جامعة العقيد أكلي محند اولحاج بالبويرة

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بعنوان

# المحاسبة المعمقة

## مع أمثلة وتمارين محلولة

من إعداد

د.سفير محمد

2015/2014

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

فهرس المحتويات


المحور الأول:مكونات الإطار التصوري 05

I–الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي..... 05

II–الخصائص النوعية للمعلومات المالية..... 10

III –تصنيف مستخدمو المعلومات المالية..... 12

المحور الثاني: تنظيم وتسيير الحسابات 14

I– تنظيم وتسيير الحسابات..... 14

II– المبادئ العامة في التقييم..... 15

III–الإطار التشريعي والقانوني *SCF.J* ..... 17

المحور الثالث: محاسبة التثبيتات المادية 20

I –التثبيتات المادية..... 20

II–تدهور أو نقص القيمة..... 29

III–إعادة تقييم التثبيتات المادية..... 32

المحور الرابع: التثبيتات غير المادية 48

I –التثبيتات غير المادية (المعنوية)..... 48

II –التميز بين مرحلة البحث والتطوير ..... 51

المحور الخامس: اهتلاك التثبيتات 56

I–مفهوم الاهتلاك..... 56

II–استنفاذ المنافع الاقتصادية..... 56

III–القيمة القابلة للاهتلاك..... 57

المحور السادس: محاسبة المخزونات 62

I– المخزونات..... 62

II –معالجة العمليات قيد الانجاز..... 64

II – تقييم المخزونات..... 68

المحور السابع: عقود الإيجار 75

I–ماهية عقود الإيجار..... 75

II –أسس تصنيف عقود الإيجار التمويلي..... 75

III –التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي ..... 76




SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المحور الثامن:محاسبة الأوراق التجارية 85
I–مفهوم الأوراق التجارية..... 85
II–المعالجات المحاسبية لأوراق القبض..... 85
III–المعالجات المحاسبية لأوراق الدفع..... 93
المحور التاسع: محاسبة عقود الانشاء(العقود طويلة الاجل) 95
I–عقد المقاولة..... 95
II–طرق محاسبة عقود الإنشاء..... 95
III–حالة عقد انشاء (خسارة)..... 101
المحور العاشر: محاسبة العمليات بالعملة الأجنبية 103
I–العمليات بالعملة الأجنبية..... 103
II–تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية..... 103
III–الاعتراف بفروقات الصرف..... 104
المحور الحادي عشر:محاسبة الإعانات الحكومية 113
I–الإعانات الحكومية..... 113
II–شروط الاعتراف الإعانات الحكومية..... 113
III–أنواع الإعانات..... 113
المحور الثاني عشر:محاسبة الضرائب المؤجلة 124
I–تعريف الضريبة على النتيجة: عبء أو إيراد الضريبة..... 125
II– الضريبة المؤجلة والإخضاع الضريبي المؤجل..... 125
III–التسجيل المحاسبي لأصول و خصوم الضرائب المؤجلة..... 136
VI–حالات مختلفة أخرى..... 143
المراجع..... 148
القوائم المالية..... 151
مدونة الحسابات..... 157



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## تقديم المطبوعة

تلعب مهنة المحاسبة دورا فاعلا في حماية المؤسسة، خصوصا في ظل العلاقة الوطيدة بينها وبين مختلف المستخدمين لمخرجاتها. ونظرا لان المحاسبة وسيلة وليست غاية في حد ذاتها، نشأت وتطورت كمردود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مدى العصور للوفاء بمتطلبات مستخدميها. فان المتتبع للتطورات على الساحة الاقتصادية اليوم يجد أن هناك حرصا من الجهات المختصة، على أهمية مواكبة المحاسبة للتطورات العلمية والمهنية كوسيلة لحماية المؤسسة. والتي تسعى الجهات ذات العلاقة لتفعيل دور هذه المهنة لخدمة الاقتصاد الوطني، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة التي تضفي الأساس السليم والفعال على إعداد قوائم مالية مفيدة تلتزم المؤسسات الاقتصادية بها، حتى تسير على نهج محاسبي يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية.

إن الإطار المحاسبي الجزائري وعبر مراحل تطوره كان يتفاعل مع التغيرات التي تحدث من حوله، سواء في المجال الاقتصادي، الاجتماعي والقانوني. ذلك أن النظام المحاسبي لا يستطيع أن يحقق الأهداف التي يسعى إليها إلا إذا كان متناسقا مع المحيط الذي يوجد فيه. فبانفتاح الاقتصاد الجزائري على العالم والسعي للالتحاق بركب الدول المتقدمة وتماشيا مع إصلاح الشركات، تم كذلك إصلاح الإطار المحاسبي الوطني، للاستجابة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ولاحتياجات التوجه الاقتصادي الحالي ومستخدمي المعلومات المالية. حيث أن النظام المحاسبي المالي المعمول به حاليا في الجزائر مستمد من معايير المحاسبة الدولية *IAS/IFRS*، إذ تعتبر هذه المعايير الإطار المرجعي والأساس الذي بني عليه هذا النظام، لكن هذا لا يعني أن هذا النظام متوافق تماماً مع معايير *IAS/IFRS* بل هناك اختلافات على عدة مستويات لاسيما فيما يخص الإطار التصوري والقياس والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية.

من خلال التطورات السابقة الذكر ارتأينا في هذه المطبوعة الخاصة بالمحاسبة المعمقة، المزاوجة بين الجانب النظري والتطبيقي على حد سواء، وتدعيم ذالك بالعديد من الأمثلة والتمارين المحلولة لترسيخ الأفكار وإرساء الممارسات المحاسبية حسب ما يقتضيه النظام المحاسبي المالي لدى الطالب. لاسيما وان هذا النظام يتطرق إلى العديد من الموضوعات المرتبطة يتطور المعاملات في المحيط الاقتصادي، لذا ارتأينا تقسيم هذه المطبوعة إلى اثني عشر محور نتطرق من خلالها إلى مواضيع مختلفة، نرجو أن تنال الرضا والقبول، وان تجدوا فيها العرض المفصل والبسيط الذي يلبي احتياجات الطالب أو الباحث.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الأول:مكونات الإطار التصوري

### I-الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعرف الإطار المفاهيمي حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية على انه إطار إعداد وعرض القوائم المالية، بالاستناد إلى مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية. وذلك لغرض إنتاج معلومات مالية تتمتع بالخصائص النوعية المنصوص عليها، وهذا سعيا إلى تلبية احتياجات مختلف المستعملين لأجل اتخاذ القرارات المختلفة.

### I-1:الفروض المحاسبية

تتسم الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها فيما يلي :

- يجب أن تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض،إذ لايجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- يجب أن تكون عموما قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

هذه الفروض المحاسبية سيتم عرضها كما يلي:

**-محاسبة الالتزامات:**

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها، فإنها تعد طبقًا لمبدأ الاستحقاق، فمع مراعاة الأحكام المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة، فإنّ العمليات تسجل عند حدوثها بغض النظر عن فترة تسوية هذه المعاملات[1]. إنّ القوائم المالية المعدّة على أساس الاستحقاق لا تعلم المستخدمين فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية، بل وتعلمهم كذلك عن الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل، وعليه فإنها توفر نوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية[2].

**-فرض الاستمرارية:**

يعنى فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين. إما لا يتوقع تصفية المؤسسة في المستقبل المنظور، أو أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها العادي لمدة غير محدودة. وبناءا على هذا فان القوائم المالية يجب أن تفهم على أنها محاولة مؤقتة أو مرحلية لتصوير الوضع المالي وتحديد نتائج الأعمال، وبأن هذه القوائم معدة لدورة محاسبية معينة وتمثل حلقة تقرير في سلسلة حلقات سابقة ولاحقة. حيث يساعد فرض الاستمرارية في تبرير العديد من المبادئ والتطبيقات المحاسبية.

---

[1]- عبد الوهاب رميدي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 23.

[2]- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008، ص 5.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### I-2:المبادئ المحاسبية

تحتل المبادئ المحاسبية دورا بارزا في ممارسة المهنة، حيث تتبع لتوجيه التطبيق العملي، وتستخدم كأساس لتوصيف وتبرير التطبيقات المحاسبية العملية، ولقد تطورت مبادئ محاسبية عديدة كأساس يقوم عليه إطار إعداد القوائم والتقارير المالية، وسوف نتعرض لأكثرها تأثير على الممارسات المحاسبية.

- **مبدأ التكلفة التاريخية**: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية حيث تسجل كل الأصول والخصوم، بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها بالنسبة للأصول، وتاريخ نشوء الالتزام بالنسبة للخصوم، وتعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة أو الالتزام لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الشركة والأطراف الخارجية، ويرى الكثير من المحاسبين أنه يجب استخدام القيم الجارية في السوق بدلا من التكلفة التاريخية، ويرجعون في ذلك إلى التغير في المستوى العام للأسعار مع مرور الوقت انخفاضا وارتفاعا، متأثرا بحالات الكساد والتضخم التي تضرب الأسواق.

- **مبدأ الاعتراف بالإيراد**: ووفقا للمبادئ المحاسبية، يجب الاعتراف بالإيراد عند اكتسابه أي وفقا لأساس الاستحقاق. لذلك جرت العادة ألا يعترف المحاسبون بالإيراد حتى يتحقق فعلا، ويحدث هذا التحقق إذا تمت عملية اكتساب الإيراد نتيجة تقديم خدمة أو سلعة وأن يكون هناك دليل موضوعي يثبت حدوث التبادل وقد ظهرت طرق جديدة لتحقق الإرادات أفرزتها التطورات الاقتصادية الحديثة، وبالرغم من شيوع استخدام مبدأ الاعتراف بالإيرادات عن نقطة البيع إلا أن طبيعة النشاط وأنواع المنتجات وطبيعة البيع تحدث عدة استثناءات نذكر منها:[3]

  - الاعتراف بالإيراد بنسبة ما تم إنجازه من أعمال؛
  - الاعتراف بالإيرادات بمجرد الانتهاء من عملية الإنتاج؛
  - الاعتراف بالإيراد عند تحصيل النقود.

- **مبدأ عدم المقاصة**: يتمثل في عدم إجراء مقاصة بين حسابات كل من الأصول والخصوم الخاصة بالشركة والأعباء المالية والمنتجات المالية، وعدم إجراء مقاصة بين حسابات الزبائن الدائنة والمدينة[4]. إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها. فيما عدا إذا كانت المقاصة تعكس جوهر العملية أو الحدث، تقلل من قدرة المستخدمين على فهم العمليات التي يتم القيام بها وعلى تقييم التدفقات النقدية المستقبلية للشركة. ومنه فان تقديم التقارير حول الموجودات مخصوما منها مخصصات التقييم، مثال ذلك مخصصات التقادم للمخزون ومخصصات الديون المشكوك فيها في حسابات الذمم المدينة لا يعتبر مقاصة.

- **مبدأ الإفصاح الكامل**: يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تتضمن القوائم المالية أي معلومات اقتصادية جوهرية هامة تتعلق بالشركة، وتؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك القوائم. وهذا ما يتطلب إظهار

---

[3] وصفي أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2004، ص:43.

[4] OBERT, R, **Comptabilité approfondie et révision** ,3eme éd, paris, dunod, 2000, p: 45.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم، سواء في صلب القوائم المالية أو في ملاحظات أو جداول أو قوائم إضافية يتضمنها ملحق وحيد لتلك القوائم المالية. والجدير بالذكر أن الإفصاح الكامل موضوع اهتمامه مرتبط زمنيا بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل[5]. إن الإفصاح الكامل يمتد إلى ما وراء الأرقام المحاسبية، فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية، بل يتعدى ذلك إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير على القرارات التي يتم اتخاذها.

- **مبدأ الحيطة والحذر**: يعني هذا المبدأ أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبيين لعرض حدث اقتصادي وكلاهما على نفس الدرجة من الصحة والقبول المنطقي، فإنه يتم اختيار الإجراء الذي يؤدي لإظهار أقل مستوى من الايراد أو صافي الأصول، والإجراء الذي يسمح بإظهار القيم الأعلى عند تقويم الخصوم والنفقات في تاريخ إعداد القوائم المالية. أي الحذر وعدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر وعدم المبالغة في الخصوم والأعباء حالة تقديرها، وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان.
- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية**: يقوم هذا المبدأ على ضرورة التزام الشركة بطريقة معينة وثابتة، تستخدمها لمعالجة المشاكل المحاسبية وإعداد القوائم المالية والاستمرار في تطبيقها من سنة لأخرى، إلا في حالة الضرورة القصوى التي تحتم عليها تغيير هذه الطريقة أو تلك، وإذا ما وردت أي تغيرات على هذه الطرق فإنه ينبغي الإشارة إليها وتبريرها في الملحق. إن الثبات في الطرق المحاسبية عبر الزمن سوف يتيح من دون أدنى شك إمكانية المقارنة بين القوائم المالية المعدة والمفصح بها خلال الفترات المختلفة، مما يساعد على الكشف عن التغيرات التي قد تطرأ عليها واتجاهات هذه التغيرات ومقدار أثرها على القوائم المالية. حيث إن التزام الشركة بهذا المبدأ لا يعني بأي حال من الأحوال الجمود أو الثبات المطلق، بل الثبات النسبي من اجل تحقيق قابلية المعلومات للمقارنة.
- **مبدأ الأهمية النسبية**: تتأثر ملائمة المعلومة بطبيعتها وأهميتها[6]. ويعبر مبدأ الأهمية النسبية على ما يتمتع به كل عنصر أو مجموعة من العناصر وفقا لملائمة احتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث أن العنصر الذي يؤثر إهماله أو أخذه في الحسبان إلى تغيير في الاستنتاجات والقرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، يعتبر عنصرا يتمتع بأهمية نسبية، وطبقا لهذا المبدأ يتعين الإفصاح عن أية معلومة محاسبية ذات أثر واضح على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وبذلك فإن هذا المبدأ يرتبط بالإفصاح لأن ما يجب الإفصاح عنه يجب أن يتمتع بدرجة عالية من الأهمية النسبية. ويتصف تطبيق هذا المبدأ بصعوبة تحديد العناصر الجوهرية التي تتمتع بالأهمية النسبية، والتي تحتاج إلى درجة كبيرة من الوعي والإدراك والممارسة من جانب المحاسب. وذلك لعدم توفير معايير شاملة وسهلة وواضحة يمكن الاسترشاد بها في اتخاذ القرارات الخاصة بتطبيق هذا المبدأ.

---

[5]- وصفي أبو المكارم، **مرجع سابق**، ص: 47.

[6] OBERT, R, **op cit**, p: 46.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **مبدأ الموضوعية:** يعني الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحص هذه الحقائق وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية، للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أساس موضوعي وأدلة خالية من الأحكام والأهواء الشخصية. وترتبط الموضوعية بالقياس المحاسبي، فالقياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر على دليل إثبات يمكن التحقق منه ويمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر يستخدم بصورة مستقلة نفس قواعد وأساليب القياس المحاسبي.[7]
- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:** إن الميزانية الافتتاحية للدورة ما هي إلا الميزانية الختامية للدورة السابقة لها، إلا في السنة الأولى لنشاط الشركة أين لا توجد ميزانية ختامية للدورة السابقة. ويتضمن هذا المبدأ النتائج التالية:[8]
  - إذ كان فيما بعد المصادقة على الحسابات حدث أو خطأ بسبب تقويم الوضعية المالية للشركة في نهاية الدورة السابقة فإن الميزانية الختامية لتلك الدورة هي الميزانية الافتتاحية للدورة الحالية والتي لا نستطيع التغير في محتواها. وهذا الحدث يجب أن يكون مسجل في الدورة الحالية وعرض في الملحق معلومات تكميلية، تسمح للمستخدمين بالمقدرة على تقدير بصورة صحيحة للوضعية المالية للشركة في بداية الدورة؛
  - يقيد الخطأ أو الحدث الذي يؤثر على نتيجة الدورة، بالزيادة أو النقصان في حساب المرحل من جديد .

- **مبدأ تغليب الجوهر على الشكل:** يقتضي هذا المبدأ بأن يهتم المحاسبون بالتقرير عن الجوهر الاقتصادي للعملية، أكثر من اهتمامهم بشكلها القانوني. باعتبار أن القواعد المحاسبية أعدت لكي تحقق أكبر منفعة من استخدام القوائم المالية، وتوصيل المعلومات الاقتصادية المفيدة لمتخذي القرارات. ويمكن أن يخدم هذا الغرض بالتمسك بالجوهر وتغليبه على الشكل.

---

[7] جبرائيل كحالة، وآخرون، **المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق**، الأردن، دار زهران، دار الهلال،1997، ص: 58.

[8] OBERT, R, **op cit**, p: 45.



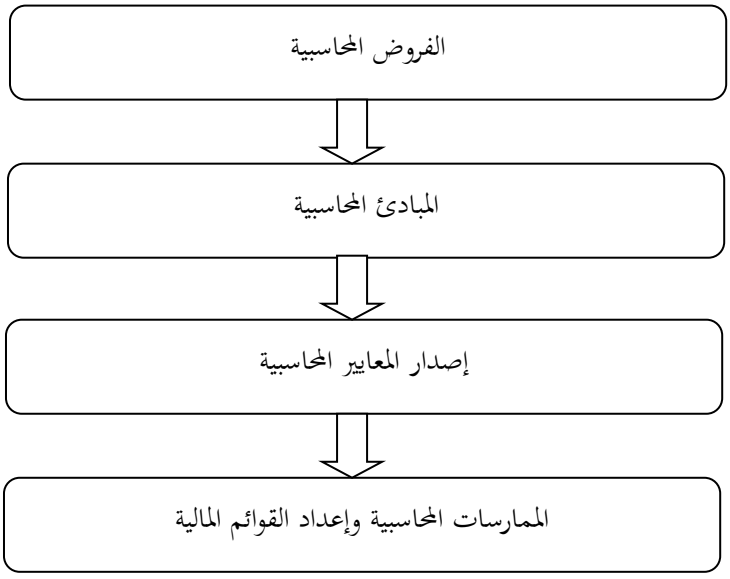
SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### I-3:ارتباط الفروض بالمبادئ المحاسبية

تعكس الافتراضات الأربع السابقة الذكر الشروط والظروف التي تحكم عمل المحاسب، وهي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ والقواعد المحاسبية[9]. أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية لكن الفروض نفسها لا تحتاج إلى برهان، حيث توجه هذه الأخيرة الممارسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في الحياة العملية من المحاسبين والمدققين لتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالشركة.

إن بعض الفروض المحاسبية تمثل الأساس في القياس المحاسبي عموما، إذ يعتمد فرض وحدة القياس النقدي أساسا لتبرير اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يتم قياس العمليات المالية – مثلا شراء سيارة كأصل ثابت – وتعتمد تكلفتها الفعلية في تاريخ شراء، وكذلك يبرر مبدأ مقابلة الإيرادات والمصاريف. وعموما الفروض مستقلة عن بعضها البعض في حين أن المبادئ مترابطة مع بعضها البعض، واستنادا إلى تلك المبادئ المحاسبية يتم الإثبات المحاسبي وإعداد التقارير المالية دوريا، وهذا ما يبينه الشكل الموالي.

**الشكل رقم (02): ارتباط المبادئ، الفروض بالممارسات المحاسبية**




[9] وصفي أبو المكارم، **مرجع سابق**، الطبعة الثانية، ص: 39.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## II-الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لكي تكون المعلومات ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها، فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها. حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة منها. والتي يمكن عرضها فيما يلي:

**الخصائص الرئيسية**: وتتعلق بخاصيتين هما:

- **الملائمة** *pertinence*: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية، والتقليل من البدائل المتاحة أمامه ولها ثلاثة خواص هي:[10]

- أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث؛
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية؛
- أن تأتي في الوقت المناسب فآجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.

- **الموثوقية** *fiabilité*: وتتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتي يجب أن تتمتع بالخصائص التالية[11]:

- صدق التعبير بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛
- الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى؛
- قابلية التحقق أو الموضوعية، أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

---

[10]- رضوان حلوة حنان، و آخرون، **أسس المحاسبة المالية**، عمان:دار ومكتبة حامد، 2004، ص: 32.

[11]- قاسم الحوبيتي، زياد السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، العراق، وحدة الحدباء، 2003، ص: 36.



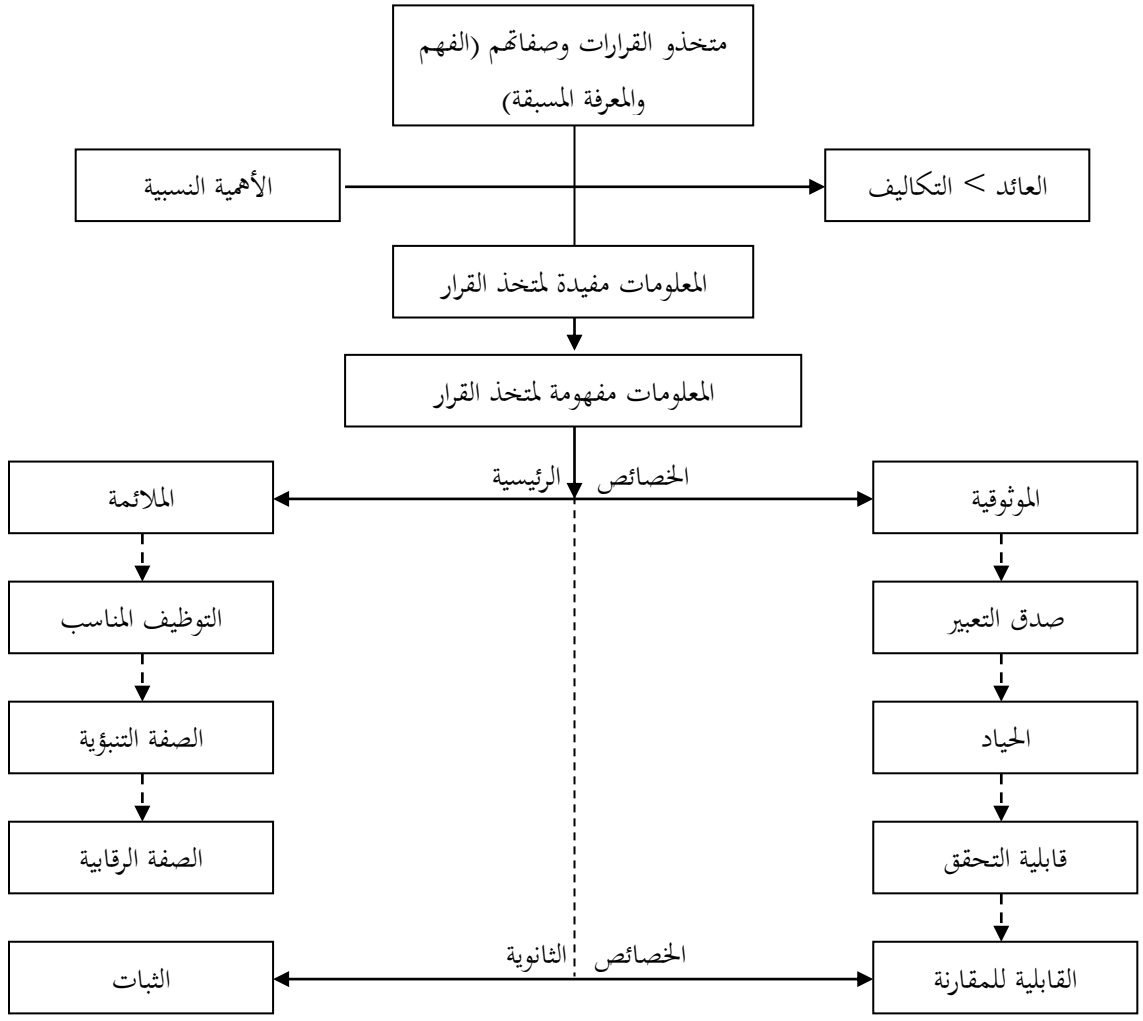
SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الخصائص الثانوية**: وتتكون من الخاصيتين التاليتين[12]:

- **الثبات *constance***: وتعني استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى التغيير فيجب الإفصاح عن ذلك لكي يتم أخذها بعين الاعتبار في القيام بالمقارنة.
- **قابلية المقارنة *comparabilité***: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط.

ويمكن تلخيص العرض السابق لخصائص المعلومات في الشكل التالي:

**الشكل رقم (03): خصائص المعلومات المحاسبية.**




**المصدر**: هاشم أحمد عطية، **مدخل إلى: نظام المعلومات المحاسبية**، الإسكندرية: الدار الجامعية،2000، ص 44.

[12]- قاسم الحوبيتي، زياد السقا، **مرجع سابق**، ص: 37.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ويمكن تلخيص العرض السابق لخصائص المعلومات في الجدول التالي:

| الفروض الأساسية (القاعدية) | | | |
|---|---|---|---|
| محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق) | | | |
| الاستمرارية | | | |
| الخصائص النوعية للمعلومات | المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص | شروط تحقق هذه الخصائص | القيود على تحقق هذه الخصائص |
| .القابلية للفهم | | | |
| .الملائمة | . طبيعة المعلومات<br>. الأهمية النسبية | | . التوقيت الملائم<br>.الموازنة بين الخصائص النوعية<br>. المواءة بين التكلفة و العائد |
| .الموثوقية | | . الصورة الصادقة<br>. تغليب المحتوى (الجوهر) على الشكل<br>. الحيادية<br>. الحذر<br>. الشمولية | |
| .قابلية المقارنة | | | |

## III –تصنيف مستخدمو المعلومات المالية:

في محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس *IASB* يعرض المستعملون المقصودين واحتياجاتهم من المعلومات، ومستعملي القوائم المالية حسب *IASB* هم على التوالي المستثمرون الحاليون والمحتملون، الموظفون، المقرضون، الموردون، الدائنون الآخرون، الأجهزة الحكومية و الجمهور، إذ أن هؤلاء المستخدمين لهم احتياجات مختلفة هي مبينة كما يلي[13]::

- **المستثمرين**: يهتمون بمخاطر الاستثمار والمردودية المرتقبة، فالمعلومات المفصح بها في القوائم المالية توجه المستثمرين المساهمين في تحديد ما إن كانت المؤسسة قادرة على توزيع و تسديد الربحية
- **الموظفين**: فإنهم يسعون إلى معرفة معلومات عن التوازن المالي وعن مردودية مؤسستهم، وقلقهم اتجاه معرفة ما إذا كان أرباب العمل قادرين على الاستمرار في دفع أجورهم.
- **المقرضين**: وخصوصا البنوك تحتاجون إلى معلومات تبين لهم ما إذا كانت المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها اتجاههم، وفي توفير السيولة النقدية، ومصادر الحصول على الأموال.

[13]– قاسم الحوبيتي، زياد السقا، **مرجع سابق**، ص: 8- 10.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **الموردين والدائنين الآخرين:** فيسعون للحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت ديونهم سيتم الوفاء بها من طرف المؤسسة.
- **الزبائن:** فهم مهتمين بالمعلومات حول بقاء المؤسسة للتأكد من توفر عقود الضمانات وخدمات ما بعد البيع.
- **الأجهزة الحكومية:** يسعون للبحث عن معلومات حول نشاطات المؤسسة التي تحتاجها لأجل تقييم أداء المؤسسات وإعداد الإحصائيات والدراسات المتعلقة بها وصياغة السياسة الجبائية وأيضا لأجل تقنين هذه الأنشطة.
- **الجمهور:** كذلك يسعى للحصول على معلومات حول نجاح أو ازدهار المؤسسة لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي بتشغيل عمال أو التعاقد مع موردين جدد.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الثاني: تنظيم وتسيير الحسابات

### I–تنظيم وتسيير الحسابات

### I–1:قائمة الحسابات

يحتوي النظام المحاسبي المالي على قائمة حسابات جديدة غير التي جاء بها (*PCN*) ، ويلزم المؤسسات على مسك والعمل بتلك القائمة لأنه قد يساعد في إنتاج معلومات مالية ، تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية . إذن كل هيئة يجب أن تضع على الأقل مخططا للحسابات يكون ملائما لهيكلها واحتياجاتها من المعلومات للتسيير. والحساب هو اصغر وحدة يمكن بواسطته ضبط التصنيف والتسجيل لحركة الحسابات. والحسابات هي مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف (*Classe* )حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما[14]:

- قسم الحسابات الخاص بالوضعية (الحالة ) ؛
- قسم الحسابات الخاص بالتسيير.

كل صف مقسم إلى الحسابات التي تحددها أرقام مكونة من رقمين أو أكثر، وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات بفتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجاتها.

العمليات المتعلقة بالميزانية مقسمة إلى خمسة أصناف وإطار الحسابات الخاصة بالميزانية هو كالتالي:

- الصنف رقم *01* : الأموال الخاصة.
- الصنف رقم *02* : الموجودات.
- الصنف رقم *03* : المخزونات وقيد التنفيذ.
- الصنف رقم *04* : الأطراف الأخرى.
- الصنف رقم *05* : الأصول المالية.

أما الحسابات المتعلقة بجدول حساب النتيجة فهي مقسمة إلى صنفين يتمثل في :

- الصف رقم 06: الأعباء.
- الصف رقم 07: الإيرادات.

بالنسبة لأصناف الحسابات *8* و *9* فهي غير مستعملة في إطار قائمة الحسابات ويمكن استعمالها بحرية من طرف المؤسسات لمتابعة ورصد عملية التسيير والحسابات غير المستعملة في الأصناف من 1 إلى7.

[14]القانون رقم 07 –11، الجريدة الرسمية،العدد 74 ، المؤرخ في 25 / 11 / 2007.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### I-2:عرض القوائم المالية

إن المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات الهيئة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة .حيث تضبط وتعد القوائم المالية في اجل أقصاه أربعة ( 04 ) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية .

## II- المبادئ العامة في التقييم

نتطرق في هذا العرض للمبادئ العامة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، والمتعلقة بتسجيل واثبات العناصر محاسبيا وكيفية تقييمها بالطرق المختلفة لتعكس الوضعية الحقيقة والصورة الصادقة للمؤسسة .

### II-1:مبادئ التسجيل المحاسبي

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وما تنص عليه المعايير المحاسبة الدولية فانه ينبغي تسجيل كل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وكل الأموال الخاصة دون مبالغة لا بالزيادة ولا بالنقصان، وذلك اعتمادا على التكاليف التاريخية وقد يتم العدول عن هذه التكلفة وتصحيحها فيما بعد . حيث يجب مراعاة الشروط التالية :

- أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.

وفيما يخص إيرادات الدورة العادية من بيع السلع والممتلكات يجب أن تكون مسجلة عند استيفاء الشروط التالية :

- المؤسسة تنقل إلى المشتري المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة حال امتلاك الشيء محل بيع؛
- وأن المؤسسة لن تستمر في تسيير ولا في مراقبة السلع والممتلكات مثلما هو متوجب عاديا على المالك؛
- مبالغ الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية يمكن أن تقاس بموثوقية؛
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة تعود على المؤسسة؛
- التكاليف التي تتحملها أو التي سوف تتحملها والمتعلقة بالعملية يمكن تقديرها بصفة موثوق بها.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ونشير إلى أن الإيرادات من المبيعات أو من تقديم الخدمات أو من الأنشطة العادية الأخرى تقيم بالقيمة العادلة.

أما بالنسبة للتكاليف فتسجل في قائمة حساب النتيجة حينما تكون هذه النفقات لا تنتج أي منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تستوفي شروط تسجيلها في الميزانية كأصل من الأصول.

### II-2:مبادئ التقييم العامة

تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وتظهر بها في الميزانية وجدول حساب النتيجة، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد في عملية التقييم. فكما سبق الذكر فان العناصر تقيم عموماً بالتكلفة التاريخية غير أن هذه الطريقة في التقييم يمكن مراجعتها وإتباع طرق أخرى للاعتراف بالعناصر في القوائم المالية مثل:

- **التكلفة الجارية(*coût actuel*)**: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، و تظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.
- **القيمة القابلة للتحصيل(*valeur de réalisation*)**: تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.
- **القيمة الحالية(*valeur actualisée*)**: تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

**II-3 مفهوم القيمة العادلة (*la notion de juste valeur*)**: يمكن تعريف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق،أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية، والقيمة العادلة في حقل أو مجال تطبيقها تستعمل في عدة أنواع من الأصول والخصوم مثل الأدوات المالية( *IAS 32 – IAS 39*)، نظام التعاقد( *IAS 19*)، الأصول البيولوجية( *IAS 41*). إضافة إلى حالات أخرى.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### II-4 أهمية التقييم بالقيمة العادلة

تكمن عملية التقييم بالقيمة العادلة في النقاط التالية:

- القيمة العادلة تستجيب لاحتياجات المستثمرين وتسمح لهم بتكوين رؤية أكثر واقعية (حقيقية) و أكثر اقتصادية للمؤسسة عوض تطبيق التكلفة التاريخية؛
- تعتبر القيمة العادلة كذلك وسيلة فعالة لمتابعة عملية تقييم الأدوات المالية، لا سيما المقيمة في البورصة، بالإضافة إلى أنها مفهوم متسق مع التسيير في القياس أين أكثر الأدوات المالية تهدف إلى تسيير المخاطر و ذلك في إشارة للسوق.
- و في الأخير فإن هذا المفهوم في فائدة التقرير ذلك أنه يسمح بإعداد قوائم تقديرية انطلاقا من تدفقات الخزينة.

### III-الإطار التشريعي والقانوني *SCF*

يحتوى النظام المحاسبي المالي على مفهوم الإطار التصوري الذي يعتبر إضافة مهمة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث ينظم هذا المفهوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ويتكون هذا الإطار حسب النظام المحاسبي المالي من[15]:

- مجال التطبيق والتعاريف؛
- المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- تعريف كل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء.

ويشكل الإطار التصوري للمحاسبة دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار محاسبي أو تفسير آخر. وفي هذا الصدد فان المبادئ المحاسبية المعترف بها حسب النظام تتمثل في محاسبة الالتزام، الاستمرارية، الاستقلالية، القابلية للفهم، الملاءمة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية وتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. وتتضمن الترسانة التشريعية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالية ما يلي:

- القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي والشروط والكيفيات التي يتم تطبيقه بها من خلال مجموعة من التعاريف ومفهوم الإطار التصوري.

[15] Ministre des finances, CNC, séminaire sur la normalisation comptable internationale et la presentation du projet de nouveau system comptable, p: 20.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- المرسوم التنفيذي 156-08 الصادر بتاريخ 2008/05/26 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بما فيها هيكل الإطار التصوري والتطرق إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية، كما تضمن الإجابة على بعض النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون السابق.
- المرسوم التنفيذي 110-09 الصادر بتاريخ 2009/04/07 المتضمن الإجراءات التنظيمية لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد للقواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأنماط المسك المحاسبي المبني على أساس رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة فيما يخص الهيئات الصغيرة .
- التعليمة رقم *02* الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة *CNC* بتاريخ *2009/10/29* المنظم لعملية الانتقال إلى تطبيق المنظام المحاسبي المالي لأول مرة.
- المذكرات المنهجية حول التطبيق الأول لنظام المحاسبة المالية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة *CNC*، وتتضمن المذكرات التالية[16]:
  - مذكرة منهجية رقم01 حول طريقة تطبيق التعليمة رقم 2 المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
  - مذكرة منهجية رقم02 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالتثبيتات غير المادية؛
  - مذكرة منهجية رقم03 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالمخزونات؛
  - مذكرة منهجية رقم04 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالتثبيتات المادية؛
  - مذكرة منهجية رقم05 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالمزايا الممنوحة للعاملين؛
  - مذكرة منهجية رقم06 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالأعباء والإيرادات خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء في *PCN*؛
  - مذكرة منهجية رقم07 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالعقود طويلة الأجل؛
  - مذكرة منهجية رقم08 حول التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي الخاصة بالأصول والخصوم المالية.

[16] http://www.cnc.dz/reglement.asp, consulter le 25/06/2015.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

انطلاقا من هذه الحزمة القانونية والتنظيمية فان الشركات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي[17] الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات الهيئة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث تضبط وتعد القوائم المالية في اجل أقصاه أربعة *( 04)* أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية.

[17] القانون رقم 07 – 11، مرجع سابق، المادة 25.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الثالث: محاسبة التثبيتات المادية

### I –التثبيتات المادية:

التثبيتات المادية(العينية) تعرف على أنها أصول مادية موجهة للاستعمال لأكثر من سنة أي أكثر من دورة محاسبية واحدة في عملية إنتاج السلع أو تأدية الخدمات أو موجهة للإيجار أو لاستعمالها لأغراض إدارية، مثل: الأراضي، البنايات، معدات النقل، مختلف التجهيزات وآلات، معدات وأدوات المكتب...الخ. وإدراجها ضمن عناصر الأصول يستلزم توفر ما يلي:

- تحتفظ به المؤسسة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع والخدمات أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية؛
- يتوقع أن يستخدم لأكثر من فترة واحدة؛
- يعترف به ضمن بنود الميزانية المؤسسة إذا كان من المحتمل أن يساهم في تدفق منافع اقتصادية للمؤسسة
- إمكانية قياس تكلفته بشكل موثوق به.

### I –1–تقييم التثبيتات المادية:

في عملية تقييم الأصول نميز بين حالتين. التقييم الأولي عند التملك والتقييم اللاحق لعملية التملك:[18]

- **التقييم الأولي** : وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة لأصل وتطرح منه كل الخصومات التجارية. ومن أمثلة التكاليف المباشرة، تكلفة إعداد المكان، تكاليف التوصيل المبدئية، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل المعماريين والمهندسين والتكلفة المقدرة لتفكيك و إزالة الأصل و استعادة الموقع .
- **التقييم اللاحق**: وهو لاحق للتسجيل الأولي، وفي هذا المجال نميز بين معالجتين:

- المعالجة المفضلة: بعد الاعتراف المبدئي بالأصل يجب أن يظهر الأصل المادي بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم و أية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض في قيمة الأصل.
- المعالجة البديلة المسموح بها:بعد الاعتراف بالأصل والاعتراف به، يتم إعادة التقييم بقيمة اخرى والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الاهتلاك المتراكم وأية خسائر متراكمة ناتجة من الانخفاض والتدهور المسجل في قيمة هذا الأصل.

[18] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

حيث يجب على المؤسسة أن تفصح عن طبيعة وتأثير التغير في التقييم المحاسبي الذي له اثر مادي في الفترة الجارية أو الذي يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة.

### I –2–الاعتراف بالتثبيتات في جانب الأصول (دخولها إلى ذمة المؤسسة):

تسجل الأصول بالتكلفة التاريخية بعد طرح مختلف الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية ومختلف العناصر المماثلة. ونميز حسب ($SCF$) بين العناصر التالية [19]:

- بالنسبة للأصول التي تم الحصول عليها بشكل عادي تقيم بتكلفة الحيازة؛
- الأصول الصادرة إلى المؤسسة كمساهمة عينية تقيم بقيمتها الحالية ؛
- الأصول التي يتم الحصول عليها مجانا تقيم بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها ؛
- الأصول المكتسبة عن طريق عملية التبادل تسجل بالقيمة العادلة والأصول المشابهة تسجل بالقيمة المحاسبية للأصل المقدم للمبادلة ؛
- الأصول المنتجة من قبل المؤسسة تسجل بتكلفة الإنتاج .

وفيما يلي تفصيل للعناصر السابقة مع أمثلة توضيحية.

#### 1–حالة الحيازة بشكل عادي:

ففي هذه الحالة فان تكلفة الحيازة تشمل على العناصر التالية:

- سعر الحيازة وهو يعبر عن ثمن الشراء مطروح منه مختلف التخفيضات التجارية مضاف إليه الرسوم الجمركية والضرائب الأخرى غير القابلة للاسترجاع.
- مختلف المصاريف المباشرة والضرورية للوصول إلى التشغيل المثالي لهذا الأصل مثل: مصاريف التركيب ومصاريف العقود والأتعاب المهنية كالمعماريين والمهندسين إذا كانت مباشرة للاستعمال؛
- المصاريف التي تسمح بوضع الأصل في المكان المخصص له والحالة التي يجب أن يكون عليها مثل مصاريف النقل والشحن ومصاريف التجريب.
- مصاريف تهيئة المكان أين يوضع الأصل ومصاريف إزالته أو الهدم وإعادة تهيئة الموقع في نهاية مدة الاستعمال.

وفي هذا المجال نشير إلى أن المصاريف العامة الإدارية، مصاريف التكوين مثل تكوين الأفراد المستعملين للأصل والتكلفة الناتجة عن استعمال الأصل أقل من قدرته، أي تكلفة الفرصة الضائعة عن سوء

[19] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الاستغلال الكامل لقدرات الأصل فإنها تستثنى من تكلفة الأصل و لا يمكن إدراجها ضمن التكلفة بل تسجل ضمن مصاريف الدورة.

**مثال 01**:

قامت مؤسسة الاتفاق بالحيازة على معدات صناعية بتاريخ 2010/06/02 بسعر400 000 دج، مصاريف النقل 4 000 دج، مصاريف وضع الآلة في الخدمة 13 000دج، مصاريف تكوين العاملين المستعملين للآلة 50 000 دج، كما أن الآلة لا يمكن أن تشتغل بشكل عادي خلال الشهر الأول فالخسارة المترتبة عن ذلك من استهلاالك المواد الأولية و اليد العاملة قدرت بـ 3 000 دج، في حين بلغت الضرائب غير القابلة للاسترجاع 2 000دج. حيث سددت قيمتها عن طرق شيك بنكي رقم: 4851 .

المطلوب تحديد تكلفة حيازة الآلة؟

| | |
|---|---|
| سعر الشراء | 400 000 |
| + مصاريف النقل | 4 000 |
| + مصاريف الوضع في الخدمة | 13 000 |
| + الضرائب غير القابلة للاسترجاع | 2 000 |
| **المجموع:** | **419 000 دج** |

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/06/02----** | | |
| 215 | | من ح/معدات صناعية | 419 000 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 419 000 |
| | | حيازة معدات صناعية | | |

**2-في حالة إنتاج المؤسسة للتثبيتات لحاجتها الخاصة:**

إن التثبيتات المنتجة داخليا من طرف المؤسسة باستعمال وسائلها الخاصة فإنها تقيم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، بحيث أن تكلفة الإنتاج تشمل المصاريف المباشرة للعملية خلال دورة الإنتاج مثل المواد و اللوازم المستهلكة و اليد العاملة المستعملة والمصاريف غير المباشرة المتغيرة والثابتة مثل اهلاكات الآلات والمعدات التي تستعمل في الإنتاج ومصاريف الصيانة و الإصلاحات للمباني والتجهيزات المباشرة للإنتاج،



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

بالإضافة إلى مصاريف الازالة أو الهدم كما يمكن إدماج تكاليف الاقتراض لتمويل عملية الإنتاج ضمن التكلفة الإجمالية لهذه التثبيتات.

مثال02:

قامت مؤسسة الإشعاع ببناء مستودع لأجل حفظ مختلف تجهيزات المؤسسة، بحيث أن الأشغال انطلقت بتاريخ 2010/01/01 واستمرت الأشغال لمدة 10 أشهر. تم خلال هذه الفترة استهلاك ما قيمته 000 100 دج من المواد الأولية وبلغت مصاريف اليد العاملة 000 90 دج، من بينها 000 20 دج أجور حراس المؤسسة والمصاريف غير المباشرة قدرت بمبلغ 000 50 دج منها ما قيمته 000 10دج كضرائب و رسوم دفعتها المؤسسة، و كانت بداية استعماله بتاريخ 2010/09/01.

المطلوب:

- تحديد تكلفة هذا المستودع؛
- إجراء التسجيلات المحاسبية اللازمة.

- تحديد تكلفة المستودع:

تكلفة المستودع: 000 100+000 70+000 40= 000 210 دج.

- التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/11/01----** | | |
| 213 | | من ح/ البناءات | 210000 | |
| | 732 | الى ح/الإنتاج المثبت | | 210000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

فيما يخص الأجور الخاصة بحراس المؤسسة وكذا الضرائب والرسوم القابلة للاسترجاع التي دفعتها المؤسسة، فإنها لا تدخل في التكلفة الإجمالية لهذا المستودع لأنها مصاريف عامة ولا تدخل مباشرة في العملية الإنتاجية، وبالتالي تسجل حسب طبيعتها خلال الدورة.

**3-في حالة الحصول على التثبيتات على سبيل الاستبدال:**

إن التثبيتات التي يتم الحصول عليها عن طريق استبدالها بأخرى يتم تقييمها على أساس القيمة العادلة بتاريخ دخولها إلى ذمة المؤسسة والفارق بين هذه القيمة و قيمة الأصل يسجل كإيراد او تكلفة اضافية من عملية الاستبدال. أما في حالة عدم إمكانية الحصول أو تحديد القيمة العادلة للأصل فانه يقيم على أساس القيمة المحاسبية الصافية للأصل الذي تم استبداله به.

مثال03:

قامت مؤسسة الرائد بتاريخ 2008/01/01 بحيازة شاحنة قيمتها 200 000 دج، وقامت المؤسسة بإدخالها حيز الخدمة في نفس التاريخ، مع العلم أن هذا النوع من الشاحنات مدة منفعته في العادة 10 سنوات، ويمكن لمؤسسة الرائد التنازل عن هذه الشاحنة في نهاية السنة الخامسة بـ 40 000 دج، بحيث تطبق المؤسسة طريقة الإهلاك الخطي. في 2009/12/31 قامت المؤسسة باستبدال الشاحنة بجرار قيمته 60 000 دج مع تسديد مبلغ 4 000 دج يشيك بنكي.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة لعملية الاستبدال بتاريخ 2010/12/31.

- تحديد القيمة القابلة للاهتلاك:

| | | |
|---|---|---|
| لدينا: | سعر حيازة الشاحنة | 200 000 دج |
| | - قيمة التنازل عند نهاية السنة الخمسة | 40 000 دج |
| | = القيمة القابلة للاهتلاك | 160 000 دج |

- تسجيل الاهتلاك المتراكم للشاحنة 2010/12/31

قسط الاهتلاك: 160 000 /10 =16 000.

- الاهتلاك المجمع لسنتين: 16 000 X 2 =32 000.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/مخصصات الاهتلاك | 32000 | |
| | 281 | الى ح/اهتلاك الشاحنة | | 32000 |

تسجيل عملية التنازل

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/12/31----** | | |
| 2151 | | من ح/ معدات (جرار) | 60000 | |
| 281 | | من ح/ الاهتلاك المجمع (للشاحنة) | 32000 | |
| | 2152 | الى ح/ معدات (الشاحنة) | | 200000 |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 4000 |
| | 752 | الى ح/ فوائض القيمة عن الأصول المثبتة | | 112000 |

## 4-حالة حيازة أصل محل إعانات حكومية

في هذا المجال نشير إلى إمكانية استفادة المؤسسة من إعانات أو مساعدات حكومية لحيازة أصول معينة خاصة الأصول غير الجارية، حيث أن المساعدات الحكومية هي تحويل من وسائل حكومية إلى المؤسسة لتدعيمها أو لتشجيع النشاط الذي تمارسه المؤسسة، بالمقابل فان المؤسسة عليها أن تلتزم بمجموعة من الشروط المتفق عليها. ومنه فإنها لا تدمج ضمن إيرادات الدورة إلا في حدود مبلغ مخصصات الإهلاك للدورة المتعلق بالأصل المعني والذي تم الحصول عليه عن طريق الإعانة. حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي هناك طريقتين لعرض الإعانات الحكومية هما:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- التسجيل الأولي للإعانات كإيراد مؤجل والذي يسجل بعد ذلك في الإيرادات على أساس منهجي وعقلاني وفقا لمدة منفعة الأصل والطريقة التي يتم بها استنفاذ المنافع الاقتصادية.
- يتم طرح الإعانات الحكومية من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل، ويعترف بالإعانات كدخل أو إيراد خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاهتلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاهتلاكات.

كما يجب على المؤسسة الإفصاح عن طبيعة الإعانات الحكومية المعترف بها في القوائم المالية وسياسات معالجتها، والإشارة إلى الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي انتفعت بها المؤسسة مباشرة.

مثال 04:

قامت مؤسسة التعاون المختصة في الأنشطة الفلاحية في 2004/06/01 بحيازة معدات واليات فلاحية بقيمة 400 000دج، واستفادت من دعم فلاحي من الدولة لحيازة هذه المعدات بقيمة 200 000دج، وذلك للسعي الذي توليه الدولة للقطاع الفلاحي بهدف تنشيطه، اذ تقوم هذه المؤسسة باهتلاك هذه المعدات وفق الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات .

المطلوب:

- إعداد جدول الاهتلاك لهذه التثبيتات؛
- التسجيل المحاسبي اللازم.

**الحل:**

الطريقة الأولى:

إعداد جدول الاهتلاك:

| السنة | قسط الاهتلاك السنوي | قسط الإعانات المسترجعة كإيراد | التأثير على النتيجة |
|---|---|---|---|
| 2004 | (1)40 000 | (2)20 000 | (3)20 000 |
| 2005 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2006 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2007 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2008 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2009 | 40 000 | 20 000 | 20 000 |

(1)- 400 000 X %20 X 12/6 = 40 000

(2)- 200 000 X %20X 12/6 = 20 000

(3)- 40 000-20 000 = 20 000



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2004/06/01----** | | |
| 215 | | من ح/ معدات وآلات | 400000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 400000 |
| | | الاعتراف بالتثبيتات | | |
| | | **------//////////----** | | |
| 512 | | من ح/ البنك | 200000 | |
| | 131 | الى ح/ الإعانات | | 200000 |
| | | تسجيل الإعانات | | |
| | | **------2004/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الاهتلاك | 40000 | |
| | 281 | الى ح/ اهتلاك التثبيتات العينية | | 40000 |
| | | تسجيل قسط الاهتلاك | | |
| | | **------//////////----** | | |
| 131 | | من ح/ الإعانات | 20000 | |
| | 748 | الى ح/ إعانات أخرى للاستغلال | | 20000 |
| | | استرجاع قسط الإعانات | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الطريقة الثانية:**

| السنة | قسط الاهتلاك السنوي | التأثير على النتيجة |
|---|---|---|
| 2004 | 20 000 (1) | 20 000 |
| 2005 | 40 000 (2) | 40 000 |
| 2006 | 40 000 | 40 000 |
| 2007 | 40 000 | 40 000 |
| 2008 | 40 000 | 40 000 |
| 2009 | 20 000 | 20 000 |

(1)- 20 000 = 12/6 X %20 X( 200 000 – 400 000)

(2)- 40 000 = %20 X( 200 000 – 400 000)

التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2004/06/01----** | | |
| 215 | | من ح/ معدات وآلات | 400000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 400000 |
| | | الاعتراف بالتثبيتات | | |
| | | **------//////////----** | | |
| 512 | | من ح/ البنك | 200000 | |
| | 131 | الى ح/ الإعانات | | 200000 |
| | | تسجيل الإعانات | | |
| | | **------2004/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الاهتلاك | 200000 | |
| | 281 | الى ح/ اهتلاك التثبيتات العينية | | 200000 |
| | | تسجيل الإعانات | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## II–تدهور أو نقص القيمة:

المؤسسة الاقتصادية في نهاية كل دورة محاسبية لا بد أن تلاحظ أو تقدر إن كان هناك أي مؤشر يدل على أن الأصل قد فقط من قيمته، فإذا وجد أي مؤشر يدل على ذلك لا بد عليها أن تقوم بإجراء اختبار تدهور القيمة بحيث تقارن القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة القابلة للتغطية (القيمة القابلة للتحصيل) التي تمثل أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي و قيمة المنفعة حسب نص المادة رقم 112-6 من النظام المحاسبي المالي، فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية الصافية لا بد من تسجيل تدهور أو نقص قيمة ضمن أعباء الدورة.

حيث أن تسجيل نقص القيمة له تأثير على قاعدة حساب الإهلاك و على جدول الإهلاك فتصبح قاعدة حساب الإهلاك هي القيمة القابلة للتغطية على أساس المدة المتبقية لاستعمال الأصل، و تصبح عملية إجراء اختبار تدهور القيمة في نهاية كل دورة على جميع التثبيتات من نفس الصنف أو الطبيعة.

فإذا كان خلال الدورات اللاحقة استرجاع لتدهور القيمة لا بد على المؤسسة أن لا تسجل ذلك الاسترجاع ضمن إيرادات الدورة إلا في حدود القيمة المحاسبية الصافية الأصلية كما لو لم يكن هناك تدهور قيمة على الإطلاق و ذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر.

**مثال:**

بتاريخ 2010/01/01 قامت مؤسسة ح.م بحيازة تجهيزات صناعية بقيمة 000 40ون تهتلك على 05 سنوات، و بتاريخ 2011/12/31 نظرا لظهور تكنولوجية جديدة رأت المؤسسة انه من الضروري إجراء اختبار لتدهور القيمة الذي أعطى قيمة قابلة للتغطية تساوي 000 18ون. سجل القيود المحاسبية الضرورية خلال الدورات من 2010 إلى 2013.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/01/01----** | | |
| 215 | | من ح/ معدات وآلات | 400000 | |
| | 404 | الى ح/ موردوا التثبيتات | | 400000 |
| | | حيازة تجهيزات صناعية | | |
| | | **------2010/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الإهلاك | 8000 | |
| | 281 | الى ح/ إهلاك المعدات | | 8000 |
| | | تسجيل الاهتلاك | | |
| | | **------2011/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الإهلاك | 8000 | |
| | 281 | الى ح/ إهلاك المعدات | | 8000 |
| | | تسجيل الاهتلاك | | |
| | | **------2011/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الإهلاك | 6000 | |
| | 291 | الى ح/ إهلاك المعدات | | 6000 |
| | | تسجيل تدهور القيمة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 2011/12/31 = 40 000 – ( 40 000 x 5/2) = 24 000دج

وعليه 24 000 – 18 000 = 6 000دج تمثل تدهور قيمة.

خلال سنة 2012 مبلغ مخصصات الإهلاك يساوي 6 000 = 18 000/3

إذا افترضنا انه بتاريخ 2013/12/31 اظهر اختبار تدهور القيمة أن القيمة القابلة للتغطية تساوي 12 000دج سجل القيود المحاسبية بهذا التاريخ و إبراز تأثيره على الدورات اللاحقة.

القيمة المحاسبية الصافية بهذا التاريخ تساوي 6 000دج قبل تدهور القيمة و عليه هناك ارتفاع في قيمة الآلة بـ 6 000دج أي لا بد من تسجيل استرجاع في تدهور القيمة لكن التسجيل المحاسبي لا يكون لـ 6 000دج كلها و إنما في حدود القيمة المحاسبية الصافية الأصلية في حال لم يكن هناك تدهور قيمة على الإطلاق أي في حدود 8 000دج و بذلك نقوم بتسجيل استرجاع تدهور قيمة بـ 2 000دج (8 000 – 6 000).

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2013/12/31----** | | |
| 681 | | من ح/ مخصصات الإهلاك | 6000 | |
| | 281 | الى ح/ مخصصات الإهلاك | | 6000 |
| | | قسط إهلاك دورة 2013 | | |
| | | **------2013/12/31----** | | |
| 291 | | من ح/ تدهور قيمة الآلات | 2000 | |
| | 781 | الى ح/ استرجاع تدهور القيمة | | 2000 |
| | | تسجيل استرجاع تدهور القيمة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وخلال دورة 2014 نسجل قسط إهلاك بـ 8 000دج

| البيان | جدول الاهلاك القاعدي | | | القيمة القابلة للتغطية | الاهلاك | | التدهور | | ق م ص المعدلة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | قسط الاهلاك | لاهلاك المتراك | ق م ص | | المخصص | المتراكم | المخصص او الاسترجاع | المتراكم | |
| 2010 | 8 000 | 8 000 | 32 000 | | 8 000 | 8 000 | - | - | 32 000 |
| 2011 | 8 000 | 16 000 | 24 000 | 18 000 | 8 000 | 16 000 | 6 000 | 6 000 | 18 000 |
| 2012 | 8 000 | 24 000 | 16 000 | | 6 000 | 22 000 | - | 6 000 | 12 000 |
| 2013 | 8 000 | 32 000 | 8 000 | 12 000 | 6 000 | 28 000 | - 2 000 | 4 000 | 8 000 |
| 2014 | 8 000 | 40 000 | - | | 8 000 | 36 000 | - | 4 000 | - |

## III–إعادة تقييم التثبيتات المادية:

لا يوجد معيار محاسبي خاص يتطرق لعملية إعادة تقييم الأصول و التثبيتات، و إنما يوجد مسعى (démarche) يخص كل من التثبيتات المادية و المعنوية و المالية من خلال المعيارين المحاسبيين رقم 16 و 38، و كما رأينا فان التثبيتات تسجل على أساس تكلفتها التاريخية و تطبق عليها الاهلاكات و نقص القيمة، لكن معايير المحاسبة و النظام المحاسبي المالي يسمح بإعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة أو القيمة السوقية لها فإذا كانت قيمتها التاريخية اقل من قيمتها الحقيقية يكون هناك فرق إعادة تقييم.

### III–1 مجال تطبيق عملية إعادة التقييم

تطبق عملية إعادة التقييم على جميع التثبيتات مهما كان نوعها سواء كانتا مادية أو معنوية أو مالية، و عليه فان مجال إعادة تقييم الأصول حسب المعايير المحاسبية الدولية جد واسع كما هو الشأن في النظام المحاسبي المالي على العكس من ذلك التشريع المحاسبي الفرنسي الذي يطبقه على بعض العناصر فقط.

حيث أنه إذا قررت المؤسسة إتباع طريقة إعادة التقييم فإنها لا تشمل فقط بعض العناصر و إنما يجب إعادة تقييم جميع العناصر من نفس النوع مثل الأراضي، المباني، الآلات الصناعية...الخ. وحسب المعيار المحاسبي رقم 16 فان قيمة إعادة التقييم تنتج عن التقييم على أساس القيمة العادلة، فهذه القيمة تتحدد بالرجوع إلى السوق في كثير من الحالات لكن من الممكن في بعض الحالات و بعض التثبيتات ذات خصائص معينة اللجوء إلى قيمة الاستبدال[20].

[20] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### III-2 تسجيل عملية إعادة التقييم

فرق إعادة التقييم يتم تسجيله محاسبيا في خانة الأموال الخاصة لأجل لا يظهر ضمن نتيجة الدورة من خلال حسابات النتائج، غير انه توجد طريقتين للتسجيل المحاسبي:

1. المعالجة الأولى تقتضي إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية بالمقارنة مع القيمة العادلة لها بحيث يتم إعادة تقييم القيمة الأصلية و الاهلاكات المتراكمة؛
2. المعالجة الثانية التي تقترحها المعايير المحاسبية الدولية تقضي بتحميل الاهلاكات المطبقة و المتراكمة على قيمة إعادة التقييم و مقارنتها بالقيمة الأصلية.

و في حال ما إذا:

1. فرق إعادة التقييم موجب في أول إعادة تقييم فانه يسجل في خانة الأموال الخاصة:
2. في إعادة التقييم الثانية أعطت فرق سلبي فانه يمتص من الفرق الأولي و الباقي يحمل على أعباء الدورة؛
3. في مرحلة ثالثة لإعادة التقييم كان الفرق موجب فانه يحمل على إيرادات الدورة في حدود المصاريف المحملة سابقا و الباقي يحمل على الأموال الخاصة.

### III-3 تخصيص فرق إعادة التقييم

المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 يسمح بتوزيع فرق إعادة التقييم في حالتين:

1. بعد التنازل على الأصل المعاد تقييمه من خلال تحويله إلى حساب الاحتياطيات؛
2. في حدود الزيادة أو الإضافة في الاهلاكات نتيجة إعادة التقييم بالمقارنة مع الإهلاك الأصلي.

**المعلومات الواجب عرضها**

المعلومات التالية يجب عرضها حول عملية إعادة التقييم تشمل:

1. الطرق المستعملة في إعادة التقييم (الأسس و تواريخ العملية و الطرق المتبعة)؛
2. قائمة الأصول المعنية؛
3. الحركة التي حصلت في خانة الأموال الخاصة (فرق إعادة التقييم و تغيراته خلال الدورة).



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال:**

نأخذ حالة مؤسسة قامت بحيازة بناية مبلغ 000 000 1دج تهتلك خطيا على 20 سنة، كان الإهلاك المتراكم بتاريخ إعادة التقييم 000 250دج بعد 05 سنوات من تاريخ الحيازة، حيث كانت القيمة السوقية بعد الخبرة التي أجريت بقيمة 000 200 1دج.

## الطريقة الأولى

- القيمة الأصلية 000 000 1دج
- الإهلاك المتراكم 000 250دج
- القيمة المحاسبية الصافية 000 750دج

لا بد من الانتقال من القيمة المحاسبية الصافية إلى القيمة الجديدة السوقية.

| | المباني |
|---|---|
| القيمة الحالية (السوقية) | 1 200 000,00 |
| القيمة المحاسبية الصافية | 750 000,00 |
| فرق اعادة التقييم | **450 000,00** |

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| 213 | | ------/////////---- | | |
| | 105 | من ح/ المباني | 450000 | |
| | | الى ح/ فرق إعادة التقييم | | 450000 |
| | | إعادة تقييم التثبيتات | | |

هذا القيد المحاسبي سوف يؤدي إلى التأثير التالي على وضعية الميزانية:

- القيمة الإجمالية للبناية 0000 45 1دج
- القيمة الصافية للبناية 000 200 1دج
- فرق إعادة التقييم بمبلغ 000 450دج في جانب الخصوم و في خانة الأموال الخاصة

و السؤال الذي يطرح نفسه هو هل هذا الفرق في إعادة التقييم يخضع للضريبة أم لا؟



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الطريقة الثانية**

هذه الطريقة تعتمد على استخراج معامل إعادة التقييم بمقارنة القيمة السوقية أو إعادة التقييم مع القيمة المحاسبية الصافية، و بالتطبيق على مثالنا السابق نجد معامل إعادة التقييم = 1 200 000 / 750 000 = 1.60

| | قبل اعادة التقييم | بعد اعادة التقييم | الفارق |
|---|---|---|---|
| القيمة الاجمالية | 1 000 000,00 | 1 600 000,00 | 600 000,00 |
| الاهلاكات | 250 000,00 | 400 000,00 | 150 000,00 |
| القيمة الصافية | 750 000,00 | 1 200 000,00 | 450 000,00 |

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------/////////---- | | |
| 213 | | من ح/ المباني | 600000 | |
| | 105 | الى ح/ فرق إعادة التقييم | | 450000 |
| | 281 | الى ح/ الإهلاك المتراكم | | 150000 |
| | | إعادة تقييم التثبيتات | | |

## III–4 أهمية إعادة التقييم

تطبيق عملية إعادة التقييم سواء القانونية أو الحرة يعتبر من القرارات التسييرية، حيث من المهم دائما إتباع الطرق الرشيدة في تسيير المؤسسة. لذا لا بد من طرح التساؤل التالي: لماذا المسير يقرر إعادة تقييم عناصر الأصول؟

الإجابة الأولى بسيطة لان المؤسسة تسعى دائما إلى عرض وضعية مالية و محاسبية اقرب ما يمكن من الحقيقة على العكس من ذلك إذا اعتمدت على قيم تاريخية، و لكن لماذا نطبق عملية إعادة التقييم التي تعطينا قيم حقيقية للأصول دون أن يكون لها اثر على نتيجة الدورة و التي سوف تؤدي إلى اثر جبائي من خلال فرض الضريبة على فرق إعادة التقييم ما ينتج عنه خروج أموال؟

فالتسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة سوف ينتج عنه محورين:

1- يسمح للمؤسسة بتفادي الآثار السلبية للوضعية السالبة للموال الخاصة أو آثار خسارة ¾ رأس المال؛

2- يسمح بتحسين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تقوية الأموال الدائمة و الرفع من نسبة الاستقلالية المالية (الأموال الخاصة/الأموال الدائمة) و التقليل من نسبة الاستدانة (الديون المالية / الأموال الخاصة) و



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

تعزيز حجم الأموال الخاصة (الأموال الخاصة / مجموع الميزانية) ما يسمح بتحسين صورة المؤسسة و بالخصوص تجاه البنوك.

**تمرين رقم 01:**

قامت مؤسسة مختصة في التنقيب واستخراج الغاز الطبيعي بحيازة حقل غازي خام بقيمة 000 500 4دج، وذلك في 2010/02/04. وقبل أن تبدأ هذه المؤسسة في استخراج الغاز الطبيعي واستغلال الحقل تكبدت تكاليف بقيمة 000 225دج سددت عن طريق البنك في 2010/05/05. بينما وصلت تكاليف تركيب الآلات التي تستعمل في عملية الاستغلال مبلغ 000 75دج، وتقدر القيمة الباقية للآلات المستعملة في عملية الاستغلال 000 300دج، وتقدر التكاليف التي ستتحملها المؤسسة لتهيئة المكان بعد نهاية عملية استغلال هذا الحقل الغازي مبلغ 000 500 1دج.وتقدر مدة استغلال هذا الحقل ب 20 سنة ابتداءا من تاريخ بداية الاستغلال في 2010/11/10.

**المطلوب:**

- تحديد تكلفة هذا الحقل.
- التسجيل المحاسبي للعمليات التي تسبق عملية الاستغلال.
- إعداد التسجيل المحاسبي لدخول الأصل في ذمة المؤسسة.

**الحل:**

حساب تكلفة هذا الاصل

قيمة إدخال القاعدة في ذمة المؤسسة: 180+10+03+60-12=241 مليون دج

ثمن بحيازة الحقل خام..... 000 500 4دج،

+ تكاليف قبل الاستغلال بقيمة..... 000 225دج

+ تكاليف تركيب الآلات..... 000 75دج،

+ تكاليف تهيئة المكان بعد نهاية عملية استغلال... 000 500 1دج.

- القيمة الباقية للآلات..... 000 300دج

= التكلفة الاجمالية..... 000 000 6



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/02/04----** | | |
| 232 | | من ح/ التثبيتات قيد الانجاز | 4500000 | |
| | 402 | الى ح/ مورد الاستثمارات | | 4500000 |
| | | **------2010/05/05----** | | |
| 232 | | من ح/ التثبيتات قيد الانجاز | 225000 | |
| | 512 | من ح/ البنك | | 225000 |
| | | **------2010/11/10----** | | |
| 215 | | من ح/ التركيبات التقنية | 6000000 | |
| | 232 | إلى ح/ التثبيتات قيد الانجاز | | 4725000 |
| | 732 | إلى ح/ النتاج المخزن | | 75000 |
| | 15 | الى ح/ مؤونة تهيئة القاعدة | | 1200000 |

**التمرين رقم 02:**

قامت مؤسسة بتاريخ 2009/03/01 بحيازة معدات نقل بتكلفة 300 000 دج في حالة التسديد عند الاستلام لكن المؤسسة اتفقت مع المورد على تسديد مبلغ 100 000 دج عند استلام أي بتاريخ 2009/03/01 و الباقي على 12 شهر كأقصى أجل لكن تكلفة الأصل تصبح 330 000 دج.

← في هذه الحالة لا بد على المؤسسة تسجيل هذه الآلة بمبلغ التسديد نقدا أي 300 000 دج و الباقي يسجل كمصروف مالي يوزع على فترة التسديد.

← يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2009/03/01----** | | |
| 218 | | من ح/ التثبيتات المادية | 300000 | |
| | 404 | الى ح/ مورد الاستثمارات | | 200000 |
| | 530 | الى ح/ النقديات | | 100000 |
| | | **------2009/12/31----** | | |
| 660 | | من ح/ المصاريف المالية | 27500 | |
| | 404 | الى ح/ مورد الاستثمارات | | 27500 |
| | | **------2010/03/01----** | | |
| 660 | | من ح/ المصاريف المالية | 5500 | |
| | 404 | الى ح/ مورد الاستثمارات | | 5500 |
| | | **------//////////----** | | |
| 404 | | من ح/ مورد الاستثمارات | 230000 | |
| | 530 | الى ح/ النقديات | | 230000 |

في حالة ما إذا كانت الأصول الثابتة المادية غير الجارية تستدعى إجراء عمليات صيانة و إصلاحات دورية فانه يمكن تسجيلها كجزء مستقل للآلة أو الأصل و يمكن إهلاكه بشكل عادي كالأصول المادية و المعايير المحاسبية الدولية لا تسمح بإجراء و تسجيل مؤونة للعملية، أما ما يتعلق بالعناصر ضعيفة القيمة فإنها لا تسجل ضمن الأصول الثابتة المادية و إنما تسجل كمصاريف عادية للدورة، بالإضافة إلى ذلك فان تكاليف استبدال قطع الآلات فإنها لا تسجل ضمن حساب الأصل المادي إلا إذا كلن ذلك يساهم في رفع المزايا الاقتصادية المستقبلة عن طريق ارتباطها مباشرة باستعمال الآلة و يرفع مدة استعمالها لفترة أطول مع توفر شرط الأهمية النسبية للمبلغ و نفس المعالجة بالنسبة المتعلقة بالمحيط و الأمان في مناطق العمل.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## التمرين رقم 03

شركة ع.ع هي مؤسسة متخصصة تنشط في قطاع الأشغال العمومية و البناء و الري، و في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي و بهدف الرفع من جودة و مصداقية المعلومة المالية و المحاسبية المقدمة للمساهمين. ارتأت المؤسسة إعطاء صورة عن واقع تثبيتاتها فطلبت منك بصفتك متخصص في المحاسبة و المالية و مختلف الاستشارات الخاصة بميدان التسيير القيام بذلك و قدمت إليك المعطيات التالية:

**I.** التثبيتات المعنية هي عبارة عن آلة إنتاجية قامت المؤسسة بحيازتها بتاريخ 2007/07/08 بمبلغ قدره 19 550 800 دج خارج الرسم (معدل الرسم على القيمة المضافة 17% )، مدة منفعتها 10 سنوات و تهتلك بشكل خطي حيث أن قيمتها السوقية في نهاية مدة الاستعمال من غير الممكن تحديدها.

1. قم بالتسجيل المحاسبي المناسب بهذا التاريخ؛

**II.** وبتاريخ 2013/01/01 كلفك المدير المالي و المحاسبي بإجراء عملية إعادة تقييم لهذه الآلة نتيجة لارتفاع قيمتها في السوق و بناءا على الخبرة التي أجريتها حددت قيمتها السوقية بـ 13 196 790دج، و لتحديد الآثار المحاسبية و التغير على المعلومة المحاسبية و القوائم المالية طلب منك ما يلي:

2. كيف يمكن أن تستفيد المؤسسة من عملية إعادة تقييم تثبيتاتها في حالة طلبها لقروض جديدة؛
3. تحديد معامل إعادة التقييم؛
4. إجراء القيود المحاسبية المناسبة بطريقتين مختلفتين مع شرح خصائص كل طريقة؛
5. إجراء القيد المحاسبي في نهاية دورة 2013؛
6. عند إطلاع محافظ حسابات المؤسسة على عملية إعادة التقييم لهذه الآلة تطرق إلى إمكانية استغلال فرق إعادة التقييم بعد التنازل عن الآلة، لكن المدير المالي لم يستوعب الفكرة فطلب منك شرحها بشكل مختصر و دقيق؟



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## حل التمرين

1. **تسجيل قيد الحيازة**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ---2007/07/08-------- | | |
| 2150 | | معدات إنتاج | 19 550 800 | |
| 4453 | | ر.ق.م على التثبيتات | 3 323 636 | |
| | 4040 | موردوا التثبيتات | | 22 874 436 |
| | | حيازة معدات و آلات إنتاج | | |

2. عملية إعادة تقييم التثبيتات تسمح للمؤسسة بتحسين قيمة الأموال الخاصة و صافي المركز المالي بالمقارنة إلى المجموع الكلي للخصوم بالإضافة إلى الرفع من قيمة أصولها الثابتة التي تعتبر ضمانا تجاه البنوك الأمر الذي يساعدها على تحسين و تقوية مختلف النسب المالية خاصة المتعلقة بالاستقلالية المالية و تحسين نسب الاستدانة بما يمكنها من إبراز وضعية مالية مريحة و جيدة ما يعزز قدرتها و إمكانية حصولها على تمويل إضافي من البنوك.

3. **تحديد معامل إعادة التقييم**

- تكلفة الحيازة 19 550 800 دج
- الإهلاك المتراكم 10 752 940 دج
- ق.م.ص 8 797 860 دج

و عليه معامل إعادة التقييم يساوي $\frac{13\ 196\ 790 \text{ دج}}{797\ 860 \text{ دج}} = 1.5$



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## 4. التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم

**الطريقة الأولى**

- القيمة السوقية 13 196 790 دج
- ق.م.ص. بتاريخ 2013/01/01 8 797 860 دج
- فرق إعادة التقييم 4 398 930 دج

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ----2013/01/01------ | | |
| 2150 | | معدات إنتاج | 4 398 930 | |
| | 1050 | فرق إعادة التقييم | | 4 398 930 |
| | | تسجيل فرق إعادة التقييم | | |

**الطريقة الثانية** **2 نقطة**

- معامل إعادة التقييم 1.5
- قيمة الآلة قبل إعادة التقييم 19 550 800دج
- قيمة الآلة بعد إعادة التقييم 29 326 200دج

الفرق = 9 775 400 دج

- الإهلاك المتراكم قبل إعادة التقييم 10 752 940دج
- الإهلاك المتراكم بعد إعادة التقييم 16 129 410دج

الفرق = 5 376 470دج



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | -----2013/01/01------ | | |
| 2150 | | معدات إنتاج | 9 775 400 | |
| | 2815 | إهلاك المعدات | | 5 376 470 |
| | 1050 | فرق إعادة التقييم | | |
| | | تسجيل فرق إعادة التقييم | | 4 398 930 |

إذا طبقت المؤسسة الطريقة الأولى فان قيمة الآلة تصبح تساوي 800 550 19دج + 930 398 4 دج أي ما قيمته 730 949 23 دج كقيمة إجمالية و قيمة صافية تساوي 790 196 13دج، أما إذا طبقنا الطريقة فان قيمة الآلة الإنتاجية تصبح تساوي 800 550 19دج + 400 775 9دج أي ما قيمته 200 326 29دج كمبلغ إجمالي و قيمة صافية 790 196 13دج.

و عليه فالتأثير على القيمة الإجمالية للآلة بين الطريقتين 470 376 5دج أما التأثير على الأموال الخاصة فيبقى عند حدود 930 398 4دج، بحيث يكون التأثير واضح و جلي على القيمة الإجمالية للتثبيتات التي تؤثر على مختلف النسب و المؤشرات المالية.

### 5. التسجيل المحاسبي بتاريخ 2013/12/31

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ---------- | | |
| 6810 | | ----------2013/12/31 | 2 932 620 | |
| | 2815 | مخصصات الإهلاك | | 2 932 620 |
| | | إهلاك المعدات | | |
| | | تسجيل فقسط إهلاك دورة 2013 | | |
| | | 13 196 790/4.5 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

أراد محافظ الحسابات أن يلفت الانتباه إلى أن الممارسة المحاسبية و المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي رقم 16 تسمح بتوزيع فرق إعادة التقييم على المساهمين بعد التنازل على الأصل المعاد تقييمه من خلال تحويله من حساب فرق إعادة التقييم إلى حسابات الاحتياطيات بعد موافقة الجمعية العامة خاصة في حالات تحقيق نتائج سالبة.

**التمرين رقم 4**

مؤسسة ع.ع هي شركة متخصصة في الصناعات البتروكيماوية، تحصلت على ترخيص من السلطات المحلية على انجاز مصنع جديد لإنتاج مجموعة من الغازات، حيث أن مدة استغلال المصنع هي 20 سنة و مع نهاية هذه المدة لا بد على المؤسسة أن تقوم بإعادة تهيئة لموقع المصنع.

تكلفة المصنع قدرت بمبلغ قدره 100 000 000دج و مصاريف الحيازة المختلفة كمصاريف التسجيل و مختلف الأتعاب الخاصة بالمهنيين دمجت ضمن التكلفة، تاريخ بداية استعمال و استغلال المصنع كانت في 2012/01/01 و مصاريف إعادة تهيئة المكان قدرت بـ 20 000 000دج، طريقة الإهلاك المتبعة هي الطريقة الخطية و قررت المؤسسة تسجيل مصاريف التهيئة و النزع (frais de démantèlement) في شكل جزء مستقل (composant distinct).

يتشكل المصنع بشكل كلي من المباني و التي تتكون من العناصر التالية:

- أسقف المباني بقيمة 15 000 000دج مدة استعمالها هي 15 سنة؛
- تهيئة المباني و النجارة بقيمة 5 000 000دج مدة استعمالها هي 05 سنوات؛
- و القيمة المتبقية تمثل هيكل المباني مدة استعمالها هي 20 سنة.

كما تحصلت المؤسسة على إعانة استثمار من الولاية بمبلغ قدره 20 000 000دج مع بداية جانفي 2012، حيث أن هذه الإعانة تجزأ حسب قيمة الأجزاء المكونة للمصنع و تحول للنتيجة وفقا لإهلاك كل جزء. و مع نهاية سنة 2026 إعادة تقدير لمصاريف التهيئة و النزع أعطت تكلفة إجمالية بـ 30 000 000دج.

**العمل المطلوب:**

1. قم بالتسجيل المحاسبي للبنايات بتاريخ 2012/01/01؛
2. قم بالتسجيل المحاسبي لمصاريف التهيئة و النزع كجزء مستقل؛
3. قم بإظهار في شكل جدول بتاريخ 2012/12/31 الجزء المحول إلى النتيجة من إعانة الاستثمار وفقا للشكل التالي:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| الجزء | مبلغ الحيازة | مبلغ الإعانة | مدة الإهلاك | الإهلاك | الإعانة المحولة للنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|
| السقف<br>التهيئة و النجارة<br>هيكل البناية | | | 15<br>5<br>20 | | |
| **المجموع** | **100 000 000** | **20 000 000** | | | |

**4.** سجل القيد المحاسبي المناسب بتاريخ 2012/12/31.

**الجزء الثاني:**

قامت مؤسسة ع.ع بحيازة معدات إنتاج بتاريخ 2012/02/12 و وضعت حيز الخدمة بتاريخ 2012/04/01 و كانت لدينا المعطيات التالية:

- سعر الحيازة 1 300 000دج
- مصاريف النقل 50 000دج
- الرسوم الجمركية 20 000دج
- مصاريف تكوين العمال المستعملين للمعدات 80 000دج

مدة منفعة المعدات حددت بـ 03 سنوات ليتم التنازل عنها مع نهاية السنة الثالثة بمبلغ قدره 40 000دج كقيمة متبقية.

**المطلوب:**

- تحديد تكلفة الحيازة مع الشرح؛
- تحديد القيمة القابلة للإهلاك (قاعدة حساب الإهلاك) مع الشرح.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## حل التمرين

**1.** التسجيل المحاسبي بتاريخ 2012/01/01

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------2012/01/01----- | | |
| 213.0 | | المباني – السقف- | 15 000 000 | |
| 213.1 | | المباني – التهيئة و النجارة- | 5 000 000 | |
| 213.2 | | المباني – الهيكل- | 80 000 000 | |
| | 4040 | موردوا التثبيتات | | 100 000 000 |
| | | انجاز مصنع | | |

**2.** التسجيل المحاسبي لمصاريف التهيئة و النزع

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------2012/01/01----- | | |
| 213.3 | | المباني – مصاريف التهيئة و النزع- | 20 000 000 | |
| | 1580 | مؤونة النزع و الهدم | | 20 000 000 |
| | | تسجيل مؤونة لمصاريف التهيئة و النزع | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**3.** إتمام الجدول لإظهار تقسيم الإعانة على أجزاء التثبيت

| الجزء | مبلغ الحيازة | مبلغ الإعانة | مدة الإهلاك | الإهلاك | الإعانة المحولة للنتيجة |
|---|---|---|---|---|---|
| السقف | 15 000 000 | 3 000 000 | 15 | 1 000 000 | 200 000 |
| التهيئة و النجارة | 5 000 000 | 1 000 000 | 5 | 1 000 000 | 200 000 |
| هيكل البناية | 80 000 000 | 16 000 000 | 20 | 4 000 000 | 800 000 |
| **المجموع** | **100 000 000** | **20 000 000** | / | **6 000 000** | **1 200 000** |

**4.** القيد المحاسبي بتاريخ 2012/12/31

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------2012/12/31---- | | |
| 6810 | | مخصصات الإهلاك | 7 000 000 | |
| | 2813.0 | إهلاك المباني السقف | | 1 000 000 |
| | 2813.1 | إهلاك المباني النجارة | | 1 000 000 |
| | 2813.2 | إهلاك المباني الهيكل | | 4 000 000 |
| | 2813.3 | إهلاك المباني النزع | | 1 000 000 |
| | | تسجيل قسط إهلاك دورة 2012 | | |
| | | -------//--------- | 1 200 000 | |
| 1310 | 7540 | إعانات الاستثمار | | |
| | | الإعانات المحولة للنتيجة | | 1 200 000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الجزء الثاني:**

**1. تحديد تكلفة الحيازة**

تكلفة الحيازة = 1 300 000 + 50 000 + 20 000 = 1 370 000دج حيث أن تكلفة الحيازة تشمل سعر الشراء بالإضافة إلى مختلف المصاريف و الأعباء المرتبطة بالشراء إلى غاية بداية الاستعمال العادي للتثبيتات، غير أن مصاريف تكوين و تدريب العمال على استعمال التثبيتات لا تدمج ضمن تكلفة الحيازة و ذلك حسب النظام المحاسبي المالي و حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

**2. تحديد القيمة القابلة للإهلاك**

القيمة القابلة للإهلاك = 1 370 000 – 40 000 = 1 330 000دج حيث أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتخفيض القيمة المتبقية للتثبيت في نهاية مدة الاستعمال إذا كانت قابلة للقياس و التقييم و إذا كانت ذات قيمة معتبرة.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الرابع: التثبيتات غير المادية

### I –التثبيتات غير المادية (المعنوية)

تعريف: تعرف التثبيتات غير المادية حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي على أنها "أصول غير نقدية تفتقر إلى الوجود المادي، مراقبة من طرف المؤسسة [21]"

ولأجل الاعتراف بالتثبيتات غير المادية ضمن بنود الميزانية، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

- أن تكون التثبيتات قابلة للتعيين؛
- أن تكون لها قيمة (تكلفة) يمكن قياسها بطريقة موثوقة؛
- أن تولد منافع (مزايا) مستقبلية تعود على المؤسسة.

ومن أمثلة التثبيتات غير المادية نجد العلامات، البرمجيات (logiciel)، رخص الاستغلال، مصاريف التطوير.....الخ

ونشير في هذا المجال إلى ضرورة التمييز بين التثبيتات غير المادية وعدد من التكاليف التي تتحملها المؤسسة، على غرار كل من مصاريف التكوين، الإشهار ومصاريف البحث التي تعتبر تكاليف وتسجل حسب طبيعتها ولا يمكن اعتبارها تثبيتات غير مادية وتسجيلها ضمن بنود الميزانية كأصول.

### I –1–الاعتراف بالتثبيتات غير المادية ضمن الأصول:

- **التثبيتات المحازة بشكل عادي**: عندما تكون التثبيتات غير المادية تمت الحيازة عليها خارج عملية الاندماج، فان عملية تحديد قيمتها والاعتراف بها ضمن بنود الميزانية لا تطرح مشاكل، على الرغم من صعوبة المهمة في بعض الأحيان. وهنا نشير مثلا إلى البرمجيات التي تدخل في ضمن المكونات الأساسية لتشغيل آلة معينة، فهنا لا يمكن تسجيل هذه البرمجيات كتثبيتات غير جارية، وإنما قيمتها تدخل ضمن التكلفة الكلية لهذه الآلة التي يعترف بها كتثبيتات مادية.

---

• [21] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد للقواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية، الفقرة 2.121، ص08.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال رقم 01:**

قامت مؤسسة "**النجاح**" بحيازة على رخصة استغلال محجر لمدة 10 سنوات بقيمة 000 100دج، حيث تم تسديد 30% من ثمن الحيازة بشيك بنكي أما الباقي فعلى الحساب.

**المطلوب:**

- تسجيل العمليات اللازمة.

الحل:

- التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------//////------ | | |
| 205 | | من ح/ رخص الاستغلال | 100000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 300000 |
| | 404 | الى ح/ موردا | | 700000 |
| | | الحيازة على رخص استغلال لمدة 10 سنوات | | |

- **التثبيتات الناتجة عن عملية الاندماج:** في حالة اندماج المؤسسات فان المؤسسة المشترية يتوجب عليها تعيين التثبيتات غير المادية للمؤسسة المشترات، وهذا لا يظهر دائما في ميزانية المؤسسة المشترات إلا إذا كانت هذه التثبيتات مولدة داخليا من طرف المؤسسة المشترات، ومن أمثلة التثبيتات القابلة للتعيين عند الشراء نجد العلامات، قائمة الزبائن، قاعدة المعلومات.....الخ.

وفي هذا الصدد نشير إلى عنصر هام وهو انه كل مبلغ مدفوع في حالة الاندماج من المؤسسة المشترية ولا يقابله أصل قابل للتعيين عند المؤسسة المشترات، فهو يعبر عن فرق الحيازة( GOOD WILL) والذي يعتبر في المقابل من ضمن التثبيتات غير المادية.

- **التثبيتات غير المادية المولدة داخليا:** في هذه الحالة فان التثبيتات غير المادية المولدة داخليا من طرف المؤسسة تسجل في جانب الأصول إذا توفرت العناصر التالية:

- هذه التثبيتات تمثل مورد مراقب من طرف المؤسسة؛



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- من الممكن أن يولد منافع (مزايا) اقتصادية تعود على المؤسسة؛
- تكلفة هذه التثبيتات غير المادية يمكن تحديدها بطريقة موثوقة.

مثال رقم 02:

قامت مؤسسة متخصصة في إنتاج البرمجيات بإنتاج برنامج لحاجتها الخاصة قصد استعماله في تسيير مخزوناتها، حيث كلفت هذه العملية 300 000دج.

المطلوب:

- التسجيل المحاسبي اللازم.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| 204 | | ------/////////---- | | |
| | 731 | من ح/ برمجيات | 300000 | |
| | | الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية | | 3000000 |
| | | انتاج مرنامج لحاجة المؤسسة الخاصة | | |

**I –2–تحديد تكلفة التثبيتات غير المادية:** ونميز بين الحالات التالية:

- بالنسبة للتثبيتات المحاز عليها عاديا فتقيم بتكلفة الحيازة.
- التثبيتات الصادرة إلى المؤسسة كمساهمة عينية فتقيم بقيمتها الحقيقية.
- التثبيتات غير المادية التي يتم الحصول عليها مجانا، فتقييم بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليها.
- التثبيتات غير المادية المكتسبة عن طريق عملية التبادل تسجل بالقيمة العادلة والتثبيتات غير المادية المشابهة (المستبدلة) تسجل بالقيمة المحاسبية الصافية للأصل المقدم للمبادلة.
- التثبيتات غير المادية المولدة داخليا تسجل بتكلفة الإنتاج.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## II –التميز بين مرحلة البحث والتطوير

عند ما تتولى المؤسسة عملية إنتاج تثبيتات غير مادية بنفسها، يجب أن نميز بين مرحلتين أساسيتين هما:

- **مرحلة البحث:** وتسجل النفقات المتكبدة من طرف المؤسسة في هذه المرحلة كأعباء وتكاليف حسب طبيعتها، لان المؤسسة خلال فترة البحث غير قادرة على إثبات وجود أصل غير مادي، بحيث يقوم هذا الأصل بتوليد مزايا اقتصادية مستقبلية تعود على المؤسسة وبالتالي لا يتوفر عنصر القابلية التعيين.

**مثال رقم03:**

تقوم مؤسسة "**الإشراق**" المتخصصة في صناعة الأدوية الطبية بأعمال أبحاث من اجل التوصل إلى صناعة دواء لمرض نادر، حيث لحد ألان لم تتوصل إلى صناعة هذا الدواء ، وكلفت عملية البحث خلال سنة 2009 مبلغ 100 000دج سددت بموجب شيك بنكي خلال نفس السنة.

المطلوب:

- تسجيل العملية السابقة.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| 617 | | ------/////////---- من ح/ الدراسات والأبحاث | 300000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 3000000 |
| | | تسجيل مصاريف الأبحاث لسنة 2009 | | |

وهنا نشير إلى أن المصاريف المتكبدة من طرف المؤسسة، هي مصاريف سابقة لوجود الأصل المعني بها.فهي تسجل حسب طبيعتها ولا يمكن بأي حال من الأحوال تثبيتها، ذلك لان الأصل الخاص بها غير موجود، إضافة إلى أنها لاستوفي الشروط اللازمة لتثبيتها حسب ما سوف نراه في العنصر الموالي.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **مرحلة التطوير**: تتم في هذه المرحلة تحميل المصاريف المتكبدة من طرف المؤسسة ضمن تكلفة إنتاج الأصل المعني، لان موضوع هذه المصاريف هي تطوير أصل موجود وسابق لتكبد هذه المصاريف،حيث يشترط في تسجيل مصاريف التطوير ضمن التثبيتات غير المادية ما يلي:

- أن تكون هذه المصاريف تسعى إلى إجراء تعديلات في الأصل بحيث تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية للأصل المعني؛

- أن تكون للمؤسسة القصد والقدرة التقنية والمالية والبشرية لانجاز العمليات المرتبطة بهذه المصاريف، وذلك من اجل الاستعمال لحاجتها الخاصة ، الإيجار أو البيع؛

- إمكانية قياس هذه المصاريف والنفقات بكل موثوقية.

مثال رقم 04:

قامت مؤسسة "**الاتفاق**" بإجراء تعديلات على آلة إنتاجية بحوزتها، وهذا قصد زيادة طاقتها الإنتاجية بنسبة 5% عما هي عليه حاليا، كما سوف تساهم هذه التعديلات بزيادة عمر هذه الآلة بمقدار 3 سنوات، حيث بلغت مجمل المصاريف المتعلقة بهذه العملية 500 000دج، سدد 30% منها عن طريق الصندوق أما الباقي فسدد بشيك بنكي.

المطلوب:

- التسجيل المحاسبي اللازم.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------//////------ | | |
| 203 | | من ح/ الدراسات والأبحاث | 500000 | |
| | 530 | الى ح/ الصندوق | | 150000 |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 350000 |
| | | تثبيت مصاريف التطوير الخاصة بالالة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

في هذه العملية فان هذه المصاريف تستوفي الشروط المنصوص عليها سابقا، ليكون بالإمكان تثبيتها. ذلك لأنها متعلقة بأصل موجود مسبقا وتهدف إلى إجراء تعديلات من شانها أن تساهم في زيادة الطاقة الإنتاجية من جهة، كما تهدف إلى زيادة العمر الاقتصادي من جهة أخرى.

**مثال رقم05:**

قامت مؤسسة "**الخبير**" المتخصصة في إنتاج البرامج (logiciel)، بالدخول في مشروع لغرض إنتاج برنامج جديد لاستعماله لحاجتها الخاصة وخلال هذه المدة تحملت المؤسسة مجموعة من المصاريف صنفت على النحو التالي:

| الفترات | نوع المصاريف | المبالغ |
|---|---|---|
| N/12/31 | مصاريف متعلقة بالبحث | 20 000دج |
| N+1/12/31 | مصاريف متعلقة بالبحث | 12 000دج |
| N+2/12/31 | مصاريف مشتركة(البحث والتطوير) | 18 000دج |
| N+3/12/31 | مصاريف متعلقة بالتطوير | 14 000دج |

حيث بعد نهاية الثلاثي الأول أي في N+2 /03/31 توصلت هذه المؤسسة إلى إنتاج هذا البرنامج والذي قدرت قيمته ب450 000دج والمصاريف التي أنفقت فيما بعد لنفس السنة والمقدرة ب 75% من المبلغ الإجمالي هي بغرض زيادة فاعليته.وتم تسديد مجمل المصاريف عن طريق البنك.

المطلوب:

1-الفصل بين مرحلة البحث والتطوير؛

2-التسجيل المحاسبي لمختلف المصاريف.

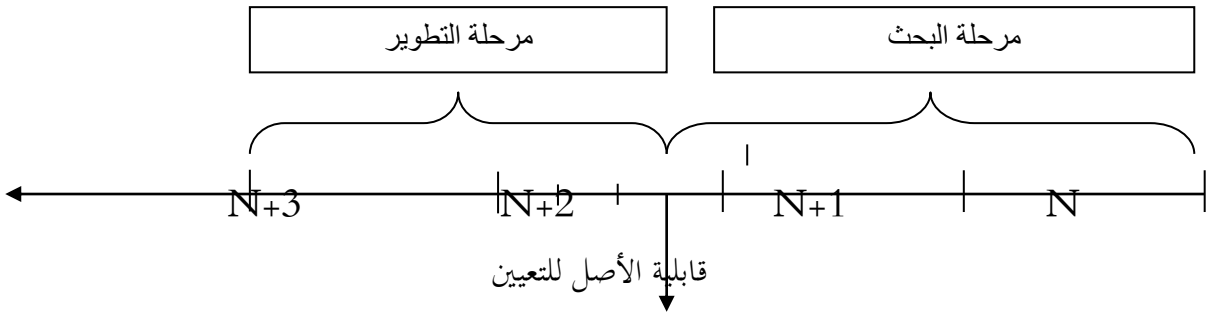
**الحل**

1-الفصل بين مرحلة الحث والتطوير:

لدينا المصاريف السابقة لوجود الأصل هي مصاريف عادية تحمل على كل دورة مالية حسب طبيعتها، أما المصاريف التي تولدت بعد ما أصبح الأصل قابل للتعيين وتهدف هي زيادة فاعليته أو مدة حياته الاقتصادية أو زيادة قدرته الإنتاجية فهي مصاريف تتعلق بمرحلة التطوير بحث يجب تثبيتها وتظهر كأصل من الأصول غير المادية في الميزانية.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر




2- التسجيل المحاسبي:

- تسجيل مصاريف البحث:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------N/12/31----** | | |
| 617 | | من ح/ مصاريف الدراسات والأبحاث | 20000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 20000 |
| | | تسجيل مصاريف البحث | | |
| | | **------N+1/12/31----** | | |
| 617 | | من ح/ مصاريف الدراسات والأبحاث | 12000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 12000 |
| | | تسجيل مصاريف البحث | | |
| | | **------N+2/12/31----** | | |
| 617 | | من ح/ مصاريف الدراسات والأبحاث | 4500 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 4500 |
| | | تسجيل مصاريف البحث | | |

مصاريف البحث للسنة N+2 هي 18000 X25%= 4500 والباقي عبارة عن مصاريف تطوير.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- الاعتراف بالأصل وتسجيل مصاريف التطوير:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2+N/12/31----** | | |
| 204 | | من ح/ برمجيات | 450000 | |
| | 731 | الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية | | 450000 |
| | | الاعتراف بالبرمجيات ضمن الأصول | | |
| | | **------N+2/12/31----** | | |
| 203 | | من ح/ مصاريف التطوير القابلة للتثبيت | 13500 | |
| | 731 | الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية | | 13500 |
| | | تثبيت مصاريف التطوير | | |
| | | **------N+3/12/31----** | | |
| 203 | | من ح/ مصاريف التطوير القابلة للتثبيت | 14000 | |
| | 731 | الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول غير المادية | | 14000 |
| | | تثبيت مصاريف التطوير | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الخامس: اهتلاك التثبيتات

### I–مفهوم الاهتلاك

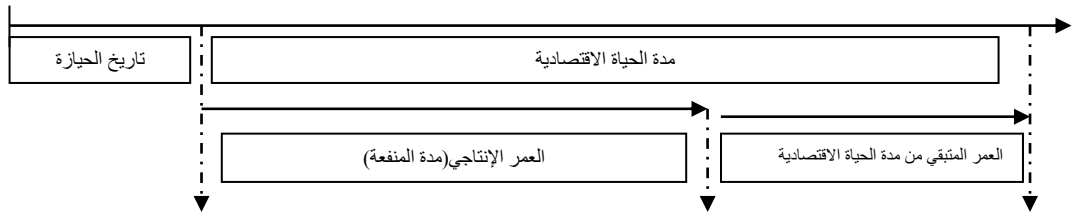
يعبر الاهتلاك عن التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهتلاك للتثبيتات المادية وغير المادية على مدار مدة منفعتها. بحيث يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استنفاذ المؤسسة للمنافع الاقتصادية للأصل. ويسجل قسط الاهتلاك الخاص بكل فترة على انه مصروف إلا إذا كان مدرجة في تكلفة أصل أخر [22].

### II–استنفاذ المنافع الاقتصادية:

تتمثل عملية استنفاذ المنافع الاقتصادية للأصل القابل للاهتلاك بشكل رئيسي من خلال عملية الاستخدام الدائم أو المؤقت لهذا الأصل، إلا انه هناك عوامل أخرى تؤدي كذلك إلى استنفاذ المنافع كالتطور التكنولوجي والتقادم الفني بفعل عامل الزمن، فكل هذا يؤدي إلى تناقص المنافع الاقتصادية للأصل حتى في حال عدم استخدامه.

### مدة المنفعة (العمر الإنتاجي):

تعرف مدة المنفعة على انها الفترة التي تتوقع من خلالها المؤسسة أن تستفيد أو تنتفع من التثبيت. فقد تقوم المؤسسة بحيازة تثبيت بغرض استخدامه لمدة معينة أو بعد استنفاذ نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المتوقعة منه، وبعد ذلك يتم استبعاده، مما ينجم عنه الاختلاف بين مدة المنفعة للتثبيت والعمر الاقتصادي له. لذا فان تقدير مدة المنفعة للتثبيتات يبقى أمرا خاضعا للاجتهاد الشخصي وبناءا على خبرة المؤسسة مع التثبيتات المشابهة.




من خلال ما سبق يتوجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية عند تقدير وتحديد مدة المنفعة للتثبيتات:

[22] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- الاستخدام المتوقع للتثبيت من طرف المؤسسة والذي يقدر عادة بالاعتماد على الطاقة الإنتاجية المتوقعة، أو على الوحدات المتوقع إنتاجها خلال فترة زمنية معينة أو على المدة الزمنية المقرر أن يعيشها؛
- التقادم المادي المتوقع أن يصيب التثبيت ويقدر هذا بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها نظام الإصلاحات والسهر على صيانة التثبيت من طرف المؤسسة، إضافة إلى عوامل استغلاله والمحافظة علية من طرف المؤسسة؛
- القيود القانونية المتعلقة باستخدام التثبيت، مثل تاريخ انتهاء عقد التأجير التمويلي المتعلق بتثبيت معين.

**مثال رقم01:**

قامت مؤسسة بحيازة آلة إنتاجية بقيمة 000 100دج، حيث تقدر مدة حياتها الاقتصادية ب 10سنوات، لكن هذه المؤسسة ولأسباب تسييرية قررت الاحتفاظ بهذه الآلة لمدة 6سنوات وبعدها يتم التنازل عليها لمؤسسة أخرى.

- بالاعتماد على التعريف السابق لمدة المنفعة الواجب على أساسها اهتلاك الآلة ، يظهر لنا جليا أن مدة المنفعة لهذه الآلة هي 6سنوات، لأنها المدة التي من خلالها تستنفذ المؤسسة المزايا والمنافع الاقتصادية لهذه الآلة.

**III-القيمة القابلة للاهتلاك**

تتمثل القيمة القابلة للاهتلاك في قيمة التثبيت الظاهر بها في حسابات المؤسسة مطروحا منها القيمة المتبقية، حيث تمثل القيمة المتبقية المبلغ الصافي الذي يرتقب من المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة منفعة التثبيت وهذا بعد طرح مختلف التكاليف التي سوف تتكبدها المؤسسة من اجل إخراج التثبيت.

نشير في هذا الصدد وحسب ما ينص عليه المعيار *IAS16* انه يتوجب الفصل بين الأراضي والمباني باعتبار كل منهما موجوداً مستقلاً، وذلك حتى لو تم شراؤهما معاً، حيث أنه لا يوجد عمر محدود للأراضي، لذا تعامل باعتبارها موجودات غير قابلة للاهتلاك، ذلك على عكس المباني التي يوجد لها عمر محدود فتعامل باعتبارها موجودات قابلة للاهتلاك. إن أية زيادة تحدث في قيمة الأرض المقام عليها مبنى لا تؤثر في تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال رقم02:**

قامت مؤسسة بحيازة شاحنة بقيمة 000 500دج، حيث تقدر مدة حياتها الاقتصادية ب 7سنوات، لكن هذه المؤسسة ولأسباب تسييرية قررت الاحتفاظ بهذه الآلة لمدة 5سنوات وبعدها يتم التنازل عليها لمؤسسة أخرى. حيث تقدر القيمة الباقية لهذه الشاحنة في نهاية مدة منفعتها ب 000 100دج.

المطلوب:

- تحديد القيمة القابلة للاهتلاك؛
- إيجاد أقساط الاهتلاك وفقا لمدة المنفعة.

الحل:

- تحديد القيمة القابلة للاهتلاك

لدينا:

قيمة الشاحنة.....000 500دج

– القيمة الباقية.....000 100دج

= القيمة القابلة للاهتلاك.....000 400دج

- إيجاد أقساط الاهتلاك وفقا لمدة المنفعة.

لدينا: القيمة القابلة للاهتلاك هي 000 400دج؛

ولدينا: مدة المنفعة هي 5سنوات.

ومنه فان أقساط الاهتلاك تكون على النحو التالي:

000 400دج/5سنوات = 000 80دج لكل سنة من الخمس سنوات.

**طرق الاهتلاك:**

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي تستخدم طرق اهتلاك متعددة في تحديد أقساط الاهتلاك، من خلال استنفاذ قيمة التثبيت بانتظام على مدار مدة منفعته. تشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات المنتجة، كما يجيز كذالك استخدام طريقة الاهتلاك المتزايد. وفيما يلي تفصيل للطرق الثلاثة الأساسية[23].

[23] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1- **طريقة الاهتلاك الثابت(الاهتلاك الخطي)**: إتباع هذه الطريقة يستدعي تحميل كل سنة من سنوات مدة المنفعة للتثبيت المعني قسط اهتلاك سنوي ثابت. وذلك وفق للعلاقة التالية:

$$\frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{عدد سنوات مدة المنفعة}}$$

ولحساب معدل الاهتلاك الثابت لدينا:

القيمة القابلة للاهتلاك تمثل 100% ومنه فان معدل الاهتلاك الثابت =

$$\frac{\%100}{\text{عدد سنوات مدة المنفعة}}$$

**ملاحظة:**

إذا تم الحيازة على تثبيت خلال سنة مالية معينة يجب أن نراعي في عملية حساب أقساط الاهتلاك الثابت تواريخ الحيازة كمايلي:

- إذا تم الحيازة على تثبيت في المدة مابين 01 إلى 15 من الشهر، فان هذا الشهر يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.
- إذا تم الحيازة على تثبيت في المدة مابين 16 إلى 30او31 من الشهر، فان هذا الشهر لا يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.

وعلى العكس من ذلك في عملية التنازل عن التثبيتات، فيتم حساب اقساط الاهتلاك للسنة التي تم فيها التنازل كمايلي:

- إذا تم التنازل على تثبيت في المدة مابين 01 إلى 15 من الشهر، فان هذا الشهر لا يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.
- إذا تم التنازل على تثبيت في المدة مابين 16 إلى 30او31 من الشهر، فان هذا الشهر يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.

**مثال رقم03:**

في 2009/04/15 قامت مؤسسة بحيازة شاحنة بملغ 220 000دج، وتقدر مدة منفعة هذه الشاحنة 5 سنوات، حيث أن القيمة الباقية لهذه الشاحنة في نهاية مدة منفعتاه معدومة.

المطلوب:

1- ايجاد معدل الاهتلاك الثابت؛

2- إعداد جدول الاهتلاك لهذه الشاحنة وفق طريقة الاهتلاك الثابت.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الحل:**

1- معدل الاهتلاك الثابت:

لدينا مدة منفعة الشاحنة تقدر ب 5سنوات، ومنه معدل الاهـــتلاك الثابـــت= $\frac{\%100}{5}$ = %20

قسط الاهتلاك الثابت هو 220 000x%20=44 000

2- إعداد جدول الثابت:

| المدة | القيمـــــة الاصلية | القيمـــة القابلـــة للاهتلاك | قسط الاهتلاك | الاهتلاك المجمع | القيمـــة المحاســبية الصافية |
|---|---|---|---|---|---|
| مـــن04/15 إلى 2009/12/31 | 220 000 | 220 000 | *29 333.33 | 29 333.33 | 190 666.67 |
| 2010/12/31 | 220 000 | 190 666.67 | 44 000 | 73 333.33 | 146 666.67 |
| 2011/12/31 | 220 000 | 146 666.67 | 44 000 | 117 333.33 | 102 666.67 |
| 2012/12/31 | 220 000 | 102 666.67 | 44 000 | 161 333.33 | 58 666.67 |
| 2013/12/31 | 220 000 | 58 666.67 | 44 000 | 205 333.33 | 14 666.67 |
| 2014/03/31 | 220 000 | 14 666.67 | **14 666.67 | 220 000 | 0 |

*220 000x%20x12/8=29 333.33

**220 000x%20x12/4=14 666.67

حيث أن الاهتلاك المجمع يساوي مجموع الاهتلاكات، أما القيمة المحاسبية الصافية تساوي القيمة القابلة للاهتلاك مطروح منها قسط الاهتلاك (أو القيمة الأصلية مطروح منها الاهتلاك المجمع لكل سنة)

**2-طريقة الاهتلاك المتناقص:** يترتب على استخدام طريقة القسط المتناقص تحميل سنوات مدة المنفعة لقسط اهتلاك متناقص، ويرتبط استعماله بطبيعة استنفاذ المنافع الاقتصادي للتثبيت، حيث تكون في السنوات الأولى اكبر ومن ثمة تبدأ بالتناقص. يتم حساب معدل الاهتلاك المتناقص بالاعتماد على معدل الاهتلاك الثابت إضافة إلى المعامل الذي يتحدد وفق لمدة حياة التثبيت المعني كمايلي:

- إذا كانت مدة منفعة الأصل من 3 إلى 4 سنوات، المعامل يساوي 1. 5 .
- إذا كانت مدة منفعة الأصل من 5 إلى 6 سنوات، المعامل يساوي 2 .
- إذا كانت مدة منفعة الأصل أكبر من 6 سنوات، المعامل يساوي 2.5 .



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

حيث يتم حساب معدل الاهتلاك المتناقص كما يلي:

**معدل الاهتلاك الثابت X المعامل = معدل الاهتلاك المتناقص**

**ملاحظة:**

خلال إعداد جدول الاهتلاك المتناقص نستعمل معدل الاهتلاك المتناقص طالما أن معدل الاهتلاك المتناقص اكبر من معدل الاهتلاك الثابت، لكن عموما في السنوات الأخيرة يصبح معدل الاهتلاك الثابت اكبر من المتناقص في هذه الحالة نكمل اهتلاك التثبيت المعني للسنوات الباقية وفق طريقة الاهتلاك الثابت.

**مثال رقم04:**

نفس معطيات المثال رقم 03 .

المطلوب:

1- حساب معدل الاهتلاك المتناقص.

2- اعداد جدول الاهتلاك المتناقص.

**الحل:**

1- معدل الاهتلاك المتناقص:

لدينا من المثال السابق معدل الاهتلاك الثابت هو 20%

ولدينا مدة منفعة هذه الشاحنة هي 5 سنوات فالمعامل الذي نستعمله هو 1.75

إذن معدل الاهتلاك المتناقص = 1.75X%20 =**%35**

2- إعداد جدول الاهتلاك المتناقص

| المدة | القيمة الأصلية | القيمة القابلة للاهتلاك | قسط الاهتلاك | الاهتلاك المجمع | القيمة المحاسبية الصافية | معدل الاهتلاك المتناقص | معدل الاهتلاك الثابت |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| من04/15 إلى 2009/12/31 | 220 000 | 220 000 | 51 333.33 | 51 333.33 | 168 666.67 | %35 | %20=5/100 |
| 2010/12/31 | 220 000 | 168 666.67 | 59 033.33 | 110 366.66 | 109 633.34 | %35 | %25=4/100 |
| 2011/12/31 | 220 000 | 109 633.34 | 38 371.66 | 148 738.32 | 71 261.67 | %35 | %33.3=3/100 |
| 2012/12/31 | 220 000 | 71 261.67 | 35 630.83 | 184 369.15 | 35 630.83 | **%35** | **%50**=2/100 |
| 2013/12/31 | 220 000 | 35 630.83 | 35 630.83 | 220 000 | 0 | %35 | %100=1/100 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور السادس: محاسبة المخزونات

### I– المخزونات

المخزونات هي أصول جارية يتم شرائها بغرض بيعها على حالتها أو إجراء تعديلات عليها أو استخدامها في عملية إنتاج السلع أو الخدمات وذلك خلال دورة الاستغلال وهي تشمل على البضاعة، المواد الأولية ومختلف اللوازم الأخرى، إضافة إلى المنتجات التامة الصنع والمنتجات قيد الصنع. تسجل المخزونات ضمن الأصول إذا توفرت على الشروط التالية [24]:

- عند الاحتفاظ بها للبيع خلال دورة الاستغلال الجارية ؛
- خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع ؛
- إذا كانت في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

### I–1 التمييز بين المخزونات والأصول غير الجارية:

وهنا نميز بين عناصر معينة يمكن إدراجها ضمن الأصول غير الجارية و في حالات أخرى ضمن المخزونات كما هو الحال مثلا بالنسبة لنشاط شراء وبيع السيارات ومختلف الآلات على أساس الاتجار بها لا لأجل تملكها والرقابة عليها لأكثر من سنة كما ينص النظام المحاسبي المالي، كذلك بالنسبة للأراضي بالنسبة لشركات الترقية العقارية، ونشير هنا كذلك إلى قطع الغيار و قطع الصيانة والإصلاحات فإنها في الغالب تندرج ضمن المخزونات إلا في بعض الحالات الاستثنائية من بينها:

- العناصر الخاصة التي تعتبر دائما كأصول دائمة و يتم إهلاكها على مدة منفعتها؛
- قطع الغيار الأساسية التي يمكن للمؤسسة استعمالها لمدة أكبر من 12 شهر فانه لا بد من إدراجها ضمن الأصول الدائمة.

### I–2 تحديد تكلفة إدخال المخزونات:

تقيم المخزونات عند الاعتراف بها ضمن بنود الميزانية استعمال الطرق الثالثة التالية[25]:

- **تكاليف الشراء:** وتشمل ثمن الشراء، الرسوم الجمركية، الضرائب غير القابلة للاسترجاع، مصاريف النقل، التحميل وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحيازة المخزون وذلك بعد طرح الخصم التجاري ومختلف التنزيلات.

[24] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الفرة 1.123، ص 12.

[25] المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **تكاليف التحويل**: تشمل على التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج كما تشمل التكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة ومنتجات تامة الصنع، كاليد العاملة والمواد واللوازم المستعملة في عملية التحويل.
- **تكاليف أخرى ( التكاليف الإدارية و المالية )**: وتتمثل التكاليف في التكاليف التي تترتب على جلب المخزون إلى مكانه وجعله في الحالة الموجود عليها، مثل تكاليف تصميم منتوج خاص بطلب من زبون معين، وفيما يتعلق بتكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالمخزونات المشتراة أو المنتجة يمكن إدماجها ضمن تكلفة المخزون من طرف المؤسسة إذا كان المخزون يتطلب فترة طويلة للتحضير والانجاز، بالإضافة إلى إمكانية تقييم ذلك بكل صدق وان ترتبط تكاليف الاقتراض بالمخزون إلى غاية إتمامه بنجاح.

ونشير فيما يلي بعض التكاليف التي لا تدخل في تكلفة المخزون وإنما يعترف بها كمصاريف حسب طبيعتها مثل تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية في العملية الإنتاجية لمرحلة إنتاجية إضافية، المصاريف الإدارية غير المباشرة التي لاتساهم في وضع المخزون في الحالة التي يجب أن يكون عليها وكذلك تكاليف البيع .

**مثال رقم 01:**

تقوم مؤسسة الانفتاح بانتاج المنتوج ب خلال الدورة العادية حيث انتجت 300 000 وحدة في السنة، في N/12/31 كان المخزون 40 000 وحدة وكانت مختلف التكاليف في عملية الانتاج كما هي مفصلة في الشكل التالي:

| | |
|---|---|
| الكمية المنتجة (تمثل 80% من النشاط العادي) | 240000 |
| الاستهلاك من المواد الاولية | 480000 |
| اليد العاملة المباشرة | 340000 |
| مصاريف الانتاج المتغيرة الاخرى | 60000 |
| مصاريف الانتاج الثابتة | 100000 |
| الاعباء الادارية (المحاسبة، الادارة) | 70000 |
| مصاريف التسويق | 30000 |
| التكلفة الاجمالية للانتاج | 1080000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

حساب تكلفة الإنتاج الكلية والوحدوية:

| | |
|---|---|
| الكمية المنتجة (تمثل 80% من النشاط العادي) | 240 000 |
| الاستهلاك من المواد الأولية | 480 000 |
| اليد العاملة المباشرة | 340 000 |
| مصاريف الإنتاج المتغيرة الأخرى | 60 000 |
| مصاريف الإنتاج الثابتة (100000*80%) | 960 000 |
| التكلفة الإجمالية لإنتاج | 1 840 000 |
| عدد الوحدات المنتجة | 240 000 |
| تكلفة الانتاج الوحدوية | 7,66 |

ونشير هنا إلى أن الأعباء الثابتة لا تحمل كليا أي 100 000 دج وهذا عند يكون عندما تكون القدرة الإنتاجية للمؤسسة تسمح بإنتاج 300 000 وحدة ، وانما نحمل فقط ما يتناسب مع النشاط العادي للمؤسسة نسبتا إلى القدرة الإنتاجية أي 300 000/240 000 = 80% ، ومنه فإننا نحمل فقط80% من التكاليف الثابتة أي 100 000 X 80% = 960 000 دج. كما نشير إلى أن الأعباء الإدارية ومصاريف التسويق لا تدخل في قياس تكلفة المخزونات.

## II –معالجة العمليات قيد الانجاز

ميز النظام المحاسبي المالي في العمليات قيد الانجاز بين السلع والخدمات، حيث خص كل عملية بحساب خاص بها:

- الحساب 33 خاص بالسلع قيد الانجاز، ويتفرع إلى :
  - ح/331 المنتجات الجاري إنتاجها
  - ح/335 الأشغال الجاري انجازها
- الحساب 34 خاص بالخدمات الجاري تقديمها ويتفرع إلى:
  - ح/341 دراسات قيد الانجاز
  - ح/345 خدمات مقدمة قيد الانجاز

حيث يجب ترصيد هذه الحسابات في بداية السنة الموالية بتسجيل القيد المعاكس.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال:**

في نهاية السنةN أظهرت عملية جرد المخزونات العناصر التالية:

- منتجات جاري إنتاجها 5000دج
- دراسات قيد الانجاز 1000دج

وخلال السنةN+1 أكملت المؤسسة انجاز المنتجات قيد الإنتاج وذلك بإضافة العناصر التالية:

- تطلب إتمام المنتجات قيد التصنيع مايلي، مواد أولية 1000دج، أجور سددت بشيك ب 4000دج.
- تطلب إتمام الدراسات قيد الانجاز أجورا سددت بشيك ب 1000دج، سعر بيع هذه الخدمات هو 7500دج.

المطلوب:

- تسجيل العمليات في اليومية للسنة Nو N+1.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------N/12/31----** | | |
| 331 | | من ح/ منتجات قيد الإنتاج | 5000 | |
| 341 | | من ح/ دراسات قيد الإنتاج | 1000 | |
| | 7251 | الى ح/ منتجات قيد الإنتاج مخزنة | | 5000 |
| | 7241 | الى ح/دراسات قيد الانجاز مخزنة | | 1000 |
| | | منتجات وخدمات قيد الانجاز | | |
| | | **------N+1/01/01----** | | |
| 7251 | | من ح/ منتجات قيد الإنتاج مخزنة | 5000 | |
| 7241 | | من ح/دراسات قيد الانجاز مخزنة | 1000 | |
| | 331 | الى ح/ منتجات قيد الإنتاج | | 5000 |
| | 341 | الى ح/ دراسات قيد الإنتاج | | 1000 |
| | | عكس القيد لترصيد الحسابات | | |
| | | **------N+1/01/01----** | | |
| 601 | | من ح/ مواد أولية مستهلكة | 1000 | |
| 631 | | من ح/ أجور العمال | 4000 | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 310 | الى ح/ مواد أولية ولوازم | | 1000 |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 4000 |
| | | مصاريف إتمام المنتجات | | |
| | | **------N+1/01/01----** | | |
| 355 | | من ح/ منتجات مصنعة | 10000 | |
| | 72 | الى ح/ مخزون منتجات مصنعة | | 10000 |
| | | منتجات مصنعة بالمخزن | | |
| | | **------N+1/01/01----** | | |
| 631 | | من ح/ أجور المستخدمين | 1000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 1000 |
| | | مصاريف إتمام الخدمات | | |
| | | **------N+1/01/01----** | | |
| 411 | | من ح/ الزبائن | 7500 | |
| | 705 | الى ح/ مبيعات الدراسات | | 7500 |
| | | خدمات على الحساب | | |

**معالجة المنتجات المخزنة ح/35:**

**1** ) أثناء الفترة :

تعمل حسابات المخزونات 35- مخزونات ا لمنتجات " كحسابات مخزن، تخصم من الجانب ا لمدين حسابات السلع المدرجة في المخزن بالتقييد في الجانب الدائن الحسابات 72 " إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون وتقيد في الجانب الدائن المخروجات بالخصم من الجانب ا لمدين لذات الحسابات72.

2) وفي نهاية الفترة، تسجل الفوارق المحتملة بين المخزون ا لمادي، المقدر بشكل خارج عن المحاسبة، وبين المخزون الظاهر في الجانب المدين خصم الحسابات 35 في المحاسبة، لتقييد مبلغ هذه الحسابات إلى القيمة المثبتة في الجرد ا لمادي كما يسجل بوجه عام كل من الزيادة والنقصان في الجرد في الحساب 72 " إنتاج مخزون أو منتقص من المخزون".



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال:**

إليك العمليات التالية:

- تم إنتاج 100 طاولة تامة الصنع تكلفة كل طاولة 1000دج، .50طاولة غير تامة الصنع، تكلفة كل واحدة 600دج. كما نتج عن عملية التصنيع بقايا خشب قدر سعر بيعها الصافي بـ 2000دج
- باعت 60 طاولة بـ 1200دج، كما باعت كل البقايا بـ 1500دج، الكل على الحساب.
- إتمام تصنيع 30 طاولة كانت نصف مصنعة وتتطلب إتمام كل واحدة 300دج من المواد و100دج من الأجور سددت بشيك.

المطلوب:

- تسجيل العمليات السابقة في اليومية.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **--------01--------** | | |
| 355 | | من ح/ منتجات مصنعة | 100000 | |
| 351 | | من ح/ منتجات وسيطية | 30000 | |
| 356 | | من ح/ بقايا منتجات ومواد | 2000 | |
| | 72 | الى ح/انتاج مخزن | | 132000 |
| | | منتجات بالمخزن | | |
| | | **--------02--------** | | |
| 411 | | من ح/ الزبائن | 73500 | |
| | 701 | إلى ح/مبيعات منتجات مصنعة | | 7200 |
| | 703 | إلى ح/مبيعات بقايا منتجات | | 1500 |
| | | **إثبات عملية البيع** | | |
| | | ---------//--------- | | |
| 72 | | من ح/ انتاج مخزن | 62000 | |
| | 355 | إلى ح/منتجات مصنعة | | 60000 |
| | 356 | إلى ح/بقايا منتجات ومواد | | 2000 |
| | | تسليم المبيعات | | |
| | | **--------03--------** | | |
| 72 | | من ح/ انتاج مخزن | 18000 | |
| | 351 | الى ح/ منتجات وسيطية | | 18000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | سحب منتجات 300*600 | | | |
| | | ---------//-------- | | | |
| 601 | | من ح/ مواد أولية مستهلكة 30*300 | 9000 | | |
| 631 | | من ح/ أجور مستخدمين 30*100 | 3000 | | |
| | 31 | الى ح/ مواد ولوازم | | 9000 | |
| | 512 | الى ح/ البنك | | 3000 | |
| | | مصاريف الإكمال | | | |
| | | ---------//-------- | | | |
| 355 | | من ح/منتجات مصنعة | 30000 | | |
| | 72 | الى ح/ انتاج مخزن | | 30000 | |
| | | 30 وحدة تامة الصنع | | | |

## III –تقييم المخزونات:

تتلخص طرق تقييم المخزونات في الطرق الثالثة التالية:

1- **طريقة التكاليف الحقيقية:** ترتكز على تحديد قيمة المخزون بالأخذ بعين الاعتبار تكاليف الإنتاج او الشراء التي تم تحملها فعلا ، ونميز في هذا المجال بين الطريقتين التاليتين:

- التكلفة الوسطية المرجحة: ونعني بهذه الطريقة ان الصادر من المخزون يقيم بالتكلفة (السعر) الوسطية المرجحة للإدخالات وتحسب وفق الصيغة التالية:

$$\text{التكلفة الوسطية المرجحة} = \frac{(Q_1 P_1 + Q_2 P_2 + Q_3 P_3 \dots\dots\dots + Q_n P_n)}{Q_1 + Q_2 + Q_3 \dots\dots\dots\dots\dots + Q_n}$$

حيث يرمز للكميات ب $Q_1, Q_2, Q_3 \dots\dots\dots\dots\dots + Q_n$

ويرمز الى تكلفة (السعر) الوحدة ب $P_1, P_2, P_3 \dots\dots\dots P_n$

- طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO :First in first out) : حسب هذه الطريقة فانه يتم تقييم المخزون الصادر إلى الخارج بقيمة المخزون الوارد (الداخل) أولا اي سابقا.

وفيما يخص طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO :Last in first out) فان استعمالها أصبح غير مسموح به في اطار العمل بالنظام المحاسبي المالي.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

2- **طريقة التكاليف المعيارية:** تأخذ التكاليف المعيارية بالإعتبار المستوى العادي للمواد واللوازم والأجور والكفاءة والطاقة المستخدمة. ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة. وهذا من اجل تقديم نتيجة أقرب إلى التكلفة الحقيقية.

**مثال رقم 02:**

تقوم مؤسسة بتقييم مخزوناتها وفق طريقة التكلفة المعيارية، حيث تسجل في كل سنة انحراف بين التكلفة المعيارية والتكلفة الحقيقية مابين 4% و 5%، في N/12/31 قدر المخزون النهائي من المنتوج التام الصنع ب 9000 وحدة قيمت تكلفته ب 14.9دج وفق طريقة التكلفة المعيارية، بينما أظهرت الطريقة الحقيقية تكلفة 15.5دج للوحدة، ومنه فان الفرق بين التكلفة المعيارية ةالتكلفة الحقيقية المقدر ب 1.5دج يسجل ضمن التكاليف الخاصة بالدورة ولا يدخل في تكلفة المخزون.

3- **طريقة سعر التجزئة:** تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغير، والتي لها هامش ربح متشابه، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى. وتتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح الإجمالي المناسبة من القيمة البيعية للمخزون.

**مثال رقم 03:**

| البيان | تكلفة المخزون | سعر التجزئة |
|---|---|---|
| مخزون أول مدة | 100000 | 150000 |
| المشتريات | 1100000 | 1850000 |
| مجموع البضاعة | 1200000 | 2000000 |
| نسبة التكلفة إلى التجزئة 65% | | |
| المبيعات | 1800000 | |
| مخزون أخر المدة مقدر بسعر التجزئة | 200000 | |
| التكلفة المقدرة لمخزون أخر المدة | 130000 | |
| %65X200000 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ومنه فان سعر الشراء يكون في حدود 35% من سعر البيع. والمخزون يظهر في الميزانية الختامية بقيمة 130 000 = 65% X 200 000 .

**تقييم المخزون في اخر الدورة:**

يقيم المخزون في نهاية الدورة المالية بالقيمة الأقل بين بالتكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ووهذا ما يتماشى مع احد المبادئ الأساسية وهو مبدأ الحيطة والحذر، ونشير هنا إلى أن **صافي القيمة القابلة للتحقق** هي (السعر المقدر للبيع في ظل النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع).

مثال رقم 04:

| البيان | المبالغ |
|---|---|
| التكلفة | 200 000 |
| سعر البيع المقدر | 220 000 |
| التكلفة المقدرة للبيع | 30 000 |
| صافي القيمة القابلة للتحقق 20000- 30000 | 190 000 |
| الفرق بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق 200000 - 190000 | 10 000 |

من خلال الجدول السابق يتبن لنا أن صافي القيمة القابلة للتحقق 190 000 والتي هي أقل من التكلفة التاريخية المقدرة ب 200 000 . وبالتالي فإنه يجب تخفيض قيمة المخزون بمقدار 10 000 ويجب تكوين مؤونة بهاذا المقدار

**التمرين رقم01**

في N/01/01 المخزون من المادة M الضروري لصنع المنتج النهائي لمؤسسةPétroleum هو 2 000وحدة بسعر 274دج في خلال شهر جانفي Nتمت تسجيل الفواتير التالية:

- 01/05:فاتورة 200: 2 500 وحدة ب 240دج تخفيض 10% مصاريف النقل 500 8دج، 17TVA %
- 01/15:فاتورة 220: 2 000 وحدة ب 230دج تخفيض 12% مصاريف النقل 500 6دج، 17TVA %
- 01/25:فاتورة 270: 5 000 وحدة ب 220دج تخفيض 15% مصاريف النقل 500 1دج، 17TVA %

وتم في نفس الشهر تسجيل المخرجات الثالثة التالية:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- 01/08: 1 500 وحدة
- 01/16: 2 800 وحدة
- 01/22: 1 200وحدة

المطلوب:

1-تقييم المخزونات والمخرجات وفق الطرق التالية:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال
- التكلفة الوسطية المرجحة الشهرية
- الوارد اولا الصادر اولا.

2- التسجيل المحاسبي لشراء المخزونات إضافة إلى الحركة التي طرأت عليها(حسب طريقة الوارد اولا الصادر أولا)حسب الطريقتين التاليتين:

- حسابات الأعباء تمسك حسب طبيعة الأعباء.
- حسابات الأعباء تمسك حسب الوظيفة.

الحل:

حساب تكلفة ادخال المخزونات:

- الادخال في 01/05: 2 500 * 240 * 90% + 8 500 = 548 500.
- الادخال في 01/15: 2 000 * 230 * 88% + 6 500 = 411 300 .
- الادخال في 01/25: 5 000 * 220 * 85% + 18 000 = 812 750.

تقييم المخرجات وفق التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخل:

| التاريخ | الحركة | الكمية | | | تكلفة الوحدة | | | القيمة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | إدخال | إخراج | المخزون | إدخال | إخراج | المخزون | إدخال | إخراج | المخزون |
| 01/01 | مخزون اولي | 2 000 | | 2 000 | 274,00 | | 274,00 | 548 000 | | 548 000 |
| 01/05 | إدخال | 2 500 | | 2 500 | 219,40 | | 219,40 | 548 000 | | 1 096 500 |
| 01/08 | إخراج | | 1 500 | 3 000 | | | 243,67 | | 365 500 | 731 000 |
| 01/15 | إدخال | 2 000 | | 5 000 | 205,65 | | | 411 300 | | 1 142 300 |
| 01/16 | إخراج | | 2 800 | 2 200 | | 228,46 | | | 639 688 | 502 612 |
| 01/22 | إخراج | | 1 200 | 1 000 | | 228,46 | | | 274 152 | 228 460 |
| 01/25 | إدخال | 5 000 | | 6 000 | 143,70 | | | 812 750 | | 1 041 210 |
| المجموع | | | | | | | | 2320050 | | |

568.75/1772050

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال في نهاية الشهر 173.53



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- التكلفة الوسطية المرجحة الشهرية:

(548 000 + 548 500 + 411 300 + 312 750) / (2 000 + 2 500 + 2 000 + 000

201.78 = ( 5

بقي في المخزون 6 000 وحدة مقيمة بسعر 201.78

التكلفة الوسطية المرجحة = ك1س1+ك2س2.....ك ن س ن

ك1+ك2+.....ك ن

**طريقة الوارد أولا صادر أولا :**

| التاريخ | الحركة | الكمية | | | تكلفة الوحدة | | | القيمة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | إدخال | إخراج | المخزون | إدخال | إخراج | المخزون | إدخال | إخراج | المخزون |
| 01/01 | مخزون أولي | 2 000 | | 2 000 | 274,00 | | 274,00 | 548 000 | | 548 000 |
| 01/05 | إدخال | 2 500 | | 2 500 | 219,40 | | 219,40 | 548 000 | | 1 096 500 |
| | | | | | | | 274 | | | |
| 01/08 | إخراج | | 1 500 | 3 000 | | | | | 411 000 | 685 500 |
| 01/15 | إدخال | 2 000 | | 5 000 | 205,65 | | | 411 300 | | 1 096 800 |
| 01/16 | إخراج | | 2 800 | 2 200 | | 229,15 | | | 641 620 | 502 612 |
| 01/22 | إخراج | | 1 200 | 1 000 | | 207,95 | | | 812 550 | 253 062 |
| 01/25 | إدخال | 5 000 | | 6 000 | 143,70 | | | 812 750 | | 1 065 812 |
| المجموع | | | | | | | | 2320050 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## التسجيل المحاسبي حسب طبيعة العمليات

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/01/05----** | | |
| 601 | | من ح/مشتريات مواد أولية 2500*240*90% | 540000 | |
| 6241 | | من ح/مصاريف نقل المشتريات | 8500 | |
| 44566 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 107506 | |
| | 401 | الى ح/الموردون | | 656006 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 200 | | |
| | | **------2010/01/15----** | | |
| 601 | | من ح/مشتريات مواد أولية 2000*230*88% | 404800 | |
| 6241 | | من ح/مصاريف نقل المشتريات | 6500 | |
| 44566 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 80614 | |
| | 401 | الى ح/الموردون | | 491914 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 220 | | |
| | | **------2010/01/25----** | | |
| 601 | | من ح/مشتريات مواد أولية 5000*220*85% | 1100000 | |
| 6241 | | من ح/مصاريف نقل المشتريات | 18000 | |
| 44566 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 219128 | |
| | 401 | الى ح/الموردون | | 1337128 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 270 | | |
| | | **------2010/01/31----** | | |
| 310 | | مواد أولية مخزنة | 517812 | |
| | 6031 | تغير مخزون المواد الأولية | | 517812 |
| | | 548000-1065812 | | |
| | | المواد الأولية الباقية في المخزون | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

التسجيل المحاسبي حسب الوظيفة:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/01/05----** | | |
| 310 | | مشتريات مواد أولية | 548000 | |
| 44566 | | الرسم على القيمة المضافةTVA | 107506 | |
| | 401 | الموردون | | 656006 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 200 | | |
| | | **------2010/01/15----** | | |
| 310 | | مشتريات مواد أولية | 411300 | |
| 44566 | | الرسم على القيمة المضافةTVA | 80614 | |
| | 401 | الموردون | | 491914 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 220 | | |
| | | **------2010/01/25----** | | |
| 601 | | مشتريات مواد أولية | 1118000 | |
| 44566 | | الرسم على القيمة المضافةTVA | 219128 | |
| | 401 | الموردون | | 1337128 |
| | | تسجيل الفاتورة رقم 270 | | |

التكلفة الوسطية المرجحة $= \frac{(Q_1 P_1 + Q_2 P_2 + Q_3 P_3 \dots\dots\dots + Q_n P_n)}{Q_1 + Q_2 + Q_3 \dots\dots\dots\dots + Q_n}$

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال $= \frac{(Q_0 P_0 + Q_1 P_1)}{Q_0 + Q_1}$

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل ادخال $= \frac{(Q_0 P_0 + Q_i P_i)}{Q_0 + Q_i}$



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور السابع: عقود الإيجار

### I–ماهية عقود الإيجار

إن العقد الايجاري هو اتفاقية يعطى المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات. وفي هذا الصدد نميز بين نوعين من عقود الإيجار:

- **عقد الإيجار التمويلي(*contrat de location financement*** ) : هو عقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل، وقد يتم أولا يتم تحويل الملكية في نهاية العقد .
- **عقد الإيجار البسيط (الاستغلالي)(*contrat de location simple*** ) : وهو عقد إيجار عدا عن عقد الإيجار التمويلي .

ويعتبر المعيار الفاصل بين العقدين هو انه إذا كان العقد يحول بشكل جوهري جميع المخاطر أو المنافع المتعلقة بالأصل فهو عقد إيجار تمويلي، وإذا كان لا يحول المنافع أو المخاطر بشكل جوهري من المؤجر إلى المستأجر فهو عقد إيجار بسيط [26](تشغيلي).

### II –أسس تصنيف عقود الإيجار التمويلي:

ومن أمثلة الحالات التي تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار على انه عقد تمويلي هي [27]:

- العقد الذي تنتقل بموجبه ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار.
- عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق.
- عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية.
- إذ ا بلغت عند بدء عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعليا على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المؤجر.
- إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

---

[26] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، الفرة 1.135، ص19.

[27] المعيار المحاسبي الدولي رقم 17.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

كما أن هناك مؤشرات على الحالات التي تستطيع كذلك أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي حسب ما نص عليه المعيار الدولي رقم17 ( IAS17) وهي كما يلي:

- إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء.
- إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد ا لإيجار ).
- إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

## III –التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي

ونميز بين حالتين في التسجيل عند المستأجر والتسجيل عند المؤجر كمايلي:

**التسجيل عند المستأجر** : يجب على المستأجر الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها أصول والتزامات في الميزانية، وذلك بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، وتحسب هذه الأخيرة باستعمال سعر الفائدة الضمني، وإذا تعذر حسابه يمكن استخدام سعر الاقتراض التفاضلي.

وسعر الفائدة الضمني (*Le taux d'intérêt implicite* ) هو قيمة القرض في تاريخ إمضاء العقد وذلك بتعيين دفعات إلى تاريخ العقد. إضافة إلى ذاك تحيين القيمة الباقية وهو ما يوازي القيمة العادلة للممتلكات المؤجرة . أما معدل الاقتراض التفاضلي ( *Le taux marginal d'endettement* ) فهو معدل الفائدة الذي يمكن أن يدفعه المستأجر للاقتراض لمدة تعادل المال اللازم لشراء الأصل . الأصل المؤجر يهتلك بنفس الطريقة من الأصول.

**التسجيل عند المؤجر**: باعتبار أن المؤجر لا ينتفع بالمزايا الاقتصادية للأصل ولا يتعرض للأخطار، فانه يعتبر كمقرض سوف يدفع له من طرف المستأجر الدفعات الخاصة بالأصل والمحددة في العقد. ومن ثم فان القيمة السوقية للأصل تسجل في الجانب الدائن.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال رقم 01:**

قامت مؤسسة ERCC باستئجار شاحنتين نصف مقطورة من الشركة SNTR لاستعمالها في النقل البري لليضائع وذلك وفق الشروط التالية :

- الشاحنة01:إيجار سنوي بقيمة 600 19دج تسدد كل بداية ثلاثي في كل سنة خلال 9 سنوات إضافة إلى تسديد 0.2 دج لكل كلم مسافة مقطوعة خلال السنة أكثر من 000 100 كلم كما أن هناك إمكانية حيازة هذه الشاحنة في نهاية 5 سنوات بمبلغ 000 60 دج.
- الشاحنة02: إيجار سنوي بقيمة 000 20دج تدفع في بداية كل ثلاثي من كل سنة، خلال 9 سنوات إضافة إلى تسديد 0.2 دج لكل كلم مسافة مقطوعة اكثر من 000 100 كلم خلال السنة كما أن هناك إمكانية حيازة هذه الشاحنة في نهاية 9 سنوات بمبلغ 000 10 دج( أي أن الشاحنة تسترجع ويتنازل عليها إلى شركة أخرى).

تقدير متوسط الاستعمال لكل من هذه الشاحنات هو 000 000 1كلم خلال 10 سنوات ويبلغ ثمن الحيازة لمؤسسة SNTR هو 000 120دج

المطلوب:

1- ميز بين هذين القدين، وأي منهما عقد إيجار تمويلي.

2- حدد لكل من هذين العقدين سعر الفائدة الضمني السنوي.

3- سجل لدى كلى من المؤسستين العمليات اللازمة خلال سنةN علما أن مؤسسة SNTR سجلت المسافة المقطوعة لكل من الشاحنة 01 والشاحنة02 على التوالي كما يلي 000 90 كلم و000 110 كلم.

**الحل:**

**1- التمييز بين العقدين:**

- **العقد الأول هو عقد إيجار بسيط:** ذلك لأنه لا يستوفي الشروط الأساسية المنصوص عليها حسب معايير المحاسبة الدولية ليكون عقد إيجار تمويلي، لان مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل، كما أن سعر الأصل ليس أقل إلى حد كاف من القيمة العادلة للأصل في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق خيار الشراء، والذي يمثل 50 % من القيمة الجديدة.
- **العقد الثاني هو عقد إيجار تمويلي:** حتى لو لم يكن هناك نقل للملكية في نهاية العقد، إضافة إلى أن مدة العقد تغطي جزء رئيسي من مدة الحياة الاقتصادية للأصل.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**2- حساب سعر الفائدة الضمني:**

نقوم بحساب المعدلات الثلاثية لان دفعات السداد تكون كل بداية ثلاثي ومن ثمة نحسب المعدل السنوي المكافئ.

**العقد 01**: لدينا في حالة معدل الفائدة الثلاثي ما يلي:

$$120\,000 = 4\,900 \times \frac{(i+1)^{-20} - 1}{i} + (1+i) \times 60\,000 \times (i+1)^{-20}$$

$$i = 2.142\ \%$$

ومنه فان المعدل السنوي المكافئ: $i = (i+1)^{4} - 1 = 8.85\%$

**العقد 02**: لدينا في حالة معدل الفائدة الثلاثي ما يلي:

$$120\,000 = 5\,000 \times \frac{(i+1)^{-36} - 1}{i} + (1+i) \times 10\,000 \times (i+1)^{-36}$$

$$i = 2.763\ \%$$

ومنه فان المعدل السنوي المكافئ: $i = (i+1)^{4} - 1 = 11.52\%$

التسجيل المحاسبي

في سجلات العقد 01: لدينا في حالة معدل الفائدة الثلاثي

$$120\,000 = 4\,900 \times \frac{(i+1)^{-20} - 1}{i} + (1+i) \times 60\,000 \times (i+1)^{-20}$$

$$i = 2.142\ \%$$

ومنه فان المعدل السنوي المكافئ: $i = (i+1)^{4} - 1 = 8.85\%$



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**التسجيل المحاسبي في دفاتر ERCC:**

**العقد 01:**

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------N/01/01-----** | | |
| 6135 | | من ح/الإيجارات معدات نقل | 4900 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 960,40 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 860,40 |
| | | الثلاثي الاول | | |
| | | **------N/04/01-----** | | |
| 6135 | | من ح/الإيجارات معدات نقل | 4900 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 960,40 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 860,40 |
| | | الثلاثي الثاني | | |
| | | **------N/07/01-----** | | |
| 6135 | | من ح/الإيجارات معدات نقل | 4900 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 960,40 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 860,40 |
| | | الثلاثي الثالث | | |
| | | **------N/10/01-----** | | |
| 6135 | | من ح/الإيجارات معدات نقل | 4900 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 960,40 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 860,40 |
| | | الثلاثي الرابع | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**العقد الثاني:**

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------N/01/01-----** | | |
| 2482 | | من ح/معدات نقل محل عقد إيجار تمويلي | 120 000 | |
| | 167 | إلى ح/ ديون عن عقد إيجار تمويلي | | 120 000 |
| | | تسجيل عقد الإيجار التمويلي | | |
| | | **------/////-----** | | |
| 167 | | من ح/ديون عن عقد إيجار تمويلي | 5 000 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 930 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 930 |
| | | الثلاثي الأول | | |
| | | **------N/04/01-----** | | |
| 661 | | من ح/الأعباء المالية(115000=5000-120000)x2,763% | 3 178 | |
| 167 | | من ح/ديون عن عقد إيجار تمويلي5000-3178 | 1 822 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 930 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 930 |
| | | الثلاثي الثاني | | |
| | | **------N/07/01-----** | | |
| 661 | | من ح/الأعباء المالية(113178=1822-115000)x2,763% | 3 127 | |
| 167 | | من ح/ديون عن عقد إيجار تمويلي5000-3127 | 1873 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 930 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 930 |
| | | الثلاثي الثالث | | |
| | | **------N/10/01-----** | | |
| 661 | | من ح/الأعباء المالية(111305=1873-113178)x2,763% | 3 075 | |
| 167 | | من ح/ديون عن عقد ايجار تمويلي5000-3075 | 1 925 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 930 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 5 930 |
| | | الثلاثي الرابع | | |
| | | **------N/12/31-----** | | |
| 661 | | من ح/الأعباء المالية(109380=1925-111305)x2763 | 3 022 | |
| | 1688 | إلى ح/ أعباء مالية مطلوب سدادها | | 3 022 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | أعباء مالية مطلوب سدادها في n+1/01/01 | | |
| | | **------N/12/31-----** | | |
| 6135 | | من ح/إيجارات 0,2010000 x | 2 000 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 392 | |
| | 512 | إلى ح/ البنك | | 2 392 |
| | | إتاوات مدفوعة على المسافة المقطوعة اكثر من 100000كلم | | |
| | | **------N/12/31-----** | | |
| 6811 | | من ح/مخصصات اهتلاك التثبيتات | 12 222 | |
| | 2818 | إلى ح/ اهتلاك معدات نقل | | 12 222 |
| | | اهتلاك السنة (120000-10000)/9 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**التسجيل المحاسبي في دفاتر SNTR:**

**العقد الأول:**

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------N/01/01-----** | | |
| 2182 | | من ح/معدات نقل | 120 000 | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 23 520 | |
| | 404 | إلى ح/موردو التثبيتات | | 143 520 |
| | | حيازة معدات نقل | | |
| | | **------/////////-----** | | |
| 512 | | من ح/البنك | 5 860,40 | |
| | 706 | إلى ح/اداء خدمات من عملية الايجار | | 4 900 |
| | 4457 | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | | 960,4 |
| | | ايرادات الثلاثي الاول | | |
| | | **------N/04/01-----** | | |
| 512 | | من ح/البنك | 5 860,40 | |
| | 706 | إلى ح/اداء خدمات من عملية الايجار | | 4 900 |
| | 4457 | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | | 960,4 |
| | | ايرادات الثلاثي الثاني | | |
| | | **------N/07/01-----** | | |
| 512 | | من ح/البنك | 5 860,40 | |
| | 706 | إلى ح/اداء خدمات من عملية الايجار | | 4 900 |
| | 4457 | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | | 960,4 |
| | | ايرادات الثلاثي الثالث | | |
| | | **------N/10/01-----** | | |
| 512 | | من ح/البنك | 5 860,40 | |
| | 706 | إلى ح/اداء خدمات من عملية الايجار | | 4 900 |
| | 4457 | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | | 960,4 |
| | | ايرادات الثلاثي الرابع | | |
| | | **------N/12/31-----** | | |
| 6811 | | من ح/مخصصات اهتلاك التثبيتات | 12 000 | |
| | 2818 | إلى ح/اهتلاك معدات نقل | | 12000 |
| | | اهتلاك السنة 10/120000 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**العقد الثاني:**

| رقم/ح | البيان | رقم/ح | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | **------N/01/01-----** | | | |
| 2182 | من ح/معدات نقل | | 120 000 | |
| 44562 | من ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | | 23 520 | |
| | إلى ح/موردوا التثبيتات | 404 | | 143 520 |
| | حيازة معدات نقل01 | | | |
| | ------/////-----** | | | |
| 274 | من ح/قرض عقد إيجار تمويلي | | 120 000 | |
| | إلى ح/ إيرادات التنازل عن عناصر التثبيتات | 775 | | 120 000 |
| | عقد إيجار تمويلي مع ERCC | | | |
| | ------ ////////-----** | | | |
| 675 | من ح/القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المحازة | | 120 000 | |
| | إلى ح/ معدات نقل | 2182 | | 120 000 |
| | عقد إيجار تمويلي مع ERCC | | | |
| | ------/////-----** | | | |
| 512 | من ح/البنك | | 5 930 | |
| | إلى ح/قرض عقد ايجار تمويلي | 274 | | 5 000 |
| | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 44571 | | 930 |
| | الثلاثي الاول | | | |
| | **------N/04/011-----** | | | |
| 512 | من ح/البنك | | 5 930 | |
| | إلى ح/ قرض عقد إيجار تمويلي | 274 | | 1 822 |
| | إلى ح/عائدات الاصو ل المالية | 7626 | | 3 178 |
| | إلى ح/الرسم على القيمة المضافةTVA | 44571 | | 930 |
| | الثلاثي الثاني | | | |
| | **------N/07/01-----** | | | |
| 512 | من ح/البنك | | 5 930 | |
| | إلى ح/ قرض عقد ايجار تمويلي | 274 | | 1 873 |
| | إلى ح/ عائدات الاصو ل المالية | 7626 | | 3 127 |
| | إلى ح/ الرسم على القيمة المضافةTVA | 44571 | | 930 |
| | الثلاثي الثالث | | | |
| | **------N/10/01-----** | | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | من ح/البنك | 5 930 | |
| | 274 | إلى ح/ قرض عقد ايجار تمويلي | | 1 925 |
| | 7626 | إلى ح/ عائدات الاصو ل المالية | | 3 075 |
| | 44571 | إلى ح/ الرسم على القيمة لمضافةTVA | | 930 |
| | | الثلاثي الرابع | | |
| | | **------N/12/31-----** | | |
| 27684 | | من ح/فوائد القروض | 3 022 | |
| | 7626 | إلى ح/ عائدات الاصو ل المالية | | 3 022 |
| | | فوائد القروض للدفع في N+1/01/01 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الثامن:محاسبة الأوراق التجارية

### I–مفهوم الأوراق التجارية

تمثل الاوراق التجارية تعهدا كتابيا موقع من قبل محررها بدفع مبلغ معين في تاريخ معين، ويتم الاعتراف بها محاسبيا تحت تسمية اوراق القبض بالنسبة لحاملها وأوراق الدفع بالنسبة لمحررها، وتأخذ شكلين هما الكمبيالة والسند الاذني.

**الكمبيالة:**هي امر بالدفع يصدر من الدائن الى المدين، يأمره فيه بدفع مبلغ معين في تاريخ معين لأمر الساحب او لأمر شخص اخر(ثالث) يسمى المستفيد.

- الساحب: هو الشخص الدائن الذي انشاء الالتزام.
- المسحوب عليه:هو الشخص المكلف بدفع قيمة الكمبيالة(الشخص المدين).
- المستفيد: هو الشخص الذي تسحب الكمبيالة لأمره تدفع قيمتها له في تاريخ الاستحقاق.

**السند الاذني:** لا يعتبر السند الاذني من الاوراق التجارية إلا في حالة التعامل التجاري، وهو صك يحرره شخص يسمى المدين يتعهد فيه بدفع لشخص اخر (المستفيد) مبلغا من النقود في تاريخ الاستحقاق.

### II–المعالجات المحاسبية لأوراق القبض

تتلخص اوجه التصرف بأوراق القبض حتى تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق بأربع حالات هي:

- الاحتفاظ بها وتحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق.
- ارسالها الى البنك للتحصيل في تاريخ الاستحقاق.
- خصمها قبل تاريخ الاستحقاق لدى احد البنوك.
- تظهيرها لشخص اخر.

#### أولا:الاحتفاظ بها وتحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق.

**مثال01**

في 2008/05/01 باع التاجر عمر الى على بضاعة قيمتها 5.000 دج على الحساب، وفي 2008/05/02 قام التاجر على بسحب كمبيالة لامر عمر بقيمة الدين تستحق في 2008/07/03 فقبلها الاخير فورا.

**المطلوب:**

اثبات العمليات السابقة في يومية التاجر عمر وفق الحالات التالية:

- في 2008/07/03 تم دفع قيمتها نقدا.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- عجز على دفع قيمة الورقة، فتم الاتفاق على تجديد قيمة الورقة بأخرى تستحق الدفع بعد شهرين من تاريخ استحقاق الورقة الاولى بفائدة 6% سنويا.
- في 2008/07/03 تم الاتفاق على دفع 3.000 دج نقدا، ويتم سحب كمبيالة بالباقي لمدة شهرين وبفوائد تأخير 6%.
- رفض على دفع قيمة الورقة (فقام عمر بعمل بريستو- احتجاج عدم الدفع) بـ 30 دج لدى المحكمة وقد دفع عمر رسوم احتجاج كلفت 30دج.

**الحل**

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------2008/05/01------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون على | 5000 | |
| | 700 | إلى ح/مبيعات بضاعة | | 5000 |
| | | اثبات عمليات البيع | | |
| | | **------2008/05/02------** | | |
| 4130 | | من ح/اوراق القبض | 5000 | |
| | 411 | إلى ح/الزبون على | | 5000 |
| | | اثبات الحصول على كمبيالة | | |
| | | **ح1-----2008/07/03------** | | |
| 530 | | من ح/الصندوق | 5000 | |
| | 4130 | إلى ح/اوراق القبض | | 5000 |
| | | اثبات تسديد العميل على نقدا | | |
| | | **ح2-----2008/07/03------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون على | 5000 | |
| | 4130 | إلى ح/اوراق القبض | | 5000 |
| | | الغاء الورقة القديمة | | |
| | | **-------////////-------** | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 5050 | من ح/ورقة قبض جديدة | | 4130 |
| 5000 | | إلى ح/الزبون | 411 | |
| 50 | | إلى ح/فوائد تاخير دائنين | 750 | |
| | | اثبات الورقة الجديدة | | |
| | | **------2008/07/03------** | | |
| | 5000 | من ح/الزبون | | 411 |
| 5000 | | إلى ح/اوراق القبض | 4130 | |
| | | **ح3-----2008/07/03------** | | |
| | 2020 | من ح/اوراق القبض | | 4130 |
| | 3000 | من ح/الصندوق | | 530 |
| 5000 | | إلى ح/الزبون | 411 | |
| 20 | | إلى ح/فوائد تاخير دائنين | 750 | |
| | | تسديد جزء واصدار كمبيالة جديدة | | |
| | | **------2008/07/03------** | | |
| | 5000 | من ح/الزبون على | | 411 |
| 5000 | | إلى ح/اوراق القبض | 4130 | |
| | | اثبات الغاء الكمبيالة برفض الاخير دفع قيمتها | | |
| | | **----------////////-----** | | |
| | 30 | من ح/الزبون | | 411 |
| 30 | | إلى ح/الصندوق | 530 | |
| | | اثبات تحميل العميل برسوم البريستو | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**ثانيا:إرسال أوراق القبض إلى البنك للتحصيل في تاريخ الاستحقاق**

تتطلب عملية تحصيل هذه الأوراق من طرف البنك بعض الإجراءات الإدارية والمحاسبية، حيث يتحمل حامل الورقة بعض المصاريف البنكية لقاء خدمات تحصيل الورقة من المدين في تاريخ الاستحقاق.

**مثال:**

في 2008/03/01 باع زياد الى طارق بضاعة بمبلغ 10.000 دج على الحساب، وفي 2008/03/02 قام طارق بسحب كمبيالة لامر زياد بقيمة دينية تستحق في 2008/05/02، وفي 2008/03/04 أرسل زياد ورقة طارق الى البنك للتحصيل لقاء عمولة 100 دج.

**المطلوب:** اثبات القيود المحلسبية في ظل الحالتين التاليتين:

- في تاريخ الاستحقاق حصل البنك قيمة الورقة من المدين.
- في تاريخ الاستحقاق رفض المدين سداد قيمة الورقة، فعمل البنك احتجاج عدم الدفع، مقابل رسوم 30 دج بناء على اتفاق مسبق مع زياد.

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------2008/03/01------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون على | 10000 | |
| | 700 | إلى ح/مبيعات بضاعة | | 10000 |
| | | اثبات عنليات البيع | | |
| | | **------2008/03/02------** | | |
| 4130 | | من ح/اوراق القبض | 10000 | |
| | 411 | إلى ح/الزبون طارق | | 10000 |
| | | اثبات الحصول على كمبيالة | | |
| | | **------2008/03/04------** | | |
| 4131 | | من ح/اوراق قبض برسم الامانة | 10000 | |
| | 4130 | إلى ح/أوراق القبض | | 10000 |
| | | ارسال كمبيالة طارق للبنك للتحصيل | | |
| | | **ح1------2008/05/02------** | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 512 | | من ح/البنك | 9900 | |
| 627 | | من ح/عمولة التحصيل | 100 | |
| | 4131 | إلى ح/ اوراق قبض برسم التحصيل | | 10000 |
| | | اثبات صافي قيمة الورقة | | |
| | | **ح2------2008/05/02------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون | 10030 | |
| 627 | | من ح/عمولة التحصيل | 100 | |
| | 4131 | إلى ح/ اوراق قبض برسم التحصيل | | 10000 |
| | 512 | إلى ح/البنك | | 130 |
| | | اثبات رفض المدين دفع قيمة الورقة المسحوبة | | |

**ثالثا:خصم الأوراق التجارية**

يقصد بخصم الاوراق التجارية بيعها الى بنك معين قبل تاريخ استحقاقها، لقاء مبلغ يقل عن قيمتها الاسمية، ومعادلا لقيمتها الحالية في تاريخ استحقاقها، ويعتبر الفرق بين القيمتين مصاريف الخصم(مصاريف الاجيو)

مثال:

في 2088/04/01 باع اياد بضاعة الى خالد بمبلغ 5.000 دج على الحساب، وفي 2008/04/02 سحب خالد كمبيالة لامر اياد بقيمة الدين تستحق بعد شهرين، قبلها الاخير فورا. في 2008/04/03 ارسل اياد الورقة المسحوبة على خالد للبنك لخصمها، وفي 2008/04/04 ورد اشعار من البنك يفيد بقبول خصم ورقة خالد لقاء فائدة 15% سنويا وعمولة خصم 5%.

المطلوب: اثبات العمليات السابقة بيةمية اياد



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------2008/04/01------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون خالد | 5000 | |
| | 700 | إلى ح/ مبيعات بضاعة | | 5000 |
| | | اثبات عنليات البيع | | |
| | | **------2008/04/02------** | | |
| 4130 | | من ح/ اوراق القبض | 5000 | |
| | 411 | إلى ح/ الزبون خالد | | 5000 |
| | | اثبات الحصول على كمبيالة | | |
| | | **------2008/04/03------** | | |
| 4131 | | من ح/اوراق قبض برسم الامانة | 5000 | |
| | 4130 | إلى ح/ اوراق القبض | | 5000 |
| | | ارسال اوراق القبض للتحصيل | | |
| | | **------2008/04/04------** | | |
| 512 | | من ح/البنك | 4625 | |
| 668 | | من ح/مصاريف الاجيو | 375 | |
| | 4131 | إلى ح/ اثبات خصم ورقة خالد | | 5000 |
| | | ------////////------ | | |
| | | الفائدة=5000*0.15*12/2=125 | | |
| | | العمولة=5000/0.05=250 | | |
| | | مصاريف الاجيو= الفائدة+العمولة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**رابعا:تظهير الأوراق التجارية**

تعرف عملية تظهير الأوراق التجارية بأنها انتقال الورقة التجارية من شخص معين إلى شخص أخر لوفاء في معاملاتهم التجارية بنقل امر الدفع كتابة على ظهر الورقة لدائن أخر، وينحصر الأثر المحاسبي لهذه العملية على المظهر والمظهر إليه إما المدين الأصلي فلا يسجل أي قيد لهذه العملية.

**مثال:**

في 2008/05/01 باع عصام بضاعة الى حميد بمبلغ 3.000 دج على الحساب وفي نفس التاريخ اشترى عصام بضاعة من احمد بمبلغ 4.000دج، دفع منها 1.000دج نقدا والباقي على الحساب، في 2008/05/02 سحب حميد ورقة تجارية لامر عصام تستحق الدفع بعد شهرين من تاريخه، وقام بعد ذلك عصام بتظهير ورقة حميد الى احمد تسديدا لدينه.

المطلوب: اثبات العمليات في يومية عصام وفق الخيارات التالية:

- في تاريخ استحقاق الورقة دفع حميد قيمتها نقدا الى احمد.
- في تاريخ استحقاق الورقة رفض حميد دفع قيمتها، فاشهر احمد عصام برفض حميد دفع قيمة الورقة وقام بعمل البرتستو لدى المحكمة كلفه 20 دج.

الحل:

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------2008/05/01------** | | |
| 411 | | من ح/الزبون حميد | 0003 | |
| | 700 | إلى ح/ مبيعات بضاعة | | 0003 |
| | | اثبات عمليات البيع | | |
| | | **------2008/05/01------** | | |
| 380 | | من ح/مشتريات بضاعة | 0004 | |
| | 401 | إلى ح/ الزبون احمد | | 0003 |
| | 530 | الصندوق | | 1000 |
| | | إلى ح/ إثبات عملية الشراء | | |
| | | **------2008/05/02------** | | |
| 4130 | | من ح/ اوراق قبض | 0003 | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 411 | إلى ح/ الزبون حميد | | 0003 |
| | | اثبات سحب كمبيالة | | |
| | | **------2008/05/02------** | | |
| 401 | | من ح/المورد احمد | 3000 | |
| | 4130 | إلى ح/ اوراق القبض | | 3000 |
| | | تظهير كمبيالة حميد الى احمد سدادا لدينه | | |
| | | **ح2-----2008/07/02------** | | |
| 411 | | من ح/ الزبون احمد | 3000 | |
| | 4130 | إلى ح/ اوراق قبض | | 3000 |
| | | رفض حميد السداد | | |
| | | ------/////////------ | | |
| 4130 | | من ح/ اوراق القبض | 3000 | |
| | 401 | إلى ح/ المورد احمد | | 3000 |
| | | اثبات رجوع دين احمد الى عصام | | |
| | | ------/////////------ | | |
| 411 | | من ح/الزبون حميد | 20 | |
| | 401 | إلى ح/ المورد احمد | | 20 |
| | | تحميل حميد رسوم الاحتجاج | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## III-المعالجات المحاسبية لأوراق الدفع

اذا كانت الكمبيالة تمثل ورقة قبض بالنسبة للبائع فان نفس الورقة تكون بالنسبة للمشتري ورقة دفع، فاوراق القبض تعتبر اصل من الاصول المتداولة للبائع الحق بالتصرف بها حسب اوجه التصرف المتاحة في زمان ومكان معينين، وبالمقابل تعتبر اوراق الدفع التزام على المشتري وابة السداد في تاريخ الاستحقاق لمالك الورقة في ذلك التاريخ.

مثال:

في 2008/03/01 اشترى التاجر اديب بضاعة من نبيل بمبلغ 4.000دج، على الحساب وفي 2008/04/02 حرر اديب كمبيلة بقيمة الدين الذي بذمته الى نبيل تستحق في 2008/05/01.

المطلوب: اثبات العمليات السابقة في يومية التاجر اديب في ظل الافتراضات التالية في تاريخ 200/05/01.

- تسديد قيمة الورقة بشيك.
- تجديد قيمة الورقة القديمة بورقة جديدة تستحق على شهر مع تحمل فوائد التاجيلالمقدرة بـ 80 دج.
- وفض التسديد والاكتفاء بتسديد فقط 2000دج من قيمة الورقة وسحب كمبيالة بالابقي بفائدة 12% لمدة 5 اشهر.

الحل:

| رقم/ح | رقم/ح | البيان | م/مدين | م/الدائن |
|---|---|---|---|---|
| | | **------2008/03/01------** | | |
| 380 | | من ح/المشتريات | 0004 | |
| | 401 | إلى ح/المورد نبيل | | 0004 |
| | | اثبات عمليات الشراء | | |
| | | **------2008/04/02------** | | |
| 401 | | ا من ح/المورد نبيل | 0004 | |
| | 403 | إلى ح/اوراق الدفع | | 0004 |
| | | سحب كمبيالة لصالح نبيل | | |
| | | **ح1------2008/05/01------** | | |
| 403 | | من ح/أوراق الدفع | 0004 | |
| | 512 | إلى ح/البنك | | 0004 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | تسديد قيمة الورقة | | |
| | | **ح2------2008/05/02------** | | |
| 403 | | من ح/ورقة دفع | 0004 | |
| | 401 | إلى ح/المورد | | 0004 |
| | | الغاء الورقة المسحوبة لصالح نبيل | | |
| | | -------/////////------- | | |
| 668 | | من ح/فوائد التاخير | 80 | |
| | 401 | إلى ح/المورد | | 80 |
| | | اثبات فوائد تاجيل تسديد الكمبيالة | | |
| | | -------/////////------- | | |
| 401 | | من ح/المورد | 4080 | |
| | 403 | إلى ح/اوراق الدفع | | 4080 |
| | | **ح3------2008/05/01------** | | |
| 403 | | من ح/اوراق القبض | 4000 | |
| | 401 | إلى ح/الصندوق | | 4000 |
| | | الغاء الورقة عند رفض السداد | | |
| | | -------/////////------- | | |
| 401 | | من ح/المورد نبيل | 4000 | |
| 668 | | من ح/فوائد التأخير | 100 | |
| | 403 | إلى ح/اوراق الدفع | | 2100 |
| | 530 | إلى ح/الصندوق | | 2000 |
| | | اثبات تسديد ما بذمته والباقي بسحب كمبيلة تستحق بعد 5 اشهر | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور التاسع: محاسبة عقود الإنشاء(العقود طويلة الأجل)

### I–عقد المقاولة:

هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام.

**عقد محدد السعر**: عبارة عن عقد مقاولة يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.

**عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة**: عبارة عن عقد مقاولة يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف ا لمسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة).

وقد سارت معايير المحاسبة الدولية (وذلك قبل تعديل معيار المحاسبة عن عقود الإنشاءات فى صورته النهائية) على أن هناك طريقتان يتم إتباعهما عادة للمعالجة المحاسبية للعقود هما :

* طريقة العقد التام.

* طريقة نسبة الإتمام.

### II–طرق محاسبة عقود الإنشاء:

نميز طريقيتن في معالجة هذا النوع من العقود هما[28]:

#### 1– طريقة العقد التام (العقد الكامل):

طبقاً لهذه الطريقة لا يتم الاعتراف بالأرباح المحتسبة للعقد إلا عند اكتمال تنفيذه أو إنجاز الجزء الأكبر منه، بمعنى أن الأعمال الباقية لا تمنع من الاستفادة من المبنى أو الموقع موضوع المقاولة، وتتمثل الميزة الرئيسية لهذه الطريقة فى أنها تبنى على نتائج واقعية عند إنجاز العقد بدلاً من الاعتماد على تقديرات قد تتطلب إجراء تعديلات لاحقة نتيجة لظهور تكاليف لم تكن متوقعة ويؤخذ عليها أن الإيرادات المحققة لا تعكس أداء الفترات المحاسبية التى يتم خلالها تنفيذ عقد المقاولة.

[28] المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ولم يسر معيار المحاسبة الخاص بعقود الإنشاءات على طريقة العقد التام في احتساب الإيرادات المتعلقة بعقود الإنشاءات وإنما أوجب استخدام طريقة (نسبة الإتمام) في تحديد الإيرادات التي تدرج بالقوائم المالية في نهاية كل فترة محاسبية.

**مثال:**

تقوم الشركة Bétaipet يتوجب عليها انجاز جسر لصالح الامانة العامة لـ Saone le Loire، يتوقع انجاز هذا الجسر خلال 3 سنوات بسعر بيع يقدر بـ 3000000دجHT حسبا الدراسات الدقيقة التي قامت بها الشركة Bétaipet تكلفة انتاج قدرت بـ 2100000دج، النتيجة المتوقعة هي ربح بمقدار 900000دج.

- في نهاية السنة N، 25% من الاعمال كانت قد انجزت من هذا المشروع ومقبولة من طرف الامانة العامة لـ Saone le Loire. الاعباء المتكبدة كانت 525000دج.

- في نهاية السنة الموالية، 75% من الاعمال انجزت وقبلت من طرف الامانة العامة لـ Saone le Loire، حيث قدرت قيمتها بـ 1575000دج منذ بداية المشروع.

- في N+2/12/31 تم إتمام الجسر وتسليمه إلى الأمانة العامة لـ Saone le Loire بالسعر الذي اتفق عليه، لكن ولأسباب تقنية أدت إلى زيادة التكاليف إلى 620000دج، التي هي ضرورية في N+2 لأجل إتمام الحسر، في النهاية ارتفعت تكلفة انجاز الجسر إلى 2195000 دج

**التسجيلات المحاسبية**

**السنة N**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------ N/12/31---- | | |
| 355 | | من ح/ قيد الانجاز | 525000 | |
| | 724 | الى ح/تغير المخزون | | 525000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| جدول حساب النتيجة N | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 525000 | 525000 |

السنة N+1

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **-----1+ N/12/31----** | | |
| 355 | | من ح/ قيد الانجاز | 1575000 | |
| | 724 | الى ح/تغير المخزون | | 1575000 |
| | | **-----1+ N/12/31----** | | |
| 724 | | من ح/تغير المخزون | 525000 | |
| | 355 | إلى ح/ قيد الانجاز | | 525000 |

| جدول حساب النتيجة1+ N | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 1050000 | 1050000 |

السنة N+2

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------N+2/12/31----** | | |
| 411 | | من ح/الزبائن | 3510000 | |
| | 4457 | الى ح/ TVA | | 510000 |
| | 704 | الى ح/ | | 3000000 |
| | | **------N+2/12/31----** | | |
| 724 | | من ح/تغير المخزون | 1575000 | |
| | 355 | إلى ح/ قيد الانجاز | | 1575000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| جدول حساب النتيجة N +2 | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 620000 | 3000000 |
| النتيجة 805000 | الانتاج المخزن (1575000) |

**2-تعريف نسبة الإتمام:**

في ظل هذه الطريقة فإن الإيراد يعتبر قد تحقق ويدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات في قائمة الدخل عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال. بمعنى أخر يتم إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تحققت عن ذلك الجزء المستكمل أو المنفذ من العمل حتى نهاية الفترة المالية محل القوائم المالية، وترحل باقي تكلفة العقد وأية إيرادات متعلقة به إلى السنة التالية.

ويجب الأخذ في الاعتبار أنه وفقاً لطريقة نسبة الإتمام لا ينبغى أن يؤسس أو يتم الاعتراف بالدخل الخاص بعقود المقاولة على المتحصلات النقدية أو الفواتير المحلية .. فكل منهما يقوم على شروط تعاقدية لا تقيس بالضرورة أداء العقد. والمغزى من استخدام طريقة نسبة الإتمام في المحاسبة هو أنه أغلب هذه العقود يحصل كل من البائع والمشترى على حقوق ملزمة فالمشترى يحصل على حق قانوني باقتناء الشيء المحدد في العقد، ويحصل البائع على حق المطالبة بمدفوعات مع التقدم في العمل، بما يثبت حق الملكية للمشترى، ونتيجة لذلك، فإن هناك عملية بيع مستمرة تحدث مع التقدم فى العمل ويجب الاعتراف بالإيراد على هذا الأساس[29].

ومن مميزات هذه الطريقة أنها تعطى معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الفترة إذا أنها تعكس إيرادات الفترة المحاسبية خلال الفترة التي تم فيها تنفيذ العمل الذي أسفر عنه هذا الإيراد بدلاً من تأجيل ذلك إلى نهاية سنة إكتمال العقد، بخلاف أن هذه الطريقة تقوم بتوزيع العبء الضريبى بطريقة تحقق العدالة والمساواة على السنوات الضريبية التي يتم فيها تنفيذ عقد المقاولة وأن كنا نرى أن نتيجة المقاولة لا تتم إلا عند الإنتهاء منها وأن ربح أو خسارة أي مقاولة تظهر بالقوائم المالية أثناء فترة التنفي.

[29] المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

قد يقوم المقاول بإنفاق تكاليف تتعلق بنشاط مستقبلي للعقد أي لا تتعلق بالأعمال المطلوب تنفيذها خلال المرحلة الحالية، مثال ذلك تكلفة مستلزمات تشطيب المبنى والتي يتم تخزينها لتستخدم في نهاية تنفيذ عقد المقاولة مثل هذه التكاليف تعتبر أصول شريطة أن يكون من المحتمل تغطية هذه التكلفة، وتعتبر تلك التكاليف في حكم المبالغ المستحقة على العميل وتصنف غالباً على أنها أعمال تحت التنفيذ، مع مراعاة أن أي زيادة متوقعة في إجمالي تكلفة العقد عن إجمالي إيراداته يجب إثباتها فوراً كمصروف.

**مثال:**

باستعمال نفس معطيات المثال السابق، سجل محاسبيا القيود اللازمة حسب طريقة نسبة الإتمام او التقدم، بعد حساب نسبة التقدم لكل سنة.

تحديد نسبة التقدم هي 2100000/525000= 25%

النتيجة هي 900000*25%=225000

رقم الأعمال هو 525000+225000=750000دج

**التسجيلات المحاسبية**

**السنة N**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 417 | | N/12/31 | 750000 | |
| | 704 | من ح/الزبائن-فواتير للاعداد | | 750000 |
| | | الى ح/أشغال | | |

| جدول حساب النتيجة N | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 525000 | 750000 |
| النتيجة225000 | |

السنة 1+N

تحديد نسبة التقدم هي 2100000/1575000= 75%

النتيجة هي 900000*75%=675000 منها 225000 تم الاعتراف بها في السنة الماضية نعترف فقط بـ 450000دج 225000-675000

رقم الاعمال هو 1050000+450000=1500000



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 417 | | 1+ N/12/31 | | |
| | 704 | من ح/الزبائن–فواتير للاعداد | 1500000 | |
| | | الى ح/مبيعات اشغال | | 1500000 |

| جدول حساب النتيجة N | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 1050000 | 1500000 |
| النتيجة450000 | |

السنة 2+N

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 411 | | ----- N+2/12/31----- | | |
| | 4457 | من ح/الزبائن | 3510000 | |
| | 704 | إلى ح/TVA | | 510000 |
| | | إلى ح/ مبيعات اشغال | | 3000000 |
| 704 | | ---- N+2/12/31 ----- | | |
| | 417 | من ح/مبيعات اشغال | 2250000 | |
| | | الى ح/الزبائن–فواتير للاعداد | | 2250000 |

| جدول حساب النتيجة 2+N | |
|---|---|
| الاعباء | الايراد |
| 620000 | 750000(-3000000 |
| النتيجة130000 | (2250000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

تحليل النتيجة:

| السنة | رقم الاعمال | النتيجة |
|---|---|---|
| N | 750000 | 225000 |
| N+1 | 1500000 | 450000 |
| N+2 | 750000 | 130000 |
| المجاميع | 3000000 | 805000 |

**III–حالة عقد انشاء (خسارة)**

حالة l'achevement

في N/12/31 سجلت الشركة وجود عقد انشاء ابرم في N/02/12 يؤدي على الارجح الى خسارة اجمالية تقدر بـ 3000000دج، وذلك بسبب الارتفاع الكبير في المواد الاولية، الجدول ادناه يبين العمليات الازمة خلال عملية الجرد:

| | الوضعية في N/12/31 | الوضعية المتوقعة في نهاية العقد |
|---|---|---|
| الايراد المتعاقد المفوتر | لاشئ | 17000000 |
| التكلفة المجمعة للاعمال المنجزة والمقبولة | 5000000 | 20000000 |
| نتيجة الاتمام | | (3000000) |

في N/12/31 سجلت الشركة مخزون انتاجها الجاري والخسارة المتوقعة للانهاء بتسجيل تدهور في المخزون ومؤونة بالمضاف.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 335 | | -------- N/12/31-------- | 5000000 | |
| | 724 | من ح/ أشغال قيد الانجاز | | 5000000 |
| | | الى ح/تغير المخزون | | |
| 681 | | ------- N/12/31--------- | 750000 | |
| | 393 | من ح/ مخصصات الاهتلاك | | 750000 |
| | | إلى ح/ خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه | | |
| | | ------- N/12/31--------- | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | | من ح/ مخصصات الاهتلاك | 2250000 | |
| | 151 | إلى ح/ مؤونات | | 2250000 |

نسبة التقدم هي 25% أي 20000000/5000000، التدهور في المخزون هي 750000 أي 3000000*25%، اما المؤونة فهي 2250000 وهي الفرق بين الخسارة للاتمام 3000000 وتدهور قيمة المخزون 750000.

تسجل الخسارة حسب هذه الطريقة وفق جزئين:

- يسجل تدهور في قيمة المخزون الجاري في حدود الخسارة المتكبدة على الاشغال التي انجزت.
- تسجيل مؤونة بالمكمل

التي تحسب وفق النمط التالي

تدهور قيمة المخزون=الخسارة الاجمالية *نسبة التقدم

المؤونة= الخسارة الاجمالية –تدهور قيمة المخزون

حالة l'avancement

نفس معطيات المثال السابق

نسبة التقدم هي 25%

نسبة الخسارة المحملة على السنة N هي 3000000*25%-750000

بالمقابل فان راقم الاعمال الذي يسجل هو 5000000-750000=4250000

قيمة المؤونة هي 3000000-750000=2250000

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 417 | | ---------- N/12/31---------- | | |
| | 704 | من ح/الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها | 4250000 | |
| | | الى ح/مبيعات اشغال | | 4250000 |
| 681 | | ---------- N/12/31---------- | | |
| | 151 | من ح/ مخصصات الاهتلاك | 2250000 | |
| | | إلى ح/ مؤونات | | 2250000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور العاشر: محاسبة العمليات بالعملة الأجنبية

### I-العمليات بالعملة الأجنبية

يمكن أن تقوم المؤسسة بنشاطات أجنبية بطريقتين[30]:

- إما أن يكون لها معاملات بعملات
- أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية.

ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمؤسسة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بالعملة الوطنية للمؤسسة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المؤسسة معدة التقرير. إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

### II-تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية:

الاعتراف الأولي: المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المؤسسة بما يلي[31]:

- شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية.
- إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية.
- تصبح طرفاً في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز.
- تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

حيث يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بالعملة الوطنية أي بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

التسجيل في تاريخ كل ميزانية:

- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.
- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.
- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة.

---

[30] المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

[31] نفس المرجع.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## III–الاعتراف بفروقات الصرف

ينتج فرق سعر الصرف عن التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية. عندما يجري سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يعترف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة. ولكن عندما يتم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجري تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغيير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة. ويجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها.

**مثال01**:

تقوم مؤسسة Worher المختصة في صناعة الأثاث المنزلي للتزين بتسويق منتجاتها خارج الوطن، حيث قامت خلال شهر جوان من سنة 2010 بعمليات التصدير التالية:

- 2010/06/07 أرائك جلدية بـ USD255000 إلى تاجر الجملة Pinky الواقع في نيويورك، فاتورة رقم 0632.
- 2010/06/15 بيع ثريات بمبلغ JPY 6950000 لزبونها Yamishi من توكيو فاتورة رقم0633.
- 2010/07/10 تسديد مبلغ من الزبون Yamishi باشعار دائن دولي رقم 56709.
- 2010/08/13 تسديد مبلغ من الزبونPinky باشعار دائن دولي رقم64755.

ولدينا المعلومات التالية:

- سعر الدولار في 2010/06/07: USD1 = EUR 0.98.
- سعر الين في 2010/06/15: EUR1 = JPY156.45 .
- سعر الدولار في 2010/08/13: USD1 = EUR 0.84.
- سعر الين في 2010/07/10: EUR1 = JPY149.99 .

**الطلوب**: بافتراض أن عملة التقرير هي الاورو قم بما يلي:

- حدد مختلف فروق الصرف عند التحصيل باعتبار عملة اليورو هي عملة التقرير.
- سجل مختلف العمليات في يومية المؤسسة بعملة اليورو.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الحل:**

تحليل فروقات الصرف بين تاريخ البيع وتاريخ تحصيل المبالغ (التسديد) لكل عملية:

| المتعاملين | اسعار الصرف | المبالغ |
|---|---|---|
| فاتورة Pinky بـ USD255.000 | 2010/06/07 | |
| | 1USD = 0,98 EUR | 249.900 |
| | 2010/08/13 | |
| | 1USD = 0,84 EUR | 214.200 |
| فرق الصرف (خسائر صرف) | | 35.700- |
| فاتورة Yamishi بـ JPY 6.950.000 | 2010/06/15 | |
| | 1 EUR = 156,45 JPY | 44.423،14 |
| | 2010/07/10 | |
| | 1 EUR = 149,99 JPY | 46.336،42 |
| فرق الصرف (ربح صرف) | | 1.913،28 |

**التسجيل المحاسبي للعمليات**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ----------2010/06/07---------- | | |
| 411 | | من حـ/الزبون Pinky | 249900 | |
| | 701 | إلى حـ/مبيعات منتجات | | 249900 |
| | | بيع منتجات تامة الصنع | | |
| | | ----------2010/06/15---------- | | |
| 411 | | من حـ/الزبون Yamishi | 44423.14 | |
| | 701 | إلى حـ/مبيعات منتجات | | 44423.14 |
| | | بيع منتجات تامة الصنع | | |
| | | ----------2010/07/10---------- | | |
| 512 | | من حـ/البنك | 46336.42 | |
| | 411 | إلى حـ/الزبون Yamishi | | 44423.14 |
| | 766 | إلى حـ/أرباح صرف | | 1913.28 |
| | | تسديد المبلغ | | |
| | | ----------2010/08/13---------- | | |
| 512 | | من حـ/البنك | 214200 | |
| 666 | | من حـ/خسائر صرف | 35700 | |
| | 411 | إلى حـ/الزبونPinky | | 249900 |
| | | تسديد المبلغ | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال02:**

خلال السداسي الأول من سنة 2010 قامت المؤسسة Nano وهي مستورد للمفروشات باستلام الفواتير التالية من مورديها الأجانب:

- 2010/01/25 فاتورة حصة بطانيات من موردها من كندا مبلغها 28450 دولار كندي CAD فاتورة رقم 556431.
- 2010/02/01 فاتورة مستلمة من transitaire من وكيل العبور Transitoo: TVA على فاتورة حصة البطانيات، حقوق الجمركة 55 EUR، أتعاب وكيل العبور125EUR ، التسديد كان عند استلام الفاتورة بشيك رقم 789451.
- 2010/02/18 فاتورة بمبلغ 225000(DKK) couronnes danoises الخاصة بـ 5 مكتبات مستلمة من مورد دنمركي فاتورة رقم 793301.
- 2010/02/22: فاتورة مستلمة من وكيل العبور متضمنة TVA على فاتورة حصة المكتبات، حقوق الجمركة 65 EUR، أتعاب وكيل العبور130EUR ، التسديد كان عند استلام الفاتورة بشيك رقم 321789.
- فاتورة حصة البطانيات سددت في 2010/03/03 بشيك رقم 905387، أما فاتورة المكتبات كانت سددت في 2010/04/28 بشيك 934145.

| سعر صرف الدولار الكندي | | سعر صرف **la couronne danoise** | |
|---|---|---|---|
| 2010/01/25 | 1 CAD= 0,72 EUR | 2010/02/18 | 1 EUR= 7,40 DDK |
| 2010/03/03 | 1CAD = 0,78 EUR | 2010/04/28 | 1 EUR= 7,55 DDK |

**المطلوب:**

- من اجل كل زبون حدد الانحرافات الصرف في تاريخ التسديد.
- تسجيل العمليات السابقة في اليومية.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الحل:**

تحديد انحرافات الصرف في تاريخ التسديد

| المتعاملين | اسعار الصرف | المبالغ |
|---|---|---|
| فاتورة مورد كندا | 2010/01/25 | |
| | 1 CAD = 0,72 EUR | 20.484 |
| | 03/03/2010 | |
| | 1 CAD = 0,78 EUR | 22.191 |
| فرق الصرف (خسائر صرف) | | 1.707- |
| فاتورة مورد دنماركي | 2010/02/18 | |
| | 1 EUR = 7,40 DDK | 30.405،41 |
| | 2010/04/28 | |
| | 1 EUR = 7,55 DDK | 29.801،32 |
| فرق الصرف (ربح صرف) | | 604،08 |

التسجيل المحاسبي للعمليات

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/01/25----** | | |
| 380 | | من ح/مشتريات | 20484 | |
| | 401 | الى ح/مورد | | 20484 |
| | | تسجيل عملية الشراء | | |
| | | **------2010/02/01----** | | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافة | 3482.28 | |
| 645 | | من ح/حقوق الجمركة | 55 | |
| 622 | | من ح/اتعاب | 125 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 3662.28 |
| | | تسوية عملية وكيل العبور | | |
| | | **------2010/02/18----** | | |
| 380 | | من ح/مشتريات | 30405.41 | |
| | 401 | الى ح/مورد | | 30405.41 |
| | | تسجيل عملية الشراء | | |
| | | **------2010/02/22----** | | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافة | 5168.91 | |
| 645 | | من ح/حقوق الجمركة | 65 | |
| 622 | | من ح/اتعاب | 130 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 5363.91 |
| | | تسوية عملية وكيل العبور | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ------2010/03/03---- | | |
| 401 | | من ح/المورد | 20484 | |
| 666 | | من ح/خسارة الصرف | 1707 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 22191 |
| | | تسديد المبلغ | | |
| | | ------2010/04/28---- | | |
| 401 | | من ح/المورد | 30405.41 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 29801.32 |
| | 766 | الى ح/ارباح صرف | | 604.08 |
| | | تسديد المبلغ | | |

**مثال 03:**

قررت شركة Dietrich المختصة في صناعة الحليب ومشتقاته بالاستثمار في آلة صناعية، التي سوف تسمح لها بتطوير أساليب التصفية وتحسين كمية إنتاجها، فتقدمت إلى الشركة الأمريكية Go-On بطلبيه في 2009/04/06 مع تسديد تسبيق بقيمة USD50000 عن طريق البنك.

في 2009/05/12 استلمت الآلة مع الفاتورة المتعلقة بها بمبلغ USD235000 قابلة للدفع في 2009/06/30. وقام بدوره وكيل العبور بإرسال الفاتورة الخاصة بهذه العملية إلى الشركة في 2009/05/15 تحتوي على TVA، حقوق الجمركة EUR350 ، مع أتعاب بقيمة EUR545 ، دفعت الشركة قيمتها حالا عن طريق البنك.

| | 2009/04/06 | 2009/05/12 | 2009/06/30 |
|---|---|---|---|
| سعر الدولار | 1 USD = 0,90 EUR | 1 USD = 1,13 EUR | 1USD = 0,87 EUR |

**المطلوب:**

- من اجل كل زبون حدد الانحرافات الصرف في تاريخ التسديد
- تسجيل العمليات السابقة في اليومية.

**الحل:**

تسديد التسبيق في 2009/04/06 سعر الصرف 1 USD = 0,90 EUR

45.000=0.90*50.000

استلام الالات في 2009/05/12 سعر الصرف كان 1 USD = 1,13 EUR

265.550=1.13*235.000

التسديد النهائي كان في 2006/06/30 سعرف الصرف كان 1USD = 0,87 EUR

160.950=0.87*(50.000-235.000)



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**التسجيل المحاسبي**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2009/04/06----** | | |
| 238 | | من ح/تسبيق على حيازة التثبيتات | 45.000 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 45.000 |
| | | تسجيل التسبيق | | |
| | | **------2010/05/12----** | | |
| 215 | | من ح/معدات صناعية | 265.550 | |
| | 404 | الى ح/موردو التثبيتات | | 265.550 |
| | | استلام التثبيت | | |
| | | **------2010/05/15----** | | |
| 4456 | | من ح/الرسم على القيمة المضافة | 45.143.5 | |
| 215 | | من ح/معدات صناعية | 895 | |
| | 512 | الى ح/البنك | | 46.038.5 |
| | | الحاق المصارف بتكلفة الاصل | | |
| | | **------2010/06/30----** | | |
| 404 | | من ح/موردو التثبيتات | 265.550 | |
| | 238 | الى ح/تسبيق على حيازة تثبيت | | 45.000 |
| | 512 | الى ح/البنك | | 160.950 |
| | 766 | الى ح/ارباح صرف | | 59.600 |
| | | تسديد المبلغ المتبقي | | |

**مثال 04:**

الشركة Aurélien هي جزء من مجمع له بعد دولي، في 2010/03/01 أقترضت مبلغ 300000 dollars canadiens (CAD) من الشركة الأم، الشركة Raphaël تقع في .Ottawa. إشعار دائن رقم 4562. هذا القرض سوف يهتلك اهتلاك ثابت خلال 12 شهر، ابتداءا من 2010/04/01، سعر الفائدة 0.45% شهريا.

في2010/06/01 أقرضت إلى فرعها وهي الشركة الاسترالية ,Nils مبلغ 80000 dollars australiens(AUD). الذي سوف يتم الوفاء به في 4 ثلاثيات ثابتة ابتداءا من 2010/09/01، معدل الفائدة 1.25%.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| Cours du CAD | | Cours du AUD | |
|---|---|---|---|
| | 1 CAD = | | 1 AUD = |
| 1/03/N | 0,78 EUR | 1/06/N | 0,63 EUR |
| 1/04/N | 0,84 EUR | 1/09/N | 0,66 EUR |
| 1/05/N | 0,75 EUR | 1/12/N | 0,60 EUR |

المطلوب:

- فيما يخص الاقتراض **Pour l'emprunt** سجل محاسبيا كل من 04/01-03/01 التسديد الأول- 05/01 ثاني تسديد.
- فيما يخص القرض Pour le prêt سجل محاسبيا، 09/01-06/01 التسديد الأول-12/01 ثاني تسديد.

**الحل:**

**عمليات الاقتراض:**

مبلغ الاهتلاك الشهري هو CAD 25.000=12/300.000

تحسب الفوائد شهريا بمعدل 0.45% .

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/03/01----** | | |
| 512 | | البنك(0.78*300000) | 234.000 | |
| | 168 | قروض اخرى | | 234.000 |
| | | تحصيل قيمة القرض | | |
| | | **------2010/04/01----** | | |
| 661 | | اعباء | 1.134 | |
| | | الفوائد(0.84*%0.45*300000) | | |
| | 512 | البنك | | 1.134 |
| | | احتساب ودفع الفوائد | | |
| | | **------2010/04/01----** | | |
| 168 | | قروض(0.78*25000) | 19.500 | |
| 666 | | خسارة صرف(0.84-0.78)*25000 | 1.500 | |
| | 512 | البنك | | 21.000 |
| | | تسديد دفعة من القرض | | |
| | | **------2010/05/02----** | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 661 | | اعباء الفوائد(25000-300000)*0.45%*0.75) | 928.13 | |
| | 512 | البنك | | 928.13 |
| | | احتساب ودفع الفوائد | | |
| | | ------2010/05/02---- | | |
| 168 | | قروض(25000*0.78) | 19.500 | |
| | 766 | ارباح صرف25000*(0.75-0.78) | 750 | |
| | 512 | البنك | | 18.750 |
| | | تسديد دفعة من القرض | | |

## عمليات الاقراض

مبلغ الاسترجاع الثلاثي هو 20.000=4/80.000، يحول هذا المبلغ حسب سعر الصرف في تاريخ اجراء العملية.

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | ------2010/06/01---- | | |
| 274 | | قروض(80.000*0.63) | 50.400 | |
| | 512 | البنك | | 50.400 |
| | | دفع القرض | | |
| | | ------2010/09/01---- | | |
| 512 | | البنك(80000*1.25%*0.66 | 660 | |
| | 762 | ايراد من القروض | | 660 |
| | | تحصيل الفوائد | | |
| | | ------2010/09/01---- | | |
| 512 | | البنك | 13.200 | |
| | 274 | القروض20000*0.63 | | 12.600 |
| | 766 | ارباح صرف20000*(0.63-0.66) | | 600 |
| | | استلام قسط من القرض | | |
| | | ------2010/12/01---- | | |
| 512 | | البنك(80000-20000)*1.25%*0.6 | 585 | |
| | 762 | ايراد من القروض | | 585 |
| | | تحصيل الفوائد | | |
| | | ------2010/12/01---- | | |
| 512 | | البنك | 12.000 | |
| 666 | | خسارة صرف20000*(0.63-0.6) | | 600 |
| | 274 | القروض20000*0.63 | | 12.600 |
| | | استلام قسط من القرض | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال 05:**

تختص شركة Amy informatique في بيع وصيانة أجهزة الإعلام الآلي micro-ordinateurs للشركات الاخرى، تقع في مكان حدودي بفرنسا، هذه الشركة بالعادة تتعامل مع شركاء ايطاليين ، في 2010/09/12 باعت 3 أجهزة إعلام ألي لزبون لها ساكن في .Milan المبلغ الصافي لهذه العملية هو €10722، سجلت هذه العملية في 2010/09/12 وعملية الدفع كانت في 2010/09/29، ولا تسجيل تم، وبهدف توريد الشركة بأجهزة الإعلام الآلي تقوم هذه الخيرة بإرسال طلبياتها إلى مورد أمريكي Kev-lucien and Co. ، 2010/09/14 استلمت الشركة وسجلت بمبلغ $3250 قابلة للدفع في 2010/10/29.

- سعر الدولار في 2010/09/14 : €0.93384.
- سعر الدولار في 2010/09/30 : €0.92986.

أغلقت الشركة حساباتها في 2010/12/30.

**المطلوب:**

- سجل العمليات الضرورية.

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/09/30----** | | |
| 512 | | البنك | 10722 | |
| | 411 | الزبائن | | 10722 |
| | | تسديد الزبون | | |
| | | **------2010/09/30----** | | |
| 401 | | المورد | 12.90 | |
| | 477 | فارق الصرف | | 12.90 |
| | | فارق الصرف | | |

حساب الدين باليورو في2010/09/14

3.034,98=0.93384*3.250

حساب الدين باليورو في2010/09/30

3.022,05=0.92986*3.250

الفرق الكامن للصرف هو 3.034,98-3.022,05=12.90



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الحادي عشر:محاسبة الإعانات الحكومية

### I-الإعانات الحكومية

في هذا المجال نشير إلى إمكانية استفادة المؤسسة من إعانات أو مساعدات حكومية لحيازة أصول معينة، حيث أن المساعدات الحكومية هي تحويل من وسائل حكومية إلى المؤسسة لتدعيمها أو لتشجيع النشاط الذي تمارسه المؤسسة، بالمقابل فان المؤسسة عليها أن تلتزم بمجموعة من الشروط المتفق عليها. ومنه فإنها لا تدمج ضمن إيرادات الدورة إلا في حدود مبلغ مخصصات الإهلاك للدورة المتعلق بالأصل المعني والذي تم الحصول عليه عن طريق الإعانة. حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي هناك طريقتين لعرض الإعانات الحكومية هما[32]:

- التسجيل الأولي للإعانات كإيراد مؤجل والذي يسجل بعد ذلك في الإيرادات على أساس منهجي وعقلاني وفقا لمدة منفعة الأصل والطريقة التي يتم بها استنفاذ المنافع الاقتصادية.
- يتم طرح الإعانات الحكومية من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية للأصل، ويعترف بالإعانات كدخل أو إيراد خلال العمر الإنتاجي للأصل القابل للاهتلاك عن طريق تخفيض مصاريف الاهتلاكات.

**II-شروط الاعتراف الإعانات الحكومية بقيمها العادلة:** يجب عدم الاعتراف بالمنح الحكومية بما فيها المنح العينية بقيمها العادلة إلا إذا توفر دليل معقول على[33]:

**أ-** أن المؤسسة ستفي بالشروط المتعلقة بها.

**ب-** بأن المنح سيتم الحصول عليها.

إن شكل الحصول على المنحة لا يؤثر على الطريقة المحاسبية المتبعة في معالجتها. لذا تتم المحاسبة عن المنحة بالطريقة نفسها سواء تم الحصول عليها نقداً أو في صورة تخفيض لمطلوبات مستحقه للحكومة. يعالج القرض المتنازل عنه من الحكومة باعتباره منحة حكومية عندما يتوفر دليل معقول بأن المنشأة ستفي بالشروط اللازمة لإعفائها من القرض.

### III-أنواع الإعانات:

| نوع الإعانة | الهدف | الطبيعة المحاسبية | الحسابات المعنية |
|---|---|---|---|
| إعانات الاستثمار أو التجهيز | تمويل استثمار او نشاط طويل الأجل | مورد خارجي(الميزانية) | 131- إعانة التجهيز<br>138- إعانة الاستثمار |
| إعانات الاستغلال | تعويض نقص في الإنتاج الاستغلال أو زيادة في التكاليف | مورد داخلي (النتيجة) | 740- إعانة الاستغلال |
| إعانات التوازن | تعويض الخسارة التي سوف تتكبدها المؤسسة في حالة لم تتحصل على إعانة | مورد داخلي (النتيجة) | 7715- إعانة التوازن |

[32] المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.

[33] نفس المرجع.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**1-إعانات الاستثمار والتجهيز:**

تتضمن إعانات التجهيز وإعانات أخرى للاستثمار تسجل في النواتج في حساب النتيجة على دورة أو عدة دورات بنفس معدل التحميل لكل دورة.

| الحصول على الإعانة أو اتخاذ قرارا الحصول | الاسترجاع الدوري في نهاية كل سنة مالية |
|---|---|
| من ح512 البنك او<br>من ح441 الدولة الإعانات المطلوب إستلامها<br>إلى ح131 إعانات التجهيز | من ح 139 إعانات الاستثمار المسجلة في النتيجة<br>الى ح 777جزء الإعانة المحول إلى النتيجة |
| في نهاية فترة الاسترجاع | |
| من ح 131 إعانات التجهيز<br>إلى ح139 إعانات الاستثمار المسجلة في النتيجة | فيما يخص التثبيتات القابلة للاهتلاك فان فترة الاسترجاع هي نفسها فترة الاهتلاك<br>Pour les immobilisations non amortissables, la durée de l'étalement est le nombre d'années pendant lesquelles l'immobilisation est inaliénable ou, à défaut, dix ans. |

**مثال:**

بتاريخ2010/07/10 تم وعد إحدى الشركات بمنح إعانة حكومية بمعدل 50% لتمويل عملية حيازة كل من:

- ارض للبناء بسعر 3000000دج (خ ر)
- إنشاءات تقنية بسعر 2000000دج (خ ر)
- مدة الاستخدام 5 سنوات، تم تحصيل الإعانة في 2010/09/14 بعد تحقيق عملية الشراء في 2010/08/01.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/07/10----** | | |
| 411 | | دولة وتعاونيات عمومية | 2500000 | |
| | 131 | إعانات التجهيز | | 2500000 |
| | | إشعار بإعانة | | |
| | | **------2010/08/01----** | | |
| 211 | | اراضي | 3000000 | |
| 215 | | انشاءات تقنية | 2000000 | |
| 4456 | | TVA | 420000 | |
| | 401 | موردو التجهيزات | | 5420000 |
| | | استلام التجهيزات | | |
| | | **------2010/09/14----** | | |
| 512 | | البنك | | |
| | 441 | دولة وتعاونيات | 2500000 | |
| | | تحصيل الإعانة | | 2500000 |

ارض:50%*3000000=1500000

إنشاءات:50%*2000000=1000000

**مثال 02:**

قررت الشركة Risktoo بالتمركز في ضاحية **بسكرة** وبإعطاء الأفضلية في التوظيف لشباب هذه المنطقة دون شروط تأهيل (Qualification). وفي هذا الإطار قام مجلس بلدية paris في 2010/05/12 بالانتخاب على منح هذه الشركة إعانة مقدارها 40000دج، من اجل إعانتها على حيازة قطعة أرضية للبناء.

تم حيازة الأرض في 2010/08/31 بمبلغ خارج الرسم مقداره55000دج. دفع في 2010/10/01 بتحويل بنكي رقم 1121253. كما قام مجلس البلدية في نفس التاريخ بتحرير قيمة الإعانة بإشعار بنكي رقم 266339912. وتقوم الشركة Risktoo بترحيل أقساط هذه الإعانة إلى النتيجة.

**المطلوب:** سجل العمليات اللازمة في يومية الشركة Risktoo بالنسبة للسنة N والسنة الأخيرة لتحميل الإعانة على النتيجة.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/05/12----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة واعوانها | 40000 | |
| | 131 | اعانات التجهيز | | 40000 |
| | | قرار منح الاعانة | | |
| | | **------2010/08/31----** | | |
| 211 | | اراضي | 55000 | |
| 4456 | | TVA | 10780 | |
| | 404 | موردو التجهيزات | | 65780 |
| | | حيازة الاراضي | | |
| | | **------2010/10/01----** | | |
| 404 | | موردو التجهيزات | 65780 | |
| | 512 | البنك | | 65780 |
| | | تسديد قيمة المورد | | |
| | | **------2010/10/01----** | | |
| 512 | | البنك | 40000 | |
| | 443 | عمليات مع الدولة واعوانها | | 40000 |
| | | استلام قيمة الاعانة الحكومية | | |
| | | **------2010/12/31----** | | |
| 139 | | قيمة الاعانة المرحلة للنتيجة | 4000 | |
| | 777 | مبلغ الاعانة في النتيجة(10/40000) | | 4000 |
| | | **------2019/12/31----** | | |
| 139 | | قيمة الاعانة المرحلة للنتيجة | 4000 | |
| | 777 | مبلغ الاعانة في النتيجة(10/40000) | | 4000 |
| | | **------2019/12/31----** | | |
| 131 | | اعانات التجهيز | 40000 | |
| | 139 | قيمة الاعانة المرحلة للنتيجة | | 40000 |
| | | الترصيد الاجمالي لقيمة الاعانة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**2-إعانات الاستغلال والتوازن:**

تستفيد المؤسسة من هذه الإعانات من اجل تعويض النقص في بعض منتجات الاستغلال أو لمواجهة بعض أعباء الاستغلال كما تحتوي على إعانات التوازن لتعويض أجزاء الخسارة.

| إعانات الاستغلال هي إيرادات خاضعة لـ TVA عند الاستلام عندما يكون هناك مقابل كخدمة أو دعم سعر معين. | إعانات التوازن هي إيرادات استثناءا خاضعة لـTVA عند الاستلام عندما يكون هناك مقابل كخدمة أو دعم سعر معين. |
|---|---|
| من حـ512 البنك<br>إلى حـ 748 إعانات الاستغلال<br>إلى حـ TVA44571 | من حـ 512 البنك<br>إلى حـ 741 إعانة التوازن<br>إلى حـ TVA44571 |

**مثال01:**

استلمت مؤسسة في 2010/11/12 إعانة توازن من البلدية بقيمة 200000دج سوف تدفع خلال شهر جانفي 2011، في المقابل تقوم المؤسسة بنشر إعلانات توعية في البلدية.

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/05/12----** | | |
| 441 | | دولة تعاونيات عمومية | 200000 | |
| | 741 | اعانات التوازن | | 200000 |
| | | قرار منح الاعانة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال02**:

تقوم الشركة Vitadom بضمان نقل الأشخاص في بلدية الجزائر.

-في 2010/06/12 استلمت الشركة إشعار من البلدية يتضمن منحها إعانة بقيمة 75000دج. بشرط أن تمنح الشركة للمسافرين العجزة خصم على أسعار التذاكر الممنوحة لهم، مبلغ الإعانة متضمن TVA بمعدل 17%. مبلغ هذه الإعانة سدد إلى شركة Vitadom في 2010/07/15 عن طرق تحويل بنكي رقم 5489335 في حساب الشركة.

-في 2010/10/15، قرر المجلس البلدي أن يمنح للشركة إعانة من اجل تحمل نفقات شخصين معوقين في إطار عقود التمهين (contrat d'apprentissage) ، مبلغ الإعانة يقدر بـ 10000دج، هذه الإعانة سددت للشركة Vitadom في 2010/10/30 بتحويل رقم 6939445.

**المطلوب**: سجل العمليات اللازمة في يومية الشركة Vitadom.

**الحل**:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/06/12----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة واعوانها | 75000 | |
| | 748 | اعانات الاستغلال | | 64102.56 |
| | 4457 | TVA | | 1089.44 |
| | | اشعار بتقديم الاعانة | | |
| | | **------2010/07/15----** | | |
| 512 | | البنك | 75000 | |
| | 443 | عمليات مع الدولة واعوانها | | 75000 |
| | | استلام الاعانة | | |
| | | **------2010/10/15----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة واعوانها | 20000 | |
| | 748 | اعانات الاستغلال | | 20000 |
| | | اشعار بتقديم الاعانة | | |
| | | **------2010/10/30----** | | |
| 512 | | البنك | 20000 | |
| | 443 | عمليات مع الدولة واعوانها | | 20000 |
| | | استلام قيمة الاعانة الحكومية | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**مثال03:**

الشركة Prsoplus هي شركة بنت من مجمع صناعي كبير، وهي مكلفة بالتوظيف وبتسيير الأجرة لصالح الفروع الأخرى لهذا المجمع وتفوتر لهم قيمة هذه الخدمات، وتقوم الشركة الأم Holdaplus بانتظام بدفع إعانة لصالح الشركة Prsoplus بهدف موازن (compenser) الاختلال في التوازن المالي التي تواجهه هذه الأخيرة. ولأجل إحداث التوازن لاختلال متوقع في 2010/06/30 قامت Holdaplus يمنح إعانة بقيمة 42000دج في 2010/08/13 وتم تسديدها في 2010/08/28 بتحويل رقم 25693114.

**المطلوب:** سجل العمليات اللازمة في يومية الشركة Prsoplus.

**الحل:**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/08/13----** | | |
| 451 | | عمليات المجمع | 42000 | |
| | 741 | اعانات الاستغلال | | 35897.43 |
| | 4457 | TVA | | 6102.57 |
| | | اشعار بتقديم الاعانة | | |
| | | **------2010/08/28----** | | |
| 512 | | البنك | 42000 | |
| | 451 | عمليات المجمع | | 42000 |
| | | استلام الاعانة | | |

**مثال04:**

أسست الشركة Bernard في 2010/01/01، من طرف طلبة سابقين في INSIM بالاعتماد على الدعم الحكومي الذي يشجع خلق الشركات، حيث يوجد مقرها الاجتماعي في ورقلة ايت هناك دعم من الدولة ، وقامت الشركة عند تاسيسها بتوظيف 5 عمال:

- في 2010/03/15 تحصلت الشركة Bernard بواسطة تحويل بنكي رقم 125639 في حسابها الخاص بالقروض الصناعية والتجارية على إعانة محلية لتأسيس الشركة بمبلغ 50000دج.
- في 2010/04/25 حصلت الشركة على إعانة استثمار بـ15000دج من طرف البلدية من اجل تركيب مولد اقتصادي للطاقة، سددت قيمة الإعانة إلى الشركة في 2010/04/30 بتحويل بنكي رقم 135964 في حسابها الخاص بالقروض الصناعية والتجارية، وسددت الشركة في نفس اليوم مبلغ الإعانة كتسبيق الى المورد بشيك رقم 5236112.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- في2010/05/15 تم تسليم الالة من طرف الشركة Boulier بمبلغ 45000دج، الآلة تهتلك حسب الاهتلاك الثابت على مدى 5 سنوات، والتسديد كان في 2010/05/30 عن طريق البنك.
- في 2010/06/18 منح المجلس الشعبي البلدي لبلدية ورقلة شركة Bernard منحة خلق مناصب شغل المقدرة بـ 20000دج لكل منصب عمل جديد.
- في 2010/09/01 قامت الشركة بامضاء عقود عمل بفترات محددة تقدر بـ 20 شهر، نوعية الأشخاص الذين تم وتضيفهم تسمح لهم بإمضاء اتفاقيم مع الدولة « contrat emploi initiative ». واستفادت الشركة جراء هذه العقود من إعانة مالية من طرف الدولة للتكفل بجزء من CIE. اعانة جزافية بـ 12000دج بواسطة عقد ابرم لاقل من 24 شهر. تم التسديد في 2010/10/01.
- في 2010/12/20 قامت الشركة باقفال شكلي لحسباتها ، فظهرت خسارة قدرت بـ 120000دج الذى سيتكفل المجلس الشعبي للبلدية بالنصف منه.

هذه الشركة خاضعة TVA على كامل رقم اعمالها.

المطلوب: سجل مختلف العمليات في يومية الشركة

الحل:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | **------2010/03/15----** | | |
| 512 | | البنك | 50000 | |
| | 131 | اعانات التجهيز | | 50000 |
| | | استلام الاعانة | | |
| | | **------2010/04/25----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة واعوانها | 15000 | |
| | 131 | اعانات التجهيز | | 15000 |
| | | منح الاعانة | | |
| | | **------2010/04/30----** | | |
| 512 | | البنك | 15000 | |
| | 443 | عمليات مع الدولة واعوانها | | 15000 |
| | | استلام الاعانة | | |
| | | **------2010/04/30----** | | |
| 238 | | تسبيق على حيازة تثبيت | 15000 | |
| | 512 | البنك | | 15000 |
| | | دفع التسبيق | | |
| | | **------2010/05/15----** | | |
| 215 | | معدات صناعية | 45000 | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 4456 | | TVA | 6538.46 | |
| | 238 | تسبيق على حيازة تثبيت | | 15000 |
| | 404 | موردو التثبيتات | | 36538.46 |
| | | استلام التثبيت | | |
| | | **------2010/05/30----** | | |
| 404 | | موردو التثبيتات | 36538.46 | |
| | 512 | البنك | | 36538.46 |
| | | تسديد قيمة المورد | | |
| | | **------2010/05/30----** | | |
| 512 | | البنك | 100000 | |
| | 131 | اعانات التجهيز | | 100000 |
| | | استلام قيمة الاعانة | | |
| | | **------2010/09/01----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة وأعوانها | 12000 | |
| | 748 | اعانات الاستغلال | | 12000 |
| | | قرار منح اعانة الاستغلال | | |
| | | **------2010/10/01----** | | |
| 512 | | البنك | 12000 | |
| | 443 | عمليات مع الدولة وأعوانها | | 12000 |
| | | استلام الاعانة | | |
| | | **------2010/12/20----** | | |
| 443 | | عمليات مع الدولة وأعوانها | 60000 | |
| | 771 | ايراد استثنائي عن عمليات التسيير | | 60000 |
| | | 2/120000 | | |

مثال 05:

قامت مؤسسة التعاون المختصة في الأنشطة الفلاحية في 2004/06/01 بحيازة معدات واليات فلاحية بقيمة 400 000دج، واستفادت من دعم فلاحي من الدولة لحيازة هذه المعدات بقيمة 200 000دج، وذلك للسعي الذي توليه الدولة للقطاع الفلاحي بهدف تنشيطه، اذ تقوم هذه المؤسسة باهتلاك هذه المعدات وفق الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات .

المطلوب:

- إعداد جدول الاهتلاك لهذه التثبيتات؛
- التسجيل المحاسبي اللازم.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الحل:

الطريقة الأولى:

إعداد جدول الاهتلاك:

| السنة | قسط الاهتلاك السنوي | قسط الإعانات المسترجعة كإيراد | التأثير على النتيجة |
|---|---|---|---|
| 2004 | 40 000(1) | 20 000(2) | 20 000(3) |
| 2005 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2006 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2007 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2008 | 80 000 | 40 000 | 40 000 |
| 2009 | 40 000 | 20 000 | 20 000 |

(1)- 40 000 = 12/6X %20 X 400 000

(2)- 20 000 =12/6 X %20X 200 000

(3)- 20 000 = 20 000-40 000

التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | 2004/06/01 | | |
| 215 | | معدات وآلات | 400 000 | |
| | 512 | البنك | | 400 000 |
| | | الاعتراف بالتثبيتات | | |
| | | // | | |
| 512 | | البنك | 200 000 | |
| | 131 | الإعانات | | 200 000 |
| | | تسجيل الإعانات | | |
| | | 31/12/2004 | | |
| 681 | | مخصصات الاهتلاك | 40 000 | |
| | 281 | اهتلاك التثبيتات العينية | | 40 000 |
| | | تسجيل قسط الاهتلاك | | |
| | | // | | |
| 131 | | الإعانات | 20 000 | |
| | 754 | إعانات أخرى للاستغلال | | 20 000 |
| | | استرجاع قسط الإعانات | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الطريقة الثانية:**

| السنة | قسط الاهتلاك السنوي | التأثير على النتيجة |
|---|---|---|
| 2004 | (1)20 000 | 20 000 |
| 2005 | (2)40 000 | 40 000 |
| 2006 | 40 000 | 40 000 |
| 2007 | 40 000 | 40 000 |
| 2008 | 40 000 | 40 000 |
| 2009 | 20 000 | 20 000 |

(1)- (400 000 – 200 000) X %20 X 12/6 = 20 000

(2)- (400 000 – 200 000) X %20 = 40 000

التسجيل المحاسبي:

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدين | الدائن |
| | | 2004/06/01 | | |
| 215 | | معدات والات | 400 000 | |
| | 512 | البنك | | 400 000 |
| | | الاعتراف بالتثبيتات | | |
| | | // | | |
| 512 | | البنك | 200 000 | |
| | 131 | الاعانات | | 200 000 |
| | | تسجيل الاعانات | | |
| | | 31/12/2004 | | |
| 681 | | مخصصات الاهتلاك | 20 000 | |
| | 281 | اهتلاك التثبيتات العينية | | 20 000 |
| | | تسجيل قسط الاهتلاك | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## المحور الثاني عشر:محاسبة الضرائب المؤجلة

إن كل من التشريع المحاسبي والتشريع الجبائي يقدم نفس التعريف لمصطلح النتيجة، والتي يتم الحصول عليها عن طريق الفرق بين مجموع إيرادات ومجوع مصاريف الدورة. غير أن تعريف كل من الإيرادات و المصاريف يختلف من وجهة نظر القانون المحاسبي والقانون الجبائي. فتوجد بعض الإيرادات والمصاريف مستثناه تماما أو كلية من مجال حساب النتيجة الجبائية ويعبر عنها بالفروقات الدائمة[34]، فهذه الفروقات تعبر عن التباعد في معالجة هذا النوع من الإيرادات والمصاريف بين كل من التشريعين المحاسبي والجبائي، فنجد مثلا:

- الجزء الفائض عن الحد الأقصى لإهلاك السيارات السياحية؛
- الغرامات و العقوبات الجبائية؛
- مصاريف الاستقبال من وجهة نظر المشرع الجبائي؛
- مصاريف الإيجار غير المرتبطة باستغلال المؤسسة؛
- القسائم والحصص للدفع المستفيدة من نظام مجمع الشركات.

بالإضافة إلى ذلك توجد بعض الإيرادات والمصاريف ذات فروقات مؤقتة[35] الأمر الذي ينتج عنه ما يسمى بالضرائب المؤجلة أصول أو الضرائب المؤجلة خصوم، ونجد[36]:

### ❖ أصول الضرائب المؤجلة

أصول الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبالغ الضريبة على النتيجة التي من الممكن استردادها خلال السنوات اللاحقة، و الناتجة عن:

- الفروقات الزمنية المؤقتة القابلة للتخفيض؛
- المرحل للأمام للخسائر الجبائية(report de déficits fiscaux)؛
- المرحل للأمام لحقوق الضريبة غير المستعملة (crédit d'impôts non utilisés).

### ❖ خصوم الضرائب المؤجلة

هي عبارة عن مبالغ الضريبة على النتيجة المستحقة الأداء خلال الدورات اللاحقة والناتجة خصوم الضريبة عن الفروقات الزمنية المؤقتة الخاضعة للضريبة.

---

[34] Différences permanentes
[35] Différences temporelles
[36] المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## I–تعريف الضريبة على النتيجة: عبء أو إيراد الضريبة

حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي فان الضريبة على النتيجة تمثل بالنسبة للمؤسسة سواء عبء أو إيراد، أين يكون مبلغها يساوي لمبلغ الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة التي تكون تدخل ضمن تحديد نتيجة الدورة. إذن:

**عبء أو إيراد الضريبة = الضريبة المستحقة +/– الضريبة المؤجلة**

بحيث لا بد على المؤسسة أن تسجل كل من الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة على النتيجة ضمن عناصر الإيرادات أو المصاريف حسب الحالة وتظهر من خلال حسابات النتائج، إلا في حال ما إذا كان هناك حدث محاسبي ما وتم تسجيله وتقييده مباشرة ضمن الأموال الخاصة مثل حالة تصحيح الأخطاء المحاسبية أو تغيير الطرق المحاسبية التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة.

## II– الضريبة المؤجلة والإخضاع الضريبي المؤجل

الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في إدراج عبء الضريبة على النتيجة كأعباء في النتيجة المحملة لعمليات السنة المالية[37]. كما أن الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية[38].

### 1–II الضريبة المؤجلة أصول و الضريبة المؤجلة خصوم

إن حسابات الضرائب المؤجلة مخصصة لاستقبال مبالغ الضريبة المؤجلة سواء كانت تمثل أصل أو خصم بالنسبة للمؤسسة، بحيث يجب تحديد مبلغها في نهاية كل دورة محاسبية بالاستناد إلى التشريع الجبائي المعمول به بتاريخ إقفال السنة المالية بدون حساب عمليات الاستحداث عليها. أخذا بعين الاعتبار ما يلي:

- الفروقات الزمنية من حيث الاعتراف بإيراد أو مصروف من الناحية المحاسبية ومن الجبائية؛
- النتائج السلبية وديون الضريبة القابلة للتخفيض جبائيا على الدورات اللاحقة؛
- مختلف التعديلات والتصحيحات على القوائم المالية الخاصة بالمجمعات.

[37] Article n°134-1 arrêté du 26/07/2008
[38] Article n°134-2 arrêté du 26/07/2008



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### II-1.1 أصول الضرائب المؤجلة

أصول الضرائب المؤجلة تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح القابلة للاسترداد على الدورة الحالية أو الدورات اللاحقة، بحيث تشمل:

- الفروقات الزمنية القابلة للتخفيض، فهي تمثل أعباء ومصاريف قابلة للتخفيض من الربح الجبائي على الدورات اللاحقة؛
- المرحل للأمام للخسائر الجبائية غير المستعملة (report de déficits fiscaux)؛
- المرحل للأمام لديون الضريبة غير المستعملة (crédit d'impôts non utilisés).

حيث أنه حسب المادة رقم 134-2 الفقرة رقم 06 من قانون النظام المحاسبي المالي فانه في نهاية الدورة المحاسبية أصل أو خصم ضريبة مؤجلة يسجل بالنسبة لجميع الفروقات الزمنية بحيث من المحتمل أن تعطي هذه الفروقات مستقبلا إما عبء أو إيراد للضريبة. كما يتم إظهار مبالغ الضريبة المؤجلة في الميزانية ضمن العناصر غير الجارية سواء ضمن الأصول أو ضمن الخصوم.

### II-2.1 خصوم الضرائب المؤجلة

خصوم الضرائب المؤجلة تمثل الضرائب على الأرباح الواجبة التسديد سواء خلال السنة الحالية أو خلال السنوات اللاحقة نتيجة للاختلافات والفروقات الزمنية بين الاعتراف بالإيراد محاسبيا والاعتراف به جبائيا، بحيث يجب تسجيل كل خصم ضريبة مؤجلة بالنسبة لجميع الفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة وذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.

### II-3.1 المرحل للأمام للخسائر الجبائية وديون الضريبة غير المستعملة

إن الخسائر الجبائية وديون الضريبة تعتبر قابلة للترحيل من سنة لأخرى ويسمح المشرع الجبائي بتحميلها وتخفيضها من نتائج الدورات اللاحقة إذا كانت المؤسسة قد حققت نتائج موجبة، حيث يمكن أن يظهر في هذه الحالة أصل ضريبة مؤجلة حسب نص المادة رقم 134 الفقرة رقم 03 من قانون النظام المحاسبي المالي.

## II-2 القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية لأصل أو خصم

القاعدة المحاسبية لأصل أو لخصم معين تظهر من خلال المبلغ الواجب أن يسجل به هذا الأصل أو الخصم في الميزانية تطبيقا للقواعد المحاسبية، أما القاعدة الجبائية أيضا لأصل أو لخصم معين هي المبلغ المعطى لهذا الأصل أو الخصم تطبيق للقواعد الضريبية والجبائية.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ويمكن أن نأخذ الحالات التالية:

1. خلال ميزانية مؤسسة تظهر مؤونة تعهد التقاعد بالنسبة لسنة 2011 بمبلغ 000 000 2 دج مسجلة وفقا لما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، غير أن التشريع الجبائي لا يسمح بتخفيض هذه المؤونة من النتيجة إلا خلال سنة تسديدها فعلا للعمال. وعليه القاعدة المحاسبية الظاهرة في الميزانية هي 000 000 2دج غير أن القاعدة الضريبية هي لا شيئ بالنسبة لسنة 2011.
2. حازت المؤسسة على سيارة سياحية بقيمة 000 000 2 دج مع بداية سنة 2010 معدة إهلاكها هي 05 سنوات، مع نهاية السنة الثالثة كان مبلغ الإهلاك المحاسبي المتراكم يساوي 000 200 1 = 2 000 000x3/5 غير أن الإهلاك الضريبي المتراكم في نفس الفترة يساوي 000 600 = 1 000 000x3/5.

   وعليه القاعدة المحاسبية تساوي 000 800 = 000 200 1 – 2 000 000

   والقاعدة الضريبية تساوي 000 400 = 000 600 – 1 000 000

   إذن الفرق بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية يمثل فرق دائم أي 000 400دج
3. كان لدى المؤسسة خصم جاري يمثل مصروف العطلة السنوية المسجل مع نهاية سنة 2011 والواجب التسديد خلال سنة 2012 بمبلغ 000 000 1دج. هذا المصروف لا يعتبر قابل للتخفيض جبائيا إلا خلال سنة تسديده أي سنة 2012 وعليه قاعدته الجبائية بالنسبة لسنة 2011 هي معدومة لأنها غير قابلة للتخفيض خلال هذه السنة، غير أن قاعدته المحاسبية بالنسبة لسنة 2011 هي 000 000 1دج.
4. ظهر من خلال ميزانية سنة 2011 أن المؤسسة سجلت إيراد فوائد بنكية تعود لدورة 2011 بقيمة 000 000 1دج، لكن عملية تحصيله لن تتم إلا خلال سنة 2012. وعليه فهو لا يعتبر خاضعا للضريبة إلا في سنة تحصيله ومنه فان القاعدة الجبائية للفوائد البنكية تعتبر معدومة بالنسبة لدورة 2011.
5. في خانة الخصوم الجارية تظهر ما قيمته 000 800دج من الغرامات و العقوبات الواجبة التسديد، حيث أن هذه الغرامات لا تعتبر قابلة للتخفيض جبائيا فهي تمثل فروقات دائمة، وعليه القاعدة المحاسبية تكون معدومة والقاعدة الجبائية تساوي لمبلغ الغرامات.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## II– 3الفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة

تمثل الفروقات بين القيمة المحاسبية لأصل أو لخصم معين وبين القاعدة الجبائية لنفس الأصل، حيث يمكن أن نجد الحالات التالية:

- الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة: فهي التي ينتج عنها مبالغ تكون خاضعة في تحديد النتيجة الخاضعة للضريبة على الأرباح؛
- الفروقات المؤقتة القابلة للتخفيض: فهي التي ينتج عنها مبالغ تكون قابلة للتخفيض من قاعدة احتساب الضريبة؛
- الفروقات الدائمة هي الخاصة سواء بالمصاريف غير قابلة للتخفيض نهائيا أو بالإيرادات الخاضعة نهائيا.

و يمكن أن نأخذ الحالات السابقة كما يلي:

| التعيين | القاعدة المحاسبية | القاعدة الضريبية | الفروقات المؤقتة | | الضريبة المؤجلة |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | أصول | خصوم | |
| تعهد التقاعد | 2 000 000 | 00 | 2 000 000 | | ضريبة مؤجلة أصول |
| إهلاك السيارة السياحية | 800 000 | 400 000 | | | فرق دائم |
| العطل المدفوعة الأجر | 1 000 000 | 00 | 1 000 000 | | ضريبة مؤجلة أصول |
| فوائد قيد التحصيل | 1 000 000 | 00 | | 1 000 | ضريبة مؤجلة خصوم |
| الغرامات و العقوبات | 800 000 | 800 000 | | 000 | فرق دائم |

التمييز بين الضريبة المؤجلة أصول و الضريبة المؤجلة خصوم يكون على أساس المقارنة بين كل من القاعدة المحاسبية والقاعدة الضريبية للأصل أو للخصم، و يمكن اختصار ذلك من خلال الجدول التالي:

| التعيين | بالنسبة للأصول | بالنسبة للخصوم |
|---|---|---|
| القيمة المحاسبية أكبر من القاعدة الضريبية | I.D.P | I.D.A |
| القيمة المحاسبية أقل من القاعدة الضريبية | I.D.A | I.D.P |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الحالة الأولى**

قامت مؤسسة بتسجيل مؤونة ضمان بقيمة 1 000 000دج متعلقة بعقد بيع لمنتوج معين وسجل في ميزانية دورة 2011، حيث أنه من الناحية الجبائية تكاليف الضمان لا تعتبر قابلة للخفيض من النتيجة إلا بتاريخ تسديد تعويض الاحتجاج على نوعية المنتوج. وكان معدل الضريبة على الأرباح 19%.

وعليه فان القاعدة الضريبية لهذا الخصم المسجل في المحاسبة تساوي الصفر وبالمقابل القاعدة المحاسبية كما تظهره التسجيلات المحاسبية هو 1 000 000دج، بحيث لا يكون هذا المبلغ قابل للتخفيض إلا في السنوات اللاحقة.
إذن نحصل على فرق مؤقت قابل للتخفيض بواقع 1 000 000 = 00 – 1 000 000
وعليه يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

1. التسجيل المحاسبي للمؤونة

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| 685 | | *----------31/12/2011--------* | 1 000 000 | |
| | 158 | مخصص مؤونة ضمان للزبائن | | 1 000 000 |
| | | مؤونة الخصوم غير الجارية | | |
| | | تسجيل مؤونة ضمان للزبائن | | |

2. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| 133 | | *----------31/12/2011---------* | 190 000 | |
| | 692 | ضريبة مؤجلة أصول | | 190 000 |
| | | الإخضاع المؤجل أصول | | |
| | | *1 000 000 x 0.19* | | |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة أصول | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وخلال سنة 2012 نتجت احتجاجات حول نوعية المنتوج، ما دفع بالمؤسسة إلى تعويض الزبائن كما يلي:

❖ العبء الحقيقي للتعويض يساوي مبلغ المؤونة المكونة

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | --------xx/xx/2012-------- | | |
| 158 | | مؤونة الخصوم غير الجارية | 1 000 000 | |
| | 512 | البنك | | 1 000 000 |
| | | تسديد مبلغ التعويض | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 190 000 | |
| | 133 | ضريبة مؤجلة أصول | | 190 000 |
| | | استرجاع الضريبة المؤجلة | | |

❖ العبء الحقيقي لمبلغ التعويض يساوي 900 000دج

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------xx/xx/2012-------- | | |
| 158 | | مؤونة الخصوم غير الجارية | 1 000 000 | |
| | 512 | البنك | | 900 000 |
| | 785 | استرجاع مؤونة الخصوم | | 100 000 |
| | | تسديد مبلغ التعويض | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 190 000 | |
| | 133 | ضريبة مؤجلة أصول | | 190 000 |
| | | استرجاع الضريبة المؤجلة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

❖ العبء الحقيقي لمبلغ التعويض يساوي 1 200 000دج

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ---------xx/xx/2012--------- | | |
| 158 | | مؤونة الخصوم غير الجارية | 1 000 000 | |
| 62x | | المصروف المعني | 200 000 | |
| | 512 | البنك | | 1 200 000 |
| | | تسديد مبلغ التعويض | | |
| | | ----------// ---------- | | |
| 692 | 133 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 190 000 | |
| | | ضريبة مؤجلة أصول | | 190 000 |
| | | استرجاع الضريبة المؤجلة | | |

ففي حال ما إذا قدرت المؤسسة أنه في نهاية الدورة مبلغ التعويض سوف يكون أكبر من المؤونة المشكلة لذلك فانه يمكنها إعادة النظر في مبلغ المؤونة بالزيادة. فمثلا لو قدرت المؤسسة أن مبلغ التعويض سوف يكون يساوي 1 150 000دج لا بد من تسجيل مكمل للمؤونة المشكلة سابقا بمبلغ 150 000دج، و يكون التسجيل المحاسبي على الشكل التالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ---------31/12/2012--------- | | |
| 685 | | مخصص مؤونة الخصوم غير الجارية | 150 000 | |
| | 158 | مؤونة الخصوم غير الجارية | | 150 000 |
| | | تسجيل مكمل للمؤونة | | |
| | | ----------// ---------- | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول | 28 500 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 28 500 |
| | | تسجيل مكمل للضريبة المؤجلة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**الحالة الثانية**

يظهر لنا من خلال ميزانية إحدى المؤسسات بتاريخ 2011/12/31 تثبيت مادي قيمته الإجمالية الخام 8 000 000دج يهتلك جبائيا على 05 سنوات تمت حيازته مع بداية السنة، ولأسباب خاصة بالاستغلال قرر مسيروا المؤسسة إهلاكه على 03 سنوات بالنسب التالية 50% للسنة الأولى و30% للسنة الثانية و20% للسنة الثالثة، حيث كان معدل الضريبة 19%.

وكانت الوضعية العامة للأصل بتاريخ 2011/12/31 كما يلي:

| من الناحية الاقتصادية | من الناحية الجبائية | الفرق المؤقت |
|---|---|---|
| قيمة الحيازة 8 000 000دج | قيمة الحيازة 8 000 000دج | ينتج فرق مؤقت خاضع للضريبة<br>6 400 000 – 4 00 000<br>= 2 400 000<br>I.D.A = 2 400 000 x 0.19<br>=456 000 |
| الإهلاك المتراكم 4 000 000دج | الإهلاك المتراكم 1 600 000دج | |
| القاعدة المحاسبية 4 000 000دج | القاعدة الجبائية 6 400 000دج | |

حيث نلاحظ ما يلي:

1. مخصص الإهلاك المسجل في المحاسبة لسنة 2011 هو 4 000 000دج؛
2. مخصص الإهلاك القابل للتخفيض من النتيجة الجبائية هو 1 600 000دج؛
3. الفرق المؤقت الخاضع للضريبة هو 2 400 000 = 1 600 000 – 4 000 000؛
4. الضريبة المؤجلة أصول تساوي 456 000 = 0.19 x 2 400 000.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وعليه يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2011------- | | |
| 681 | | مخصص الإهلاك | 4 000 000 | |
| | 281 | إهلاك التثبيت المادي | | 4 000 000 |
| | | تسجيل قسط الإهلاك السنوي | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول | 456 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 456 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | ------31/12/2012-------- | | |
| 681 | | مخصص الإهلاك | 2 400 000 | |
| | 281 | إهلاك التثبيت المادي | | 2 400 000 |
| | | تسجيل قسط الإهلاك السنوي | | |
| | | ----------//------ | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول | 152 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 152 000 |
| | | *(2 400 000 – 1 600 000) x 0.19* | | |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | --------31/12/2013---------- | | |
| 681 | | مخصص الإهلاك | 1 600 000 | |
| | 281 | إهلاك التثبيت المادي | | 1 600 000 |
| | | تسجيل قسط الإهلاك السنوي | | |
| | | --------31/12/2014-------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 304 000 | 304 000 |
| | 133 | ضريبة مؤجلة أصول | | |
| | | *1 600 000 x 0.19* | | |
| 692 | | ---------31/12/2015------- | | |
| | 133 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 304 000 | 304 000 |
| | | ضريبة مؤجلة أصول | | |
| | | *1 600 000 x 0.19* | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**التعليق:**

- مع نهاية سنة 2012 كان رصيد حساب الضريبة المؤجلة أصول بمبلغ 608 000دج و يمثل رصيد مدين؛
- فيما يخص سنة 2013 فانه لا يوجد ضريبة مؤجلة لان القاعدة المحاسبية تساوي القاعدة الضريبية؛
- أما فيما يخص السنتين الأخيرتين 2014 و 2015 فان العملية تصبح عكسية أي يظهر لنا فارق مؤقت قابل للتخفيض من النتيجة عكس السنتين الأوليتين أين كان الفارق خاضع للضريبة.

**الحالة الثالثة**

قامت مؤسسة بتاريخ 2011/01/02 بحيازة معدات بقيمة 20 000 000دج، و كان تاريخ وضعها حيز الخدمة بنفس التاريخ. أين كان الإهلاك الجبائي يحسب على 05 سنوات غير أن الإهلاك المحاسبي وبقرار من مسيري المؤسسة على 08 سنوات.

| التعيين | الإهلاك | | الفوارق | |
|---|---|---|---|---|
| | المحاسبي | الجبائي | المؤقتة | الضريبة المؤجلة |
| السنة 01 | 2 500 000 | 4 000 000 | -1 500 000 | 285 000 خصوم |
| السنة 02 | 2 500 000 | 4 000 000 | -1 500 000 | 285 000 خصوم |
| السنة 03 | 2 500 000 | 4 000 000 | -1 500 000 | 285 000 خصوم |
| السنة 04 | 2 500 000 | 4 000 000 | -1 500 000 | 285 000 خصوم |
| السنة 05 | 2 500 000 | 4 000 000 | -1 500 000 | 285 000 خصوم |
| السنة 06 | 2 500 000 | | +2 500 000 | 475 000 أصول |
| السنة 07 | 2 500 000 | | +2 500 000 | 475 000 أصول |
| السنة 08 | 2 500 000 | | +2 500 000 | 475 000 أصول |
| | **20 000 000** | **20 000 000** | **00** | **00** |

**التعليق:**

القاعدة المحاسبية = 20 000 000 – 2 500 000 = 17 500 000

القاعدة المحاسبية = 20 000 000 – 4 000 000 = 16 000 000

إذن القاعدة المحاسبية اكبر من القاعدة الضريبية و عليه لدينا ضريبة مؤجلة خصوم.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ويكون التقييد المحاسبي كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2011-------- | | |
| 681 | | مخصص إهلاك المعدات | 2 500 000 | |
| | 281 | إهلاك المعدات و الأدوات | | 2 500 000 |
| | | تسجيل قسط الإهلاك | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 693 | | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم | 285 000 | |
| | 134 | ضريبة مؤجلة خصوم | | 285 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |

حيث يتم تسجيل هذين القيدين خلال الخمس سنوات الأولى.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2016--------- | | |
| 134 | | ضريبة مؤجلة خصوم | 475 000 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم | | 475 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | --------31/12/2017-------- | | |
| 134 | | ضريبة مؤجلة خصوم | 475 000 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم | | 475 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | --------31/12/2018-------- | | |
| 134 | | ضريبة مؤجلة خصوم | 475 000 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم | | 475 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### II– 4الفروقات الدائمة

الفروقات الدائمة هي أعباء ومصاريف غير قابلة للتخفيض من النتيجة الجبائية نهائيا أو الإيرادات الخاضعة للضريبة بشكل نهائي، فهي لا تعطي و لا ينتج عنها ضرائب مؤجلة لا أصول و لا خصوم وبالتالي لا ينجر عنها تقييد محاسبي. فعلى سبيل المثال فيما يخص المصاريف غير القابلة للتخفيض نجد الرسم على السيارات السياحية والإيرادات الخاضعة نجد مثلا القسائم والحصص للدفع على توزيع أرباح الشركات[39].

## III–التسجيل المحاسبي لأصول و خصوم الضرائب المؤجلة

### III–1 قائمة الحسابات المستعملة

كما هو الشأن بالنسبة للضرائب المستحقة فان الضرائب المؤجلة أيضا تسجل سواء ضمن المصاريف أو الإيرادات حسب الحالة و تدرج في حسابات النتائج، وفي نهاية كل دورة محاسبية يتم تسجيل أصل أو خصم ضريبة مؤجلة إذا وجد فرق مؤقت بين القاعدة الضريبية و القاعدة المحاسبية بما يعطي لاحقا إما إيراد أو مصروف ضريبة.

كما يفرض النظام المحاسبي المالي إعادة النظر في مبالغ الضريبة المؤجلة في نهاية كل دورة محاسبية أخذا بعين الاعتبار التشريع الجبائي المعمول به في هذا التاريخ، حيث أعطى النظام المحاسبي المالي مجموعة من الحسابات المتعلقة بالضرائب المؤجلة و بالضرائب المستحقة كما يلي:

1./ حسابات مصاريف الضريبة:

- 692 الإخضاع الضريبي أصول
- 693 الإخضاع الضريبي خصوم
- 695 الضريبة على الأرباح

2./ حسابات الضريبة المؤجلة

- 133 الضريبة المؤجلة أصول
- 134 الضريبة المؤجلة خصوم

3./ حسابات المؤونات

- 155 المؤونة على الضريبة

حيث أن مؤونة الضريبة هي عبارة عن عبء مستقبلي للضريبة ناتج عن تصحيح ضريبي[40] محتمل.

[39] Dividendes de filiales
[40] Eventuel redressement fiscal



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

### III– 2التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة أصول

كما رأينا سابقا فان الضريبة المؤجلة أصول هي عبارة عن الضريبة على النتيجة القابلة للتخفيض على السنوات اللاحقة، و الناتجة عن:

- الفروقات الزمنية المؤقتة القابلة للتخفيض؛
- المرحل للأمام للخسائر الجبائية (report de déficits fiscaux)؛
- المرحل للأمام لديون الضريبة غير المستعملة (crédit d'impôts non utilisés).

حيث نجد أن أهم الأعباء و المصاريف المسجلة محاسبيا و القابلة للتخفيض من النتيجة النتيجة الجبائية خلال الدورات اللاحقة هي:

- مؤونة منحة التقاعد للسنة N التي لا تكون قابلة للتخفيض جبائيا إلا خلال سنة تسديدها لمستحقيها؛
- مؤونة العطل السنوية؛
- مؤونة الضمان للزبائن؛
- أتعاب مختلف المهنيين على غرار الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و الموثقين...الخ؛
- مؤونة الخسائر الناتجة عن عمليات العقود طويلة الأجل.

ويمكن أن نأخذ الحالات التالية لبعض المؤسسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

**الحالة الأولى:**

مؤسسة سجلت في دفاترها المحاسبية بتاريخ 2011/12/31 مؤونة العطلة السنوية بواقع 30 000 000دج، حيث أن التشريع الجبائي المعمول به لا يعتبر هذا المصروف قابلا للتخفيض إلا في سنة تسديده أي خلال سنة 2012. و هذا ما يعني أن هذا الخصم في نظر الجباية غير موجود الأمر الذي يعطينا فرق زمني قابل للتخفيض.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

ويكون التسجيل المحاسبي للعملية كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2011--------- | | |
| 631 | | منحة العطل مدفوعة الأجر | 30 000 000 | |
| | 428 | مستخدمين مصاريف للتسديد | | 30 000 000 |
| | | تسجيل منحة العطلة السنوية | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 635 | | اشتراكات الضمان الاجتماعي | 7 800 000 | |
| | 438 | صندوق ضمان اجتماعي مصاريف للتسديد | | 7 800 000 |
| | | تسجيل اشتراك الضمان الاجتماعي | | |
| | | *30 000 000 x 0.26* | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول | 7 182 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 7 182 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | *(30 000 000 + 7 800 000) x 0.19* | | |

**الحالة الثانية:**

مؤسسة قامت بتسجيل مؤونة منحة التقاعد بتاريخ 2011/12/31 بمبلغ قدره 1 600 000دج، حيث انه عمن الناحية الجبائية فان هذه المؤونة لا تعتبر قابلة للتخفيض إلا في سنة تسديدها. وعليه يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ---------31/12/2011-------- | | |
| 68x | | مؤونة منحة التقاعد | 1 600 000 | |
| | 153 | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | | 1 600 000 |
| | | تسجيل مؤونة لمنحة التقاعد | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول الإخضاع | 304 000 | |
| | 692 | الضريبي المؤجل أصول | | 304 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | *1 600 000 x 0.19* | | |

**التعليق:**

بتاريخ 2011/12/31 الرصيد الدائن لحساب 692 الإخضاع الضريبي المؤجل أصول يعتبر أن المصروف قد تم استرداده من نتيجة 2011 و المؤسسة لها حق تجاه إدارة الضرائب يمثله الرصيد المدين لحساب 133 الضريبة المؤجلة أصول الظاهر في الميزانية في خانة الأصول غير الجارية.

فرضا أن المؤسسة خلال سنة 2012 قامت بتسديد ما:

**1**. قيمته 1 600 000دج كمنح للتقاعد لعمالها سوف يكون التسجيل المحاسبي على الشكل التالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2012---------- | | |
| 153 | | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | 1 600 000 | |
| | 428 | مستخدمين مصاريف للتسديد | | 1 600 000 |
| | | استعمال المؤونة المشكلة | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 428 | | مستخدمين مصاريف للتسديد ي | 1 600 000 | |
| | 512 | البنك | | 1 600 000 |
| | | تسديد المنح | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 304 000 | |
| | 133 | ضريبة مؤجلة أصول | | 304 000 |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

خلال سنة 2012 الرصيد المدين لحساب 692 الإخضاع الضريبي المؤجل يعتبر أن المصروف قد تم تخفيضه تبعا للاسترداد الحاصل في سنة 2011 والمؤسسة قامت باسترجاع حقها تجاه إدارة الضرائب.

**2**. تسديد ما قيمته 200 000دج كمنح للتقاعد لعمالها بتاريخ 2012/03/02 وتعديل مبلغ المؤونة ليصبح يساوي 1 700 000دج

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------02/03/2012---------- | | |
| 153 | | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | 200 000 | |
| | 428 | مستخدمين مصاريف للتسديد | | 200 000 |
| | | استعمال المؤونة المشكلة | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 428 | | مستخدمين مصاريف للتسديد | 200 000 | |
| | 512 | البنك | | 200 000 |
| | | تسديد المنح | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول ضريبة مؤجلة | 38 000 | |
| | 133 | أصول | | 38 000 |
| | | *200 000 x 0.19* | | |

وعليه رصيد المؤونة يساوي 000 600 1 – 200 000 = 400 000 1دج و رصيد الضريبة المؤجلة يساوي 304 000 – 38 000 = 266 000دج.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2012---------- | | |
| 68x | | مؤونة منحة التقاعد | 300 000 | |
| | 153 | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | | 300 000 |
| | | تسجيل مؤونة لمنحة التقاعد | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 133 | | ضريبة مؤجلة أصول | 57 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 57 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة | | |
| | | *300 000 x 0.19* | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**3.** تسديد ما قيمته 200 000دج كمنح لتقاعد العمال بتاريخ 2012/03/02 و تعديل مبلغ المؤونة ليصبح يساوي 1 300 000دج

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------02/03/2012-------- | | |
| 153 | | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | 200 000 | |
| | 428 | مستخدمين مصاريف للتسديد | | 200 000 |
| | | استعمال المؤونة المشكلة | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 428 | | مستخدمين مصاريف للتسديد ي | 200 000 | |
| | 512 | البنك | | 200 000 |
| | | تسديد المنح | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول ضريبة مؤجلة | 38 000 | |
| | 133 | أصول | | 38 000 |
| | | *200 000 x 0.19* | | |

وعليه رصيد المؤونة يساوي 000 600 1 – 000 200 = 000 400 1دج و رصيد الضريبة المؤجلة يساوي 000 304 - 000 38 = 266 000دج.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------02/03/2012--------- | | |
| 153 | | مؤونة المنح و الالتزامات المشابهة | 100 000 | |
| | 78x | استرجاع نقص القيمة | | 100 000 |
| | | تعديل مؤونة لمنحة التقاعد | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 19 000 | |
| | 133 | ضريبة مؤجلة أصول | | 19 000 |
| | | تعديل الضريبة المؤجلة | | |
| | | *100 000 x 0.19* | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

إذن حساب 153 مؤونة منحة التقاعد يظهر رصيد بمبلغ 000 300 1دج و حساب 133 الضريبة المؤجلة أصول يظهر رصيد بمبلغ 000 247دج. كما حساب المؤونة يجب تعديله في نهاية كل دورة وفقا للمعطيات الجديدة كما يلي:

- جعل حساب مخصصات المؤونات مدينا إذا كان هناك ارتفاع في مبلغ المؤونة؛
- جعل حساب استرجاع المؤونات و تدهور القيمة مدينا إذا كان هناك انخفاض أو إلغاء للمؤونة.

### III- 3التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة خصوم

الضرائب المؤجلة خصوم هي عبارة عن مبالغ الضريبة على النتيجة المستحقة الأداء خلال الدورات اللاحقة و الناتجة خصوم الضريبة عن الفروقات الزمنية المؤقتة الخاضعة للضريبة.

يسجل في الجانب الدائن من الحساب 134 "الضرائب المؤجلة كخصوم" بإجراء حسم من الحساب 693 "الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم" أو من حساب لرؤوس الأموال الخاصة حسب الحالة، بالنسبة إلى مبالغ ضرائب مطلوب دفعها خلال السنوات المالية المقبلة. وتتم في كل نهاية سنة مالية إعادة النظر في الضرائب المؤجلة كأصول وخصوم في مقابل الحسابات نفسها.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

## VI–حالات مختلفة أخرى

يمكن أن ندرج بعض الحالات الأخرى أين يظهر فيها ضريبة مؤجلة أصول أو خصوم، و نذكر منها:

### VI–1 الضريبة المؤجلة و فرق إعادة تقييم التثبيتات

لإظهار ذلك يمكن أن نأخذ الحالة التالية لمؤسسة قامت بحيازة بناية بتاريخ 2002/01/02 بمبلغ 8 000 000دج ويتم إهلاكها على 25 سنة، حيث كان الإهلاك المتراكم بتاريخ 2011/12/31 يساوي 3 200 000دج. قامت المؤسسة بهذا التاريخ 2011/12/31 بإعادة تقييمها بناءا على قرار وتوصية من مجلس الإدارة بمبلغ 12 000 000دج حيث بلغ الإهلاك المتراكم بعد عملية التقييم 4 800 000دج وكان معدل الضريبة 19%.

يمكن أن نختصر ذلك في الجدول التالي:

| البيان | المبلغ قبل إعادة التقييم | المبلغ بعد إعادة التقييم | الفارق |
|---|---|---|---|
| المبلغ الإجمالي للبناية | 8 000 000 | 12 000 000 | 4 000 000 |
| الهلاك المتراكم | 3 200 000 | 4 800 000 | 1 600 000 |
| القيمة المحاسبية | 4 800 000 | 7 200 000 | 2 400 000 |

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2011--------- | | |
| 213 | | التثبيتات المادية – بناية – | 4 000 000 | |
| | 2813 | إهلاك البناية | | 1 600 000 |
| | 105 | فرق إعادة التقييم | | 2 400 000 |
| | | تسجيل إعادة تقييم البناية | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 105 | | فرق إعادة التقييم | 456 000 | |
| | 134 | الضريبة المؤجلة خصوم | | 456 000 |
| | | ضريبة مؤجلة على فرق إعادة التقييم | | |
| | | *2 400 000 x 0.19* | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 681 | | مخصصات الاهلاكات | 480 000 | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 2813 | إهلاك البناية<br>تسجيل قسط الإهلاك<br>*(12 000 000 – 4 800 000) / 15*<br>----------//---------- | | 480 000 |
| 134 | | الضريبة المؤجلة خصوم | 30 400 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم<br>*(480 000 – 320 000) x 0.19* | | 30 400 |

القيدين المحاسبيين الأخيرين يتم تسجيلهما طوال فترة الإهلاك أي خلا 15 سنة في حال ما إذا لم يتم التنازل عن البناية.

ومع نهاية السنة الخامسة و العشرون أي مع نهاية مدة إهلاك البناية فان حساب 134 الضريبة المؤجلة خصوم سوف يكون له رصيد معدوم.

فحسب النظام المحاسبي المالي و تبعا لتسجيل فرق إعادة تقييم التثبيتات ضمن عناصر الأموال الخاصة فانه يمكن تحويل هذا الفائض إلى حساب النتيجة غير الموزعة و ذلك بتاريخ إخراج التثبيت من ذمة المؤسسة عن طريق التنازل عليه أو عن طريق الإتلاف.

فرضا أن البناية السابقة قد تم التنازل عنها مع نهاية سنة 2015 بمبلغ 6 000 000دج، فيكون التقييد المحاسبي للعملية كما يلي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | *----------31/12/2015--------* | | |
| 462 | | حقوق التنازل على التثبيتات | 6 000 000 | |
| 2813 | | إهلاك البناية | 6 720 000 | |
| | 213 | التثبيت المادي – البناية – | | 12 000 000 |
| | 752 | فائق القيمة عن التنازل | | 720 000 |
| | | التنازل على البناية | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 105 | | فرق إعادة التقييم | 1 944 000 | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 11 | مرحل من جديد<br>ترحيل الفارق إلى النتيجة<br>*2 400 000 – 456 000*<br>----------//---------- | | 1 944 000 |
| 134 | | الضريبة المؤجلة خصوم | 334 400 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم<br>*456 000 – (4 x 30 400)* | | 334 400 |

## VI–2 الضريبة المؤجلة على الخسائر الجبائية المرحلة

يظهر لنا ضريبة مؤجلة على الخسائر الجبائية المرحلة للأمام و على حقوق الضريبة غير المستعملة في حال ما إذا كان هذا العجز قابل للتخفيض أي لم يتقادم بعد ومن المحتمل أن تحقق المؤسسة نتائج ايجابية في الدورات اللاحقة أين يمكن لهذه الخسائر أن تحمل و تدرج.

و للتوضيح أكثر يمكن أن نأخذ حالة مؤسسة حققت خسارة بمبلغ 000 200 1دج خلال دورة 2010، و حسب مخطط النشاط المسطر من طرف إدارة المؤسسة فانه من المحتمل جدا أن تحقق المؤسسة نتائج ايجابية خلال سنة 2011 أين يمكن تحميل هذا العجز الخاص بسنة 2010 على نتائج سنة 2011. حيث أن معدل الضريبة هو 19%.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2010--------- | | |
| 133 | | الضريبة المؤجلة أصول | 228 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 228 000 |
| | | تسجيل الضريبة المؤجلة<br>*1 200 000 x 0.19* | | |

وخلال سنة 2011 حققت المؤسسة نتيجة ايجابية بواقع 000 000 20دج أخذا بعين الاعتبار خسارة 2010 بواقع 000 200 1 دج فان مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لدورة 2011 هو:



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1. حسب طريقة الضريبة المستحقة هو 3 572 000 = 0.19 x ( 1 200 000 – 20 000 000)

2. حسب طريقة الضريبة المؤجلة 3 572 000 = (228 000 – 20 000 000 x 0.19)

ونسجل القيد المحاسبي التالي:

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------31/12/2011--------- | | |
| 695 | | الضريبة على أرباح الشركات | 3 800 000 | |
| | 692 | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | | 228 000 |
| | 444 | الضرائب على الأرباح | | 3 572 000 |
| | | تسجيل الضريبة على الأرباح قيد التسديد | | |
| | | ----------//---------- | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 228 000 | |
| | 133 | الضريبة المؤجلة أصول | | 228 000 |
| | | تعديل الضريبة المؤجلة على دورة 2010 | | |

### VI–3 الضريبة المؤجلة على أعباء و إيرادات الدورات السابقة

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي فان إيرادات و أعباء الدورات السابقة غير المسجلة و غير المحملة على تلك الدورات حيث أن الوثائق و المستندات الخاصة بها لم تصل إلا خلال الدورة الحالية فانه تتم معالجتها كأنها أخطاء أو نسيان وتسجل في خانة النتيجة غير الموزعة مع بداية الدورة الموالية[41].

والحالة التالية لمؤسسة توضح ذلك، حيث أنه في 2011/06/30 محاسب الشركة استلم فاتورة خاصة بصيانة و إصلاحات تتعلق بدورة 2010 بمبلغ 10 000 000دج وإشعار مدين من البنك خاص بإيرادات مالية للسداسي الرابع للدورة المنتهية 2010 بمبلغ 1 800 000دج مع تخفيض مبلغ 200 000دج كاقتطاع من المصدر يمثل دين ضريبة.

حيث أن هذه العمليات لم تسجل في محاسبة المؤسسة خلال دورة 2010 و طلب المدير المالي من المحاسب ترجمة هذه العمليات في شكل قيود وإدراجها ضمن ميزانية 2011 نظرا لأهميتها النسبية وضخامة مبلغها غير أنها أخذت بعين الاعتبار في تحديد النتيجة الجبائية لدورة 2010.

[41] المعيار المحاسبي الدولي رقم 12



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1. القيود الخاصة بأعباء سنة 2010 التي لم تسجل.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------30/06/2011---------- | | |
| 11x | | مرحل من جديد *(10 000 000 x 0.81)* | 8 100 000 | |
| 133 | | الضريبة المؤجلة أصول *(10 000 000 x 0.19)* | 1 900 000 | |
| 445 | | الرسم على القيمة المضافة على الخدمات | 1 700 000 | |
| | 401 | موردوا الخدمات | | 11 700 000 |
| | | تسجيل فاتورة الصيانة و الإصلاحات | | |
| | | *----------31/12/2011----------* | | |
| 692 | | الإخضاع الضريبي المؤجل أصول | 1 900 000 | |
| | 133 | الضريبة المؤجلة أصول | | 1 900 000 |
| | | الضريبة المؤجلة على دورة 2010 | | |

2. القيود الخاصة بإيرادات سنة 2010 التي لم تقيد في المحاسبة.

| رقم الحساب | | البيان | المبالغ | |
|---|---|---|---|---|
| المدين | الدائن | | المدينة | الدائنة |
| | | ----------30/06/2011---------- | | |
| 512 | | البنك | 1 800 000 | |
| 444 | | ضرائب و رسوم | 200 000 | |
| | 134 | الضريبة المؤجلة خصوم | | 380 000 |
| | 11x | المرحل من جديد | | 1 620 000 |
| | | تسجيل الفوائد البنكية | | |
| | | *380 000 = 2 000 000 x 0.19* | | |
| | | *1 620 000 = 2 000 000 x 0.81* | | |
| | | ----------31/12/2011---------- | | |
| 134 | | الضريبة المؤجلة خصوم | 380 000 | |
| | 693 | الإخضاع الضريبي المؤجل خصوم | | 380 000 |
| | | الضريبة المؤجلة على دورة 2010 | | |



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

# المراجع

## المراجع باللغة العربية

### الكتب


1- عبد الوهاب رميدي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار هومة، الجزائر، 2011.

2- وصفي أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2004.

3- جبرائيل كحالة، وآخرون، **المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق**، الأردن، دار زهران، دار الهلال،1997.

4-رضوان حلوة حنان، و آخرون، **أسس المحاسبة المالية**، عمان:دار ومكتبة حامد، 2004.

5- قاسم الحوبيتي، زياد السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، العراق، وحدة الحدباء، 2003.


### القوانين والتشريعات


6- القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي والشروط والكيفيات التي يتم تطبيقه بها من خلال مجموعة من التعاريف ومفهوم الإطار التصوري.

7- المرسوم التنفيذي 156-08 الصادر بتاريخ 2008/05/26 المتضمن تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بما فيها هيكل الإطار التصوري والتطرق إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية، كما تضمن الإجابة على بعض النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون السابق.

8- المرسوم التنفيذي 110-09 الصادر بتاريخ 2009/04/07 المتضمن الإجراءات التنظيمية لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

9- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد للقواعد العامة في التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها والإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية.

10- القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لأنماط المسك المحاسبي المبني على أساس رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة فيما يخص الهيئات الصغيرة .


### معايير المحاسبة الدولية


11- المعيار المحاسبي الدولي رقم 02.

12- المعيار المحاسبي الدولي رقم 11.

13- المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

14- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

15- المعيار المحاسبي الدولي رقم 17.

16- المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

17- المعيار المحاسبي الدولي رقم 20.


## المراجع باللغة الأجنبية



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

18- Anne le manth. catherine maillet **normes comptable international IAS/IFRS** (Paris : Foucher, 2005) .

19- Benait, lebrun , " **la trésorerie et ses équivalents présentation et évaluation en IFRS**", p :3 :dans R.F.C N386 Mars 2006.

20- Brun, S, **l'essentiel des normes comptables IAS/IFRS**,(paris :éd d'organisation, 2004).

21- Colasse,B,**comptabilité générale**:**PCG1999**, 6éd,(paris:economica,2000).

22- DEGOS,J,**la comptabilité**,(paris:dominos Flammarion,1998).

23- De roover ;R, **la comptabilité a travers les âges**, 1er,( Bruxelles: bibliothèque royale ALBERT ,1970).

24- Decock GOOD, C, DOSNE, F, **comptabilité international les IAS/IFRS en pratique**, (Paris: économica, 2005).

25- DFCG, **Norme IAS /IFRS (que fait il faire comment s'yprendre)** 2éd(d'organisation 2004/2005) .

26- Des robert,J,F.Méchin,F.Puteaux,H.**normes IFRS et PME** .(Paris :DUNOD,2004).

27- Grégory, **lire les états financiers en IFRS édition**, (Paris : organisation, 2004).

28- Jean- François et Bernard, colasse, **juste valeur** (Paris : economica, 2001).

29- Jean – François Regnard, **lire un bilan c'est simple**, (Paris : Chiron ,2007).

30- Maillet.B, le manh,A , **normes comptable international IAS/IFRS** ,(Alger:berti,2007).

31- Obert, R, **pratique des normes IAS/IFRS**, (Paris : Dunod, 2003).

32- Pascale delvaille , **norme comptable internationales** ( généralités – présentation et évaluation dans le comptes individuels), (INTEC .2005/2006).

33- Obert, R, **comptabilité approfondie et révision** ,3eme éd (paris : dunod, 2000).

34- Ministre des finances, CNC, séminaire sur la normalisation comptable internationale et la presentation du projet de nouveau system comptable.



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

35- http://www.cnc.dz/reglement.asp.

**قائمة الميزانية**



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| الأصول | ن | ن-1 | الخصوم | ن | ن-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| **الأصول غير الجارية** | | | **الاموال الخاصة** | | |
| **فرق الحيازة (goodwill)** | | | رأس المال المصدر | | |
| **الأصول المادية** | | | الاحتياطيات | | |
| **الأصول غير المادية** | | | فرق إعادة التقييم | | |
| **الأصول الثابتة قيد الانجاز** | | | النتيجة الصافية | | |
| **الأصول المالية** | | | الأموال الخاصة الأخرى(المرحلة من جديد) | | |
| مساهمات أخرى و حقوق مشابهة | | | حصة الشركة المجمعة | | |
| الاقراضات و الأصول المالية الأخرى غير الجارية | | | حصة الاقلية | | |
| | | | المجموع | | |
| **مجموع الأصول غير الجارية** | | | **الخصوم غير الجارية** | | |
| **الاصول الجارية** | | | القروض و الديون المالية | | |
| **المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ** | | | الضرائب | | |
| **الحقوق و الاستعمالات المشابهة** | | | ديون أخرى غير جارية | | |
| الزبائن | | | المؤونات و الإيرادات المقيدة سلفا | | |
| مدينون آخرون | | | **مجموع الخصوم غير الجارية** | | |
| الأصول الجارية الأخرى | | | | | |
| **الخزينة و الخزينة المعادلة** | | | **الخصوم الجارية** | | |
| التوضيفات و الأصول المالية الأخرى الجارية | | | موردون وحسابات مماثلة | | |
| الخزينة | | | الضرائب | | |
| | | | ديون أخرى | | |
| **مجموع الأصول الجارية** | | | الخزينة( السالبة) | | |
| | | | **مجموع الخصوم الجارية** | | |
| **المجموع الكلي للأصول** | | | المجموع الكلي للخصوم | | |

## جدول التغير في الأموال الخاصة



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | ملاحظات | رأس المال الاجتماعي | علاوة الإصدار | فرق التقييم | فرق إعادة التقييم | الاحتياطيات و النتيجة | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرصيد في 12/31/ن-2** | | | | | | | |
| تغير الطرق المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الجوهرية<br>تقييم الاستثمارات<br>الأرباح أو الخسائر غير المقيدة في جدول حساب النتيجة<br>قسائم و حصص أرباح مدفوعة<br>الرفع في رأس المال<br>النتيجة الصافية للدورة | | | | | | | |
| **الرصيد في 12/31/ن-1** | | | | | | | |
| تغير الطرق المحاسبية<br>تصحيح الأخطاء الجوهرية<br>تقييم الاستثمارات<br>الأرباح أو الخسائر غير مقيدة في جدول النتيجة<br>قسائم و حصص أرباح مدفوعة<br>الرفع في رأس المال<br>النتيجة الصافية للدورة | | | | | | | |
| **الرصيد في 12/31/ن** | | | | | | | |

## قائمة حساب النتيجة حسب الطبيعة (*par nature*)



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | الملاحظات | ن | ن-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| التغير في مخزون المنتجات التامة و المنتجات قيد الصنع | | | |
| إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة | | | |
| إعانات الاستغلال | | | |
| **I- إنتاج الدورة** | | | |
| المشتريات المستهلكة | | | |
| الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى | | | |
| **II- استهلاكات الدورة** | | | |
| **III- القيمة المضافة للاستغلال** | | | |
| مصاريف العاملين | | | |
| الضرائب و الرسوم | | | |
| **IV- الفائض الإجمالي للاستغلال** | | | |
| النواتج الأخرى التشغيلية | | | |
| المصاريف الأخرى التشغيلية | | | |
| مخصصات الاهلاكات و المؤونات | | | |
| استرجاعات نقص القيمة و المؤونات | | | |
| **V- النتيجة التشغيلية** | | | |
| الإرادات المالية | | | |
| المصاريف المالية | | | |
| **VI- النتيجة المالية** | | | |
| **VII- النتيجة العادية قبل الضريبة(V+VI)** | | | |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة(التغير) على النتيجة العادية | | | |
| **مجموع إيرادات الأنشطة العادية** | | | |
| **مجموع تكاليف الأنشطة غير العادية** | | | |
| **VIII- النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| عناصر غير العادية (الإرادات) | | | |
| عناصر غير العادية ( المصاريف) | | | |
| **XI- النتيجة غير العادية** | | | |
| **النتيجة الصافية للدورة** | | | |

## قائمة حساب النتيجة حسب الوظيفة ( *par fonction* )



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | الملاحظات | N | N-1 |
|---|---|---|---|
| رقم الأعمال | | | |
| تكلفة المبيعات | | | |
| **الهامش الإجمالي** | | | |
| الإرادات الأخرى التشغيلية | | | |
| التكاليف التجارية | | | |
| المصاريف الإدارية | | | |
| المصاريف الأخرى التشغيلية | | | |
| **النتيجة التشغيلية** | | | |
| تفصيل المصاريف حسب طبيعتها (مصاريف العاملين، الاهلاكات و المؤونات) | | | |
| المصاريف المالية | | | |
| **النتيجة العادية قبل الضريبة** | | | |
| الضرائب المستحقة على النتيجة العادية | | | |
| الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية(التغير) | | | |
| **النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | | | |
| المصاريف غير العادية | | | |
| الإرادات غير العادية | | | |
| **النتيجة الصافية للدورة** | | | |

## قائمة تدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)

| | الملاحظات | ن | ن-1 |
|---|---|---|---|



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | | | |
|---|---|---|---|
| **تدفقات الخزينة الناتج عن الأنشطة التشغيلية**<br>التحصيلات المستلمة من الزبائن<br>المبالغ المسددة إلى الموردين و العمال<br>الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة<br>الضرائب على النتيجة المسددة | | | |
| **تدفق الخزينة قبل العناصر غير العادية** | | | |
| تدفق الخزينة عن العمليات الغير العادية(يفصل) | | | |
| **تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة التشغيليةA** | | | |
| **تدفق الخزينة عن الأنشطة الاستثمارية**<br>مدفوعات الحيازة على الاستثمارات المادية و غير المادية<br>تحصيلات التنازل عن الاستثمارات المادية و غير المادية<br>مدفوعات الحيازة عن الاستثمارات المالية<br>تحصيلات التنازل عن الاستثمارات المالية<br>فوائد محصلة عن التوضيفات المالية<br>حصص و قسائم النتائج المحصل عليها | | | |
| **تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة الاستثماريةB** | | | |
| **تدفق الخزينة عن الأنشطة التمويلية**<br>تحصيلات تابعة لإصدار الأسهم<br>قسائم و حصص الارباح و توزيعات أخرى<br>التحصيلات الناتجة من القروض<br>تسديد القروض و مختلف الديون المشابهة | | | |
| **تدفق الخزينة الصافي الناتج عن الأنشطة التمويلية C** | | | |
| تأثير تغير سعر الصرف على السيولة و شبه السيولة | | | |
| **تغير الخزينة للدورة(A+B+C)** | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| رصيد الخزينة و شبه الخزينة في بداية الدورة | | | |
| رصيد الخزينة و شبه الخزينة في نهاية الدورة | | | |
| **تغير الخزينة للدورة** | | | |

| | | |
|---|---|---|
| **المقاربة مع النتيجة المحاسبية** | | |

## قائمة تدفق النقدية (الطريقة غير المباشرة)



SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

| | الملاحظات | ن | ن–1 |
|---|---|---|---|
| **تدفق الخزينة عن الانشطة التشغيلية** | | | |
| النتيجة الصافية للدورة | | | |
| مع تسوية ل: | | | |
| الاهلاكات و المؤونات | | | |
| تغير الضرائب المؤجلة | | | |
| تغير المخزون | | | |
| تغير في الزبائن و الدائنين الآخرين | | | |
| تغير في الموردين و الديون الأخرى | | | |
| فائض أو نقص القيمة الناتج عن التنازل،صافي الضريبة | | | |
| **تدفق للخزينة الناتج عن النشاطA** | | | |
| **تدفق الخزينة الناتج عن عمليات الاستثمارية** | | | |
| مدفوعات الحيازة على الاستثمارات | | | |
| تحصيلات التنازل عن الاستثمارات | | | |
| تأثير التغيرات المحيطة بالتجميع | | | |
| **تغير الخزينة عن عمليات الاستثمارB** | | | |
| **تغير الخزينة الناتج عن العمليات التمويلية** | | | |
| اقسائم و حصص ارباح مقدمة للمساهمين | | | |
| الرفع من رأس المال نقدا | | | |
| اصدار قروض | | | |
| تسديد قروض | | | |
| **تدفق الخزينة عن العمليات التمويليةC** | | | |
| **تغير الخزينة للدورةA+B+C** | | | |
| رصيد الخزينة في بداية المدة | | | |
| رصيد الخزينة في نهاية المدة | | | |
| تاثير تغيرات أسعار الصرف | | | |
| **تغير الخزينة** | | | |

**الطبقة 1– حسابات رؤوس الأموال**

**10– رأس المال و الإحتياطيات، وما شابه ذلك**

101– رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، الأموال المخصصة..الخ)

103– العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة

104– فارق التقييم

105– فارق إعادة التقييم

106– الاحتياطيات (الاحتياطي القانوني، احتياطيات أخرى)

107– فارق المعادلة

108– حساب المستقبل

109– رأس المال المكتتب غير المستعان به

225– المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها

228– التثبيتات المادية الأخرى الممنوح امتيازها

229– حقوق مانح الامتياز

**23– التثبيتات الجاري إنجازها**

232– التثبيتات المادية الجاري إنجازها

237– التثبيتات غير المادية الجاري إنجازها

238– التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيتات

**24– (متاح)**

**25– (متاح)**

**26– المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات**

298– خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

**3– الطبقة 3– حسابات المخزونات والجاري العمل بها**

**30– المخزونات من البضائع**

**31– المواد الأولية والتوريدات**

**32– التموينات الأخرى**

321– المواد القابلة للإستهلاك

322– التوريدات القابلة للإستهلاك

326– التغليفات

**33– إنتاج السلع الجاري إنجازه**

331– المنتجات الجاري إنجازها

SAHLA-MALIA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

**44- الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها**

441- الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب إستلامها

442- الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى

443- العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية

444- الدولة – الضرائب على النتائج

445- الدولة – الرسوم على رقم الأعمال

446- [illegible] الدولة

447- [illegible] الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة

448- الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها (خارج الضرائب)

**6- الطبعة 6- حسابات الأعباء**

**60- المشتريات المستهلكة**

600- مشتريات البضائع المبيعة

601- المواد الأولية

602- التموينات الأخرى

603- تغيرات المخزونات

604- مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة

605- مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال

607- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

608- مصاريف الشراء التابعة

609- التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات

**67 – العناصر غير العادية – الأعباء**

**68- المخصصات للإهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة**

681- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية

682- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز

685- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة – الأصول الجارية

686- المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر

695- الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية

698- الضرائب الأخرى عن النتائج

**الطبقة 7- حسابات المنتجات**

SAHLA MAHLA
الجزائر

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر