

جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



القسم: العلوم المالية و المحاسبة

الرقم التسلسلي:

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة 1

موجهة للطلبة السنة الثالثة - ليسانس - تخصص محاسبة و مالية

السداسي الخامس

من اعداد: الدكتور بودالي مختار

السنة الجامعية: 2022-2023

الفهرس

الصفحة	العنوان
4	مقدمة.....
5	مدخل لمقياس المحاسبة المالية المعمقة.....
5	1. تعريف المحاسبة المالية.....
5	2. أهمية المحاسبة المالية.....
5	3. أهداف المحاسبة المالية.....
6	4. مبادئ المحاسبة المالية.....
7	المحاضرة الأولى: محاسبة الأغلفة.....
7	1. أغلفة غير قابلة للاسترجاع.....
8	2. أغلفة قابلة للاسترجاع.....
12	3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للأغلفة.....
18	المحاضرة الثانية: محاسبة الأوراق التجارية.....
18	1. تعريف.....
18	2. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية.....
22	3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية.....
27	المحاضرة الثالثة: محاسبة الرسم على القيمة المضافة.....
27	1. تعريف.....
27	2. معدلات الرسم على القيمة المضافة.....
27	3. أهم الحسابات المستعملة للرسم على القيمة المضافة.....
27	4. المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة.....
31	5. تمارين حول المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة.....
36	المحاضرة الرابعة: محاسبة عقود إيجار التمويل.....
36	1. تعريف عقد الإيجار.....

36	2. تعريف إيجار التمويل.....
36	3. عقد إيجار بسيط.....
36	4. حالات تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار التمويل.....
37	5. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار.....
43	6. تمارين حول محاسبة عقود إيجار التمويل.....
53	المحاضرة الخامسة: محاسبة العقود طويلة الأجل
53	1. تعريف.....
53	2. التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل.....
57	3. حالات أخرى حول التسجيل المحاسبي لعقود طويلة الأجل.....
61	4. تمارين حول محاسبة العقود طويلة الأجل.....
74	المحاضرة السادسة: محاسبة الأجور.....
74	1. تحديد أجر العامل.....
77	2. المعالجة المحاسبية للأجور.....
80	3. تمارين حول محاسبة الأجور.....
86	المحاضرة السابعة: محاسبة الإعانات المستلمة
86	1. إعانات الاستغلال.....
88	2. إعانات التجهيز و الاستثمارات.....
90	3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للإعانات.....
95	المحاضرة الثامنة: محاسبة الضرائب المؤجلة.....
95	1. الضريبة المستحقة.....
96	2. الضرائب المؤجلة.....
104	3. تمارين حول محاسبة الضرائب المؤجلة.....
113	قائمة المراجع.....

مقدمة:

تهدف هذه المطبوعة إلى تقديم دروس في مقياس المحاسبة المالية المعمقة-1 حسب النظام المحاسبي المالي الى طلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة و مالية و هذا من خلال التطرق الى ثمانية محاضرات و المتمثلة في محاسبة الأغلفة، محاسبة الأوراق التجارية، محاسبة الرسم على القيمة المضافة، محاسبة عقود ايجار تمويل، محاسبة العقود طويلة الأجل، محاسبة الأجور، محاسبة الاعانات المستلمة و أخيرا محاسبة الضرائب المؤجلة.

لقد حاولت من خلال هذه المطبوعة اتباع أساليب سهلة في التسجيل المحاسبي للأحداث الاقتصادية للمؤسسة و في اطار البرنامج المسطر و تقديم كذلك حل لبعض الأمثلة لإيصال المعلومة بطريقة سهلة و سلسلة الى طلبتنا. نأمل أن يكون هذا المجهود المتواضع مفيدا لطلبتنا المتخصصين في المحاسبة و المالية.

مدخل لمقياس المحاسبة المالية المعمقة:

1. تعريف المحاسبة المالية:

أطلق على المحاسبة بالفرنسية comptabilité بينما بالإنجليزية accounting ، حيث أن المحاسبة هي عبارة عن ممارسات لمجموعة من التقنيات و الطرق المختلفة و ذلك لهدف تتبع نشاط الكيانات الاقتصادي و إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة أو الشركة، و تعرف المحاسبة على انها أداة لتقييم حركة الأموال في الشركات و ذلك بقياس حجم الإيرادات و الأعباء و النسب المحاسبية المختلفة التي تعطي صورة حقيقية عن الحالة الصحية للشركة المساعدة في اتخاذ قرارات التسيير المناسبة.

2. أهمية المحاسبة المالية:

المحاسبة المالية هي أهم أداة في يد المسيرين لاتخاذ القرارات و الإجراءات الصحيحة لتطوير الإنتاج و تعظيم الأرباح، و يمكن تلخيص أهمية المحاسبة و منافعها في نقاط التالية:

- وسيلة لإعطاء صورة حقيقة عن الوضعية المالية للشركة بالنسبة للعمال و المسيرين والشركاء المساهمين؛
- تعطي المحاسبة المبررات عن كل التدفقات المالية التي تحصل خلال فترات معينة كالسنة؛
- المحاسبة تنتج قوائم مالية تعبر عن الحالة الصحية للشركة؛
- المحاسبة تعطي نظرة بالنسبة للمتعاملين الخارجين مثل الزبائن و الموردين و مصالح الضرائب.

3. أهداف المحاسبة المالية:

الهدف من المحاسبة المالية هو الغاية المراد الحصول عليها او تحقيقها من استخدام هذه التقنية في الشركة او الكيان الاقتصادي و منه يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- تحديد النتيجة المحاسبية للشركة في اخر السنة او خلال فترة معينة منها سواء كانت نتيجة ربحا او خسارة؛
- معرفة المركز المالي للشركة خلال فترة معينة؛
- تقديم البيانات اللازمة للمسيرين لأخذ القرارات الصائبة لنجاح الشركة؛
- الحفاظ على ممتلكات الشركة سواء كان أصول مادية او معنوية او مالية ؛
- متابعة التدفقات المالية داخل الشركة من خلال سجلات و دفاتر خاصة؛
- المساعدة في تحديد السياسة المالية للشركة من حيث القروض و ديون الموردين و إيرادات الزبائن؛
- المراقبة الداخلية لأصول الشركة للحفاظ عليها من الاختلاسات.

4. مبادئ المحاسبة المالية:

تعتبر المبادئ المحاسبة المالية من أهم القواعد التي تم بناء النظام المحاسبي عليها وقد لخص المشرع الجزائري المبادئ المحاسبية فيما يلي:

1- استقلالية الدورات (Indépendance des exercices): يقوم هذا المبدأ على تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى كل منها دورة مالية بحيث تستقل كل دورة بمصاريفها وإيراداتها حتى تعطي النتيجة المتحصل عليها في نهاية كل دورة الصورة الحقيقية للوضع المالية للمؤسسة .

2- الأهمية النسبية (Importance relative): يقوم هذا المبدأ على إعطاء أهمية بالغة لجميع المعاملات مهما كان حجمها.

3- الحيطة و الحذر (Prudence): يقصد بهذا المبدأ عدم اخذ الأرباح المتوقعة في الاعتبار الا عند تحقيقها ,في حين ان الخسائر المتوقعة تؤخذ في الحسبان قبل حدوثها بهدف الحصول على نتيجة صادقة.

4- استمرارية الطرق المحاسبية (Permanence des méthodes): وفق لهذا المبدأ تلتزم المؤسسة عند استخدامها لأحد الطرق المحاسبية بعدم تغييرها من سنة لأخرى الا في حالة ظروف مبررة وبشرط الإفصاح عن التغيير الجديد وأثره على المؤسسة حتى يمكن مقارنة أدائها من سنة لأخرى.

5- التكلفة التاريخية (Coût historique): تعني تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الدفاتر على أساس تكلفتها الفعلية بغض النظر عن قيمتها السوقية أو أي تغيرات المستقبلية.

6- تطابق الميزانية الافتتاحية مع سابقتها (Intangibilité de bilan d'ouverture): لا بد من تطابق الميزانية الختامية في اخر الدورة مع الميزانية الافتتاحية في بداية الدورة.

7- تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique): تسجل العمليات محاسبيا وتقدم في القوائم المالية وفق الواقع الاقتصادي وليس فقط على أساس الظاهر او الشكل القانون.

8- مبدأ عدم المقاصة (Non compensation): المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم في الميزانية أو بين عناصر المصاريف والايادات في حسابات النتائج غير مسموح به الا بترخيص او فرضية بموجب هذا النظام المحاسبي المالي.

9- مبدأ الوحدة النقدية: (unité monétaire) و مفاده أن للمحاسبة المالية وحدة قياس تقيس بها الأحداث الاقتصادية و المحاسبة وحدة القياس بها هي وحدة النقد حسب الدولة فمثلاً الدينار في الجزائر.

المحاضرة الأولى: محاسبة الأغلفة les emballages

لا تباع بضاعة إلا و كانت محتواة في مواد تعبئة و تغليف، حيث يجب التفرقة بين نوعين من الأغلفة:

- أغلفة غير قابلة للاسترجاع (أصول غير متداولة)،

- أغلفة قابلة للاسترجاع (أصول متداولة).

1. أغلفة غير قابلة للاسترجاع:

و هي أغلفة التي تستهلك نهائيا عند الاستعمال بمعنى تستعمل مرة واحدة فقط و لهذا تسجل ضمن التموينات الأخرى (حساب 32) و تسجل بالضبط في حساب 326 أغلفة مستهلكة و المعالجة المحاسبية تكون كالتالي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
3826		مشتريات أغلفة مستهلكة	X	
4456		رسم قابل للاسترجاع	X	
	401	موردو المخزون		X
		فاتورة شراء رقم....		
326		أغلفة مستهلكة	X	
	3826	مشتريات أغلفة مستهلكة		X
		سند إدخال الأغلفة إلى المخازن رقم....		
602		تموينات أخرى مستهلكة	X	
	326	أغلفة مستهلكة		X
		سند إخراج الأغلفة رقم....		

مثال:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة هو 19%:

- في 05-09-2016 اشترت مؤسسة غلافات من الورق بمبلغ 3000 دج على الحساب بفاتورة رقم 222 و وصل إدخال إلى المخازن رقم 43.

في 03-10-2016 باعت المؤسسة بضائع بمبلغ 255000 دج قد اشترتها بمبلغ 200000 دج مع العلم أن هذه البضائع كانت محتواة في غلافات من ورق بمبلغ 3000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
		2016-09-05		
3826		مشتريات أغلفة مستهلكة	3000	
4456		رسم قابل للاسترجاع	570	
	401	موردو المخزون		3570
		فاتورة شراء أغلفة رقم 222		
326		أغلفة مستهلكة	3000	
	3826	مشتريات أغلفة مستهلكة		3000
		سند إدخال الأغلفة إلى المخازن رقم 43		
		2016-10-03		
411		ح/ الزبائن	303450	
	700	ح/ مبيعات بضائع		255000
	4457	ح/ رسم محصل		48450
		فاتورة بيع رقم....		
600		ح/ بضائع مستهلكة	200000	
	30	ح/ بضائع		200000
		سند إخراج البضائع رقم...		
602		تموينات أخرى مستهلكة	3000	
	326	أغلفة مستهلكة		3000
		سند إخراج الأغلفة رقم....		

2. أغلفة قابلة للاسترجاع:

وهي أغلفة التي يمكن أن تستعمل لعدة مرات أي تبقى في المؤسسة لعدة سنوات فهي عبارة عن أغلفة تصنف ككشيبات و تسجل في حساب 2186 أغلفة قابلة للاسترجاع.
تقوم المؤسسة بإرسال البضائع داخل هذه الأغلفة إلى زبائنها مقابل سعر الأمان أو سعر الضمان .Consignation.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
2186		أغلفة قابلة للاسترجاع	X	
	404	موردو الثبیتات		X
		فاتورة شراء رقم.....		

1.2. أمثلة حول الأغلفة المسترجعة:

أ- عملية شراء أغلفة مسترجعة:

اشترت مؤسسة 100 صندوق لتعبئة الحليب بسعر 200 دج للوحدة الواحدة على الحساب مع فاتورة شراء رقم 12.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
2186		أغلفة قابلة للاسترجاع	20000	
	404	موردو الثبیتات		20000
		فاتورة شراء أغلفة مسترجعة رقم 12		

ب- تقديم أغلفة مقابل الضمان:

في يوم 12-01-2016 باعت المؤسسة بضائع بمبلغ 120000 دج في 100 صندوق حيث سعر الضمان للصندوق الواحد هو 160 دج. يطلب تسجيل العملية في دفاتر كل من المورد و الزبون.

-عند المورد (حالة البيع):

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
411		حساب الزبائن	136000	
	700	مبيعات بضائع		120000
		2016-01-12		

16000		الزبائن-ضمان تحت التسديد فاتورة بيع بضائع رقم	4196	
-------	--	---	------	--

-عند الزبون (حالة الشراء):

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
380		مشتريات بضائع	120000	
4096		الموردون-ضمان مدفوع	16000	
	401	موردو المخزون فاتورة شراء بضائع رقم....		136000
30		بضائع	120000	
	380	مشتريات بضائع سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم....		120000

ج- إرجاع الأغلفة سليمة بسعر الضمان:

نفس المعطيات للمثال السابق، حيث نفترض انه تم إرجاع الأغلفة من عند الزبون في وقتها المحدد و بسعر الضمان. يطلب تسجيل العملية في دفاتر المورد و الزبون:

-دفاتر المورد:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-12		
4196		الزبائن-ضمان تحت التسديد	16000	
	411	حساب الزبائن استلام الأغلفة و تسديد الضمان		16000

-دفاتر الزبون:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-12		
401		موردو المخزون	16000	

16000		الموردون-ضمان مدفوع تسليم الأغلفة و قبض قيمة الضمان	4096	
-------	--	--	------	--

د-إرجاع الأغلفة بأقل قيمة الضمان:

نفترض أن الزبون أرجع كل الأغلفة إلى المورد إلا أن جزء منها تعرض لبعض التلف مما أثر سلبا على سعر الضمان.

-دفاتر المورد:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-12		
4196		الزبائن-ضمان تحت التسديد	16000	
	411	حساب الزبائن		14400
	7086	عوائد على أغلفة مسترجعة		1600
		استلام الأغلفة و تسديد الضمان		

-دفاتر الزبون:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-12		
401		موردو المخزون	14400	
6136		خسائر على الأغلفة	1600	
	4096	الموردون-ضمان مدفوع		16000
		تسليم الأغلفة و قبض قيمة الضمان		

ملاحظة: نلاحظ أن كل من حساب 4196 و حساب 4096 يتم ترصديهما في كلتا الحالتين.

ه- عدم إرجاع الأغلفة من طرف الزبون أي الاحتفاظ بها:

نفترض أن الزبون احتفظ بكل الأغلفة و سدد فاتورة السلع و الضمان بشيك بنكي مع العلم أن الأغلفة كانت مهتلكة بقيمة 5000 دج.

دفاتر المورد:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
4196	7086	2016-01-12 الزبائن-ضمان تحت التسديد عوائد على أغلفة مسترجعة عدم استلام الأغلفة و تسديد الضمان	16000	16000
512	411	البنك الزبائن قبض سعر البضاعة و الضمان	136000	136000
28186	2186	اهتلاك أغلفة مسترجعة نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية أغلفة مسترجعة تسجيل خروج الأغلفة من المؤسسة	5000 15000	20000

3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للأغلفة:

التمرين الأول:

- في 02-01-2016 اشترت مؤسسة بضائع بالأجل بمبلغ 135000 دج و اشترت كذلك 100 صندوق لاستعماله بسعر 140 دج للصندوق الواحد، قدر العمر الإنتاجي للصناديق بـ 04 سنوات.
 - في 01-03-2016 تم بيع بضائع بمبلغ 157500 دج في 40 صندوق بسعر ضمان أو أمان 100 دج للصندوق الواحد.
 - في 31-12-2016 تم استرجاع 20 صندوق بسعر الأمان أما 10 صناديق فقد قبلتها المؤسسة بسعر منخفض بـ 10% و الباقي احتفظ به الزبون.
- المطلوب:** تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة.

التمرين الثاني:

- في 05-09-2016 اشترت مؤسسة غلافات من الورق بمبلغ 3000 دج على الحساب بفاتورة رقم 222 و وصل إدخال إلى المخازن رقم 43.

في 03-10-2016 باعت المؤسسة بضائع بمبلغ 255000 دج قد اشترتها بمبلغ 200000 دج مع العلم أن هذه البضائع كانت محتواة في غلافات من ورق بمبلغ 3000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة.

التمرين الثالث:

- في 18-10-2016 تم شراء 100 صندوق بسعر 300 دج للصندوق على الحساب،
 - في 20-10-2016 تم بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 285000 دج في 20 صندوق بسعر ضمان 350 دج للصندوق الواحد بتكلفة إنتاج 200000 دج على الحساب،
 - في 25-10-2016 تم استرجاع 10 صناديق بسعر الأمان،
 - في 30-10-2016 تم استرجاع الغلافات الباقية و قد قبلتها المؤسسة بمبلغ 1500 دج.
 المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في يومية الزبون و المورد.

4. حل التمارين حول المعالجة المحاسبية للأغلفة:

أ- حل التمرين الأول:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
380	401	02-01-ن ح/ مشتريات بضائع ح/ موردو المخزون فاتورة شراء بضائع رقم ...	135000	135000
30	380	02-01-ن ح/ مشتريات بضائع ح/ مشتريات بضائع فاتورة شراء بضائع سند إدخال البضائع إلى المخزن رقم ...	135000	135000
2186	404	02-01-ن ح/ أغلفة قابلة للاسترجاع ح/ موردو التثبيتات فاتورة شراء رقم.. (14000 = 140 x 100)	14000	14000
411		01-03-ن ح/ حساب الزبائن	161500	

157500 4000		ح / مبيعات بضائع ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد فاتورة بيع بضائع رقم	700 4196	
2000	2000	31-12-ن ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد ح / حساب الزبائن استلام الأغلفة و تسديد الضمان	4196 411	
900 100	1000	31-12-ن ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد ح / حساب الزبائن ح / عوائد على أغلفة مسترجعة استلام الأغلفة و تسديد الضمان $10 \times 100 = 1000$ $1000 \times 0,1 = 100$ $1000 - 100 = 900$	4196 411 7086	
1000	1000	31-12-ن ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد ح / عوائد على أغلفة مسترجعة استلام الأغلفة و تسديد الضمان	4196 7086	
3500	3500	31-12-ن ح / مخصصات ا.م. نقص القيم ح / اهتلاك الصناديق تسجيل قسط اهتلاك 10 صناديق قسط اهتلاك سنوي = $4/1400 = 350$	681 28186	
1400	350 1050	31-12-ن اهتلاك أغلفة مسترجعة نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية أغلفة مسترجعة	28186 652 2186	

		تسجيل خروج الأغلفة من المؤسسة		
--	--	-------------------------------	--	--

ب- حل التمرين الثاني:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
		2016-09-05		
	3000	مشتريات أغلفة مستهلكة		3826
	570	رسم قابل للاسترجاع		4456
3570		موردو المخزون	401	
		فاتورة شراء أغلفة رقم 222		
	3000	أغلفة مستهلكة		326
3000		مشتريات أغلفة مستهلكة	3826	
		سند إدخال الأغلفة إلى المخازن رقم 43		
		2016-10-03		
	303450	ح/ الزبائن		411
255000		ح/ مبيعات بضائع	700	
48450		ح/ رسم محصل	4457	
		فاتورة بيع رقم....		
	200000	ح/ بضائع مستهلكة		600
200000		ح/ بضائع	30	
		سند إخراج البضائع رقم...		
	3000	تموينات أخرى مستهلكة		602
3000		أغلفة مستهلكة	326	
		سند إخراج الأغلفة رقم....		

ج- حل التمرين الثالث:

1. يومية المورد (البائع):

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
2186	404	18-10-10 ن ح / أغلفة قابلة للاسترجاع ح / موردو التثبيتات فاتورة شراء أغلفة رقم.. (30000 = 300 x 100)	30000	30000
411	701 4196	20-10-10 ن ح / حساب الزبائن ح / مبيعات منتجات مصنعة ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد فاتورة بيع منتجات رقم	292000	285000 7000
724	355	20-10-10 ن ح / تغيير مخزون المنتجات ح / منتجات مصنعة سند إخراج منتجات رقم	200000	200000
4196	411	25-10-10 ن ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد ح / حساب الزبائن استلام الأغلفة و تسديد الضمان	3500	3500
4196	411 7086	30-10-10 ن ح / الزبائن-ضمان تحت التسديد ح / حساب الزبائن ح / عوائد على أغلفة مسترجعة استلام الأغلفة و تسديد الضمان	3500	1500 2000

-يومية الزبون (حالة الشراء):

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
		20-10-10 ن		

292000	285000 7000	ح/ مشتريات بضائع ح/ الموردون-ضمان مدفوع ح/ موردو المخزون فاتورة شراء بضائع رقم....	401	380 4096
285000	285000	ح/ بضائع ح/ مشتريات بضائع سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم....	380	30
3500	3500	25-10-ن موردو المخزون الموردون-ضمان مدفوع تسليم الأغلفة و قبض قيمة الضمان	4096	401
3500	1500 2000	30-10-ن موردو المخزون خسائر على الأغلفة الموردون-ضمان مدفوع تسليم الأغلفة و قبض قيمة الضمان	4096	401 6136

المحاضرة الثانية: محاسبة الأوراق التجارية les effets de commerce

1. تعريف:

الأوراق التجارية هي أداة دفع أو تسديد للديون و تشمل:

أ-الكمبيالة (السفتجة):

هي ورقة تجارية يسحبها الدائن (الساحب) على المدين (المسحوب عليه) يأمره فيها بدفع مبلغ محدد و بتاريخ معين لصالح شخص آخر (المستفيد).

ب-سند لإذن أو لأمر **billet à ordre** :

و هو ورقة تجارية يحررها المدين (المسحوب عليه) و يتعهد فيها بدفع مبلغ محدد و بتاريخ معين إلى شخص ما (المستفيد) أو لحامل السند.

2. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:

أ-تحصيل الورقة التجارية:

يمكن للمستفيد تحصيل الورقة التجارية عن طريق البنك مقابل دفع عمولة بنكية *agios bancaire* .

مثال:

قامت مؤسسة بالعمليات التالية:

1- بيع بضاعة إلى الزبون أحمد عن طريق كمبيالة بمبلغ 2500 دج؛

2- بتاريخ الاستحقاق قدمت الكمبيالة إلى البنك للتحصيل؛

3- تحصيل القيمة الصافية للكمبيالة بمبلغ 2450 دج و سجلت بالحساب البنكي للمؤسسة و قدرت مصاريف

تحصيل الكمبيالة بـ 50 دج.

المطلوب:

يطلب تسجيل العمليات في دفاتر كل من المورد (المؤسسة) و الزبون أحمد:

يومية المورد (المؤسسة):

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
4131		أوراق القبض بالمحفظة	2500	
	700	مبيعات بضائع		2500

		سحب كمبيالة على الزبون أحمد- فاتورة بيع رقم....		
2500	2500	أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل أوراق القبض بالمحفظة تقديم كمبيالة للبنك للتحصيل	4131	4133
2500	2450 50	البنك خدمات مصرفية (عمولة التحصيل) قيم للتحصيل تحصيل قيمة الكمبيالة من طرف البنك	511	512 627
2500	2500	قيم للتحصيل أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل ترصيد الحسابين	4133	511

يومية الزبون أحمد:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
2500	2500	مشتريات بضائع موردو المخزون-أوراق الدفع فاتورة شراء بضائع رقم....	403	380
2500	2500	بضائع مشتريات بضائع سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم....	380	30
2500	2500	موردو المخزون-أوراق الدفع البنك دفع قيمة السفتجة عن طريق البنك	512	403

ب- خصم الأوراق التجارية:

هو انتقال ملكية الورقة التجارية من المؤسسة إلى البنك (المستفيد) و ذلك قبل تاريخ الاستحقاق حيث يسدد البنك للمؤسسة قيمة الورقة التجارية مخصوما منها مصاريف الخصم (ح/أعباء الفوائد).

مثال:

قامت المؤسسة خلال سنة 2016 بالعمليات التالية:

- 1- في 10-01-2016 بيع بضاعة بمبلغ 20000 دج على الحساب للزبون أحمد؛
- 2- في 12-01-2016 سحب على الزبون أحمد كميالة خاصة بمبيعات 10-01-2016 تستحق في 31-03-2016؛
- 3- في 25-01-2016 خصم الكميالة (عملية 12-01-2016) قبل استحقاقها لدى البنك مقابل مصاريف الخصم قدرها 2000 دج؛
- 4- في 02-04-2016 أعلم البنك المؤسسة بأن الزبون أحمد سدد قيمة الورقة بتاريخ استحقاقها.

المطلوب:

تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
411	700	2016-01-10 الزبائن مبيعات بضائع بيع بضاعة على الحساب - فاتورة رقم....	20000	20000
4131	411	2016-01-12 أوراق القبض بالمحفظة الزبائن سحب كميالة على الزبون أحمد	20000	20000
4132		2016-01-25 أوراق قبض مخصومة	20000	

20000		أوراق القبض بالمحفظة تقديم الكمبيالة الى البنك للخصم	4131	
	18000	البنك		512
	2000	أعباء الفوائد (مصاريف الخصم)		661
20000		تسبيقات (مساهمات) مصرفية جارية تحصيل القيمة الصافية للكمبيالة	519	
	20000	تسبيقات (مساهمات) مصرفية جارية		519
20000		أوراق قبض مخصومة ترصيد الحسابين(إشعار بتحصيل الكمبيالة)	4132	

ج- حالة عدم تحصيل الورقة التجارية:

لأسباب متعددة، يحدث أن لا يسدد المسحوب عليه (الزبون) قيمة الورقة التجارية، في هذه الحالة فانه بإمكان المستفيد (البنك) الرجوع على الساحب (المؤسسة).

حيث يقوم المستفيد بتحرير احتجاج عدم الدفع (بروتستو) لدى كاتب الضبط بالمحكمة و تكون مصاريف الاحتجاج على عاتق المسحوب عليه.

مثال:

نفس المثال السابق مع استبدال العملية رقم 04 حيث نفترض أن في 02-04-2016 أعلم البنك المؤسسة انه لم يتمكن من تحصيل الكمبيالة و قد خصم مبلغ الكمبيالة بالإضافة إلى مصاريف الاحتجاج المقدرة بـ 300 دج.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-04-02		
		تسبيقات (مساهمات) مصرفية جارية	20000	
		البنك		20000
		تسديد التسبيقات المصرفية لعدم تحصيل		

		الكمبيالة		
		2016-04-02		
	20300	الزبائن		411
20000		أوراق قبض مخصومة	4132	
300		البنك	512	
		إلغاء الكمبيالة مع تحميل الزبون أحمد مصاريف		
		احتجاج عدم الدفع		

د- تظهير الأوراق التجارية:

د.1 تعريف:

هو استعمال الورقة الموجودة لدى المستفيد في تسديد ديونه اتجاه الغير (دائنيه)؛ وذلك - عن طريق الكتابة على ظهر الورقة التجارية أو على ورقة ملحقة بها اسم المستفيد مع توقيع المظهر، و يمكن للمستفيد أن يظهرها أيضا إلى دائنيه، وهكذا تصبح الورقة التجارية أداة تسديد تتداول بين المؤسسات (التجار) إلى غاية خصمها أو تحصيلها.

د.2 التسجيل المحاسبي:

التسجيل المحاسبي يتم كالاتي:

3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:

التمرين الأول:

خلال شهر فيفري و مارس لسنة 2016 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- في 02-03-2016 بيع بضاعة ب 10000 دج إلى الزبون مُجَّد مع سحب عليه كمبيالة (سفتجة) lettre de change تستحق يوم 31-03-2016 .
- في 31-03-2016 (تاريخ الاستحقاق) قدمت المؤسسة الكمبيالة إلى البنك للتحويل.
- في 03-04-2016 أعلم البنك المؤسسة بتحويل القيمة الصافية للكمبيالة باقتطاع مصاريف التحصيل المقدرة ب 100 دج.
- في 05-04-2016 شراء بضاعة عن طريق كمبيالة ب 5000 دج على المورد محمود تستحق يوم 30-04-2016.

- في 30-04-2016 تسديد قيمة الكمبيالة لمشتريات يوم 05-04-2016 عن طريق البنك.
المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة.

التمرين الثاني:

خلال شهر جانفي و فيفري لسنة 2017 قامت المؤسسة بالعمليات التالية:

- في 02-01-2017 بيع بضاعة عن طريق كمبيالة إلى الزبون أحمد بـ 5000 دج تستحق يوم 31-01-2017.
- في 03-01-2017 خصم لدى البنك الكمبيالة المتعلقة بمبيعات يوم 02-01-2017 قبل تاريخ استحقاقها و تحصلت على القيمة الصافية للكمبيالة بعد اقتطاع مصاريف الخصم المقدرة بـ 500 دج.
- في 05-02-2017 أعلم البنك المؤسسة أن الزبون أحمد لم يسدد قيمة الكمبيالة عند تاريخ الاستحقاق (حساب بدون رصيد) و قد أعلمها أنه اقتطع من حسابها البنكي مبلغ 5200 دج (أي 5000 دج قيمة الكمبيالة و مصاريف احتجاج عدم الدفع-بروتستو-).
المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة.

4. حل التمارين حول المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية:

حل التمرين الأول:

يومية المورد (المؤسسة):

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
411	700	2016-03-02 ح/ الزبائن ح/ مبيعات بضائع فاتورة بيع بضائع رقم....	10000	10000
4131	411	2016-03-02 ح/ أوراق القبض بالمحفظة ح/ الزبائن	10000	10000

		سحب كمبيالة على الزبون مُجَّد		
10000	10000	2016-03-31 ح/ أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل ح/ أوراق القبض بالمحفظة تقديم الكمبيالة للبنك للتحصيل	4131	4133
10000	9900 100	2016-04-03 البنك خدمات مصرفية (عمولة التحصيل) قيم للتحصيل تحصيل قيمة كمبيالة مُجَّد من طرف البنك	511	512 627
10000	10000	2016-04-03 قيم للتحصيل أوراق قبض مستحقة مقدمة للتحصيل ترصيد الحسابين	4133	511
5000	5000	2016-04-05 مشتريات بضائع موردو المخزون-أوراق الدفع فاتورة شراء بضائع على المورد محمود رقم...	403	380
5000	5000	201-04-05 بضائع مشتريات بضائع سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم....	380	30
		2016-04-30		

403	5000	موردو المخزون-أوراق الدفع البنك	512	5000
		دفع قيمة الكمبيالة عن طريق البنك		

حل التمرين الثاني:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
411	700	2017-01-02 الزبائن مبيعات بضائع بيع بضاعة على الحساب - فاتورة رقم....	5000	5000
4131	411	2017-01-02 أوراق القبض بالمحفظة الزبائن سحب كمبيالة على الزبون أحمد	5000	5000
4132	4131	2017-01-03 أوراق قبض مخصومة أوراق القبض بالمحفظة تقديم كمبيالة أحمد إلى البنك للخصم	5000	5000
512	519	2017-01-03 البنك أعباء الفوائد (مصاريف الخصم) تسيقات (مساهمات) مصرفية جارية تحصيل القيمة الصافية للكمبيالة	4500 500	5000

5000	5000	2017-02-05 تسبيقات (مساهمات) مصرفية جارية البنك تسديد التسبيقات المصرفية لعدم تحصيل الكمبيالة	512	519
5000 200	5200	2017-02-05 الزبائن أوراق قبض مخصومة البنك إلغاء الكمبيالة مع تحميل الزبون أحمد مصاريف احتجاج عدم الدفع	4132 512	411

المحاضرة الثالثة: محاسبة الرسم على القيمة المضافة TVA

1. تعريف:

هو ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع و الخدمات و يتم تحصيل هذا الرسم من قبل بعض المكلفين كمنتجو و موزعو السلع و الخدمات ليدفع إلى مصالح تحصيل الضرائب و أن المتحمل الفعلي للرسم على القيمة المضافة هو المستهلك النهائي.

2. معدلات الرسم TVA:

المعدل العادي هو 19% و المعدل المخفض هو 9%.

3. أهم الحسابات المستعملة للرسم على القيمة المضافة:

أ- حالة الشراء:

- حساب 44563 رسم قابل للاسترجاع على المخزونات و الخدمات؛

- حساب 44562 رسم قابل للاسترجاع على التثبيات.

ب- حالة البيع:

- حساب 4457 رسم محصل على المبيعات.

ج- حالة الاسترجاع:

- حساب 4455 رسم واجب الدفع TVA à payer إذا كان ح/4457 أكبر من ح/44563 و ح/44562.

- حساب 44566 تسبيق على الرسم précompte إذا كان ح/4457 أصغر من ح/44563 و ح/44562.

د- تسديد الرسم الواجب الدفع:

تقوم المؤسسة بتصريح الرسم الواجب الدفع للشهر الماضي قبل 20 من كل شهر موالي في وثيقة اسمها G50 حيث الرسم الواجب الدفع يساوي الفرق بين الرسم المحصل على المبيعات و الرسم المسترجع على المشتريات.

4. المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة:

أ- مثال حول حساب 4455 الرسم الواجب الدفع:

عمليات الشراء و البيع خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل 19% و تخص شهر فيفري 2017.

- في 01-02-2017 شراء بضائع بالأجل بمبلغ 200000 دج؛
 - في 05-02-2017 بيع بضائع بالأجل بمبلغ 300000 دج؛
 - في 10-03-2017 تصريح و تسديد الرسم الواجب الدفع لشهر فيفري بشيك بنكي.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
		2017-02-01		
380		مشتريات بضائع	200000	
44563		رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات	38000	
	401	موردو المخزون		238000
		فاتورة شراء بضاعة رقم...		
30		بضائع في المخزن	2500	
	380	مشتريات بضائع		2500
		سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم...		
		2017-02-05		
411		الزبائن	357000	
	700	مبيعات بضائع		300000
	4457	رسم محصل		57000
		فاتورة بيع رقم...		
		2017-03-10		
		رسم محصل	57000	
	44563	رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات		38000
	4455	رسم واجب الدفع		19000
		تصريح رسم واجب الدفع لشهر فيفري		
		2017-03-10		

19000	19000	رسم واجب الدفع البنك تسديد رسم واجب الدفع لشهر فيفري بشيك بنكي رقم...	512	4455
-------	-------	--	-----	------

ب-مثال حول حساب 44563 تسبيق على الرسم:

نفس المثال السابق مع فرضية أن المبيعات تقدر بمبلغ 100000 دج.

100000 19000	119000	2017-02-05 الزبائن مبيعات بضائع رسم محصل فاتورة بيع رقم...	700 4457	411
38000	19000 19000	2017-03-10 رسم محصل تسبيق على الرسم رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات تسوية الرسم لشهر فيفري	4457 44566 44563	

ملاحظة:

إن التسبيق على الرسم بقيمة 19000 دج سيتم خصمه من الرسم الواجب الدفع لشهر مارس.

ج-مثال حول إلغاء الرسم لمردودات المشتريات و مردودات المبيعات:

قامت مؤسسة في شهر جانفي 2017 بالعمليات التالية:

- في 2017-01-01 شراء بالأجل بضاعة بمبلغ 10000 دج؛

- في 2017-01-02 إرجاع نصف البضاعة إلى المورد؛

- في 2017-01-05 بيع بضاعة بالأجل بمبلغ 20000 دج؛

- في 07-01-2017 إرجاع الزبائن للمؤسسة بضاعة سعر بيعها 5000 دج.
المطلوب:

تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة مع قيد تسوية الرسم في 20-02-2017.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
380		2017-01-01		
		مشتريات بضائع	10000	
44563		رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات	1900	
	401	موردو المخزون		11900
		فاتورة شراء بضاعة رقم...		
401		2017-01-02		
		موردو المخزون	5950	
	380	مشتريات بضائع		5000
44563		مردودات مشتريات بضاعة فاتورة رقم...		950
411		2017-01-05		
		الزبائن	23800	
	700	مبيعات بضائع		20000
	4457	رسم محصل		3800
		فاتورة بيع رقم...		
700		2017-01-07		
		مبيعات بضائع	5000	
4457		رسم محصل	950	
	411	الزبائن		5950
		مردودات مبيعات فاتورة رقم...		

عملية التسوية:

$$ح / 44563 = 950 - 1900 = 950$$

$$ح / 4457 = 950 - 3800 = 2850$$

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
4457		2017-02-20 رسم محصل	2850	
	44563	رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات		950
	4455	رسم واجب الدفع		1900
		تسوية رسم واجب الدفع لشهر جانفي		
4455		2017-02-20 رسم واجب الدفع	1900	
	512	البنك		1900
		تسديد رسم واجب الدفع لشهر جانفي بشيك بنكي رقم...		

5. تمارين حول المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة:

التمرين الأول:

قامت المؤسسة في شهر جانفي و فيفري و مارس 2016 بالعمليات التالية:

- 01-01 شراء بضائع بالأجل بـ 200000 دج.
- 01-04 بيع بضائع بالأجل بـ 300000 دج.
- 02-20 تصريجات المؤسسة للرسم على القيمة المضافة و تسديد الرسم الواجب الدفع بشيك بنكي.
- 02-22 شراء معدات بالأجل بـ 50000 دج.
- 02-25 بيع بضائع بالأجل بـ 40000 دج.
- 03-20 تصريجات المؤسسة للرسم على القيمة المضافة.

المطلوب:

- تسجيل العمليات في دفتر اليومية مع العلم أن كل العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة بـ 19%.

التمرين الثاني:

الجدول التالي يبين تصريجات المؤسسة للرسم على القيمة المضافة خلال ثلاث أشهر الأولى:

البيان	جانفي	فيفري	مارس
- TVA قابلة للاسترجاع على السلع و الخدمات	100000	125000	150000
- TVA قابلة للاسترجاع على التثبيات	250000	200000	240000
- TVA محصل على المبيعات	420000	290000	515000
- TVA لمردودات المشتريات	30000	25000	15000
- TVA لمردودات المبيعات	20000	50000	40000

المطلوب: تسجيل تصريح للرسم على القيمة المضافة TVA في يومية المؤسسة يوم 20 من شهر جانفي, فيفري و مارس.

6. حل تمارين حول المعالجة المحاسبية للرسم على القيمة المضافة:

حل التمرين الأول:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-01		
380		ح/ مشتريات بضائع	200000	
44563		ح/ رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات	38000	
	401	ح/ موردو المخزون		238000
		فاتورة شراء بضاعة رقم...		
30		ح/ بضائع في المخزن	2500	
	380	ح/ مشتريات بضائع		2500
		سند إدخال البضائع إلى المخازن رقم...		
		2016-01-04		
411		ح/ الزبائن	357000	
	700	ح/ مبيعات بضائع		300000
	4457	ح/ رسم محصل		57000
		فاتورة بيع رقم...		

		2016-02-20		
38000	57000	ح/ رسم محصل	4457	
19000		ح/ رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات	44563	
		ح/ رسم واجب الدفع	4455	
		تصريح رسم واجب الدفع لشهر جانفي		
		2016-02-20		
19000	19000	ح/ رسم واجب الدفع	4455	
		ح/ البنك	512	
		تسديد رسم واجب الدفع لشهر جانفي بشيك بنكي رقم...		
		2016-02-22		
	50000	ح/ معدات صناعية	215	
	9500	ح/ رسم قابل للاسترجاع على التثبيتات	44562	
59500		ح/ موردو التثبيتات		
		فاتورة شراء معدات رقم...		
		2016-02-25		
	47600	ح/ الزبائن	411	
40000		ح/ مبيعات بضائع	700	
7600		ح/ رسم محصل	4457	
		فاتورة بيع رقم...		
		2016-03-20		
	7600	ح/ رسم محصل	4457	
	1900	ح/ تسبيق على الرسم précompte	44566	
9500		ح/ رسم مسترجع على التثبيتات	44562	
		تسوية الرسم لشهر فيفري		

حل التمرين الثاني:

1. تصريح الرسم على القيمة المضافة لشهر جانفي:

الرسم الواجب الدفع = الرسم المحصل - الرسم القابل للاسترجاع
 الرسم المحصل = 420000 - 20000 = 400000 (20000 هي الرسم على مردودات المبيعات).
 الرسم القابل للاسترجاع = (30000 - 100000) + 250000 = 320000.
 الرسم الواجب الدفع = 400000 - 320000 = 80000 موجب يعني أكبر من 0.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
4457		02-20-ن	400000	
		ح/ رسم محصل		70000
	44563	ح/ رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات		250000
	44562	ح/ رسم مسترجع على التثبيات		80000
	4455	ح/ رسم واجب الدفع tva à payer		
		تسوية رسم واجب الدفع لشهر جانفي		

2. تصريح الرسم على القيمة المضافة لشهر فيفري:

الرسم المحصل = 290000 - 50000 = 240000.
 الرسم القابل للاسترجاع = (25000 - 125000) + 20000 = 300000.
 تسبيق على الرسم = 300000 - 240000 = 60000 - سالب يعني أصغر من 0.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
4457		03-20-ن	240000	
		ح/ رسم محصل		100000
		ح/ تسبيق على الرسم	60000	
	44563	ح/ رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات		200000
	44562	ح/ رسم مسترجع على التثبيات		
		تسوية الرسم لشهر فيفري		

3. تصريح الرسم على القيمة المضافة لشهر مارس:

الرسم المحصل = 515000 - 40000 = 475000.
 الرسم القابل للاسترجاع = (15000 - 150000) + 240000 = 375000.
 الرسم الواجب الدفع = 475000 - 375000 = 100000 موجب يعني أكبر من 0.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		04-20-ن		

	475000	ح/ رسم محصل	4457
135000		ح/ رسم مسترجع على المخزونات و الخدمات	44563
240000		ح/ رسم مسترجع على التثبيتات	44562
60000		ح/ تسبيق على الرسم	44566
40000		ح/ رسم واجب الدفع	4455
		تسوية الرسم لشهر مارس	

المحاضرة الرابعة: محاسبة عقود إيجار التمويل **contrats de location financement**

1. تعريف عقد الإيجار:

عرفت المادة 1-135 من النظام المحاسبي المالي عقد الإيجار "هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو عدة دفعات."

2. تعريف إيجار التمويل:

عرف النظام المحاسبي المالي عقد إيجار تمويل "هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر و المنافع المتصلة بملكية الأصل بصفة شبه كلية إلى المستأجر، و يمكن أن يتم تحويل ملكية الأصل محل عقد إيجار التمويل عند نهاية العقد أو لا يتم تحويل الملكية."

كما عرفته لجنة المعايير المحاسبية الدولية على أنه اتفاق ينقل بموجبه المؤجر الحق في استخدام أصل مقابل دفعة أو سلسلة دفعات تستحق على المستأجر، و يشترط المعيار المحاسبي السابع عشر وجوب أن يكون تصنيف عقود الإيجار مبنيا على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر و المنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر. ان إيجار التمويل هو مجرد أسلوب تمويل لعملية شراء الأصل.

3. عقد إيجار بسيط:

هو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي (تعريف نظام SCF).

4. حالات تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار التمويل:

قد حددها النظام المحاسبي المالي كالتالي:

- ملكية الأصل تنتقل إلى المستأجر في نهاية فترة العقد؛
- إن عقد الإيجار يمنح للمستأجر حق اقتناء الأصل بسعر يقل و بصورة كافية عن قيمته العادلة؛
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته حتى إذا لم تتم عملية نقل الأصل أي مدة الإيجار تمثل على الأقل 75% من المدة النفعية للأصل؛
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر أي أن القيمة الحالية للدفعات إلى القيمة الحقيقية للأصل يجب أن تمثل أكثر من 90%.

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{prix d'achat fin de contrat} (1+i)^{-n}$$

5. المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:

تتم محاسبة و عرض العمليات و الأحداث حسب جوهرها و حقيقتها المالية و ليس حسب شكلها القانوني فقط، و بينما يحدد الشكل القانوني لاتفاقية إيجار بأنه لا يمكن للمستأجر أن يحصل على حق ملكية قانوني في الأصل المؤجر، فانه في حالة عقد إيجار التمويلي يشير الجوهر و الحقيقة المالية الى ان المستأجر يحصل على المنافع الاقتصادية من استعمال الأصل المستأجر خلال معظم عمره الانتاجي مقابل التزامه بدفع مبلغ مقابل ذلك الحق مساويا تقريبا للقيمة العادلة للأصل و مصاريف التمويل المتعلقة به. و ينقسم عقد الإيجار الى:

أ-عقد إيجار بسيط:

تسجل مصاريف الإيجار كالتالي:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
613	401/512	ح/مصاريف الإيجار موردو المخزون أو حساب البنك فاتورة الإيجار رقم....	X	X

ب-عقد إيجار التمويل:

كل أصل يكون محل إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني أي أن الأصل المستأجر يدرج ضمن أصول المؤسسة المستأجرة.

- إبرام العقد:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
2...	167	ح/التبittات ح/ديون على عقود إيجار التمويل إبرام عقد إيجار التمويل	X	X

- دفعات تسديد إيجار التمويل:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
167		ح/ديون على عقود إيجار التمويل	X	
661		ح/أعباء الفوائد	X	

X		ح/البنك	512	
		تسديد دفعة إيجار التمويل		

مثال:

في 01-01-2010 استأجرت المؤسسة معدات و كانت بنود عقد إيجار التمويل كالتالي:

- القيمة الأصلية الحقيقية للمعدات هي 500000 دج؛
- دفعة الإيجار هي 110000 دج و تسدد في نهاية السنة؛
- سعر خيار شراء المعدات في نهاية العقد هي 50000 دج؛
- مدة العقد هي 05 سنوات؛
- الفترة النفعية (فترة الاهتلاك) للمعدات هي 05 سنوات؛
- سعر الفائدة الضمني هو 6,75 %.

الحل:

I. التسجيل المحاسبي عند المستأجر:

1. حساب قيمة المدفوعات الدنيا المحينة:

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{prix d'achat fin de contrat} (1+i)^{-n}$$

$$Va = 110000 (1 - (1+0,0675)^{-5}/0,0675) + 50000 (1+0,0675)^{-5}$$

2. جدول الاهتلاك:

السنة	القرض غير المسدد	الدفعة السنوية	فوائد القرض	اهتلاك القرض
2010	490000	110000	33075	76925
2011	413075	110000	27883	82117
2012	330958	110000	22340	87660
2013	243298	110000	16423	93577
2014	149719	110000	10106	99721
2014	50000	50000	-	50000
	المجموع	600000	110000	490000

3. التسجيل المحاسبي:

أ- عند إبرام العقد:

ح.مدین	ح.دائن	البيان 2010-01-01	مدین	دائن
215	167	ح/معدات صناعية ح/ديون على عقود إيجار التمويل إبرام عقد إيجار تمويل معدات صناعية	490000	490000

ب- تسديد أول دفعة إيجار التمويل:

ح.مدین	ح.دائن	البيان 2010-12-31	مدین	دائن
167	512	ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد أول دفعة إيجار التمويل 2010	76925	110000
661			33075	

ج- تسجيل قيد الاهتلاك: $490000/5 = 98000$

ح.مدین	ح.دائن	البيان 2010-12-31	مدین	دائن
681	2815	ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2010	98000	98000

ملاحظة: إن قسط الاهتلاك يساوي القيمة الحقيقية للمعدات تقسيم مدة العقد أو المدة النفعية أيهما أقل في حالة عدم وجود خيار الشراء أما عند وجود خيار الشراء فان مدة الاهتلاك هي حسب المدة النفعية للأصل.

د- عند نهاية مدة العقد مع رفع خيار شراء الأصل:

ح.مدین	ح.دائن	البيان 2014-12-31	مدین	دائن
167	512	ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/البنك ممارسة رفع خيار شراء الأصل	50000	50000

هـ- عند نهاية مدة العقد مع عدم رفع خيار شراء الأصل:

ح.مدين	ح.دائن	البيان 2014-12-31	مدين	دائن
167		ح/ديون على عقود إيجار التمويل	50000	
2815		ح/ اهتلاك معدات صناعية	490000	
	781	ح/استرجاع خسائر القيمة و المؤونات	50000	
	215	ح/معدات صناعية	490000	
		عدم ممارسة رفع خيار شراء الأصل		

II.التسجيل المحاسبي عند المؤجر:

1. الحالة الأولى: المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر

تسجل القيمة الحقيقية للمعدات المؤجرة كحق créance و ضمن حساب 274 حقوق على عقود إيجار التمويل.

مثال:

نفس المثال السابق حيث أن المؤجر اشترى المعدات بشيك بنكي في 01-01-2010.

أ- عند إبرام العقد:

ح.مدين	ح.دائن	البيان 2010-01-01	مدين	دائن
274		ح/حقوق على عقود إيجار التمويل	490000	
	512	ح/البنك		490000
		شراء معدات صناعية و تأجيرها للمؤسسة		

ب- دفعات تحصيل الإيجار:

ح.مدين	ح.دائن	البيان 2010-12-31	مدين	دائن
512		ح/البنك	110000	
	274	ح/حقوق على عقود إيجار التمويل	76925	
	763	ح/عائدات الحقوق	33075	

		تحصيل الدفعة الأولى للإيجار التمويل		
--	--	-------------------------------------	--	--

ج- عند نهاية العقد:

ح.مدين	ح.دائن	البيان 2014-12-31	مدين	دائن
512		ح/البنك	50000	
	274	ح/حقوق على عقود إيجار التمويل التنازل عن المعدات لصالح المؤسسة		50000

2. الحالة الثانية: المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر

مثال:

نفس المثال السابق حيث أن المؤجر هو مؤسسة صانعة للمعدات و أن تكلفة إنتاج المعدات هي 440000 دج.

ح.مدين	ح.دائن	البيان 2010-01-01	مدين	دائن
274		ح/حقوق على عقود إيجار التمويل	490000	
	701	ح/مبيعات منتجة مصنعة تأجير معدات مصنعة		490000
724		ح/تغير المخزون	440000	
	355	ح/منتجات مصنعة تسليم المعدات المصنعة		440000

III. العمليات التي تسبق التسجيل المحاسبي لعقد إيجار تمويل:

1. حساب قيمة المدفوعات الدنيا المحينة:

أ- حساب سعر الفائدة الضمني **taux d'intérêt implicite**:

المدفوعات الدنيا = قيمة أقساط الإيجار + القيمة المتبقية أو قيمة نقل الملكية

المدفوعات الدنيا المحينة = قيمة أقساط الإيجار المحينة + القيمة المتبقية أو قيمة نقل الملكية المحينة

$$\text{Juste de valeur} = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{VR ou prix d'achat} (1+i)^{-n}$$

من خلال المعادلة ذات المجهول الواحد (i) يمكننا حساب معدل الفائدة الضمني (تكلفة الإيجار).

ب- حساب المدفوعات الدنيا المحينة:

بعد معدل الفائدة الضمني (تكلفة الإيجار) يمكننا حساب المدفوعات الدنيا المحينة باستخدام المعادلة التالية:

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + VR \text{ ou prix d'achat } (1+i)^{-n}$$

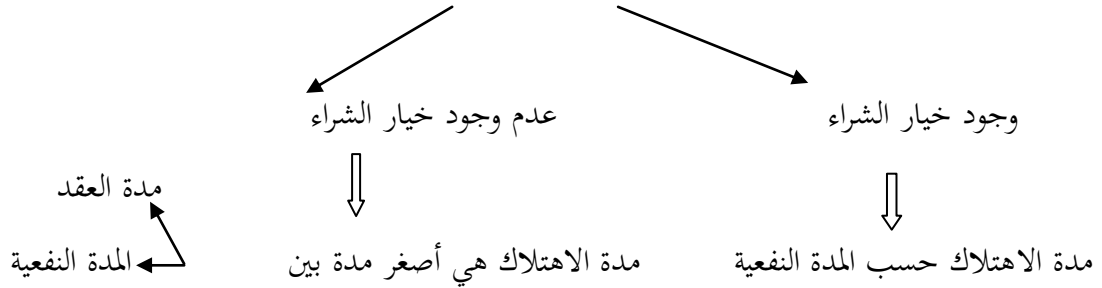
2. المقارنة بين القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) للأصل والمدفوعات الدنيا المحينة:

يُدرج الأصل ضمن أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الأقل ما بين القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) للأصل و قيمة المدفوعات الدنيا المحينة.

$$2.. = \text{MIN} (JV ; \text{loyers actualisés})$$

3. حساب اهتلاك الأصل محل عقد إيجار التمويل:

التبittات محل عقد إيجار التمويل تملك كالآتي:



4. إعداد جدول اهتلاك القرض أو أقساط الإيجار:

السنوات	القرض غير المسدد	الدفعة السنوية	فوائد القرض	اهتلاك القرض
N	1	2	3	4
n+1				

$$3 = 1 \times i$$

$$4 = 2 - 3$$

$$1_{n+1} = 1_n - 4$$

مثال:

تحصلت مؤسسة على آلة وفق الشروط التالية:

- القيمة العادلة الحقيقية للمعدات هي 5000000 دج؛

- دفعة الإيجار السنوية هي 1449220 دج و تسدد في نهاية السنة؛

- مدة العقد هي 04 سنوات؛

- الفترة النفعية للمعدات هي 08 سنوات؛

- سعر الفائدة الضمني هو 8%.

1. حساب سعر الفائدة الضمني:

$$5000000 = 1449220 (1 - (1+i)^{-4}/i)$$

$$(1 - (1+i)^{-4}/i) = 3,45$$

$$i = 8\%$$

2. حساب المدفوعات الدنيا المحينة:

$$Va = 1449220 (1 - (1,08)^{-4}/1,08) = 4800000$$

نلاحظ أن القيمة العادلة أكبر من المدفوعات الدنيا المحينة و بالتالي يسجل الأصل في دفاتر المؤسسة بالقيمة الأقل

و هي 4800000 دج.

3. حساب قسط الاهتلاك السنوي:

مع عدم وجود خيار الشراء فان مدة الاهتلاك هي أصغر مدة بين مدة العقد و المدة النفعية

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي للآلة} = 4/4800000 = 1200000 \text{ دج}$$

4. إعداد جدول الاهتلاك:

السنة	القروض غير المسدد	الدفعة السنوية	فوائد القرض	اهتلاك القرض
1	4800000	1449220	384000	1065220
2	3734780	1449220	298782	1150438
3	2584342	1449220	206747	1242473
4	1341870	1449220	107350	1341870
	المجموع	5796880	996880	4800000

6. تمارين حول محاسبة عقود إيجار التمويل:

التمرين الأول:

تحصلت مؤسسة على آلة وفق الشروط التالية:

- مدة الإيجار (durée de loyer) 05 سنوات و بداية عقد الإيجار من 2011-01-01؛
- دفعة الإيجار السنوية (loyer) تقدر بـ 14000 دج تستحق الدفعة الأولى في 2011-12-31؛
- سعر الفائدة الضمني (taux d'intérêt implicite) يساوي 5,37%؛
- عدم رفع خيار الشراء؛
- الفترة النفعية للآلة (la durée d'utilité) هي 06 سنوات؛
- القيمة العادلة للآلة (la juste valeur) هي 60000 دج؛
- أما جدول اهتلاك الدين المتعلق بعقد الإيجار هو كالتالي:

السنة	القرض المتبقي	الدفعة السنوية	فوائد القرض	اهتلاك القرض
2011	60000	14000	3220	10780
2012	49220	14000	2640	11360
2013	37860	14000	2030	11970
2014	25890	14000	1390	12610
2015	13280	14000	720	13280
		70000	10000	60000

المطلوب:

- هل هذا العقد هو عقد إيجار بسيط أو عقد إيجار تمويلي؟
- تسجيل القيود اللازمة المتعلقة بالحصول على الآلة، اهتلاكها و دفعات تسديد الإيجار لدى المؤسسة المستأجرة خلال مدة العقد؛
- تسجيل القيود اللازمة لدى المؤسسة المؤجرة.

التمرين الثاني:

تحصلت مؤسسة على آلة وفق الشروط التالية:

- مدة الإيجار (durée de loyer) 04 سنوات و بداية عقد الإيجار من 2011-01-01.
- دفعة الإيجار السنوية (loyer) تقدر بـ 34000 دج تستحق الدفعة الأولى في 2011-12-31.
- عدم رفع خيار الشراء؛
- سعر الفائدة الضمني هو 12%؛
- الفترة النفعية للآلة (la durée d'utilité) هي 08 سنوات.
- القيمة العادلة للآلة (la juste valeur) هي 120000 دج.

المطلوب:

- هل هذا العقد هو عقد إيجار بسيط أو عقد إيجار تمويلي؟
- تسجيل القيود اللازمة في يومية المستأجر (locataire) للسنة الأولى؛
- تسجيل القيود اللازمة في يومية المؤجر (Bailleur) للسنة الأولى.

التمرين الثالث:

تحصلت مؤسسة على آلة وفق الشروط التالية:

- مدة الإيجار (durée de loyer) 04 سنوات و بداية عقد الإيجار من 01-01-2011.
- دفعة الإيجار السنوية (loyer) تقدر بـ 34000 دج تستحق الدفعة الأولى في 31-12-2011.
- رفع خيار الشراء (levée de l'option d'achat) يقدر بـ 5000 دج.
- الفترة النفعية للآلة (la durée d'utilité) هي 08 سنوات.
- القيمة العادلة للآلة (la juste valeur) هي 120000 دج.

المطلوب:

- برهن بأن هذا العقد هو عقد إيجار تمويل.
- إعداد جدول اهتلاك (تسديد) الدين المتعلق بعقد إيجار التمويل.
- تسجيل القيود اللازمة في يومية المستأجر (locataire) المتعلقة باقتناء الآلة, اهتلاكها و دفعات تسديد الإيجار.

7. حل تمارين حول محاسبة عقود إيجار التمويل:**حل التمرين الأول:****1. الإجابة على السؤال الأول:**

حتى يكون عقد الإيجار هو عقد إيجار التمويل يجب أن يتوفر فيه شرط واحد من بين أربع شروط المذكورة في المحاضرة.

نلاحظ انه تحقق شرطان من بين أربع شروط:

- الشرط الأول: قيمة المدفوعات الدنيا المحينة تمثل أكثر من 90 % من القيمة العادلة للأصل.

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{prix d'achat fin de contrat} (1+i)^{-n}$$

- الشرط الثاني: مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته أي مدة الإيجار أكثر من 75% من المدة النفعية للأصل $6/5 = 83\%$.

يعتبر هذا العقد عقد إيجار التمويل.

2. الإجابة على السؤال الثاني:

أ- التسجيل المحاسبي لدى المستأجر:

قسط الاهتلاك السنوي = $5/60000 = 12000$ دج.

ملاحظة: في حالة عدم رفع خيار الشراء نختار أقل مدة بين الفترة النفعية للأصل و مدة العقد في حساب قسط الاهتلاك السنوي.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
215	167	2011-1-1 ح/معدات صناعية ح/ديون على عقود إيجار التمويل إبرام عقد إيجار تمويل معدات صناعية	60000	60000
167	512	2011-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد أول دفعة إيجار التمويل 2011	10780 3220	14000
681	2815	2011-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2011	12000	12000
167	512	2012-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2012	11360 2640	14000
681	2815	2012-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2012	12000	12000

14000	11970 2030	2013-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2013	512	167 661
12000	12000	2013-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح / اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2013	2815	681
14000	12610 1390	2014-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2014	512	167 661
12000	12000	2014-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح / اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2014	2815	681
14000	13280 720	2015-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2015	512	167 661
12000	12000	2015-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح / اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2015	2815	681
		2015-12-31		

60000	60000	ح/ اهتلاك معدات صناعية ح/معدات صناعية عدم ممارسة رفع خيار شراء الأصل(إرجاع الآلة إلى المؤجر)	215	2815
-------	-------	---	-----	------

ب- التسجيل الخاسي لدى المؤجر:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
60000	60000	2011-1-1 ح/حقوق على عقود إيجار التمويل ح/البنك شراء معدات صناعية و تأجيرها للمؤسسة	512	274
10780 3220	14000	2011-12-31 ح/البنك ح/حقوق على عقود إيجار التمويل ح/عائدات الحقوق تحصيل الدفعة الأولى للإيجار التمويل	274 763	512
11360 2640	14000	2012-12-31 ح/البنك ح/حقوق على عقود إيجار التمويل ح/عائدات الحقوق تحصيل الدفعة الثانية للإيجار التمويل	274 763	512
11970 2030	14000	2013-12-31 ح/البنك ح/حقوق على عقود إيجار التمويل ح/عائدات الحقوق تحصيل الدفعة الثالثة للإيجار التمويل	274 763	512
	14000	2014-12-31 ح/البنك		512

12610		ح/حقوق على عقود إيجار التمويل	274	
1390		ح/عائدات الحقوق	763	
		تحصيل الدفعة الرابعة للإيجار التمويل		
	14000	2015-12-31		512
13280		ح/البنك		
720		ح/حقوق على عقود إيجار التمويل	274	
		ح/عائدات الحقوق	763	
		تحصيل الدفعة الخامسة للإيجار التمويل		

حل التمرين الثاني:

1. الإجابة على السؤال الأول:

يعتبر هذا العقد عقد إيجار بسيط للأسباب التالية:

- ملكية الأصل لا تنتقل إلى المستأجر في نهاية مدة العقد؛
- عقد الإيجار لا يمنح للمستأجر حق اقتناء الآلة بسعر يقل عن القيمة العادلة للآلة؛
- مدة الإيجار لا تغطي الجزء الأكبر من الفترة النفعية (75 بالمائة) حيث أن المدة = $8/4 = 50\%$ ؛
- المدفوعات الدنيا المحينة إلى القيمة الحقيقية للأصل لا تمثل أكثر من 90%.

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{prix d'achat fin de contrat} (1+i)^{-n}$$

$$Va = 34000 (1 - (1+0,12)^{-4}/0,12) = 103133.$$

$$Va/JV = 103133/120000 = 86\%.$$

2- التسجيل المحاسبي لدى المستأجر:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2011-12-31		
613		ح/مصاريف الإيجار	34000	
	512	ح/البنك		34000
		تسديد الدفعة الأولى من الإيجار		

2- التسجيل المحاسبي لدى المؤجر:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن

		2011-12-31		
34000	34000	ح/البنك	706	512
		ح/تقديم خدمات أخرى		
		تحصيل الدفعة الأولى من الإيجار		

حل التمرين الثالث:

1. الإجابة على السؤال الأول:

أ- حساب قيمة المدفوعات الدنيا المحيئة:

$$Va = \text{loyer} (1 - (1+i)^{-n}/i) + \text{prix d'achat fin de contrat} (1+i)^{-n}$$

$$Va = 34000 (1 - (1+0,0851)^{-4}/0,0851) + 5000 (1+0,0851)^{-4}$$

$$Va = 114952$$

$$Va/JV = 114951/120000 = 95\%$$

إذا يمكننا أن نعتبر أن هذا العقد هو عقد إيجار تمويل و يسجل الأصل (الآلة) ضمن أصول المؤسسة المستأجرة بالقيمة الأصغر و هي Va.

ب- حساب قسط اهتلاك الآلة:

في حالة رفع خيار الشراء تأخذ الفترة النفعية و ليس مدة العقد في حساب قسط اهتلاك الآلة.

$$\text{قسط اهتلاك الآلة} = 8/114952 = 14369 \text{ دج.}$$

ج- إعداد جدول اهتلاك القرض المتعلق بعقد إيجار تمويل:

السنة	القرض غير المسدد	الدفعة السنوية	فوائد القرض	اهتلاك القرض
2011	114952	34000	9782	24218
2012	90734	34000	7721	26279
2013	64455	34000	5485	28515
2014	35940	34000	3058	30942
2014	5000	5000	/	5000
	المجموع	141000	26046	114952

د- المعالجة المحاسبية لدر المستأجر:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
114952	114952	2011-1-1 ح/معدات صناعية ح/ديون على عقود إيجار التمويل إبرام عقد إيجار تمويل معدات صناعية	167	215
34000	24218 9782	2011-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد أول دفعة إيجار التمويل 2011	512	167 661
14369	14369	2011-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2011	2815	681
34000	26279 7721	2012-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2012	512	167 661
14369	14369	2012-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2012	2815	681
34000	28515 5485	2013-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك	512	167 661

		تسديد دفعة إيجار التمويل 2013		
14369	14369	2013-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2013	2815	681
34000	30942 3058	2014-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/أعباء الفوائد ح/البنك تسديد دفعة إيجار التمويل 2014	512	167 661
14369	14369	2014-12-31 ح/مخصصات اهتلاك معدات صناعية ح/ اهتلاك معدات صناعية قسط اهتلاك معدات لسنة 2014	2815	681
5000	5000	2014-12-31 ح/ديون على عقود إيجار التمويل ح/البنك رفع خيار شراء الأصل	512	167

المحاضرة الخامسة: محاسبة العقود طويلة الأجل *contrats à long terme*

1. تعريف:

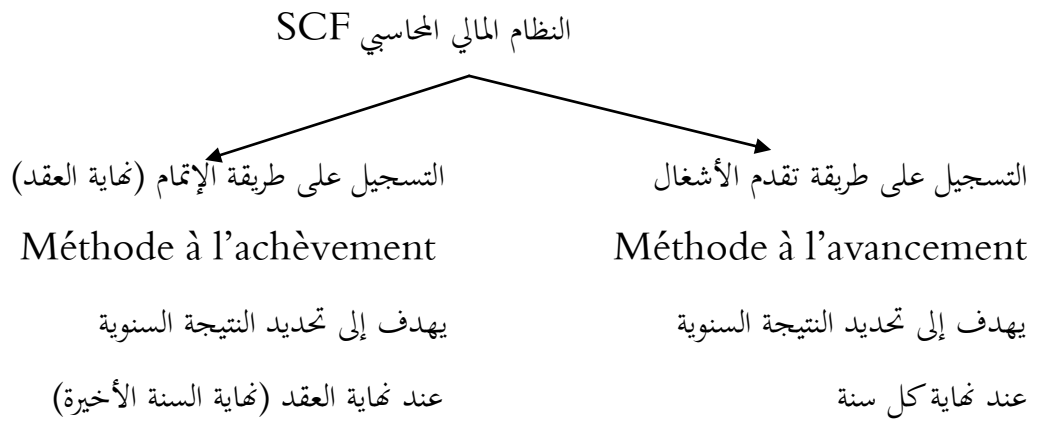
عرفت المادة 1-133 من النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل كالتالي:
يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل انجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها و الانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، و يتعلق الأمر ب:

- عقود بناء؛

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛

- عقود تقديم خدمات.

2. التسجيل المحاسبي للعقود طويلة الأجل:



أ- التسجيل المحاسبي حسب طريقة تقدم الأشغال :

المادة 2-133 من النظام المحاسبي المالي تنص على أن أعباء و نواتج (إيرادات) عمليات العقود طويلة الأجل تسجل حسب أسلوب نسبة التقدم و هذا الأسلوب يمكن من تحديد نواتج و نتيجة كل سنة تبعا لنسبة انجاز المشروع.

مثال:

في 01-05-2010 وقعت مؤسسة عقد إنشائي (بناء) مدته 14 شهرا، تاريخ انتهاء العقد هو 30-06-2011 و أن قيمة العقد خارج الرسم هو 800000 دج. أما التكاليف السنوية للمشروع فقدرت كالتالي:

طبيعة التكاليف	2010-12-31	2011-06-30 (باقي الانجاز)	مجموع التكاليف
تكاليف مباشرة			
مواد أولية	160000	100000	260000
يد عاملة	110000	90000	200000
مناولة	80000	60000	140000
تكاليف غير مباشرة			
التأمين	70000	30000	100000
التكاليف الكلية	420000	280000	700000

النتيجة المتوقعة عند نهاية العقد = $700000 - 800000 = 100000$ دج

- حساب نسبة التقدم = التكاليف المنجزة (المجمعة) / مجموع التكاليف الكلية للمشروع.

- حساب النواتج السنوية = (سعر العقد X نسبة التقدم) - نواتج سنوات مالية سابقة.

السنة	نسبة التقدم	النواتج السنوية	النتيجة
31-12-2010	$420000/700000=60\%$	$(800000 \times 60\%) - 0 = 480000$	$480000 - 420000 = 60000$
30-06-2011	$700000/700000=60\%$	$(800000 \times 100\%) - 480000 = 320000$	$320000 - 280000 = 40000$

- معالجة محاسبية للسنة الأولى:

ح.مدین	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2010	مدین	دائن
6...		ح/أعباء	420000	
	512	ح/البنك		420000
		تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2010		

480000	480000	ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
--------	--------	--	-----	-----

-معالجة محاسبية للسنة الثانية:

دائن	مدين	البيان - خلال سنة 2011	ح.دائن	ح.مدين
280000	280000	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2011	512	6...
320000	320000	2011-06-30 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
800000	800000	2011-06-30 ح/الزبائن ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	411

ملاحظة:

في 31-12-2010 النتيجة التي يجب أن تظهر في جدول حسابات النتائج هي 60000 دج.

أ- التسجيل المحاسبي حسب طريقة الإتمام :

إن المادة 133-3 من النظام المحاسبي المالي تنص: "إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة الإدراج في الحسابات حسب التقدم أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط، ألا يسجل كنواتج إلا مبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا (إدراج في الحسابات بطريقة الإتمام).

مثال:

تابع للمثال الأول مع العلم أن النتيجة لا يمكن تحديدها بصورة صادقة و أن سعر العقد 800000 دج و أعباء السنة الأول مقدرة بـ 420000 دج.

-معالجة محاسبية للسنة الأولى:

ح.مدین	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2010	مدین	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2011	420000	420000
417	704	2010-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	420000	420000

-معالجة محاسبية للسنة الثانية:

ح.مدین	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2011	مدین	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2011	280000	280000
417	704	2011-06-30 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	380000	380000
		2011-06-30		

800000	800000	ح/الزبائن	411
800000		ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417

3. حالات أخرى حول التسجيل المحاسبي لعقود طويلة الأجل:

مثال 1:

تم عقد طويل الأجل وفق الشروط التالية:

- سعر العقد = 120000 دج؛

- تاريخ إمضاء العقد = 01-01-2015؛

- مدة الانجاز = 02 سنة؛

- التكلفة السنوية على التوالي = 40000، 60000 دج؛

- التسديدات المتحصل عليها على التوالي = 60000، 60000 دج.

النتيجة السنوية المتوقعة = 100000 - 120000 = 20000 دج.

ح.مدین	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2015	مدین	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2015	40000	40000
417	704	2015-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	48000	48000
512	4191	خلال سنة 2015 ح/البنك ح/الزبائن-تسيقات محصلة تحصيل التسبيق الأول حول قيمة المشروع	60000	60000

60000	60000	خلال سنة 2016 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2016	512	6...
72000	72000	2016-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
60000	60000	خلال سنة 2016 ح/البنك ح/الزبائن-تسبيقات محصلة تحصيل التسبيق الثاني حول قيمة المشروع	4191	512
120000	120000	2016-12-31 ح/الزبائن-تسبيقات محصلة ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	4191

مثال 2:

نفس المثال الأول مع افتراض أن تكاليف المشروع ارتفعت و أصبحت 70000 دج في السنة الثانية و دون الحصول على تسبيقات.

التسجيل المحاسبي للسنة الثانية:

ح.مدین	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2015	مدین	دائن
6...		ح/أعباء	40000	

40000		ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2015	512	
48000	48000	2015-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
70000	70000	خلال سنة 2016 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2016	512	6...
72000	72000	2016-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
120000	120000	2016-12-31 ح/الزبائن ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	411

ملاحظة:

$$120000 = (100000/40000)48000 \text{ دج.}$$

$$120000 = 48000 - (110000/110000)72000 \text{ دج.}$$

$$\text{أو } 120000 = 0,6 \times 72000 \text{ دج.}$$

مثال 3:

نفس المثال السابق مع افتراض أن المؤسسة في نهاية سنة 2015 توقعت تحمل تكاليف في السنة الثانية بمبلغ 90000 دج.

الخسارة المتوقعة = 120000 - 130000 = -10000 دج.

مجموع التكاليف = 130000 دج.

ح.مدين	ح.دائن	البيان - خلال سنة 2015	مدين	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2015	40000	40000
417	704	2015-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	48000	48000
681	158	2015-12-31 ح/مخصصات مؤونات و خسائر القيمة ح/مؤونات أخرى-خصوم غير جارية تكوين مؤونة توقع الزيادة في الأعباء 2016	10000	10000
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2016	90000	90000
417	704	2016-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال	72000	72000

		أشغال قيد الانجاز			
		2016-12-31			
120000	120000	ح/الزبائن ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	411	
		2016-12-31			
10000	10000	ح/مؤونات أخرى-خصوم غير جارية ح/استرجاع مؤونات الخسائر إلغاء مؤونة توقع الزيادة في الأعباء 2016	781	158	

4. تمارين حول محاسبة العقود طويلة الأجل:

التمرين الأول:

في 01-07-2012 وقع ماقول عقد بناء مدته 18 شهرا، و أن تاريخ انتهاء العقد هو 31-12-2013، قدرت قيمة العقد خارج الرسم بمبلغ 1200000 دج. أما التكاليف السنوية للمشروع فقدرت كالتالي:

مجموع التكاليف	2013-12-31	2012-12-31	طبيعة التكاليف
310000	200000	110000	مواد أولية مستهلكة
280000	180000	100000	أعباء المستخدمين
290000	220000	70000	المناوله
120000	80000	40000	أقساط التأمين
1000000	680000	320000	التكاليف الكلية

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية الماقول حسب طريقة التقدم في الانجاز و حسب طريقة الإتمام.

التمرين الثاني:

في 01-01-2012 وقع ماقول عقد انجاز مشروع مدته 3 سنوات، إن العقد المبرم بين الطرفين تم وفق الشروط التالية:

- سعر انجاز المشروع قدر بمبلغ 200000 دج؛

- انطلاق الأشغال يكون في 01-01-2012؛
- فترة الانجاز هي 3 سنوات؛
- التكاليف الكلية للمشروع (سنوية) هي على التوالي: 50000 دج، 40000 دج، 60000 دج.

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المقاول حسب طريقة التقدم في الانجاز و حسب طريقة الإتمام.

التمرين الثالث:

في 01-01-2012 وقع مقاول عقد انجاز مشروع مدته 3 سنوات، إن العقد المبرم بين الطرفين تم وفق الشروط التالية:

- سعر انجاز المشروع قدر بمبلغ 200000 دج؛
- انطلاق الأشغال يكون في 01-01-2012؛
- فترة الانجاز هي 3 سنوات؛
- لنفترض أن كل من التكاليف التقديرية، الفعلية للمشروع و التسديدات المحصلة التي قدمت للمقاول هي

كالتالي:

البيان - السنة	1	2	3	مجموع التكاليف
التكلفة التقديرية	50000	40000	60000	150000
التكلفة الفعلية	50000	44000	66000	160000
التسديدات المتحصل عليها عن طريق البنك	60000	60000	80000	200000

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المقاول حسب طريقة التقدم في الانجاز مع العلم لن التكاليف ارتفعت بنسبة 10% ابتداء من السنة الثانية و الثالثة كما يظهر في الجدول.

التمرين الرابع:

نفس التمرين السابق (الثالث) مع افتراض أن المؤسسة تحملت تكاليف في السنة الثالثة قدرها 116000 دج و قد تم توقع هذا الارتفاع في التكاليف في نهاية السنة الثانية (بدون تسديدات متحصل عليها).

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المقاول حسب طريقة التقدم في الانجاز.

5. حل تمارين حول محاسبة العقود طويلة الأجل:

حل التمرين الأول:

النتيجة المتوقعة عند نهاية العقد = 1200000 - 1000000 = 200000 دج

1. تسجيل العمليات حسب طريقة التقدم في الانجاز:

- حساب نسبة التقدم = التكاليف المنجزة (المجمعة) / مجموع التكاليف الكلية للمشروع.
- حساب النواتج السنوية = (سعر العقد X نسبة التقدم) - نواتج سنوات مالية سابقة.

السنة	نسبة التقدم	النواتج السنوية	النتيجة
31-12-2012	320000/1000000=32%	(1200000x32%)=384000	384000-320000=64000
31-12-2013	1000000/1000000=100%	(1200000x100%)=1200000	816000-680000=136000

$$120000 \times 68\% = 816000$$

أو

أ- معالجة محاسبية للسنة الأولى:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
		خلال سنة 2012		
601		ح/ مواد أولية مستهلكة	110000	
63		ح/ أعباء المستخدمين	100000	
611		ح/ المناولة	70000	
616		ح/ أقساط التأمين	40000	
	512	ح/ البنك		320000
		تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي لسنة 2012		
417		ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها	384000	
	704	ح/ مبيعات أشغال		384000
		أشغال قيد الانجاز		

-معالجة محاسبية للسنة الثانية:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
680000	200000 180000 220000 80000	خلال سنة 2013 ح/ مواد أولية مستهلكة ح/ أعباء المستخدمين ح/ المناولة ح/ أقساط التأمين ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي لسنة 2013	512	601 63 611 616
816000	816000	2011-06-30 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
1200000	1200000	2011-06-30 ح/الزبائن ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	411

ب- التسجيل المحاسبي حسب طريقة الإتمام :

-معالجة محاسبية للسنة الأولى:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
320000	320000	خلال سنة 2012 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2012	512	6...
320000	320000	2012-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417

-معالجة محاسبية للسنة الثانية:

ح.مدين	ح.دائن	البيان- خلال سنة 2011	مدين	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2011	680000	680000
417	704	2011-06-30 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	880000	880000
411	417	2011-06-30 ح/الزبائن ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	1200000	1200000

حل التمرين الثاني:

النتيجة المتوقعة عند نهاية العقد = 150000-200000 = 50000 دج

السنة	نسبة التقدم	النواتج السنوية	النتيجة
31-12-2012	50000/150000=33,33%	(200000x33,33%)- 0=66700	66700- 50000= 16700
31-12-2013	90000/150000=60%	(200000x60%)- 66700=53300	53300- 40000= 13300
31-12-2014	150000/150000=100%	(200000x100%)- 120000=80000	80000- 60000= 20000

1. تسجيل العمليات حسب طريقة التقدم في الانجاز:

-معالجة محاسبية للسنة الأولى:

ح.مدین	ح.دائن	البيان -	مدین	دائن
6...	512	خلال سنة 2012 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2012	50000	50000
417	704	2012-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	66700	66700
6...	512	خلال سنة 2013 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2013	40000	40000
417	704	2013-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	53300	53300

-معالجة محاسبية للسنة الثانية:

ح.مدین	ح.دائن	البيان -	مدین	دائن
6...	512	خلال سنة 2013 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2013	40000	40000
		2013-12-31		

417	ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها	53300	53300
704	ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز		

-معالجة محاسبية للسنة الثالثة:

ح.مدین	ح.دائن	البيان-	مدین	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2014	60000	60000
417	704	ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	80000	80000
411	417	ح/الزبائن ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	200000	200000

2. تسجيل العمليات بطريقة الإتمام:

-التسجيل المحاسبي للسنة الأولى:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2012	50000	50000
		2012-12-31		

50000	50000	ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
-------	-------	--	-----	-----

-التسجيل المحاسبي للسنة الثانية:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
40000	40000	خلال سنة 2013 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2013	512	6...
40000	40000	2013-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417

-التسجيل المحاسبي للسنة الثالثة:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
60000	60000	خلال سنة 2014 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2014	512	6...
110000	110000	2014-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
	200000	2014-12-31 ح/الزبائن		411

200000		ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	
--------	--	--	-----	--

ملاحظة: 200000 - (50000+40000) = 110000 دج.

حل التمرين الثالث:

السنة	نسبة التقدم	النواتج السنوية	النتيجة
31-12-2012	50000/150000=33,33%	(200000x33,33%)- 0=66700	66700- 50000= 16700
31-12-2013	94000/160000=58,75%	(200000x58,75%)- 66700=50800	50800- 44000= 6800
31-12-2014	160000/160000=100%	(200000x100%)- 117500=82500	82500- 66000= 40000

-التسجيل المحاسبي للسنة الأولى:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
6...	512	خلال سنة 2012 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2012	50000	50000
417	704	2012-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	66700	66700
512	4191	خلال سنة 2012 ح/البنك ح/الزبائن-تسبيقات محصلة تحصيل التسبيق الأول حول قيمة المشروع	60000	60000

-التسجيل المحاسبي للسنة الثانية:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
6...	512	خلال سنة 2013 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2013	44000	44000
417	704	2013-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	50800	50800
512	4191	خلال سنة 2013 ح/البنك ح/الزبائن-تسيقات محصلة تحصيل التسبيق حول قيمة المشروع	60000	60000

-التسجيل المحاسبي للسنة الثالثة:

ح.مدین	ح.دائن	البيان -	مدین	دائن
6...	512	خلال سنة 2014 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2014	66000	66000
417	704	2014-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	82500	82500
512	4191	خلال سنة 2014 ح/البنك ح/الزبائن-تسيقات محصلة تحصيل التسبيق حول قيمة المشروع	80000	80000

200000	200000	2014-12-31 ح/الزبائن-تسيقات محصلة ح/ حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	4191
--------	--------	--	-----	------

حل التمرين الرابع:

النتيجة	النواتج السنوية	نسبة التقدم	السنة
66700- 50000= 16700	(200000x33,33%)- 0=66700	50000/150000=33,33%	31-12- 2012
50800- 44000= 6800	(200000x58,75%)- 66700=50800	94000/160000=58,75%	31-12- 2013
82500- 116000=- 10000	(200000x100%)- 117500=82500	210000/210000=100%	31-12- 2014

1. تسجيل العمليات بطريقة الإتمام:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
6...	512	ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2012	50000	50000
417	704	2012-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري انجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	66700	66700

-تسجيل محاسبي للسنة الثانية:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
--------	--------	--------	------	------

44000	44000	خلال سنة 2013 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2013	512	6...
50800	50800	2013-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
10000	10000	2013-12-31 ح/مخصصات مؤونات و خسائر القيمة ح/مؤونات أخرى-خصوم غير جارية تكوين مؤونة توقع الزيادة في الأعباء 2014	158	681

-تسجيل محاسبي للسنة الثالثة:

دائن	مدين	البيان -	ح.دائن	ح.مدين
116000	116000	خلال سنة 2014 ح/أعباء ح/البنك تسديد الأعباء المتعلقة بالعقد الإنشائي 2014	512	6...
82500	82500	2014-12-31 ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها ح/مبيعات أشغال أشغال قيد الانجاز	704	417
200000	200000	2014-12-31 ح/الزبائن ح/حقوق عن أشغال أو خدمات جاري إنجازها تسليم المشروع و ترصيد حساب 417	417	411
	10000	2014-12-31 ح/مؤونات أخرى-خصوم غير جارية		158

10000		ح/استرجاع مؤونات الخسائر إلغاء مؤونة توقع الزيادة في الأعباء	781	
-------	--	---	-----	--

المحاضرة السادسة: محاسبة الأجور

1. تحديد أجر العامل:

يتم تحديد الأجر بواسطة عقد مكتوب أو غير مكتوب يتفق فيه العامل و صاحب العمل على حقوق و واجبات كل طرف، و يتضمن العقد مدة العمل و الأجر الأساسي و التعويضات و المكافآت التي يتقاضها العامل. و يكون هذا العقد في إطار قانون العمل و الاتفاقية الجماعية للمؤسسة.

الاتفاقية الجماعية للعمل: هو اتفاق لمدة معينة بين أرباب العمل و ممثلي العمال (الشريك الاجتماعي) يحدد فيه شروط العمل وتصنيف العمال والشبكة الخاصة بالأجور و التعويضات و المكافآت و تكون هذه الاتفاقية مسجلة لدى مفتشية العمل و المحكمة.

يتكون الأجر من عدة عناصر أساسية مختلفة و تختلف من كيان لآخر او من شركة لأخرى و نذكر هنا أهم هذه العناصر المكونة:

أ- الأجر الأساسي - الأجر القاعدي **saire de base** :

هو الجزء الثابت من الأجر و يرتبط مباشرة بمنصب العامل أو الموظف، و يتم تحديده حسب شبكة الأجور للمؤسسة وفقا للاتفاقية الجماعية إن وجدت.

يعتبر الأجر الأساسي هو قاعدة حساب التعويضات و المكافآت النسبية.

و لحساب الأجر الأساسي لمنصب ما داخل المؤسسة يكون كالتالي:

الأجر القاعدي = عدد النقاط الاستدلالية للمنصب x القيمة المالية للنقطة الاستدلالية

ب- التعويضات: **les indemnités**

هي عناصر في الأجر تدفع للعامل لتغطية مصاريف قدمها في إطار العمل أو تعويضات عن الأضرار المرتبطة بمنصب العمل و تتميز التعويضات بكونها دورية (شهرية)، كما يتميز بعضها بالطابع الاجتماعي، نذكر أهمها:

- تعويض الخبرة المهنية : **IEP**

تقدم الهيئة المستخدمة عن تعويض عن الجهد و الوقت المبذول من طرف العامل لاكتساب الخبرات خلال فترات العمل السابقة، و تكون قيمة هذا التعويض نسبية و محددة في الاتفاقية الجماعية.

- تعويض عمل المنصب : **IPT**

يقدم هذا التعويض للعامل الذي يزاول نشاطه في خارج الوقت العادي (ليلا مثلا).

- تعويض الخدمة الدائمة : IFSP

يمنح هذا التعويض للعامل الذي يزاول عمله في الأوقات غير العادية بصورة دائمة، مثل العمال الذين تتقاطع أوقات عملهم بأيام الراحة أو العطل بصورة دائمة، و لا يجوز الجمع بين هذه التعويض و تعويض عمل المنصب و تعويض الساعات الإضافية و يحسب التعويض على أساس نسبة مئوية من الأجر الأساسي.

- تعويض الضرر: INDEMNITE DE NUISANCE

يقدم للعامل الذي يزاول عمله في ظروف غير صحية أو ظروف خطيرة، و تحسب على أساس نسبة مئوية من الأجر الأساسي.

- تعويض المنطقة: INDEMNITE DE ZONE

يحصل عليه العامل الذي يعمل في بعض المناطق الجغرافية في البلاد كالمناطق الجنوبية و تحدد قيمتها حسب المنطقة في إطار الاتفاقية الجماعية.

- تعويض استعمال السيارة الخاصة: IFAV

و يحق هذا التعويض للعامل الذي يستعمل سيارته الخاصة لمصلحة العمل.

- تعويض الإطعام أو القففة: INDEMINITE DE PANIER

يقدم هذا التعويض للعامل لتغطية مصاريف الإطعام في أوقات العمل، و يكون مبلغها متفق عليه ضمن الاتفاقية الجماعية.

- تعويض النقل: INDEMINITE DE TRANSPORT

يحصل عليه العامل لتعويضه مصاريف النقل من و إلى مكان العمل و يكون متفق على نسبتها في الاتفاقية الجماعية.

- منحة الزوجة الماكثة في البيت أو الأجر الوحيد : IPSU

هي منحة ذات طابع اجتماعي، وتعطى للعامل إذا كانت الزوجة ماكثة بالبيت و لا تعمل.

ملاحظة : التعويضات المذكورة أعلاه هي على سبيل المثال و ليس الحصر.

ج- العلاوات أو المكافآت: (les primes)

هي مبالغ مالية يحصل عليها العامل لتحفيزه على القيام بعمل ما أو الالتحاق بمنصب عمل معين هذه العلاوات لا تكون دورية بالضرورة تكون فصلية أو سنوية و نسبتها غير ثابتة بل متغيرة لارتباطها بجدولة العمل المقدم من طرف العامل، و نذكر أهمها:

- علاوة المردودية الفردية: PRI

تقدم للعامل لأجل تحفيزه لزيادة العمل و تحسين مردوديته و تكون قيمتها نسبية و مقدرة حسب نشاط العامل.

- علاوة المردودية الجماعية: PRC

و تقدم بنسبة ثابتة لجميع العمال لتحفيزهم و عادة ما تكون شهرية و متفق عليها في الاتفاقية الجماعية.

- علاوة المسؤولية: PRIME DE RESPONSABILITE

و تقدم للعامل إذا كان يتحمل مسؤولية في الهيئة المستخدمة.

ملاحظة: هذه أيضا بعض العلاوات التي يحصل عليها العامل على سبيل المثال و ليس الحصر، و تختلف المنح و العلاوات بين الهيئات المستخدمة و نسبها وفقا للاتفاقيات الجماعية أي القوانين الأساسية لكل هيئة مستخدمة.

د- الاقتطاعات:

إن مجموع ما يحصل عليه العامل من أجر أساسي و منح و تعويضات يطلق عليه أجر المنصب SALAIRE DE POSTE أو الأجر الخام، حيث انه لا يدفع كاملا إلى العامل بل يتم اقتطاع الضريبة على الدخل IRG و مختلف الاشتراكات الاجتماعية حسب القطاع الذي تعمل فيه الهيئة المستخدمة.

ملاحظة: ليست كل عناصر الأجر خاضعة للاقتطاع الضمان الاجتماعي و الضريبة على الدخل.-- **اقتطاع اشتراك الضمان الاجتماعي:**

تقدر نسبته ب 9% من أجر المنصب توجه إلى صندوق الضمان الاجتماعي CNAS لتغطية مصاريف علاج العامل و العطل المرضية.

- اقتطاع اشتراك صندوق العطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية:

تقدر نسبته ب 0.375 % تدفع إلى CACOBATPH و يخص هذا الاشتراك المؤسسات التي تعمل في قطاع الأشغال العمومية و البناء.

- الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

يتم اقتطاعها من الأجر الخاضع للضريبة الذي يساوي أجر المنصب ناقص اقتطاع اشتراك الضمان الاجتماعي، و يتحدد مبلغ الاقتطاع حسب جدول الضريبة على الأجر. Barème IRG و يتولى صاحب العمل دفع هذا الاقتطاع إلى مصالح الضرائب كل شهر.

ملاحظة : يمكن للعامل اختياريًا الاشتراك في التعاونية الخاصة بقطاعه للاستفادة من امتيازات في العلاج و العطل و التقاعد.

هـ- الاشتراكات الاجتماعية و اشتراكات صاحب العمل:

حسب المرسوم التنفيذي رقم 236/15 المؤرخ في 03-09-2015 فان توزيع معدلات الاشتراكات في الضمان الاجتماعي يكون كالآتي:

البيان	الاشتراكات الاجتماعية %	اشتراكات صاحب العمل %
التأمين الاجتماعي	1,50	11,50
حوادث العمل و الأمراض المهنية	/	1,25
التقاعد	6,75	11
التأمين عن البطالة	0,50	1
التقاعد المسبق	0,25	0,25
المجموع	9%	25%

2. المعالجة المحاسبية للأجور:

إن تشغيل المستخدمين من طرف المؤسسة يظهر نوعين من الأعباء:

- أعباء متعلقة بالمستخدمين (حساب/631)؛
- أعباء متعلقة بالهيئات الاجتماعية (حساب/635).

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		الشهر.....		

	X	ح/ أجور المستخدمين	631
X		ح/ المستخدمين-الأجور المستحقة الدفع	421
X		ح/ الضمان الاجتماعي	431
X		ح/ الدولة-الضريبة على الدخل	442
X		ح/ المستخدمين-تسيقات مدفوعات على الحساب	425
X		ح/ المستخدمين-اعتراضات على الأجور	427
X		ح/ قروض للعمال	2742
X		تسجيل أجور المستخدمين لشهر جانفي 2016	
	X	ح/ اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	635
X		ح/ الضمان الاجتماعي اشتراكات صاحب العمل لشهر	431
	X	الشهر..... ح/ الضمان الاجتماعي	431
	X	ح/ الدولة-الضريبة على الدخل	442
	X	ح/ المستخدمين-الأجور المستحقة الدفع	421
X		ح/ البنك تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي، الأجر الصافي و الضريبة على الدخل عن طريق البنك	512

مثال:

1. جدول الأجور لشهر جانفي 2016:

رقم	البيان	القاعدة	المنح و	الاقتطاعات
-----	--------	---------	---------	------------

الحساب		العلاوات	
6310	الأجر القاعدي	3800000	
6311	منحة التجربة المهنية	380000	
6312	منحة الضرر	120000	
631	الأجر الخام	4300000	4300000
431	الضمان الاجتماعي 9%	387000	
	الأجر بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي		3913000
442	الدولة-الضريبة على الدخل	213000	
425	المستخدمون-تسبيقات مدفوعات على الحساب	160000	
427	المستخدمون-اعتراضات على الأجور	100000	
2742	قروض العمال(تسديد أقساط القروض)	320000	
421	المستخدمون-الأجور المستحقة الدفع	3120000	
	المجموع	4300000	4300000

اشتراكات صاحب العمل تمثل 25 % من قيمة الضمان الاجتماعي

$$96750 = 25\% \times 387000 \text{ دج.}$$

2. الوثائق المستعملة:

- دفتر الأجور الشهري livret de paie؛

- كشف الراتب fiche de paie.

3. التسجيل المحاسبي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-01-31		
631		ح/ أجور المستخدمين	4300000	
	421	ح/ المستخدمين-الأجور المستحقة الدفع	3120000	
	431	ح/ الضمان الاجتماعي	387000	

213000		ح/ الدولة-الضريبة على الدخل	442	
160000		ح/ المستخدمون-تسبيقات مدفوعات على الحساب	425	
100000		ح/ المستخدمون-اعتراضات على الأجور	427	
320000		ح/ قروض للعمال	2742	
		تسجيل أجور المستخدمين لشهر جانفي 2016		
		2016-01-31		
	96750	ح/ اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية	635	
96750		ح/ الضمان الاجتماعي	431	
		اشتراكات صاحب العمل لشهر جانفي 2016		
		2016-01-31		
	483750	ح/ الضمان الاجتماعي	431	
	213000	ح/ الدولة-الضريبة على الدخل	442	
	3120000	ح/ المستخدمون-الأجور المستحقة الدفع	421	
3816750		ح/ البنك	512	
		تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي الأجر الصافي		
		الضريبة على الدخل عن طريق البنك		

ملاحظة:

$$\text{ح/} 483750 = 96750 + 387000 = 431$$

3. تمارين حول محاسبة الأجور:

التمرين الأول:

إليك المعلومات التالية المتعلقة بأجور شهر ماي 2014 لمؤسسة خاصة:

1. الأجور:

- الأجر القاعدي = 1361670 دج؛

- المنح = 298900 دج؛

- الضريبة على الدخل الإجمالي = 212588 دج؛
- الاشتراكات الاجتماعية = 9% ؛
- تسبيقات للعمال = 35000 دج؛
- اقتطاعات متعلقة بقرض سيارة = 65000 دج.

2. اشتراكات صاحب العمل:

- الضمان الاجتماعي = 25%.

المطلوب:

- إعداد جدول الأجور لشهر ماي 2014؛
- الإثبات المحاسبي للأجور لشهر ماي 2014 (تسديد المستحقات عن طريق البنك).

التمرين الثاني:

إليك المعلومات التالية المتعلقة بأجور شهر جانفي 2015 لمؤسسة خاصة:

1. الأجور:

- الأجر القاعدي = 161860 دج؛
- منحة التجربة المهنية = 13670 دج؛
- منحة الضرر = 29300 دج؛
- علاوة القفة = 12000؛
- علاوة النقل = 8435؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي = 43195 دج؛
- اعتراضات على الأجور = 2000 دج؛
- تسبيقات للعمال = 4000 دج؛
- الاشتراكات الاجتماعية = 9% ؛

2. اشتراكات صاحب العمل:

- الضمان الاجتماعي = 25%.

المطلوب:

- إعداد جدول الأجور لشهر جانفي 2015؛
- الإثبات المحاسبي للأجور لشهر جانفي 2015 (تسديد المستحقات عن طريق البنك).

5. حل تمارين حول محاسبة الأجور:

حل التمرين الأول:

1. إعداد جدول الأجور لشهر ماي 2014:

رقم الحساب	البيان	القاعدة	المنح و العلاوات	الاقتطاعات
6310	الأجر القاعدي		1361670	
6311	المنح		298900	
631	الأجر الخام salaire brut globale	1660570		
431	الضمان الاجتماعي 9%			149451
	الأجر بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي	1511119		
442	الدولة-الضريبة على الدخل			212588
425	المستخدمون-تسبيقات مدفوعات على الحساب			35000
2742	قروض العمال(تسديد أقساط القروض)			65000
421	المستخدمون-الأجور المستحقة الدفع salaire net			1198531
	المجموع		1660570	1660570

اشتراقات صاحب العمل تمثل 25 % من قيمة الضمان الاجتماعي

$$37363 = 25\% \times 149451 \text{ دج.}$$

2. الإثبات المحاسبي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2014-05-31		
631		ح/ أجور المستخدمين	1660570	
	421	ح/ المستخدمين-الأجور المستحقة الدفع		1198531
	431	ح/ الضمان الاجتماعي		149451
	442	ح/ الدولة-الضريبة على الدخل		212588
	425	ح/ المستخدمين-تسبيقات مدفوعات على الحساب		35000
	2742	ح/ قروض للعمال		65000
		تسجيل أجور المستخدمين لشهر ماي 2014		

37363	37363	2014-05-31 ح/ اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية ح/ الضمان الاجتماعي اشتراكات صاحب العمل لشهر ماي 2014	431	635
1597933	186814 212588 1198531	2014-05-31 ح/ الضمان الاجتماعي ح/ الدولة-الضريبة على الدخل ح/ المستخدمون-الأجور المستحقة الدفع ح/ البنك تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي، الأجر الصافي و الضريبة على الدخل عن طريق البنك	512	431 442 421

ملاحظة:

$$\text{ح/} 431 = 37363 + 149451 = 186814 \text{ دج.}$$

حل التمرين الثاني:

1. إعداد جدول الأجور لشهر جانفي 2015:

رقم الحساب	البيان	القاعدة	المنح و العلاوات	الاقتطاعات
6310	الأجر القاعدي		161860	
6311	منحة التجربة المهنية		13670	
6312	منحة الضرر		29300	
631	الأجر الخام	204830	204830	
431	الضمان الاجتماعي 9%		18435	
	الأجر بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي	186395		
6313	علاوة القفة		12000	
6314	علاوة النقل		8435	
	الأجر الخاضع للاقتطاعات المتبقية	206830		

43195			الدولة-الضريبة على الدخل	442
4000			المستخدمون-تسبيقات مدفوعات على الحساب	425
2000			المستخدمون-اعتراضات على الأجر	427
157635			المستخدمون-الأجر المستحقة الدفع	421
225265	225265		المجموع	

2. الإثبات المحاسبي:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
	225265	2015-01-31 ح/ أجر المستخدمين		631
157635		ح/ المستخدمين-الأجر المستحقة الدفع	421	
18435		ح/ الضمان الاجتماعي	431	
43195		ح/ الدولة-الضريبة على الدخل	442	
4000		ح/ المستخدمين-تسبيقات مدفوعات على الحساب	425	
2000		ح/ المستخدمين-اعتراضات على الأجر	427	
		تسجيل أجر المستخدمين لشهر جانفي 2015		
	4609	2015-01-31 ح/ اشتراكات مدفوعة للهيئات الاجتماعية		635
4609		ح/ الضمان الاجتماعي	431	
		اشتراكات صاحب العمل Cotisation patronale لشهر جانفي 2015 $18435 \times 25\% = 4609$		
	23044	2015-01-31 ح/ الضمان الاجتماعي		431
	43195	ح/ الدولة-الضريبة على الدخل		442
	157635	ح/ المستخدمين-الأجر المستحقة الدفع		421
223874		ح/ البنك	512	
		تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي الأجر الصافي		

		الضريبة على الدخل عن طريق البنك		
--	--	---------------------------------	--	--

ملاحظة:

$$ح/431 = 18435 + 4609 = 23044 \text{ د.ج.}$$

المحاضرة السابعة: محاسبة الإعانات المستلمة les subventions reçues

تنقسم الإعانات حسب النظام المحاسبي المالي (المادة 124-1-6) إلى:

- إعانات الاستغلال subventions d'exploitation
- إعانات التجهيز و الاستثمارات subvention d'investissement.

1. إعانات الاستغلال:

و تصنف كالتالي:

أ-إعانات التوازن حساب 741:

تمنح من طرف الدولة إلى المؤسسات لتغطية خسائر السنوات السابقة و تسجل محاسبيا كالأتي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
441		ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم	X	
	741	ح/ إعانات التوازن استلام إشعار باستلام إعانة توازن		X
512		ح/ البنك	X	
	441	ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم استلام الإعانة عن طريق البنك		X

ب-إعانات أخرى للاستغلال حساب 748:

تمنح من طرف الدولة إلى المؤسسات بشروط كبيع المنتجات بسعر محدد أو توظيف عدد معين من العمال و تسجل محاسبيا كالأتي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
441		ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم	X	
	748	ح/ إعانات أخرى للاستغلال استلام إشعار باستلام إعانة استغلال		X

	X	ح/ البنك	512
X		ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم استلام الإعانة عن طريق البنك	441

مثال:

في 15-01-2015 استلمت المؤسسة إشعار بالاستفادة من إعانات من الدولة كالتالي:

- إعانة توازن بمبلغ 10000 دج لتغطية خسائر سنة 2014؛

- إعانات استغلال بمبلغ 210000 دج مشروطة بتوظيف 3 عمال جدد.

مع العلم أن المؤسسة استلمت الإعانة عن طريق البنك يوم 25-03-2015 و اتضح في نهاية سنة 2015 أن

المؤسسة قد وظفت عاملين فقط.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2015-01-15		
441		ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم	220000	10000
	741	ح/ إعانات التوازن		210000
	748	ح/ إعانات أخرى للاستغلال		
		استلام إشعار باستلام إعانة توازن و إعانة استغلال		
		2015-03-25		
512		ح/ البنك	220000	220000
	441	ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم		
		استلام الإعانات عن طريق البنك		
		2015-12-31		
748		ح/ إعانات أخرى للاستغلال	70000	70000
	487	ح/ نواتج مقيدة سلفا		
		نواتج مقيدة سلفا بسبب توظيف عاملين فقط بدلا من 3 عمال		

قيد افتتاحي لسنة 2016

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
487	748	2016-01-01 ح/ نواتج مقيدة سلفا ح/ إعانات أخرى للاستغلال ترصيد حساب 487 (تطبيق مبدأ استقلالية الدورات)	70000	70000

ملاحظة:

$$70000 = 3/1 \times 21000 \text{ دج.}$$

في حالة عدم احترام شرط توظيف 3 عمال فان على المؤسسة إرجاع مبلغ 70000 دج.

2. إعانات التجهيز و الاستثمارات:

و تصنف كالتالي:

أ- إعانات التجهيز ح/131:

هي إعانات تستفيد منها المؤسسة من أجل اكتساب تجهيزات أو ممتلكات معينة.

ب- إعانات الاستثمارات الأخرى ح/132:

هي إعانات تستفيد منها المؤسسة لتمويل أنشطتها الطويلة الأجل كإنشاء مثلا محطة لتصفية المياه المستعملة.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
512		التاريخ..... ح/ البنك	X	
2..		ح/ التثبيتات	X	
	131	ح/ إعانات التجهيز		X
	132	ح/ إعانات الاستثمارات الأخرى		X
		استلام إعانة التجهيز و إعانات الاستثمارات الأخرى		

ملاحظة:

- يمكن استخدام حساب 441 في حالة إشعار باستلام الإعانة؛
- بالنسبة لإعانة التجهيز المستخدمة في تمويل تثبيبات قابلة للإهلاك يتم إدراجها ضمن النواتج بحساب 754 قسط أو حصة إعانة التجهيز المحولة لنتيجة الدورة و بنفس قيمة قسط الإهلاك الممول بالإعانة.

مثال:

في 02-01-2015 اشترت مؤسسة معدات بسعر 500000 دج عن طريق البنك تمتلك خطيا لمدة 5 سنوات مع العلم أن المؤسسة تحصلت على إعانة قدرها 200000 دج.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
512	131	2015-01-02 ح/ البنك ح/ إعانات التجهيز استلام إعانة التجهيز لشراء معدات	200000	200000
215	512	2015-01-02 ح/ معدات صناعية ح/ البنك شراء معدات عن طريق البنك	500000	500000
681	2815	2015-12-31 ح/ مخصصات اهتلاك المعدات ح/ اهتلاك المعدات تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2015 $100000 = 5/500000$ دج	100000	100000
131		2015-12-31 ح/ إعانات التجهيز	40000	

40000		ح/ إعانة التجهيز المحولة لنتيجة الدورة تحويل قسط أو حصة إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة	754	
-------	--	---	-----	--

ملاحظة:

الحصة = الإعانة/التثبيات X قسط الاهتلاك السنوي

الإعانة/التثبيات = نسبة تمويل التثبيات عن طريق الإعانة.

لأن الحصة المحولة إلى نتيجة الدورة هي عبارة عن تكلفة غير قابلة للطرح من نتيجة الدورة أي غير خاضعة ل الضريبة على الأرباح.

3. تمارين حول المعالجة المحاسبية للإعانات:

التمرين الأول:

في 10-10-2014 استلمت مؤسسة إشعار بالاستفادة من إعانات من الدولة كالتالي:

- إعانة بمبلغ 40000 دج لمساعدة المؤسسة على تغطية خسائر سنة 2013؛

- إعانة مشروطة بتوظيف ستة عمال بمبلغ 360000 دج.

في 05-12-2014 تم استلام الإعانات عن طريق البنك .

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة؛

- تسجيل قيود التسوية لسنة 2014 و القيد الافتتاحي لسنة 2015 مع العلم أن المؤسسة وظفت في سنة 2014 سوى 5 عمال.

التمرين الثاني:

في 10-01-2012 استلمت مؤسسة إشعار بالاستفادة من إعانة التجهيز بمبلغ 100000 دج مخصصة

لشراء معدات، تقدر تكلفة هذه المعدات بمبلغ 500000 دج، مدة الاهتلاك 10 سنوات بأقساط متساوية.

في 12-01-2012 تم استلام الإعانة و شراء المعدات بشيك بنكي.

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة لسنة 2012.

التمرين الثالث:

في 02-07-2014 تحصلت مؤسسة على إعانة بمبلغ 2000000 دج موجهة لشراء معدات صناعية عن طريق البنك و تمثل الإعانة %40 من سعر شراء المعدات، مدة الاهتلاك الخطي 10 سنوات. في 10-07-2014 اشترت المؤسسة المعدات بشيك بنكي.

المطلوب:

- تسجيل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة لسنة 2014 و سنة 2015.

4. حل تمارين حول المعالجة المحاسبية للإعانات:

حل التمرين الأول:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2014-10-10		
441		ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم	400000	
	741	ح/ إعانات التوازن	40000	
	748	ح/ إعانات أخرى للاستغلال	360000	
		استلام إشعار باستلام إعانة توازن و إعانة استغلال		
		2014-12-05		
512		ح/ البنك	400000	
	441	ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم	400000	
		استلام الإعانات عن طريق البنك		
		2014-12-31		
748		ح/ إعانات أخرى للاستغلال	60000	
	487	ح/ نواتج مقيدة سلفا	60000	
		نواتج مقيدة سلفا بسبب توظيف 5 عمال فقط بدلا من 6 عمال		
		$360000 \times 1/6 = 60000$		

قيد افتتاحي لسنة 2015

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
--------	--------	--------	------	------

60000	60000	2015-01-01 ح/ نواتج مقيدة سلفا ح/ إعانات أخرى للاستغلال ترصيد حساب 487 (تطبيق مبدأ استقلالية الدورات)	748	487
-------	-------	--	-----	-----

ملاحظة:

في حالة عدم احترام شرط توظيف 6 عمال فان على المؤسسة إرجاع مبلغ 60000 دج.

حل التمرين الثاني:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 10/500000 = 50000 \text{ دج}$$

حصة إعانة التجهيز المحولة إلى نتيجة الدورة = الإعانة/التشبيات X قسط الاهتلاك السنوي
الإعانة/التشبيات = نسبة تمويل التشبيات عن طريق الإعانة.

لأن الحصة المحولة إلى نتيجة الدورة هي عبارة عن تكلفة غير قابلة للطرح من نتيجة الدورة أي غير خاضعة ل
الضريبة على الأرباح.

$$\text{حصة إعانة التجهيز المحولة إلى نتيجة الدورة} = (500000/100000) \times 50000 = 10000 \text{ دج}$$

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
100000	100000	2012-01-10 ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم ح/ إعانات التجهيز إعانة التجهيز قيد الاستلام	131	441
100000	100000	2012-01-12 ح/ البنك ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم استلام إعانة التجهيز لشراء معدات	441	512
		2012-01-12		

500000	500000	ح/ معدات صناعية ح/ البنك شراء معدات صناعية عن طريق البنك	512	215
50000	50000	2012-12-31 ح/ مخصصات اهتلاك المعدات ح/ اهتلاك المعدات تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2012	2815	681
10000	10000	2012-12-31 ح/ إعانات التجهيز ح/ إعانة التجهيز المحولة لنتيجة الدورة تحويل قسط أو حصة إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة	754	131

حل التمرين الثالث:

قيمة المعدات = $0,4/2000000 = 0,4/5000000$ دج.

قسط الاهتلاك السنوي = $10/5000000 = 500000$ دج

بما أن عملية الشراء تمت في 10-07-2014 فإن اهتلاك 6 أشهر = $12/6 \times 500000 = 250000$ دج

حصة إعانة التجهيز المحولة إلى نتيجة الدورة = الإعانة/التشبيات X قسط الاهتلاك السنوي

الإعانة/التشبيات = نسبة تمويل التشبيات عن طريق الإعانة.

حصة إعانة التجهيز المحولة إلى نتيجة الدورة للسنة الأولى = $0,40 \times 250000 = 100000$ دج.

حصة إعانة التجهيز المحولة إلى نتيجة الدورة للسنة الثانية = $0,40 \times 500000 = 200000$ دج.

دائن	مدین	البيان	ح.دائن	ح.مدین
2000000	2000000	2014-07-02 ح/ الدولة و الجماعات العمومية-إعانات ستسلم ح/ إعانات التجهيز استلام إعانة التجهيز لشراء معدات	512 131	512
	5000000	2014-07-10 ح/ معدات صناعية		215

5000000		ح/ البنك شراء معدات صناعية عن طريق البنك	512	
250000	250000	2014-12-31 ح/ مخصصات اهتلاك المعدات ح/ اهتلاك المعدات تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2014	2815	681
100000	100000	2014-12-31 ح/ إعانات التجهيز ح/ إعانة التجهيز المحولة لنتيجة الدورة تحويل قسط أو حصة إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة	754	131
500000	500000	2015-12-31 ح/ مخصصات اهتلاك المعدات ح/ اهتلاك المعدات تسجيل قسط اهتلاك لسنة 2015	2815	681
200000	200000	2015-12-31 ح/ إعانات التجهيز ح/ إعانة التجهيز المحولة لنتيجة الدورة تحويل حصة إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة	754	131

المحاضرة الثامنة: محاسبة الضرائب المؤجلة les impôts différés

1. الضريبة المستحقة l'impôt exigible:

أ-تعريف:

و هو مبلغ الضريبة المستحق الدفع في حلة تحقيق ربح (أو التحصيل في حالة تحقيق خسارة) خلال سنة مالية ما. إن الضريبة المستحقة تحسب على أساس النتيجة الجبائية و ليس على أساس النتيجة المحاسبية.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		31-12-ن		
695		ح/ الضريبة على الأرباح	X	
	4441	ح/ الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة على أرباح السنة ن		X

مثال:

حققت مؤسسة أرباح (نتيجة الأنشطة العادية) بمبلغ 2000000 دج، الضريبة على أرباح الشركات 23% لسنة 2016.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-12-31		
695		ح/ الضريبة على الأرباح	460000	
	4441	ح/ الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة على أرباح السنة ن = 2000000 x 23%		460000

أساس فرض الضريبة:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية+الأعباء غير القابلة للتخفيض-النواتج المعفاة من الضريبة.

ب- تسديد الضريبة:

يتم تسديد 3 تسبيقات كل منها 3/1 الضريبة المسددة على أرباح السنة السابقة ح/4442 تسبيقات على ضرائب النتائج أو يسدد مبلغ الضريبة مرة واحدة عند نهاية السنة.

التسبيق الأول ما بين 20 فيفري و 20 مارس و التسبيق الثاني ما بين 20 ماي و 20 جوان و التسبيق الثالث ما بين 20 أكتوبر و 20 نوفمبر.

العملية الأولى: دفع التسبيق

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
4442	512	التاريخ..... ح/ تسبيقات على ضرائب النتائج ح/ البنك دفع التسبيق الأول على الضريبة على أرباح السنة ن	X	X

العملية الثانية: تسجيل محاسبي للضريبة على النتائج (قيد سابق)

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
695	4441	12-31-ن ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة على أرباح السنة ن	X	X

العملية الثالثة: تسوية الضريبة على النتائج

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
4441	4442	12-31-ن ح/ الدولة-الضرائب على النتائج ح/ تسبيقات على ضرائب النتائج	X	X
	512	ح/ البنك تسوية الضريبة على النتائج السنة ن		X

2. الضرائب المؤجلة les impôts différés

أ- تعريف:

عرفت المادة 134-2 من النظام المحاسبي المالي الضريبة المؤجلة على أنها عبارة عن مبلغ ضريبة على أرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية. إن القانون المحاسبي و القانون الجبائي له نفس التعريف للنتيجة:

النتيجة = النواتج - الأعباء

في حساب النتيجة الجبائية يوجد نواتج و أعباء لا تحتسب بصفة نهائية و أخرى لا تحتسب بصفة مؤقتة. هذه الفروقات بين القانون المحاسبي و الجبائي تسمى:

- فروقات في الأعباء و النواتج نهائية *différences permanentes*؛

- فروقات في الأعباء و النواتج مؤقتة *différences temporelles*.

تسجل في الميزانية و في حسابات النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن:

- اختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبئ ما و أخذه في الحسبان لتحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كان تحميلها على أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

و منه العبء الضريبي = الضريبة المستحقة + / - الضرائب المؤجلة.

ب- التسجيل المحاسبي للضرائب المؤجلة:

ب.1 الضرائب المؤجلة أصول *Impôts différés actifs*:

هي مبالغ ضريبية ستحصل خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة التحصيل.

• الخسارة المحققة خلال دورة ما ستخفض من الأرباح المحققة خلال الدورات اللاحقة مما يخفض الضريبة المسددة خلال هذه الدورات.

مثال:

2015	2014	2013	2012	2011	البيان-السنوات
10000	30000	30000	+20000	-60000	النتيجة المحاسبية
/	10000	30000	20000	/	التخفيضات
+10000	+20000	-10000	-40000	-60000	النتيجة الجبائية
/	2300	6900	4600	13800	الضريبة المؤجلة أصول
2300	4600	/	/	/	الضريبة المستحقة الدفع

التسجيل المحاسبي:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
		2011-12-31		
	13800	ح/ ضريبة مؤجلة أصول		133
13800		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	692	
		ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة الأولى		
		2012-12-31		
	4600	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		692
4600		ح/ ضريبة مؤجلة أصول	133	
		تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة		
		2013-12-31		
	6900	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		692
6900		ح/ ضريبة مؤجلة أصول	133	
		تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة		
		2014-12-31		
	2300	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		692

2300		ح/ ضريبة مؤجلة أصول تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة	133	
4600	4600	2014-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة المستحقة= $(10000-30000) \times 23\%$	4441	695
2300	2300	2015-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج ضريبة مستحقة للسنة الخامسة	4441	695

• اختلال زمني مؤقت بين الإثبات المحاسبي لعبء ما و أخده في الحسابان في تحديد النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة.

بتطبيق مبدأ استقلالية الدورات و مبدأ الحيطة و الحذر، الضرائب المؤجلة يجب أن تسجل محاسبيا لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

مثال:

في إطار عملية بيع سلع، قيدت مؤسسة في 2014-12-31 مؤونة ضمان بمبلغ 1000 دج و أن النتيجة المحاسبية لسنة 2014 تساوي 20000 دج معدل ضريبة على أرباح الشركات 23% .

المطلوب حساب:

- الضريبة المؤجلة؛

- النتيجة الجبائية لسنة 2014؛

- الضريبة المستحقة الدفع.

الحل:

جبائيا، المؤونة لا تخفض من النتيجة إلا بعد تسديدها الفعلي ومنه يوجد فرق مؤقت.

ضرائب مؤجلة أصول = $23\% \times 1000 = 230$ دج.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية+الأعباء غير القابلة للتخفيض-النواتج المعفاة من الضريبة.

النتيجة الجبائية = $20000 + 1000 = 21000$ دج.

الضريبة المستحقة الدفع = $23\% \times 21000 = 4830$ دج.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
681	158	2014-12-31 ح/ مؤونات الخسائر و نقص القيم ح/ مؤونات أخرى للأعباء-خصوم غير جارية تكوين مؤونة ضمان بيع سلعة	1000	1000
133	692	2014-12-31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول بسبب تكوين مؤونة ضمان بيع سلعة	230	230
695	4441	2014-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج ضريبة مستحقة لسنة 2014	4830	4830

ملاحظة:

المؤسسة سوف تخفض النتيجة المستقبلية الخاضعة للضريبة بمبلغ 1000 دج هذا ما ينتج عنه إنقاص الضريبة على الأرباح المستقبلية.

نفترض أن الزبون في 05-10-2015 طلب تعويض بمقدار المؤونة المكونة و تم تسديد التعويض بشيك بنكي.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
158	512	2015-10-05 ح/ مؤونات أخرى للأعباء-خصوم غير جارية ح/ البنك تسديد التعويض و إلغاء المؤونة	1000	1000
692	133	2015-12-31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول ح/ ضريبة مؤجلة أصول تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة و ترصيد الحسابين	230	230

ب.2 الضرائب المؤجلة خصوم **Impôts différés passifs**:

هي مبالغ ضريبية ستدفع خلال دورات لاحقة رغم أنها ناتجة عن عمليات تمت خلال دورات سابقة لسنة الاستحقاق و من الأمثلة على ذلك بعض النواتج التي تسجل محاسبيا خلال الدورة ما و لا تحصل إلا خلال دورات لاحقة فهذه النواتج لا تظهر في النتيجة الجبائية للسنة الحالية بل في النتيجة الجبائية للسنة اللاحقة و بالتالي على المؤسسة التزام ضريبي مؤجل.

مثال 01:

تحصلت مؤسسة على إشعار باستلام إعانة استغلال بمبلغ 20000 دج يوم 10-12-2012، قدرت النتيجة المحاسبية بمبلغ 100000 دج لسنة 2012 و أن معدل الضريبة على أرباح الشركات 23%.

المطلوب حساب:

- النتيجة الجبائية؛

- الضرائب المؤجلة؛

- الضرائب المستحقة الدفع؛

- العبء الضريبي.

• النتيجة الجبائية = 100000 - 20000 = 80000 دج.

- ضريبة مؤجلة خصوم = $23\% \times 20000 = 4600$ د.ج.
- الضرائب المستحقة الدفع = $23\% \times 80000 = 18400$ د.ج.
- العبء الضريبي = $4600 + 18400 = 23000$ د.ج.

التسجيل المحاسبي:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
441	748	2012-12-10 ح/ الدولة -إعانة ستسلم ح/ إعانات الاستغلال إشعار باستلام الإعانة	20000	20000
693	134	2012-12-31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/ ضرائب مؤجلة خصوم التزام ضريبي مؤجل خاص بإعانة استغلال	4600	4600
695	4441	2012-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة المستحقة على نتيجة سنة 2012	18400	18400

نفترض أنه تم تحصيل مبلغ الإعانة عن طريق البنك يوم 10-08-2013.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
512	441	2013-08-10 ح/ البنك ح/ الدولة -إعانة ستسلم تحصيل مبلغ الإعانة عن طريق البنك	20000	20000
		2013-12-31		

4600	4600	ح / ضريبة مؤجلة خصوم	134
4600		ح / فرض ضريبة مؤجلة خصوم ترصيد الحسابين بدفع مبلغ الضريبة	693

مثال 02:

قامت مؤسسة بتوظيف مالي لدى البنك على شكل سندات الصندوق يوم 01-07-2015 بقسمة 10000 دج لمدة سنة بمعدل فائدة سنوي 4%. بتطبيق مبدأ تحميل النواتج على الدورة التي حققت فيها، المؤسسة سجلت نواتج الفائدة غير المحصلة (الفوائد الجارية intérêt courus) في 31-12-2015 .
الفائدة 6 أشهر = $200 = 12/6 \times (0,4 \times 10000)$ دج.

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
10000	10000	2015-07-01 ح / سندات خزينة، سندات الصندوق قصيرة.أ. ح / البنك تسجيل توظيف مالي (شراء سندات الصندوق)	512	506
200	200	2015-12-31 ح / فوائد منتظرة ح / عائدات الأصول المالية تسجيل الفوائد المنتظرة أو الجارية	762	518
46	46	2015-12-31 ح / فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح / ضرائب مؤجلة خصوم التزام ضريبي مؤجل خاص بالفوائد المنتظرة $46 = 23\% \times 200$ دج	134	693

قامت المؤسسة بتحصيل الفوائد في 01-07-2016.

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
		2016-07-01		
512		ح/ البنك	360	
444		ح/ الدولة - الضرائب على الدخل	40	
	518	ح/ فوائد منتظرة		200
	762	ح/ عائدات الأصول المالية		200
		تحصيل الفوائد المنتظرة لسنة من التوظيف		
		2016-12-31		
134		ح/ ضريبة مؤجلة خصوم	46	
	693	ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم		46
		ترصيد الحسابين بدفع مبلغ الضريبة		

3. تمارين حول محاسبة الضرائب المؤجلة:

التمرين الأول:

إليك البيانات التالية حول المؤسسة:

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
النتيجة المحاسبية	-20000	5000	3000	6000	8000	4000

المطلوب:

- حساب النتيجة الجبائية، الضريبة المؤجلة و الضريبة المستحقة الدفع للسنوات من 2010 إلى 2015 مع العلم أن معدل الضريبة على الأرباح هي 23%؛
- تسجيل القيود اللازمة في يومية المؤسسة.

التمرين الثاني:

قامت مؤسسة بتكوين مؤونة الإحالة إلى التقاعد بمبلغ 3000 دج في 31-12-2012 و أن النتيجة المحاسبية 15000 دج، معدل الضريبة على الأرباح هي 23%.

المطلوب:

- حساب الضريبة المؤجلة؛

- حساب النتيجة الجبائية؛

- حساب الضريبة المستحقة الدفع للسنة من 2012 مع تسجيل القيود اللازمة في يومية المؤسسة.

1. الفرضية الأولى:

إذا افترضنا أن تسديد تعويض الإحالة إلى التقاعد كان يوم 15-09-2013 بشيك بنكي.

المطلوب:

- تسجيل القيود اللازمة لسنة 2013.

2. الفرضية الثانية:

إذا افترضنا أنه لم يتم تسديد تعويض الإحالة إلى التقاعد و أن المؤسسة قامت برفع المؤونة بنسبة 50% في سنة 2013.

المطلوب:

- تسجيل القيود اللازمة لسنة 2013.

التمرين الثالث:

في 31-12-2014 قامت مؤسسة بتكوين مؤونة عطلة سنوية بمبلغ 30000 دج و 7500 دج كاشتراكات صاحب العمل (30000 x 25%).

نفترض أن المؤسسة سددت بشيك بنكي راتب العطلة السنوية في 01-07-2015 مع العلم أن الضرائب على الدخل قدرت بمبلغ 800 دج.

المطلوب:

- تسجيل القيود اللازمة لسنة 2014 و سنة 2015.

التمرين الرابع:

تحصلت مؤسسة على إشعار باستلام إعانة استغلال بمبلغ 50000 دج يوم 08-12-2012، قدرت النتيجة المحاسبية بمبلغ 200000 دج لسنة 2012 و أن معدل الضريبة على أرباح الشركات 23%.
نفترض أنه تم تحصيل مبلغ الإعانة عن طريق البنك يوم 15-08-2013.

المطلوب حساب:

- النتيجة الجبائية؛

- الضرائب المؤجلة؛

- الضرائب المستحقة الدفع؛

- العبء الضريبي.

4. حل تمارين حول محاسبة الضرائب المؤجلة:

حل التمرين الأول:

1. حساب الضرائب المؤجلة، النتيجة الجبائية و الضريبة المستحقة الدفع:

2015	2014	2013	2012	2011	2010	البيان-السنوات
4000	8000	6000	3000	5000	-20000	النتيجة المحاسبية
/	6000	6000	3000	5000	/	التخفيضات
4000	2000	-6000	-12000	-15000	-20000	النتيجة الجبائية
/	1380	1380	690	1150	4600	الضريبة المؤجلة أصول
920	460	/	/	/	/	الضريبة المستحقة الدفع
						IBS=23%

ملاحظة: قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ينص على إمكانية تخفيض الخسارة المحققة خلال سنة ما من الأرباح المحققة خلال السنوات الموالية إلى نهاية السنة الرابعة.

التسجيل المحاسبي:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
		2010-12-31		
133		ح/ ضريبة مؤجلة أصول	4600	4600
	692	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		ضريبة مؤجلة عن خسارة السنة الأولى 2010		
		2011-12-31		
692		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	1150	1150
	133	ح/ ضريبة مؤجلة أصول		
		تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة		
		2012-12-31		
692		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	690	690
	133	ح/ ضريبة مؤجلة أصول		
		تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة		
		2013-12-31		

1380	1380	ح / فرض ضريبة مؤجلة أصول ح / ضريبة مؤجلة أصول تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة	133	692
1380	1380	2014-12-31 ح / فرض ضريبة مؤجلة أصول ح / ضريبة مؤجلة أصول تخفيض أو تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة	133	692
460	460	2014-12-31 ح / الضريبة على الأرباح ح / الدولة-الضرائب على النتائج الضريبة المستحقة $IBS = (8000 - 6000) \times 23\%$ دج 460 = 23%	4441	695
920	920	2015-12-31 ح / الضريبة على الأرباح ح / الدولة-الضرائب على النتائج ضريبة مستحقة للسنة 2015	4441	695

حل التمرين الثاني:

1. حساب الضريبة المؤجلة أصول:

$$\text{ضرائب مؤجلة أصول} = 3000 \times 23\% = 690 \text{ دج.}$$

2. حساب النتيجة الجبائية:

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للتخفيض - النواتج المعفاة من الضريبة.

$$\text{النتيجة الجبائية} = 15000 + 3000 = 18000 \text{ دج.}$$

3. حساب الضريبة المستحقة الدفع:

$$\text{الضريبة المستحقة الدفع} = 18000 \times 23\% = 4140 \text{ دج.}$$

4. حساب العبء الضريبي:

العبء الضريبي = الضريبة المستحقة الدفع + أو - الضرائب المؤجلة

$$\text{العبء الضريبي} = 4140 - 690 = 3450 \text{ دج.}$$

ملاحظة: المؤونة لا تخفض من النتيجة إلا بعد تسديدها الفعلي و منه يوجد فرق مؤقت أي تأخذ بعين الاعتبار في حساب النتيجة الجبائية لسنة 2013.

5. التسجيل المحاسبي:

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
681	153	2012-12-31 ح/مخصصات اهتلاك و مؤونات الخسائر و نقص القيم ح/ مؤونات التقاعد (المعاشات) تكوين مؤونة الإحالة إلى التقاعد	3000	3000
133	692	2012-12-31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول بسبب تكوين مؤونة الإحالة إلى التقاعد	690	690
695	4441	2012-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج ضريبة مستحقة لسنة 2012	4140	4140

ملاحظة:

المؤسسة سوف تخفض النتيجة المستقبلية الخاضعة للضريبة بمبلغ 1000 دج هذا ما ينتج عنه إنقاص الضريبة على الأرباح المستقبلية.

أ- الفرضية الأولى: تسديد تعويض الإحالة إلى التقاعد عن طريق البنك.

ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
153	512	2013-09-15 ح/ مؤونات التقاعد (المعاشات) ح/ البنك	3000	3000

تسديد التعويض و إلغاء المؤونة				
		2013-12-31		
690	690	ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول	133	692
		ح/ ضريبة مؤجلة أصول		
		تحصيل رصيد الضريبة المؤجلة و ترصيد الحسابين		

ب- الفرضية الثانية: رفع المؤونة بنسبة 50 بالمائة سنة 2013.

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
		2013-12-31		
1500	1500	ح/مخصصات اهتلاك و مؤونات الخسائر و نقص القيم	153	681
		ح/ مؤونات التقاعد (المعاشات)		
		رفع مؤونة الإحالة إلى التقاعد بنسبة 50%		
		2012-12-31		
345	345	ح/ ضريبة مؤجلة أصول	692	133
		ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول		
		فرض ضريبة مؤجلة أصول (حق مؤسسة في ذمة		
		مصلحة الضرائب)		

حل التمرين الثالث:

1. التسجيل المحاسبي لسنة 2014:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
		2014-12-10		
30000	30000	ح/ عطل مدفوعة الأجر	428	631
		ح/ المستخدمون-أعباء واجب دفعها		
		مؤونة عطل مدفوعة الأجر		
		2014-12-31		

7500	7500	ح/ اشتراكات صاحب العمل ح/ هيأت اجتماعية- أعباء واجب دفعها مؤونة اشتراكات صاحب العمل	438	635
8625	8625	2014-12-31 ح/ ضريبة مؤجلة أصول ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول فرض ضريبة مؤجلة أصول (7500+30000) دج 8625 = 0,23x	692	133

2. التسجيل المحاسبي لسنة 2015:

دائن	مدين	البيان	ح.دائن	ح.مدين
2700 800 26500	30000	2015-07-01 ح/ عطل مدفوعة الأجر ح/ الضمان الاجتماعي (اشتراكات اجتماعية) ح/ الدولة-الضرائب على النتائج ح/ المستخدمون-أجور مستحقة عطل مدفوعة الأجر	431 442 421	631
7500	7500	2015-07-01 ح/ اشتراكات صاحب العمل ح/ الضمان الاجتماعي (اشتراكات اجتماعية) ترصيد الحسابين	431	635
26500	26500	2015-07-01 ح/ المستخدمون-أجور مستحقة ح/ البنك تسديد راتب العطلة السنوية عن طريق البنك	512	421
30000	30000	2015-07-01 ح/ المستخدمون-أعباء واجب دفعها ح/ عطل مدفوعة الأجر	631	428

		ترصيد الحسابين		
7500	7500	2015-07-01 ح/ هيأت اجتماعية- أعباء واجب دفعها ح/ اشتراكات صاحب العمل ترصيد الحسابين	635	438
8625	8625	2015-12-31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة أصول ح/ ضريبة مؤجلة أصول ترصيد الضريبة المؤجلة أصول	133	692

حل التمرين الرابع:

- النتيجة الجبائية = 200000 - 50000 = 150000 دج.
- ضريبة مؤجلة خصوم = 23% x 50000 = 11500 دج.
- الضرائب المستحقة الدفع = 23% x 150000 = 34500 دج.
- العبء الضريبي = 34500 + 11500 = 46000 دج.

التسجيل المحاسبي:

ح.مدين	ح.دائن	البيان	مدين	دائن
441	748	2012-12-08 ح/ الدولة -إعانة ستسلم ح/ إعانات الاستغلال إشعار باستلام الإعانة	50000	50000
693	134	2012-12-31 ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ح/ ضرائب مؤجلة خصوم التزام ضريبي مؤجل خاص بإعانة استغلال	11500	11500
695	4441	2012-12-31 ح/ الضريبة على الأرباح ح/ الدولة-الضرائب على النتائج	34500	34500

الضريبة المستحقة على نتيجة سنة 2012				
نفترض أنه تم تحصيل مبلغ الإعانة عن طريق البنك يوم 15-08-2013.				
ح.مدین	ح.دائن	البيان	مدین	دائن
512	441	2013-08-15 ح/ البنك ح/ الدولة -إعانة ستسلم تحصيل مبلغ الإعانة عن طريق البنك	20000	20000
134	693	2013-12-31 ح/ ضريبة مؤجلة خصوم ح/ فرض ضريبة مؤجلة خصوم ترصيد الحسابين بدفع مبلغ الضريبة	11500	11500

قائمة المراجع:

- 1- عبد الرحمن عطية: المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، 2014، سطيف.
- 2- شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، الجزائر.
- 3- شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، الجزائر.
- 4- Ropert Obert et Marie-Pierre Mairesse, (2015) « La comptabilité Approfondie ,Manuel et Applications », Editions Dunod, Paris.
- 5- Miche MEAU : Exercices en comptabilité approfondie en 19 fiches, 2émé édition, dunod, PARIS, 2006.
- 6- Pages bleues :le système comptable financier, 2008, algérie.