الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم:علوم التسيير

رقم المطبوعة:...../2020

مطبوعة بيداغوجية بعنوان :

محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة -1-

موجهة لطلبة السنة ثالثة ،طور ليسانس، شعبة :مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الدكتورة: مريم باي
الرتبة:أستاذ محاضر ب

السنة الجامعية 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
فهرس المحتويات	1
مقدمة	2
محاضرة حول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولية والجزائرية	3
1- الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية	3
2- الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر	11
محاضرة حول: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها P.C.G.A قراءة للقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.	15
1- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	15
2- تنظيم مهنة المحاسبية:	17
محاضرة حول: الأصول الثابتة غير الجارية	20
1- الأصول (التثبيتات) العينية:	20
2- التثبيتات المعنوية:	35
3- التثبيتات المالية:	38
محاضرة حول: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	42
محاضرة حول: محاسبة عقود الإنشاء (العقود طويلة الأجل)	54
1- طريقة العقد التام (العقد الكامل)	54
2- طريقة نسبة الاتمام	57
3- خسائر القيمة للعقد الانشاء	59
محاضرة حول: محاسبة الأوراق التجارية	61
1- إنشاء أو سحب الورقة التجارية	61
2- تحصيل الورقة بواسطة التاجر (الساحب) مباشرة في ميعاد الاستحقاق:	62
3- معالجات خاصة بأوراق القبض	65
محاضرة حول: محاسبة الأجور	68
قائمة المراجع	75

مقدمة:

تهدف مطبوعة المحاسبة المالية المعمقة–1– إلى التعرف بشكل معمق على طرق تقييم ومعالجة الحالات الخاصة في المحاسبة المالية لعناصر الأصول والخصوم في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.

وقد تضمنت تذكير بالاطار المفاهيمى للمحاسبة المالية الدولية والجزائرية، وكذا المبادىء المحاسبية المتعارف عليها، بالاضافة إلى محاسبة الأصول غير الجارية وإعادة تقييمها، ومحاسبة عقود الايجار التمويلي وعقارات التوظيف كحالتين خاصتين، محاسبة المخزونات ومحاسبة الأغلفة المتداولة كحالة خاصة، محاسبة عقود الانشاء والتي تعتبر حالة خاصة لمحاسبة المخزونات تم التطرق اليها بشكل منفصل، محاسبة الأوراق التجارية وفي الأخير محاسبة الأجور.

محاضرة حول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الدولية والجزائرية

لقد ساهمت التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية، في ظل العولمة، في زيادة الحاجة إلى المعلومات من قبل فئات مختلفة ومتعددة، داخلية وخارجية، ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية. ونظرا لتعدد مستعملي المعلومات من جهة، ولضمان معلومات نوعية من جهة أخرى، قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)* بوضع إطار نظري للمحاسبة المالية، يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية متناسقة تساعد على وصف طبيعة وظيفة ومحددات المحاسبة المالية والبيانات المالية.

1- الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية

يعود الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية للولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بإصدار مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB)** لستة قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية بين عامي 1978م و1985م. أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد أصدر نصا واحدا عام 1989م، عرف بإطار اعداد وتقديم البيانات المالية والذي تضمن الإطار المفاهيمي للمجلس.

في سنة 2001م، ظهرت فكرة التقارب بين المجلسين عن طريق تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين تعريفات عناصر البيانات المالية، ليتم بلورتها إلى مشروع مشترك للإطار المفاهيمي الشامل الذي يضطلع به مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية. ففي إطار اتفاق نوروالك Norwalk، في 18 سبتمبر 2002م، عزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية المالية على إنشاء إطار موحد، ليتم في أكتوبر 2004 الاتفاق على إنجاز إطار نظري موحد بين المجلسين. وبالنظر لصعوبة العمل تم اصدار الإطار المفاهيمي في نصين متشابهين، حيث أصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي القائمة رقم (8) والتي تتضمن قائمة مفاهيم المحاسبة المالية، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد أصدر، في 28 سبتمبر 2010م، الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية.

وتضمنت مقدمة الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية لسنة 2010م مفهومه بأنه "الإطار المفاهيمي يحدد المفاهيم التي تكمن وراء إعداد وتقديم البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين".

---

* IASB: International Accounting Standards Board .

** FASB: Financial Accounting Standards Board.

كما أن الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية لسنة 2010م ليس معيارا دوليا لاعداد التقارير المالية بل هو"مجموعة من المبادىء العامة موضوعة من طرف هيئة معتمدة لغرض تشكيل قاعدة ثابتة لاصدار معايير متناسقة وتحديد أهداف البيانات المالية وعناصرها الأساسية ومبادئ إعدادها".

وعليه فإن الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية، لسنة 2010م، ليس معيارا دوليا لاعداد التقارير المالية، كما أنه لا يعرف معايير لأي قياس معين أو افصاح عن أي أمر،لا شيء في إطار المفاهيم هذا يتقدم على أي معيار دولي محدد. وحددت أهداف الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية لسنة 2010م على أنها:

- مساعدة مجلس المعايير المحاسبية الدولية على تطوير المعايير المحاسبية الدولية المستقبلية ومراجعة وتنقيح القديمة منها.
- مساعدة مجلس المعايير المحاسبية الدولية على ترقية وتجانس طرق، قواعد ومعايير المحاسبة وكل ما يتعلق بإعداد وتقديم البيانات المالية من أجل ايجاد قاعدة تسمح بتقليص المعالجات المسموحة من خلال معايير تقارير المالية الدولية (IFRS)* .
- مساعدة التنظيمات الوطنية المسؤولة عن المعايير على ايجاد وتطوير معايير وطنية خاصة بها.
- مساعدة معدي البيانات المالية على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومعالجة القضايا التي قد تحتاج إلى تحسين المعايير الموجودة أو خلق معايير جديدة.
- مساعدة مراجعي الحسابات على تشكيل رأي حول مصداقية البيانات المالية ومدى توافقها مع معايير التقارير المالية الدولية.
- مساعدة مستخدمي البيانات المالية في تفسير المعلومة المحتواة في البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية.
- إعطاء فكرة للأطراف المهتمة بأعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية حول المقاربة التي يستخدمها المجلس لإعداد معايير التقارير المالية الدولية.

* IFRS: International Financial Reporting Standards

حيث ينقسم الاطار المفاهيمي للمعلومة المالية لمجلس معايير المحاسبية الدولية لسنة 2010 إلى أربعة فصول هي:

- **الفصل الأول: هدف التقارير المالية ذات الغرض العام**

يعطي الإطار المفاهيمي أولوية وأهمية كبيرة للمعلومة المالية، علما بأنه يخصص لها وليس للمعلومة المحاسبية، لذا فقد نصت الفقرة الثانية لإطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية على أن "الهدف من التقارير المالية ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول الكيان المعد للتقارير تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الحاليين والمحتملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للكيان. وتشمل تلك القرارات شراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان".

ما يلاحظ هو أن الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، لعام 2010م، لم يفصل في فئات مستخدمي المعلومة المالية وحاجاتهم لها كما هو الحال في الإطار المفاهيمي للمجلس لعام 1989م، والذي حدد أهم الفئات التي تستعمل البيانات المالية، والمتمثلة في: المستثمرون، العمال، المقترضون، الموردون وبقية الدائنين، الزبائن وبقية المدينين، الدولة وممثلو الحكومات والأفراد.

غير أن البيانات المالية تبقى موجهة بدرجة أولى إلى المستثمرين دون تخصيصهم عن غيرهم من المستخدمين، لتبقى البيانات المالية تحمل معلومات مالية مفيدة موجهة للاستخدام العام وهو ما يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحقيقه من خلال إعداد معايير تسعى لتلبية الاحتجاجات المشتركة من المعلومات المالية لعدد كبير من المستخدمين.

لقد فصل الإطار المفاهيمي في احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين والدائنين الآخرين وأكد على احتياجهم للمعلومات والتي لا يمكنهم طلبها من الكيان بشكل دائم، لذا فعلى الكيان إصدار بيانات مالية للاستعمال العام وتوفير المعلومات التي تسمح بتوقع قيمة الكيان وليس بتحديدها بشكل محدد. وعليه فقد خصص الإطار المفاهيمي مجموعة من المفاهيم لإنجاز بيانات مالية وطرق التوقع والحكم عليها، وكذا طرق تحليل البيانات المالية وقياس الأداء المالي، وتدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة للكيان.

وفي الأخير يبقي الهدف من المعلومة المالية هو تقديم معلومات مفيدة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للكيان من خلال البيانات المالية الموجهة لمجموعة واسعة من المستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

- **الفصل الثاني: مفهوم الكيان المحاسبي الملزم بإعداد التقارير المالية**

يعتبر هذا الفصل الثاني للإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية غير أنه لم تتم صياغته بصفة نهائية، وحسب الفقرة (RE2) لعرض الاستبيان، لشهر مارس 2010م، فإن الكيان المحاسبي يعرف على أنه "منطقة محددة (حيز محدد) من الأنشطة الاقتصادية التي تعطي معلومات مالية مفيدة للمستثمرين في رؤوس الأموال، المقرضين والدائنين الآخرين الحاليين والمحتملين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التي يكونون بحاجتها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية حول توفير الموارد للكيان وتقييم مدى فعالية وكفاءة الإدارة ومجلس الإدارة في استخدام موارد هذا الكيان". وعليه فإن الكيان المحاسبي يتميز بالخصائص التالية:

- الكيان نشط ، ينشط، أو سينشط في نشاط اقتصادي.
- على الكيان أن يحدد هدف نشاطاته الاقتصادي كباقي الكيانات الأخرى وسط محيطه الاقتصادي.
- يجب على الكيان أن يمنح معلومة مالية مفيدة لاتخاذ قرارات جلب موارد للكيان وتقييم فعالية وكفاءة الإدارة ومجلس الإدارة في استخدام هذه الموارد.

إضافة إلى ما سبق لقد عرض الاستبيان في فقراته من (RE4) إلى (RE12) العناصر التالية:

- تحديد مجال الكيان المحاسبي.
- الكيان القانوني الذي يمارس النشاط الاقتصادي ولا يمارس رقابة على كيان آخر.
- جزء من الكيان الذي يمكن اعتباره كيان محاسبي.
- مفهوم رقابة كيان لكيان آخر حيث "يراقب الكيان كيانا آخر عندما يكون له حق تسيير نشاطاته للحصول على منافع أو تقليل الخسائر".
- تحديد الحالات التي يجب فيها تقديم بيانات مالية مجمعة.
- تحديد مفهوم الرقابة المشتركة.
- تحديد مفهوم التأثير الكبير على الكيان دون ممارسة رقابة عليه.

- تحديد مفهوم البيانات المالية المنفردة للشركة الأم.
- تحديد مفهوم البيانات المالية المجمعة.

- الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تحدد الخصائص النوعية فائدة المعلومة المتضمنة في البيانات المالية، وتنقسم إلى قسمين خصائص نوعية أساسية وخصائص نوعية ثانوية.

أ- الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية

وهي صفات تجعل المعلومات المحتواة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، ولقد حدد الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة والتمثيل الصادق أو المصداقية.

الملاءمة، والمقصود بها أن تكون المعلومة المالية مفيدة إذا كانت ملائمة لحاجات مستعمليها. وتكتسب المعلومة المالية خاصية الملاءمة عندما يكون لها تأثير على قرارات مستعمليها بمساعدتهم في تقييم الأحداث المالية الحاضرة والمستقبلية. وعليه المعلومة المالية الملائمة هي "المعلومة التي تمنح تأثيرا على قرارات مستخدميها بقيمتها التنبؤية أو بقيمتها التأكدية أوالإثنين معا".

ترتكز ملاءمة المعلومة المالية على قيمتين مستقلتين تنبؤية وتأكيدية. لها قيمة تنبؤية عندما يستغلها مستخدميها للتنبؤ بنتائج مستقبلية للكيان، وقيمة تأكيدية عندما تؤكد أو تنفي تنبؤات ماضية. كما يمكن للمعلومة المالية أن تكتسب القيمتين معا، وعندما تصبح لها قيمة تأكيدية يمكن استغلالها للتنبؤ مستقبلا وبالتالي تكسب قيمة تنبؤية.

وقد نص الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، لسنة 2010م، على أن اكتساب المعلومة المالية لخاصية الملاءمة يتوقف على مبدأ "الأهمية النسبية" الذي ينص على أن دلالة المعلومة المالية تتوقف على درجة تأثيرها على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تتأثر ملاءمة المعلومة المالية بطبيعتها وبماديتها، وفي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات وحدها تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها.

أما التمثيل الصادق، ويقصد به أن تكون المعلومة المالية ذات مصداقية عندما تعطي صورة صادقة عن الكيان المحاسبي، وتعكس بصدق الوضع الاقتصادي للأحداث والمعاملات بغض

النظر عن شكلها القانوني". وحتى تكون المعلومة المالية ذات مصداقية لابد أن تكتسب المميزات الثلاث الآتية :

- الكمال أو الاكتمال: أي أن البيانات المالية تضم كل المعلومات، التغيرات والتقييمات الضرورية لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم بكل حرية لأن وجودها أو عدم وجودها يؤثر على مستخدميها.
- الحياد: أي أن إظهار المعلومة المالية لا يكون بغرض التأثير على قرارات مستعمليها في اتجاه محدد مسبقا.
- الخلو من الأخطاء: وتكون المعلومة المالية ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة وتظهر الصورة الصادقة للأحداث والمعاملات التي وقعت فعلا في الكيان المحاسبي.

ما يلاحظ هو أن الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، لسنة 2010م، لم يتطرق لبعض المفاهيم الهامة الذي تضمنها الإطار المفاهيمي للمجلس، لسنة 1989م، لاسيما أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والحذر وتم اعتبارهما على أنهما نتيجة لمفهوم الصورة الصادقة.

ب- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المالية

إضافة إلى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية حدد الإطار المفاهيمي لسنة 2010 أربع خصائص نوعية ثانوية هي:

- قابلية المقارنة: تسمح هذه الخاصية لمستعملي البيانات المالية بإجراء مقارنات داخل الكيان المحاسبي نفسه أو مع كيانات محاسبية أخرى خلال الزمن، كما تساعدهم على اتخاذ قرارات المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة من خلال تقييم وضعيتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية مما يلزم الكيان المحاسبي المحافظة على ثبات وديمومة الطرق المحاسبية المستعملة وإعلام مستعملي البيانات المالية في حالة التغيير من طريقة إلى أخرى وأثر هذا التغيير.
- قابلية التحقق: تساعد هذه الخاصية على ضمان اظهار الصورة الصادقة للأحداث الاقتصادية للكيان المحاسبي، وتكتسب المعلومات المحاسبية هذه الخاصية من خلال

خلوها من الأخطاء وتمثيلها للأحداث الاقتصادية بصورة صادقة. وأن طرق التسجيل والتقييم المحاسبي تم تطبيقها بشكل صحيح.

- التقديم في الوقت المناسب: تساعد سرعة حصول مستعملي البيانات المالية على المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، لذا ينبغي تقديم معلومات مالية ذات مصداقية في الوقت المناسب وقبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وأن أي تأخر في الحصول عليها يفقدها أهميتها ومنفعتها.

- قابلية الفهم: يجب أن تكون المعلومة المالية سهلة وبسيطة الفهم لتمكن من فهم مدلولها، لذا يجب أن تصنف، تعرف وتقدم بطريقة واضحة وبسيطة خاصة لبعض الظواهر والأحداث الاقتصادية التي يميزها الغموض والتعقيد ويصعب فهمها ببساطة.

وفي الأخير يمكن الإشارة إلى أنه تعد التكلفة قيدا شائعا على المعلومات التي يمكن تقديمها عبر التقارير المالية لذا ينبغي الموازنة بين تكلفة وفائدة المعلومات المالية، ومن المهم أن تكون فائدة المعلومات المالية أكبر من تكلفتها على الرغم من صعوبة تحديدها، كما أن قيد التكلفة قد يؤدي إلى فقدان بعض المميزات النوعية للمعلومات المالية لتقليل تكلفتها.

- **الفصل الرابع: النص المتبقي من الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 1989م**

يحتوي هذا الفصل على الجزء المحتفظ به من الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 1989 والذي يتعلق بالنقاط التالية:

- **الافتراض الأساسي:** يتم إعداد البيانات المالية على إفتراض أن الكيان المحاسبي مستمر وسوف يستمر في العمل، وليس لديه نية ولا حاجة للتصفية التي تتطلب إعداد البيانات المالية وفق أساس مختلف.

- **عناصر البيانات المالية:** تصور البيانات المالية الأثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعا لخصائصها الاقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية، أما العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية فهي الأصول، الالتزامات وحق الملكية. والعناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل والمصاريف. ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة

عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية، وتبعا لذلك فإن إطار المفاهيم هذا لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا الشأن.

- **الاعتراف بعناصر البيانات المالية:** الاعتراف هو عملية الادراج في الميزانية وبيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعياري الاعتراف، حيث أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا كان من المحتمل أن أي منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من الكيان، وأن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

- **قياس عناصر البيانات المالية:** القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية وبيان الدخل ويتضمن ذلك إختيار أساس موحد للقياس. ويستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وتشمل هذه الأسس: التكلفة التاريخية (أكثر الأسس استخداما)، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق أو القيمة القابلة للتسديد، القيمة الحالية، القيمة العادلة.

- **مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:** تتبع معظم الكيانات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول وحقوق الملكية في الكيان والحفاظ على القيمة المالية لرأس المال، وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة يزيد عن المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة. ويمكن أن يقاس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة.أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الانتاجية للكيان والحفاظ على القيمة المادية لرأس المال، وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الانتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للكيان (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الانتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة.

2- الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر

تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، والتي عرفت حسب المادة الثالثة من القانون المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، على أنها "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" .

ويعرف الاطار التصوري للمحاسبة المالية حسب المادة السابعة من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م على أنه "دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار وتأويل". والملاحظ أن نص هذه المادة جاء مبهما وغير واضح، يتحدث عن إعداد وتأويل المعايير المحاسبة، في حين أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر وكذا إطاره التصوري يحدد عن طريق التنظيم وجاء في شكل مواد ضمن القانون 11/07 المؤرخ في نوفمبر 2007م، لذا جاء المرسوم التنفيدي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008م، ليحدد كيفية تطبيق أحكامه لا سيما ما يتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر، وقد تضمن هذا الأخير ستة عناصر أساسية سنتطرق لها فيما يأتي:

أ- هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية

حسب المادتين الثانية والثالثة من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى:

3- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

4- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.

5- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

6- يساعد على تطوير المعايير وتحضير الكشوف المالية.

7- يساعد مستعملي المعلومة المالية على تفسير المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المحددة وفق المعايير المحاسبة.

8- يساعد على إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير.

ب- الكيان المحاسبي

حدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر مفهوم الكيان المحاسبي على أنه "وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها".

ما يلاحظ هو أن التعريف يميل إلى تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي، كما يعتبر الكيان مستقلا ومتميزا عن الشخص أو أشخاص المساهمين في رؤوس أموالهم الخاصة، ولا تأخذ كشوفه المالية في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.

كما عرفت الرقابة على الكيان بأنها "سلطة إدارة السياسات المالية والعملياتية لكيان بغرض الحصول على امتيازات هذه النشاطات". ويعتبر كيان يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية:

- الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر.
- السلطة على أكثر من خمسين بالمئة من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الآخرين أو المساهمين.
- سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان أخر.
- سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية للكيان.
- سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

ت- مجال التطبيق

حسب المادة الرابعة من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م، فإن الكيانات الآتية ملزمة بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من تطبيق المحاسبة المالية الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين.

ث- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

لقد نصت المادة السادسة من القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر2007م، على المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، كما جاء شرحها بالتفصيل من خلال المادة السادسة إلى المادة التاسعة عشر على التوالي من المرسوم التنفيدي رقم08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، وهي المبادئ المتعارف عليها قديما كاستمرارية الاستغلال، الدورية، وحدة الكيان المحاسبي، وحدة العملة، استقلالية الدورات، الحيطة والحذر، قابلية المقارنة، ديمومة الطرق المحاسبية المستعملة، مبدأ التكلفة التاريخية، عدم إجراء مقاصة بالإضافة إلى ثلاث مبادئ جديدة وهي:

- محاسبة الالتزام أو التعهد: حيث نصت المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية التي ترتبط بها"، أي أن تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة لها لكي تظهر في الكشوف المالية للدورات التي وقعت فيها.

- مبدأ الأهمية النسبية: حيث نصت المادة (11) من المرسوم التنفيدي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان". وتتوقف أهمية المعلومة إذا كان عدم وجودها أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي الكشوف المالية، وهذا ما يتطلب تطبيق مبدأي التجميع أو الفصل بين العناصر حيث:

-يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها.

-تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو تقدم منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

- أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: تنص المادة (18) من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 ماي 2008م، على أنه "تقيد العمليات في المحاسبة

وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني". أي أن تسجيل أي عنصر من عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والمنتجات يكون بتحقق شرطين أساسين وهما أن يكون من المحتمل أن تعود من العنصر أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان، وللعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

ج- المعايير المحاسبية

المعايير المحاسبية هي"الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية"، وتتمثل المعايير المحاسبية في:

- معايير متعلقة بالأصول.
- معايير متعلقة بالخصوم.
- معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة.
- معايير ذات الصفة الخاصة.

ح- الكشوف المالية

الكشوف المالية هي"مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات". وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، ملحق.

وللإشارة فإنه تم التعريف بالكشوف المالية وذكر المعايير المحاسبية ليتم التفصيل فيها وعرضها بصفة مستقلة خارج الإطار التصوري من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008م، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر في العدد (19) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة في 25 مارس 2009م.

محاضرة حول: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها P.C.G.A قراءة للقانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

1- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 لاسيما المواد 6-10-12-13-15-16-17-18 على مجموع المبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، والتي نوجزها فيما يأتي:

1-1- محاسبة التعهد أو الالتزام Comptabilité d'engagement : تحضر القوائم المالية اعتمادا على صفقات وأحداث تمت فعلا، أي تسجل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة لها لكي تظهر في القوائم المالية للدورات التي وقعت فيها.

1-2- استمرارية الاستغلال أو النشاط la continuité d'exploitation: هي فرضية أساسية خاصة في تقييم الأصول والخصوم، على افتراض أن المؤسسة مواصلة لنشاطها أي أنها لا ترغب وليس لها النية في التوقف على النشاط، ولا يمارس عليها أي ضغط يجبرها على التوقف عن نشاطها وبالتالي فإنها تقيم عناصر أصولها وخصومها حسب قواعد التقييم المعتادة، أما في حالة التوقف أو عدم الاستمرار فإن تقسيم عناصر الأصول والخصوم يكون بقيمة التصفية التي تختلف عن قيمتها في حالة الاستمرار وبالتالي أثرها سيكون مباشرة على النتيجة.

1-3- الدورية La périodicité: تمتد السنة المالية أو الدورة المحاسبية على مدار 12 شهر التي تغطي السنة المدنية، حيث تنطلق في N/01/01 وتغلق بتاريخ إقفال هو N/12/31.

1-4- استقلالية الدورات Indépendance des exercices: نتيجة كل دورة تكون مستقلة عن الدورات السابقة أو الدورة الآتية، وهذا من خلال تحمل كل دورة لمصاريفها أو أعبائها وعدم تسبيق أو استباق تسجيل النواتج.

1-5- قابلية الفهم: أن تكون المعلومة المالية بسيطة وسهلة الفهم من قبل كل المستعملين.

1-6- الدلالة أو الأهمية النسبية L'importance relative: يجب أن تضم القوائم المالية معلومات ذات دلالة، وتتوقف أهمية المعلومة إذا كان عدم وجوده أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية.

1-7- المصداقية: La fiabilité: يجب أن تكون المعلومة المالية صادقة خالية من الأخطاء لزيادة ثقة مستعمليها على القوائم المالية وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة (Image fidèle de l'ETP).

1-8- قابلية المقارنة: Comparabilité: يجب أن تكون المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية قابلة للمقارنة في المؤسسة ذاتها عبر الزمن أو مقارنة مؤسسة مع مؤسسات القطاع داخل الوطن أو خارجه.

1-9- التكلفة التاريخية: ينص القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فيما يخص النظام المحاسبي المالي الجزء(المادة 112-1 على أنه: "ترتكز طريقة تقسيم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تحوي على ذلك التقييم بالاستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الانجاز، القيمة المحينة".

1-10- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: أي أن تسجيل أي عنصر من عناصر القوائم المالية يكون بتحقيق شرطين أساسيين وهما: المنفعة (الميزة) الاقتصادية للأصل، وقابلية للعنصر للتقييم بطريقة صادقة.

1-11- وحدة العملة: تسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

1-12- عدم إجراء مقاصة أو اللامقاصة: Non-compensation: المقاصة هي اختصار أو اختزال عنصر من الأصول مقابل عنصر من الخصوم بالنسبة لحسابات الميزانية أو اختصار/اختزال عنصر من الأعباء مقابل عنصر من النواتج بالنسبة لحسابات التسيير، وهذا غير مسموح به وفقا للنظام المحاسبي والمالي لأنه قد يكون هناك عدم توافق بين العناصر المختصرة/المختزلة من حيث الأهمية والدلالة (هناك مقاصة مسموح بها وهي التي تتم على أسس قانونية أو تعاقدية).

1-13- الحيطة والحذر La Prudence: حيث لا يتم الإقرار بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة والإقرار بالأعباء إذا كانت محتملة دون الإفراط في الحذر والاحتياط لكي لا تفقد المعلومة المالية مصداقيتها.

1-14- ثبات أو ديمومة الطرق المحاسبية المستعملة La permanence des méthodes: إن ثبات الطرق المحاسبية ضروري لإعطاء معلومات نوعية قابلة للمقارنة عبر الزمن.

كانت هذه مجموع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي ضمت المبادئ القديمة إضافة إلى مبادئ جديدة كمبدأ محاسبة الالتزام، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني وكذا مبدأ الدلالة أو الأهمية النسبية.

2- تنظيم مهنة المحاسبية:

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام القواعد التالية:

- المحاسبة بجب أو ينبغي أن يحترم فيها مجموع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

- ينبغي أن تخضع عناصر الأصول والخصوم إلى الجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، حيث أن أي تسجيل محاسبي يتطلب تحريك حسابين على الأقل، حساب مدين وآخر دائن، كما يشترط تساوي المبالغ الدائنة على المبالغ المدينة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، كما يجب تحديد أو الإشارة إلى مصدر كل تسجيل محاسبي.

- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة بشكل يضمن المصداقية.

– دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة.

– كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، الدفتر الكبير (دفتر الأستاذ) ودفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان (مؤسسة). (ملاحظة: أن الكيانات الصغيرة في حالة مسك دفاتر مساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة).

– يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول والخصوم، المنتجات والأعباء.

– يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة.

– تنقل في دفتر الجرد الميزانية وجدول حسابات النتائج للكيان خلال فترة زمنية معينة.

– كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة عسرة (10) سنوات على الأقل.

– يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان وتمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش.

– تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة بسيطة تتضمن الايرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية.

– ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

– تتضمن القوائم أو الكشوف المحاسبية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق.

– يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يحدث في الحالة المالية، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات والأحداث المتعلقة بنشاط الكيان.

– تضبط الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين الماليين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الاقفال.

– يجب أن تتوفر في الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة.

– يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية، وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية المستعملة، وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى.

– كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا.

– يمكن أن يلجأ الكيان إلى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى ونوعية المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية.

– ترتكز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية والتي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية.

– لا يتم تغير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات التي تضمها القوائم المالية.

– ترتكز عملية إعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية والتي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موضوعية.

– لا يتم تغير الطرق المحاسبية إلا إذا كان هذا التغيير يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات التي تضمها القوائم المالية.

محاضرة حول: الأصول الثابتة غير الجارية:

تعرف الأصول غير الجارية على أنها أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل التثبيتات العينية والمعنوية أو تتم حيازتها لعمليات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر (12) التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

1- الأصول (التثبيتات) العينية:

هي الأصول التي يحوزها الكيان من أجل الانتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الادارية التي يعتزم استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة.

1-1- تسجيل التثبيتات العينية:

يسجل التثبيت العيني عندما يكون له ميزة (فائدة) اقتصادية مستقبلية محتملة وأن للأصل أو التثبيت تكلفة أو قيمة يمكن تحديدها في تاريخ حدوث الحدث وهذا احتراما لمبدأ محاسبة الالتزام (التعهد) وليس تاريخ تسديد قيمتها.

1-2- تقييم التثبيتات العينية:

تقيم الأصول الثابتة لأول مرة، وفي حالة توفر شروط تسجيلها، بالتكلفة التاريخية، والتي ترتكز على مفهومين أساسيين وهما:

1-2-1- تكلفة الاقتناء أو تكلفة الشراء: والتي تتكون من:

* سعر الشراء: بما فيه الحقوق الجمركية والرسوم الغير مستردة، وبعد تخفيض التخفيضات والتنزيلات التجارية.

* التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها ليصبح الأصل جاهز للاستعمال خاصة:

- تكاليف الايصال، الشحن، التفريغ (تكاليف التسليم).

- مصاريف الإقامة والتركيب.

– مصاريف التفكيك أو التخلص من الأصل في نهاية استعماله.

– مصاريف الأتعاب: الموثق، الخبراء، المتخصصون، التقنيون ...الخ.

– مصاريف المستخدمين المرتبطة بشكل مباشر بالحصول على الأصل.

– مصاريف اختبارات التشغيل.

ويستثنى من تكلفة الشراء أو الاقتناء التكاليف التالية:

– تكاليف إقامة مركب جديد أو إنتاج منتج جديد.

– مصاريف الانطلاق ومصاريف قبل الاستغلال.

–خسائر استعمال الأصل للمدة الاولى (التجريب ...).

– تكاليف الترحيل أو إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات.

– تكاليف القروض لا تدخل في تكلفة الأصول الممولة عن طريق القروض إلا إذا استعملت المؤسسة ما يقترحه المعيار IAS23.

1-2-2- تكلفة الإنتاج:

تتكون من:

* تكلفة شراء المواد الأولية.

* التكاليف المباشرة للإنتاج.

يستثنى:

– التكاليف غير المباشرة للإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة لأنها توافق أو تترتب عن سوء نشاط.

– تكاليف القروض.

– التكاليف الإدارية باستثناء الهياكل.

أما بالنسبة للبناءات فإنه بالإضافة إلى المكونات العامة لتكلفة الإنتاج يوجد:

* مصاريف الدراسات.

* أتعاب المهندس المعماري.

* مصاريف الهدم من أجل إعادة البناء المباشر للمبنى.

ملاحظات:

1– احتراما لمبدأ "الأهمية النسبية" أو "الدلالة" يمكن تبيان حالتين وهما:

– **تجميع العناصر ذات القيمة الضعيفة:** حيث نميز بين حالتين:

* لا تسجل ضمن الأصول العناصر ذات القيمة الضعيفة والتي يتم استهلاكها كلية خلال الدورة، حيث تسجل ضمن أعباء الدورة.

* تسجل ضمن الأصول العناصر ذات القيمة الضعيفة والتي يتم استعمالها على أكثر من دورة بمبالغ مجمعة في حسابات من ذات الطبيعة.

– **تفكيك عناصر الأصل (المقاربة بالمكونات):** تعالج مكونات الأصل على أنها عناصر منفصلة إذا كانت مدد استعمالها مختلفة أو متفاوتة أو أنها تقدم مزايا اقتصادية بوتيرة مختلفة (إن تفكيك الأصل إلى مكونات متميزة لا يغير من التكلفة الكلية للأصل).

2– إن مصاريف الصيانة الكبرى والتي تكون موضع برامج سنوية، يتم معالجتها في حسابات فرعية للحسابات الأصلية لعناصر الأصول.

3–عند الشراء على الحساب أو الدفع الآجل، ينبغي تحديث أو تحيين تكلفة الأصل وذلك أخذا في الحسبان لعنصر الزمن، والهدف فصل تكلفة الدين عن تكلفة الأصل.

1-3- **اهتلاكات التثبيتات العينية :**

اهتلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصول، ولحساب وتسجيل اهتلاك أصل معين لابد من توفر العناصر التالية:

- المبلغ القابل للاهتلاك= القيمة الأصلية (قيمة الحصول على الأصل) – القيمة الباقية (القيمة الباقية حسب IFRS هي المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة مقابل تنازلها عن الأصل في نهاية مدة نفعية الأصل أخذا في الحسبان تكاليف إخراجه).

- مدة المنفعة (مدة الاستعمال، العمر الانتاجي للأصل) Durée d'artilité: حسب IFRS هي مدة الاستعمال المحددة من طرف المؤسسة أو عدد وحدات الإنتاج التي تنوي المؤسسة الحصول عليها نتيجة استعمالها لهذا الأصل.

- طريقة الاهتلاك: وهناك 4 طرق للاهتلاك ونذكر منها:

* الاهتلاك الخطي أو الثابت: يؤدي إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

* الطريقة التناقصية: تؤدي إلى عبء متناقص على المدة النفعية للأصل.

القسط المتناقص= المبلغ القابل للاهتلاك X معدل القسط المتناقص.

معدل القسط المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت X المعامل الجبائي.

حيث: المعامل الجبائي = 1.5 ←من 3 إلى 4 سنوات

2 ←من 5 إلى 6 سنوات

2.5 ←العمر يفوق 6 سنوات

ملاحظة: إذا كان حاصل قسمة القيمة المحاسبية الصافية على عدد السنوات الباقية أكبر من قسط الاهتلاك المحسوب نتوقف عن تطبيق الطريقة التناقصية ونقسم القيمة المحاسبية المتبقية على السنوات الباقية بالتساوي.

* الطريقة التزايدية: تؤدي إلى عبء متزايد وتباين على المدة النفعية للأصل.

$$\text{القسط المتزايد} = \text{القيمة الأصلية } X \frac{\text{العمر المنقضي}}{\frac{1+N^2}{2}}$$

حيث N = العمر الإنتاجي

ملاحظة: نتوقف عن تطبيق الطريقةالتزايدية إذا كانت نتيجة العملية التالية أقل أو تساوي البسط

* طريقة وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المتوقع من الأصل

$$\text{قسط وحدات الانتاج} = (\text{القيمة الأصلية} - \text{القيمة الباقية}) \text{ X } \frac{\text{عدد للوحدات المنتجة الفعلية}}{\text{عدد الوحدات المنتجة المقدرة الإجمالي}}$$

ملاحظات:

1- عند نهاية مدة النفعية للأصل نميز ثلاث حالات:

- خروج الأصل من الدورة الاستغلالية والتخلص منه يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

281		اهتلاك التثبيتات العينية	مجموع الاهتلاكات	
	21	التثبيتات العينية		التكلفة التارخية

- خروج الأصل من الدورة الاستغلالية والاحتفاظ به في المخزن يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

281		اهتلاك التثبيتات العينية	مجموع الاهتلاكات-1	
	21	التثبيتات العينية		التكلفة التارخية-1

- إعادة تقييم الأصل والاستمرار في استغلاله يكون التسجيل المحاسبي الآتي:

21		التثبيتات العينية	القيمة العادلة	
	105	فارق اعادة تقييم التثبيتات العينية		القيمة العادلة

2- التنازل عن التثبيتات العينية أو خروج التثبيتات العينية من ذمة المؤسسة: يمكن أن يكون خروج بعض عناصر التثبيتات العينية اختياري أو إجباري [(تنازل، هبة، مصادرة، هدم، سرقة)] ومهما يكن سبب الخروج يجب أن يكون موضع تسجيل محاسبي وتحديد نتيجته وذلك كالآتي:

- اتمام قسط اهتلاك سنة التنازل:

681		مخصصات الاهتلاك، مؤونات خسائر القيمة للاصول غير الجارية		
	281	اهتلاك التثبيتات العينية.		

- تسجيل ربح أو خسارة التنازل واخراج التثبيت العيني:

*تسجيل ربح التنازل

5		النقديات	سعر التنازل	
281		اهتلاك التثبيتات العينية	الاهتلاك المتراكم	
		التثبيتات العينية		
	21	فائض القيمة الناتج عن التنازل		التكلفة التارخية
	752	عن أصول مثبتة غير مالية		ربح التنازل

*تسجيل خسارة التنازل

5		النقديات	سعر التنازل	
281		اهتلاك التثبيتات العينية	الاهتلاك المتراكم	
652		ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن أصول مثبتة غير مالية		خسارة التنازل
	21	التثبيتات العينية		التكلفة التارخية

1-4- التقييم البعدي للأصول العينية: Evaluation Postérieur:

تقيم الأصول العينية لأول مرة بالتكلفة التاريخية كما تم التطرق إليها في العنصر السابق، كما تقيم فيما بعد بطريقتين هما التكلفة وإعادة التقييم.

1-4-1- طريقة التكلفة:

تحدد القيمة المحاسبية للأصل وفق هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التارخية – مجموع الاهتلاكات – خسائر القيمة.

1-4-2- طريقة إعادة التقييم:

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيمة المستقبلية.

يشترط في تطبيق طريقة إعادة التقييم إمكانية قياس القيمة العادلة بمصداقية، كما يشترط تطبيق الطريقة من دورة إلى أخرى بصفة منتظمة على جميع الأصول الثابتة العينية التي تنتمي إلى نفس المجموعة، وكلما كانت القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه تختلف بشكل معتبر عن القيمة المحاسبية للأصل، ويتم إظهار الأصول المعاد تقييمها في الميزانية بالقيمة العادلة لتلغي بذلك القيمة الأصلية ومجموع الاهتلاكات ويسجل الفارق الموجب (السالب) دائن (مدين) في الحساب 105: فارق إعادة تقييم التثبيتات.

21 281		التثبيتات العينية اهتلاكات التثبيتات العينية	القيمة العادلة £الاهتلاكات المتراكمة	
	21 105	التثبيتات العينية فارق إعادة تقييم التثبيتات فرق اعادة تقييم موجب		القيمة الأصلية الفارق
21 281 105		التثبيتات العينية اهتلاكات التثبيتات العينية فارق إعادة تقييم التثبيتات	القيمة العادلة £الاهتلاكات المتراكمة	
	21	التثبيتات العينية فرق اعادة تقييم سالب		الفارق القيمة الأصلية

(*)**قياس خسائر القيمة:** قبل القيام بعملية إعادة التقييم على كل مؤسسة أن تقوم في نهاية الدورة المالية بإثبات أي تدهور حاصل في قيمة أصولها وذلك على أساس الخطوات التالية:

– تقديم مؤشرات داخلية وخارجية إضافية لتدهور قيم أصولها [(تدهور طبيعي للأصل، توقف عن الاستعمال) (هبوط قيمة الأصل في السوق، تقادم تكنولوجي أو تغير قانوني)].

– قيام المؤسسة باختبارات سنوية حول تدهور قيمة الأصول.

– تحديد قيمة منفعة الأصل عن طريق تحديد التدفقات الخزينة ومعدل التحديث.

– تحديد الوحدات المنتجة لسيولة الخزينة (Unités génératrices de trésorerie) وهي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصل التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة المتأتية من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وهذا لتحديد قيمة منفعة الأصل بالنسبة للأصول التي لا تتولد عنها سيولة خزينة بشكل مباشر.

– حساب القيمة القابلة للتحصيل هي المبلغ الأكبر بين المبلغين: مبلغ القيمة العادلة الصافية (ثمن البيع الصافي) من مصاريف التنازل عن الأصل ومبلغ قيمة منفعة الأصل وهي القيمة الحالية لتدفقات الخزينة المستقبلية الداخلة المنتظرة من استخدامها والتدفقات الخارجة المتنازل عنها أو التخلص منه في نهاية مدة منفعته.

أما الخسارة في قيمة الأصل فهي الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية والقيمة القابلة للتحصيل ليكون التسجيل كما يلي:

681		المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		
	291	خسائر القيمة على تثبيتات عينية		

أما في حالة الاسترجاع فيكون القيد التالي:

291		خسائر القيمة على تثبيتات عينية		
	781	استرجاعات الاستهلاك عن خسائر القيمة والمؤونات والأصول غير الجارية		

ملاحظة:

– في حالة عدم وجود سعر بيع صافي (القيمة العادلة) فإن القيمة القابلة للتحصيل تقدر على أساس القيمة النفعية أو قيمة منفعة الأصل.

– في حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة مباشرة فإن القيمة النفعية للأصل تحدد على أساس الوحدات المنتجة لسيولة الخزينة U G T.

1-5- حالات خاصة في معالجة التثبيتات العينية:

نميز حالتين:

1-5-1- المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (Bailleur) للمستأجر (Preneur) لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة، وهناك نوعين من عقود الإيجار:

- عقد إيجار التمويل أو التمويل الإيجاري: Contrat de location –financement: وهو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها.
- عقد الإيجار البسيط: Contrat de location simple: هو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.

ويبقى التميز بين عقد الإيجار التمويلي وعقد الإيجار البسيط يعتمد على حقيقة المعاملة بدلا من شكل العقد، ويعتبر عقد الإيجار تمويليا إذا توفر مؤشر واحد على الأقل من المؤشرات التالية:

– ملكية الأصل تحول أو تنتقل إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.

– عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في تاريخ ممارسة حق الخيار (لتأكيد عملية الشراء وممارسة خيار حق الشراء).

– مدة العقد تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته، حتى في حالة غياب انتقال الملكية.

– أن تكون في بداية العقد قيمة المدفوعات الدنيا المحينة شبه سارية للقيمة العادلة للأصل المؤجر.

– الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا لمستأجر دون أن يضيف (يدخل) عليها تعديلات كبيرة.

ملاحظة:

عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل.

1-5-1-1-المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي أو عقد التمويل الإيجاري:

كل أصل يكون موضع عقد تمويل بالإيجار، يسجل عند تاريخ دخول العقد حيز، مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

- **المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار إمضاء عقد الإيجار**

*** لدى المستأجر:**

21		التثبيتات العينية		
	167	الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي		

***لدى المؤجر:**

274		القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار تمويلي		
	700	مبيعات بضائع (مؤسسة غير مصنعة)		
	701	مبيعات المنتجات التامة المصنعة		

ملاحظة:

- يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بالمبلغ الأصغر ما بين القيمة العادلة للأصل والقيمة المحينة للتسديدات الدنيا.

- تسجل الديون المتعلقة بقروض الإيجار التمويلي لدى المؤجر غير الصانع بتكلفة الشراء (الاقتناء) التي تشمل المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بعملية التفاوض على العقد.

- تسجل الديون المتعلقة بقروض الإيجار التمويلي لدى المؤجر الصانع بالمبلغ الذي يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات النهائية (الأرباح أو الخسائر على المبيعات تسجل في حسابات النتائج).

- **المعالجة المحاسبة لقرض الإيجار التمويلي خلال مدة العقد:**

سواء كان التسجيل لدى المؤجر أو المستأجر يجب التمييز بين:

- تسديد المستحقات الرئيسية (أصل القرض).

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار.

*** لدى المستأجر:**

167		ديون التمويل للاستثمار			
	512	لبنك			
		تسديد قسط الإيجار الأول			
661		أعباء الفوائد			
445		الدولة: رسم مسترد			
	168	فوائد مستحقة			
		تسجيل الفوائد المستحقة			
168		فوائد مستحقة			
	512	البنك			
		تسديد الفوائد المستحقة			

*** لدى المؤجر:**

512		البنك			
	274	قروض ودوين على عقد الإيجار			
		استلام قسط الإيجار الأول			
276		فوائد منتظرة			
	445	الدولة: رسم مسترد			
		763 دخل القروض			
		تسجيل الفوائد المنتظرة			
512		البنك			
276		فوائد منتظرة			
		استلام الفوائد المنتظرة			

ملاحظة:

إضافة إلى التسجيلات السابقة لدى المستأجر، يقوم كذلك المستأجر في نهاية كل دورة بتسجيل اهتلاك الأصل المؤجر.

- **المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار بعد رفع خيار الإيجار:**

عندما يرفع المستأجر خيار الشراء، يسجل الأصل في حسابات أصول ميزانيته بتكلفة الشراء التي تساوي سعر التنازل المتعاقد عليه والمشترط من قبل المؤجر ثم يقوم باستهلاك الأصل على المدة المحتملة للاستعمال.

أما المؤجر فيسجل العملية كإيراد استثنائي:

512		البنك	سعر التنازل المتعاقد عليه	
	77	عوائد مالية أخرى		

1-5-1-2- المعالجة المحاسبية لعقد إيجار بسيط:

إذا كان عقد الإيجار بسيط فإن التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

- **لدى المستأجر:**

يسجل الإيجار المدفوع إلى المؤجر في تاريخ الاستحقاق مع الأعباء، وبشكل خطي طوال مدة العقد، إلا إذا كان هناك أساس آخر يشكل التدرج عبر الزمن المزايا التي يستفيد منها المستأجر.

613		إيجارات	قسط الإيجار	
4456		الدولة، رسم مسترد		
	512	البنك		قسط الإيجار

- **لدى المؤجر:**

الأصول التي تكون موضع عقود إيجار بسيط يجب عرضها في ميزانية المؤجر حسب طبيعتها. أما الإيرادات المتأتية من عقد الإيجار البسيط يجب أن تسجل في النواتج بشكل خطي على كل مدة الإيجار.

512		البنك	قسط الإيجار	
	706	منتجات الخدمات		
	4457	الدولة، رسم مجمع		قسط الإيجار

– يتم استهلاك الأصول المؤجرة على أساس متجانس مع السياسة العادية المتبعة من طرف المؤجر بالنسبة لاستهلاك الأصول المماثلة.

681		مخصصات الاهتلاك، مؤونات خسائر		
		القيمة للاصول غير الجارية		
	281	اهتلاك التثبيتات العينية.		

1-5-2- المعالجة المحاسبية لعقارات التوظيف:

عقار التوظيف هو أرض أو مبنى أو الاثنين معا تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجير –إيجار بسيط– مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، وبالتالي فعقار التوظيف يعتبر أصل من الأصول الثابتة المادية ولكن لا يدخل في مجال تطبيق المعيار الدولي 16 لأنه يختلف عنها فخصص له معيار خاص المعيار 40.

1-5-2-1-تعريف عقار التوظيف:

عقار التوظيف هو:

– قطعة أرض للرفع من رأس مال المؤسسة، لا من أجد بيعها في أقرب وقت ممكن، في إطار النشاطات العادية.

– قطع أرض تم الحصول عليها لتستعمل استعمالا غير محدد في المستقبل.

– مبنى ملك للمؤسسة أو حصلت عليه من خلال عقد إيجار تمويلي، أجرته المؤسسة بعقد إيجار بسيط.

– عقار شاغر قدم للغير في إطار عقد إيجار بسيط.

ويختلف عقار التوظيف عن:

- عقار يستعمل في إنتاج السلع والخدمات أو يستخدم لأغراض إدارية.

- عقار موجه للبيع في إطار النشاطات العادية.

- عقار تحصلت عليه المؤسسة من أجل ترسيمه ثم إعادة بيعه.

- عقار قيد الإنجاز مهما كان استعماله بعد إنجازه.

- عقار قدم للمؤسسة في إطار عقد إيجار تمويلي.

1-5-2-2- تقييم عقارات التوظيف:

- يسجل عقار التوظيف في الدفاتر المحاسبية كأصل إذا توفرت فيه شروط تسجيل الأصل، وعند الحصول عليه بتكلفة شراءه أو تكلفة إنتاجه.

- أما تقييم عقارات التوظيف البعدي فيكون إما بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة (المعيار IAS40 يفضل القيمة العادلة، ويستبعد أن تكون التكلفة التاريخية طريقة تقييم مثلى)، غير أنه يصبح تطبيق التكلفة التاريخية إجباري إذا تعذر تحديد القيمة العادلة بمصداقية.

- تهتك عقارات التوظيف المقيمة بالتكلفة التاريخية خلال مدة منفعتها وتكون

القيمة المحاسبية = القيمة الإجمالية (الأصلية) – ∑ الاهتلاكات – ∑ خسائر القيمة.

- في حالة اتباع طريقة القيمة العادلة يجب أن تظهر عقارات التوظيف بالقيمة العادلة، كما تؤخذ التغيرات في القيمة بعين الاعتبار وتسجل في نتيجة الدورة وليس في الأموال الخاصة.

- يتم تحديد القيمة العادلة اعتمادا على سوق الأصول المشابهة للأصل المعني، وفي حالة عدم وجوده، ترجع المؤسسة إلى:

- الأسعار الحالية لأصول مختلفة.

- آخر أسعار في الأسواق غير الناشطة مع تعديلها.

- تحسين (تحديث) تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.

– في حالة تطبيق المقاييس الدولية لأول مرة فإن الفارق يسجل في الأموال الخاصة.

1-5-2-3-إخراج عقارات التوظيف:

تخرج عقارات التوظيف من دفاتر المؤسسة في الحالات التالية:

– التنازل عن الأصل.

– توقف عن استعمال الأصل وليس هناك مزايا اقتصادية ترجى بيعه مستقبلا.

– إمضاء عقد إيجار تمويلي تكون فيه المؤسسة الطرف المؤجر.

ملاحظة:

لا يمكن إجراء مقاصة بين إيرادات وخسائر عقارات التوظيف فيما بينها.

2- التثبيتات المعنوية:

2-1- تعريف التثبيت المعنوي:

هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان ونذكر منها: مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري)، البرمجيات المعلوماتية لبراءة الاختراع، حقوق النشر، العلامات التجارية، شهرة المحل (فارق الثراء) الخ (أنظر الحسابات 203-208).

ولا تعتبر العناصر التالية تثبيتات معنوية:

– نفقات التأسيس.

– مصاريف التكوين.

– مصاريف الإشهار والترويج.

– مصاريف تحويل أماكن الإنتاج أو إعادة التنظيم.

– شهرة المحل المتحصل عليها داخليا.

2-2- تسجيل التثبيتات المعنوية:

إن التسجيل المحاسبي لأي أصل يتم بتوفر شرطين أساسيين:

- احتمال حصول المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل.

- إمكانية تقييم الأصل بمصداقية.

ويمكن الحصول على التثبيت المعنوي من خلال:

- شراء الأصل.

- إنتاجه داخل المؤسسة: وفي هذه الحالة يمكن أن يفرق بين مرحلتين:

* مرحلة البحث: تتضمن البحث عن معارف جديدة ومحاولة تطبيقها، أو البحث عن طرق إنتاج، منتجات، خدمات ...الخ، ومهما يكن مبلغ هذه الأبحاث فإنه يسجل كأعباء، لأنه ليس هناك دليل قاطع وجود مزايا اقتصادية مستقبلية.

* مرحلة التطوير: تتضمن تصميم وبناء النموذج المتوصل إليه، والاختبارات الأولية لإنتاجه واستعماله، تصميم وحدة إنتاج جديدة ...الخ، يتم صرفه في هذه المرحلة ومهما كان مبلغه يعتبر تثبيت معنوي وينبغي أن يسجل.

- تبادل الأصل بين مؤسستين.

- الحصول على الأصل نتيجة التجمع أو الانضمام.

2-3- تقييم التثبيتات المعنوية لأول مرة:

يقيم التثبيت المعنوي بتكلفته، ويفرق بين أربع حالات حسب طريقة الحصول عليه:

2-3-1- عند شراء التثبيت المعنوي: يقيم بتكلفة الشراء، حيث:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + التكاليف المباشرة والأتعاب + مصاريف الاختبارات.

ونستثني التكاليف التالية:

- تكاليف الانطلاق (الإشهار).

- تكاليف تحويل النشاط.

- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة.

- خسائر العمليات عند البداية.

ويتم التسجيل المحاسبي الآتي:

20		التثبيتات المعنوية	تكلفة	
445		الدولة: رسم مسترد	الشراء	
	512	البنك		
	404	موردو التبيتات		

2-3-2- عند إنتاج التثبيت المعنوي:

يقيم بتكلفة الإنتاج المباشرة، انطلاقا من مرحلة التطوير، حيث تستثنى مصاريف البحث والتكاليف غير المباشرة وخسائر العمليات الأولية.

20		التثبيتات المعنوية	تكلفة	
	731	الانتاج المثبت للأصول المعنوية	الانتاج	
			المباشرة	

2-3-3- تبادل التثبيت المعنوي بين مؤسستين:

يقيم بالقيمة العادلة، وإذا تعذر يسجل الأصل الداخل المتحصل عليه بالقسمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.

2-3-4- الحصول على التثبيت المعنوي نتيجة التجميع أو الانضمام: يقيم بالقيمة العادلة.

2-4- التقييم البعدي للتثبيتات المعنوية:

يقيم التثبيت المعنوي بعد تقييمه الأول بطريقتين:

– التكلفة التارخية: القيمة المحاسبية الصافية للأصل: تكلفة الأصل – مجموع الاهتلاكات – مجموع خسائر القيمة.

– إعادة التقييم: القيمة المحاسبة الصافية للأصل = القيمة العادلة– مجموع الاهتلاكات – مجموع خسائر القيمة.

تدهور التثبيتات المعنوية:

إذا كانت مدة منفعة الأصل محددة، تختار المؤسسة طريقة اهتلاك تتماشى واستهلاك المزايا الاقتصادية للأصل، وفي حالة صعوبة ذلك تطبق طريقة الاهتلاك الخطي، أما إذا كانت مدة المنفعة غير محددة، فيعتبر التثبيت المعنوي غير قابل للاهتلاك.

خروج التثبيت المعنوي إذا بيع أو أصبح لا يدر أي مزايا اقتصادية.

3- التثبيتات المالية:

3-1- تعريف التثبيت المالي:

التثبيت المالي هو دين مستحق يجب أن يتم سداده في أجل سنة واحدة، أو سند (أسهم وسندات) أو قيمة مماثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة مالية واحدة، وتصنف إلى أربعة أنواع هي:

- **سندات المساهمة:** الأسهم أو حقوق الملكية في الفروع، المؤسسات الزميلة، والمؤسسات المشتركة. حـ/ 26.
- **سندات التجهيزات لنشاط الحافظة:** هي سندات بغرض الاستثمار على المدى الطويل وتحقيق أرباح رأسمالية (محفظة أسهم، محفظة سندات، محفظة مختلطة. حـ/ 273.
- **سندات تجهيز أخرى:** هي سندات تجهيز بغرض الاستثمار على المدى الطويل وتحقيق أرباح رأسمالية دون تكوين محافظ مالية، وتنقسم إلى:

* الأسهم: تمثل حق الملكية. حـ/ 271.

* السندات: تمثل سند دين. حـ/ 272.

- **سندات التوظيف:** سندات بغرض الاستثمار على المدى القصير. حـ/501، حـ/ 509.

3-2- تسجيل التثبيتات المالية لأول مرة:

عند تاريخ الدخول التثبيتات المالية تسجل محاسبيا بتكلفة شرائها، وهي القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المستردة، ومصاريف البنك ولكن لا تتضمن أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء بين:

- تسجيل التثبيتات المالية بتكلفة الشراء إذا تم شراؤها بمقابل (العملة العادلة).

- تسجل التثبيتات المالية بقيمتها البيعية إذا تم الحصول عليها دون مقابل (القيمة العادلة).

- تسجل التثبيتات المالية بقيمتها البيعية إذا تم الحصول عليها عن طريق التبادل أو تقديمها كحصة مشاركة في مؤسسة معينة.

ملاحظة: مصاريف شراء السندات والتي تتمثل في حقوق التحويل، الأتعاب، العمولات، مصاريف العقود المتعلقة بإجراءات الشراء تدمج ضمن تكلفة شراء السندات وهذا حسب المعالجة المرجعية وفق النظام المحاسبي المالي، لكن توجد معالجة بديلة تتمثل في تسجيلها كأعباء، لذا يجب ذكر الطريقة المحاسبية المطبقة.

3-3- التقييم البعدي للتثبيتات المالية:

تنص المادة 14 من القانون 11/07 على: "تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل... " وبالتالي عند غلق كل دورة محاسبة تقوم المؤسسة بتحديد قيمة هذه التثبيتات المالية عند الجرد وتقارنها مع ا لقيمة المحاسبة الصافية وعملا بمبدأ الحيطة والحذر فإنه:

- إذا كانت قيمة الجرد $\leq$ القيمة المحاسبة الأصلية $\rightarrow$ مكسب محتمل $\rightarrow$ لا يسجل محاسبيا

– إذا كانت قيمة الجرد < القيمة المحاسبة الأصلية ←خسارة محتملة← تسجيل التدني (التدهور) على أن قيمة الجرد للتثبيتات المالية هي المبلغ الأكبر بين القيمة العادية (البيعية) وقيمة المنفعة للتثبيتات المالية.

ويتم تسجيل التدني كما يلي:

686		خسائر القيمة للتثبيتات المالية		
	296	خسائر القيمة على المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
	297	خسائر القيمة على السندات الأخرى المثبتة		
	59	خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية		

ملاحظة: يتم استرجاع التدني عن طريق القيد التالي:

296		خسائر القيمة على المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات		
297		خسائر القيمة على السندات الأخرى المثبتة		
59		خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية		
	786	استرجاع خسائر القيمة للتثبيتات المالية		

3-4- إيرادات التثبيتات المالية:

تتكون من نوعين هما:

– الأرباح: إيرادات سندات الملكية (أسهم وحصص اجتماعية مملوكة)

– الفوائد: إيرادات سندات الدين.

3-4-1- التسجيل المحاسبي للأرباح:

يتم تسجيل الأرباح تاريخ أخذ قرار الجمعية العامة للمؤسسة توزيع الأرباح.

26		الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع		
	761	منتوجات المساهمات		
276		الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة		

	762	عائدات الأصول المالية أسهم قصيرة الأجل		
	763	عائدات الحسابات الدائنة		

3-4-2- التسجيل المحاسبي للفوائد:

حيث يجب ربط العوائد إلى الدورة التي تخصها (مبدأ استقلالية الدورات)

508		قيم التوظيف المنقولة الأخرى		
	768	منتوجات مالية أخرى والحسابات الدائنة الأخرى		

في نهاية الدورة إذا لم يتم تسديد الفوائد، يتم تعديل الناتج المالي من أجل إظهار الفوائد المكتسبة خلال الدورة فقط بتسجيلها كنواتج تستلم في الحساب حـ/468، أما إذا تم دفع كل الفوائد في بداية الدورة فيتم التعديل عن طريق الحساب حـ/487 نواتج المقيدة سلفا أو المنتوجات المعاينة سلفا.

محاضرة حول: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

1- تعريف المخزونات:

تمثل المخزونات أصولا:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري.

- مخزونات الانتاج قيد الانجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها.

- مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال العملية الانتاجية أو تقديم خدمات وتكون المخزونات في إطار هذه العملية الأخيرة عبارة عن كلفة الخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتوجات المناسبة لها.

2- التسجيل المحاسبي للمخزونات:

تسجل المخزونات مثلها مثل بقية الأصول منذ تاريخ انتقال الأخطار والمزايا الاقتصادية المستقبلية والرقابة عليها إلى المؤسسة.

3- تقيم المخزونات عند الدخول:

- تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة، وهي تتضمن كل التكاليف المجملة لجعل المخزون جاهز للاستخدام حيث:

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويله + تكاليف أخرى ناتجة من حالة المخزون في مكان تواجده.

- تكلفة الحصول على المخزون (شراؤه) والتي تساوي إلى:

- سعر الشراء مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

- حقوق الجمركة.

- رسوم غير قابلة للاسترجاع.

- مصاريف النقل، الشحن والتفريغ.

- التكاليف المباشرة الأخرى الواجبة التحميل.

2-2- تكلفة تحويل المخزونات: والتي تساوي إلى:

- تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدات الانتاجية، اليد العاملة ...

- تكاليف إنتاج غير مباشرة ثابتة ومتغيرة.

- مصاريف تم حسابها حسب النشاط العادي للإنتاج أي تكلفة البطالة أو ربح زيادة الفعالية الناتجة عن طريق التحميل العقلاني (الأعباء الثابتة لا تحمل).

4- تقييم المخزونات عند الخروج:

تختلف التكلفة باختلاف المخزون، ونميز بين نوعين من المخزونات:

4-1- Stoks Fongibles مخزونات قابلة للتبديل:

هي مخزونات تعوض بعضها البعض ويصعب تشخيصها والتفرقة بين مفرداتها القديمة والجديدة بعد إدخالها لذا يتم تقسيمها بطريقتين:

- الوارد أولا صادر أولا (FIFO أوPEPS).

- التكلفة الوسطية المرجعة CMP

4-2- Stoks non Fongibles : مخزونات غير قابلة للتبديل:

هي مخزونات لا تعوض بعضها البعض، ويمكن تشخيص وتمييز مفرداتها واحدة بواحدة، لذا يتم تقسيم مفرداته عنصرا بعنصر، بالتكلفة الحقيقية للعنصر.

5- تقييم المخزونات عند الجرد:

إن كل مؤسسة مطالبة بإجراء جرد مادي على الأقل مرة واحدة في السنة، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه توجد طريقتين للجرد هما:

5-1- الجرد الدائم inventaire permanent:

يتطلب تسجيل حركة دخول وخروج المخزون باستمرار لمعرفة الرصيد الجديد للمخزون دوريا، أما بالنسبة للمنتوجات التامة فإنه يسمح بمقارنة مباشرة بين تكلفة مخزون الانتاج المتاح وإيراداته.

5-1-1- التسجيل المحاسبي خلال الفترة

38		المشتريات المخزنة		
445		الدولة: رسم مسترد		
	401	موردو المخزونات والخدمات		
	512	البنك		
	53	الصندوق		
		وصول الفاتورة رقم....		
30		المخزونات من البضائع		
31		المواد الأولية والتوريدات		
32		التموينات الأخرى		
	38	المشتريات المخزنة		
		دخول للمخزن: وصل دخول رقم.....		
600		مشتريات البضائع المبيعة		
601		المواد الاولية		
602		التموينات الأخرى		
	30	المخزونات من البضائع		
	31	المواد الأولية والتوريدات		
	32	التموينات الأخرى		
		خروج من المخزن: وصل خروج رقم ...		
33		انتاج السلع الجاري انجازه		
35		المخزونات من المنتجات		
	72	الانتاج المخزن أو المسحوب من المخزن		

5-1-2- التسجيل المحاسبي في نهاية الفترة:

بعد إجراء عملية الجرد المادي ومقارنتها مع أرصدة الحسابات المعنية، واستخراج الفوارق ثم تحليلها يجب التمييز بين حالتين:

- فوارق مبررة: والتي ينظر لها على أنها عادية، نميز بين:

* الفوارق المبررة الموجبة: تسجل كالاتي:

30		المخزونات من البضائع		
31		المواد الأولية والتوريدات		
32		التموينات الأخرى		
33		انتاج السلع الجاري انجازه		
35		المخزونات من المنتجات		
	60	المشتريات المستهلكة		
	72	الانتاج المخزن أو المسحوب من المخزن		

*الفوارق المبررة السالبة: تسجل كالاتي:

60		المشتريات المستهلكة		
72		الانتاج المخزن أو المسحوب من المخزن		
	30	المخزونات من البضائع		
	31	المواد الأولية والتوريدات		
	32	التموينات الأخرى		
	33	انتاج السلع الجاري انجازه		
	35	المخزونات من المنتجات		

- فوارق غير مبررة: تعتبر أعباء أو منتوجات استثنائية، وتسجل كما يلي:

* الفوارق غير المبررة الموجبة: تسجل كالاتي:

30		المخزونات من البضائع		
31		المواد الأولية والتوريدات		
32		التموينات الأخرى		

33		انتاج السلع الجاري انجازه		
35		المخزونات من المنتجات		
	757	منتوجات استثنائية		

*الفوارق غير المبررة السالبة: تسجل كالاتي:

657		أعباء استثنائية		
	30	المخزونات من البضائع		
	31	المواد الأولية والتوريدات		
	32	التموينات الأخرى		
	33	انتاج السلع الجاري انجازه		
	35	المخزونات من المنتجات		

5-2- الجرد المتناوب: Inventaire Intermittent:

يتم تسجيل المشتريات بشكل منتظم، ولكن دون تسجيل لحركة المخزون (دخول و/أو خروج)حتى إجراء الجرد، أين يتم تسجيل التغيرات فقط.

5-2-1- التسجيل المحاسبي خلال الفترة:

38		المشتريات المخزنة		
445		الدولة: رسم مسترد		
	401	موردو المخزونات والخدمات		
	512	البنك		
	53	الصندوق		
		وصول الفاتورة رقم...		

5-2-2- التسجيل المحاسبي في نهاية الفترة:

بعد إجراء عملية الجرد المادي يجب:

- إلغاء مخزون بداية المدة (الفترة)

603		تغيرات المخزونات		
	30	المخزونات من البضائع		

	31	المواد الأولية والتوريدات		
	32	التموينات الأخرى		

- ترصيد الحسابات حـ/ 38

603		تغيرات المخزونات		
	38	المشتريات المخزنة		

- تسجيل مخزون نهاية المدة:

30		المخزونات من البضائع		
31		المواد الأولية والتوريدات		
32		التموينات الأخرى		
	603	تغيرات المخزونات		

ملاحظة:

- الجرد الفعلي يتم تسجيله محاسبيا = لا يوجد فروق جرد

- الاستهلاكات = رصد الحساب 603،

أي الاستهلاكات = مخ1 + المشتريات + مخ2

أما بالنسبة للمنتوجات التامة والمنتجات قيد الانجاز فإنه:

- أثناء الفترة: لا تسجل أي كتابة محاسبة.

- في نهاية الفترة: وبعد تسجيل التموينات والبضائع المستهلكة كما سبق الذكر فإنه يتم: الشروع في إلغاء مخزون بداية الفترة.

- إلغاء مخزون بداية المدة (الفترة)

724		تغير المخزونات من المنتجات		
	33	انتاج السلع الجاري انجازه		
	35	المخزونات من المنتجات		

- تسجيل مخزون نهاية المدة:

33		انتاج السلع الجاري انجازه		
35		المخزونات من المنتجات		
	72	تغير المخزونات من المنتجات		

ملاحظات:

- يمثل رصد الحساب حـ/ 72 التغير الشامل في إنتاج المخزن.

مخ2 = مخ1 + إنتاج – مبيعات

مخ2 – مخ1 = إنتاج – مبيعات

∇ الإنتاج المخزن = رصيد حـ/ 72

- في إطار تسويات نهاية السنة فإن الحساب 38 يعتبر حساب وسيط يجب ترصيده لذا نميز حالتين هما:

– حالة وصول المخزونات دون وصول فاتورة فإنه يجب إجراء التسوية التالية:

38		المشتريات المخزنة		
	408	مورد وفواتير لم تصل		

– حالة وصول الفاتورة دون استلام المخزونات فإنه يجب إجراء التسوية التالية:

37		المخزونات في الخارج		
	38	المشتريات المخزنة		

6- تدهور قيمة المخزونات:

وفقا لمبدأ الحيطة والحذر فإن المخزون يقيم بالقيمة الأصغر بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقيق له، حيث أن:

القيمة القابلة للتحقيق = سعر البيع المقدر في إطار النشاط العادي – التكلفة المقدرة لإنتاج المخزون – تكاليف المقدرة الضرورية لتحقيق عملية البيع (التوزيع والتسويق)

فإذا كانت تكلفة المخزون > القيمة القابلة للتحقق تدني قيمة المخزون وتسجل كما يلي:

685		مخصصات اهتلاكات، مؤونات خسائر قيمة أصل جارية	قيمة التدني	قيمة التدني
	39	خسائر قيمة المخزونات		

أما استرجاع التدني فيكون عن طريق الحساب 785 استرجاع أصول جارية.

39		خسائر قيمة المخزونات		
	785	استرجاع أصول جارية		

ملاحظة:

تعتبر المنتوجات الزراعية حالة خاصة في معالجة المخزونات ويطبق عليها المعيار الدولي رقم 41، لذا تقيم المنتوجات الزراعية عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروح منها التكاليف المقدرة لنقطة البيع.

الخسارة أو الربح المتأتى من تغيرات القيمة العادلة مطروح منها التكاليف المقدرة لنقطة البيع تثبت في النتيجة الصافية للدورة التي حدثت فيها (النقطة 123-7 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008).

7- حالة خاصة: الأغلفة التجارية

كل السلع تباع في أغلفة تجارية ونميز محاسبيا بين نوعين من الأغلفة التجارية:

- الأغلفة غير القابلة للاسترجاع.
- الأغلفة القابلة للاسترجاع.

7-1- الأغلفة غير القابلة للاسترجاع:

هي الأغلفة التي تباع مع السلعة وتستهلك نهائيا عند استعمال السلعة ولا يمكن استعادتها لعدم صلاحيتها مثل علب المشروبات، الأكياس البلاستيكية، علب المصبرات المعدنية ...الخ.

تدرج هذه الأغلفة في التموينات الأخرى وتسجل في الحساب 326 –الأغلفة التالفة (غير المتداولة). تخضع هذه الأغلفة لنفس قواعد التسجيل المتعلقة بالتموينات الأخرى سواء تعلق الأمر بالشراء أو الاستهلاك أو بيعها على حالها، كما تدخل تكلفة شرائها في تكلفة إنتاج المنتوج.

7-2- الأغلفة القابلة للاسترجاع (الأغلفة المتداولة):

هي الأغلفة التي يمكن أن تستعمل عدة مرات دون أن تلحق بصلاحياتها أي نقص وتبقى لعدة سنوات في المؤسسة وتتداول بين المورد والزبون مثل صناديق الحليب، قارورات الغاز، صناديق الخضر والفواكه، زجاجات المشروبات... الخ.

7-2-1- شراء الأغلفة المتداولة:

تعتبر الأغلفة المتداولة تثبيتات وتسجل في الحساب 2186- الأغلفة المتداولة المشتق من الحساب 218 تثبيتات عينية أخرى وذلك بجعله مدينا بتكلفة شراء الأغلفة كما يلي:

2186		الأغلفة المتداولة		
4456		الدولة: رسم مسترد		
	404	موردوا التثبيتات		
	512	البنك		
	53	الصندوق		

7-2-2-تداول الأغلفة بين المورد والزبون:

عند بيع السلعة المحتواة في أغلفة متداولة، يقدم المورد هذه الأغلفة للزبون مقابل ضمان يدفعه الزبون وذلك بفوترته الأغلفة بسعر أعلى من تكلفة شرائها وعند إعادة الأغلفة في الموعد المحدد يرجع الزبون ضمان الأغلفة كاملا.

7-2-2-1- فوترة الأغلفة:

تكون فاتورة الشراء أو البيع متضمنة للأغلفة المتداولة، وتسجل كما يلي:

- عند الزبون:

يعتبر مبلغ الضمان عند الزبون حق معلق على ارجاع الأغلفة المتداولة في التاريخ المحدد للمورد ويسجل في الحساب 4096- الموردون: ضمانات مدفوعة على الأغلفة والمعدات المشتق من الحساب 409- الموردون المدينون وذلك بجعله مدينا بمبلغ الضمان " كما يلي:

38		المشتريات المخزنة		
4456		الدولة: رسم مسترد		
4096		الموردون: ضمانات مدفوعة على الأغلفة والمعدات		
	401	موردو المخزونات والخدمات		
	512	البنك		
	53	الصندوق		

- عند المورد:

يعتبر مبلغ الضمان بالنسبة للمورد دين معلق على شرط إرجاع الزبون للأغلفة المتداولة سالمة في التاريخ المحدد ويسجل في الحساب 4196- الزبائن: ديون وضمانات على الأغلفة والمعدات المشتقة من الحساب 419: الزبائن الدائنون وذلك بجعله دائنا بمبلغ الضمان كما يلي:

411		الزبائن		
512		البك		
53		الصندوق		
	70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة		
	4457	الدولة: رسم مجمع		
	4196	الزبائن ديون وضمانات على الأغلفة والمعدات		

7-2-2-2- إرجاع الأغلفة سالمة في التاريخ المحدد:

عند إرجاع الزبون الأغلفة سالمة في التاريخ المتفق عليه يسترجع مبلغ الضمان كاملا من المورد ويسجل محاسبيا كما يلي:

- عند الزبون:

401		موردو المخزونات والخدمات		
512		البنك		
53		الصندوق		
	4096	الموردون: ضمانات مدفوعة على الأغلفة والمعدات		

- عند المورد:

4196		الزبائن ديون وضمانات على الأغلفة والمعدات		
	411	الزبائن		
	512	البك		
	53	الصندوق		

7-2-2-3- إرجاع الأغلفة في التاريخ المحدد متدهورة نسبيا:

قد يرجع الزبون الأغلفة إلى المورد في التاريخ المحدد متدهورة بنسبة معينة،وتسجل محاسبيا عند الزبون والمورد كما يلي:

- عند الزبون:

يعتبر المبلغ المخفض من الضمان عبئا ويسجل في الحساب 608- مصاريف الشراء التابعة وذلك بجعله مدينا بمبلغ التدهور كما يلي:

401		موردو المخزونات والخدمات		
512		البنك		
53		الصندوق		
608		مصاريف الشراء التابعة		
4456		الدولة :رسم مسترد		
	4096	الموردون: ضمانات مدفوعة على الأغلفة والمعدات		

- عند المورد:

يعتبر المبلغ المخفض من الضمان " بالنسبة للمورد إيراد يسجل في الحساب 708منتوجات الأنشطة الملحقة بجعله دائنا بملغ التدهور كما يلي:

4196		الزبائن ديون وضمانات على الأغلفة والمعدات		
	411	الزبائن		
	512	البك		
	53	الصندوق		
	708	منتوجات الأنشطة الملحقة		
	4457	الدولة : رسم مجمع		

محاضرة حول: محاسبة عقود الإنشاء (العقود طويلة الأجل)

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

- **عقد محدد السعر:** عبارة عن عقد انشاء يقبل بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتجة، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية.
- **عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة:** عبارة عن عقد انشاء يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا(عمولة ثابتة).

نميز طريقتين في معالجة هذا النوع من العقود هما:

1- **طريقة العقد التام (العقد الكامل):**

لا تتم الفوترة إلا عند إتمام الانجاز، طبقا لهذه الطريقة لا يتم الاعتراف بالأرباح المحتسبة للعقد إلا عند اكتمال تنفيذه أو إنجاز الجزء الأكبر منه، أي أن الأعمال المتبقية لا تمنع من الاستفادة من المبنى أو الموقع موضوع العقد، وتتمثل الميزة الرئيسية لهذه الطريقة في أنها تبنى على نتائج واقعية عند إنجاز العقد بدلا من الاعتماد على تقديرات قد تتطلب إجراء تعديلات لاحقة نتيجة لظهور تكاليف لم تكن متوقعة ويعاب عليها أن الإيرادات المحققة لا تعكس أداء الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ عقد الانشاء.

مثال:

تقوم الشركة (س) بإنجاز جسر لصالح الأمانة العامة لولاية ميلة، يتوقع إنجاز هذا الجسر خلال 3 سنوات بسعر بيع يقدر بـ 3000000 دج HT، حسب الدراسات الدقيقة التي قامت بها الشركة (س) تكلفة الانتاج قدرت بـ 2100000دج، النتيجة المتوقعة هي ربح بمقدار 900000 دج.

– في نهاية السنة ن، 25% من الأعمال كانت قد انجزت من هذا المشروع ومقبولة من طرف الأمانة العامة لولاية ميلة ، الأعباء المتكبدة 525000 دج.

– في نهاية السنة الموالية (ن+1)، 75% من الأعمال انجزت وقبلت من طرف الأمانة العامة لولاية ميلة، حيث قدرت قيمتها بـ 1575000 دج منذ بداية المشروع.

– في 12/31/ن+2 تم إتمام الجسر وتسليمه إلى الأمانة العامة لولاية ميلة، بالسعر الذي اتفق عليه، لكن خلال السنة (ن+2) ظهرت أسباب تقنية ضرورية لأجل إتمام الجسر أدت إلى زيادة التكاليف إلى 620000 دج، ، لترتفع في نهاية السنة تكلفة إنجاز الجسر إلى 2195000 دج.

1- التسجيلات المحاسبية للسنة (ن): تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

		12/31/ن		
335		الأشغال الجاري إنجازها	525000	
	724	تغير المخزون		525000
		تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة ن		

2- **التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+1):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:.

		12/31/ن+1		
335		الأشغال الجاري إنجازها	1575000	
	724	تغير المخزون		1575000
		تسجيل التقدم الكلي في الانجاز في نهاية السنة (ن+1)		
724				
	335	12/31/ن+1		
		تغير المخزون	525000	
		الأشغال الجاري إنجازها		525000
		إلغاء تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة ن		

أو نسجل مباشرة القيد التالي:

		12/31/ن+1		
335		الأشغال الجاري إنجازها	1050000	
	724	تغير المخزون		1050000
		تسجيل التقدم في الانجاز في نهاية السنة (ن+1)		

3- **التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:.

		12/31/ن+2		
411		الزبائن	3570000	
	704	مبيعات الأشغال		3000000
	4456	الدولة: رسم مسترد		570000
		مبيعات الأشغال: فاتورة رقم		
		12/31/ن+1		
724		تغير المخزون	1575000	
	335	الأشغال الجاري إنجازها		1575000
		ترصيد الحساب ح/335		

ويمكن توضيح تأثير طريقة العقد التام على النتيجة خلال سنوات الانجاز من خلال الجدول التالي:

السنة	الايرادات	الأعباء	النتيجة
ن	525000	525000	0
ن+1	1050000	1050000	0
ن+2	1425000	620000	805000
المجاميع	3000000	2195000	805000

من خلال الجدول يتضح أن الايرادات المحققة لاتعكس أداء الدورات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ عقد الانشاء.

2- **طريقة نسبة الاتمام:**

لا تتم الفوترة عن الجزء المنجز لكن يتم توقعه وتسجيله وفقا لمبدأ محاسبة التعهد أو الالتزام، وفي ظل هذه الطريقة فإن الإيراد يعتبر قد تحقق ويدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات في قائمة الدخل عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال. بمعنى آخر يتم إظهار الإيرادات والمصروفات والأرباح التي تحققت عن ذلك الجزء المستكمل أو المنفذ من العمل حتى نهاية الدورة الحالية، وترحل باقي تكلفة العقد وأية إيرادات متعلقة به إلى الدورة التالية.

ومن مميزات هذه الطريقة أنها تعطي معلومات مفيدة عن مدى نشاط العقد ومستوى الأداء خلال الدورة إذ أنها تعكس إيرادات الدورة المحاسبية خلال الفترة التي تم فيها تنفيذ العمل الذي أسفر عنه هذا الإيراد بدلا من تأجيل ذلك إلى نهاية سنة اكتمال العقد، بالاضافة إلى أن هذه الطريقة تقوم بتوزيع العبء الضريبي بطريقة تحقق العدالة والمساواة على السنوات الضريبية التي يتم فيها تنفيذ عقد الانشاء.

مثال:

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

1- **التسجيلات المحاسبية للسنة (ن):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

- **تحديد نسبة التقدم:** 2100000/525000 = 25%.
- **النتيجة:** 900000 * 25% = 225000
- **رقم الأعمال:** 525000 + 225000 = 750000 دج.

		12/31/ن		
417		الزبائن –فواتير للإعداد	750000	
	704	مبيعات أشغال		750000
		تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن		

2- **التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

- **تحديد نسبة التقدم:** 2100000/1575000 = 75%
- **النتيجة:** 900000 * 75% = 675000 منها 225000 تم الاعتراف بها في السنة الماضية نعترف فقط بـ 675000 – 225000 = 450000
- **رقم الأعمال:** 1050000 + 450000 = 1500000

		1+ن/12/31		
417		الزبائن –فواتير للإعداد	1500000	
	704	مبيعات أشغال		1500000
		تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن+1		

3- **التسجيلات المحاسبية للسنة (ن+2):** تسجل الأعباء بحسب طبيعتها، وفي نهاية السنة يسجل القيد الآتي:

		2+ن/12/31		
411		الزبائن	3570000	
	4457	الدولة: رسم مسترد		570000
	704	مبيعات أشغال		3000000
		تسجيل مبيعات الأشغال: فاتورة رقم		
		2+ن/12/31		
704		مبيعات أشغال	2250000	
	417	الزبائن –فواتير للإعداد		2250000
		ترصيد الحساب حـ/417		

ويمكن توضيح تأثير طريقة نسبة الانجاز على النتيجة خلال سنوات الانجاز من خلال الجدول التالي:

السنة	الايرادات	الأعباء	النتيجة
ن	750000	525000	225000
ن+1	1500000	1050000	450000
ن+2	750000	620000	130000
المجاميع	3000000	2195000	805000

من خلال الجدول يتضح توزيع الأعباء والنواتج على سنوات الانجاز بشكل يتناسب مع نسبة التقدم في الانجاز، وكذا توزيع العبء الضريبي على سنوات الانجاز.

3- **خسائر القيمة للعقد الانشاء:**

ويتم تسجيل خسارة القيمة لعقد الانشاء وفقا لطريقة التسجيل المتبعة.

3-1- حالة العقد التام:

في 12/31/ن سجلت المؤسسة (س) وجود عقد إنشاء أبرم في 02/12/ن يؤدي على الأرجح إلى خسارة إجمالية تقدر بـ 3000000 دج، وذلك بسبب الارتفاع الكبير في المواد الأولية، الجدول أدناه يبين نتائج عملية الجرد بتاريخ 12/31/ن.

البيان	الوضعية في 12/31/ن	الوضعية المتوقعة في نهاية العقد
الإيراد المتعاقد المفوتر	لا شيء	17000000
التكلفة المجمعة للأعمال المنجزة والمقبولة	5000000	20000000
نتيجة الاتمام		(3000000) خسارة

في 12/31/ن سجلت المؤسسة (س) مخزون إنتاجها الجاري والخسارة المتوقعة للسنة ن، وتشكل مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد.

335		12/31/ن الأشغال الجاري إنجازها	5000000	
	724	تغير المخزون		5000000
685		12/31/ن المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية.	750000	
				750000

	393	خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنتاجه خسارة القيمة للسنة ن: 3000000*25%		
685	 15	12/31/ن المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية. مؤونات مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد: 2250000-3000000	2250000	2250000

3-2- حالة نسبة الاتمام:

نفس معطيات المثال السابق، حيث:

- نسبة التقدم : 25%
- نسبة الخسارة المحملة على السنة ن: 3000000*25% - 750000
- رقم الأعمال الذي يسجل : 5000000-750000=4250000
- قيمة المؤونة : 3000000-750000= 2250000

417	 704	12/31/ن الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار انجازها مبيعات أشغال تسجيل رقم الأعمال المتوقع للسنة ن	4250000	4250000
685	 15	12/31/ن المخصصات للاهتلاكات، المؤونات، وخسائر القيمة للاصول الجارية. مؤونات مؤونة للخسارة المتوقعة في نهاية العقد: 2250000-3000000	2250000	2250000

محاضرة حول: محاسبة الأوراق التجارية

تعرف الأوراق التجارية على أنها مستندات ذات طابع نظامي تستخدم كدليل إثبات الحقوق لحل المنازعات القضائية بين الكيان والغير. وهي نوعان:

- **الكمبيالة:** عبارة عن أمر كتابي من الساحب إلى المسحوب عليه يأمره بدفع مبلغ معين في تاريخ معين لصالحه أو لصالح شخص آخر.
- **السند لأمر:** تعهد كتابي من المسحوب عليه (المشتري) بدفع مبلغ معين في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق) لصالح شخص معين (المستفيد).

1- إنشاء أو سحب الورقة التجارية:

في 1/1 باع محمد بضاعة إلى هشام على الحساب قيمتها 20000 دج (H.T).

في 1/3 سحب محمد كمبيالة على هشام سدادا لقيمة البضاعة التي تستحق الدفع في 3/5.

-البائع (محمد)

411		المدينون (هشام)	23800	
	700	المبيعات		20000
	4557	الدولة: رسم مجمع		3800
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	23800	
	411	الميدنون (هشام)		23800
		سحب ورقة قبض		

-المشتري (هشام)

380		المشتريات	20000	
4456		الدولة: رسم مسترد	3800	
	401	الدائن(محمد)		23800
		شراء بضاعة على الحساب		
401		الدائن(محمد)	23800	
	403	أوراق الدفع		23800
		إنشاء ورقة دفع		

2- تحصيل الورقة بواسطة التاجر (الساحب) مباشرة في ميعاد الاستحقاق:

ونميز الحالات الآتية:

2-1- حالة السداد:

في 1/1 باع ياسر بضاعة إلى عدنان على الحساب قيمتها 10000 (H.T)

في 1/2 سحب ياسر كمبيالة على عدنان سدادا لقيمة البضاعة تستحق الدفع في 3/5

في 3/5 سدد عدنان قيمة الكمبيالة نقدا.

- البائع (ياسر)

411		المدينون (عدنان)	11900	
	700	المبيعات		10000
	4557	الدولة: رسم مجمع		1900
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	11900	
	411	المدينون (عدنان)		11900
		سحب ورقة قبض تستحق في 3/5		
53		الصندوق	11900	
	413	أوراق القبض		11900
		تحصيل قيمة ورقة القبض نقدا		

- المشتري (عدنان)

380		المشتريات	11900	
4456		الدولة: رسم مسترد	1900	
	401	الدائن(ياسر)		11900
		شراء بضاعة على الحساب		
401		الدائن(ياسر)	11900	
	403	أوراق الدفع		11900
		إنشاء ورقة دفع		

403		أوراق الدفع	11900	
	53	الصندوق		11900
		سداد قيمة ورقة الدفع نقدا		

2-2- حالة الرفض:

من المفروض أن يقوم المسحوب عليه بالسداد ولكن في بعض الأحيان قد يرفض السداد، وعندها يلجأ الساحب إلى إجراء قانوني، ويتكبد في سبيل ذلك مصاريف قضائية يحملها للمسحوب عليه (المدين) وبالتالي يكون المدين مطالب بسداد قيمة الورقة والمصاريف القضائية.

مثال:

في 3/1 باعت شركة فيصل بضاعة على الحساب لمحلات سارة بقيمة 25000 دج (TTC).

في 3/7 سحبت شركة فيصل كمبيالة على محلات سارة مقبولة الدفع تستحق في 4/29

في 4/30 توقفت محلات سارة عن الدفع فلجأت شركة الفيصل للمحكمة وتكبدت مصاريف قضائية بقيمة 1000 دج سددت نقدا.

في 5/6 سددت محلات سارة قيمة الكمبيالة بالإضافة للمصاريف نقدا.

- البائع (فيصل)

411		المدينون	25000	
	700	المبيعات		21009
	4557	الدولة: رسم مجمع		3991
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	25000	
	411	المدينون		25000
		سحب ورقة قبض تستحق في 4/29		
411		المدينون (سارة)	25000	
	413	أوراق القبض		25000
		إثبات رفض الورقة التجارية		

411		المدينون (سارة)	1000	
	53	الصندوق		1000
		إثبات تحميل المدينون مصاريف قضائية المسددة نقدا وتحميلها للمدين		
53		الصندوق	26000	
	411	المدينون (سارة)		26000
		تحصيل المستحق من الورقة المرفوضة والمصاريف نقدا		

- المشتري (سارة)

380		المشتريات	21.009	
4456		الدولة: رسم مسترد	3991	
	401	الدائن(فيصل)		25000
		شراء بضاعة على الحساب		
401		الدائن(فيصل)	25000	
	403	أوراق الدفع		25000
		إنشاء ورقة دفع		
403		أوراق الدفع	25000	
	401	الدائن(فيصل)		25000
		إثبات إلغاء الورقة التجارية		
656		مصاريف قضائية	1000	
	401	الدائن(فيصل)		1000
		إثبات المصاريف القضائية المدفوعة بالنيابة		
401		الدائن(فيصل)	26000	
	53	الصندوق		26000
		سداد المستحق للورقة الملغاة والمصاريف نقدا		

3- معالجات خاصة بأوراق القبض:

3-1- إرسال ورقة القبض للبنك لتحصيلها نيابة عن الكيان في تاريخ الاستحقاق:

قد يطلب الكيان من البنك تحصيل قيمة ورقة القبض نظير عمولة قد تكون نسبة مئوية من قيمة الكمبيالة أو مبلغ مقتطع.

في 3/1 باعت شركة فيصل بضاعة على الحساب لمحلات سارة بقيمة 25000 دج

في 3/7 سحبت شركة فيصل كمبيالة على محلات سارة مقبولة الدفع تستحق في 4/29

في 4/28 أرسلت شركة فيصل الكمبيالة للبنك لتحصيلها عوضا عن الكيان.

في 4/30 ورد إشعار من البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة بعد خصم عمولة مقدارها 1%.

411		المدينون	25000	
	700	المبيعات		21009
	4557	الدولة: رسم مجمع		3991
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	25000	
	411	المدينون		25000
		سحب ورقة قبض تستحق في 4/29		
512		البنك	24750	
627		عمولة البنك	250	
	413	أوراق القبض		25.000
		إثبات تحصيل الكمبيالة عن طريق البنك		

3-2- خصم الورقة لدى البنك:

قد يحتاج الكيان لسيولة نقدية فيقوم بخصم الورقة لدى البنك قبل موعد الاستحقاق وذلك نظير عمولة وعند استحقاق الدفع قد يدفع المسحوب عليه وفي هذه الحالة لا يحتاج لعمل معالجة للدفع، وقد يرفض وهنا يستوجب معالجة محاسبية للمصاريف القضائية وقيمة الكمبيالة. ونميز الحالات التالية:

- **حالة الدفع:**

في 3/1 باعت شركة فيصل بضاعة على الحساب لمحلات سارة بقيمة 25000 دج.

في 3/7 سحبت شركة فيصل كمبيالة على محلات سارة مقبولة الدفع تستحق في 4/29

في 3/28 أرسلت شركة فيصل الكمبيالة للبنك للخصم

في 3/30 ورد إشعار من البنك بخصم قيمة الكمبيالة وإضافة المبلغ في حساب الكيان بعد خصم عمولة مقدارها 2000 دج

411		المدينون	25000	
	700	المبيعات		21009
	4557	الدولة: رسم مجمع		3991
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	25000	
	411	المدينون		25000
		سحب ورقة قبض تستحق في 4/29		
512		البنك	23000	
668		مصاريف خصم الكمبيالة	2000	
	413	أوراق القبض		25000
		إثبات تحصيل الكمبيالة عن طريق البنك		

- **حالة عدم الدفع:**

في 3/1 باعت شركة فيصل بضاعة على الحساب لمحلات سارة بقيمة 25000 دج

في 3/7 سحبت شركة فيصل كمبيالة على محلات سارة مقبولة الدفع تستحق في 4/29

في 3/28 أرسلت شركة فيصل الكمبيالة للبنك للخصم

في 3/30 ورد إشعار من البنك بخصم قيمة الكمبيالة وإضافة المبلغ في حساب الكيان بعد خصم عمولة مقدارها 2.000 دج.

في 4/30 ورد إشعار من البنك برفض محلات سارة السداد فقام البنك بخصم قيمة الكمبيالة والمصاريف القضائية البالغة 100 دج من حساب الكيان لديه.

411		المدينون	25000	
	700	المبيعات		21009
	4557	الدولة: رسم مجمع		3991
		بيع بضاعة على الحساب		
413		أوراق القبض	25000	
	411	المدينون		25000
		سحب ورقة قبض تستحق في 4/29		
512		البنك	23000	
668		مصاريف خصم الكمبيالة	2000	
	413	أوراق القبض		25000
		إثبات تحصيل الكمبيالة عن طريق البنك		
411		المدينون (سارة)	25100	
	512	البنك		25100
		رفض المدينون السداد وتحميلهم بقيمة الكمبيالة والمصاريف القضائية		

محاضرة حول: محاسبة الأجور

لقد خص النظام المحاسبي المالي الحساب 42- المستخدمون والحسابات الملحقة والحساب 43- الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحة لتسجيل حقوق المستخدمين والحساب 63- أعباء المستخدمين لتسجيل مصاريف العاملين.

1- الحساب 42 المستخدمون والحسابات الملحقة:

يتفرع إلى:

- **الحساب 421 المستخدمون، الأجور المستحقة:**

يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب مبلغ إجمالي الرواتب الواجب دفعها للمستخدمين، مقابل الحساب 631- أجور المستخدمين في الجانب المدين، ويرصد عند دفع الأجور المستحقة عن طريق الحسابات المالية، حيث:

631		أجور المستخدمين	إجمالي	إجمالي
	421	المستخدمون، الأجور المستحقة	الرواتب	الرواتب
		تسجيل أجور المستخدمين لشهر جانفي 2010		
421		المستخدمون، الأجور المستحقة	إجمالي	إجمالي
	512	البنك	الرواتب	الرواتب
		تسجيل دفع (تسديد) أجور المستخدمين لشهر جانفي 2010.		

- **الحساب 422: أموال الخدمات الاجتماعية:**

يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب المبالغ المستحقة للخدمات الاجتماعية (لجان المؤسسة، المطعم ...) مقابل الحساب 637- أعباء اجتماعية أخرى في الجانب المدين.

- **الحساب 423: مشاركة الأجراء في النتيجة:**

يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المبالغ الممنوحة للمستخدمين كنتيجة لمشاركتهم في تحقيق الأرباح.

- **الحساب 425: المستخدمون، التنسيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة:**

في بعض الحالات الخاصة يتقدم المستخدم بطلب سلفات (تسبيقات) لتسديد بعض احتياجاتهم المستعجلة، على أن تقتطع عند تاريخ استحقاق أجورهم حيث:

425		المستخدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة	قيمة التسبيق	قيمة التسبيق
	512	البنك		
	53	الصندوق		
		منح تسبيق للعامل X		
421		المستخدمون، الأجور المستحقة	قيمة التسبيق	قيمة التسبيق
	425	المستخدمون، التسبيقات المدفوعة على الحساب الممنوحة		
		اقتطاع التسبيق من أجر العامل (X).		

- **الحساب 426 ودائع أجراء مقبوضة:**

يسجل الجانب الدائن في هذا الحساب المبالغ المالية التي تستلمها المؤسسة عن مستخدميها كتعويضات لصندوق الضمان الاجتماعي بمقابل الحسابات المالية في الجانب المدين، وترصيده يجعله مدينا عند دفع هذه المبالغ للعاملين.

- **الحساب 427 المستخدمون والاعتراضات على الأجور:**

يقيد في الجانب الدائن من الحساب مبلغ الاعتراضات التي حصل عليها الغير في حق العامل، بمقال جعل الحساب 421- المستخدمون الأجور المستحقة مدينا عند اقتطاعها مباشرة من الأجر، ثم يرصد بجعله مدينا عند دفعها للغير بمقابل جعل أحد الحسابات المالية دائنا.

- **الحساب 428 المستخدمون: لأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب استلامها:**

في إطار أعمال نهاية السنة المالية واحتراما لمبدأ استقلالية الدورات، يسجل في الجانب الدائن من هذا الحساب الأعباء الواجبة الدفع والتي تخص السنة المالية المقفلة (عطل واجبة الدفع، منح، مكافآت واجبة الدفع ...) بمقابل الحساب 638- أعباء المستخدمين الأخرى، ويرصد في مقابل

الحساب 421- المستخدمون الرواتب المستحقة والتسويات الضرورية التي يتم تسجيلها في الحسابات المعنية كما يمكن أن يرد إلى الأصل عند فتح السنة المالية الموالية.

2- الحساب 43: الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة:

يتفرع إلى:

- **الحساب 431: الضمان الاجتماعي:**

تنقسم الاشتراكات في الضمان الاجتماعي إلى قسمين أحدهما يدفعه المستخدم employé 9% والثاني يدفعه رب العمل employeur 26% وكلاهما يعتبر التزام على المؤسسة يرتبط بالأجور ونشاط الاستغلال ويسجل هذا الالتزام بجعل الحساب 431- الضمان الاجتماعي دائنا مقابل الحساب 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية مدينا ويرصد عند الدفع مقابل الحسابات المالية.

- **الحساب 432: الهيئات الاجتماعية الأخرى:**

يسجل هذا الحساب الاشتراكات المدفوعة إلى الهيئات الاجتماعية الأخرى التي تؤمن الفروق التي لا يؤمنها صندوق الضمان الاجتماعي، ويتم التسجيل بنفس الطريقة للحساب 432 أي يجعل الحساب دائنا مقابل الحساب 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى، ويرصد عند الدفع مقابل الحسابات المالية.

- **الحساب 438: الهيئات الاجتماعية:**

الأعباء الواجب دفعها والمنتوجات المطلوب استلامها: نفس مبدأ الحساب 428، حيث يسجل في نهاية السنة الأعباء الاجتماعية التي تخص السنة المالية المقفلة بجعله دائنا والحساب 638- أعباء العاملين الأخرى مدينا، ويرصد في مقابل الحساب 431 أو الحساب 432.

ملاحظة:

- إن الضرائب المقتطعة من أجور المستخدمين يتم تسجيلها في الجانب الدائن من الحساب 442: الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من الأطراف الأخرى.

- يمكن أن تتم المعالجة المحاسبة لأجور المستخدمين كما يلي:

631		أجور المستخدمين.		
635		اشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية		
637		الأعباء الاجتماعية الأخرى		
	421	المستخدمون الأجور المستحقة.		
	422	أموال الخدمات الاجتماعية.		
	423	مشاركة الأجراء في النتيجة.		
	425	المستخدمون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب.		
	427	المستخدمون الاعتراضات على الأجور.		
	431	الضمان الاجتماعي.		
	432	الهيئات الاجتماعية الأخرى.		
	442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى (IRG).		

مثال:

بدأت مؤسسة للترقية العقارية نشاطها في 2008/11/01، في شهرها الأول كانت لا تملك إلا عامل واحد، إليك كشف أجره (Bulletin de paie) لشهر نوفمبر 2008.

كشف الأجر نوفمبر 2008 Bulletin de paie					
رقم الضمان الاجتماعي:817730220155: Matricule Nom : xxx Prénom : xxx Sit, Fam : M N/enf :01 Fonction : conducteur d'engin سائق آلة أشغال		Nom de l'entreprise : xxx Adresse : xxxxxxxx constantine رقم المستخدم:2571241263: N° employer Grille :006 Date d'entrée :01/11/2008			
code	désignation	Base الأساس	المعدل taux	Gain المورد	الاقتطاع Retenu
1	Salaire de base الأجر القاعدي	173.33	80.77	14000.00	
112	heures supplémentaire à150% الساعات الإضافية	34	121.16	4119.44	
128	heures supplémentaire à200% الساعات الإضافية	48	161.54	7753.92	
302	P.R.I علاوة المردودية الفردية			7520.00	
710	Prime de risque علاوة الخطر			4000.00	
900	Autres Primes Cotisables (PRC+IEP+PRIME DE ZONE …ETC علاوات أخرى خاضعة للاشتراكات (ع. المردودية الجماعية، علاوة الخبرة المهنية، علاوة المنطقة الجغرافية ...الخ				
610	RETENUE A.S اقتطاع الضمان الاجتماعي	37393.36	9%		3365.4
504	RETENUE CACOBATPH اقتطاع العطلة	37393.36	0.375%		140.23
523	INDEMNITE DE PANIER تعويض السلة			1000.00	
533	INDEMNITIE DE TRANSPORT تعويض النقل			800.00	
660	RETENUE I.R.G اقتطاع الضريبة على الدخل الاجمالي	35687.73			4204.00
701	ALLOCATION FAMILLIALE/CANS المنح العائلية			600.00	
703	FRAIS DE MISSION منح المهام			560.00	
710	FEMME AU FUYER ou SALAIRE UNIQUEالأجر الوحيد			600.00	
الأجر الصافي 33 243,73 : NET A PAYER					

الأجر الخاضع للضريبة = الأجر الخاضع للاشتراكات – الاقتطاعات + تعويض السلة + تعويض النقل

جدول ملحق: مقطع من جدول I.R.G على الأجور والرواتب.

Salaire Imposable	IRG	
	célibataire	Marié
35 660,00	4 198,00	4 198,00
35 670,00	4 201,00	4 201,00
35 680,00	4 204,00	4 204,00
35 690,00	4 207,00	4 207,00
35 700,00	4 210,00	4 210,00

- CNAS : (35,13%) la caisse Nationale d'Assurance Sociales

الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (35,13%): منها 9% للعامل و 26,13% لرب العمل.

- CACOBATPH (12.96%) La Caisse nationales des congés payés et le chômage intempéries dans les secteurs de Bâtiment, Travaux Publiques et Hydrauliques, 0.375% à l'employé, 12.585% à l'employeur.

الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية في قطاعات البناء والأشغال العمومية والري.

المطلوب:

- تسجيل أجر العامل والمصاريف التابعة له في يومية المؤسسة.
- تم تسديد الأجر للعامل في 2008/12/01 بينما تم تسديد اشتراكات CNAS + CACOBATPHH والضرائب إلى R.C.D (مصلحة الضرائب) يوم 2008/12/15 بشيك، سجل قيد التسديد.

1- تسجيل أجر العامل:

		2008/11/30		
631		أجور المستخدمين	40953.36	
	421	عاملون أجور مستحقة		33243.73
	431	الضمان الاجتماعي (CNAS)		3365.40
	432	هيئات اجتماعية أخرى (CACOBATH)		140.23
	442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى (IRG)		4204.00
		أجور شهر نوفمبر 2008		

2- تسجيل المصاريف التابعة للأجر

		2008/11/30		
635		الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	9722.27	
637		أعباء اجتماعية أخرى (CACOBATH)	4705.95	
	431	الضمان الاجتماعي (CNAS)		9722.27
	432	هيئات اجتماعية أخرى (CACOBATH)		4705.95
		المصاريف الاجتماعية التابعة لأجور نوفمبر 2008		

3- تسجيل عملية التسديد:

		2008/12/01		
	33243.73	عاملون أجور مستحقة		421
33243.73		البنك	512	
		تسديد أجر العامل		
		2008/12/15		
	13087.67	الضمان الاجتماعي (CNAS)		431
13087.67		البنك	512	
		تسديد اشتراكات CNAS 2008/11		
		2008/12/15		
	4846.18	هيئات اجتماعية أخرى		432
4846.18		البنك	512	
		تسديد اشتراكات(CACOBATH)2018/11		
		2008/12/15		
	4204.00	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من		442
		أطراف أخرى		
4204.00		البنك	512	
		تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي		

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

- **الكتب:**

1- شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRSو النظام المحاسبي المالي SCF- الجزء الثاني،ديوان المطبوعات الجامعية،2016,

2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ، إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، 2012.

3- محمد بوتن، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، pages bleues، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

- **القوانين والمراسيم:**

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد74، الصادر في 25 نوفمبر2007 (القانون رقم07-11).

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27 ،الصادر 28 في ماي 2008 (المرسوم رقم 156/08).

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19 ،الصادر في 25 مارس 2009 (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008).

باللغة الفرنسية:

1- Robert obert , le nouveau cadre conceptuel de l'IASB revue française de comptabilité n°439, janvier 2011.

2- Robert obert et marie-pierre mairesse, comptabilité approfondie manuel et applications, 3eme édition, dunod, paris,2011.

3- www.ifrs.org