



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان:

# محاضرات في مقياس المحاسبة المالية المعمقة

مطبوعة موجهة لطلبة الثالثة ليسانس – كل التخصصات

من إعداد: د/ سيد محمد

أستاذ محاضر قسم "أ" / جامعة خميس مليانة

السنة الجامعية: 2022/2021

فهرس المحتويات	
الصفحة	العنصر
3	تقديم
4	البرنامج
5	محاسبة الأغلفة المتقدمة
13	محاسبة الأوراق التجارية
19	محاسبة الأجور
27	محاسبة الضرائب المؤجلة
31	محاسبة الأدوات المالية
69	محاسبة الاهتلاكات وتدني القيم والمؤونات
99	المقاربة البنكية
104	الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به
111	تسوية التكاليف والإيرادات
116	قائمة المراجع المعتمدة



## البرنامج:

1. محاسبة الأغلفة المتقدمة
2. محاسبة الأوراق التجارية
3. محاسبة الأجور
4. محاسبة الضرائب المؤجلة
5. محاسبة عقود الإيجار التمويلية
6. العقود على المدى الطويل
7. محاسبة الأدوات المالية
8. محاسبة الاهتلاكات وتدني القيم والمؤونات
9. المقاربة البنكية
10. تصحيح الأخطاء
11. الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به
12. تسوية التكاليف والإيرادات
13. الأحداث اللاحقة بعد الإقفال

## 1. محاسبة الأغلفة المتقدمة

تستخدم المؤسسات أغلفة لمنتجاتها لأغراض تسويقية، وتنقسم الأغلفة إلى:

1. **أغلفة مستهلكة (تالفة):** تستعمل لمرة واحدة كالعلب والأكياس، ومن الناحية المحاسبية

تعتبر كتموينات أخرى (د/ 326)، وتدخل ضمن تكلفة الإنتاج؛

2. **أغلفة متداولة (مسترجعة):** تستعمل لعدة مرات كالحاويات، وتكون معالجتها المحاسبية

كالتالي:

أ. **عند استخدام الأغلفة:** عند استعمال الأغلفة في عملية البيع، يدفع الزبون للمورد مبلغ مالي

كضمان لاستعمال الأغلفة، يسمى هذا المبلغ رسم الأمانة (خارج الرسم)، يظهر محاسبيا المبلغ

المدفوع كرسم أمانة على الأغلفة كما يلي:

**عند الزبون**

رقم ح	رقم م	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
38		من ح/ مشتريات المخزونات	***	
4456		و ح/ الرسم على القيمة المضافة	***	
409		و ح / الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب،	***	
401		RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.	***	
		إلى ح/ المورد		
		البيان: الحصول على ملكية المشتريات فاتورة رقم:		

## عند المورد

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411	700 أو 701 4457 419	من ح/ الزائن إلى ح / المبيعات من البضائع / المبيعات من المنتجات المصنعة و ح/ الرسم على القيمة المضافة و ح/ الزائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها. البيان: تحويل ملكية المبيعات فاتورة رقم:	*** ***	***

ب. عند إرجاع الأغلفة: عندما يستلم الزبون سلعه يقوم بإرجاع الأغلفة إلى المورد ويسترجع رسم الأمانة، حيث نكون أمام الحالات التالية:

ب.1. إرجاع الأغلفة سليمة (بدون عطب)

## عند الزبون

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401 أو 5	409	من ح/ المورد / الحسابات المالية إلى ح/ الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى. البيان: إرجاع الأغلفة مستند رقم:	***	***

## عند المورد

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
419	411 أو 5	من ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها. إلى ح/ الزبائن / الحسابات المالية البيان: استرجاع الأغلفة مستند رقم:	***	***

## ب.2. إرجاع الأغلفة معطوبة

## عند الزبون

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
608		من ح/ مصاريف الشراء التابعة	***	
4456		و ح/ الرسم على القيمة المضافة	***	
401		و ح/ المورد	***	
409		إلى ح/ الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى. البيان: إرجاع الأغلفة مستند رقم:	***	***

### عند المورد

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
419	708	من ح/ الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.	***	***
	4457	إلى ح/ منتجات الأنشطة الملحقة	***	***
	411	و ح/ الرسم على القيمة المضافة	***	***
		و ح/ الزبائن		
		البيان: استرجاع الأغلفة مستند رقم:		

### ب.3. عدم إرجاع الغلافات

### عند الزبون

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
218		من ح/ التثبيات المادية الأخرى	***	
4456		و ح/ الرسم على القيمة المضافة	***	
	409	إلى ح/ الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.	***	***
	401	و ح/ المورد	***	***
		البيان: حيازة أعغلفة متداولة فاتورة رقم:		



## تمارين حول محاسبة الغلافات:

### التمرين الأول

اليك العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات كمايلي:

1- اشترت المؤسسة غلافات مستهلكة وتضمنت الفاتورة ما يلي: سعر البيع 15000 دج غلافات مسترجعة 4000 دج مصاريف النقل 1000 دج.

2- أخرجت 1/2 الاغلفة المشتراة في يوم "واحد" لتغليف المنتجات، والباقي باعته في اليوم الموالي وتضمنت الفاتورة ما يلي: هامش الربح 10 %، غلافات مسترجعة 2000 دج.

3- أعادت ما قيمته 3000 دج من الاغلفة التي كانت محتفظة بها من قبل معطوبة بنسبة 15% ، كما أعاد الزيتون الغلافات الخاصة بالعملية "2" سليمة بنسبة 10 % .

4- باعت منتجات 1/2 مصنعة وتضمنت الفاتورة ما يلي: ثمن البيع 40000 دج، غلافات مسترجعة 5000 مع العلم أن هاته المنتجات يعتبرها الزيتون كمادة أولية. هامش الربح 20%.

5- احتفظت المؤسسة ب 5/1 من الغلافات الخاصة بالعملية "4" و الباقي أعادته سليم بنسبة 99 % .

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة وتسجيل العملية 4 و 5 في يومية الزيتون.

## التمرين الثاني

إليك العمليات التالية يطلب منك تسجيلها في دفتر اليومية

- 1- شراء أغلفة تالفة بقيمة 15000 دج الدفع تم بشيك بنكي .
- 2- دفع احد الزبائن تسبيقا للمؤسسة بقيمة 1500 دج نقدا لقاء توفير منتجات تامة الصنع.
- 3- باعت بضاعة وقد تضمنت الفاتورة المعلومات التالية : سعر البيع 17000 دج ؛ تكلفة الشراء 15000 دج ؛ غلافات متداولة 2000 دج
- 4- اشترت مواد أولية بقيمة 30000 دج مرفقة بأغلفة قيمتها 6000 دج(الثلث مستهلكة والباقي مسترجعة)
- 5- دفعت فاتورة الهاتف بقيمة 15000 دج دفعت بشيك بنكي .
- 6- قدمت تسبيقا لأحد الموردين بقيمة 500 دج بشيك بنكي
- 7- باعت منتجات تامة الصنع للزبون الذي دفع لها تسبيق يوم 2 بقيمة 28000 دج تكلفة إنتاجها 25000 دج
- مرفقة بأغلفة مسترجعة قيمتها 1200 دج .
- 8- أدخلت نصف المواد المشتراة يوم 4 إلى ورشات التصنيع والباقي باعتها لأحد الزبائن مرفقة بأغلفة
- مسترجعة قيمتها 4500 دج ؛ هامش الربح 20 % من التكلفة .
- 9- استلمت المواد الأولية من عند المورد الذي دفعت له تسبيق بقيمة 25000 دج مع غلافات مسترجعة
- بقيمة 1200 دج .

10- أعاد زبون يوم 3 كل الغلافات مهشمة بنسبة 15 % ؛ كما أعادت هي الأخرى الغلافات الخاصة بيوم

4 معطوبة بنسبة 35 %

11- احتفظت بقيمة 500دج من غلافات يوم 9 والباقي أعادتها سليمة بنسبة 80 % .

**المطلوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة**

### التمرين الثالث

إليك الفاتورة التالية :

سعر البيع : 30000 دج

غلافات مسترجعة: 4000 دج ( 40 غلاف بسعر 117 دج للغلاف الواحد )

هامش الربح: 20 % من التكلفة ، ت مالي: 2 %

**المطلوب :** تسجيل الفاتورة بيومية الزبون وذلك في كل حالة من الحالات التالية:

**الحالة الأولى:** - سدد الزبون قيمة الفاتورة عن طريق البنك

- أعاد الزبون الغلافات كاملة دون أي عطب.

- استرجع الزبون رسم الأمانة نقدا.

**الحالة الثانية:** - قبض المورد قيمة الفاتورة نقدا .

- استلم المورد الغلافات من عند الزبون كاملة ولكن قبلها المورد بسعر 110 دج للغلاف.

- ارجع المورد رسم الأمانة إلى الزبون نقدا .

**الحالة الثالثة:** - سدد الزبون قيمة الفاتورة عن طريق ح ج ب .

- أعاد الزبون 30 غلاف والباقي احتفظ بها

**الحالة الرابعة :** - قبض المورد قيمة الفاتورة عن طريق البنك .

- استلم المورد نصف الأغلفة من عند الزبون إلا أنها معطوبة بنسبة 10% و الباقي احتفظ بها

الزبون وقبلها بسعر 120 دج للغلاف

## 2. محاسبة الأوراق التجارية

هي أوراق قابلة للتداول تستعمل كوسيلة دفع لديون تستحق لاحقاً ولها أجل استحقاق ، ومن بين المعلومات التي تحوي عليها الورقة التجارية نذكر مايلي:

اسم الساحب، اسم المسحوب عليه، اسم المستفيد ، تاريخ الاستحقاق، المبلغ بالأرقام و الحروف و التوقيع ...

وهناك ثلاث أنواع من الأوراق التجارية هي:

الكمبيالة ( السفتجة)، السند لأمر، والشيك البنكي

**1-الكمبيالة:** . فهي من أقدم الأوراق التجارية و لها شكل معين وتحتوي على معلومات معينة و تعتبر كوسيلة دفع لدين قصير الأجل ( أي استحقاقها يكون أقل من سنة ) و يشارك فيها ثلاث أطراف ، الساحب ( محرر الورقة التجارية) و المسحوب عليه ( البنك) و المستفيد ( المورد).

**2-السند لأمر:** عبارة عن تعهد كتابي يتعهد فيه محرره بدفع قيمة معينة للمستفيد وذلك في أجل لا تتعدى السنة.

**3-الشيك البنكي:** بالنسبة للشيك البنكي يتم تحصيله مباشرة عند إظهاره لذلك تم ضمه إلى النقديات

### **المعالجة المحاسبية:**

تعتبر الورقة التجارية ( سند لأمر والكمبيالة ) أوراق دفع عند الذي يحررها(الزبون) فتسجل في حساب 413 أوراق دفع ، أما بالنسبة للطرف المستفيد(المورد) والذي يوقع عليها بالقبول تعتبر عنده أوراق قبض وتسجل في حساب 403 أوراق قبض

مثال: بتاريخ 2013/03/11 اشترت المؤسسة بضاعة وقد ورد في الفاتورة ما يلي: سعر البيع

20000 دج، غلافات مسترجعة (رسم الامانة) 4000 دج، TVA 19% . هر 20%

و في تاريخ 2013/03/12 قامت المؤسسة بتحرير ورقة تجارية ( كمبيالة أو سند لأمر) تسديدا

لدينها في آجال استحقاق تقدر ب 30 يوم. و قد وقع عليها المورد بالقبول .

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المورد ويومية الزبون.

### \* إستخدام الأوراق التجارية:

1-التحصيل: عند وصول تاريخ استحقاق الورقة التجارية يقوم حاملها بتحصيلها سواء من عند الزبون

أو من عند البنك. فإذا قام بتحصيلها مباشرة من عند الزبون يجعل حساب  $48 \times$  النقديات مدينا

ويجعل حساب 403 اوراق قبض دائنا بقيمتها .

مثال: انطلاقا من المثال السابق مع افتراض أن المورد قام بتحصيل الورقة التجارية مباشرة من

عند الزبون بشيك بنكي بتاريخ 2013/04/12.

وعندما يقوم حامل الورقة التجارية بإرسال هاته الأخير إلى البنك لتحصيل قيمتها، في هذه الحالة

يقتطع البنك مبلغ معين كعمولة تحصيل من قيمة الورقة التجارية وتعتبر العمولة بالنسبة لحاملها

مصاريف التحصيل وتسجل في حساب 627 مصاريف البنوك والتحصيل.

مثال: نفس المثال السابق وبافتراض ان المورد أرسل الورقة التجارية إلى البنك لتحصيلها في ميعاد

استحقاقها وخلال فترة وصل إشعار إلى المؤسسة من طرف البنك مفادها تحصيل الورقة التجارية

ويتضمن المعلومات التالية: قيمة الورقة 27400 مصاريف التحصيل 1%.

**2- الخصم:** هو تحصيل الورقة التجارية قبل وصول ميعاد استحقاقها، فإذا كان حامل الورقة التجارية بحاجة إلى سيولة نقدية فيقوم بإرسال الورقة التجارية لتحصيلها ( خصمها) قبل وصول ميعاد استحقاقها، في هذه الحالة كذلك البنك يتقاضى اضافة إلى مصاريف التحصيل مصاريف الخصم.

**مثال:** انطلاقا من المثال السابق وبافتراض أن المورد قام بإرسال الورقة التجارية لخصمها قبل ميعاد استحقاقها، وبتاريخ 03/15 وصل إشعار من البنك يفيد المؤسسة بخصم الورقة التجارية ويتضمن الإشعار ما يلي: قيمة الورقة 27400 ، مصاريف التحصيل 200، مصاريف الخصم 300.

**3- التظهير:** باعتبار ان الاوراق التجارية قابلة للتداول فالقانون التجاري سمح لحامل الورقة التجارية بتظهيرها وهذا سدادا لدينه. ويكتب على ظهر الورقة مظهرة أي تحويل ملكيتها إلى شخص آخر.

**مثال:** بافتراض أن المؤسسة قامت بشراء بضاعة يوم 03/21 بقيمة 30000 دج حيث قامت بتظهير ورقة تجارية كانت بحوزتها بقيمة 20000 دج للمورد تسديدا لجزء من هذه الديون.

#### **بعض الحوادث المتعلقة بالأوراق التجارية:**

**1- تجديد الورقة التجارية:** في حالة ما إذا لم يستطع الزبون بدفع قيمة الورقة التجارية عند وصول ميعاد استحقاقها، يطلب من حامل الورقة (المورد) بتجديد الورقة القديمة بورقة تجارية جديدة لها ميعاد استحقاق آخر، فحامل الورقة التجارية يتحصل على فوائد التأخير وتسجل في ح 768 إيرادات مالية وتكون على عاتق محرر الورقة ( الزبون ) ويتحملها كمصاريف .

**مثال:** بتاريخ 20/09/2007 باعت المؤسسة بضاعة ب 20000 دج تكلفة شرائها 16000 دج واستلمت من عند الزبون ورقة تجارية تستحق بعد شهر.

وعند وصول ميعاد الاستحقاق طلب الزبون من المؤسسة حاملة الورقة التجارية ( المورد ) بتجديد الورقة وتأخير ميعاد الاستحقاق وذلك لفترة 15 يوم، وبلغت فوائد التأخير 300 دج .

**2- حالة عدم الدفع:** في بعض الأحيان يرفض ( الزبون ) دفع قيمة الورقة التجارية عند وصول ميعاد استحقاقها فيقوم حامل الورقة التجارية ( المورد ) برفع احتجاج ضد الزبون وذلك عن طريق الموثق، فيقوم بدفع مصاريف الاحتجاج و لكن يتحملها ( الزبون ) .

**مثال:** رفض الزبون دفع قيمة الورقة التجارية والمقدرة بـ 40000 دج عند وصول ميعاد استحقاقها فقامت المؤسسة حاملة الورقة برفع احتجاج بعدم الدفع عند الموفق وقامت بتسديد مصاريف الاحتجاج بقيمة 600 بشيك.



## تمرين حول محاسبة الأوراق التجارية:

إليك العمليات التي قامت بها إحدى المؤسسات خلال دورة 2019، يطلب منك تسجيلها في دفتر اليومية:

10/02- اشترت مواد أولية بـ 15000 دج.

10/03- حررت كمبيالة لصالح مورد العملية (10/02) بقيمة الدين تستحق يوم (10/16)

10/05- باعت ثلث المواد الأولية المشتراة يوم 10/02 بهامش ربح 20% (حررت الفاتورة دون البضاعة).

10/12- سلمت المواد الأولية المباعة يوم (10/05) للزبون وسحبت منه سند لأمر يستحق يوم (10/22) بقيمة 2000 دج وكمبيالة تستحق يوم (10/24).

10/16- دفعت مبلغ الكمبيالة المقدمة لمورد يوم (10/03) بشيك.

10/22- وصل تاريخ استحقاق سند الأمر ليوم (10/12) ودفع الزبون المبلغ نقداً.

10/23- اشترت بضاعة بقيمة 9000 دج وقامت بتظهير السند المسحوب على زبون العملية (10/12) سداد لجزء من هذه المشتريات.

10/29- باعت منتجات تامة الصنع وتضمنت الفاتورة ما يلي: تكلفة الإنتاج 30000 دج، هامش الربح 15%.

10/30- سحبت على زبون يوم 10/29 أربعة أوراق تجارية تضمنت المعلومات التالية:

- سند لأمر قيمته 10000 دج يستحق يوم 11/20.

- الكمبيالة رقم (01) قيمتها 11400 دج تستحق يوم 11/22.

- الكمبيالة رقم (02) قيمتها 6450 دج تستحق يوم 11/24.

-الكمبيالة رقم (03) قيمتها 12515 دج تستحق يوم 11/30.

11/10-قامت المؤسسة بخصم الكمبيالة رقم (03) لدى البنك وتحملت عمولة بـ80دج.

11/19- أرسلت الكمبيالة (01) والكمبيالة (02) إلى البنك لتحويلهما عند تاريخ استحقاقهما.

11/20-تم تحويل سند الأمر نقداً.

11/22-ورد إشعار من البنك يفيد بتحويل الكمبيالة (01) مع اقتطاع مصاريف التحويل بنسبة

01% من القيمة الاسمية.

11/23-اتفقت المؤسسة مع الزبون على تجديد الكمبيالة (02) بأخرى جديدة، مع مصاريف

التجديد 80دج، مع العلم أن الكمبيالة الجديدة تستحق يوم 12/10.

### 3. محاسبة الأجور

#### 1. مفاهيم عامة حول الرواتب والأجور

##### 1.1. تعريف الرواتب والأجور

أولاً: تعريف الراتب: هو مبلغ يدفع للموظفين مقابل قيامهم بعمل يحسب عادة على أساس شهري وهو خاضع لقوانين الوظيف العمومي.

ثانياً: تعريف الأجر: هو المقابل الذي يحصل عليه العامل نظير المجهود الذي يبذله في عمله.

##### 2.1. خطوات حساب الأجر الصافي (مكونات الأجر)

###### أولاً. الأجر القاعدي

و هو الأجر الأصلي والناجم عن التصنيف المهني في المؤسسة المستخدمة (المادة 81 من قانون العمل) وهو يحسب على أساس زمني.

❖ **عطل مدفوعة الأجر:** وهي الأيام التي نص عليها قانون العمل منها العطل الأسبوعية (الجمعة والسبت) وعطل الأعياد الوطنية والدينية.

❖ **الساعات الإضافية :** وهي مرتبطة ببذل مجهود إضافي من طرف العامل خارج وقت عمله ويجب ألا تزيد عن 64 ساعة في الشهر وتكافئ كما يلي:

150 % أيام الأسبوع؛ 175 % بالنسبة للجمعة؛ 200 % بالنسبة لأيام العطل الوطنية و الدينية.

## ثانيا. العلاوات و المكافآت

هي مكملة للأجر تدفع للعامل كتحفيز عن الجهد الفردي و الجماعي المبذول ومن أهمها علاوة المردودية الفردية والجماعية وعلاوة المسؤولية وهي تختلف من مؤسسة إلى أخرى وكذلك حسب نوع الوظيفة.

## ثالثا. التعويضات

تمنح للعامل عدة تعويضات نتيجة القيام بعمله ومن أهمها: تعويض السلة والنقل وكذلك الخبرة المهنية ومختلف الأخطار التي يتعرض لها العامل في عمله وهي كلها خاضعة للضريبة.

### ❖ المنح غير الخاضعة للضريبة:

1. المنح العائلية: هي مبلغ مالي يحصل عليه العامل في كل شهر كلما ازداد له مولود جديد حيث تقدر المنحة بـ 600 دج بالنسبة للأطفال أقل من 21 سنة إذا كانوا متدرسين (18 سنة في حالة عدم التمدرس) إذا كان أجر المنصب أقل أو يساوي 18.000 دج و 300 دج إذا تعدى 18.000 دج.

2. منحة التمدرس: تمنح مرة واحدة في السنة إذا كان أجر المنصب أقل أو يساوي 18.000 دج يمنح للعامل مبلغ 800 دج و 400 دج إذا تعدى أجر المنصب 18.000 دج.

## رابعا. الإقتطاعات من الرواتب والأجور

### أ. الاقتطاعات التي يتحملها العامل

#### 1. اقتطاعات إجبارية:

✓ اقتطاعات ذات الطابع الاجتماعي: و هي تمثل مساهمة العامل في صندوق الضمان الاجتماعي وتقدر بنسبة 9% من الأجر الخاضع للاشتراك.

✓ اقتطاعات ذات طابع ضريبي: تحسب وفق سلم الضريبة على أساس الأجر الخاضع للضريبة مطروحا منه مبلغ المساهمة في الضمان الاجتماعي.

## 2. الاقتطاعات الظرفية:

✓ التسبيقات للعاملين: هي كل المبالغ التي تلقاها العامل خلال الشهر كتسبيق.

✓ الاعتراضات على الأجور: وهي الاقتطاع من المنبع نتيجة اشتراك العامل مع هيئة أخرى كالتعاضدية والنقابات أو قرض استهلاكي.

ب. الأعباء التي يتحملها صاحب العمل (المؤسسة)

✓ اقتطاعات ذات طابع اجتماعي: هي مساهمة المؤسسة في الضمان الاجتماعي وهي تمثل 26% من الأجر الخاضع للاشتراك لجميع العمال.

## بطاقة الأجر

البيان	عدد الأيام	الأجر اليومي	المبالغ
1. الأجر القاعدي	22 يوم		*****
2. الساعات الإضافية	08 أيام	ثمان الساعة	*****
3. العلاوات والمكافئات والتعويضات			*****
- علاوة المردودية الفردية			*****
- علاوة المردودية الجماعية			*****
- تعويض الخبرة المهنية			*****

			- تعويض الإزعاج، الخطر، الأوساخ ... الخ - علاوة المسؤولية
*****			الأجر الخاضع للاشتراك (أجرة المنصب)
			- تعويض الوجبة - تعويض النقل
*****			الأجر الخاضع للضريبة
			- المنح العائلية - الأجر الوحيد - تعويض المنطقة الجغرافية
*****			الأجر الإجمالي (الخام)
(*****)			الاقتطاعات - الضمان الاجتماعي - الضريبة على الدخل الإجمالي - تسبيقات للعمال - اعتراضات على الأجور
*****			الأجر الصافي

## 2. التسجيل المحاسبي للأجور:

### 1. التسجيل المحاسبي لبطاقة الأجر

		من د/ المذكورين		
		الأجر القاعدي	63100	
		الساعات الإضافية	63101	
		علاوة المردودية الفردية	631020	
		علاوة المردودية الجماعية	631021	
		علاوة المسؤولية	631022	
		عطل مدفوعة الأجر	63103	
		تعويض الخبرة المهنية	63120	
		تعويض الوجبة و النقل	63121	
		تعويض المنح العائلية	63122	
		تعويض المنطقة الجغرافية	63123	
		إلى د/ المذكورين		
		التسيقات الممنوحة	425	
		إعتراضات على الأجور	427	
		الضمان الاجتماعي	431	
		الدولة، الضرائب المحصلة على الغير	442	
		المستخدمين، الرواتب المستحقة	421	

## 2. التسجيل المحاسبي لأعباء صاحب العمل

		من د/ اشتراكات في الهيئات الاجتماعية		635
		إلى د/ الضمان الاجتماعي (26% من الأجر الخاضع للاشتراك)	431	

## 3. دفع الأجر والضرائب والضمان الاجتماعي والاعتراضات

		من د/ المذكورين		
		مستخدمين ، رواتب مستحقة		421
		المستخدمين ، الاعتراضات على الأجور		427
		هيئات اجتماعية: الضمان الاجتماعي (35%)		431
		الدولة، الضرائب و الرسوم المحصلة على الغير	512	442
		إلى د/ البنك		



## تمارين حول محاسبة الأجور:

### التمرين الأول

تضم أجرة أحد العمال العناصر التالية:

- الأجر القاعدي: 21000 دج.
- تعويض الخبرة المهنية: 3950 دج.
- مكافأة المردودية الفردية: 2170 دج.
- مكافأة المردودية الجماعية: 2775 دج.
- تعويض السكن: 4500 دج.
- تعويض السلة: 80 دج للوجبة الغذائية الواحدة علما أن أقصى حد للأيام القابلة للتعويض هو 22 يوم.

- الضريبة على الدخل الإجمالي: 3395.20 دج.

**\* معلومات إضافية حول الأجير:**

- زوجته تشتغل، له 03 أولاد أقل من 18 سنة.

- استفاد من تسبيق قيمته 5500 دج.

**المطلوب:** إعداد بطاقة الأجر والقيام بالتسجيل المحاسبي المناسب.

## التمرين الثاني

يضم كشف أجر شهر جويلية 2015 لأحد العمال العناصر التالية:

- الأجر الأساسي: 16975 دج.
- ساعات إضافية في الأوقات العادية: 06 ساعات.
- ساعات إضافية في الأوقات الليلية: 03 ساعات.
- تعويض الخبرة المهنية 9 % . - تعويض عمل المنصب 20 %.
- تعويض الضرر 15 %.
- مكافأة المردودية الفردية 10 % . - مكافأة المردودية الجماعية 30 %.
- تعويض السكن 1700 دج.
- تعويض استعمال السيارة 1200 دج. - تسبيق على الأجر 3000 دج.
- الأجر الوحيد 800 دج.

### **\* معلومات إضافية حول الأجير:**

- تعويض السلة: 90 دج لليوم الواحد.
- الأجير متزوج له 03 أولاد أقل من 18 سنة.
- تقيم الساعات الإضافية: زيادة 50 % في الأوقات العادية، زيادة 75 % بعد الأربع ساعات الأولى، زيادة 100% في الأوقات الليلية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي: 4173.60 دج.

**المطلوب:** إعداد بطاقة الأجر و القيام بالتسجيل المحاسبي المناسب

#### 4. محاسبة الضرائب المؤجلة

تم اعتماد مفهوم الإخضاع المؤجل في النظام المحاسبي المالي عند تسجيل أعباء الضريبة على الأرباح، حيث تطرق القرار الصادر في 26 جويلية 2008 لمعالجة مفهوم الضرائب المؤجلة والتسجيل المحاسبي لها، وهذا من أجل مطابقة الضرائب المؤجلة المعالجة من طرف النظام المحاسبي المالي وتلك المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، وللوصول لهدف العرض العادل والصورة الصادقة للقوائم المالية يتعين احترام الإطار المفاهيمي ومختلف المبادئ المحاسبية، وكذا التطبيق الدقيق والفعلي للمعايير المحاسبية الدولية لاستخراج آثار الضرائب المؤجلة والمستحقة من كافة العمليات والمعاملات التي تتم.

#### **تعريف الضرائب المؤجلة**

الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحويل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية.

تتجم الضرائب المؤجلة عن:

- اختلال زمني (مؤقت) بين الإثبات المحاسبي لإيراد ما أو عبء ما وأخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور (متوقع)؛

- عجز جبائي (خسائر مرحلة لمدة 04 سنوات) أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى (تحميلها على) أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

## ملاحظة

الاختلاف الزمني الدائم والناجم عن إيرادات أو أعباء لا تحسب ضمن النتيجة الجبائية مثل الغرامات المالية أو أرباح بعض التوظيفات المعفاة من الضرائب ل تنتج عنها أي ضرائب مؤجلة.

## أنواع الضرائب المؤجلة

**ضرائب مؤجلة أصول:** هي مبالغ ضريبية ستحصل (ستخفف من مبلغ الضرائب المستحقة الدفع) خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل، مثل خسائر سنوات سابقة، بعض الأعباء مثل عبء العطل مدفوعة الأجر.

**ضرائب مؤجلة خصوم:** هي مبالغ ضريبية مستحقة الدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق، مثل إعانات الاستغلال الموعود بها، تخفيضات موعود بها.

## المعالجة المحاسبية

ضرائب مؤجلة أصول: 133 ← 692

ضرائب مؤجلة خصوم: 693 ← 134

**ملاحظة:** وفق النظام المحاسبي المالي:

- يتم مراجعة مبالغ الضرائب المؤجلة في نهاية كل سنة وتبعا للتعديلات التي تحدث على قوانين الضرائب؛

- لا يتم تحيين مبالغ الضرائب غ المؤجلة.

- لا يمكن إجراء المقاصة على مستوى الميزانية وحساب النتائج إلا إذا:

- يكون الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم خاضعة لنفس الإدارة الجبائية بالنسبة لنفس الكيان الخاضع للضريبة.

- يوجد حق قانوني واجب النفاذ بإجراء مقاصة نظرا لطبيعة الضريبة المعنية ومنشئها.

### تمارين حول محاسب الضرائب المؤجلة:

#### التمرين الأول

إليك المعلومات التالية:

السنة	1	2	3	4	5
النتيجة (دج)	(60000)	20000	30000	30000	20000

**المطلوب:** حساب الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة للسنوات من 01 إلى 05 وتسجيلها محاسبيا.

## التمرين الثاني

النتيجة المحاسبية للسنة (ن) 50000 دج، مؤونة أعباء خاصة بالعطل المدفوعة الأجر 10000 دج.

**المطلوب:** حساب الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة وتسجيلها محاسبيا.

## التمرين الثالث

النتيجة المحاسبية للسنة (ن): 100000 دج، إيرادات غير خاضعة للضريبة خلال السنة (ن): 20000 دج.

في 07/10/10، حققت المؤسسة الإيرادات المذكورة سابقا (إعانات استغلال). وكانت نتيجة ن+1 : 130000 دج.

**المطلوب:** حساب الضريبة المستحقة والضرائب المؤجلة وتسجيلها محاسبيا.

## 7. محاسبة الأدوات المالية

### 1.7. الأصول المالية

يترتب عن الأدوات المالية عقد ينتج عنه أصول مالية عن الطرف الأول، وخصوم مالية عند الطرف الآخر، حيث تقوم المؤسسة بتوظيف أموالها في الأدوات المالية لتحقيق الأهداف المذكورة سابقا، وعليه تقوم المؤسسة بشراء أدوات مالية (أصول مالية) حتى تحقق عوائد مالية وامتيازات إدارية وإستراتيجية.

في حالة ما إذا كانت مؤسسة معينة تتميز بفائض في السيولة واستقرا بمركزها المالي، ستحاول توظيف أموالها لتجنب الفرصة الضائعة، حيث يمكن للمؤسسة أن توظف أموالها في حيازة عقارات توظيف، كما يمكنها استثمارها بشراء أوراق مالية أو المساهمة في حصص رأس مال شركات أخرى.

وقد عرف **SCF** الأصل على أنه: مورد تحت رقابة المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية تجني المؤسسة من ورائها مزايا اقتصادية مستقبلية، أي هو مورد تتحقق فيه ثلاثة شروط هي النفقة، النفع والتحكم في النفع.

والأصول المالية هي كل التوظيفات التي تقوم بها المؤسسة ليس بغرض الاستغلال أو التحويل، ولكن بغرض تحقيق أرباح عادية ورأسمالية.

#### **ملاحظة:**

1. وفق المادتين 729 و 732 من القانون التجاري الجزائري:

\* الشركة **A** تمتلك أكثر من 50 % من رأس مال الشركة **B** : تعتبر الشركة **B** فرع لـ **A** (الشركة **A** قابضة).

\* الشركة **A** تمتلك أقل أو يساوي 50 % من رأس مال الشركة **B** : تعتبر **A** مساهمة في **B**.

\* الشركة **A** مساهمة في **B** وتتمتع بسلطة القرار : تعتبر الشركة **A** مراقبة للشركة **B**.

2. إذا كانت الورقة المالية غير قابلة للتداول فستبقى تحت رقابة المؤسسة إلى تاريخ استحقاقها،  
أما إذا كانت قابلة للتداول فهناك احتمالين:

- عدم تداولها اختياريًا وبقائها تحت رقابة المؤسسة.

- تداولها والتنازل عليها.

إذن فجميع الأوراق المالية التي ستبقى تحت رقابة المؤسسة تعتبر أصول غير جارية (تثبيات المالية) إذا قررت الاحتفاظ بها لأكثر من دورة مالية (الحسابين 26 و 27 من SCF)، أما إذا قررت الاحتفاظ بها لأقل من دورة مالية فتعتبر أصول جارية (الحساب 50 من SCF) أي قيم توظيف منقولة، أو د/ 52 الأدوات المالية المشتقة.



## 1. التثبيات المالية

### 1.1. تعريف

التثبيات المالية هي أصول مالية موظفة بطريقة دائمة نسبيا (أكثر من دورة مالية) مثل: الأسهم، السندات، السندات الحكومية، حصص برأس مال الشركات (SARL).

كل هذه التوظيفات المالية تمثل إسهامات المؤسسة في رأس مال شركات أخرى، ولكن هناك بعض التوظيفات المالية لأكثر من دورة مالية ولا تمثل جزء من رأس المال وهي:

- قروض مقدمة للغير (مستخدمي الشركة، شركات أخرى).
- بيع لأجل للزبائن لأكثر من دورة مالية.
- مبالغ مالية محتجزة لدى الغير لأكثر من دورة مالية (الكفالات والضمانات).
- مبالغ موظفة بالبنك لأجل.

### 2.1. تقييم التثبيات المالية

تقيم التثبيات المالية عند حيازتها بقيمتها الحالية (قيمة الحيازة = ثمن الحيازة + جميع المصاريف المتعلقة مباشرة بعملية الحيازة مثل مصاريف الوساطة، مصاريف البنك، الرسوم غير المسترجعة ...).

**ملاحظة:** - تجدر الإشارة إلى أن التثبيات المالية لا تخضع للرسم على القيمة المضافة، لكن المصاريف المتعلقة بحيازة التثبيات المالية تخضع للرسم على القيمة المضافة.

- تجدر الإشارة إلى أن الحصص والفوائد المتوقعة استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل اقتناء التثبيات المالي ودخوله تحت رقابة المؤسسة لا تدرج ضمن قيمة الإدراج للتثبيات المالي المعني.

## في حالة الحصول على التثبيت المالي بطريقة مجانية

تقيم التثبيتات المالية في حالة الحصول عليها بطريقة مجاني بقيمتها الحقيقية والتي تمثل في هذه الحالة القيمة السوقية.

### 3.1. آلية سير حسابات التثبيتات المالية

تسجل التثبيتات المالية بالحسابين 26 و 27 لتتبعها وتعددها، وذلك كما يلي:

#### 26. مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات

261. سندات الفروع المنتسبة: نسجل به التوظيفات المالية برأس مال شركة تعتبر فرع لها (أسهم) وتكتسب حق الرقابة عليها.

261 ← 404

مثال: قامت مؤسسة بحيارة أسهم جديدة في شركة تمتلك بها 55 % من رأس المال، حيث اشترت 100 سهم جديد بقيمة 2000 دج للسهم، كما دفعت مصاريف بنكية حول العملية بـ 1 % من قيمة كل سهم.

262. سندات المساهمة الأخرى: نسجل به قيمة التوظيفات المالية لحيارة أسهم، ولكن بدون اكتساب حق الرقابة عليها، بالإضافة إلى الحصص في رأس مال الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL).

262 ← 404

265. سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة: نسجل به قيمة التوظيفات التي تحصلت عليها المؤسسة، ليس عن طريق الحيارة ولكن بتحويل مستحقات إلى أسهم وغيرها.

265 ← 4X (ما عدا 40)

**مثال:** قررت إحدى المؤسسات تحويل حقوقها لدى إحدى الزبائن المقدرة بـ 120000 دج إلى سندات مساهمة، حيث بلغت مصاريف البنك 21060 دج TTC.

**265. سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة:** هذا الحساب يخص الشركات قي شكل مشاركة، ويسجل به قيمة مساهمات الشركة الأم بالشركات التابعة لها بعد تقويمها بواسطة المعادلة وهذا على مستوى القوائم المالية المجمعة (**consolidation**)، وهذا بإلغاء سندات المساهمة بفروع الشركة الأم والمقومة بقيمتها الحقيقية على مستوى القوائم المالية للشركة الأم المكلفة بتجميع الحسابات.

**266. الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع:** يسجل به المعاملات المالية والتوظيفات المالية التي تتم بين شركات لنفس المجمع مثل (شراء أسهم شركة أخرى، تقديم فرق الشركة من نفس المجمع).

**مثال:** قامت شركة صناعة الخزف للجنوب التابعة لمجموعة شركة صناعات الجنوب بإصدار 2000 سند تساهمي بـ 1000 دج للسهم الواحد، هذه السندات تم شراؤها من طرف إحدى المؤسسات التابعة لنفس المجمع.

**المطلوب:** تسجيل عملية الشراء.

**267. الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع:** يسجل به التوظيفات المالية بشركات مساهمة ولكن لا تمثل مجمع واحد، بالإضافة للفوائد المستحقة على هذه التوظيفات.

**مثال:** قامت مؤسسة **A** بشراء أوراق مالية مصدرة من الشركة **B**، علما أن كلتا الشركتين تنتميان لمجمعين مختلفين وترتبط بينهما علاقة مساهمة.

**268. الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة:** نسجل به التوظيفات المالية بشركة المحاصة.

268. الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة: نسجل به قيمة المساهمة في أعمال مشتركة مع شركات أخرى، وهذا في حالة إنشاء أو تكوين تجمع أو تجمعات اقتصادية وفق شروط المواد 796/797/798/799 من القانون التجاري.

269. عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة: في حالة سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئياً، نسجل به المساهمات التي حازتها المؤسسة ولكن لم تطلب أو تستدعى للتسديد من قبل الشركة المصدرة، حيث يدرج فيه قيمة السندات الغير مسددة.

26X ← 404 (الجزء المسدد)

269 (الجزء غير المسدد).

27. تشبيطات مالية أخرى

271. السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة

هي سندات أو أسهم لا تنوي المؤسسة بيعها أو لا تستطيع بيعها في الأجل القصير و مردوديتها مكلفة.

272. السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)

يسجل به قيمة سندات التوظيف (سند مديونية) ستحتفظ بها المؤسسة لغاية تاريخ استحقاقها.

273. السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة

يسجل به قيمة التوظيفات المالية في شكل أسهم وسندات، قامت المؤسسة بحيازتها لأهداف مالية فقط وليست إدارية، ولكنها لا تتداولها إلا بعد مرور دورة مالية على الأقل.

274. القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل

يسجل به كافة القروض المقدمة للغير في إطار عقد الإيجار التمويلي.

يسجل به كافة القروض المقدمة للغير ، في إطار التراخيص القانونية (المادة 78،77،76 من قانون النقد والقرض)، التوظيف لأجل طويل بالبنوك التجارية.

## 275. الودائع والكفالات المدفوعة

خلال نشاط المؤسسة، ستضطر لدفع كفالات الاستفادة من أصول معينة أو خدمات، الحاويات، الإيجار و غيرها، تسترد بعد إكمال الخدمة أو إعادة الأصل.

275 ← 5x

أو ستقدم هي خدمات للغير، وستضطر للتخلي عن بعض مستحققاتها لغاية تأكد الغير من جودة وسلامة الخدمات المقدمة.

275 ← 404

## 276. الديون الدائنة الأخرى المثبتة

نسجل به الأصناف الأخرى للحسابات المالية التي لم تخصص لها حسابات فرعية ضمن الحسابات السابقة بالإضافة للفوائد على القروض، مثل: أوراق القبض طويلة الأجل.

## 279. ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة

يعمل هذا الحساب بنفس آلية د/ 269، يكون في الجانب الدائن مقابل إحدى الحسابات الفرعية لد/ 27.

**4.1. المعالجة المحاسبية لعوائد الأوراق المالية:** الهدف من التوظيفات المالية هو تحقيق أهداف مالية، غير أننا نفرق بين:

**1.4.1. العوائد العادية (الجارية):** هي العوائد المحققة من الأرباح الموزعة بالنسبة للأسهم، و الفوائد المترتبة عن السندات.

و تعالج محاسبيا بالإدراج في ح/ 761 بالنسبة للأرباح الموزعة، و ح/ 762 بالنسبة لفوائد السندات.

**2.4.1. العوائد الرأسمالية:** هي العوائد المترتبة عن تداول الأصول المالية (سندرسها في درس التنازل).

## 2. قيم التوظيف المنقولة (الأصول المالية المتداولة)

### 1.2. تقييم قيم التوظيف المنقولة

تصنف الأصول المالية الجارية في الحساب 50 من SCF، وتقيم بنفس طريقة تقييم الأصول المالية الثابتة، كما تصنف المشتقات المالية ضمن الحساب 52.

### 2.2. آلية سير حسابات قيم التوظيف المنقولة

#### 50. القيم المنقولة للتوظيف

501- القسط في المؤسسات المرتبطة: هي الأسهم التي تمتلكها المؤسسة في شركات حليفة أو في نفس المجموعة .

502- الأسهم الخاصة: هي أسهم الشركة نفسها، أي الأسهم المشكلة لرأس مالها الخاص وقد تكون مملوكة للشركة نفسها أو من طرف الغير.

مثال: قامت مؤسسة النجاح باستعادة 200 سهم من أحد شركاء الأقلية بقيمة 1000 دج للسهم نقداً.

503- الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية: هي الأسهم التي تمنح للمؤسسة حق التصويت في الجمعية العامة.

مثال: في 2009/07/11 قامت إحدى المؤسسات بشراء:

- أسهم تخول لها حق التصويت بقيمة 147500 دج، تتوي المؤسسة بيعها في 2009/11/08.

- أسهم تخول لها حق التصويت بقيمة 230600 دج، تتوي المؤسسة بيعها في 2010/11/08.

506- السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأمد: هي السندات قصيرة الأجل.

**508- قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة:** نسجل في هذا الحساب جميع قيم

التوظيف المنقولة التي لم تذكر في الحسابات السابقة، مثل شهادات الاستثمار.

**509- التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة:** يعمل هذا الحساب

بنفس آلية د/ 269، يكون في الجانب الدائن مقابل إحدى الحسابات الفرعية لد/ 50.

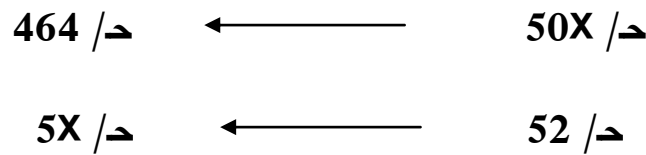
## **52. الأدوات المالية المشتقة**

الأدوات لمالية المشتقة هي عبارة عن نوع مستحدث من الأدوات المالية، تتفرع عن أدوات مالية

أصلية (مثل الخيارات والعقود ذات الأجل)

## **3.2. المعالجة المحاسبية**

تعالج الأصول المالية الجارية محاسبيا ضمن د/ 50 أو د/ 52 كما يلي:



## **3.2. عوائد قيم التوظيف المنقولة**

تتضمن قيم التوظيف المنقولة عوائد جارية وعوائد رأسمالية مثل الأصول الثابتة، و تسجل العوائد

الجارية في د/ 761 بالنسبة للأرباح الموزعة، و د/ 762 بالنسبة للفوائد السندات.



## تمارين حول الأصول المالية:

### التمرين الأول

في 2009/07/13 قامت الشركة **A** بالعمليات التالية:

1. شراء 100 سهم خاصة بالشركة **B** بـ 1500 دج للسهم، دفعت للوسيط المالي 23205 دج **TTC**.

2. قامت بشراء ما قيمته 314000 دج من أسهم الشركة **C**، حيث دفعت للبنك ..... (**TVA**) المتعلقة بهذا المبلغ 6650 دج).

3. قامت بشراء 30 سند بـ 24000 دج للسند الواحد من المؤسسة **D**

4. قامت بتحويل حقوقها لدى أحد الزبائن و المقدرة بـ 11200 دج إلى سندات.

5. قامت بشراء ما قيمته 133000 دج من أسهم الشركة **E**، حيث دفعت 16500 دج **HT** للبنك، 23562 دج **TTC** لأحد السماسرة بالبورصة.

### المطلوب

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة لدى الشركة **A** إذا علمت أن:

- مساهمة **A** في **B** تمثل 60 % من رأس المال.

- الشركات: **A**، **C**، **D** تنتمي إلى نفس المجمع.

- مساهمة **A** في **C** لا تخول لها حق الرقابة.

- تعامل المؤسسة **A** مع الشركتين **C** و **E** كان بشكل جزئي من حيث التسديد (تسديد 75 %).

- **TVA** 19 %.

## التمرين الثاني

- بتاريخ 2010/01/04 تحصلت شركة عقارية على حق الاكتتاب في شركة أخرى مختصة في البناء، تمثل نسبة مساهمتها 60 % من رأس المالي بـ 600 سهم بقيمة 1000 دج للسهم (النصف مستدعى فقط)، وحسب إستراتيجية الشركة ستحتفظ بـ 550 سهم لأجل غير محدد بهدف اكتساب سلطة القرار والرقابة، في حين ستتداول 50 سهم بالبورصة خلال الدورة الجارية، مع تحمل مصاريف بنكية تخص عملية الاكتتاب بـ 02 % HT من قيمة الأسهم.

- بتاريخ 2010/03/15 قامت الشركة بشراء 150 سهم تمثل 08 % من رأسمال شركة للأدوية، بسعر 1300 دج للسهم، ستحتفظ بها لتحقيق أهداف على المدى الطويل، مع تحمل مصاريف الوساطة بالبورصة تمثل 01 % HT من قيمة الأسهم.

- بتاريخ 2010/04/03 اشترت الشركة 100 سهم من البورصة بقيمة 1400 دج للسهم مع تحمل مصاريف الوساطة بـ 01 % HT من قيمة الأسهم، بهدف الحصول على أرباح رأسمالية بتداولها في البورصة خلال الدورة الجارية.

- بتاريخ 2010/05/19 ساهمت في رأس مال شركة تجارية جديدة بنسبة 10 % باكتتابها في 120 سهم بقيمة 1600 دج للسهم، مع تحمل مصاريف بنكية بـ 55 دج HT لكل سهم (20 سهم لم يستدعى بعد)، وقد قررت المؤسسة عدم الاحتفاظ بها لأكثر من 05 أشهر لحاجتها للسيولة.

- بتاريخ 2010/07/20 قامت بشراء 100 سند للخزينة العمومية بـ 2000 دج للسند، ستتداولها خلال الدورة الجارية، كما قامت بحيازة 250 سهم بقيمة 1300 دج للسهم و 350 سند بقيمة 1000 دج للسند تدخل ضمن نشاط المحفظة على المدى المتوسط.

- بتاريخ 2010/08/18 قامت بشراء 1000 سهم تمثل 25 % من رأسمالها بقيمة 1000 دج للسهم.

- بتاريخ 2010/09/19 قامت الشركة بشراء 100 سهم بقيمة 1400 دج للسهم، لتداولها خلال الشهر الجاري.

- بتاريخ 2010/10/27 قامت بإبرام عقد آجل (مشتقات مالية) بقيمة 147000 دج.

- بتاريخ 2010/12/31 قدرت أرباح شركة الأدوية بـ 35 دج للسهم الواحد، كما كانت نتيجة شركة البناء خسارة.

### المطلوب

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة، و نسبة TVA 19 %.

### التمرين الثالث

في 2010/01/02 قامت إحدى المؤسسات بحيازة التثبيتات المالية التالية:

- 800 سند مساهمة من المؤسسة B بقيمة 1200 دج للسهم، دفعت عليها مصاريف بنكية بـ 1.5 % عن كل سهم HT.

- حصة في رأس مال إحدى المؤسسات SARL (C) قدرها 750000 دج.

- حولت إحدى الأوراق التجارية القديمة لدى المؤسسة D إلى أوراق مالية (سندات)، قيمة الورقة التجارية 230000 دج، مع دفع عمولات قدرها 16065 دج TTC.

- 450 سند توظيف بقيمة 1250 دج للسند الواحد، لدى المؤسسة E. علما أنها سددت ما نسبته 60 %.

- لأغراض مالية بحتة، قامت بشراء سندات قيمتها الاسمية 145600 دج من المؤسسة H، مع دفع عمولة للبنك قدرها 11000 دج HT، وأتعاوب لأحد السماسرة قدرها 2 % hT.

## المطلوب:

1. تسجيل عملية الشراء لدى المؤسسة.
2. تسجيل العوائد الجارية إذا علمت أن:
  - حققت المؤسسة **B** أرباحاً قدرها 125400 دج، علماً أن عدد أسهمها يقدر بـ 1500 سهم، و قررت المؤسسة توزيع 50 % من الأرباح على المساهمين.
  - حققت المؤسسة **C** خسائر بـ 12450 دج.
  - تقدم المؤسسة **D** نسبة 4 % على سنداتھا.
  - تقدم المؤسسة **E** نسبة 3.5 % على سنداتھا.
  - تقدم المؤسسة **H** نسبة 4.5 % على سنداتھا.
3. تسجيل عملية تسديد المتبقية عن سندات المؤسسة **E** في 2011/04/13، علماً أنها تمت بشيك بنكي.

## التمرين الرابع

في 2009/01/05 قامت إحدى المؤسسات بتوظيف أموالها كما يلي:

النوع	تاريخ التنازل المتوقع	القيمة الاسمية	مصاريف البنك	مصاريف السمسرة	طريقة التسديد
أسهم الشركة نفسها	تاريخ التصفية	450000	/	/	كلي
أسهم في شركة حليفة	2011/07/15	432000	8000	/	كلي
أسهم في شركة حليفة	2010/04/03	145000	10000	/	جزئي 75 %
أسهم تخول لها حق التصويت	2009/08/23	600000	/	23000	كلي
أسهم تخول لها حق التصويت	2012/04/18	7580000	14000	16000	جزئي 30 %
سندات	2010/01/06	36200	8900	8700	جزئي 40 %
سندات التوظيف	2011/01/06	475600	8000	7000	كلي
شهادات الاستثمار	2009/03/03	236000	/	9000	كلي
سندات ذات أهداف مالية بحتة	2013/08/13	781000	16000	/	جزئي 60 %

## المطلوب:

1. تسجيل عملية الشراء، إذا علمت أن مصاريف البنك والسمسرة خارج الرسم (ht).
2. تسجيل العوائد الجارية (في 2009/12/31) إذا علمت:
  - العملية 2. أرباح بـ 1260000 لا توزع.
  - العملية 3. خسائر.
- العملية 4. أرباح بقيمة 120000 دج، حيث توزع كليا، وتمثل الأسهم التي تم شراؤها 25 % من إجمالي الأسهم.
- العملية 5. أرباح بقيمة 758000 دج، حيث توزع 75%، وتمثل الأسهم التي تم شراؤها 30% من إجمالي الأسهم.
- العملية 6. معدل فائدة 2.5 %.
- العملية 7. معدل فائدة 4.5 %.
- العملية 8. خسائر.
- العملية 9. معدل فائدة 3.6 %.
3. تسجيل عملية إتمام الدفع، إذا علمت أنها تمت نقدا في 2010/04/05.

## 2.7. تدهور قيمة الأصول المالية

### 1. مفهوم تدهور القيمة

وفق **scf** يجب أن تضمن المؤسسة في نهاية كل دورة مالية على أن لا تظهر القيمة الصافية لأصولها ( الجارية و الثابتة ) بقيمة أعلى من قيمتها الاستردادية ( القيمة القابلة للتحصيل ) لهذه الأصول.

أي يجب أن تكون ق ق ت أقل من القيمة الصافية للأصل للدورة المالية الجارية في الظروف العادية ( بافتراض عدم إثبات أي خسائر في القيمة )، و يتم احتساب تدهور القيمة و إثباته محاسبيا وفق مبدأ الحيطة و الحذر.

**ملاحظة:** التثبيتات المالية لا تخضع للاهلاك.

### 2. مفهوم القيمة القابلة للتحصيل ( ق ق ت ): هي القيمة الأعلى بين:

\* صافي سعر البيع: هو المبلغ المحصل عليه في حالة بيع الأصل بعد طرح تكاليف عملية البيع المباشرة.

\* قيمة النفعية: هي القيمة المحينة للسيولة المستقبلية المقدرة المنتظرة من استعمال الأصل.

و بالتالي يجب على المؤسسة عند حلول كل تاريخ إقفال للحسابات ( 12/31 ) أن تبحث عن القيمة القابلة للتحصيل لكل أصل، فنميز بين:

(أ).  $ق ق ت < ق ص = لا يوجد تدهور للقيمة = لا يوجد تسجيل محاسبي.$

(ب).  $ق ق ت > ق ص = يوجد تدهور للقيمة = نقوم بإثبات هذا التدهور محاسبيا، حيث تدهور القيمة = ق ق ت - ق ص.$

**مثال 1:** بتاريخ 2010/12/31 ظهرت سندات المساهمة بمبلغ 150000 دج، في أي حالة من الحالات التالية يوجد تدهور في القيمة؟

ح1 = 170000 دج ، ح2 = 150000 دج ، ح3 = 140000 دج ، ح4 = 110000 دج.

### ملاحظة

المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية للأوراق المالية وقيمتها العادلة (السوقية) يجب أن تتم بشكل فردي (كل ورقة على حدى)، حتى بالنسبة للأوراق المصدرة من قبل نفس المؤسسة والتي تقدم نفس الحقوق بالنسبة لحاملها.

### 3. المعالجة المحاسبية

نسجل تدهور القيمة وفق القيد التالي:

686	←	29x ( التثبيات المالية )
665	←	50 أو 52 ( الأصول المالية الجارية )

**مثال 2:** بتاريخ 2009/04/15 حازت مؤسسة على سندات مساهمة بقيمة 800000 دج ، و بتاريخ 2009/06/18 حازت على سندات التوظيف بقيمة 500000 دج.

- في 2009/12/31: كانت قيمة سندات المساهمة في السوق 720000 دج، و قيمة سندات التوظيف 400000 دج.

- في 2010/12/31: كانت قيمة سندات المساهمة في السوق 720000 دج، و قيمة سندات التوظيف 300000 دج.



- في 2011/12/31: كانت قيمة ا سندات المساهمة في السوق 680000 دج، و قيمة سندات التوظيف 180000 دج.

**المطلوب:** إظهار الأصل بالميزانية في نهاية كل دورة قبل إثبات تدهور القيمة و بعد إثباتها، مع التسجيل المحاسبي باليومية.

**مثال 03:** في 2011/08/27 اشترت المؤسسة شهادات للاستثمار بقيمة 257000 لمدة 09 أشهر، وفي 2011/12/31 كانت قيمتها السوقية 243000 دج.

**المطلوب:** إظهار الأصل بالميزانية في نهاية الدورة قبل إثبات تدهور القيمة و بعد إثباتها، مع التسجيل المحاسبي باليومية.

#### 4. الاسترجاعات عن خسائر القيمة

عند إقفال الحسابات، و إذا ثبت أن الأصل الذي قامت المؤسسة بتسجيل خسارة في قيمته خلال الدورات السابقة قد ارتفعت قيمته ق ت، يصبح تدهور القيمة المسجل سابقا غير موجود جزئيا أو كليا، فيجب إثبات استرجاع في القيمة و هذا لنفس الشروط السابقة ( إظهار الأصول بقيمتها القابلة للتحصيل في نهاية الدورة ).

و تتم معالجة استرجاع خسائر القيمة كما يلي (هذا بالنسبة للأصول المالية الثابتة فقط):

29X ← 786

**مثال 4:** في بداية دورة 2010 ظهر بدفتر الأستاذ الحسابات التالية:

م	2962	د	م	262	د
17500				200000	

في نهاية دورة 2010 اتضح أن قيمة سندات المساهمة الأخرى في السوق 215000 دج.

المطلوب: القيام بالتسجيل المحاسبي في 2010/12/31.

تمرين حول تدهور قيمة الأصول المالية:

قامت إحدى المؤسسات بحيازة الأصول المالية التالية بتاريخ 2009/08/13:

الأصل المالي	القيمة الاسمية	م البنك	م السهمرة	القيمة السوقية في 2009/12/31	القيمة السوقية في 2010/12/31	القيمة السوقية في 2011/12/31
سندات مساهمة	145000	12000	15000	170000	165000	175000
سندات مساهمة أخرى	243000	15000	20000	280000	270000	290000
سندات توظيف	318000	/	25000	335000	335000	325000
س أهداف مالية	258400	10000	8000	280000	270000	275000
قسائم الخزينة	123000	5000	/	128000	/	/
شهادات الاستثمار	78900	5000	/	82000	/	/

## المطلوب

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت أن:

- **tva 19 %**.

- المبالغ الواردة بالتمرين **HT**.

- المؤسسة تطبق طريقة التكلفة.

### 3.7. إعادة تقييم التثبيتات المالية

المعالجة المرجعية لجميع أصول المؤسسة ( الثابتة و الجارية ) تنص على أن تظهر الأصول بالميزانية بطريقة التكلفة:

**طريقة التكلفة = القيمة الإجمالية - مجموع الاهتلاكات - مجموع تدهور القيمة.**

غير أن **scf** يرخص للمؤسسة ( بطريقة اختيارية ) إظهار الأصول الثابتة بقيمتها المعاد تقييمها ( القيمة الحقيقية )، حيث أن القيمة الحقيقية للتثبيتات هي عادة قيمتها السوقية.

#### 1. محددات تطبيق طريقة القيمة الحقيقية:

1. اعتمادها من عدمه هو قرار اختياري لإدارة المؤسسة.
2. في حالة اعتمادها يجب أن تطبق على جميع التثبيتات المماثلة.
3. يجب مراجعة القيمة الحقيقية بانتظامية كافية.
4. تقدر القيمة الحقيقية للتثبيتات بقيمتها السوقية، في سوق نشط و من طرف خبير مختص معتمد من طرف الدولة و ليس من طرف المؤسسة.
5. محاسبيا، و في حالة تقييم التثبيتات يجب أن تطبق بأثر رجعي، و هذا بتكييف الاهتلاكات المجمعة ( الاهتلاك المتراكم ) للسنوات السابقة (قاعدة عامة لا تطبق على التثبيتات المالية لأنها غير خاضعة للاهلاك).

و الشكل التالي يوضح ما سبق:

طريقة التكلفة	طريقة القيمة الحقيقية	
تدهور القيم	إعادة التقييم	التسمية
مسايرة تدهور قيمة الأصول	مسايرة تدهور قيمة النقود (التضخم)	الهدف
الحيلة و الحذر	القياس النقدي	المبدأ المحاسبي المعتمد
إجباري	اختياري	طبيعة التطبيق
كل الأصول	الأصول الثابتة فقط	مجال التطبيق
ق ص بعد الاهتلاك	ق ص بعد الاهتلاك	القيمة المرجعية

## 2. التسجيل المحاسبي:

2X ← 105

### مثال 01:

بتاريخ 2009/06/04 اقتنت مؤسسة أسهم من مؤسسة أخرى تنتمي إلى نفس المجمع بقيمة

1800000 دج، و قدرت قيمة الأسهم كما يلي:

1950000	2009/12/31
2100000	2010/12/31
2500000	2011/12/31

### المطلوب:

1. إثبات إدراج الأسهم بذمة المؤسسة.
2. إثبات العمليات اللازمة بتاريخ الإقفال، علماً أن المؤسسة تعتمد طريقة القيمة الحقيقية.

### 3. حالات خاصة لإعادة التقييم:

1. إعادة تقييم تثبيت كان محل خسارة في القيمة سابقاً

#### مثال 02:

سندات مساهمة قيمتها الصافية لدورة 2009 : 1000000 دج، قدرت قيمتها السوقية بتاريخ 2010/12/31 بـ 930000 دج، و في 2011/12/31 : 960000 دج، و في 2012/12/31 : 1300000 دج.

2. تدهور قيمة تثبيت كان محل إعادة تقييم سابقاً

#### مثال 03:

سندات مساهمة قيمتها الصافية لدورة 2008 : 1500000 دج.

قدرت قيمتها بتاريخ 2008/12/31 : 1900000 دج،

2009/12/31 : 1700000 دج،

2010/12/31 : 1400000 دج،

2011/12/31 : 1450000 دج.

## تمارين حول إعادة تقييم التثبيات المالية

### التمرين الأول

قامت إحدى المؤسسات بحيازة الأصول المالية التالية بتاريخ 2010/01/11.

الأصل المالي	القيمة الاسمية	المصاريف	القيمة السوقية في 2010/12/31	القيمة السوقية في 2011/12/31	القيمة السوقية في 2012/12/31	القيمة السوقية في 2013/12/31
سندات مساهمة	450000	20000	450000	455000	470000	480000
سندات م أخرى	350000	30000	400000	420000	395000	370000
سندات توظيف	452000	25000	470000	475000	480000	490000
سندات ذ أ مالية	756000	47000	800000	900000	780000	820000

### المطلوب

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت أن:

- **tva 19 %**.

- المبالغ الواردة بالتمرين **HT**.

- المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

## التمرين الثاني:

قامت إحدى المؤسسات بحيازة الأصول المالية التالية بتاريخ 2012/03/11:

الأصل المالي	القيمة الاسمية	المصاريف	القيمة السوقية في 2012/12/31	القيمة السوقية في 2013/12/31	القيمة السوقية في 2014/12/31
سندات مساهمة	360000	20000	375000	385000	380000
سندات مساهمة أخرى	335000	15000	350000	360000	345000
سندات توظيف	260000	18000	275000	280000	285000
سندات ذ أ مالية	445000	17000	465000	466000	460000
قسائم الخزينة	180000	10000	185000	/	/

و كانت العوائد الجارية للأسهم كما يلي:

الأصل المالي	حصة الأسهم من رأس المال المصدر	2012/12/31	2013/12/13	2014/12/31
سندات مساهمة	75 %	500000 توزع كلياً	400000 توزع 40 % منها	(150000)
سندات مساهمة أخرى	40 %	(175000)	320000 توزع كلياً	182000 توزع 25 % منها



في حين كانت معدلات الفائدة للسندات كما يلي:

- سندات التوظيف: 4.5 %.

- سندات ذ أ مالية: 3.5 %.

- قسائم الخزينة: 2 %.

**المطلوب:**

1. القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت أن:

- **tva 19 %**.

- المبالغ الواردة بالتمرين **HT**.

- المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

2. تسجيل العوائد الجارية.

#### 4.7. التنازل عن الأصول المالية

يلزم **scf** بحذف و شطب أي أصل من الميزانية ( ذمة المؤسسة ) عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون خارج الخدمة بصورة دائمة و لم تعد المؤسسة تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية. التثبيت المالي هو أصل غير قابل للاهلاك، و عملية التنازل عنه تكون بنفس المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية و المعنوية (مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية وجود تدهور في القيمة)، إلا أن فائض التنازل يسجل في ح / 767، و ناقص التنازل يسجل في ح / 667، و هذا للتمييز فقط.

#### المعالجة المحاسبية:

تتم معالجة التنازل عن الأصول المالية بإظهار صافي عملية التنازل، و الذي يمكن أن يكون موجب (فائض قيمة) أو سالب (ناقص قيمة)، و عموماً يتم ذلك وفق القيد التالي:

#### **1. الأصول المالية الثابتة:**

##### أ. فائض القيمة:

462

29X

2X

767

##### ب. ناقص قيمة:

462

29X

667

2X

## 2. الأصول المالية الجارية:

### أ. فائض القيمة:

465

50X أو 52

767

### ب. ناقص قيمة:

465

667

50X أو 52

**مثال (01):** قامت المؤسسة بالتنازل عن 50 سهم ( سندات مساهمة ) تكلفه حيازتها 180000

دج، و ذلك بقيمة 170000 دج.

**مثال(02):** نفس المثال (01)، و بافتراض وجود تدهور في قيمة الأسهم بقيمة 25000 دج.

## تمارين حول التنازل عن الأصول المالية:

### التمرين الأول

قامت إحدى المؤسسات بالعمليات المالية التالية:

2010/04/01 شراء 1000 سند توظيف بـ 1000 دج للسند، مصاريف السمسرة 50 دج للسند،

معدل الفائدة 06 %، تستحق بعد 07 سنوات.

2010/09/27 باعت 100 سند بـ 1100 دج للسند.

2011/04/23 باعت 100 سند بـ 1100 دج للسند.

2012/08/19 باعت 100 سند بـ 1050 دج للسند.

2013/05/03 باعت 100 سند بـ 1000 دج للسند.

2013/09/17 باعت 100 سند بـ 950 دج للسند.

2014/02/10 باعت 100 سند بـ 1050 دج للسند.

### المطلوب:

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة، علماً أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

وكانت القيم السوقية للسندات كما يلي:

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
القيمة السوقية	990000	848000	700000	515000	440000

## التمرين الثاني

الجدول التالي يوضح الأوراق المالية لإحدى المؤسسات:

	تاريخ الحياسة	التمن الوحدوي	العدد	مصاريف البنك	القيمة السوقية			
					2011	2012	2013	2014
أسهم	2011/08/13	4000	500	250000	1600000	1640000	1230000	840000
ق الخزينة	2012/07/03	2000	100	10000	/	200000	/	/
س التوظيف	2013/01/05	1000	100	2000	/	/	84000	50000

كما قامت المؤسسات بالعمليات التالية:

2011/08/27 باعت 100 سهم بـ 4080 دج للسهم.

2013/03/21 باعت 50 من قسائم الخزينة بـ 2100 دج للقسيمة.

2013/05/11 باعت 100 سهم بـ 4050 دج للسهم.

2013/06/27 باعت 50 من قسائم الخزينة بـ 1900 دج للقسيمة.

2013/07/12 باعت 20 سند توظيف بـ 1000 دج للسند.

2014/06/05 باعت 100 سهم بـ 4080 دج للسهم.

2014/10/08 باعت 30 سند توظيف بـ 1000 دج للسند.

## المطلوب:

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت:

- المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية،

- معدل فائدة سندات التوظيف 03 %،

- قسائم الخزينة بمعدل فائدة 4,5 %،

- كما حققت الشركة المصدرة للأسهم (العدد الإجمالي للأسهم 2000 سهم) النتائج التالية:

السنوات	2011	2012	2013	2014
النتيجة	312200	450000	(18000)	245000
قرار التوزيع	50 %	60 %	/	كلي

### التمرين الثالث

قامت إحدى المؤسسات بالعمليات المالية التالية:

2013/01/02 قامت بشراء 400 سند توظيف ب 1000 دج/السند، مصاريف الوساطة المالية 50000 دج، معدل الفائدة (المجمعة) 03 %.

2014/04/05 باعت 50 سند ب 1000 دج للسند بشيك بنكي.

2014/06/12 قامت بشراء 200 سهم تمثل 20 % من أسهم الشركة المصدرة، بقيمة 1500 دج/السهم، مصاريف البنك 05%، مع العلم أنها قامت بتسديد الجزء القانوني فقط بشيك، أما الباقي فيدفع على 03 أقساط سنوية.

2014/12/31 حققت الشركة المصدرة للأسهم أرباحا ب 124000 دج توزع كليا.

2015/07/01 باعت 100 سند ب 1100 دج للسند.

2015/09/08 باعت 80 سهم ب 1400 دج للسهم بشيك بنكي.

2015/12/31 حققت الشركة المصدرة للأسهم أرباحا ب 88000 دج توزع 50 %.

**المطلوب:** القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة، علما أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

## التمرين الرابع

2010/02/23 اشترت مؤسسة 750 سهم تمثل 75 % من أسهم الشركة B بـ 2000 دج للسهم، مصاريف البنك 50 دج/السهم دفعت بشيك.

2010/06/27 اشترت المؤسسة 400 سند توظيف بـ 1200 دج/السند، مصاريف السمسرة 100 دج/السند، معدل الفائدة 05 %.

2010/12/31 حققت الشركة B أرباحا بـ 843000 توزع 40 % منها.

في حين كانت القيم السوقية كما يلي: الأسهم 1500000 دج، السندات 540000 دج.

2011/05/18 باعت المؤسسة 50 سند توظيف بـ 1250 دج/السند بشيك.

2011/06/23 باعت 150 سهم بـ 2020 دج/السهم.

2011/12/31 حققت المؤسسة B أرباحا بـ 125000 دج قررت أن توزعها.

في حين كانت القيم السوقية كما يلي: الأسهم 1300000 دج، السندات 400000 دج.

2012/07/17 باعت المؤسسة 200 سند توظيف بـ 1150 دج/السند.

2012/12/31 حققت المؤسسة B أرباحا بـ 300000 دج قررت أن توزعها.

في حين كانت القيم السوقية كما يلي: الأسهم 1380000 دج، السندات 215000 دج.

**المطلوب:** القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة، علما أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.



## التمرين الخامس

**2011/03/12** قامت إحدى المؤسسات بشراء 400 سهم بـ 3000 دج/السهم، تمثل 40 % من أسهم الشركة (ب)، مصاريف البنك 50000 دج ht، التسديد جزئي 50 %.

**2011/07/13** اشترت المؤسسة 100 سند بـ 4500 دج/السند، مصاريف السمسرة 30000 دج، معدل الفائدة 05 %، تاريخ الاستحقاق 2012/09/18.

**2012/03/23** اشترت المؤسسة 500 سند (ضمن نشاط المحفظة) بـ 2500 دج/السند، مصاريف السمسرة 40000 دج، معدل الفائدة 02 %، تاريخ الاستحقاق 2017/03/22.

**2012/04/08** باعت كل السندات (العملية 2011/07/13) بـ 5250 دج/السند.

**2012/10/15** باعت المؤسسة 150 سهم بـ 3200 دج/السهم، التحصيل بشيك.

**2013/06/29** باعت المؤسسة 200 سند بـ 2500 دج/السند.

**2013/11/28** سددت الجزء المتبقي من عملية حيازة الأسهم بشيك بنكي.

**المطلوب:** المعالجة المحاسبية المناسبة، إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية، وأن الشركة (ب) لم توزع أي أرباح، والقيم السوقية كانت كما يلي:

الأوراق المالية	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31	2014/12/31
الأسهم	1150000 دج	800000 دج	810000 دج	910000 دج
السندات	515000 دج	/	/	/
السندات (ض ن م)	/	1310000 دج	760000 دج	795000 دج

## دراسة حالة عامة حول الأصول المالية

خلال دورة 2009، قامت إحدى الشركات بتوظيف أموالها كما يلي:

تاريخ الحيازة	طبيعة التوظيف المالي	القيمة الاسمية	المصاريف المتعلقة بالحيازة
2009/03/11	300 سهم تمثل 60 %	660000	20250
2009/04/02	100 سهم تمثل 25 %	570000	17500
2009/05/13	150 سند توظيف	528000	19800
2009/07/22	120 سهم قصير الأجل	468000	15600
2009/09/17	75 قسيمة خزينة ق أ	375000	22500
2009/09/25	35 شهادة استثمار	315000	10500

وكانت القيم السوقية لهذه التوظيفات المالية كما يلي:

الأصل المالي	القيمة السوقية في 2009/12/31	القيمة السوقية في 2010/12/31	القيمة السوقية في 2011/12/31	القيمة السوقية في 2012/12/31
300 سهم تمثل 60 %	650000	670000	690000	700000
100 سهم تمثل 25 %	595000	615000	580000	590000
150 سند توظيف	540000	560000	530000	520000
120 سهم قصير الأجل تمثل 40 %	460000	/	/	/
75 قسيمة خزينة ق أ	400000	/	/	/
35 شهادة استثمار	320000	/	/	/

وكانت العوائد الجارية لهذه التوظيفات المالية كما يلي:

الأصل المالي	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31	2012/12/31
سندات مساهمة	35000 توزع كليا	40000 توزع 80 % منها	(31000)	27000 توزع كليا
سندات مساهمة أخرى	(23500)	23000 توزع كليا	27500 توزع 50 % منها	50000 توزع 35 % منها
أسهم ق أ	12000 توزع كليا	/	/	/
شهادات الاستثمار	(45600)	/	/	/

في حين كانت معدلات الفائدة للسندات كما يلي:

- سندات التوظيف: 4.5 % . - قسائم الخزينة: 2 % .

\* في 2013/03/22 قامت الشركة بالتنازل عن توظيفاتها المالية كما يلي:

الورقة المالية	سعر التنازل
سندات مساهمة	850000
سندات مساهمة أخرى	550000
سندات التوظيف	547000

**المطلوب:**

القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت أن:

- **tva 19 %** . - المبالغ الواردة بالتمرين **HT** . -

المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

## 8. محاسبة الاهتلاكات وتدني القيم والمؤونات

### 1.8. اهتلاك الأصول الثابتة

#### 1. مفهوم الاهتلاك

توزع قيمة الأصل الثابت القابل للاهتلاك على العمر الإنتاجي له بوتيرة منتظمة، إذ يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك النمط الذي تستنفذ (تستهلك) فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل، فهو توزيع لقيمة الأصل على عمره الإنتاجي ويجب الاعتراف بالاهتلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف، إلا إذا كان مدرجا ضمن قيمة أصل آخر أنتجته المؤسسة لنفسها.

الاهتلاك السنوي هو مصروف من تكاليف الإنتاج مقابل النقص الفعلي في قيمة الأصل والنواتج عن استعماله ولكن العوامل الأخرى مثل التقادم الفني بظهور اختراعات حديثة تقلل من قيمته الإنتاجية، والبلى (التآكل) أثناء وجود الأصل عاطل، عادة ما تؤدي إلى تقلص المنافع الاقتصادية التي كان من المتوقع تولدها من الأصل، من هذا المنطلق فالاهتلاك يعتبر من أعباء الدورة لا يختلف في طبيعته عن مصاريف المواد الأولية، أو مصاريف الإنتاج الأخرى.

إلا أن الأصول الثابتة ذات القيمة المالية الضعيفة تعتبر كما لو كانت مستهلكة (مصروف) تماما في الدورة المالية التي استخدمت فيها، وعليه فإنها لا تدرج ضمن التثبيتات، وبالتالي لا تحتاج لاهتلاكها، وقد حدد SCF القيمة المالية الضعيفة بـ 30000 دج وأقل كقيمة وحدوية صافية خارج الرسم.

ويمكن تحليل مفهوم الاهتلاك من زاويتين؛ محاسبية ومالية:

فالاهتلاك محاسبيا استهلاك المنافع الاقتصادية المعبر عنها بقيمته المدرج بها عبر الزمن (عمره الإنتاجي) كما يعتبر توزيع لقيمة الأصل (تكلفته) وتحميلها على عمره الإنتاجي وهذا من خلال:

✓ استعمال (استخدام) الأصل؛

✓ تآكل الأصل واستنفاد منفعه أثناء وجود الأصل عاطلا (غير مستعمل)؛

وهذا لإظهار الأصول الثابتة بقيمتها الصافية بعد طرح الاهتلاك ولمعرفة تكاليف الإنتاج باحتساب الاهتلاك كجزء منها.

أما من الناحية المالية فالاهتلاك يعتبر مصدر تمويل ذاتي للمؤسسة لاستبدال وتجديد أصولها الثابتة نهاية مدتها النفعية، وهذا من منظور أن قسط الاهتلاك عبء محسوب ولكن غير مدفوع يسمح باقتطاع جزء من نتيجة كل دورة وتركه تحت تصرف المؤسسة لتجميعه قصد استعماله في تجديد أصولها الثابتة، هذا الجزء المقطوع يتمثل في قسط الاهتلاك السنوي الذي كان سيؤدي لولا احتسابه كعبء إلى خروج منافع وتدفقات من المؤسسة على شكل أرباح موزعة وضرائب على الأرباح.

**ملاحظة:** ليس كل الأصول الثابتة (مادية ومعنوية) قابلة للاهتلاك، فبعضها لا ينطبق عليه مفهوم استهلاك المنافع الاقتصادية بمرور الزمن، مثل: الأراضي، شهرة المحل، التثبيات المالية، كما أن التثبيات قيد الانجاز غير قابلة للاهتلاك لأنها لم تستخدم بعد وبالتالي لم يشرع بعد في استهلاك منافعها الاقتصادية.

## 2. حساب الاهتلاك

يؤكد كل من القانون التجاري في مادته رقم ( 718 ) وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته رقم (174) على إجبارية إثبات الاهتلاك، أي يجب حسابه، تسجيله وتحمله على الدورة مهما كانت النتيجة، ربح أو خسارة، وذلك للمحافظة على صدق الميزانية.

ولحساب الاهتلاك السنوي لابد من توفر العناصر التالية:

✓ المبلغ القابل للاهتلاك (قاعدة الاهتلاك)؛

✓ العمر الإنتاجي للأصل (مدة الاستعمال)؛

✓ طريقة الاهتلاك.

## 1.2. المبلغ القابل للاهلاك = القيمة الأصلية - القيمة المتبقية

بحيث: القيمة الأصلية هي: تكلفة حيازة الأصل.

**القيمة المتبقية** هي: القيمة المتوقعة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي أو المبلغ المالي المتوقع الحصول عليه عند خروج الأصل من المؤسسة في نهاية مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج (عادة ما تكون قيمة زهيدة أو معدومة) ولا تؤخذ بعين الاعتبار.

2.2. العمر الإنتاجي للأصل: هي مدة استعمال واستغلال الأصل المحددة من طرف المؤسسة، أو عدد وحدات الإنتاج التي تنوي المؤسسة الحصول عليها من استعمالها للأصل، ومدة الاستعمال تكون لأسباب مادية فيزيائية أو تقنية أو قانونية (كالأصول المتحصل عليها بإيجار تمويلي أو عقود الامتياز).

**ملاحظة:** يحتسب الاهتلاك من تاريخ دخول التثبيت في ذمة المؤسسة وليس من تاريخ الاستغلال، ما عدا المقالع والمناجم والتي تهتك من تاريخ بداية الاستغلال.

وحسب النظام المحاسبي المالي يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية فيجب تبريرها بالملحق.

### 3.2. طريقة الإهلاك

طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس لنمط أو لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل، وهناك العديد من طرق الإهلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

✓ طريقة القسط الخطي أو الثابت؛

✓ طريقة القسط المتناقص؛

✓ طريقة القسط المتزايد؛

✓ طريقة مجموع وحدات الإنتاج؛

وللإشارة فإن النظام المحاسبي المالي ينصح باعتماد طريقة الإهلاك الثابت من بين كل الطرق المتاحة، وهذا في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

أ. طريقة القسط الثابت: أساس هذه الطريقة قائم على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الأصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها، ويعني هذا الافتراض أن كفاءة الأصل في أداء خدماته تبقى ثابتة على مدار الفترات المحاسبية ولا تتناقص أو تتزايد، لذلك تكون جميع أقساط الإهلاك متساوية وثابتة خلال العمر الإنتاجي، ويتم حساب الإهلاك السنوي للأصل بموجب طريقتين أو معادلتين:

الطريقة الأولى: قسط الإهلاك الثابت = القيمة القابلة للإهلاك (قاعدة الإهلاك) / العمر الإنتاجي للأصل.

**الطريقة الثانية:** قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهلاك X المعدل السنوي للاهلاك.

**بحيث:** معدل الاهتلاك =  $1 / \text{العمر الإنتاجي للأصل}$ .

تجدر الإشارة أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة رقم (174) منه، يفرض اعتماد طريقة القسط الثابت على كل التثبيتات، ولا يمكن اعتماد الطرق الأخرى إلا بتوفر شروط معينة، سنعرضها لاحقاً.

**مثال 1:** بتاريخ 2010/01/01 قامت مؤسسة بحيازة شاحنة لنقل العمال بتكلفة 380000 دج، قدر العمر الإنتاجي لها بـ 5 سنوات ، كما قدرت قيمتها المتبقية (التخريدية) بـ 30000 دج.

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة القسط الثابت.

**الحالة الخاصة بحيازة أصل خلال الدورة:** يجب التمييز بين سنوات استعمال الأصل والدورات المالية التي استعمل فيها الأصل، فسنة من الاستعمال تكون 12 شهر كاملة أما الدورة فقد تكون جزء من سنة. ففي حالة حيازة التثبيت خلال السنة وليس من بدايتها فيجب تقسيم قسط السنة الأول على 12 شهر ثم يضرب في عدد الشهور المعنية أي الشهور التي استعمل فيها التثبيت لتحميل الدورة الأولى أعبائها الحقيقية فقط على أن تكون الدورة الأخيرة مكاملة للدورة الأولى بالنسبة للقسط السنوي المتبقي، وهذا وفق مبدأ استقلالية الدورات.

كما أن الشهر يعتبر ضمن مدة الاهتلاك السنوي إذا تمت حيازة الأصل في الفترة ما بين (01 إلى 15) من الشهر.

**مثال 02:** نفس المثال الأول مع تغيير تاريخ الحيازة ليصبح 201/04/12.

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة القسط الثابت.



**ب. طريقة القسط المتناقص:** بموجب هذه الطريقة يتم حساب قسط الاهتلاك بصورة متناقصة، وتتميز هذه الطريقة بعدالتها في توزيع العبء (الاهتلاك) على الفترات المحاسبية المختلفة بطريقة تتسجم مع القدرة الإنتاجية للأصل، باعتبار أن الطاقة الإنتاجية للأصل متفاوتة بشكل متناقص من سنة إلى سنة أخرى.

وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة رقم (174) منه، يمكن حساب الاهتلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة النشاط حسب نظام الاهتلاك المتناقص، كما يطبق هذا النوع من الاهتلاك على المباني والمحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي.

وللاستفادة من الاهتلاك المتناقص، يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه أن تكون خاضعة للنظام الضريبي المفروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الاهتلاك، ويجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيات، أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة، كما يطبق على الأصول التي مدة استعمالها 03 سنوات فأكثر.

و لحساب القسط المتناقص يتم استخدام المعادلة التالية:

قسط الاهتلاك المتناقص = القيمة المحاسبية الصافية X معدل الاهتلاك المتناقص.

بحيث معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت x المعامل

والمعاملات نص عليها قانون الضرائب المباشرة بالمادة رقم 174 كما يلي:

- 1.5 إذا كان العمر الإنتاجي أقل من 4 سنوات.

- 02 إذا كان العمر الإنتاجي من 5 إلى 6 سنوات.

- 2.5 إذا كان العمر الإنتاجي أكثر من 6 سنوات.

تستعمل هذه المعاملات الجبائية لتسريع وتيرة الاهتلاك.

**مثال 03:** نفس المثال الأول.

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك وفق طريقة القسط المتناقص.

**ج. طريقة الاهتلاك المتزايد:** يتزايد القسط السنوي حسب هذه الطريقة حسب متتالية حسابية أساسها واحد ومجموع عناصرها هو مجموع أرقام سنوات الاهتلاك، بحيث يقتضي جمع أرقام سنوات الاهتلاك (العمر الإنتاجي) ثم يحصل على قسط السنة بضرب قاعدة الاهتلاك في رقم السنة محل عملية الاهتلاك على مجموع السنوات.

قسط الاهتلاك المتزايد = القيمة المحاسبية الصافية X معدل الاهتلاك المتزايد.

بحيث معدل الاهتلاك المتزايد = عدد السنوات المطابقة للمدة الاستعمال المنقضية / مجموع أرقام كل سنوات مدة الاهتلاك

وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة رقم (174) منه، يمكن للمؤسسات أن تقوم باهتلاك استثماراتها ماليا حسب نظام الاهتلاك التصاعدي، وللاستفادة من نظام الاهتلاك المالي هذا، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة واختيار هذا النظام بتصريحها السنوي، ويقضي اختيار الاهتلاك المالي التصاعدي فيما يخص الأصول الثابتة الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الاهتلاك الآخر.

**مثال 04:** نفس المثال الأول.

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك المتزايد.

**ج . طريقة وحدات الإنتاج ( عدد ساعات التشغيل ):** تعتمد هذه الطريقة في حساب قسط الاهتلاك على عدد ساعات تشغيل الأصل أو عدد الإنتاج الفعلية ويجري تطبيقها فقط على الآلات والمعدات التي يتناقص عمرها الإنتاجي بمقدار ساعات استخدامها مثل الطائرات والبواخر ... الخ. و يتم تحميل السنة المالية بقسط إهلاك يتناسب طرديا مع عدد ساعات تشغيل أو وحدات إنتاج الأصل من خلال المعادلات التالية:

معدل الوحدة الواحدة = تكلفة الأصل / عدد الوحدات الكلية المقدرة.

قسط الاهتلاك = [ قاعدة الاهتلاك / عدد الوحدات الكلية المقدرة ] X عدد الوحدات المنتجة.

**ملاحظة:** يفضل في حالة الثروات الطبيعية ( البترول، الفحم، الحديد... ) استعمال طريقة معدل النفاذ الفعلي من خلال الخطوات التالية:

- تحديد تكلفة المصدر الطبيعي ( المنجم، بئر البترول ... ).
- تقدير عدد الوحدات الموجودة ( طن من الفحم، برميل من البترول... ).
- تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي.
- تحديد قيمة النفاذ ( الاهتلاك ) للفترة المحاسبية الواحدة.

**مثال 05:** نفس المثال الأول مع تقديم المعلومات التالية:

الطاقة الإنتاجية الإجمالية للشاحنة تقدر بـ 500000 كلم حسب تقديرات المؤسسة، وقد كانت الكيلومترات المقطوعة خلال السنة الأولى 120000 كلم، السنة الثانية 90000 كلم، السنة الثالثة 130000 كلم، وفي السنة الرابعة 110000 كلم، وخلال السنة الأخيرة 50000 كلم.

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك بطريقة وحدات الإنتاج.

### 3 . الاهتلاك حسب العناصر: يمكن أن يتشكل التثبيت العيني من عدة عناصر قابلة للتحديد

لاسيما مدة الاستعمال، حيث أن هذه العناصر يجب استبدالها دوريا، لها استعمالات مختلفة، تقدم منافع اقتصادية وفقا لوتيرة مختلفة ...، ففي هذه الحالة يستوجب استعمال معدلات وطرق إهلاك خاصة على كل جزء وكأنه أصل منفرد، الأمر الذي يفرض تقسيم التثبيت المعني.

تشكل الأراضي والمباني أصولا متميزة و تعالج كل على حدا محاسبيا حتى و لو تم اقتناءها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهلاك لها عمر إنتاجي أو مدة استعمال محددة، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهلاك.

بما أن الاهتلاك هو مصدر لتمويل تجديد الأصول، فطريقة تقسيم مكونات الأصل الواحد المتفاوتة في مدة النفعية ستسمح بتجميع أموال كل عنصر أو جزء بطريقة منفردة لتجديده في نهاية مدته النفعية، بدون الحاجة لانتظار تجميع أموال كل العناصر مجتمعة.

**مثال 06:** بتاريخ 2011/01/06 قامت مؤسسة باقتناء آلة إنتاج بقيمة 2400000 دج خارج الرسم، الآلة مكونة من المحرك (مدة نفعيته 05 سنوات) الذي يفرض استبداله بعد انتهائها، بينما هيكل الآلة مدة نفعيته 15 سنة، وقد قدرت المؤسسة قيمة الهيكل بـ 900000 دج.

**المطلوب:** ما هو مخطط الاهتلاك المطبق على الآلة، علما أن المؤسسة تطبق طريقة القسط الثابت.

#### 4. محاسبة الاهتلاكات:

يسجل قسط الاهتلاك باعتباره عبء في الجانب المدين لـ ح / 681 (المخصصات للاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية)، واقتطاع هذا الاهتلاك من قيمة الأصل الثابت بطريقة غير مباشرة بتسجيله في حساب خاص بالاهتلاك (ح / 28x إهلاك التثبيتات).

681 ← X28

على أن تظهر القيمة الصافية للأصل الثابت المعني بعد خصم الاهتلاك بالميزانية بطريقة غير مباشرة كالتالي:

الأصول		
القيمة الإجمالية	الاهتلاك	القيمة الصافية
ح / 2X	ح / 28X	-

#### 3.4 الحسابات المستعملة في التسجيل المحاسبي للاهتلاكات وتاريخ التسجيل

يكون الإثبات المحاسبي (التسجيل في دفتر اليومية) للاهتلاك في نهاية الدورة (31/12/ن)، ولكن في حالات خاصة يمكن إثباته خلال الدورة وهذا في حالة القيام بالتصفية، أو عند التنازل عن التثبيتات؛ حيث تستعمل الحسابات التالية:

#### **28- إهلاك التثبيتات**

280- إهلاك التثبيتات المعنوية

281- إهلاك التثبيتات المادية

282- إهلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.

## 68- المخصصات للإهلاكات، المؤونات وخسائر القيمة

681- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية

682- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول موضع الامتياز

وفي نهاية العمر الإنتاجي للأصل للتثبيت يتم إخراجها من الميزانية في الحالة العادية وفق القيد التالي:

من حـ /  $28x$  ← حـ /  $2x$  ( بالمبلغ الإجمالي ).

**مثال 07:** اعتمادا على معطيات المثال الأول،

1. سجل قسط اهتلاك الدورة الأولى (2010) بيومية المؤسسة.

2. قم بإظهار القيمة الصافية للشاحنة لدورة 2010.

### 5. إهلاك التثبيتات في شكل امتياز

التثبيتات في شكل امتياز خاضعة للاهلاك كغيرها من التثبيتات، حيث نميز بين حالتين:

أ. حالة التعاقد بقيمة مالية: بهتك المبلغ أو القيمة المدفوعة لاستغلال الأصل محل الامتياز

على أساس مدة الامتياز المتفق عليها كما يلي:

$682x$  ←  $282$

ب. حالة التعاقد بشكل مجاني: لا تمتلك هذه التثبيتات قيمة مالية مدفوعة ( منفعة مجانية )

لتهتك، و لكن لها قيمة مالية مقدرة، لذا يجب إثبات و توضيح أن الامتياز المجاني يتناقص من

دورة إلى أخرى وفق القيد التالي:

$229$  ←  $282x$

## مثال 08

قامت مؤسسة النجاح بالحصول على التثبيتات التالية في شكل امتياز، و ذلك بتاريخ 2007/06/05:

طبيعة التثبيت	مستودع 1	مستودع 2	منبع مائي
قيمة التثبيت	150000	300000	165000
مدة العقد	03 سنوات	04 سنوات	05 سنوات
طبيعة العقد	بمقابل ( شيك )	مجاني	بمقابل ( شيك )

### المطلوب:

1. تسجيل عملية حيازة التثبيتات.
2. تسجيل أفساط الاهتلاك الخطي لهذه التثبيتات في 2007 و 2008، إذا علمت أن عقد المنبع المائي ينص على حق المؤسسة في استعمال 1000 لتر سنويا، وأن المنبع يقدر محتواه ب 5000 لتر، كما تقوم المؤسسة بدفع 4200 دج سنويا كإتاوة على المستودع 2.

### 6. تغير التقديرات المحاسبية (تغير شروط الاهتلاك)

يجب أن تراجع دوريا عناصر الاهتلاك (طريقة الاهتلاك، المدة النفعية، القيمة المتبقية) في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة (العناصر السابقة) فيجب تعديل قسط الاهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية لكي يعكس المقدار الحقيقي لاستنفاذ المنافع الاقتصادية للأصل المعني.

فقد يتضح أن تقدير العمر الإنتاجي قد أصبح غير مناسباً، كامتداد العمر الإنتاجي نتيجة نفقات لاحقة على الأصل أدت إلى تحسين ظروف الأصل بشكل يفوق الأداء النمطي المحدد في البداية، وقد تؤدي التغيرات التكنولوجية أو التغيرات في سوق المنتجات إلى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل، في هذه الحالات يعدل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل الاستهلاك للفترة الحالية وللترات المستقبلية.

وتعديل أقساط الاهتلاك الحالية والمستقبلية يكون بقسمة القيمة الصافية للأصل بتاريخ التعديل على مدة النفعية الجديدة، أو استعمال القاعدة القابلة للاهلاك الجديدة في حساب الأقساط في حالة تغيرها نتيجة تغير القيمة المتبقية كمثال.

**مثال 09:** نعتد نفس معطيات المثال الأول، ولكن مع افتراض أن المؤسسة قد راجعت مدة نفعية الأصل خلال دورة 2012، حيث اتضح أن عدد السنوات الباقية لاستغلال الأصل 04 سنوات (لغاية 2015) وليست 03 (لغاية نهاية دورة 2014).

**المطلوب:** إعداد جدول الاهتلاك وفق التقديرات الجديدة.



## 2.8. تدني قيمة الأصول

### 1. مفهوم تدهور القيمة

وفق scf يجب أن تضمن المؤسسة في نهاية كل دورة مالية ( بعد إثبات الاهتلاكات ) على أن لا تظهر القيمة الصافية لأصولها ( الجارية والثابتة ) بقيمة أعلى من قيمتها الاستردادية ( القيمة القابلة للتحصيل ) لهذه الأصول.

أي يجب أن تكون ق ق ت أقل من القيمة الصافية للأصل بعد إثبات الاهتلاك للدورة المالية الجارية في الظروف العادية ( بافتراض عدم إثبات أي خسائر في القيمة )، و يتم احتساب تدهور القيمة و إثباته محاسبيا وفق محدد الحيلة و الحذر.

### 2. مفهوم القيمة القابلة للتحصيل ( ق ق ت ): هي القيمة الأعلى بين:

\* صافي سعر البيع: هو المبلغ المحصل عليه في حالة بيع الأصل بعد طرح تكاليف عملية البيع المباشرة.

\* قيمة النفعية: هي القيمة المحينة للسيولة المستقبلية المقدرة المنتظرة من استعمال الأصل.

و بالتالي يجب على المؤسسة عند حلول كل تاريخ إقفال للحسابات ( 12/31 ) أن تبحث عن القيمة القابلة للتحصيل لكل أصل، فنميز بين:

(أ). ق ق ت < ق ص ( بعد الاهتلاك ) = لا يوجد تدهور للقيمة = لا يوجد تسجيل محاسبي.

(ب). ق ق ت > ق ص ( بعد الاهتلاك ) = يوجد تدهور للقيمة = نقوم بإثبات هذا التدهور محاسبيا، حيث تدهور القيمة = ق ق ت - ق ص

مثال 10: بتاريخ 2010/12/31 ظهرت البضاعة بمبلغ 150000 دج، في أي حالة من

الحالات التالية يوجد تدهور في قيمة البضاعة؟

ح1 = 170000 دج ، ح2 = 150000 دج ، ح3 = 140000 دج ، ح4 = 110000 دج.

### 3. المعالجة المحاسبية

نسجل تدهور القيمة وفق القيد التالي:

681	←	29x ( التثبيات )
685	←	39x أو 49x ( المخزونات، حسابات الغير )
686	←	59x ( الأصول المالية الجارية )

**ملاحظة:** ق ق ت بالنسبة للمواد الأولية هي ليست قيمتها السوقية لأنها لا تباع بل تدخل كمكونات لمنتج تام الصنع، لذلك يجب عن ق ق ت للمنتج التام الصنع و مقارنته بقيمته الدفترية بالميزانية ( سعر التكلفة )، فإذا تدهورت قيمته نثبت هذا التدهور للمنتج التام و للمواد الأولية المتبقية بالتناسب.

**مثال 11:** بتاريخ 2009/04/15 حازت مؤسسة على قطعة أرض بقيمة 800000 دج ، و بتاريخ 2009/06/18 حازت على آلة إنتاج بقيمة 500000 دج ( 5 سنوات ).

- في 2009/12/31: كانت قيمة الأرض في السوق 720000 دج، و قيمة الآلة 400000 دج.

- في 2010/12/31: كانت قيمة الأرض في السوق 720000 دج، و قيمة الآلة 300000 دج.

- في 2011/12/31: كانت قيمة الأرض في السوق 680000 دج، و قيمة الآلة 180000 دج.

**المطلوب:** إظهار الأصل بالميزانية في نهاية كل دورة قبل إثبات تدهور القيمة و بعد إثباتها، مع التسجيل المحاسبي باليومية.

#### 4. الاسترجاعات عن خسائر القيمة

عند إقفال الحسابات، و إذا ثبت أن الأصل الذي قامت المؤسسة بتسجيل خسارة في قيمته خلال الدورات السابقة قد ارتفعت قيمته القابلة للتحصيل، يصبح تدهور القيمة المسجل سابقا غير موجود جزئيا أو كليا، فيجب إثبات استرجاع في القيمة و هذا لنفس الشروط السابقة (إظهار الأصول بقيمتها القابلة للتحصيل في نهاية الدورة).

و تتم معالجة استرجاع خسائر القيمة كما يلي:

$$\begin{array}{rcl} 781 & \longleftarrow & 29X \\ 785 & \longleftarrow & 39X \text{ أو } 49x \\ 786 & \longleftarrow & 59X \end{array}$$

**مثال 12:** خلال دورة 2010 ظهر بدفتر الأستاذ الحسابات التالية:

م	د	م	د	م	د
4916	15000	416	20000	411	20000
	15000		20000		20000

في نهاية السنة، وعند تقدير وضعية الزبائن المالية اتضح قدرتهم على تسديد كل ديونهم اتجاه المؤسسة بتأكيد منهم.

**المطلوب:** القيام بالتسجيل المحاسبي في 2010/12/31.

**مثال 13:** آلة إنتاج أدرجت بحسابات المؤسسة بتاريخ 2008/01/02 بقيمة 700000 دج، تهتك على مدار 5 سنوات.

قيمتها ق ت في نهاية كل دورة كانت كما يلي:

2008/12/31 = 600000 د.ج.

2009/12/31 = 380000 د.ج.

2010/12/31 = 220000 د.ج.

2011/12/31 = 250000 د.ج.

2012/12/31 = 150000 د.ج.

**المطلوب:** المعالجة المحاسبية للآلة من تاريخ الحيازة حتى إخراج الأصل من ذمة المؤسسة بتاريخ

2013/01/15.

### 3.8. إعادة تقييم التثبيتات

المعالجة المرجعية لجميع أصول المؤسسة ( الثابتة و الجارية ) تنص على أن تظهر الأصول بالميزانية بطريقة التكلفة:

**طريقة التكلفة = القيمة الإجمالية - مجموع الاهتلاكات - مجموع تدهور القيمة.**

غير أن scf يرخص للمؤسسة ( بطريقة اختيارية ) إظهار الأصول الثابتة بقيمتها المعاد تقييمها ( القيمة الحقيقية )، حيث أن القيمة الحقيقية للتثبيتات هي عادة قيمتها السوقية.

#### 1. محددات تطبيق طريقة القيمة الحقيقية:

1. اعتمادها من عدمه هو قرار اختياري لإدارة المؤسسة.
2. في حالة اعتمادها يجب أن تطبق على جميع التثبيتات المماثلة.
3. يجب مراجعة القيمة الحقيقية بانتظامية كافية.
4. تقدر القيمة الحقيقية للتثبيتات بقيمتها السوقية، في سوق نشط ومن طرف خبير مختص معتمد من طرف الدولة وليس من طرف المؤسسة.
5. محاسبيا، و في حالة تقييم التثبيتات يجب أن تطبق بأثر رجعي، و هذا بتكييف الاهتلاكات المجمعة ( الاهتلاك المتراكم ) للسنوات السابقة.

والشكل التالي يوضح ما سبق:

طريقة التكلفة	طريقة القيمة الحقيقية	
تدهور القيم	إعادة التقييم	التسمية
مسايرة تدهور قيمة الأصول	مسايرة تدهور قيمة النقود (التضخم)	الهدف
الحيطة و الحذر	القياس النقدي	المبدأ المحاسبي المعتمد
إجباري	اختياري	طبيعة التطبيق
كل الأصول	الأصول الثابتة فقط	مجال التطبيق
ق ص بعد الاهتلاك	ق ص بعد الاهتلاك	القيمة المرجعية

## 2. التسجيل المحاسبي:

أ. في حالة التثبيات الغير قابلة للاهلاك

2X ← 105

ب. في حالة التثبيات القابلة للاهلاك

2X ← 105

28X

إلا في حالة إعادة تقييم التثبيات المالية نعتد الحساب 104.

#### مثال 14:

بتاريخ 2009/06/04 اقتنت مؤسسة أرض بقيمة 1800000 دج، و قدرت قيمة الأرض كما يلي:

ht 1950000	2009/12/31
ttc 2457000	2010/12/31
ht 2500000	2011/12/31

#### المطلوب:

1. إثبات إدراج الأرض بذمة المؤسسة.
2. لإثبات العمليات اللازمة بتاريخ الإقفال، علما أن المؤسسة تعتمد طريقة القيمة الحقيقية.

#### مثال 15:

قامت مؤسسة إنتاجية بحيازة ورشة للإنتاج بقيمة 1800000 دج ht، و ذلك بتاريخ 2009/01/02، مدة النفعية 20 سنة، الاهتلاك المتراكم لدورة 2011 ( قبل الجرد ) 100000 دج.

و بتاريخ 2011/12/31 قدرت قيمة الورشة ب 1404000 دج ttc.

#### المطلوب:

1. إثبات عملية الحيازة.
2. إثبات العمليات اللازمة بتاريخ إقفال الحسابات لدورة ( 2009، 2010، 2011، 2012 ).

## مثال 16:

ظهرت آلة إنتاج ( تاريخ حيازتها 201/01/02 ) بميزانية المؤسسة ( المقدمة لـ cnrc ) كما يلي:

ق الإجمالية	مجموع الاهتلاكات و تدهور القيم	ق الصافية n	ق الصافية n-1
300000	50000	250000	-

إذا علمت ما يلي:

- مدة النفعية 05 سنوات.

- في 2010/12/31 أعيد تقييم الآلة، حيث كانت قيمتها الصافية قبل إعادة التقييم 200000 د.ج.

- قيمة الآلة الحقيقية في 2010/12/31: 337500 د.ج ht.

- قيمة الآلة الحقيقية في 2011/12/31: 150000 د.ج ht.

## المطلوب:

إثبات العمليات اللازمة بتاريخ كل إقفال علما أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية على آلات الإنتاج.



### 3. حالات خاصة لإعادة التقييم:

#### 1. إعادة تقييم تثبيت كان محل خسارة في القيمة سابقا

##### مثال 17:

أرض قيمتها الصافية لدورة 2009 : 1000000 دج ht، قدرت قيمتها السوقية بتاريخ 2010/12/31 بـ 930000 دج ht، و في 2011/12/31 : 960000 دج ht، وفي 2012/12/31 : 1300000 دج ht.

#### 2. تدهور قيمة تثبيت كان محل إعادة تقييم سابقا

##### مثال 18:

أرض قيمتها الصافية لدورة 2008 : 1500000 دج ht .  
قدرت قيمتها بتاريخ 2008/12/31 : 1900000 دج ht،  
2009/12/31 : 1700000 دج ht،  
2010/12/31 : 1400000 دج ht،  
2011/12/31 : 1450000 دج ht.

#### 4.8. التنازل عن التثبيتات

يلزم scf بحذف و شطب أي تثبيت من الميزانية ( ذمة المؤسسة ) عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون خارج الخدمة بصورة دائمة و لم تعد المؤسسة تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية.

#### المعالجة المحاسبية:

تتم معالجة التنازل عن التثبيت بإظهار صافي عملية التنازل، و الذي يمكن أن يكون موجب (فائض قيمة) أو سالب ( ناقص قيمة )، و عموما يتم ذلك وفق القيد التالي:

#### أ. فائض القيمة:

462

28X

29X

2X

752

#### ب. ناقص قيمة:

462

28X

29X

652

2X

## 1. إخراج التثبيت من ذمة المؤسسة في نهاية العمر الإنتاجي:

**مثال (19):** قامت مؤسسة بإخراج آلة إنتاج في نهاية مدة نفعيتها ( 05 سنوات ) علما أن قيمتها الإجمالية 500000 دج، و قيمتها المتبقية معدومة، الآلة اعتبرت كنفائية.

**مثال (20):** نفس المثال السابق، و بافتراض أن القيمة المتبقية للتثبيت كانت 30000 دج، علما أن الآلة اعتبرت كمخزونات مفككة.

**مثال (21):** نفس المثال (19) ، و بافتراض أنه في نهاية مدة النفعية، كانت مجموع تدهور القيمة المتراكمة 70000 دج.

## 2. إخراج التثبيت من ذمة المؤسسة قبل نهاية مدة نفعيته:

يكون الإخراج في هذه الحالة بسبب تعرض التثبيت لعطب أو حادث لا يسمح بإعادة استعماله، أو بسبب حيازة تثبيت جديد من نفس النوع يتميز بفعالية أكبر (التقادم التكنولوجي).

**مثال (22):** تعرضت شاحنة لحادث سير تسبب في عدم قدرة استعمالها من جديد، فقررت المؤسسة إخراجها من ذمتها كنفائية، علما أن قيمتها الإجمالية 800000 دج، الاهتلاك المتراكم 160000 دج.

**مثال (23):** نفس المثال (22)، و بافتراض الاهتلاك المتراكم 240000 دج، تدهور القيمة 130000 دج.

**مثال (24):** نفس المثال (23)، و بافتراض أن المؤسسة لم تعتبر المؤسسة كلها نفائية، بل فككت بعض العناصر لتحتفظ بها كمخزونات قدرت قيمتها بـ 100000 دج.

**ملاحظة:** في الغالب، تكون عملية إخراج الأصل خلال الدورة، لذلك يجب احتساب الاهتلاكات إلى غاية تاريخ التنازل، من أجل تحديد صافي القيمة الناتجة عن العملية.

### 3. التنازل عن تثبيت غير قابل للاهلاك:

مثال (25): قامت المؤسسة بالتنازل عن قطعة أرض بتاريخ 20011/04/05 علما أنها مدرجة بذمة المؤسسة بقيمة 18000000 دج، في حين كان سعر التنازل ( ح1: 22000000، ح2: 15500000 دج ).

مثال (26): نفس المثال (25)، و بافتراض وجود تدهور قيمة بقيمة 400000 دج.

### 4. التنازل عن تثبيت قابل للاهلاك:

قامت المؤسسة بتاريخ 2011/06/01 بالتنازل عن معدات نقل بقيمة 1290000 دج، علما أنها مدرجة بميزانية 2010 كالتالي:

القيمة الإجمالية 1100000 دج، تدهور القيمة 50000 دج، تاريخ الحيازة 2008/01/02، مدة النفعية 5 سنوات.

### 5. التنازل عن التثبيتات المالية:

التثبيت المالي هو أصل غير قابل للاهلاك، و عملية التنازل عنه تكون بنفس المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية و المعنوية ( مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية وجود تدهور في القيمة )، إلا أن فائض التنازل يسجل في ح / 767، وناقص التنازل يسجل في ح / 667، و هذا للتمييز فقط.

مثال (27): قامت المؤسسة بالتنازل عن 50 سهم ( سندات مساهمة ) تكلفه حيازتها 180000 دج، و ذلك بقيمة 170000 دج.

مثال (28): نفس المثال (27)، و بافتراض وجود تدهور في قيمة الأسهم بقيمة 25000 دج.

## تمارين حول الاهتلاكات وتدني القيم

### التمرين الأول:

إليك أرصدة بعض التثبيات لدى مؤسسة النور :

- برمجيات المعلومات 60000 دج ( العمر الإنتاجي 6 سنوات ).
- شاحنة 120000 دج ( لمدة 05 سنوات تصبح بعدها نفاية بقيمة 20000 دج ).

### المطلوب:

إذا علمت أن كل التثبيات تم حيازتها لدى بداية النشاط (جانفي 2010)، قم بإعداد جداول الاهتلاك الخطي لكل التثبيات السابقة، مع تسجيل أفساط دورة 2014.

### التمرين الثاني:

كانت أرصدة و سائل النقل لإحدى المؤسسات كما يلي:

- سيارة سياحية 170000 دج ( لمدة 5 سنوات تصبح بعدها نفاية بقيمة 20000 دج ).
- شاحنة لنقل البضائع 260000 دج ( لمدة 10 سنوات ).

### المطلوب:

إعداد جداول الاهتلاك المتناقص وتسجيل أعباء دورة 2013، علما أن تاريخ حيازة كل الوسائل هو 10 جانفي 2011.

### التمرين الثالث:

إليك المعلومات المتعلقة بالتثبيات في إحدى المؤسسات:

- ح / 211: 1215000 دج تاريخ الحيازة 2009/01/12.
- ح / 215: 550000 دج تاريخ الحيازة 2011/01/09 لمدة 10 سنوات.

- ح / 218: 360000 دج تاريخ الحيازة 2013/01/06 لمدة 8 سنوات.

#### المطلوب:

- إعداد جداول الاهتلاك (بطريقة الاهتلاك المتزايد).
- تسجيل القيود اللازمة في اليومية بتاريخ 2015/12/31.

#### التمرين الرابع:

حدد معدل الاهتلاك من خلال المعلومات التالية (القسط الثابت):

- آلة قسط اهتلاكها للعام الثاني 120000 دج، وقيمتها الأصلية 1200000 دج.
- آلة اهتلاكها لغاية الدورة الرابعة 800000 دج، وقيمتها الأصلية 1200000 دج.
- آلة مدة نفعيتها الباقية سنتين، قيمتها الأصلية 2400000 دج وقيمتها الصافية 600000 دج.
- تجهيزات مكتب قسط اهتلاكها 175000 دج، قيمتها المتبقية 100000 دج، قيمتها الأصلية 1500000 دج.

#### التمرين الخامس

آلة إنتاجية تهتك بطريقة القسط المتناقص، قسط السنة الأولى = 300000 دج (سنة كاملة)، قسط السنة الثانية = 225000 دج.

#### المطلوب:

1. حساب معدل الاهتلاك المتناقص؛
2. حساب القيمة الأصلية إذا علمت أن القيمة التخريدية 25000 دج؛
3. حساب مدة النفعية (العمر الإنتاجي) إذا علمت أنها أكبر من 8 سنوات؛
4. حساب قسط السنة الرابعة.

## التمرين السادس

في إطار إعداد القوائم المالية الختامية لمؤسسة إنتاجية بتاريخ 2011/12/31، قدمت لك المعلومات التالية المتعلقة بالتثبيات:

تاريخ الحيازة	طبيعة التثبيت	القيمة الأصلية	القيمة المتبقية	مدة النفعية
2005/05/11	أراضي	15 000 000	/	/
2008/03/18	آلة إنتاج	500 000	00	10 سنوات
2010/07/04	معدات نقل	400 000	50 000	05 سنوات

### المطلوب:

1. إثبات أقساط الاهتلاك بتاريخ 2011/12/31 في الحالات التالية:  
أ. الاهتلاك الخطي  
ب. الاهتلاك المتناقص
2. إذا علمت أن تقديرات القيمة المتبقية لمعدات النقل بتاريخ 2011/12/31 أصبحت 70000 دج، بينما قدرت مدة نفعية آلة الإنتاج المتبقية بـ 08 سنوات، ما هي المعالجة المحاسبية اللازمة للتغير في التقديرات السالفة.

## التمرين السابع

أتمم الخانات الفارغة في الجدول أدناه، مع العلم أن التاريخ هو 2011/12/31 (بعد الجرد):

2006/01/01	2011/04/03	2010/01/14	2001/11/23	2004/06/28	تاريخ الحياة
تجهيزات مكتب	آلة إنتاجية 2	آلة إنتاجية 1	قطعة أرض	مبنى إداري	طبيعة التثبيت
متزايد	متناقص	متناقص	ثابت	ثابت	نوع الاهتلاك
		237000	1230000		القيمة الأصلية
000		37000			القيمة المتبقية
10 سنوات	8 سنوات	5 سنوات			العمر الإنتاجي
				2.5 %	معدل الاهتلاك
	41015.62 5			141825	الاهتلاك المتراكم
136000	133984.3 75			758175	ق م ص



### التمرين الثامن:

بتاريخ 2008/01/13 قامت إحدى المؤسسات بحيازة مبنى بقيمة 1 500 000.00 دج (ht)، قيمة الأرض تمثل نصف قيمة المبنى، حيث تقدر مدة نفعية المبنى 20 سنة. إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية على عقاراتها، وأن العقارات قدرت قيمتها الاستردادية بتواريخ الإقفال كما يلي:

السنة	المبنى	الأرض
2008	1 235 000.00	400 000.00
2009	1 197 000.00	520 000.00
2010	935 000.00	390 000.00
2011	720 000.00	370 000.00

➤ مبالغ الجدول خارج الرسم.

### المطلوب:

1. إثبات عملية الحيازة.
2. إثبات العمليات اللازمة بتواريخ الإقفال.

### التمرين التاسع:

بتاريخ 2009/06/15 قامت إحدى المؤسسات بحيازة آلة إنتاج بقيمة 960000 دج ht، مدة نفعتها 08 سنوات. وكانت قيمها السوقية كما يلي:

2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
62400	174600	339000	441000	583200	646800	748800	900000	القيمة السوقية ht

### المطلوب:

إثبات العمليات اللازمة إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة القيمة الحقيقية.

## 9. المقاربة البنكية

تتلقى المؤسسة عقب كل عملية عن طريق الصكوك البريدية **ccp** إشعارا عن رصيد حسابها، ودوريا من البنك كشف عن سير حساباتها، مما يمكنها من مطابقة حسابها هناك (الصكوك البريدية، البنك) مع حساب هذه الأخيرة لدى المؤسسة عن طريق مقارنة الحسابين.

عمليا، نادرا ما يتطابق مبلغ رصيد البنك مع رصيد حسابها لدى البنك، نظرا للثغرات في التسجيل بين المنشأتين والذي ينتج عن:

- عدم توقيت تسجيل العمليات.
- شيكات مسحوبة للغير لم يتم تقديمها للبنك.
- مختلف التحصيلات من قبل البنك للفوائد، قسائم الأرباح على الأسهم، تسديدات الزبائن ... والتي لم يتم إشعار المؤسسة بها بعد.
- مصاريف مسك الحساب و عمولات التحصيل و غيرها.
- فوارق أخرى مثل الأخطاء في نقل مبالغ العمليات من قبل البنك أو المؤسسة.

وتتم عملية التقارب البنكي بالمراحل التالية:

- وضع الحسابين جنبا إلى جنب.
- مراجعة مبالغ العمليات واحدة بواحدة.
- تصوير جدول حالة التقارب.
- إثبات مبالغ العمليات المنقولة من جدول التقارب و تسجيلها في يومية المؤسسة.

### مثال (01):

الملحق أسفله يبين حالة مقارنة حساب البنك ( الممسوك من قبل المؤسسة و الكشف المرسل من البنك ):

حساب البنك ( ح / 512 ) لدى المؤسسة:

التاريخ	البيان	المبالغ	التاريخ	البيان	المبالغ
12/01	رصيد سابق	45711.5	12/07	شيك للمورد	7000
12/05	أوراق قبض	12000	12/31	رصيد	73730.5
12/20	تحويل نقدي	23019			
المجموع		80730.5	المجموع		80730.5

حساب المؤسسة لدى البنك ( الكشف المرسل من البنك ).

التاريخ	البيان	المبالغ	التاريخ	البيان	المبالغ
12/15	شيك للمورد	7000	12/01	رصيد سابق	45711.5
12/25	مصاريف مسك الحساب	600	12/12	شيك رقم 117	8765
12/31	رصيد	69895.5	12/20	تحصيل نقدي	23019
المجموع		77495.5	المجموع		77495.5

المطلوب:

تصوير حالة التقارب البنكي و تسجيل العمليات اللازمة في دفتر يومية المؤسسة.

مثال (02):

يظهر كشف الحساب الجاري لإحدى المؤسسات المرسل من CPA شهر ديسمبر 2009 ما يلي:

التاريخ	البيان	مدين	دائن
12/01	الرصيد	--	270350.16
12/03	شيك للدفع رقم 0735	12250	--
12/05	تحصيل نقدي	--	14800
12/07	شيك للتحصيل رقم 0335	--	22750
12/10	حيازة أسهم	79920	--
12/10	مصاريف الحيازة على الأسهم	180	--
12/11	أوراق تجارية مخصومة	--	16550
12/13	تحويل من الغير	--	38718.12
12/16	شيك للدفع رقم 0737	11250.76	--
12/22	أوراق تجارية مخصومة	--	12120.37
12/26	شيك للدفع رقم 0738	6347	--
12/31	عمولات و مصاريف الشهر	384.17	--
12/31	فوائد	--	863
	الرصيد	265819.72	--
المجموع		376151.65	376151.65

و في 2009/12/31 يظهر ح / 512 ( cpa ) في دفتر الأستاذ كما يلي:

المدين	الدائن	البيان	تاريخ العملية
			المبالغ
		الرصيد	12/01
	12250	شيك 735 للمورد صالح	12/02
		إيداع نقدي	12/05
	14800	شيك 335 من العميل عمر	12/06
	22750	أوراق تجارية للخصم	12/09
	16800	حيازة أسهم	12/10
	79920	شيك 736 للتعاضدية	12/11
	5592.44	أجيو الخصم ليوم 12/09	12/13
	250	شيك 737 للمورد فاروق	12/14
	11250.76	تحويل من العميل عبد الله	12/15
		ورقة تجارية للخصم	12/19
	38718.12	شيك 738 لمصلحة الضرائب	12/20
	12300	الرصيد	
	6347		
	260108.08		
المجموع	375718.28	375718.28	المجموع

## **المطلوب:**

- تمثيل جدول التقارب بغرض تطابق الأرصدة في 2009/12/31.

- الإثبات المحاسبي المناسب.

## 11. الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به

بما أن للمخزونات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة لذا يجب وضع أنظمة جرد دقيقة لهذه المخزونات والمتابعة الدائمة للتقارير والجرد ومقارنتها مع ما هو مسجل بالدفاتر الخاصة بها، والجرد هو مراجعة كميات المخزون من الأصناف المختلفة والتي تكون بطريقة منتظمة أو بين فترة وأخرى، وينحصر هدف الجرد في حصر وعد المخزون وقياسه ثم تسجيل نتيجة هذا الحصر.

**الجرد الدوري (المتناوب):** ويقصد به الحصر الشامل لجميع الأصناف الموجودة في المخازن في تاريخ معين وعادة ما يكون هذا التاريخ هو نهاية السنة المالية للمنشأة، وغالبا ما يستغرق في هذا الجرد مدة تتراوح بين أسبوع أو أسبوعين تتوقف خلالها جميع عمليات الصرف والتسليم في المخازن وذلك ضمانا لدقة جرد وعدم إرباك العمل، ويناسب الجرد الدوري المخازن الصغيرة ومتوسطة الحجم.

**الجرد الدائم:** ويتم هذا النوع من الجرد على مدار السنة طبقا لبرنامج زمني محدد للمجموعات المختلفة من الأصناف المخزونة على أن يراعى الانتهاء من جرد جميع الأصناف مع قرب انتهاء السنة المالية للمؤسسة، ويمتاز هذا الأسلوب في الجرد عن الجرد الدوري في أنه لا يتطلب إيقاف العمل بالمخازن أثناء الجرد حيث يمكن اختيار أوقات الركود على الطلب من بعض الأصناف لجردها وغالبا ما تكون فسحة من الوقت أمام القائم بالجرد لمراجعة أرصدة المخزون أكثر من مرة إن اقتضى الأمر مما يزيد من احتمالات دقة النتائج وتحديد أسباب الانحرافات.

### **محاسبة الجرد المتناوب**

يتم القيام بالجرد المتناوب دوريا في نهاية الفترة (شهر، ثلاثي، سنة) باستعمال ح/ 603 (تغيرات المخزونات)، وذلك باتباع الخطوات التالية:



✓ تظهر أرصدة المخزونات مدينة في بداية الدورة ضمن القيد الافتتاحي؛

✓ عمليات الشراء: يتم تسجيل قيد الفاتورة فقط؛

✓ عمليات البيع: يتم تسجيل قيد الفاتورة فقط؛

✓ عمليات الاستهلاك والإنتاج لا تسجل؛

✓ في نهاية الفترة، وبعد القيام بالجرد المادي نتبع الخطوات التالية:

- إلغاء مخزون أول المدة:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
603	30، 31، 32، 35، 36	من ح/ تغيرات المخزونات إلى ح/ المخزونات البيان: إلغاء م خ 1 مستند رقم:	***	***

- ترصيد ح/ 38 (المشتريات) الذي تم استعماله في الفاتورة:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
603	38	من ح/ تغيرات المخزونات إلى ح/ مشتريات المخزونات البيان: إلغاء حساب المشتريات مستند رقم:	***	***

- إثبات مخزون آخر المدة:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
30، 31، 32، 35، 36	603	من ح/ المخزونات إلى ح/ تغيرات المخزونات البيان: إثبات م خ 2 مستند رقم:	***	***

ملاحظة: في نهاية الدورة المالية، يُرصد ح/ 603 مع حساب النتائج (ح/ 12) مدينا أو دائنا.

## محاسبة الجرد المادي وفروقات الجرد

في نهاية الدورة، يتم القيام بالجرد المادي للتأكد من سلامة الأرقام المسجلة بالدفاتر المحاسبية، والجرد المادي هو عبارة عن عد وإحصاء مخزونات المؤسسة و التأكد من وجودها الفيزيائي عن طريق تكليف فريقين للجرد (بغرض الرقابة الذاتية)، فيتم إعداد محاضر الجرد المادي، ومن المحتمل وجود زيادة أو نقص في بعض المنتجات، وبالتالي نكون أمام أربع حالات:

- **زيادة مبررة:** مثل نسيان تسجيل قيد إخراج المنتجات في عملية البيع، ويكون التسجيل

المحاسبي كما يلي:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
600 أو 724	30 أو 35	من ح/ مشتريات البضائع المباعة / تغير المخزونات من المنتجات إلى ح/ بضائع / منتجات تامة البيان: إلغاء الزيادة المبررة سند إخراج رقم:	***	***

- **زيادة غير مبررة:** مثل بعض المنتجات المهداة من طرف البائع، ويكون التسجيل

المحاسبي كما يلي:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
30 أو 35	757	من ح/ بضائع / منتجات تامة إلى ح/ إيرادات استثنائية عن عمليات التسير البيان: إثبات الزيادة غير المبررة مستند رقم:	***	***

- نقصان مبرر: مثل نسيان تسجيل قيد إدخال المشتريات في عملية الشراء، ويكون التسجيل

المحاسبي كما يلي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
30 أو 31 أو 32	38	من ح/ بضائع / المواد الأولية / التموينات الأخرى إلى ح/ مشتريات البيان: إلغاء النقصان المبرر سند إدخال رقم:	***	***

- نقصان غير مبرر: في هذه الحالة هي عبارة عن سرقة واختلاس، ويكون التسجيل

المحاسبي كما يلي:

رقم ح م	رقم ح د	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
657	30 أو 35	من ح/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري إلى ح/ بضائع / منتجات تامة البيان: إثبات النقصان الغير مبرر مستند رقم:	***	***

**ملاحظة:** بالنسبة للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المبررة، لا يكون إلا بتقرير من مجلس إدارة المؤسسة، وذلك لتفادي التلاعبات من طرف المحاسب.

## تمرين تطبيقي:

بتاريخ 2011/12/31 وخلال قيام شركة القدس بتسويات نهاية الدورة، كانت المعلومات المتعلقة بالمخزونات قبل تسويات الجرد المحاسبي كما هي موضحة في الجدول الموالي:

طبيعة المخزون	الكمية الدفترية	رصيد م المراجعة ق الجرد	الكمية بمحضر الجرد المادي	ق ق ت الوحدة	تكاليف البيع المحتملة	ق ق ت الصافية	تبرير فوارق الجرد المادي
البضاعة 01	100	200000	95	2300	50		مبرر
البضاعة 02	120	300000	120	2450	50		-
البضاعة 03	200	240000	203	1100	-		غير مبرر
البضاعة 04	160	176000	161	1250	30		مبرر
المنتج 01	150	135000	155	900	50		غير مبرر
المنتج 02	200	600000	195	3400	80		مبرر
م أولية 01	100	180000	100	1700	-		-
م أولية 02	200	280000	198	1500	-		غير مبرر
م أولية 03	150	150000	150	1000	-		-
المنتج الوسيط 01	120	120000	120	1300	-		-

خلال دورة 2012 قامت الشركة بالعمليات التالية:

05/10. باعت كل البضاعة 01 و 02 بسعر وحدوي 2300 دج و 2400 دج على التوالي.

06/10. باعت نصف البضاعة 03 بسعر وحدوي 1400 دج.

**10/20.** استهلكت كل المواد الأولية التي لديها.

**2012/12/31.** كانت القيمة القابلة للتحويل الوحيدة الصافية للمخزونات الباقية كما يلي:

البضاعة 03: 1300 دج، البضاعة 04: 1050 دج.

**المطلوب:** القيام بالمعالجة المحاسبية المناسبة إذا علمت أن المنتج 02 يتكون من وحدة واحدة من

م أ 01 و وحدتين من م أ 02، والمنتج 01 يتمون من وحدتين من م أ 03.

## 12. تسوية التكاليف والإيرادات

يقوم المحاسب في نهاية الدورة المحاسبية بتسجيل قيود محاسبية بهدف تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية، وتسمى هذه العملية بتسجيل قيود التسوية، ويمكن توضيح العمليات التالية:

**أولاً. تسوية حسابات الاعباء:**

1. **أعباء مقيدة سلفاً:** وتشمل عادة مدفوعات لمدة طويلة كالأتعاب، الاستئجار، التأمينات ...

الخ، ويتم معالجتها محاسبياً كما يلي:

486 ← 6

2. **أعباء الدورة غير المسددة:** وتشمل استهلاكات الفترة الأخيرة من الكهرباء والغاز، الهاتف، الإيجار، المستخدمين، الضرائب، القروض ... الخ، والتي لم تتحصل المؤسسة على فواتيرها بعد، وتعالج محاسبياً كما يلي:

6 ← 408

3. **أعباء السنوات السابقة:** وهي الأعباء التي تتعلق بالدورة أو الدورات السابقة والتي لم يسجل لها المحاسب قيد تسوية، وتعالج محاسبياً كما يلي:

658 ← 401

4. **استرجاع أعباء سنوات سابقة:** وهي الأعباء التي سجل لها المحاسب قيد تسوية في نهاية الدورة أو الدورات السابقة واتضح أنها غير موجودة، وتعالج محاسبياً كما يلي:

401 ← 758

**ثانياً. تسوية حسابات الإيرادات:**

1. إيرادات مقيدة سلفاً: و تشمل عادة مقبوضات عن الإيجار ، فوائد مسبقة ... الخ، ويتم معالجتها محاسبياً كما يلي:

7 ← 487

2. إيرادات الدورة غير المسددة: وتشمل الفوائد، الأرباح، عوائد مختلفة ... الخ، والتي لم تحرر المؤسسة فواتيرها بعد، وتعالج محاسبياً كما يلي:

418 ← 7

3. إيرادات السنوات السابقة: وهي الإيرادات التي تتعلق بالدورة أو الدورات السابقة والتي لم يسجل لها المحاسب قيد تسوية، وتعالج محاسبياً كما يلي:

411 ← 758

4. استرجاع إيرادات سنوات سابقة: وهي الإيرادات التي سجل لها المحاسب قيد تسوية في نهاية الدورة أو الدورات السابقة واتضح أنها غير موجودة، وتعالج محاسبياً كما يلي:

658 ← 411

ملاحظة:

- إن قيود التسوية المتعلقة بالنواتج والتكاليف المستحقة والمقيدة سلفاً هي تسجيل محاسبي يهدف إلى تحقيق فرض السنوية ( استقلالية الدورات )، وعليه يجب إلغاء هذا القيد في بداية الدورة المالية ( 01/01 ) عن طريق قلب القيد.

- حسابات الأصول ذات الرصيد الدائن وحسابات الخصوم ذات الرصيد المدين لا تتم تسويتها وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود حساب خاص يوضح هذه العناصر، وهو الحساب الذي يكون فيه الرقم 9 في المرتبة الثالثة (مثلاً تم توضيحه في الفصل 01).



- بالنسبة للحساب (48) فهو حساب تسوية خاص بالأعباء والإيرادات المقيدة سلفاً، إلا أنه وفي حالة ما إذا كانت الأعباء أو الإيرادات طويلة الأجل (أكثر من دورة مالية) نستعمل حساب 138 عوض 48.

## تمارين حول تسوية التكاليف والإيرادات

### التمرين الأول:

خلال دورة 2012 قامت إحدى المؤسسات بالعمليات التالية:

10/01. سددت مصاريف الإيجار بـ 90000 دج إلى غاية 2013/06/30.

12/01. سددت مصاريف التأمين بـ 18000 دج لمدة سنة.

12/31. أظهرت عملية الجرد أن المصاريف التالية (المتعلقة بدورة 2012) لم تصل فواتيرها بعد:

مصاريف الهاتف 5400 دج، مصاريف الصيانة 75000 دج.

2013/02/21. سددت المؤسسة المصاريف السابقة كما يلي: مصاريف الهاتف 6000 دج،

مصاريف الصيانة 70000 دج، مصاريف الإيجار (متعلقة بالدورة السابقة) 132000 دج،

سددت كلها بشيك.

**المطلوب:** إثبات العمليات الضرورية.

## التمرين الثاني

خلال دورة 2012 قامت إحدى المؤسسات بالعمليات التالية:

04/01. أجرت آلة مقابل 120000 دج لمدة سنة.

12/31. تبين أن فواتير الإيرادات التالية لم تعد بعد: مبيعات منتجات 50000 دج، خدمات

مقدمة 10000 دج. كما تبين أن للمؤسسة خصم تجاري تنتظر اكتسابه بـ 50000 دج.

2013/01/20. تحصلت المؤسسة على الإيرادات المتعلقة بدورة 2012 كما يلي: مبيعات

المنتجات 55000 دج، خدمات مقدمة 8000 دج، كما تحصلت على إيرادات تأجير معدات بـ

45000 دج.

**المطلوب:** إثبات العمليات الضرورية.

## التمرين الثالث:

تقدم المؤسسة (س) ضمانا (تصليح وتغيير قطع الغيار) على مبيعاتها من المعدات مدته سنتين،

وقدرت المؤسسة مبلغ الضمان بـ 02 % من المبيعات السنوية، وكان رقم الأعمال السنوي في

سنة 2012 5000000 دج.

1. بافتراض أنه في سنة 2014 استخدمت المؤسسة المؤونة في تصليح التجهيزات المباعة

للمؤسسة (ص)، حيث قامت المؤسسة (ص) بإصلاح التجهيزات وأرسلت للمؤسسة (س) شيك بـ

70000 دج.

2. بافتراض أنه في سنة 2014 قامت المؤسسة بعملية التصليح بنفسها، حيث كلفتها العملية قطع

غيار (م أولية) بـ 20000 دج، وأجور بشيك 45000 دج.

**المطلوب:** إثبات العمليات الضرورية.

#### التمرين الرابع:

في سنة 2013، كانت إحدى المؤسسات محل رقابة جبائية من قبل مفتشي مصلحة الضرائب، حيث تتوقع المؤسسة دفع غرامة مالية بـ 10000 دج.

وفي سنة 2014 نفترض إحدى الحالات التالية:

1. تسديد الغرامة المالية 10000 دج بشيك.
  2. تسديد الغرامة المالية 8000 دج بشيك.
  3. تسديد الغرامة المالية 12000 دج بشيك.
  4. أثبتت المؤسسة براءتها ولم تدفع أي غرامة مالية.
- المطلوب:** إثبات العمليات الضرورية.

#### التمرين الخامس:

في 2011/01/01 قامت إحدى المؤسسات بتأجير إحدى الآلات وفق عقد الإيجار التمويلي وفق المعطيات التالية:

القيمة الأصلية للمعدات 490000 دج، دفعة الإيجار السنوية 110000 دج تسدد في نهاية الدورة، تكلفة ممارسة حق الشراء في نهاية العقد 50000 دج، مدة العقد 05 سنوات.

**المطلوب:** إثبات العمليات الضرورية.

## قائمة المراجع المعتمدة

### الكتب

1. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية، (الجزائر: بدون دار نشر، 2011).
2. عبد الوهاب رميدي وعلي سمائي، المحاسبة المالية، (الجزائر: دار هومة، 2011).
3. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، (Alger : les pages blues, 2010).
4. كتوش عاشور، المحاسبة العامة، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011).
5. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2010).
6. لخضر علاوي: نظام المحاسبة المالية، (Alger : les pages blues, 2011).
7. وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، (منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007).

### القوانين والتشريعات

1. القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي أو (المحاسبة المالية) الصادر بالجريدة الرسمية رقم 74؛
2. المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ بـ 26 ماي 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 27؛
3. المرسوم التنفيذي رقم 110/09، المؤرخ بـ 07 أبريل 2009، والمتضمن لشروط وكيفيات مسك المحاسبة باعتماد المعلوماتية (المحاسبة الالكترونية)؛
4. القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم، المحاسبة، التسجيل بالحسابات، مدونة الحسابات والكشوف المالية، والصادر بالجريدة الرسمية رقم 19؛

5. القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، المحدد لشروط اعتماد المحاسبة المبسطة من قبل

المؤسسات الصغيرة؛

6. التعليم رقم 02 المؤرخة بـ 29 أكتوبر 2009، الصادرة عن وزارة المالية، والمتضمنة

كيفية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي أو طريقة الانتقال من المخطط المحاسبي

الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، من حيث الشكل والمضمون.

### المراجع باللغة الأجنبية

1. Tazdait Ali, Maitrise du system comptable financier, (Alger : acg, 2010).
2. Pascal Delvaille et autres, Comptabilité international, série 01/02 INTEC, 2010.
3. Robert Obert, pratique des normes IAS/IFRS, (Paris : dunod, 2005).