

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم الجذع المشترك

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

المحاسبة المالية 2

موجهة لطلبة السنة الأولى ليسانس، جذع مشترك

إعداد / د. براهيم علي عباس

أستاذ محاضر قسم "أ"

السنة الجامعية: 2025-2026

المؤلف : د/ براهيم علي عباس

أستاذ محاضر قسم " أ "

جامعة الشلف

b.aliabbass@univ-chlef.dz

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
3	فهرس المحتويات
10	مقدمة
الدرس الأول: محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات	
13	1. مفهوم المردودات من المخزونات
13	2. المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم
13	1.2. المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات
14	2.2. المعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات
14	3. المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات وفق طريقة الجرد المتناوب
14	1.3. المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات
15	2.3. المعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات
15	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الثاني: محاسبة التسبيقات على المخزونات	
21	1. مفهوم التسبيقات على المخزونات
21	2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المخزونات
21	1.2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المشتريات
21	أ. دفع التسبيقات
22	ب. تسوية التسبيقات
22	2.2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المبيعات
22	أ. قبض التسبيقات
23	ب. تسوية التسبيقات
24	3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الثالث: محاسبة التخفيضات التجارية والمالية	
29	1. تعريف التخفيضات على المخزونات
29	2. أنواع التخفيضات على المخزونات
29	1.2. التخفيضات التجارية
29	أ. التنزيل (Remise)
29	ب. اقتطاع (Rabais)
29	ج. انتقاص (Ristourne)
30	2.2. التخفيضات المالية
30	3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات على المخزونات

30	1.3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية
30	الحالة 01: التخفيضات التجارية الواردة ضمن الفاتورة العادية
31	الحالة 02: التخفيضات التجارية الواردة ضمن فاتورة الإنقاص
31	أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)
31	➤ التخفيضات عن مبيعات نفس السنة المالية
31	➤ التخفيضات عن مبيعات السنة المالية المقفلة
32	ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)
32	➤ التخفيضات عن مشتريات نفس السنة المالية
32	➤ التخفيضات عن مشتريات السنة المالية المقفلة
33	2.3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية
33	الحالة 01: التخفيضات المالية الواردة ضمن الفاتورة العادية
33	أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)
34	ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)
34	الحالة 02: التخفيضات المالية الواردة ضمن فاتورة الإنقاص
34	أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)
34	➤ التخفيضات عن مبيعات نفس السنة المالية
35	➤ التخفيضات عن مبيعات السنة المالية المقفلة
35	ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)
35	➤ التخفيضات عن مشتريات نفس السنة المالية
36	➤ التخفيضات عن مشتريات السنة المالية المقفلة
37	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الرابع: محاسبة الأغلفة	
43	1. تعريف الأغلفة
43	2. أنواع الأغلفة
43	1.2. الأغلفة غير القابلة للاسترجاع
43	2.2. الأغلفة القابلة للاسترجاع
43	أ). الأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)
44	ب). الأغلفة المعرفة (المحددة)
44	3. المعالجة المحاسبية للأغلفة
44	1.3. محاسبة الأغلفة غير القابلة للاسترجاع
44	1.1.3. محاسبة الأغلفة كمخزونات
46	2.1.3. محاسبة الأغلفة كاستعمالات
46	2.3. محاسبة الأغلفة القابلة للاسترجاع

46	1.2.3. المعالجة المحاسبية لحيازة الأغلفة القابلة للاسترجاع
46	(أ). الأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)
47	(ب). الأغلفة المعرفة (المحددة)
47	2.2.3. المعالجة المحاسبية لاستعمال الأغلفة القابلة للاسترجاع
47	(أ). استعمال الأغلفة ضمن عمليات البيع والشراء
47	○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)
48	○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)
48	(ب). رد واسترداد الأغلفة المتداولة ضمن عمليات البيع والشراء
49	الحالة 01: رد واسترداد الأغلفة في حالة جيدة
49	الحالة 02: رد واسترداد الأغلفة متلفة جزئيا
50	الحالة 03: رد واسترداد الأغلفة متلفة كليا
51	الحالة 04: عدم رد واسترداد الأغلفة (التنازل)
51	➤ التنازل عن الأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)
52	➤ التنازل عن الأغلفة المعرفة (المحددة)
52	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس الخامس: محاسبة الأوراق التجارية	
62	1. تعريف الأوراق التجارية
62	2. أنواع الأوراق التجارية
62	1.2. السفتجة
62	2.2. السند لأمر
63	3. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية
63	1.3. المعالجة المحاسبية لنشأة الأوراق التجارية
63	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد
63	(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون
64	2.3. المعالجة المحاسبية لاستعمالات الأوراق التجارية
64	1.2.3. تحصيل الأوراق التجارية
64	1.1.2.3. حالة التحصيل المباشر من الزبون
64	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)
64	(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون
65	2.1.2.3. حالة التحصيل عبر البنك
65	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)
65	● مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك
65	● مرحلة استلام الإشعار من البنك بتحصيل الورقة التجارية

66	● مرحلة استلام الإشعار من البنك بعدم تحصيل الورقة التجارية
66	(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون
66	2.2.3. خصم الأوراق التجارية
66	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)
67	● مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك
67	● مرحلة استلام الإشعار من البنك بخصم الورقة التجارية
67	● مرحلة استلام الإشعار من البنك بتحصيل الورقة التجارية
68	● مرحلة استلام الإشعار من البنك بعدم تحصيل الورقة التجارية
68	(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون
68	3.2.3. تظهير الأوراق التجارية
69	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المُظهر
69	(ب). التسجيل المحاسبي لدى المظهر له
69	4.2.3. استبدال (تجديد) الأوراق التجارية
70	(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد
70	(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون
71	4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
الدرس السادس: أعمال نهاية الدورة المحاسبية	
85	1. مفهوم أعمال نهاية الدورة المحاسبية
86	1.1. تعريف أعمال نهاية الدورة المحاسبية
86	(أ). مفهوم الجرد
86	(ب). موعد الجرد
86	2.1. التنظيم المحاسبي لأعمال نهاية الدورة المحاسبية
88	1.2.1. الجرد المادي
88	2.2.1. الجرد المحاسبي
90	2. تسوية الإنتاج الجاري من التثبيات
90	1.2. تعريف التثبيات الجاري إنجازها
90	2.2. المعالجة المحاسبية للتثبيات الجاري إنجازها
90	1.2.2. المعالجة في نهاية الدورة المحاسبية لبداءة الإنجاز
90	(أ). حالة التثبيات المسند إنجازها إلى الغير
90	(ب). حالة التثبيات المنجزة بوسائل المؤسسة الخاصة
91	2.2.2. المعالجة المحاسبية خلال الدورة المحاسبية لنهاية الإنجاز
92	3.2. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
95	3. تسجيل إهلاك التثبيات وخسائر القيمة

95	1.3. تسجيل إهلاك التثبيات
95	1.1.3. مفهوم إهلاك التثبيات
95	أ). تعريف الإهلاك
95	ب). طرق الإهلاك
95	ج). جدول الإهلاك
96	2.2.3. المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات
98	2.3. تسجيل خسارة القيمة عن التثبيات
98	1.2.3. مفهوم خسارة القيمة عن التثبيات
98	2.2.3. المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة عن التثبيات
98	أ). معاينة خسارة انخفاض القيمة
99	ب). تعديل مبلغ خسارة انخفاض القيمة
99	ج). أثر خسارة انخفاض القيمة على مخطط الإهلاك
99	3.3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
103	4. تسوية حسابات المخزونات
103	1.4. الجرد المادي للمخزونات وأعمال التسوية المرتبطة بها
103	1.1.4. التسوية وفق طريقة الجرد الدائم
103	أ). حالة فوارق الجرد المبررة
105	ب). حالة فوارق الجرد غير المبررة
105	2.1.4. التسوية وفق طريقة الجرد المتناوب
106	أ). تسوية المخزونات المشتراة
107	ب). تسوية المخزونات المصنعة
107	ج). تسوية المخزونات قيد التنفيذ
108	3.1.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
113	2.4. خسائر القيمة عن المخزونات
114	1.2.4. معاينة خسارة القيمة عن المخزونات
114	2.2.4. تعديل مبلغ خسارة القيمة عن المخزونات
114	أ). حالة زيادة مبلغ خسارة القيمة
115	ب). حالة تخفيض مبلغ خسارة القيمة
115	ج). حالة إلغاء مبلغ خسارة القيمة
115	3.2.4. استعمال خسارة القيمة عن المخزونات
116	4.2.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
117	3.4. تسويات أخرى للمخزونات
117	1.3.4. تسوية المشتريات
119	2.3.4. تسوية المبيعات

120	3.3.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
123	5. تسوية حسابات التسيير
123	1.5. مفاهيم عامة
123	2.5. تسوية الأعباء
123	1.2.5. الأعباء المعاينة مسبقا
124	2.2.5. الأعباء الواجبة الدفع
124	أ). الفواتير قيد الاستلام
125	ب). أعباء المستخدمين والمزايا الاجتماعية والجبائية المرتبطة بها
125	ج). التخفيضات للمنح
126	3.5. تسوية المنتجات
126	1.3.5. المنتجات المعاينة مسبقا
126	2.3.5. الإيرادات الواجبة التحصيل
126	أ). الفواتير قيد التحرير
127	ب). التخفيضات للاكتساب
127	4.5. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
131	6. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد
131	1.6. مفاهيم عن ميزان المراجعة بعد الجرد
132	2.6. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
136	7. إعداد الكشوف المالية
136	1.7. حساب النتائج
136	1.1.7. تعريف حساب النتائج
136	2.1.7. شكل حساب النتائج
138	2.7. الميزانية الختامية
138	1.2.7. تعريف الميزانية الختامية
138	2.2.7. علاقة الميزانية الختامية بالنتيجة
139	3.7. إقفال الكشوف المالية
139	1.3.7. تصنيف الحسابات لغرض الإقفال
139	أ). الحسابات المؤقتة
139	ب). الحسابات الدائمة
139	2.3.7. التسجيل المحاسبي لعملية الإقفال
139	أ). حساب النتائج
140	ب). الميزانية الختامية
141	4.7. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية
144	قائمة المراجع

مقدمة

المحاسبة المالية 2، مستند بيداغوجي موجه إلى طلبة السنة أولى ليسانس-جذع مشترك-ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يهدف إلى تمكين الطلبة من المعارف الأولية والأسس القاعدية للمحاسبة المالية التي تسمح بالتعمق في علومها في المستويات التعليمية اللاحقة.

ويأتي مضمون هذا المستند بما يتوافق والمقرر الرسمي للمقياس، حيث حاولنا أن يكون بسيطاً في أسلوبه، من خلال عرض إطار نظري وتطبيقي متكامل، إذ بعد عرض التقنية يُعمد مباشرة إلى تقديم الأمثلة مع حلولها النموذجية، لكي تكون سندا معيناً للطلبة ولكل قارئ أو باحث مهتم بهذا المجال. وتجدر الإشارة إلى أن فهم المواضيع المعالجة هنا يشترط التمكن من مكتسبات مقياس المحاسبة المالية 1 بشكل مسبق.

وحرصاً على تأصيل هذا العمل العلمي وإضفاء المصداقية الأكاديمية عليه، واعترافاً منا بفضل الآخرين، فقد تم الاعتماد في إعدادة على المصادر العلمية الأصيلة من إصدارات محاسبية، وكذا التشريعات واللوائح الوطنية ذات الصلة بالموضوع.

الدرس الأول

محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات

1. مفهوم المردودات من المخزونات

تعتبر عملية رد و/أو استرجاع المخزونات جزءاً طبيعياً وهاماً من عمليات البيع والشراء في إطار المعاملات التجارية، وهي تُشير إلى ما يتم رده من قبل الزبون (المشتري) إلى المورد (البائع) من مخزونات بعد إتمام عملية الشراء والبيع بينهما، وذلك لعدة أسباب منها ما يلي:

- عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها؛
- وجود عيب أو تلف فيها؛
- انتهاء تاريخ صلاحيتها؛
- لأي سبب آخر.

ويمكن أن تكون عملية الرد للمخزونات بشكل كلي أو جزئي، في مقابل استرداد قيمتها حسب الحالة كلياً أو جزئياً.

2. المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات وفق طريقة الجرد الدائم

1.2. المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات

في حالة ما قام الزبون برد مشتريات المخزونات إلى المورد، بعد الإثبات المحاسبي لعمليات الشراء الخاصة بها في الدفاتر المحاسبية، فلا بد من إلغاء ذلك التسجيل المحاسبي بقيد عكسي لعملية الشراء المعنية بقيمة المشتريات المردودة فعلياً.

بمعنى تُسجل القيود المحاسبية للمردودات بعكس قيود الشراء الأصلية (قيد استلام الفاتورة وقيد الإدخال إلى المخزن)، حيث إذا كانت عملية الشراء قد تمت على الحساب فإن الزبون سيخفف الديون اتجاه المورد بقيمة المردودات، أما إذا كانت عملية الشراء قد تمت تسويتها فوراً (تسديدها) فإن الزبون سيسترد من المورد قيمة المردودات.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المشتريات المخزنة	38x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (فاتورة مردودات رقم...)	4456	
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
xxx		المشتريات من المخزونات (إخراج من المخزن)	3x	

2.2. المعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات

في حالة ما قام المورد باسترداد مبيعات المخزونات من الزبون، بعد الإثبات المحاسبي لعمليات البيع الخاصة بها في الدفاتر المحاسبية، فلا بد من إلغاء ذلك التسجيل المحاسبي بقيد عكسي لعملية البيع المعنية بقيمة المبيعات المُستردة فعلياً.

بمعنى تُسجل القيود المحاسبية للمسترجعات بعكس قيود البيع الأصلية (قيد تحرير الفاتورة وقيد الإخراج من المخزن)، حيث إذا كانت عملية البيع قد تمت على الحساب فإن المورد سيخفض الديون اتجاه الزبون بقيمة المسترجعات، أما إذا كانت عملية البيع قد تمت تسويتها فوراً (تحصيلها) فإن المورد سيرد إلى الزبون قيمة المسترجعات.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المبيعات من المخزونات		70x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		الزبائن	411	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(فاتورة مردودات رقم...)		
		التاريخ		
	xxx	المشتريات من المخزونات		3x
xxx		المشتريات المستهلكة من المخزونات المباعة	60x	
		(إدخال مردودات إلى المخزن)		
		التاريخ		
	xxx	المنتجات		35x
xxx		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		(إدخال مردودات إلى المخزن)		

3. المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات وفق طريقة الجرد المتناوب

1.3. المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات

في حالة ما قام الزبون برد مشتريات المخزونات إلى المورد، بعد الإثبات المحاسبي لعمليات الشراء الخاصة بها في الدفاتر المحاسبية، فلا بد من إلغاء ذلك التسجيل المحاسبي بقيد عكسي لعملية الشراء المعنية بقيمة المشتريات المردودة فعلياً.

بمعنى تُسجل القيود المحاسبية للمردودات بعكس قيود الشراء الأصلية (قيد استلام الفاتورة فقط، لأن قيد الإدخال إلى المخزن لم يسجل)، حيث إذا كانت عملية الشراء قد تمت على الحساب فإن الزبون سيخفض الديون اتجاه

المورد بقيمة المردودات، أما إذا كانت عملية الشراء قد تمت تسويتها فوراً (تسديدها) فإن الزبون سيسترد من المورد قيمة المردودات.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المشتريات المخزنة	38x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (فاتورة مردودات رقم...)	4456	

2.3. المعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات

في حالة ما قام المورد باسترداد مبيعات المخزونات من الزبون، بعد الإثبات المحاسبي لعمليات البيع الخاصة بها في الدفاتر المحاسبية، فلا بد من إلغاء ذلك التسجيل المحاسبي بقيد عكسي لعملية البيع المعنية بقيمة المبيعات المُستردة فعلياً.

بمعنى تُسجل القيود المحاسبية للمسترجعات بعكس قيود البيع الأصلية (قيد تحرير الفاتورة فقط، لأن قيد الإخراج من المخزن لم يسجل)، حيث إذا كانت عملية البيع قد تمت على الحساب فإن المورد سيخفض الديون اتجاه الزبون بقيمة المسترجعات، أما إذا كانت عملية البيع قد تمت تسويتها فوراً (تحصيلها) فإن المورد سيرد إلى الزبون قيمة المسترجعات.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المبيعات من المخزونات		70x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		الزبائن	411	
xxx		حسابات الخزينة (فاتورة مردودات رقم...)	5x	

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية في إطار نشاطها مع مورديها وزبائنها بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/02/01 تم شراء مواد أولية من المورد (أ) بمبلغ 20000 دج على الحساب.
- 2- بتاريخ 2025/02/02 تم إرجاع ¼ من المواد الأولية المشتراة في العملية 1 للمورد (أ) بسبب عدم مطابقتها للمواصفات.

- 3- بتاريخ 2025/02/03 تم بيع منتجات تامة الصنع للزبون (ب) بمبلغ 40000 دج بشيك بنكي، تكلفة إنتاجها 30000 دج.
 4- بتاريخ 2025/02/04 أرجع الزبون (ب) كل مبيعات العملية 3 بسبب وجود عيوب فيها.
 المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة وفق طريقة الجرد الدائم.

المثال رقم 2: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية في إطار نشاطها مع مورديها وزبائنها بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/02/05 تم شراء بضاعة من المورد (أ) بمبلغ 8000 دج على الحساب.
 2- بتاريخ 2025/02/06 تم بيع ½ من البضاعة المشتراة في العملية 1 على الحساب للزبون (ب) بهامش ربح 10%.
 3- بتاريخ 2025/02/07 تم إرجاع البضاعة المخزنة إلى المورد (أ) بسبب اكتشاف أنها منتهية الصلاحية.
 4- بتاريخ 2025/02/08 أرجع الزبون (ب) ¼ من مبيعات العملية 2 بسبب وجود عيوب بها.
 المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة وفق طريقة الجرد الدائم.
- المثال رقم 3: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:
- 1- بتاريخ 2025/02/09 قامت بشراء بضاعة من المؤسسة التجارية (ع) بمبلغ 25000 دج على الحساب، تكلفتها لدى المؤسسة (ع) 20000 دج.
 2- بتاريخ 2025/02/10 قامت بإرجاع 5/1 من البضاعة المشتراة بسبب عدم مطابقتها للمواصفات.
 المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و(ع) وفق طريقة الجرد الدائم

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
20000	20000	2025/02/01 المواد الأولية المخزنة		381
		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
20000	20000	2025/02/01 المواد الأولية		31
		المواد الأولية المخزنة (سند إدخال رقم ...)	381	
5000	5000	2025/02/02 موردو المخزونات والخدمات		401
		المواد الأولية المخزنة (فاتورة مردودات رقم ...)	381	
		2025/02/02		

5000	5000	المواد الأولية المخزنة المواد الأولية (سند إخراج مردودات رقم ...)	31	381
		..... 2025/02/03		
40000	40000	البنك المبيعات من المنتجات التامة (تحرير فاتورة رقم ...)	701	512
		..... 2025/02/03		
30000	30000	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات التامة (سند إخراج رقم ...)	355	724
		..... 2025/02/04		
40000	40000	المبيعات من المنتجات التامة البنك (فاتورة مردودات رقم ...)	512	701
		..... 2025/02/04		
30000	30000	المنتجات التامة تغير المخزونات من المنتجات (سند إدخال مردودات رقم ...)	724	355

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/05		
8000	8000	البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	380
		..... 2025/02/05		
8000	8000	البضائع البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	30
		..... 2025/02/06		
4400	4400	الزيائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)	700	411
		..... 2025/02/06		

4000	4000	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة البضائع (سند إخراج رقم ...) 2025/02/07	30	600
4000	4000	موردو المخزونات والخدمات البضائع المخزنة (فاتورة مردودات رقم ...) 2025/02/07	380	401
4000	4000	البضائع المخزنة البضائع (سند إخراج مردودات رقم ...) 2025/02/08	30	380
1100	1100	المبيعات من البضائع الزيائن (فاتورة مردودات رقم ...) 2025/02/08	411	700
1000	1000	البضائع المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة (سند إدخال مردودات رقم ...)	600	30

حل المثال رقم 3:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
25000	25000	2025/02/09 البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...) 2025/02/09	401	380
25000	25000	البضائع البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...) 2025/02/10	380	30
5000	5000	موردو المخزونات والخدمات البضائع المخزنة	380	401

5000	5000	(فاتورة مردودات رقم ...)	30	380
		2025/02/10		
		المبيعات المخزنة		
		المبيعات		
		(سند إخراج مردودات رقم ...)		

➤ التسجيل في دفتر اليومية المؤسسة (ع)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
25000	25000	2025/02/09	700	411
		الزيائن		
		المبيعات من المبيعات		
		(تحرير فاتورة رقم ...)		
20000	20000	2025/02/09	30	600
		المشتريات المستهلكة من المبيعات المبيعة		
		المبيعات		
		(سند إخراج رقم ...)		
5000	5000	2025/02/10	411	700
		المبيعات من المبيعات		
		الزيائن		
		(فاتورة مردودات رقم ...)		
4000	4000	2025/02/10	600	30
		المبيعات		
		المشتريات المستهلكة من المبيعات المبيعة		
		(سند إدخال مردودات رقم ...)		

الدرس الثاني

محاسبة التسبيقات على المخزونات

1. مفهوم التسبيقات على المخزونات

تعتبر عملية التسبيقات على المخزونات جزءاً طبيعياً وهاماً من عمليات البيع والشراء في إطار المعاملات التجارية، وهي تُشير إلى كل مبلغ مالي يُدفع من قبل الزبون (المشتري) إلى المورد (البائع) بمناسبة عملية الشراء والبيع للمخزونات بينهما، وذلك قبل تنفيذ عملية الشراء والبيع، ووفق شروط معينة.

وترجع عملية التسبيقات على المخزونات لعدة دوافع وأسباب، قد تصب في مصلحة المورد أو في مصلحة الزبون، منها

ما يلي:

- القدرة التفاوضية لكل طرف (المورد/الزبون)؛
- توافر خصومات نقدية أو حوافز معينة؛
- ظروف السوق السائدة؛
- تجنب مخاطر التخلف عن السداد (خطر عدم الدفع أو الدفع المتأخر)؛
- الخ...

2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المخزونات

1.2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المشتريات

في حالة ما قام الزبون (المشتري) بدفع تسبيقات مالية إلى المورد (البائع) على مشتريات من المخزونات (بضائع، مواد أولية، تموينات أخرى... الخ) وذلك قبل أن تنفذ عملية الاستلام لهذه المشتريات، فإن قيمة هذه التسبيقات تُعتبر حق للزبون اتجاه المورد، وبذلك يُصبح المورد مدين للزبون بقيمة التسبيقات، حيث يقع على الزبون استلام المشتريات المتفق عليها أو استرجاع هذه التسبيقات المدفوعة في حالة ما تم إلغاء الطلب من قبل المورد أو من قبل الزبون نفسه.

أ. دفع التسبيقات

عند دفع الزبون لمبلغ التسبيقات لصالح المورد، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الموردون المدينون-التسبيقات حسابات الخزينة (فاتورة تسبيقات رقم... دفع تسبيقات)	5x	4091

ب. تسوية التسبيقات

للتذكير، تمر عملية شراء المخزونات عبر قيدين، (استلام الفاتورة، استلام المخزون)، وفي حالة ما تضمنت العملية لتسبيقات، يتأثر بها قيد استلام الفاتورة فقط، إذ عند إتمام عملية الشراء واستلام الفاتورة النهائية، يجب أن تتضمن مبلغ التسبيقات المدفوعة كخصم من المبلغ الكلي للفاتورة (أي يتم اقتطاع مبلغ التسبيقات)، ويُسدّد إلى المورد المبلغ الباقي فقط، ليصبح بذلك قيد استلام الفاتورة كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		الموردون المدينون-التسبيقات	4091	
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء مخزونات، استلام فاتورة رقم ...)		

ويبقى القيد الثاني المتعلق باستلام المشتريات كما سبق دراسته سابقاً دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المشتراة، وذلك كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	البضائع		30
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
xxx		المشتريات المخزنة	38x	
		(إدخال مخزونات للمخزن، سند إدخال رقم ...)		

2.2. المعالجة المحاسبية للتسبيقات على المبيعات

في حالة ما قام المورد (البائع) باستلام تسبيقات مالية من الزبون (المشتري) على مبيعات من المخزونات (بضائع، منتجات، مواد أولية أو تموينات أخرى استثناء... الخ) وذلك قبل أن تنفذ عملية التسليم لهذه المبيعات، فإن قيمة هذه التسبيقات تُعتبر التزام (دين) للمورد اتجاه الزبون، وبذلك يُصبح الزبون دائن للمورد بقيمة التسبيقات، حيث يتعين على المورد تسليم المبيعات المتفق عليها أو إعادة هذه التسبيقات المستلمة في حالة ما تم إلغاء الطلب من قبل الزبون أو من قبل المورد نفسه.

أ). قبض التسبيقات

عند قبض المورد لمبلغ التسبيقات المقدم من طرف الزبون، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ حسابات الخزينة الزبائن الدائنون-التسبيقات (فاتورة تسبيقات رقم...، قبض تسبيقات)	4191	5x

ب). تسوية التسبيقات

للتذكير، تمر عملية بيع المخزونات عبر قيدين، (تحرير الفاتورة، تسليم المخزون)، وفي حالة ما تضمنت العملية لتسبيقات، يتأثر بها قيد تحرير الفاتورة فقط، إذ عند إتمام عملية البيع وتحرير الفاتورة النهائية، يجب أن تتضمن مبلغ التسبيقات المقبوضة كخصم من المبلغ الكلي للفاتورة (أي يتم اقتطاع مبلغ التسبيقات)، ويُحصل من الزبون المبلغ الباقي فقط، ليصبح بذلك قيد تحرير الفاتورة كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الزبائن الدائنون-التسبيقات		4191
xxx	xxx	الزبائن		411
xxx	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من المخزونات	70x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم...)	4457	

ويبقى القيد الثاني المتعلق بتسليم المبيعات كما سبق دراسته سابقا دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المباعة، وذلك كما يلي:

○ في حالة بيع البضاعة:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ مشتريات البضائع المباعة البضائع (سند إخراج رقم...)	30	600

○ في حالة بيع المواد الأولية أو التموينات الأخرى (استثناءا):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		

600	مشتريات البضائع المباعة	xxx	xxx
31	المواد الأولية واللوازم	xxx	xxx
32	التموينات الأخرى		
	(سند إخراج رقم ...)		

○ في حالة بيع المنتجات:

ح/م	ح/د	البيان	مدین	دائن
724		تغير المخزونات من المنتجات	xxx	
	35x	مخزونات المنتجات		xxx
		(سند إخراج رقم ...)		

3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (أ) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/02/11 ولأجل شراء بضاعة من المؤسسة التجارية (ب) أرسلت لها طلبية شراء مرفقة بشيك بنكي كتسبيقات بقيمة 1000 دج.
 - 2- بتاريخ 2025/02/12 تم استلام الفاتورة الخاصة بالعملية 1، حيث بلغت تكلفة الشراء الإجمالية 20000 دج، تبقى على الحساب، كما استلام البضاعة في نفس اليوم (علما أن تكلفتها عند المورد 15000 دج).
 - 3- بتاريخ 2025/02/13 تم تسديد ديون المؤسسة التجارية (ب) عن طريق البنك.
- المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ) و(ب)

المثال رقم 2: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (س) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/02/14 ولأجل بيع منتجات تامة إلى المؤسسة التجارية (ع) استلمت منها طلبية مرفقة بشيك بنكي كتسبيقات بقيمة 2000 دج.
 - 2- بتاريخ 2025/02/15 تم تحرير الفاتورة الخاصة بالعملية 1، حيث ثمن البيع الإجمالي 10000 دج، وأن التحصيل طريق البنك، وتكلفة الإنتاج هي 7000 دج، كما تم تسليم المنتجات المباعة في نفس اليوم.
- المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (س) و(ع)

2.3. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (أ)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
1000	1000	2025/02/11 الموردون المدينون-التسبيقات البنك (دفع تسبيق)	512	4091
1000	20000	2025/02/12 البضائع المخزنة الموردون المدينون-التسبيقات	4091	380
19000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
20000	20000	2025/02/12 البضائع البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	30
19000	19000	2025/02/13 موردو المخزونات والخدمات البنك (تسديد للمورد)	512	401

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ب)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
1000	1000	2025/02/11 البنك الزبائن الدائنون-التسبيقات (قبض تسبيقات)	4191	512
20000	1000	2025/02/12 الزبائن الدائنون-التسبيقات	700	4191
	19000	الزبائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)	411	411
15000	15000	2025/02/12 المشتريات المستهلكة من البضائع المبيعة البضائع	30	600

15000	19000	(سند إخراج رقم ...)	البنك الزبائن	411	512
		2025/02/13				(قبض من الزبون)

حل المثال رقم 2:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م	
2000	2000	2025/02/14	البنك الزبائن الدائنون-التسبيقات (قبض تسبيقات)	4191	512
		2025/02/15				الزبائن الدائنون-التسبيقات
10000	8000	المبيعات من المنتجات التامة (تحرير فاتورة رقم ...)	701	512	4191
	2000					البنك
7000	7000	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات التامة (سند إخراج رقم ...)	355	724	724

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م	
2000	2000	2025/02/14	الموردون المدينون-التسبيقات البنك (دفع تسبيق)	512	4091
		2025/02/15				البضائع المخزنة
2000	10000	الموردون المدينون-التسبيقات البنك (استلام فاتورة رقم ...)	4091	512	380
8000						البنك

10000	10000	2025/02/15	380	30
		البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)		

الدرس الثالث

محاسبة التخفيضات التجارية والمالية

1. تعريف التخفيضات على المخزونات

هي المبلغ الذي يُخصم من قيمة الفاتورة العادية (أي من ثمن البيع الأصلي) ويتنازل عنه المورد (البائع) لصالح الزبون (المشتري) بمناسبة عملية البيع والشراء للمخزونات بينهما، وذلك لأسباب تجارية و/أو مالية.

2. أنواع التخفيضات على المخزونات

يمكن التمييز بين نوعين من التخفيضات، وهما كما يلي:

1.2. التخفيضات التجارية

وهي التخفيضات التي تمنح من قبل المورد لصالح الزبون لاعتبارات أو أسباب تجارية، تصنف إلى ثلاثة أنواع، تختلف في تسميتها لاختلاف سبب منحها، ويُرمز لها اختصاراً بأحرف اللغة الفرنسية (R.R.R) وهي كالآتي:

(أ). التنزيل (Remise)

هي كل تخفيض في السعر يمنحه المورد بشكل اعتيادي للزبون، وذلك نظراً لـ:

- أهمية كمية السلع المطلوبة أو المشتراة؛
- أهمية نوعية السلع المطلوبة أو المشتراة؛
- خصوصية مهنة الزبون (المشتري).

(ب). اقتطاع (Rabais)

هي كل تخفيض في السعر يمنحه المورد للزبون بشكل استثنائي (لأسباب غير عادية) من أجل تعويضه عن أي ضرر قد يتعرض له مثل:

- تعويض عن تأخر في تسليم السلعة؛
- تعويض عن وجود عيب أو عطب أو تلف في السلعة؛
- تعويض عن عدم مطابقة السلعة للمواصفات المتفق عليها؛
- ... الخ.

وبقبول الزبون لهذا النوع من التخفيض يتطلب منه الاحتفاظ بالمخزونات المشتراة.

(ج). انتقاص (Ristourne)

هي كل تخفيض في السعر يمنحه المورد بشكل دوري كمكافأة لوفاء الزبون، وذلك نظيراً لرقم الأعمال المنجز معه خلال مدة معينة (أي يُمنح التخفيض إذا بلغت مشتريات الزبون مبلغاً مالياً معيناً متفق عليه سلفاً - دون حساب الرسوم - خلال فترة زمنية محددة).

2.2. التخفيضات المالية

وهي التخفيضات التي تمنح من قبل المورد لصالح الزبون لاعتبارات أو أسباب مالية، يندرج ضمنها نوع واحد فقط وهو: تخفيض تعجيل الدفع.

يمنحه المورد إلى الزبون بشرط أن تكون العملية التجارية (بيع/شراء) بينهما قد تمت على الحساب، مما يعني أنه قد نتج دين بينهما وحُدد له تاريخ استحقاق معلوم، وعليه قد يطلب المورد من الزبون بتسريع عملية الدفع فوراً أو قبل تاريخ الاستحقاق في مقابل منحه لتخفيض بنسبة معينة.

3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات على المخزونات

تختلف المعالجة المحاسبية للتخفيضات باختلاف الفاتورة التي وردت ضمنها، فاتورة عادية أو فاتورة إنقاص.

➤ **الفاتورة العادية:** يصطلح على الفاتورة العادية كذلك بالفاتورة الواجبة الدفع، إذ ينص القانون على أن كل بيع لسلعة أو تأدية لخدمات بين الأعوان الاقتصاديين (المورد والزبون) يجب أن يكون موضوع فاتورة، إذ يتعين على المورد تسليمها ويتعين على الزبون طلبها منه، ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات. وعليه، تعتبر الفاتورة العادية وثيقة قانونية ينشأ بموجبها حق للمورد على الزبون، الذي يلتزم بالوفاء به في التاريخ المحدد بها، كما يعتمدها المورد في تسجيل عملية البيع والزبون في تسجيل عملية الشراء.

➤ **فاتورة الإنقاص:** يصطلح على فاتورة الإنقاص كذلك بالفاتورة المستقلة أو الفاتورة الاستدراكية، حيث تصدر الفاتورة العادية لتوثيق معاملة البيع والشراء بين المورد والزبون، وفي حالة حدوث تعديل على هذه المعاملة، تصدر فاتورة ثانية لتوثيق تلك التعديلات تسمى فاتورة الإنقاص. وعليه، في حالة التخفيضات التجارية أو المالية، تعتبر فاتورة الإنقاص وثيقة قانونية يثبت بموجبها اعتراف المورد بحق الزبون من الاستفادة بتخفيض عن فاتورة عادية سابقة، أي يترتب عليها تسجيل انخفاض في حق المورد على الزبون.

1.3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية

ونميز بين نوعين من الحالات هما كالآتي:

الحالة 01: التخفيضات التجارية الواردة ضمن الفاتورة العادية

في حالة ما وردت التخفيضات التجارية ضمن الفاتورة العادية (تخفيض واحد أو عدة تخفيضات) فإن النظام المحاسبي المالي يقضي بعدم تسجيلها محاسبياً في دفتر اليومية سواء لدى المورد أو لدى الزبون، لأنها لا تعتبر عبئاً على المورد ولا مكسباً للزبون، حيث تسجل الفاتورة العادية لكل منهما بالصافي التجاري النهائي، إذ يُعتمد كسعر للبيع عند المورد وكسعر للشراء عند الزبون.

الحالة 02: التخفيضات التجارية الواردة ضمن فاتورة الإنقاص

في حالة ما وردت التخفيضات التجارية ضمن فاتورة الإنقاص، فإن النظام المحاسبي المالي يقضي بتسجيلها محاسبيا في دفتر اليومية (سواء لدى المورد أو لدى الزبون)، لأنها تعتبر خصم من الإيرادات بالنسبة للمورد وخصم من الأعباء بالنسبة للزبون.

(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)

➤ التخفيضات عن مبيعات نفس السنة المالية

إذا قام المورد بتحرير الفاتورة العادية وأرسلها للزبون عن عملية بيع معينة، ثم قرر منح تخفيضات تجارية لهذا الزبون عن تلك العملية، وحرر فاتورة الإنقاص خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، في هذه الحالة يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	التخفيضات الممنوحة		709
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		الزبائن	411	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)		

➤ التخفيضات عن مبيعات السنة المالية المقفلة

إذا قام المورد بتحرير الفاتورة العادية وأرسلها للزبون عن عملية بيع معينة، ثم قرر منح تخفيضات تجارية لهذا الزبون عن تلك العملية، لكن تحرير فاتورة الإنقاص لم يتم خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، بل يتم خلال السنة المالية الموالية، في هذه الحالة يُسجل القيود المحاسبية الآتية:

○ في نهاية السنة المالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		12/31/ن		
	xxx	التخفيضات الممنوحة		709
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		التخفيضات المطلوب منحها	4198	
		(تسوية تخفيضات ممنوحة)		

○ في السنة المالية الموالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	تاريخ دفع التخفيض		4198
xxx		التخفيضات المطلوب منحها	411	
xxx		الزبائن		
		حسابات الخزينة	5x	
		(تسوية قيمة التخفيضات اتجاه الزبون)		

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)

➤ التخفيضات عن مشتريات نفس السنة المالية

إذا قام الزبون باستلام الفاتورة العادية من المورد عن عملية شراء معينة، ثم تحصل على تخفيضات تجارية من ذلك المورد عن تلك العملية، واستلم بهذه المناسبة فاتورة الإنقاص خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، ففي هذه الحالة يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		401
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		
xxx		حسابات الخزينة		5x
xxx		التخفيضات المتحصل عليها	609	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
		(تخفيضات مستلمة، فاتورة إنقاص رقم ...)		

➤ التخفيضات عن مشتريات السنة المالية المقفلة

إذا قام الزبون باستلام الفاتورة العادية من المورد عن عملية شراء معينة، ثم تحصل على تخفيضات تجارية من ذلك المورد عن تلك العملية، لكن استلام فاتورة الإنقاص لم يتم خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، بل تم خلال السنة المالية الموالية، ففي هذه الحالة يُسجل القيود المحاسبية الآتية:

○ في نهاية السنة المالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	12/31 ن		4098
xxx		التخفيضات الواجب الحصول عليها		
		التخفيضات المتحصل عليها	609	

xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات قيد الاستلام)	4456	
-----	--	--	------	--

○ في السنة المالية الموالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... تاريخ قبض التخفيض		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		التخفيضات الواجب الحصول عليها (تسوية قيمة التخفيضات اتجاه المورد)	4098	

2.3. المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية

ونميز بين نوعين من الحالات هما كالآتي:

الحالة 01: التخفيضات المالية الواردة ضمن الفاتورة العادية

في حالة ما وردت التخفيضات المالية ضمن الفاتورة العادية، فإن النظام المحاسبي المالي يقضي بإمكانية معالجتها وفقا لوجهات النظر الثلاث الآتية:

- ✓ بأن لا تسجل محاسبيا في دفتر يومية المورد أو الزبون على حد سواء، بل تطرح قيمة التخفيضات المالية من المبلغ الإجمالي للفاتورة العادية، وتسجل هذه الأخيرة بالصافي المالي.
 - ✓ بأن تسجل محاسبيا في دفتر يومية المورد وفي دفتر يومية الزبون على حد سواء، باعتبارها خصم من منتجات المورد وتظهر قيمتها في الحساب 709، وباعتبارها خصم من أعباء الزبون وتظهر قيمتها في الحساب 609.
 - ✓ بأن تسجل محاسبيا في دفتر يومية المورد وفي دفتر يومية الزبون على حد سواء، باعتبارها أعباء بالنسبة للمورد وتظهر قيمتها في الحساب 668، وباعتبارها منتجات بالنسبة للزبون وتظهر قيمتها في الحساب 768.
- ووفقا لوجهة النظر الثالثة والأخيرة، تكون التسجيلات المحاسبية كالآتي:

أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)

إذا قام المورد بتحرير الفاتورة العادية متضمنة تخفيضا ماليا عن عملية بيع معينة، فإن قيد تحرير الفاتورة يتأثر محاسبيا، حيث تظهر به قيمة التخفيضات المالية كأعباء، ليصبح التسجيل المحاسبي له كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... التاريخ		
	xxx	الزبائن		411

	xxx	حسابات الخزينة		5x
	xxx	الأعباء المالية الأخرى		668
xxx		المبيعات من المخزونات	70x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4457	

ويبقى القيد الثاني المتعلق بتسليم المبيعات للزبون وإخراجها من المخزن، كما سبق دراسته سابقا دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المباعة.

ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)

إذا قام الزبون باستلام الفاتورة العادية متضمنة تخفيضا ماليا عن عملية شراء معينة، فإن قيد استلام الفاتورة يتأثر محاسبيا، حيث تظهر قيمة التخفيضات المالية كمنتجات، ليصبح التسجيل المحاسبي له كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
xxx		المنتجات المالية الأخرى (شراء مخزونات، استلام فاتورة رقم ...)	768	

ويبقى القيد الثاني المتعلق باستلام المشتريات من المورد وإدخالها للمخزن، كما سبق دراسته سابقا دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المشتراة.

الحالة 02: التخفيضات المالية الواردة ضمن فاتورة الإنقاص

في حالة ما وردت التخفيضات المالية ضمن فاتورة الإنقاص، ووفقا لوجهة نظر النظام المحاسبي المالي الثالثة- السالفة الذكر- تكون التسجيلات المحاسبية كالآتي:

أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية بيع)

➤ التخفيضات عن مبيعات نفس السنة المالية

إذا قام المورد بتحرير الفاتورة العادية وأرسلها للزبون عن عملية بيع معينة، ثم قرر بعدها منح تخفيضات مالية لهذا الزبون عن تلك العملية، وحررة فاتورة الإنقاص خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، ففي هذه الحالة يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الأعباء المالية الأخرى		668
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		الزبائن	411	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)		

➤ التخفيضات عن مبيعات السنة المالية المقفلة

إذا قام المورد بتحرير الفاتورة العادية وأرسلها للزبون عن عملية بيع معينة، ثم قرر بعدها منح تخفيضات مالية لهذا الزبون عن تلك العملية، لكن تحرير فاتورة الإنقاص لم يتم خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، بل تم خلال السنة المالية الموالية، ففي هذه الحالة يسجل القيود المحاسبية الآتية:

○ في نهاية السنة المالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		12/31 ن/.....		
	xxx	الأعباء المالية الأخرى		668
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
xxx		التخفيضات المطلوب منحها	4198	
		(تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)		

○ في السنة المالية الموالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		تاريخ دفع التخفيض		
	xxx	التخفيضات المطلوب منحها		4198
xxx		الزبائن	411	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(تسوية قيمة التخفيضات اتجاه الزبون)		

ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية شراء)

➤ التخفيضات عن مشتريات نفس السنة المالية

إذا قام الزبون باستلام الفاتورة العادية من المورد عن عملية شراء معينة، ثم تحصل على تخفيضات مالية من ذلك المورد عن تلك العملية، واستلم بهذه المناسبة فاتورة إنقاص خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، ففي هذه الحالة يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
		حسابات الخزينة		5x
xxx		المنتجات المالية الأخرى	768	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات مستلمة، فاتورة إنقاص رقم ...)	4456	

➤ التخفيضات عن مشتريات السنة المالية المقفلة

إذا قام الزبون باستلام الفاتورة العادية من المورد عن عملية شراء معينة، ثم تحصل على تخفيضات مالية من ذلك المورد عن تلك العملية، لكن استلام فاتورة إنقاص لم يتم خلال نفس السنة المالية للفاتورة العادية، بل تم خلال السنة المالية الموالية، ففي هذه الحالة يسجل القيود المحاسبية الآتية:

○ في نهاية السنة المالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		12/31 ن		
	xxx	التخفيضات الواجب الحصول عليها		4098
	xxx	المنتجات المالية الأخرى	768	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات قيد الاستلام)	4456	

○ في السنة المالية الموالية:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		تاريخ قبض التخفيض		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		التخفيضات الواجب الحصول عليها (تسوية قيمة التخفيضات اتجاه المورد)	4098	

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (أ) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/16 تم شراء بضاعة على الحساب، حيث ثمن البضاعة 16000 دج، مع حصولها على تخفيض تجاري بنسبة 5% من المورد (س).

2- بتاريخ 2025/02/17 تم بيع بضاعة على الحساب حيث ثمن البضاعة 20000 دج، مع منحها لتخفيض تجاري أول بنسبة 3 %، وتخفيض تجاري ثاني بنسبة 2 % للزبون (ع)، علما أن تكلفتها 15000 دج.

المطلوب: - إعداد الفاتورة للعمليات 1 و2.

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ).

المثال رقم 2: نفس المؤسسة في المثال رقم 1، خلال شهر فيفري 2025 قامت بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/18 تم استلام فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض تجاري منحه المورد (س) عن مشتريات العملية 1، بنسبة 5%.

2- بتاريخ 2025/02/19 تم تحرير فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض تجاري منحه المؤسسة للزبون (ع) عن مبيعات العملية 2، بنسبة 5%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ).

المثال رقم 3: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (ب) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/16 تم شراء مواد أولية من المورد (س) على الحساب، حيث ثمن الشراء 50000 دج.

2- بتاريخ 2025/02/17 تم استلام فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض تجاري منحه المورد (س) عن مشتريات العملية 1، بنسبة 10%.

3- بتاريخ 2025/02/18 تم بيع منتجات تامة للزبون (ع) على الحساب، حيث ثمن البيع 100000 دج، وتكلفة إنتاجها 80000 دج.

4- بتاريخ 2025/02/19 تم تحرير فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض تجاري منحه المؤسسة للزبون (ع) عن مبيعات العملية 2، بنسبة 10%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (ب).

المثال رقم 4: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (ج) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/20 تم شراء بضاعة من المورد (س) على الحساب، حيث ثمن البضاعة 16000 دج، مع حصولها على تخفيض مالي بنسبة 5%.

2- بتاريخ 2025/02/21 تم بيع بضاعة للزبون (ع) على الحساب، حيث ثمن البضاعة 20000 دج، مع منحها لتخفيض مالي أول بنسبة 5%، علما أن تكلفتها 15000 دج.

المطلوب: - إعداد الفاتورة للعملية 1 و2.

- تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (ج).

المثال رقم 5: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (د) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/22 تم شراء بضاعة من المورد (س) على الحساب، حيث ثمن الشراء 16000 دج.

2- بتاريخ 2025/02/23 تم استلام فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض مالي منحه المورد (س) عن مشتريات العملية 1، بنسبة 5%.

3- بتاريخ 2025/02/24 تم بيع بضاعة للزبون (ع) على الحساب، حيث ثمن البيع 20000 دج، وتكلفة شرائها 15000 دج.

4- بتاريخ 2025/02/25 تم تحرير فاتورة إنقاص تتضمن تخفيض مالي منحه المؤسسة للزبون (ع) عن مبيعات العملية 2، بنسبة 5%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (د).

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/16		
	15200	مشتريات البضائع المخزنة		380
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
15200		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		..... 2025/02/16		
	15200	البضائع		30
15200		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
		..... 2025/02/17		
	19012	الزبائن		411
19012		المبيعات من البضائع	700	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
		..... 2025/02/17		
	15000	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة		600

15000		البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	
-------	--	--------------------------------	----	--

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/18		
	760	موردو المخزونات والخدمات		401
760		التخفيضات المتحصل عليها	609	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات مستلمة، فاتورة إنقاص رقم ...)	4456	
		..... 2025/02/19		
	950.60	التخفيضات الممنوحة		709
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
950.60		الزبائن (تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)	411	

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/16		
	50000	مشتريات المواد الأولية المخزنة		381
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
50000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		..... 2025/02/16		
	50000	المواد الأولية		31
50000		مشتريات المواد الأولية المخزنة (سند إدخال رقم ...)	381	
		..... 2025/02/17		
	5000	موردو المخزونات والخدمات		401
5000		التخفيضات المتحصل عليها	609	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات مستلمة، فاتورة إنقاص رقم ...)	4456	
		..... 2025/02/18		
100000	100000	الزبائن المبيعات من المنتجات التامة	701	411

xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
	80000	2025/02/18 تغير المخزونات من المنتجات		724
80000		المنتجات المصنعة التامة (سند إخراج رقم ...)	355	
	10000	2025/02/19 التخفيضات الممنوحة		709
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
10000		الزبائن (تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)	411	

حل المثال رقم 4:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	16000	2025/02/20 مشتريات البضائع المخزنة		380
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
15200		موردو المخزونات والخدمات	401	
800		المنتجات المالية الأخرى (استلام فاتورة رقم ...)	768	
	16000	2025/02/20 البضائع		30
16000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
	19000	2025/02/21 الزبائن		411
	1000	الأعباء المالية الأخرى		668
20000		المبيعات من البضائع	700	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
	15000	2025/02/21 المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة		600
15000		البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	

حل المثال رقم 5:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/22		
	16000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
16000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		..... 2025/02/22		
	16000	البضائع		30
16000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
		..... 2025/02/23		
	800	موردو المخزونات والخدمات		401
800		المنتجات المالية الأخرى	768	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة (تخفيضات مستلمة، فاتورة إنقاص رقم ...)	4456	
		..... 2025/02/24		
	20000	الزبائن		411
20000		المبيعات من البضائع	700	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
		..... 2025/02/24		
	15000	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة		600
15000		البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	
		..... 2025/02/25		
	1000	الأعباء المالية الأخرى		668
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المحصلة		4457
1000		الزبائن (تخفيضات ممنوحة، فاتورة إنقاص رقم ...)	411	

الدرس الرابع

محاسبة الأغلفة

1. تعريف الأغلفة

تعتبر عملية توفير أغلفة المخزونات جزءاً طبيعياً وهاماً من عمليات البيع والشراء في إطار المعاملات التجارية. وهي وسائل من ورق، خشب، بلاستيك، معادن مختلفة، يستخدمها المورد لتعبئة أو تغليف المخزونات المباعة للزبون. وذلك لعدة أسباب منها ما يلي:

- للمحافظة على سلامة المخزونات (المباعة/المشترية) من العطب والتلف والفساد... الخ؛
- لإظهار العلامات التجارية والشعارات والمعلومات الترويجية؛
- لعرض المخزونات بشكل ملفت للنظر وجذاب لذوق الزبون؛
- ... الخ.

2. أنواع الأغلفة

يمكن التمييز بين نوعين من الأغلفة التجارية، وهما كما يلي:

1.2. الأغلفة غير القابلة للاسترجاع

ويصطلح عليها كذلك بالأغلفة غير المتداولة، الأغلفة التالفة، الأغلفة المستهلكة، وهي تلك الأغلفة التي تُسلم من المورد إلى الزبون بشكل نهائي مع ما تحويه من مخزونات مباعة، أي يُسلمها بنية عدم الاسترجاع، حيث تدمج قيمتها مع تكلفة المخزونات المباعة، لأن قيمتها صغيرة ولا تستخدم إلا مرة واحدة خلال دورة استغلال عادية واحدة. ومن أمثلتها: الأكياس البلاستيكية، أوراق التغليف، القارورات البلاستيكية، العلب الورقية، علب المصبرات... الخ.

2.2. الأغلفة القابلة للاسترجاع

ويصطلح عليها كذلك بالأغلفة المتداولة، الأغلفة المسترجعة، وهي تلك الأغلفة التي تسلم من المورد إلى الزبون بشكل مؤقت مع ما تحويه من مخزونات مباعة، أي يُسلمها بنية الاسترجاع على سبيل الإعارة، في مقابل مبلغ ضمان يدعى "الأمانة" يدفعه الزبون للمورد، على أن يعاد إليه هذا المبلغ عند إرجاعه للأغلفة، وبهذا فهي تستعمل عدة مرات ولأكثر من دورة استغلال، إذ تحقق منها المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية.

ويمكن التمييز بين نوعين من الأغلفة القابلة للاسترجاع، وهي كالآتي:

(أ). لأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)

هي تلك الأغلفة التي يكون من الصعب تمييزها عن بعضها البعض، ومن أمثلتها: القارورات (القنينات) الزجاجية، الصناديق البلاستيكية، الصناديق الخشبية، قارورات الغاز... الخ.

(ب). الأغلفة المعرفة (المحددة)

هي تلك الأغلفة التي يكون من السهل تمييزها عن بعضها البعض بواسطة رقم أو علامة، ومن أمثلتها: الحاويات، الصهاريج، البراميل المسجلة...الخ.

3. المعالجة المحاسبية للأغلفة

1.3. محاسبة الأغلفة غير القابلة للاسترجاع

1.1.3. محاسبة الأغلفة كمخزونات

➤ في حالة الشراء: في حالة شراء أغلفة غير قابلة للاسترجاع، تعتبر كمخزونات مشتتة، يتم تقييمها بتكلفة الشراء، وتسجل إما في الحساب 31 أو الحساب 32 وفقاً لاعتبارات معينة كالآتي:

ضمن الحساب 31-المواد الأولية واللوازم: إذا كانت غير قابلة للاستعمال على حالتها، وبالتالي يتطلب إجراء عليها تحويل أو عدة تغييرات، مثل: الأغلفة المعدنية، الأغلفة المقولبة...الخ. وعليه، تمر عملية التسجيل المحاسبي لها عبر قيدين – سبق التعرض لهما- وذلك كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المواد الأولية المخزنة		381
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء مواد أولية، استلام فاتورة رقم ...)		
		التاريخ		
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
xxx		المواد الأولية المخزنة	381	
		(إدخال مواد أولية للمخزن، سند إدخال رقم ...)		

ضمن الحساب 32-التموينات الأخرى: إذا كانت قابلة للاستعمال على حالتها، دون إجراء أي تحويل أو تغيير عليها، مثل: أكياس البلاستيك، أكياس الورق...الخ. وعليه، تمر عملية التسجيل المحاسبي لها عبر قيدين –سبق التعرض لهما- وذلك كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	التغليفات المخزنة		3826

4456	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	xxx	xxx
401	موردو المخزونات والخدمات	xxx	xxx
5x	حسابات الخزينة		
	(شراء أغلفة تالفة، استلام فاتورة رقم ...)		
	التاريخ		
326	التغليفات	xxx	xxx
3826	التغليفات المخزنة		
	(إدخال الأغلفة للمخزن، سند إدخال رقم ...)		

➤ في حالة الاستهلاك: عند إخراج الأغلفة من المخزن لاستعمالها في عملية التعبئة أو التغليف للمخزونات، تسجل محاسبيا وفقا لاعتبار تسجيلها عند الشراء ضمن الحساب 31 أو الحساب 32. وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

○ باعتبارها مواد أولية ولوازم:

ح/م	ح/د	البيان	مدين	دائن
601		التاريخ	xxx	
	31	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية المواد الأولية واللوازم		xxx
		(سند إخراج رقم ...)		

○ باعتبارها تموينات أخرى:

ح/م	ح/د	البيان	مدين	دائن
6026		التاريخ	xxx	
	326	التغليفات المستهلكة التغليفات		xxx
		(سند إخراج رقم ...)		

➤ في حالة البيع: في حالة بيع الأغلفة غير القابلة للاسترجاع على حالتها كما هي، فتعتبر عملية استثنائية تعالج محاسبيا بنفس إجراءات معالجة بيع البضاعة باستثناء وحيد وهو استعمال الحساب 326-التغليفات- بدلا من الحساب 30-البضاعة- في مرحلة الإخراج من المخزن. وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

ح/م	ح/د	البيان	مدين	دائن
411		التاريخ	xxx	
5x		الزبائن حسابات الخزينة	xxx	
700		المبيعات من البضائع		xxx

xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
	xxx	التاريخ		600
xxx		مشتريات البضائع المباعة التغليفات (سند إخراج رقم ...)	326	

2.1.3. محاسبة الأغلفة كاستعمالات

- في حالة الشراء: إذا ما وردت الأغلفة غير القابلة للاسترجاع مع مشتريات المخزونات، فإن قيمتها تدمج مع تكلفة شراء المخزونات، وعليه تعالج المخزونات المشتراة محاسبيا بصفة عادية كما سبق دراستها في الحساب 30، 31، 32.
- في حالة البيع: إذا ما وردت الأغلفة غير القابلة للاسترجاع مع مبيعات المخزونات، فإنه:
 - تدمج قيمتها مع تكلفة شراء أو إنتاج المخزونات المباعة؛
 - يُسجل خروج الأغلفة بتكلفة شراءها بالموازاة مع خروج المخزونات المباعة.

2.3. محاسبة الأغلفة القابلة للاسترجاع

1.2.3. المعالجة المحاسبية لحيازة الأغلفة القابلة للاسترجاع

(أ). الأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)

تعتبر الأغلفة القابلة للاسترجاع غير المعرفة كمخزونات، تسجل عند شرائها بنفس طريقة تسجيل الأغلفة غير القابلة للاسترجاع، وذلك عبر قيدين كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		3826
	xxx	التغليفات المخزنة		4456
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء أغلفة تالفة، استلام فاتورة رقم ...)		
	xxx	التاريخ		326
xxx		التغليفات		
		التغليفات المخزنة	3826	
		(إدخال الأغلفة للمخزن، سند إدخال رقم ...)		

(ب). الأغلفة المعرفة (المحددة)

تعتبر الأغلفة القابلة للاسترجاع المعرفة كتثبيات، تسجل عند شرائها بنفس شروط وطرق معالجة التثبيات، وذلك ضمن الحساب 218 تثبيات عينية أخرى، بتكلفة شرائها أو بتكلفة الإنتاج عند إنجازها داخليا بالوسائل المؤسسة الخاصة. وعليه، يكون التسجيل المحاسبي حسب الحالة كالآتي:

في حالة الشراء:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الأغلفة المتداولة		2186
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		موردو التثبيات	404	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(شراء أغلفة متداولة، استلام فاتورة رقم ...)		

في حالة الإنتاج:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الأغلفة المتداولة		2186
xxx		الإنتاج المثبت للأصول العينية (إنتاج أغلفة متداولة)	731	

2.2.3. المعالجة المحاسبية لاستعمال الأغلفة القابلة للاسترجاع

(أ). استعمال الأغلفة ضمن عمليات البيع والشراء

في حالة ما قام المورد ببيع المخزونات للزبون ضمن الأغلفة القابلة للاسترجاع، سواء كانت معرفة أو غير معرفة، فإنه يمنح هذه الأغلفة للزبون بصفة مؤقتة ولمدة معينة على سبيل الإعارة، في مقابل مبلغ ضمان يدعى "الأمانة"، وعليه يصبح التسجيل المحاسبي لدى المورد والزبون كالآتي:

○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما قام المورد ببيع المخزونات للزبون ضمن الأغلفة القابلة للاسترجاع، تُصبح المعالجة المحاسبية لقيد تحرير الفاتورة كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن		411
	xxx	حسابات الخزينة		5x
xxx		المبيعات من المخزونات	70x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
xxx		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد (بيع مخزونات، تحرير فاتورة رقم ...)	4196	

ويبقى القيد الثاني المتعلق بتسليم المبيعات وإخراجها من المخزن، كما سبق دراسته سابقا دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المباعة.

○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما قام الزبون بشراء مخزونات ضمن الأغلفة القابلة للاسترجاع، تصبح المعالجة المحاسبية لقيد استلام الفاتورة كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	المشتريات المخزنة		38x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
	xxx	الموردون المدينون-أمانات مدفوعة		4096
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	
xxx		حسابات الخزينة (شراء مخزونات، استلام فاتورة رقم ...)	5x	

ويبقى القيد الثاني المتعلق باستلام المشتريات وإدخالها إلى المخزن، كما سبق دراسته سابقا دون أي تغيير حسب نوع المخزونات المشتراة.

(ب). رد واسترداد الأغلفة المتداولة ضمن عمليات البيع والشراء

يبقى مبلغ الضمان الممنوح من قبل الزبون للمورد في مقابل حصوله على الأغلفة القابلة للاسترجاع مرهون برد هذه الأخيرة إلى المورد، كاملة في الوقت المتفق عليه، وسالمة من أي عطب أو تلف قد ينقص من قيمتها، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أربع حالات للمعالجة المحاسبية كالآتي:

الحالة 01: رد واسترداد الأغلفة في حالة جيدة

○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما استرجع المورد من الزبون كل الأغلفة القابلة للاسترجاع وعلى حالتها وفي الوقت المحدد، يقوم برد مبلغ الضمان أو خفضه من ديون الزبون، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
xxx		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
xxx		الزبائن	411	
		حسابات الخزينة	5x	
		(استرجاع الأغلفة، رد مبلغ الضمان)		

○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما أرجع الزبون للمورد كل الأغلفة القابلة للاسترجاع وعلى حالتها وفي الوقت المحدد، يقوم باسترداد مبلغ الضمان أو خفضه من ديون المورد، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
xxx		حسابات الخزينة		5x
		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة	4096	
		(إرجاع الأغلفة، استرداد مبلغ الضمان)		

الحالة 02: رد واسترداد الأغلفة متلفة جزئياً

○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما استرجع المورد من الزبون كل الأغلفة القابلة للاسترجاع، لكن بها عطب أو تلف جزئي، هنا يقوم بخصم قيمة هذا العطب أو التلف من مبلغ الضمان، ويقوم برد ما بقي منه للزبون أو خفضه من ديونه، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
xxx		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
		الزبائن	411	

xxx		حسابات الخزينة	5x	
xxx		زيادة في استرجاع الأغلفة (استرجاع الأغلفة، رد مبلغ الضمان)	7086	

○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما أرجع الزبون للمورد كل الأغلفة القابلة للاسترجاع، لكن بها عطب أو تلف جزئي، هنا يقوم بخصم قيمة هذا العطب أو التلف من مبلغ الضمان أو خفضه من ديون المورد، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	حسابات الخزينة		5x
	xxx	نقص في الأغلفة		6136
xxx		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة (إرجاع الأغلفة، استرداد مبلغ الضمان)	4096	

الحالة 03: رد واسترداد الأغلفة متلفة كلياً

○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما استرجع المورد من الزبون كل الأغلفة القابلة للاسترجاع، لكن بها عطب أو تلف كلي، هنا يصبح مبلغ الضمان كتعويض عن قيمتها، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
xxx		زيادة في استرجاع الأغلفة (استرجاع الأغلفة)	7086	

○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما أرجع الزبون للمورد كل الأغلفة القابلة للاسترجاع، لكن بها عطب أو تلف كلي، هنا يصبح مبلغ الضمان كتعويض عن قيمتها، وبذلك يسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		

xxx	xxx	نقص في الأغلفة	6136
xxx		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة (إرجاع الأغلفة، استرداد مبلغ الضمان)	4096

الحالة 04: عدم رد واسترداد الأغلفة (التنازل)

- التنازل عن الأغلفة غير المعرفة (غير المحددة)
- التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما لم يسترجع المورد الأغلفة القابلة للاسترجاع غير المعرفة من الزبون، وقرر هذا الأخير الاحتفاظ بها بالاتفاق معه، فتعتبر في حكم المخزونات المباعة، وتسجل عملية التنازل عنها محاسبيا كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
xxx		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
xxx		زيادة في استرجاع الأغلفة	7086	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة بيع الأغلفة)	4457	
	xxx	التاريخ		
xxx		التغليفات المستهلكة		6026
xxx		التغليفات (سند إخراج رقم ...)	326	

- التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما لم يرجع الزبون الأغلفة القابلة للاسترجاع غير المعرفة إلى المورد، وقرر الاحتفاظ بها بالاتفاق معه، فتعتبر في حكم المخزونات المشتراة، وسعر شرائها هو مبلغ الضمان المدفوع للمورد، وتسجل عملية الشراء محاسبيا كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
xxx		التغليفات المخزنة		3826
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة (استلام فاتورة شراء الأغلفة)	4096	
	xxx	التاريخ		
xxx		التغليفات		326
xxx		التغليفات المخزنة (سند إدخال رقم ...)	3826	

➤ التنازل عن الأغلفة المعرفة (المحددة)

○ التسجيل المحاسبي لدى المورد (عملية البيع)

في حالة ما لم يسترجع المورد الأغلفة القابلة للاسترجاع المعرفة من الزبون، وقرر هذا الأخير الإحتفاظ بها بالاتفاق معه، فتعتبر في حكم التثبيتات المتنازل عنها. وعليه، عند الإثبات المحاسبي لقيد التنازل عنها ترصد حسابات التثبيت المعني (2186) ومجموع إهلاكه (28186) ومجموع خسائر القيمة عنه إن وجدت (29186)، أما سعر التنازل عن الأغلفة فيتمثل في مبلغ الضمان المقبوض من الزبون والمسجل سلفاً في الحساب (4196)، ويمكن أن ينتج عن هذا التنازل فائض قيمة يسجل في الحساب (752) أو ناقص قيمة يسجل في الحساب (652)، ليكون بذلك القيد المحاسبي على الشكل الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
	xxx	إهلاك الأغلفة المتداولة		28186
	xxx	خسائر القيمة عن الأغلفة المتداولة		29186
	xxx	ناقص قيمة		652
xxx		الأغلفة المتداولة	2186	
xxx		فائض قيمة	752	
		(التنازل عن الأغلفة المتداولة المعرفة)		

○ التسجيل المحاسبي لدى الزبون (عملية الشراء)

في حالة ما لم يرجع الزبون الأغلفة القابلة للاسترجاع المعرفة إلى المورد، وقرر الاحتفاظ بها بالاتفاق معه، فتعتبر في حكم التثبيتات المشتراة، سعر شرائها هو مبلغ الضمان المدفوع للمورد، وتسجل عملية الشراء كآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	الأغلفة المتداولة		2186
xxx		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة	4096	
		(شراء أغلفة متداولة معرفة)		

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (أ) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/01 تم شراء 1000 علب من البلاستيك لتعبئة المنتوج، ثمن العلب 10 دج، العملية تمت على الحساب.

2- بتاريخ 2025/02/02 تم إخراج 200 علب من البلاستيك لتعبئة المنتوج.

3- بتاريخ 2025/02/03 تم بيع استثنائي لـ 300 علبة من البلاستيك على الحساب بسعر 15 دج للعلبة.
المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة الإنتاجية (أ).

المثال رقم 2: إليك العملية الآتية: (تمت بتاريخ 2025/02/04)

تمن البضاعة 19000 دج، الأغلفة التالفة 1000 دج، العملية تمت على الحساب، تكلفة الشراء عند المورد 15000 دج. (تسلم البضاعة مع الفاتورة في نفس اليوم)
المطلوب: تسجيل العملية في دفتر يومية المورد والربون.

المثال رقم 3: خلال شهر فيفري 2025 قامت المؤسسة التجارية (أ) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/02/05 تم شراء 10 صناديق خشبية (أغلفة قابلة للاسترجاع غير معرفة) بمبلغ 5000 دج للصندوق الواحد بواسطة شيك بنكي.

2- بتاريخ 2025/02/06 تم شراء حاوية (أغلفة قابلة للاسترجاع معرفة) بمبلغ 10000 دج على الحساب.

3- بتاريخ 2025/02/07 تم بيع بضاعة بمبلغ 50000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (س) داخل أغلفة قابلة للاسترجاع قيمتها 20000 دج، (تكلفة البضاعة 40000 دج).

4- بتاريخ 2025/02/08 تم استرجاع الأغلفة عن العملية 3 من المؤسسة (س) في حالة جيدة.

5- بتاريخ 2025/02/09 تم شراء بضاعة بمبلغ 60000 دج على الحساب من المؤسسة التجارية (ع) داخل أغلفة قابلة للاسترجاع قيمتها 30000 دج، (تكلفة البضاعة لدى المؤسسة (ع) 50000 دج).

6- بتاريخ 2025/02/10 تم إرجاع الأغلفة عن العملية 5 إلى المؤسسة (ع) حيث ما قيمته 20000 دج في حالة جيدة والباقي فيها عطب.

المطلوب: - تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ).

- تسجيل العمليات الخاصة بالمؤسسة (س) و (ع).

المثال رقم 4: قامت المؤسسة التجارية (أ) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2020/01/01 تم شراء أغلفة قابلة للاسترجاع غير معرفة، بمبلغ 20000 دج بشيك بنكي.

2- بتاريخ 2024/06/30 تم بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 30000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ب) ضمن أغلفة قابلة للاسترجاع غير معرفة قيمتها 12000 دج، علما أن تكلفة المنتجات 25000 دج.

3- بتاريخ 2024/12/31 تبين للمؤسسة (أ) أن المؤسسة (ب) قررت الاحتفاظ بالأغلفة المعارة لها برسم الأمانة، علما أنها تلك المشتراة في العملية 1.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ) و (ب).

المثال رقم 5: نفس معطيات المثال رقم 4، لو افترضنا أن الأغلفة المشتراة في العملية 1 بتاريخ 2020/01/01 هي أغلفة قابلة للاسترجاع معرفة، ومدة منفعتها 10 سنوات.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة التجارية (أ) و (ب).

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000 xxx	2025/02/01 التغليفات المخزنة		3826
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
10000	10000	2025/02/01 التغليفات		326
		التغليفات المخزنة (سند إدخال رقم ...)	3826	
2000	2000	2025/02/02 التغليفات المستهلكة		6026
		التغليفات (سند إخراج رقم ...)	326	
4500 xxx	4500	2025/02/03 الزبائن		411
		المبيعات من البضائع	700	
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...)	4457	
3000	3000	2025/02/03 المشتريات المستهلكة من البضائع المبيعة		600
		التغليفات (سند إخراج رقم ...)	326	

حل المثال رقم 2:

➤ التسجيل المحاسبي لدى المورد:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
20000 xxx	20000	2025/02/04 الزبائن		411
		المبيعات من البضائع	700	
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	

20000	20000	(تحرير فاتورة رقم ...)	30	600
		2025/02/04		
20000		المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة البضائع		
		(سند إخراج رقم ...)		

➤ التسجيل المحاسبي لدى الزبون:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
20000	20000 xxx	2025/02/04	401	380
		مشتريات البضائع المخزنة		4456
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)		
20000	20000	2025/02/04		30
20000		البضائع مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	

حل المثال رقم 3:

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (أ):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
50000	50000 xxx	2025/02/05	401	3826
		التغليفات المخزنة		4456
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)		
50000	50000	2025/02/05		326
50000		التغليفات التغليفات المخزنة (سند إدخال رقم ...)	3826	
100000	100000 xxx	2025/02/06	404	2186
		الأغلفة المتداولة		4456
100000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة موردو التثبيات		

		(شراء أغلفة متداولة معرفة)			
		2025/02/07	الزبائن	411	
50000	70000		المبيعات من البضائع	700	
xxx			الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
20000			الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد (تحرير فاتورة رقم ...)	4196	
		2025/02/07	المشتريات المستهلكة من البضائع المباعة البضائع	600	
40000	40000		(سند إخراج رقم ...)	30	
		2025/02/08	الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد الزبائن	4196	
20000	20000		(استرجاع الأغلفة)	411	
		2025/02/09	البضائع المخزنة	380	
90000	60000		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
	30000		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	4096	
		2025/02/09	البضائع	30	
60000	60000		البضائع المخزنة	380	
			(سند إدخال رقم ...)		
		2025/02/10	موردو المخزونات والخدمات	401	
30000	20000		نقص في الأغلفة	6136	
	10000		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة (إرجاع الأغلفة)	4096	

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/02/07		
	50000	مشتريات البضائع المخزنة		380

	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
70000	20000	موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	4096
		..... 2025/02/07		
50000	50000	البضائع مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	30
		..... 2025/02/08		
20000	20000	موردو المخزونات والخدمات الموردون المدينون- أمانات مدفوعة (إرجاع الأغلفة)	4096	401

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/02/09		
60000	90000	الزبائن		411
xxx		المبيعات من البضائع	700	
30000		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد (تحرير فاتورة رقم ...)	4196	
		..... 2025/02/09		
50000	50000	المشتريات المستهلكة من البضائع المبيعة البضائع	30	600
		(سند إخراج رقم ...)		
		..... 2025/02/10		
20000	30000	الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
10000		الزبائن	411	
		زيادة في استرجاع الأغلفة (استرجاع الأغلفة)	7086	

حل المثال رقم 4:

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (أ):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
------	------	--------	-----	-----

		2020/01/01		
20000	20000	التغليفات المخزنة	3826	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4456	
20000		البنك	512	
		(استلام فاتورة رقم ...)		
		2020/01/01		
20000	20000	التغليفات	326	
		التغليفات المخزنة	3826	
		(سند إدخال رقم ...)		
		2024/06/30		
30000	42000	الزبائن	411	
xxx		المبيعات من المنتجات التامة	701	
12000		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
		الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد	4196	
		(تحرير فاتورة رقم ...)		
		2024/06/30		
25000	25000	تغير المخزونات من المنتجات	724	
		المنتجات المصنعة التامة	355	
		(سند إخراج رقم ...)		
		2024/12/31		
12000	12000	الزبائن الدائنون-أمانات تحت التسديد	4196	
xxx		زيادة في استرجاع الأغلفة	7086	
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
		(تحرير فاتورة بيع الأغلفة)		
		2024/12/31		
20000	20000	التغليفات المستهلكة	6026	
		التغليفات	326	
		(سند إخراج رقم ...)		

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (ب):

دائن	مدين	البيان	ر/ح/د	ر/ح/م
		2024/06/30		
	30000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
	12000	الموردون المدينون-أمانات مدفوعة		4096

42000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
	30000	..... 2024/06/30		
		البضائع		30
30000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
	12000	..... 2024/12/31		
	xxx	التغليفات المخزنة		3826
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
12000		الموردون المدينون- أمانات مدفوعة (إستلام فاتورة شراء الأغلفة)	4096	
	12000	..... 2024/12/31		
		التغليفات		326
12000		التغليفات المخزنة (سند إدخال رقم ...)	3826	

حل المثال رقم 5:

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (أ):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2020/01/01		
	20000	الأغلفة المتداولة		2186
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
20000		البنك (استلام فاتورة رقم ...)	512	
	42000	..... 2024/06/30		
		الزيائن		411
30000		المبيعات من المنتجات التامة	701	
xxx		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
12000		الزيائن الدائنون-أمانات تحت التسديد (تحرير فاتورة رقم ...)	4196	
	25000	..... 2024/06/30		
		تغير المخزونات من المنتجات		724
25000		المنتجات المصنعة التامة (سند إخراج رقم ...)	355	

		2024/12/31		
	12000	الزيائن الدائنون-أمانات تحت التسديد		4196
	10000	إهلاك الأغلفة المتداولة		28186
20000		الأغلفة المتداولة	2186	
2000		فائض قيمة (التنازل عن الأغلفة المتداولة المعروفة)	752	

➤ التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (ب):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2024/06/30		
	30000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
	12000	الموردون المدينون-أمانات مدفوعة		4096
42000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		2024/06/30		
	30000	البضائع		30
30000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
		2024/12/31		
	12000	الأغلفة المتداولة		2186
12000		الموردون المدينون-أمانات مدفوعة (شراء أغلفة متداولة معروفة)	4096	

الدرس الخامس

محاسبة الأوراق التجارية

1. تعريف الأوراق التجارية

الأوراق التجارية هي محررات مكتوبة وفقا لأوضاع شكلية حددها القانون، قابلة للتداول بالطرق التجارية (أي تقوم بنفس دور النقود كوسيط في التبادل)، تُمثل حقا موضوعه مبلغ من النقود، مُستحق الوفاء في الأجل القصير.

بمعنى الأوراق التجارية هي من بين وسائل الدفع لأجل، تنشأ بين المورد والزبون في إطار المعاملات التجارية المبرمة بينهما على الحساب، وذلك لإثبات وتوثيق حق المورد على الزبون والمتمثل في مبلغ الدين وتاريخ الاستحقاق.

2. أنواع الأوراق التجارية

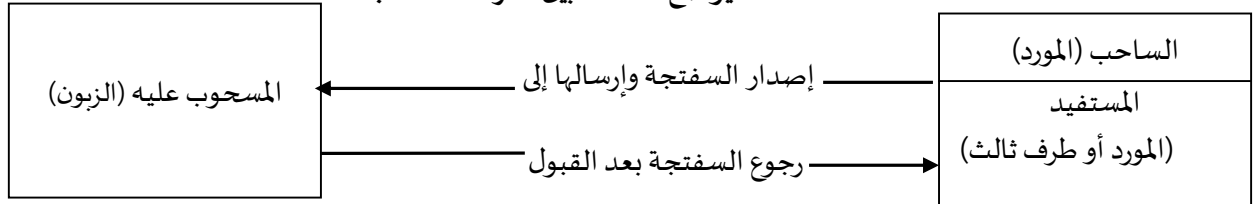
لقد استخدم القانون التجاري بالجزائر مصطلح السندات التجارية، وجسدها في: السفتجة، السند لأمر، الشيك، سند الخزن، سند النقل، عقد تحويل الفاتورة. وسيتم التطرق إلى النوع الأول والثاني منها في الآتي:

1.2. السفتجة

ويصطلح عليها كذلك بالكمبيالة، وهي وثيقة مكتوبة يحررها الدائن (الساحب) يأمر فيها المدين (المسحوب عليه) بدفع مبلغ محدد من المال في تاريخ استحقاق معين لفائدة طرف ثالث يسمى المستفيد.

وفي إطار المعاملات التجارية المبرمة على الحساب بين المورد والزبون، وعند إنشاء السفتجة، يكون الساحب هو المورد، والمسحوب عليه هو الزبون، أما المستفيد فيمكن أن يكون هو الساحب نفسه عندما يأمر بالدفع لصالحه الشخصي بعبارة "إلى شخصيا"، أو يمكن أن يكون طرفا ثالثا هو من يحدده.

مخطط يوضح العلاقة بين أطراف السفتجة



إن الجوانب القانونية للسفتجة حددتها المواد من 389 إلى 464 من القانون التجاري.

2.2. السند لأمر

هي وثيقة يحررها المدين (المكاتب) يتعهد ويلتزم فيها بدفع مبلغ محدد من المال في تاريخ استحقاق معين لصالح الدائن (المستفيد).

وفي إطار المعاملات التجارية المبرمة على الحساب بين المورد والزبون، وعند إنشاء السند لأمر، يكون المكاتب هو الزبون، والمستفيد هو المورد.

إن الجوانب القانونية المتعلقة بالسند لأمر حددتها المواد من 465 إلى 471 من القانون التجاري.

✓ الفرق بين السفتجة والسند لأمر

يمكن التمييز بين السفتجة والسند لأمر في نقطتين أساسيتين، هما:

- أطراف السفتجة ثلاثة، بينما السند لأمر اثنان؛
- السفتجة جاءت بصيغة الأمر بالدفع، والسند لأمر جاء بصيغة التعهد بالدفع.

3. المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

1.3. المعالجة المحاسبية لنشأة الأوراق التجارية

(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد

يطلق على الأوراق التجارية من وجهة نظر المورد بأوراق القبض، باعتبار أنها وسيلة لقبض وتحصيل مستحقاته المالية من الزبون، حيث بدلا من بقاء الدين مسجل في الجانب الشخصي للزبون، يتم تحويله إلى ورقة تجارية قابلة للتداول، وقابلة للتظهير والتجديد. وعليه، عند نشأة الأوراق التجارية يُسجل المورد القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ سندات في الحافظة الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	411	4130

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون

يطلق على الأوراق التجارية من وجهة نظر الزبون بأوراق الدفع، باعتبار أنها وسيلة لدفع التزاماته المالية إلى المورد، حيث بدلا من بقاء الدين مسجل في الحساب الشخصي للمورد، يتم تحويله إلى ورقة تجارية قابلة للتداول في المدى القصير، وقابلة للتجديد. وعليه، عند نشأة الأوراق التجارية يُسجل الزبون القيد المحاسبي الآتي:

• في حالة مورد المخزونات والخدمات

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ مورد المخزونات والخدمات الموردون، السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	403	401

• في حالة موردو التثبيات

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ موردو التثبيات موردو تثبيات السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	405	404

2.3. المعالجة المحاسبية لاستعمالات الأوراق التجارية

1.2.3. 1.2.3. تحصيل الأوراق التجارية

عند وصول تاريخ استحقاق الأوراق التجارية، قد يتم تحصيلها وفق إحدى الحالتين كالآتي:

1.1.2.3. 1.1.2.3. حالة التحصيل المباشر من الزبون

في تاريخ الاستحقاق، قد يقوم حامل الورقة التجارية (المورد أو المستفيد الأخير) بتحصيلها من الزبون بصفة مباشرة، دون تدخل أي طرف كوسيط بينهما، وذلك إما نقداً، أو عبر الإيداع البنكي، أو عبر التحويل البنكي... الخ.

(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ حسابات الخزينة سندات في الحافظة (قبض قيمة الورقة التجارية)	4130	5x

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الموردون، السندات الواجب دفعها	5x	403
	xxx	موردو تثبيات السندات الواجب دفعها حسابات الخزينة (تسديد قيمة الورقة التجارية)		405

2.1.2.3. حالة التحصيل عبر البنك

في تاريخ الاستحقاق، قد يقوم حامل الورقة التجارية (المورد أو المستفيد الأخير) بتحصيلها عن طريق البنك، حيث ينوب عنه هذا الأخير كوسيط بينه وبين الزبون. وفي هذه الحالة يقوم البنك بتحصيل قيمة الورقة التجارية كاملة من عند الزبون، وكنظير لهذه الخدمات يتحصل على عمولة تتمثل في اقتطاع مبلغ من قيمة الورقة التجارية، يتحملها حامل الورقة التجارية كأعباء، في حين يحول المبلغ الباقي إلى حسابه البنكي.

أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)

يتم في هذه الحالة استعمال حساب عبور (وسيط)، لتتبع مراحل تحصيل الورقة التجارية، من حيث إرسالها للبنك، ومن حيث تحصيل قيمتها فعلياً من قبل البنك، أو رجوعها بدون تحصيل لأسباب معينة. وعليه، يكون التسجيل المحاسبي حسب كل مرحلة كالآتي:¹

• مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك:

عند إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل تحصيل قيمتها في تاريخ استحقاقها، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ سندات مستحقة الأداء سندات في الحافظة (إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل التحصيل)	4130	4131

• مرحلة استلام الإشعار من البنك بتحصيل الورقة التجارية

عند استلام الإشعار أو الكشف من البنك يُفيد بتحصيل قيمة الورقة التجارية، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ البنك		512
xxx	xxx	المصاريف على الأوراق التجارية		6275
xxx	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx	xxx	سندات مستحقة الأداء (تحصيل قيمة الورقة التجارية)	4131	

¹ - في حالة ثنائية للتسجيل المحاسبي يمكن استخدام الحساب 5113 أوراق تجارية للتحصيل بدلا من الحساب 4131 سندات مستحقة الأداء.

• مرحلة استلام الإشعار من البنك بعدم تحصيل الورقة التجارية

عند استلام الإشعار من البنك يُفيد بعدم تحصيل قيمة الورقة التجارية، لأسباب معينة، يتم استرجاع الورقة التجارية منه، ويُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		4130
xxx		سندات في الحافظة سندات مستحقة الأداء (رجوع الورقة التجارية لعدم التحصيل)	4131	

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		403
	xxx	الموردون، السندات الواجب دفعها		أو
xxx		موردو تثبيات السندات الواجب دفعها النقديات (تسديد قيمة الورقة التجارية)	5x	405

2.2.3. خصم الأوراق التجارية

قبل وصول تاريخ استحقاق الأوراق التجارية، ومن أجل الحصول على السيولة النقدية، يمكن لحامل الورقة التجارية (المورد أو المستفيد الأخير) إرسالها لبنكه من أجل خصمها، وفي حالة الموافقة، يقوم البنك بمنحه مبلغها الصافي (القيمة الاسمية مطروحا منها الاقتطاعات نظير خدماته) على أساس سلفية نقدية (تسبيقات بنكية). في انتظار تحصيل الورقة من عند الزبون والتي يصبح البنك هو المستفيد من قيمتها كاملة بحلول تاريخ الاستحقاق.

(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد (أو المستفيد الأخير)

تمر عملية خصم الورقة التجارية عبر عدة مراحل، لكل منها تسجيلها المحاسبي، وذلك كالآتي:²

✓ قبل حلول تاريخ الاستحقاق: ويمكن التمييز بين مرحلتين هما:

² - في حالة ثنائية للتسجيل المحاسبي يمكن استخدام الحساب 5114 أوراق تجارية للخصم بدلا من الحساب 4132 سندات مخصومة غير مستحقة الأداء.

• مرحلة إرسال الورقة التجارية للبنك:

عند إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل خصمها، والحصول على قيمتها الحالية قبل حلول ميعاد استحقاقها، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ سندات مخصومة غير مستحقة الأداء سندات في الحافظة (إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل الخصم)	4130	4132

• مرحلة استلام الإشعار من البنك بخصم الورقة التجارية

عند استلام الإشعار من البنك يُفيد بخصم قيمة الورقة التجارية، يُسجل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ البنك		512
xxx	xxx	أعباء الفوائد		661
xxx	xxx	المصاريف على الأوراق التجارية		6275
xxx	xxx	الرسم على القيمة المضافة القابلة لاسترجاع		4456
xxx	xxx	المساهمات البنكية الجارية (خصم قيمة الورقة التجارية)	519	

✓ عند حلول تاريخ الاستحقاق: ويمكن التمييز بين مرحلتين هما:

• مرحلة استلام الإشعار من البنك بتحصيل الورقة التجارية

عند استلام الإشعار من البنك يُفيد بأنه قد حصل قيمة الورقة التجارية من الزبون بحلول تاريخ استحقاقها، يُصبح المبلغ الذي تحصل عليه حامل الورقة التجارية من قبل البنك على أساس أنه تسبيقات بنكية نهائي، وبذلك يرصد الحساب 519، بتسجيل القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ المساهمات البنكية الجارية		519
xxx	xxx	سندات مخصومة غير مستحقة الأداء (استحقاق الورقة التجارية المخصومة)	4132	

• مرحلة استلام الإشعار من البنك بعدم تحصيل الورقة التجارية

عند استلام الإشعار من البنك يُفيد بعدم إمكانية تحصيل قيمة الورقة التجارية من الزبون بحلول تاريخ استحقاقها، لأي سبب من الأسباب، يُصبح المبلغ الذي تحصل عليه حامل الورقة التجارية من قبل البنك على أساس أنه تسبيقات بنكية محل رد للبنك، في مقابل استرجاع الورقة التجارية التي كانت محل خصم، وبذلك يُسجل القيد المحاسبيين كآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ المساهمات البنكية الجارية البنك (رد قيمة الورقة التجارية المخصوصة)	512	519
xxx	xxx	التاريخ المساهمات البنكية الجارية سندات مخصصمة غير مستحقة الأداء (استرجاع الورقة التجارية من البنك)	4132	413

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	التاريخ الموردون، السندات الواجب دفعها		403
xxx	xxx	موردو تثبيات السندات الواجب دفعها النقديات (تسديد قيمة الورقة التجارية)	5x	405

3.2.3. تظهير الأوراق التجارية

قبل وصول تاريخ استحقاق الورقة التجارية، يمكن لحاملها (المورد أو المستفيد الأخير)، استعمالها في تسديد ديونه اتجاه الغير (دائنيه)، وذلك من خلال عملية التظهير. ويتم التظهير بكتابة حاملها (المُظهِر) على ظهر الورقة التجارية أو على ورقة ملحقة بها اسم المستفيد الجديد (المُظهِر له)، مع وضع توقيع، وبذلك يُحول حقوقه (أي ينقل ملكيتها) إلى طرف آخر، ويمكن للمستفيد الجديد أن يظهرها أيضا إلى دائنيه، وهكذا تصبح الورقة التجارية أداة تسديد تتداول بين الأعوان الاقتصاديين إلى غاية خصمها أو تحصيلها.

أ). التسجيل المحاسبي لدى المُظهر

إذا قام حامل الورقة التجارية (المورد أو المستفيد الأخير) بتظهيرها إلى طرف آخر دائناً له، على أساس انتقال صفته إلى زبون، وله ديون على عاتقه لصالح المورد (الطرف الأخر)، يتم إلغاء الورقة التجارية في مقابل إلغاء هذا الدين من سجلاته المحاسبية، وذلك وفق القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات أو موردو التثبيتات		401
xxx		سندات في الحافظة (تظهير الورقة التجارية)	4130	404

ب). التسجيل المحاسبي لدى المُظهر له

تعتبر الورقة التجارية من وجهة نظر المستفيد الجديد (المُظهر له)، كورقة قبض، أي في الأساس هو المورد وله ديون على عاتق الزبون، وبدلاً من بقاء هذا الدين مسجلاً في الحساب الشخصي للزبون، تم تحويله إلى ورقة تجارية قابلة للتداول. وعليه محاسبياً تعالج كمنشأة الأوراق التجارية، وتسجل وفق القيد المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	التاريخ		
	xxx	سندات في الحافظة الزبائن		4130
xxx		(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	411	

ملاحظة / عند قيام حامل الورقة التجارية بعملية تظهيرها وفاء للديون التي على عاتقه، فإن هذه العملية لا يحدث عنها أي أثر محاسبي على المسحوب عليه (الزبون الأول).

4.2.3. استبدال (تجديد) الأوراق التجارية

عند وصول تاريخ استحقاق الورقة التجارية، وفي حالة ما تعذر على المسحوب عليه (الزبون) دفع قيمتها، لكونه يواجه صعوبات مالية في تسديد ديونه أو لأي سبب آخر، قد يلجأ إلى التفاوض مع حامل الورقة التجارية (المورد أو المستفيد الأخير) طالبا منه تأجيل الدفع، وذلك من خلال استبدال الورقة القديمة بورقة جديدة لها ميعاد استحقاق

آخر، وفي مقابل ذلك يتحمل الزبون مبلغ إضافي لعملية التجديد، يُسجله كأعباء عن التأخير في الدفع، في حين يُسجله حاملة الورقة كمنتجات عن التأخير في التحصيل.

(أ). التسجيل المحاسبي لدى المورد

في حالة استبدال الورقة التجارية، فإن التسجيل المحاسبي لها عند المورد أو المستفيد الأخير يكون عبر قيدين

كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
xxx	xxx	الزبائن		411
		سندات في الحافظة	4130	
		(إلغاء الورقة التجارية القديمة)		
		التاريخ		
xxx	xxx	سندات في الحافظة		4130
		الزبائن	411	
xxx		عائدات الحسابات الدائنة	763	
		(تسجيل الورقة التجارية الجديدة)		

(ب). التسجيل المحاسبي لدى الزبون

في حالة استبدال الورقة التجارية، فإن التسجيل المحاسبي لها عند الزبون يكون عبر قيدين كالآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
xxx	xxx	الموردون، السندات الواجب دفعها		403
		موردو المخزونات والخدمات	401	
		(إلغاء الورقة التجارية القديمة)		
		التاريخ		
	xxx	موردو المخزونات والخدمات		401
	xxx	أعباء الفوائد		661
xxx		الموردون، السندات الواجب دفعها	403	
		(تسجيل الورقة التجارية الجديدة)		

في حالة موردو التثبيتات يُستبدل الحساب 401 بالحساب 404، والحساب 403 بالحساب 405.

4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/01 باعت بضاعة بمبلغ 7000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 5000 دج.
- 2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) ورقة تجارية في مقابل التزاماتها عن العملية 1. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و (ع).

المثال رقم 2: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (س) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/01 باعت منتجات تامة الصنع بمبلغ 10000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 5000 دج.
- 2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) ورقة تجارية في مقابل التزاماتها عن العملية 1، تستحق بتاريخ 2025/02/28.
- 3- بتاريخ 2025/02/28 حصلت من المؤسسة التجارية (ع) قيمة الورقة التجارية نقدا. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و (ع).

المثال رقم 3: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (س) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/01 باعت منتجات تامة الصنع بمبلغ 20000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 15000 دج.
- 2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) ورقة تجارية في مقابل التزاماتها عن العملية 1، تستحق بتاريخ 2025/02/28.
- 3- بتاريخ 2025/02/27 أرسلت المؤسسة (س) الورقة التجارية المسحوبة على المؤسسة (ع) إلى البنك من أجل التحصيل.
- 4- بتاريخ 2025/02/28 تم استلام كشف البنك الخاص بعملية التحصيل متضمن المعلومات الآتية: القيمة الاسمية 20000، مصاريف التحصيل 1000، الرسم على القيمة المضافة 90، القيمة الصافية 18910 دج. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و (ع).

المثال رقم 4: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة الإنتاجية (س) بالعمليات الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) ورقة تجارية على المؤسسة التجارية (ع) في مقابل دين متعلق بالمخزونات قيمته 50000 دج، تستحق بتاريخ 2025/02/28.
- 2- بتاريخ 2025/02/01 أرسلت المؤسسة (س) الورقة التجارية المسحوبة على المؤسسة (ع) إلى البنك من أجل الخصم.
- 3- بتاريخ 2025/02/02 تم استلام كشف البنك الخاص بعملية الخصم متضمن المعلومات الآتية: القيمة الاسمية 50000 دج، الخصم التجاري 3000 دج، العمولة 1000 دج، الرسم على القيمة المضافة 90 دج، القيمة الصافية 45910 دج.

4- بتاريخ 2025/02/28 استلمت المؤسسة (س) إشعار من البنك مفاده أن المؤسسة (ع) قد سددت قيمة الورقة التجارية عبر البنك.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و(ع).

المثال رقم 5: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/01/01 باعت المؤسسة (س) بضاعة بمبلغ 12000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 10000 دج.

2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) ورقة تجارية في مقابل التزاماتها عن العملية 1، تستحق بتاريخ 2025/12/31.

3- بتاريخ 2025/03/01 اشترت المؤسسة (س) بضاعة بمبلغ 30000 دج على الحساب من المؤسسة التجارية (ج)، تكلفتها لدى المؤسسة (ج) 25000 دج.

4- بتاريخ 2025/03/10 سددت المؤسسة (س) جزء من ديونها اتجاه المؤسسة (ج) عن طريق تظهير الورقة التجارية المسحوبة على المؤسسة (ع).

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و(ع) و(ج)

المثال رقم 6: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) ورقة تجارية قيمتها الاسمية 30000 دج، على زبونها المؤسسة (ع)، تاريخ استحقاقها 2025/12/31.

2- بتاريخ 2025/02/01 قامت المؤسسة (س) بتظهير الورقة التجارية لموردها المؤسسة (ج) مقابل دينها الخاص بمشتريات مخزونات.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و(ع) و(ج)

المثال رقم 7: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/01/01 باعت المؤسسة (س) بضاعة بمبلغ 10000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 8000 دج.

2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) ورقة تجارية في مقابل التزاماتها عن العملية 1، تستحق بتاريخ 2025/03/31.

3- بتاريخ 2025/03/31 قبلت المؤسسة (س) طلب مرسل لها من المؤسسة (ع) يتضمن تمديد آجال استحقاق الورقة التجارية المسحوبة عليها لمدة شهرين. وعليه، تم إصدار ورقة جديدة مع فوائد التأخير 2000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س) و(ع).

المثال رقم 8: خلال سنة 2025 قامت المؤسسة التجارية (س) بالعمليات الآتية:

1- بتاريخ 2025/01/01 باعت المؤسسة (س) بضاعة بمبلغ 150000 دج على الحساب للمؤسسة التجارية (ع)، تكلفتها 120000 دج.

2- بتاريخ 2025/01/10 سحبت المؤسسة (س) على المؤسسة (ع) في مقابل التزاماتها عن العملية 1، خمس أوراق تجارية:

- الورقة التجارية رقم 01، قيمتها الاسمية 10000 دج، تستحق بتاريخ 2025/01/31.

- الورقة التجارية رقم 02، قيمتها الاسمية 20000 دج، تستحق بتاريخ 2025/02/28.

- الورقة التجارية رقم 03، قيمتها الاسمية 30000 دج، تستحق بتاريخ 2025/03/31.

- الورقة التجارية رقم 04، قيمتها الاسمية 40000 دج، تستحق بتاريخ 2025/04/30.

- الورقة التجارية رقم 05، قيمتها الاسمية 50000 دج، تستحق بتاريخ 2025/06/30.

3- بتاريخ 2025/01/31 حصلت المؤسسة (س) من المؤسسة (ع) قيمة الورقة التجارية رقم 01 نقدا.

4- بتاريخ 2025/02/27 أرسلت المؤسسة (س) الورقة التجارية رقم 02 إلى البنك من أجل التحصيل.

5- بتاريخ 2025/02/28 تم استلام كشف البنك الخاص بعملية تحصيل الورقة رقم 02، حيث اقتطع مبلغ 1000 خارج الرسم كعمولات، والرسم على القيمة المضافة 09%.

6- بتاريخ 2025/03/01 أرسلت المؤسسة (س) الورقة التجارية رقم 03 إلى البنك من أجل الخصم.

7- بتاريخ 2025/03/02 تم استلام كشف البنك الخاص بعملية خصم الورقة رقم 03، حيث اقتطع مبلغ 3000 دج كخصم تجاري ومبلغ 1000 خارج الرسم كعمولات، والرسم على القيمة المضافة 09%.

8- بتاريخ 2025/03/31 استلمت المؤسسة (س) إشعار من البنك مفاده أن المؤسسة (ع) قد سددت قيمة الورقة التجارية رقم 03 عبر البنك.

9- بتاريخ 2025/04/01 قامت المؤسسة (س) بتظهير الورقة التجارية رقم 04 لموردها المؤسسة (ج) مقابل دينها الخاص بمشتريات مخزونات.

10- بتاريخ 2025/06/30 قبلت المؤسسة (س) طلب مرسل لها من المؤسسة (ع) يتضمن تمديد آجال استحقاق الورقة التجارية رقم 05 المسحوبة عليها لمدة شهرين. وعليه، تم إصدار ورقة جديدة مع فوائد التأخير 5000 دج. المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة (س).

2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/01/01		
	7000	الزيائن		411
7000		المبيعات من البضائع	700	

5000	5000	(تحرير فاتورة رقم ...)	30	600
		2025/01/01		
7000	7000	مشتریات مستهلكة من البضائع المباعة البضائع	411	4130
		(سند إخراج رقم ...)		
		2025/01/10		
		سندات في الحافظة الزبائن		
		(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)		

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
7000	7000	2025/01/01	401	380
		البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)		
7000	7000	2025/01/01	380	30
		البضائع المخزنة البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)		
7000	7000	2025/01/10	403	401
		موردو المخزونات والخدمات الموردون- السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)		

حل المثال رقم 2:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	2025/01/01	701	411
		الزبائن المبيعات من المنتجات التامة (تحرير فاتورة رقم ...)		
	5000	2025/01/01		724
		تغير المخزونات من المنتجات		

5000		المنتجات التامة (سند إخراج رقم ...)	355	
	10000	2025/01/10		
10000		سندات في الحافظة الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	411	4130
	10000	2025/02/28		
10000		الصندوق سندات في الحافظة (تحصيل قيمة الورقة التجارية)	4130	530

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	10000	2025/01/01		
10000		البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	380
	10000	2025/01/01		
10000		البضائع البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	30
	10000	2025/01/10		
10000		موردو المخزونات والخدمات الموردون- السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	403	401
	10000	2025/02/28		
10000		الموردون- السندات الواجب دفعها الصندوق (تسديد قيمة الورقة التجارية)	530	403

حل المثال رقم 3:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/01/01		

20000	20000	الزبائن	411
20000		المبيعات من المنتجات التامة (تحرير فاتورة رقم ...)	701
		2025/01/01	
15000	15000	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات التامة	724
		(سند إخراج رقم ...)	355
		2025/01/10	
20000	20000	سندات في الحافظة الزبائن	4130
20000		(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	411
		2025/02/27	
20000	20000	سندات مستحقة الأداء سندات في الحافظة	4131
20000		(إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل التحصيل)	4130
		2025/02/28	
	18910	البنك	512
	1000	المصاريف على الأوراق التجارية	6275
	90	الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	4456
20000		سندات مستحقة الأداء (تحصيل قيمة الورقة التجارية)	4131

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/01/01		
20000	20000	البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات	380	401
		(استلام فاتورة رقم ...)		
		2025/01/01		
20000	20000	البضائع البضائع المخزنة	30	380
		(سند إدخال رقم ...)		
		2025/01/10		
20000	20000	موردو المخزونات والخدمات الموردون- السندات الواجب دفعها	401	403

20000	20000	(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	512	403
		2025/02/28		
20000		الموردون- السندات الواجب دفعها البنك (تسديد قيمة الورقة التجارية)	512	

حل المثال رقم 4:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
50000	50000	2025/01/10	411	4130
		سندات في الحافظة الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)		
50000	50000	2025/02/01	4130	4132
		سندات مخصصة غير مستحقة الأداء سندات في الحافظة (إرسال الورقة التجارية إلى البنك من أجل الخصم)		
50000	45910	2025/02/02	512	512
	3000	البنك	661	661
	1000	أعباء الفوائد	6275	6275
	90	المصاريف على الأوراق التجارية	4456	4456
	50000	الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع	519	519
50000	50000	المساهمات البنكية الجارية (خصم قيمة الورقة التجارية)	519	519
		2025/02/28	4132	4132
50000	50000	المساهمات البنكية الجارية سندات مخصصة غير مستحقة الأداء (استحقاق الورقة التجارية المخصصة)	4132	519

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
50000	50000	2025/01/10	403	401
		موردو المخزونات والخدمات		
50000		الموردون- السندات الواجب دفعها	403	

50000	50000	(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	512	403
		2025/02/28		
		الموردون- السندات الواجب دفعها البنك		
		(تسديد قيمة الورقة التجارية)		

حل المثال رقم 5:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
12000	12000	2025/01/01	700	411
		الزبائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)		
10000	10000	2025/01/01	30	600
		مشتريات مستهلكة من البضائع المبيعة البضائع (سند إخراج رقم ...)		
12000	12000	2025/01/10	411	4130
		سندات في الحافظة الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)		
30000	30000	2025/03/01	401	380
		البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)		
30000	30000	2025/03/01	380	30
		البضائع المخزنة البضائع (سند إدخال رقم ...)		
12000	12000	2025/03/10	4130	401
		موردو المخزونات والخدمات سندات في الحافظة (تظهير الورقة التجارية)		

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
12000	12000	2025/01/01 البضائع المخزنة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	380
12000	12000	2025/01/01 البضائع البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	30
12000	12000	2025/01/10 موردو المخزونات والخدمات الموردون- السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	403	401

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ج):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
30000	30000	2025/03/01 الزيائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)	700	411
25000	25000	2025/03/01 مشتريات مستهلكة من البضائع المبيعة البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	600
12000	12000	2025/03/10 سندات في الحافظة الزيائن (تحويل جزء من الدين إلى ورقة تجارية)	411	4130

حل المثال رقم 6:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	30000	2025/01/10 سندات في الحافظة		4130

30000		الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	411	
	30000	موردو المخزونات والخدمات	401	
30000		سندات في الحافظة (تظهير الورقة التجارية)	4130	

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	30000	موردو المخزونات والخدمات	401	
30000		الموردون- السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	403	

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ج):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
	30000	سندات في الحافظة الزبائن	411	4130
30000		(تحويل الدين إلى ورقة تجارية)		

حل المثال رقم 7:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	الزبائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)	700	411
8000	8000	المشتريات المستهلكة من البضائع المبيعة البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	600
	10000	سندات في الحافظة		4130

10000		الزبائن (تحويل الدين إلى ورقة تجارية) 2025/03/31	411	
	10000	الزبائن		411
10000		سندات في الحافظة (إلغاء الورقة التجارية القديمة) 2025/03/31	4130	
	12000	سندات في الحافظة		4130
10000		الزبائن	411	
2000		عائدات الحسابات الدائنة (تسجيل الورقة التجارية الجديدة)	763	

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (ع):

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/01/01		
	10000	البضائع المخزنة		380
10000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		..... 2025/01/01		
	10000	البضائع		30
10000		البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
		..... 2025/01/10		
	10000	موردو المخزونات والخدمات		401
10000		الموردون- السندات الواجب دفعها (تحويل الدين إلى ورقة تجارية)	403	
		..... 2025/03/31		
	10000	الموردون- السندات الواجب دفعها		403
10000		موردو المخزونات والخدمات (إلغاء الورقة التجارية القديمة)	401	
		..... 2025/03/31		
	10000	موردو المخزونات والخدمات		401
	2000	أعباء الفوائد		661
12000		الموردون- السندات الواجب دفعها (تسجيل الورقة التجارية الجديدة)	403	

حل المثال رقم 8:

➤ التسجيل في دفتر يومية المؤسسة (س):

دائن	مدين	البيان	ر/ح/د	ر/ح/م
150000	150000	2025/01/01 الزبائن المبيعات من البضائع (تحرير فاتورة رقم ...)	700	411
120000	120000	2025/01/01 المشتريات المستهلكة من البضائع المبيعة البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	600
150000	10000 20000 30000 40000 50000	2025/01/10 سندات في الحافظة (01) سندات في الحافظة (02) سندات في الحافظة (03) سندات في الحافظة (04) سندات في الحافظة (05)		41300 41301 41302 41303 41304
		الزبائن (تحويل الدين إلى أوراق تجارية)	411	
10000	10000	2025/01/31 الصندوق سندات في الحافظة (01) (تحصيل قيمة الورقة التجارية رقم 01)	41300	530
20000	20000	2025/02/27 سندات مستحقة الأداء سندات في الحافظة (02) (إرسال الورقة التجارية 02 إلى البنك من أجل التحصيل)	41301	4131
20000	18910 1000 90	2025/02/28 البنك المصاريف على الأوراق التجارية الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع سندات مستحقة الأداء (تحصيل قيمة الورقة التجارية رقم 02)	4131	512 6275 4456
		2025/03/01		

30000	30000	سندات مخصصة غير مستحقة الأداء سندات في الحافظة (03) (إرسال الورقة التجارية 03 إلى البنك من أجل الخصم)	41302	4132
		..... 2025/03/02		
	25910	البنك		512
	3000	أعباء الفوائد		661
	1000	المصاريف على الأوراق التجارية		6275
	90	الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع		4456
30000		المساهمات البنكية الجارية (خصم قيمة الورقة التجارية رقم 03)	519	
		..... 2025/03/31		
30000	30000	المساهمات البنكية الجارية		519
30000		سندات مخصصة غير مستحقة الأداء (استحقاق الورقة التجارية رقم 03 المخصصة)	4132	
		..... 2025/04/01		
40000	40000	موردو المخزونات والخدمات سندات في الحافظة (04) (تظهير الورقة التجارية رقم 04)	41303	401
		..... 2025/06/30		
50000	50000	الزبائن سندات في الحافظة (05) (إلغاء الورقة التجارية رقم 05 القديمة)	41304	411
		..... 2025/06/30		
50000	55000	سندات في الحافظة (05 الجديدة)		41304
5000		الزبائن	411	
		عائدات الحسابات الدائنة (تسجيل الورقة التجارية رقم 05 الجديدة)	763	

الدرس السادس

أعمال نهاية الدورة المحاسبية

1. مفهوم أعمال نهاية الدورة المحاسبية

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار إلى ما لا نهاية، لحين تصفيتها التصفية الفعلية، وعليه فإن لتحديد نتيجة أعمال مؤسسة معينة من ربح أو خسارة يتطلب الانتظار حتى نهاية عمرها الإنتاجي، وهو فرض غير مقبول منطقياً، لذلك نشأة فكرة أساسها المحافظة على استمرارية المؤسسة في مزاولة نشاطها مع تصفيتها دفتريا بين فترة وأخرى بدلا من الانتظار حتى التصفية الفعلية.

إذن، لتحديد نتيجة أعمال المؤسسة ومعرفة مركزها المالي يستلزم تقسيم عمرها الإنتاجي إلى فترات مالية دورية متساوية، تختلف مدتها من مؤسسة إلى أخرى، إلا أنها غالبا ما تكون سنة مدنية تبدأ من 01/01/ N وتنتهي في 31/12/ N بحيث يتم تأسيس المؤسسة نظريا في بداية كل سنة ثم يتم تصفيتها في نهاية السنة، ثم تأسس من جديد في بداية السنة الموالية كمؤسسة جديدة لتصفى من جديد في نهاية السنة، وهكذا تستمر عملية الإنشاء والتصفية الدفترية طوال العمر الإنتاجي للمؤسسة حتى يتم تصفيتها فعليا، وهذا ما يسمى بالفترة المحاسبية.

وفي الممارسات المهنية ينظر إلى كل فترة محاسبية على أنها مؤسسة قائمة بذاتها لها إيراداتها وأعبائها بالإضافة إلى أصولها وخصومها، وهي منفصلة من الناحية النظرية عن الفترات السابقة واللاحقة. إلا أنه من الناحية العملية تعتبر المؤسسة مستمرة في مزاولة نشاطها خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة، مما ينجر عنه تداخل في عناصر الإيرادات والأعباء من جهة، وعناصر الأصول والخصوم من جهة أخرى. هذا التداخل يؤدي إلى مجموعة من المشاكل المحاسبية في حالة إجراء لعملية التصفية الدفترية، يمكن حصرها واختصارها فيما يلي :

بالنسبة لحساب النتائج : تتمثل عناصر حساب النتائج في حسابات الإيرادات والأعباء حيث يتطلب الأمر حدوث التوازن بين الإيرادات المقبوضة فعليا والإيرادات الواجبة التحصيل خلال نفس الفترة المحاسبية، ونفس الشيء بالنسبة للأعباء المدفوعة فعليا والأعباء الواجبة الدفع خلال نفس الفترة المحاسبية، وأي إخلال بهذا التوازن سوف يترتب عليه ما يلي :

- أعباء سجلت ودفعت ولكن جزءا منها يخص الفترة المحاسبية الموالية؛
- أعباء تخص الفترة المحاسبية الجارية لم تسجل أو تدفع بعد؛
- إيرادات سجلت وقبضت ولكن جزءا منها يخص الفترة المحاسبية الموالية؛
- إيرادات تخص الفترة المحاسبية الجارية لم تسجل أو تقبض بعد.

بالنسبة للميزانية : تتمثل عناصر الميزانية في حسابات الأصول والخصوم، حيث تتعرض هذه العناصر في نهاية الفترة المحاسبية إلى عملية إحصاء وتقييم شامل حسب طبيعة كل عنصر، مما يترتب عليه ما يلي :

- وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية لعناصر الأصول؛
 - وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية لعناصر الخصوم.
- ولإجراء فصل محاسبي بين القيم المتداخلة لكل عنصر من العناصر السابقة الذكر، لجأ الفكر المحاسبي لابتكار بعض المبادئ والفروض المحاسبية تسمح في نهاية السنة المالية بإجراء معالجات محاسبية معينة، تسمى بأعمال نهاية السنة أو التسويات الجردية.

1.1. تعريف أعمال نهاية الدورة المحاسبية

في نهاية الدورة المحاسبية، تبدأ أعمال نهاية الدورة والتي تتمثل في تعديل وتكملة وتسوية أعمال المحاسبة الروتينية التي أجريت أثناء الفترة المحاسبية بهدف تحديد صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، لذلك توصف أعمال نهاية الدورة بأنها فن إجراءات تصوير صافي المركز المالي. وهي مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بمصطلح الجرد.

أ). مفهوم الجرد

يعرف الجرد بأنه مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم المؤسسة عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل إثني عشر (12) شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية)³.

ب). موعد الجرد

تكون عمليات الجرد عادة في نهاية الفترة المحاسبية، وذلك بعد إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد لهذه الفترة، والمتعارف عليه أن الفترة المحاسبية تختلف مدتها بين المؤسسات، إلا أنها غالبا ما تكون إثني عشرة (12) شهرا تغطي السنة المدنية، ليتوافق بذلك تاريخ نهاية الفترة المحاسبية مع نهاية السنة المدنية، أي N/12/31.

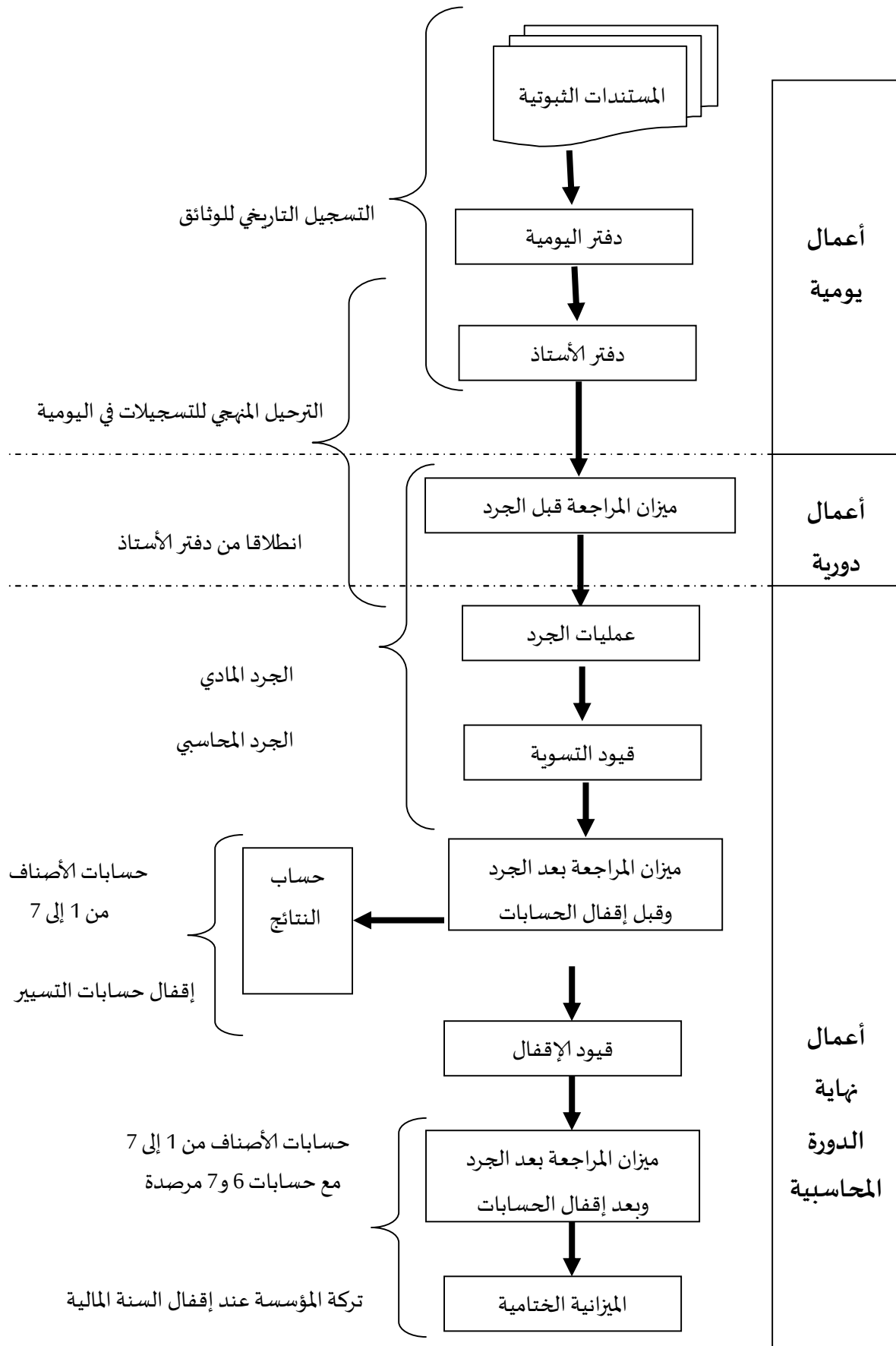
غير أنه تطبيقاً لأحكام المادة 30 من القانون رقم 11/07، يمكن السماح لمؤسسة معينة قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير N/12/31 في حالة ارتباط نشاطها بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من إثني عشرة شهرا، لا سيما في حالة إنشاء أو وقف المؤسسة لنشاطها خلال السنة، أو في حالة تغير تاريخ القفل يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

2.1. التنظيم المحاسبي لأعمال نهاية الدورة المحاسبية

يقصد بالتنظيم المحاسبي الخطوات أو المراحل التي تمر بها العمليات المالية، منذ حدوثها وتسجيلها وحتى استخلاص النتائج النهائية. وتساوي مدة الفترة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة المدنية. ويمكن توضيح هذه الخطوات وفق الشكل الآتي:

³ نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها عمليات الجرد، فقد شرعتها ونظمتها مجموعة من القوانين واللوائح الوطنية من بينها :

- القانون التجاري، لاسيما المادة 10 منه.
- القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما المادة 14 والمادة 20 منه.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.



إذن أعمال نهاية الدورة المحاسبية هي جزء من الأعمال المحاسبية الخاصة بدورة معينة يتم فيها تعديل وتكملة وتسوية أعمال المحاسبة الروتينية (اليومية والدورية) التي تمت خلال الدورة نفسها. وهذه الأعمال تقوم بها المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية، وهي تنضوي تحت مصطلح **الجرد**. ويمكن توضيحها من خلال إتباع المراحل الآتية :

1.2.1. الجرد المادي

يتمثل في عملية إحصاء وتقييم لعناصر الذمة المالية للمؤسسة، وهذا كما جاء في نص المادة 14 من القانون 11/07 (تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. كما يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم).

2.2.1. الجرد المحاسبي

يتمثل في مختلف الإجراءات والمعالجات المحاسبية التي تسمح بالانتقال من ميزان المراجعة قبل الجرد إلى ميزان المراجعة بعد الجرد، مروراً إلى إعداد الكشوف المالية. ويختصر في الخطوات الآتية :

1.2.2.1. المعالجة المحاسبية لتسوية فوارق الجرد المادي

انطلاقاً من ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يظهر حركة حسابات المؤسسة خلال الفترة الحاسبية، تبدأ عملية الجرد المادي التي من نتائجها تحديد واستخراج الفوارق المالية بين القيم الدفترية والقيم الحقيقية لحسابات عناصر الذمة المالية للمؤسسة. هذه النتائج ذات أثر مباشر على حسابات الميزانية وحسابات التسيير التي يتضمنها ميزان المراجعة قبل الجرد، مما يتطلب الأمر إجراء بعض التسجيلات المحاسبية لغرض تعديل وتصحيح قيم أرصدة الحسابات التي تعرضت للتسوية بالإضافة إلى تسجيل حسابات جديدة ظهرت مع أعمال نهاية السنة.

2.2.2.1. اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها

في نهاية الفترة المحاسبية، وعند القيام بإجراءات أعمال نهاية السنة فهي لا تنتهي بعمليات الجرد والتسويات الجردية، بل يتعدى الأمر إلى قيام المحاسب لدى المؤسسة بمراجعة المراحل التي تمت بها عمليات المعالجة المحاسبية أثناء الفترة من القيد في دفتر اليومية إلى الترحيل إلى دفتر الأستاذ إلى إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، والذي غالباً ما تظهر الأخطاء المحاسبية على إثر إعداد نتيجة لعدم توازنه، إلا أنه للإشارة لا يعتبر توازن ميزان المراجعة دليلاً قطعياً على عدم وجود أخطاء محاسبية لأن هناك أخطاء لا ينعكس أثرها على عملية توازن ميزان المراجعة. هذه الأخطاء تسيء إلى مصداقية البيانات المحاسبية انطلاقاً من عدم تمثيلها للحقيقة، لذلك يجب اكتشافها وتصحيحها.

كما تجدر الإشارة إلى أن الأخطاء المحاسبية يمكن أن تحدث أثناء الفترة المحاسبية، وبالتالي ليست بالضرورة من أعمال نهاية السنة.

3.2.2.1. تجميع الحسابات

تقدم الكشوف المالية بالحسابات الرئيسية، لذلك يتم تجميع كل الحسابات الفرعية في حساباتها الرئيسية المعنية.

4.2.2.1. ميزان المراجعة بعد الجرد

بعد إجراء عملية الجرد المحاسبي، يتم تسجيل مختلف قيود التسوية الضرورية الناتجة عنه، وعلى أساس ذلك يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، بأخذ كل الحسابات الموجودة في ميزان المراجعة قبل الجرد مع الانتباه إلى الحسابات التي تغير رصيدها نتيجة تلك التسوية، كما يتم إضافة الحسابات الجديدة التي ظهرت في أعمال نهاية السنة.

5.2.2.1. إعداد الكشوف المالية

كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي تتولى سنويا إعداد كشوف مالية، حددتها المادة 25 من القانون 11/07 كما يلي :

الميزانية : هي وثيقة محاسبية تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة ، وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم.

حساب النتائج : هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة).
جدول سيولة الخزينة : هو أداة لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

جدول تغير الأموال الخاصة : يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية.
ملحق الكشوف المالية : يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.

6.2.2.1. إقفال الحسابات

كجزء من أعمال نهاية السنة، يتم إقفال بعض الحسابات بحيث يصبح رصيدها صفرا، لأن أرصدة هذه الحسابات تخص الفترة المحاسبية المعنية التي أقفلت فيها، ولا علاقة لها بالفترات المحاسبية اللاحقة، وبالتالي ستبدأ مع بداية الفترة المحاسبية الموالية من الصفر، وعليه فهي تعتبر حسابات مالية مؤقتة في ظل استمرارية حياة المؤسسة وتمثل في حسابات التسيير (الإيرادات والأعباء).

بينما هناك حسابات أخرى تبقى مفتوحة، لأن أرصدها تخص الفترة المالية الحالية والفترات المالية اللاحقة، يطلق عليها مصطلح الحسابات الدائمة وتمثل في حسابات الميزانية.

2. تسوية الإنتاج الجاري من التثبيتات

1.2. تعريف التثبيتات الجاري إنجازها

ويُصطلح عليها بالتثبيتات قيد الإنجاز التي لم يتم استلامها أو لم يكتمل إنجازها في نهاية الدورة المحاسبية (أي في 31/12/ن).

2.2. المعالجة المحاسبية للتثبيتات الجاري إنجازها

تصنف محاسبيا ضمن الحساب 23 التثبيتات الجاري إنجازها، والذي ينقسم إلى الحسابات الثانوية الآتية:

الحساب 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها.

الحساب 237 التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها.

1.2.2. المعالجة في نهاية الدورة المحاسبية لبدء الإنجاز

تتوزع التثبيتات الجاري إنجازها إلى مجموعتين، التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير، والتثبيتات التي تنجزها المؤسسة لنفسها بوسائلها الخاصة، وعلى هذا الأساس يختلف التسجيل المحاسبي لها ويأخذ حالتين كالآتي:

أ). حالة التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير

في حالة إسناد إنجاز التثبيت للغير، ولم يكتمل إنجازها في نهاية الدورة المحاسبية، يظهر كتثبيت قيد الإنجاز بقيمة الفواتير المتضمنة وضعيات تقدم الأشغال المقدمة من قبل الطرف المعني بالإنجاز (أي بتكلفة التقدم في الإنجاز بالنسبة المشار إليها من التكلفة الإجمالية)، والتي يُعترف بها بتاريخ استلامها خلال الدورة المحاسبية بجعل الحساب 23x التثبيتات الجاري إنجازها في الجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن أحد حسابات الخزينة (5x) بقيمة المبلغ المسدد فورا، أو حساب موردو التثبيتات (404) في حالة التسديد لأجل، وذلك كما يوضحه القيد الموالي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		التاريخ		
	xxx	التثبيتات الجاري إنجازها		23x
	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		موردو التثبيتات	404	
xxx		حسابات الخزينة	5x	
		(إثبات وضعيات تقدم إنجاز تثبيت)		

ب). حالة التثبيتات المنجزة بوسائل المؤسسة الخاصة

في حالة إنجاز التثبيت من قبل المؤسسة ذاتيا بوسائلها الخاصة، ولم يكتمل إنجازها في نهاية الدورة المحاسبية، يُسجل كتثبيت قيد الإنجاز بجعل الحساب 23x التثبيتات الجاري إنجازها في الجانب المدين بمجموع الأعباء التي تحملها خلال

عملية الإنتاج (والمسجلة حسب طبيعتها خلال السنة)، ويقابله في الجانب الدائن الحساب (73) الإنتاج المثبت، وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

القيد الأول: تُسجل فيه جميع الأعباء التي تحملها التثبيت المعني خلال عملية الإنتاج، وذلك حسب طبيعتها، بجعل حسابات الأعباء (6x) مدينة في مقابل جعل حسابات المخزونات (3x) و/أو حسابات الغير (4x) و/أو الحسابات المالية (5x) دائنة. وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	..... خلال السنة ن		
		حسابات الأعباء		6x
xxx		حسابات المخزونات	3x	
xxx		حسابات الغير	4x	
xxx		الحسابات المالية	5x	
		(تسجيل الأعباء حسب طبيعتها)		

القيد الثاني: يُسجل فيه حساب التثبيت الجاري إنجازه (23x) بمجموع الأعباء التي تحملها خلال عملية الإنتاج بجعله مدینا، في مقابل جعل الحساب (73x) الإنتاج المثبت دائنا. وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
	xxx	..... 12/31 ن		
		التثبيات الجاري إنجازها		23x
xxx		الإنتاج المثبت	73x	
		(الاعتراف بالتثبيت قيد الإنجاز)		

ويمكن تقسيم الحساب 73 إلى الحسابات الثانوية الآتية:

- الحساب 731 - الإنتاج المثبت للأصول المعنوية،،، في حالة إنتاج تثبيت معنوي.
- الحساب 732 - الإنتاج المثبت للأصول العينية،،، في حالة إنتاج تثبيت عيني.

2.2.2. المعالجة خلال الدورة المحاسبية لنهاية الإنجاز

وعند الانتهاء من إنجاز التثبيت المعني في الدورة المحاسبية الجارية بالنسبة للحالة (أ) أو الدورات الموالية بالنسبة للحالتين معا (أ) و (ب)، ويتم استلامه أو يصبح جاهز للاستخدام، يُعترف به في دفتر اليومية، ويسجل في الجانب المدین بالتكلفة الإجمالية للإنجاز في مقابل ترصيد الحساب 23x بجعله دائنا، (بعد تسجيل التكاليف التي تحملها التثبيت من بداية دورة التسليم حتى تاريخ التسليم كما سبق ذكره أعلاه إذا تعلق الأمر بتثبيت منجز في أكثر من دورة محاسبية)، وذلك كما يوضحه القيد الآتي:

دائن	مدین	البيان	ر/ح/د	ر/ح/م
		التاريخ		
	xxx	التثبيات المعنوية		20x
	xxx	التثبيات العينية		21x
xxx		التثبيات الجاري إنجازها (استلام التثبيات)	23x	

3.2. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3.2. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: لغرض تشييد مبنى، اتفقت إحدى المؤسسات مع مقاول لإنجازه بتكلفة إجمالية 200000 دج، وبخصوص ذلك قامت بالعمليات الآتية: (علما أن TVA 19%، و العمليات تمت عن طريق البنك)

- 1- بتاريخ 2025/01/01 دفعت له تسبيق بنسبة 10% من التكلفة الإجمالية.
- 2- بتاريخ 2025/06/01 استلمت الحالة الأولى لتقدم الأشغال بتكلفة 60000 دج للتسديد.
- 3- بتاريخ 2025/12/01 استلمت الحالة الثانية لتقدم الأشغال بتكلفة 80000 دج، للتسديد.
- 4- بتاريخ 2026/02/01 استلمت الحالة الثالثة والأخيرة لتقدم الأشغال بتكلفة 60000 دج، للتسديد، مخصصا منها 5% كضمان نسبة للتكلفة الإجمالية.
- 5- بتاريخ 2026/03/01 تم الاستلام النهائي للمبنى وتسديد مبلغ الضمان.
المطلوب/ تسجيل القيود المحاسبية اللازمة خلال سنة 2025 و 2026.

المثال رقم 2: لحاجتها الخاصة، شرعت إحدى المؤسسات في تشييد مبنى بوسائلها الخاصة وتحملت في إطار ذلك الأعباء الآتية:

- 1- بتاريخ 2025/07/01 استهلكت مواد أولية بقيمة 20000 دج.
- 2- بتاريخ 2025/08/01 سددت أعباء مكتب الدراسات بقيمة 30000 دج، TVA 19%، عن طريق البنك.
- 3- بتاريخ 2025/10/01 سددت أجور العمال بقيمة 10000 دج، عن طريق البنك.
- 4- بتاريخ 2026/02/01 سددت فاتورة الكهرباء بقيمة 1000 دج، TVA 09%، عن طريق البنك.
- 5- بتاريخ 2026/03/01 سددت أجور العمال بقيمة 10000 دج عبر البنك.
- 6- بتاريخ 2026/04/01 استلمت المبنى جاهزا للاستخدام.
المطلوب/ تسجيل القيود المحاسبية اللازمة خلال سنة 2025 و 2026.

2.3.2. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/01/01		
	20000	تسبيقات		238
	3800	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
23800		البنك	512	
		(دفع تسبيق)		
		2025/06/01		
	60000	التثبيتات العينية الجاري إنجازها		232
	7600	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
20000		تسبيقات	238	
47600		البنك	512	
		(تسديد الحالة الأولى لتقدم الأشغال)		
		2025/12/01		
	80000	التثبيتات العينية الجاري إنجازها		232
	15200	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
95200		البنك	512	
		(تسديد الحالة الثانية لتقدم الأشغال)		
		2026/02/01		
	60000	التثبيتات العينية الجاري إنجازها		232
	9500	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
10000		الودائع والكفالات المقبوضة	165	
59500		البنك	512	
		(تسديد الحالة الثالثة لتقدم الأشغال)		
		2026/03/01		
	200000	المباني		213
200000		التثبيتات العينية الجاري إنجازها	232	
		(استلام المبنى)		
		2026/03/01		
	10000	الودائع والكفالات المقبوضة		165
	1900	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
11900		البنك	512	
		(تسديد مبلغ الضمان)		

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
20000	20000	2025/07/01 مشتريات مستهلكة من المواد الأولية البنك (إخراج مواد أولية للاستهلاك)	31	600
35700	30000 5700	2025/08/01 الدراسات والأبحاث الرسم على القيمة المضافة المسترجعة البنك (تسديد أعباء مكتب الدراسات)	512	617 4456
10000	10000	2025/10/01 المستخدمون-الأجور المستحقة البنك (تسديد أجور العمال، بعد إثباتها في الحساب 631 كأعباء)	512	421
60000	60000	2025/12/31 التثبيتات العينية الجاري إنجازها الإنتاج المثبت للأصول العينية (تحويل الأعباء إلى تثبيبات قيد الإنجاز)	732	232
1090	1000 90	2026/02/01 مشتريات مستهلكة غير مخزونة الرسم على القيمة المضافة المسترجعة البنك (تسديد فاتورة الكهرباء)	512	607 4456
10000	10000	2026/03/01 المستخدمون-الأجور المستحقة البنك (تسديد أجور العمال، بعد إثباتها في الحساب 631 كأعباء)	512	421
11000 60000	71000	2026/04/01 المباني الإنتاج المثبت للأصول العينية التثبيتات العينية الجاري إنجازها (استلام المبني)	732 232	213

3. تسجيل إهلاك التثبيات وخسائر القيمة

1.3 تسجيل إهلاك التثبيات

1.1.3 مفهوم اهلاك التثبيات

(أ). تعريف الاهتلاك

إن الإهلاك هو انخفاض قيمة التثبيات نتيجة الاستخدام أو التقادم الزمني أو بسبب التطور التكنولوجي أو لأي سبب آخر، ووفق النظام المحاسبي المالي (المادة 121-7) الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي.

(ب). طرق الإهلاك

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإهلاك لتخصيص المبالغ القابلة لاهتلاك التثبيات على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي، وتمثل هذه الطرق في ما يلي :

طريقة الإهلاك الخطي (الثابت) : تؤدي إلى عبء ثابت طيلة المدة النفعية للتثبيات.

الطريقة التناقضية : تؤدي إلى عبء متناقص خلال المدة النفعية للتثبيات.

الطريقة التزايدية : تؤدي إلى عبء متزايد خلال المدة النفعية للتثبيات.

طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء على أساس الاستخدام أو الإنتاج المتوقع من التثبيات.

إن طريقة إهلاك أي تثبيات هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك التثبيات، وأوصى النظام المحاسبي المالي توصية غير ملزمة باعتماد الطريقة الخطية في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

(ج). جدول الإهلاك

يسمح جدول الإهلاك بمتابعة وإظهار حالة التثبيات المعني بالهلاك من تاريخ توفره للاستخدام – سواء عن طريق الشراء أو الإنتاج – إلى غاية تاريخ نهاية عمره الإنتاجي، ويتم إعداده في صيغته المبسطة وفقاً للشكل الآتي :

الفترة	المبلغ القابل للاهلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية

حيث أن:

المبلغ القابل للاهلاك (MA): هو الفرق بين القيمة المحاسبية الأصلية لتثبيات معين والقيمة المتبقية المحتملة له،

ويحسب وفق العلاقة الآتية: (المبلغ القابل للاهلاك = القيمة المحاسبية الأصلية – القيمة المتبقية)، علماً أن:

القيمة المحاسبية الأصلية (VC): هي التكلفة التاريخية المسجل بها التثبيات في دفتر اليومية عند حيازته.

القيمة المتبقية (VR): هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لقاء تثبيت ما عند نهاية مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة.

قسط الاهتلاك السنوي (AN): هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاهلاك الخاصة بالتثبيت على مدة حياته النفعية، بطريقة عادلة تستوجب أن تُحمل كل دورة محاسبية بما يُعادل النقص التدريجي الذي لحق بقيمة التثبيت خلال تلك الدورة، بحيث يتناسب مع مقدار استفادة المؤسسة من خدمات التثبيت.

ويمكن حساب قسط الإهلاك السنوي وفق طريقة الاهتلاك الخطي⁽⁴⁾ كما يلي:

العلاقة 01: قسط الاهتلاك السنوي = المبلغ القابل للاهلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن: معدل الاهتلاك السنوي (t) = (100 ÷ مدة المنفعة (N)).

العلاقة 02: قسط الاهتلاك السنوي = (القيمة الأصلية ÷ مدة المنفعة) × فترة الاستعمال.

حيث أن: مدة المنفعة (N) = (100 ÷ معدل الاهتلاك السنوي (t)).

الاهتلاكات المتراكمة (∑AN): هي مجموع أقساط إهلاك السنوات السابقة زائد قسط إهلاك السنة الحالية.

القيمة المحاسبية الصافية (VNC): هي المبلغ القابل للاهلاك منقوصاً منه مجموع الاهتلاكات المتراكمة.

2.2.3. المعالجة المحاسبية لإهلاك التثبيات

تقيد أقساط الاهتلاك في نهاية كل دورة محاسبية أي في تاريخ N/12/31. وذلك بجعل الحساب 681

المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية في الجانب المدين ويقابله في الجانب الدائن الحساب 28 اهتلاك التثبيات. وهذا حسب القيد الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
xxx	xxx	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة اهتلاك التثبيات (تخصيص قسط الاهتلاك)	28x	681

ووفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإنه يخصص لكل تثبيت مهتلك حساب اهتلاك خاص به، أي أن

الحساب 28 - اهتلاك التثبيات - يقسم إلى حسابات ثانوية وفرعية حسب نفس مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها، وذلك كما يلي:

⁴ - وتعرف أيضاً بطريقة القسط الثابت، أساس هذه الطريقة قائم على افتراض أن جميع الدورات المحاسبية التي يستخدم فيها التثبيت متساوية في معدل الخدمات المنتظر تحقيقها، أي أن كفاءة التثبيت في أداء خدماته تبقى ثابتة على مدار الدورات المحاسبية ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام. ولذلك سوف تكون جميع أقساط الاهتلاك متساوية خلال العمر الإنتاجي. وتعتبر هذه الطريقة من الطرق الشائعة الاستخدام في كثير من البلدان لسهولة تطبيقها ووضوح استخدامها.

<p>الحساب 280 اهتلاك التثبيتات المعنوية</p> <p>الحساب 2803 اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت</p> <p>الحساب 2804 اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها</p> <p>الحساب 2805 اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات</p> <p>الحساب 2807 اهتلاك فارق الشراء</p> <p>الحساب 2808 اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى</p>	<p>الحساب 20 التثبيتات المعنوية</p> <p>الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت</p> <p>الحساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها</p> <p>الحساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات</p> <p>الحساب 207 فارق الشراء</p> <p>الحساب 208 التثبيتات المعنوية الأخرى</p>
<p>الحساب 281 اهتلاك التثبيتات العينية</p> <p>لا يوجد حساب يقابل الحساب 211</p> <p>الحساب 2812 اهتلاك أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي</p> <p>الحساب 2813 اهتلاك البناءات</p> <p>الحساب 2815 اهتلاك المنشآت التقنية</p> <p>الحساب 2818 اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى</p>	<p>الحساب 21 التثبيتات العينية</p> <p>الحساب 211 الأراضي⁵</p> <p>الحساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي</p> <p>الحساب 213 البناءات</p> <p>الحساب 215 المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية</p> <p>الحساب 218 التثبيتات العينية الأخرى</p>
<p>الحساب 282 اهتلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز</p>	<p>الحساب 22 التثبيتات في شكل امتياز</p>

ومن خلال ما سبق نستنتج أنه يضاف إلى يمين الحساب 28 رقم حسب الذي يحمله التثبيت المعني بعد حذف الرقم 2 منه، فنحصل على حساب اهتلاك التثبيت المعني.

مثال : 213 البناءات ← 2813 اهتلاك البناءات

ملاحظة : إذا تم اقتناء التثبيتات خلال السنة وليس في بدايتها فإن حساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى تحسب على أساس عدد الأشهر من تاريخ الاقتناء إلى نهاية السنة، حيث إذا كان :

- تاريخ الاقتناء ما بين (01 – 15 من الشهر)، يحسب شهراً كاملاً ويأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك.

تاريخ الاقتناء ما بين (16 – نهاية الشهر)، يُهمل هذا الشهر ولا يأخذ بعين الاعتبار ضمن فترة الاهتلاك، ويبدأ حساب فترة الاهتلاك الخاصة بالسنة الأولى من الشهر الموالي.

⁵ - تشكل الأراضي والمباني أصولاً متميزة وتعالج كلاً على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معاً، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولاً غير قابلة للاهتلاك باستثناء المناجم والمحاجر والمقالع... الخ، وهذا استناداً للفقرة 9-121 من النظام المحاسبي المالي.

2.3. تسجيل خسارة القيمة عن التثبيتات

1.2.3. مفهوم خسارة القيمة عن التثبيتات

خسارة انخفاض القيمة هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية الصافية على القيمة القابلة للتحصيل، أي الفرق بين القيمتين.

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

وفي حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة يتم التأكد من وجود هذه الخسارة حسب الحالتين الآتيتين :

الحالة 01 : يتم فيها إثبات خسارة القيمة، إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل.

الحالة 02 : لا توجد خسارة القيمة، إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية أقل أو تساوي القيمة القابلة للتحصيل.

حيث أن:

القيمة القابلة للتحصيل : تتمثل في سعر البيع الصافي، أي بعد طرح تكاليف الخروج من سعر البيع الإجمالي

(سعر البيع الصافي = سعر البيع – تكاليف الخروج).

القيمة المحاسبية الصافية : هو المبلغ المعترف به لأصل في الميزانية بعد خصم الاهتلاكات المتراكمة.

2.2.3. المعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض القيمة

أ). معاينة خسارة القيمة:

تثبت خسارة القيمة لأي تثبيت بانخفاض التثبيت المذكور وبإدراج هذه القيمة كأعباء في الحسابات، وذلك وفقا

للتسجيل المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة عن التثبيتات (إثبات خسارة القيمة)	29x	681

ووفقا لما نص عليه النظام المحاسبي المالي فإنه يخصص لكل تثبيت تعرض لانخفاض في قيمته حساب خسارة

قيمة خاص به، أي أن الحساب 29 – خسائر القيمة عن التثبيتات – يقسم إلى حسابات ثانوية وفرعية حسب نفس

مستوى تفصيل الحسابات الرئيسية التي تتضمنها. أي يضاف إلى يمين الحساب 29 رقم حسب الذي يحمله التثبيت

المعني بعد حذف الرقم 2 منه، فنحصل على حساب خسارة القيمة للتثبيت المعني.

مثال : 213 البنائات ← 2913 خسائر القيمة عن البنائات

(ب). تعديل مبلغ خسارة انخفاض القيمة

يتعين على المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية تعديل خسارة القيمة بزيادة مبلغها أو تخفيضه أو إلغائه، وهذا في حالة وجود مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة لتثبيت معين خلال السنوات المالية السابقة قد ارتفعت أو أنها انخفضت ولم تعد موجودة.

➤ زيادة مبلغ خسارة القيمة: ويتم ذلك بنفس قيد إثبات خسارة القيمة لأول مرة.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة عن التثبيتات (زيادة مبلغ خسارة القيمة)	29x	681
		..... 12/31/ن+؟		

➤ تخفيض أو إلغاء مبلغ خسارة القيمة: في هذه الحالة فإن خسارة انخفاض القيمة المسجلة في الحسابات بالنسبة لأصل معين خلال الفترات المحاسبية السابقة صارت كلها أو جزء منها غير مبرر، وبالتالي يتم تخفيض خسارة القيمة جزئياً أو إلغائها كلياً.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	خسائر القيمة عن التثبيتات استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية (استرجاع خسارة القيمة المعاينة سابقاً)	781	29x
		..... 12/31/ن+؟		

(ج). أثر خسارة انخفاض القيمة على مخطط الاهتلاك

بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مخطط الاهتلاك للتثبيت - إذا كان التثبيت قابل للاهلاك - في الفترات المستقبلية، وذلك بتخصيص القيمة المحاسبية الصافية المعدلة للتثبيت (بعد طرح خسارة القيمة) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.

3.3. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3.3. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: بتاريخ 2020/01/02 تم الحيازة على معدات نقل بقيمة 200000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الافتراضي هو 05 سنوات، القيمة المتبقية معدومة.

المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.

/ إعداد جدول الاهتلاك .

/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2020/12/31.

المثال رقم 2: بتاريخ 2020/01/02 تم الحيازة على معدات تقنية بقيمة 4000000 دج، بموجب البنك، TVA 19%، عمرها الإنتاجي هو 05 سنوات، القيمة المتبقية معدومة. وبتاريخ 2022/12/31 تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل للمعدات التقنية تقدر بـ 1400000 دج.

المطلوب / حساب أقساط الاهتلاك السنوية.

/ إعداد جدول الاهتلاك إلى غاية 2022/12/31.

/ إعداد جدول الاهتلاك المعدل بعد إثبات خسارة القيمة بتاريخ 2022/12/31.

/ تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31.

2.3.3. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

(أ). حساب أقساط الاهتلاك السنوية:

قسط الاهتلاك السنوي = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن :

معدل الاهتلاك السنوي = $(100 \div \text{العمر الإنتاجي})$.

أي $(5 \div 100) =$

$20\% =$

قسط الاهتلاك لسنة 2020 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2021 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2022 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2023 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

قسط الاهتلاك لسنة 2024 = $200000 \times 20\% \times (12 \div 12) = 40000$

(ب). إعداد جدول الاهتلاك:

الفترات	المبلغ القابل للإهلاك	قسط الاهتلاك السنوي	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2020	200000	40000	40000	160000
2021	200000	40000	80000	120000
2022	200000	40000	120000	80000
2023	200000	40000	160000	40000
2024	200000	40000	200000	0

ج). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2020/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2020/01/02		
	200000	معدات النقل		2182
	38000	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
238000		البنك	512	
		(اقتناء معدات النقل)		
		2020/12/31		
	40000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
40000		إهلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		

حل المثال رقم 2:

أ). حساب أقساط الإهلاك السنوية:

قسط الإهلاك السنوي = المبلغ القابل للإهلاك × معدل الإهلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن :

معدل الإهلاك السنوي = (100 ÷ العمر الإنتاجي).

أي = (5 ÷ 100) =

= 20%

قسط الإهلاك لسنة 2020 = 4000000 × 20% × (12 ÷ 12) = 800000

قسط الإهلاك لسنة 2022 = 4000000 × 20% × (12 ÷ 12) = 800000

قسط الإهلاك لسنة 2023 = 4000000 × 20% × (12 ÷ 12) = 800000

القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 2022/12/31 = 4000000 - (3 × 800000)

= 1600000

القيمة القابلة للتحصيل بتاريخ 2022/12/31 = 1400000 ← إثبات خسارة قيمة

حيث أن : خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

= 1400000 - 1600000 =

= 200000

ابتداء من 2023/01/01 تصبح القيمة الجديدة القابلة للإهلاك تقدر بـ 1400000 دج، يتم تخصيصها على

أساس المدة النفعية العادية المتبقية وهي سنتين (02). حيث يصبح قسط الإهلاك السنوي الجديد هو :

قسط الإهلاك لسنة 2023 = 1400000 ÷ 2 = 700000

قسط الإهلاك لسنة 2024 = 1400000 ÷ 2 = 700000

(ب). إعداد جدول الاهتلاك:

القيمة المحاسبية الصافية	خسارة القيمة		الاهتلاكات المتراكمة	قسط الاهتلاك السنوي	المبلغ القابل للاهتلاك	الفترات
	الاسترجاع	المخصص				
3200000			800000	800000	4000000	2020
2400000			1600000	800000	4000000	2021
1400000	-	200000	2400000	800000	4000000	2022
700000			3100000	700000	1400000	2023
0			3800000	700000	1400000	2024

(ج). تسجيل العمليات في دفتر اليومية إلى غاية 2024/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2020/01/02		
	4000000	المعدات التقنية		215
	760000	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
4760000		البنك	512	
		(اقتناء آلة إنتاجية)		
		2020/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2021/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2022/12/31		
	800000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
800000		إهلاك المعدات التقنية	2815	
		(تخصيص قسط الإهلاك)		
		2022/12/31		
	200000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
200000		خسارة القيمة عن المعدات التقنية	2915	
		(إثبات انخفاض القيمة)		
		2023/12/31		

700000	700000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك) 2024/12/31	2815	681
700000	700000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة إهلاك المعدات التقنية (تخصيص قسط الإهلاك)	2815	681

4. تسوية حسابات المخزونات

1.4. الجرد المادي للمخزونات وأعمال التسوية المرتبطة به

1.1.4. التسوية وفق طريقة الجرد الدائم

تتميز طريقة الجرد الدائم بتوفير معلومات ضرورية للتسيير لا سيما ما تعلق منها بمعرفة قيمة المخزون المتبقي في أي لحظة زمنية دون اللجوء إلى إجراء الجرد المادي، إلا أن هذا لا يعني عدم القيام بعملية الجرد المادي إطلاقاً، فلا بد من القيام به مرة واحدة على الأقل في السنة للتأكد من صحة البيانات الواردة بالسجلات المحاسبية من خلال مقارنة رصيد الجرد المادي برصيد الجرد المحاسبي وتحديد الفارق بينهما (فوارق الجرد).

في نهاية الدورة المحاسبية، وبعد التحليل تستخرج الفوارق المحتملة للمخزونات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي، وذلك في حالة تطبيق المؤسسة لطريقة الجرد الدائم، وفقاً للعلاقة الآتية:

$$\text{فارق الجرد} = \text{رصيد الجرد المادي} - \text{رصيد الجرد المحاسبي}$$

إذا حدث وتبين أن الجرد المادي كان مغايراً للجرد المحاسبي يجب تخفيض أو زيادة رصيد الجرد المحاسبي إلى

رصيد الجرد المادي حسب حالة الفرق بينهما، كما توضحه الحالتين الآتيتين:

الحالة 01: الجرد المادي < الجرد المحاسبي ← رصيد موجب (فائض قيمة)

الحالة 02: الجرد المادي > الجرد المحاسبي ← رصيد سالب (ناقص قيمة)

وفي هذا الصدد وقصد تسوية فوارق الجرد، تتطلب المعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي التمييز بين

كل من الزيادة أو النقصان العادية المسموح بها (فوارق مبررة) والزيادة أو النقصان غير العادية (فوارق غير مبررة).

(أ). حالة فوارق الجرد المبررة

الحالة 01: الجرد المادي < الجرد المحاسبي

إذا كان الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي فإن قيمة الفارق بينهما عبارة عن فائض قيمة، يتم إضافة مبلغها

إلى رصيد حسابات المخزونات 30، 31، 32، 35، لتسويتها بقيمة الجرد المادي. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31/ن		
	xxx	البضائع		30
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
	xxx	سلع قيد الإنتاج		33x
	xxx	المنتجات		35x
xxx		مشتريات البضائع المباعة	600	
xxx		مشتريات مستهلكة من المواد الأولية	601	
xxx		مشتريات مستهلكة من تموينات أخرى	602	
xxx		تغير المخزونات الجارية	723	
xxx		تغير المخزونات من المنتجات (تسوية فوارق الجرد الموجبة)	724	

الحالة 02: الجرد المادي > الجرد المحاسبي

إذا كان الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي فإن قيمة الفارق بينهما عبارة عن ناقص قيمة، يتم طرح مبلغها

من رصيد حسابات المخزونات 30، 31، 32، 35، لتسويتها بقيمة الجرد المادي. ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31/ن		
	xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	xxx	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
	xxx	مشتريات مستهلكة من تموينات أخرى		602
	xxx	تغير المخزونات الجارية		723
	xxx	تغير المخزونات من المنتجات		724
xxx		البضائع	30	
xxx		المواد الأولية واللوازم	31	
xxx		تموينات أخرى	32	
xxx		سلع قيد الإنتاج	33x	
xxx		المنتجات	35x	
		(تسوية فوارق الجرد السالبة)		

ب). حالة فوارق الجرد غير المبرر

الحالة 01: الجرد المادي < الجرد المحاسبي

تعتبر قيمة الفارق في هذه الحالة عن فائض قيمة استثنائي، ويكون التسجيل كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31/ن		
	xxx	البضائع		30
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
	xxx	سلع قيد الإنتاج		33x
	xxx	المنتجات		35x
xxx		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير (تسوية فوارق الجرد الموجبة)	757	

الحالة 02: الجرد المادي > الجرد المحاسبي

تعتبر قيمة الفارق في هذه الحالة عن ناقص قيمة استثنائي، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 12/31/ن		
	xxx	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		657
xxx		البضائع	30	
xxx		المواد الأولية واللوازم	31	
xxx		تموينات أخرى	32	
xxx		سلع قيد الإنتاج	33x	
xxx		المنتجات	35x	
		(تسوية فوارق الجرد السالبة)		

2.1.4. التسوية وفق طريقة الجرد التناوب

تتميز طريقة الجرد المتناوب بإغفال حركة دخول وخروج المخزونات (في الحسابات فقط)، وللحصول على المعلومات الضرورية المتعلقة بالمخزونات المتبقية لابد من القيام بعملية الجرد المادي بصفة دورية (على الأقل مرة واحدة في نهاية كل دورة محاسبية).

وفي نهاية الدورة، وبعد إجراء الجرد المادي، يتم إجراء قيود التسوية اللازمة كما توضحه الحالات الآتية :

أ). تسوية المخزونات المشتراة

تتم عملية التسوية في هذه الحالة وفقا للمراحل الثلاث الآتية :

المرحلة 01 : ينبغي الشروع في إلغاء المخزونات الموجودة في بداية الدورة، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	xxx	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
	xxx	مشتريات مستهلكة من تموينات أخرى		602
xxx		البضائع	30	
xxx		المواد الأولية واللوازم	31	
xxx		تموينات أخرى	32	
		(إلغاء مخزون بداية الدورة)		

المرحلة 02 : يتم فيها ترصيد الحساب 38X مشتريات مخزنة، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	xxx	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
	xxx	مشتريات مستهلكة من تموينات أخرى		602
xxx		المشتريات المخزنة	38x	
		(إقفال الحساب 38x)		

المرحلة 03 : ويتم فيها إثبات مخزونات نهاية الدورة التي حددها الجرد المادي، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	البضائع		30
	xxx	المواد الأولية واللوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
xxx		مشتريات البضائع المباعة	600	
xxx		مشتريات مستهلكة من المواد الأولية	601	
xxx		مشتريات مستهلكة من تموينات أخرى	602	
		(إثبات مخزون الجرد المادي)		

(ب). تسوية المخزونات المصنعة

تتم عملية التسوية في هذه الحالة على مرحلتين كما يلي :

المرحلة 01 : ينبغي الشروع في إلغاء مخزون بداية الدورة، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		
		تغير المخزونات من المنتجات		724
		مخزونات المنتجات	35x	
		(إلغاء مخزون بداية الدورة)		

المرحلة 02 : يتم فيها إثبات مخزون نهاية الدورة التي حددها الجرد المادي، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		
		مخزونات المنتجات		35x
		تغير المخزونات من المنتجات	724	
		(إثبات مخزون الجرد المادي)		

(ج). تسوية المخزونات قيد التنفيذ

تتم عملية التسوية في هذه الحالة على مرحلتين كما يلي :

المرحلة 01 : ينبغي الشروع في إلغاء مخزون بداية الدورة، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		
		تغير المخزونات الجارية		723
		سلع قيد الإنتاج	33x	
		(إلغاء مخزون بداية الدورة)		

المرحلة 02 : يتم فيها إثبات مخزون نهاية الدورة التي حددها الجرد المادي، ويكون ذلك وفقا للقيود المحاسبية الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... ن/12/31		
		سلع قيد الإنتاج		33x
		تغير المخزونات الجارية	723	
		(إثبات مخزون الجرد المادي)		

3.1.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3.1.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1 : خلال سنة 2025 قامت إحدى المؤسسة الاقتصادية بالعمليات الآتية :

ع1- بتاريخ 2025/02/01 تم شراء بضاعة بمبلغ 150000 دج على الحساب، TVA 19%، تم استلام البضاعة في نفس اليوم.

ع2- بتاريخ 2025/02/05 تم بيع بضاعة بمبلغ 50000 دج على الحساب، TVA 19%، علما بأن تكلفتها تقدر بـ 40000 دج، تم تسليمها في نفس اليوم.

ع3- بتاريخ 2025/02/10 تم شراء مواد أولية بمبلغ 150000 دج على الحساب، TVA 19%، تم استلام المواد الأولية في نفس اليوم.

ع4- بتاريخ 2025/02/15 تم إخراج ما قيمته 60000 دج من المواد الأولية من المخازن وتحويلها إلى ورشات الإنتاج.

ع5- بتاريخ 2025/02/20 تم إدخال إلى المخازن إنتاج تام الصنع بقيمة 60000 دج، ومنتجات وسيطية بقيمة 20000 دج وبقايا ونفايات بقيمة 5000 دج.

ع6- بتاريخ 2025/02/25 تم بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 40000 دج على الحساب، TVA 19%، علما بأن تكلفتها تقدر بـ 30000 دج، تم تسليمها في نفس اليوم.

المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر اليومية وفقا لطريقة الجرد الدائم.

المثال رقم 2 : نفس المثال رقم 1 السابق، لنفترض أن نتيجة الجرد المادي في 2025/12/31 كانت على النحو الآتي :

- البضاعة : 112000 دج، - المواد الأولية : 8900 دج، - المنتجات المصنعة : 33000 دج،

- المنتجات الوسيطة : 19000 دج، - البقايا والنفايات : 5000 دج.

المطلوب / تسجيل قيود التسوية اللازمة في 2025/12/31.

المثال رقم 3 : بتاريخ 2025/01/01 كانت عناصر الميزانية الافتتاحية لإحدى المؤسسات الاقتصادية كما يلي :

- الأراضي : 300000 دج، - المباني : 200000 دج، - البضاعة : 36000 دج - المواد الأولية : 34000 دج

- المنتجات التامة : 50000 دج، - البنك : 200000 دج، - الصندوق : 100000 دج، - رأس المال : 920000 دج.

وخلال سنة 2025 قامت المؤسسة بالعمليات الآتية:

ع1- بتاريخ 2025/03/01 تم شراء بضاعة بقيمة 100000 دج على الحساب، TVA 19%، تم استلام البضاعة في نفس اليوم.

ع2- بتاريخ 2025/03/05 تم بيع بضاعة بمبلغ 50000 دج على الحساب، TVA 19%، علما أن تكلفتها تقدر بـ 46000 دج، تم تسليمها في نفس اليوم.

ع3- بتاريخ 2025/03/10 تم شراء مواد أولية بمبلغ 40000 دج على الحساب، TVA 19%، تم استلام المواد الأولية في نفس اليوم.

- ع4- بتاريخ 2025/03/15 تم إخراج ما قيمته 20000 دج من المواد الأولية من المخازن وتحولها إلى الورشات للإنتاج.
 ع5- بتاريخ 2025/03/20 تم إدخال إلى المخازن إنتاج تام الصنع بقيمة 30000 دج.
 ع6- بتاريخ 2025/03/25 تم بيع منتجات تامة الصنع بمبلغ 20000 دج على الحساب، TVA 19%، علما أن تكلفة إنتاجها تقدر بـ 15000 دج، وتم تسليمها في نفس اليوم.
 المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر اليومية وفقا لطريقة الجرد المتناوب.

المثال رقم 4 : نفس المثال رقم 3 السابق، لنفترض أن نتيجة الجرد المادي في 2025/12/31 كانت على النحو الآتي :
 - البضاعة : 90000 دج. - المواد الأولية : 54000 دج. - المنتجات التامة : 65000 دج.
 المطلوب / تسجيل قيود التسوية اللازمة في 2025/12/31.

2.3.1.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/02/01		
	150000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	28500	الرسم على ق م المسترجعة		4456
178500		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...)	401	
		2025/02/01		
	150000	البضائع		30
150000		مشتريات البضائع المخزنة (سند إدخال رقم ...)	380	
		2025/02/05		
	59500	الزبائن		411
50000		المبيعات من البضائع	700	
9500		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم...)	4457	
		2025/02/05		
	40000	مشتريات البضائع المباعة		600
40000		البضائع (سند إخراج رقم ...)	30	
		2025/02/10		
	150000	مشتريات المواد الأولية المخزنة		381

178500	28500	الرسم على ق م المسترجعة موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم ...) 2025/02/10	401	4456
150000	150000	المواد الأولية واللوازم مشتريات المواد الأولية المخزنة (سند إدخال رقم ...) 2025/02/15	381	31
60000	60000	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية المواد الأولية واللوازم (سند إخراج رقم) 2025/02/20	31	601
85000	20000	المنتجات الوسيطة		351
	60000	المنتجات المصنعة		355
	5000	المنتجات المتبقية		358
		تغير المخزونات من المنتجات (سند إدخال رقم ...) 2025/02/25	724	
40000	47600	الزبائن		411
7600		المبيعات من المنتجات التامة	701	
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم ...) 2025/02/25	4457	
30000	30000	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات المصنعة (سند إخراج رقم ...)	355	724

استخراج أرصدة حسابات المخزونات في نهاية الدورة المحاسبية 2025/12/31:

ح/ 351		ح/ 31		ح/ 30	
20000	20000	60000	150000	40000	150000
رم: 20000		رم: 90000		رم: 110000	
ح/ 358		ح/ 355			
5000	5000	30000	60000		
رم: 5000		رم: 30000			

حل المثال رقم 2 :

تحديد فروقات الجرد:

فارق الجرد = رصيد الجرد المادي - رصيد الجرد المحاسبي

$$\text{الحساب 30} \leftarrow 2000 + = 110000 - 112000$$

$$\text{الحساب 31} \leftarrow 1000 - = 90000 - 89000$$

$$\text{الحساب 351} \leftarrow 1000 - = 20000 - 19000$$

$$\text{الحساب 355} \leftarrow 3000 + = 30000 - 33000$$

$$\text{الحساب 358} \leftarrow 0 = 5000 - 5000$$

التسجيل المحاسبي في حالة اعتبار الفروقات مبررة:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/31		
2000	2000	البضائع مشتريات البضائع المباعة (تسوية فوارق الجرد)	600	30
		2025/12/31		
1000	1000	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية المواد الأولية واللوازم (تسوية فوارق الجرد)	31	601
		2025/12/31		
1000	1000	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات الوسيطة (تسوية فوارق الجرد)	351	724
		2025/12/31		
3000	3000	المنتجات المصنعة تغير المخزونات من المنتجات (تسوية فوارق الجرد)	724	355

التسجيل المحاسبي في حالة اعتبار الفروقات غير مبررة:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/31		
	2000	البضائع		30
	3000	المنتجات المصنعة		355

5000		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير (تسوية فوارق الجرد الموجبة)	757	
	2000	..... 2025/12/31		
		الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		657
1000		المواد الأولية واللوازم	31	
1000		المنتجات الوسيطة (تسوية فوارق الجرد السالبة)	351	

حل المثال رقم 3:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/01/01		
	300000	الأراضي		211
	200000	المباني		213
	36000	البضائع		30
	34000	المواد الأولية واللوازم		31
	50000	المنتجات المصنعة		355
	200000	البنك		512
	100000	الصندوق		530
920000		رأس المال الصادر (إثبات القيد الافتتاحي)	101	
		..... 2025/03/01		
	100000	مشتريات البضائع المخزنة		380
	19000	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
119000		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم...)	401	
		..... 2025/03/05		
	59500	الزبائن		411
50000		المبيعات من البضائع	700	
9500		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم...)	4457	
		..... 2025/03/10		
	40000	مشتريات المواد الأولية المخزنة		381
	7600	الرسم على ق م المسترجعة		4456
47600		موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة رقم...)	401	

		2025/03/25		
	23800	الزيائن		411
20000		المبيعات من المنتجات التامة	701	
3800		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة رقم)	4457	

حل المثال رقم 4:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/31		
	36000	مشتريات البضائع المباعة		600
	34000	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
	50000	تغير المخزونات من المنتجات		724
36000		البضائع	30	
34000		المواد الأولية واللوازم	31	
50000		المنتجات التامة (إلغاء مخزون بداية المدة)	355	
		2025/12/31		
	100000	مشتريات البضائع المباعة		600
	40000	مشتريات مستهلكة من المواد الأولية		601
100000		مشتريات البضائع المخزنة	380	
40000		مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة (إقفال حساب المشتريات)	381	
		2025/12/31		
	90000	البضائع		30
	54000	المواد الأولية واللوازم		31
	65000	المنتجات التامة		355
90000		مشتريات البضائع المباعة	600	
54000		مشتريات مستهلكة من البضائع المباعة	601	
65000		تغير المخزونات من المنتجات (إثبات مخزون الجرد المادي)	724	

2.4. خسائر القيمة عن المخزونات

عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بتكلفتها أو قيمتها القابلة للتحويل لأقل، والقيمة القابلة للتحويل هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكاليف إتمام عملية الإنتاج أو البيع أو كليهما.

وعليه تعرف خسارة قيمة المخزونات على أنها (مبلغ فائض القيمة المحاسبية للمخزونات على قيمتها القابلة للتحصيل).

1.2.4. معاينة خسارة القيمة للمخزونات

في نهاية الدورة المحاسبية، وعندما تكون تكلفة المخزون أعلى من صافي القيمة القابلة للتحصيل فإن الفارق بينهما يمثل خسارة في قيمة المخزونات، تدرج هذه القيمة كأعباء في حساب النتائج (أي إنشاء مؤونة بهدف تغطية أي خسارة قد تتحقق إذا ما تم في الدورة الموالية بيع المخزون المعني بسعر أقل من تكلفته).
ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيود الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	N/12/31 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية خسائر القيمة عن المخزونات (إنشاء خسارة قيمة عن المخزونات)	39x	685

يتم فتح الحساب 39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، الذي يتفرع إلى حسابات فرعية وفق طبيعة العناصر المخزنة. وذلك كما يلي :

الحساب 390 – خسائر القيمة عن مخزونات البضائع.

الحساب 391 – خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات.

الحساب 392 – خسائر القيمة عن التموينات الأخرى.

الحساب 393 – خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازها.

الحساب 394 – خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازها.

الحساب 395 – خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات.

الحساب 397 – خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية.

2.2.4. تعديل مبلغ خسارة قيمة المخزونات

في نهاية كل دورة محاسبية يتم إعادة النظر في قيمة الخسائر المعايينة في الدورات السابقة، وبالتالي نكون أمام

إحدى الحالات الآتية :

أ). حالة زيادة مبلغ خسارة القيمة : يتم زيادة مبلغ خسارة القيمة إذا تبين أن هناك ظروف جديدة أدت إلى انخفاض أكبر في صافي القيمة القابلة للتحصيل، يتم تسجيل هذه الزيادة بنفس القيد المحاسبي الذي سجلت به المعاينة لخسارة القيمة لأول مرة كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	1+N/12/31 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية خسائر القيمة عن المخزونات (زيادة خسارة القيمة المعاينة سابقا)	39x	685

(ب). حالة تخفيض مبلغ خسارة القيمة : يتم تخفيض مبلغ خسارة القيمة إذا تبين للمؤسسة أن صافي القيمة القابلة للتحصيل الذي على أساسه أنشأت خسارة القيمة المعاينة سابقا قد ارتفع مبلغها عما كان عليه، وفي نفس الوقت هو أقل من تكلفة المخزون. التسجيل المحاسبي يكون وفقا للقيود الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	1+N/12/31 خسائر القيمة عن المخزونات استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول الجارية (تخفيض خسارة القيمة المعاينة سابقا)	785	39x

(ج). حالة إلغاء مبلغ خسارة القيمة : إذا ما انتهت الظروف التي نتجت عنها خسائر القيمة للمخزونات، وأصبح مبلغها غير مبرر، (صافي القيمة القابلة للتحصيل أكبر أو يساوي تكلفة المخزون). يتم استرجاعها وفقا للقيود المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	1+N/12/31 خسائر القيمة عن المخزونات استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول الجارية (إلغاء خسارة القيمة المعاينة سابقا)	785	39x

3.2.4. استعمال الخسارة عن قيمة المخزونات

في حالة بيع المخزونات أو استهلاكها وقد سبق وأنشأت لأجلها خسارة عن القيمة، فإنه يتم تحميل أرصدة الحسابات 39X بخفضها من مبلغ المخزونات المعنية عند إخراج المخزونات من الأصول. وذلك وفقا للتسجيل المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	تاريخ البيع خسائر القيمة عن المخزونات المخزونات والمنتجات الجارية (إخراج المخزونات من المخازن)	3x	39x

4.2.4.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4.2.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1 : بتاريخ 2023/12/31 تلخص وضعية المخزونات لإحدى المؤسسات كما يلي :

البضاعة : 500000 دج.

المواد الأولية : 250000 دج.

المنتجات التامة : 700000 دج.

ونظرا لتغيرات السوق، فإن أسعار البيع المحتملة لهذه المخزونات أصبحت كما يلي :

البضاعة : 490000 دج.

المواد الأولية : 260000 دج.

المنتجات التامة : 650000 دج.

المطلوب / إجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.

المثال رقم 2 : بإتباع نفس المثال رقم 1 السابق، ومع افتراض أن وضعية المخزونات لدى المؤسسة بقيت على حالتها إلى

غاية 2024/12/31، أما أسعار البيع المحتملة لهذه المخزونات فقد أصبح كما يلي :

البضاعة : 485000 دج.

المواد الأولية : 270000 دج.

المنتجات التامة : 660000 دج.

المطلوب / إجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2024/12/31.

المثال رقم 3 : بإتباع نفس المثال رقم 1 والمثال رقم 2 السابقين، ومع افتراض أنه بتاريخ 2025/01/15 قامت المؤسسة

ببيع البضاعة بقيمة 480000 دج، بموجب شيك بنكي.

المطلوب / تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

2.4.2.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

نظرا لأن رصيد حسابات كل من البضاعة والمنتجات التامة أكبر من سعر البيع المحتمل لكل منهما، فإن مخزون

كل منهما يتطلب تسجيل خسارة قيمة. وذلك عكس رصيد حساب المواد الأولية الذي هو أقل من سعر البيع المحتمل.

دائن	مدين	البيان	ر/د	م/ر
10000	60000	..... 2023/12/31		685
		المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية		
		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	

50000		خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات (إنشاء خسارة قيمة عن المخزونات)	395	
-------	--	--	-----	--

حل المثال رقم 2 :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2024/12/31		
5000	5000	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة- الأصول الجارية خسائر القيمة عن مخزونات البضائع (زيادة خسارة القيمة عن البضائع)	390	685
		..... 2024/12/31		
10000	10000	خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات-الأصول الجارية (استرجاع خسارة القيمة عن المنتجات)	785	395

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... 2025/01/15		
480000	480000	البنك المبيعات من البضائع (تحرير الفاتورة رقم ...)	700	512
		..... 2025/01/15		
	485000	مشتريات البضائع المباعة		600
500000	15000	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع البضائع (إخراج البضائع من المخازن)	30	390

3.4. تسويات أخرى للمخزونات

1.3.4. تسوية المشتريات

باتباع طريقة الجرد الدائم، فإن المخزونات المشتراة يتم معالجتها محاسبيا عبر مرحلتين كما تم توضيحه

سابقا.

المرحلة الأولى تتعلق بنقل ملكية المخزون من خلال توفر المستندات القانونية والأوراق الثبوتية والتي تتمثل في الفواتير، وعليه فإن عدم توفر هذه الأخيرة يستلزم عدم تسجيل قيد هذه المرحلة.

المرحلة الثانية تتعلق باستلام المخزونات وإدخالها إلى مخازن المؤسسة اعتمادا على وصولات التسليم، وعليه فإن عدم وصول المخزونات المشتراة إلى مخازن المؤسسة فعليا يستلزم عدم تسجيل قيد هذه المرحلة.

في نهاية الدورة المحاسبية، وعلى أساس ما سبق نجد أنفسنا أمام إحدى الحالتين الآتيتين :

الحالة 01 : وصول الفواتير دون استلام المخزونات

في نهاية الدورة المحاسبية، وإذا لوحظ عدم وصول المخزونات المشتراة إلى مخازن المؤسسة، تكون موضوع إدراج في الحساب 37 - مخزونات في الخارج - وتتمثل في المخزونات المودعة أو المستودعة أو الجاري توصيلها، وذلك استنادا إلى معيار ملكيتها للمؤسسة. ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيد الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	المخزونات في الخارج المشتريات المخزنة (ترصيد حساب المشتريات)	38x	37

خلال الدورة المحاسبية الموالية، وعند استلام المخزون يرصد الحساب 37 - المخزونات في الخارج - بجعله دائنا في مقابل حساب المخزونات المعني.

الحالة 02 : وصول المخزونات دون استلام الفواتير

في نهاية الدورة المحاسبية، وإذا لوحظ عدم وصول الفواتير المتعلقة بالمخزونات المشتراة إلى المؤسسة، تكون هذه الفواتير موضوع تسوية من خلال الحساب - 408 - موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها. ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيد الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	المشتريات المخزنة	408	38x
xxx	xxx	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
xxx		موردو الفواتير التي لم تصل (فواتير قيد الاستلام)		

خلال الدورة المحاسبية الموالية، وعند استلام الفواتير يرصد الحساب - 408 - موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها بجعله مدينا في مقابل أحد حسابات الغير أو الخزينة.

2.3.4. تسوية المبيعات

إن المخزونات مهما كانت طبيعتها عند عملية البيع تعالج محاسبيا عبر مرحلتين. ويأتباع نفس التحليل المشار إليه في موضوع تسوية المخزونات المشتراة فإنه في نهاية السنة المالية نجد أنفسنا أمام إحدى الحالتين الآتيتين :

الحالة 01 : تحرير الفواتير دون تسليم المخزونات

في نهاية الدورة المحاسبية المالية، وإذا لوحظ عدم تسليم المخزونات المباعة إلى الزبائن، تكون هذه المخزونات موضوع إخراج من مخازن المؤسسة محاسبيا فقط. ويكون التسجيل المحاسبي عاديا وفقا لقيد المرحلة الثانية حسب طبيعة المخزونات (ح30 أو ح31). وذلك كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... 12/31/ن مشتريات البضائع المباعة البضائع (تسوية مخزونات قيد التسليم)	30	600

وخلال الدورة المحاسبية الموالية يتم تسليم المخزونات المباعة إلى الزبائن وإخراجها من مخازن المؤسسة فعليا اعتمادا على وصولات التسليم فقط.

الحالة 02 : تسليم المخزونات دون تحرير الفواتير

في نهاية الدورة المحاسبية المالية، وإذا لوحظ عدم تحرير الفواتير المتعلقة بالمخزونات المباعة تكون هذه الفواتير موضوع تسوية من خلال الحساب 418 – الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد. ويكون التسجيل المحاسبي وفقا للقيد الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx xxx	xxx	..... 12/31/ن الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها المبيعات من البضائع والمنتجات الرسم على القيمة المضافة المحصلة (فواتير قيد التحرير)	70x 4457	418

خلال الدورة المحاسبية الموالية، عند تحرير الفواتير يرصد الحساب – 418 – الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد بجعله دائنا في مقابل أحد حسابات الغير أو حسابات الخزينة.

3.3.4. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.3.3.4. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1 : بتاريخ 2025/12/27 اشترت المؤسسة بضاعة بتكلفة 10000 دج على الحساب، TVA 19%. سيتم استلام هذه البضاعة المشتراة بتاريخ 2026/01/06.
المطلوب : التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :
- فاتورة الشراء بتاريخ 2025/12/27.
- التسوية اللازمة بتاريخ 2025/12/31.
- استلام البضاعة بتاريخ 2026/01/06.

المثال رقم 2 : بتاريخ 2025/12/27 اشترت المؤسسة بضاعة بتكلفة 10000 دج على الحساب، TVA 19%. وصلت البضاعة وأدخلت إلى المخازن في نفس اليوم، في حين أن الفاتورة سيتم استلامها بتاريخ 2026/01/06.
المطلوب : التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :
- استلام البضاعة بتاريخ 2025/12/27.
- التسوية اللازمة بتاريخ 2025/12/31.
- استلام الفاتورة بتاريخ 2026/01/06.

المثال رقم 3 : بتاريخ 2025/12/29 قامت المؤسسة ببيع بضاعة بمبلغ 20000 دج على الحساب، TVA 19%، علما أن تكلفتها تقدر بـ 16000 دج، تم تحرير الفاتورة في نفس اليوم. أما البضاعة المباعة سيتم تسليمها بتاريخ 2026/01/18.
المطلوب : التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :
- تحرير الفاتورة بتاريخ 2025/12/29.
- التسوية اللازمة بتاريخ 2025/12/31.

المثال رقم 4 : بتاريخ 2025/12/29 قامت المؤسسة ببيع بضاعة بمبلغ 20000 دج على الحساب، TVA 19%، علما أن تكلفتها تقدر بـ 16000 دج، تم تسليم البضاعة المباعة في نفس اليوم، أما الفاتورة فسيتم إرسالها إلى الزبون بتاريخ 2026/01/02.

المطلوب : التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :

- تسليم البضاعة بتاريخ 2025/12/29.
- التسوية اللازمة بتاريخ 2025/12/31.
- إرسال الفاتورة بتاريخ 2026/01/02.

2.3.3.4. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
11900	10000 1900	2025/12/27 مشتريات البضائع المخزنة	401	380
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
		موردو المخزونات والخدمات (استلام الفاتورة)		
10000	10000	2025/12/31 المخزونات في الخارج	380	37
		مشتريات البضائع المخزنة (إثبات البضائع الموجودة لدى الغير)		
10000	10000	2026/01/06 البضائع	37	30
		المخزونات في الخارج (استلام بضاعة للتخزين)		

حل المثال رقم 2:

دائن	مدین	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	2025/12/27 البضائع	380	30
		مشتريات البضائع المخزنة (استلام بضاعة للتخزين)		
11900	10000 1900	2025/12/31 مشتريات البضائع المخزنة	408	380
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة		4456
		موردو الفواتير التي لم تصل (إثبات فاتورة قيد الاستلام)		
11900	11900	2026/01/06 موردو الفواتير التي لم تصل	401	408
		موردو المخزونات والخدمات (استلام الفاتورة)		

حل المثال رقم 3:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/29		
	23800	الزبائن		411
20000		المبيعات من البضائع	700	
3800		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (تحرير فاتورة بيع بضاعة)	4457	
		2025/12/31		600
	16000	مشتريات البضائع المباعة		
16000		البضائع (إخراج البضاعة من المخزن)	30	

حل المثال رقم 4:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/29		
	16000	مشتريات البضائع المباعة		600
16000		البضائع (إخراج البضائع من المخزن)	30	
		2025/12/31		
	23800	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها		418
20000		المبيعات من البضائع	700	
3800		الرسم على القيمة المضافة المحصلة (إثبات فاتورة قيد التحرير)	4457	
		2026/01/02		411
	23800	الزبائن		
23800		الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها (تسوية فوارق الجرد)	418	

5. تسوية حسابات التسيير

1.5. مفاهيم عامة

لتحديد نتيجة النشاط الاقتصادي الذي تقوم به المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، يقتضي مقابلة الإيرادات بالأعباء المتعلقة بنفس الدورة، في ظل احترام كلي لمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها.

إلا أن طبيعة مسك الدفاتر المحاسبية تقتضي تسجيل هذه الأعباء والإيرادات خلال الدورة المحاسبية بالاعتماد على الوثائق المبررة (فاتورة شراء، فاتورة بيع، الإيصالات، أوراق تجارية...). وفي نهاية السنة المالية نجد أنفسنا أمام الحالات الأربع الآتية :

الحالة 01 : أعباء سجلت حسب طبيعتها في حسابات الصنف السادس (6) ولكنها لا تخص جزئيا أو كليا السنة المالية الحالية، بل تخص السنة المالية الموالية.

الحالة 02 : أعباء تخص السنة المالية الجارية لم يتم تسجيلها بعد بسبب عدم توفر المستندات القانونية والأوراق الثبوتية.

الحالة 03 : منتجات سجلت حسب طبيعتها في حسابات الصنف السابع (7) بالاعتماد على الوثائق المبررة ولكنها لا تخص جزئيا أو كليا السنة المالية الحالية، بل تخص السنة المالية الموالية.

الحالة 04 : منتجات تخص السنة المالية الجارية لم تسجل بعد بسبب عدم توفر الوثائق المبررة. وعلى أساس ما سبق، ولإبراز الصورة الصادقة لنتيجة السنة المالية، يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط. لذلك يتطلب في نهاية السنة المالية إجراء ما يسمى بالتسويات الجردية.

2.5. تسوية الأعباء

تتمثل الأعباء في نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم. ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين.

1.2.5. الأعباء المعاينة سابقا

وهي الأعباء المسجلة في السنة المالية الحالية حسب طبيعتها، في حسابات الصنف السادس، تم الاعتراف بها عند حدوثها بالاعتماد على وثائق ثبوتية مبررة، لكنها لا تخص جزئيا أو كليا السنة المالية الحالية وإنما تتعلق بالسنة المالية الموالية. أي أعباء تخص دورتين ماليتين وبحكم استقلالية الدورات وجب إنقاصها أو تخفيضها من حسابها المعني حتى تحمل الدورة بأعبائها الفعلية فقط.

تتم تسوية هذه الحالة في نهاية السنة المالية بجعل حساب التكاليف المعني دائنا ويقابله في الجانب المدين الحساب 486 – الأعباء المعاينة مسبقا – بالمبلغ الذي تتحمله السنة المالية الموالية خارج الرسوم القابلة للاسترجاع. كما يوضحه التسجيل الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... 12/31 ن الأعباء المعاينة مسبقا حساب الأعباء المعني (تسوية الأعباء المعاينة مسبقا)	6x	486

وفي بداية السنة المالية الموالية يعاد هذا المبلغ إلى حسابه الأصلي من أجل إدراجه في نتيجتها. ويكون ذلك بتسجيل كتابة عكسية لقيود التسوية السابق، أي جعل حساب التكاليف المعني مدينا والحساب 486 – الأعباء المعاينة مسبقا – دائنا بنفس المبلغ.

2.2.5. الأعباء الواجبة الدفع

هناك بعض الأعباء الخاصة بالسنة المالية الجارية لم يتم تسجيلها بعد بسبب عدم توفر المستندات القانونية والأوراق الثبوتية، واحتراما لمبدأ استقلالية الدورات وجب تسجيلها في نهاية السنة المالية الحالية حتى تحمل الدورة بأعبائها الحقيقية، شريطة أن يكون مبلغها معلوما بما فيه الكفاية وقابلا للتقدير.

أ). الفواتير قيد الاستلام

وهي تخص الأعباء التي وجدت نتيجة نشاط ما خلال السنة المالية ويتطلب تسديدها وصول أو استلام الفواتير المتعلقة بها من الغير والتي لم تستلم بعد، وبالتالي لم تسجل محاسبيا حتى نهاية السنة المالية، أين يتطلب إجراء قيود تسوية لهذه الحالة. وذلك بجعل حساب الأعباء المعني مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب 408 – موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها بعد – بمبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم تبلغ مع احتساب الرسم على القيمة المضافة. كما يوضحه التسجيل الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	..... 12/31 ن حساب الأعباء المعني الرسم على القيمة المضافة المسترجعة موردو الفواتير التي لم تصل (فواتير قيد الاستلام)	408	6x 4456

خلال السنة المالية الموالية، وعند استلام الفواتير يرصد الحساب – 408 – موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها بجعله مدينا في مقابل أحد حسابات الغير أو الخزينة.

(ب). أعباء المستخدمين والمزايا الاجتماعية والجبائية المرتبطة بها

إن قيام المستخدمين بتقديم خدمات للمؤسسة ينشأ عنها حقوق مكتسبة لهم كالرواتب والأجور والمكافآت والعلاوات... الخ، يجب على المؤسسة الاعتراف بها محاسبياً وتسويتها خلال نفس الدورة المحاسبية التي تم فيها تقديم الخدمات أو تأدية العمل.

في نهاية السنة المالية التي نشأت خلالها الحقوق المكتسبة للمستخدمين، وإذا حدث وبقيت بدون تسوية، فإن المؤسسة ملزمة بالاعتراف بها كديون اتجاه مستخدميها. وأهم الحسابات التي تطرقت لذلك هي كالآتي :

الحساب - 428 - ينقل الحساب 428 المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المقرر استلامها عند قفل السنة المالية للسماح بتسجيل الأعباء والمنتجات الملحقه بالسنة المالية المقفلة (أمثلة ديون المؤسسة إزاء مستخدميها بعنوان العطل الواجب دفعها، علاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها، التي تسجل في الحساب مقابل حساب أعباء المستخدمين).

يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي في مقابل حساب المستخدمين- الرواتب المستحقة، والتسويات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يرد هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

الحساب - 438 - ينقل الحساب 438 الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتجات الملحقه بالسنة المالية المقفلة (مثل الأعباء الاجتماعية المرتبطة بالعطل المدفوعة، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين).

يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي في مقابل حسابات الهيئات الاجتماعية المعنية، والتسويات الضرورية التي تم تسجيلها في الحسابات المعنية. كما يمكن أن يرد هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

الحساب - 448 - ينقل الحساب 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها (خارج الضرائب) عند قفل السنة المالية للتمكين من تسجيل الأعباء والمنتجات الملحقه بالسنة المالية المقفلة (مثل الأعباء الجبائية المتعلقة بأرباب العمل والمرتبطة بالعطل المدفوعة الأجر، وعلاوات التشجيع أو المكافآت المقرر منحها للمستخدمين).

يرصد هذا الحساب عند الدفع الفعلي في مقابل الحسابات 44، مع تسجيل التسويات الضرورية في الحسابات المعنية. كما يمكن أن ترد العمليات الواردة في هذا الحساب إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

(ج). التخفيضات للمنح

قد تقوم المؤسسة بوعدها بمنحهم تخفيضات تجارية و/أو مالية على المبيعات، ولكن عملية المنح لم تتم بعد حتى نهاية السنة المالية، مما يتطلب إجراء قيود تسوية في نهاية الدورة المحاسبية المعنية وبداية الدورة الموالية لها- سبق التطرق لها في الدرس الثالث محاسبة التخفيضات التجارية والمالية-.

3.5. تسوية المنتجات

تتمثل المنتجات في مضاعفة المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم. ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتأتية من تقدمه حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.

1.3.5. المنتجات المعايينة مسبقا

هي المنتجات المسجلة في السنة المالية الحالية حسب طبيعتها في حسابات الصنف السابع تم الاعتراف بها عند حدوثها بالاعتماد على الوثائق الثبوتية المبررة لكنها لا تخص جزئيا أو كليا السنة المالية الحالية وإنما تتعلق بالسنة المالية الموالية. أي منتجات تخص دورتين ماليتين وبحكم استقلالية الدورات وجب تخفيضها من حسابها المعني حتى تحمل الدورة بالمنتجات الفعلية الخاصة بها فقط.

تتم تسوية هذه الحالة في نهاية السنة المالية بجعل حساب المنتجات (الإيرادات) المعنية مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب 487 – المنتجات المعايينة مسبقا – بالمبلغ الذي يخص السنة المالية الموالية خارج الرسوم القابلة للاسترجاع. كما يوضحه التسجيل الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	ن/12/31 حساب المنتجات المعني المنتجات المعايينة مسبقا (تسوية المنتجات المعايينة مسبقا)	487	7X

وفي بداية السنة المالية الموالية يعاد هذا المبلغ إلى حسابه الأصلي من أجل إدراجه في نتيجتها، ويكون ذلك بتسجيل كتابة عكسية لقيود التسوية السابق، أي جعل حساب المنتجات المعني دائنا والحساب 487 – المنتجات المعايينة مسبقا – مدينا بنفس المبلغ.

2.3.5. الإيرادات الواجبة التحصيل

هي المنتجات التي تخص السنة المالية الحالية ولم تحصل بعد، واحتراما لمبدأ استقلالية الدورات وجب في نهاية السنة المالية الحالية تحديدها وإضافتها إلى الإيرادات الأخرى بقائمة الدخل، لتظهر نتيجة نشاط المؤسسة لهذه الدورة بشكل صادق.

أ). الفواتير قيد التحرير

وهي تخص المنتجات التي وجدت نتيجة نشاط ما خلال السنة المالية وغير المحصلة بعد مثل مبيعات سلمت للعملاء، خدمات قدمت للغير... الخ. ويتطلب تحصيلها تحرير الفواتير المتعلقة بها، وهو الأمر الذي لم يتم بعد إلى غاية نهاية السنة المالية أين يتم إجراء تسوية جردية بجعل الحساب – 418 – الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد مدينا، ويقابله في الجانب الدائن حساب الإيرادات المعني. كما يوضحه التسجيل الآتي :

دائن	مدين	البيان	ر/ح/د	ر/ح/م
		ن/12/31		
xxx	xxx	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها	7x	418
xxx		حساب المنتجات المعني		
		الرسم على القيمة المضافة المحصلة	4457	
		(فواتير قيد التحرير)		

خلال السنة المالية، عند تحرير الفواتير يرصد الحساب - 418 - الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد بجعله دائنًا في مقابل أحد حسابات الغير أو حسابات الخزينة.

(ب). التخفيضات للاكتساب

قد تحصل المؤسسة على وعد من مورديها بمنحها تخفيضات تجارية و/أو مالية على المشتريات، إلا أنه فعليًا لا يوجد ما يثبت ذلك من مستندات، وبالتالي عملية التحصيل لم تتم بعد حتى نهاية السنة المالية، أين تعتبر هذه التخفيضات بمثابة إيرادات واجبة التحصيل، مما يتطلب إجراء قيود تسوية في نهاية الدورة المحاسبية المعنية وبداية الدورة المالية لها - سبق التطرق لها في الدرس الثالث محاسبة التخفيضات التجارية والمالية -.

4.5. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4.5. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: بتاريخ 2023/09/01 قامت المؤسسة بتسديد قسط التأمين السنوي على إحدى شاحناتها لنقل البضائع بمبلغ 36000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة المقدر بنسبة 19%، تم التسديد بموجب البنك.

المطلوب / التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :

- عملية تسديد قسط التأمين بتاريخ 2023/09/01.

- التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.

- القيد المناسب بتاريخ 2024/01/01.

المثال رقم 2: بتاريخ 2023/12/31 تبين للمؤسسة أن هناك أعباء تتعلق بالسنة المالية الحالية لكن فواتيرها لم تستلم بعد.

- فاتورة صيانة لإحدى شاحناتها لنقل البضائع بمبلغ 10000 دج.

- فاتورة الكهرباء الخاصة بالثلاثي الأخير من سنة 2023 بمبلغ محتمل مقدر بـ 15000 دج.

المطلوب / تسجيل قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.

المثال رقم 3: نفس المثال 02 أعلاه، لنفترض أن الفاتورة الخاصة بالصيانة تم استلامها بتاريخ 2024/01/10.

المطلوب / تسجيل القيود الضرورية بتاريخ 2024/01/10.

المثال رقم 4: في 2022/12/31 قامت المؤسسة بتقدير ديونها إزاء مستخدميها الخاصة بالعطل والأعباء المتبقي تغطيتها، وكانت نتيجة هذا التقدير كما يلي :

- عطل واجبة الدفع : 60000 دج
 - اشتراكات في الهيئات الاجتماعية : 24000 دج
 - أعباء جبائية على العطل المدفوعة: 1200 دج
- المطلوب / إجراء التسوية اللازمة بتاريخ 2022/12/31.

المثال رقم 5: بتاريخ 2023/10/01 قبضت المؤسسة الإيجار السنوي عن محل تجاري يؤجر لأحد عملائها بمبلغ 270000 دج بموجب شيك بنكي.

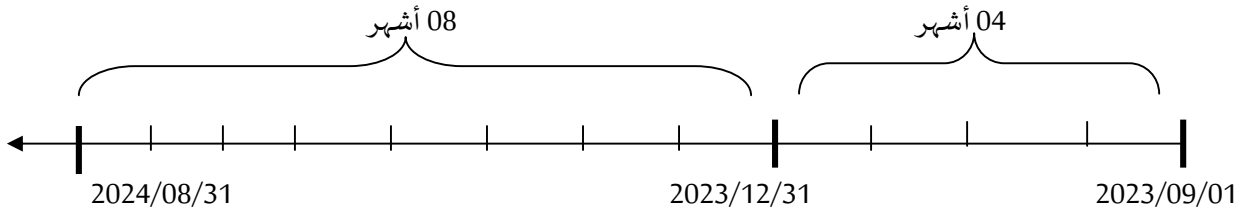
- المطلوب / التسجيل في دفتر اليومية ما يلي :
- عملية استلام مبلغ الإيجار بتاريخ 2023/10/01.
 - التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.
 - القيد المناسب بتاريخ 2024/01/01.

المثال رقم 6: بتاريخ 2023/12/31 تبين للمؤسسة أن هناك إيرادات تتعلق بالسنة المالية الحالية لكن فواتيرها لم تحرر بعد.

- فاتورة مبيعات بضاعة بمبلغ 20000 دج.
 - فاتورة خدمات مقدمة للغير بمبلغ 3000 دج.
- المطلوب / تسجيل التسوية اللازمة بتاريخ 2023/12/31.

2.4.5. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1 : نلاحظ أن مبلغ التأمين المقدر بـ 36000 دج متعلق بسنتين ماليتين، جزء منه خاص بسنة 2023 والجزء الآخر بسنة 2024. كما يوضحه التحليل الآتي :



- ما تتحمله سنة 2023 : $12000 = 12 \div (4 \times 36000)$ دج.
- ما تتحمله سنة 2024 : $24000 = 12 \div (8 \times 36000)$ دج.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
42840	36000 6840	..... 2023/09/01	512	616 4456
		أقساط التأمينات		
		الرسم على القيمة المضافة المسترجعة البنك (تسديد قسط التأمين السنوي)		
24000	24000	..... 2023/12/31	616	486
		الأعباء المعاينة مسبقا أقساط التأمينات (تسوية الأعباء المعاينة مسبقا)		
24000	24000	..... 2024/01/01	486	616
		أقساط التأمينات الأعباء المعاينة مسبقا (ترصيد حساب التسوية)		

حل المثال رقم 2:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	..... 2023/12/31	408	615
		الصيانة والتصليلات موردو الفواتير التي لم تصل (تسجيل أعباء مستحقة)		
15000	15000	..... 2023/12/31	408	607
		المشتريات غير المخزنة موردو الفواتير التي لم تصل (تسجيل أعباء مستحقة)		

حل المثال رقم 3:

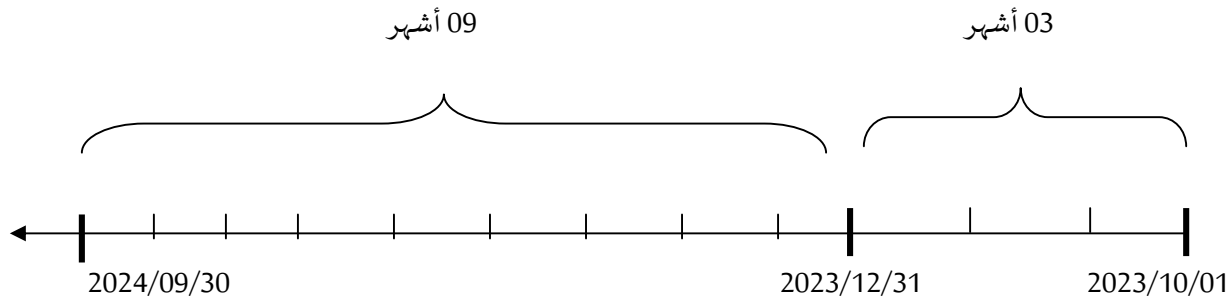
دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
10000	10000	..... 2024/01/10	401	408
		موردو الفواتير التي لم تصل موردو المخزونات والخدمات (استلام فاتورة الصيانة رقم ...)		

حل المثال رقم 4:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2022/12/31		
	60000	أجور المستخدمين		631
	24000	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		635
	1200	الضرائب والرسوم عن الأجور		641
60000		المستخدمون، الأعباء الواجب دفعها	428	
24000		الهيئات الاجتماعية، الأعباء الواجب دفعها	438	
1200		الدولة، الأعباء الواجب دفعها (تسوية أعباء مستحقة)	448	

حل المثال رقم 5:

نلاحظ أن مبلغ الإيجار المقدر بـ 270000 دج متعلق بسنتين ماليتين، جزء منه خاص بسنة 2023 والجزء الآخر بسنة 2024. كما يوضحه التحليل الآتي:



ما تستفيد منه سنة 2023 : $(3 \times 270000) \div 12 = 67500$ دج.

ما تستفيد منه سنة 2024 : $(9 \times 270000) \div 12 = 202500$ دج.

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2023/10/01		
	270000	البنك		512
270000		منتجات الأنشطة الملحقه (تأجير محل تجاري)	708	
		2023/12/31		
	202500	منتجات الأنشطة الملحقه		708
202500		المنتجات المعاينة مسبقا (تسوية المنتجات المعاينة مسبقا)	487	
		2024/01/01		

202500	202500	المنتجات المعايينة مسبقا	487
202500		منتجات الأنشطة الملحقة (ترصيد حساب التسوية)	708

حل المثال رقم 6:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2023/12/31		
	23000	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها		418
20000		المبيعات من البضائع	700	
3000		تقديم الخدمات الأخرى (فواتير قيد التحرير)	706	

6. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد

1.6. مفاهيم عن ميزان المراجعة بعد الجرد

يعرف ميزان المراجعة بأنه بيان تلخيصي لوضعية كل الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ، مرتبة حسب التدرج الوارد في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، خلال فترة زمنية معينة. يعتبر ميزان المراجعة خطوة تمهيدية لإعداد الكشوف المالية وسيلة للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، ومؤشر على صحة عملية الترسيد في حالة توازنه وتحقق المساواة الآتية:

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

إذن، توازن ميزان المراجعة يعتبر دليلاً مبدئياً على صحة إجراءات التسجيل والترحيل والترصيد. أما عدم توازنه فيعتبر مؤشراً مبكراً على وجود أخطاء محاسبية ينبغي اكتشافها وتصحيحها قبل إعداد الكشوف المالية. كما تجدر الإشارة إلى أن توازن ميزان المراجعة لا يعني دليلاً مطلقاً على صحة تسجيل العمليات المالية، فقد تحدث أخطاء محاسبية سواء في عمليات التسجيل أو الترحيل ورغم ذلك لا يظهرها ميزان المراجعة بسبب أن هناك أخطاء لا ينعكس أثرها على عملية توازن ميزان المراجعة. ومنه يعتبر ميزان المراجعة مجرد برهان عن توازن الحسابات بدفتر الأستاذ.

يتم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد انطلاقاً من ميزان المراجعة قبل الجرد، الذي يتضمن بيان تلخيصي لأعمال المحاسبة الروتينية فقط، حيث أن الاعتماد عليه في إعداد الكشوف المالية يؤدي إلى نتيجة مضللة لا تعكس وضعية صادقة ومعبرة عن حالة المؤسسة، لأن خطوات ومراحل التنظيم المحاسبي لا تنتهي عند أعمال المحاسبة الروتينية، بل تتعدى إلى أعمال نهاية الدورة المحاسبية التي تعتبر مكملة لها. وعلى هذا الأساس، وعند إقفال الدورة المحاسبية يجب على المؤسسة إعداد بالإضافة إلى ميزان المراجعة قبل الجرد، ميزان مراجعة آخرين هما كما يلي:

- ميزان المراجعة بعد الجرد وقبل إقفال الحسابات، ويتم ذلك بعد تسجيل مختلف قيود التسوية المرتبطة بعمليات الجرد وتصحيح الأخطاء المحاسبية، ويتضمن من حيث المحتوى حسابات الميزانية وحسابات التسيير.
- ميزان المراجعة بعد الجرد وبعد إقفال الحسابات، ويتم ذلك بعد ترصيد كل حسابات التسيير وتحديد نتيجة السنة المالية، ويتضمن من حيث المحتوى حسابات الميزانية بما فيها حساب النتيجة. ويعتبر هذا البيان الأخير وسيلة للتأكد من أن الحسابات بدفتر الأستاذ مازالت متوازنة بعد الإقفال.

2.6. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.2.6. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1 : يتضمن ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2025/12/31 الأرصدة الآتية :

الدائن	المدين	اسم الحساب	رح
1000000	-	رأس المال الصادر	101
-	200000	الأراضي	211
-	150000	البناءات	213
-	100000	معدات النقل	2182
-	40000	مخزونات البضائع	30
100000	-	موردو التثبيتات	404
-	90000	الزبائن	411
-	374000	البنك	512
-	208000	الصندوق	530
-	40000	مشتريات البضائع المباعة	600
-	12000	أقساط التأمينات	616
90000	-	المبيعات من البضائع	700
24000	-	منتجات الأنشطة الملحقة	708
1214000	1214000	المجموع	

المعلومات المتعلقة بالجرد في 2025/12/31 هي كما يلي :

1- التثبيتات : تلخص وضعية التثبيتات كما يلي :

نوع التثبيت	تكلفة الاقتناء	تاريخ الاقتناء	المدة النفعية	أسلوب الاهتلاك المطبق
البناءات	150000	2025/01/02	20 سنة	الاهتلاك الخطي
معدات النقل	100000	2025/01/15	10 سنوات	الاهتلاك الخطي

- 2- التسويات الأخرى : تتلخص وضعية التسويات الأخرى كما يلي :
- تم تسديد القسط السنوي للتأمين على معدات النقل بتاريخ 2025/04/01 بقيمة 12000 دج؛
 - تأجير محل تجاري لمدة سنة كاملة، ابتداء من 2025/07/01 لأحد الزبائن بمبلغ 24000 دج؛
 - لم تستلم فاتورة الكهرباء للثلاثي الأخير من سنة 2025، والمبلغ المحتمل لها هو 5000 دج.
- المطلوب / تسجيل قيود التسوية بتاريخ 2025/12/31.
- / إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 2025/12/31.

2.2.6. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

- حساب أقساط الاهتلاك السنوية.

قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للاهتلاك × معدل الاهتلاك × فترة الاستعمال.

حيث أن :

$$\text{معدل الاهتلاك السنوي} = (1 \div \text{العمر الإنتاجي}).$$

بالنسبة للبناءات :

$$\text{معدل الاهتلاك السنوي} = (20 \div 1) = 05\%$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2025} = 150000 \times 05\% \times (12 \div 12) = 7500$$

بالنسبة لمعدات النقل :

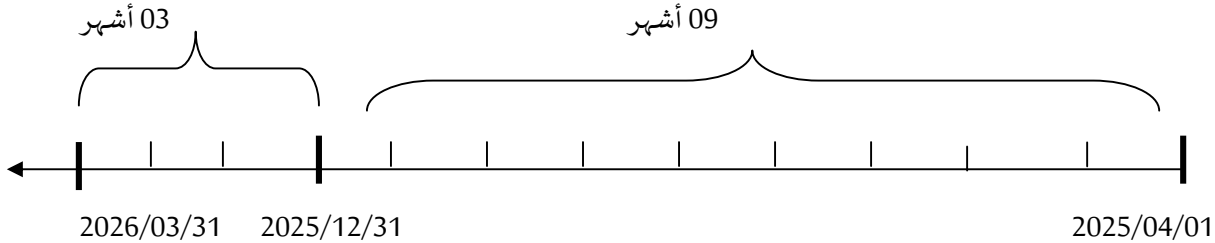
$$\text{معدل الاهتلاك السنوي} = (10 \div 1) = 10\%$$

$$\text{قسط الاهتلاك لسنة 2025} = 100000 \times 10\% \times (12 \div 12) = 10000$$

- تحويل الأعباء المعاينة مسبقا.

نلاحظ أن مبلغ التأمين المقدر بـ 12000 دج متعلق بسنتين ماليتين، جزء منه خاص بسنة 2025 والجزء الآخر

بسنة 2026. كما يوضحه التحليل الآتي :

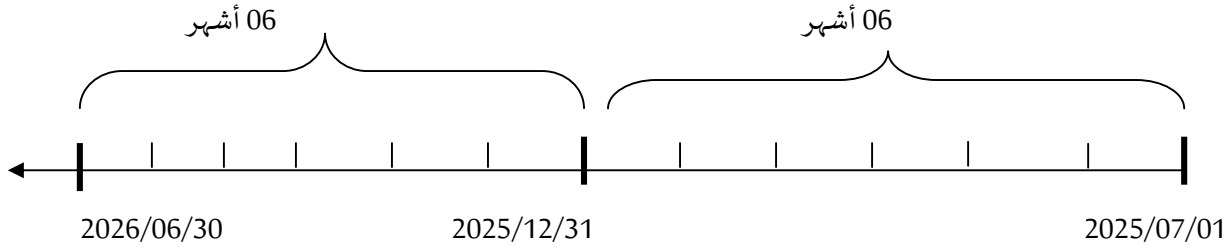


$$\text{ما تتحمله سنة 2025} : (09 \times 12000) \div 12 = 9000 \text{ دج.}$$

$$\text{ما تتحمله سنة 2026} : (03 \times 12000) \div 12 = 3000 \text{ دج.}$$

• تحويل المنتجات المعاينة مسبقا.

نلاحظ أن مبلغ الإيجار المقدر بـ 24000 دج متعلق بسنتين ماليتين، جزء منه خاص بسنة 2025 والجزء الآخر بسنة 2026. كما يوضحه التحليل الآتي :



ما تستفيد منه سنة 2025 : $12000 = 12 \div (06 \times 24000)$ دج.

ما تستفيد منه سنة 2026 : $12000 = 12 \div (06 \times 24000)$ دج.

تسجيل قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2025/12/31:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		2025/12/31		
	17500	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة		681
7500		اهتلاك البناءات	2813	
10000		اهتلاك معدات النقل	28182	
		(تخصيص أقساط الاهتلاك السنوية)		
		2025/12/31		
	3000	الأعباء المعاينة مسبقا		486
3000		أقساط التأمين	616	
		(تسوية الأعباء المعاينة مسبقا)		
		2025/12/31		
	12000	منتجات الأنشطة الملحقمة		708
12000		المنتجات المعاينة مسبقا	487	
		(تسوية المنتجات المعاينة مسبقا)		
		2025/12/31		
	5000	المشتريات غير المخزنة		607
5000		موردو الفواتير التي لم تصل	408	
		(تسجيل أعباء مستحقة)		

تحديد أرصدة الحسابات المعنية بقيود التسوية:

28182 / ح	2813 / ح	681 / ح
10000	7500	17500
رد : 10000	رد : 7500	رم : 17500
487 / ح	616 / ح	486 / ح
12000	3000 | 12000	3000
رد : 12000	رم : 9000	رم : 3000
408 / ح	708 / ح	607 / ح
5000	24000 | 12000	5000
رد : 5000	رد : 12000	رم : 5000

إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 2025/12/31:

الدائن	المدين	اسم الحساب	رح
1000000	-	رأس المال الصادر	101
-	200000	الأراضي	211
-	150000	البناءات	213
-	100000	معدات النقل	2182
7500	-	اهتلاك البناءات	2813
10000	-	اهتلاك معدات النقل	28182
-	40000	مخزونات البضائع	30
100000	-	موردو التثبيتات	404
5000	-	موردو الفواتير التي لم تصل	408
-	90000	الزبائن	411
-	3000	الأعباء المعاينة مسبقا	486
12000	-	المنتجات المعاينة مسبقا	487
-	374000	البنك	512
-	208000	الصندوق	53
-	40000	مشتريات البضائع المباعة	600
-	5000	المشتريات غير المخزنة	607
-	9000	أقساط التأمينات	616
-	17500	المخصصات للاهتلاكات	681
90000	-	المبيعات من البضائع	700
12000	-	منتجات الأنشطة الملحقة	708
1236500	1236500	المجموع	

7. إعداد الكشوف المالية

1.7. حساب النتائج

1.1.7. تعريف حساب النتائج

ويطلق عليه أيضا مصطلح قائمة الدخل، كما يشار إليه أحيانا بقائمة الربح، حيث يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء. والتي تقيس أداء المؤسسة خلال الفترة المالية المنتهية ويبين ما إذا كانت نتيجة هذا الأداء ربحا أو خسارة، وذلك عن طريق مقارنة المنتجات بالتكاليف.

ووفق النظام المحاسبي المالي، هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة). ويتم تحديد هذه النتيجة وفقا للتسلسل الذي تأخذه النتائج الوسطية الآتي ذكرها كما يلي :

- القيمة المضافة للاستغلال : تتمثل في إنتاج السنة المالية (ح 70 + ح 72 + ح 73 + ح 74) مطروحا منها استهلاك السنة المالية (ح 60 + ح 61 + ح 62).
- إجمالي فائض الاستغلال : يتمثل في القيمة المضافة للاستغلال مطروحا منها الحساب 63 – أعباء المستخدمين – والحساب 64 – الضرائب والرسوم.
- النتيجة العملياتية : تتمثل في إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه كل من الحساب 75- المنتجات العملياتية الأخرى – والحساب 78 – استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات – مطروحا منها الحساب 65 – الأعباء العملياتية الأخرى – والحساب 68 – المخصصات للاهلاكات والمؤونات.
- النتيجة المالية : تتمثل في الفارق بين المنتجات المالية (ح 76) والأعباء المالية (ح 66).
- النتيجة العادية قبل الضريبة : تتضمن مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية : تتمثل في النتيجة العادية قبل الضريبة مطروحا منها الضريبة.
- النتيجة غير العادية : تتمثل في الفارق بين المنتجات غير العادية (ح 77) والأعباء غير العادية (ح 67).
- صافي نتيجة السنة المالية : تتضمن مجموع كل من النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

2.1.7. شكل حساب النتائج

في التشريع الجزائري تعرض المنتجات والتكاليف في حساب النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة عند الاقتضاء في الملحق، ويُعتبر تقسيم المنتجات والتكاليف في المحاسبة حسب الطبيعة واستنادا إلى مدونة الحسابات عملية إجبارية. وقد ورد شكله حسب الطبيعة وفق النموذج الآتي:

حساب النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 12/31/ن

السنة ن	البيان
70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
72	الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
73	الإنتاج المثبت
74	إعانات الاستغلال
xxx	1 – إنتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61	الخدمات الخارجية
62	الخدمات الخارجية الأخرى
xxx	2 – استهلاك السنة المالية
xxx	3 – القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
63	أعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
xxx	4 – إجمالي فائض الاستغلال
75	المنتجات العملية الأخرى
65	الأعباء العملية الأخرى
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
78	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
xxx	5 – النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الأعباء المالية
xxx	6 – النتيجة المالية
xxx	7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
698 و 695	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
693 و 692	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
xxx	8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية
77	عناصر غير عادية – منتجات
67	عناصر غير عادية – أعباء
xxx	9 – النتيجة غير العادية
xxx	10 – صافي نتيجة السنة المالية

بعد إعداد جدول حساب النتائج، وبغية إظهار النتيجة الصافية للسنة المالية في الميزانية الختامية، يسجل قيد الضريبة الواجب دفعها على أرباح المؤسسة في دفتر اليومية، وفقا لتسجيل المحاسبي الآتي:

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
xxx	xxx	N/12/31 الضرائب عن الأرباح المبينة على نتائج الأنشطة العادية الدولة، الضرائب على النتائج (تسجيل قيد الضريبة على الأرباح)	444	695

ويتم فرض الضريبة على نتيجة المؤسسة، في حالة أن هذه النتيجة تمثل ربح فقط.

2.7. الميزانية الختامية

1.2.7. تعريف الميزانية الختامية

وهي ميزانية نهاية النشاط (ذات أرصدة آخر المدة)، وهي تظهر النتيجة، يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية (N/12/31).

2.2.7. علاقة الميزانية الختامية بالنتيجة

ويُقصد بالنتيجة الربح أو الخسارة التي حققتها المؤسسة من المعاملات والأحداث الاقتصادية المرتبطة بنشاطها خلال دورة محاسبية معينة. إذ بعد قيام المؤسسة بممارسة نشاطاتها الاقتصادية، قد يختل التوازن الموجود بالميزانية الافتتاحية، حيث عند إعداد الميزانية الختامية يظهر عدم التساوي بين مجموع الأصول ومجموع الخصوم قبل تحديد النتيجة، مما يعني أن قيمة الفارق بين المجموعين هي التي تعيد التوازن إلى الميزانية وتُعبّر عن النتيجة.

$$\text{نتيجة الدورة} = \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم}$$

وقد تكون النتيجة ربح أو خسارة حسب طبيعة الفارق وفق الحالات الآتية:

الحالة الأولى: إذا كان مجموع الأصول أكبر من مجموع الخصوم (من دون النتيجة)، هذا يعني أن النتيجة ربح، يُضاف مبلغها إلى جانب الخصوم ضمن بنود الأموال الخاصة ويكتب بإشارة موجبة. أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{نتيجة الدورة}$$

الحالة الثانية: إذا كان مجموع الأصول أقل من مجموع الخصوم (من دون تحديد النتيجة)، هذا يعني أن النتيجة خسارة، يُطرح مبلغها من جانب الخصوم ويوضع ضمن بنود الأموال الخاصة بإشارة سالبة (-) أو ما بين قوسين (). أي أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل الآتي:

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} - \text{نتيجة الدورة}$$

3.7. إقفال الكشوف المالية

تعتبر الكشوف المالية تلخيصا للعمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة التي أعدت عنها فقط، لذلك وقصد تهيئة الحسابات لتسجيل العمليات المالية في الفترة المحاسبية الموالية، يقوم المحاسب لدى المؤسسة بأخر عملية من أعمال نهاية السنة وتسمى بإقفال الكشوف المالية.

1.3.7. تصنيف الحسابات لغرض الإقفال

الحسابات المؤقتة : هي الحسابات التي تكون منافعها الاقتصادية تابعة لفترة محاسبية واحدة فقط، يتم إقفالها نهائيا بحيث يصبح رصيدها صفرا، لأن أرصدها تخص السنة المعنية التي أقيمت فيها ولا علاقة لها بالفترات المالية السابقة واللاحقة، وبالتالي تبدأ مع بداية الفترة المحاسبية الموالية من الصفر. وتمثل في حسابات التسيير.

الحسابات الدائمة : وهي الحسابات التي تكون منافعها الاقتصادية تابعة لأكثر من فترة محاسبية، يتم إقفالها بصفة مؤقتة لغرض إعدام دفتر اليومية، ثم ترحل أرصدها إلى الفترة المحاسبية الموالية. وتمثل في حسابات الميزانية الختامية.

2.3.7. التسجيل المحاسبي لعملية الإقفال

في نهاية الفترة المحاسبية، يتم إقفال الكشوف المالية التي تتضمن عناصرها الحسابات المؤقتة أو الحسابات الدائمة، وتختلف المعالجة المحاسبية لعملية الإقفال حسب ديمومة الحسابات من عدمها. وتمثل هذه الكشوف المالية في ما يلي :

أ). حساب النتائج : بعد إعداد حساب النتائج، تستخرج نتيجة السنة المالية التي تفسر تطور صافي المركز المالي بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية. أي النتيجة المحصل عليها تخص الفترة المحاسبية الجارية فقط، لذلك ترصد كل حسابات التسيير كما يلي :

- حسابات الأعباء بطبيعتها حسابات مدينة، ترصد بوضعها في الجانب الدائن.
- حسابات المنتجات بطبيعتها حسابات دائنة، ترصد بوضعها في الجانب المدين.

وبما أن الفارق بين رصيد حسابات المنتجات ورصيد حسابات الأعباء يمثل نتيجة السنة المالية، فهو ذو أهمية بالغة في عملية إقفال حساب النتائج، حيث أن المعالجة المحاسبية تختلف حسب طبيعة هذا الفارق، وبذلك نكون أمام إحدى الحالات الآتية :

حالة النتيجة ربحا : إذا كانت المنتجات أكبر من الأعباء، يعتبر الفارق بينهما رصيда دائنا يتمثل في الربح، يوضع في الجانب الدائن من الحساب 120 - نتيجة السنة المالية - ربح - وتكون عملية إقفال حساب النتائج كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	حسابات المنتجات		7x
xxx		حسابات الأعباء	6x	
xxx		نتيجة السنة المالية-ربح (إقفال حساب النتائج)	120	

حالة النتيجة خسارة : إذا كانت المنتجات أقل من الأعباء يعتبر الفارق بينهما رصيذا مدينا يتمثل في الخسارة، يوضع في الجانب المدين من الحساب 129 - نتيجة السنة المالية - خسارة - وتكون عملية إقفال حساب النتائج كما يلي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	حسابات المنتجات		7x
	xxx	نتيجة السنة المالية-خسارة		129
xxx		حسابات الأعباء (إقفال حساب النتائج)	6x	

ب). الميزانية الختامية : بعد إعداد الميزانية الختامية، تتم عملية إقفال حساباتها في دفتر اليومية مؤقتا، بصفتها حسابات دائمة، وذلك وفقا للتسجيل المحاسبي الآتي :

دائن	مدين	البيان	ح/د	ح/م
		..... ن/12/31		
	xxx	حسابات رؤوس الأموال		1
	xxx	نتيجة السنة المالية		12
	xxx	حسابات الغير الدائنة		4
	xxx	الحسابات المالية الدائنة		5
xxx		حسابات التثبيات	2	
xxx		حسابات المخزونات	3	
xxx		حسابات الغير المدينة	4	
xxx		الحسابات المالية المدينة (إقفال الحسابات الدائمة)	5	

وفي بداية السنة المالية الموالية لسنة إقفال حسابات الميزانية يعاد فتح حسابات هذه الأخيرة بنفس الأرصدة المقفلة.

4.7. أمثلة تطبيقية وحلولها النموذجية

1.4.7. الأمثلة التطبيقية

المثال رقم 1: بتاريخ 2020/12/31 كانت أرصدة حسابات التسيير المستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد كما يلي :

▪ أرصدة حسابات الأعباء : وهي ذات أرصدة مدينة كما يلي :

الحساب 60 – المشتريات المستهلكة – بمبلغ 1500000 دج؛

الحساب 61 – الخدمات الخارجية – بمبلغ 90000 دج؛

الحساب 62 – الخدمات الخارجية الأخرى – بمبلغ 60000 دج؛

الحساب 63 – أعباء المستخدمين – بمبلغ 1400000 دج؛

الحساب 64 – الضرائب والرسوم – بمبلغ 80000 دج؛

الحساب 65 – الأعباء التشغيلية الأخرى – بمبلغ 180000 دج؛

الحساب 66 – الأعباء المالية – بمبلغ 150000 دج؛

الحساب 68 – المخصصات للاهتلاكات والمؤونات – بمبلغ 80000 دج.

▪ أرصدة حسابات الإيرادات : وهي ذات أرصدة دائنة كما يلي :

الحساب 70 – المبيعات من البضائع والمنتجات – بمبلغ 3000000 دج؛

الحساب 72 – الإنتاج المخزن – بمبلغ 100000 دج؛

الحساب 73 – الإنتاج المثبت – بمبلغ 300000 دج؛

الحساب 74 – إعانات الاستغلال – بمبلغ 50000 دج؛

الحساب 75 – المنتجات التشغيلية الأخرى – بمبلغ 200000 دج؛

الحساب 76 – المنتجات المالية – بمبلغ 350000 دج؛

الحساب 78 – الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات – بمبلغ 40000 دج.

المطلوب / إعداد حساب النتائج، علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات يقدر بنسبة 25%.

المثال رقم 2: بتاريخ 2023/12/31 كانت أرصدة حسابات الميزانية المستخرجة من ميزان المراجعة بعد الجرد كما يلي :

▪ أرصدة حسابات الأصول : وهي ذات أرصدة مدينة كما يلي :

الحساب 211 – الأراضي – بمبلغ 2000000 دج؛

الحساب 213 – البناءات – بمبلغ 1500000 دج؛

الحساب 215 – المعدات والأدوات الصناعية – بمبلغ 500000 دج؛

الحساب 218 – تقيتات عينية أخرى – بمبلغ 1600000 دج؛

الحساب 30 – مخزونات البضائع – بمبلغ 680000 دج؛

الحساب 31 – المواد الأولية واللوازم – بمبلغ 250000 دج؛

الحساب 355 – المنتجات المصنعة – بمبلغ 600000 دج؛

الحساب 411 – الزبائن – بمبلغ 180000 دج؛

الحساب 512 – البنك – بمبلغ 900000 دج؛

الحساب 530 – الصندوق – بمبلغ 300000 دج.

▪ أرصدة حسابات الخصوم: وهي ذات أرصدة دائنة كما يلي :

الحساب 101 – رأس المال الصادر – بمبلغ 5000000 دج؛

الحساب 164 – الاقتراضات لدى مؤسسات القرض – بمبلغ 1000000 دج؛

الحساب 401 – موردو المخزونات والخدمات – بمبلغ 600000 دج؛

الحساب 404 – موردو التثبيات – بمبلغ 800000 دج.

المطلوب / إعداد الميزانية الختامية.

2.4.7. الحلول النموذجية

حل المثال رقم 1:

حساب النتائج (حسب الطبيعة) بتاريخ 2020/12/31

السنة 2020	البيان
3000000	المبيعات من البضائع والمنتجات
100000	الإنتاج المخزن
300000	الإنتاج المثبت
50000	إعانات الاستغلال
3450000	1 – إنتاج السنة المالية
1500000	المشتريات المستهلكة
150000	الخدمات الخارجية
1650000	2 – استهلاك السنة المالية
1800000	3 – القيمة المضافة للاستغلال
1400000	أعباء المستخدمين
80000	الضرائب والرسوم
320000	4 – إجمالي فائض الاستغلال
200000	المنتجات العملية الأخرى
180000	الأعباء العملية الأخرى
80000	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
40000	الاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات

300000	5 – النتيجة العملياتية
350000	المنتجات المالية
150000	الأعباء المالية
200000	6 – النتيجة المالية
500000	7 – النتيجة العادية قبل الضرائب
125000	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
375000	8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	عناصر غير عادية – منتجات
-	عناصر غير عادية – أعباء
-	9 – النتيجة غير العادية
375000	10 – صافي نتيجة السنة المالية

حل المثال رقم 2:

الميزانية الختامية بتاريخ 2023/12/31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	رؤوس الأموال الخاصة		الأصول غير الجارية
5000000	رأس المال الصادر	2000000	الأراضي
300000	نتيجة السنة المالية (ربح)	1500000	البناءات
		500000	المعدات والأدوات الصناعية
	الخصوم الغير جارية	1600000	التثبيات العينية الأخرى
1000000	الاقتراضات لدى م ق		الأصول الجارية
		680000	مخزونات البضائع
	الخصوم جارية	250000	المواد الأولية
600000	موردو المخزونات	60000	المنتجات المصنعة
800000	موردو التثبيات	180000	الزبائن
		900000	البنك
		30000	الصندوق
7700000	مجموع الخصوم	7700000	مجموع الأصول

قائمة المراجع

1. الكتب

- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، الجزائر، 2009.
- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- كتوش عاشور، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- حواس صلاح، المحاسبة المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، الجزائر، 2012.
- عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2016.

2. النصوص التشريعية

- قانون رقم 11/07 مؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، 2007.
- مرسوم تنفيذي رقم 156/08 مؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.
- قرار وزاري مؤرخ في 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 2009.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نشرة 2025.
- القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2007.