الجمهورية الجزائريّة الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان الجذع المشترك LMD

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات وتطبيقات في المحاسبة المالية2

موَجّهة لطلَبة السّنة الأولى جذع مشترك LMD

مِن إعداد الدّكتور بن حمزة ياسين

السّنة الجامعيّة: 2024 / 2025

قائمة الأشكال

رقم الشّكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-5)	مسار تحصيل ورقة تجارية لدى البنك	58
(2-5)	مسار خصم ورقة تجارية لدى البنك	62
(1-6)	بيان الجرد	75
(2-6)	مراحل أعمال الجرد	76
(3-6)	ميزان المراجعة بعد الجرد	121
(4-6)	ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / أصول	129
(5-6)	ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / خصوم	130
(6-6)	حساب النتائج حسب الطبيعة	131
(7-6)	حساب النتائج حسب الوظيفة	132

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(6-1)	تسوية الأعباء المستحقة	114
(6-2)	تسوية المنتوجات المطلوبة	116

قائمة الاختصارات

رمز الاختصار	المدلول باللّغة الأجنبيّة	المدلول باللغة العربيّة
HT	Hors Taxes	خارج الرسم (خالي من الرسوم)
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير الماليّة
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
LMD	Licence - Master - Doctorat	ليسانس- ماستر- دكتوراه
MA	Montant Amortissable	المبلغ القابل للاهتلاك
PVN	Prix de Vente Net	ثمن البيع الصافي
RRR	Rabais, Remise, Ristourne	تخفيضات، تنزيلات، محسومات
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
TTC	Toutes Taxes Comprises	متضمن الرسوم (مع احتساب كافة الرسوم)
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée	الرّسم على القيمة المضافة
V0	Valeur d'origine	القيمة الأصلية
VAR	Valeur à Récupérer	القيمة القابلة للتحصيل
VAV	Valeur Vénale	القيمة النفعية
VNC	Valeur Nette Comptable	القيمة المحاسبية الباقية
VR	Valeur Récupérable	القيمة الباقية المحتملة

جـدول الـمـواد

عنوان العنصر	رقم الصفحة
قائمة الأشكال	I
قائمة الجداول	II
قائمة الاختصارات	III
جدول المواد	IV
مُقدّمة	**أ - ج**
المحور الأول: محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات	**01 - 10**
1. طريقة الجرد الدائم	01
1.1. مردودات المشتريات	01
2.1. مردودات المبيعات	05
2. طريقة الجرد النهائي	08
المحور الثاني: محاسبة التسبيقات على المخزونات	**11-16**
1. تعريف التسبيق	11
2. التسبيقات على المخزونات مدفوعة	12
3. التسبيقات على المخزونات مقبوضة	14
المحور الثالث: محاسبة التخفيضات التجارية والمالية	**17-30**
1. الفاتورة التجارية وأنواعها	17
1.1. مبادئ عامة	17
2.1. أنواع الفواتير التجارية	17
2. محاسبة التخفيضات التجارية	18
1.2. التخفيض التجاري: أسبابه وأنواعه	18
2.2. المعالجة المحاسبية عند الشراء	20
3.2. المعالجة المحاسبية عند البيع	23
3. محاسبة التخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع)	26
1.3. التخفيض المالي: تعريفه وأسبابه	26
2.3. المعالجة المحاسبية عند الشراء	26
3.3. المعالجة المحاسبية عند البيع	28

المحور الرابع: محاسبة الأغلفة (التغليفات)	**48-31**
1. التعريف والأنواع	31
1.1. الأغلفة المتداولة	31
2.1. الأغلفة التالفة	33
2. محاسبة الأغلفة التالفة	34
1.2. حالة الاستهلاك	34
2.2. حالة البيع	35
3. محاسبة الأغلفة المتداولة	36
1.3. عند المؤجر (البائع أو المورّد)	36
2.3. عند المستأجر المشتري	42
المحور الخامس: محاسبة الأوراق التجارية	**72-49**
1. التعريف والأنواع	49
1.1. الكمبيالة	49
2.1. السند لأمر	50
3.1. الشيك	50
2. نشأة الأوراق التجارية (La naissance)	51
1.2. حالة الشراء	51
2.2. حالة البيع	53
3. تسديد الأوراق التجارية (Le règlement)	55
1.3. حالة الشراء	55
2.3. حالة البيع	56
4. تحصيل الأوراق التجارية (L'encaissement)	57
5. خصم الأوراق التجارية (L'escompte)	60
6. تظهير الأوراق التجارية (L'endossement)	64
7. الغاء وتجديد الأوراق التجارية (L'annulation et le renouvellement)	65
1.7. حالة عدم التسديد	65
2.7. حالة عدم التحصيل	67
3.7. حالة عدم الخصم	70

المحور السادس: أعمال نهاية الدورة المحاسبية	**135-73**
1. التعريف والمنهجية	73
1.1. التعريف	73
2.1. المنهجية	74
2. تسوية حسابات الميزانية	76
1.2. تسوية حسابات التثبيتات	76
2.2. تسوية حسابات المخزونات	85
3.2. مؤونة تدني قيم الأصول الجارية	97
3. تسوية حسابات التسيير	108
1.3. الأعباء والمنتوجات المعاينة سلفا	108
2.3. حالة المشتريات غير المخزنة	112
3.3. الأعباء المستحقة والمنتوجات المطلوبة	113
4.3. التخفيضات المستحقة والمطلوبة	117
4. إعداد وعرض الكشوف المالية الختامية	120
1.4. ميزان المراجعة بعد الجرد	120
2.4. تجميع حسابات التسيير وتحديد النتيجة	122
3.4. عرض الكشوف المالية	126
4.4. إقفال الحسابات	133
المحور السابع: تطبيقات في المحاسبة المالية2	**171-136**
السلسلة الأولى: محاسبة المردودات والتسبيقات	136
السلسلة الثانية: محاسبة التخفيضات التجارية والمالية	145
السلسلة الثالثة: محاسبة الأغلفة	151
السلسلة الرابعة: محاسبة الأوراق التجارية	155
دراسة حالة عن أعمال نهاية الدورة المحاسبية	160
الخاتمة	**172**
قائمة المصادر والمراجع	**175**

مُـقـدّمَـــة

تُعتبَر الكشوف المالية ذات أهمية بالغة بالنسبة لمُستخدِميها المختلِفين من مستثمرين ومقرضين وزبائن وموَرِّدين وعامِلين، فهي تُـفيـدهم في بناءِ تصورٍ صادق حول الأرقام التي تتضمنها، وتُمَكنهم من تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية والمقارنة بينها. ففي سياق إعداد تلك الكشوف وعرضها على الأطراف ذات العلاقة، وجب على المؤسسة اتباع منهجية صارمة على أصعدة متعددة أوّلها: مسك الحسابات ومعالجة العمليات الاعتيادية، وآخرها: تسوية تلك الحسابات في نهاية الدورة المحاسبية، وتحديد النتيجة تهيّـئا لتقييـم كفاءة المسيرين وتوزيع الأرباح إن تحققت.

ففي هذا الصدد، نص النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقاريـر المالية (IAS/IFRS) على وضع إجراءاتٍ داخلية موثوقة تمكّـن من المسك اليومي للحسابات بطـريقة منـظّمـة - آلية كانت أم يدوية، وقفلها تحت مسؤولية المسيـرين في الآجال المحددة، ثم إعادة فتحها بمصداقية حتى تلبي الكشوف المالية المنبثقة عن النظام المحاسبي موضِعَ التطبيق هدفَ تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ونجاعتها وكلّ تغير في وضعيتها، وتُـفيـدَ مستخدِميها بمعلومات كافية لاتخاذِ قراراتٍ رشيدة.

تُعتبَرُ المحاسبة المالية2 مادّة تعليميّة ضمن مسار التكوين الجامعي في السنة الأولى من الطور الأول المُتوّج بالحصول على شهادة الليسانس في ميدان العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية، إذ يشترِط فهمها واستيعابُها حصول الطالب على مكتسباتٍ تعليميّة مُسبَقة، ذات علاقة بالمحاسبة المالية1.

تندرج المحاسبة المالية2 كمقياسٍ ضمن وحدة التعليم الأساسي، وتضمَن للطالب تكوينا يتماشى مع الممارسات الميدانية الجاري العمل بها على مستوى المؤسسات الاقتصادية والهيئات المعنويّة المُجبَرة طوعا، أو بنص قانوني على مسك محاسبة مالية.

يكمُنُ الهدف العام من وراء إعداد هاته المطبوعة البيداغوجيّة في تمكين طلبة السنة الأولى جذع مشترك (LMD) من التسجيل المحاسبي لكافة العمليات الجارية (الاعتيادية) لمنشأةٍ اقتصادية - مع التـركيز على العمليات ذات الصلة بالمخزونات أي: الشراء، الانتاج والبيع، فضلا عن المعالجة المحاسبية البسيطة لأعمال نهاية السنة المالية بما يُمَكـنّـهم، فيما بعد، من تعميق الدراية والفهم في حقول المحاسبة المالية وشِعابِها خلال تناولهم لمقياس المحاسبة المالية المعمقة في مستويات التعلُّم اللاّحقة.

وبناء عليه، تعتبر أهدافا فرعية يُراد الوصول إليها ضمن الهدف العام من هاته المادة التعليميّة ما يلي:

- التسجيل المحاسبي لكافة العمليات التجارية: الشراء، الانتاج والبيع؛
- التسجيل المحاسبي لأبرز الحالات المرتبطة بالعمليات التجارية كالمردودات، التسبيقات والتخفيضات التجارية والمالية؛
- التحكم في منهجية تنظيم وإعداد أعمال نهاية السنة المالية وتسوية الحسابات؛
- التمكن من تحديد نتيجة السنة المالية محاسبيا؛
- التمكن من إعداد الكشوف المالية الختامية وأهمها: الميزانية وحساب النتيجة.

لبلوغ تلك الأهداف، تم تقسيم هذا العمل البيداغوجي الى سبعةِ محاور أساسية سبِقتهُم مقدمة وتليهِم الخاتمة؛ فأما المحور الأول وعُنوانه: محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات، فإنما خُصّص لتمكين الطالب من اكتساب معارف كافية حول المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات والمبيعات من المخزونات وفق طريقتين: طريقة الجرد الدائم (المستمر)، وطريقة الجرد النهائي (المتناوب).

خصص المحور الثاني وعُنوانه: محاسبة التسبيقات على المخزونات، لتمكين الطالب من المعالجة المحاسبية البسيطة للتسبيقات التي يدفعها الزبون (المشتري) الى مورده (البائع) بمناسبة تقديمه طلبية بالمخزونات، والتسبيقات التي يقبضها البائع من المشتري بمناسبة حصوله على طلبية بالمخزونات.

خُصّصَ المحور الثالث وعُنوانه: محاسبة التخفيضات التجارية والمالية، الى المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع)، الواردَة سواء ضمن فاتورة شراء وبيع أصليّة، أو ضمن فاتورةٍ مستقلة (فاتورة تخفيض).

خُصّصَ المحور الرابع وعُنوانه: محاسبة الأغلفة، لتلقين الطالب أساسيات المعالجة المحاسبية البسيطة للأغلفة التالفة (أو ما يطلق عليها بالمستهلكة أو غير المسترجعة) في حالتَيْ الاستهلاك والبيع، المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة (أو ما يطلق عليها بالمسترجعة) تـارةً لدى المؤجّر (المورّد أو البائع) بما فيها من حالات التأجير، الضمان والارجاع، وطـورًا لدى المستأجِر (الزبون أو المشتري) بما فيها من حالات الإيجار، الضمان والارجاع.

تناول المحور الخامِس محاسبة الأوراق التجارية في اتجاه تمكين الطالب من القيام بالمعالجة المحاسبية البسيطة لستة عناصرَ تتعلق بكيفيات المحاسبة عن هذا النوع من السّندات التجارية في حالتيْ شراء المخزونات وبيعها، مرتبة كما يلي: النشأة، التسديد، التحصيل، الخصم، التظهير، الإلغاء والتجديد.

تناول المحور السّادِس أعمال نهاية الدورة المحاسبية في اتجاه إكساب الطالب دراية كافية بثلاثة عناصرَ محورية تتعلق بتسوية حسابات الميزانية بفرعيْها: الأصول والخصوم، تسوية حسابات التسيير بفرعيْها: الأعباء والمنتوجات، وإعداد الكشوف المالية الختامية وعلى رأسها الميزانية وحساب النتائج.

خُصّصَ المحور السابِع وعُنوانه: تطبيقات في المحاسبة المالية2 لاقتراح تمارين شاملة بحلولها حول العناصر التالية: محاسبة المردودات والتسبيقات عن المخزونات، محاسبة التخفيضات التجارية والمالية في حالة شراء وبيع المخزونات، محاسبة الأغلفة (أو ما يطلق عليها بالتغليفات)، محاسبة الأوراق التجارية بنوعيها: أوراق القبض وأرواق الدفع، بالإضافة الى دراسة حالة شاملة عن أعمال نهاية الدورة المحاسبية تضمنت ما يلي: تسوية الحسابات انطلاقا من ميزان مراجعة قبل الجرد، إعداد ميزان مراجعة بعد الجرد، تجميع الحسابات، تحديد النتيجة محاسبيا وإعداد الكشوف المالية الختامية.

المحور الأوّل

محاسبَة مردودَات المشترَيات والمَبيعات

يتعرض هذا المحور الى المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات والمبيعات من المخزونات وفق طريقتين: طريقة الجرد الدائم (المستمر)، وطريقة الجرد النهائي (المتناوب).

1. طريقة الجرد الدائم

نميز في هذا المجال بين عنصرين اثنين وهما: المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات، والمعالجة المحاسبية لمردودات المبيعات وفق طريقة الجرد الدائم للمخزونات كما يلي:

1.1. مردودات المشتريات

يعودُ أصل كلمة مردودات الى الفعل ردّ أي: "أرجع الشيء وأعاده الى صاحبه؛ والمردود هو ما يُرفَض ولا يقبل، وبضاعةٌ مردودة هي بضاعة مرفوضة وغيرُ مقبولةٍ"،[1] يُرجعها المشتري ويُعيدها الى البائع. وأما مردودات المشتريات، فيُقصَد بها في باب المخزونات أن تعيد المؤسسة كافة العناصر المشتراة، أو جزءٍ منها، الى مورّدها وذلك لثبوتِ عيْب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة أو لأي سبب آخر،[2] أي عمليّا: إعادةُ إخراجِها من مخازن المؤسسة وتسليمها الى المورّد.

محاسبيا، وفي حالة تطبيق نظام الجرد الدائم (المستمر)، تمكّن المؤسسة من الاختيار بين إحدى المعالجتين: التسجيل العكسي لقيود الشراء الأصلية بمبلغ المردودات، أو إعادة تسجيل نفس القيود بمبلغ المردودات ولكن بإشارة سالبة (أو بوضعها بين قوسين)؛ فأما المعالجة الأولى فهي تقضي بما يلي:

- التسجيل العكسي لقيد الفوترة أي: تُجعل الحسابات التالية مدينة بالمبلغ TTC: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) إذا كان الشراء على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) إذا كان الشراء بشيك، الصندوق (حـ/53) إذا كان الشراء نقدا، على أن تجعل الحسابات التالية دائنة: المشتريات المخزنة (حـ/38) بالمبلغ HT، و TVA القابلة للاسترجاع (حـ/4456) كما يلي:

[1] **معجم المعاني الجامع**. معجم عربي-عربي، متوفر على الموقع الالكتروني: https://almaany.com/ar/dict/ar-ar، (تاريخ الاطلاع: 2024/07/14، التوقيت 07:36).

[2] نجود تريش. **محاسبة مالية، الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات**، مطبوعة محاضرات، التخصص: جذع مشترك ل م د، جامعة سطيف1 (الجزائر)، 2017/2016، ص18.

		..../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	38	حـ/ المشتريات المخزنة		...
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		...
		" فاتورة مردودات... رقم..."		

- التسجيل العكسي لقيد الاستلام أي: يُجعل حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مدينا، على أن يجعل حساب المخزون المعني (حـ/3x) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
	3x	حـ/ حسابات المخزونات		...
		" وصل تسليم مردودات... رقم..."		

وأما المعالجة الثانية فهي تظهر كما يلي:

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	(...)	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	(...)	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		(...)
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		(...)
	53	حـ/ الصندوق		(...)
		" فاتورة مردودات... رقم..."		
		""" """ """		
3x		حـ/ المشتريات المخزنة	(...)	
	38	حـ/ المشتريات المخزنة		(...)
		" وصل تسليم مردودات... رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (01)**

قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر جويلية سنة 2023:

- 07/14: شراء لوازم مكتبية على الحساب بمبلغ HT 100.000 دج، TVA 19%؛
- 07/15: ردت ½ اللوازم المشتراة لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

المطلـــوب: تسجيل عملية الشراء، معالجة المردودات بطريقتين وترصيد الحسابات.

*** الطـريقـة الأولـــى***

		2023/07/14		
381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة	100.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	19.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		119.000
		" فاتورة شراء لوازم مكتبية"		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	100.000	
	381	حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة		100.000
		" وصل استلام لوازم مكتبية"		
		2023/07/15		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	59.500	
	381	حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة		50.000
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		9.500
		" فاتورة مردودات لوازم مكتبية"		
		""" """ """		
381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة	50.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		50.000
		" وصل تسليم مردودات لوازم مكتبية"		

حـ/381		حـ/4456		حـ/404		حـ/31	
100.000	100.000	19.000	9.500	119.000	59.500	100.000	50.000
50.000	50.000		**9.500** ر.م		**59.500** ر.د		**50.000** ر.م
150.000	150.000	19.000	19.000	119.000	119.000	100.000	100.000

*** الطريقة الثانيـــة***

		2023/07/15		
381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة	(50.000)	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	(9.500)	
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات		(59.500)
		" فاتورة مردودات لوازم مكتبية"		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	(50.000)	
381		حـ/ مشتريات المواد الأولية واللوازم المخزنة		(50.000)
		" وصل تسليم مردودات لوازم مكتبية"		

حـ/381		حـ/4456		حـ/401		حـ/31	
100.000	100.000	19.000	**9.500** ر.م	119.000	**59.500**	100.000	**50.000**
(50.000)	(50.000)	(9.500)		(59.500)	ر.د	(50.000)	ر.م
50.000	50.000	9.500	9.500	59.500	59.500	50.000	50.000

2.1. مردودات المبيعـات

يُقصَد بمردودات المبيعات من المخزونات أن يعيد الزبون الى المؤسسة كافة العناصر المبيعة، أو جزء منها، سواءً لثبوت عيب بها أو لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة أو لأيّ سببٍ آخر،[1] أي عمليّا: إعادة استلامِها من الزبون وإدخالِها الى مخازن المؤسسة.

محاسبيا، وبالتوازي مع حالة مردودات المشتـريات، تمكّـن المؤسسة من الاختيار بين إحدى المعالجتين: التسجيل العكسي لقيود البيع الأصلية بمبلغ المردودات،[2] أو إعادة تسجيل نفس القيود بمبلغ المردودات ولكن بإشارة سالبة (أو بوضعها بين قوسين)؛ فأما المعالجة الأولى فهي تقضي بما يلي:

- التسجيل العكسي لقيد الفـوتـرة أي: تُجعل الحسابات التالية مدينة: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (حـ/70) بالمبلغ HT، وTVA المحصلة (حـ/4457)، على أن تجعل الحسابات التالية دائنة بالمبلغ TTC: الزبائن (حـ/411) إذا كان البيع على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) إذا كان البيع بشيك، الصندوق (حـ/53) إذا كان البيع نقدا كما يلي:

		..../../..		
70		حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة	...	
4457		حـ/ TVA محصلة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة مردودات... رقم..."		

- التسجيل العكسي لقيد التسليم أي: يُجعل حساب المخزون المعني (حـ/3x) مدينا، على أن يجعل أحد الحسابين التاليين: المشتريات المستهلكة (حـ/60)، تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

[1] نجود تريش. الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات، **المرجع سبق ذكره**، ص20.

[2] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité - Analyse comptable des opérations courantes, Série 02**, Institut National des Techniques Économiques et Comptable (INTEC), Paris (France), 2008/2009, P36.

		..../../..		
3x		حـ/ حسابات المخزونات	...	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة		...
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		...
		" وصل استلام مردودات... رقم..."		

وأما المعالجة الثانية فهي تظهر كما يلي:

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	(...)	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	(...)	
53		حـ/ الصندوق	(...)	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		(...)
	4457	حـ/ TVA محصلة		(...)
		" فاتورة مردودات... رقم..."		
		""" """ """		
60		حـ/ المشتريات المخزنة	(...)	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	(...)	
	3x	حـ/ حسابات المخزونات		(...)
		" وصل استلام مردودات... رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (02)**

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال شهر جويلية سنة 2023:

- 07/14: بيع منتجات مصنعة على الحساب بمبلغ 100.000 HT دج، TVA 19%، تكلفة انتاجها 75.000 دج؛
- 07/15: ردّ الزبون ½ المنتجات المبيعة لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

المطلـــوب: تسجيل عملية البيع، معالجة المردودات بطريقتين وترصيد الحسابات.

* الطـريقـة الأولـــى*

		2023/07/14		
411		حـ/ الزبائن	119.000	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		100.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		19.000
		" فاتورة بيع منتجات مصنعة"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	75.000	
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		75.000
		" وصل تسليم المنتجات المبيعة"		
		2023/07/15		
701		حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة	50.000	
4457		حـ/ TVA محصلة	9.500	
	411	حـ/ الزبائن		59.500
		" فاتورة مردودات منتجات مصنعة"		
		""" """ """		
355		حـ/ المنتجات المصنعة	37.500	
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		37.500
		" وصل استلام مردودات منتجات مصنعة"		

حـ/411		حـ/701		حـ/4457		حـ/724	
59.500	119.000	50.000	100.000	9.500	19.000	75.000	37.500
59.500		**50.000**		**9.500**			**37.500**
ر.م		ر.د		ر.د			ر.م
119.000	119.000	100.000	100.000	19.000	19.000	75.000	75.000

*** الطريقة الثانيـــة***

		2023/07/15		
411		حـ/ الزبائن	(59.500)	
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات المصنعة		(50.000)
	4457	حـ/ TVA محصلة		(9.500)
		" فاتورة مردودات منتجات مصنعة"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	(37.500)	
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		(37.500)
		" وصل استلام المنتجات المصنعة المردودة"		

حـ/411		حـ/701		حـ/4457		حـ/724	
119.000	**59.500**	100.000	**50.000**	19.000	**9.500**	75.000	**37.500**
(59.500)	ر.م	(50.000)	ر.د	(9.500)	ر.د	(37.500)	ر.م
59.500	59.500	50.000	50.000	9.500	9.500	37.500	37.500

2. طريقة الجرد النهائي

ينبغي التذكير بأن الجرد المتناوِب (النهائي) نظامٌ يقوم على تقييم المخزونات في نهاية الفترة المحاسبية بعد القيام بأعمال الجرد المادّي، أي تقنيّا: عدم تسجيل أية حركة في حسابات المخزونات (3x) أثناء الفترة المحاسبية والاكتفاء فقط بتسجيل فواتير العمليات.[1] فمن هذا المنطلق، وفي سياق محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات في حالة تطبيق نظام الجرد النهائي، تمكّن المؤسسة من الاختيار بين إحدى المعالجتين: التسجيل العكسي لقيد فاتورة الشراء والبيع الأصلية بمبلغ المردودات، أو إعادة تسجيل نفس القيد بمبلغ المردودات ولكن بإشارة سالبة (أو بوضعها بين قوسين).

[1] ياسين بن حمزة. **محاضرات وتطبيقات في المحاسبة المالية1**، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD، جامعة الطارف (الجزائر)، 2023/2022، ص124.

- **مثـال تطبيقـي (03)**

قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر سبتمبر سنة 2023:

- 09/09: بيع بضائع على الحساب بمبلغ 137.000 HT دج، TVA 19%؛
- 09/10: ردّ الزبون 10% من البضائع لثبوت عيب بها.

المطلـــوب: تسجيل العمليات في يومية البائع والمشتري حسب نظام الجرد الدائم.

*** فـي يـومـيـة الـبـائــع***

		2023/09/09		
411		حـ/ الزبائن	163.030	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		137.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		26.030
		" فاتورة بيع بضائع"		
		2023/09/10		
700		حـ/ المبيعات من البضائع	13.700	
4457		حـ/ TVA محصلة	2.603	
	411	حـ/ الزبائن		16.303
		" فاتورة مردودات بضائع"		

*** فـي يـومـيـة المـشـتـري***

		2023/09/09		
	137.000	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		380
	26.030	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		4456
163.030		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		" فاتورة شراء بضائع"		
		2023/09/10		
	16.303	حـ/ المبيعات من البضائع		401
2.603		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	4456	
13.700		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	380	
		" فاتورة مردودات بضائع"		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الأول، سيُخَصّص المحور الثاني لمحاسبة التسبيقات على المخزونات المشتمِلة على المعالجة المحاسبية للتسبيقات المدفوعة من المشتري (الزبون) الى البائع (المورد) عن طلبات بالمخزونات، والمعالجة المحاسبية للتسبيقات المقبوضة من البائع (المورد) عن طلبات بالمخزونات.

المحور الثّانِي

محاسبَة التّسْبيقات علَى المَخزُونات

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن تعريف التسبيق في الأدب المحاسبي وأنواعُه، الى المعالجة المحاسبية البسيطة للتسبيقات التي يدفعها الزبون (المشتري) الى مورده (البائع) بمناسبة تقديمه طلبية بالمخزونات، والتسبيقات التي يقبضها البائع من المشتري بمناسبة حصوله على طلبية بالمخزونات.

1. تعـريـف التّسـبيق

بوجه عام، قد يتّـفق المورّد مع زبونه على أن يُقدّم هذا الأخير تسبيقا ماليا عن طلبيّة شراء مُحدّدة؛ يعتبر هذا التسبيق بالنسبة للمورد التزاما ماليا تجاه زبونه ويدرجه ضمن حسابات الديون، ويعتبر بالنسبة للزبون حقا مكتسبا ويدرجه ضمن حسابات الغير المدينون.[1] أما الأدب المحاسبي، فيعـرّف التسبيق بأنه مبلغ نقديّ يُقدّمه الزبون الى موَرّده، بطلبٍ من هذا الأخير، ضمانا لإتمام عملية تصريف المنتجات والحصول عليها.[2]

يشكل التسبيق المقبوض من المورّد دينا مشروطا تجاه زبونه، ويلتزم بردّه إليه في حالِ عدم تنفيذه الطلبية أو الأشغال الطلوبة. وفي المقابل، يشكل التسبيق المدفوع من الزبون حقا مشروطا تجاه مورده، ويحق له استرجاعه في حال عدم حصوله على الطلبية أو الأشغال المطلوبة.[3]

عمليّا، يجري التمييز بين نوعين من التسبيقات حسبَ طبيعة العناصر المشتراة أو المباعة: تسبيقات على التثبيتات وتسبيقات على المخزونات والخدمات، كما يجري التمييز بين نوعين من التسبيقات من حيثُ طبيعة العمليات: تسبيقات مدفوعة عن طلبات بالمشتريات، وتسبيقات مقبوضة عن طلبات بالمبيعات، هذا من جهة. ومن جهة ثانية، يجري التمييز بين التسبيقات والمدفوعات على الحساب في كوْن "الأولى مبالغ تُدفع قبل البدء في تنفيذ طلبية أو أشغال، أما الثانية فهي مبالغ تدفع بعد إثبات التنفيذ الجزئي لطلبية أو أشغال".[4]

---

[1] لخضر علاوي. (2014)، **المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF - تمارين وتطبيقات محلولة**، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر)، ص159.

[2] نجود تريش. الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات، **المرجع سبق ذكره**، ص30.

[3] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P70.

[4] **Idem.**

2. التّسبيقات على المخزونات مدفوعة

تُعرَّف التسبيقات المدفوعة على المخزونات بأنها مَبالِغ يدفعها المشتري (الزبون) الى البائع (المورد) بطلبٍ من الأخير في إطار عملية شراء عنصر من عناصر المخزونات (حـ/3x)، وذلِك حتى يضمَن البائع للمشتري إتمام الطلبية وتصريف المبيعات. وبما أن حساب المورد (حـ/401) ذو طبيعةٍ دائنة، ويُعبر عن قيمة المشتريات التي لم تُدفع مبالغُها أثناء عملية الشراء، فإن المشتري إذا دفع تسبيقا أصبح حساب المورّد مدينا مؤقتا بقيمة التسبيق، ويستبدل الرقم "1" بالرقم "9"، ويسجل المبلغ في الحساب 409 المدين.

محاسبيا، تُسجَّل التسبيقات عند دفعها في الجانب المدين لحساب الموردون المدينون (حـ/409)، ويُجَعل أحد الحسابات المالية (حـ/5x): بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، أو الصندوق (حـ/53) دائنا بنفس المبلغ:[1]

		..../../..		
409		حـ/ الموردون المدينون	...	
	5x	حـ/ الحسابات المالية (حـ/512، حـ/53)		...
		" وصل رقم..."		

بعد إتمام الطلبية وحصول المؤسسة على فاتورة الشراء، يُرصَّد حساب الموردون المدينون (حـ/409) بجعله دائنا، ويُجعل حساب TVA قابلة للاسترجاع (حـ/4456) مدينا، وحساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مدينا أيضا بتكلفة الشراء خارج الرسم (HT)، وتدفع المؤسسة فقط الفارق بين المبلغ الإجمالي للفاتورة وقيمة التسبيق، ويُسجّل في الجانب الدائن لأحدِ الحسابات التالية:

- موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة الشراء على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التسديد بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة التسديد نقدا.

[1] صليحة بوسليماني. **المحاسبة العامة 1 و 2**، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى ل م د LMD، جامعة الجزائر03، 2022/2021، ص67.

		..../../....		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	409	حـ/ الموردون المدينون		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (01)

قامت إحدى المؤسسات الصناعية بالعمليات الموالية خلال شهر جويلية سنة 2023:

- 07/10: دفعت تسبيقا نقدا بقيمة 50.000 دج للحصول على مواد تغليف (تغليفات)؛
- 07/12: الحصول على الطلبية حسب الفاتورة التالية: ثمن الشراء H.T: 500.000 دج، TVA: 19%، وما تبقى من المبلغ على الحساب.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/07/10		
409		حـ/ الموردون المدينون	50.000	
	53	حـ/ الصندوق		50.000
		" وصل صندوق رقم..."		
		2023/07/12		
3826		حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات	500.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	95.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		545.000
	409	حـ/ الموردون المدينون		50.000
		" فاتورة رقم..."		

		""" """ """		
326		حـ/ التغليفات	500.000	
	3826	حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات		500.000
		" وصل استلام رقم..."		

3. التّسبيقات على المخـزونـات مقبوضَة

تُعرَّف التسبيقات المقبوضة على المخزونات بأنها مَبالِغ يقبضها البائع (المورد) من المشتري (الزبون) بطلبٍ من الأول في إطار عملية بيع عنصر من عناصر المخزونات (حـ/3x)، وذلِك حتى يضمَن البائع للمشتري إتمام الطلبية وتصريف المبيعات. وبما أن حساب الزبون (حـ/411) ذو طبيعةٍ مدينة، ويُعبرّ عن قيمة المبيعات التي لم تُقبض مبالغُها أثناء عملية البيع، فإن البائعَ إذا تحصل على تسبيقٍ أصبح حساب الزبون لديه دائنا مؤقتا بقيمة التسبيق، ويستبدل الرقم "1" بالرقم "9"، ويسجّل المبلَغ في حساب الزبائن الدائنون (حـ/419).

محاسبيا، تُسجَّل التسبيقات عند قبضها في الجانب المدين لأحد الحسابات المالية (حـ/5x): بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53)، ويُجَعل حساب الزبائن الدائنون (حـ/419) دائنا بنفس المبلغ:[1]

		..../../..		
5x		حـ/ الحسابات المالية (حـ/512، حـ/53)	...	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون		...
		" وصل رقم..."		

بعد تحرير فاتورة البيع، يُرصَّد حساب الزبائن الدائنون (حـ/419) بجعله مدينا، ويُجعل حساب TVA محصلة (حـ/4457) دائنا، وحساب المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة (حـ/70) دائنا بسعر البيع خارج الرسم (HT)، وتقبِض المؤسسة فقط الفارق بين مبلغ الفاتورة الإجمالي وقيمة التسبيق، ويُسجّل الفارق في الجانب المدين لأحدِ الحسابات التالية:

[1] صليحة بوسليماني. **المرجع سبق ذكره**، ص68.

- الزبائن (حـ/411) في حالة التسجيل على الحساب؛
- بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التحصيل بشيك؛
- الصندوق (حـ/53) في حالة التحصيل نقدا.

		..../../....		
411		حـ/ الزبائن	...	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	4457	حـ/ TVA محصلة		...
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		...
		" فاتورة بيع... رقم..."		

- **مثال تطـبيقـي (02)**

قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر جوان سنة 2023:

- 06/01: تحصلت على تسبيق بشيك بقيمة 119.000 دج عن طلبية بالبضائع؛
- 06/05: إرسال الطلبية على الحساب حسب الفاتورة التالية: سعر البيع H.T: 238.000 دج، TVA: 19%، تكلفة الشراء 175.000 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/06/01		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	119.000	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون		119.000
		" الحصول على تسبيق بشيك عن طلبية بالبضائع"		
		2023/06/05		
411		حـ/ الزبائن	164.220	
419		حـ/ الزبائن الدائنون	119.000	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		238.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		45.220
		" فاتورة بيع بضائع"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	175.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		175.000
		" وصل تسليم البضائع"		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الثاني، سيُخَصّص المحور الثالث لمحاسبة التخفيضات التجارية والمالية ذات الصلة بالعمليات على المخزونات، والمشتملة على التسجيل المحاسبي للتخفيضات بنوعيها: الممنوحة في فاتورة شراء وبيع أصلية أو في فاتورة تخفيض مستقلة، والمتحصّل عليها في فاتورة شراء وبيع أصلية أو في فاتورة تخفيض مستقلة.

المحور الثّالث

محاسَبَة التّخفيضات التّجاريّة والمَاليّة

يتعرض هذا المحور، عِلاوة عن مبادئ إعداد الفاتورة التجارية وأنواعها، الى المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع)، الواردَة سواء ضمن فاتورة شراء وبيع أصليّة، أو ضمن فاتورةٍ مستقلة (فاتورة تخفيض).

1. الفاتورة التجاريّة وأنواعها

يتعرض هذا العنصر الرئيسيّ الى عنصرين فرعيّيْن وهما أولا: مبادئ عامة حول إعداد الفاتورة ومضمونها، ثانيا: أنواع الفواتير التجارية.

1.1. مبادئ عامّة

ينصّ التشريع الجزائري على أن "يكونَ كلّ بيعِ سلعٍ أو تأديةُ خدماتٍ بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة، ويتعين على البائع تسليمَها، ويتعين على المشتري طلبَها منه، ويجب أن تُسلّم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات".[1] وفي باب التخفيضات، ينص التشريع على أن "يشتمِلَ السعر الاجمالي مع احتساب كل الرسوم، عند الاقتضاء، على جميع التخفيضات أو الاقتطاعات أو الانتقاصات الممنوحة للمشتري، والتي تتحدد مبالغها عند البيع أو تأدية الخدمات مهما يكن تاريخ دفعها".[2]

2.1. أنواع الفواتير التجارية

تميز الأدبيات التجارية عادة بين ثلاثة أنواع من الفواتير: الفاتورة الشكلية (la facture Pro Forma)، الفاتورة العادية (la facture de Doit) وفاتورة التخفيض (la facture d'Avoir)، ويكمن الفرق بينها فيما يلي:

- **الفاتورة الشكلية:** تعتبر في حقيقة الأمر عرضا للأسعار يقدمه المورد الى زبونه على سبيل الإعلام، وتعد وثيقة بالغة الأهمية لإتمام بعض الإجراءات التجارية والمالية كالاستيراد والتصدير وطلبات الإعانة؛[3] مع الإشارة الى أنه في حالة الأشغال أو تقديم الخدمات يجري الحديث عن كشف (Devis)؛

[1] **مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الاجمالية وكيفيات ذلك**. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 80 مؤرخة في 11 ديسمبر 2005، المادة 02، ص17.

[2] **المرجع نفسه**، المادة 05.

[3] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P25.

محاسبيا، لا تعتبر الفاتورة الشكلية وثيقة ثبوتية بالمعنى الحقيقي، فهي لا ترتبط بحدوث معاملة تجارية أو مالية ولا ينتج عنها تسجيل قيود محاسبية.

- **الفاتورة العادية:** تعتبر وثيقة إجبارية خلال عملية البيع، وتهدف الى الإشهاد بقيام حق للبائع والتزام للمشتري.[1]

محاسبيا، تعتبر الفاتورة العادية وثيقة ثبوتية بالمعنى الحقيقي، فهي ترتبط بحدوث معاملة تجارية وينتج عنها تسجيل قيود محاسبية؛

- **فاتورة التخفيض:** تعتبر وثيقة تصحيحية وتهدف الى إثبات التراجع في حقوق البائع أو التزامات المشتري تبعا لرد العناصر غير المطابِقة مثلا أو لمنح تخفيضات في فترات لاحقة.[2]

محاسبيا، تعتبر فاتورة التخفيض وثيقة ثبوتية بالمعنى الحقيقي وينتج عنها تسجيل قيود محاسبية.

2. محاسبة التخفيضات التجاريّة

يتعرض هذا العنصر الرئيسيّ الى ثلاثةِ عناصر فرعيّة وهي أولا: تعريف التخفيض التجاري وأسبابه وأنواعه، ثانيا: المعالجة المحاسبية للتخفيض التجاري في حالة الشراء، ثالثا: المعالجة المحاسبية للتخفيض التجاري في حالة البيع.

1.2. التخفيض التجاري: أسبابه وأنواعه

يُعرَّف التخفيض كتنازُلٍ من البائع (المورد) عن نسبةٍ مُحدَّدة من سعر البيع لصالح المشتري (الزبون)، يُعتبَر أداةَ تحفيزٍ بيد الأول ومكسبًا بالنسبة للثاني وينقسم الى نوعين: التخفيضات التجارية والتخفيض المالي؛[3] مع الإشارة الى أن منح التخفيضات أو الحصول عليها قد يتم ضمن فواتير الشراء والبيع العادية أو ضمن فواتيرَ مستقلة تدعى فواتير التخفيض. أما التخفيض التجاري فيُعرّف كتنازلٍ عن جزء من الرّبح الذي حدّدَه التاجر، وذلك بخصم نسبةٍ مئوية (%) من السعر المُعلن، ويمنح لعدة أسباب:

[1] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P25.
[2] **Idem.**
[3] نجود تريش. الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات، **المرجع سبق ذكره**، ص34.

- رغبة التاجر في التخلص من بعض الأصناف نظرا لانتهاء موسمها أو ظهور ابتكارات جديدة؛
- اعتبارات شخصية كمجاملة بعض الجهات بسبب صداقات أو مصالح معينة تربطه بهم؛
- تخفيض السعر ارضاء لغريزة المساومة لدى المشتري؛
- رغبة التاجر في تحديد سعرٍ أعلى للبيع يمكن تخفيضُه حسب مقتضيات الظروف، كأن يتم التخفيض في حالة البيع بالجملة وليس بالتجزئة.[1]

يُميز النظام المحاسبي المالي (SCF) بين ثلاثة أنواع من التخفيضات التجارية:

- التخفيض (Rabais): يظهر هذا النوع من التخفيضات عندَ وجودِ عيبٍ أو تلف جزئي في السلعة، أو لعدم مطابقتها الشروط المتفق عليها كالنوعية، الكمية، أو التأخر في تسليمها واستلامها؛
- التنزيل (Remise): يظهر هذا النوع من التخفيضات عندَ بلوغ الطلبية التي تم الاتفاق عليها بين البائع و المشتري حجما معينا، أو لأهمية الزبون ونوعيته.
- الحسم (Ristourne): يظهر هذا النوع من التخفيضات عندَ بلوغ مبيعات الفترة (شهر، ثلاثي، سداسي، سنة) مستوى معينا من رقم الأعمال يتم تحديده مُسبقا، كما يُمنح هذا النوع من التخفيضات من أجل كسب الزبون.[2]

كما يميز من حيث المعالجة المحاسبية بين التخفيضات التجارية المُحصّلة بمناسبة الشراء، والتخفيضات التجارية الممنوحة بمناسبة البيع كما يلي:

[1] جمعة هوام. (2007)، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج01، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة، ص122.

[2] عائشة بعيليش. **مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس علوم اقتصادية ل.م.د مقياس: المحاسبة المالية**، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، 2018/2017، ص ص67-68.

2.2. المعالجة المحاسبية عند الشّراء

حسابيا وفي حالة الشراء، تتفق الأدبيات التجارية على تحديد مبلغ التخفيض التجاري انطلاقا مِن ثمن الشراء خارج الرسم (HT)، وبعد طرحِه نحصُل على الصافي التجاري أي:

الصافي التجاري = ثمن الشراء – التخفيض التجاري

وفي حالة وجود تخفيضات تجارية متعددة فإنها تُحسَب تِباعا أي:

- **الصافي التجاري الأول = ثمن الشراء – التخفيض التجاري الأول،**
- **الصافي التجاري الثاني = الصافي التجاري الأول – التخفيض التجاري الثاني.**

محاسبيا، ترتكز القاعدة العامة لتقييم السلع المكتسبة بمقابل على تكلفة الشراء، وتساوي "سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التنزيلات والتخفيضات التجارية، ورفع (...) وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام".[1] وبناء عليه، لا تظهر التخفيضات التجارية الواردة ضمن فاتورة الشراء في دفتر اليومية، أين تُسجل المشتريات المخزنة (حـ/38) بآخِر صافي تجاري.

أما التخفيضات التجارية الواردة في فاتورة مستقلة فإنها تظهر في دفتر اليومية وتحسب انطلاقا من آخر صافي تجاري، وتسجل في حالة المشتريات في الجانب الدائن لحساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات (حـ/609)، ويجعل حساب TVA القابلة للاسترجاع (حـ/4456) دائنا أيضا، بينما يُجعل حساب موردو السلع والخدمات (حـ/401) مدينا بالمبلغ الإجمالي كما يلي:

		..../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
	609	حـ/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات		...
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		...
		" فاتورة تخفيض رقم..."		

[1] **قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.** وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009، المادة 3.112، ص07.

- **مثـال تطبيقـي (01)**

بتاريخ 2022/03/01، قامت مؤسسة "الهدى" التجارية بشراء 4.000 وحدة من البضائع كما يلي: 2.000 وحدة بسعر 350 دج، والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري 10%، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

ثمن الشراء	(350*2.000) + (410*2.000) = 1.520.000
تخفيض تجاري (ت.ت) 10%	10%*1.520.000 = (152.000)
الصافي التجاري (ص.ت)	1.520.000 – 152.000 = 1.368.000
TVA 19%	19%*1.368.000 = 259.920
TTC	1.368.000 + 259.920 = 1.627.920

- **التسجيل المحاسبي**

		2022/03/01		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	1.368.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	259.920	
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		1.627.920
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	1.368.000	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		1.368.000
		" وصل استلام رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (02)**

بافتراض المثـال التطبيقـي (01)، وأن فـاتورة العمليّة تضمنت المعلـومات التالية: ثمـن الشـراء = 2.000 وحدة بسعر 350 دج والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري أول 5%، تخفيض تجاري ثاني 2%، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

ثمن الشراء	(350*2.000) + (410*2.000) = 1.520.000
ت.ت1: 5%	%5*1.520.000 = (76.000)
ص.ت1	1.520.000 – 76.000 = 1.444.000
ت.ت2: 2%	%2*1.444.000 = (28.880)
ص.ت2	1.444.000 – 28.880 = 1.415.120
%19 TVA	%19*1.415.120 = 268.873
TTC	1.415.120 + 268.873 = 1.683.993

- **التسجيل المحاسبي**

		2022/03/01		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	1.415.120	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	268.873	
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		1.683.993
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	1.415.120	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		1.415.120
		" وصل استلام رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (03)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة تحصلت بتاريخ 2022/03/30 على حسمٍ تجاريّ في فاتورة مستقلة بمقدار 4% نظير مشترياتها لشهر مارس 2022؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

ص.ت2	1.415.120
حسم: 4%	%4*1.415.120 = (56.605)
%19 TVA	%19*56.605 = 10.755
TTC	56.605 + 10.755 = 67.360

- **التسجيل المحاسبي**

		2022/03/30		
401		حـ/ موردو السلع والخدمات	67.360	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		10.755
	609	حـ/ التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات		56.605
		" فاتورة تخفيض رقم..."		

3.2. المعالجة المحاسبية عند البيع

حسابيا وفي حالة البيع، تتفق الأدبيات التجارية على تحديد مبلغ التخفيض التجاري انطلاقا مِن سعر البيع خارج الرسم (H.T)، وبعد طرحِه نحصُل على الصافي التجاري أي:

الصافي التجاري = سعر البيع – التخفيض التجاري

وفي حالة وجود تخفيضات تجارية متعددة فإنها تُحسب تِباعا أي:

- **الصافي التجاري الأول = سعر البيع – التخفيض التجاري الأول،**
- **الصافي التجاري الثاني = الصافي التجاري الأول – التخفيض التجاري الثاني...**

محاسبيا، "تسجل المبيعات في الجانب الدائن للحسابات حسب الطبيعة حسب سعرها الصافي من الرسم المُحصل على القيمة المضافة، مع حسم تنزيلات وتخفيضات ومحسومات الأسعار الممنوحة".[1] وبناء عليه، لا تظهر التخفيضات التجارية الواردة ضمن فاتورة البيع في دفتر اليومية، أين تُسجل المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة (حـ/70) بآخِر صافي تجاري.

أما التخفيضات التجارية الواردة في فاتورة مستقلة فإنها تظهر في دفتر اليومية وتحسب انطلاقا من آخر صافي تجاري، وتسجل في حالة المبيعات في الجانب المدين لحساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة (حـ/709)، ويجعل حساب TVA المحصّلة (حـ/4457) مدينا أيضا، بينما يُجعل حساب الزبائن (حـ/411) دائنا بالمبلغ الإجمالي كما يلي:

[1] **Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes**. Ministère des finances, Journal officiel de la république algérienne / n°19 du 25 Mars 2009, P64.

		..../../..		
709		حـ/ التخفيضات، التنزيلات والحسومات الممنوحة	...	
4457		حـ/ TVA محصلة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" فاتورة تخفيض رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (04)**

بافتراض المثال التطبيقي (01)، وأن مؤسسة "الهدى" قامت ببيع 4.000 وحدة من البضائع كما يلي: 2.000 وحدة بسعر 350 دج والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري 10%، TVA 19%، تكلفتها 755.000 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/01		
411		حـ/ الزبائن	1.627.920	
	4457	حـ/ TVA محصلة		259.920
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		1.368.000
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	755.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		755.000
		" وصل تسليم رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (05)**

بافتراض المثال التطبيقي (04)، وأن فاتورة العملية تضمنت المعلومات التالية: سعر البيع = 2.000 وحدة بسعر 350 دج والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري أول 5%، تخفيض تجاري ثاني 2%، TVA 19%، تكلفة الشراء 755.000 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/01		
411		حـ/ الزبائن	1.683.993	
	4457	حـ/ TVA محصلة		268.873
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		1.415.120
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	755.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		755.000
		" وصل تسليم رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (06)**

بافتراض المثال التطبيقي (05)، وأن المؤسسة أرسلت الى الـزبون بتاريخ 2022/03/30 حسمًا تجاريّا في فاتورة مستقلة بمقدار 4% نظير مشترياته لشهر مارس 2022؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/30		
709		حـ/ التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة	56.605	
4456		حـ/ TVA محصلة	10.755	
	411	حـ/ الزبائن		67.360
		" فاتورة تخفيض رقم..."		

3. محاسبة التخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع)

يتعرض هذا العنصر الرئيسيّ الى ثلاثة عناصر فرعيّة وهي أولا: تعريف التخفيض المالي وأسبابه، ثانيا: المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي في حالة الشراء، ثالثا: المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي في حالة البيع.

1.3. التخفيض المالي: تعريفه وأسبابه

يُعرّف التخفيض المالي كتنازلٍ يمنحه المورّد الى الزبون بمناسبة التسديد الفوري أو الآجل للفواتير، يرتبط بشروط التسديد ويهدف الى تحفيز الزبون على تعجيل عملية تسديد قيمة المبيعات.[1] وتأكيدا لما سبق، أشارت إحدى الدراسات الى أن التخفيض المالي، أو تخفيض تعجيل الدفع، يُمنَح لأسبابٍ مالية بَحتَة قد ترتبط بحاجة المؤسسة الى السيولة الجاهزة، أو بتحفيز الزبون على تسديد دينه مبكِّرا عن ميعاد الاستحقاق المتفق عليه.[2]

وفي السياقِ نفسه، ترتبط أسباب لجوء التاجر الى منح تخفيض ماليّ لزبونه بالعناصر التالية:

- تعويض التاجر عن عدم استثمار أمواله خلال فترة انتظاره تحصيل مبلغ البيع من الزبون؛
- تغطية مصاريف التحصيل، كالعمولات مثلا؛
- التأمين ضد الخطورة الناجمة عن احتمال عدم قيام بعض الزبائن بتسديد ما عليهم بسبب عُسرهِم أو افلاسهم.[3]

[1] بلال كيموش. **محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2) موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية**، جامعة سكيكدة (الجزائر)، 2017/2016، ص117.

[2] نجود تريش. الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات، **المرجع سبق ذكره**، ص38.

[3] جمعة هوام. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج01، **المرجع سبق ذكره**، ص125.

2.3. المعالجة المحاسبية عند الشّراء

حسابيا وفي حالة الشراء، تتفق الأدبيات التجارية على تحديد مبلغ التخفيض المالي انطلاقا من آخر صافي تجاري. وفي حالة عدم وجود تخفيضات تجارية، فإنه يحسب انطلاقا من ثمن الشراء، وبعد طرحِه نحصُل على الصافي المالي أي:

الصافي المالي = الصافي التجاري أو ثمن الشراء– التخفيض المالي

محاسبيا، يظهر التخفيض المالي المتحصل عليه ضمن فاتورة الشراء في دفتر اليومية، أين يُسجل في الجانب الدائن لحساب المنتوجات المالية الأخرى (حـ/768) كما يلي:

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)		...
		" فاتورة رقم..."		

♦ **مثال تطبيقي (07)**

بافتراض المثال التطبيقي (01)، وأن فاتورة العملية تضمنت المعلومات التالية: ثمن الشراء = 2.000 وحدة بسعر 350 دج والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري أول 5%، تخفيض تجاري ثاني 2%، تخفيض تعجيل الدفع 1,5%، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

ص.ت2	1.415.120
تخفيض تعجيل الدفع (ت.ت.د): 1,5%	(21.227) = %1,5*1.415.120
الصافي المالي (ص.م)	1.393.893 = 21.227 – 1.415.120
TVA 19%	264.840 = %19*1.393.893
TTC	1.658.733 = 264.840 + 1.393.893

- **التسجيل المحاسبي**

		2022/03/01		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	1.415.120	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	264.840	
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		1.658.733
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)		21.227
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	1.415.120	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		1.415.120
		" وصل استلام رقم..."		

3.3. المعالجة المحاسبية عند البيع

حسابيا عند البيع، وبمثل حالة الشراء، يتحدَّد مبلغ التخفيض المالي انطلاقا من آخر صافي تجاري، وفي حالة عدم وجود تخفيضات تجارية فإنه يحسب انطلاقا من سعر البيع، وبعد طرحِه نحصُل على الصافي المالي أي:

الصافي المالي = الصافي التجاري أو سعر البيع – التخفيض المالي

محاسبيا، يظهر التخفيض المالي الممنوح ضمن فاتورة البيع في دفتر اليومية، أين يُسجل في الجانب المدين لحساب الأعباء المالية الأخرى (حـ/668) كما يلي:

		..../../....		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
668		حـ/ أعباء مالية أخرى (ت.ت.د)	...	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		...
		الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		
	4457	حـ/ TVA محصلة		...
		" فاتورة رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (08)**

بافتراض المثال التطبيقي (04)، وأن فاتورة العملية تضمنت المعلومات التالية: سعر البيع = 2.000 وحدة بسعر 350 دج والباقي بسعر 410 دج، تخفيض تجاري أول 5%، تخفيض تجاري ثاني 2%، تخفيض تعجيل الدفع 1,5%، TVA 19%، تكلفة الشراء 755.000 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/01		
411		حـ/ الزبائن	1.658.733	
668		حـ/ أعباء مالية أخرى (ت.ت.د)	21.227	
	4457	حـ/ TVA محصلة		264.840
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		1.415.120
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	755.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		755.000
		" وصل تسليم رقم..."		

مع الإشارة الى أن المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع) الوارد في فواتير التخفيض لا تختلف عن التخفيضات التجارية الواردة في فواتير مستقلة؛ أين يُستبدل فقط حساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات المتحصل عليها من المشتريات (حـ/609) الدائن بحساب المنتوجات المالية الأخرى (حـ/768) في حالة الشراء، ويستبدَل حساب التخفيضات والتنزيلات والحسومات الممنوحة (حـ/709) المدين بحساب الأعباء المالية الأخرى (حـ/668) في حالة البيع.

- **مثـال تطبيقـي (09)**

بافتراض المثال التطبيقي (08)، وأن تخفيض تعجيل الدفع بمقدار 1,5% المتحصل عليه في فاتورة الشراء قد تحصلت عليه المؤسسة في فاتورة تخفيض مستقلة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/01		
401		حـ/ موردو السلع والخدمات	25.260	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		4.033
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)		21.227
		" فاتورة تخفيض مالي رقم..."		

- **مثـال تطبيقـي (10)**

بافتراض المثال التطبيقي (08)، وأن تخفيض تعجيل الدفع بمقدار 1,5% الممنوح في فاتورة البيع قد منحته المؤسسة في فاتورة تخفيض مستقلة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/03/01		
668		حـ/ أعباء مالية أخرى (ت.ت.د)	21.227	
4457		حـ/ TVA محصلة	4.033	
	411	حـ/ الزبائن		25.260
		" فاتورة تخفيض مالي رقم..."		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحوَر الثالث حول محاسبة التخفيضات التجارية والمالية، سيتعرض المحور الرابع الى محاسبة الأغلفة (التغليفات) بنوعيها: الأغلفة التالفة المُصنّفة ضمن المخزونات من حيث حالات الشراء، الاستهلاك والبيع؛ والأغلفة المتداولة المُصنّفة ضمن التثبيتات من حيث حالات الاقتناء، الضمان والارجاع (الاسترداد).

المحور الرّابع

محاسبة الأغلفة (التّغليفات)

يتعرض هذا المحور، علاوة عن تعريف الأغلفة والتطرّق لأنواعها حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)، الى المعالجة المحاسبية للأغلفة التالفة في حالتَيْ الاستهلاك والبيع، المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة تـارةً لدى المؤجّر (المورّد أو البائع) بما فيها من حالات التأجير، الضمان والارجاع، وطـورًا لدى المستأجِر (الزبون أو المشتري) بما فيها من حالات الإيجار، الضمان والارجاع.

1. التعريـف والأنـواع

تحتاجُ بعض المؤسسات، في إطار ممارستها لأنواعٍ مُحَدّدة من النشاط، الى تغليف منتجاتها أو وضعها في أغلفةٍ (تغليفات) لتمكين حملها أو نقلها. لذا، تُعرّف الأغلفة بأنها "وسائلٌ تستخدمها مختلف المؤسسات لتعبئة وحماية منتجاتها أو سلعِها الموجّهَة للزبائن مثل: قارورات المشروبات الغازية بمختلف الأحجام، الأغلفة من الورق وعلب الكرتون...الخ".[1]

أما من حيثُ الأنواع، تُميّز الأدبيات المحاسبية بين نوعين من الأغلفة وهما: الأغلفة المتداوَلة (المسترجعة)، والأغلفة التالِفة (غير المتداوَلة، غير المسترجعة أو المستهلَكة)، ويمكن التطرق الى كل نوعٍ منهما كما يلي:

1.1. الأغلـفـة المتداولـة

لقد تعددت المفاهيم بشأن الأغلفة المتداولة واختلفت، ولكنها تشابهت من حيث الجوهر، ونذكر منها ما يلي:

- هي الغلافات التي يمكن استرجاعها واستعمالها لعدة مراتٍ تمتدّ في العادة لعدة سنوات، لذلك فهي تُسجّل محاسبيا ضمن التثبيتات في الحساب 218: "تثبيتات عينية أخرى"؛[2]
- هي الغلافات التي تبقى ملكا للمؤسسة أو في حيازتها، ولهذه الصفة فهي عبارة عن تثبيتات خاصة بالمؤسسة وتسجل ضمن حـ/218: تثبيتات عينية أخرى بتكلفة شرائها عند الشراء، أو تكلفة الإنتاج

[1] لخضر علاوي. (2023)، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر)، ص167.

[2] ربيعة صلاح. **محاضرات في مقياس المحاسبة العامة**، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس (الجزائر)، 2017/2016، ص81.

عند إنجازها داخل المؤسسة بنفس شروط وطرق معالجة التثبيتات. مثال: قارورات زجاجية، صناديق بلاستيكية وخشبية... إلخ؛[1]

وبناء عليه، نُعرّف الأغلفة المسترجعة (المتداولة) بأنها تلك العناصر التي لا تشَكّل جزء من المنتجات، ولا ترتبط باستخدامها كالحاويات والرفوف البلاستيكية لنقل الخضر والفواكه...الخ. تمثل هاته العناصر تثبيتاتٍ عينية وتعالج عند الحصول عليها بتسجيلها في الجانب المدين لحساب التثبيتات العينية الأخرى (حـ/218)، مع إمكانية إضافة العدد 6 في المرتبة الرابعة لتمييزها عن باقي العناصر (حـ/2186: تثبيتات عينية أخرى - أغلفة مُتداولة) كما يلي:

		..../../..		
2186		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

- **مثال تطبيقي (01)**

بتاريخ 2022/07/07، قامت إحدى المؤسسات المتخصصة في تقديم خدمات النقل البري باقتناء 100 حاوية بشيك، موَجهة لتغليف السلع ونقلها بصورةٍ دائمة مُقابِل مبلغ ضمانٍ كما يلي: السعر الوحدوي خارج الرسم (HT) 8.000 دج، رسم على القيمة المضافة (TVA) 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

[1] عائشة بعيليش. **المرجع سبق ذكره**، ص80.

		2022/07/07		
2186		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - حاويات (100*8.000)	800.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع (100/19*800.000)	152.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		952.000
		" فاتورة رقم..."		

2.1. الأغلفة التالفة

هي حسبَ إحدى الدراسات عبارةٌ عن أغلفةٍ، الغايةُ من شرائها أو انتاجها هو استخدامها كمادّةٍ أولية في نهاية دورة الانتاج باعتبارها أحد عناصر المخزونات، كما تدخل ضمن تكلفة المنتوج أو مصاريف التوزيع ولا تسترجع من الزبائن مثل: قارورات المشروبات الغازية من البلاستيك وعلب الياغورت...الخ.[1]

وفي نظرنا، هي تلك العناصر التي تشَكّل جزءً من المنتجات وتتلف مباشرة بعد استخدامها كعلب المصبّرات والحليب، علب الأحذية، قوارير المشروبات...الخ. تمثل هاته العناصر مخزوناتٍ، وتعالج عند الحصول عليها بنفس معالجة التموينات الأخرى، وتسجل في الجانب المدين لحساب التغليفات (حـ/326) كما يلي:

		..../../..		
3826		حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
326		حـ/ التغليفات	...	
	3826	حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة		...
		" وصل استلام رقم..."		

[1] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص167.

♦ **مثال تطبيقي (02)**

بتاريخ 2022/09/01، قامت إحدى المؤسسات الصناعية بشراء وتخزين علب من الكرتون على الحساب، موجهة لتغليف المنتجات التامة الصنع كما يلي: المبلغ HT 9.000 دج، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/09/01		
3826		حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة	9.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	1.710	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		10.710
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """		
326		حـ/ التغليفات	9.000	
	3826	حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة		9.000
		" وصل استلام رقم..."		

2. محاسبة الأغلفة التالفة

تشمل المعالجة المحاسبية للأغلفة التالفة حالتيْن اثنتيْن وهما: إرسالُها الى ورشات التصنيع خلال عملية الإنتاج، أو تسليمُها الى الزبون خلال عملية البيع.

1.2. حالـة الاستهلاك

تعالج الأغلفة التالفة المُخزّنة محاسبيا، سواء عند استهلاكها في ورشات التصنيع أو عند تسليمها مع البضائع المبيعة، بنفس معالجة المشتريات المستهلكة من المواد الأولية واللوازم في حالة الإنتاج وتسجل في الجانب المدين لحساب المشتريات المستهلكة من التغليفات (حـ/6026)، ويجعل حساب مخزونات التغليفات (حـ/326) دائنا بتكلفة الشراء:

		..../../..		
6026		حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات	...	
	326	حـ/ التغليفات		...
		" استهلاك التغليفات "		

- **مثال تطبيقي (03)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة استهلكت بتاريخ 2022/09/15 نصف المخزون من العلب المشتراة بتاريخ 2022/09/01 خلال عملية الانتاج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/09/15		
6026		حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات (2/9.000)	4.500	
	326	حـ/ التغليفات		4.500
		" استهلاك التغليفات "		

2.2. حالـة البيع

محاسبيا، تعالج الأغلفة التالفة المُخزّنة عند بيعها بنفس معالجة المبيعات من البضائع (حـ/700)، وتسجل في مرحلة الفوترة في الجانب الدائن لهذا الحساب بسعر البيع خارج الرسم (HT)، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر مدينا بالمبلغ متضمن الرّسم (TTC): الزبائن (حـ/411) في حالة البيع على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة البيع بشيك، الصندوق (حـ/53) في حالة البيع نقدا:

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	TTC	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	TTC	
53		حـ/ الصندوق	TTC	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		HT
	4457	حـ/ TVA محصّلة		...
		" فاتورة رقم..."		

خلال مرحلة التسليم، تعالج الأغلفة التالِفة بنفس المعالجة المحاسبية عند استهلاكها، وتسجل في الجانب المدين لحساب المشتريات المستهلكة من التغليفات (حـ/6026)، ويجعل حساب مخزونات التغليفات (حـ/326) دائنا بتكلفة الشراء:

6026		..../../..		
	326	حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات	...	
		حـ/ التغليفات		...
		" تسليم التغليفات المبيعة "		

- **مثال تطبيقي (04)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة باعت بتاريخ 2022/09/30 ما تبقى من مخزون العلب المشتراة بتاريخ 2023/09/01 كما يلي نقدا: سعر البيع HT 6.000 دج، TVA 19%؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2022/09/30		
53		حـ/ الصندوق (6.000+1.140)	7.140	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		6.000
	4457	حـ/ TVA محصّلة (6.000*19/100)		1.140
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """ """		
6026		حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات	4.500	
	326	حـ/ التغليفات		4.500
		" تسليم التغليفات المبيعة "		

3. محاسبة الأغلفة المتداولة

تشمل المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة حالتيْن اثنتيْن وهما: تأجيرها أو استئجارها مقابل مبلغٍ يسمى سعر الخدمة، تقديمها أو الحصول عليها مقابل مبلغٍ يسمى أمانة الأغلفة.

1.3. عند المؤجّر (البائع أو المورّد)

محاسبيا، ولاعتبار الأغلفة المتداولة عناصرٌ قابلة للتحديد، فإن النظام المحاسبي المالي (SCF) أتاح للمؤسسة إمكانيّتيْ تأجيرها أو تقديمها مقابل ضمان.

1.1.3. حالة التأجير

يُعدّ التأجير منتوجا عمليّاتيا من المنتوجات المُلحقة بالنشاط الرئيسي للكيان، والمتضمنة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF): "منتوجات المصالح المستغلة لصالح المستخدَمين (المطعم، النقل السكن...)، الايجار المختلِف، انتفاعات المستخدمين، مصاريف المرفأ أو تكاليف ملحقة أعيد احتسابها، عائدات استرجاعات التغليف المودع، التنازل عن التموينات".[1]

محاسبيا، يُسجل تأجير الأغلفة بالمبلغ خارج الرسم (HT) في الجانب الدائن لحساب منتوجات الأنشطة الملحقة (حـ/708)، مع إمكانية إضافة العدد 6 في المرتبة الرابعة لتمييزه عن باقي العناصر (حـ/7086: منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة)، ويسجل المبلغ متضمن الرّسم (TTC) في الجانب المَدين لأحد الحسابات التالية أو أكثر: الزبائن (حـ/411) في حالة التأجير على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التأجير بشيك، الصندوق (حـ/53) في حالة التأجير نقدا:

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	TTC	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	TTC	
53		حـ/ الصندوق	TTC	
	7086	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة		HT
	4457	حـ/ TVA محصّلة		...
		" فاتورة رقم..."		

♦ **مثال تطبيقي (05)**

بتاريخ 2023/02/03 قامت إحدى المؤسسات المينائية بتأجير حاوياتها الى أحد زبائنها لنقل بضائعه كما يلي: عدد الحاويات المطلوبة: 20، المدة المرغوبة: 15 يوما، سعر التأجير اليومي للحاوية الواحدة HT: 400 دج، TVA 19%، السداد بشيك؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص76.

		2023/02/03		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	142.800	
	7086	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة		120.000
	4457	حـ/ TVA محصّلة (0.19*120.000)		22.800
		" فاتورة رقم..."		

2.1.3. حالة البيع

في هاته الحالة، يقوم البائع (المورد) بتسليم المنتجات المبيعة الى المشتري (الزبون) داخل أغلفةٍ مقابل مبلغٍ يدفعه هذا الأخير يُسمّى أمانة الأغلفة، أو مبلغ الضمان (Consignes)، يحتفظ به الأول (البائع) الى أن يقوم الثاني (المشتري) بإرجاع الأغلفة.

محاسبيا، يُسجّل مبلغ الضمان المقبوض من الزبون (المشتري) في الجانب الدائن لحساب الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة (حـ/4196)؛ مع الإشارة الى أن هذا المبلغ يعتبر دينا مشروطا بإرجاع الأغلفة، يظهر بالفاتورة ولا يخضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) كما يلي:[1]

		..../../....		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		...
	4457	حـ/ TVA محصلة		...
	4196	حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة		...
		" فاتورة رقم..."		

[1] Moussa HAMMAM. (2011), **COMPTABILITÉ GÉNÉRALE Selon Le Système Comptable Financier et Les Normes IFRS**, Tome 01, Éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie), Pp198-199.

♦ **مثال تطبيقي (06)**

بتاريخ 2023/03/01 قامت إحدى المؤسسات التجارية ببيع بضائع على الحساب كما يلي: سعر البيع HT: 120.000، TVA 19%، أمانة الأغلفة: 20 وحدة بـ 350 دج/الوحدة، تكلفة شراء البضائع: 105.000 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/01		
411		حـ/ الزبائن	149.800	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		120.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		22.800
	4196	حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة		7.000
		" فاتورة رقم..."		
		""" """ """ """		
600		حـ/ المشتريات المستهلكة من البضائع	105.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		105.000
		" وصل استلام رقم..."		

3.1.3. حالات الإرجاع

يتفرع الإرجاع في حالة البيع الى ثلاثةِ فروعٍ وهي: إرجاع الأغلفة في حالة جيدة، إرجاع الأغلفة في حالة سيئة، وعدم إرجاع الأغلفة أي احتفاظ الزبون بها.

أ. إرجاع الأغلفة في حالة جيّدة

في هاته الحالة، يكون مبلغ الاسترداد (الإرجاع) مساويا لمبلغ الضمان،[1] ويقوم البائع بإلغاء شرط الدين وترصيد حساب الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة (حـ/4196) بجعله مدينا،[2] ويَجعل أحد الحسابات التالية دائنا حسب طبيعة السداد: الزبائن (حـ/411) إذا كان الاسترداد على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) إذا كان الاسترداد بشيك، أو الصندوق (حـ/53) إذا كان الاسترداد نقدا:

[1] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P204.
[2] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P44.

		..../../..		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

♦ **مثال تطبيقي (07)**

بافتراض المثال التطبيقي (06)، وأن زبون المؤسسة قام بتاريخ 2023/03/10 بإرجاع الأغلفة المستلَمة في 2023/03/01 في حالة جيدة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/10		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة	7.000	
	411	حـ/ الزبائن		7.000
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

ب. إرجاع الأغلفة في حالة سيّئة

في هاته الحالة، يكون مبلغ الاسترداد أقل من مبلغ الضمان،[1] ويُعالج الفارق كخدمة مؤدّاة من طرف البائع ويُسجّل في الجانب الدائن لحساب منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة (حـ/7086)،[2] ويُرصَّد حساب الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة (حـ/4196) بجعله مدينا، ويُجعل أحد الحسابات التالية دائنا حسب طبيعة السداد: الزبائن (حـ/411)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53) كما يلي:

[1] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P205.
[2] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P44.

		..../../..		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة	...	
	7086	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة		...
	411	حـ/ الزبائن		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

♦ **مثال تطبيقي (08)**

بافتراض المثال التطبيقي (06)، وأن الزبون قام بتاريخ 2023/03/10 بإرجاع الأغلفة المستلَمة في 2023/03/01 بحالةٍ سيئة، وأن المؤسسة قدرت سعر الاسترداد بـ 280 دج/الوحدة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/10		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة	7.000	
	7086	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - تأجير الأغلفة		1.400
	411	حـ/ الزبائن (5.600 = 20*280)		5.600
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

ج. احتفاظ الزبون بالأغلفة

تعتبر حالة احتفاظ الزبون بجزء من الأغلفة المتداولة (المسترجعة) أو بكاملها بالنسبة للمورد (البائع) تنازلا عن القيم الثابتة،[1] ويكون في العادة مبلغ الضمان أكبر من ثمن اقتناء الأغلفة، ويُسجّل الفارق في الجانب الدائن لحساب فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية (حـ/752)، ويرصّد حساب الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة (حـ/4196) بجعله مدينا، ويُجعل حساب التثبيتات العينية الأخرى - أغلفة متداولة (حـ/2186) دائنا بثمن الاقتناء كما يلي:

[1] محمد فيصل مايده. **محاضرات في مقياس المحاسبة المالية**، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك - LMD - جامعة الوادي (الجزائر)، 2022/2021، ص100.

		..../../..		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة	...	
	2186	حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة		...
	752	حـ/ فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

♦ **مثال تطبيقي (09)**

بافتراض المثال التطبيقي (06)، وأن الزبون احتفظ بالأغلفة المستلَمة في 2023/03/01، وأن المؤسسة قد اعتبرت مبلغ الضمان كسعر تنازل، مع العلم أن ثمن اقتناء الأغلفة كان 300 دج/الوحدة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/10		
4196		حـ/ الزبائن الدائنون - ضمانات مقبوضة (20*350)	7.000	
	2186	حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة (20*300)		6.000
	752	حـ/ فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية		1.000
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

2.3. عند المستأجِر المشتري

محاسبيا، تسري نفس الأحكام المطبقة في حالة المؤجر البائع، والتي تم التعرض لها في النقطة رقم (1.3) أعلاه، ولكن بتسميات مختلفة كما يلي: حالة الاستئجار وحالة الحصول على الأغلفة مقابل ضمان.

1.2.3. حالة الاستئجار

يُعدّ الإيجار مصروفا عملياتيا من الخدمات الخارجية التي نصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنها عمّا يلي: "تُسجّل في الحسابين 61 و 62 التكاليف الخارجية التي لا تُعدُّ ضمن المشتريات من عند الغير".[1]

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص74.

محاسبيا، يسجل إيجار الأغلفة بالمبلغ خارج الرسم (HT) في الجانب المدين لحساب الإيجارات (حـ/613)، مع إمكانية إضافة العدد 6 في المرتبة الرابعة لتمييزه عن باقي العناصر (حـ/6136: إيجار الأغلفة)، ويسجل المبلغ متضمن الرّسم (TTC) في الجانب الدّائن لأحد الحسابات التالية أو أكثر: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) في حالة الإيجار على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة الإيجار بشيك، الصندوق (حـ/53) في حالة الإيجار نقدا:

		..../../..		
6136		حـ/ إيجار الأغلفة	HT	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		TTC
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		TTC
	53	حـ/ الصندوق		TTC
		" فاتورة رقم..."		

- **مثال تطبيقي (10)**

بافتراض المثال التطبيقي (05)، وأن المؤسسة قامت بتاريخ 2023/02/03 بتأجير حاوياتٍ لدى المؤسسة الموانئية لنقل بضائعها كما يلي: عدد الحاويات المطلوبة: 20، المدة المرغوبة: 15 يوما، سعر التأجير اليومي للحاوية الواحدة HT 400 دج، TVA 19%، السداد بشيك؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/02/03		
6136		حـ/ إيجار الأغلفة (20*400*15 = 120.000)	120.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع (120.000*19%)	22.800	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		142.800
		" فاتورة رقم..."		

2.2.3. حالة الشراء

في هاته الحالة يقوم المشتري (الزبون) باستلام المنتجات المشتراة من البائع (المورد) داخل أغلفةٍ مقابل مبلغ يدفعه الى هذا الأخير يسمى أمانة الأغلفة، أو مبلغ الضمان (Consignes)، يحتفظ به البائع الى أن يقوم المشتري بإرجاع الأغلفة.

محاسبيا، يُسجّل مبلغ الضمان المدفوع الى المورد (البائع) في الجانب المدين لحساب الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة (حـ/4096)، مع الإشارة الى أن هذا المبلغ يعتبر حقا مشروطا بإرجاع الأغلفة، يظهر بالفاتورة ولا يخضع للرسم على القيمة المضافة (TVA) كما يلي:[1]

		..../../..		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
4096		حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" فاتورة رقم..."		

♦ مثال تطبيقي (11)

بافتراض المثال التطبيقي (06)، وأن عملية 2023/03/01 هي عملية شراء بالنسبة للمؤسسة بدلا من عملية بيع بضائع على الحساب؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/01		
380		حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع	120.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	22.800	
4096		حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة	7.000	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		149.800
		" فاتورة رقم..."		

[1] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, Pp198-199.

		"""" """" """" """"		
30		حـ/ مخزونات البضائع	120.000	
	380	حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع		120.000
		" وصل استلام رقم... "		

3.2.3. حالات الإرجاع

يتفرع الإرجاع في حالة الشراء - كما في حالة البيع - الى ثلاثة فروعٍ وهي: الإرجاع في حالة جيدة، الإرجاع في حالة سيئة، وعدم الإرجاع أي: الاحتفاظ بالأغلفة.

أ. إرجاع الأغلفة في حالة جيّدة

في هاته الحالة، يكون مبلغ الاسترداد (الإرجاع) مساويا لمبلغ الضمان أي: الأغلفة = الايداعات،[1] ويقوم المشتري بإلغاء شرط الدين وترصيد حساب الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة (حـ/4096) بجعله دائنا،[2] ويَجعل أحد الحسابات التالية مدينا حسب طبيعة الاسترداد: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) إذا كان الاسترداد على الحساب، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) إذا كان الاسترداد بشيك، أو الصندوق (حـ/53) إذا كان الاسترداد نقدا:

		..../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

- **مثال تطبيقي (12)**

بافتراض المثال التطبيقي (11)، وأن المؤسسة قامت بتاريخ 2023/03/10 بإرجاع الأغلفة المستلمة في 2023/03/01 بحالة جيدة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

[1] عائشة بعيليش. **المرجع سبق ذكره**، ص82.

[2] Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Op.Cit**, P44.

		2023/03/10		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	7.000	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		7.000
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

ب. إرجاع الأغلفة في حالة سيّئة

في هاته الحالة، يكون مبلغ الاسترداد أقل من سعر الأمان،[1] سببُه إرجاع الأغلفة تالفة جزئيا أو كليا، ويتحمل الزبون قيمة هذا التلف المُقدّر بالفرق بين مبلغ الأمان والمبلغ الذي يقبله المورد،[2] ويُسجّل الفرق في الجانب المدين لحساب إيجار الأغلفة (حـ/6136)، ويُرصّد حساب الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة (حـ/4096) بجعله دائنا ويَجعل أحد الحسابات التالية مدينا حسب طبيعة الاسترداد: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53):

		..../../....		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
6136		حـ/ إيجار الأغلفة	...	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

- **مثال تطبيقي (13)**

بافتراض المثال التطبيقي (11)، وأن المؤسسة قامت بتاريخ 2023/03/10 بإرجاع الأغلفة المستلمة في 2023/03/01 بحالة سيئة، وأن المورّد قدّر سعر الاسترداد بـ 280 دج/الوحدة؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

[1] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص171.

[2] صليحة بوسليماني. **المرجع سبق ذكره**، ص72.

		2023/03/10		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	5.600	
6136		حـ/ إيجار الأغلفة	1.400	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		7.000
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

ج. الاحتفاظ بالأغلفة

إذا قرر الزبون أن يحتفظ بالأغلفة، وأرسل له المورّد فاتورة نهائية بذلك، فإن هاته الحالة تعتبر بالنسبة للأوّل عملية شراءٍ لأغلفة متداولة،[1] أي: حالة اقتناءٍ لتثبيتات عينية، ويُسجّل مبلغ الضمان في الجانب المدين لحساب التثبيتات العينية الأخرى - أغلفة متداولة (حـ/2186)، ويقوم المشتري بترصيد حساب الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة (حـ/4096) بجعله دائنا بنفس المبلغ:

		..../../..		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداوَلة	...	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		...
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

- **مثال تطبيقي (14)**

بافتراض المثال التطبيقي (11)، وأن المؤسسة قررت الاحتفاظ بالأغلفة المستلمة بتاريخ 2023/03/01؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/10		
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداوَلة	7.000	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - ضمانات مدفوعة		7.000
		" ترصيد أمانة الأغلفة "		

[1] جمعة هوام. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج01، **المرجع سبق ذكره**، ص132.

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الرابع حول محاسبة الأغلفة (التغليفات)، سيتعرض المحور الخامس الى محاسبة الأوراق التجارية المشتملة على سبعِ حالات شائعةٍ في الأدبيات التجارية والمحاسبية، ألا وهي: النشأة (La naissance)، التسديد (Le règlement)، التحصيل (L'encaissement)، الخصم (L'escompte)، التظهير (L'endossement)، الالغاء (L'annulation) والتجديد (Le renouvellement).

المحور الخامس

محاسبة الأوراق التّجاريّة

يتعرض هذا المحور، علاوة عن تعريف الأوراق التجارية وذِكرِ أنواعها، الى ستـة عناصرَ تتعلق بكيفيات المحاسبة عن هذا النوع من السّندات التجارية في حالتـيْ شراء المخزونات وبيعها، مرتبة كما يلي: النشأة، التسديد، التحصيل، الخصم، التظهير، الإلغاء والتجديد.

1. التعريـف والأنـواع

تُعرّف الأدبيات المحاسبية على لسان القانون التجاري الجزائري السندات التجارية بأنها "أوراقٌ قابلة للتداول بالطرق التجارية، تُمثل حقا موضوعُه مبلغا من النقود، تستحِقّ الوفاء سواء بمجرد الاطلاع أو في ميعادٍ مُعين أو قابل للتعيين، ويستقر العرف التجاري على قبولها أداة وفاءٍ شأنها شأن النقود".[1]

تُعتبَر الأوراق التجارية من بينِ وسائل الدّفع لأجل،[2] فهي بالتحديد وسائلُ دينٍ قصير الأجل على خلاف الشيكات التي تنتمي الى مجموعة النقديات، وتتمثل أساسا في الكمبيالة (Lettre de change) والسند لأمر (Billet à ordre).

1.1. الكمـبيالـة

أشار القانون التجاري الجزائري في كتاب السندات التجارية الى أن السّفتجة تعتبر عملا تجاريا مهما كان الأشخاص، وأنها أمرٌ غير معلّقٍ على قيد أو شرط بدفع مبلغ معين، وأنها تشتمل على البيانات التالية: اسم المسحوب عليه، تاريخ الاستحقاق، مكان الدفع، اسم من يجبُ الدفع له، توقيع الساحب، تاريخ ومكان انشاء السفتجة.[3] كما أشارت احدى الدراسات في معرَضِ حديثها عن أنواع الأوراق التجارية الى أن الكمبيالة (السفتجة) هي ورقة تجارية ثلاثية الأطراف، تتضمن أمرا صادرا من شخصٍ يسمى "الساحب" إلى شخص ثان يسمى "المسحوب عليه" بأن يدفع إلى شخص ثالث يسمى "المستفيد" مبلغا معينا من النقود بمجرد الاطلاع، أو في تاريخ معين، أو تاريخ قابل للتعيين. ويستطيع المستفيد أن يحولها للغير عن طريق التظهير، وقد يقوم هذا الأخير بنفس العملية إلى الغير الى أن تستقر في يد المستفيد الأخير الذي يقدمها إلى المسحوب عليه للوفاء بقيمتها.[4]

---

[1] جمعة هوام. (2002)، **تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ج01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة، ص185.

[2] نجود تريش. الفصل السابع: التسجيل المحاسبي للمخزونات، **المرجع سبق ذكره**، ص22.

[3] **الأمر رقم 75–59 مؤرخ في 29 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري**، معدل ومتمم، إصدار سنة 2007، المواد 389–390، ص92.

[4] عائشة بعيليش. **المرجع سبق ذكره**، ص57.

وبناء عليه، نعرّف الكمبيالة بأنها وثيقةٌ ثبوتية تُحرَّر وفقا لشكلٍ يُحدّده القانون التجاري، يأمر من خلالها طرفٌ أوّلٌ يدعى الساحب (Tireur) طرفا ثانيا يدعى المسحوب عليه (Tiré) بأن يدفعَ مبلغا معيّنا من المال عند الاطلاع أو في تاريخٍ محدّد لطرفٍ ثالث يدعى المستفيد (Bénéficiaire)، مع الإشارة الى إمكانية أن يكون الساحب والمستفيد نفسَ الطّرَف.

2.1. السّنـد لأمـر

أشار القانون التجاري الجزائري في كتاب السندات التجارية الى أن السند لأمر وعد بلا قيدٍ ولا شرط بأداء مبلغٍ معين، وأنه يحتوي على البيانات التالية: تاريخ الاستحقاق، مكان الأداء، اسم من يجبُ الأداء له، تاريخ ومكان تحرير السند، توقيع المُلـزِم.[1] كما أشارت دراسة سبق ذكرها في معرَضِ حديثها عن أنواع الأوراق التجارية الى أن السند لأمر يختلف عن السفتجة في كونه لا يتضمن سوى طرفين هما: المحرِّر (Souscripteur) والمستفيد (Bénéficiaire)، ويصوّر علاقة قانونية بين هذين الطرفين يكون بمقتضاها الأول مدينا للثاني فيحرِّر لأمره سندا يتعهد فيه بدفع قيمة الدين في تاريخ معين.[2]

وبناء عليه، نعرّف السند لأمر بأنه وثيقة ثبوتية تحرَّر وفقا لشكل يحدّده القانون، يتعهد من خلالهِ طرفٌ أولٌ يدعى المُحرِّر أو المَدين (Débiteur) بأن يدفعَ مبلغا معيّنا من المال في تاريخٍ ومكانٍ محدّديْن لطرفٍ ثانٍ يُدعى المستفيد أو الدائِن (Créditeur).

3.1. الشّـيـك

أشار القانون التجاري الجزائري في كتاب السندات التجارية الى أن الشيك أمرٌ غيرُ معلق على شرط بدفع مبلغٍ معين، لا يجوز سحبه إلاّ على مصرف أو مقاولة أو مؤسسة مالية أو مصلحة الصكوك البريدية أو مصلحة الودائع والأمانات أو الخزينة العامة أو قباضة مالية، وأنه يحتوي على البيانات التالية: اسم المسحوب عليه، مكان الدفع، تاريخ انشاء الشيك ومكانه، توقيع الساحِب.[3] كما أشارت احدى الدراسات في معرَضِ حديثها عن أنواع الأوراق التجارية الى أن الشيك صك محرر وفق شكل معين أوجبه القانون،

[1] الأمر رقم 75-59. **المرجع سبق ذكره**، المادة 465، ص113.

[2] عائشة بعيليش. **المرجع سبق ذكره**، ص58.

[3] الأمر رقم 75-59. **المرجع نفسه**، المواد 472-474، ص ص114-115.

يتضمن أمرا من الساحب الى المسحوب عليه بأن يدفع لأمرِ شخص ثالث يسمى المستفيد، أو لحامله، مبلغا معينا بمجرد الاطلاع على هذا الصك.[1]

وبناء عليه، نعرّف الشيك بأنه وثيقة ثبوتية تحرَّر وفقا لشكل يحدّده القانون، يأمر من خلالهِ طرفٌ أولٌ يدعى الساحِب (Tireur) طرفا ثانٍ يُدعى المسحوب عليه (Tiré) بأن يدفعَ مبلغا معيّنا من المال في تاريخٍ ومكانٍ محدّديْن لطرفٍ ثالثٍ يُدعى المستفيد (Bénéficiaire). يتضمن الشيك علاقتين أساسيتين: الأولى بين الساحب والمسحوب عليه وتتمثل في مقابل وفاء الشيك، والثانية بين الساحب والمستفيد وتمثل سببَ تحرير الشيك لصالحه، أما العلاقة بين المسحوب عليه والمستفيد فهي تنشأ عندما يطالب الثاني الأول وفاءَ الشيك.[2]

2. نشأة الأوراق التجاريّة (La naissance)

نُميّز في هذا المجال بين نشأة الأوراق التجارية (الكمبيالة أو السند لأمر) في حالة شراء المخزونات، ونشأتها في حالة البيع كما يلي:

1.2. حالـة الشـراء

لقد نصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأنِ سير حساب الموردون والحسابات الملحقة (حـ/40) على أن يُخصَم من الجانب المدين لحساب موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) بالتقييد في الجانب الدائن لحساب موردو السندات الواجب دفعها (حـ/403) قبول سفتجة أو تسليم سند لأمر، ويُرصّد الحساب 403 أثناء تسوية السند بالتقييد في الجانب الدائن لحساب الخزينة.[3]

محاسبيا، وبعد إتمام عملية الشراء على الحساب، واقتراح المشتري (الزبون) على البائع (المورد) بأن يتم السداد بورقة تجارية (كمبيالة أو سند لأمر)، وبعد قبول هذا الأخير، تكون المعالجة من خلال ترصيد حساب موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) بجعله مَدينا بقيمة الدّين، على أن يُجعل حساب الموردون والسندات الواجب دفعها (حـ/403) - أو ما يطلق عليه بأوراق الدفع - دائنا بنفس المبلغ.

---

[1] سميحة القليوبي. (2008)، **الأوراق التجارية**، ط06، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، ص333.

[2] محمد بهجت. (2006)، **الأوراق التجارية**، ط01، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)، ص316.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص64.

401		..../../....	...	
	403	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		
		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها		...
		" سحب ورقة تجارية "		

- **مثال تطبيقي (01)**

بتاريخ 2023/03/18، اشترت مؤسسة صناعية تغليفات على الحساب كما يلي: ث.ش H.T = 120.000، ت.ت: 2,5%، TVA = 19%. وبتاريخ 03/20، اتفقت مع مورّدها على سحب ورقة تجارية تُستحق الدفع في 2023/05/20 سدادا لمشترياتها من التغليفات؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/18		
3826		حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات	117.000	
4456		حـ/ TVA موردو قابلة للاسترجاع	22.230	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		139.230
		" فاتورة شراء تغليفات "		
		"""" """" """"		
326		حـ/ التغليفات	117.000	
	3826	حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات		117.000
		" وصل استلام التغليفات"		
		2023/03/20		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	139.230	
	403	حـ/ المورّدون والسندات الواجب دفعها		139.230
		" نشأة ورقة الدّفع "		

2.2. حالـة البيـع

لقد نصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) بشأن سير حساب الزبائن والحسابات الملحقة (حـ/41) على أن يُقيّد في الجانب المدين من حساب الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (حـ/413) بالتقييد في الجانب الدائن من حساب الزبائن (حـ/411) دخول السّفتجات في الحافظة، ويقيد تحصيل السند في الجانب الدائن من الحساب 413 من خلال القيد في الجانب المدين لحساب الخزينة.[1]

محاسبيا، وبعد إتمام عملية البيع لأجل، وقبول البائع بأن يتم السداد بورقة تجارية (كمبيالة أو سند لأمر) باقتراحٍ من المشتري، تكون المعالجة من خلال ترصيد حساب الزبائن (حـ/411) بجعله دائنا بقيمة الدّين، على أن يُجعل حساب الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (حـ/413) - أو ما يطلق عليه بأوراق القبض- مدينا بنفس المبلغ.

413	411	..../../.. حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها حـ/ الزبائن " سحب ورقة تجارية "	...	...

في هذا الصدد، تميّز الأدبيات المحاسبية بين طريقتين لتسيير الأوراق التجارية المسحوبة على العملاء كما يلي: تفريع حساب الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (حـ/413) الى الحسابات الفرعية التالية:

- أوراق القبض المُحتفظ بها (أو في الحافظة): حـ/4130؛
- أوراق القبض المُرسلة للتحصيل: حـ/4131؛
- أوراق القبض المُرسلة للخصم: حـ/4132.[2]

أو، تفريع حساب قيم للتحصيل (حـ/511) الى الحسابات الفرعية التالية:

- أوراق تجاريّة للتحصيل: حـ/5113؛
- أوراق تجاريّة للخصم: حـ/5114.[1]

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص65.

[2] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P210.

وبناء عليه، وبعد قيام البائع بسحب ورقة تجارية على زبونه ووضعها في الحافظة، تكون المعالجة المحاسبية من خلال ترصيد حساب الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها (حـ/413) بجعله دائنا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) مدينا بنفس المبلغ.

4130		..../../..		
		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	...	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		...
		" الاحتفاظ بالورقة التجارية "		

- **مثال تطبيقي (02)**

بتاريخ 2023/03/18، باعت مؤسسة صناعيّة تغليفاتٍ على الحساب كما يلي: س.ب H.T = 140.000، ت.ت: 2,5%، TVA = 19%، تكلفة الشراء = 117.000، وبتاريخ 03/20 اتفقت مع زبونها على سحب ورقة تجارية تُستحق الدفع في 2023/05/20 سدادا لمشترياته من التغليفات، ووضِعَت في الحافظة؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/03/18		
411		حـ/ الزبائن	162.435	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		136.500
	4457	حـ/ TVA محصلة		25.935
		" فاتورة بيع تغليفات "		
		"""" """" """"		
6026		حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات	117.000	
	326	حـ/ التغليفات		117.000
		" وصل استلام التغليفات"		

[1] محمد فيصل مايده. **المرجع سبق ذكره**، ص ص108-109.

		2023/03/20		
413		حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها	162.435	
	411	حـ/ الزبائن		162.435
		" نشأة ورقة القبض "		
		"""" """" """"		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	162.435	
	413	حـ/ الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها		162.435
		" الاحتفاظ بورقة القبض "		

3. تسديد الأوراق التجاريّة (Le règlement)

نميز أيضا في هذا المجال بين تسديد الأوراق التجارية (الكمبيالة أو السند لأمر) في حالة شراء المخزونات، وتسديدها في حالة البيع كما يلي:

1.3. حالة الشراء

بعد سحب الورقة التجارية من طرف المورّد والاحتفاظ بها الى غاية حلول ميعاد الاستحقاق، يُمكّن الزبون من تسديد مبلغها بشيك أو نقدا، "ولا يترتب عن عملية التحصيل المباشر هذه للورقة التجارية عند حلول تاريخ استحقاقها أية مصاريف تحصيل"،[1] وتكون المعالجة المحاسبية بجعل حساب الموردون والسندات الواجب دفعها (حـ/403) مدينا على أن يُجعل أحد الحسابات التالية دائنا: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التسديد بشيك، الصندوق (حـ/53) في حالة التسديد نقدا:

		..../../..		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تسديد الورقة التجارية "		

[1] رفيق يوسفي. **المحاسبة المالية2 محاضرات مدعمة بأمثلة**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة (الجزائر)، 2022/2021، ص55.

- **مثال تطبيقي (03)**

بافتراض المثال التطبيقي (01)، وأن المؤسسة أرسلت بتاريخ 05/18 صكّا بنكيّا لمورّدها سدادا لمبلغ الورقة المستحقة بتاريخ 05/20؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/05/18		
403		حـ/ الموردون والسندات الواجب دفعها	139.230	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		139.230
		" تسديد قيمة ورقة الدفع بشيك "		

2.3. حالة البيع

إن الورقة المسحوبة على الزبون، والمحتفظ بها الى غاية حلول ميعاد الاستحقاق تحت حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130)، يُمكّن الزبون من تسديد مبلغها بشيك أو نقدا، وتكون المعالجة المحاسبية بجعل أحد الحسابات التالية مدينا: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53)، على أن يُجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) دائنا بنفس المبلغ:

		..../../..		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		...
		" تسديد الورقة التجارية "		

- **مثال تطبيقي (04)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة استلمت بتاريخ 05/18 صكّا بنكيّا من زبونها سدادا لمبلغ الورقة المسحوبة عليه والمستحقة بتاريخ 05/20؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/05/18		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" سداد قيمة ورقة القبض بشيك "		

4. تحصيل الأوراق التجاريّة (L'encaissement)

إن الورقة المسحوبة على الزبون، والمحتفظ بها الى غاية حلول ميعاد الاستحقاق تحت حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130)، يمكّن المورد من تحصيل مبلغها عن طريق الواسطة البنكية، وتكون المعالجة المحاسبية على مرحلتين؛ "أولا، تسجيل عملية ارسال الورقة للتحصيل، ثم تسجيل عمليّة التحصيل عند وصولِ اشعارٍ بدخول المبلغ للحساب البنكي مقابل حصول البنك على عمولةٍ خاضعة للرسم على القيمة المضافة نظيرَ خدمات التحصيل كما يلي":[1]

- مرحلة إرسال الورقة الى البنك: وتكون المعالجة المحاسبية بجعل حساب أوراق القبض المرسلة للتحصيل (حـ/4131 أو حـ/5113) مدينا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) دائنا:

		..../../..		
4131 أو		حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل	...	
5113		حـ/ أوراق تجارية للتحصيل	"""	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		...
		" إرسال الورقة للتحصيل لدى البنك "		

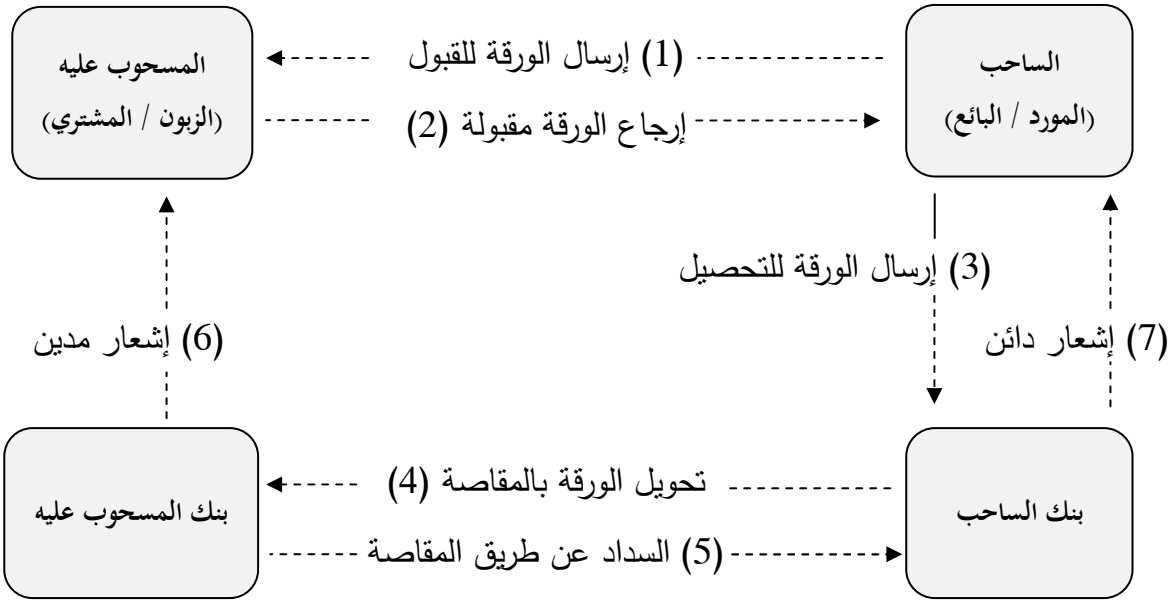
- مرحلة التحصيل الفعلي لقيمة الورقة: يُرسِل البنك إشعارا دائنا بقيمة الورقة منقوصا منها مبلغ العمولة البنكية المتعلقة بعملية التحصيل، وتكون المعالجة المحاسبية بجعل الحسابيْن التالييْن مدينيْن: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) بالمبلغ الصافي، الخدمات المصرفية وما شابهها (حـ/627) بمبلغ مصاريف التحصيل، على أن يُجعل حساب أوراق القبض المرسلة للتحصيل (حـ/4131) دائنا بقيمة الورقة كما يلي:

[1] رفيق يوسفي. **المرجع سبق ذكره**، ص55.

		..../../..		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	الصافي	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	...	
	4131 أو	حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		الإجمالي
	5113	حـ/ أوراق تجارية للتحصيل		"""
		" تحصيل مبلغ الورقة "		

ويمكن تمثيل مسار تحصيل ورقة تجارية لدى البنك من خلال الشكل رقم (5-1) الموالي:

شكل رقم (5-1): مسار تحصيل ورقة تجارية لدى البنك



المصدَر: من إعداد المؤلّف بالاعتماد على:

Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité - Analyse comptable des opérations courantes**, **Série 02**, Institut National des Techniques Économiques et Comptables (INTEC), Paris (France), 2008/2009, P112.

♦ **مثال تطبيقي (05)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة أرسلت بتاريخ 2023/05/20 الورقة المودعة في الحافظة للتحصيل لدى بنكها، واستلمت منه بتاريخ 2023/05/23 إشعارا دائنا بالتحصيل مقابل عمولات بنكية بمبلغ 435 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة بطريقتين.

*** الطريقة الأولـــى***

		2023/03/20		
4131		حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" إرسال الورقة للتحصيل لدى البنك "		
		2023/03/23		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	162.000	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	435	
	4131	حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		162.435
		" إشعار دائن بتحصيل مبلغ الورقة "		

*** الطريقة الثـانـيـــة***

		2023/03/20		
5113		حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" إرسال الورقة للتحصيل لدى البنك "		
		2023/03/23		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	162.000	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	435	
	5113	حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		162.435
		" إشعار دائن بتحصيل مبلغ الورقة "		

5. خصم الأوراق التجاريّة (L'escompte)

تبرز هاته الحالة لما يكون المورّد في حاجة ماسة الى السيولة ويتعذر عليه انتظار ميعاد الاستحقاق لتحصيل قيمة الورقة، لذلك فإن الورقة المسحوبة على الزبون والمحتفظ بها تحت حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130)، يمكّن المورد من خصم مبلغها - أو بيعها - عن طريق الواسطة البنكية، وتكون المعالجة المحاسبية على مرحلتين: "تسجيل عملية ارسال الورقة للخصم؛ ويتطلب هذا الارسال معالجَة محاسبّية لدى المستفيد فقط لأن باقي الأطراف ليست لهم دراية بهاته العملية، ثم تسجيل عمليّة الخصم؛ وهذا يعني أن البنكَ (أو الجهة الخاصِمة) قد اشترت الورقة، وحولت المبلغَ المخصوم الى المستفيد بصورة فورية ومباشرة، ويسمى المبلغ الذي يخصِمه البنك من قيمة الورقة بالآجيو (Agios) كما يلي":[1]

- مرحلة إرسال الورقة الى البنك: وتكون المعالجة المحاسبية بجعل حساب أوراق القبض المرسلة للخصم (حـ/4132 أو حـ/5114) مدينا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) دائنا:

		..../../..		
4132 أو		حـ/ أوراق القبض المرسلة للخصم	...	
5114		حـ/ أوراق تجارية للخصم	"""	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		...
		" إرسال الورقة للخصم لدى البنك "		

- مرحلة الخصم الفعلي للورقة: تستفيد المؤسسة من تسبيق على الخزينة في انتظار تحصيل قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق،[2] ويُرسِل البنك إشعارا دائنا بالقيمة الاجمالية منقوصا منها مبلغين اثنين (Agios): مبلغ الخصم المحسوب على أساس الفارق في عدد الأيام بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق، ومبلغ العمولة البنكية المتعلقة بالعملية؛ وتكون المعالجة المحاسبية بجعل الحسابات التالية مدينة: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) بالمبلغ الصافي، الأعباء المالية الأخرى (حـ/668) بمبلغ الخصم والخدمات المصرفية وما شابهها (حـ/627) بمبلغ العمولة البنكية، على أن يُجعل حساب المساهمات البنكية الخارجية (حـ/519) دائنا بقيمة الورقة:

[1] رفيق يوسفي. **المرجع سبق ذكره**، ص57.

[2] Conseil National de la Comptabilité. (2014), **MANUEL DE COMPTABILITÉ FINANCIÈRE conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier**, ENAG Éditions, Alger (Algérie), P194.

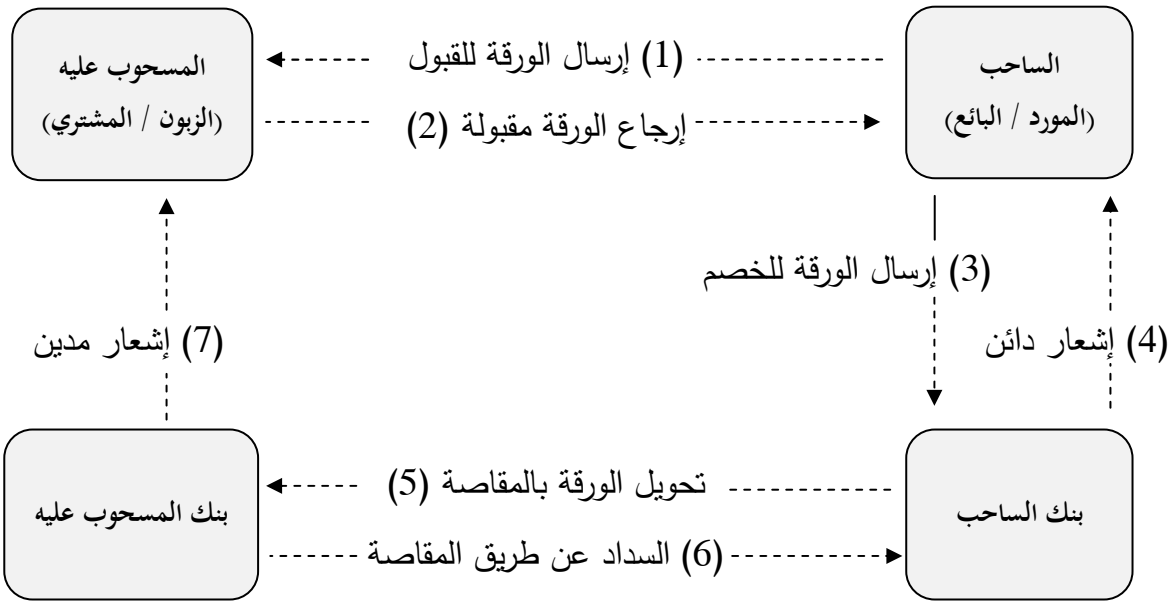
		..../../..		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	الصافي	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	...	
668		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	...	
	519	حـ/ المساهمات البنكية الخارجية		الإجمالي
		" خصم الورقة التجارية "		

- مرحلة ترصيد الحسابات: تأتي هاته المرحلة بعد حلول ميعاد الاستحقاق، وقيام البنك بالتحصيل الفعلي لمبلغ الورقة لدى الزبون، وتكون المعالجة المحاسبية بجعل حساب المساهمات البنكية الخارجية (حـ/519) مدينا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض المرسلة للخصم (حـ/4132) دائنا بنفس المبلغ:

		..../../..		
519		حـ/ المساهمات البنكية الخارجية	...	
	4132 أو	حـ/ أوراق القبض المرسلة للخصم		...
	5114	حـ/ أوراق تجارية للخصم		"""
		" ترصيد حساب الورقة المخصومة "		

ويمكن تمثيل مسار خصم ورقة تجارية لدى البنك من خلال الشكل رقم (5-2) الموالي:

شكل رقم (5-2): مسار خصم ورقة تجارية لدى البنك



المصدَر: من إعداد المؤلّف بالاعتماد على:

Didier CHADOURNE, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité - Analyse comptable des opérations courantes**, **Série 02** Institut National des Techniques Économiques et Comptables (INTEC), Paris (France), 2008/2009, P117.

♦ مثال تطبيقي (06)

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة أرسلت بتاريخ 2023/05/02 الورقة المودعة في الحافظة للخصم لدى بنكها، واستلمت منه بتاريخ 2023/05/04 إشعارا دائنا بالخصم مقابل مصاريف خصم بمعدل فائدة سنوي 12%، وعمولات بنكية بمبلغ 435 دج؛

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة بطريقتين.

*** الطريقة الأولـــى***

		2023/05/02		
4132		حـ/ أوراق القبض المرسلة للخصم	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" إرسال الورقة للخصم لدى البنك "		
		2023/05/04		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	161.025	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	435	
668		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	975	
	519	حـ/ المساهمات البنكية الخارجية		162.435
		" إشعار دائن بخصم الورقة التجارية "		

- مصاريف الخصم = 162.435 * 12% * (18 / 360) = 975 دج؛
- الفارق في الأيام بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق هو 18 يوما.

*** الطريقة الثـانـيـة***

		2023/05/02		
5114		حـ/ أوراق القبض المرسلة للخصم	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" إرسال الورقة للخصم لدى البنك "		
		2023/05/04		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	161.025	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	435	
668		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	975	
	519	حـ/ المساهمات البنكية الخارجية		162.435
		" إشعار دائن بخصم الورقة التجارية "		

6. تظهير الأوراق التجاريّة (L'endossement)

تبرز هاته الحالة إذا قرّرت المؤسسة تسديد ديونها أو التزاماتها الراهنة اتجاه مورّديها باستخدام الأوراق التجارية المسحوبة على زبائنها، والمحتفظ بها تحت حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130)؛ "ويقوم الساحب (المستفيد أو المورّد) بتظهير الأوراق التجارية قبل تاريخ استحقاقها من خلال تحويل الحق في الحصول على مبلغ محدد من المال بتاريخ الاستحقاق لطرف آخر، ولأنّ عملية التظهير ليسَ لها تأثيرا على المركز المالي للمسحوب عليه (الزبون) فإنها لا تُسجّل لديه".[1]

ميدانيا، تتم هاته العملية بتعيين المُظَهّر إليه (Endossataire) أو المستفيد الجديد (Le nouveau bénéficiaire) من الورقة، و"يجب أن يكتب التظهير على السفتجة ذاتها أو على ورقة ملحقة بها أي (متصلة بها)، ويجب أن يكون مشتملا على توقيع المُظهِّر"،[2] (Endosseur)، وينتج عنها ترصيد حسابَيْ: المورّدون وأوراق القبض في الحافظة، وتكون المعالجة المحاسبية بجعل الحساب الأول: مورّدو المخزونات والخدمات (حـ/401) مدينا، على أن يُجعل الحساب الثاني: أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) دائنا كما يلي:

		..../../..		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	...	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		...
		" تظهير الورقة التجارية "		

- **مثال تطبيقي (07)**

بافتراض أنّ على المؤسسة دينا تُجاهَ مورّد المخزونات بمبلغ 180.000 TTC دج يُستحَقّ السداد في 2023/05/15، وأن الورقة المسحوبة على زبون المثال التطبيقي (02) والمودعة في الحافظة بمبلغ 162.435 دج تُستحق الدفع في 2023/05/20؛ اتفقت المؤسسة مع المورّد بأن يكون السداد عن طريق تظهير الورقة لفائدته ودَفْع ما تبقى من الدين نقدا، فقبِل بذلك.

المطلوب: تسجيل العملية السابقة في يومية المؤسسة.

[1] بلال كيموش. **المرجع سبق ذكره**، ص121.

[2] الأمر رقم 75-59. **المرجع سبق ذكره**، المادة 396، ص94.

		2023/05/15		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	180.000	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
	53	حـ/ الصندوق		17.565
		" تظهير ورقة القبض ودفع فارق الدين نقدا "		

7. إلغاء وتجديد الأوراق التجاريّة (L'annulation et le renouvellement)

نميز في هذا المجال بين ثلاثِ حالاتٍ ألا وهي: حالة التجديد المرتبطة بعدم التسديد، حالة التجديد المرتبطة بعدم التحصيل وحالة التجديد المرتبطة بإعادة سحب المؤونة بعد الخصم كما يلي:

1.7. حالـة عدَم التسديـد

تبرُزُ هاته الحالة إذا تأكّد المسحوب عليه (الزبون) من عدمِ قدرته على الوفاء بقيمة الورقة القديمة في تاريخ استحقاقها؛ أين يطلب من الساحب (المورّد) إلغاء الورقة القديمة واستبدالها بورقة تجارية جديدة - أو ما يعرف بعملية التكافؤ- وذلك مقابل فائدة تحتسب على مدة التأجيل.[1]

إذا قبل الساحب (Tireur) بذلك، يتم إلغاء الورقة الأصلية وتعويضها بورقة جديدة ذاتُ قيمةٍ اسمية تساوي مبلغ الاتفاق الأصلي مضافا إليه ما يلي:

- فوائد التأخير المحسوبة انطلاقا من معدّلٍ معلومٍ للفائدة، وعددِ أيامٍ مساوٍ للفارق الزمني بين ميعاد الاستحقاق الأصلي والموعد الجديد المتفق عليه؛
- الأتعاب، العمولات والرسوم التي سدّدها الساحب بمختلف أشكالها في إطار قبوله لطلب التجديد.[2]

قيمة الورقة الجديدة = قيمة الورقة الأصلية + فوائد التأخير+ مصاريف التجديد

وتتم المعالجة المحاسبية لهته الحالة عبر المراحل الثلاثة التالية:

- ترصيد قيمة الورقة الأصلية وتحويلها الى دينٍ عادي بجعل حساب الزبائن (حـ/411) مدينا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) دائنا كما يلي:

[1] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص267

[2] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P214.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		...
		" إلغاء الورقة الأصلية "		

- تحديد المبالغ المتعلقة بفوائد التأخير، الأتعاب والعمولات والرسوم التي سدّدها البائع وتحميلها الى الزبون بجعلِ حسابهِ (حـ/411) مدينا، على أن تُجعل الحسابات التالية دائنة: منتوجات مالية أخرى (حـ/768)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53) حسب شكل السداد.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		

- تسجيل قيمة الورقة الجديدة المسحوبة على الزبون، والمُحتفظ بها، بجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) مدينا، على أن يُجعل حساب الزبون المعني (حـ/411) دائنا كما يلي:

		..../../..		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

- **مثال تطبيقي (08)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن الزبون أرسل بتاريخ 05/17 طلبا الى المؤسّسة بإلغاء الورقة المسحوبة عليه وتجديدها لمدة شهرين، وتحصل على موافقتها مقابل تحَمّلِه فوائد التأخير بمعدل سنوي 8% ومصاريف التجديد التي دفعتها المؤسسة نقدا بمبلغ 700 دج، ووُضعت الورقة الجديدة في الحافظة؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/05/17		
411		حـ/ الزبائن	162.435	
	4130	حـ/ أوراق القبض في الحافظة		162.435
		" إلغاء الورقة الأصلية "		
		"""" """" """"		
411		حـ/ الزبائن	2.866	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		2.166
	53	حـ/ الصندوق		700
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		
		"""" """" """"		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	165.301	
	411	حـ/ الزبائن		165.301
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

- فوائد التأخير = 162.435 * 8% * (2 / 12) = 2.166 دج

2.7. حالـة عدَم التحصيـل

تبرُزُ هاته الحالة "عند رغبة المؤسسة الحاملة للورقة التجارية الاستفادة من خدمة التحصيل بتوسيط البنك؛ أين تقوم بإرسال ورقة القبض الموجودة لديها الى البنك الذي تتعامل معه، للتحصيل، قبل فترةٍ من تاريخ استحقاقها. وفي تاريخ الاستحقاق، يقدم البنك هذه الأوراق الى المدين، ويحصلها، ويضيف قيمتها الى الحساب الجاري للمؤسسة وهذا بعد اقتطاع عمولته لقاء خدمة التحصيل، والرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه العمولة".[1]

فإذا أكّد البنك عجزه عن تحقيق هاته العملية وأرسل اشعارا الى المؤسسة (البائع) يخبرها بذلك، فإن الأمر يقتضي أن يُرسلَ البائع بدوره إشعارًا الى المشتري يتضمن وجوب إلغاء الورقة الأصلية وتعويضها بورقة جديدة تُستحقّ الدفع في تاريخ لاحق، ذاتُ قيمةٍ اسمية تساوي مبلغ الاتفاق الأصلي مضافا إليه فوائد التأخير وكافة الأتعاب والعمولات والرسوم التي سدّدها البائع في إطار عملية التجديد، وتتم المعالجة المحاسبية لهته الحالة عبر المراحل الثلاثة التالية:

[1] هشام دغموم. **محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019، ص41.

- ترصيد قيمة الورقة الأصلية وتحويلها الى دينٍ عادي بجعل حساب الزبائن (حـ/411) مدينا، على أن يُجعل حساب أوراق القبض المرسلة للتحصيل (حـ/4131) دائنا كما يلي:

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
	4131	حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		...
		" إلغاء الورقة الأصلية "		

- تحديد المبالغ المتعلقة بفوائد التأخير والأتعاب والعمولات والرسوم التي سدّدها البائع وتحميلها الى الزبون بجعلِ حسابهِ (حـ/411) مدينا، على أن تُجعل الحسابات التالية دائنة: منتوجات مالية أخرى (حـ/768)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53).

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		

- تسجيل قيمة الورقة الجديدة المسحوبة على الزبون، والمُحتفظ بها، بجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) مدينا، على أن يُجعل حساب الزبون المعني (حـ/411) دائنا كما يلي:

		..../../..		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

- **مثال تطبيقي (09)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة أرسلت بتاريخ 2023/05/20 ورقة القبض للتحصيل لدى بنكِها، وبتاريخ 2023/05/23 أرسل البنك إشعارا بعدم التحصيل لانعدام الرصيد. اتصلت المؤسسة بزبونها في نفس التاريخ واتفقا على تجديد الورقة لمدة شهرين مقابل تحمّلِه العمولات المصرفية المتعلقة بعدم التحصيل بمبلغ 1.000 دج، وفوائد التأخير بمعدل سنوي 8%، ومصاريف التجديد التي دفعتها المؤسسة نقدا بمبلغ 700 دج، ووُضعت الورقة الجديدة في الحافظة.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/05/23		
411		حـ/ الزبائن	162.435	
	4131	حـ/ أوراق القبض المرسلة للتحصيل		162.435
		" إلغاء الورقة الأصلية "		
		"""" """" """"		
411		حـ/ الزبائن	3.866	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		2.166
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		1.000
	53	حـ/ الصندوق		700
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		
		"""" """" """"		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	166.301	
	411	حـ/ الزبائن		166.301
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

3.7. حالة عدم الخصم

تبرُزُ هاته الحالة "إذا تعذر على المؤسسة المستفيدة من الورقة التجارية أن تُحصّل قيمة الورقة في الوقت المناسب؛ أين تستطيع تقديم ورقة القبض الموجودة لديها الى البنك الذي تتعامل معه، أو أحد البنوك التجارية، لخصمها (أو قطعها) قبل تاريخ الاستحقاق، وهو ما يطلق عليه بِبَيع الورقة التجارية للبنك مقابل أن تتخلى له عن مبلغ معين من القيمة الاسمية لهاته الورقة يسمى مصاريف الخصم".[1]

إذا أكّد البنك عجزَه عن استرجاع المبلغ المخصوم في تاريخ الاستحقاق، قام بسحب المبلغ من حساب المؤسسة (البائع) وأرسل اشعار يخبرها بذلك؛ أين يقتضي الأمر أن يرسل البائع بدوره إشعارا الى المشتري يتضمن وجوب إلغاء الورقة الأصلية وتعويضها بورقة جديدة تُستحقّ الدفع في تاريخ لاحق، ذاتُ قيمةٍ اسمية تساوي مبلغ الاتفاق الأصلي مضافا إليه فوائد التأخير وكافة المصاريف والعمولات والرسوم التي سدّدها البائع في إطار عملية التجديد.

تتم المعالجة المحاسبية لهاته الحالة عبر المراحل الثلاثة التالية:

- إعادة تسجيل قيمة الورقة المخصومة في شكل دينٍ عادي بجعل حساب الزبائن (حـ/411) مدينا، على أن يُجعل حساب بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) دائنا كما يلي:

		..../../....		
411		حـ/ الزبائن	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
		" إلغاء الورقة الأصلية "		

- تحديد المبالغ المتعلقة بفوائد التأخير والمصاريف والعمولات والرسوم التي سدّدها البائع وتحميلها الى الزبون بجعلِ حسابهِ (حـ/411) مدينا، على أن تُجعل الحسابات التالية دائنة: منتوجات مالية أخرى (حـ/768)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) أو الصندوق (حـ/53).

[1] هشام دغموم. **المرجع سبق ذكره**، ص43.

		..../../..		
411		حـ/ الزبائن	...	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		

- تسجيل قيمة الورقة الجديدة المسحوبة على الزبون، والمُحتفظ بها، بجعل حساب أوراق القبض في الحافظة (حـ/4130) مدينا، على أن يُجعل حساب الزبون المعني (حـ/411) دائنا كما يلي:

		..../../..		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

- **مثال تطبيقي (10)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المؤسسة أرسلت بتاريخ 2023/05/02 ورقة القبض للخصم لدى بنكِها وتحصلت على المبلغ بعد ثلاثة أيام. وبتاريخ 2023/05/23، أرسل البنك إشعارا مدينا بمبلغ 163.450 دج لانعدام الرصيد لدى زبون المؤسسة. اتصلت المؤسسة بزبونها في نفس التاريخ واتفقا على تجديد الورقة لمدة شهرين مقابل تحمّلِه العمولات المصرفية المتعلقة بسحب المبلغ، وفوائد التأخير بمعدل سنوي 8%، ومصاريف التجديد التي دفعتها المؤسسة نقدا بمبلغ 700 دج، ووُضعت الورقة الجديدة في الحافظة؛

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة في يومية المؤسسة.

		2023/05/23		
411		حـ/ الزبائن (قيمة الورقة الأصلية)	162.435	
411		حـ/ الزبائن (مصاريف سحب المبلغ)	1.015	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		163.450
		" إشعار مدين بسحب مبلغ الورقة "		
		"""" """" """"		
411		حـ/ الزبائن	2.866	
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى		2.166
	53	حـ/ الصندوق		700
		" تحميل الزبون مصاريف التجديد "		
		"""" """" """"		
4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة	166.316	
	411	حـ/ الزبائن		166.316
		" تسجيل قيمة الورقة الجديدة "		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور الخامس حول محاسبة الأوراق التجارية، سيتعرض المحور السادس الى أعمال نهاية الدورة المحاسبية المشتملة على تسوية حسابات التثبيتات والمخزونات والأعباء والمنتوجات، بما يمكّن من تحديد النتيجة، وإعداد ميزان مراجعة بعد الجرد يستخدم كأساس لإعداد الكشوف المالية الختامية وعلى رأسها الميزانية وحساب النتائج، ثم إقفال الحسابات والانتقال الى الدورة المقبلة ضمن احترام مبدأ مطابقة الميزانية الافتتاحية لسنة مالية لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

المحور السّادس

أعمَال نهايَة الـدّورة المحاسبيّة

يتعرض هذا المحور، علاوة عن تعريف أعمال نهاية الدورة المحاسبية ومنهجية أدائها، الى ثلاثة عناصرَ محورية تتعلق بتسوية حسابات الميزانية بفرعيها: الأصول والخصوم، تسوية حسابات التسيير بفرعيها: الأعباء والمنتوجات، وإعداد الكشوف المالية الختامية وعلى رأسها الميزانية وحساب النتائج.

1. التعريـف والمنهجيـة

تشكل أعمال نهاية الدورة المحاسبية، أو ما يطلق عليها بأعمال الجرد، خطوة أساسية بين التسجيلات المُثبِتة لنشاط المؤسسة وحساباتها السنوية، وتتوقف جودة هاته الأعمال من جهة على مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ومن جهة أخرى على إرادة المسيرين تقديمَ حسابات تعكس صورة صادقة عن المؤسسة.

تتضمن أعمال نهاية الدورة فضلا عن الجرد المادي، تقييم مختلف عناصر الميزانية، وتسمح التسجيلات المحاسبية المنبثقة عنها بالانتقال من ميزان مراجعة بعد آخر معاملة تقوم بها المؤسسة الى ميزان مراجعة بعد الجرد الذي يمَكّن بدوره من إعداد الميزانية وحساب النتيجة.

1.1. التعـريـف

الجرد في اللغة من جرَدَ، يَجرُد، جَرْدًا فهو جارِد والمفعول مَجْرودٌ، فيقال جَرَدَ ما في المخزَن أَو الحانوت: أَحصَى ما فيه من البضائع وقَوَّمَها، وجَرْدُ البَضَائِعِ وَمُخْتَلِفِ الْمَوَادِّ: إِحْصَاءُ مَا تَبَقَّى مِنْهَا بِتَفْصِيلٍ، وقائمة الجَرْد: بيانٌ مفصّل بالموجودات أو الأملاك.[1] أما في الاصطلاح، فهو مجموع العمليات المُتمثلة في حصر أصول المؤسسة وخصومها عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد، وتسوية منتوجاتها وأعبائها استنادا الى عمليات الرقابة المادية واحصاء المستندات الثبوتية، على الأقل، مرة واحدة خلال الدورة.[2] فمن هذا المنطلق، يُمكن تعريف بيان الجرد بأنه تلك الوضعية الدقيقة لما تحوزه المؤسسة خدمة لأغراضها، وما تلتزم به أمام الغير، بهدف تحديد نتيجة الدورة وإعداد الكشوف المالية - وعلى رأسها الميزانية الختامية وحساب النتائج.

[1] معجم المعاني الجامع. **المرجع سبق ذكره**، (تاريخ الاطلاع: 2024/03/24، التوقيت 06:40).

[2] نجود تريش. **الفصل الثاني عشر: أعمال نهاية السنة**، المرجع سبق ذكره، ص02.

لقد أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) في باب تنظيم المحاسبة الى أن "تكونَ أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا النظام محل جردٍ من حيث الكَمّ والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساسِ فحصٍ ماديّ وإحصاءٍ للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكسَ هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم".[1] كما أشار SCF في باب الكشوف المالية الى أن "مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين بقفل السنة المالية في تاريخٍ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، أو في الحالات الاستثنائية ولا سيما حالة إنشاء أو وقف الكيان، أو في حالة تغيير تاريخ القفل".[2]

2.1. المـنـهـجيّـة

تتفق الأدبيات المحاسبية على أنّ الجرد نوعان: جرد مادي وجرد محاسبي؛ فأما "الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة) فإنما يشير الى إحصاء وتقييم العناصر المختلفة لذمّة المؤسسة: التثبيتات، المخزونات، الحقوق، القيم المنقولة للتوظيف، القيم الجاهزة..."،[3] وأما "الجرد المحاسبي فيشير الى التسجيل المحاسبي للتسويات المنبثقة عن الجرد المادي، وإعداد الكشوف المالية (ميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملاحق)، وإقفال الحسابات".[4]

عمليا، تنطلق أعمال الجرد من آخر ميزان مراجعة يتم إعداده بعنوان السنة الماليّة المختتمة، لتقوم المؤسسة فيما بعد بجردٍ ماديّ لعناصر الذمة المحاسبية يُفضي الى جردٍ محاسبي يَقضي بتسوية الحسابات وتحديد نتيجة الدورة. تنتهي أعمال الجرد بإعداد ميزان مراجعة نهائي (بعد الجرد) يُستخدَم بدوره لإعداد الكشوفات الختامية وقفل السنة المالية.

[1] **قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي**. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 صادرة بتاريخ 25 نوفمبر سنة 2007، المادة 14، ص04.

[2] **المرجع نفسه**. المادة 30، ص06.

[3] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité - Les opérations d'inventaire, Série 03**, Institut National des Techniques Économiques et Comptables (INTEC), Paris (France), 2008/2009, P10.

[4] **Idem.**

يتخذ مسار الجرد الشكل رقم (6-2) الموالي، وتتلخص أعمال الجرد في المراحل السّتّـة التالية:

- إعداد ميـزان مراجعـة قبل الجـرد: وهو كشف محاسبي، هدفه الأساسي تجميع حركة حسابات الميزانية وحسابات التسيير في شكل أرصدة مدينة ودائنة لتسهيل عملية الجرد المادي؛[1]
- إعـداد بيـان الـجـرد: وهي وثيقة داخلية تشكل جزءً من مكوّنات الجرد المادي، تختلف باختلاف طبيعة العنصر محل الجرد (تثبيت، مخزون، عنصر آخر)، تستخدم من طرف فـرق الجرد أثناء المعاينة الميدانية لإثبات حالات الوجود والاستخدام، كما تستخدم من طرف الإدارة لإعداد محضر الجرد وتتخذ الشكل رقم (6-1) الموالي في حالة التثبيتات:

شكل رقم (6-1): بيان الجرد

الرقم المحاسبي	رقم الجرد	اسم العنصر	حالة العنصر			ملاحظات
			حالة جيدة	حالة سيئة	غير موجود	
215000	215001/20	آلة صناعية	X			/
218100	218104/18	شاحنة نصف مقطورة		X		/
218700	218710/15	مكيف هوائي			X	تم التنازل عنه

المصدر: من إعداد المؤلف

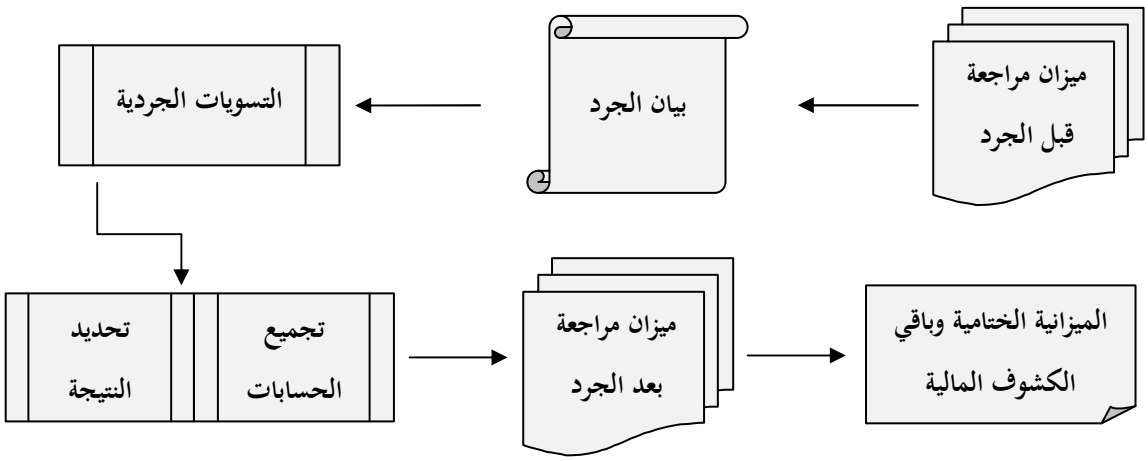
- تسويـة الحسابـات: وتتم من خلال تسجيل القيود الناتجة عن الموافقة بين معطيات الجرد المادي لمختلف الحسابات وأرصدة هاته الحسابات الظاهرة في دفاتر المؤسسة؛[2]
- تـجـمـيـع الـحـسـابـات وتـحـديـد نـتـيـجـة الـدّورة؛
- إعداد ميـزان مراجـعـة بـعـد الـجـرد: وهو كشف يحتوي على الأرصدة النهائية لحسابات المؤسسة، والتي يتـمّ من خلالها تحديد نتيجة السنة المالية؛[3]
- إعـداد الـكـشـوف الـمـاليّـة الـختـامـيـة.

[1] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص378.

[2] **المرجع نفسه**، ص379.

[3] **المرجع نفسه**، ص391.

شكل رقم (6-2): مراحل أعمال الجرد



المصدر: من إعداد المؤلف

2. تسوية حسابات الميزانية

تشمل عمليّة تسوية حسابات الميزانية معالجة العناصر الثلاثة التالية: تسوية حسابات التثبيتات، تسوية حسابات المخزونات، وتسجيل مؤونة تدني القيم الجارية لعناصر الأصول.

1.2. تسوية حسابات التّثبيتات

نميز في هذا المجال بين العناصر الأربعة التالية: التثبيتات الجاري انجازها، التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات، اهتلاك التثبيتات وخسائر القيمة عن التثبيتات كما يلي:

1.1.2. التثبيتات الجاري انجازها

يُبرز هذا الحساب "قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتمِلة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية، ويُرَصد عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة، ويَتوزع الى مجموعتين: التثبيتات الناتجة عن أشغال مُسندَة الى الغير، والتثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة".[1]

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص60.

محاسبيا، تُسجل نسبة التقدم في انجاز التثبيتات الناتجة عن أشغال مُسندَة الى الغير - حسب الحالة - في الجانب المدين لحساب التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها (حـ/237)، أو حساب التثبيتات العينية الجاري إنجازها (حـ/232)، ويُجعل حساب مورّدو التثبيتات (حـ/404) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

		η/12/31		
237		حـ/ التثبيتات المعنويّة الجاري إنجازها	...	
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	...	
	404	حـ/ مورّدو التثبيتات		...
		" إثبات نسبة إنجاز التثبيت المعنوي أو العيني"		

بينما تسجل نسبة التقدم في انجاز التثبيتات التي ينشئها الكيان بوسائله الخاصة في الجانب الدائن لأحد الحسابات التالية: الإنتاج المثبت للأصول المعنوية (حـ/731) أو الإنتاج المثبت للأصول العينية (حـ/732) كما يلي:

		η/12/31		
237		حـ/ التثبيتات المعنويّة الجاري إنجازها	xxx	
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	...	
	731	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		xxx
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		...
		" إثبات نسبة إنجاز التثبيت المعنوي أو العيني"		

- **مثـال تطبيـقـي (01)**

بتاريخ 2020/10/10، اتفقت مؤسسة مع مقاولٍ ذاتي على تطوير برنامج معلوماتي يخصص لتسيير المبيعات بتكلفة اجمالية قدرها 300.000 دج، وكلّفت بنفس التاريخ فريقا من العاملين بها بإنجاز منشأة تقنية على أراضيها بتكلفة اجمالية قدرها 3.000.000 دج. في نهاية السنة، قدر فريق العاملين نسبة التقدم في انجاز المنشأة 45%، وقدر المقاول نسبة التقدم في انجاز البرنامج 65%.

المطلـــوب: تسجيل المعالجة المحاسبية بتاريخ قفل السنة المالية 2020.

		2020/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	1.350.000	
237		حـ/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها	195.000	
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		1.350.000
	404	حـ/ مورّدو التثبيتات		195.000
		" إثبات نسبة التقدم في إنجاز المنشأة والبرنامج"		

2.1.2. التسبيقات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات

يُبرز هذا الحساب "قيمة التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما".[1]

مبدئيّا، يُسجل مبلغ هذا النوع من المعاملات عند حدوثها في الجانب المدين لحساب التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات (حـ/238)، مع إمكانية "إدراج هذه التسبيقات في حساب الموردون المدينون- التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى (حـ/409)"،[2] ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا: بنوك الحسابات الجارية (حـ/512) في حالة التسديد بشيك، الصندوق (حـ/53) في حالة التسديد نقدا كما يلي:

		ن/.../...		
409		حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات والمدفوعات على الحساب	...	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تقديم تسبيق لاقتناء تثبيت"		

في نهاية السنة المالية، تقوم المؤسسة بتحويل تلك التسبيقات والمدفوعات الى الحساب 238 كي تظهر في الميزانية تحت عنوان التثبيتات كما يلي:

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص60.

[2] **المرجع نفسه**.

238		η/12/31		
	xxx	حـ/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		
		حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات والمدفوعات على الحساب	409	xxx
		" التحويل من حساب الى حساب"		

- **مثـال تطبيـقـي (02)**

بافتراض المثال التطبيقي (01)، وأن المقاول تحصّل بتاريخ 2021/10/10 على تسبيقٍ بشيك بـربع (¼) المبلغ، وأن المحاسب سجل القيد الموالي:

409		2020/10/10		
	75.000	حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات والمدفوعات على الحساب		
		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	512	75.000
		" تقديم تسبيق بشيك لإنجاز برنامج معلوماتي"		

المطلـــوب: تسوية القيد بتاريخ قفل السنة المالية 2021.

238		2020/12/31		
	75.000	حـ/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		
		حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات والمدفوعات على الحساب	409	75.000
		" التحويل من حساب الى حساب"		

3.1.2. اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية

يُبرز هذا الحساب "التوزيع النظامي للمبلغ المُتهلك من أصلٍ (MA) أو (V0) على مدى مدته المقدرة (n) حسب مُخطط الاهتلاك (جدول الاهتلاك)، مع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصل (VR) بعد هذه المدة".[1]

محاسبيا، يُسجل اهتلاك التثبيتات المعنوية والعينية في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية التالية: اهتلاك التثبيتات المعنوية (حـ/280)، أو اهتلاك التثبيتات العينية (حـ/281)، ويُجعل حساب مخصصات الاهتلاكات (حـ/681) المُعبّر عنه في مخطط الاهتلاك بـ (An) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:

		η/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	...	
	280	حـ/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		...
	281	حـ/ اهتلاك التثبيتات العينية		...
		" تسجيل قسط الاهتلاك للسنة η"		

في هذا الصدد، أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) الى بعض الاستثناءات عند حساب أقساط الاهتلاكات أبرزها:

- تُعد الأراضي (حـ/211) على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك؛
- لا يطبق أي اهتلاك على التثبيتات الجاري إنجازها (حـ/232، حـ/237)؛
- تُهتلك التثبيتات المعنوية (حـ/20) على أساس مدتها النفعية، ويفترض في هاته المدة ألاّ تتجاوز 20 سنة إلاّ إذا كانت هناك حالاتٌ استثنائية وجب تبريرها في ملحَق الكشوف المالية.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص61.

- **مثـال تطبيقـي (03)**

بافتراض المثال التطبيقي (02)، وأن المقاول أتم انجاز البرنامج المعلوماتي بتاريخ 2021/03/31 ودخل حيز الاستخدام بنفس التاريخ وتحصل على شيكٍ بفارق المبلغ، كما أتم فريق العاملين انجاز المنشأة التقنية بتاريخ 2021/10/01 ودخلت حيز الخدمة بنفس التاريخ؛ مع الاشارة الى أن مدة استخدام البرنامج حُدّدت بـثلاث (03) سنوات، بينما حُدّدت مدة استخدام المنشأة بعشر (10) سنوات.

المـطلـــوب: تسجيل القيود الضرورية في دفتر اليومية.

		2021/03/31		
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	300.000	
	237	حـ/ التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها		195.000
	404	حـ/ موردو التثبيتات		105.000
		" استلام البرنامج واستخدامه"		
		""" """ """		
404		حـ/ موردو التثبيتات	300.000	
	238	حـ/ التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات		75.000
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		225.000
		"تسوية المورد بشيك"		
		2021/10/01		
215		حـ/ المنشآت التقنية	3.000.000	
	232	حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها		1.350.000
	732	حـ/ الإنتاج المثبت للأصول العينية		1.650.000
		" استلام المنشأة واستخدامها"		
		2021/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	150.000	
	2804	حـ/ اهتلاك البرمجيات المعلوماتية وما شابهها		75.000
	2815	حـ/ اهتلاك المنشآت التقنية		75.000
		" قسط اهتلاك التثبيتات لدورة 2021"		

4.1.2. خسـائـر القيمـة عـن التـثبيـتـات

يُبـرز هذا الحساب "مبلغ فائض القيمة المحاسبية الصافية لأصولٍ (VNC) على قيمتها القابلة للتحصيل (VAR)"،[1] مع الاشارة الى أن القيمة القابلة للتحصيل تُـقيّم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي (PVN) والقيمة النفعية للأصل (VAV) - المعبّر عنها بالقيمة العادلة للأصل منقوصا منها تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى؛[2] هذه الأخيرة (القيمة النفعية أو القيمة في الاستخدام) تساوي القيمة المُحيّنة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكلٍ متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به - المعبّر عنها بالقيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل.[3]

محاسبيا، تُسجل خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية والعينية في الجانب الدائن لأحد الأقسام الفرعية التالية: خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية (حـ/290)، أو خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (حـ/291)، ويُجعل حساب مخصصات خسائر القيمة (حـ/681) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:

		η/12/31		
681		حـ/ مخصصات خسائر القيمة	...	
	290	حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		...
	291	حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		...
		" تسجيل خسارة قيمة بعنوان السنة η"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص88.

[2] جمعة هوام. (2022)، **كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر التعديلات**، ج01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة، ص106.

[3] **المرجع نفسه**، ص107.

- **مثـال تطبيقـي (04)**

باقتراض المثال التطبيقي (03)، وأن القيمة البيعية الصافية المحتملة للمنشأة التقنية بتاريخ 2022/12/31 لن تتجاوز 2.000.000 دج؛

المطلـــوب: تسجيل القيد الخاص باهتلاك البرنامج المعلوماتي والمنشأة التقنية، والقيد الخاص بالخسارة في قيمة المنشأة التقنية بتاريخ 2022/12/31.

		2022/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	400.000	
	2804	حـ/ اهتلاك البرمجيات المعلوماتية وما شابهها		100.000
	2815	حـ/ اهتلاك المنشآت التقنية		300.000
		" قسط اهتلاك التثبيتات لدورة 2022"		
		""" """ """		
681		حـ/ مخصصات خسائر القيمة	625.000	
	2915	حـ/ خسائر القيمة عن المنشأة التقنية		625.000
		" تسجيل خسارة قيمة بعنوان الدورة 2022"		

- القيمة المحاسبية الصافية للمنشأة في 2023/12/31 = القيمة الأصلية – الاهتلاك المتراكم؛
- الاهتلاك المتراكم = قسط 2022 + قسط 2023 = 75.000 + 300.000 = 375.000؛
- القيمة المحاسبية الصافية = 3.000.000 – 375.000 = 2.625.000؛
- مبلغ الخسارة في القيمة = القيمة البيعية الصافية المحتملة – القيمة المحاسبية الصافية = 2.625.000 – 2.000.000 = **(625.000) دج**.

تتم تسوية هذا الحساب في نهاية كل سنة مالية إما برفعه وإما بخفضه أو الغائه بناء على نتائج اختبار الخسارة في القيمة؛ فإذا أظهرت النتائج ضرورة الخفضِ فيه أو إلغائه، تم تقييد الفارق في الجانب المدين لحساب خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية (حـ/290) أو خسائر القيمة عن التثبيتات العينية (حـ/291) عن طريق القيد في الجانب الدّائن لحساب استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات لأصول غير جارية (حـ/781)، "دون أن تتجاوز الزيادة في القيمة المحاسبية للأصل، بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل (VAR)، القيمة المحاسبية الصافية (VNC) التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أية خسارة في الحسابات بالنسبة الى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة كما يلي":[1]

		η/12/31		
290		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	...	
291		حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		...
	781	حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة لأصول غير جارية		
		" إلغاء الخسارة في قيمة التثبيتات بعنوان السنة η"		

♦ مثـال تطبيقـي (05)

بافتراض المثال التطبيقي (04)، وأن القيمة البيعية الصافية المحتملة للمنشأة التقنية بتاريخ 2023/12/31 لن تختلف عن قيمتها المحاسبية الصافية؛

المطلـــوب: تسجيل القيد الخاص باهتلاك المنشأة التقنية، والقيد الخاص بإلغاء الخسارة في قيمتها بتاريخ 2023/12/31.

		2023/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاكات	300.000	
	2815	حـ/ اهتلاك المنشآت التقنية		300.000
		" قسط اهتلاك المنشأة التقنية لدورة 2024"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، المادة 10.112، ص08.

		""" """ """		
2915		حـ/ خسائر القيمة عن المنشأة التقنية	625.000	
	781	حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة لمنشأة تقنية		625.000
		" إلغاء الخسارة في قيمة المنشأة التقنية بعنوان الدورة 2023"		

- القيمة المحاسبية الصافية للمنشأة في 2023/12/31 = القيمة الأصلية – الاهتلاك المتراكم – الخسائر في القيمة؛
- الاهتلاك المتراكم = قسط 2021 + قسط 2022 + قسط 2023 = 75.000 + 300.000 + 300.000 = 675.000؛
- القيمة المحاسبية الصافية = 3.000.000 – 675.000 – 625.000 = 1.700.000؛
- القيمة المحاسبية الصافية خارج الخسارة في القيمة لسنة 2022 = 3.000.000 – 675.000 = 2.325.000؛
- مبلغ الخسارة اواجب استرجاعه = **625.000 دج.**

2.2. تسويـة حـسـابـات المـخـزونـات

نميز في هذا المجال بين العناصر الأربعة التالية: فوارق الجرد، المنتجات الجارية، المشتريات المخزنة، والمبيعات التي لم تُعَد فواتيرها بَعد كما يلي:

1.2.2. فـوارق الـجـرد

تنشأ فوارق الجرد من المقارنة بين المخزون المادي المتأتي من أعمال الجرد خارج المحاسبة، والمخزون المحاسبي المتأتي من الأرصدة المدينة لحسابات المخزونات الظاهرة بميزان المراجعة قبل الجرد. ففي هذا الشأن، تميز الأنظمة المحاسبية بين الفوارق المُبرّرة "والتي ينظر إليها على أنها عادية"،[1] والفوارق غير المبررة والتي ينظر إليها على أنها غير عادية أو استثنائية، وتتحدد من خِلال العلاقة التالية:

فوارق الجرد = الجرد المادي (الجرد خارج المحاسبة) – الجرد المحاسبي

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

أ. تـسـويـة الـفـوارق الـمـبـرّرة

قبل التعرض الى التسوية المحاسبية لفوارق الجرد، تنبغي الإشارة الى أن المخزونات تظهر في الكشوف المالية بقيمتها المثبتة خلال الجرد المادي. ففي هذا الصدد، ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "تُسجّل بعد التحليل في إحدى الحسابين: 60 أو 72 الفوارق المبرّرة بين المخزون المادي والمخزون الذي يظهر في الجانب المدين لحسابات المخزونات: 30، 31، 32 وَ 35"،[1] وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- إذا كان الفرق موجبا، أي: المخزون المادي **>** المخزون المحاسبي، نُقيّد في الجانب المدين لحسابات المخزونات: (حـ/30، حـ/31، حـ/32) وَ حـ/35 مبلغ الفرق بتقييده في الجانب الدائن لإحدى الحسابين: تغير المخزونات (حـ/603)، أو تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) كما يلي:

		η/12/31		
30		حـ/ مخزونات البضائع	...	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	
32		حـ/ تموينات أخرى	...	
35		حـ/ مخزونات المنتجات	xxx	
	6030	حـ/ تغير مخزونات البضائع		...
	6031	حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم		...
	6032	حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى		...
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		xxx
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة η"		

- إذا كان الفرق سالبا، أي: المخزون المادي **<** المخزون المحاسبي، نُقيّد في الجانب الدائن لحسابات المخزونات: (حـ/30، حـ/31، حـ/32) وَ حـ/35 مبلغ الفرق بتقييده في الجانب المدين لإحدى الحسابين: تغير المخزونات (حـ/603)، أو تغير المخزونات من المنتجات (حـ/724) كما يلي:

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

		η/12/31		
6030		حـ/ تغير مخزونات البضائع	...	
6031		حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم	...	
6032		حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى	...	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات مخزونات المنتجات	xxx	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		...
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		...
	32	حـ/ تموينات أخرى		...
	35	حـ/ مخزونات المنتجات		xxx
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة η"		

♦ مثـال تطبيقـي (06)

بتاريخ 2022/12/31، أظهر كشف الجرد الخاص بعناصر المخزونات النتائج المبينة في الجدول أدناه:

رقم الحساب	اسم الحساب	مبلغ الجرد المادي	الرصيد المحاسبي	مبلغ الفارق	طبيعة الفارق
30	مخزونات البضائع	301.000	300.000	1.000	مبرر
31	المواد الأولية واللوازم	309.000	310.000	(1.000)	مبرر
32	تموينات أخرى	320.000	319.000	1.000	مبرر
351	المنتجات الوسيطة	350.000	351.000	(1.000)	مبرر
355	المنتجات المصنعة	355.000	354.000	1.000	مبرر
المجموع	/	**1.635.000**	**1.634.000**	**1.000**	/

المـطلـــوب: تسوية حسابات المخزونات.

		2022/12/31		
30		حـ/ مخزونات البضائع	1.000	
6031		حـ/ تغير مخزونات المواد الأولية واللوازم	1.000	
32		حـ/ تموينات أخرى	1.000	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	1.000	
355		حـ/ المنتجات المصنعة	1.000	
	6030	حـ/ تغير مخزونات البضائع		1.000
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		1.000
	6032	حـ/ تغير مخزونات التموينات الأخرى		1.000
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		1.000
	724	حـ/ تغير المخزونات من المنتجات		1.000
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة 2022"		

ب. تـسـويـة الـفـوارق غـيـر الـمـبـرّرة

ينص النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "تُسجّل بعد التحليل في إحدى الحسابين: 657 أو 757 الفوارق غير المبرّرة بين المخزون المادي والمخزون الذي يظهر في الجانب المدين لحسابات المخزونات: 30، 31، 32 وَ 35"،[1] وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

- إذا كان الفرق موجبا، أي: المخزون المادي **>** المخزون المحاسبي، نُقيّد في الجانب المدين لحسابات المخزونات: (حـ/30، حـ/31، حـ/32) وَ حـ/35 مبلغ الفرق بتقييده في الجانب الدائن لحساب منتوجات استثنائية للتسيير الجاري (حـ/757) كما يلي:

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

		η/12/31		
30		حـ/ مخزونات البضائع	...	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	
32		حـ/ تموينات أخرى	...	
35		حـ/ مخزونات المنتجات	...	
	757	حـ/ منتوجات استثنائية للتسيير الجاري		...
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة η"		

- إذا كان الفرق سالبا، أي: المخزون المادي **<** المخزون المحاسبي، نُقيّد في الجانب الدائن لحسابات المخزونات: (حـ/30، حـ/31، حـ/32) وَ حـ/35 مبلغ الفرق بتقييده في الجانب المدين لحساب أعباء استثنائية للتسيير الجاري (حـ/657) كما يلي:

		η/12/31		
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	...	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		...
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		...
	32	حـ/ تموينات أخرى		...
	35	حـ/ مخزونات المنتجات		...
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة η"		

- **مثـال تطبيقـي (07)**

بافتراض المثال التطبيقي (06)، وأن فوارق الجرد الظاهرة بتاريخ 2022/12/31 في الجدول كانت غير مبررة.

المـطلـــوب: تسوية حسابات المخزونات.

		2022/12/31		
30		حـ/ مخزونات البضائع	1.000	
32		حـ/ تموينات أخرى	1.000	
355		حـ/ المنتجات المصنعة	1.000	
657		حـ/ أعباء استثنائية للتسيير الجاري	2.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		1.000
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		1.000
	757	حـ/ منتوجات استثنائية للتسيير الجاري		3.000
		" تسجيل فوارق جرد المخزونات بعنوان السنة 2022"		

2.2.2. المـنـتـجـات الـجـاريـة

تمثل المنتجات الجارية أصولا قيدَ الانتاج، منتجـةً من الكيان ومُحـازةً لبيعها بحسب السعر العادي للنشاط، وتشتمل على المواد الأولية واللوازم الموجودة قيدَ الاستعمال في مسار الانتاج.[1] هي أيضا منتجاتٌ بلغت مستوى مُعيّنا من التصنيع، ولكِنْ موجهة للدخول في مراحل جديدة من مسار الانتاج؛[2] فعلى سبيل المثال لا الحصر، تحتاج سيارة بلغت مستوى 30% من التصنيع مجسدة في صورة هيكل الى الدخول في مراحل جديدة من مسار الانتاج تشمل إضافة التجهيزات وتركيب المحرّك ولواحقِه.

محاسبيا، تُسجل في نهاية السنة (n) عناصر المخزونات قيد الانتاج في الجانب المدين لحساب المنتجات الجاري انجازها (حـ/331)، ويُجعل حساب تغير المخزونات الجارية (حـ/723) دائنا بنفس المبلغ:

		η/12/31		
331		حـ/ المنتجات الجاري إنجازها	...	
	723	حـ/ تغير المخزونات الجارية		...
		" إثبات نسبة التقدم في انتاج المخزونات"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص90.

[2] Olide Barbre et autres. (2012), **Comptabilité financière approfondie**, Nathan, Paris (France), P184.

عند افتتاح السنة المالية (n+1)، تعمَد المؤسسة الى تصحيح هاته الحسابات عن طريق القيد العكسي فيُجعل حساب تغير المخزونات الجارية (حـ/723) مدينا، وحساب المنتجات الجاري انجازها (حـ/331) دائنا الى غاية إتمام عملية الانتاج واستلام المنتجات المصنعة بتكلفة الانتاج الاجمالية كما يلي:

		η+1/01/01		
723		حـ/ تغير المخزونات الجارية	...	
	331	حـ/ المنتجات الجاري إنجازها		...
		" إلغاء نسبة التقدم في انتاج المخزونات"		

♦ **مثـال تطبيقـي (08)**

بتاريخ 2022/12/31، وخلال الجرد المادي لعناصر المخزونات بإحدى المؤسسات الصناعية المتخصصة في إنتاج وتسويق المنتج "ص"، اتضح لفريق الجرد بأن نسبة التقدم في انتاج "ص" بورشة التصنيع بلغت 10% من تكلفته الاجماليّة المقدرة بمبلغ 1.000.000 دج.

المطلـــوب: تسجيل هاته المعطيات في الدفتر اليومي لدورة 2022.

		2022/12/31		
331		حـ/ المنتجات الجاري إنجازها	100.000	
	723	حـ/ تغير المخزونات الجارية		100.000
		" إثبات نسبة التقدم في انتاج المخزونات"		

3.2.2. المشتريات المخزّنة

للتذكير، تمر عملية شراء المخزونات حسب نظام الجرد الدائم بمرحلتين: مرحلة الفوترة؛ أين يُقيد في الجانب المدين لحساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مبلغ المشتريات والمصاريف التكميلية لها بتقييده في الجانب الدائن لحساب الموردين (حـ/401) أو حسابات الخزينة (حـ/512 أو حـ/53)، ومرحلة

الاستلام؛ أين يُقيّد في الجانب المدين لحسابات المخزونات (حـ/30، حـ/31 وحـ/32) مبلغ المُدخلات الى المخزن بتقييده في الجانب الدائن لحساب المشتريات المخزنة (حـ/38).[1]

يُرصّد حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) تلقائيا في نهاية عملية الشراء، ويظهر برصيدٍ معدوم في ميزان المراجعة، أي: لا يظهر في الميزانية الختاميّة. ومن هذا المنطلق، إذا ظهر حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) في ميزان المراجعة برصيد مدين فهذا يدلّ على وقوع مرحلة الفوترة غير أن مرحلة الاستلام لم تقع بعدُ، أي: لا تزال المشتريات في خارج المؤسسة. ولتسوية هذا الرصيد، نستخدم "الحساب 37: المخزونات في الخارج لإدراج المخزونات المودَعة أو المستودَعة أو الجاري توصيلها الى أن يتم تسلُّمَها لدى مخازن الكيان"،[2] ويكون التسجيل المحاسبي تارة بجعل حساب المخزونات في الخارج (حـ/37) مدينا على أن يُجعل حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

		ن/12/31		
37		حـ/ المخزونات في الخارج	...	
	38	حـ/ المشتريات المخزنة		...
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزنة المدين"		

وتارة أخرى بجعل حساب المخزونات في الخارج (حـ/37) دائنا على أن تُجعل حسابات المخزونات (حـ/30، حـ/31 وحـ/32) مدينة بنفس المبلغ كما يلي:

		ن+1/.../...		
30		حـ/ مخزونات البضائع	...	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	...	
32		حـ/ التموينات الأخرى	...	
	37	حـ/ المخزونات في الخارج		...
		" استلام المخزونات بالخارج"		

[1] ياسين بن حمزة. **المرجع سبق ذكره**، ص ص125-126.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص63.

♦ **مثـال تطبيقـي (09)**

بتاريخ 2022/12/31، أظهر ميزان المراجعة قبل الجرد لإحدى المؤسسات التجارية ما يلي:

رقم الحساب	اسم الحساب	الحـركـات		الأرصـــدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
380	مشتريات البضائع المخزنة	880.000	800.000	**80.000**	-

المطلـــوب: تسوية هذا الحساب.

		2022/12/31		
370		حـ/ مخزونات البضائع في الخارج	80.000	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		80.000
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزنة المدين"		

أما إذا ظهر حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) في ميزان المراجعة برصيد دائن فهذا يدلّ على وقوع مرحلة الاستلام غير أن مرحلة الفوترة لم تقع بعدُ، أي: لا تزال الفاتورة لدى مورّد المخزونات. ولتسوية هذا الرصيد، نستخدم "الحساب 408: موردو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها لتقييد مبلغ الفواتير المرتبطة بالفترة المقفلة والتي لم تُبَلّغ، مع احتساب الرسم على القيمة المضافة"،[1] ويكون التسجيل المحاسبي تارة بجعل حساب المشتريات المخزنة (حـ/38) مدينا على أن يُجعل حساب موردو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها (حـ/408) دائنا كما يلي:

		ɳ/12/31		
38		حـ/ المشتريات المخزنة	...	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	...	
	408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها		...
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزنة الدائن"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص64.

وتارة أخرى، عند استلام الفاتورة، بجعل حساب موردو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها (حـ/408) مدينا على أن يُجعل حساب موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) دائنا كما يلي:

		...../...+1ɳ		
408		حـ/ مورّدو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
		" استلام فاتورة شراء المخزونات"		

♦ **مثـال تطبيقـي (10)**

بافتراض المثال التطبيقي (09)، وأن ميزان المراجعة قبل الجرد أظهر ما يلي:

رقم الحساب	اسم الحساب	الحـركـات		الأرصـــدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
380	مشتريات البضائع المخزنة	800.000	880.000	-	**80.000**

المطلـــوب: تسوية هذا الحساب في 2022/12/31، مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA): 19%.

		2022/12/31		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	80.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	15.200	
	408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل الى أصحابها		95.200
		" تسوية رصيد حساب المشتريات المخزنة الدائن"		

4.2.2. المـبـيـعـات غـيـر المـفـوتـرة

قد تعمَد المؤسّسات في بعض الحالات الى تسليم المخزونات المبيعة بالاعتماد فقط على وصل التسليم قبل إعداد الفاتورة؛ الأمر الذي ينتج عنه الاعتراف المحاسبي بتكلفة الشراء أو الانتاج ضمن أعباء الدورة من دون الاعتراف بالمنتوج المقابل لها أي: المبالغة في تحميل نتيجة الدورة بالأعباء.

وللتذكير، ينص مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج عمّا يلي: "بَعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بهاته النواتج لابد أن تخصم منها للوصول الى صافي الدخل الخاص بتلك الفترة".[1] وتعني المقابلة "أن المصاريف ينبغي أن تقابل النواتج الخاصة بها كلما أمكن؛ وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بينهما، لابد من استخدام سياسة منتظمة ورشيدة لعملية تخصيص المصاريف على النواتج".[2] لذا، فإنه من الضروري الاعتراف بمنتوجٍ يساوي على الأقل مبلغ العبئ المُعترف به لتحقيق مبدأ المقابلة. ففي هذا الصدد، يوصي النظام المحاسبي المالي (SCF) بأن "تقيد في الجانب المدين من الحساب 418: الزبائن- المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد، عند قفل الفترة المحاسبية، مبلغ الديون المُقتطعة في الفترة المُقفلة والتي لم يتم إعداد المستندات الثبوتية بشأنها (الفواتير، الخصم...) مع احتساب الرسوم":[3]

		η/12/31		
418		حـ/ الزبائن، المنتوجات التي لم تُعد فواتيرها بعد	...	
	4457	حـ/ TVA محصلة		...
	70	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة		...
		الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		
		" تسوية حساب المبيعات غير المفوترة"		

عند إعداد المستندات الثبوتية، يُرصّد حساب الزبائن- المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد (حـ/418) بجعله دائنا، ويُجعل حساب الزبائن (حـ/411) مدينا كما يلي:

		η+1/.../...		
411		حـ/ الزبائن	...	
	418	حـ/ الزبائن، المنتوجات التي لم تُعد فواتيرها بعدُ		...
		" إعداد فاتورة بيع المخزونات"		

[1] جمعة هوام. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج01، **المرجع سبق ذكره**، ص15.

[2] **المرجع نفسه**، ص16.

[3] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص65.

♦ مثـال تطبيقـي (11)

بتاريخ 2022/12/31، أظهر ميزان المراجعة قبل الجرد لإحدى المؤسسات التجارية ما يلي:

رقم الحساب	اسم الحساب	الحـركـات		الأرصـــدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
411A	الزبون "علي"	669.000	464.000	**205.000**	-

عند إجراء المقاربة مع الزبون "علي"، أظهر حساب المؤسسة لديه رصيدا دائنا بمبلغ 291.000 دج بدلا من 205.000 دج. وبعد التدقيق، تبين أن مخزونا من البضائع بتكلفة 86.000 دج تم تسليمه الى الزبون "علي" بتاريخ 2022/12/28 بدون فاتورة، مع العلم أن معدّل هامش الربح: 15%، وأن معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA): 19%.

المطلـــوب: تسوية هذا الحساب.

		2022/12/31		
418		حـ/ الزبائن، المنتوجات التي لم تُعد فواتيرها بعد	117.691	
	4457	حـ/ TVA محصلة		18.791
	700	حـ/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		98.900
		" تسوية حساب المبيعات غير المفوترة"		

- سعر البيع خارج الرسم = تكلفة الشراء + هامش الربح = 86.000 + (86.000 * 15%)؛
- سعر البيع خارج الرسم (HT) = 86.000 + 12.900 = **98.900 دج**؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) = HT * معدل TVA؛
- TVA = 98.900 * 19% = **18.791 دج**.

3.2. مـؤونـة تـدنـي قـيـم الأصـول الـجـاريـة

نميز في هذا المجال بين العنصرين التاليين: مؤونة تدني قيم المخزونات، ومؤونة تدني حسابات الزبائن كما يلي:

1.3.2. مـؤونـة تـدنـي قـيـم الـمـخـزونـات

يُبرز هذا الحساب "أية خسارة في قيمة المخزونات عندما تكون كلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، والمُعبّر عنها بسعر البيع المقدّر بعد طرح تكلُفتَيْ الإتمام والتسويق".[1]

محاسبيا، تُسجل مؤونة تدني قيم المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ في الجانب الدائن لأحد الحسابات الفرعية لحساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (حـ/39)، التي تم فتحها بما يتوافق مع طبيعة وترتيب العناصر المُخزّنة كما يلي:

- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع (حـ/390)؛
- خسائر القيمة عن المواد الأولية واللّوازم (حـ/391)؛
- خسائر القيمة عن التموينات الأخرى (حـ/392)؛
- خسائر القيمة عن السلع قيد الانتاج (حـ/393)؛
- خسائر القيمة عن الخدمات قيد الانتاج (حـ/394)؛
- خسائر القيمة عن مخزونات المنتجات (حـ/395)؛
- خسائر القيمة عن المخزونات في الخارج (حـ/397).[2]

ويُجعل حساب مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/685) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:

---

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، المادة 5.123، ص13.

[2] **نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF**. (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة، ص03.

		ن/12/31		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	...	
	390	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		...
	391	حـ/ خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم		...
	392	حـ/ خسائر القيمة عن التموينات الأخرى		...
	393	حـ/ خسائر القيمة عن سلع قيد الانتاج		...
	394	حـ/ خسائر القيمة عن خدمات قيد الانتاج		...
	395	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات المنتجات		...
	397	حـ/ خسائر القيمة عن المخزونات بالخارج		...
		" تسجيل خسائر القيمة عن مخزونات السنة ن"		

♦ **مثـال تطبيقـي (12)**

أظهر كشف الجرد لإحدى المؤسسات المتخصصة في المتاجرة بالتغليفات (الشراء والبيع بهدف تحقيق الربح) أنّ حصة بتكلفةٍ قدرها 326.000 دج تعرف ركودا في السوق، وأن القيمة الصافية المحتملة لبيعها في 2021/12/31 لن تتجاوز 50% من تكلفتها؛

المطلـــوب: تسجيل القيد الخاص بإثبات الخسارة في قيمة التغليفات.

		2021/12/31		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	163.000	
	390	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		163.000
		" تسجيل خسائر القيمة عن مخزونات دورة 2021"		

تتم تسوية هذا الحساب في نهاية كل سنة مالية إما برفعه وإما بخفضه أو الغائه بناء على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزونات؛ فإذا أظهرت النتائج ضرورة الرفعِ فيه، تم تقييد الفارق في الجانب المدين لحساب مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/685) عن طريق القيد في الجانب

الدّائن لأحد الحسابات الفرعية لحساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (حـ/39)، و"يظهر في الميزانية مبلغ المخزونات الصافي بعد طرح خسائر القيمة كما يلي":[1]

685		η/12/31		
		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	...	
	39	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات والمنتجات قيد التنفيذ		...
		" تسجيل الرفع في مؤونة تدني المخزونات للسنة η"		

♦ **مثـال تطبيقـي (13)**

بافتراض المثال التطبيقي (12)، وأن سوق التغليفات لم يعرف تحسنا الى غاية نهاية سنة 2022، وأن الأمر يستدعي رفع نسبة الخسارة الى 75% من تكلفتها؛

المـطلـــوب: تسجيل القيد الخاص برفع الخسارة في قيمة التغليفات بطريقتين.

*** الطـريقـة الأولـــى***

685		2022/12/31		
		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	81.500	
	390	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		81.500
		" الرفع في قيمة الخسارة بعنوان دورة 2022"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، المادة 5.123، ص64.

*** الطـريقـة الـثـانـيـة***

		2022/12/31		
390		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	163.000	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		163.000
		" إلغاء الخسارة في قيمة التغليفات لدورة 2021"		
		""" """ """		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	244.500	
	390	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		244.500
		"تسجيل خسائر القيمة عن التغليفات لدورة 2022"		

وإذا أظهرت النتائج ضرورة الخفض من المؤونة أو الغائها، تم تقييد المبلغ في الجانب الدائن لحساب استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/785) عن طريق القيد في الجانب المديـن لأحد الحسابات الفرعية لحساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ (حـ/39) كما يلي:

		n/12/31		
390		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	...	
391		حـ/ خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم	...	
392		حـ/ خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	...	
393		حـ/ خسائر القيمة عن سلع قيد الانتاج	...	
394		حـ/ خسائر القيمة عن خدمات قيد الانتاج	...	
395		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات المنتجات	...	
397		حـ/ خسائر القيمة عن المخزونات بالخارج	...	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		...
		" إلغاء خسائر القيمة عن مخزونات بعنوان السنة n"		

♦ **مثـال تطبيقـي (14)**

بافتراض المثال التطبيقي (13)، وأن سوق التغليفات شهِد تحسنا خلال سنة 2023، وأن الأمر يستدعي خفض نسبة الخسارة الى 25% فقط من تكلفتها؛

المطلـــوب: تسجيل القيد الخاص بخفض الخسارة في قيمة التغليفات بطريقتين.

*** الطـريقـة الأولـــى***

		2023/12/31		
390		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	163.000	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		163.000
		" الخفض في قيمة الخسارة بعنوان الدورة 2023"		

- نسبة الخسارة في نهاية سنة 2022: 75%، أي 326.000 * 75% = 244.500؛
- نسبة الخسارة في نهاية سنة 2023: 25%، أي 326.000 * 25% = 81.500؛
- مبلغ الخفض في الخسارة = 244.500 – 81.500 = **163.000 دج.**

*** الطـريقـة الثـانـيـة***

		2023/12/31		
390		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	244.500	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		244.500
		" إلغاء الخسارة في قيمة التغليفات لدورة 2022"		
		""" """ """		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	81.500	
	390	حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع		81.500
		"تسجيل خسائر القيمة عن التغليفات لدورة 2023"		

2.3.2. مـؤونـة تـدنـي حـسـابات الـزبـائـن

يُبـرز هذا الحساب "مقدار مبلغ الديون المشكوك فيها، أو المُتنـازع فيها، والتي يكون تحصيلها غير مؤكد".[1] ففي هذا الصدد، يميز الأدب المحاسبي بين الديون العادية للزبائن والديون المشكوك فيها والديون المعدومة كما يلي:

- الديون العادية: هي الـدّيون التي تتوقع المنشأة تحصيلَها من المدينين بانتظامٍ وفي الموعد المُحدّد، نتيجة تعاملاتٍ سابقة معهم؛
- الديون المشكوك فيها: هي الـدّيون التي تتوقع المنشأة عدم قدرتها على تحصيلِ جزء منها أو كلّها، وذلك من خلال تجارب سابقة مع أصحابها، أو ورَدَ خبَرٌ بتعسرهم ماليّا أو ما الى ذلك؛
- الديون المعدومة: هي الـدّيون التي تتأكد المنشأة فعلا من عدم قدرتها على تحصيلها نتيجـة إفلاس المدين أو مـوْته أو ما الى ذلك.[2]

عمليّا، إذا ثبت للمؤسسة أن تحصيل المبالغ المتفق عليها لم يعـد مؤكدا بسبب إرجاء تاريخ الاستحقاق بشكل متكرر أو المماطلة في الدفع، وجب عليها القيام بإعادة تصنيف الزبائن عن طريق إدراجهم في حسابٍ خاص: الزبائن المشكوك فيهم (حـ/416)، أي تحويل الدين من عادي الى مشكوك في تحصيله، وتسجل العملية محاسبيا بالمبلغ TTC كما يلي:[3]

		η/12/31		
416		حـ/ الزبائن المشكوك فيهم	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" تحويل الزبائن العاديين الى مشكوك فيهم"		

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، المادة 5.123، ص65.

[2] محمد ملحم. **موقع بوابة المحاسبة، دروس المحاسبة المالية: المحاسبة عن الديون**، https://accountinggate.com/arabic/financial-accounting/index.html، سنة النشر 2020، بلد النشر: الأردن، (تاريخ الاطلاع: 2024/04/03، التوقيت: الساعة 07).

[3] رفيق يوسفي. **المرجع سبق ذكره**، ص ص105-106.

بعد دراسة وضعية الزبائن المشكوك فيهم وتحديد مدى قدرتهم على السداد، يتم تشكيل مؤونة وهي عبارة عن نسبة مئوية من مبلغ الدين خارج الرسوم (HT). تُسجل مؤونة تدني حسابات الزبائن في الجانب الدائن لحساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (حـ/491)، ويُجعل حساب مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/685) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:

685		η/12/31		
		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	...	
	491	حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		...
		" تسجيل خسائر القيمة عن حسابات الزبائن للسنة η"		

♦ **مثـال تطبيقـي (15)**

بتاريخ 2021/12/31، أظهر كشف الجرد لإحدى المؤسسات الخدمية وضعية الزبائن المشكوك فيهم كما يلي:

رمز الزبون	اسـم الـزبـون	مبلغ الفاتورة TTC	نسبة المؤونة	مبلغ المؤونة
411A	الـزبـون "علي"	559.300	%20	94.000
411B	الـزبـون "ابراهيم"	495.040	%40	166.400
411C	الـزبـون "شفيق"	489.090	%60	246.600
المجموع	/	**1.543.430**	/	**507.000**

المطلـــوب: تسوية وضعيّة الزبائن، مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19%.

416		2021/12/31		
		حـ/ الزبائن المشكوك فيهم	1.543.430	
	411	حـ/ الزبائن		1.543.430
		" تحويل الزبائن العاديين الى زبائن مشكوك فيهم"		
		""" """ """		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	507.000	
	491	حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		507.000
		" تسجيل خسائر القيمة في حسابات الزبائن للدورة 2021"		

تتم تسوية هذا الحساب في نهاية كل سنة مالية إما برفعه وإما بخفضه أو الغائه بناء على نتائج الجرد المادي لحسابات الغير ؛ فإذا أظهرت النتائج ضرورة الرفعِ فيه، تم تقييد الفارق في الجانب المدين لحساب مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/685) عن طريق القيد في الجانب الدائن لحساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (حـ/491) كما يلي:

685		η/12/31		
		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	...	
	491	حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		...
		" الرفع في مؤونة تدني حسابات الزبائن للسنة η "		

وإذا أظهرت النتائج ضرورة الخفض من المؤونة أو الغائها، تم تقييد المبلغ في الجانب الدائن لحساب استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية (حـ/785) عن طريق القيد في الجانب المدين لحساب خسائر القيمة عن حسابات الزبائن (حـ/491) كما يلي:

491		η/12/31		
		حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	...	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		...
		" إلغاء مؤونة تدني حسابات الزبائن بعنوان السنة η "		

- **مثـال تطبيقـي (16)**

بافتراض المثال التطبيقي (15)، وأن وضعية الزبائن المشكوك فيهم بتاريخ 2022/12/31 أصبحت كما يلي:

رمز الزبون	مبلغ الدين HT	مؤونة 2021	المبلغ	معلومات اضافية	مؤونة 2022	المبلغ
411A	470.000	%20	94.000	وضعية في تقهقر	%50	235.000
411B	416.000	%40	166.400	وضعيـة مستقـرة	%40	166.400
411C	411.000	%60	246.600	وضعية في تحسن	%40	164.400
المجموع	**1.297.000**	/	**507.000**	/	/	**565.800**

المـطلـــوب: تسوية وضعيّة الزبائن بطريقتيـن.

*** الطـريقـة الأولـــى***

		2022/12/31		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	141.000	
	491A	حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "علي"		141.000
		" الرفع في قيمة الخسارة بعنوان الدورة 2022"		
		""" """ """		
491C		حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "شفيق"	82.200	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		82.200
		" الخفض في قيمة الخسارة بعنوان الدورة 2022"		

- مقدار الرفع في مؤونة الزبون "علي" في نهاية سنة 2022 = 235.000 – 94.000 = **141.000 دج؛**
- مقدار الخفض في مؤونة الزبون "شفيق" في نهاية سنة 2022 = 164.400 – 246.600 = **(82.200) دج.**

*** الطـريقـة الـثـانـيـة***

		2022/12/31		
491		حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	507.000	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		507.000
		" إلغاء الخسارة في قيمة الزبائن لدورة 2021"		
		""" """ """		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	565.800	
	491A	حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "علي"		235.000
	491B	حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "ابراهيم"		166.400
	491C	حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "شفيق"		164.400
		" تسجيل خسائر القيمة في حسابات الزبائن للدورة 2022"		

إذا ازدادت وضعية الزبون تعقيدا وأعلن إفلاسه أي: عدم قدرته على تسديد جزءٍ من دينه أو كلّه، أصبح ذلك الجزء من الدين أو كلّه معدوما ويسجل ضمن الأعباء، كما ينبغي ترصيد مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) واسترجاع مؤونة الخسارة في القيمة.[1]

محاسبيا، يُسجل في الجانب المدين كلّ من: الدين المعدوم تحت حساب خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل (حـ/654) بالمبلغ HT، والرسم على القيمة المضافة المحصلة (حـ/4457) المرتبطة به، ويُسجل في الجانب الدائن حساب الزبائن المشكوك فيهم (حـ/416) بالمبلغ TTC كما يلي:

		η/12/31		
654		حـ/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	...	
4457		حـ/ TVA محصلة	...	
	416	حـ/ الزبائن المشكوك فيهم		...
		" ترصيد دين الزبون المعدوم"		

♦ **مثـال تطبيـقـي (17)**

بافتراض المثال التطبيقي (16)، وأن وضعية الزبائن المشكوك فيهم بتاريخ 2023/12/31 أصبحت كما يلي:

رمز الزبون	مبلغ الدين HT	مؤونة 2022	المبلغ	معلومات اضافية	مؤونة 2023	المبلغ
411A	470.000	%50	235.000	أفلس (TVA 19%)	/	/
411B	416.000	%40	166.400	وضعيـة مستقرة	%40	166.400
411C	411.000	%40	164.400	سدّد ما عليه	/	/
المجموع	**1.297.000**	/	**565.800**	/	/	**166.400**

المـطلـــوب: تسوية وضعيّة الزبائن بطريقتيـن.

[1] رفيق يوسفي. **المرجع سبق ذكره**، ص ص108-109.

*** الطـريقـة الأولـــى***

		2023/12/31		
491A		حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "علـيّ"	235.000	
491C		حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "شفيق"	164.400	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		399.400
		" الخفض في قيمة الخسارة بعنوان الدورة 2023"		
		2023/12/31		
654		حـ/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	470.000	
4457		حـ/ TVA محصّلــة	89.300	
	416A	حـ/ الزبائن المشكوك فيهم – الزبون "علـيّ"		559.300
		" إلغاء دين الزبون "علي" بسبب الافلاس"		

*** الطـريقـة الـثـانـيــة***

		2022/12/31		
491		حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	565.800	
	785	حـ/ استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية		565.800
		" إلغاء الخسارة في قيمة الزبائن لدورة 2022"		
		""" """ """		
685		حـ/ مخصصات خسائر القيمة والمؤونات عن أصول جارية	166.400	
	491B	حـ/ خسائر القيمة عن حساب الزبون "ابراهيم"		166.400
		" تسجيل الخسائر في قيمة الزبون "ابراهيم" للدورة 2022"		
		2023/12/31		
654		حـ/ خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل	470.000	
4457		حـ/ TVA محصّلــة	89.300	
	416A	حـ/ الزبائن المشكوك فيهم – الزبون "علـيّ"		559.300
		" إلغاء دين الزبون "علي" بسبب الافلاس"		

3. تـسـويـة حسابـات الـتـسـيـيـر

تشمل عمليّة تسوية حسابات التسيير معالجة العناصر الأربعة التالية: الأعباء والمنتوجات المعاينة سلفا، حالة المشتريات غير المخزنة، الأعباء المستحقة والمنتوجات المطلوبة، التخفيضات المستحقة والتخفيضات المطلوبة.

1.3. الأعبـاء والـمنـتـوجـات الـمعـاينـة سلفـا

يشير الأدب المحاسبي الى أنّ الأعباءَ المعاينة سلفا هي مبالغٌ مُسدّدة خلال الدورة الجارية ولكنها تخص الدّورة المقبلة، وأن المنتوجات المعاينة سلفا هي مبالغٌ محصلة خلال الدورة الجارية ولكنها تخص الدّورة المقبلة؛ مما يتطلب تحويلها الى الدورة التي ترتبط بها وذلك تطبيقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، ومبدأ الدورية، ومبدأ المقابلة.[1] ففي هذا الصدد، ينصّ النظام المحاسبي المالي (SCF) على أن "تستقبل الحسابات 486: الأعباء المعاينة مسبقا و487: المنتوجات المعاينة مسبقا، عند إقفال السنة المالية، التكاليف والايرادات المتعلقة بالسنة المالية اللاحقة؛ حيث يتم نقلها وفقا لمبادئ استقلالية السنوات المالية، وضم التكاليف الى المنتوجات".[2] مع الاشارة الى أنّ حسابات التكاليف والايرادات محلّ التصحيح تكون مقيدة أثناء السنة الماليّة الجارية حسب نوعها، وبملغها الاجمالي خارجَ الرسوم القابلة للاسترجاع (HT).

محاسبيا، تُسجل الأعباء (أو التكاليف) أثناء معاينتها حسب طبيعتها وبملغها الاجمالي خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب المدين لحسابات الأعباء (حـ/6xx)، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر دائنا حسب طريقة السداد: موردو المخزونات والخدمات (حـ/401)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، الصندوق (حـ/53) كما يلي:

[1] بلال كيموش. **المرجع سبق ذكره**، ص154.

[2] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص70.

		ن/.../...		
6xx		حـ/ حسابات الأعباء	...	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		...
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		...
	53	حـ/ الصندوق		...
		" تسجيل الأعباء حسب طبيعتها خلال السنة ن "		

تتم تسوية هاته الحسابات في نهاية السنة المالية بجعلها دائنة بمبلغ الجزء المتعلق بالسنة المالية اللاحقة، على أن يُجعل حساب الأعباء المعاينة مسبقا (حـ/486) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:

		ن/12/31		
486		حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا	...	
	6xx	حـ/ حسابات الأعباء		...
		" إلغاء جزء العبئ الخاص بالسنة ن+1"		

عند افتتاح السنة المالية (n+1)، تعمَد المؤسسة الى تصحيح هاته الحسابات عن طريق القيد العكسي فيُجعل حساب الأعباء المعاينة مسبقا (حـ/486) دائنا، وتجعل حسابات الأعباء (حـ/6xx) مدينة حتى تتحمل السنة المالية (n+1)، فقط، جزء العبئ الخاص بها كما يلي:

		ن+1/01/01		
6xx		حـ/ حسابات الأعباء	...	
	486	حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا		...
		" تسجيل جزء العبئ الخاص بالسنة ن+1"		

- **مثـال تطبيقـي (18)**

بتاريخ 2022/07/01، سدّدت إحدى المؤسسات التجارية بشيك عبئ الايجار السنوي لمبنى اداري بمبلغ HT 120.000 دج، TVA 19%، كما سددت نقدا بتاريخ 2022/10/01 الأقساط نصف سنوية للتأمينات بمبلغ HT 30.000 دج، TVA 19%.

المـطلـــوب: تسجيل قيود المعاينة في التواريخ المذكورة، وقيد التسوية في 2022/12/31.

		2022/07/01		
613		حـ/ الايجارات	120.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	22.800	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		142.800
		" تسديد أعباء الإيجارات بشيك"		
		2022/10/01		
616		حـ/ أقساط التأمينات	30.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	5.700	
	53	حـ/ الصندوق		35.700
		" تسديد أقساط التأمينات نقدا"		
		2022/12/31		
486		حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا	75.000	
	613	حـ/ الايجارات		60.000
	616	حـ/ أقساط التأمينات		15.000
		" تسوية حسابات الأعباء بعنوان السنة 2022 "		

- مبلغ الايجار السنوي 120.000 أي: مبلغ الايجار الشهري 12/120.000 = 10.000؛
- جزء الايجار الخاص بدورة 2022 هو: 12/6*120.000 (الأشهر من جويلية الى ديسمبر 2022) = 60.000، و60.000 الباقية تلغى من أعباء 2022 وتحمّل الى دورة 2023؛
- مبلغ التأمين نصف سنوي 30.000 أي: مبلغ التأمين الشهري 6/30.000 = 5.000؛
- جزء التأمين الخاص بدورة 2022 هو: 6/3*30.000 (الأشهر من أكتوبر الى ديسمبر 2022) = 15.000، و15.000 الباقية تلغى من أعباء 2022 وتحمّل الى دورة 2023.

وبالمثل، تُسجل المنتوجات (أو الايرادات) أثناء معاينتها حسب طبيعتها وبملغها الاجمالي خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب الدائن لحسابات المنتوجات (حـ/7xx)، ويُجعل أحد الحسابات التالية أو أكثر مدينا حسب طريقة التحصيل: الزبائن (حـ/411)، بنوك الحسابات الجارية (حـ/512)، الصندوق (حـ/53) كما يلي:

		ن/.../...		
411		حـ/ الزبائن	...	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	...	
53		حـ/ الصندوق	...	
	7xx	حـ/ حسابات المنتوجات		...
		" تسجيل المنتوجات حسب طبيعتها خلال السنة ن "		

تتم تسوية هاته الحسابات في نهاية السنة المالية بجعلها مدينة بمبلغ الجزء المتعلق بالسنة المالية اللاحقة، على أن يُجعل حساب المنتوجات المعاينة مسبقا (حـ/487) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

		ن/12/31		
7xx		حـ/ حسابات المنتوجات	...	
	487	حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا		...
		" إلغاء جزء المنتوج الخاص بالسنة ن+1"		

عند افتتاح السنة المالية (n+1)، تعمَد المؤسسة الى تصحيح هاته الحسابات عن طريق القيد العكسي فيُجعل حساب المنتوجات المعاينة مسبقا (حـ/487) مدينا، وتجعل حسابات المنتوجات (حـ/7xx) دائنة حتى تتحمل السنة المالية (n+1)، فقط، جزء المنتوج الخاص بها كما يلي:

		ن+1/01/01		
487		حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا	...	
	7xx	حـ/ حسابات المنتوجات		...
		" تسجيل جزء المنتوج الخاص بالسنة ن+1"		

- **مـثـال تطبيقـي (19)**

بافتراض المثال التطبيقي (18)، وأن المؤسسة بتاريخ 2022/07/01 تحصلت بشيك على بدل الايجار السنوي لمبنى اداري بمبلغ HT 120.000 دج، TVA 19%.

المـطلـــوب: تسجيل قيد المعاينة في 2022/07/01، وقيد التسوية في 2022/12/31.

		2022/07/01		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	142.800	
	4457	حـ/ TVA محصلة		22.800
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة		120.000
		" الحصول على بدل إيجار مبنى بشيك"		
		2022/12/31		
708		حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة	60.000	
	487	حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا		60.000
		" تسوية حسابات المنتوجات بعنوان السنة 2022"		

2.3. حالة المشتريات غير المخــزنــة

لقد أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) في باب تسيير الحسابات 60: المشتريات المستهلكة الى أن "العناصر المسجلة ضمن المشتريات غير المخزنة من طرف الكيان كتلك المتعلقة باللوازم التي لا يتم تخزينها، والتي لم يتم استهلاكها عند قفل السنة المالية، تسجل كأعباء مثبتة مسبقا في الجانب المدين للحساب 48".[1] وبناء عليه، أوضحت إحدى الدراسات أن العناصر المسجلة ضمن المشتريات غير المخزنة والتي لم يتم استهلاكها عندَ قفل الدورة المحاسبية، تسجل كأعباء مقيدة مسبقا في الجانب المدين للحساب 486 على أساس نتائج الجرد المادي لعناصر المخزونات المتبقية.[2]

- **مـثـال تطبيقـي (20)**

أظهر بيان جرد عناصر المخزونات لإحدى المؤسسات بتاريخ 2023/12/31 لوازم مكتبية بمبلغ 100.000 دج غير مستهلكة، مع العلم بأن المحاسب قد قام بتسجيلها خلال الدورة في الجانب المدين لحساب المشتريات غير المخزنة من المواد واللوازم (حـ/607).

المـطلـــوب: تسجيل قيد التسوية في 2023/12/31.

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص74.

[2] Conseil National de la Comptabilité. **Op.Cit**, P441.

		2023/12/31		
486		حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا	100.000	
	607	حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		100.000
		" إلغاء جزء اللوازم المكتبية غير المستهلكة خلال سنة 2023"		

3.3. الأعبـاء المستحقـة والمنتـوجـات المطلـوبة

يبنى التسجيل المحاسبي لعمليات المؤسسة على وثائق الاثبات، غير أن عالم الأعمال يتسم بإمكانية تأخر هاته المستندات عن مواعيدها؛ الأمر الذي وجب من خلاله الاعتراف بتلك العمليات في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وإبراز أثرها في الكشوف المالية للدورة الواقعة بها، على أن تتم تسويتها بعد الحصول على الوثائق الثبوتية بشأنها.

ففي هذا الصدد، يشير الأدب المحاسبي الى أنّ الأعباءَ المستحقة هي عناصرٌ تخصّ الدّورة الجاري اقفالها، مبلغها محدّدٌ بما يكفي لإدراجها في حساب النتائج على الرغم من عدم توفر الوثائق الثبوتية بشأنها.[1]

محاسبيا، تُسجل الأعباء المستحقة حسب طبيعتها وبملغها خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب المدين لحسابات الأعباء (حـ/6xx)، وتُجعل الحسابات ذات الصلة دائنة بمبلغها الاجمالي حسب نموذج الجدول رقم (6-1) الموالي؛ مع ملاحظة أن الحسابات الدائنة المستخدمة لأغراض التسوية تنتهي بالعدد **8** في المرتبة الثالثة:

[1] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P395.

جدول رقم (6–1): تسوية الأعباء المستحقة

حساب مدين	اسم الحساب المدين	حساب دائن	اسم الحساب الدائن
60 61 62	المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية الخدمات الخارجية الأخرى	408	موردو الفواتير التي لم تصل الى صاحبها
63	أعباء المستخدمين	428	المستخدمون، الأعباء المستحقة والمنتوجات المطلوبة
		438	الهيئات الاجتماعية، الأعباء المستحقة والمنتوجات المطلوبة
64	ضرائب، رسوم ومدفوعات مماثلة	448	الدولة، الأعباء المستحقة والمنتوجات المطلوبة
661	أعباء الفوائد	168	اقتراضات أخرى وديون مماثلة

Source : Moussa HAMMAM. (2011), **COMPTABILITÉ GÉNÉRALE selon le système comptable financier et les normes IFRS**, Tome 01, les éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie), P396.

♦ مـثـال تـطـبـيـقـي (21)

أظهر بيان جرد حسابات التسيير لإحدى المؤسسات التجارية بتاريخ 2022/12/31 النتائج التالية:

- قرض بمبلغ 200.000 دج، تحصلت عليه المؤسسة بتاريخ 2022/06/01 بمعدل فائدة سنوي 9%، مدة السداد 05: سنوات، تاريخ تسديد أول قسط: 2023/05/31؛
- قدر المؤسسة أعباء الهاتف لشهري نوفمبر– ديسمبر: 8.000 دج HT، TVA: 19%؛
- قدرت المؤسسة أعباء الكهرباء والغاز للثلاثي الأخير: 24.000 دج HT، TVA: 19%.

المـطلـــوب: تسجيل قيود التسوية.

		2022/12/31		
661		حـ/ أعباء الفوائد	10.500	
	168	حـ/ اقتراضات أخرى وديون مماثلة		10.500
		" حصة أعباء الفوائد المتعلقة بدورة 2022"		
		""" """ """		
626		حـ/ مصاريف الاتصالات السلكية واللاسلكية	8.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	1.520	
	408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل الى صاحبها		9.520
		" أعباء الهاتف الخاصة بدورة 2022"		
		""" """ """		
607		حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	24.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	4.560	
	408	حـ/ موردو الفواتير التي لم تصل الى صاحبها		28.560
		" أعباء الكهرباء والغاز الخاصة بدورة 2022"		

- قيمة القرض: 200.000، معدل الفائدة السنوي 9%، قسط الفائدة السنوي = 18.000 دج؛
- تاريخ الحصول على القرض: 2022/06/01، جزء الفوائد الواجب تحميلها للدورة 2022 هو 07 أشهر = 12/7*18.000 = 10.500 دج.

وبالمثل، فإنّ المنتوجات المطلوبة هي عناصرٌ تخصّ الدّورة الجاري اقفالها، مبلغها محدّدٌ بما يكفي لإدراجها في حساب النتائج على الرغم من عدم توفر الوثائق الثبوتية بشأنها.

محاسبيا، تُسجل المنتوجات المطلوبة حسب طبيعتها وبملغها خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب الدائن لحسابات المنتوجات (حـ/7xx)، وتُجعل الحسابات ذات الصلة مدينة بمبلغها الاجمالي حسب النموذج التالي؛ مع ملاحظة أن الحسابات المدينة المستخدمة لأغراض التسوية تتضمن العدد **8**، أو تنتهي به في المرتبة الثالثة:

جدول رقم (6–2): تسوية المنتوجات المطلوبة

حساب مدين	اسم الحساب المدين	حساب دائن	اسم الحساب الدائن
418	زبائن، المنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد	70x	المبيعات من البضائع، المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة
4687	المنتوجات المطلوب استلامها		
2768	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	762	عائدات الأصول المالية

Source : Moussa HAMMAM. (2011), **COMPTABILITÉ GÉNÉRALE selon le système comptable financier et les normes IFRS**, Tome 01, les éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie), P399.

- **مـثـال تطبيقـي (22)**

بافتراض المثال التطبيقي (21)، وأن بيان الجرد أظهـر قـرضا بمبلغ 200.000 دج، منحته المؤسسة لأحدِ مستخدَميها بتاريخ 2022/06/01 بمعدل فائدة سنوي 9%، مدة السداد 05: سنوات، تاريخ تسديد أول قسط: 2023/05/31.

المـطلـــوب: تسجيل قيد التسوية.

		2022/12/31		
2768		حـ/ الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	10.500	
	762	حـ/ عائدات الأصول المالية		10.500
		" حصة منتوجات الفوائد المتعلقة بدورة 2022"		

عند افتتاح السنة المالية (n+1)، تعمَد المؤسسة وجوبا الى عكس القيد،[1] على أن يتم التسجيل النهائي لهاته العناصر بعد الحصول على الوثائق الثبوتية بشأنها أو حلول مواعيدها. كما يمكن للمؤسسة تصحيح هاته الحسابات عن طريق تسجيل الفارق بين رصيدها ومبلغ الوثائق الثبوتية بشأنها.

[1] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité - Les opérations d'inventaire, Série 03, **Op.Cit**, Pp95-98.

4.3. التـخـفـيـضـات المستـحـقـة والمطـلـوبة

تشير التخفيضات المستحقة الى المبالغ التي يتوعد بها موردو المخزونات والخدمات لفائدة المؤسسة نظير مشترياتها للدورة قيد الاقفال، تـرِدُ في شكل إشعارٍ (avis) على أن تـصِـلَ الفاتورة النهائية المتعلقة بها خلال الدّورة المقبلة.

محاسبيا، تُسجل التخفيضات المستحقة أثناء التوعد بها بملغها خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب الدائن لحساب التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات (حـ/609)، ويُجعل حساب الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى (حـ/409) مدينا بالمبلغ المتضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC) حسب النموذج التالي:[1]

		η/12/31		
409		حـ/ الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى	...	
	609	حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات متحصل عليها عن مشتريات		...
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		...
		" الحصول على إشعار بتخفيض تجاري على مشتريات الدورة η "		

عند افتتاح السنة المالية (n+1) والحصول على فاتورة التخفيض النهائية، تعمَد المؤسسة الى تصحيح هاته الحسابات عن طريق القيد العكسي؛ فيُجعل حساب الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى (حـ/409) دائنا، ويجعل حساب موردو المخزونات والخدمات (حـ/401) مدينا بنفس المبلغ كما يلي:[2]

[1] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité - Les opérations d'inventaire, Série 03, **Op.Cit**, P98.

[2] الأخضر عياشي. **محاضرات في مقياس المحاسبة المالية 02**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) جذع مشترك علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي إليزي (الجزائر)، 2022/2021، ص121.

		1+η/…/…		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	…	
	409	حـ/ الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى		…
		" استلام فاتورة التخفيض التجاري المتعلق بمشتريات الدورة η "		

♦ **مـثـال تطبيقـي (23)**

بتاريخ 2022/12/30، تلقت إحدى المؤسسات إشعارا من مورّدها للمخزونات يفيد بحصولها على تخفيض تجاري بمعدل 1% نظير مشترياتها للدورة، والمقدرة بمبلغ خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) 1.000.000 دج، TVA 19%؛

المـطلـــوب: تسجيل قيد التسوية.

		2022/12/31		
409		حـ/ الموردون المدينون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى	11.900	
	609	حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات متحصل عليها عن مشتريات		10.000
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		1.900
		" الحصول على إشعار بتخفيض تجاري على مشتريات دورة 2022 "		

- مبلغ التخفيض التجاري HT = 1.000.000 * 1% = 10.000؛
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة (TVA) = 10.000 * 19% = 1.900 دج.

وبالمثل، فإنّ التخفيضات المطلوبة تشير الى المبالغ التي تتوعد بها المؤسسة لصالحِ زبائنها نظير مبيعاتها للدورة قيد الاقفال، ترسَل في شكل إشعارٍ (avis) على أن تُـعَـدَّ الفاتورة النهائية المتعلقة بها خلال الدّورة المقبلة.

محاسبيا، تُسجل التخفيضات المطلوبة أثناء التوعد بها بملغها خارج الرسم على القيمة المضافة (HT) في الجانب المدين لحساب التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة (حـ/709)، ويُجعل حساب الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها (حـ/419) مدينا بالمبلغ المتضمن الرسم على القيمة المضافة (TTC) حسب النموذج التالي:[1]

		η/12/31		
709		حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات ممنوحة	...	
4457		حـ/ TVA محصلـة	...	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها		...
		" إرسال إشعار بتخفيض تجاري على مبيعات الدورة η "		

عند افتتاح السنة المالية (n+1) وإعداد فاتورة التخفيض النهائية، تعمَد المؤسسة الى تصحيح هاته الحسابات عن طريق القيد العكسي؛ فيُجعل حساب الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها (حـ/419) مدينا، ويجعل حساب الزبائن (حـ/411) دائنا بنفس المبلغ كما يلي:

		1+η/.../...		
419		حـ/ الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها	...	
	411	حـ/ الزبائن		...
		" إرسال فاتورة التخفيض التجاري المتعلق بمبيعات الدورة η "		

♦ مـثـال تطبيقـي (24)

بافتراض المثال التطبيقي (23)، وأن المؤسّسـة أرسلت إشعارا الى أحد زبائنها يفيد بحصوله على تخفيض تجاري بمعدل 1% نظير مبيعاتها للـدورة، والمقـدّرة بمبلغٍ HT 1.000.000 دج، TVA 19%؛

المـطلـــوب: تسجيل قيد التسوية.

[1] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. Introduction à la comptabilité - Les opérations d'inventaire, Série 03, **Op.Cit**, P97.

		2022/12/31		
709		حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات ممنوحة	10.000	
4457		حـ/ TVA محصلـة	1.900	
	419	حـ/ الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة، RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها		11.900
		" إرسال إشعار بتخفيض تجاري على مبيعات دورة 2022"		

4. إعـداد وعـرض الـكـشـوف المـالـيـة الـخـتـامـيّـة

تعد عملية إعداد الكشوف المالية الختامية، وقفل الدورة المحاسبية مرحلة نهائية في مسار السّنة المالية. تعتمد هاته المرحلة على إعداد ميزان مراجعة بعد الجرد بناء على نتائج الجرد المادي والتسويات المحاسبية المنبثقة عنها، والتي تم تناولها مسبقا.

1.4. ميـزان المـراجـعـة بـعـد الـجـرد

تتفق الأدبيات المحاسبية من جهة حول مفهوم ميزان المراجعة بعد الجرد بوصفه:

- ميزانٌ يساوي ميزان المراجعة قبل الجرد مضافا إليه عمليات التسوية؛[1]
- ميزانٌ جديد، تم اعداده انطلاقا من ميزان المراجعة قبل الجرد بعد تصحيحه بواسطة القيود الجردية، ويعبّر عن وضعية الحسابات في نهاية الدورة؛[2]
- ميزانٌ يحتوي على الأرصدة النهائية للمؤسسة، والتي يتم من خلالها تحديد نتيجَة الدّورة المالية.[3]

غير أنها تختلف من جهة أخرى حول مضمون ميزان المراجعة بعد الجرد في النقاط التالية:

[1] جمعة هوام. (2007)، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني**، ط03، ج02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة، ص26.

[2] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P84.

[3] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص391.

- يحتوي ميزان المراجعة بعد الجرد على حسابات الميزانية بعد تسويتها وحسابات التسوية، غير أن حسابات التسيير لا تظهر لأنها رصدت عند تحديد نتيجة الدورة؛[1]
- يتضمن ميزان المراجعة بعد الجرد، فقط، حسابات الميزانية: الأصناف من 1 الى 5، حسابات الأعباء والمنتوجات: الأصناف 6 و7 لا تظهر لأنها رُصّدت بهدف تحديد النتيجة أثناء الجرد؛[2]
- يحتوي ميزان المراجعة العام، أو ميزان المراجعة بعد الجرد، على الأرصدة النهائية للمؤسسة ويتخذ الشكل رقم (6-3) الموالي:[3]

شكل رقم (6-3): ميزان المراجعة بعد الجرد

رقم الحساب	بيان الحساب	رصيد الحساب	
		مدين	دائن
1	حسابات رؤوس الأموال		xxx
2	حسابات التثبيتات	xxx	
3	حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	xxx	
4	حسابات الغير		xxx
		xxx	
5	الحسابات المالية	xxx	
6	حسابات الأعباء	xxx	
7	حسابات المنتوجات		Xxx
المجموع		Xxx	Xxx

المصدر: لخضر علاوي. (2023)، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر)، ص391.

[1] جمعة هوام. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج02، **المرجع سبق ذكره**، ص26.

[2] Didier CHADOURNE, Alfred SPEHNER, Guillaume BLIN. **Introduction à la comptabilité – Les travaux d'inventaire**, **Suite Série 03**, Institut National des Techniques Économiques et comptables (INTEC), Paris (France), 2008/2009, P37.

[3] لخضر علاوي. المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي SCF، **المرجع سبق ذكره**، ص391.

وبناء عليه، يمكن تعريف ميزان المراجعة بعد الجرد بأنه وثيقة محاسبية شاملة، يتم إعدادها انطلاقا من ميزان المراجعة قبل الجرد وقيود التسوية المحاسبية المنبثقة عن أعمال الجرد المادي، تستخدم لتحديد نتيجة الدّورة وإعداد الكشوف المالية الختامية: الميزانية وحساب النتائج. يمكن أن يتضمن ميزان المراجعة بعد الجرد كافة الحسابات المستخدمة خلال الدورة: الأصناف من 1 الى 7، ويطلق عليه في هاته الحالة "ميزان المراجعة العام قبل تجميع الحسابات"، كما يمكن أن يتضمن حسابات الميزانية فقط: الأصناف من 1 الى 5، ويطلق عليه في هاته الحالة "ميزان المراجعة النهائي بعد الجرد".

2.4. تجميع حسابات التسيير وتحديد النتيجة

تلبية لمتطلبات قفل السنة المالية وتحديد النتيجة، يقتضي تجميع حسابات التسيير إجراء ما يلي:

- تجميع الحسابات الفرعية للمنتوجات، أي: الحسابات المكونة من ثلاثة أرقام (7xx) تحت الحسابات الرئيسية الموافقة لها (7x)، ثم ترصد هاته الأخيرة تحت حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12)؛
- تجميع الحسابات الفرعية للأعباء، أي: الحسابات المكونة من ثلاثة أرقام (6xx) تحت الحسابات الرئيسية الموافقة لها (6x)، ثم ترصّد هاته الأخيرة تحت حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12)؛
- ترصيد حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12) المنبثق عن إجراء التجميع حسب الحالة: ربحًا إذا كان رصيد المنتوجات يزيد عن رصيد الأعباء، وخسارة في الحالة العكسية.[1]

محاسبيا، تُسجل الحسابات الفرعية الدائنة للمنتوجات في الجانب المدين، ويجعل الحساب الرئيسي الموافق لها دائنا. تُسجل الحسابات الفرعية المدينة للمنتوجات كالتخفيضات (حـ/709) في الجانب الدائن، ويجعل الحساب الرئيسي الموافق لها مدينا. يُسجل الحساب الرئيسي للمنتوجات بمبلغ الرصيد النهائي في الجانب المدين، ويجعل الحساب الفرعي لنتيجة السنة المالية (حـ/127) دائنا حسب النموذج التالي:

[1] Conseil National de la Comptabilité. **Op.Cit**, P465.

		η/12/31		
700		حـ/ المبيعات من البضائع	...	
701		حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	...	
702		حـ/ المبيعات من المنتجات الوسيطة	...	
703		حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية	...	
704		حـ/ مبيعات الأشغال	...	
705		حـ/ مبيعات الدراسات	...	
706		حـ/ تقديم الخدمات الأخرى	...	
708		حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة	...	
	70	حـ/ المبيعات من البضائع، المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		...
		" تجميع الحسابات الفرعية الدائنة في حـ/70"		
		""" """ """		
70		حـ/ المبيعات من البضائع، المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة	...	
	709	حـ/ التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة		
		"" تجميع الحسابات الفرعية المدينة في حـ/70"		...
		""" """ """		
70		حـ/ المبيعات من البضائع، المنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة (**رصيد نهائي**)	...	
	127	حـ/ نتيجة السنة المالية (منتوجات)		...
		"" ترصيد حـ/70 في حساب نتيجة السنة المالية"		

وبالمثل، تُسجل الحسابات الفرعية المدينة للأعباء في الجانب الدائن، ويُجعل الحساب الرئيسي الموافق لها مدينا. تُسجل الحسابات الفرعية الدائنة للأعباء كالتخفيضات (حـ/609) في الجانب المدين، ويُجعل الحساب الرئيسي الموافق لها دائنا. يُسجل الحساب الرئيسي للأعباء بمبلغ الرصيد النهائي في الجانب الدائن، ويجعل الحساب الفرعي لنتيجة السنة المالية (حـ/126) مدينا حسب النموذج التالي:

		ɳ/12/31		
60		حـ/ المشتريات المستهلكة	...	
	600	حـ/ مشتريات البضائع المبيعة		...
	601	حـ/ المواد الأولية		...
	602	حـ/ التموينات الأخرى		...
	603	حـ/ تغيرات المخزونات		...
	604	حـ/ مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة		...
	605	حـ/ مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال		...
	607	حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		...
	608	حـ/ مصاريف الشراء التابعة		...
		" تجميع الحسابات الفرعية المدينة في حـ/60"		
		""" """ """		
609		حـ/ التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة المتحصل عليها	...	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة		...
		"" تجميع الحسابات الفرعية الدائنة في حـ/60"		
		""" """ """		
126		حـ/ نتيجة السنة المالية (أعباء)	...	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة **(رصيد نهائي)**		...
		"" ترصيد حـ/60 في حساب نتيجة السنة المالية"		

تُرصّد الحسابات الفرعية لنتيجة السنة المالية؛ فيُجعل حساب المنتوجات (حـ/127) مدينا، بينما يُجعل حساب الأعباء (حـ/126) دائنا ويدرج الفارق في حساب النتيجة الاجمالية للسنة المالية (حـ/12)، ويكون:

- إمّا دائنا، إذا زاد مجموع المنتوجات عن مجموع الأعباء، أي: النتيجة ربح وتظهر في الجانب الدائن لحساب النتيجة الاجمالية للسنة المالية (حـ/12). تخصم الضرائب عن الأرباح (حـ/695) من النتيجة الاجمالية، ويظهر الفارق في الجانب الدائن لحساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حـ/120) حسب النموذج التالي:

		η/12/31		
127		حـ/ نتيجة السنة المالية (منتوجات)	...	
	126	حـ/ نتيجة السنة المالية (أعباء)		...
	12	حـ/ النتيجة الاجمالية للسنة المالية (ربح)		...
		"" تحديد نتيجة الدورة محاسبيا"		
		""" """ """		
695	444	حـ/ الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية	...	
		حـ/ الدولة - الضرائب على النتائج		...
		"" حساب الضريبة على أرباح السنة η "		
		""" """ """		
69		حـ/ الضرائب عن النتائج وما يماثلها	...	
	695	حـ/ الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية		...
		"" ترصيد حساب الضرائب عن الأرباح"		
		""" """ """		
12		حـ/ النتيجة الاجمالية للسنة المالية (ربح)	...	
	69	حـ/ الضرائب عن النتائج وما يماثلها		...
	120	حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح)		...
		"" تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية"		

- وإما مدينا، إذا زاد مجموع الأعباء عن مجموع المنتوجات، أي: النتيجة خسارة وتظهر في الجانب المدين لحساب النتيجة الصافية للسنة المالية (حـ/129) حسب النموذج التالي:

		η/12/31		
127		حـ/ نتيجة السنة المالية (منتوجات)	...	
129		حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية (خسارة)	...	
	126	حـ/ نتيجة السنة المالية (أعباء)		...
		"" تحديد نتيجة الدورة محاسبيا في حالة الخسارة"		

وفي المحصلة، يظهـر - فقـط - حساب النتيجة الصافية للسنة المالية في حالة الربح أو الخسارة (حـ/120 أو حـ/129) في خـصوم الميزانية الختامية تـحت مجموع رؤوس الأموال الخاصة، كما يظهـر حساب الدّولة - الضرائب على النتائج (حـ/444) تحت مجموع الخصوم الجارية، وتختفي كافة حسابات التسيير.

3.4. عـرض الكشوف الماليّة

تعتبر عملية إعداد الكشوف المالية مرحلة حاسمة في مسار الدورة المحاسبية؛ فهي تشكل من جهة، مخرجات النظام المحاسبي، ومن جهة أخرى هدفا تسعى المؤسسة من خلاله الى تقديم صورة صادقة عن وضعيتها المالية وأدائها وسيولتها بعد سنةٍ من النشاط.

1.3.4. الوجه القانوني لإعداد الكشوف الماليّة

يكتسي إعداد الكشوف المالية بصفة دورية طابعا إلزاميا حسب المادة 10 من القانون التجاري الجزائري التي تنص على: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يُجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته، وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".[1] هذا، ويكتسي إعداد الكشوف المالية بصفة دورية طابعا إلزاميا حسب المادة 25 من القانون رقم 07-11 التي تنص على: "تُعِـد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية سنويا على الأقل. تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيّـر الأموال الخاصة، ملحق".[2]

تعد الكشوف المالية في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، وتضبط تحت مسؤولية المسيرين، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان. ولتحقيقِ ذلك، أوجب النظام المحاسبي المالي (SCF) إخضاعها الى عدد من القواعد والمبادئ الأساسية التالية:

[1] الأمر رقم 75-59. **المرجع سبق ذكره**، المادة 10، ص04.

[2] قانون رقم 07-11. **المرجع سبق ذكره**، المادة 25، ص05.

- أن توفّـر معلوماتٍ تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة؛
- أن تُـعَـدّ على أساس استمرارية الاستغلال؛
- أن تتوفر المعلومة الواردة فيها على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة، قابلية المقارنة والوضوح؛
- ألاّ تأخذ في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيهِ؛
- أن تبرِز كلّ معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمِليها اتجاه الكيان؛
- أن تستجيب بطبيعتها ونوعيتها الى هدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية، والنجاعة، وتغير الوضعية المالية للكيان.[1]

2.3.4. تعريف وشكل الكشوف المالية الختامية

تعرف الكشوف المالية الختامية بأنها "وسائطٌ تحمل معلوماتٍ مالية ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارَن بين الدورة الجارية والدورة السابقة لها الى مستخدِمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين لاتخاذ قرارات ملائمة".[2] هذا، وتعرف الكشوف المالية الختامية بأنها "قوائمٌ مالية، تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة الاحتياجات العامة الى المعلومات من قبل المستخدمين الخارجيين لاتخاذ قرارات اقتصادية. تهدف القوائم المالية الى تزويد أصحاب المصلحة بمعلوماتٍ عن الوضع المالي للمنشأة، والأداء المالي، والتدفقات النقدية من خلال توفير معلوماتٍ عن أصولها، ومطلوباتها، وحقوق الملكية، والايرادات، والمصروفات، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية. ولتحقيق ذلك، تُصوّر القوائم المالية آثار العمليات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات واسعة وفقا لخصائصها الاقتصادية تسمى عناصر القوائم المالية".[3]

[1] **مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نـوفمبـر سنة 2007 والمتضمـن النظـام المحاسبـي المالـي**. الجريدة الرسمية للجمهوريـة الجزائريـة / العدد 27، صادرة بتاريخ 28 مـاي سنة 2008، المـواد من 04 الى 19، ص ص11-13.

[2] حنيفة بن ربيع. (2010)، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، ج01، دار هومه، الجزائر العاصمة، ص22.

[3] جمعة هوام. كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر التعديلات، **المرجع سبق ذكره**، ص ص17-22.

ففي باب عرض الكشوف المالية الختامية، وعلى رأسها الميزانية وحساب النتائج، أقر النظام المحاسبي المالي (SCF)، أشكالا تستعين بها المؤسّسة لتقديم حصيلة النشاط في نهاية السنة المالية. تعد هاته الأشكال "نماذج قاعدية وجب تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلوماتٍ مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم"،[1] وتتضمن الحـدَّ الأدنى من المعلومات الملائمة في نظر كافّة مستخدِمي الكشوف المالية.

ففي هذا الصدد، أشار النظام المحاسبي المالي (SCF) الى أن العمود "ملاحظة" الوارد في كل كشفٍ إنما يسمح بأن يُـذكر فيه، مُقـابل كلّ فصلٍ، الاحالة الى الملاحظات التفسيرية التي قد يرد ذكرها في المَلحق عند الاقتضاء.[2]

[1] قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، **المرجع سبق ذكره**، ص27.

[2] **المرجع نفسه.**

شكل رقم (6–4): ميزانية السنة المالية المقفلة في ... / أصول

الأصل	ملاحظة	إجمالي N	اهتلاك N	صافي N	صافي N -1
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
– أراضٍ					
– مبانٍ					
– تثبيتات عينية أخرى					
– تثبيتات ممنوح امتيازها					
– تثبيتات جاري إنجازها					
تثبيتات مالية					
– سندات موضوعة موضِعَ معادلة					
– مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
– سندات أخرى مثبتة					
– قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية (1)					
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
– الزبائن					
– المدينون الآخرون					
– الضرائب وما شابهها					
– حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة					
الموجودات وما شابهها					
– الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى					
– الخزينة					
مجموع الأصول الجارية (2)					
المجموع العام للأصول (1+2)					

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**. وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص28.

شكل رقم (6–5): ميزانية السنة المالية المقفلة في..... / خصوم

الخصوم	ملاحظة	N	N-1
رؤوس الأموال الخاصة			
رأسمال تم إصداره			
رأسمال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات			
فوارق إعادة التقييم			
نتيجة صافية			
رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد			
المجموع (1)			
الخصوم غير الجارية			
قروض وديون مالية			
ضرائب مؤجلة ومرصود لها			
ديون غير جارية أخرى			
مؤونات ومنتوجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة			
ضرائب			
ديون أخرى			
خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
المجموع العام للخصوم (1+2+3)			

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**. وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص29.

شكل رقم (6-6): حساب النتائج حسب الطبيعة

رقم الحساب	البيان	السنة N
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	
73	الإنتاج المثبت	
74	إعانات الاستغلال	
	1) إنتاج السنة المالية	
60	المشتريات المستهلكة	
61 و62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
	2) استهلاك السنة المالية	
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1) – (2)	
63	أعباء المستخدَمين	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
	4) إجمالي فائض الاستغلال	
75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى	
65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى	
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	
	5) النتيجة العمليّاتيّة	
76	المنتوجات المالية	
66	الأعباء المالية	
	6) النتيجة المالية	
	7) النتيجة العاديّة قبل الضرائب (5) + (6)	
69	الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجّلة عن النتيجة العادية	
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
77	عناصر غير عادية – منتوجات	
67	عناصر غير عادية – أعباء	
	9) النتيجة غير العادية	
	10) النتيجة الصافية للسنة المالية (8) + (9)	

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**. وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص34.

شكل رقم (6-7): حساب النتائج حسب الوظيفة

البيان	السنة N	السنة N -1	ملاحظة
رقم الأعمال كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتوجات عمليّاتيّة أخرى تكاليف تجارية أعباء إدارية أعباء عمليّاتيّة أخرى			
النتيجة العمليّاتيّة			
مصاريف المستخدَمين مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة منتوجات مالية أعباء مالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
منتوجات غير عادية أعباء غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية[1] النتيجة الصافية للمجموع المدمج[1] حصة ذوي الأقلية في النتيجة الصافية للمجموع المدمج[1] حصة المجمّع[1]			
[1] يُستعمَل فقط عند تقديم كشوف مالية مُدمَجة			

المصدر: من إعداد المؤلف بالاعتماد على: **قرار مؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**. وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19، صادرة بتاريخ 25 مارس سنة 2009، ص31.

4.4. اقـفـال الـحسـابـات

تلي هاته المرحلة مرحلة تجميع حسابات التسيير وترصيدها، وتحديد نتيجة السنة المالية؛ أين ينبغي على المؤسسة ترصيد ما تبقى من حسابات الميزانية (الأصناف من 1 الى 5) عن طريق:

- جعل حسابات الميزانية ذات الرصيد الدائن في نهاية الدورة مدينة؛
- جعل حسابات الميزانية ذات الرصيد المدين في نهاية الدورة دائنة.[1]

يسمح هذا الاجراء بقفل حسابات الدورة، مع الاشارة الى أن حساب نتيجة السنة المالية (حـ/12) يظهر برصيدٍ مدينٍ أم دائنٍ تحت مجموع رؤوس الأموال الخاصة، ثم يختفي تبعا لقرار الجمعية العامة للشركاء (أو المساهمين) المنعقدة خلال السنة المالية الموالية بغرض تخصيص النتيجة.

محاسبيا، تتفق الأدبيات على أن يكون قفل الحسابات وفق النموذج التالي:[2]

		ن/12/31		
1		حـ/ حسابات رؤوس الأموال الدائنة	...	
2		حـ/ حسابات التثبيتات الدائنة	...	
3		حـ/ حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ الدائنة	...	
4		حـ/ حسابات الغير الدائنة	...	
5		حـ/ الحسابات المالية الدائنة	...	
	1	حـ/ حسابات رؤوس الأموال المدينة		...
	2	حـ/ حسابات التثبيتات المدينة		...
	3	حـ/ حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ المدينة		...
	4	حـ/ حسابات الغير المدينة		...
	5	حـ/ الحسابات المالية المدينة		...
		"" قفل حسابات الدورة ن "		

عند افتتاح السنة المالية (n+1)، تعمَد المؤسسة الى تصحيح حسابات الميزانية عن طريق القيد العكسي؛ فتجعل الحسابات المدينة عند الاقفال دائنة، وتجعل الحسابات الدائنة مدينة.

[1] Conseil National de la Comptabilité. **Op.Cit**, P466.
[2] Moussa HAMMAM. **Op.Cit**, P436.

♦ **مـثـال تطبيقـي (25)**

ليكن لديك ميزان المراجعة النهائي لإحدى المؤسسات بتاريخ 2023/12/31:

رقم الحساب	بيـــان الحســـاب	رصيـــد الحســـاب	
		مدين	دائن
101	رأس المال	–	136.500
129	نتيجة السنة المالية (خسارة)	76.750	–
158	المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية	–	6.300
164	الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	–	140.000
168	اقتراضات أخرى وديون مماثلة	–	700
205	الامتيازات	7.400	–
2805	اهتلاك الامتيازات	–	1.480
2182	تثبيتات عينية أخرى- معدات النقل	100.000	–
28182	اهتلاك معدات النقل	–	30.000
2183	تثبيتات عينية أخرى- تجهيزات المكتب	15.000	–
28183	اهتلاك تجهيزات المكتب	–	5.000
355	المنتجات المصنعة	43.000	–
370	مخزونات البضائع بالخارج	11.000	–
3970	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع بالخارج	–	1.000
401	موردو المخزونات والخدمات	–	800
404	موردو التثبيتات	–	4.650
4455	TVA مستحقة الدفع	–	2.228
486	الأعباء المعاينة مسبقا	3.400	–
487	المنتوجات المعاينة مسبقا	–	1.400
512	بنوك الحسابات الجارية	59.702	–
53	الصندوق	13.806	–
المجموع		**330.058**	**330.058**

المـطلـــوب: اقفال الحسابات بالتاريخ المذكور.

		2023/12/31		
101		حـ/ رأس المال	136.500	
158		حـ/ المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية	6.300	
164		حـ/ الاقتراضات لدى مؤسسات القرض	140.000	
168		حـ/ اقتراضات أخرى وديون مماثلة	700	
2805		حـ/ اهتلاك الامتيازات	1.480	
28182		حـ/ اهتلاك معدات النقل	30.000	
28183		حـ/ اهتلاك تجهيزات المكتب	5.000	
3970		حـ/ خسائر القيمة عن مخزونات البضائع بالخارج	1.000	
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	800	
404		حـ/ موردو التثبيتات	4.650	
4455		حـ/ TVA مستحقة الدفع	2.228	
487		حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا	1.400	
	129	حـ/ نتيجة السنة المالية (خسارة)		76.750
	205	حـ/ الامتيازات		7.400
	2182	حـ/ تثبيتات عينية أخرى- معدات النقل		100.000
	2183	حـ/ تثبيتات عينية أخرى- تجهيزات المكتب		15.000
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		43.000
	370	حـ/ مخزونات البضائع بالخارج		11.000
	486	حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا		3.400
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		59.702
	53	حـ/ الصندوق		13.806
		"" قفل حسابات الدورة 2023 "		

استكمالا لما تمّ عرضُه في المحور السادس، سيُخَصّص المحور السابع والأخير لتقديم تطبيقات في المحاسبة المالية2 على شكل سلاسل بحلولها حول العناصر التالية: محاسبة مردودات المشتريات والمبيعات، محاسبة التسبيقات على المخزونات، محاسبة التخفيضات التجارية والمالية، محاسبة الأغلفة، محاسبة الأوراق التجارية وأعمال نهاية الدورة المحاسبية.

المحور السّابع

تطبيقات في المحاسبة المالية2

السلسلة الأولى: مُحاسبة المردودات والتسبيقات

التمرين الأوّل: لتكن لديك الأرصدة الافتتاحية لإحدى المؤسسات التجارية كما يلي:

رأس المال 1.000.000، الترحيل من جديد (ربح) 120.000، احتياطيات 100.000، بناءات 415.000، تثبيتات عينية أخرى 625.000، مخزونات البضائع 33.000، مواد أولية ولوازم 10.500، تموينات أخرى (تغليفات) 71.500، زبائن 60.000، بنوك الحسابات الجارية 485.000، اقتراضات لدى مؤسسات القرض 300.000، موردو المخزونات والخدمات 180.000دج.

وخلال الفترة (نوفمبر 2022 - ديسمبر 2022)، قامت المؤسسة بالعمليات الموالية:

- 11/02: شراء بضائع على الحساب بمبلغ 110.000 دج، واقتناء برنامج معلوماتي لتسيير المخزونات بمبلغ 90.000 دج يستخدم لمدة 3 سنوات ويهتلك حسب النّمط الخطّي؛
- 11/15: سددت مورّدو البضائع والبرمجيات بشيك (عملية 11/02)، ودفعت تسبيقا نقدا بنفس التاريخ بمبلغ 50.000 دج للحصول على تغليفات (أغلفة) بتكلفة اجمالية 238.000 دج؛
- 11/30: تحصلت على التغليفات المطلوبة بتاريخ 11/15 بشيك، مع العلم أن TVA 19%؛
- 12/01: رَدّت المؤسسة الى موردها 50% من التغليفات المتحصل عليها بتاريخ 11/30 لثبوت عيب بها، وتحصلت على شيكٍ بمبلغ المردودات؛
- 12/12: استوردت لوازم متنوعة من الخارج **بشيك** حسب البيانات التالية: ثمن الشراء HT 600.000 دج، TVA 19%، حقوق الجمارك 40.000 دج، مصاريف الشحن والتأمين والنقل **نقدا** HT 20.000 دج، TVA 19%؛
- 12/17: أرسل مورد عملية 11/02 إشعارا الى المؤسسة يفيد بأن البضاعة المباعة تخضع لـ TVA، وأرسل لها فاتورة استدراكية مُحرّرة كما يلي: ثمن الشراء HT 110.000، TVA 19%.

المطلوب: إعداد الميزانية الافتتاحية، تسجيل العمليات على المخزونات في يومية المؤسسة حسب نظام الجرد الدائم، تسجيل قسط اهتلاك دورة 2022.

التمـريـن الثانـي: بافتراض المؤسسة التجارية المذكورة في التمرين الأوّل، وأنها قامت خلال الفترة (نوفمبر 2022 - ديسمبر 2022) بالعمليات الموالية:

- 11/05: بيع بضائع على الحساب بمبلغ 137.500 دج تكلفة شراؤها 110.000 دج، وبيع أشغال بمبلغ 90.000 HT دج، TVA 9%؛
- 11/10: سدّد زبون عملية 11/05 البضائع بشيك، ودفع تسبيقا نقدا بنفس التاريخ بمبلغ 50.000 دج للحصول على تغليفات (أغلفة) بتكلفة اجمالية 119.000 دج؛
- 12/02: أرسلت الى الزبون التغليفات المطلوبة بتاريخ 11/10 بشيك، مع العلم أن TVA 19% وتكلفتها 80.000 دج؛
- 12/03: رَدّ الزبون الى المؤسسة 50% من التغليفات المرسلة إليه بتاريخ 12/02 لثبوت عيب بها، وتحصل على شيكٍ بمبلغ المردودات؛
- 12/15: باعت لوازم متنوعة **بشيك** حسب البيانات التالية: سعر البيع HT 275.000 دج، مصاريف النقل **نقدا** HT 20.000 دج، TVA 19%، تكلفة شراء اللوازم المبيعة 220.000 دج؛
- 12/27: أرسلت الى زبون عملية 11/05 إشعارا يفيد بأن البضاعة المباعة تخضع لـ TVA، وأرسلت له فاتورة استدراكية مُحرّرة كما يلي: سعر البيع HT 137.500، TVA 19%.

المطلـوب: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة حسب نظام الجرد الدائم، ترصيد حسابات المخزونات في 2022/12/31 مع الأخذ في الاعتبار عمليات التمرين الأوّل، تصفية حساب TVA في 2022/12/31 مع الأخذ في الاعتبار عمليات التمرين الأوّل.

حلـول السّلسلـة الأولــى

التمـريـن الأوّل: إعـداد الميـزانيـة الافتتـاحيّـة

أصــول	مبالـغ	خـصــوم	مـبـالـغ
الأصول غير الجارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
213 البناءات	415.000	101 رأس المال	1.000.000
218 تثبيتات عينية أخرى	625.000	106 الاحتياطيات	100.000
المجموع (1)	**1.040.000**	110 الترحيل من جديد (ربح)	120.000
الأصول الجارية		**المجموع (1)**	**1.220.000**
30 مخزونات البضائع	33.000	**الخصوم غير الجارية**	
31 المواد الأولية واللوازم	10.500	164 اقتراضات لدى مؤسسات القرض	300.000
32 التموينات الأخرى	71.500	**المجموع (2)**	**300.000**
411 الزبائن	60.000	**الخصوم الجارية**	
512 بنوك الحسابات الجارية	485.000	401 موردو المخزونات والخدمات	180.000
المجموع (2)	**660.000**	**المجموع (3)**	**180.000**
مجمـوع الأصـول	**1.700.000**	**مجمـوع الخـصـوم**	**1.700.000**

التمرين الأوّل: تسجيل العمليّات وقسط الاهتلاك في يوميّة المؤسّسة

		11/01		
213		حـ/ البناءات	415.000	
218		حـ/ تثبيتات عينية أخرى	625.000	
30		حـ/ مخزونات البضائع	33.000	
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	10.500	
32		حـ/ التموينات الأخرى	71.500	
411		حـ/ الزبائن	60.000	
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	485.000	
	101	حـ/ رأس المال		1.000.000
	106	حـ/ الاحتياطيات		100.000
	110	حـ/ الترحيل من جديد (ربح)		120.000
	164	حـ/ اقتراضات لدى مؤسسات القرض		300.000
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		180.000
		" قيد افتتاحي"		
		11/02		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	110.000	
204		حـ/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	90.000	
	401	حـ/ مورّدو المخزونات والخدمات		110.000
	404	حـ/ مورّدو التثبيتات		90.000
		" فاتورة شراء بضائع واقتناء برمجيات"		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	110.000	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		110.000
		" وصل استلام البضائع"		
		11/15		
401		حـ/ مورّدو المخزونات والخدمات	110.000	
404		حـ/ مورّدو التثبيتات	90.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		200.000
		" تسديد دين المورّدين بشيك"		

		""" """ """		
	50.000	حـ/ تسبيقات على الحساب مدفوعة		409
50.000		حـ/ الصندوق	53	
		" تسديد تسبيق نقدا"		
		11/30		
	200.000	حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة		382
	38.000	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		4456
50.000		حـ/ تسبيقات على الحساب مدفوعة	409	
188.000		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	512	
		" فاتورة شراء تغليفات"		
		""" """ """		
	200.000	حـ/ التغليفات		326
200.000		حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة	382	
		" وصل استلام التغليفات"		
		12/01		
	119.000	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		512
100.000		حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة	382	
19.000		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	4456	
		" فاتورة مردودات تغليفات"		
		""" """ """		
	100.000	حـ/ مشتريات التغليفات المخزنة		382
100.000		حـ/ التغليفات	326	
		" وصل تسليم التغليفات المردودة"		
		12/12		
	660.000	حـ/ مشتريات اللوازم المخزنة		381
	117.800	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		4456
754.000		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	512	
23.800		حـ/ الصندوق	53	
		" فاتورة شراء لوازم متنوعة"		

		""" """ """		
	660.000	حـ/ المواد الأولية واللوازم		31
660.000		حـ/ مشتريات اللوازم المخزنة	381	
		" وصل استلام اللوازم"		
		12/17		
	110.000-	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		380
110.000-		حـ/ مورّدو المخزونات والخدمات	401	
		"إلغاء فاتورة عملية 11/02"		
		""" """ """		
	110.000	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		380
	20.900	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		4456
130.900		حـ/ مورّدو المخزونات والخدمات	401	
		"تسجيل فاتورة استدراكية لعملية 11/02"		
		12/31		
	5.000	حـ/ مخصصات الاهتلاكات		681
5.000		حـ/ اهتلاك البرمجيات	2804	
		"تسجيل قسط اهتلاك البرمجيات لدورة 2022"		

التمرين الثاني: تسجيل العمليّات وتصفية حساب TVA

		11/05		
411		حـ/ الزبائن	235.600	
	4457	حـ/ TVA محصلة		8.100
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		137.500
	704	حـ/ المبيعات من الأشغال		90.000
		" فاتورة بيع بضاعة وأشغال على الحساب"		
		""" """ """		
600		حـ/ البضائع المستهلكة	110.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		110.000
		" وصل تسليم البضائع"		
		11/10		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	137.500	
53		حـ/ الصندوق	50.000	
	411	حـ/ الزبائن		137.500
	419	حـ/ تسبيقات على الحساب مقبوضة		50.000
		" تصفية دين الزبون واستلام تسبيق نقدا"		
		12/02		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	69.000	
419		حـ/ تسبيقات على الحساب مقبوضة	50.000	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		100.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		19.000
		" فاتورة بيع تغليفات"		
		""" """ """		
602		حـ/ تموينات أخرى مستهلكة (تغليفات)	80.000	
	326	حـ/ تغليفات		80.000
		" وصل تسليم التغليفات"		

		12/03		
700		حـ/ المبيعات من البضائع	50.000	
4457		حـ/ TVA محصّلة	9.500	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		59.500
		" فاتورة مردودات تغليفات"		
		""" """ """		
326		حـ/ التغليفات	40.000	
	602	حـ/ تموينات أخرى مستهلكة (تغليفات)		40.000
		" وصل استلام التغليفات المردودة"		
		12/15		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	327.250	
53		حـ/ الصندوق	23.800	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		275.000
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة		20.000
	4457	حـ/ TVA محصلة		56.050
		" فاتورة بيع لوازم متنوعة"		
		""" """ """		
601		حـ/ مواد أولية ولوازم مستهلكة	220.000	
	31	حـ/ المواد الأولية واللوازم		220.000
		" وصل تسليم اللوازم المباعة"		
		12/27		
411		حـ/ الزبائن	137.500-	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		137.500-
		" إلغاء فاتورة عملية 11/05"		
		""" """ """		
411		حـ/ الزبائن	163.625	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		137.500
	4457	حـ/ TVA محصلة		26.125
		" فاتورة استدراكية لعملية 11/05"		

		12/31		
4457		حـ/ TVA محصلة	99.775	
4458		حـ/ تسبيق على الرسم	57.925	
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		157.700
		"تصفية حساب TVA"		

التمرين الثاني: ترصيد حسابات المخزونات و TVA

حـ/30	
110.000	33.000
33.000 ر.م	110.000
143.000	143.000

حـ/31	
220.000	10.500
450.500	660.000
ر.م	
670.500	670.500

حـ/32	
100.000	71.500
80.000	200.000
131.500	40.000
ر.م	
311.500	311.500

حـ/4456	
19.000	38.000
157.700	117.800
ر.م	20.900
176.700	176.700

حـ/4457	
8.100	9.500
19.000	**99.775**
56.050	ر.د
26.125	
109.275	109.275

حـ/4458	
57.925	57.925
ر.م	
57.925	57.925

السّلسلة الثانيـة: محاسبة التّخفيضات التجاريّة والماليّة

التمرين الأول: قامت إحدى المؤسسات التجاريّة بالعمليات الموالية خلال شهر جويلية سنة 2022:

- 07/05: الحصول على تسبيق بشيك من الزبون "A" بمبلغ 16.000 دج عن طلبية بالبضائع؛
- 07/11: إرسال البضائع المطلوبة بتاريخ 07/05 كما يلي: سعر البيع HT = 62.000 دج، تخفيض تجاري أول = 5%، تخفيض تجاري ثان = 3%، تخفيض تعجيل الدفع = 1%، مصاريف نقل البضائع = 8.000 دج، TVA 19%، تسبيق مقبوض = 16.000 دج، تكلفة الشراء = 47.000 دج، ودفع الزبون "A" ما تبقى نقدا؛
- 07/22: تقديم تسبيق بشيك الى المورد "F" بمبلغ 35.000 دج عن طلبية بالبضائع؛
- 07/28: استلام البضائع المطلوبة بتاريخ 07/22 كما يلي: ثمن الشراء HT = 85.000 دج، تخفيض تجاري أول = 4250 دج، تخفيض تجاري ثان = 2%، تخفيض تعجيل الدفع = 1.135 دج، TVA 9%، مصاريف نقل البضائع = 10.000 دج، TVA 19%، تسبيق مدفوع = 35.000 دج، وما تبقى على الحساب؛
- 07/30: إرسال حسم في فاتورة مستقلة الى الزبون "A" بنسبة 3% واستلام تخفيض تجاري في نفس اليوم من المورد "F" بنسبة 5%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

التمرين الثاني: قام تاجر بالعمليات الموالية مع أحد زبائنه خلال شهر ديسمبر سنة 2022:

- 12/04: الحصول على تسبيق نقدا بمبلغ 35.000 دج عن طلبية بالبضائع تكلفتها 75.000 دج؛
- 12/12: إرسال البضائع المطلوبة بتاريخ 12/04 على الحساب كما يلي: سعر البيع HT = 100.000 دج، ت.ت = 6%، ت.ت.د = 3%، TVA = 19%، تسبيق مقبوض = 35.000 دج؛
- 12/22: ردّ الزبون ما قيمته 20.000 دج من البضائع لعدم مطابقتها، تكلفتها 15.000 دج؛
- 12/28: إرسال فاتورة تخفيض مستقلة الى الزبون بمبلغ 1.000 دج؛
- 12/30: الحصول على شيك من الزبون سدادا لكافة مستحقاته (المبلغ للتحديد).

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية التاجر والزبون حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

حلول السّلسلة الثانية

التمرين الأوّل: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

		2022/07/05		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	16.000	
	419	حـ/ التسبيقات المستلمة – الزبون "A"		16.000
		" الحصول على تسبيق بشيك "		
		2022/07/11		
53		حـ/ الصندوق	60.828	
419		حـ/ التسبيقات المستلمة – الزبون "A"	16.000	
668		حـ/ مصاريف مالية أخرى (ت.ت.د)	571	
	4457	حـ/ TVA محصلة		12.266
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		57.133
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة (خدمات النقل)		8.000
		" فاتورة بيع بضائع"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	47.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		47.000
		" تسليم البضائع"		
		2022/07/22		
409		حـ/ التسبيقات المدفوعة – المورد "F"	35.000	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		35.000
		" تقديم تسبيق بشيك "		
		2022/07/28		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	89.135	
4456			8.920	
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		61.920
	409	حـ/ التسبيقات المدفوعة – المورد "F"		35.000
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)		1.135
		" فاتورة شراء بضاعة"		

		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	89.135	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		89.135
		" استلام البضائع"		
		2022/07/30		
709		حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات ممنوحة	1.713	
4457		حـ/ TVA محصلة	325	
	411	حـ/ الزبون "A"		2.038
		" فاتورة تخفيض لفائدة الزبون A"		
		""" """ """		
401		حـ/ المورد "F"	3.956	
	609	حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات محصّلة		3.956
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		356
		" فاتورة تخفيض من المورد F "		

<u>التمرين الثاني - أوّلا</u>: تسجيل العمليات في يومية التاجِر

		2022/12/04		
53		حـ/ الصندوق	35.000	
	419	حـ/ التسبيقات المستلمة		35.000
		" الحصول على تسبيق نقدا "		
		2022/12/12		
411		حـ/ الزبائن	73.504	
419		حـ/ التسبيقات المستلمة	35.000	
668		حـ/ مصاريف مالية أخرى (ت.ت.د)	2.820	
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		94.000
	4457	حـ/ TVA محصّلَة		17.324
		" فاتورة بيع بضائع"		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	75.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		75.000
		" تسليم البضائع"		

		2022/12/22		
700		حـ/ المبيعات من البضائع	18.800	
4457		حـ/ TVA محصّلَة	3.464	
	411	حـ/ الزبائن		21.700
	668	حـ/ مصاريف مالية أخرى (ت.ت.د)		564
		" فاتورة مردودات مبيعات "		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	15.000	
	600	حـ/ مشتريات البضائع المبيعة		15.000
		" استلام البضاعة المردودة"		
		2022/12/28		
709		حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات ممنوحة	1.000	
4457		حـ/ TVA محصّلَة	190	
	411	حـ/ الزبائن		1.190
		" فاتورة تخفيض مستقلة"		
		2022/12/30		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	50.614	
	411	حـ/ الزبائن		50.614
		" الزبون لمستحقاته بشيك"		

التمرين الثاني - ثانيا: تسجيل العمليات في يومية الزّبون

		2022/12/04		
409		حـ/ التسبيقات المدفوعة	35.000	
	53	حـ/ الصندوق		35.000
		" تقديم تسبيق نقدا "		
		2022/12/12		
380		حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع	94.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	17.324	
	401	حـ/ موردو السلع والخدمات		73.504
	409	حـ/ التسبيقات المدفوعة		35.000
	768	حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)		2.280
		" فاتورة شراء بضائع"		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	94.000	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المبيعة		94.000
		" استلام البضائع"		
		2022/12/22		
401		حـ/ موردو السلع والخدمات	21.700	
768		حـ/ منتوجات مالية أخرى (ت.ت.د)	564	
	380	حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع		18.800
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		3.464
		" فاتورة مردودات مشتريات "		
		""" """ """		
380		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	18.800	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		18.800
		" تسليم البضاعة المردودة"		
		2022/12/28		
401		حـ/ موردو السلع والخدمات	1.190	
	609	حـ/ تخفيضات، تنزيلات ومحسومات محصلة		1.000
	4456	حـ/ TVA قابلة للاسترجاع		190
		" فاتورة تخفيض مستقلة"		

		2022/12/30		
401		حـ/ موردو السلع والخدمات	50.614	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		50.614
		" تسديد مستحقات المورّد بشيك"		

السّلسلة الثالثة: محاسبة الأغلفة

التمرين الأول: قامت إحدى المؤسسات الصناعيّة بالعمليات الموالية خلال شهر سبتمبر سنة 2023:

- 09/01: شراء ما يلي على الحساب:
  - أغلفة تالفة بمبلغ (H.T) = 9.000 دج، TVA = 19%؛
  - أغلفة متداولة متمثلة في 200 علبة بسعر وحدوي (H.T) = 80 دج للعلبة، TVA = 19%.
- 09/06: إرسال 50% من الأغلفة التالفة الى الورشات لاستخدامها في تغليف المنتجات التامة الصنع؛
- 09/10: بيع منتجات تامة الصنع على الحساب كما يلي: س.ب (H.T) = 43.500، ت.ت1 = (5%)، ت.ت2 = (2%)، TVA = 19%، أغلفة متداولة = 25 علبة بسعر ضمان 100 دج للعلبة الواحدة، تكلفة الإنتاج = 22.000 دج؛
- 09/30: إرجاع الأغلفة المتداولة من طرف الزبون كما يلي: 10 علب في حالة جيدة، 10 علب في حالة سيئة وقدرت المؤسسة سعر الاسترداد بـ 70دج للعلبة الواحدة، 05 علب قرر الزبون الاحتفاظ بها.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

التمرين الثاني: قامت مؤسسة تجارية بالعمليات الموالية خلال شهر أوت سنة 2023:

- 08/01: تقديم تسبيق نقدا عن طلبية بالبضائع بمبلغ 17.500 دج؛
- 08/10: استلام البضائع المطلوبة في 08/01 كما يلي: ث.ش (H.T) = 35.000، ت.ت.د = (1%)، مصاريف النقل = 2.000 دج، TVA = 19%، أغلفة متداولة = 13 وحدة بسعر ضمان 350 دج للوحدة الواحدة، تسبيق مدفوع = 17.500 دج؛
- 08/20: إرجاع الأغلفة المتداولة من طرف المؤسسة كما يلي: 05 وحدات في حالة جيدة، 05 وحدات في حالة سيئة وقُـدّر سعر الاسترداد بـ 300 دج للوحدة الواحدة، 03 وحدات قررت المؤسسة الاحتفاظ بها.
- 08/30 إرسال شيك الى المورد تسديدا لكافة التزاماتها.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

حلول السّلسلة الثالثة

التمرين الأول: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

		2023/09/01		
2186		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة	16.000	
3826		حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات	9.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	4.750	
	404	حـ/ موردو التثبيتات		19.040
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		10.700
		" فاتورة اقتناء أغلفة متداولة وشراء أغلفة تالفة "		
		""" """ """		
326		حـ/ التغليفات	4.500	
	3826	حـ/ المشتريات المخزنة من التغليفات		4.500
		" استلام الأغلفة التالفة"		
		2023/09/06		
6026		حـ/ المشتريات المستهلكة من التغليفات	6.500	
	326	حـ/ تغليفات		6.500
		" إرسال الأغلفة التالفة الى ورشات التصنيع"		
		2023/09/10		
411		حـ/ الزبائن	50.693	
	4196	حـ/ الزبائن الدائنين - أمانات مقبوضة		2.500
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة		40.499
	4457	حـ/ TVA مُحصّلة		7.694
		" فاتورة بيع منتجات تامة "		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	22.000	
	355	حـ/ المنتجات التامة المصنعة		22.000
		" تسليم المنتجات التامة المبيعة"		

		2023/09/30		
4196		حـ/ الزبائن الدائنين - أمانات مقبوضة	1.000	
	411	حـ/ الزبائن		1.000
		" استلام 10 علب في حالة جيدة"		
		""" """ """		
4196		حـ/ الزبائن الدائنين - أمانات مقبوضة	1.000	
	411	حـ/ الزبائن		700
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - الإيجارات		300
		" ستلام 10 علب في حالة سيئة"		
		""" """ """		
4196		حـ/ الزبائن الدائنين - أمانات مقبوضة	500	
	2186	حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة		400
	752	حـ/ فوائض القيمة عن التنازل عن تثبيتات		100
		" احتفاظ الزبون بـ 05 علب "		

<u>التّمرين الثاني</u>: تسجيل العمليّات في يومية المؤسّسة

		2023/08/01		
409		حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات المدفوعة	17.500	
	53	حـ/ الصندوق		17.500
		" تقديم تسبيق نقدا "		
		2023/08/10		
380		حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع	37.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	6.963	
4096		حـ/ الموردون المدينون - أمانات مدفوعة	4.550	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		30.663
	409	حـ/ الموردون المدينون - التسبيقات المدفوعة		17.500
	768	حـ/ نواتج مالية اخرى - ت.ت.د		350
		" فاتورة شراء بضائع"		

		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	37.000	
	380	حـ/ المشتريات المخزنة من البضائع		37.000
		" استلام البضائع"		
		2023/08/20		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	1.750	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		1.750
		" إرجاع 05 وحدات في حالة جيدة "		
		""" """ """		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	1.500	
6136		حـ/ الإيجارات - أغلفة متداولة	250	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		1.750
		" إرجاع 05 وحدات في حالة سيئة"		
		""" """ """		
2186		حـ/ تثبيتات عينية أخرى - أغلفة متداولة	1.050	
	4096	حـ/ الموردون المدينون - أمانات مدفوعة		1.050
		" الاحتفاظ بـ 03 وحدات"		
		2023/08/30		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	27.413	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		27.413
		" سداد مستحقات المؤسسة لدى المورد بشيك"		

السّلسلة الرّابعة: محاسبة الأوراق التجارية

التمرين الأول: قامت إحدى المؤسسات التجارية بالعمليات الموالية خلال شهر جانفي سنة 2023:

- 01/02: شراء بضائع على الحساب كما يلي: ث.ش HT = 120.000، ت.ت1 = 5%، ت.ت2 = 3%، مصاريف النقل = 12.000، مصاريف التفريغ = 3.000، TVA = 19%؛
- 01/04: اتفقت المؤسسة مع مورّدها على تسديد دينها بكمبيالة تستحق الدفع في 02/02؛
- 01/05: بيع بضائع على الحساب للزبون "أ" كما يلي: س.ب HT = 75.000، ت.ت = 6%، خدمات النقل = 6.000، TVA = 19%، تكلفة الشراء = 60.000 دج؛
- 01/07: بيع بضائع على الحساب للزبون "**ج**" كما يلي: س.ب H.T = 185.000، TVA = 19%، تكلفة الشراء = 150.000 دج؛
- 01/10: سحبت المؤسسة على زبونها "أ" كمبيالة تستحق الدفع في 01/25، وعلى زبونها "**ج**" كمبيالة تستحق الدفع في 01/27، وتم وضع الكمبيالات في الحافظة؛
- 01/20: أظهرت المؤسسة الكمبيالة المسحوبة على الزبون "أ" لفائدة موردها سدادا لمشترياتها بتاريخ 01/02، وسدّدت ما بقي من المبلغ بشيك؛
- 01/27: أرسلت المؤسسة الورقة المسحوبة على الزبون "**ج**" الى التحصيل لدى البنك؛
- 01/30: أرسل البنك إشعارا دائنا يفيد بتحصيل ورقة تجارية مقابل عمولات بنكية 175 دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

التمرين الثاني: قامت مؤسسة صناعية بالعمليات الموالية خلال شهر مارس سنة 2023:

- 03/06: بيع منتجات تامة للزبون "**ب**" بورقة تجارية وضِعت في الحافظة كما يلي: س.ب HT = 90.000، TVA = 19%، تكلفة الإنتاج = 82.000 دج، تاريخ الاستحقاق 03/26؛
- 03/08: اتفقت مع الزبون "**س**" على تجديد كمبيالة بمبلغ 99.000 دج مستحقة في 03/09 لعدم تمكنه من السداد، وتحميله مصاريف التجديد 680 دج دفعتها المؤسسة نقدا وفوائد تأخير 1.320 دج؛
- 03/10: سدد الزبون "**ص**" مبلغا نقدا قدره 220.000 دج، يُمثل قيمة كمبيالة سحبتها المؤسسة عليه بتاريخ 02/10 ووضعتها في الحافظة؛
- 03/15: أرسلت المؤسسة الورقة المسحوبة على الزبون "**ب**" الى الخصم لدى البنك؛
- 03/18: أرسل البنك إشعارا دائنا بمبلغ الخصم، مصاريف خصم 340 دج وعمولاتٍ بنكية 175 دج؛
- 03/30: أرسل البنك إشعارا مدينا بمبلغ الورقة وعمولاتٍ بنكية 1.100 دج لعدم تمكنه من تحصيلها لدى الزبون، واتفق الزبون مع المؤسسة على تجديد الورقة لشهرين مقابل تحمله العمولات البنكية وفوائد التأخير بمعدل سنوي 8%.

المطلوب: تسجيل العمليات في دفتر اليومية حسب نظام الجرد الدائم (لا تؤخذ الفواصل في الاعتبار).

حلول السّلسلة الرّابعة

التمرين الأول: تسجيل العمليات في يومية المؤسسة

		2023/01/02		
380		حـ/ مشتريات البضائع المخزنة	125.580	
4456		حـ/ TVA قابلة للاسترجاع	23.860	
	401	حـ/ موردو المخزونات والخدمات		149.440
		" فاتورة شراء بضائع "		
		""" """ """		
30		حـ/ مخزونات البضائع	125.580	
	380	حـ/ مشتريات البضائع المخزنة		125.580
		" وصل استلام البضائع "		
		2023/01/04		
401		حـ/ موردو المخزونات والخدمات	149.400	
	403	حـ/ موردون - أوراق الدفع		149.440
		" سحب كمبيالة على المؤسسة الى 02/03"		
		2023/01/05		
أ411		حـ/ الزبون "أ"	91.035	
	4457	حـ/ TVA محصّلة		14.535
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		70.500
	708	حـ/ منتوجات الأنشطة الملحقة - نقل		6.000
		" فاتورة بيع بضائع "		
		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	60.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		60.000
		" وصل تسليم البضائع "		
		2023/01/07		
ج411		حـ/ الزبون "ج"	220.150	
	4457	حـ/ TVA محصّلة		35.150
	700	حـ/ المبيعات من البضائع		185.000
		" فاتورة بيع بضائع "		

		""" """ """		
600		حـ/ مشتريات البضائع المبيعة	150.000	
	30	حـ/ مخزونات البضائع		150.000
		" وصل تسليم البضائع "		
		2023/01/10		
أ4130		حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "أ"	91.035	
ج4130		حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "ج"	220.150	
	أ411	حـ/ الزبون "أ"		91.035
	ج411	حـ/ الزبون "ج"		220.150
		" سحب كمبيالات على الزبائن أ و ج "		
		2023/01/20		
403		حـ/ موردون - أوراق الدفع	149.400	
	أ4130	حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "أ"		91.035
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		58.365
		" تسوية الدين المتعلق بعملية 2023/01/02"		
		2023/01/27		
ج4131*		حـ/ أوراق قبض للتحصيل - الزبون "ج"	220.150	
	ج4130	حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "ج"		220.150
		" إرسال الكمبيالة المسحوبة على الزبون ج للتحصيل"		
		2023/01/30		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	219.975	
627		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	175	
	ج4131	حـ/ أوراق قبض للتحصيل - الزبون "ج"		220.150
		" تحصيل الكمبيالة المسحوبة على الزبون ج"		

* يمكن استخدام الحساب رقم 5113: أوراق تجارية للتحصيل.

<u>التمـريـن الـثـانـي</u>: تسجيل العمليّات في يوميّة المؤسّسة

		2023/03/06		
4130ب		حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "**ب**"	107.100	
	4457	حـ/ TVA محصّلة		17.100
	701	حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة		90.000
		" فاتورة بيع منتجات تامة "		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	82.000	
	355	حـ/ المنتجات المصنّعة		82.000
		" وصل تسليم المنتجات التامة "		
		2023/03/08		
411س		حـ/ الزبون "**س**" - مبلغ الورقة الأصلية	99.000	
411س		حـ/ الزبون "**س**" - مصاريف التجديد	680	
411س		حـ/ الزبون "**س**" - فوائد التأخير	1.320	
	4130س	حـ/ ورقة قبض أصلية في الحافظة - الزبون "**س**"		99.000
	53	حـ/ الصندوق		680
	768	حـ/ المنتوجات المالية الأخرى		1.320
		" إلغاء الكمبيالة الأصلية وتحميل الزبون مصاريف التجديد"		
		""" """ """		
4130س		حـ/ ورقة قبض جديدة في الحافظة - الزبون "**س**"	101.000	
	411س	حـ/ الزبون "**س**"		101.000
		" تجديد الورقة المسحوبة على الزبون **س** "		
		2023/03/10		
53		حـ/ الصندوق	220.000	
	4130ص	حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "**ص**"		220.000
		" تسديد الزبون **ص** مبلغ الورقة المسحوبة عليه نقدا"		
		2023/03/15		
4132ب*		حـ/ أوراق قبض للخصم - الزبون "**ب**"	107.100	
	4130ب	حـ/ أوراق قبض في الحافظة - الزبون "**ب**"		107.100
		" إرسال الورقة المسحوبة على الزبون **ب** للخصم"		

* يمكن استخدام الحساب رقم 5114: أوراق تجارية للخصم.

		2023/03/18		
512		حـ/ بنوك الحسابات الجارية	106.585	
627		حـ/ الأعباء المالية الأخرى	340	
668		حـ/ الخدمات المصرفية وما شابهها	175	
	519	حـ/ المساهمات البنكية الخارجيّة		107.100
		" إشعار دائن بخصم الورقة المسحوبة على الزبون **ب**"		
		2023/01/30		
519		حـ/ المساهمات البنكية الخارجيّة	107.100	
ب411		حـ/ الزبون "**ب**" - العمولات البنكية	1.100	
ب411		حـ/ الزبون "**ب**" (107.100 * 8% * 12/2) - فوائد التأخير	1.428	
	512	حـ/ بنوك الحسابات الجارية		109.628
		" إشعار مدين وتحميل الزبون **ب** مصاريف عدم الخصم "		
		""" """ """		
ب4130		حـ/ أوراق القبض في الحافظة - الزبون "**ب**"	109.628	
	ب411	حـ/ الزبون "**ب**"		2.528
	ب4132	حـ/ أوراق قبض للخصم - الزبون "**ب**"		107.100
		" سحب كمبيالة جديدة على الزبون **ب** "		

دراسة حالة عن أعمال نهاية الدّورة المحاسبية

ظهر ميزان المراجعة بالأرصدة في 2022/12/31 لأحدى المؤسسات الصناعية التي تم إنشاؤها في 2022/07/01 كما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	
		مدين	دائن
101	رأس المال	-	1.500.000
215	معدات صناعية (آلة)	700.000	-
218	تثبيتات عينية أخرى (معدات نقل)	1.500.000	-
276	حسابات دائنة أخرى	500.000	-
31	مواد أولية ولوازم	35.000	-
351	منتجات وسيطة	74.000	-
355	منتجات مصنعة	66.000	-
401	موردو المخزونات والخدمات	-	478.000
411	الزبائن	99.000	-
4456	TVA قابلة للاسترجاع	10.000	-
4457	TVA محصلة	-	22.000
512	بنوك الحسابات الجارية	11.500	-
53	الصندوق	4.500	-
601	مواد أولية ولوازم مستهلكة	353.000	-
607	مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات	42.000	-
613	الايجارات	120.000	-
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	12.000	-
631	أجور المستخدمين	473.000	-
701	المبيعات من المنتجات المصنعة	-	1.100.000
724	تغير المخزونات من المنتجات	-	885.000
763	عائدات الحسابات الدائنة	-	15.000
المجموع		**4.000.000**	**4.000.000**

معطيات الجرد:

- مخازن جاري إنجازها بوسائل المؤسسة، نسبة التقدم 40%، التكلفة الاجمالية التقديرية 1.200.000 دج؛
- يقدر العمر الانتاجي للآلة 07 سنوات وتهتلك حسب النمط الخطي، بينما يقدر العمر الانتاجي لمعدات النقل 05 سنوات وتهتلك أيضا حسب النمط الخطي؛
- وضعية المخزونات المرسلة من طرف فرق الجرد كما يلي:

نـوع المخـزون	القيمة الجـرديّـة (دج)	طبيعة الفارق
مواد أولية ولوازم	37.000	مبرّر
منتجات وسيطة	71.500	مبرّر
منتجات مصنعة	58.000	غير مبرّر

- أظهر كشف الزبائن مبلغا قدره 47.000 دج مشكوكٌ في تحصيله، ويجب تكوين مؤونة بنسبة 50%؛
- أظهر جرد الصندوق مبلغا إضافيا قدره 500 دج مجهول المَصدر؛
- أظهر جرد عناصر **الأعباء والمنتوجات** ما يلي:

- لوازم مكتبية مسجلة في الحساب "ح/607" بمبلغ 10.000 دج لم يتم استهلاكها بعد، تُستهلك خلال الدورة المقبلة؛
- إيجارات مسجلة في الحساب "ح/613" على أساس سنوي بمبلغ 120.000 دج تتضمن 06 أشهر متعلقة بالدورة المقبلة؛
- منتوجات مالية مسجلة في الحساب "ح763" على أساس سنوي بمبلغ 15.000 دج تتضمن 06 أشهر متعلقة بالدورة المقبلة؛
- تلقت إشعارا من أحد الموردين يفيد بحصولها على تخفيض تجاري بنسبة 1,5% على مشترياتها للفترة والمقدرة بمبلغ 120.000 HT دج، TVA 19%. وبالمقابل، أرسلت إشعارا الى أحد الزبائن يفيد بحصوله على تخفيض تجاري بمبلغ 4.800 HT، TVA 19% لقاء رقم أعماله معها للفترة؛
- قدرت أعباء الاتصالات والأنترنت للثلاثي الأخير بمبلغ 11.000 HT، TVA 19%؛
- اتضح وجود مبيعات منتجات متبقية بمبلغ 9.000 دج غير مفوترة.

المطـلـوب: تسجيل أعمال الجرد في الدّفتر اليومي، ترصيد الحسابات، إعداد ميزان مراجعة بالأرصدة بعد الجرد، تحديد نتيجة الدورة مع العلم أن معدل الضريبة على الأرباح (IBS) 19%، إعداد الكشوف المالية الختامية: الميزانية، وحساب النتيجة حسب الطبيعة.

الحلّ النموذجيّ لدراسة الحالة

1. تسجيل العمليّات في الدّفتر اليومي

		2022/12/31		
232		حـ/ التثبيتات العينية الجاري إنجازها	480.000	
	732	حـ/ الانتاج المثبت للأصول العينية		480.000
		"تسجيل نسبة التقدم في إنجاز المخازن"		
		""" """ """		
681		حـ/ المخصصات للاهتلاكات	200.000	
	2815	حـ/ اهتلاك الآلة		50.000
	2818	حـ/ اهتلاك معدات النقل		150.000
		"تسجيل قسط الاهتلاك - دورة 2022"		
		""" """ """		
31		حـ/ المواد الأولية واللوازم	2.000	
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	2.500	
657		حـ/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	8.000	
	6031	حـ/ تغير مخزون المواد الأولية واللوازم		2.000
	351	حـ/ المنتجات الوسيطة		2.500
	355	حـ/ المنتجات المصنعة		8.000
		"تسوية وضعية المخزونات"		
		""" """ """		
416		حـ/ الزبائن المشكوك فيهم	47.000	
	411	حـ/ الزبائن		47.000
		"التحويل من حساب الى حساب"		
		""" """ """		
685		حـ/ المخصصات للمؤونات - خصوم جارية	23.500	
	491	حـ/ خسائر القيمة عن حسابات الزبائن		23.500
		"تسوية وضعية الزبائن"		

		""" """ """		
53		حـ/ الصندوق	500	
	757	حـ/ المنتوجات الاستثنائية للتسيير الجاري		500
		"تسوية وضعية الصندوق"		
		""" """ """		
486		حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا	10.000	
	607	حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		10.000
		"تسوية رصيد الحساب 607"		
		""" """ """		
486		حـ/ الأعباء المعاينة مسبقا	60.000	
	613	حـ/ الإيجارات		60.000
		"تسوية رصيد الحساب 613"		
		""" """ """		
763		حـ/ عائدات الحسابات الدائنة	7.500	
	487	حـ/ المنتوجات المعاينة مسبقا		7.500
		"تسوية رصيد الحساب 763"		
		""" """ """		
409		حـ/ RRR الواجب الحصول عليه	2.142	
	609	حـ/ التخفيضات المتحصل عليها عن مشتريات		1.800
	4456	حـ/ TVA قابلة للتحصيل		342
		"الحصول على إشعار بتخفيض تجاري"		
		""" """ """		
709		حـ/ التخفيضات الممنوحة	4.800	
4457		حـ/ TVA قابلة للتحصيل	912	
	419	حـ/ RRR المطلوب منحه		5.712
		"إرسال إشعار بتخفيض تجاري"		
		""" """ """		
626		حـ/ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	11.000	
4456		حـ/ TVA قابلة للتحصيل	2.090	
	408	حـ/ موردون، الفواتير التي لم تصل الى صاحبها		13.090
		"تسجيل مصاريف الاتصالات للثلاثي الأخير"		

		""" """ """		
418		حـ/ الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	9.000	
	703	حـ/ المبيعات من المنتجات المتبقية		9.000
		"تسجيل مبيعات منتجات متبقية غير مفوترة"		
		""" """ """		
695		حـ/ الضرائب عن الأرباح	248.140	
	444	حـ/ الدولة، الضرائب على النتائج		248.140
		"تسجيل الضريبة على أرباح دورة 2022"		

2. ترصيد الحسابات

حـ/232		حـ/732		حـ/681		حـ/2815	
480.000	**480.000**	480.000	**480.000**	200.000	**200.000**	50.000	**50.000**
	ر.م		ر.د		ر.م		ر.د
حـ/2818		حـ/31		حـ/724		حـ/657	
150.000	**150.000**	35.000	**37.000**	2.500	885.000	8.000	**8.000**
	ر.د	2.000	ر.م	**882.500**			ر.م
				ر.د			
حـ/603		حـ/351		حـ/355		حـ/416	
2.000	**2.000**	74.000	2.500	66.000	8.000	47.000	**47.000**
	ر.د		**71.500**		**58.000**		ر.م
			ر.م		ر.م		
حـ/411		حـ/685		حـ/491		حـ/53	
47.000	99.000	23.500	**23.500**	23.500	**23.500**	45.000	**5.000**
52.000			ر.م		ر.د	500	ر.م
ر.م							
حـ/757		حـ/486		حـ/607		حـ/613	
500	**500**	10.000	**70.000**	42.000	10.000	120.000	60.000
	ر.د	60.000	ر.م		**32.000**		**60.000**
					ر.م		ر.م

حـ/763	
7.500	15.000
7.500	
ر.د	

حـ/409	
2.142	**2.142**
	ر.م

حـ/4456	
10.000	342
2.090	**11.748**
	ر.م

حـ/609	
1.800	1.800
ر.د	

حـ/709	
4.800	**4.800**
	ر.م

حـ/4457	
912	22.000
21.088	
ر.د	

حـ/419	
5.712	5.712
ر.د	

حـ/626	
12.000	**23.000**
11.000	ر.م

حـ/408	
13.090	13.090
ر.د	

حـ/418	
9.000	**9.000**
	ر.م

حـ/703	
9.000	9.000
ر.د	

حـ/487	
7.500	7.500
ر.د	

3. إعـداد ميـزان مـراجـعـة بعد الجـرد بـالأرصـدة

رقم الحساب	إسم الحساب	الرصيد	
		مدين	دائن
101	رأس المال	–	1.500.000
215	معدات صناعية (آلة)	700.000	–
218	تثبيتات عينية أخرى (معدات نقل)	1.500.000	–
232	التثبيتات العينية الجاري إنجازها	480.000	–
276	حسابات دائنة أخرى	500.000	–
2815	اهتلاك الآلة	–	50.000
2818	اهتلاك معدات النقل	–	150.000
31	مواد أولية ولوازم	37.000	–
351	منتجات وسيطة	71.500	–
355	منتجات مصنعة	58.000	–
401	موردو المخزونات والخدمات	–	478.000
408	موردون، الفواتير التي لم تصل الى صاحبها	–	13.090
409	RRR الواجب الحصول عليه	2.142	–
411	الزبائن	52.000	–
416	الزبائن المشكوك فيهم	47.000	–
418	الزبائن، المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد	9.000	–

419	RRR المطلوب منحه	-	5.712
444	الدولة، الضرائب على النتائج	-	248.140
4456	TVA قابلة للاسترجاع	11.748	-
4457	TVA محصلة	-	21.088
486	الأعباء المعاينة مسبقا	70.000	-
487	المنتوجات المعاينة مسبقا	-	7.500
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	-	23.500
512	بنوك الحسابات الجارية	11.500	-
53	الصندوق	5.000	-
601	مواد أولية ولوازم مستهلكة	353.000	-
6031	تغير مخزون المواد الأولية واللوازم	-	2.000
607	مشتريات غير مخزنة من المواد والتوريدات	32.000	-
609	التخفيضات المتحصل عليها عن مشتريات	-	1.800
613	الايجارات	60.000	-
626	مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	23.000	-
631	أجور المستخدمين	473.000	-
657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري	8.000	-
681	المخصصات للاهتلاكات	200.000	-
685	المخصصات للمؤونات، أصول جارية	23.500	-
695	الضرائب عن الأرباح	248.140	-
701	المبيعات من المنتجات المصنعة	-	1.100.000
703	المبيعات من المنتجات المتبقية	-	9.000
709	التخفيضات الممنوحة	4.800	-
724	تغير المخزونات من المنتجات	-	882.500
732	الانتاج المثبت للأصول العينية	-	480.000
757	المنتوجات الاستثنائية للتسيير الجاري	-	500
763	عائدات الحسابات الدائنة	-	7.500
المجموع		**4.980.330**	**4.980.330**

4. تجميع الحسابات

		2022/12/31		
701		حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المصنعة	1.100.000	
703		حـ/ المبيعات من المنتجات التامة المتبقية	9.000	
	70	حـ/ المبيعات، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة		1.109.000
		" تجميع الحسابين 701 و 703"		
		""" """ """		
70		حـ/ المبيعات، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة	4.800	
	709	حـ/ التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة		4.800
		" تجميع الحساب 709"		
		""" """ """		
724		حـ/ تغير المخزونات من المنتجات	882.500	
	72	حـ/ الانتاج المخزن أو المنتقص من المخزون		882.500
		" تجميع الحساب 724"		
		""" """ """		
732		حـ/ الانتاج المثبت للأصول العينية	480.000	
	73	حـ/ الانتاج المثبت		480.000
		" تجميع الحساب 732"		
		""" """ """		
757		حـ/ المنتوجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	500	
	75	حـ/ المنتوجات العملياتـيّــة الأخرى		500
		" تجميع الحساب 757"		
		""" """ """		
763		حـ/ عائدات الحسابات الدائنة	7.500	
	76	حـ/ المنتوجات الماليّة		7.500
		" تجميع الحساب 763"		
		""" """ """		
60		حـ/ المشتريات المستهلكة	385.000	
	601	حـ/ المواد الأولية		353.000
	607	حـ/ المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات		32.000
		" تجميع الحسابين 601 و 607"		

		""" """ """		
603		حـ/ تغيرات المخزونات	2.000	
609		حـ/ تخفيضات وتنزيلات ومحسومات متحصل عليها عن مشتريات	1.800	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة		3.800
		" تجميع الحسابين 603 و 609"		
		""" """ """		
61		حـ/ الخدمات الخارجية	60.000	
	613	حـ/ الايجارات		60.000
		" تجميع الحساب 613"		
		""" """ """		
62		حـ/ الخدمات الخارجية الأخرى	23.000	
	626	حـ/ مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية		23.000
		" تجميع الحساب 626"		
		""" """ """		
63		حـ/ أعباء المستخدمين	473.000	
	631	حـ/ أجور المستخدمين		473.000
		" تجميع الحساب 631"		
		""" """ """		
65		حـ/ الأعباء العملياتية الأخرى	8.000	
	657	حـ/ الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		8.000
		" تجميع الحساب 626"		
		""" """ """		
68		حـ/ المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	223.500	
	681	حـ/ المخصصات للاهتلاكات		200.000
	685	حـ/ المخصصات للمؤونات – أصول جارية		23.500
		" تجميع الحسابين 681 و 685"		

		""" """ """		
70		حـ/ المبيعات، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة	1.104.200	
72		حـ/ الانتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	882.500	
73		حـ/ الانتاج المثبت	480.000	
75		حـ/ المنتوجات العملياتيّــة الأخرى	500	
76		حـ/ المنتوجات الماليّة	7.500	
	127	حـ/ نتيجة الدورة – منتوجات		2.474.700
		" تجميع حسابات المنتوجات"		
		""" """ """		
126		حـ/ نتيجة الدورة – أعباء	1.168.700	
	60	حـ/ المشتريات المستهلكة		381.200
	61	حـ/ الخدمات الخارجية		60.000
	62	حـ/ الخدمات الخارجية الأخرى		23.000
	63	حـ/ أعباء المستخدمين		473.000
	65	حـ/ الأعباء العملياتية الأخرى		8.000
	68	حـ/ مخصصات الاهتلاكات المؤونات وخسائر القيمة		223.500
		" تجميع حسابات الأعباء"		
		""" """ """		
127		حـ/ نتيجة الدورة – منتوجات	2.474.700	
	126	حـ/ نتيجة الدورة – أعباء		1.168.700
	12	حـ/ النتيجة الاجمالية (ربح)		1.306.000
		" تحديد النتيجة الاجمالية"		
		""" """ """		
695		حـ/ الضرائب عن الأرباح	248.140	
	444	حـ/ الدولة – الضرائب على النتائج		248.140
		" حساب الضريبة على الأرباح"		
		""" """ """		
69		حـ/ الضرائب عن النتائج وما يماثلها	248.140	
	695	حـ/ الضرائب عن الأرباح		248.140
		" تجميع الحساب 695"		

12		""" """ """		
		حـ/ النتيجة الاجمالية	1.306.000	
	69	حـ/ الضرائب عن النتائج وما يماثلها		248.140
	120	حـ/ النتيجة الصافية للسنة المالية		1.057.860
		" تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية"		

5. إعـداد المـيـزانيـة الـختـامـيـة

الأصول	المبالغ الصافية	الخصوم	المبالغ
الأصول غير الجارية		**رؤوس الأموال الخاصة**	
215 المعدات الصناعية	650.000	101 رأس المال	1.500.000
218 تثبيتات عينية أخرى	1.350.000	120 نتيجة الدورة (ربح)	1.057.860
232 تثبيتات عينية جاري إنجازها	480.000	**المجموع (1)**	**2.557.860**
276 الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	500.000		
المجموع (1)	**2.980.000**	**الخصوم غير الجارية**	
الأصول الجارية		.....	.....
31 المواد الأولية واللوازم	37.000	**المجموع (2)**	**00**
351 المنتجات الوسيطة	71.500		
355 المنتجات المصنعة	58.000		
41 الزبائن	78.788	**الخصوم الجارية**	
486 الأعباء المعاينة مسبقا	70.000	40 الموردين	488.948
512 بنوك الحسابات الجارية	11.500	44 الدولة	257.480
53 الصندوق	5.000	487 المنتوجات المعاينة مسبقا	7.500
المجموع (2)	**331.788**	**المجموع (3)**	**753.928**
مجوع الأصول	**3.311.788**	**مجموع الخصوم**	**3.311.788**

6. إعـداد حسـاب النتـيـجـة حسـب الطبيـعـة

رقم الحساب	البيان	سنة 2022
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	1.104.200
72	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	882.500
73	الإنتاج المثبت	480.000
74	إعانات الاستغلال	-
	1) إنتاج السنة المالية	**2.466.700**
60	المشتريات المستهلكة	(381.200)
61 و62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	(83.000)
	2) استهلاك السنة المالية	**(464.200)**
	3) القيمة المضافة للاستغلال (1) – (2)	**2.002.500**
63	أعباء المستخدَمين	(473.000)
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-
	4) إجمالي فائض الاستغلال	**1.529.500**
75	المنتوجات العمليّاتيّة الأخرى	500
65	الأعباء العمليّاتيّة الأخرى	(8.000)
68	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	(223.500)
78	الاسترجاعات على خسائر القيمة والمؤونات	-
	5) النتيجة العمليّاتيّة	**1.298.500**
76	المنتوجات المالية	7.500
66	الأعباء المالية	-
	6) النتيجة المالية	**7.500**
	7) النتيجة العاديّة قبل الضرائب (5) + (6)	**1.306.000**
69	الضرائب الواجب دفعها والضرائب المؤجّلة عن النتيجة العادية	(248.140)
	8) النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**1.057.860**
77	عناصر غير عادية – منتوجات	-
67	عناصر غير عادية – أعباء	-
	9) النتيجة غير العادية	-
	10) النتيجة الصافية للسنة المالية (8) + (9)	**1.057.860**

الـخـاتِـمَـة

لقد ارتبط الهدفُ من إعداد هاته المطبوعة البيداغوجية بتقديم دَعامَة شاملة في مقياس المحاسبة المالية2، وهذا نظرا لأهميتها البالغة في تمكين طلبة ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من معالجة كافة العمليات والأحداث والمعاملات الواقعة بمحيط المؤسسة الاقتصادية على سبيل الاعتياد (التكرار)، وعرض كشوف مالية تعبر بصدقٍ عن وضعيتها المالية ونجاعتها وكلّ تغير في وضعيتها المالية في نهاية الدّورة المحاسبية؛ مع الإشارة الى أن عملية إعداد وعرض الكشوف المالية تعد من مخرجات النظام المحاسبي، وتتطلب إجراءات منهجية تمكّن من تقديم صورة حقيقية عن الأرقام التي تحملها، وبالتبعية، اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من طرفِ مستخدميها على اختلاف توجهاتهم.

لقد بدا واضحا من دراسة المحاور السبعة لهاته المطبوعة البيداغوجية أن نجاح التسجيل المحاسبي لعمليات المؤسسة يتوقف من جهة على كفاءة النظام المحاسبي موضع التطبيق، ومن جهة ثانية على كفاءة المحاسبين في التزامهم التام بمنهجية عمل صارمة على مدار السنة المالية. ففي هذا الصدد، يتصف النظام المحاسبي المالي (SCF) بالكفاءة لتوافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) القائمة على ربط أحداث المؤسسة ومعاملاتها بواقعها المالي على حساب شكلها القانوني، وتُعتبر المحاسبة عن العناصر التالية: مردودات المشتريات والمبيعات، التسبيقات على المخزونات، التخفيضات التجارية والمالية، الأغلفة، الأوراق التجارية جوهريـةً لمقتضيات التسيير المحاسبي الجاري، كما تُعتبر المعالجة المحاسبة لأعمال نهاية الدورة جوهرية لمقتضيات العمل خارج المحاسبة المفضي الى إعداد كشوف مالية تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعتها وكل تغير في وضعيتها، ومن خلالِهما، تمكين طلبة السنة الأولى جذع مشترك (LMD) من تحصيل معارف قاعدية تسمَح لهم، فيما بعد، من تعميق الدراية والفهم في حقول المحاسبة المالية وشِعابِها خلال تناولهم لمقياس المحاسبة المالية المعمقة في مستويات التعلُّم اللاّحقة.

وبناء عليه، فلقد تم التوصل الى النتائج التالية:

- تتيح محاسبة المردودات من المشتريات والمبيعات تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول التسجيل المحاسبي لمردودات المشتريات والمبيعات من المخزونات وفقا لطريقتين: طريقة الجرد الدائم القائمة على التحديد الآني لرصيد المخزونات بعد كل عمليّة تجاريّة (شراء، انتاج، بيع)، وطريقة الجرد النهائي القائمة على تحديد رصيد المخزونات في نهاية الفترة؛

- تتيح محاسبة التسبيقات عن المخزونات تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول المعالجة المحاسبية البسيطة للتسبيقات التي يدفعها الزبون (المشتري) الى مورده (البائع) بمناسبة تقديمه طلبية بالمخزونات (بضائع، مواد أولية ولوازم، تموينات أخرى...)، والتسبيقات التي يقبضها البائع من المشتري بمناسبة حصوله على طلبية بالمخزونات (بضائع، منتجات...)؛
- تتيح محاسبة التخفيضات التجارية والمالية تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية من جهة: حول المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع) الواردَة ضمن فاتورة شراء أو بيع مخزونات أصليّة، ومن جهة أخرى: حول المعالجة المحاسبية للتخفيضات التجارية والتخفيض المالي (تخفيض تعجيل الدفع) الواردَة ضمن فاتورةٍ مستقلة (فاتورة تخفيض)؛
- تتيح محاسبة الأغلفة (التغليفات) تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية من جهة: حول المعالجة المحاسبية للأغلفة التالفة في حالات الشراء، الاستهلاك والبيع، ومن جهة أخرى: حول المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة؛ تـارةً لدى المؤجّر (المورّد أو البائع) بما فيها مـن حالات الحيازة، التأجير، الضمان والاسترداد والتنازل، وطـورًا لدى المستأجِر (الزبون أو المشتري) بما فيها من حالات الإيجار، الضمان، الارجاع والاحتفاظ؛
- تتيح محاسبة الأوراق التجارية - وبالتحديد الكمبيالة والسند لأمر- تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول المعالجة المحاسبية لسـتـة عناصرَ تتعلق بتسيير هذا النوع من السّندات التجارية في حالتـيْ شراء المخزونات وبيعها، مرتبة كما يلي: نشأة الورقة لدى البائع والمشتري، تسديد الورقة من طرف المشتري قبل الاستحقاق أو عندَهُ، تحصيل الورقة لدى بنك المشتري عند الاستحقاق، خصم الورقة لدى بنك البائع قبل تاريخ الاستحقاق، تظهير الورقة من طرف البائع لفائدة مورده، إلغاء الورقة وتجديدها في حالات عدم تمكن البائع أو بنكه من الحصول على مقابل الدين عند الاستحقاق؛
- تتيح محاسبة أعمال نهاية السنة المالية تحصيلا عامّا لمعارف قاعدية حول التسويات المحاسبية المنبثقة عن أعمال الجرد المادي لعناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات، والمُعدّة ضمن احترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في هذا المجال، ومنهجية عمل متسلسلة انطلاقا من إعداد ميزان مراجعة قبل الجرد، تسجيل نتائج الجرد في الدفتر اليومي لتحقيق التطابق بين الصورة الدفترية لحسابات المؤسسة وحقيقتها الميدانية، إعداد ميزان مراجعة بالأرصدة بعد الجرد، تجميع حسابات التسيير وتحديد نتيجة الدورة، إعداد الكشوف المالية الختامية وأهمها الميزانية وحساب النتيجة، إقفال حسابات الميزانية والانتقال الى الدورة المحاسبية المقبلة؛

- تمكن سلاسل التطبيقات من تعميق المدارك التقنية ذات الصلة بالمحاور النظرية السّتة التي تم التطرق لها مسبقا بما يحقّق القدرة على التسجيل المحاسبي البسيط لكافة العمليات الاعتيادية المتعلقة بالمردودات والتسبيقات والتخفيضات، وتسييرها في باب المخزونات، فضلا عن تمكين التسجيل المحاسبي البسيط للأغلفة (التغليفات) والأوراق التجارية وتسييرها في حالتي الشراء والبيع، ناهيك عن اكتساب معارف قاعدية متعلقة بمنهجية التسوية المحاسبية لأعمال الجرد المفضية الى تحديد نتيجة الدورة وإعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج حسب الطبيعة، وإقفال الحسابات.

المصادِر والمراجِع

1. كُـتُـب

1.1. باللغـة العـربيـة

- بن ربيع حنيفة. (2010)، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، ج01، دار هومه، الجزائر العاصمة؛
- بـهجت محمد. (2006)، الأوراق التجارية، ط01، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)؛
- علاوي لخضر. (2014)، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF - تمارين وتطبيقات محلولة، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر)؛
- علاوي لخضر. (2023)، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي SCF، Les Pages Bleues Internationales، البويرة (الجزائر) ؛
- القليوبي سميحة. (2008)، الأوراق التجارية، ط06، دار النهضة العربية، القاهرة (مصر)؛
- نظام المحاسبة المالية – نماذج الكشوف المالية SCF. (2012)، منشورات بابا موسى، الجزائر العاصمة؛
- هوام جمعة. (2002). تقنيات المحاسبة المعمّقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ج01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة؛
- هوام جمعة. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ط03، ج01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة؛
- هوام جمعة. (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ط03، ج02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة؛
- هوام جمعة. (2022)، كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر التعديلات، ج01، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر العاصمة.

2.1. باللّغـة الأجنبيـة

- Conseil National de la Comptabilité. (2014), MANUEL DE COMPTABILITÉ FINANCIÈRE conforme à la loi 07-11 du 25 Novembre 2007 portant Système Comptable Financier, ENAG Éditions, Alger (Algérie) ;
- HAMMAM Moussa. (2011), COMPTABILITÉ GÉNÉRALE selon le système comptable financier et les normes IFRS, Tome 01, les éditions LE SAVOIR, Tizi Ouzou (Algérie) ;
- Olide Barbre et autres. (2012), Comptabilité financière approfondie, Nathan, Paris (France).

2. مطبوعـات بيداغـوجيـة

1.2. باللغـة العـربيـة

- بعيليش عائشة. مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ليسانس علوم اقتصادية ل.م.د مقياس: المحاسبة المالية، جامعة سيدي بلعباس (الجزائر)، 2018/2017؛
- بن حمزة ياسين. محاضرات وتطبيقات في المحاسبة المالية1، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك LMD، جامعة الطارف (الجزائر)، السنة الجامعية 2023/2022؛
- بوسليماني صليحة. المحاسبة العامة 1 و 2، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى ل م د LMD، جامعة الجزائر 03 (الجزائر)، 2022/2021؛
- تريش نجود. محاسبة مالية، مطبوعة محاضرات، التخصص: جذع مشترك ل م د، جامعة سطيف1 (الجزائر)، 2017/2016؛
- دغموم هشام. محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2020/2019؛
- صلاح ربيعة. محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك علوم اقتصادية، تجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس (الجزائر)، 2017/2016؛

- عياشي الأخضر. محاضرات في مقياس المحاسبة المالية 02، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) جذع مشترك علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي إليزي (الجزائر)، 2022/2021؛

- كيموش بلال. محاضرات في مقياس المحاسبة العامة (2)، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى (LMD) علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية، جامعة سكيكدة (الجزائر)، السنة الجامعية 2017/2016؛

- مايده محمد فيصل. محاضرات في مقياس المحاسبة المالية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك - LMD - جامعة الوادي (الجزائر)، 2022/2021؛

- يوسفي رفيق. المحاسبة المالية 2: محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى جذع مشترك، ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة (الجزائر)، 2022/2021.

2.2. باللّغـة الأجنبيـة

- CHADOURNE Didier, BLIN Guillaume. Introduction à la comptabilité - Analyse comptable des opérations courantes, Série 02, Institut National des Techniques Économiques et Comptable (INTEC), Paris (France), 2008/2009 ;

- CHADOURNE Didier, SPEHNER Alfred, BLIN Guillaume. Introduction à la comptabilité - Les opérations d'inventaire, Série 03, Institut National des Techniques Économiques et comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009 ;

- CHADOURNE Didier, SPEHNER Alfred, BLIN Guillaume. Introduction à la comptabilité - Les travaux d'inventaire, Suite Série03, Institut National des Techniques Économiques et comptables INTEC, Paris (France), 2008/2009.

3. نصوص قانونية وتنظيمية

1.3. باللغة العربية

- قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 صادرة بتاريخ 25 نوفمبر سنة 2007؛
- الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 يتضمن القانون التجاري الجزائري – معدل ومتمم، طبعة 2007؛
- مرسوم تنفيذي رقم 05-468 مؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الاجمالية وكيفيات ذلك، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 80 مؤرخة في 11 ديسمبر 2005؛
- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي سنة 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27، صادرة بتاريخ 28 ماي سنة 2008؛
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009.

2.3. باللّغة الأجنبية

- Arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. Ministère des finances, Journal officiel de la république algérienne / n°19 du 25 Mars 2009.

4. مصادر إلكترونية

- معجم المعاني الجامع: https://almaany.com/ar/dict/ar-ar؛
- موقع الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: https://www.joradp.dz؛
- موقع بوابة المحاسبة: https://accountinggate.com/arabic/financial-accounting/index.html.