

جامعة جيلالي لياس - سيدي بلعباس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

## المحاسبة المالية المعمقة 2

موجهة للطلبة سنة ثالثة ليسانس تخصص محاسبة

السداسي السادس

إعداد د. عكسة أحلام

الرتبة أستاذة محاضرة قسم أ

السنة الجامعية: 2025-2026

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
04	المقدمة
05	المحور الأول: تقديم أعمال نهاية السنة
05	1. تعريف الجرد وأهميته
06	2. مراحل أعمال نهاية السنة
09	3. البعد القانوني والوظيفي لأعمال نهاية السنة
10	المحور الثاني: تسوية التثبيات - أسلوب تكلفة المهلكة: طرق الاهتلاك
10	1. تعريف إهلاك التثبيات
11	2. التثبيات القابلة للإهلاك
12	3. طرق إهلاك التثبيات
19	4. المعالجة المحاسبية للاهلاك
26	المحور الثالث: تسوية التثبيات - أسلوب تكلفة المهلكة: خسائر القيمة
26	1. مفهوم خسارة القيمة
27	2. مؤشرات تدني القيمة
27	3. حساب قيمة خسارة القيمة للأصول الثابتة
29	4. المعالجة المحاسبية لخسارة القيمة
35	5. <u>التنازل عن التثبيات</u>
39	تمارين محلولة
45	المحور الرابع: تسوية التثبيات: أسلوب القيمة العادلة - إعادة التقييم
45	1. مفهوم عملية إعادة التقييم
46	2. المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم
52	تمارين محلولة
58	المحور الخامس: تسوية المخزون
58	1. <u>مفهوم المخزون</u>
60	2. تسوية كمية المخزون في ظل استخدام الجرد المتناوب (الدوري):
63	3. تسوية كمية المخزون في ظل استخدام الجرد الدائم فروق الجرد:
69	4. تقييم المخزون في نهاية الدورة:
73	تمارين محلولة

79	المحور السادس: تسوية حسابات الزبائن
79	1. تصنيف الزبائن
79	2. المعالجة المحاسبية لتسوية حسابات الزبائن المشكوك فيهم:
85	3. المعالجة المحاسبية للديون المعدومة جزئيا أو كليا
87	تمارين محلولة
90	المحور السابع: حالة المقاربة البنكية
90	1. مبدأ تقابلية الحسابات
91	2. مفهوم المقاربة البنكية:
92	3. مراحل المقاربة البنكية
94	تمارين محلولة
97	المحور الثامن: تسوية الأعباء و المنتوجات.
97	1. الأعباء المعاينة مسبقا
99	2. المنتوجات المعاينة مسبقا
101	3. الأعباء الواجبة الدفع
102	4. المنتوجات التي ستكتسب:
104	5. المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد
105	تمارين محلولة
109	المحور التاسع: محاسبة المؤونات
109	1. مؤونات الأعباء-الخصوم غير الجارية
114	2. المؤونات - الخصوم الجارية
115	تمارين محلولة
120	المحور العاشر: التقديرات والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء
120	1. السياسات المحاسبية
122	2. التقديرات المحاسبية
123	3. تصحيح الأخطاء
130	المحور الحادي عشر: القوائم المالية الختامية
130	1. الميزانية
133	2. حساب النتائج
140	3. سيولة الخزينة
146	المراجع



## المقدمة

تُعَدُّ المحاسبة المالية من أهم الركائز الأساسية في تكوين الطلبة في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن أهم المواد التي يحتاجها كل طالب في تخصص المحاسبة، لأنها الأداة التي تساعد على تسجيل ومعالجة وعرض المعلومات المالية بشكل واضح ومنظم. ومع التعمق في الدراسة، يصبح من الضروري الانتقال إلى مستوى أعلى لفهم المعالجات المحاسبية الأكثر تعقيداً التي تواجه المؤسسات في الواقع العملي.

وتُعَدُّ المحاسبة المالية المعمقة امتداداً طبيعياً للمكتسبات الأساسية في مجال المحاسبة، إذ تهدف إلى تعميق الإلمام بالمفاهيم النظرية والمعالجات التطبيقية الأكثر تعقيداً، بما يسمح بفهم أوسع للإطار المحاسبي والمعايير الدولية.

تهدف هذه المطبوعة البيداغوجية الموسومة بـ **المحاسبة المالية المعمقة 2** إلى مرافقة طلبة السنة الثالثة ليسانس في مساهمهم الأكاديمي، وذلك من خلال تزويدهم بإطار نظري متكامل مدعم بأمثلة تطبيقية وتمارين عملية، تساعد على استيعاب المعالجات المحاسبية المعقدة التي تخص مختلف عناصر القوائم المالية خاصة التسويات الجردية وأعمال نهاية السنة مثل تسوية الثببتات، المخزونات، حسابات الزبائن، مؤونات الأعباء، تسوية الأعباء والمنتجات وغيرها من المحاور

كما تسعى هذه المطبوعة إلى ربط الجانب النظري بالجانب التطبيقي، بما يُمكن الطالب من اكتساب المهارات اللازمة لتحليل الوضعيات المحاسبية المختلفة، وفهم انعكاساتها على القرارات التسييرية والمالية داخل المؤسسة. وهي موجّهة خصيصاً لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة. وقد حاولت جاهدة التبسيط والإلمام بالمفاهيم وأسلوب العرض ما أمكن ليسهل للطلاب التعامل معها، كما ترافق هذه المطبوعة الجانب النظري بتطبيقات عملية وتمارين تصحيحية، قصد ترسيخ المعارف وتسهيل عملية الاستيعاب.

وفي الأخير نرجو من الله أن يكون هذا العمل قد غطى جزء من النقص في المراجع التي يحتاجها الطلبة في هذا المجال، ونرجو من الله أيضاً أن يوفقنا إلى المزيد من الأعمال العلمية في هذا المجال أو مجالات أخرى.

## المحور الأول: تقديم أعمال نهاية الدورة

تعد المحاسبة الأداة الأساسية التي تمكن المؤسسة من متابعة نشاطها المالي والاقتصادي بدقة وانتظام. وخلال الدورة المحاسبية، يقوم المحاسب بتسجيل مختلف العمليات اليومية استنادًا إلى الوثائق المثبتة، ثم يرحّلها إلى دفتر الأستاذ. وبعد ذلك يُعد ميزان المراجعة قبل الجرد للتأكد من توازن الحسابات وصحة التسجيلات الأولية. غير أن هذا الميزان لا يعكس بالضرورة الوضعية الحقيقية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، فغالبًا ما توجد عمليات تخص السنة الجارية لكنها لم تُسجّل بعد، أو عمليات سُجّلت لكنها تخص سنوات لاحقة لذلك يضطر المحاسب إلى إعادة النظر في الحسابات المسجّلة لتسوية هذه الفروقات، ويتم ذلك من خلال ما يُعرف بـ «أعمال نهاية السنة» أو «أعمال الجرد» تهدف هذه الأعمال إلى تصحيح الأرصدة وتقييم الأصول والخصوم وفق القيم الحقيقية أو العادلة، كما تسمح بتحميل كل فترة مالية بما يخصها من أعباء ومنتجات طبقًا لمبدأ الاستحقاق. وبالتالي، تُعد أعمال نهاية السنة خطوة أساسية لضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

### 1. تعريف الجرد وأهميته

يُعرّف الجرد بأنه مجموع العمليات التي تهدف إلى حصر عناصر أصول وخصوم المؤسسة عددًا ووصفًا وتقييمًا عند تاريخ معين (عادة نهاية السنة المالية) (Weygandt et al., 2019, p. 276)، بالاعتماد على الوثائق والمستندات المثبتة المتاحة. ويُعتبر الجرد خطوة محاسبية قانونية ملزمة لكل المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي SCF .

من الناحية القانونية، نصّت المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على أن كل مؤسسة خاضعة لنظام الربح الحقيقي مطالبة بجرد أصولها وخصومها مرة على الأقل كل سنة، وتدوين ذلك في دفتر الجرد الذي يُعد من الدفاتر المحاسبية الإلزامية وفق المادة 11 من القانون نفسه والمادة 20 من الأمر 11/07 المتعلق بـ SCF. ويجب أن تُرقم صفحاته وتُوثّق ويُحتفظ به عشر سنوات في أرشيف المؤسسة.

أما من الناحية المحاسبية، فتبرز أهمية الجرد في أنه يسمح بـ (عطية ع.، 2011، صفحة 122):

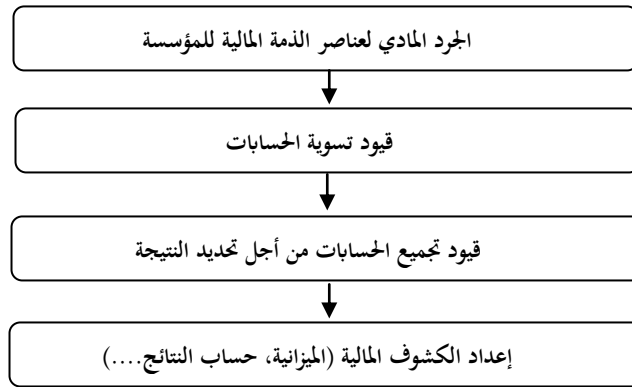
- تحميل كل دورة مالية بأعبائها ومنتجاتها طبقًا لمبدأ الاستحقاق؛
- تقييم الأصول والخصوم بالقيم الحقيقية أو العادلة بدل القيم التاريخية؛

- استخراج نتائج موضوعية وشفافة لأنشطة المؤسسة؛
- تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية في القوائم الختامية.

## 2. مراحل أعمال نهاية السنة

تمر أعمال نهاية السنة المحاسبية بعدة مراحل مترابطة، تنقسم بصفة عامة إلى :

الشكل رقم 1: مراحل أعمال نهاية السنة



(hamini, 2013, p. 11)

### 1.2.الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة)

يقصد بالجرد المادي الإحصاء الفعلي والميداني لعناصر الذمة المالية للمؤسسة من أصول وخصوم، ويتمثل في التأكد من الوجود الفعلي والكمي والقيمي لهذه العناصر. ويُجز في نهاية السنة كخطوة أولى قبل إجراء التسويات المحاسبية.

#### أ. جرد عناصر الأصول

يشمل الجرد المادي للأصول ما يلي:

- **الثبوتات (الأصول الثابتة):** يتم إعداد بطاقات جرد لكل أصل تتضمن تاريخه، طريقة اقتنائه، قيمته الأصلية، عمره الإنتاجي، وحالته الفعلية. ثم يُقارن بين القيمة المحاسبية المسجلة وقيمه الفعلية، مع إثبات الفروقات أو الخسائر إن وُجدت.

- **المخزونات:** تُخصى مادياً جميع أنواع المخزونات (مواد أولية، بضائع، إنتاج تام، إنتاج تحت التنفيذ...) وتُقيّم وفقاً لسعر البيع الصافي أو القيمة القابلة للتحويل، ويتم تسجيل خسائر القيمة إذا انخفضت عن التكلفة.
- **الأموال السائلة:** يشمل ذلك جرد الصندوق بمطابقة الرصيد الفعلي مع الرصيد المحاسبي، وجرد حسابات البنك عبر إعداد حالة التقارب البنكي للتوفيق بين رصيد المؤسسة ورصيد البنك.
- **الزبائن:** إعداد قوائم بأسماء الزبائن وتصنيفهم (عاديون، مشكوك فيهم، مفلسون) وتحديد الديون المحتملة عدم تحصيلها لتكوين مؤونات مناسبة.
- **القيم المنقولة للتوظيف:** تقييم السندات والأوراق المالية حسب قيمتها السوقية ومقارنة ذلك بتكلفتها المسجلة.

#### ب. جرد عناصر الخصوم

يشمل ذلك إحصاء وتقييم مختلف الديون المستحقة على المؤسسة سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل (ديون الموردين، قروض البنوك، الضرائب، الأجور المستحقة...)، والتأكد من صحة مبالغها ومطابقتها للوثائق الثبوتية، ثم إثبات أي فروق أو تعديلات ضرورية.

#### 2.2. الجرد المحاسبي (التسويات المحاسبية):

بعد الانتهاء من الجرد المادي، تأتي مرحلة الجرد المحاسبي، وتمثل في إدراج التسويات المحاسبية الضرورية في الدفاتر لتعكس النتائج الحقيقية للجرد المادي (زرقي، 2023، صفحة 4). ومن بين أهم هذه التسويات:

- تسجيل الإهلاكات (الاستهلاكات) للأصول الثابتة لإظهار تناقص قيمتها بسبب الاستعمال أو التقادم، طبقاً للمادة 121-7 من SCF.
- تسوية المخزونات بإثبات خسائر القيمة أو الفروقات بين الرصيد الفعلي والمحاسبي.
- تسوية حسابات الزبائن بتحويل الزبائن المشكوك فيهم إلى حسابات خاصة (416)، وتكوين مؤونات خسارة القيمة (491).

- تسوية حسابات البنك بإثبات الفروقات في حالة التقارب البنكي وتسجيل الخسائر المحتملة في القيم المودعة.
  - تسوية حسابات الصندوق في حال وجود فروق بين الرصيد الفعلي والمحاسبي.
  - تكوين المؤونات الخاصة بالأعباء أو المخاطر المستقبلية المحتملة.
  - إثبات الأعباء الواجبة الدفع (مصروفات تخص السنة ولم تُدفع بعد) والمنتوجات المستحقة القبض (إيرادات تخص السنة ولم تُستلم بعد).
  - تسوية الفروقات في الجرد سواء كانت مبررة (تسجل كزيادة أو نقصان في المخزون) أو غير مبررة (تسجل كأعباء أو نواتج استثنائية).
- بعد إدخال كل هذه التسويات، يتم ترحيلها إلى الدفتر الكبير لاستخراج ميزان المراجعة بعد الجرد، وهو وثيقة أساسية تُظهر الأرصدة الحقيقية بعد كل التصحيحات.

### 3.2. تحديد نتيجة الدورة المالية

- بعد إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، يقوم المحاسب بتجميع حسابات التسيير واستخراج النتيجة الصافية للسنة. تُدرج هذه النتيجة في حساب رقم 12 ضمن جانب الخصوم في الميزانية، وتمثل الفرق بين مجموع المنتجات ومجموع الأعباء بعد كل التسويات.
- ويُميز في هذه المرحلة بين:

- النتيجة العادية للأنشطة المستمرة (نتيجة الاستغلال والنتيجة المالية)
- والنتيجة غير العادية (الناجحة عن عمليات استثنائية كالتنازلات عن التثبيتات أو فوارق الجرد غير المبررة).

### 4.2. إعداد القوائم المالية الختامية

تشكل القوائم المالية تويجًا لأعمال نهاية السنة، وتنظم وفق المادة 25 من النظام المحاسبي المالي SCF، وتشمل ما يلي (بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعيير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2015، الصفحات 39-40):

1. الميزانية الختامية (قائمة المركز المالي): تظهر الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية السنة من حيث الأصول (جارية وغير جارية) والخصوم (جارية وغير جارية)، وتُدرج فيها النتيجة المحققة في حساب 12.
2. حساب النتائج (قائمة الدخل): يبين مختلف مستويات النتائج: النتيجة العملياتية، النتيجة المالية، النتيجة قبل الضرائب، والنتيجة الصافية.
3. جدول سيولة الخزينة: يوضح قدرة المؤسسة على توليد واستخدام السيولة النقدية وما يعادلها خلال السنة.
4. جدول تغير الأموال الخاصة: يحلل التغيرات التي طرأت على رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة.
5. الملحق: يقدم شرحًا للسياسات المحاسبية المطبقة ويحتوي على معلومات إضافية مكتملة للميزانية وحساب النتائج، مثل طرق تقييم المخزونات والإهلاكات والمؤونات.

### 3. البعد القانوني والوظيفي لأعمال نهاية السنة

تكتسي أعمال نهاية السنة أهمية قانونية لأنها تمثل التزامًا تنظيميًا وجبائيًا على عاتق المؤسسة. فدفتر الجرد يُعتبر وثيقة محاسبية رسمية يجب أن تُعد وفق ضوابط صارمة، وتُعتبر القوائم المالية وثائق قانونية يجب المصادقة عليها من طرف الأجهزة المسيرة ونشرها للجهات المعنية (الضرائب، البنوك، الشركاء...).

كما أن لهذه الأعمال بُعدًا وظيفيًا، فهي تمكن المؤسسة من تقييم أدائها المالي الحقيقي، وتشخيص مكان القوة والضعف، واتخاذ قرارات رشيدة تخص الاستثمار والتمويل والتسيير المستقبلي.

إن أعمال نهاية السنة المحاسبية تمثل محطة حاسمة في الدورة المحاسبية، إذ تسمح بتصحيح الأخطاء وإثبات جميع الحقوق والالتزامات المتعلقة بالسنة المالية، وتقييم الأصول والخصوم وفق قيمتها الفعلية، واستخراج النتائج المالية الحقيقية للمؤسسة. وبدون هذه الأعمال، لا يمكن الاعتماد على القوائم المالية كأداة للمعلومة المحاسبية الموثوقة التي تساعد مختلف الأطراف على اتخاذ قرارات مبنية على أسس صحيحة.

## المحور الثاني: تسوية التثبيتات أسلوب التكلفة المهلكة- طرق الاهتلاكات

تعتبر الأصول الثابتة من أهم عناصر ممتلكات المؤسسة، فهي تمثل الوسائل المادية والمعنوية التي تُسهم في تحقيق النشاط الاقتصادي وتوليد الإيرادات على مدى عدة سنوات، مثل المباني، الآلات، المركبات، والأجهزة المختلفة. لكن هذه الأصول ليست أبدية، فهي تتعرض مع مرور الزمن إلى الاستهلاك والتقادم نتيجة الاستعمال المستمر أو التطور التكنولوجي أو العوامل الطبيعية، مما يؤدي إلى انخفاض قيمتها وقدرتها على تقديم المنافع الاقتصادية.

ولكي تعكس المؤسسة هذا الانخفاض بشكل عادل ومنظم في سجلاتها المحاسبية، تلجأ إلى ما يُعرف بـ الاهتلاك، الذي يُعد عملية محاسبية تهدف إلى توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات عمره الإنتاجي، بحيث تتحمل كل فترة محاسبية نصيبها العادل من تكلفة الأصل الذي ساهم في تحقيق الإيرادات.

إن دراسة الاهتلاك لا تقتصر على الجانب المحاسبي فحسب، بل لها أيضًا بعد مالي واقتصادي، حيث تساعد المؤسسة على تكوين محصنات مالية لاستبدال الأصول عند نهاية عمرها، وضمان عدالة عرض القوائم المالية، واحترام مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات.

### 1. مفهوم إهلاك التثبيتات

وفق المادة 121-7 عرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججاً في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه (الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، صفحة 9).

إذا الاهتلاك هو نقص في قيمة الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو التقادم التكنولوجي أو مرور الزمن، ويُسجّل هذا النقص كمصروف دوري في جدول حساب النتائج، بهدف مطابقة الإيرادات بالمصروفات (تطبيق مبدأ المقابلة).

يهدف الاهتلاك إلى:

- إظهار القيمة الحقيقية للأصول في الميزانية بعد خصم الاهتلاك المتراكم.
- تحميل كل فترة محاسبية بجزء من تكلفة الأصل الذي ساهم في تحقيق الإيرادات.
- تكوين محصن يساعد على تمويل استبدال الأصل عند نهاية عمره الإنتاجي.

يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

يقصد بالقيمة المتبقية المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

## 2. التثبيتات القابلة للإهلاك

التثبيتات عموماً قابلة للإهلاك مع بعض الاستثناءات:

- الأراضي والمباني تشكل أصولاً متميزة ويعالج كل عنصر على حدى.
- المباني قابلة للإهلاك.
- الأراضي غير قابلة للإهلاك، باستثناء المحاجر المقالع.
- لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات الجاري إنجازها.
- التثبيتات المالية غير قابلة للإهلاك عموماً.

و الجدول التالي يوضح مدة الاستعمال والمعدل للأصول الثابتة:

جدول 1: مدة الاستعمال والمعدل لاهلاك الأصول الثابتة

التثبيتات	المدة (السنوات)	المعدل
البناءات	من 25 إلى 50	من 2% إلى 4%
المعدات والأدوات الصناعية	من 5 إلى 10	من 10% إلى 20%
معدات النقل	من 4 إلى 5	من 20% إلى 25%
أثاث مكتب	10	10%
معدات مكتب ومعدات الإعلام الآلي	من 5 إلى 10	من 10% إلى 20%

المصدر: (حواس، 2021، صفحة 176)

### 3. طرق إهلاك التثبيتات:

يوجد العديد من طرق الاستهلاك المستخدمة لتوزيع تكلفة الاصول الثابتة على الفترات المحاسبية ، ويمكن للمنشأة ان تختار الطريقة الاكثر ملائمة للأصل المراد استهلاكه، وعند اختيار طريقة معينة فإنها ينبغي أن تعكس الظروف الاقتصادية الفعلية للبيئة التي يعمل بها الأصل (العاني و الساعدي، 2018، صفحة 195). تتمثل هذه الطرق في : الإهلاك الخطي، الإهلاك المتناقص والإهلاك المتزايد والإهلاك حسب عدد وحدات الإنتاج.

يحدد الإهلاك من خلال مخطط الإهلاك وهو جدول زمني محاسبي يوضح كيفية توزيع تكلفة الأصل الثابت وفقاً لمدته النفعية وطريقة الإهلاك التي اعتمدها المؤسسة (Barbe et al., 2018, p. 131). يتضمن العديد من العناصر وهي: قيمة الإهلاك السنوي، مجمع الإهلاك، والقيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة.

معلومات على التثبيت المعني وطريقة إهلاكه				
السنة	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية

وتتمثل العناصر الأساسية لمخطط الإهلاك في:

-السنة: الفترة المحاسبية (مثلاً: السنة 1، السنة 2...).

-المبلغ القابل للإهلاك = تكلفة الأصل - القيمة المتبقية (قيمة الخردة)  $MA = VC - VR$

القيمة المتبقية (قيمة الخردة): وهي القيمة البيعية المنتظر الحصول عليها عند الاستغناء عن الأصل في نهاية عمره الإنتاجي وهذه القيمة من شأنها أن تقلل التكلفة التي يجب توزيعها على السنوات المستفيدة من الأصل خلال عمره الانتاجي

-الإهلاكات المتراكمة = مجموع الإهلاكات المطبقة على التثبيت في نهاية الدورة المعنية.

-القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الأصلية - مجموع الإهلاكات  $VNC = VC - \sum A$

### 1.3. الإهلاك الخطي:

يكون العبء ثابت على المدة النفعية للأصل. أي تحمل كل فترة خلال العمر الانتاجي للأصل بجزء متساوي من تكلفة الاصل (Dumalanéde, 2011, p. 162)، ويتم احتساب قسط الاهلاك على خطوتين :  
أولاً: يتم حساب التكلفة القابلة للاستهلاك خلال العمر الانتاجي للأصل وذلك بطرح قيمة الخردة من التكلفة الاجمالية للأصل

المبلغ القابل للإهلاك = تكلفة الأصل - القيمة المتبقية (قيمة الخردة)

$$MA = VC - VR$$

ثانياً: يتم قسمة التكلفة القابلة للاستهلاك على العمر الانتاجي للأصل

الإهلاك السنوي = ( تكلفة الأصل - القيمة التخريدية ) / العمر الافتراض بالسنوات

قسط الإهلاك = المبلغ القابل للإهلاك ÷ مدة النفعية للأصل

$$A_n = MA \div n$$

مثال: فإذا فرضنا أن تكلفة آلة تبلغ 120000 دج ، ويقدر عمرها بـ 5 سنوات ، وتقدر قيمتها التخريدية في نهاية عمرها الإنتاجي ( الافتراضي ) بمبلغ 20000 دج ، فإن الإهلاك السنوي يبلغ :

$$\text{إهلاك الآلة السنوي} = ( 120000 - 20000 ) / 5 = 20000 \text{ دج}$$

ويمكن التعبير عن معدل الإهلاك وفقاً لطريقة القسط الثابت في صورة نسبة مئوية وذلك بالمعادلة التالية :

$$\text{معدل الإهلاك السنوي} = ( 1 / \text{العمر الانتاجي بالسنوات} ) \times 100$$

$$\text{أو معدل الإهلاك} = 100 \div \text{مدة المنفعة} = T$$

$$\text{أي أن معدل إهلاك الآلة السنوي} = ( 1 / 5 ) \times 100 = 20\%$$

$$\text{إهلاك الآلة السنوي} = ( 120000 - 20000 ) \times 20\% = 20000 \text{ دج}$$

مثال: في 03 جانفي 2021م اقتنت مؤسسة سيارة نفعية بـ DA 2100000 مدتها النفعية 5 سنوات مع العلم أن القيمة المتبقية معدومة.

الحل: إعداد مخطط الإهلاك بطريقة الاهتلاك الخطي.

قسط الإهلاك السنوي (T)

$$A = MA \div n$$

$$A = 2100000/5$$

$$A = 420000 \text{ Da}$$

مخطط إهلاك السيارة النفعية				
التاريخ	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
2021/12/31	2100000	420000	420000	1680000
2022/12/31	2100000	420000	840000	1260000
2023/12/31	2100000	420000	1260000	840000
2024/12/31	2100000	420000	1680000	420000
2025/12/31	2100000	420000	2100000	0

### 2.3 الاهتلاك المتزايد: يؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

يتم الحصول على معدل الاهتلاك المتزايد كما يلي:

عبارة عن عدد كسري مقامه مجموع الأعداد لسنوات العمر الإنتاجي للتثبيت (عطية ع.، 2011، صفحة 130) أو نستعمل القانون  $n/(1+n)^2$ . أما بسطه العدد المطابق لمدة الاستعمال المنقضية.

مثال: نفس المثال رقم (01) باستعمال طريقة الاهتلاك

$$\text{قسط الاهتلاك } 2021 = 2100000 \times 15/1 = 140000$$

$$\text{قسط الاهتلاك } 2022 = 2100000 \times 15/2 = 280000$$

$$\text{قسط الاهتلاك } 2023 = 2100000 \times 15/3 = 420000$$

مخطط إهلاك السيارة النفعية				
التاريخ	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
2021/12/31	2100000	140000	140000	1960000
2022/12/31	2100000	280000	420000	1680000
2023/12/31	2100000	420000	840000	1260000
2024/12/31	2100000	560000	1400000	700000
2025/12/31	2100000	700000	2100000	0

### 3.3. الاهتلاك المتناقص:

يؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية ، وتعتمد هذه الطريقة على افتراض أن الاستفادة من خدمات الأصل تكون أكبر في الفترات الأولى من عمره الانتاجي منها في الفترات الاخيرة ، بالإضافة الى تزايد مصاريف صيانة الأصل وتعطله عن العمل في الفترات الاخيرة من عمره الانتاجي . وبالتالي تحمل هذه الطرق السنوات الأولى من استخدام الأصل بمقدار أكبر من مصاريف الاستهلاك ثم يتناقص هذا المقدار تدريجياً في السنوات الاخيرة (بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعيير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2015، صفحة 271).

الحصول على معدل الاهتلاك المتناقص عن طريق العلاقة التالية:

❖ معدل الاهتلاك المتناقص =  $(N/100)$  معدل الاهتلاك الخطي للتثبيت \* المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص الذي يظهره الجدول التالي (Dumalanéde, 2011, p. 165):

المدة النفعية (مدة الاستعمال العادي)	المعامل الضريبي للاهتلاك المتناقص
3 أو 4 سنوات	1.5
5 أو 6 سنوات	02
أكثر من 6 سنوات	2.5

بحيث

➤ المبلغ القابل للاهتلاك في بداية كل سنة هو القيمة الصافية المحاسبية للسنة الماضية مع ثبات معدل الاهتلاك للسنة الماضية.

➤ عندما يصبح المعدل المتناقص أصغر أو يساوي  $(100/ \text{عدد السنوات المتبقية})$  تنتقل إلى تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي وبحسب قسط الاهتلاك بالنسبة للسنوات المتبقية كما يلي: القيمة الصافية المحاسبية / عدد السنوات المتبقية

مثال: نفس المثال رقم (01) باستعمال طريقة الاهتلاك المتناقص قم بإعداد جدول الاهتلاك.

مخطط إهلاك السيارة النفعية				
التاريخ	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الإهلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
2021/12/31	2100000	840000	840000	2610000
2022/12/31	2610000	504000	1244000	756000
2023/12/31	756000	302400	1646400	453600
2024/12/31	453600	226800	1873200	226800
2025/12/31	226800	226800	2100000	0

معدل الاهتلاك المتناقص = (N/100) معدل الاهتلاك الخطي للتثبيت × المعامل الضريبي

$$\text{معدل الاهتلاك المتناقص} = 2 \times (5/100) = 40\%$$

الانتقال إلى قسط الاهتلاك ثابت، عندما أصبح معدل الاهتلاك المتناقص (40%) أصغر من 100/عدد السنوات المتبقية (2) 50% أصبح قسط الاهتلاك للسنة الرابعة = قسط الاهتلاك للسنة الخامسة = 2/453600 = 226800DA

### 4.3. طريقة الاهتلاك على أساس وحدات النشاط :

تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أقساط تعتمد على الاستخدام المتوقع أو مخرجات الأصل، فبدلاً من توزيع تكلفة الأصل على السنوات بشكل زمني (كما في القسط الثابت)، يتم توزيعها حسب حجم النشاط أو الإنتاج الفعلي للأصل. أي أن الاستهلاك يرتبط بالاستخدام الفعلي (عدد الوحدات المنتجة، ساعات التشغيل، أو الكيلومترات المقطوعة) (بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعيار الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2015، صفحة 276).

- طريقة الحساب: يحسب قسط الاهتلاك بالطريقة التالية

$$\text{قسط الاهتلاك للدورة ن} = \text{المبلغ القابل للاهتلاك} \times \text{عدد وحدات النشاط للدورة ن}$$

إجمالي عدد وحدات النشاط المتوقعة من الأصل

بما أن المبلغ القابل للاهتلاك و إجمالي عدد وحدات النشاط المتوقعة من الأصل تبقى مبالغ ثابتة لا تتغير فنتحصل

$$\text{على قسط الاهتلاك للدورة ن} = \text{المبلغ القابل للاهتلاك} \times \text{عدد وحدات النشاط للدورة ن}$$

إجمالي عدد وحدات النشاط المتوقعة من الأصل

مثال

في 02/01/2005 اشترت المؤسسة آلة إنتاجية بتكلفة 200000 دج، تتوقع المؤسسة استخدامها لمدة 05 سنوات، ولا يتوقع أن تكون لها أي قيمة متبقية في نهاية تلك المدة - . وقد قررت المؤسسة اهتلاك الآلة على أساس طاقتها الإنتاجية (عدد الوحدات المنتجة)، حيث تقدر طاقتها الإنتاجية الإجمالية ب 2000000 وحدة - . نفترض أن عدد الوحدات المنتجة خلال المدة النفعية للآلة بلغت: 400000، 500000، 300000 ، 600000 و 200000 وحدة على التوالي.

المطلوب - : إعداد جدول إهلاك الآلة الإنتاجية

الحل:

معدل الاهتلاك الثابت = أساس الاهتلاك (المبلغ القابل للاهتلاك) / الطاقة الإجمالية

$$0.1 = 2000000/200000 =$$

قسط الاهتلاك للدورة ن = معدل الاهتلاك الثابت × عدد وحدات المنتجة للدورة ن

$$0.1 = \text{عدد وحدات المنتجة للدورة ن}$$

السنة	أساس الاهتلاك	عدد الوحدات المنتجة	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	ق م ص
2005	200000	400000	0,10	40000	40000	160000
2006	200000	500000	0,10	50000	90000	110000
2007	200000	300000	0,10	30000	120000	80000
2008	200000	600000	0,10	60000	180000	20000
2009	200000	200000	0,10	20000	200000	0
المجموع		2000000		200000		

ملاحظة : عند شراء أصل ثابت خلال السنة، لا يُهتلك عن السنة كاملة، وإنما يتم احتساب الاهتلاك بشكل نسبي حسب المدة الفعلية للاستعمال بالأشهر، (حواس، 2021، صفحة 178) حيث:

القاعدة:

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = قسط الاهتلاك السنوي × عدد الأشهر الاستعمال

12

- إذا تمت حيازة الأصل ما بين (1-15) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر

الحيازة في الحساب

- إذا تمت حيازة الأصل ما بين (16-31) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار

شهر الحيازة في الحساب ونبدأ العد ابتداء من الشهر الموالي

مثال تطبيقي:

- اقتنت مؤسسة آلة بتاريخ 01/04/2025 بمبلغ 600,000 دج.
- عمرها الإنتاجي مقدر بـ 5 سنوات.
- لا توجد قيمة متبقية.

1. قسط الاهتلاك السنوي:  $\frac{600,000}{5} = 120,000$  دج

2. مدة الاستعمال خلال السنة 2025:

من أفريل (04) إلى ديسمبر (12) = 9 أشهر.

3. قسط الاهتلاك لسنة 2025:  $\frac{9}{12} \times 120,000$

ملاحظات مهمة:

- في السنوات الكاملة التالية (2026 → 2029) = يُسجل الاهتلاك السنوي كاملاً (120,000 دج)
- في السنة الأخيرة (2030) = يُسجل الجزء المتبقي (30,000 دج) ليكتمل مجموع الاهتلاك إلى 600,000 دج

#### 4. المعالجة المحاسبية للاهتلاك:

تسجل مخصصات الاهتلاك كأعباء في ح/681: المخصصات للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة-الأصول غير الجارية في الجانب المدين بالمقابل تسجل اهتلاكات التثبيتات في الجانب الدائن ل ح/28: اهتلاك التثبيتات (اهتلاك التثبيتات المعنوية في ح/ 280 و اهتلاك التثبيتات العينية في ح/281). (Habouzit, 2011, p. 82) كما هو موضع في القيد التالي:

		-----N/12/31-----		
XXXXXX	XXXXXX	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
XXXXXX		اهتلاكات التثبيتات المعنوية	280	
		اهتلاك التثبيتات العينية	281	
		( تسجيل اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية للسنة n )		

مثال: تسجيل اهتلاكات المثل رقم (01).

• حالة الاهتلاك الخطي:

		-----2021/12/31-----		
420000	420000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية	2815	
		( تسجيل اهتلاك التثبيتات للسنة الأولى )		

• حالة الاهتلاك المتزايد:

		-----2021/12/31-----		
140000	140000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية	2815	
		( تسجيل اهتلاك التثبيتات للسنة الأولى )		

• حالة الاهتلاك المتناقص:

		-----2021/12/31-----		
840000	840000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( تسجيل اهتلاك التثبيتات للسنة الأولى )	2815	681

• حالة الاهتلاك حسب عدد وحدات الانتاج

		-----2021/12/31-----		
420000	420000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( تسجيل اهتلاك التثبيتات للسنة الأولى )	2815	681

تمارين محلولة

التمرين الأول : بتاريخ N/01/01 اشترت مؤسسة "العميد" معدات النقل بمبلغ 500000 دج خارج الرسم مدة استعمالها 04 سنوات وقيمتها المتبقية معدومة.

\*إعداد مخطط الإهلاك بالطرق الثلاثة (الخطي، المتناقص، المتزايد)

\*التسجيل المحاسبي لاهتلاك معدات النقل للسنة الأولى.

الحل:

• الاهتلاك الخطي

$$\text{المبلغ القابل للإهلاك} = 500000 \text{ دج}$$

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{المبلغ القابل للإهلاك}}{\text{المدة النفعية}} = \frac{500000}{4} = 125000 \text{ دج}$$

معدات النقل ق.م.أ = 500000DA طريقة الاهتلاك الخطي معدل الاهتلاك = 25%				
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	500000	125000	125000	375000
N+1	500000	125000	250000	250000
N+2	500000	125000	375000	125000
N+3	500000	125000	500000	0

التسجيل المحاسبي لاهتلاك معدات النقل للسنة الأولى.

12500	0	-----N/12/31----- المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	2818	681
12500	0	اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ( تسجيل اهتلاك معدات النقل للسنة الأولى )		

• الاهتلاك المتناقص:

معدات وأدوات ق.م.أ = 500000DA طريقة الاهتلاك المتناقص معدل الاهتلاك = 1.5 * 25 = 37.5%				
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الإهلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	500000	187500	187500	312500
N+1	312500	117187.5	304687.5	195312.5
N+2	195312.5	97656.25	402343.75	97656.25
N+3	97656.25	97656.25	500000	0

• تحديد القيمة الصافية المحاسبية = المبلغ القابل للإهلاك - قسط الإهلاك للسنة  
السنة الأولى  $500000 - 187500 = 312500 \text{DA}$  هو المبلغ القابل للإهلاك للسنة الثانية.  
السنة الثانية  $312500 - 117187.5 = 195312.5 \text{DA}$  هو المبلغ القابل للإهلاك للسنة الثالثة.  
السنة الثالثة  $195312.5 - 97656.25 = 97656.25 \text{DA}$  هو المبلغ القابل للإهلاك للسنة الرابعة  
والأخيرة.

• تحديد قسط الإهلاك

الحالة الأولى: معدل اهلاك متناقص: قسط الإهلاك للسنة الثانية =  $0.375 \times 312500 = 117187.5 \text{DA}$

الحالة الثانية: الانتقال إلى قسط الإهلاك ثابت، عندما أصبح معدل الإهلاك المتناقص (37.5%) أصغر من 100/عدد السنوات المتبقية (2) أصبح قسط الإهلاك للسنة الثالثة = قسط الإهلاك للسنة الرابعة =  $97656.25 \text{DA} = 2/195312.5$

التسجيل المحاسبي لاهلاك معدات النقل للسنة الأولى.

		-----N/12/31-----		
187500	187500	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	2818	681
		اهلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ( تسجيل اهلاك معدات النقل للسنة الأولى)		

• الاهلاك المتزايد

المعدل =  $\frac{\text{العدد المطابق لمدة الاستعمال المنقضية}}{\text{العدد المطابق لمدة الاستعمال المنقضية}}$

$$2/(1+4)4$$

$$2/(1+n)n$$

• تحديد الإهلاك المتزايد لكل سنة =  $180000 \times \text{المعدل حسب السنوات مثل:}$

$$50000 \text{DA} = (10/1) \times 500000 = \text{قسط الإهلاك للسنة الأولى}$$

معدات وأدوات طريقة الاهتلاك المتزايد				
السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الإهتلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	500000	50000	50000	450000
N+1	500000	100000	150000	350000
N+2	500000	150000	300000	200000
N+3	500000	200000	500000	0

التسجيل المحاسبي لاهتلاك معدات النقل للسنة الأولى.

50000	50000	-----N/12/31----- المخصصات للهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ( تسجيل اهتلاك معدات النقل للسنة الأولى )	2818	681
-------	-------	--	------	-----

التمرين الثاني:

اقتنت مؤسسة بتاريخ 01/01/2024 سيارة لنقل السلع بمبلغ 3,000,000 دج.

- العمر الاستعمالي مقدر بـ 5 سنوات.
- مجموع الكيلومترات المقدره طوال فترة الاستعمال 300,000 كلم.
- لا توجد قيمة متبقية.

الكيلومترات المقطوعة فعلياً كانت:

- 2024: 60,000 كلم
- 2025: 55,000 كلم
- 2026: 70,000 كلم

• 2027 : 65,000 كلم

• 2028 : 50,000 كلم

الحل:

معدل الاهتلاك الثابت = أساس الاهتلاك (المبلغ القابل للاهتلاك) / الطاقة الإجمالية

$$10 = 3000000 / 3000000 =$$

قسط الاهتلاك للدورة ن = معدل الاهتلاك الثابت × عدد كيلومترات مقطوعة للدورة ن

$$10 = \text{عدد كيلومترات مقطوعة للدورة ن}$$

طريقة	3000000DA ق.م.أ =	معدات نقل الاهتلاك حسب عدد وحدات الانتاج			
القيمة الصافية الحاسبية	الإهتلاكات المتراكمة	قسط الاهتلاك	كلم مقطوع	المبلغ القابل للإهتلاك	السنة
2,400,000	600,000	600,000	60,000	3000000	2024
1,850,000	1,150,000	550,000	55,000	3000000	2025
1,150,000	1,850,000	700,000	70,000	3000000	2026
500,000	2,500,000	650,000	65,000	3000000	2027
0	3,000,000	500,000	50,000	3000000	2028

التسجيل المحاسبي لاهتلاك معدات النقل للسنة الأولى.

600000	600000	-----2024/12/31----- المخصصات للهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
600000		اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ( تسجيل اهتلاك معدات النقل للسنة الأولى)	2818

## المحور الثالث: تسوية التثبيتات أسلوب التكلفة المهتلكة- خسائر القيمة

تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر، على كل مؤسسة في اخر السنة القيام بعملية اختبار تدهور لعناصر الاصول (**teste de dépréciation**)، حيث انه يمكن حدوث خسارة في قيمة التثبيتات على إثر حادث أو ظرف غير مرتقب أصلا (ماعداد اسباب الاهتلاك كالاستعمال و التقادم...)، حيث يمكن للقيمة الحالية للتثبيت أن تكون اقل من القيمة المحاسبية الصافية و هذا الفارق السلبي الذي لم يكن في الحساب هو عبارة عن تدهور في القيمة او خسارة في قيمة التثبيت.

### 1. مفهوم خسارة القيمة

خسارة القيمة: هي المبلغ الذي تزيد به القيمة المحاسبية للأصل عن القيمة القابلة للتحصيل

يتمثل اختبار خسارة القيمة في مقارنة القيمة المحاسبية للأصل (القيمة المحاسبية الصافية بالنسبة للتجهيزات القابلة للاستهلاك) مع قيمته القابلة للتحصيل، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المؤسسة في تثبيت خسارة القيمة (هوام، 2010، صفحة 59). وكل عناصر الأصول معنية باختبار التدهور (التثبيتات، المخزونات، الحقوق وسندات المساهمة والتوظيف)، و يقوم هذا الاختبار على التسلسل التالي (Barbe et al., 2018, p. 146):

1. البحث عن مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على تدهور قيمة الأصول ؛
2. مقارنة القيمة المحاسبية الصافية للأصل مع القيمة الحالية (la valeur actuel)؛
3. تحديد مبلغ التدهور في قيمة الأصل بشكل صادق؛
4. إعادة النظر وتعديل مبلغ التدهور في السنوات اللاحقة حسب تطور المؤشرات، إما بالزيادة، التخفيض أو

الإلغاء

## 2. مؤشرات تدني القيمة:

تنقسم المؤشرات عادةً إلى مؤشرات خارجية و مؤشرات داخلية: ( Ducasse et al., 2010, p. 132)

### 2.1 مؤشرات خارجية:

- انخفاض ملحوظ في القيمة السوقية للأصل بشكل يفوق المتوقع.
- تغييرات سلبية في البيئة الاقتصادية أو القانونية أو التكنولوجية تقلل من قدرة الأصل على تحقيق المنافع.
- ارتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد في السوق مما يقلل من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.
- وجود خطط لتصفية أو إيقاف نشاط يؤدي إلى عدم الحاجة للأصل.

### 2.2 مؤشرات داخلية:

- تلف مادي أو تقادم واضح للأصل (كآلة لم تعد تعمل بكفاءة).
- تغييرات في طريقة استخدام الأصل (مثل تقليص الإنتاج أو توقف خط إنتاج).
- ضعف الأداء الفعلي للأصل مقارنةً بالتوقعات (إيرادات أقل، تكاليف أعلى).
- تراكم خسائر تشغيلية مرتبطة مباشرة بالأصل.

### 3. حساب خسارة القيمة للأصول الثابتة:

خسارة القيمة = قيمة محاسبية صافية - قيمة قابلة للتحويل

\* القيمة القابلة للتحويل هي اقل قيمة من بين صافي ثمن البيع او القيمة النفعية .

\* صافي ثمن البيع (القيمة العادلة) = ثمن البيع - تكاليف اتمام عملية البيع ضمن ظروف المنافسة العادية.

\* القيمة النفعية هي القيمة المحينة للتقدير السيولة المستقبلية من استعمال الاصل بشكل متواصل و التنازل عنه بعد نهاية مدة النفعية.

\* القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصلية - مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة إن وجدت

في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من خلال مقارنة القيمة القابلة للتحصيل مع القيمة الصافية المحاسبية ،  
وذلك حسب الحالتين التاليتين :

الحالة الاولى: يتم فيها إثبات خسارة القيمة إذا كانت :

القيمة القابلة للتحصيل > القيمة الصافية المحاسبية

الحالة الثانية : لا توجد خسارة قيمة اذا كانت :

القيمة القابلة للتحصيل  $\geq$  القيمة الصافية المحاسبية

عندما يتم إثبات خسارة القيمة لتثبيت ما ، فان ذلك يستدعي تعديل جدول الاهتلاك لهذا التثبيت ، بحيث يجب  
تعديله للمدة المتبقية، وذلك بأن يتم حساب اقساط اهتلاك جديدة بالنسبة للمدة المتبقية انطلاقا من المبلغ القابل  
لاهلاك بعد خسارة القيمة المسجلة (عطية ع.، 2011، صفحة 133).

مثال : قامت مؤسسة نوكيا بجيازة تثبيت بتاريخ 2019/01/02 بمبلغ 1250000 دج ، يتم الاهتلاك بطريقة  
الاهتلاك الخطي لمدة 5 سنوات ، و بتاريخ 2021/12/31 عرف هذا التثبيت خسارة في قيمته بلغت 175000  
دج

المطلوب : اعداد مخطط الاهتلاك لهذا التثبيت بعد اثبات خسارة القيمة لسنة 2021

الحل :

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 1250000 / 5 = 250000 \text{ دج}$$

قسط الاهتلاك السنوي بعد التعديل = القيمة الصافية المحاسبية لسنة 2021 / المدة المتبقية للاهلاك

$$= 2/325000 = 162500 \text{ دج}$$

السنة	القيمة القابلة للاهلاك	قسط الاهتلاك	مجموع الاقساط	خسارة القيمة	vnc
2019	1250000	250000	250000	.....	1000000
2020	1250000	250000	500000	.....	750000
2021	1250000	250000	750000	175000	325000
المخطط بعد التعديل					
2022	325000	162500	912500	.....	162500
2023	325000	162500	1075000	.....	0
	المجموع		1250000		

#### 4. المعالجة المحاسبية لخسارة القيمة

هناك ثلاث حالات للتسجيل تدهور قيمة الاصول (حواس، 2021، صفحة 196):

#### 1.4. حالة تكوين لخسارة القيمة في اول مرة (اول دورة لحدوث التدهور لاحد الاصول) :

عند ثبوت خسارة القيمة لأحد التثبيات ، يتم جعل حساب 29x خسارة القيمة عن التثبيات دائنا بمبلغ الخسارة و يجعل حساب 681 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة- الاصول غير الجارية مدينا بنفس المبلغ .

		N/12/31		
xxxx	xxxx	المخصصات للاهتلاك و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول غير الجارية	681	
xxxx		خسائر القيمة عن التثبيات	29x	
		(تسجيل خسائر القيمة)		

2.4. حالة اعادة تسوية حساب خسائر القيمة : يتم تسوية خسائر القيمة في نهاية كل سنة كما يلي :

أ- زيادة مبلغ خسارة القيمة

يتم ذلك بنفس قيد اثبات خسارة القيمة

		..... N1+/12/31 .....		
xxxx	xxxx	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن التثبيتات (تسجيل خسائر القيمة)	29x	681
xxxx				

ب- انقاص أو إلغاء خسارة القيمة : وفي هذه الحالة فإن خسارة القيمة اصبحت كلها او جزء منها دون هدف ،  
و بالتالي يتم انقاص خسارة القيمة جزئيا او كليا يجعل > 29 خسائر القيمة عن التثبيتات مدينا بالمبلغ الملغى و ح  
78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة و المؤونات دائنا بنفس المبلغ ،

في هذه الحالة، تصبح خسارة القيمة المسجلة أو جزء منها غير مبررة، مما يقتضي تخفيضها جزئياً أو كلياً. ويتم ذلك  
من خلال جعل حساب 29x خسائر القيمة عن التثبيتات "مديناً بالمبلغ الملغى، مقابل قيد في الجانب الدائن  
لحساب 781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية" 78

		..... N +1 /12/31 .....		
80000	80000	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الاصول غير الجارية (تسجيل استرجاع خسائر القيمة)	781	291
80000				

## مثال 1:

تمتلك مؤسسة "Z" معدات صناعية ، حيث قامت بتقديرها في نهاية السنوات التالية 2016، 2017، 2018، ، 2019 فكانت المعلومات كما يلي :

- بتاريخ 2016/12/31 كانت القيمة المحاسبية الصافية 550000 دج ، بينما بلغ ثمن البيع 435000 دج ، في حين تكاليف الخروج عند بيعها 25000 دج
- بتاريخ 2017/12/31 تبين أن الآلة عرفت ارتفاعا في خسارة قيمتها بـ 60000 دج
- بتاريخ 2018/12/31 عرف سعر بيع الصافي للآلة ارتفاعا بحيث أصبح جزءا من خسائر القيمة المطبقة سابقا غير مبرر بـ 80000 دج
- بتاريخ 2019/12/31 تبين أن خسارة القيمة عن الآلة قد أصبحت غير مبررة تماما، وذلك بسبب ارتفاع سعر بيعها الصافي عن القيمة المحاسبية لها

### المطلوب :

1- احسب خسارة القيمة للآلة الصناعية في 2016/12/31

2- سجل محاسبا عمليات التسوية الخاصة بالآلة بتاريخ الجرد خلال السنوات الأربعة

### الحل:

حساب خسارة القيمة للآلة الصناعية في 2016/12/31

سعر البيع الصافي = ثمن البيع - تكاليف الخروج

$$= 435000 - 25000 = 410000 \text{ دج}$$

بما أن القيمة القابلة للتحويل للآلة الصناعية  $410000 >$  القيمة الصافية المحاسبية 550000 نكون أمام حالة إثبات خسارة القيمة

حساب خسارة القيمة بالنسبة للآلة بتاريخ 2016/12/31 يكون كما يلي :

خسارة القيمة = القيمة الصافية المحاسبية - القيمة القابلة للتحصيل

خسارة القيمة للآلة الصناعية = 550000 - 410000 = 140000 دج

		..... 2016/12/31 .....		
140000	140000	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (تسجيل خسائر القيمة عن الآلة )	681	291

تقوم بتسجيل زيادة خسارة القيمة بتاريخ 2017/12/31 كما يلي :

		..... 2017/12/31 .....		
60000	60000	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (تسجيل زيادة خسائر القيمة عن الآلة )	681	291

نقوم بتاريخ 2018/12/31 بتسجيل استرجاع جزء من خسارة القيمة كما يلي :

		..... 2018/12/31 .....		
80000	80000	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الاصول غير الجارية (تسجيل استرجاع جزء من خسائر القيمة عن الآلة )	291	781

نسجل بتاريخ 2019/12/31 القيد التالي

		..... 2008/12/31 .....		
120000	120000	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة و المؤونات - الاصول غير الجارية (تسجيل استرجاع كل خسائر القيمة عن الآلة )	291	781

مثال 2:

في 2020/1/2 اشترت مؤسسة "النجاح" معدات صناعية بـ 2000000<sup>Da</sup> مدتها النفعية 10 سنوات و يتم إهلاكها بطريقة الإهلاك الخطي الثابت .

في نهاية سنة 2021 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحويل للمعدات الصناعية هي 1440000<sup>Da</sup>.

في نهاية سنة 2023 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحويل للمعدات الصناعية هي 1110000<sup>Da</sup>.

المطلوب:

• سجل قيود التسوية في 2021/12/31 م

• سجل قيود التسوية في 2023/12/31 م

الحل:

في 2020/12/31 م

$$A_{2020} = MA \div n = 2000000 / 10 = 200000^{Da}$$

$$VNC_{2020} = 2000000 - 200000 = 1800000^{Da}$$

في 2021/12/31 م

$$A_{2021} = 200000 Da$$

$$VNC_{2021} = MA - (A_{2021} + A_{2020}) = 2000000 - 400000 = 1600000 Da$$

$$PVN_{2021} = 1440000 Da$$

$$Pv_{2021} = 1600000 - 1440000 = 160000 Da \text{ perte de valeur}$$

		..... 2021 / 12/ 31 .....		
200000	200000	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول	6812	
		غير الجارية	2815	
		اهلاك معدات		
		تسجيل قسط اهلاك السنة 2021		

		..... 2021 /12/ 31 .....		
	160000	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة -		6811
		الأصول غير الجارية		
160000		خسارة قيمة معدات	2915	
		تسجيل خسارة قيمة معدات		

في 2022/12/31م

$$A_{2022} = MA_{2022} \div n = 1440000 / 8 = 180000^{Da}$$

$$VNC_{2022} = 1440000 - 180000 = 1260000^D$$

في 2023/12/31م

$$A_{2023} = 180000^{Da}$$

$$VNC_{2023} = 1440000 - (18000 + 18000) = 1080000^{Da}$$

$$PVN_{2023} = 1110000^{Da}$$

$$Pv_{2023} = 1080000 - 1110000 = - 30000^{Da} \text{ plus value استرجاع خسارة قيمة}$$

		..... 2023 /12/ 31 .....		
	180000	المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسائر القيمة		6812
180000		- الأصول غير الجارية		
		اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة 2023		
		..... 2023 /12/ 31 .....		2915
	30000	ح/ خسارة قيمة المعدات		
30000		إلى ح/ استرجاعات الاستغلال	7811	
		استرجاع خسارة القيمة		

## 5. التنازل عن التثبيتات

عند فقدان المؤسسة لأي عنصر من عناصر التثبيتات نتيجة لـ (البيع، الإعفاء، التهديم أو الإتلاف) وجب عليها القيام بشطب هذا العنصر من حساباتها وإفقالها حتى لا تظهر ضمن عناصر ذمة المؤسسة (Goupil & Perrin, 2024, p. 126)، وتمثل عملية الشطب في ترصيد [ح/ -2 x العنصر المثبت] وكذلك [ح - 28 / إهلاك التثبيتات] و [ح/ - 29 - خسائر القيم عن التثبيتات]. أما في حالة البيع يتم تحديد زيادة أو نقصان القيمة عن خروج التثبيتات من خلال الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية للأصل ويتم استرجاع المخصص لخسارة القيمة لزوال مبرره يسترجع باستعمال الحساب [ح/ - 781 - استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات] بترصيد [ح/ - 29 - خسائر القيم عن التثبيتات]، عندها تكون المؤسسة أمام ثلاث وضعيات:

الوضعية الأولى : سعر البيع (سعر التنازل) يساوي القيمة المحاسبية الصافية ؛

الوضعية الثانية : سعر البيع (سعر التنازل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية (فاض قيمة ح/ 752)؛

الوضعية الثالثة : سعر البيع (سعر التنازل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (ناقص قيمة ح/ 652).

### الحالة الأولى - التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق ربح نتيجة البيع

ملاحظة: يجب تسجيل الإهلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة المدروسة من قبل ثم تسجيل عملية التنازل.

XXXXXX	----- تاريخ التنازل -----	681
XXXXXX	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	28x
	اهلاكات التثبيتات	
	( اثبات قسط الإهلاك المكمل حتى سنة التنازل )	

فائض قيمة ح/ (752) = ثمن البيع + ح/ (281) - ح/ (291) - القيمة الأصلية ح/ (21)

القيمة الأصلية فائض القيمة	مبلغ البيع الإهلاكات المتراكمة خسائر القيمة	----- تاريخ التنازل -----		
		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	462	أو
		البنوك الحسابات الجارية	512	
		اهتلاك التثبيتات	28	
		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	291	
		التثبيت المعني	21	
	فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (تسجيل عملية التنازل عن تثبيت مع فائض القيمة)	752		

### الحالة الثانية - التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عند تحقق خسارة نتيجة البيع

ملاحظة: يجب تسجيل الإهلاك المكمل لسنة التنازل إن وجد بنفس الطريقة المدروسة من قبل ثم تسجيل عملية التنازل.

XXXXXX	XXXXXX	----- تاريخ التنازل -----		681
		المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		
XXXXXX		اهتلاكات التثبيتات	28x	
		( اثبات قسط الإهلاك المكمل حت سنة التنازل )		

ناقص قيمة (ح/652) = ثمن البيع + (ح/281) - (ح/291) - القيمة الأصلية (ح/21)

القيمة الأصلية	مبلغ البيع الإهلاكات المتراكمة خسائر القيمة ناقص القيمة	----- تاريخ التنازل -----		
		الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	462	أو
		البنوك الحسابات الجارية	512	
		اهتلاك التثبيتات	28	
		خسائر القيمة عن التثبيتات العينية	291	
		نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	652	
	التثبيت المعني (تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع ناقص القيمة)	2		

ملاحظة : عند التنازل عن أصل ثابت خلال السنة، يتم احتساب الاهتلاك بشكل نسبي حسب المدة الفعلية للاستعمال بالأشهر، (حواس، 2021، صفحة 189) حيث:

القاعدة:

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة التنازل} = \text{قسط الاهتلاك السنوي} \times \text{عدد الأشهر الاستعمال}$$

12

- إذا تم التنازل عن الأصل ما بين (1-15) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر التنازل في الحساب ( عكس الاقتناء)

- إذا تمت التنازل عن الأصل ما بين (16-31) من الشهر فعند حساب قسط الاهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر التنازل في الحساب ( عكس الاقتناء)و.

مثال: بتاريخ N/01/02 اشترت مؤسسة "الأوراس" آلة صناعية بقيمة 1500000DA مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الخطي بمعدل 20% . بتاريخ N+2/06/30 تنازلت المؤسسة على هذه الآلة بقيمة 780000DA على الحساب.

المطلوب: تسجيل عملية التنازل عن الآلة.

الحل:

$$* \text{تسجيل الاهتلاك المكمل} = \frac{1500000 \times 0.2 \times 6}{12} = 150000 \text{DA}$$

		-----N+2/12/31-----		
150000	150000	المخصصات للاهتلاكات والمقونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل ( تسجيل اهتلاك المكمل)	2818	681

حساب الإهتلاكات المتراكمة: (القيمة الأصلية × معدل الاهتلاك) × عدد السنوات =

$$750000 \text{DA} = 2.5 \times (0.2 \times 1500000)$$

$$\text{فائض/ناقص القيمة} = \text{ثمن البيع} + (\text{ح/}281 + \text{ح/}291) - \text{القيمة الأصلية (ح/}21) \\ = 780000 + (0 + 750000) - 1500000 = 300000 \text{ DA} + \text{فائض}$$

التسجيل المحاسبي

		-----N+2/06/30 -----		
	780000	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	462	
	750000	اهتلاك التثبيتات العينية	281	
2000000		المعدات الصناعية	215	
30000		فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	752	
		(تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع فائض القيمة)		

مثال 2 : نفس المثال السابق إذا علمت أن قيمة التنازل هي 180000 DA بشيك بنكي .

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر اليومية.

الحل: حساب الإهلاكات المتراكمة: (القيمة الأصلية × معدل الإهلاك) × عدد السنوات

$$750000 \text{ DA} = 2.5 \times (0.2 \times 1500000) =$$

$$\text{فائض/ناقص القيمة} = \text{ثمن البيع} + (\text{ح/}281 + \text{ح/}291) - \text{القيمة الأصلية (ح/}21) \\ = 180000 + (0 + 750000) - 1500000 = -570000 \text{ DA} + \text{فائض}$$

التسجيل المحاسبي

		-----N+2/06/31 -----		
	180000	البنوك الحسابات الجارية	512	
	750000	اهتلاك التثبيتات العينية	281	
	570000	نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	652	
1500000		التثبيت المعني	21	
		(تسجيل عملية التنازل عن تثبيت عيني مع ناقص القيمة)		

## تمارين محلولة

### التمرين الأول:

بتاريخ 2020/7/12 اشترت مؤسسة "الأمل" آلة صناعية (A) بتكلفة 1200000 دج. تحتلك بطريقة الاهتلاك الخطي بمعدل 20% سنويا

1- بتاريخ 2020/12/31 أصبح سعر بيع الآلة (A) 1000000 دج و مصاريف خروجها 10000 دج

• سجل قيود التسوية الضرورية في 2020/12/31

2- بتاريخ 2021/12/22 تنازلت المؤسسة عن الآلة (A) بمبلغ 800000 دج نقدا.

• سجل عملية التنازل عن الآلة (A)

### حل التمرين الأول:

1- تسجيل قيود التسوية اللازمة في 2020/12/31:

أ- قسط اهتلاك 2020: (خاص بالفترة الممتدة من 2020/7/12 الى 2020/12/31 ← n=6 اشهر)

$$A = MA \times t / 100 \times n / 12 = 1200000 \times 20 / 100 \times 6 / 12 = 120000 \text{ DA}$$

ب- خسارة القيمة:

$$\text{سعر البيع الصافي} = \text{ثمن البيع} - \text{مصاريف الخروج} = 1000000 - 10000 = 990000 \text{ DA}$$

القيمة المحاسبية الصافية (2020) = المبلغ القابل للاهتلاك - الاهتلاكات المتراكمة

$$VNC = MA - \sum A = 1200000 - 120000 = 1080000 \text{ DA}$$

نلاحظ ان: ق م ص < سعر البيع الصافي ← توجد خسارة قيمة

$$\text{خسارة القيمة} = \text{ق م ص} - \text{سعر البيع الصافي} = 990000 - 1080000 = 90000 \text{ DA}$$

120000	120000	..... 2020/12/31..... مخصصات الاهتلاكات وم و خ ق - اصول غير جارية اهتلاك المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية (تسجيل اهتلاك دورة 2020)	2815	681
90000	90000	..... 2020/12/31 ..... مخصصات الاهتلاكات وم و خ ق - اصول غير جارية خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (اثبات خسارة القيمة)	291	681

2- تسجيل عملية التنازل:

قسط اهتلاك 2021 بعد التعديل (من 2021/1/1 الى 2021/11/22 ← n=12 شهر) = ق م ص لدورة

$$DA220000 = 4.5/990000 = \text{المدة الباقية للاهتلاك}$$

$$DA340000 = 220000 + 120000 = \text{الاهتلاكات المتراكمة من تاريخ الحيازة الى تاريخ التنازل}$$

$$\text{نتيجة التنازل} = \text{مبلغ البيع} + (\text{ح}/2815 + \text{ح}/291) - \text{القيمة الاصلية}$$

$$= 800000 + (90000 + 340000) - 120000 + 30000 = \text{فائض قيمة}$$

220000	220000	..... 2021/12/22 ..... مخصصات الاهتلاكات و المؤونات و خ ق - اصول غير جارية اهتلاك المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية (تسجيل الاهتلاك المكمل لدورة 2021)	2815	681
	800000	..... 2021/12/31 ..... صندوق		53
	340000	اهتلاك المنشآت التقنية و المعدات و الأدوات الصناعية		2815
	90000	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		291
1200000		منشآت تقنية و معدات و ادوات صناعية	215	
30000		فوائض القيمة عن خروج اصول مثبتة غير مالية (التنازل عن الة بفائض قيمة)	752	

## التمرين الثاني:

- معدات النقل تم شراؤها بتاريخ 2020/01/04 بمبلغ 1800000 دج مدتها النفعية خمس (5) سنوات ، علما أن المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك المتزايد. قامت المؤسسة بالتنازل عن معدات النقل بتاريخ 2022/12/31 بمبلغ 900000 دج على الحساب.

**المطلوب:** إعداد مخطط اهتلاك معدات النقل لمدة الانتفاع بطريقة الإهلاك المتزايد

تسجيل قيد التنازل

## حل التمرين الثاني:

**1-** إعداد مخطط اهتلاك معدات النقل لمدة الانتفاع بطريقة الإهلاك المتزايد:

- تحديد معدل الإهلاك المتزايد لكل سنة:

يكون معدل الإهلاك المقابل لكل سنة كما يلي:

5	4	3	2	1	مدة الاستعمال
$15 \div 5$	$15 \div 4$	$15 \div 3$	$15 \div 2$	$15 \div 1$	المعدل

مع العلم أن المعدل =  $\frac{\text{العدد المطابق لمدة الاستعمال المنقضية}}{\text{العدد المطابق لمدة الاستعمال المنقضية}}$

$$2/(1+5)5$$

$$2/(1+n)$$

• تحديد الاهتلاك المتزايد لكل سنة =  $180000 \times \text{المعدل حسب السنوات مثل:}$

$$120000DA = (15/1) \times 1800000 = \text{قسط الاهتلاك للسنة الأولى}$$

مخطط الإهلاك المتزايد لمعدات النقل

السنوات	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2020	1800000	120000	120000	1680000
2021	1800000	240000	360000	1440000
2022	1800000	360000	720000	1080000
2023	1800000	480000	1200000	600000
2024	1800000	600000	1800000	0

قسط اهتلاك دورة 2022 = 360000 دج

الإهتلاك المتراكم = 720000 دج

سعر البيع = 900000 دج

نتيجة التنازل = مبلغ البيع + (ح/281+ح/291) - القيمة الأصلية

نتيجة التنازل = 900000 + 720000 - 1800000 = 180000 دج ( خسارة )

- تسجيل قسط دورة 2022

360000	360000	2022/12/31 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة - الأصول غير الجارية اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى ( معدات نقل )	2818	681
--------	--------	---	------	-----

التسجيل المحاسبي عن عملية التنازل عن معدات النقل:

1800000	900000 720000 180000	2022/12/31 الحسابات الدائنة عن عملية التنازل عن التثبيتات اهتلاك معدات النقل نواقص القيم عن خروج الأصول المثبتة غير المالية معدات نقل تسجيل عملية التنازل عن معدات نقل مع ناقص قيمة	2181	462 2818 652
---------	----------------------------	--	------	--------------------

التمرين الثالث : في 2017/01/05 حازت مؤسسة X معدات نقل (ح/218) بقيمة 250000 دج تمتلك

لمدة 5 سنوات . بتاريخ 2018/12/31 مكنت اختبار لخسارة القيمة فكانت النتيجة خسارة بـ 50000 دج

بتاريخ 2020/12/31 و بعد اختبار لخسارة القيمة تبين أنه يمكن استرجاع مبلغ 30000 دج من خسارة القيمة

المطلوب:

1- إعداد مخطط الإهلاك الخطي لهذه المعدات

2- إعداد مخطط الإهلاك المراجع لمعدات النقل بعد استرجاع مخصص خسارة القيمة

3- التسجيل المحاسبي لقيود الإهلاك و الاسترجاع بتاريخ 2020/12/31

الحل:

1- إعداد مخطط الإهلاك لهذه المعدات:

قسط الإهلاك السنوي =  $0,2 \times \text{دج}$

$$A_N = \frac{MA}{n} = \frac{250000}{5} = 50000 \text{ da}$$

VNC	$\sum A$	A	المبلغ القابل للإهلاك	السنة
200000	50000	50000	250000	2017
150000	150000	50000	250000	2018
100000	200000	50000	250000	2019
50000	250000	50000	250000	2020
0	300000	50000	250000	2021

2- إعداد مخطط الإهلاك المراجع لمعدات النقل بعد استرجاع مخصص خسارة القيمة

VNC بعد الاسترجاع	VNC قبل الاسترجاع	خسارة القيمة		$\sum A$	A	AM	السنة
		استرجاع	مخصص				
	200000	-	-	50000	50000	250000	2017
	100000	-	50000	100000	50000	250000	2018
	66667	-	-	133333	33333	100000	2019
63334	33334	30000	-	166666	33333	100000	2020
0	-	-	-	230000	63334	63334	2021

$$VNC_{2018} = MA - \sum A - PV = 250000 - 100000 - 5000 = 100000$$

في سنة 2018 تم إثبات خسارة القيمة بـ 50000 دج و بالتالي تطرح من القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2008 لتصبح 100000 دج

$$MA_{2019} = VNC_{2018}$$

$$A_{2019} = \frac{MA_{2019}}{n \text{ متبقية}} = \frac{100000}{3} = 333333$$

و هو المبلغ القابل للاهلاك في 2019 و يصبح القسط السنوي بعد التعديل 100000 ÷ عدد السنوات المتبقية = 100000 ÷ 3 = 333333 دج

في سنة 2020 قمنا باسترجاع 30000 من خسارة القيمة و بالتالي تضاف للقيمة المحاسبية الصافية و يصبح المبلغ القابل للاهلاك لسنة 2021 هو القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2020 بعد الاسترجاع و بما أنه تبقت سنة واحدة فإن قسط الاهتلاك هو نفسه المبلغ القابل للاهلاك

التسجيل المحاسبي لقيود الاهتلاك و الاسترجاع بتاريخ 2020/12/31

		-----2020/12/31-----		
	33333	مخصصات الاهتلاكات		681
33333		اهتلاك التثبيتات العينية الاخرى (تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2020)	2818	
		-----2020/12/31-----		
	30000	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية الأخرى الاسترجاعات من خسائر القيمة (تسجيل استرجاع مخصص خسارة القيمة لسنة 2020)	781	2918
30000				

## المحور الرابع: تسوية التثبيتات: أسلوب القيمة العادلة - إعادة التقييم

تُعَدُّ الأصول الثابتة من أهم عناصر هيكل الميزانية، حيث تمثل استثمارات طويلة الأجل تسهم في تحقيق العوائد المستقبلية للمؤسسة. وبالنظر إلى طول دورة استخدامها، فإن قيمتها الدفترية قد لا تعكس في كثير من الأحيان قيمتها الحقيقية نتيجة تقلبات الأسعار، التضخم، أو التطورات التكنولوجية. ومن هنا تبرز أهمية عملية إعادة التقييم كأداة محاسبية تهدف إلى تقريب القيم المحاسبية من الواقع الاقتصادي، حيث يتم تعديل قيمة الأصول الثابتة في الدفاتر لتعكس قيمتها السوقية أو العادلة. ويُعتبر هذا الإجراء وسيلة لتعزيز الشفافية والموضوعية في القوائم المالية، بما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف الأطراف المعنية.

### 1. مفهوم عملية إعادة التقييم

وفقاً لطريقة إعادة التقييم تقيم التثبيتات المادية/المعنوية التي يمكن قياس قيمتها العادلة بمصدقية في الفترات اللاحقة لتاريخ تسجيلها الأولي على أساس القيمة المعاد تقييمها، وتُطبق عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة أساساً لمجاراة الواقع الاقتصادي، حيث إن الاعتماد على القيم التاريخية لا يعكس بدقة التغيرات التي تطرأ على الأسعار نتيجة التضخم أو تقلبات السوق، مما يؤدي إلى فجوة بين القيمة الدفترية للأصول وقيمتها الحقيقية (Goupil & Perrin, 2024, p. 133). كما تهدف هذه العملية إلى إظهار صورة صادقة وعادلة للمركز المالي للمؤسسة، إذ تسمح بتقديم قوائم مالية أكثر شفافية وموضوعية أمام المستثمرين والممولين، وتضمن بالتالي مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة.

القيمة العادلة هي: المبلغ الذي يمكن على أساسه أن يتبادل أصل بين أطراف على دراية (معرفة) كافية

وراغبة (راضية) وفي ظروف المنافسة العادية . ( Ducasse et al., 2010, p. 110 )

أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) استند بشكل كبير إلى معايير IAS/IFRS، وخاصة المعيار

الدولي - IAS 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات، الذي يسمح بمعالجة الأصول الثابتة وفق نموذجين:

نموذج الكلفة التاريخية: (Coût historique) الأصل يُثبت بتكلفته الأصلية ناقصاً مجمع الاهتلاك والخسائر

في القيمة

نموذج إعادة التقييم: (Juste valeur – Réévaluation) الأصل يُثبت بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصًا مجمع الاهتلاك وخسائر القيمة اللاحقة.

○ فروق إعادة التقييم الإيجابية تُسجّل ضمن ح/15 - فروق إعادة التقييم.

○ الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم تُحمّل مباشرة على نتيجة الدورة) ح/65 (أو تخصم من فائض إعادة التقييم السابق إن وُجد.

النصوص التي تُشير مباشرة لذلك في SCF موجودة خاصة في الفقرات 20.121 إلى غاية 27.121 (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009) وسنتطرق للمعالجة المحاسبية له في العنصر الموالي.

## 2. المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم

إن عملية إعادة تقييم الأصول قد يترتب عنها إما:

-فائض (زيادة) في القيمة المحاسبية للأصل؛ وتسمى في هذه الحالة إعادة تقييم إيجابية

-خسارة (انخفاض) في القيمة المحاسبية للأصل؛ وتسمى في هذه الحالة إعادة تقييم سلبية

إن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية، وكذا الاهتلاكات الخاصة به، وهذا اعتمادا على معامل يحسب القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية أي أن (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، صفحة 376):

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة للأصل}}{\text{قيمته المحاسبية الصافية}}$$

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المسجلة

عقب تعديل قيمة الأصل الثابت المعاد تقييمه، يتم تعديل خطة الاهتلاك بطريقة استشرافية. كالتالي (Recroix, 2021, p. 150):

قاعدة الاهتلاك هي قيمة الأصل الثابت المعاد تقييمه، أما مدة الاهتلاك فهي المدة المتبقية.

القاعدة القابلة للاهلاك = قيمة الأصل الثابت المعاد تقييمه

المدة المتبقية = مدة استعمال الأصل - المدة المنقضية حتى تاريخ إعادة التقييم

قيود الاهتلاك هي نفسها تلك المتعلقة بأصل لم تتم إعادة تقييمه.

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الاهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم (القيمة

العادلة للأصل) على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت

## 1.2 المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم الإيجابية ( فوائض إعادة التقييم)

-يسجل المبلغ في الحساب ( 105 ) فرق إعادة التقييم بجمعه دائنا. مع تعديل القيمة الإجمالية للأصل وجمع الاهتلاك

		..... N/12/ 31.....		
		ح/ معدات وأدوات		2x×
	xxxxx	إلى ح/اهتلاك معدات وأدوات	28×	
xxxx		ح/ فارق إعادة التقييم	105	
xxxx		تسجيل فارق إعادة التقييم		

-أو تسجل الزيادة في القيمة المحاسبية لأصل كنواتج لمدورة في الحساب 781 استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات المادية/ المعنوية، وذلك في حدود مبلغ خسارة القيمة الذي تم تسجيلها سابقا - عند إثبات الخسارة- لنفس الأصل كمصاريف في الحساب 681، (إن وجد).

		..... N+1/12/ 31.....		
		ح/ خسائر القيمة		29
	xxx	إلى ح/استرجاعات الاستغلال	7811	
xxxxx		استرجاع خسارة القيمة		

## 2.2 المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم السلبية (خسائر إعادة التقييم)

-يسجل مبلغ الخسارة كمصاريف للدورة في الحساب 681 مخصصات خسائر القيمة عن التثبيتات

بجعله مدينا، وجعل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات دائنا.

		..... N/12/ 31.....		
	xxx	ح/ مخصصات الاهتلاكات خسائر القيمة	29	681
xxx		إلى ح/ خسائر القيمة		
		خسائر إعادة التقييم		

أو -يخفف النقصان في قيمة الأصل من أي فائض إعادة تقييم (الحساب 105: فرق إعادة التقييم) تم تسجيله سابقا لنفس الأصل، وما زاد عن ذلك يسجل في حساب 681 مخصصات الاهتلاك وخسائر القيم الأصول الغير جارية

		..... N+1/12/ 31.....		
	Xxxx	ح/ فارق إعادة التقييم	29	105
	xxxx	ح/ مخصصات خسارة قيمة المعدات ح/ خسارة		6811
xxxx		قيمة		
		تسجيل فارق إعادة التقييم		

مثال: حول المعالجة المحاسبية لعملية إعادة تقييم التثبيتات المادية:

في 2015/01/02 شترت المؤسسة (س) آلة إنتاجية بتكلفة 250000 دج خارج الرسم، الرسم على القيمة المضافة (17%)، سددت فاتورة الشراء بشيك.

وتحتلك الآلة الإنتاجية بطريقة خطية (ثابتة) على مدة (05) سنوات.

2- في 2016/12/31 بلغت القيمة العادلة للآلة الإنتاجية 180000 دج.

3- في 2018/12/31 بلغت القيمة العادلة للآلة الإنتاجية 15000 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المناسبة لمدورات 2016، 2015، 2017، 2018، إذا علمت أن المؤسسة تطبق طريقة إعادة التقييم لتقييم الآلة الإنتاجية.

الحل:

1- تسجيل القيود المناسبة لدورة: 2015

		..... 2015/01/02.....		
	250000	ح/ معدات وأدوات	215	
	42500	ح/ ر ق م على مشتريات التثبيتات	44562	
292500		إلى ح/ البنك	512	
		شراء آلة إنتاجية بشيك		

قسط الاهتلاك السنوي = قيمة قابلة للاهتلاك ÷ المدة النفعية

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = 250000 \div 5 = 50000$$

		..... 2015/12/ 31....		
	50000	ح/ مخصصات الاهتلاكات	6812	
50000		إلى ح/ اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة		
		$5 \div 250000$		

تسجيل القيود المناسبة لدورة: 2016

أ) تسجيل قسط الاهتلاك لدورة: 2016

		..... 2016/12/ 31....		
	50000	ح/ مخصصات الاهتلاكات	6812	
50000		إلى ح/ اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة 2016		
		$5 \div 250000$		

ب) تسجيل عملية إعادة تقييم الآلة الإنتاجية في: 2016/12/31

حساب فارق إعادة التقييم:

فارق إعادة التقييم = القيمة العادلة - ق م ص

$$ق م ص = 250000 - (50000 + 50000) = 150000$$

فارق إعادة التقييم = 180000 - 150000 = 30000 فائض .

حساب معامل إعادة التقييم الذي على أساسه تعدل القيمة الإجمالية والاهتلاك المجمع:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / ق م ص للأصل

$$معامل إعادة التقييم = 180000 / 150000 = 1.2$$

تصحيح القيمة الأصلية والاهتلاك المتراكم للآلة

البيان	قبل إعادة التقييم	المعامل	بعد إعادة التقييم	فارق إعادة التقييم
القيمة الأصلية	250 000	1,20	300 000	50 000
الاهتلاك المجمع	100 000	1,20	120 000	20 000
ق م ص	150 000	1,20	180 000	30 000

-تسجيل قيود إعادة التقييم-

- التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

		..... 2016/12/ 31.....		
	50 000	ح/ معدات وأدوات	215	
20 000		إلى ح/ اهتلاك معدات وأدوات	2815	
30 000		ح/ فارق إعادة التقييم	105	
		تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات		

ج- تسجيل القيود المناسبة لدورة 2017 و 2018

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة الحقيقية ÷ المدة النفعية المتبقية

$$60000 = 3 / 180000 =$$

60000	60000	.....2017/12/31..... ح/ مخصصات الاهتلاكات إلى ح/ اهتلاك معدات قسط اهتلاك السنة 2017 —	2815	6812
60000	60000	.....2018/12/31..... ح/ مخصصات الاهتلاكات إلى ح/ اهتلاك معدات قسط اهتلاك السنة 2018	2815	6812

د- تسجيل عملية إعادة تقييم الآلة الإنتاجية في: 31/12/2018

حساب فارق إعادة التقييم:

فارق إعادة التقييم = القيمة العادلة - ق م ص

$$ق م ص = 180000 - 60000 - 60000 = 60000$$

فارق إعادة التقييم = 15000 - 60000 = - 45000 إعادة التقييم سلبية

بما أن مبلغ الخسارة أكبر من مبلغ فارق إعادة التقييم (30000) يتم التسجيل كالتالي:

45000	30000 15000	..... 2018/12/ 31..... ح/ فارق إعادة التقييم ح/ مخصصات خسارة قيمة المعدات إلى ح/ خسارة في قيمة معدات تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات	2915	105 6811
-------	----------------	--	------	-------------

## تمارين محلولة

### التمرين الأول:

بتاريخ 2020/01/02، اقتنت شركة آلة بسعر 1500000 دج، تم التسديد عن طريق البنك ، المدة النفعية تقدر ب 08 سنوات.

1- علما بأن الشركة تطبق الاهتلاك الخطي، المطلوب تقييد اهتلاك السنين الأوليتين.

2- قرر مجلس إدارة الشركة إعادة تقييم الآلة بتاريخ 2021/12/31، علما أن القيمة العادلة (الحقيقية) للآلة تساوي بهذا التاريخ 1350000 دج، المطلوب: تسجيل عملية إعادة التقييم في يومية المؤسسة.

3- تسجيل في يومية المؤسسة اهتلاك السنين 2022 و 2023.

4- إذا علمت أن القيمة الحقيقية للآلة بتاريخ 2023/12/31 تم تحديدها وفق الفرضيتين الآتيتين:

- الفرضية الأولى: القيمة الحقيقية = 900000 دج.

- الفرضية الثانية: القيمة الحقيقية = 650000 دج.

المطلوب: تسجيل تقييم الآلة في يومية المؤسسة

### حل التمرين الأول:

1- تقييد اهتلاك السنين الأوليتين

أ- إعداد جدول الاهتلاك:

قسط اهتلاك سنوي = قيمة قابلة للاهتلاك ÷ المدة النفعية = 1500000 ÷ 8 = 187500

السنة	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2020	1,500,000	187,500	187,500	1,312,500
2021	1,500,000	187,500	000 375	1,125,000

ب- التسجيل المحاسبي لاهتلاك السنتين الأوليتين

187,500	187,500	2020/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاكات إل ح/ اهتلاك معدات قسط اهتلاك السنة 2012	2815	6812
187,500	187,500	2021/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاكات إل ح/ اهتلاك معدات قسط اهتلاك السنة 2021	2815	6812

2- تقييد عملية التقييم

أ- حساب فارق إعادة التقييم بتاريخ

فارق إعادة التقييم = القيمة الحقيقية - القيمة المحاسبية الصافية

$$= 1,125,000 - 1,350,000 = 225,000 \text{ دج}$$

حساب معامل إعادة التقييم

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة الحقيقية}}{\text{القيمة المحاسبية}} = \frac{1,350,000}{1,2}$$

$$1,125,000$$

ج- تصحيح القيمة الأصلية والاهتلاك المتراكم للاله

البيان	قبل إعادة التقييم	معامل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم	الفوارق
القيمة الأصلية	1500000	1.2	1800000	300000
الاهتلاك المتراكم	375,000	1.2	450,000	75,000
الفوارق	1,125,000	1.2	1350000	225000

د- التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

		2021/12/ 31		
	300000	ح/ معدات وأدوات		215
75000		إل ح/اهتلاك معدات وأدوات	2815	
225000		ح/ فارق إعادة التقييم	105	
		تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات		

### 3- تقييد اهتلاك السنتين 2022 و 2023

أ- إعداد جدول اهتلاك الفترة المتبقية

القيمة القابلة للاستهلاك بعد إعادة التقييم = 1,350,000 دج.

العمر المتبقي = 6 سنوات (من 2022 إلى 2027).

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة الحقيقية ÷ المدة النفعية المتبقية = 1350000 ÷ 6 = 225000

السنة	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2022	1350000	225000	225000	1125000
2023	1350000	225000	450000	900000

ب- التسجيل المحاسبي لاهتلاك السنتين 2022 و 2023

		2022/12/31		
	225000	ح/ مخصصات الاهتلاكات		6812
225000		إلى ح/اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة 2022		
		2023/12/31		
	225000	ح/ مخصصات الاهتلاكات		6812
225000		إلى ح/اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة 2023		

4- تسجيل تقييم الألة

أ- الفرضية الأولى : القيمة الحقيقية = 950000

الخسارة في القيمة ( إعادة تقييم سلبية) = القيمة الحقيقية - القيمة المحاسبية الصافية

$$-50000 = 900000 - 950000 =$$

بما أن مبلغ الخسارة لا يتعدى مبلغ فارق إعادة التقييم (225000) يتم التسجيل كالتالي:

		.....2023/12/ 31.....		
	50000	ح/ فارق إعادة التقييم	105	
50000		إلى ح/خسارة في قيمة معدات وأدوات	2915	
		تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات		

الفرضية الثانية : القيمة الحقيقية = 650000

فارق إعادة التقييم = القيمة الحقيقية - القيمة المحاسبية = 900000 - 650000 = 250000 - خسارة في القيمة ( إعادة تقييم سلبية)

بما أن مبلغ الخسارة أكبر من مبلغ فارق إعادة التقييم (225000) يتم التسجيل كالتالي:

		.....2023/12/ 31.....		
	225000	ح/ فارق إعادة التقييم	105	
	25000	ح/ مخصصات خسارة قيمة المعدات	6811	
250000		إل ح/خسارة في قيمة معدات وأدوات	2915	
		تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات		

## التمرين الثاني

- قامت المؤسسة بجيازة آلة في بداية 2023 بقيمة 250000 دج خارج الرسم،. مجمع اهتلاكها في 2024/12/31 هو 100000 دج  
في 2024 /12 /31 بلغت القيمة العادلة للآلة الإنتاجية 180000 دج

المطلوب: سجل عملية إعادة التقييم

سجل قسط الاهتلاك لسنة 2025

حل التمرين الثاني:

-تقييد إعادة عملية التقييم

حساب فارق إعادة التقييم بتاريخ

القيمة المحاسبية الصافية = قيمة الأصل - مجموع الاهتلاكات المتراكمة

$$= 100000 - 250000 = 150000 \text{ دج}$$

فارق إعادة التقييم = القيمة الحقيقية - القيمة المحاسبية الصافية

$$= 180000 - 150000 = 30000$$

حساب معامل إعادة التقييم

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة الحقيقية}}{\text{القيمة المحاسبية}} = \frac{180000}{150000} = 1,2$$

ج- تصحيح القيمة الأصلية والاهتلاك المتراكم لالة

البيان	قبل إعادة التقييم	معامل إعادة التقييم	بعد إعادة التقييم	الفوارق
القيمة الأصلية	250000	1.2	300000	50000
الاهتلاك المتراكم	100000	1.2	120000	20000
الفوارق	150000	1.2	180000	30000

د- التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم:

		2024/12/ 31		
	50000	ح/ معدات وأدوات		215
20000		إل ح/اهتلاك معدات وأدوات	2815	
30000		ح/ فارق إعادة التقييم	105	
		تسجيل فارق إعادة التقييم لمعدات		

تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2025

القيمة القابلة للاستهلاك بعد إعادة التقييم = 180000 دج.

مجمع الاهتلاك حتى 2024/12/31 **100,000 دج** ← يعني 50,000/سنة  $\Rightarrow$  العمر الأصلي = 5

سنوات إذن العمر المتبقي = 3 سنوات

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة الحقيقية  $\div$  المدة النفعية المتبقية =  $180000 \div 3 = 60000$

		2025/12/31		
	60000	ح/ مخصصات الاهتلاكات		6812
60000		إلى ح/اهتلاك معدات	2815	
		قسط اهتلاك السنة 2025		

## المحور الخامس: تسوية المخزون

تسوية حسابات المخزون هي عملية مهمة تهدف إلى مطابقة الكميات والقيم المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية مع الواقع الفعلي للمخزون الموجود فعلاً في المستودعات. تتم هذه العملية عادة بشكل دوري، وخاصة في نهاية السنة المالية، لضمان دقة البيانات المالية وإعداد تقارير مالية صحيحة.

### خطوات تسوية حسابات المخزون

- إجراء جرد مادي دقيق للمخزون لتحديد الكميات الفعلية.
- مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع السجلات المحاسبية.
- تحديد الفروقات بين الكميات الفعلية والمسجلة (زيادة أو نقص).
- تحليل أسباب الفروقات مثل الأخطاء في التسجيل، التلف، السرقة أو الهدر.
- عمل قيود محاسبية لتعديل حسابات المخزون في الدفاتر لتعكس الواقع الصحيح.
- توثيق عملية التسوية وأسباب الفروقات والإجراءات المتخذة.

### 1. مفهوم المخزون:

المخزون هو أصل محتفظ به بغرض بيعه في السياق العادي للنشاط، أو قيد الإنتاج تمهيداً لمثل هذا البيع، أو مخصص للاستهلاك في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات، على شكل مواد أولية أو لوازم. (Goupil & Perrin, 2024, p. 21)

يعرف النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009) المخزون في المادة 1-123 على أنه " تمثل المخزونات أصولاً:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي
- هي قيد الإنتاج بقصد مماثل
- هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات
- تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي كلفة الخدمات التي لم يقيم الكيان بعد باحتساب النواتج المناسبة لها.

- يتم تصنيف أصل ضمن المخزونات ( أصول جارية) أو ضمن التثبيتات (أصول غير جارية) ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان"  
وكمثال على ذلك نقول أنه شراء معدات بهدف بيعها أو دمجها في المنتجات يجعل هذه المعدات تصنف ضمن المخزون أما إذا كان شراؤها بهدف استخدامها كوسيلة للإنتاج فإن هذه المعدات ستصنف ضمن التثبيتات.  
تتمثل قائمة الحسابات للمخزونات حسب النظام المحاسبي المالي في:

### -30 مخزونات البضائع

### - 31 مواد أولية ولوازم

### -32 تموينات أخرى: - 321 مواد قابلة للاستهلاك

### - 322 لوازم قابلة للاستهلاك

### -326 أغلفة مستهلكة

### - 33 سلع قيد الإنتاج:

### - 331 منتجات قيد الإنتاج

### -335 أشغال قيد الإنجاز

### - 34 خدمات قيد الإنتاج:

### -341 دراسات قيد الإنجاز

### -345 خدمات قيد التقديم

### - 35 مخزونات المنتجات :

### - 351 منتجات وسيطة

### - 355 منتجات مصنعة (تامة الصنع)

### - 358 بقايا منتجات ومواد

### - 36 مخزونات متأتية من التثبيتات

### -37 مخزون لدى الغير ( قيد الاستلام ، في مستودعات الغير)

### - 38 المشتريات المخزنة:

### -380 بضاعة مخزنة

### - 381 مواد أولية واللوازم مخزنة

### - 382 تموينات أخرى مخزنة

## 2. تسوية كمية المخزون في ظل استخدام الجرد المتناوب (الدوري):

الجرد الدوري هو طريقة محاسبية لتقييم المخزونات تعتمد على إجراء الجرد الفعلي مرة واحدة فقط عند نهاية السنة المالية، ففي ظل طريقة الجرد المتناوب لا تسجل حركة (دخول وخروج) المخزون.

خلال السنة، تُسجل المشتريات في حسابات الأعباء ولا تُعدل حسابات المخزون إلا عند إقفال السنة، حيث يُثبت المخزون الختامي بعد عملية الجرد المادي وتتم تسوية المخزون الافتتاحي. وبذلك فإن تكلفة المبيعات تُحدد على أساس المعادلة: **المخزون الافتتاحي + المشتريات - المخزون الختامي**.

ورغم بساطة هذه الطريقة وسهولة تطبيقها، إلا أنها لا تسمح برقابة دقيقة للمخزون أثناء السنة ولا تكشف عن العجز أو الفائض إلا عند نهاية الدورة المحاسبية (Recroix, 2021, p. 159)، وعليه فإن حالة حسابات المخزون في نهاية الدورة قبل التسوية تظهر:

- حسابات المخزون (3): تظهر مخزون بداية الدورة (بالكمية والقيمة)

- حساب المشتريات (38): غير مرصد، ويظهر إجمالي المشتريات من المخزون التي تمت خلال الدورة. ويجب ترصيده في نهاية الدورة. بناء على ما سبق يتم تسوية كمية المخزون في نهاية الدورة عبر الخطوات الثلاثة التالية:

1- ترصيد مخزون بداية الدورة.

2- إثبات مخزون نهاية الدورة على أساس الجرد المادي (الفعلي/الحقيقي) .

3- ترصيد حساب المشتريات ح/38.

### 1.2 ترصيد مخزون بداية الدورة:

		.....N /12/31.....	
	XXXXXX	تغيرات المخزونات	603
	XXXXXX	تغير المخزونات الجارية (قيد الإنتاج)	723
	XXXXXX	تغير المخزونات من المنتجات	724
XXXXXX		مخزونات البضائع	30
XXXXXX		المواد الأولية واللوازم	31
XXXXXX		التموينات الأخرى	32
XXXXXX		سلع قيد الإنتاج	33

XXXXXXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXXXXXX		المنتجات المصنعة	355	
XXXXXXX		المنتجات المتبقية	358	
		إلغاء مخزون أول المدة		

## 2.2 إثبات مخزون نهاية الدورة على أساس الجرد المادي (الفعلي/الحقيقي)

		.....N /12/31.....		
XXXXXXX		مخزونات البضائع	30	
XXXXXXX		المواد الأولية واللوازم	31	
XXXXXXX		التموينات الأخرى	32	
XXXXXXX		سلع قيد الإنتاج	33	
XXXXXXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXXXXXX		المنتجات المصنعة	355	
XXXXXXX		المنتجات المتبقية	358	
XXXXXXX		تغيرات المخزونات	603	
XXXXXXX		تغير المخزونات الجارية (قيد الإنتاج)	723	
XXXXXXX		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		إثبات مخزون نهاية المدة		

## 3.2.3. ترصيد حساب المشتريات ح/38:

		.....N /12/31.....		
XXXXXXX		تغيرات المخزونات	603	
XXXXXXX		مخزونات البضائع	380	
XXXXXXX		المواد الأولية و اللوازم	381	
XXXXXXX		التموينات الأخرى المخزنة	382	
		(ترصيد حساب المشتريات)		

مثال: تقدم لك مؤسسة "المستقبل" الإنتاجية المعلومات التالية الخاصة بمخزوناتنا الخاصة بسنة 2021

البيان	المادة الأولية M	التموينات الأخرى K	المنتج A
مخزون أول المدة (مخ1)	950000	196000	1385000
مخزون آخر المدة (مخ2) بعد الجرد خارج المحاسبة	263000	127000	1156000
مشتريات الفترة	1500000	388000	-----

الحل:

		.....N /12/31.....		
	1146000	تغيرات المخزونات		603
950000		المواد الأولية و اللوازم	31	
196000		التموينات الأخرى	32	
		(إلغاء مخزون أول مدة للمواد الأولية و اللوازم و التموينات الأخرى)		
		..... N /12/31.....		
	263000	المواد الأولية و اللوازم		31
	127000	التموينات الأخرى		32
390000		تغيرات المخزونات		603
		(تسجيل مخزونات الجرد المادي خارج المحاسبة)		
		..... N/ 12/31.....		
	1888000	تغيرات المخزون		603
1500000		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	381	
388000		التموينات الأخرى المخزنة	382	
		(ترصيد حسابي 381 و 382)		
		..... N/ 12/31.....		
	1385000	تغيرات المخزونات من المنتجات		724
1385000		مخزونات المنتجات	35	
		(إلغاء مخزون أول مدة للمنتج A )		

1156000	1156000	..... N/ 12/31..... مخزونات المنتجات تغيرات المخزونات من المنتجات (تسجيل مخزونات الجرد المادي خارج المحاسبة من المنتج A)	724	35
---------	---------	---	-----	----

### 3. تسوية كمية المخزون في ظل استخدام الجرد الدائم:

يجب على المؤسسة أن تقوم في نهاية كل دوري بجرد مادي (فعلي أو حقيقي) للمخزون وذلك عن طريق معاينة وإحصاء (عد) الكميات الموجودة فعال في المخازن . وبعد القيام بهذا الجرد الفعلي للمخزون، يقوم المحاسب بتسوية كمية المخزون في الدفاتر المحاسبية من أجل المطابقة بين الكميات الفعلية والكميات المسجلة في الدفاتر المحاسبية (Weygandt et al., 2019, p. 279) أي بغرض جعل الكميات المسجلة في الدفاتر المحاسبية = الكميات الموجودة فعلا.

الجرد المحاسبي = الجرد المادي ( الفعلي / الحقيقي).

في ظل طريقة الجرد الدائم تسجل حركة (دخول وخروج) المخزون التي تمت خلال الدورة، وعليه في نهاية الدورة نقارن كمية المخزون الفعلية (الجرد المادي) مع كمية المخزون المسجلة في الدفاتر المحاسبية (الجرد المحاسبي)، وإذا وجد فرق بينهما فيجب تسويته كما يلي (عطية ع.، 2011، الصفحات 43-44):

### 1.3. الحالة الأولى: الفروق المبررة والعادية

نميز بين نوعين من الفروق

أ- الفروق الموجبة، أي الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي: في هذه الحالة نقوم بزيادة كمية المخزون محاسبيا كما يلي:

		.....N /12/31.....	
XXXXXXX		مخزونات البضائع	30
XXXXXXX		المواد الأولية واللوازم	31
XXXXXXX		التموينات الأخرى	32
XXXXXXX		سلع قيد الإنتاج	33
XXXXXXX		المنتجات الوسيطة	351
XXXXXXX		المنتجات المصنعة	355
XXXXXXX		المنتجات المتبقية	358
XXXXXXX		بضائع مستهلكة	600
XXXXXXX		مواد أولية ولوازم مستهلكة	601
XXXXXXX		تموينات أخرى مستهلكة	602
XXXXXXX		تغير المخزونات الجارية (قيد الإنتاج	723
XXXXXXX		تغير المخزونات من المنتجات	724
		زيادة كمية المخزون	

ب- الفروق السالبة، أي الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نقوم بتخفيض كمية المخزون محاسبيا كما يلي:

		.....N /12/31.....		
	XXXXXXX	بضائع مستهلكة	600	
	XXXXXXX	مواد أولية ولوازم مستهلكة	601	
	XXXXXXX	تموينات أخرى مستهلكة	602	
	XXXXXXX	تغير المخزونات الجارية ( قيد الإنتاج	723	
	XXXXXXX	تغير المخزونات من المنتجات	724	
XXXXXXX		مخزونات البضائع	30	
XXXXXXX		المواد الأولية واللوازم	31	
XXXXXXX		التموينات الأخرى	32	
XXXXXXX		سلع قيد الإنتاج	33	
XXXXXXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXXXXXX		المنتجات المصنعة	355	
XXXXXXX		المنتجات المتبقية	358	
		تخفيض كمية المخزون		

### 2.3. الحالة الثانية: الفروق غيرالمبررة : نميز بين نوعين من الفروق

أ- الفروق الموجبة، أي الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نسجل الكمية الزائدة كإيراد

كما يلي:

		-----N/12/31-----		
	XXXXXXX	مخزونات البضائع		30
	XXXXXXX	المواد الأولية واللوازم		31
	XXXXXXX	التموينات الأخرى		32
	XXXXXXX	سلع قيد الإنتاج		33
	XXXXXXX	المنتجات الوسيطة		351
	XXXXXXX	المنتجات المصنعة		355
	XXXXXXX	المنتجات المتبقية		358
XXXXXXX		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757	

ب- الفروق السالبة، أي الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي : في هذه الحالة نسجل الكمية الناقصة كمصروف

كما يلي:

		.....N /12/31.....		
	XXXXXXX	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		657
XXXXXXX		مخزونات البضائع	30	
XXXXXXX		المواد الأولية واللوازم	31	
XXXXXXX		التموينات الأخرى	32	
XXXXXXX		سلع قيد الإنتاج	33	
XXXXXXX		المنتجات الوسيطة	351	
XXXXXXX		المنتجات المصنعة	355	
XXXXXXX		المنتجات المتبقية	358	
		تخفيض كمية المخزون		

مثال: قدمت لك مؤسسة الرفاهية ذات النشاط التجاري الإنتاجي بتاريخ 2021/12/31 الجدول التالي الذي يبين المقارنة بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي لمخزوناتهما و ذلك بعد تحليل الفروق الناتجة عن هذه المقارنة.

المخزونات	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	طبيعته
البضاعة A	850000	860000	غير مبرر
البضاعة B	1256000	1240000	غير مبرر
المادة M1	3965000	3960000	مبرر
المادة M2	4270000	4278000	مبرر
المنتج P1	8350000	8350000	مبرر
المنتج P2	9678000	9600000	مبرر

سجل قيود التسوية الخاصة بالفوارق على مخزونات مؤسسة الرفاهية

الحل:

المخزونات	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق	إشارته	طبيعته
البضاعة A	850000	860000	10000	-	غير مبرر
البضاعة B	1256000	1240000	16000	+	غير مبرر
المادة M1	3965000	3960000	5000	+	مبرر
المادة M2	4270000	4278000	8000	-	مبرر
المنتج P1	8350000	8350000	100000	-	مبرر
المنتج P2	9678000	9600000	78000	+	مبرر

		-----N/12/31-----		
10000	10000	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657	
		مخزونات البضائع	30	
		-----N/12/31-----		
16000	16000	مخزونات البضائع	30	
		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757	
		-----N/12/31-----		
5000	5000	المواد الأولية و اللوازم	31	
		المواد الأولية	601	
		-----N/12/31-----		
8000	8000	المواد الأولية	601	
		المواد الأولية و اللوازم	31	

		-----N/12/31-----		
100000	100000	تغير المخزونات من المنتجات	724	
		المنتجات المصنعة	355	
		-----N/12/31-----		
78000	78000	المنتجات المصنعة	355	
		تغير المخزونات من المنتجات	724	

#### 4. تقييم المخزون في نهاية الدورة :

بعد تحديد وتسوية كمية مخزون نهاية الدورة يتم تقييمه، ووفقاً لمبدأ الحيطة والحذر فإن مخزون نهاية الدورة يقيم ب :  
التكلفة، أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل .

صافي القيمة القابلة للتحقيق: هي السعر المقدر لبيع المخزون في إطار النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدره لإتمام و التكاليف الضرورية المقدره لإتمام عملية البيع.

- . في نهاية الدورة : يتم المقارنة بين التكلفة و صافي القيمة القابلة للتحقيق، حيث (Barbe et al., 2018, p. 323):

- إذا كانت: التكلفة أقل من صافي القيمة القابلة للتحقيق، يقيم المخزون بالتكلفة أي لا توجد خسارة في قيمة المخزون، وعليه لا تسجل أية قيود تسوية

- إذا كانت: التكلفة أكبر من صافي القيمة القابلة للتحقيق، يقيم المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقيق. أي تسجل خسارة في قيمة المخزون.

حيث : خسائر القيمة = التكلفة - صافي القيمة القابلة للتحقيق

#### 1.4. تكوين خسارة القيمة

خسائر القيمة عن المخزون : في نهاية الدورة اذا كانت: التكلفة أكبر من صافي القيمة القابلة للتحقيق تسجل

خسارة في قيمة المخزون (زرقي، 2023، صفحة 110) كما يلي:

		.....N /12/31.....		
XXX	xxx	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق -الأصول الجارية		685
XXX		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	
XXX		خسائر القيمة عن المواد الأولية	391	
XXX		خسائر القيمة عن التميمونات الأخرى	392	
		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	395	
		تسجيل خسارة القيمة للمخزونات		

#### 2.4. تعديل خسائر القيمة عن المخزون :

بعد تسجيل خسارة في قيمة المخزون في نهاية دورة ما، يمكن لهذه الخسارة أن تتعدل في الدورات اللاحقة، إما بالزيادة أو الإلغاء (الاسترجاع) و التخفيض (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، صفحة 349).

التعديل	الشرط الحالة	طريقة الحساب
<u>الإلغاء</u>	1- عندما تكون: ص ق ق ت $\geq$ التكلفة 2- عند بيع المخزون	الخسارة الملغاة = الخسارة المسجلة
<u>التخفيض</u>	عندما تكون - : ص ق ق ت > التكلفة، و الخسارة الحالية > الخسارة السابقة	الخسارة الحالية - الخسارة السابقة = سالب
<u>الزيادة</u>	عندما تكون - : ص ق ق ت > التكلفة، و الخسارة الحالية < الخسارة السابقة	الخسارة الحالية - الخسارة السابقة = موجب

#### أ-زيادة مبلغ خسارة القيمة:

في نهاية كل سنة مالية تسجل زيادة خسارة القيمة بنفس الكيفية التي سجلت بها المعايينة لهذه الخسارة لأول مرة.

		.....1+N /12/31.....		
	XXX	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق -الأصول الجارية		685
XXX		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	
XXX		خسائر القيمة عن المواد الأولية	391	
XXX		خسائر القيمة عن التميمونات الأخرى	392	
XXX		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات	395	
		زيادة خسارة القيمة		

**ب-إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة:**

يسجل كل نقص أو إلغاء مبلغ خسارة القيمة إذا أصبح غير مبرر (بدون موضوع) و يتم التسجيل المحاسبي للإلغاء أو الإنقاص كالتالي:

		.....1+N /12/31.....		
	X	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		390
	XX			
	XXX	خسائر القيمة عن المواد الأولية		391
	XXX	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى		392
	XXX	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات		395
XXX		استرجاعات الاستغلال عن خ ق و المؤونات-أصول جارية	785	
		<b>إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة</b>		

مثال: مؤسسة Xتقوم بنشاط تجاري إنتاجي، والجدول التالي يوضح وضعية مخزونات المؤسسة في تاريخ 2020/12/31.

المخزونات	الإجمالي	خسارة القيمة بتاريخ 2019/12/31	خسارة القيمة بتاريخ 2020/12/31
البضاعة	800000	12000	17000
التموينات	900000	23000	15000
المواد الأولية A	80000	6000	6000
المواد الأولية B	130000	9000	13000
المنتج X	1200000	32000	---
المنتج Y	1450000	---	30000

المطلوب: -استخرج القيمة المحاسبية الصافية، ثم سجل قيود التسوية في دفتر اليومية.

الحل: - القيمة المحاسبية الصافية

المخزونات	تقييم خسارة القيمة بتاريخ 2020/12/31
البضاعة	5000DA+=12000-17000 زيادة خسارة القيمة
التموينات	8000DA-=23000-15000 إلغاء خسارة القيمة
المواد الأولية A	لاشئ
المواد الأولية B	4000DA+=9000-13000 زيادة خسارة القيمة
المنتج X	إلغاء كل خسارة القيمة بمبلغ 32000DA
المنتج Y	إثبات خسارة القيمة لأول مرة بمبلغ 30000DA

- تسجيل القيود باليومية

5000	5000	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية خسائر القيمة عن مخزونات البضائع (زيادة خسارة القيمة عن مخزونات البضائع)	390	685
8000	8000	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية (إلغاء خسارة القيمة عن التموينات الأخرى)	785	392
4000	4000	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم (زيادة خسارة القيمة عن المواد الأولية واللوازم B)	391	685
32000	32000	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتوجات إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات الأصول الجارية (إلغاء كل خسارة القيمة)	785	395

		-----2020/12/31-----		
	30000	المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة-الأصول الجارية		685
		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتوجات		
30000		(إثبات خسارة القيمة لأول مرة)	395	

#### 3.4 إخراج المخزونات المعنية بخسارة القيمة:

عند بيع المخزونات أو استهلاكها يتم تحميل أرصدة الحسابات 39 بخفضها من مبلغ المخزونات المعنية عند إخراج المخزونات من الأصول فمثلا عند إخراج البضاعة من الأصول في حالة بيعها يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

		-----تاريخ اخراج المخزون-----		
	xxxx	مشتريات بضاعة مستهلكة		60
				أو 724
	xxxx	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		39x
xxxx		مخزونات البضائع	3x	

تمارين محلولة

التمرين الأول:

قدمت لك مؤسسة انتاجية المعلومات التالية الخاصة بمخزوناتا الخاصة بسنة 2021

البيان	المواد الأولية A	التموينات B	المنتجات النامية
مخزون أول المدة (مخ 1)	200000	296000	15850
مخزون آخر المدة (مخ 2)	660000	430000	10988
بعد الجرد خارج المحاسبة			
مشتريات الفترة	128000	1675000	-

التسجيل المحاسبي في 2021/12/31 علما أن المؤسسة تطبق نظام الجرد المتناوب

التمرين الثاني: بتاريخ 2021/12/31 قدمت لك الجدول التالي

المخزونات	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	طبيعته
البضاعة A	850000	860000	غير مبرر
البضاعة B	1256000	1240000	غير مبرر
المادة M1	3965000	3960000	مبرر
المادة M2	4270000	4278000	مبرر
المنتج P1	8350000	8350000	مبرر
المنتج P2	9678000	9600000	مبرر

وبتاريخ الجرد 2021/12/31 لاحظت المؤسسة أن المخزونات قد انخفضت قيمتها حسب النسب التالية:

بضائع من النوع A: 10%

بضائع من نوع B: 5%

مواد ولوازم من نوع M1: 25%

منتجات تامة P2: 3%

العمل المطلوب : سجل ما تراه مناسباً في اليومية بتاريخ 31/ 12/ 2021

### التمرين الثالث

في 2010/12/31 كانت معطيات مؤسسة « STAR » و المتعلقة بالمخزون كالتالي:

بضاعة S تم شراؤها في 2010 بـ 7780 دج و في 2020/12/31 قدرت قيمتها السوقية 7120 دج و تم

بيعها في 2021/02/03 بمبلغ 8900 دج و تمت العملية بشيك بنكي

تموينات R تم شراؤها في 2019 بـ 8500 دج و في 2019/12/31 كانت خسارة القيمة 10% إلا أنه في

2020/12/31 تبين أن خسارة القيمة تمثل فقط 7%

منتجات تامة M تم انتاجها في 2019 بـ 16800 دج و في 2019/12/31 تبين أن قيمتها السوقية

12500 دج و في 2020/12/31 كانت 10600 دج

المطلوب : تسجيل قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 و 2021/12/31

حل التمرين الأول:

		.....N /12/31.....		
	496000	تغيرات المخزونات		603
	15850	تغيرات المخزونات من المنتجات		724
200000		مواد أولية	31	
296000		التموينات الأخرى	32	
15850		منتجات تامة	355	
		(إلغاء مخزون أول مدة)		
		..... N /12/31.....		
	660000	مواد أولية		31
	430000	التموينات الأخرى		32
1090000	10988	منتجات تامة		355
	10988	تغيرات المخزونات	603	
		تغيرات المخزونات من المنتجات	724	
		(تسجيل مخزونات الجرد المادي خارج المحاسبة)		
		..... N/ 12/31.....		
	1803000	تغيرات المخزون		603
128000		مواد أولية المخزنة	381	
1675000		التموينات الأخرى المخزنة	382	
		(ترصيد حسابي 381 و 382)		

حل التمرين الثاني

المخزونات	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق	إشارته	طبيعته
البضاعة A	850000	860000	10000	-	غير مبرر
البضاعة B	1256000	1240000	16000	+	غير مبرر
المادة M1	3965000	3960000	5000	+	مبرر

مبزر	-	8000	4278000	4270000	المادة M2
		OO	8350000	8350000	المنتج P1
مبزر	+	78000	9600000	9678000	المنتج P2

		-----N/12/31-----		
10000	10000	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657	
		مخزونات البضائع	30	
		-----N/12/31-----		
16000	16000	مخزونات البضائع	30	
		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757	
		-----N/12/31-----		
5000	5000	المواد الأولية و اللوازم	31	
		المواد الأولية	601	
		-----N/12/31-----		
8000	8000	المواد الأولية	601	
		المواد الأولية و اللوازم	31	
		-----N/12/31-----		
78000	78000	المنتجات المصنعة	355	
78000		تغير المخزونات من المنتجات	724	

تسجيل القيود المناسبة

نلاحظ أن كل عناصر المخزون عرفت انخفاضاً في قيمتها المحاسبية و بالتالي نقوم بإثبات خسارة القيمة لكل منها

بالنسبة للبضاعة A : خسارة القيمة لها:  $0,1 \times 850000 = 85000$  دج

بالنسبة للبضاعة B : خسارة القيمة لها:  $62800 = 0,05 \times 1256000$  دج  
 بالنسبة للمواد A : خسارة القيمة لها  $991250 = 0,25 \times 3965000$  دج  
 بالنسبة للمنتجات التامة خسارة القيمة لها:  $290340 = 0,03 \times 9678000$  دج  
 و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

-----2021/12/31-----			
	1429390	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق -الأصول الجارية	685
85000		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع A	3901
62800		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع B	3902
991250		خسائر القيمة عن المواد الاولية	391
290340		خسائر القيمة عن المنتجات التامة	395
		(إثبات خسارة القيمة لعناصر المخزونات)	

### التمرين الثالث

تسجيل القيود اللازمة بتاريخ 2020/12/31 و بتاريخ 2021/12/31  
 -بالنسبة للبضاعة S :عرفت البضاعة انخفاضاً بقيمة :  $7780 - 7120 = 660$  دج و هي خسارة القيمة التي تسجل في 2020/12/31 .  
 عند بيع البضاعة في 2021 نقوم بتسجيل قيد البيع و في 2021/12/31 نقوم بخفض مبلغ خسارة القيمة من قيمة المخزونات.  
 -بالنسبة للتموينات R :

خسارة القيمة في 2019:  $850 = 0,1 \times 8500$  دج

خسارة القيمة في 2020:  $595 = 0,07 \times 8500$  دج

منه الخسارة الحالية اصغر من الخسارة السابقة ب:  $850 - 595 = 255$  دج نقوم بإنقاص مبلغ الخسارة.

- بالنسبة للمنتجات التامة M :

خسارة القيمة في 2019 : 16800 - 12500 = 4300 دج

خسارة القيمة في 2020 : 16800 - 10600 = 6200 دج

و منه الخسارة الحالية أكبر من الخسارة السابقة و بالتالي نقوم بزيادة مبلغ خسارة القيمة بـ 1900 دج

قيود التسوية في 2020/12/31:

		-----2020/12/31-----		
660	660	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق -الأصول الجارية خسائر القيمة عن مخزونات البضائع (إثبات خسارة القيمة للبضاعة A)	390	685
		-----2020/12/31-----		
255	255	خسائر القيمة عن التموينات استرجاعات الاستغلال عن خ ق و التموينات -أصول جارية (إنقاص مبلغ خ ق للتموينات R)	785	392
		-----2020/12/31-----		
1900	1900	المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خ ق -الأصول الجارية خسائر القيمة عن المنتجات التامة (زيادة مبلغ خ ق المنتجات التامة M)	395	685

قيود التسوية في 2021/12/31:

		-----2021/12/31-----		
	7120	مشتريات بضاعة مستهلكة		600
	660	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		390
7780		مخزونات البضائع	30	

## المحور السادس: تسوية حسابات الزبائن

تُعتبر حسابات الزبائن من أهم عناصر الأصول المتداولة في المؤسسة، إذ تمثل الحقوق المالية الناشئة عن عمليات البيع الآجل للسلع أو تقديم الخدمات. وتكمن أهميتها في كونها تعكس جزءًا كبيرًا من السيولة المستقبلية للمؤسسة، مما يجعلها عنصرًا حساسًا في التسيير المالي والمحاسبي.

غير أن هذه الحسابات قد تتعرض لمجموعة من الإشكاليات مثل: تأخر الدفع، صعوبات التحصيل، النزاعات القضائية، أو ضياع الحقوق نهائيًا، وهو ما يؤثر سلبيًا على خزينة المؤسسة واستمراريتها.

من هنا تبرز الحاجة إلى تسوية حسابات الزبائن بشكل دوري، قصد:

- التأكد من صحة الأرصدة المسجلة في الدفاتر.
- مطابقة الوضعية المحاسبية مع الواقع الفعلي.
- تصنيف الديون بين عادية، مشكوك فيها، ومعدومة.
- تكوين المخصصات الضرورية لمواجهة الخسائر المحتملة.

وتُعد هذه العملية جزءًا أساسيًا من نظام الرقابة الداخلية ومن متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، حيث تضمن تقديم صورة صادقة وشفافة عن الذمم المدينة في القوائم المالية للمؤسسة.

### 1. تصنيف الزبائن: يمكن تصنيفهم إلى ثلاثة أنواع (حلمي وآخرون، 2024، صفحة 311):

1.1. الزبائن (الديون) العاديون: هم الذين تسمح لهم وضعيتهم المالية بتسديد الديون للمؤسسة في الآجال المحددة (المتفق عليها). وهؤلاء ديونهم قابلة للتحصيل بشكل مؤكد وهذا الصنف لا يتطلب تسوية محاسبية.

2.1. الزبائن (الديون) المشكوك فيهم: هم الذين يجهل أن لا تسمح لهم وضعيتهم المالية بتسديد جزء من ديونهم أو كلها في الآجال المحددة.

3.1. الزبائن (الديون) المعدومون: هم الذين في وضعية إفلاس نهائي لا يسمح لهم من تسديد جزء من ديونهم أو كلها.

### 2. المعالجة المحاسبية لتسوية حسابات الزبائن المشكوك فيهم:

بعد تصنيف الزبون حسب الأصناف السابقة تتم التسوية المحاسبية حسب الوضعية المالية لكل واحد منهم (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، الصفحات 350-355)

1.2 تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه: يتم ذلك بجعل ح/411 (دائنا) و ح/416: الزبائن المشكوك فيهم (مدينا)

		-----N/12/31-----		
XXXX	XXXX	زبائن مشكوك فيهم الزبائن ( تحويل الزبون إلى زبون مشكوك فيه )	411	416

**2.2 معاينة خسارة القيمة:** هي المبلغ المحتمل عدم تسديده من طرف الزبون ويتم حسابها من مبلغ الدين خارج الرسم، تسجل في الجانب المدين لـ /ح/685:المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم – الأصول الجارية مع جعل /ح/491: خسارة القيمة عن حسابات الزبائن دائما

		----- N/12/31-----		
XXXX	XXXX	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم – الأصول الجارية خسارة القيمة عن حسابات الزبائن ( إثبات خسارة القيمة للزبون )	491	685

- مثال: الزبون العادي مُجَّد المقدر دينه بـ 130900DA (TTC) يعاني من أزمة مالية ويحتمل تسديده 80% من دينه فقط.

		-----2021/12/31-----		
130900	130900	زبائن مشكوك فيهم الزبائن ( تحويل الزبون مُجَّد إلى زبون مشكوك فيه )	411	416

$$\text{مبلغ الدين خارج الرسم} = 130900 \div 1.19 = 110000\text{DA}$$

$$\text{مبلغ الخسارة المحتملة } 20\% = (1 - 0.8) \times 110000 = 22000\text{DA}$$

		-----2021/12/31-----		
22000	22000	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم – الأصول الجارية خسارة القيمة عن حسابات الزبائن ( إثبات خسارة القيمة للزبون مُجَّد )	491	685

### 3.2 تعديل خسارة القيمة:

بعد تسجيل خسارة في قيمة الزبائن لدورة ما، يمكن لهذه الخسارة أن تتعدل في دورات لاحقة إما بالزيادة أو التخفيض أو الإلغاء.

أ- زيادة مبلغ خسارة القيمة: يتم زيادتها إذا كان المبلغ المحتمل عدم تسديده للسنة الحالية أكبر منه للسنة الماضية، وتسجل بنفس القيد السابق.

مبلغ الزيادة في خسارة القيمة = الخسارة المحتملة حالياً - الخسارة المعايينة مسبقاً مبلغ موجب

		----- N/12/31-----		685
مبلغ الزيادة	مبلغ الزيادة	المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم - الأصول الجارية خسارة القيمة عن حسابات الزبائن (زيادة مبلغ خسارة القيمة للزبون)	491	

مثال: لدى المؤسسة زبون مشكوك فيه أحمد دينه متضمن الرسم 146410 دج كانت قد كونت له مخصص خسارة في نهاية سنة 2020 بمبلغ 16000 دج خلال دورة 2021 قام بتسديد مبلغ 100000 في نهاية 2021 وجدت المؤسسة أن الزبون يحتمل أن يسدد 55% من رصيده.

الحل:

الرصيد في 2021/12/31 المتضمن الرسم  $46410 \text{ DA} = 100000 - 146410$

الرصيد في 2021/12/31 خارج الرسم  $39000 \text{ DA} = 1.19 \div 46410$

مبلغ خسارة القيمة المحتملة في 2021/12/31  $17550 \text{ DA} = 0.45 \times 39000$

مبلغ الزيادة في خسارة القيمة = الخسارة المحتملة حالياً - الخسارة المعايينة مسبقاً  $\text{DA} = 16000 - 17550 = 1550$ .

		-----2021/12/31-----		685
1550	1550	المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم - الأصول الجارية خسارة القيمة عن حسابات الزبائن (زيادة مبلغ خسارة القيمة للزبون أحمد)	491	

**ب-إلغاء أو إنقاص مبلغ خسارة القيمة:**

➤ إنقاص خسارة القيمة: يتم إنقاصها إذا كان المبلغ المحتمل عدم تسديده للسنة الحالية أصغر منه للسنة الماضية، ويسجل الفرق في الجانب المدين لـ />491: خسارة القيمة عن حسابات الزبائن مع جعل />785: إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات- الأصول الجارية دائنا

مبلغ الإنقاص في خسارة القيمة = الخسارة المحتملة حاليا- الخسارة المعاينة مسبقا مبلغ سالب

		----- N/12/31-----		491
مبلغ الإنقاص	مبلغ الإنقاص	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات- الأصول الجارية ( إنقاص مبلغ خسارة القيمة للزبون )	785	

**مثال:** لدى المؤسسة زبون مشكوك فيه عبد القادر دينه متضمن الرسم 267570 دج كانت قد كونت له مخصص خسارة في نهاية سنة 2020 بمبلغ 18000 دج خلال دورة 2021 قام بتسديد مبلغ 145000. وفي نهاية 2021 وجدت المؤسسة أن الزبون يحتمل أن لا يسدد 10% من رصيده.

**الحل:**

الرصيد في 2021/12/31 المتضمن الرسم  $145000 - 267570 = 122570$  دج.  
الرصيد في 2021/12/31 خارج الرسم  $122570 \div 1.19 = 103000$  دج.  
مبلغ خسارة القيمة المحتملة في 2021/12/31  $DA = 0.10 \times 103000 = 10300$  دج.  
مبلغ الزيادة في خسارة القيمة = الخسارة المحتملة حاليا- الخسارة المعاينة مسبقا  $10300 - 18000 = -7700$  دج

		-----2021/12/31-----		491
7700	7700	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والتموينات- الأصول الجارية ( إنقاص مبلغ خسارة القيمة للزبون عبد القادر )	785	

➤ إلغاء خسارة القيمة: إذا تحسنت الوضعية المالية للزبون تصبح الخسارة المتوقعة سابقا بدون مبرر، تلغى الخسارة بنفس القيد السابق (قيد الإنقاص)

		----- N/12/31 -----		
	مبلغ	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن		491
مبلغ	الخسارة	إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	785	
الخسارة		والتموينات- الأصول الجارية		
		( إلغاء مبلغ خسارة القيمة للزبون )		

❖ في حالة التأكد من تحسن الوضعية المالية للزبون المشكوك فيه وإلغاء خسارة القيمة المخصصة له سابقا تقوم المؤسسة بإعادة تحويله إلى زبون عادي برصيد جديد (المبلغ المتبقي تسديده للمؤسسة) عن طريق عكس قيد تحويل الزبون العادي إلى زبون مشكوك فيه.

		-----2021/12/31-----		
	الرصيد	الزبائن		411
الرصيد المتبقي	المتبقي	زبائن مشكوك فيهم	416	
		( تحويل الزبون المشكوك فيه إلى زبون عادي )		

مثال: لدى

المؤسسة زبون مشكوك فيه اسماعيل دينه متضمن الرسم 60840 دج كانت قد كونت له مخصص خسارة في نهاية سنة 2020 بمبلغ 14000 دج خلال دورة 2021 قام بتسديد مبلغ 20000 دج ، وفي نهاية 2021 وجدت المؤسسة أن الزبون سيسدد كل ما عليه.

الحل: بالنسبة للزبون إسماعيل تقوم المؤسسة بإلغاء خسارة القيمة المكونة في سنة 2020 بقيمة 14000 دج

		-----2021/12/31-----		
	14000	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن		491
14000		إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	785	
		( إلغاء مبلغ خسارة القيمة للزبون إسماعيل )		

تقوم المؤسسة بتحويل الزبون إسماعيل إلى زبون عادي في تاريخ 2021/12/31.  
رصيد حساب الزبائن بتاريخ 2021/12/31 هو 40840DA=20000-60840

		-----2021/12/31-----		
40840	40840	الزبائن	416	411
		زبائن مشكوك فيهم		
		( تحويل الزبون إسماعيل إلى زبون عادي )		

ج. ترصيد حساب الزبون المشكوك فيه: إذا سدد الزبون كل ديونه اتجاه المؤسسة، تصبح خسارة القيمة بدون مبرر ويتم إلغائها.

		-----ن/12/31-----		
مبلغ الدين	مبلغ الدين	الصندوق البنك	416	53 أو 512
		زبائن مشكوك فيهم		
		( استلام مبلغ الدين )		

- ثم يتم إلغاء مبلغ خسارة القيمة المتوقعة مسبقا للزبون كما يلي:

		-----ن/12/31-----		
مبلغ الخسارة	مبلغ الخسارة	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	785	491
		إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		
		والتموينات- الأصول الجارية		
		( إلغاء مبلغ خسارة القيمة للزبون )		

مثال : لدى المؤسسة زبون مشكوك فيه كمال دينه متضمن الرسم 217000 ج كانت قد كونت له مخصص خسارة في نهاية سنة 2020 بمبلغ 26000 دج خلال دورة 2021 قام بتسديد كل ما عليه نقدا.

الحل : - يتم تسجيل عملية استلام الدين نقدا أولا كما يلي :

		-----2021/12/31-----		
217000	217000	الصندوق	53	
		زبائن مشكوك فيهم	416	
		( استلام مبلغ الدين نقدا )		

- ثم يتم إلغاء مبلغ خسارة القيمة المتوقعة مسبقا للزبون كمال كما يلي :

		-----2021/12/31-----		
26000	26000	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491	
26000		إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة	785	
		والتموينات- الأصول الجارية		
		( إلغاء مبلغ خسارة القيمة للزبون كمال )		

### 3. المعالجة المحاسبية للديون المعدومة جزئيا أو كليا

إذا أعلن الزبون إفلاسه بسبب ما، بحيث أنه قد لا يسدد جزء من الدين أو كله، هذا الدين الذي لا يستطيع الزبون تسديده يعبر دينا معدوما تسجله المؤسسة ضمن أعباء الدورة وتغطيه من مخصص خسارة القيمة المكون له سابقا.

❖ يحدد مبلغ الدين المعدوم خارج الرسم ويتم إلغاء الرسم المتعلق به وتتم معالجة الديون المعدومة كما يلي :

المرحلة الأولى: تسجيل المبلغ المسدد من قبل الزبون .

		-----20/12/31-----		
	المبلغ المسدد	البنوك الحسابات الجارية	512	
المبلغ		زبائن مشكوك فيهم	416	
المسدد		( استلام مبلغ الدين بشيك من الزبون )		

المرحلة الثانية: ترصيد حسابات الزبون.

		-----12/31-ن-----		
	فرق الخسارة	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		654
	خسارة	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن		491
	مكونة	ر.ق.م محصل		4457
XXXX	XXX	زبائن مشكوك فيهم ( ترصيد حسابات الزبون )	416	

**مثال:** لدى المؤسسة زبون مشكوك فيه مؤسسة السلام دينها متضمن الرسم 242800 دج كانت قد كونت له مخصص خسارة في نهاية سنة 2020 بمبلغ 28000 دج. خلال دورة 2021 قامت بتسديد مبلغ 100000 تمت بواسطة شيك بنكي. وفي نهاية 2021 وجدت المؤسسة أن الزبون تعرض لإفلاس نهائي.  
الحل:

المرحلة الأولى: تسجيل المبلغ المسدد من قبل مؤسسة السلام.

		-----2021/12/31-----		
	100000	البنوك الحسابات الجارية		512
		زبائن مشكوك فيهم	416	
100000		( استلام مبلغ الدين بشيك من مؤسسة السلام )		

المرحلة الثانية: ترصيد حسابات الزبون "مؤسسة السلام".

الرصيد في 2021/12/31 المتضمن الرسم  $142800 \text{ DA} = 100000 - 242800$ .

الرصيد في 2021/12/31 خارج الرسم  $120000 \text{ DA} = 1.19 \div 142800$ . TVA = 22800DA

مبلغ خسارة القيمة المحتملة في 2021/12/31  $28000 \text{ DA} < 120000 \text{ DA}$  (خسارة القيمة في 2020/12/31)

مبلغ الفرق في خسارة القيمة = الخسارة المحتملة حاليا - الخسارة المعايينة مسبقا =  $142800 - 120000 = 22800 \text{ DA}$  + 92000 (تتحملها المؤسسة)

		-----2011/12/31-----		
	92000	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		654
	28000	خسارة القيمة عن حسابات الزبائن		491
	22800	ر.ق.م محصل		4457
142800		زبائن مشكوك فيهم ( ترصيد حسابات مؤسسة السلام )	416	

❖ في حالة إفلاس الزبون العادي الذي لم يكن مشكوكا فيه خلال الدورة يرصد بجعل < />411 دائنا وجعل الحسابين < />654: خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل و< />4457 ر.ق.م المحصل مدينين

XXXX	XXXX	----- N/12/31----- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل ر.ق.م محصل الزبائن ( ترصيد حسابات الزبون )	411	654
	XXXX			4457

مثال: الزبون العادي سمير المقدر دينه ب 101150DA (TTC) في 2021 أعلن عن إفلاسه ولا يستطيع تسديد كل الدين

الحل: الرصيد في 2021/12/31 خارج الرسم  $101150 \div 1.19 = 85000$  DA = TVA  
16150DA

101150	85000	-----2021/12/31----- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل ر.ق.م محصل الزبائن ( ترصيد حسابات الزبون سمير )	411	654
	16150			4457

تموين: وضعية الزبائن المشكوك فيهم:

الزبائن	مبلغ الدين متضمن الرسم	خسارة القيمة في 2021/12/31	المبلغ المسدد خلال سنة 2022	الوضعية في 2022/12/31
أمال	107100	15 % من الدين	21420	الخسارة المحتملة 40% من الرصيد
كمال	132090	40 % من الدين	26180	في حالة إفلاس نهائي

معدل الرسم على القيمة المضافة 19%

حل التمرين:

الزبون أمال

الحالة في 2021/12/31

مبلغ الدين المتضمن للرسم = 107100 دج

مبلغ الدين خارج للرسم = 105300 ÷ 1,19 = 90000 دج

خسارة القيمة المسجلة في 2021/12/31: 90000 × 0,15 = 13500 دج

الحالة في 2022/12/31

المبلغ المسدد: 21420 دج

الرصيد في 2021/12/31 متضمن الرسم : 107100 - 21420 = 85680 دج

الرصيد في 2021/12/31 خارج الرسم : 85680 ÷ 1,19 = 72000 دج

خسارة القيمة المحتملة (الحالية) في 2021/12/31: 72000 × 0,40 = 28800 دج

بالمقارنة بين الخاسرتين نلاحظ أن:

الخسارة المحتملة حاليا أكبر من الخسارة المسجلة سابقا.

يجب زيادة خسارة القيمة بمبلغ : 28800 - 13500 = 15300 دج

		2022/12/31		
	15300	مخصصات الإهلاك والمؤونات و خسائر القيمة الأصول الجارية		685
15300		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	491	
		زيادة خسارة القيمة للزبون أمال		

## الزبون كمال

الحالة في 2021/12/31

مبلغ الدين المتضمن للرسم = 132090 دج

مبلغ الدين خارج للرسم =  $1,19 \div 132090 = 111000$  دج

خسارة القيمة المسجلة في 2021/12/31 :  $0,4 \times 111000 = 44400$  دج

الحالة في 2022/12/31

المبلغ المسدد: 26180 دج

الرصيد في 2022/12/31 متضمن الرسم :  $26180 - 132090 = 105910$  دج

الرصيد في 2022/12/31 خارج الرسم :  $1,19 \div 105910 = 89000$  دج ( الخسارة الحقيقية )

المبلغ المعدوم (المبلغ غير قابل للتحصيل) = 89000 دج

الرسم على القيمة المضافة المتعلق بالمبلغ غير المحصل =  $0,19 \times 89000 = 16910$  دج

بالمقارنة بين الخاسرتين نلاحظ أن:

خسارة القيمة الحقيقية 89000 دج أكبر من الخسارة القيمة المسجلة 44400 دج

الفرق =  $44400 - 89000 = 44600$  دج

يعتبر خسارة إضافية و يسجل في الحساب 654 خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل.

	44600	خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل		654
	44400	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		491
	16910	رسم على القيمة المضافة المحصل		4457
105910		زبائن مشكوك فيهم	416	
		ترصيد حساب الزبون كمال		

## المحور السابع: حالة المقاربة البنكية

نظرًا لحجم العمليات المالية الضخمة التي تقوم بها المؤسسات، ولتفادي ما قد ينجم عنها من مخاطر كالسرقة أو الضياع أو الأخطاء المحاسبية، فإنها تلجأ عادة إلى فتح حساب لدى البنك قصد تسيير معاملاتها المالية. وفي هذه الحالة يظهر حساب البنك في دفاتر المؤسسة برصيد يمثل الفرق بين مجموع المبالغ المدبنة ومجموع المبالغ الدائنة المتعلقة بمختلف العمليات المسجلة خلال فترة معينة، حيث يكون الرصيد في الغالب مدينًا (إلا في حالة السحب على المكشوف).

وبالمقابل، يقوم البنك بفتح حساب خاص بالمؤسسة يبين من خلاله كل العمليات التي تخصها، ويظهر رصيدًا عادة دائنًا (إلا في حالة السحب على المكشوف). ويتم إثبات هذا الرصيد من خلال كشف الحساب الذي يرسله البنك بصفة دورية، والذي يتضمن:

- الرصيد في بداية الفترة،
- الإيداعات والمبالغ المضافة خلال الفترة،
- الشيكات والمبالغ المسحوبة،
- الرصيد في نهاية الفترة.

وعليه، فإن المؤسسة تقوم بمقارنة الرصيد الدائن الوارد في الكشف البنكي مع الرصيد المدين المسجل في دفاترها المحاسبية، بحيث يجب أن يتطابق الرصيدين. هذه العملية تعرف بـ **المقاربة البنكية**، والتي تعد من بين الإجراءات الأساسية التي تندرج ضمن أعمال نهاية الدورة المحاسبية.

### 1. مبدأ تقابلية الحسابات:

نقول عن حسابين أحدهما متقابلين (متبادلين) إذا كانا مفتوحين في محاسبتين مختلفتين ويسجلان نفس العمليات ولكن بطبيعة مختلفة (أن مبدأ تبادلوية الحسابات يتمثل في التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة يقابله تسجيل لدى الغير بصورة معاكسة) مثل:

- حساب المورد لدى الزبون وحساب الزبون لدى المورد.
- حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك.

**مثال:** إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة "أ" خلال شهر مارس .

- رصيدها في بداية الشهر لدى البنك 150000DA.
- تسديد مصاريف الإيجار بقيمة 19000DA بشيك بنكي رقم 116.
- بيع منتوجات تامة الصنع بقيمة 57000DA بشيك بنكي رقم 281.
- تسديد مبلغ 16000DA للمورد بشيك بنكي رقم 8.

حساب المؤسسة لدى البنك		حساب البنك لدى المؤسسة	
م	د	م	د
150000	19000	19000	150000
57000	16000	16000	57000
	<b>ر.د 172000</b>	<b>ر.م 172000</b>	
207000	207000	207000	207000

## 2. مفهوم المقاربة البنكية:

المقاربة البنكية هي وثيقة داخلية يتم إعدادها للمقارنة بين رصيد حساب البنك في دفاتر المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة في كشف البنك، كما تظهر مختلف التعديلات التي أجريت على الحسابين للوصول إلى الرصيد الحقيقي لحساب البنك بهدف التأكد من تطابق الأرصدة وتسوية الفروقات إن وجدت (بن ربيع وآخرون، 2013، صفحة 145)، تقوم المؤسسة بإعداد حالة المقاربة البنكية في نهاية كل شهر و هذا بعد حصولها على كشف لحسابها من البنك.

الهدف من المقاربة البنكية هو التحقق من صحة الأرصدة البنكية الظاهرة في دفاتر المؤسسة مقابل كشف حساب البنك، عند مقارنة أو مقارنة كشف الحساب المرسل من طرف البنك للمؤسسة مع حساب البنك المعني الموجود في دفتر الأستاذ لدى المؤسسة في الغالب نجد فروقا في الرصيدين إنَّ عدم التّطابق بين حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك ناتج عن الفارق الزمّني في تسجيل العمليات الخاصّة بهما في دفاتر كلّ منهما أو عن وجود أخطاء في التسجيل، وتعود للأسباب التالية: (عطية ، 2011، صفحة 116)

- أخطاء التسجيل من طرف أو آخر أو كليهما سواء في المبالغ المسجلة أو في الجانب المسجل فيه

المبلغ؛

- السهو في تسجيل إحدى العمليات من أحد الطرفين أو أحيانا تسجيل مكرر؛
- عمليات سجلها البنك و لم تعلمها المؤسسة مثل :
- فوائد لصالح المؤسسة لم تكن المؤسسة على علة بها وهي ظاهرة في الكشف لعدم وصول إشعار من البنك بذلك.
- تحصيلات من الزبائن عن طريق البنك لم يصل المؤسسة إشعار بها وهي موجودة في الكشف.
- عمولات لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف- .
- عمليات سجلتها المؤسسة و لم يعلمها البنك مثل: إصدار المؤسسة لشيكات للغير مسجلة لديها ولم يتقدم بها أصحابها لقبضها فلم تظهر في الكشف
- كل من الأسباب السابقة تجعل من رصيد حساب البنك لدى المؤسسة و رصيد حساب المؤسسة لدى البنك غير متطابقين ومن هنا تأتي ضرورة إجراء المقاربة البنكية من أجل معالجة الفروقات محاسبيا لنصل إلى الأرصدة المتساوية لدى كل من الطرفين ، لضمان دقة التقارير المالية وضبط الحسابات.

### 3 . مراحل المقاربة البنكية:

إنّ عدم التّطابق بين حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك ناتج عن الفارق الزّمني في تسجيل العمليات الخاصّة بهما في دفاتر كلّ منهما أو عن وجود أخطاء في التسجيل. من أجل تسوية حساب البنك لدى المؤسسة يتم إعداد حلة التقارب البنكي والتي هي عبارة عن وثيقة داخلية يتم إعدادها من أجل مطابقة رصيد حساب البنك لدى المؤسسة ورصيد حساب المؤسسة لدى البنك من خلال القيام بما يلي:

#### 1.3. إعداد حالة التقارب

أولا نستخرج دفتر الأستاذ للحساب البنكي 512 لفترة زمنية معينة في الغالب تكون شهر واحد.

ثانيا نستخرج كشف الحساب البنكي لنفس الفترة الزمنية.

ثالثا التأكد من أن الرصيد بداية الفترة للحساب 512 هو نفسه الظاهر في المقاربة السابقة، والتأكد من أن الرصيد البنكي لبداية الفترة في الكشف البنكي هو نفسه المسجل في المقاربة السابقة.

رابعا نقوم بمقارنة المبالغ في دفتر الأستاذ لحساب 512 مع مبالغ الكشف البنكي لنفس الفترة و ذلك بوضع علامات على المبالغ المتشابهة لتسهيل عملية المقارنة، و بعد الانتهاء من المقارنة من الممكن أن نجد مبالغ غير معلمة في كلا الطرفين أو احدهما.

للعلم أن المبالغ المسجلة في الكشف البنكي تكون معكوسة الاتجاه أي أن مبلغ مدين في الحساب 512 يكون دائن في الكشف البنكي  
في هذه المرحلة يجب على المحاسب الانتباه إلى المبالغ المتشابهة إذا كانت لنفس العملية عند كلا الطرفين و الانتباه إلى الأرقام بعد الفاصلة

سادسا إنشاء جدول المقاربة كما في الشكل التالي ويجب أن يحتوي على البيانات الآتية :

- اسم المؤسسة
- رقم الحساب البنكي RIB
- تاريخ إعداد المقاربة
- تاريخ العمليات المحاسبية المسجلة
- شرح دقيق للعمليات المحاسبية

الشكل رقم 2: جدول المقاربة البنكية

SOCIÉTÉ .....  
Service Comptabilité

**ETAT DE RAPPROCHEMENT DES SOLDES**  
COMPTÉ BANQUE N°.....  
ARRETE AU 31.12.2009

OPERATIONS NON COMPTABILISEES PAR LA SOCIÉTÉ				OPERATIONS NON COMPTABILISEES PAR LA BANQUE			
DATE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	DATE	LIBELLES	DEBIT	CREDIT
	Solde au 31.12.2009	600 000.00	←6		Solde au 31.12.2009	53 000.00	→5 653 000.00
				28-12-2009	ORDRE DE VIREMENT N°100 SALAIRE 12/2009	50 000.00	
				29-12-2009	CHEQUE 742455 PAIEMENT F/SONELGAZ	1 000.00	
				29-12-2009	CHEQUE 742459 PAIEMENT F/ALGERIE TEL.	2 000.00	
	<b>TOTAUX</b>	600 000.00	0.00		<b>TOTAUX</b>	53 000.00	653 000.00
	S/ DEBITEUR RAPPROCHEMENT AU 31.12.2009		600 000.00		S/ CREDITEUR RAPPROCHEMENT AU 31.12.2009	600 000.00	

كما في الشكل ينقسم جدول المقاربة إلى قسمين قسم خاص بعمليات البنك ( رقم 01 في الشكل) و قسم خاص بعمليات المؤسسة (رقم 02).

نسجل رصيد آخر الفترة للكشف البنكي في الجزء الأول (رقم 05)

نسجل رصيد حساب 512 في الجزء الثاني (رقم 06)

نسجل العمليات التي لم تظهر في الكشف البنكي اسفل رصيد كما في الشكل

إذا كان هناك عمليات ظاهرة في الكشف البنكي و غير مسجلة فيجب تسجيلها في المحاسبة و بذلك تظهر الجهة الخاصة بالمؤسسة خالية من أي مبالغ.

يجب أن يتساوى الرصيدين كما في الشكل رقم 03 و 04 حيث يكون رصيد ح/512 مدين و رصيد البنكي دائنا، و حالة عدم التساوي يجب إعادة إعداد المقاربة و البحث عن الخلل فيها.

- التسجيل في حساب البنك لدى المؤسسة الرصيد قبل الجرد بالإضافة إلى العمليات الموجودة على كشف البنك والتي لم تسجلها المؤسسة.

- التسجيل في حساب المؤسسة لدى البنك الرصيد قبل الجرد(المرسل في كشف البنك) بالإضافة إلى العمليات الموجودة على كشف المؤسسة والتي لم يسجلها البنك.

### 3. 2. قيود التسوية:

بعد إعداد حالة التقارب والحصول على رصيدين متساويين وهو دليل على نجاح عملية المقاربة البنكية، نسجل في دفاتر المؤسسة قيود التسوية المتعلقة بحساب البنك في يومية المؤسسة الخاصة بالعمليات المسجلة في جهة حساب البنك لدى المؤسسة (1) أما العمليات التي توجد في الجانب الآخر (2) فيرسل إشعاراً للبنك.

### تمارين محلولة

التمرين الأول: إليك حساب البنك في دفاتر المؤسسة و كشف الحساب البنكي للمؤسسة لشهر ديسمبر 2022 و يطلب منك إعداد حالة المقاربة البنكية و تسجيلها محاسبياً.

### حساب البنك في دفاتر المؤسسة لشهر ديسمبر 2020

التاريخ	البيان	مدين	دائن
2012-11-30	رصيد مدين لصالح المؤسسة	18970	
2012-12-05	شيك الزبون (العميل) مُجَّد رقم 10 للتحويل	500	
2012-12-10	شيك المورد أحمد رقم 52 للتسديد		5000
2012-12-31	رصيد مدين لصالح المؤسسة		14470
	المجموع	19470	19470

### كشف الحساب البنكي للمؤسسة لشهر ديسمبر 2020

التاريخ	البيان	مدين	دائن
2012-11-30	رصيد دائن لصالح المؤسسة		18970
2012-12-12	فوائد سندات لصالح المؤسسة		120
2012-12-15	مصاريف البنك ( اجيو )	50	
2012-12-20	تحصيل ورقة قبض لصالح المؤسسة		200
2012-12-31	رصيد دائن لصالح المؤسسة		19240
	المجموع	19290	19290

الحل:

حالة المقاربة

حساب المؤسسة لدى البنك				حساب البنك لدى المؤسسة			
دائن	مدين	البيان	التاريخ	دائن	مدين	البيان	التاريخ
19240		رصيد مدين لصالح	2022-		14470	رصيد مدين لصالح المؤسسة	2022-12-31
500		المؤسسة	12-31		120	فوائد سندات لصالح المؤسسة	2022-12-31
		شيك الزبون (مُجَّد رقم 10	2022-	50		مصاريف البنك ( أجيو )	2022-12-31
	5000	للتحصيل	12-31		200	تحصيل ورقة قبض لصالح	2022-12-31
	14740	شيك المورد أحمد رقم 52	2022-			المؤسسة	2022-12-31
		للتسديد	12-31	14740		رصيد مدين لصالح المؤسسة	2022-12-31
		رصيد دائن لصالح	2022-				
		المؤسسة	12-31				
19740	19740	المجموع		14790	14790	المجموع	

الرصيد الحقيقي لحساب البنك هو 14740

3- تسجيل العمليات في يومية المؤسسة:

		2022-12-31		
	120	البنك	512	
120		إيرادات مالية	762	
		تسجيل فوائد لسندات المؤسسة		
		2022-12-31		
	200	البنك	512	
200		الزبائن-أوراق القبض	413	
		تحصيل ورقة القبض		
		2022-12-31		
	50	خدمات مصرفية	627	
50		البنك	512	
		تسديد مصاريف الخدمات المصرفية		

التمرين الثاني: إعداد حالة التقارب لدى مؤسسة "الوادي"

- العمليات المسجلة في كشف البنك وغير المسجلة لدى المؤسسة هي:
  - شيك رقم 78 للمورد كمال بقيمة 15000DA.
  - شيك رقم 118 من الزبون "مؤسسة النجاح" بقيمة 17000DA.
  - خدمات مصرفية بقيمة 2500DA.
- العمليات المسجلة في كشف المؤسسة وغير المسجلة في كشف البنك هي:
  - شيك رقم 59 للمورد كمال بقيمة 20000DA.
  - شيك رقم 170 من الزبون "مؤسسة أحمد وإخوانه" بقيمة 23000DA.
  - فوائد بنكية بقيمة 4000DA.

الحل

حساب المؤسسة لدى البنك			حساب البنك لدى المؤسسة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
224500		الرصيد قبل الجرد		232000	الرصيد قبل الجرد
	20000	شيك رقم 59 للمورد	15000		شيك رقم 78 للمورد
23000		شيك رقم 170 زبون		17000	شيك رقم 118
4000		فوائد بنكية	2500		خدمات مصرفية
	<b>231500</b>	الرصيد بعد الجرد	<b>231500</b>		الرصيد بعد الجرد
251500	251500	المجموع	249000	249000	المجموع

نسجل قيود التسوية التالية:

		-----2021/12/31-----		
17000	17000	بنوك الحسابات الجارية	411	512
		الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		
		(تسوية حساب البنك)		
		-----2021/12/31-----		
	15000	موردو المخزونات والخدمات		401
	2500	الخدمات المصرفية وما شابهها		626
17500		بنوك الحسابات الجارية	512	
		(تسوية حساب البنك)		

## المحور الثامن: تسوية الأعباء و المنتوجات.

تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات المالية يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن نتيجة السنة المالية التي سبقتها أو السنة المالية التي تليها لذلك يجب على المؤسسة تحديد الأعباء والنواتج المسجلة خلال هذه السنة ولكن إذا كان جزء منها أو كلها متعلق بالدورة الموالية يجب إنقاصها من حسابات معينة بها ويعاد إدراجها لحساباتها الأصلية في السنة الموالية حتى لا تحتسب ضمن نتيجة هذه السنة (زرقي، 2023، صفحة 207)

### 1. الأعباء المعاينة مسبقا:

هي الأعباء المسجلة في السنة الحالية ولكنها تتعلق بالسنة القادمة، يتم تسجيل هذه الأعباء وفق ثلاث مراحل (عطية ع.، 2011، الصفحات 90-91):

مثال: سددت مؤسسة س أقساط التأمين بتاريخ 2020/05/01 بشيك بنكي بمبلغ 240000 دج و المتعلق بسنة كاملة

**1.1 تسجيل العبيء:** يسجل العبيء في الجانب المدين لأحد حسابات الصنف 6 في المقابل يسجل احد الحسابات المالية أو حسابات الغير دائما حسب طريقة التسديد.

XXX	----- N/-----	العبيء	6xx
XXX	الحسابات المالية أو حسابات الغير (تسديد الأعباء)	4 أو 5	

مثال: تسجيل أقساط التأمين لمؤسسة الأثير

240000	----- 2020/05/01-----	أقساط التأمينات	616
240000	البنوك و الحسابات الجارية (تسديد أقساط التأمين)	512	

م	512	د
	240000	

م	616	د
	240000	

**2.1. تحويل العبء المعاین مسبقا في نهاية الدورة:** في نهاية السنة المالية إذا تبين أنه هناك عبء مسجل في السنة الحالية و يتعلق بالسنة الموالية يتم إنقاصه من حساب العبء المعني بجعل حساب 486 مدينا بالمبلغ الخاص بعبء السنة المقبلة و يقابله حساب العبء المعني في الجانب الدائن  
**مثال:** بالنسبة لمؤسسة س أقساط التأمين خاصة بسنة 2020 أي الأقساط الخاصة بسنة 2021 من 2021/01/01 إلى 2021/05/01 أي 4 أشهر و يكون مبلغها :  $240000 \times (4 \div 12) =$

		----- 2010/12/31 -----		
	80000	الأعباء المعاین مسبقا	486	
80000		أقساط التأمينات	616	

80000 دج و يكون التسجيل كالتالي:

م	486	د
	80000	

م	616	د
	80000	240000
	<b>160000</b>	

**3.1. تسجيل عكس القيد في بداية السنة المقبلة:** في بداية السنة المقبلة يعاد العبء المعاین سابقا إلى أصله و يكون ذلك بكتابة عكسية للقيد السابق

**مثال:** بالنسبة لمؤسسة نقوم بتسجيل الأقساط المعاین في بداية سنة 2021 كالتالي:

		----- 2021/01/01 -----		
	80000	أقساط التأمينات	616	
80000		الأعباء المعاین مسبقا	486	
		(ترصيد حساب 486)		

م	486	د
	80000	80000

م	616	د
	80000	

## 2. المتتجات المعايمة مسبقا:

هي المتتجات المسجلة في السنة الحالية ولكنها تتعلق بالسنة القادمة، يتم تسجيل هذه المتتجات وفق ثلاث مراحل (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، صفحة 383):

مثال: قامت المؤسسة بتأجير محل للغير بمبلغ 980000 دج للفترة الممتدة من 2020/07/01 إلى 2021/03/01 و تحصلت على المبلغ بتاريخ بشيك بنكي

1.2. تسجيل المتتج: يسجل المتتج في الجانب الدائن لأحد حسابات الصنف 7 في المقابل يسجل احد الحسابات المالية أو حسابات الغير في الجانب المدين.  
مثال: بالنسبة لمؤسسة س نسجل مبلغ الإيجار

		----- 2021/07/01 -----		
980000	980000	البنوك و الحسابات الجارية	512	
		تقديم خدمات أخرى	706	
		(تحصيل مبلغ الإيجار)		

م	706	د
	980000	

م	512	د
	980000	

2.2. تحويل المتتج المعايين مسبقا في نهاية الدورة: في نهاية السنة المالية إذا تبين أنه هناك عبء مسجل في السنة الحالية و يتعلق بالسنة الموالية يتم إنقاصه من حساب العبء المعني بجعل حساب 487 دائنا حتى لا يدرج ضمن نتيجة هذه السنة.

مثال: بالنسبة للمؤسسة تأجير المبلغ من 2020/07/01 إلى 2021/03/01 أي 8 أشهر منها شهرين  
للسنة 2011

$$\text{مبلغ التأجير المتعلق بسنة 2011} = 2 \times (8 \div 980000) = 245000 \text{ دج}$$

		----- 2020/12/31 -----		
	245000	تقديم خدمات أخرى	706	
245000		المنتجات المعاينة مسبقا (تحويل المنتجات المعاينة مسبقا)	487	

م	706	د	م	487	د
	245000	980000		245000	245000
	<b>753000</b>				

**3.2. تسجيل عكس القيد في بداية السنة المقبلة:** في بداية السنة المقبلة يعاد المنتج المعائن سابقا إلى أصله و  
يكون ذلك بكتابة عكسية للقيد السابق

		----- 2021/01/01 -----		
	245000	المنتجات المعاينة مسبقا	487	
245000		تقديم الخدمات الأخرى (ترصيد حساب 487)	706	

م	706	د	م	487	د
	245000			245000	245000

### 3. الأعباء الواجبة الدفع:

هي مصروفات مستحقة عن خدمات أو سلع استلمتها المؤسسة خلال السنة المالية، ولكن لم يتم دفعها أو استلام الفاتورة الخاصة بها بعد تاريخ الجرد (نهاية السنة) (Habouzit, 2011, p. 100). أي هي أعباء متعلقة بالسنة الحالية لكنها لم تسجل بسبب عدم استلام الوثائق التي تثبتها.

مثال: في 2020/12/31 عند الجرد تبين لمؤسسة س أن أعباء متعلقة بهذه السنة لكن فواتيرها لم تستلم بعد و هي:

-فاتورة الهاتف بمبلغ 45000 دج

-فاتورة الصيانة و الإصلاحات بمبلغ 62500 دج

### 1.3. تسجيل العبء الواجب الدفع:

تسجل حسب طبيعتها في أحد حسابات الصنف 6 في الجانب المدين مع جعل حساب 408 دائنا بمبلغ هذه الأعباء.

مثال: بالنسبة لمؤسسة س تسجل الفواتير في 2020/12/31 كالتالي:

----- 2020/12/31 -----			
62500	الصيانة و التصليحات و الرعاية	615	
45000	مصاريف البريد و الاتصالات السلكية و اللاسلكية	626	
107500	موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها (تسجيل الأعباء الواجبة الدفع)	408	

م	408	د
	107500	

م	626	د
	45000	

م	615	د
	62500	

### 2.3. معالجة الأعباء الواجبة الدفع في السنة الموالية:

في بداية السنة الموالية لا توجد كتابة محاسبية خاصة و عند استلام الفاتورة المتعلقة بالأعباء يتم ترصيد حساب 408 بحساب 401 أو أحد الحسابات المالية.

مثال: عند استلام المؤسسة للفواتير:

62500	62500	----- 2020/12/31 ----- موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها موردو المخزونات و الخدمات (استلام فاتورة الصيانة)	401	408
	45000	----- 2020/12/31 ----- موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها موردو المخزونات و الخدمات (استلام فاتورة الهاتف)	401	408

ملاحظة:

- إذا كان مبلغ الفاتورة أكبر من المبلغ المسجل

		----- 2020/12/31 ----- موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها مصاريف سنوات سابقة موردو المخزونات و الخدمات (استلام فاتورة)	401 أو 5	408 6586
--	--	---	-------------	-------------

- إذا كان مبلغ الفاتورة أقل من المبلغ المسجل

		----- 2010/12/31 ----- موردو الفواتير التي لم تصل لأصحابها موردو المخزونات و الخدمات ايرادات سنوات سابقة (استلام فاتورة)	401 أو 5 7586	408
--	--	--	---------------------	-----

#### 4. المنتوجات التي ستكتسب:

هي منتوجات متعلقة بالسنة الحالية لكنها لم تسجل بعد بسبب عدم استلام فواتيرها في نهاية السنة من بينها التخفيضات أو التنزيلات أو المحسومات التي وعد بها الموردون و الفوائد المالية المستحقة وغير (Dumalanéde, 2011, p. 212).

الحالة 1: التخفيضات والتنزيلات التي وعد بها الموردون إلا أنهم لم يرسلوا بعد فواتير الإنقاص المتعلقة بها إلى غاية تاريخ الجرد ولكن قيمتها معلومة في هذه الحالة تسجل المؤسسة القيد التالي

		----- N/12/31-----		
XXXXXX	XXXXXX	الموردون المدينون - خصم ينتظر اكتسابها	768	4098
XXXXXX		ايرادات مالية أخرى (تسجيل المحسومات التي ستكتسب)		

مثال: في 2020/12/31 عند الجرد تبين لمؤسسة الأثير المعلومات التالية:

وعد أحد موردي المخزونات المؤسسة بمنحها محسومات بنسبة 5% على مبلغ مشترياتها السنوية المقدرة بـ 1540000 دج إلا أنه لم يرسل للمؤسسة فاتورة الإنقاص إلى غاية 2020/12/31

مثال: بالنسبة لمؤسسة س المحسومات التي ستكتسب  $5\% \times 1540000 = 77000$  دج

		----- 2020/12/31-----		
77000	77000	الموردون المدينون - خصم ينتظر اكتسابها	768	4098
77000		ايرادات مالية أخرى (تسجيل المحسومات التي ستكتسب)		

ملاحظة: ليس هناك قيد عكسي لهذا التسجيل في بداية السنة الموالية، و عند استلام فاتورة الخاصة بالمحسومات يرصد الحساب 409 في الحساب 401 أو 512 إذ تحصلت عليه بشيك كالتالي:

		----- تاريخ استلام الفاتورة-----		
77000	77000	موردو المخزونات و الخدمات	409	401
77000		الموردون المدينون (ترصيد حساب 409)		

الحالة 2: حالة الفوائد المالية المستحقة وغير المحصلة

و يقصد بذلك الفوائد المالية التي من المفترض تحصيلها من البنك و لم تحصل إلى غاية نهاية الدورة وفي هذه الحالة نسجل القيد التالي

XXXXXX	XXXXXX	----- N/01/01----- فوائد مستحقة غير محصلة ايرادات أصول مالية (ايرادات مالية غير محصلة)	762	2768
--------	--------	---	-----	------

عند تاريخ تحصيل الفوائد

XXXXXX	XXXXXX	----- N+1/01/01----- البنك فوائد مستحقة غير محصلة (تحصيل الفوائد)	2768	512
--------	--------	--	------	-----

#### 5.المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد:

المنتجات التي لم تُعد فواتيرها بعد (Produits non encore facturés) تمثل إيرادات تخص الفترة الجارية لكنها لم تُصدر بشأنها فواتير بعد عند تاريخ الجرد. وبالتالي فهي قيمة خدمات أو سلع قدمتها المؤسسة فعلياً خلال السنة المالية، إلا أن عملية الفوترة لم تتم بعد لأسباب إدارية أو تنظيمية (Barbe et al., 2018, p. 475)، ورغم ذلك يجب الاعتراف بها كإيراد في الفترة الحالية تطبيقاً لمبدأ استقلالية الدورات.

تسجل المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد في نهاية السنة المالية لأحد حسابات المبيعات (70X) مع جعل الحساب 418 مديناً.

مثال: في 2020/12/31 تبين أن مؤسسة س لم تحرر فاتورة مبيعات البضائع بمبلغ 210000 دج علماً أن البضائع سلمت للزبون بتاريخ 2020/12/20 و سجل قيد التسليم. تسجيل فواتير المؤسسة التي لم تعد فواتيرها بعد :

210000	210000	----- 2020/12/31----- الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد المبيعات من البضائع (تسجيل بيع البضائع)	700	418
--------	--------	--	-----	-----

ملاحظة: ليس هناك قيد عكسي لهذا التسجيل في بداية السنة الموالية، و عندما تعد المؤسسة فاتورة المبيعات يرصد الحساب 418 في الحساب 401 كالتالي:

		----- تاريخ اعداد الفاتورة -----		
210000	210000	الزبائن	418	411
		الزبائن-المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد (ترصيد حساب 418)		

تمارين محلولة

التمرين الأول: قامت مؤسسة بالعمليات التالية

صرفت بضائع تكلفتها 12.000 DA والتي تمثل % 80 من سعر البيع لم تحرر الفاتورة بعد

1. ستحصل المؤسسة من أحد مورديها على تخفيض % 3 من اجمالي مشترياتها المقدرة بـ 180.000 DA

2. تحصلت المؤسسة على فوائد بنكية بقيمة 48.000 متعلقة بالفترة 2023/10/01 الى 2024/10/01

3. سددت نقدا تأمينات بقيمة 6.400 DA للفترة الممتدة من 2023/11/01 الى 2024/03/31

4. لم تستلم وصل الكهرباء والغاز مبلغ 1.300 DA

المطلوب: سجل قيود التسوية لسنة 2023

سعر البيع = (ت.ش × 100) ÷ 80 سعر البيع = 12000 × 100 ÷ 80 15000 =	15000	15000	----- 2023/12/31 ----- فواتير قيد التحرير مبيعات البضائع عدم تحرير فاتورة البيع	700	418
قيمة التخفيضات 5400 = 0.03 × 180000 =	5400	5400	----- 2023/12/31 ----- التخفيضات والتنزيلات الواجب الحصول التخفيضات والتنزيلات المتحصل عليها إثبات استلام تخفيضات	609	409

المنتجات المعاينة سابقا $36000=(12/9)\times 48000=$	36000	36000	----- 2023/12/31----- نواتج مالية أخرى المنتجات المعاينة سابقا إثبات المنتجات المعاينة سابقا	487	768
الأعباء المعاينة سابقا $3840=(5/3)\times 6400=$	3840	3840	----- 2023/12/31----- الأعباء المعاينة سابقا أقساط التأمينات إثبات الأعباء المعاينة سابقا	616	486
	1300	1300	----- 2023/12/31----- المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات مورد المخزونات والخدمات	401	607

#### التمرين الثاني:

خلال سنة 2024 قامت مؤسسة بالعمليات:

- تسديد مصاريف الإيجار 9000 دج بشيك بنكي وهذا للفترة 2024/10/1 إلى 2025/06/30.
  - فاتورة الهاتف ب 500 دج وفاتورة مصاريف الصيانة ب 1000 دج لم تستلم بعد في 2024/12/31،
  - تحصيل تأجير معدات بشيك ب 2400 دج وهذا للفترة 2024/4/1 إلى 2025/03/31.
  - في نهاية سنة 2024 تبين أن فواتير الإيرادات التالية لم تعد بعد: مبيعات منتجات 5000 دج، خدمات مقدمة ب 1000 دج.
  - فوائد سندات 1000 دج غير محصلة بعد.
- بتاريخ 2025/02/20 سددت المؤسسة المصاريف بشيك كالتالي: مصاريف البريد والهاتف ب 800 دج، مصاريف الصيانة ب 900 دج، وقد تحصلت فوائد السندات بمبلغ 1200 دج،
- المطلوب: تسجيل القيود المناسبة في يومية المؤسسة .

حل التمرين الثاني:

		2024/4/1		
2400	2400	ح/ البنك إلى ح/ إيرادات إيجار تحصيل قيمة الإيجار بشيك بنكي	7083	512
		2024/10/1		
9000	9000	ح/ إيجار إلى ح/ البنك تسديد مصاريف الإيجار بشيك بنكي	512	613
		2024/12/31		
600	600	ح/ إيرادات إيجار إلى ح/ إيرادات معاينة مسبقا إيرادات الإيجار خاصة بسنة 2025 $2400 \times (3 \text{ أشهر} / 12 \text{ أشهر}) = 600$	487	7083
		2024/12/31		
5000	6000	ح/ زبائن- فواتير لم تعد بعد إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ خدمات أخرى مقدمة فواتير قيد التحرير لمبيعات سنة 2024	701	418
1000		2024/12/31	706	
		2024/12/31		
1000	1000	ح/ فوائد سندات مستحقة غير محصلة ح/ إيرادات أصول مالية إيرادات مالية لسنة 2024 غير محصلة	762	2768
		2024/12/31		
6000	6000	ح/ تكاليف معاينة مسبقا إلى ح/ إيجار إلغاء تكاليف الإيجار خاصة بسنة 2015	616	486

		9000×(6 أشهر/9 أشهر)=6000		
		2024/12/31		
	500	ح/مصاريف البريد والاتصالات		626
	1000	ح/مصاريف الصيانة		615
1500		إلى ح/موردون-فواتير غير مستلمة		
		تسجيل تكاليف مستحقة الدفع لسنة 2024		
		2025/1/1		
	600	ح/إيرادات معاينة مسبقا		487
600		ح/إيرادات إيجار	7083	
		ترصيد ح/487 مع تسجيل إيراد إيجار لسنة 2025		
		2025/1/1		
	6000	ح/إيجار		613
6000		إلى ح/تكاليف معاينة مسبقا	486	
		تحميل إيجار سنة 2015 مع ترصيد حساب 486		
		2025/2/20		
	1200	ح/البنك		512
1000		ح/فوائد سندات مستحقة غير محصلة	2768	
200		ح/إيرادات أصول مالية	762	
		تحصيل فوائد السندات		
		2015/2/20		
	500	ح/موردون-فواتير غير مستلمة		408
	300	ح/مصاريف سنوات سابقة		6586
800		إلى ح/البنك	512	
		تسديد مصاريف الهاتف لسنة 2024		
		2015/2/20		
	1000	ح/موردون-فواتير غير مستلمة		408
900		إلى ح/البنك	512	
100		ح/إيرادات سنوات سابقة	7586	
		تسديد مصاريف الصيانة لسنة 2024		

## المحور التاسع: محاسبة المؤونات

تطبيقاً لمبدأ الحيطة و الحذر يجب على المؤسسة أن تخصص مبلغاً مالياً لكل المصاريف المحتملة و المخاطر المفاجئة، و تسمى بالمؤونات، و تصنف المؤونات إلى مؤونات الأعباء الخصوم الغير جارية، و مؤونات الأعباء الخصوم الجارية

### 1. مؤونات الأعباء-الخصوم غير الجارية

مؤونات الخصوم غير الجارية هي التزامات محتملة على المؤسسة، لكنها ذات طابع طويل الأجل (أي لا تُسدّد خلال الدورة المحاسبية الحالية، بل تمتد لأكثر من سنة). يتم تكوينها لمواجهة مخاطر أو نفقات مستقبلية محتملة لا يُعرف تاريخ تحققها بدقة ولا قيمتها بشكل نهائي، لكنها متوقعة ومرجحة الحدوث (Barbe et al., 2018, p. 423).

يعرف النظام المحاسبي المالي مؤونات الأعباء وفق المادة 125 الفقرة 1 على أنها خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية (الجريدة الرّسميّة ، العدد 19، 2009):  
- عندما يكون للكيان التزام راهن (قانوني) أو بموجب عقد مع الغير أو ضمن أي بموجب نظام جرت المؤسسة على تطبيقه عن حدث مضى.

- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمراً ضرورياً لإطفاء هذا الالتزام.  
- عند ما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديراً موثقاً به نفس المادة أعلاه نصت على أن تكوين المؤسسة يكون في نهاية السنة وعلى أساس أفضل تقدير للنفقات كما أن مراجعة وتعديل المؤونة يكون كذلك في نهاية السنة أما استخدام المؤونة فيكون فقط للنفقات المخصصة لها أصلاً.

**ملاحظة هامة:** حتى في غياب أو عدم كفاية الأرباح، يجب تكوين المخصصات اللازمة.

فعدم تكوين المخصصات قد يؤدي إلى توزيع أرباح صورية، وعرض القوائم المالية السنوية بشكل لا يعكس صورة صادقة للمؤسسة. كما أن تكوين مخصصات مبالغ فيها نسبةً إلى المخاطر أمر محظور. (Recroix, 2021, p. 245)

إن تصنيف المؤونات في الحساب 15 ضمن الخصوم غير الجارية يعود إلى أن تحقق العبء الخاص بها قد يكون بعد

فترة تزيد عن السنة وتمثل الحسابات الفرعية لهذا الحساب كما يلي (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، الصفحات 334-337):

### **153 المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة:** ويقصد به مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاشات

مكملات التقاعد، التعويضات أو المنافع المماثلة للمستخدمين.

### **155 المؤونات للضرائب:** هي الأعباء الضريبية المحتملة المصاريف المحتملة أو العقوبات الجبائية.

### **156 المؤونات لتجديد التثبيتات:** وهو مخصص المؤونات التي تحصلت عليها المؤسسة ضمن عقود الإمتياز

الممنوحة من طرف الدولة، والتي يتعين بموجبها أن تجدد أو أن تصلح التثبيتات المذكورة في الإمتياز الممنوح لها.

### **158 المؤونات الأخرى للأعباء الخصوم غير جارية:** ويشمل هذا الحساب مؤونات التفكيك وإزالة

التثبيتات، مؤونات المخاطر البيئية كإزالة التلوث، مؤونات عن الضمانات المقدمة للزبائن، مؤونات خسائر العقود الطويلة الأجل أو خسائر العملة ، يمكن شرح بعضها كالتالي:

♣ مؤونة تغطية المنازعات الطويلة المدة مع الغير أمام المحاكم (التعويضات للغير): وهي المبالغ التي تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات عن نزاعات قضائية معهم، كالنزاع مع الزبائن والموردين حول نوعية السلعة المتفق عليها، أو النزاع مع عامل بسبب توقيفه

♣ مؤونة الضمانات المتعلقة بخدمات ما بعد البيع المقدمة للزبائن: في ظل اشتداد المنافسة بين الشركات، تجدد كل شركة نفسها مجبرة على انتهاز سياسة تحفيز الزبائن على اقتناء سلعتها من خلال منحهم عقد ضمان يفيد

بمحصولهم على خدمة مجانية طيلة فترة محددة فيما يتعلق بصيانة وتصليح السلعة التي اشتروها خلال فترة معينة

♣ مؤونة الأضرار والمخاطر البيئية: في حالة ما إذا كان نشاط مؤسسة ما قد يؤدي إلى الإضرار بالحيث البيئي،

فإنه يجب على هذه المؤسسة أن تقوم بتكوين مؤونة من إيراداتها هدفها هو تغطية مصاريف معالجة وإصلاح جميع الأضرار التي ألحقها نشاط المؤسسة بالحيث البيئي، أو على الأقل تقليصها بنسبة كبيرة

♣ مؤونة العقود المثقلة بالأعباء (التكاليف): لقد نص المعيار المحاسبي الدولي على أن الإلتزامات الحالية بموجب العقود المثقلة بالتكاليف، يجب أن يتم الإعتراف بها واعتبارها كمؤونات، مع العلم أن العقود المثقلة بالتكاليف هي تلك العقود التي تكون فيها التكاليف الإلزامية للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها منه.

♣ مؤونة إعادة الهيكلة: يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 37، إعادة الهيكلة بأنه البرنامج الذي تخطط له إدارة المؤسسة (أو الشركة) وتسيطر عليه، والذي يؤدي إلى حدوث تغييرات جوهرية إما في مجال ونطاق العمل الذي تقوم به المؤسسة أو طريقة القيام بذلك العمل. ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة نذكر بيع خط أعمال أو إيقافه أو غلق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغييرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير. وقد نص هذا المعيار على أنه يتم الاعتراف بمؤونة إعادة الهيكلة عند الوفاء بشروط الاعتراف العادية للمؤونات، وكذلك إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة بعملية إعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقع دفعها للموظفين المتوقع الإستغناء عنهم، وقد أثارت توقعاً فعلياً بأنها سوف تنفذ عملية إعادة الهيكلة عن طريق البدأ في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الأساسية. وتتضمن مؤونة إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة، ولا تتضمن المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستثمرة وتكاليف إعادة تدريب الموظفين والتسويق وتكاليف الأنظمة الجديدة .

## 1.1 المعالجة المحاسبية للمؤونات خصوم غير جارية: تتم المعالجة المحاسبية عبر المراحل التالية:

### 1.1.1 تكوين مؤونة

تكون مؤونة الأعباء في نهاية السنة المالية الأولى عندما تتوقع المؤسسة حدوث عبء محتمل للسنوات الموالية. وفق SCF " يسجل مبلغ المؤونة في الجانب الدائن للحساب 15 في المقابل يجعل حساب 681 "المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية" مدينا بنفس المبلغ .

XXX	XXX	-----/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية مؤونات الأعباء الأخرى (تكوين مؤونة)	15X	681
-----	-----	--	-----	-----

مثال: في 2020/12/31 تتوقع مؤسسة × إزالة تثبيت و قدرت مبلغ العملية 245000 دج ومنه يكون التسجيل:

245000	245000	-----2020/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية مؤونات الأعباء الأخرى (تكوين مؤونة للأعباء)	158	681
--------	--------	--	-----	-----

### 2.1.1 تعديل المؤونة في نهاية الدورة الموالية:

تتم مراجعة المؤونة وتعديلها كما يلي (Recroix, 2021, p. 247):

**أ-زيادة المؤونة:** يتم زيادة مبلغ المؤونة إذا كان المبلغ المتوقع دفعه أكبر من المؤونة المكونة سابقا و يكون :  
المؤونة الحالية - المؤونة السابقة = مبلغ موجب  
و تسجل الزيادة في المؤونة بنفس قيد التكوين

مثال: بالنسبة للمؤسسة X بتاريخ 2021/12/31 أصبح مبلغ العبء 260000 دج .

و المؤونة المكونة سابقا 245000 دج و بالتالي نكون مؤونة إضافية بمبلغ 260000 - 245000 = 15000 دج و يكون التسجيل كالتالي:

		-----2021/12/31-----		
15000	15000	المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية المؤونات الأخرى للأعباء (زيادة مؤونة الأخطار)	158	681

**ب-إنقاص أو إلغاء المؤونة:** يتم إنقاص مبلغ المؤونة إذا كان المبلغ المتوقع دفعه أصغر من المؤونة المكونة سابقا و يكون :

الفرق = المؤونة الحالية - المؤونة السابقة = المبلغ سالب

و يسجل مبلغ الإنقاص في الجانب المدين للحساب 15 و يقابله في الجانب الدائن حساب 781 "استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج" بنفس مبلغ الإنقاص

		-----/12/31-----		
XXXX	XXXX	المؤونات الأخرى للأعباء استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (إنقاص مؤونة)	781	15X

مثال: بالنسبة للمؤسسة X بتاريخ 2022/12/31 احتمال دفع 250000 دج.

و المؤونة المكونة سابقا 260000 دج و بالتالي نقوم بإنقاص المؤونة بمبلغ 260000 - 250000 = 10000 دج و يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

10000	10000	-----2022/12/31----- المؤونات الأخرى للأعباء استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (إنقاص مؤونة الأخطار)	781	158
-------	-------	--	-----	-----

ملاحظة: يتم إلغاء المؤونة عندما يتبين أن المؤونة غير مبررة و تلغى بنفس كتابة الإنقاص بالمبلغ الكلي للمؤونة.

ج- استعمال المؤونة: تستعمل مؤونة الأعباء عندما يحدث العبء و يتم التسجيل كالتالي:

يسجل العبء حسب طبيعته بتاريخ حدوثه في الجانب المدين لأحد حسابات الصنف 6 في المقابل يجعل حساب الغير أو أحد الحسابات المالية دائنا حسب طريقة التسديد و يتم ترصيد المؤونة المكونة لهذا الغرض باستعمال الحساب 781

المبلغ المدفوع	المبلغ المدفوع	----- العبئ حسب طبيعته (تسجيل العبئ)	4 أو 5	6XX
مبلغ المؤونة	مبلغ المؤونة	----- مؤونات الأعباء استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (ترصيد مؤونة)	781	15X

مثال: في 20/12/2023 قامت المؤسسة بإزالة التثبيت وكلف ذلك مبلغ 250000 دج.

الحل:

250000	250000	-----2023/12/20----- التقاول العام البنوك و الحسابات الجارية (تفكيك التثبيت)	512	611
250000	250000	-----2023/12/31----- مؤونات الأعباء استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (ترصيد مؤونة الأخطار)	781	158

## 2. المؤونات - الخصوم الجارية

عند إقفال حسابات الفترة فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال 12 شهرا تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب / 481 المؤونات الخصوم الجارية. وتكون المعالجة المحاسبية لها عبر المراحل التالية (عطية ع.، 2011، الصفحات 78-79):

### 1.2 تكوين المؤونة:

عند تكوين المؤونات الخصوم الجارية نجعل الحساب 481 / دائئا والحساب 685 / مخصصات اهتلاك وخسائر القيمة أصول جارية وهي المؤونة المقدرة

		-----ن/12/31-----		
xxx	xxx	المخصصات للمؤونات للخصوم الجارية	485	685
		مؤونات للخصوم الجارية		
		(تكوين مؤونة الغرامة)		

### 2.2 استخدام المؤونة:

عندما يتحقق العيب الذي يكون موضوع المؤونة نقيد التكاليف المطابقة مباشرة في مبلغ المؤونة للقيد في الجانب المدين للحساب / 481 والقيد في الجانب الدائن للحساب المالي أو حساب الغير

		----- التاريخ -----		
مبلغ المؤونة	مبلغ المؤونة	مؤونات للخصوم الجارية	4 أو 5	481
		الحسابات المالية أو حسابات الغير		
		(تسديد المؤونة)		

ويتم تصفية الحساب / 481 كما يلي:

- عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب النواتج (نستخدم الحساب 785 عندما تتجاوز المؤونة التكلفة.

		----- التاريخ -----		
المبلغ المدفوع	مبلغ المؤونة	مؤونات للخصوم الجارية	4 أو 5	481
المبلغ المسترجع		الحسابات المالية أو حسابات الغير	785	
		استرجاعات الاستغلال المؤونات- خ ج		
		(ترصيد المؤونة)		

- عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب التكاليف المطابق عندما تكون المؤونة غير كافية.

المبلغ المدفوع	مبلغ المؤونة الفرق	التاريخ	مؤونات للخصوم الجارية حساب العبيئ الحسابات المالية أو حسابات الغير (ترصيد المؤونة)	4 أو 5	481 6xx

- إلغاء المؤونة إذا تبين أن لا مبرر لوجودها عن طريق القيد في الجانب المدين للحساب 481 / حساب المؤونة  
والجانب الدائن للحساب/785

مبلغ المؤونة	مبلغ المؤونة	التاريخ	مؤونات للخصوم الجارية استرجاعات الاستغلال المؤونات- خ ج (إلغاء المؤونة)	785	481

## تمارين محلولة

### التمرين الأول:

بتاريخ 31-12-2022 قبل الجرد تحصلنا على المعلومات التالية لمؤسسة "س":

1- للمؤسسة نزاع قضائي مع أحد الموردين نشأ بتاريخ 14-09-2021 حول أعباء النقل السلع و تتوقع المؤسسة بأن تدفع للمورد مبلغ 13000 دج

2- تمنح المؤسسة ضمانا على مبيعاتها من المعدات مدته سنتين، لذا عليها تكوين مؤونة خاصة بضمان هذه المبيعات (تصليح وتغيير قطع الغيار)، والتي قدرت المؤسسة تكاليف هذه العملية ب2% من المبيعات السنوية. لنفترض أن مبيعات سنة 2022 كانت 5 مليون دج،

3- بسبب إعلان الإدارة عن تغيير في بعض أنشطتها الذي سيؤدي لعدم احترام شروط النشاط المطلوبة

للاستفادة من إعفاء ضريبي جزئي، فتم في نهاية السنة تسجيل مؤونة بقيمة 67000 دج كتقدير للأعباء الضريبية المتوقعة

العمل المطلوب: سجل قيود التسوية بتاريخ 31-12-2022

في سنة 2023 أعطيت لك المعلومات التالية:

- نظرا لحصول محامي المؤسسة على بعض الأدلة قدر أن التعويض سيكون بقيمة 12000 دج

- استخدمت المؤسسة مؤونة إصلاح المعدات وتطلبت عملية الإصلاح قطع غيار (مواد أولية) بـ 20000 دج وأجور عمال سددت بشيك بنكي بـ 50000 دج

- لم تلتزم المؤسسة بقرار التغيير وقامت بممارسة أنشطتها العادية

العمل المطلوب : سجل القيود اللازمة

## التمرين الثاني

خلال سنة 2022 كانت محاسبة المؤسسة موضوع مراجعة وتدقيق من قبل مصلحة الضرائب، وتتوقع المؤسسة

خلال سنة 2023 (12 شهرا) دفع غرامة مالية بـ 10000 دج بسبب رسم مستحق غير مصرح

الفرضية 1: تسديد الغرامة المالية 10000 دج بشيك بنكي

الفرضية 2: تسديد الغرامة المالية 8000 دج بشيك بنكي

الفرضية 3: تسديد الغرامة المالية 12000 دج بشيك بنكي

الفرضية 4: أثبتت المؤسسة براءتها ولم تسدد أي غرامة مالية

المطلوب: 1- تكوين المؤونة

2 - تسجيل القيود المناسبة لكل فرضية

13000	13000	-----2022/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية مؤونات الأعباء الأخرى (تكوين مؤونة لنزاع قضائي)	158	681
100000	100000	-----2022/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية مؤونات الأعباء الأخرى (تكوين مؤونة تصليح معدات) $100000=0,02 \times 5000000$	158	681
67000	67000	-----2022/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم غير الجارية مؤونات الضرائب (تكوين مؤونة للضرائب)	155	681
1000	1000	-----2023/12/31----- مؤونات الأعباء الأخرى استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (إنقاص مؤونة الأخطار) فرق=مؤونة حالية- مؤونة سابقة $1000=13000-12000$ انقاص مؤونة	781	158
20000 50000	20000 50000	-----2023/----- مواد اولية مستهلكة أجور المستخدمين مواد اولية مخزنة البنوك و الحسابات الجارية إثبات أعباء التصليح	31 512	601 631

100000	100000	-----2023/----- مؤونات الأعباء الأخرى استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (ترصيد المؤونة)	781	158
67000	67000	-----2023----- مؤونات الضرائب استرجاعات الاستغلال المؤونات-أ غ ج (إلغاء المؤونة)	781	155

### حل التمرين الثاني

10000	10000	-----2022/12/31----- المخصصات للمؤونات للخصوم الجارية مؤونات للخصوم الجارية (تكوين مؤونة الغرامة)	485	685
-------	-------	--	-----	-----

### الفرضية 1:

10000	10000	-----خلال 2023----- مؤونات للخصوم الجارية البنك (تسديد الغرامة المالية)	512	481
-------	-------	--	-----	-----

### الفرضية 2:

8000 2000	10000	-----خلال 2023----- مؤونات للخصوم الجارية البنك استرجاعات الاستغلال المؤونات-خ ج (تسديد الغرامة المالية وترصيد المؤونة)	512 785	481
--------------	-------	---	------------	-----

الفرضية 3:

12000	10000	----- خلال 2023 -----	512	481
	2000	مؤونات للخصوم الجارية عقوبات وغرامات البنك (تسديد الغرامة المالية وترصيد المؤونة)		656

الفرضية 4:

10000	10000	----- خلال 2023 -----	785	481
		مؤونات للخصوم الجارية استرجاعات الاستغلال المؤونات-خ ج (إلغاء المؤونة)		

## المحور العاشر: التقديرات والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء

تُعدّ القوائم المالية أداة أساسية لتقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها وتدفعاتها النقدية، غير أن إعدادها يستند إلى مجموعة من القواعد والمعايير التي تستوجب في كثير من الأحيان الاعتماد على سياسات محاسبية ثابتة، وتقديرات محاسبية خاضعة لدرجة من الحكم المهني، فضلاً عن ضرورة معالجة وتصحيح ما قد يطرأ من أخطاء محاسبية.

### 1. السياسات المحاسبية

السياسات المحاسبية هي القواعد والمبادئ التي تختارها المؤسسة وتطبقها عند إعداد وعرض القوائم المالية، والغاية منها ضمان ثبات وموضوعية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة عبر الزمن. وعندما تقرر المؤسسة تغيير سياسة محاسبية (مثلاً من طريقة تقييم المخزون، أو من طريقة الاهتلاك، أو من طريقة الاعتراف بالإيراد)، فإن هذا التغيير يُعتبر من التعديلات المهمة التي لا تُجرى دفعةً واحدة عشوائية، بل يجب أن تتم وفق ضوابط ومعايير محاسبية.

وقد أكدت المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 على ضرورة الالتزام بالسياسات المختارة بشكل ثابت، بما يسمح بإعداد قوائم مالية يمكن مقارنتها عبر الزمن، ويعزز مصداقيتها وموثوقيتها لدى مستخدميها. (الجريدة الرسمية العدد 27، 2008، صفحة 12)

يُسمح بتغيير السياسة المحاسبية فقط إذا:

1. نصّ معيار أو تشريع جديد يلزم التغيير، أو
2. كان التغيير يؤدي إلى أن توفر القوائم المالية معلومات أكثر موثوقية وذات صلة بالمستخدمين (أي أن التغيير يحسّن جودة المعلومات المالية).

لا يجوز التغيير لمجرد تحسين المظهر أو لتحقيق نتائج مرغوبة، لأن هذا قد يُشوّه مبدأ الثبات والمقارنة.

مثال: بتاريخ 2022/01/01 اقتنت مؤسسة "الصفاء" آلة إنتاجية بقيمة 1.200.000 دج (قيمة متبقية = صفر). تهتك وفق الاهتلاك الخطي على 10 سنوات.

- في 01/01/2024 قرّرت المؤسسة تغيير السياسة المحاسبية إلى طريقة الاهتلاك المتناقص معدله 25%، وتطبيقها بأثر رجعي قدر الإمكان .
- معدل ضريبة الأرباح 26%.

المطلوب:

1. حساب الأثر التراكمي للتغيير حتى 2023/12/31 وتسجيل قيد بداية 2024 مع أخذ الضريبة المؤجلة بعين الاعتبار.
2. تسجيل اهتلاك سنة 2024 وفق السياسة الجديدة.

الحل

الأثر التراكمي عند 2024/01/01 (تطبيق بأثر رجعي)

أ. مقارنة الاهتلاكات 2023-2022

- الاهتلاك الخطي  $120.000 = 1.200.000 \div 10$ : سنويًا
    - مجّمع 2023-2022 = 240.000 دج
    - قيمة محاسبية صافية في 2023 / 12/31 =  $960.000 = 240.000 - 1200.000$
  - الاهتلاك المتناقص 25%
    - رصيد(ق ص) 2022:  $900.000 \rightarrow 1.200.000 \times 25\% = 300.000$
    - مجّمع الاهتلاك 2023:  $525.000 \rightarrow 900.000 \times 25\% = 225.000$
    - قيمة محاسبية صافية في 2023 / 12/31 =  $675.000 = 525.000 - 1.200.000$
- فرق مجّمع الاهتلاك حتى 2023/12/31 =  $240.000 - 525.000 = -285.000$   
(أي يجب زيادة مجّمع الاهتلاك بهذه القيمة).

ب. الفارق المؤقت والضريبة المؤجلة

- قيمة محاسبية صافية قبل التغيير في 2023/12/31:  $240.000 - 1.200.000 = 960.000$
- القيمة المحاسبية الصافية بعد التغيير في 2023 / 12/31 =  $675.000 = 525.000 - 1.200.000$
- فرق مؤقت قابل للخصم =  $960.000 - 675.000 = -285.000$
- ضريبة مؤجلة (أصل) =  $285.000 \times 26\% = 74.100$  (أصل ضريبي مؤجل)

ج. الأثر على حقوق الملكية (الأرباح المرحلة)

- الأثر الإجمالي قبل الضريبة = 285.000 - (انخفاض بالقيمة الدفترية)
- صافي الأثر بعد الضريبة =  $285.000 - (1 - 0.26) \times 285.000 = 210.900$  - يحتمل على ح/119.

د. قيد 2024/01/01 (تعديل افتتاحي بأثر رجعي)

		----- 2024/01/01 -----		
	210900	أرباح/خسائر السنوات السابقة	119	
	74100	ضرائب مؤجلة (أصل)	133	
285000		مجموع اهتلاك تجهيزات صناعية (إلغاء المؤونة)	2815	

## 2. التقديرات المحاسبية

هي الأحكام التقديرية التي تقوم بها المؤسسة بشأن بعض البنود التي لا يمكن قياسها بدقة، بل تُقدر على أساس خبرة وتوقعات. وبسبب وجود درجة من عدم اليقين في أنشطة الأعمال، لا يمكن قياس الكثير من البنود بدقة مطلقة، لذلك يتم اللجوء إلى التقديرات. ويعتمد التقدير على أحدث المعلومات الموثوقة المتاحة وقت إعداد القوائم المالية

وبالتالي يلجأ إلى تغيير التقديرات المحاسبية وهي تعديل المبلغ الدفترى لأصل أو التزام، أو تعديل مبلغ الاستهلاك الدوري لأصل، وذلك نتيجة إعادة تقييم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة أو الالتزامات المرتبطة بالأصول والخصوم. وهذه التغييرات لا تُعدّ أخطاء (هوام، 2010، صفحة 211)، بل هي تصحيح للتقديرات السابقة بناءً على معلومات أو أحداث جديدة لم تكن متاحة أو واضحة عند وضع التقدير الأول. وتنص المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 على أن تغيير التقديرات المحاسبية يركز على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر (الجريدة الرسمية العدد 27، 2008، صفحة 6). فعلى سبيل المثال قد يكون تغيير التقدير في:

- تحديد العمر الإنتاجي للأصول الثابتة لتقدير الاهتلاك.
- تحديد نسبة الديون المشكوك في تحصيلها (المؤونات).

- تقدير قيمة المخزونات عند صعوبة التقييم.

التقديرات بطبيعتها قابلة للتغيير عندما تتوفر معلومات جديدة وتغيير التقديرات يعالج بأثر فوري ومستقبلي وليس بأثر رجعي (لا يُعاد فتح الحسابات السابقة).

مثال: اقتنت مؤسسة آلة في 2022/01/01 بمبلغ 1.000.000 دج، العمر الإنتاجي المقدر = 10 سنوات (اهتلاك خطي).

- في 2024/01/01، راجعت الإدارة العمر الإنتاجي المتبقي وحددته بـ 4 سنوات.

الحل:

- الاهتلاك السابق (2023-2022) =  $1.000.000 \div 10 \times 2 = 200.000$  دج.
- القيمة المحاسبية الصافية 2024/01/01 =  $200.000 - 1.000.000 = -800.000$  دج.
- العمر المتبقي الجديد = 4 سنوات.
- قسط الاهتلاك الجديد =  $800.000 \div 4 = 200.000$  دج/سنة.

القيد لسنة 2024:

		-----2024/12/31-----	
	200000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
200000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( تسجيل اهتلاك التثبيتات )	2815

### 3. تصحيح الأخطاء

قد تظهر الأخطاء المحاسبية أثناء مختلف مراحل المعالجة المحاسبية، سواء عند الاعتراف بعناصر القوائم المالية أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها. وتُصنّف هذه الأخطاء إلى مادية أو غير مادية بحسب أثرها على مصداقية المعلومات المالية، وقد تنشأ نتيجة إهمال أو جهل أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وقد تكون أيضاً متعمدة في حال وجود غش أو تلاعب. إن استمرار وجود هذه الأخطاء دون تصحيح يؤثر سلباً على صدق وعدالة القوائم المالية، ويُضعف قدرتها على تلبية احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ومن ثمّ، تُعد عملية تصحيح الأخطاء خطوة أساسية لضمان الشفافية وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية.

وبوجه عام، يمكن التمييز بين الأخطاء المكتشفة قبل إقفال حسابات السنة المالية، والتي يتم معالجتها مباشرة ضمن نفس الفترة، والأخطاء المكتشفة بعد الإقفال، والتي تستوجب المعالجة بأثر رجعي مع الإفصاح عنها في القوائم المالية أو ملاحقتها التوضيحية.

### أولاً: الأخطاء المكتشفة قبل إقفال حسابات السنة المالية

يتم تصحيح هذا النوع من الأخطاء خلال نفس الفترة، أي قبل إصدار ونشر البيانات المالية. ويتم ذلك عبر عدة طرق، من بينها:

#### 1. طريقة المتمم الصفري

وهي تقنية تُستعمل لإزالة أثر المبالغ المسجلة خطأً على أرصدة الحسابات، وذلك من خلال إيجاد المتمم الصفري للمبلغ الخاطئ. وتُطبَّق كما يلي (بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعيار الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، 2015، صفحة 110)

- يُطرح آخر رقم غير صفري من العدد (10).
- تُطرح باقي الأرقام من العدد (09).
- يُضاف إلى الناتج عدد الأصفار المكمل لعدد أصفار المبلغ الأصلي.
- يُسبق المبلغ المتحصل عليه بالعدد (-1) مرفقاً بإشارة سالبة.

مثال : قامت مؤسسة بتسجيل قسط الإهلاك السنوي لآلة بمبلغ 123 000 دج، وقبل إقفال الحسابات تبين أن المبلغ الصحيح هو 132 000 دج

المطلوب : تصحيح الخطأ المحاسبي بطريقة المتمم الصفري

حساب المتمم الصفري

9 9 10

1 2 3 000

<sup>1</sup>-8 7 7 000

التسجيل المحاسبي

		-----2024/12/31-----	
	<sup>1</sup> -877000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
<sup>1</sup> -877000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( إلغاء قيد الاهتلاك الخاطيء )	2815

يعتبر هذا القيد إلغاء للقيد الخاطئ، وبعده يتم إثبات القيد الصحيح وفق الشكل التالي:

		-----2024/12/31-----		
	132000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
132000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( إثبات اهتلاك التثبيتات بالمبلغ الصحيح )	2815	

## 2. طريقة القيد العكسي

تُعد طريقة القيد العكسي من أكثر الطرق شيوعًا في معالجة الأخطاء المحاسبية نظرًا لبساطتها وفعاليتها. وتتمثل هذه الطريقة في خطوتين أساسيتين:

1. إلغاء القيد الخاطئ:

يتم ذلك من خلال تسجيل نفس القيد الذي أُدرج خطأً لكن بعكس أرقام الحسابات (المدين يصبح دائنًا والعكس). وبهذا يتم التخلص من الأثر غير الصحيح على أرصدة الحسابات.

2. إثبات القيد الصحيح:

بعد إلغاء القيد الخاطئ، يُسجّل القيد الصحيح بالصيغة والأرقام السليمة.

مثال: نفس المثال السابق

		-----2024/12/31-----		
	123000	اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		2815
123000		( إلغاء القيد الخاطئ )	681	

		-----2024/12/31-----		
	132000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
132000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( إثبات اهتلاك التثبيتات بالمبلغ الصحيح )	2815	

## ثانياً: الأخطاء المكتشفة بعد إقفال حسابات السنة المالية

عندما يتم اكتشاف خطأ بعد نشر القوائم المالية للسنة المالية، فإن المعالجة تختلف حسب طبيعة الخطأ:

- إذا كان الخطأ مادياً وله تأثير جوهري على القوائم المالية، فيتم تصحيحه بأثر رجعي (هوام، 2010، صفحة 213)، أي:

1. إعادة عرض الأرقام المقارنة للفترة أو الفترات السابقة التي وقع فيها الخطأ.
2. وإذا كان الخطأ سابقاً لأول فترة معروضة، يتم إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والخصوم وحقوق الملكية لتلك الفترة.

- حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، يتم تحميل أثر تصحيح هذه الأخطاء عادةً على:
  - ح/119 أرباح (خسائر) السنوات السابقة (مرحل من جديد).
  - وإذا تعذر، يتم تحميلها على حساب احتياطي خاص يُسوَّى مع النتيجة غير الموزعة (SCF) (4-138) (الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، صفحة 21).

مثال: المؤسسة A لم تسجل مبيعات بمبلغ 1.000.000 دج في السنة N-2.

الحل:

بما أن الخطأ يرجع إلى سنة سابقة (N-2) واكتُشف بعد الإقفال، يتم تعديله بأثر رجعي. فيسجل القيد في السنة N بداية السنة الجديدة كما يلي:

		----- N/01/01 -----		
	1000000	الزيائن	411	
		أرباح (خسائر) السنوات السابقة (مرحل من جديد)	119	
1000000		( تسجيل مبيعات سنوات سابقة )		

**التمرين الأول:** مؤسسة "النور" كانت تستعمل إلى غاية 2023/12/31 طريقة المتوسط المرجح (CUMP) لتقييم المخزون. في بداية 2024 قررت تغيير سياستها المحاسبية إلى FIFO باعتباره أكثر ملاءمة لعرض الوضعية المالية.

المعطيات:

- المخزون بتاريخ 2023/12/31 حسب CUMP = 800.000 دج.
- المخزون بتاريخ 2023/12/31 حسب FIFO = 900.000 دج.
- معدل الضريبة على أرباح الشركات = 26%

الحل:

1. تحديد الأثر المحاسبي والضريبي

- الأثر الإجمالي للتغيير (زيادة المخزون) = +100.000 دج.
- الأثر الضريبي =  $26\% \times 100.000 = 26.000$  دج (التزام ضريبي مؤجل).
- الأثر الصافي على حقوق الملكية =  $100.000 - 26.000 = 74.000$  دج.

2. القيد المحاسبي الافتتاحي (2024/01/01)

		----- 2024/01/01 -----	
	100000	مواد أولية	31
26000		ضرائب مؤجلة (التزام)	133
74000		أرباح (خسائر) السنوات السابقة (مرحل من جديد) (تغيير سياسة تقييم المخزون)	119

3. الأثر على القوائم المالية

- الأصول: ترتفع قيمة المخزون بـ 100.000 دج.
  - الخصوم: تظهر "ضرائب مؤجلة" جديدة = 26.000 دج.
  - حقوق الملكية: ترتفع الأرباح المرحلة بـ 74.000 دج.
- إذن المجموع يبقى متوازناً:  $100.000 = 74.000 + 26.000$

التمرين الثاني: في نهاية 2024، واجهت مؤسسة "الخدمات" الحالات التالية:

1. مراجعة العمر الإنتاجي لآلة اقتنيت في 2022/01/01 بمبلغ 1.500.000 دج: كان العمر المقدر 10 سنوات، وتمت مراجعته ليصبح 6 سنوات ابتداءً من 2025.
2. اكتشفت المؤسسة أنها في سنة 2023 لم تُسجّل عملية شراء مواد بـ 200.000 دج، و أن مخزونها في 2022/12/31 قُيّد خطأً بـ 450.000 دج بدلاً من 600.000 دج.

المطلوب: إجراء التسويات اللازمة

الحل:

1. تغيير التقدير (العمر الإنتاجي)

قسط الاهتلاك قبل التعديل = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ المدة النفعية

$$150.000 = 10 \div 1.500.000 =$$

• مجمع الاهتلاك حتى 2024/12/31 =  $3 \times 150.000 = 450.000$

• القيمة المحاسبية الصافية في 2024/12/31 =  $450.000 - 1.500.000 = 1.050.000$

ابتداءً من 2025/01/01 تغيير تقدير: العمر المتبقي = 6 سنوات

• قسط الاهتلاك الجديد = قيمة محاسبية صافية ÷ المدة النفعية المعدلة

$$175.000 = 6 \div 1.050.000 = \text{دج/سنة.}$$

قيد اهتلاك 2024 (لا يزال خطيًّا):

		-----2024/12/31-----		
	150000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
150000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( إثبات اهتلاك التثبيتات بالمبلغ الصحيح )	2815	

تغيير التقدير يُطبَّق مستقبلًا فقط من 2025، ولا يعاد تقييم سنوات سابقة. وسيكون قيد الاهتلاك في 2025

كالتالي:

		-----2025/12/31-----		
	175000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
175000		اهتلاك منشآت تقنية ومعدات صناعية ( إثبات اهتلاك التثبيتات )	2815	

2. تصحيح أخطاء فترات سابقة

لدينا خطأ:

(أ) مخزون 2022/12/31 قُيد 450.000 بدلاً من 600.000

• النقص +150.000 = دج كان يجب إضافته (زاد تكلفة المبيعات وخفض الربح في 2022).

قيد تعديل افتتاحي (نفترض تسجيله في 2024/01/01):

		----- 2024/01/01 -----		
150000	150000	مواد أولية أرباح (خسائر) السنوات السابقة (مرحل من جديد) ( تغيير سياسة تقييم المخزون )	119	31

ب. شراء مواد سنة 2023 بمبلغ 200.000 لم يُسجَل  
• أثرها على نتيجة 2023: زيادة مصروف ⇒ تخفيض أرباح 2023 بـ 200.000.  
قيد تعديل افتتاحي في 2024/01/01:

		----- 2024/01/01 -----		
200000	200000	أرباح (خسائر) السنوات السابقة (مرحل من جديد) موردو مخزونات ( تغيير سياسة تقييم المخزون )	401	119

## المحور الحادي عشر: إعداد القوائم المالية الختامية

تعدّ القوائم المالية المحصلة النهائية للنظام المحاسبي المالي، إذ تمثل المخرجات الأساسية له التي يُفترض أن توفر معلومات ملائمة تلبي احتياجات متخذي القرار. فهي الأداة الرئيسة للإفصاح المالي عن أوضاع الشركة، حيث تُعدّ المعلومات المتضمنة فيها بمثابة مقياس حقيقي لمركزها المالي وأدائها الاقتصادي، فضلاً عن تدفقاتها النقدية وحقوق ملكيتها التي تُعدّ الركيزة الأساسية لوجودها واستمراريتها.

كما تُعتبر القوائم المالية حجر الزاوية في عملية اتخاذ القرارات، لكونها نتاج النشاط المعلوماتي للمؤسسة خلال الفترة المالية محل التقرير. وهي في جوهرها ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وانعكاساتها على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، مما يمنح صورة شاملة عن الوضعية المالية للشركة.

### 1. الميزانية

عرّفت المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مارس 2008 الميزانية بأنها وثيقة تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز من خلالها الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية. (الجريدة الرسمية العدد 27، 2008، صفحة 14)

إذن الميزانية تمثل صورة لوضعية المؤسسة المالية في لحظة زمنية معينة، فهي جدول يعرض عناصر الذمة المالية للمؤسسة، بحيث يظهر مجموع الأصول في الجانب الأيمن، ومجموع الخصوم في الجانب الأيسر.

النظام المحاسبي المالي الجزائري قدّم نموذجاً لعرض الميزانية يتوافق مع المعايير الدولية، حيث فصل:

- في جانب الأصول بين الأصول الجارية وغير الجارية،
  - وفي جانب الخصوم بين رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، والخصوم الجارية.
- وبذلك، فإن الميزانية تأخذ شكل جدول من قسمين:
- الجانب الأيمن (الأصول): يعكس استخدامات الأموال التي حصلت عليها المؤسسة.
  - الجانب الأيسر (الخصوم): يوضح مصادر هذه الأموال.

<b>محتوى جدول الميزانية ميزانية الأصول السنة المالية الختمة في .....</b>		
<b>N امتلاكات / ارسدة</b>	<b>N إجمالي</b>	<b>الأصول المالية</b>
		<b>الأصول للشركة (غير الجارية)</b>
2807 و 2907	207	فارق الشراء (ou goodwill)
(2807) 280 (خارج)	20 (خارج 207)	التثبيتات المعنوية
(2907) 290 (خارج)		التثبيتات العينية
281 و 282 و 291 و 292	21 و 22 (خارج 229)	التثبيتات الجارية إنجازها
293	23	التثبيتات المالية
	265	السندات الموضوعة موضع الضمان - المؤسسات المشاركة
	26 (خارج 265 و 269)	المساهمات الأخرى و المساهبات الدائنة الممنوعة
	271 و 272 و 273	السندات الأخرى المشيئة
	274 و 275 و 276	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
		<b>مجموع الأصول غير الجارية</b>
		<b>الأصول الجارية</b>
	30 إلى 38	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
39		المساهمات الدائنة - الاستخدامات المماثلة
	41 (خارج 419)	الزبائن
491	409 مدينين [42 و 43 و 44	المدينون الآخرون
495 و 496	(خارج 444 إلى 448) 45 و 46	
	و 486 و 489]	الضرائب
	444 و 445 و 447	الأصول الأخرى الجارية
	مدينين 48	<b>المجموعات وما يملئها</b>
	50 (خارج 509)	توظيفات و أصول مالية جارية
59	519 وغيرها من المدينين (51	أموال الخزينة
	و 52 و 53 و 54)	
		<b>مجموع الأصول الجارية</b>
		<b>المجموع العام للأصول</b>

المصدر: (الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، صفحة 32)

<b>مستورن قصور الميزانية ميزانية القصور السنة المالية الختلة في .....</b>	
%	القصور
	<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>
101 و 108	رأس المال العنقر (أو حساب المستقل)
109	رأس المال غير المطلوب
104 و 106	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات الدمية) (1)
105	طارق إعادة التقييم
107	طارق المعاملة ( 1 )
12	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصمة المجمع) ( 1 )
11	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى- ترحيل من جديد
	حصمة الشركة الدمية (1)
	حصمة ذوي الأقلية (1)
	<b>المجموع 1</b>
	<b>القصور غير الجارية</b>
16 و 17	القروض و الديون المالية
134 و 155	الضرائب (الزوجة و الرصود لها)
229	الديون الأخرى غير الجارية
15 (خارج 155) و 132	المؤنات و المنتجات الدمية في الحسابات سلفا
	<b>مجموع القصور غير الجارية (2)</b>
	<b>القصور الجارية</b>
40 (خارج 409)	المردون و الحسابات الختمة
444 و 445 و 447	الضرائب
419 و 509 دائن [ 42 و 43 و 44 (خارج 444 إلى 447 ) 45 و 46 و 48 ]	الديون الأخرى
519 و غيرها من الديون 51 و 52	خزينة القصور
	<b>مجموع القصور الجارية (3)</b>
	<b>المجموع العام للقصور</b>
	(1) لا يستعمل إلا في تقييم الكشوف المالية الدمية.

(الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، صفحة 33)

لكل ميزانية تاريخ محدد يعبر عن لحظة إعدادها ويتم ترتيب عناصر الميزانية كالتالي:

أ. الأصول

الأصل هو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية.

حسابات الأصول تمثل موجودات المؤسسة الضرورية لسير نشاطها العادي، وترتب الأصول حسب درجة سيولتها

(من الأقل سيولة إلى الأكثر سيولة). وتنقسم الأصول إلى:

- الأصول غير الجارية: تستعمل لفترة طويلة (أكثر من سنة مالية)، وتشمل:
  - التثبيتات المعنوية: أصول غير مادية مثل البرمجيات.
  - التثبيتات العينية: أصول مادية ملموسة مثل الأراضي، المباني، التجهيزات.
  - التثبيتات المالية: الديون أو السندات التي يفوق تحصيلها سنة.
- الأصول الجارية: أصول تُستهلك أو تُباع خلال دورة الاستغلال، وتشمل:
  - المخزونات: المواد الأولية، البضائع، المنتجات نصف المصنعة أو النامية.
  - الذمم: الديون المستحقة للمؤسسة لدى الزبائن أو الغير.
  - النقديات: الأموال الجاهزة (الصندوق، الحسابات البنكية) أو شبه الجاهزة (سندات قصيرة الأجل).

## ب. الخصوم

- حسب المادة 16 من القانون قانون 07 - 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الخصوم هي التزامات تقع على عاتق المؤسسة، ويزن على انقضائها خروج موارد اقتصادية. حسابات الخصوم تعبر عن مصادر تمويل حاجيات المؤسسة، وترتب الخصوم حسب درجة استحقاقها (من الأطول أجلاً إلى الأقصر أجلاً). وتنقسم إلى:
- رؤوس الأموال الخاصة: تمثل حقوق الملكية (رأس المال، الاحتياطات، نتيجة الدورة).
  - الخصوم غير الجارية: التزامات طويلة الأجل كالقروض الاستثمارية.
  - الخصوم الجارية: التزامات قصيرة الأجل تُسدّد خلال دورة الاستغلال أو خلال 12 شهراً من نهاية السنة المالية.

## 2. جدول حساب النتائج (TCR)

يمثل جدول حساب النتائج الفرق بين الإيرادات المتحققة للمؤسسة خلال فترة مالية معينة، والمصاريف التي تكبدتها في سبيل تحقيق هذه الإيرادات. وبعبارة أخرى، فهو بيان محاسبي ملخص يعرض الأعباء (المصاريف) والمنتجات (الإيرادات) الخاصة بالكيان الاقتصادي خلال السنة المالية، ويُستخلص من خلاله النتيجة الصافية (ربح أو خسارة) لتلك الفترة. (Dumalanéde, 2011, p. 222) كما يهدف جدول حساب النتائج إلى:

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، بما يساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

2. توفير بيانات ضرورية لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

3. المساهمة في عملية تقدير الضريبة المستحقة على المؤسسة.

4. تقديم صورة عن كفاءة المؤسسة في تسيير مواردها واستغلال إمكانياتها.

تتكون عناصر جدول حساب النتائج من المصاريف (الأعباء) التي تمثل تناقص المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال السنة المالية وتتمثل في حسابات 6، أما الإيرادات (المنتجات) تمثل المنافع الاقتصادية المكتسبة نتيجة نشاط المؤسسة المتمثلة في حسابات 7، وفيما يلي مكونات نتائج المؤسسة (عطية ع.، 2011، صفحة 155):

- إنتاج السنة المالية = ح/70 + ح/72 + ح/73 + ح/74
- استهلاك السنة المالية = ح/60 + ح/61 + ح/62
- القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج السنة - الاستهلاك
- فائض الاستغلال الإجمالي = القيمة المضافة - (ح/63 + ح/64)
- النتيجة العملياتية = فائض الاستغلال + (ح/75 - ح/65 + ح/68 + ح/78)
- النتيجة المالية = ح/76 - ح/66
- النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية
- النتيجة الصافية للنشاط العادي = النتيجة العادية قبل الضرائب - (الضرائب الواجبة + الضرائب المؤجلة)
- النتيجة غير العادية = ح/77 - ح/67
- صافي نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للنشاط العادي + النتيجة غير العادية

محتوى فصول حساب النتائج  
حساب النتائج (حسب الطريقة)  
المفصلة من ..... إلى.....

N	
70	المبيعات و المنتوجات الملمحة
72	تغيرات المؤنات و المنتوجات الملمحة و المنتوجات قيد الصنع
73	الإنتاج المثبت
74	إمكانات الاستغلال
	<b>1 - إنتاج السنة المالية</b>
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
	<b>2 - استهلاك السنة المالية</b>
	<b>3 - القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)</b>
63	أعباء المستودعين
64	الضرائب و الرسوم و الموقوفات المماثلة
	<b>4 - إجمالي فائض الاستغلال</b>
75	المنتجات العملياتية الأخرى
65	الأعباء العملياتية الأخرى
68	المخصصات للاهلاكات و المؤنات و خسارة القيمة
78	استرجاع على خسائر القيمة و المؤنات
	<b>5 - النتيجة العملياتية</b>
76	المنتوجات المالية
66	الأعباء المالية
	<b>6 - النتيجة المالية</b>
	<b>7 - النتيجة المالية قبل الضرائب (5 + 6)</b>
698 و 695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج المالية
693 و 692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج المالية
	<b>مجموع منتجات الأنشطة المالية</b>
	<b>مجموع اعباء الأنشطة المالية</b>
	<b>8 - النتيجة المساهمة للأنشطة المالية</b>
77	عناصر غير مالية (منتجات) ( يجب تمييزها )
67	عناصر غير مالية (أعباء ) ( يجب تمييزها )
	<b>9 - النتيجة غير المالية</b>
	<b>10 - صافي نتيجة السنة المالية</b>
	حصة الشركات الموضوعة موضع المعالجة في النتيجة المساهمة (1)
	<b>11 - صافي نتيجة المجموع (1)</b>
	و منها حصة لوري الأتلية (1)
	حصة المجموع (1)

(1) لا يستعمل إلا في تقديم التشفير المالية المجمعة.

المصدر: (الجريدة الرسمية ، العدد 19، 2009، صفحة 34)

تمرين : إليك ميزان المراجعة بعد الجرد في 2023/12/31

دائن	مدين	اسم الحساب	ر.ح
1500000		رأس المال	101
52000		مؤونة الأعباء الأخرى	158
853000		إقتراضات لدى مؤسسة القرض	164
	280000	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204
	900000	أراضي	211
	620000	البناءات	213
	430000	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	215
	500000	معدات النقل	2128
	180000	معدات مكتب	2183
280000		إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2804
62000		إهلاك البناءات	2813
268750		إهلاك لمنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	2815
500000		إهلاك معدات النقل	28182
112500		إهلاك معدات مكتب	28183
	132600	المواد الأولية واللوازم	31
	83000	التموينات الأخرى	32
	250000	المنتجات المصنعة	355
	153000	المخزونات الخارجية	371
27000		خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات	391
300000		موردو التثبيتات	404
10000		موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	408
	1900	الموردون المدينون	409
	94700	الزبائن	411
	85000	الزبائن المشكوك فيهم	416
	300000	الزبائن -المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	418
	38000	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع	4456

4700		الرسم على القيمة المضافة محصل	4457
	46000	الأعباء المعاينة مسبقا	486
14000		خسارة القيمة عن حسابات الزبائن	491
	193200	الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية	503
	490000	البنوك الحسابات الجارية	512
60000		المساهمات البنكية الجارية	519
	320000	الصندوق	53
	402100	المواد الأولية المستهلكة	60
	56000	الخدمات الخارجية	61
	11000	الخدمات الخارجية الأخرى	62
	390000	أعباء المستخدمين	63
	88000	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	64
	90000	الأعباء العملياتية الأخرى	65
	16800	الأعباء المالية	66
	260650	المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	68
1864000		المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة	70
450000		الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	72
38000		المنتجات المالية	76
16000		الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	78
<b>6411950</b>	<b>6411950</b>		المجموع

المطلوب: إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج لدورة 2023 مع العلم أن معدل الضريبة على الأنشطة العادية 19%

## الحل:

المبالغ الصافية	الإهلاكات	المبالغ	العناصر
1686750			<u>الأصول غير الجارية</u>
0	280000	280000	برمجيات المعلومات وما شابهه
900000	----	900000	الأراضي
558000	62000	620000	البناءات
161250	268750	430000	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
0	500000	500000	معدات النقل
67500	112500	180000	معدات مكتب
2146400			<u>الأصول الجارية</u>
105600	27000	132600	مواد أولية ولوازم
83000		83000	تموينات أخرى
250000		250000	منتجات مصنعة
153000		153000	مخزونات خارجية
1900		1900	موردون مدينون
94700		94700	الزبائن
71000	14000	85000	الزبائن المشكوك فيهم
300000		300000	الزبائن - المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد
38000		38000	الرسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع
46000		46000	الأعباء المعاينة مسبقا
193200		193200	الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية
490000		490000	بنوك الحسابات الجارية
320000		320000	الصندوق
<b>3833150</b>			المجموع العام للأصول
2353294.5			<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
1500000			رأس المال
853294.5			النتيجة الصافية للسنة المالية
905000			<u>الخصوم غير الجارية</u>

853000	إقتراضات لدى مؤسسة القرض
52000	مؤونات للأعباء والأخطار
574855.5	الخصوم الجارية
300000	موردون التثبيتات
10000	موردو الفواتير التي لم تسلم إلى صاحبها
4700	الرسم على القيمة المضافة المحصل
200155.5	الضريبة على النتائج العادية
60000	المساهمات البنكية الجارية
<b>3833150</b>	المجموع العام للخصوم

### جدول حساب النتائج

السنة n	البيان
1864000	المبيعات والمنتوجات المحققة
450000	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
--	الإنتاج المثبت
---	إعانات الاستغلال
2314000	1- إنتاج السنة المالية
402100	المشتريات المستهلكة
11000+56000	الخدمات الخارجية للإستهلاكات الأخرى
469100	2- استهلاك السنة المالية
1844900	3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
390000	أعباء المستخدمين
88000	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
1366900	4- إجمالي فائض الاستغلال
--	المنتوجات العملية الأخرى
90000	الأعباء العملية الأخرى
260650	المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

16000	استرجاع على خسائر القيمة
1032250	5- النتيجة العملياتية
38000	المنتجات المالية
16800	الأعباء المالية
21200	6- النتيجة المالية
1053450	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
200155.5	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-----	الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
	• مجموع منتوجات الأنشطة العادية
	• مجموع الأعباء الأنشطة العادية
853294.5	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
---	عناصر غير عادية- منتوجات
---	عناصر غير عادية- أعباء
0	9- النتيجة غير العادية
853294.5	10- صافي نتيجة السنة المالية

### 3. جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية)

جدول سيولة الخزينة هو قائمة مالية تُعرض وتُعدّ في نهاية كل فترة مالية، تهدف إلى تلخيص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة خلال نفس الفترة.

ويُظهر هذا الجدول مصادر الأموال النقدية واستخداماتها، بما يسمح بتلبية حاجات المؤسسة من السيولة.

وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IAS 7**، يمثل جدول التدفقات النقدية أداة أساسية للتحليل المالي، إذ يوفر قيمة مضافة حقيقية للمحللين الماليين، لأنه يكشف عن حركة السيولة الفعلية للمؤسسة، ويساعد على تفسير القوائم المالية الأخرى. تتمثل أهمية جدول سيولة الخزينة في :

- يُعتبر أداة تحليلية مهمة لمعرفة قدرة المؤسسة على توليد سيولة نقدية.
- يساعد على تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها (الديون، الرواتب، الضرائب...).

- يُمكن من تحليل التغيرات في رأس المال العامل والهيكل المالية للمؤسسة.
- يُستخدم من طرف المستثمرين والدائنين لتقدير الاستقرار المالي للمؤسسة.

### مكونات جدول التدفقات النقدية

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة .  
 فالطريقة المباشرة هي الطريقة الموصى بها حسب SCF وتمثل في - : تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون والضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف .أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان - : آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات و تغيرات الزبائن و المخزونات وتغيرات الموردين ....) (بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني، 2013، صفحة 437).  
 وسنركز على الطريقة المباشرة والموصى بها في إعداد جدول سيولة الخزينة.

#### أ. الأنشطة التشغيلية (Operating Activities)

تمثل الأنشطة الرئيسية التي تولد الإيرادات للمؤسسة، مثل:

- بيع البضائع والمنتجات،
- تقديم الخدمات،
- دفع الموردين والعمال،
- تسديد الضرائب والرسوم.

#### ب. الأنشطة الاستثمارية (Investing Activities)

تشمل العمليات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول طويلة الأجل، مثل:

- شراء أو بيع الأراضي، المباني، التجهيزات،
- شراء أو بيع الاستثمارات المالية طويلة الأجل،
- منح أو استرداد القروض طويلة الأجل.

#### ت. الأنشطة التمويلية (Financing Activities)

تعكس التغيرات في حجم وهيكل رأس المال، وتشمل:

- إصدار الأسهم أو زيادة رأس المال،
- الحصول على قروض بنكية أو سدادها،
- توزيع الأرباح على المساهمين.

**جدول سيولة الخزينة\***  
(الطريقة المباشرة)

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة	
			<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن</li> <li>• المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين</li> <li>• الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة</li> <li>• الضرائب عن النتائج المدفوعة</li> </ul> <p><b>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</li> </ul> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية (أ)</b></p>
			<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية</li> <li>• المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية</li> <li>• التحصيلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية</li> <li>• الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية</li> <li>• الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستتمة</li> </ul> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</b></p>
			<p><b>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم</li> <li>• الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها</li> <li>• التحصيلات المتأتية من القروض</li> <li>• تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</li> </ul> <p><b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السهولات وشبه السهولات</li> <li>• تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)</li> </ul>
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية</li> <li>• أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية</li> </ul> <p><b>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</b></p>
			<b>المقارنة مع النتيجة المحاسبية</b>

\* الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، ص 35.

## التمرين الأول:

تظهر الميزانية المختصرة لمؤسسة " الأمل " في 12/31/ن كمايلي:

الأصول	ن	ن-1	الخصوم	ن	ن-1
الثبتات الإجمالية	125977	100000	رأس المال والإحتياطات	71389	50000
الإهناكات	-32054	-23000	الإحتياطات	7245	7245
الثبتات المالية	10510	12000	النتيجة الصافية	10246	14500
<b>الثبتات الصافية</b>	<b>104433</b>	<b>89000</b>	<b>مجموع الأموال الخاصة</b>	<b>88880</b>	<b>71745</b>
المخزون والإنتاج قيد الإنجاز	657	1113	المؤونات	3280	2300
عملاء ومدنين آخرين	12624	12972	الضرائب المؤجلة	1457	220
الخزينة	6605	-2134	القروض	28215	23500
			موردون وديون أخرى	2487	3186
<b>مجموع الأصول</b>	<b>124319</b>	<b>100951</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>124319</b>	<b>100951</b>

وبالمقابل توفرت لنا المعلومات التالية :

- بلغت التحصيلات من الزبائن ومن مدنين آخرين: 157624 دج.
  - مبالغ مدفوعة للموردين وللعاملين ولدائنين آخرين: 132347 دج.
  - الفوائد المدفوعة: 7029 دج
  - الفوائد المتحصلة على التوظيفات المالية: 4563 دج
  - بلغت أرباح الأسهم (dividendes) وأقساط النتيجة المستلمة على المساهمات 456 دج
  - الثببتات المالية التي تم التنازل عنها خلال الدورة بلغت قيمتها 845 (علما أن القيمة الإجمالية لهذه الثببتات هي 490 دج أي هناك خسارة قيمة التنازل بمقدار 645 دج.
  - رفع رأس المال عن طريق مساهمات نقدية بقيمة 12000 دج
  - بلغت أرباح الأسهم الموجهة للتوزيع خلال الدورة ما قيمة 5111.
  - بلغت الضرائب المدفوعة على النتائج 1000 دج.
  - تحصيلات القروض بلغت 6000 دج.
  - تسديدات القروض بلغت 1285 دج
- المطلوب: إعداد جدول التدفقات النقدية للسنة

الحل:

الأصول	ن	1-ن	التغير	الخصوم	ن	1-ن	التغير
التثبيات الإجمالية	125977	100000	25977	رأس المال	71389	50000	21389
الإهتلاكات	32054-	23000-	9054-	الإحتياطات	7254	7245	0
التثبيات المالية	10510	12000	1490	النتيجة الصافية	10246	14500	4254
التثبيات الصافية	104433	89000	15433	مجموع الأموال الخاصة	88880	71745	17135
المخزون والإنتاج قيد الإنجاز	657	1113	-456	المؤونات	3280	2300	980
عملاء ومدنين آخرين	12624	12972	-348	الضرائب المؤجلة	1457	220	4715 1237
الخبزينة	6605	2134-	8739	القروض	28215	23500	699-
				موردون وديون أخرى	2487	3186	
مجموع الأصول	124319	100951		مجموع الخصوم	124319	100951	23368

إعداد جدول التدفقات

تدفقات أموال الخبزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية	
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن ومدنين آخرين	157624
المبالغ المدفوعة للموردين والعاملين الدائنين	132347-
الضرائب على النتائج المدفوعة	1000-
الفوائد المدفوعة	7029-
<b>17248</b>	
تدفقات أموال الخبزينة المتأتية من الأنشطة العمليانية (أ)	
تدفقات الخبزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار	
مسحوبات عن شراء تثبيات عينية	25977-
التحصيلات عن بيع التثبيات عينية	
المسحوبات عن إقتناء تثبيات مالية	
التحصيلات عن عمليات بيع تثبيات مالية	845
أرباح أسهم (dividendes) وأقساط النتيجة المستلمة	456
الفوائد التي تم تحصيلها من التوظيفات المالية	4563
<b>20113-</b>	
تدفقات الخبزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار (ب)	

	<b>تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</b>
12000	التخصيلات في أعقاب إصدار أسهم
6000	التخصيلات المتأتية من القروض
1285-	تسديدات القروض
5111-	الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها
<b>11604</b>	<b>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</b>
<b>8739</b>	<b>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)</b>
2134	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إفتتاح السنة المالية
6605	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
8739	تغير أموال الخزينة خلال الفترة

## المراجع

- جمعة هوام. (2010). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS*. ديوان المطبوعات الجامعية.
- حنيفة بن ربيع ، عبد الحميد حسياني، و بوعلام صالحى. (2013). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الثاني. منشورات كليك.
- حنيفة بن ربيع. (2015). الواضح في المحاسبة المالية وفق المعيار الدولية *IAS/IFRS*، الجزء الأول (المجلد الطبعة الثانية). الجزائر: منشورات كليك.
- صفاء العاني، و حكيم الساعدي. (2018). مبادئ محاسبة المالية (المجلد الطبعة الثانية). جامعة بغداد، العراق: كلية الإدارة والاقتصاد.
- صلاح حواس. (2021). المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي. الجزائر: دار عبد اللطيف.
- عبد الرحمان عطية . (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. طبعة أولى، بدون دار النشر، سطيف.
- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المجلد الطبعة الثانية). دار النشر جيلطي.
- عبد الفتاح حلمي، محمد عبد الحميد اسلام، و محمد أبو طالب يحيى. (2024). مبادئ المحاسبة المالية. المعهد العالي للإدارة والمحاسبة.
- عمار زرفي. (2023). المحاسبة المالية المعمقة "مدعم بأمثلة و تمارين تطبيقية". الجزائر: دار ادليس للنشر.
- الجريدة الرسمية ، قانون 07 - 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 ، الجزائر
- الجريدة الرسمية ، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 ، العدد 27 ، 28 مايو 2008 ، الجزائر.
- الجريدة الرسمية ، قرار 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد، 19، 25 مارس، 2009 الجزائر.
- القانون التجاري الجزائري.
- Barbe, O., Didelot, L., & Siegwart. (2018). *Comptabilité Approfondie - Manuel & Applications*. paris: Nathan.
- Ducasse, E., Jallet-Auguste, A., Hirigoyen, G., & Ouvrard, S. (2010). *Normes Comptables Internationales IAS/IFRS*. (B. Hasna, Trad.) Algérie: Pages Bleues.

- Dumalanéde, E. (2011). *comptabilité générale conforme au SCFet aus IAS/IFRS*. Alger: BERTI edition.
- Goupil, C., & Perrin, M. (2024). *Fiches de comptabilité approfondie*. ellipses.
- Habouzit. (2011). *Guide des opérations comptables* . BERTI editions.
- hamini, A. (2013). *bilan comptable , travaux de clôture*. Alger: éditions Berti.
- Recroix, P. (2021). *Comptabilité Approfondie Cours Et Applications Corrigées* (Vol. 11e edition). Paris: Gaulino.
- Weygandt, J., Kimmel, P., & Kieso, D. (2019). *Financial accounting* (Vol. 3 ). Wiley.