التالي:

-18350	- 18350	د/ زبائن د/ المبيعات من البضائع إلغاء القيد الخاطئ	700	411
--------	---------	--	-----	-----

- ثم يجري القيد الصحيح على النحو التالي:

1560	1560	د/ زبائن د/ المبيعات من البضائع تصحيح القيد الخاطئ	700	411
------	------	--	-----	-----

2-2 طريقة التسجيل المعاكس

يتم بمقتضى هذه الطريقة إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس ثم إجراء قيد التصحيح¹.

مثال تطبيقي

باعت مؤسسة بضاعة على الحساب بقيمة **51000** دج وسجلت القيد على النحو التالي:

¹ شباكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 233.

أ. سفيان بطاطا، مطبوعة في المحاسبة المالية المعمّقة 2

15000	15000	د/ زبائن د/ المبيعات من البضائع تسجيل الفاتورة	700	411
-------	-------	--	-----	-----

- وبعد اكتشاف الخطأ يتم إلغاء القيد الأول كالتالي:

15000	15000	د/ المبيعات من البضائع د/ زبائن إلغاء القيد الخاطئ	411	700
-------	-------	--	-----	-----

- ثم يجرى القيد الصحيح كما يلي:

51000	51000	د/ زبائن د/ المبيعات من البضائع تصحيح القيد الخاطئ	700	411
-------	-------	--	-----	-----

وفي الواقع العملي، أضحى استعمال طريقة القيد العكسي هي الأكثر والممكن استعمالها، وذلك بحكم استعمال برمجيات المحاسبة الآلية، أين لا يمكن استعمال طريقة المتم الصفري، بل وحتى طريقة القيد العكسي، لا تستعمل إلا في الأخطاء المرتبطة بالتصريحات والالتزامات مع الغير، وبالأخص المصالح الجبائية وشبه الجبائية، وفي حالة ما إذا أصدرت المؤسسة تصريحا أو التزاما بالتسجيل الخاطئ، يستوجب تصحيحه بتسجيل محاسبي وفق طريقة القيد العكسي لأنّ القيد الأوّل مثبت بالتصريح لا يمكن محوه، وإلا فبالنسبة للأخطاء الأخرى، يمكن وبكلّ سهولة، محو تسجيل القيد الخاطئ، وإعادة تسجيل القيد الصحيح.

3- المعالجة المحاسبية لأخطاء الدورة السابقة

يتم تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي، وذلك بتحميلها في حساب النتيجة **د/ مرّجل من جديد** وإذا تعدّر ذلك، تحمّل على حساب الاحتياط الذي يوافق النتيجة غير الموزعة.¹

مثال تطبيقي

اكتشفت مؤسسة أنّها لم تسجّل مبيعات بقيمة 1.000.000 دج في ن-2، موجّهة للتصدير، قيمة المخزون المسجّل في نهاية الدورة كان 700.000 دج.²

1.000.000	1.000.000	د/ الزبائن د/ الترحيل من جديد تسجيل العملية	11	411
700.000	700.000	د/ الترحيل من جديد د/ المخزون من البضائع تسجيل إخراج المخزون	30	11
90.000	90.000	د/ الترحيل من جديد د/ دولة، ضريبة على الأرباح تسجيل الضريبة على الأرباح $\%30 \times (700.000 - 1.000.000)$	444	11

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، 138. 4.

² هوام جمعة، المحاسبة العامة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص:213.

قائمة المراجع قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية

1-1 الكتب

1. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج1، دار هومة، الجزائر، 2010.
2. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، Les pages Bleues، 2011.
3. سعدان شبايكي ، تقنيات المحاسبة حسب المخطط الوطني المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
4. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، بودواو، 2008.
5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، بودواو، 2008.
6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ----- ، برج بوعريج، 2011.
7. عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
8. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، مبادئ عامة/أمثلة مطولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
9. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

10. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

11. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.

12. هوام جمعة، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية 2010/2009، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

1-2 النصوص القانونية

1. وزارة المالية، قانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

2. وزارة المالية، مرسوم تنفيذي 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

3. وزارة المالية، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

2- المراجع باللغة الفرنسية

1-2 الكتب

1- Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche, **COURS de comptabilité financière selon le SCF**, 2eme éd, ENAG EDITIONS, Alger, 2018, p :213.

- 2- Allal Hamini, **Bilan comptable, Travaux de clôture**, BERTI Editions, Alger, 2013.
- 3- Henri DAVASSE, Michel PARRUITTE, Ahmed SADOU, **Manuel de comptabilité : conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS**, BERTI Editions, Alger, 2011.
- 4- Alain FAYEL, Daniel PERNOT, **Comptabilité générale, de l'entreprise**, Dunod, paris, 2005.
- 5- Tazdait Ali, **Maitrise su système comptable financier**, Edition ACG, Alger, 2009.

الفهرس العام

ص	العنوان	
02	محور تمهيدي: التثبيتات (العينية والمعنوية)	
33	محور تمهيدي (ملحق): التثبيتات في شكل امتياز	
36	المحور الأول: محاسبة الأدوات المالية	
53	المحور الثاني: أعمال نهاية الدورة-أعمال الجرد	
59	المحور الثالث: أعمال نهاية الدورة-الاهتلاكات	
74	المحور الرابع: أعمال نهاية الدورة-مخصصات المؤونات وخسائر القيمة	
91	المحور الخامس: أعمال نهاية الدورة-تسوية الحسابات	
101	المحور السادس: أعمال نهاية الدورة-التقارب البنكي	
106	المحور السابع: أعمال نهاية الدورة-تصحيح الأخطاء	
111	قائمة المراجع	