

جامعة أكلي امحمد أولحاج البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ملخص محاضرات المحاسبة المالية 02

مقدمة لطلبة السنة الأولى ميدان العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية

من إعداد الدكتور: غزيباؤن علي

السنة الجامعية 2021---2022

برنامج المقياس

المحتويات	الصفحة
المحور الأول: الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات - أولا: اهتلاك التثبيتات - ثانيا: خسائر القيمة عن التثبيتات - ثالثا: التنازل عن التثبيتات	
المحور الثاني: دراسة العمليات الجارية للمخزونات - أولا: عمليات الشراء، الإنتاج والبيع - ثانيا: خسائر القيمة عن المخزونات	

أولاً- الاهتلاكات:

1. تعريف الاهتلاك:

- يعرف الاهتلاك حسب المعيار المحاسبي IAS16 على انه: "التوزيع المنظم للقيمة القابلة للاهتلاك الخاصة بالتثبيات على مدى حياته الإنتاجية المقدرة".

- يعرف النظام المحاسبي والمالي الاهتلاك على أنه التوزيع النظامي للمبلغ المهلك على مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.

2. **تعريف القيمة المتبقية:** هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة منفعة بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة. وغالبا ما تكون القيمة المتبقية غير معبرة إلا في بعض الحالات الخاصة كالمشاريع ذات الأجل المحددة.

3. **مدة المنفعة (العمر الإنتاجي):** حسب المعيار المحاسبي IAS16 يمثل الطريقة المتبعة للاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل أو التثبيات، وقد تكون فترة الاستعمال متوقعة لتثبيات أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من التثبيات.

ملاحظة: يجب أن تدرس دوريا كل من طريقة الاهتلاك، مدة المنفعة والقيمة والمتبقية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

4. أنواع الاهتلاك:

- **الاهتلاك الثابت:** يفترض هذا النوع أن المنافع الاقتصادية للتثبيات متساوية خلال مدة منفعة وبالتالي يقود إلى توزيع أعباء الاهتلاك بطريقة ثابتة على مدة منفعة الأصل.

- **الاهتلاك المتناقص:** يفترض هذا النوع أن المنافع الاقتصادية للأصل تكون كبيرة في بداية استخدام الأصل ثم تبدأ بالتناقص مع تقادم استخدام الأصل مما يستدعي توزيع أعباء الأصل بطريقة تناقصية خلال مدة منفعة.

- **الاهتلاك المتزايد:** يفترض أن المنافع الاقتصادية تكون قليلة في بداية استخدام الأصل [عدم التحكم في التكنولوجيا]، ثم تبدأ بالتزايد مما يؤدي إلى ضرورة توزيع أعباء الأصل بطريقة متزايدة مع مدة منفعة الأصل.

- **طريقة وحدات الإنتاج:** حيث يترتب عليها عبئ يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل، حيث يمكن استخدام الوحدات التالية للتعبير عن استهلاك المنافع الاقتصادية للتثبيات: ساعات عمل الآلة، عدد الوحدات المنتجة، عدد الكيلومترات المقطوعة.. الخ

5. حساب الاهتلاك:

- حالة الاهتلاك الثابت

القيمة القابلة للإهلاك = تكلفة الحيازة - القيمة المتبقية

قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للإهلاك × معدل الإهلاك × المدة

$$T.amort = \frac{1}{durée d'utilité} \times 100$$

- حالة الاهتلاك المتناقص:

قسط الاهتلاك المتناقص = القيمة المحاسبية الصافية VNC × معدل الاهتلاك المتناقص × المدة

$$T.amort.dégressif = \frac{1}{durée d'utilité} \times Coefficient dégressif \times 100$$

المحور الأول: الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيات

وقد نص النظام المحاسبي والمالي على المعاملات التالية:

Durée d'amortissement	Coefficient dégressif
3 ou 4 ans	1,5
5 ou 6 ans	02
au-delà de 6 ans	2.5

- حالة الاهتلاك المتزايد:

قسط الاهتلاك المتزايد = القيمة القابلة للاهتلاك × معدل الاهتلاك المتزايد
معدل الاهتلاك المتزايد للدورة T = رقم الدورة T / مجموع أرقام الدورات المحاسبية.

- حالة الاهتلاك على أساس وحدات الإنتاج:

قسط الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك × عدد الوحدات / العدد الإجمالي للوحدات

مثال رقم 01: آلة إنتاجية تم الحيازة عليها في 15/01/N بقيمة 64.000دج مدة منفعتها تقدر بـ 5 سنوات ويتوقع أن تحقق 5 مليون وحدة خلال هذه المدة، القيمة المتبقية للآلة في نهاية مدة الاستعمال تقدر بـ 4000دج. الجدول التالي يوضح عدد الوحدات المنتجة خلال كل سنة:

السنوات	N	N+1	N+2	N+3	N+4	المجموع
كميات الانتاج	1450000	1300000	950000	850000	450000	5000000

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك لهذه الآلة باستخدام مختلف طرق الاهتلاك.

5. التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك: تسجل أقساط الاهتلاك في 31/12 من كل سنة في الدفاتر المحاسبية وفق القيد المحاسبي التالي:

N/12/31

681	ح/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	XXXX	XXXX
28	ح/ اهتلاك التثبيات تسجيل قسط الاهتلاك للفترة		

مثال 02:

إذا افترضنا أن قسط الاهتلاك لسنة 2014 لسيارة سياحية قدر بـ 600000دج، يطلب منك التسجيل المحاسبي لهذا القسط.

ثانيا - خسائر القيمة Perte de valeur عن التثبيات

تقوم المؤسسة في نهاية السنة بتقييم شامل لعناصر الأصول لتحديد فيما إذا كان هناك مؤشر يدل على تدهور في قيم التثبيات وإذا ثبت ذلك تقوم المؤسسة بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من التثبيات.

خسائر القيمة إذا تمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل والقيمة القابلة للتحصيل. la valeur recouvrable. حيث تسجل خسائر إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل معين أقل من قيمتها المحاسبية الصافية.

01- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة: هناك مجموعة من المؤشرات التي تدل على وجود خسائر في القيمة يمكن تقسيمها إلى نوعين:

المؤشرات الخارجية:

- خلال السنة القيمة السوقية للتثبيات تنخفض بشكل كبير مقارنة بقيمتها المحاسبية هذا الانخفاض ليس راجع عن الاستعمال العادي للألة، أو بسبب التقادم.
- حدوث تغيرات طارئة حدثت أو ستحدث قريباً أثرت سلباً على نشاط المؤسسة هذه التغيرات قد تخص البيئة السياسية، الاقتصادية، التكنولوجية، أو السوق الذي تنشط فيه المؤسسة.
- قيمة التثبيات المسجلة في القوائم المالية أكبر من قيمتها المسعرة في البورصة.
- ارتفاع معدل الفائدة في السوق.

المؤشرات الداخلية:

- انخفاض ملموس في نجاعة التثبيات،
 - إنتاجية التثبيات غير مطابقة للتوقعات.
- في حالة وجود هذه المؤشرات يجب على المؤسسة إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية لكي تصبح مساوية للقيمة القابلة للتحصيل حيث تقيم هذه الأخيرة بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي Prix de cession والقيمة النفعية valeur d'utilité.

02- مصطلحات متعلقة بخسارة القيمة (PV):

- **القيمة العادلة (الحقيقية أو سعر البيع الصافي):** المبلغ الممكن تحصيله من بيع التثبيات أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس نشاط تجاري نزيه، أي في ظل منافسة عادية بين أطراف وعلى دراية كافية، وذلك بعد استبعاد مصاريف البيع.
- **القيمة النفعية:** وهي القيمة المحينة أو الحالية المخصصة لتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنجم عن استعمال التثبيات أو وحدة توليد نقد، وتحسب حسب العلاقتين التاليتين:

العلاقة الأولى: تطبق في حالة عدم تساوي التدفقات النقدية

$$VA = \sum CFN(1+t)^{-p} + VR(1+t)^{-n}$$

VA: القيمة الحالية. P: عدد التدفقات النقدية.

VR: القيمة الباقية. t: معدل التقييم الحالي.

CFN: التدفقات النقدية. n: العمر الانتاجي

العلاقة الثانية: تطبق في حالة تساوي التدفقات النقدية

$$VA = \sum CFN \frac{1 - (1+t)^{-p}}{t} + VR(1+t)^{-n}$$

المحور الأول: الاهتلاكات وخسائر القيمة عن التثبيتات

- القيمة القابلة للتحصيل: لتحديد القيمة القابلة للتحصيل يجب المقارنة بين القيمة العادلة والقيمة النفعية

للتثبيت، بحيث تأخذ القيمة الأكبر بينهما، لذا نميز بين حالتين:

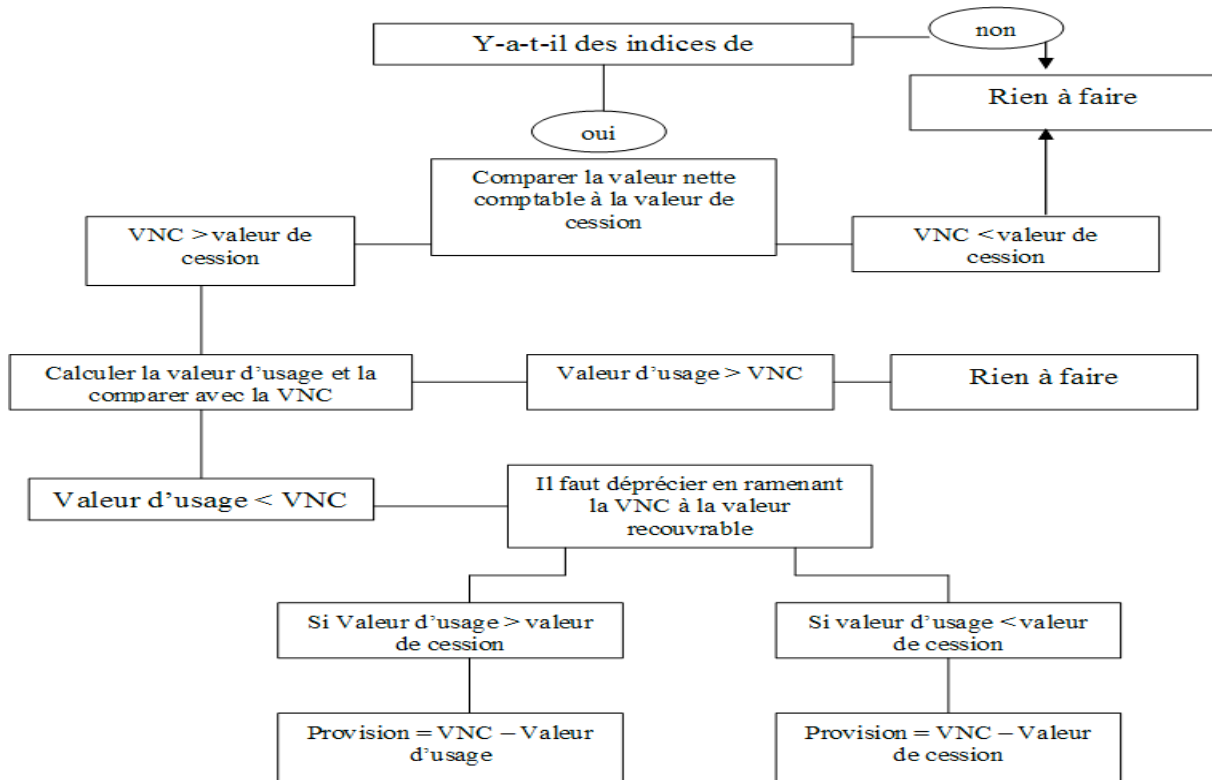
الحالة الاولى: إذا كانت القيمة العادلة < القيمة النفعية، فالقيمة القابلة للتحصيل = القيمة العادلة

الحالة الثانية: إذا كانت القيمة النفعية < القيمة العادلة، فالقيمة القابلة للتحصيل = القيمة النفعية.

في حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بصورة صادقة لأي تثبيت فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.

مثال رقم 01: في N/12/31 اتضح للمؤسسة أن هناك مؤشرات تدل على فقدان نسبي لقيمة إحدى الآلات من أجل ذلك قررت إجراء un test de dépréciation حيث تم ملاحظة ما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية VNC=10000	القيمة المحاسبية الصافية للأصل تقدر بـ 10000 دج.
القيمة النفعية VU=10500	سعر البيع الصافي = 9000 دج.
سعر البيع الصافي VV=8500	القيمة النفعية تقدر بـ 8500 دج.
المطلوب: أوجد الخسارة في القيمة.	المطلوب: أوجد الخسارة في القيمة.



مثال رقم 02: لديك المعطيات خاصة بألة إنتاجية لمؤسسة في 2019/12/31، القيمة المحاسبية الصافية VNC تقدر بـ 140000 دج، وقسط الاهتلاك الثابت 60000 دج، يمكن بيع الآلة الإنتاجية في نهاية 2019 بـ مبلغ 135000 دج مع تحمل مصاريف البيع 5000 دج، التدفقات النقدية المنتظرة للألة خلال عمرها الإنتاجي على أساس معدل التحيين 06 % وقيمة باقية قدرها 20000 دج ملخصة في الجدول التالي:

السنة	2018	2019	2020	2021
التدفقات النقدية	110000	100000	79500	40000

المطلوب:

- حساب القيمة النفعية والقيمة العادلة (سعر البيع الصافي) للألة الإنتاجية نهاية 2019؛

- إجراء فحص لخسارة القيمة وتحديد القيمة القابلة لتحصيل، وحساب خسارة القيمة نهاية 2019.

التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة:

يسجل الفرق بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية في حـ29 خسائر القيمة عن التثبيتات في الجانب الدائن وذلك بمدينية حـ681 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية-.

N/12/31

681	حـ/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية	XXXX	XXXX
29	حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل الخسارة في القيمة		

بالرجوع لمعطيات المثال رقم 02، قم بالتسجيل المحاسبي لخسارة القيمة.

03- مراجعة الاهتلاك وخسارة القيمة:

مراجعة الاهتلاك: بعد الإثبات المحاسبي لخسائر القيمة يتم مراجعة الاهتلاك على النحو التالي:

- قاعدة الاهتلاك = القيمة القابلة لتحصيل - القيمة الباقية؛

- مدة اهتلاك التثبيت هي المدة المتبقية من الاهتلاك؛

-
$$\text{قسط الاهتلاك بعد خسارة القيمة} = \frac{\text{القيمة القابلة لتحصيل} - \text{القيمة الباقية}}{\text{العمر المتبقي}}$$

مراجعة الخسارة في القيمة: مع نهاية كل دورة محاسبية على المؤسسة مراجعة خسائر القيمة المسجلة في السنوات السابقة، وهنا إما يتم الرفع أو الاسترجاع أو الإلغاء لخسائر القيمة وذلك حسب الحالات التالية:

- القيمة القابلة لتحصيل > القيمة المحاسبية الصافية: يتم الرفع من خسارة القيمة وتسجل محاسبيا بنفس قيد إثبات الخسارة؛

- القيمة القابلة لتحصيل = القيمة المحاسبية الصافية: لا تسجل أي عملية؛

- القيمة القابلة لتحصيل < القيمة المحاسبية الصافية: في هذه الحالة يتم استرجاع خسائر القيمة إما كلياً أو جزئياً حسب الشرطين التاليين:

الشرط الأول: يجب لا يتجاوز المبلغ المسترجع مبلغ الخسائر السابقة؛

الشرط الثاني: لا يؤدي مبلغ الخسائر المسترجع إلى تجاوز القيمة المحاسبية الصافية الممكن احتسابها في حالة عدم وجود أي خسائر في القيمة منذ تاريخ اقتناءه.

التسجيل المحاسبي:

يتم إعادة تسوية حساب خسارة القيمة في نهاية كل سنة كما يلي:

- بمدينية حـ681 عندما يزداد مبلغ الخسارة في القيمة.

- الجانب الدائن لحساب 781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية-

حالة تخصيص آخر للخسارة في القيمة

681	حـ/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	مبلغ الخسارة الجديدة	
29	حـ/ خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل الخسارة في القيمة	مبلغ الخسارة الجديدة	

حالة استرجاع الخسارة في القيمة

29	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	مبلغ النقص في الخسارة	
781	ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات تسجيل الخسارة في القيمة	مبلغ النقص في الخسارة	

مثال رقم 03: بالرجوع إلى معطيات المثال رقم 02، مع افتراض ان القيمة القابلة لتحصيل في نهاية سنة 2020، قدرت بـ 84000 دج.

المطلوب:

- 1- مراجعة خسارة القيمة السابقة والقيام بالتسجيل المحاسبي للمبلغ المسترجع بعد حساب قسط اهتلاك 2020 (بعد الخسارة)
- 2- إعداد جدول الاهتلاك الخطي بعد تحديد تكلفة اقتناء الآلة الإنتاجية.

حل المثال رقم 03:

- 01- مراجعة خسارة القيمة السابقة والقيام بالتسجيل المحاسبي للمبلغ المسترجع، بعد حساب قسط اهتلاك 2020 (بعد الخسارة):

$$\text{قسط اهتلاك } 2020 = \frac{\text{القيمة القابلة لتحصيل} - \text{القيمة الباقية}}{\text{العمر المتبقي}} = \frac{20000 - 130000}{02 \text{ سنة}} = 55000 \text{ دج}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية بعد الخسارة } 2020 = \text{القيمة القابلة للتحصيل} - \text{قسط اهتلاك سنة } 2020$$

$$= 55000 - 130000 = 75000 \text{ دج}$$

- القيمة القابل لتحصيل (84.000) < القيمة المحاسبية الصافية بعد خسائر القيمة سنة 2020 (75.000): إذا يوجد استرجاع لخسائر القيمة المسجلة في السنة السابقة، ولتحديد المبلغ المسترجع يجب تحقق شرطين:

✓ يجب ألا يتعد المبلغ الاسترجاع خسائر القيمة السابقة المقدّر بـ 10.000 دج، لدينا الفرق = 84.000 - 75.000 = 9.000 دج، ومنه الفرق مقبول.

✓ التأكد من أن الفرق المسترجع لا يؤدي إلى تجاوز القيمة المحاسبية الصافية بدون خسائر في القيمة، لذا يجب حساب القيمة المحاسبية الصافية VNC 2020.

$$VNC_{2020} = VNC_{2019} - \text{قسط اهتلاك سنة } 2020 = 140.000 - 60.000 = 80.000 \text{ دج}$$

نلاحظ: أنه إذا تم استرجاع خسائر القيمة (9.000 دج) كله يؤدي الى تجاوز القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2020 بدون خسائر (80.000 دج)، لذا يستبعد الفرق = 84.000 - 80.000 = 4.000 من المبلغ الواجب استرجاعه.

وبالتالي: مبلغ خسائر القيمة الممكن استرجاعه = 9.000 - 4.000 = 5.000 دج

ثالثا- التنازل عن التثبيات

يتم إخراج التثبيات من عناصر ميزانية المؤسسة عندما توضع هذه الأخيرة خارج الخدمة بصفة دائمة بحيث لا تنتظر منها المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية أو عند التنازل عنها.

01- شطب التثبيات من الخدمة: في بعض الأحيان ولأي سبب من الأسباب يتم الاستغناء عن التثبيات إما بتركها أو

رصدها أو التنازل عنها بدون مقابل ففي مثل هذه الحالة تكون الخسارة ناجمة من جراء ذلك في القيمة المحاسبية الصافية، وهنا يكون الشطب إما في نهاية العمر الانتاجي أو قبل نهاية العمر الانتاجي.

- **شطب التثبيات في نهاية العمر الانتاجي:** أي بعد اهتلاك التثبيات كليا، وهنا نميز حالتين هما:

الحالة الأولى - بدون قيمة باقية: يتم إخراج التثبيات من الذمة المالية للمؤسسة دون تسجيل خسارة، فهنا مجموع الاهتلاك وخسائر القيمة (إن وجدت) يساوي تكلفة التثبيات، ويثبت محاسبيا كالتالي:

تاريخ الشطب				
281×	من ح/ اهتلاك التثبيات (المتركمة)	xxx		
291×	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	xxx		
21×	إلى ح/ التثبيات العينية	xxx		
	شطب التثبيات من الخدمة بدون قيمة باقية			

الحالة الثانية- وجود قيمة باقية: تمثل القيمة الباقية خسارة تسجل في ح/ 652 نواقص قيمة عن خروج تثبيات، وتثبت محاسبيا كما يلي:

تاريخ الشطب				
281×	من ح/ اهتلاك التثبيات (المتركمة)	xxx		
291×	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات	xxx		
652	ح/ نواقص القيمة عن خروج تثبيات غير مالية	xxx		
21×	إلى ح/ التثبيات العينية	xxx		
	شطب التثبيات من الخدمة بقيمة باقية			

- **شطب التثبيات قيد الاهتلاك:** أي أثناء العمر الإنتاجي للتثبيات، هنا خسارة تساوي القيمة المحاسبية الصافية

VNC للتثبيات عند تاريخ التنازل، ويتم ذلك حسب الخطوات التالية:

✓ حساب قسط الاهتلاك المكمل من بداية سنة الشطب إلى تاريخ الشطب؛

✓ حساب القيمة المحاسبية في تاريخ الشطب:

$$VNC = CT - [\sum A + \sum PV(\text{خسائر القيمة}) - \sum PV(\text{الخسائر استرجاع})]$$

✓ تسجل العملية بنفس القيد المحاسبي السابق.

مثال تطبيقي رقم 01: في 2019/07/01 شطبت مؤسسة شاحنة بدون مقابل، تاريخ شرائها في 2017/01/02 بمبلغ 8 مليون دج، يقدر عمرها الإنتاجي بـ 5 سنوات، تهتلك خطيا، قيمتها الباقية في نهاية العمر الإنتاجي 500000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية شطب الشاحنة في 2019/07/01.

02- حالة التنازل عن التثبيت بمقابل: عند خروج التثبيت العيني أو المعنوي نتيجة التنازل عنه فإن حذفه من الميزانية يتطلب:

- إثبات قسط الاهتلاك الأخير للتثبيت: والخاص بالدورة التي حدثت فيها عملية التنازل، ويحسب قسط الاهتلاك لفترة الاستخدام الحقيقية من بداية الدورة إلى غاية التنازل عن التثبيت.
- ترصيد حساب الاهتلاكات المتعلق بالتثبيت: وذلك مقابل حساب التثبيت المعني (الجزء المتهلك).
- إثبات عملية التنازل من خلال تسجيل سعر التنازل في الجانب المدين من ح/ 462 "حقوق التنازل عن التثبيتات"، مقابل القيمة المحاسبية الصافية لحساب التثبيت المعني، والذي يعبر عن الجزء غير المتهلك من التثبيت، ويتم تسجيل الفرق المدين بين الحسابين (خسارة التنازل) في ح/ 652 "نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، أما الفرق الدائن (ربح التنازل) فيتم تسجيله في ح/ 752 "فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، ويتم إدراج (TVA) المجمعة في الجانب الدائن على اعتبار أنها عملية بيع. وفي هذه الحالة تعبر القيمة المحاسبية الصافية (VNC) عن قيمة التثبيت بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة إن وجدت.
- إثبات تحصيل النقدية وذلك من خلال ترصيد ح/ 462 مقابل ح/ 512 أو ح/ 53 حسب الحالة.

681	28xx	ح/المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة الأصول غير الجارية ح/ اهتلاك التثبيت المعني اثبات قسط الاهتلاك الأخير	xxx	xxx
462 28xx	2xx 752 4457	ح/حقوق التنازل عن التثبيتات ح/ اهتلاك التثبيت المعني ح/التثبيت المعني ح/فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية ح/الدولة -TVA- على المبيعات قيد التنازل في حالة الربح	xxx xxx	xxx xxxx
462 28xx 652	2xx 4457	ح/حقوق التنازل عن التثبيتات ح/ اهتلاك التثبيت المعني ح/نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية ح/التثبيت المعني ح/الدولة -TVA- على المبيعات قيد التنازل في حالة الخسارة	xxx xxx xxx	xxx xxx
53/512	462	ح/البنك أو ح/ الصندوق ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات تحصيل سعر البيع	xxx	xxx

مثال رقم 02: انطلاقا من المثال رقم 01 (الخاص بجداول الاهتلاك)، لنفترض أن عملية التنازل عن الآلة كانت بتاريخ N+2/09/20، الحالة 01 بسعر 34000 دج، الحالة 02 بسعر 29000 دج.

01- عمليات الشراء، الإنتاج والبيع:

- أولاً-تعريف المخزونات:** تعد من الأصول الجارية مدة بقائها في المؤسسة مهما طالت لا تتعدى السنة (دورة استغلال)، وهي حسب المعيار IAS02 كل المخزونات ما عدا التي حظيت بمعيار خاص بها:
- المخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي؛
 - مخزونات الإنتاج قيد الانجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها؛ -
 - مخزونات المواد الأولية والمواد المستهلكة واللوازم تشتري لتستهلك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات؛
 - تقييم المخزونات وتسجل، مثلها مثل بقية الأصول، منذ تاريخ انتقال الأخطار والمزايا الاقتصادية والمستقبلية والرقابة عليها.

ثانيا- أنواع المخزونات: تقسم حسب نوع المؤسسات إلى:

- مؤسسة تجارية: تقوم بشراء السلع وإعادة بيعها على حالها؛
- مؤسسة إنتاجية: تقوم بشراء المواد ثم تحويلها ثم بيعها؛
- مؤسسة خدماتية: تقوم بتأدية خدمات معينة.

ثالثا- المعالجة المحاسبية لعمليات الشراء والبيع:

- المؤسسات التجارية :

أ- حالة الشراء: تستخدم المؤسسة التجارية الحسابين ح/30: مخزونات البضائع وح/380 البضائع المخزنة الذي يجب ترصيده في نهاية السنة، تحسب تكلفة البضاعة المشتراة حسب العلاقة التالية :

تكلفة شراء البضاعة (خارج الرسم) = ثمن الشراء (خارج الرسم) + مصاريف الشراء (خارج الرسم) + الرسوم غير المسترجعة - التخفيضات التجارية.

وتسجل محاسبيا وفق القيد التالي:

		تاريخ الشراء					
xxx xxx xxx xxx	xxx	مشتريات المخزونات	38x				
	xxx	TVA على المشتريات	4456				
		موردو المخزونات	401				
		نقديات	5xx				
		تسجيل فاتورة رقم ../..					
		تاريخ دخول البضائع					
xxx	xxx	المخزونات	3x				
		مشتريات المخزونات	38x				
		تسجيل عملية استلام بضائع بوصل استلام البضاعة رقم ../..					

مثال رقم 01: في 2018/03/15 أرسلت المؤسسة إلى المورد احمد طلبية لشراء بضاعة وقدمت له تسبيق نقدا بقيمة 10000 دج، وبتاريخ 2018/03/20 وصلت البضاعة وفاتورة الشراء رقم 018/86 من المورد احمد وتضمن الفاتورة العناصر التالية:

ثمن الشراء (خ ر) 65000 دج، مصاريف الشراء (الشحن، النقل...) 4750 دج، وقد استلمت البضاعة في نفس اليوم فاتورة رقم 018/86، وصل استلام البضاعة 018/76.

المحور الثاني: دراسة العمليات الجارية للمخزونات (صنف 03)

المطلوب: إعداد الفاتورة، تسجيل فاتورة الشراء (حيث $tva = 19\%$)

ب- حالة البيع: تستخدم المؤسسة التجارية بالخصوص الحسابات التالية: ح/411، ح/700، ح/60×، ح/30، يتم حساب سعر البيع كما يلي: $\text{سعر البيع} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة} + \text{هامش الربح}$.

التسجيل المحاسبي يتم حسب القيد التالي:

		تاريخ بيع البضائع		
	xxx	الزبائن أو العملاء (البيع على الحساب)	411	
	xxx	نقديات	5×	
xxx		مبيعات البضاعة	700	
xxx		TVA على المبيعات	445	
		فاتورة البيع رقم .../..		
		تاريخ خروج البضائع		
	xxx	مشتريات مستهلكة		600
xxx		بضاعة مخزنة	30	
		وصل رقم .../.. خروج البضاعة من المخزن		

مثال رقم 02: قامت المؤسسة ببيع نصف البضاعة المشتريات في 20/05/2018، وتضمنت فاتورة البيع رقم 018/72 العناصر التالية: سعر البيع الإجمالي (خ ر) بقيمة 48.000 دج، وبلغت نسبة TVA 19 % تمت العملية نقدا وسلمت المؤسسة الى الزبون يحي البضاعة (وصل التسليم رقم 018/66) مع فاتورة البيع في نفس التاريخ يوم 25/03/2018.

المطلوب:

- إعداد فاتورة البيع

- تسجيل عملية البيع (الفاتورة وخروج البضاعة)

حالة المؤسسات الصناعية: حيث تقوم بشراء المواد الأولية ثم تحويلها إلى منتجات جاهزة من اجل البيع

✓ تحديد سعر بيعها: $\text{سعر البيع} = \text{تكلفة الإنتاج المباع} + \text{مصاريف البيع} + \text{هامش الربح}$;

✓ تحديد تكلفة الإنتاج للمنتجات: $\text{تكلفة الإنتاج للمنتجات} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية} + \text{مصاريف الإنتاج مباشرة}$

وغير مباشرة.

التسجيل المحاسبي يتم حسب القيود التالية:

		تاريخ الاقتناء		
	xxx	مشتريات مواد ولوازم	381	
	xxx	مشتريات تموينات أخرى	382	
	xxx	TVA مشتريات	445	
xxx		موردو المخزونات	401	
xxx		نقديات	5×	
		فاتورة الشراء رقم		
		تاريخ دخول المقتنيات		
	xxx	مواد ولوازم		31
	xxx	تموينات أخرى		32
xxx		مشتريات مواد ولوازم	381	
xxx		مشتريات تموينات أخرى	382	
		تسجيل دخول بوصل استلام رقم .../..		
		تاريخ خروج المقتنيات		

601	مواد ولوازم مستهلكة	xxx	xxx
602	تموينات أخرى مستهلكة	xxx	xxx
31	مواد ولوازم	xxx	xxx
32	تموينات أخرى	xxx	xxx
	وصل خروج المواد والتموينات إلى ورشة الإنتاج		
	_____ تاريخ تحويل المنتوجات _____		
35	مخزون المنتجات	xxx	xxx
724	تغيرات المخزون من المنتجات	xxx	xxx
	دخول المنتوجات التامة الى المخزن وصل استلام رقم...		
	_____ تاريخ بيع المنتجات _____		
411	زبائن أو عملاء (البيع على الحساب)	xxx	xxx
5xx	نقديات	xxx	xxx
701	انتاج مباع	xxx	xxx
445	TVA مجمعة على المبيعات	xxx	xxx
	فاتورة البيع رقم .. /..		
	_____ تاريخ خروج المنتجات _____		
724	تغيرات المخزون من المنتجات	xxx	xxx
35x	مخزون المنتجات		
	وصل تسليم رقم..... لخروج منتجات من المخزن	xxx	xxx

مثال رقم 03: اليك العمليات التالية والمطلوب منك تسجيلها في دفتر اليومية

08/12/ شراء مواد أولية بقيمة 25000 دج، حيث تضمنت الفاتورة تخفيض تجاري بـ 3%، TVA بـ 19% الدفع نقدا تم استلام الفاتورة و المواد.

08/15 تم تحويل 20000 دج من المواد الأولية الى ورشات التصنيع.

09/28 ارسال ما قيمته 20000 دج من المنتجات المصنعة، 12000 دج من المنتجات الوسيطة الى المخازن.

10/01 بيع المنتجات المصنعة بقيمة 30000 دج على الحساب (خروج المواد وارسال الفاتورة في نفس اليوم).

02- التخفيضات على عمليات الشراء والبيع:

أولاً- التخفيضات التجارية: هو المبلغ المقتطع من أسعار البيع المعلنة في القوائم الأسعار، لذا لا يمثل مكسبا للمشتري، ولا خسارة للبائع لذلك جرت العادة على عدم تسجيل قيمة التخفيضات التجارية بدفاتر الطرفين البائع والمشتري، أي تسجيل الصافي التجاري فقط وذلك في حالة وروده في فاتورة الشراء أو البيع وفي حالة منح هذا التخفيضات بعد اتمام الصفقة أي التبادل وإرسال الفاتورة، تسجل التخفيضات خارج الفاتورة باستخدام حساب 609 تخفيضات تجارية على المشتريات، وحساب 709 تخفيضات على المبيعات، وتأخذ هذه التخفيضات عدة أوجه (انواع) هي:

- **الاقطاع (الحسيما):** تمنح بسبب وجود عيب أو عدم مطابقة المواصفات في البضاعة أو المنتجات محل الشراء أو البيع؛

- **التنزيلات:** هو تخفيض في السعر بسبب كبر أو ضخامة العملية التجارية؛

- **المرتجعات:** يمنح تخفيضات إذا بلغت قيمة العملية التجارية حدا متفق عليه مسبقا أو بسبب طول مدة التعامل.

مثال رقم 01: (تخفيض تجاري في فاتورة الارسال): في 2019/06/25 اشترت مؤسسة 600 وحدة من البضاعة، بسعر 75 دج للوحدة نصفها بشيك بنكي والباقي على الحساب، علما أن المورد منحها تخفيض تجاري بنسبة 6%، وتكلفة شراء الوحدة 65 دج، الرسم على القيمة المضافة (TVA) 19 %.

المطلوب: تسجيل عمليات الضرورية في محاسبة المورد ومحاسبة الزبون، بعد إعداد الفاتورة.

مثال رقم 02 (تخفيض تجاري خارج فاتورة الارسال): نأخذ نفس معطيات المثال رقم 01 اعلاه ونفرض أن المورد منح تخفيض تجاري بنسبة 6 % في 2019/06/30.

المطلوب: تسجيل عمليات الضرورية في محاسبة المورد ومحاسبة الزبون بعد إعداد الفاتورة.

ثانيا- التخفيضات المالية: أو خصم تعجيل الدفع يمثل مقدار التخفيض الذي يمنحه المورد لزبائن على البضائع المباعة، في حالة تسديد قيمة البضاعة ضمن فترة الخصم المعطاة لهم، بغرض تشجيعهم على تسديد المستحقات نظرا للأسباب التالية:

- تطوير نشاط المؤسسة وزيادة الأرباح، أو استخدامها في استثمارات تحقق عوائد أكبر من مقدار التخفيض؛
- توفير السيولة دون الحاجة للجوء للاقتراض؛

- توفير مصاريف تحصيل المستحقات من الزبائن، واستبعاد خطر عدم تسديد بعض الزبائن؛

المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي تتم باستخدام حساب 768 المنتوجات المالية الأخرى في الجانب الدائن في حالة الشراء، وحساب 668 الاعباء المالية الأخرى في الجانب المدين، ونميز هنا حالتين تخفيض ضمن فاتورة الشراء أو البيع، أو تخفيض مالي خارج فاتورة الشراء أو البيع.

مثال رقم 3 (تخفيض مالي ضمن فاتورة الشراء أو البيع): بتاريخ 2019/07/15 اقتنت مؤسسة "المرجان" بضاعة وتضمنت فاتورة الشراء رقم (19/140) المعلومات التالية: ثمن الشراء خارج الرسم 300000 دج، وتخفيض مالي 5 % وكتب أعلى الفاتورة شرط التسديد فورا وبشيك بنكي، الرسم المطبق على المشتريات $TVA = 19\%$ ، تكلفة اقتناء البضاعة من طرف المورد 250000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية الشراء في محاسبة المؤسسة "الزبون" وفي محاسبة المورد بعد إعداد الفاتورة.

مثال رقم 04 (تخفيض مالي خارج فاتورة الشراء أو البيع): بتاريخ 2019/09/10 استلمت مؤسسة الريحان من المورد احمد فاتورة تخفيض على شراء بضاعة تم تسديدها قبل تاريخ استحقاقها، وقد ورد في فاتورة التخفيض المالي رقم 019/30 ما يلي: قيمة التخفيض المالي خارج الرسم 35.000 دج، الرسم على القيمة المضافة ($TVA = 19\%$).

المطلوب: تسجيل الفاتورة في محاسبة مؤسسة الريحان (الزبون) وفي محاسبة المورد أحمد، بعد إعداد فاتورة التخفيض المالي.

03- خسائر القيمة للمخزونات

يفرض المعيار المحاسبي الدولي IAS2 على المؤسسات الاقتصادية في نهاية كل سنة تقييم المخزون وفقا لقاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحصيل أيها أقل، ويقصد بالقيمة القابلة للتحصيل للمخزونات سعر البيع الصافي، أي سعر البيع المتعاقد عليه بعد طرح مصاريف البيع.

المحور الثاني: دراسة العمليات الجارية للمخزونات (صنف 03)

وهنا تتحدد الخسارة إذا كانت تكلفة الشراء أو إنتاج عناصر المخزون أكبر من سعر بيعها الصافي حسب العلاقة التالية:

$$\text{خسائر القيمة للمخزونات} = \text{تكلفة الشراء أو الإنتاج} - \text{سعر البيع الصافي}$$

وتعالج خسارة القيمة محاسبيا وفق القيود التالية:

✓ التسجيل الأولي (إثبات الخسارة أول مرة):

		N/12/31		
	xxx	مخصصات للاهتلاكات والمؤنات وخسائر القيمة - الأصول الجارية-	390	685
xxx		خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	391	
xxx		خسائر القيمة عن المواد الأولية، واللوازم	392	
xxx		خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	395	
xxx		خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة		
		اثبات خسائر القيمة للمخزونات		

عند إعادة تقييم خسارة القيمة في نهاية السنة المالية نميز حالتين:

- الرفع من خسارة القيمة ويكون بنفس القيد أعلاه؛

- إلغاء أو إنقاص خسارة القيمة للمخزونات غير المبررة بالقيد التالي:

		N/12/31		
	xxx	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	
	xxx	خسائر القيمة عن المواد الأولية، واللوازم	391	
	xxx	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	392	
	xxx	خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة	395	
xxx		استرجاعات الاستغلال عن المؤنات و خ.ق - الأصول الجارية- إلغاء أو إنقاص خسائر القيمة للمخزونات غير مبررة	785	

✓ عند بيع أو إخراج المخزونات التي كانت موضوع خسارة قيمة في السنة المالية يتم ترصيد الخسارة وفق القيد التالي:

		N/12/31		
	xxx	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع	390	
	xxx	خسائر القيمة عن المواد الأولية، واللوازم	391	
	xxx	خسائر القيمة عن التموينات الأخرى	392	
	xxx	خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة	395	
xxx		المخزونات ترصيد خسائر القيمة للمخزونات	30x	

مثال: في 2019/12/31 قدمت إليك المعلومات المتعلقة بمخزونات إحدى المؤسسات الاقتصادية:

- مخزون البضائع قدر بـ 1500 وحدة السعر الوحدوي 120 دج؛

- مخزون المواد الأولية 2000 وحدة بسعر وحدوي 100 دج؛

- مخزون المنتجات التامة 3000 وحدة بسعر وحدوي 50 دج.

سعر البيع الصافي المتوقع للبضائع 100 دج للوحدة، المواد الأولية 95 دج للوحدة، المنتجات التامة 40 دج للوحدة.

- في 2020/01/12 قامت المؤسسة ببيع 500 وحدة من البضائع بسعر 115 دج للوحدة؛

- في 2020/01/23 قامت المؤسسة ببيع 800 وحدة المنتجات التامة بسعر 45 دج للوحدة؛

- في 2020/02/10 أخرجت المؤسسة نصف مخزون المواد الأولية لورشة الإنتاج.

المحور الثاني: دراسة العمليات الجارية للمخزونات (صنف 03)

المطلوب: تسجيل القيود الضرورية في يومية المؤسسة، (TVA = 19%)

04- تسوية حسابات المخزونات

أولا- تسوية فوارق الجرد:

يتم حساب فارق الجرد من خلال العلاقة التالية:

فرق الجرد = المخزون المادي - المخزون المحاسبي

ويكون مبررا أو غير مبرر وقد يكون سالبا أو موجبا كما يلي:

✓ يكون سالبا إذا كان: المخزون المادي > المخزون المحاسبي

✓ يكون موجبا إذا كان: المخزون المادي < المخزون المحاسبي

● حالة فرق الجرد المبرر:

➤ حالة الفرق المبرر السالب: يتم في هذه الحالة إرجاع المخزون المحاسبي مساويا للمخزون المادي و ذلك كما يلي:

-----N/12/31-----				
	XXX	مشتريات البضائع المباعة	600	
	XXX	المواد الأولية	601	
	XXX	التموينات الأخرى	602	
XXX	XXX	تغيرات المخزونات من المنتجات	724	
XXX		مخزونات البضائع	30	
XXX		المواد الأولية و اللوازم	31	
XXX		التموينات الأخرى	32	
XXX		المنتجات المصنعة	355	
تسجيل فرق الجرد المبرر السالب				

➤ حالة الفرق المبرر الموجب: في هذه الحالة إرجاع المخزون المادي مساويا للمخزون المحاسبي وذلك كما يلي:

-----N/12/31-----				
	XXX	مخزونات البضائع	30	
	XXX	المواد الأولية و اللوازم	31	
	XXX	التموينات الأخرى	32	
	XXX	المنتجات المصنعة	355	
XXX		مشتريات البضائع المباعة	600	
XXX		المواد الأولية	601	
XXX		التموينات الأخرى	602	
XXX		تغيرات المخزونات من المنتجات	724	
تسجيل فرق الجرد المبرر الموجب				

حالة فرق الجرد غير المبرر:

➤ فرق الجرد غير المبرر السالب: يعتبر هذا الفرق ناقص قيمة استثنائي ويسجل كالتالي:

-----N/12/31-----				
	XXX	الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري	657	
XXX		مخزونات البضائع	30	
XXX		المواد الأولية و اللوازم	31	

المحور الثاني: دراسة العمليات الجارية للمخزونات (صنف 03)

XXX		التموينات الأخرى	32	
XXX		المنتجات المصنعة	355	

➤ فرق الجرد غير المبرر الموجب: يعتبر هذا الفرق فائض قيمة استثنائي ويسجل كالتالي:

		-----N/12/31-----		
	XXX	مخزونات البضائع		30
	XXX	المواد الأولية و اللوازم		31
	XXX	التموينات الأخرى		32
	XXX	المنتجات المصنعة		355
XXX		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757	

ثانيا -تسوية حسابات المشتريات المخزنة: فإذا كان الرصيد مدين يرصد مع ح/37 المخزونات في الخارج، أما إذا كان دائن يرصد مع ح/408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها، إن ح/37 يتم ترصده متى استلمت المؤسسة البضاعة، وح/408 يرصد في بداية السنة المالية او متى تم استلام الفاتورة.

• تسوية عدم استلام الفاتورة:

		-----N/12/31-----		
	XXX	المشتريات المخزنة		38
XXX		موردو الفواتير التي لم تصل إلى أصحابها	408	

• تسوية عدم استلام المخزون:

		-----N/12/31-----		
	XXX	المخزونات في الخارج		37
XXX		المشتريات المخزنة	38	