Ministère de l'Enseignement Supérieure et de la Recherche Scientifique

Université d'Alger 3

Faculté é des SE & SC & SG .

Département des Sciences de Gestion

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD

بعنوان:

محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 01 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)

من إعداد الأستاذ

هشام دغموم

السنة الجامعية 2020/2019

الفهرس الإجمـــالي	
المقدمة	04
الفصل الأول: المعالجة المحاسبية لبعض الأمور المرتبطة بعمليات الشراء والبيع للمخزونات	06
I–المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات (البضاعة، المواد الأولية واللوازم، المنتجات التامة...)	06
II–المعالجة المحاسبية للتخفيضات	07
III– المعالجة المحاسبية للأغلفة	14
تمارين محلولة	28
تمارين مقترحة للحل	30
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية	33
I–أنواع الأوراق التجارية	33
II–مزايا الأوراق التجارية	36
III–المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية	36
تمارين مقترحة للحل	53
الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لأعباء المستخدمين (أجور ورواتب العمال والموظفين)	58
I– المفاهيم و المصطلحات المرتبطة بالأعباء العمالية	58
II–المداخيل (العناصر) المكونة للرواتب والأجور	59
III–الاقتطاعات	70
IV–حساب صافي الراتب أو الأجر المستحق على فترة القياس (شهر عادة) الذي يتم سداده للعمال، من خلال إعداد كشف (بطاقة) الراتب أو الأجر	75
V–التسجيل المحاسبي للعناصر الظاهرة بكشف الأجرة أو الراتب	77
VI–التسجيل المحاسبي لأعباء المؤسسة (صاحب العمل، المستخدم) المتعلقة بأجور مستخدميها	80
تمارين محلولة	82
تمارين مقترحة للحل	91
الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية	95

I–الإطار المفاهيمي لعقود الإيجار التمويلية	95
II–ملاحظات هامة	95
تمارين محلولة	97
تمارين مقترحة للحل	107
الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء (المقاولة) طويلة الأجل	108
I–تعريف عقود الإنشاء طويلة الأجل، أنواعها وخصائصها	108
II–المشاكل المحاسبية في شركات المقاولة	111
III–عناصر إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء (المقاولة) طويلة الأجل	111
IV–أسس حساب قيمة إيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل (القياس المحاسبي لإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل	112
V–التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل في ظل اعتماد طريقة نسبة الإنجاز	118
VI–التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل في ظل اعتماد طريقة الإتمام	119
تمارين محلولة	121
تمارين مقترحة للحل	126
المراجع	127

مقدمة:

تحت واقع تأثير المستجدات المسجلة على الساحة الاقتصادية الجزائرية في أواخر القرن العشرين، كان لزاما على الدولة الجزائرية أن تتجه إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة، كإستراتيجية للعمل على إيجاد نظام محاسبي جديد يتماشى مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة، وقادر على توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين والمقترضين، بالدرجة الأولى من حيث توفير معلومات محاسبية ومالية دقيقة وصورة واضحة وعادلة عن الوضعية المالية للشركة أو المؤسسة.

ولغرض تحقيق هذه المساعي الرامية إلى إيجاد نظام محاسبي جديد مبني على أساس فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة التي تصاغ في ظل الظروف الاقتصادية المحيطة، تم استحداث المجلس الوطني للمحاسبة CNC، الذي اعتبر الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وكذلك الهيئة المكلفة بمهمة إعداد نظام محاسبي جديد، وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318، الصادر بتاريخ 25 سبتمبر 1996م.

ولقد أصدرت هذه الهيئة بالتعاون مع خبراء فرنسيين في جويلية 2006م مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد (PSCF)، الذي يتطابق بدرجة عالية مع المعايير الدولية للمحاسبة سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدة في المحاسبة، وهو الأمر الذي جعل مشروع هذا النظام المحاسبي المالي الجديد يحظى بالموافقة والمصادقة في عام 2007، من قبل غرفتي البرلمان بأن يصبح النظام المحاسبي الذي يجب أن تتقيد به كل الشركات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة، التي تنشط داخل حدود الاقتصاد الجزائري، عند إعدادها لقوائمها المالية، ليأخذ بذلك الصفة القانونية بموجب القانون رقم 7-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007م، وقد دخل هذا النظام الجديد حيز التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي من سنة 2010م، كمرجع ومرشد في إعداد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالفئات التالية:

-التعاونيات؛

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

-الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص على عمليات متكررة.

ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

إن التجربة الجزائرية في مجال إعداد القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة -وإن كانت قصيرة مقارنة ببعض الدول- جعلت أغلب الباحثين والمؤلفين في المجال المحاسبي، يتفقون ويجمعون على أن إعداد القوائم

المالية في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة لم يعد اليوم مجرد إجراءات روتينية، يمكن لأي شخص مهما كان مستواه العلمي القيام بها مع مرور الزمن، بل أصبح يتطلب من القائمين على إعدادها أن يتمتعوا بمستوى علمي وفكري راق، وأن يواكبوا كل ما هو جديد في مجال المال والأعمال، وأن يلموا بكل الجوانب التقنية المرتبطة بحساب المؤشرات المالية، ومعدلات التحيين التي تتطلبها بعض المعالجات المحاسبية المتعلقة بإيجاد القيمة الحقيقية للعناصر المسموح إعادة تقييمها.

وفي الأخير لايسعنا إلا أن نقول أن الهدف الأساسي من إعداد هذه المطبوعة في المحاسبة المالية المعمقة، هو بالدرجة الأولى تمكين طلبة التخصصات التالية: محاسبة ومالية، محاسبة وجباية ومحاسبة وتدقيق، والممارسين لمهنة المحاسبة، من التحكم في العديد من المعالجات المحاسبية الصعبة والمعقدة، وذلك من خلال تضمين جوانب هذه المطبوعة بفصول تحتوي على معاجات محاسبية دقيقة ومفصلة للعديد من العناصر والأحداث المالية، التي يجب تعلم معالجتها محاسبيا في ظل كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة.

الفصل الأول: المعالجة المحاسبية لبعض الأمور المرتبطة بعمليات الشراء والبيع للمخزونات

تمهيد:

هناك العديد من الأمور التي تحدث أثناء أو بعد عملية شراء (أو بيع) المخزونات (البضاعة، المواد الأولية، المنتجات...)، والتي يأتي على رأسها: مردودات المبيعات، الحصول على (أو منح) تخفيضات تجارية أو مالية، إرجاع (أو استرجاع) الأغلفة التي أرسلت ضمنها المخزونات.

وفيما يلي نتطرق إلى المعالجة المحاسبية لهذه الأمور المرتبطة بعمليات البيع أو الشراء للمخزونات:

I–المعالجة المحاسبية لمردودات المخزونات (البضاعة، المواد الأولية واللوازم، المنتجات التامة...): وهنا نميز الحالتين التاليتين

I–1– معالجة مردودات المشتريات: في بعض الأحيان يتم إرجاع المخزونات (البضاعة أو المواد الأولية واللوازم...) المشتراة لسبب وجود عيب فيها أو لسبب آخر، وتمر المعالجة المحاسبية لمردودات المشتريات بمرحلتين مثل ماهو في حالة الشراء، وذلك باتخاذ القيود المحاسبية الشكل العكسي لقيود عملية الشراء، مثل ماهو موضح في المرحلتين التاليتين:

أ– مرحلة تحويل ملكية المخزونات (البضاعة أو المواد الأولية واللوازم...) من المشتري (الزبون) إلى البائع (المورد): في هذه المرحلة نقوم بتسجيل قيد عكسي لقيد استلام فاتورة الشراء وذلك كما يلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		مـن حـ/ موردوا المخزونات والخدمات	xxx	
	38	إلـى حـ/مشتريات المخزونات		xxx
	44563	حـ/الرسم على القيمة المضافة..		xxx
		تسجيل مردودات المخزونات المتعلقة بفاتورة الشراء رقم....		

ب– مرحلة إرسال مردودات المخزونات (البضاعة أو المواد الأولية واللوازم...) إلى موردیها: في هذه المرحلة يكون القيد المحاسبي هو الأخر عكس قيد استلام البضاعة وذلك كما يلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
38.		مـن حـ/ مشتريات المخزونات	xxx	
	3..	إلـى حـ/المخزون المعني		xxx
		تسجيل تسليم مردودات المخزونات بموجب وصل إرجاع رقم....		

I-2-معالجة مردودات المبيعات: ونقصد هنا المخزونات (البضاعة، المنتجات التامة...)التي تم إرجاعها إلى البائع لعدم توافقها مع المواصفات المطلوبة مثلا، أو بسبب أن بها عيب لايمكن غض النظر عنه...إلخ، وتكون المعالجة المحاسبية لهذه المردودات في يومية البائع كمايلي:

أ- تسجيل قيد تحويل الملكية: إن عودة البضاعة المباعة أو المنتجات المباعة من المشتري إلى البائع، تؤدي إلى إنتقال ملكية هذه المبيعات من المشتري إلى البائع، والتي نعالجها محاسبيا من خلال تسجيل قيد عكسي لقيد انتقال الملكية في حالة البيع وذلك كمايلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
70.		مـن حـ/ المخزون المباع	xxx	
44570		حـ/الرسم على القيمة المضافة المجمع على	xxx	
	411	إلـى حـ/الزبائن		xxx
		تسجيل مردودات المخزونات المتعلقة بفاتورة بيع رقم....		

ب- تسجيل قيد استلام مردودات المبيعات: ويكون ذلك بإجراء قيد عكسي لقيد تسليم البضاعة أو المنتجات المباعة، وذلك كمايلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
30 أو 355		مـن حـ/ بضاعة مخزنة أو حـ/منتجات تامة	xxx	
	600 أو 724	إلـى حـ/ مشتريات البضاعة المباعة حـ/تغير مخزون المنتجات		xxx
		تسجيل استلام مردودات البضائع أو المنتجات بموجب وصل استلام رقم....		

II-المعالجة المحاسبية للتخفيضات: عند قيام المؤسسة ببيع (أو شراء) المخزونات (البضاعة أو المواد الأولية واللوازم...) ، فإنه يحدث وأن يتزامن مع هذا الحدث أن تقوم المؤسسة بمنح (أو تستفيد) تخفيضات من قيمة المبيعات، وهذا بهدف كسب الزبائن، وبصفة عامة التخفيضات نوعان:

II-1-التخفيضات التجارية: وهي عبارة عن تخفيض في ثمن السلعة بسبب وجود عيب فيها، أو بسبب عدم موافقتها للمواصفات المطلوبة، أو بسبب حجم الكمية المباعة أوطول مدة التعامل مع الزبون. وتجدر الإشارة إلى أن التخفيضات التجارية لاتسجل محاسبيا، ويمكن حصرها في الأنواع الثلاثة التالية التي نوجزها فيمايلي:

- الحسم: وهو تخفيض يمنح على سعر بيع البضاعة المباعة إذا كانت غير مطابقة للمواصفات المطلوبة من قبل الزبون، أو بسبب وجود عيب فيها.
- التنزيل: وهو تخفيض يمنحه البائع للمشتري على سعر بيع البضاعة، إذا بلغت قيمة المشتريات حد معين.

- المرتجعات: وهي تخفيضات يمنحها البائع للمشتري على سعر بيع البضاعة بسبب طول مدة التعامل (زبون قديم ومهم).

مثال: بتاريخ 2016/03/01 قامت مؤسسة الصفاء ببيع بضاعة بهامش ربح قدره 30% من تكفتها (تكلفة شرائها) البالغة 100000ون، وقد منحت الزبون حسم بنسبة 5%، كما منحته تنزيل بقيمة 1000ون.فاتورة البيع أرسلت مع الفاتورة بنفس تاريخ العملية.

بتاريخ 2016/03/04 أعاد الزبون ثلث البضاعة التي اشتراها من عند مؤسسة الصفاء بتاريخ 2016/03/01.

المطلوب: إعداد فامورة البيع، تم تسجيل العملية في يومية كل من مؤسسة الصفاء (البائع) والزبون، مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة هو 19%.

الحل:

التسجيل في دفتر يومية مؤسسة الصفاء (البائع):

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2016/03/01	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411		مـــن حـــ/الزبائن	143325	
	44570	إلـــى حـــ/ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		20825
	700	حـــ/بضاعة مباعة		122500
		فاتورة بيع رقم		
		//		
600		من حـــ/مشتريات البضاعة المباعة	100000	
	30	إلى حـــ/بضاعة		100000
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		
		2016/03/04		
44570		من حـــ/ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات	6941.66	
700		حـــ/بضاعة مباعة	40833.33	
	411	إلى حـــ/الزبائن		47775
		إلغاء فاتورة البيع فيما يتعلق بثلث المبيعات		
		//		
30		من حـــ/بضاعة	33333.33	
	600	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة المباعة		33333.33
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام مردودات البضاعة المباعة		

التسجيل في دفتر يومية الزبون (المشتري):

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2016/03/01		
380		مـــن حـــ/مشتريات البضاعة	122500	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	20825	
	401	إلـــى حـــ/موردوا المخزونات		143325
		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	122500	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		122500
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		
		2016/03/04		
401		من حـــ/موردوا المخزونات	47775	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		40833.33
	44563	حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات		6941.66
		إلغاء فاتورة الشراء فيما يتعلق بثلث المشتريات		
		//		
380		من حـــ/ مشتريات البضاعة	40833.33	
	30	إلى حـــ/البضاعة		40833.33
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال مردودات البضاعة المشتراة		

ملاحظة هامة: في حالة وصول إلى المؤسسة (الزبون، المشتري) تخفيضات تجارية في فاتورة مستقلة مرسلة من طرف موردها (البائع)، فإنه يجب تسجيل هذه التخفيضات التجارية محاسبيا كمايلي:

عند الزبون (المشتري): يجعل حـــ/401 مدينا بالمبلغ المحسوب كمايلي: مبلغ التخفيض + مبلغ التخفيض X معدل الرسم على القيمة المضافة،

وذلك مقابل جعل كلا من: حـــ/609-التخفيضات، التنزيلات، الحسومات (المرتجعات) المتحصل عليها: دائنا بمبلغ التخفيض،

حـــ/44563: دائنا بالمبلغ المحسوب بالعلاقة التالية: مبلغ التخفيض X معدل الرسم على القيمة المضافة.

عند المورد (البائع): يجعل كلا من: حـــ/44570: مدينا بالمبلغ المحسوب بالعلاقة التالية: مبلغ التخفيض X معدل الرسم على القيمة المضافة،

حـــ/709- التخفيضات، التنزيلات، الحسومات (المرتجعات) الممنوحة: مدينا بمبلغ التخفيض التجاري.

وذلك مقابل جعل حـــ/411: دائنا بالمبلغ المحسوب كمايلي: مبلغ التخفيض + مبلغ التخفيض x معدل الرسم على القيمة المضافة.

مثال رقم 02: بتاريخ 2016/03/07 باعت المؤسسة "أ" للمؤسسة "ب" بضاعة بسعر 750000ون، وقد منحتها حسم بنسبة 02%، كما منحتها تنزيل بنسبة 03%.مع العلم أن تكلفة شراء هذه البضاعة من قبل المؤسسة "أ" هي 670000ون، وأنه تم إرسال كلا من البضاعة والفاتورة بنفس تاريخ عملية البيع.

بتاريخ 2016/03/13 أرسلت المؤسسة "أ" إلى المؤسسة "ب" إشعار يفيد باستفادتها من حسم، وذلك مقابل غضها النظر عن بعض الأعطاب المسجلة في البضاعة المرسولة، قيمة الحسم هي 04% من المبلغ الواجب استلامه من الزبون.

المطلوب: تسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة "أ" والمؤسسة "ب" مع العلم أن معدل الرسم على القيمة المضافة =19%.

الحل:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "أ"

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2016/03/07		
411		مـــن حـــ/الزبائن	877500	
	44570	إلـــى حـــ/ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		127500
	700	حـــ/بضاعة مباعة		750000
		فاتورة بيع رقم		
		//		
600		من حـــ/مشتريات البضاعة المباعة	670000	
	30	إلى حـــ/بضاعة		670000
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		
		2016/03/13		
44570		من حـــ/ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات	7650	
709		حـــ/ التخفيضات، التنزيلات، الحسومات (المرتجعات) الممنوحة	45000	
	411	إلى حـــ/الزبائن		52650
		تسجيل التخفيض التجاري الممنوح للزبون خارج فاتورة البيع		

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "ب"

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2016/03/07		
380		مـــن حـــ/مشتريات البضاعة	750000	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	127500	
	401	إلـــى حـــ/موردوا المخزونات		877500

		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	750000	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		750000
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		
		2016/03/13		
401		من حـــ/موردوا المخزونات	52650	
	44563	إلى حـــ/ ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات		7650
	609	حـــ/ التخفيضات، التنزيلات، الحسومات المتحصل عليها		45000
		تسجيل التخفيض التجاري المتحصل عليه خارج فاتورة الشراء		

II-2-المعالجة المحاسبية للتخفيضات المالية:

كثيرا ماتلجأ المؤسسة البائعة إلى منح تخفيض مالي (تخفيض من سعر البيع النهائي) لزبائنها كسياسة منها لتشجيعهم على تسديد قيمة المشتريات في أسرع وقت ممكن، ولذلك نجد من يسمي هذا التخفيض المالي بخصم تعجيل الدفع.

وتتم المعالجة المحاسبية للتخفيض المالي بنفس طريقة معالجة التخفيضات التجارية التي يتم الحصول عليها خارج الفاتورة (أي يتم الحصول عليها بعد إعداد الفاتورة الأصلية)، وهذا سواء ورد التخفيض المالي في نفس الفاتورة أو خارجها (أي بعد إعداد فاتورة البيع/الشراء). وعليه يكون التسجيل المحاسبي في حالة وجود التخفيض المالي كمايلي:

II-2-1-عند البائع (المورد): يتم معالجة فاتورة البيع في حالة وجود التخفيض المالي على النحو التالي:

يجعل كلا من: حـــ/411: مدينا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي + صافي الدفع المالي X معدل الرسم على القيمة المضافة،

حـــ/709: مدينا بمبلغ التخفيض المالي الممنوح.

وذلك مقابل جعل كلا من: حـــ/44570: داننا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي X معدل الرسم على القيمة المضافة،

حـــ/700: دائنا بصافي الدفع التجاري الأخير.

حيث أن:

- ✓ صافي الدفع التجاري الأخير (سعر البيع النهائي) = ((((سعر البيع – التحفيض التجاري الأول) – التخفيض التجاري الثاني) – التخفيض التجاري الثالث) – التخفيض التجاري ن).
- ✓ صافي الدفع المالي = صافي الدفع التجاري الأخير – التخفيض المالي.

ملاحظة: في حالة عدم وجود تخفيضات تجارية فإن صافي الدفع التجاري الأخير = سعر البيع.

II-2-2-عند المشتري (الزبون): يتم معالجة فاتورة الشراء في حالة وجود التخفيض المالي على النحو التالي:

يجعل كلا من: حـــ/ 380: مدينا بتكلفة شراء البضاعة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع التجاري الأخير

حـــ/44563: مدينا بقيمة الرسم على القيمة المضافة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي x معدل الرسم على القيمة المضافة.

.وذلك مقابل جعل كلا من: حـــ/ 401: دائنا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي + صافي الدفع المالي x معدل الرسم على القيمة المضافة.

حـــ/609: دائنا بالتخفيض المالي.

ملاحظة: عندما يتم تحمل العديد من المصاريف من جراء عملية شراء البضاعة، فإن التسجيل المحاسبي لفاتورة الشراء يكون على النحو التالي:

يجعل كلا من: حـــ/ 380: مدينا بتكلفة شراء البضاعة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع التجاري الأخير + كل مصاريف الشراء الأخرى الخارجية (مصاريف الشحن، مصاريف النقل، مصاريف تأمين البضاعة، الرسوم الجمركية، الضرائب الغير قابلة للإسترجاع، مصاريف التفريغ...إلخ).

حـــ/44563: مدينا بقيمة الرسم على القيمة المضافة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي x معدل الرسم على القيمة المضافة + كل مصاريف الشراء الأخرى الخارجية إن وجدت (باستثناء الرسوم الجمركية) x معدل الرسم على القيمة المضافة.

وذلك مقابل جعل كلا من: حـــ/ 401: دائنا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: صافي الدفع المالي + صافي الدفع المالي x معدل الرسم على القيمة المضافة + كل مصاريف الشراء الأخرى إن وجدت + كل مصاريف الشراء الأخرى الخارجية إن وجدت (باستثناء الرسوم الجمركية)x معدل الرسم على القيمة المضافة ،

حـــ/609: دائنا بالتخفيض المالي.

مثال:

بتاريخ 2015/04/12 باعت المؤسسة "أ" للمؤسسة "ب" بضاعة بسعر 1700000ون، تكلفة شراء هذه البضاعة من قبل المؤسسة "أ" هي 1500000ون. وقد منحت المؤسسة "أ" المؤسسة "ب": تخفيض تجاري1 بنسبة 3%، تخفيض تجاري 2 بنسبة 1%، تخفيض مالي بنسبة 3%. الفاتورة تم إرسالها، البضاعة أرسلت، الدفع تم بشيك بنكي، معدل الرسم على القيمة المضافة= 17%.

المطلوب:

- إعداد فاتورة البيع وفاتورة الشراء، ثم سجيل مايلزم في دفتر يومية كل من المؤسسة "أ" والمؤسسة "ب".

الحل:

إعداد فاتورة البيع

لدينا سعر البيع الأولي = 1700000ون

ولدينا تخفيض تجاري1 بنسبة 3% ⇔ 51000ون ⇐ صافي الدفع التجاري1 = 1700000-51000 = 1649000ون،

ولدينا تخفيض تجاري2 بنسبة 1% ⇔ 16490ون ⇐ صافي الدفع التجاري2 = 1649000-16490 = 1632510ون،

ولدينا تخفيض مالي بنسبة 3% ⇔ 48975.3ون ⇐ صافي الدفع المالي = 1632510-48975.3 = 1583534.7ون،

⇐ الرسم على القيمة المضافة = 1583534.7 x 0.17 = 269200.9ون،

⇐ المبلغ الواجب استلامه من عند الزبون = 1583534.7 + 269200.9 = 1852735.6ون.

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "أ"

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2015/04/12		
411		مـــن حـــ/الزبائن	1852735.6	
709		حـــ/ التخفيضات، التنزيلات، الحسومات (المرتجعات) الممنوحة	48975.3	
	44570	إلـــى حـــ/ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		269200.9
	700	حـــ/بضاعة مباعة		1632510
		فاتورة بيع رقم		
		//		
600		من حـــ/مشتريات البضاعة المباعة	1500000	
	30	إلى حـــ/بضاعة		1500000
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		
		//		
512		من حـــ/البنك	1852735.6	
	411	إلى حـــ/الزبائن		1852735.6
		قبض المستحقات المترتبة لصالح المؤسسة اتجاه الزبون بشيك بنكي.		

إعداد فاتورة الشراء

لدينا سعر الشراء الأولي = 1700000ون

ولدينا تخفيض تجاري1 بنسبة 3% ⇔ 51000ون ⇐ صافي الدفع التجاري1 = 1700000-51000 = 1649000ون،

ولدينا تخفيض تجاري2 بنسبة 1% ⇔ 16490ون ⇐ صافي الدفع التجاري2 = 1649000-16490 = 1632510ون،

ولدينا تخفيض مالي بنسبة 3% ⇔ 48975.3ون ⇐ صافي الدفع المالي = 1632510-48975.3 = 1583534.7ون،

⇐ الرسم على القيمة المضافة = 1583534.7 x 0.17 = 269200.9ون،

⇐ المبلغ الواجب تسديده للمورد = 1583534.7 + 269200.9 = 1852735.6ون.

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "ب"

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2015/04/12		
380		مـــن حـــ/مشتريات البضاعة	1632510	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	269200.9	
	401	إلـــى حـــ/موردوا المخزونات		1852735.6
	609	حـــ/ التخفيضات، التنزيلات، الحسومات المتحصل عليها		48975.3
		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	1632510	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		1632510
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		
		//		
401		من حـــ/موردوا المخزونات	1852735.6	
	512	إلى حـــ/ البنك		1852735.6
		دفع المستحقات المترتبة لصالح المورد بشيك بنكي.		

III- المعالجة المحاسبية للأغلفة التجارية:

عند الإقبال على بيع أو شراء السلع فإنه لابد من حفظها من التلف والمحافظة عليها سليمة، وهذا لايتحقق إلا عن طريق تغليفها بأغلفة، والتي تقسم من وجهة النظر المحاسبية إلى:

III-1- أغلفة مستهلكة (أغلفة غير قابلة للإسترجاع، أغلفة تالفة):

وهي الأغلفة التي تستخدمها المؤسسة لمرة واحدة فقط، أي أنها تستهلك بمجرد إستخدامها. وتتم المعالجة المحاسبة لعملية شراء الأغلفة المستهلكة بنفس طريقة معالجة عملية شراء البضاعة، إلا أنه يتم استبدال كل من: حـــ/380 بـــ حـــ/382-مشتريات التموينات الأخرى، وحـــ/30 بـــ حـــ/3261-أغلفة مستهلكة.

وعندما تستعمل الأغلفة المستهلكة في تغليف المبيعات فإنه:

يجعل حـــ/60261- مشتريات الأغلفة المستهلكة المستعملة: مدينا بتكلفة شراء الأغلفة المستهلكة التي تم استعمالها، وذلك مقابل جعل حـــ/3261 –أغلفة مستهلكة: دائنا بنفس المبلغ الموجود في الجهة المدينة.

مثال رقم 04:

بتاريخ 2015/02/03 اشترت المؤسسة "س" بشيك بنكي أغلفة مستهلكة بقيمة30000ون، كما اشترت بنفس التاريخ نقدا بضاعة بقيمة 130000ون.

بتاريخ 2015/02/27 باعت المؤسسة "س" نصف البضاعة المشتراة سابقا بسعر بيع 93000ون، ومن أجل إرسال هذه المبيعات إلى الزبون بنفس التاريخ، استعملت نصف الأغلفة المستهلكة الموجودة بمخازنها.

المطلوب: إذا علمت أن TVA = 17%، فقم بتسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة "س".

الحل:

التسجيل المحاسبي في دفتر يومية المؤسسة "س"

مدين	دائن	2015/02/03	مدين	دائن
380		مـــــن حـــ/مشتريات البضاعة	130000	
38261		حـــ/مشتريات الأغلفة المستهلكة	30000	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	27200	
	401001	إلـــى حـــ/مورد مخزونات البضاعة		152100
	401002	حـــ/ مورد مخزونات التموينات الأخرى		35100
		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	130000	
3261		حـــ/ أغلفة مستهلكة	30000	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		130000
	38261	حـــ/ مشتريات الأغلفة المستهلكة		30000
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة والأغلفة المستهلكة المشتراة		
		//		
401001		من حـــ/ مورد مخزونات البضاعة	152100	
401002		حـــ/ مورد مخزونات التموينات الأخرى	35100	
	512	إلى حـــ/ البنك		152100

	53	حـــ/الصندوق		35100
		دفع المستحقات المترتبة لصالح الموردين.		
		2015/02/27		
60261		من حـــ/مشتريات الأغلفة المستهلكة المستعملة	15000	
	36261	إلى حـــ/أغلفة مستهلكة		15000
		تسجيل استعمال نصف الأغلفة المستهلكة في تغليف نصف البضاعة المباعة		
		//		
411		من حـــ/الزبائن	108810	
	44570	إلى حـــ/ ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		15810
	700	حـــ/بضاعة مباعة		93000
		//		
600		من حـــ/مشتريات البضاعة المستهلكة	65000	
	30	إلى حـــ/البضاعة		65000
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		

III-2- أغلفة متداولة (أغلفة مسترجعة، أغلفة غير قابلة للإستهلاك):

الأغلفة المتداولة هي الأغلفة التي تستعمل لأكثر من مرة واحدة، فهي تبقى في المؤسسة لعدة سنوات، وتتم المعالجة المحاسبية للأغلفة المتداولة حسب نوعها وذلك وفقا لما هو مبين فيما يلي:

III-2-1- أغلفة متداولة قابلة للتعيين (قابلة للتحديد، قابلة للتعرف عليها) les emballages récupérables identifiables:

وهي الأغلفة التي يمكن تمييزها والتعرف عليها بكل سهولة، أي هي الأغلفة التي يمكن للمؤسسة أن تحدد بأنها تابعة لها، وهذا بسبب احتوائها على رقم تسلسلي خاص بالمؤسسة أو العلامة التجارية للمؤسسة...، ومن الأمثلة الأكثر شيوعا على هذا النوع من الأغلفة نجد الحاويات (conteneurs)، الصهاريج (citernes,)، الخزانات (cuves de gaz, réservoirs)، البراميل (barils, futs)، صناديق القارورات (caisse de bouteilles)، قارورات الزجاج (bouteilles en verre)...

إن هذا النوع من الأغلفة القابلة للإسترجاع يعالج محاسبيا عند الحصول عليه (شرائه) على أنه أصل تابث، ويسجل محاسبيا تحت ح/2187- أغلفة مسترجعة قابلة للتعيين، وذلك وفقا لما هو مبين في القيد المحاسبي التالي

مدين	دائن	التاريخ	مدين	دائن
2187		مـــــن حـــ/أغلفة مسترجعة قابلة للتعيين		
44562		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على مشتريات التتبيثات		
	404	إلـــى حـــ/مورد التتبيثات		
		فاتورة شراء رقم		

أما أثناء استعمال هذا النوع من الأغلفة القابلة للإسترجاع في نشاط المؤسسة، فتعالج محاسبيا وفقا لما هو مبين في الحالتين التاليتين:

III-2-1-1- شراء البضاعة داخل أغلفة قابلة للإسترجاع قابلة للتعيين:

عند شراء البضاعة من عند الغير فإنه يتم ورودها في أغلب الأحيان داخل أغلفة قابلة للإسترجاع، وعند إذ سيكون لزاما على المؤسسة أن تلتزم بدفع قيمة البضاعة المشتراة، وكذلك دفع مبلغ كضمان على سلامة أغلفة البائع.

وتتم المعالجة المحاسبية في حالة شراء البضاعة داخل أغلفة قابلة للإسترجاع قابلة للتعيين كمايلي:

يجعل كلا من: حـــ/ 380: مدينا بثمن شراء البضاعة البضاعة،

حـــ/4095-الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: مدينا بمبلغ الضمانات الواجب دفعها على سلامة الأغلفة،

حـــ/44563: مدينا بقيمة الرسم على القيمة المضافة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: ثمن شراء البضاعة X معدل الرسم على القيمة المضافة.

وذلك مقابل جعل: حـــ/ 401: دائنا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: ثمن شراء البضاعة + ثمن شراء البضاعة X معدل الرسم على القيمة المضافة + مبلغ الضمان الواجب دفعه على سلامة الأغلفة.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية استلام البضاعة المشتراة، والتخفيضات التجارية والمالية، تعالج بنفس الطريقة التي سبق وأن تطرقنا إليها.

مثال رقم 05:

بتاريخ 2016/03/04 اشترت واستلمت المؤسسة "ع" بضاعة بقيمة 50000ون، وقد وردت هذه البضاعة ضمن أغلفة قابلة للإسترجاع بقيمة 1500ون، العملية تمت على الحساب، TVA = 17%.

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر يومية المؤسسة

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن			المبلغ المدين	المبلغ الدائن
380		2016/03/04	مـــــن حـــ/مشتريات البضاعة	50000	

4095		حـــ/ الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع	1500	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	8500	
	401	إلـــى حـــ/موردوا المخزونات		60000
		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	50000	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		50000
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		

ملاحظة رقم 04:

عند إرجاع المؤسسة للأغلفة المتداولة إلى المورد، يكون من حقها اسقاط الإلتزام المترتب على عاتقها نحو المورد من جراء المبلغ الواجب دفعه كضمان على سلامة هذه الأغلفة، وهنا يمكن تمييز الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة (أي دون أي نقص أو عطب): في هذه الحالة يتم التسجيل محاسبيا كمايلي:

يجعل حـــ/401 مدينا بقيمة الضمان الواجب دفعه على سلامة الأغلفة المتداولة التي تم إرجاعها إلى المورد ، وذلك مقابل جعل حـــ/4095 دائنا بنفس المبلغ (أي دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة).

مثال رقم 06: انطلاقا من معطيات المثال السابق نفرض أن المؤسسة بتاريخ 2016/03/05 أعادت كل الأغلفة إلى المورد سليمة (أي دون أي تلف).

المطلوب: تسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		2016/03/05		
		حـــ/ موردوا المخزونات	1500	
	4095	إلـــى حـــ/ الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة		1500
		إرجاع الأغلفة سليمة		

- **الحالة الثانية:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة لكن خارج الموعد المتفق عليه: في أغلب الأحيان يكون هناك اتفاق بين المورد وزبائنه على أنه في حالة تأخرهم في إرجاع الأغلفة المتداولة في الأجل المتفق عليه، فإنه سيعتبر كل

يوم تأخر بمثابة يوم تأجير لهذه الأغلفة، وفي هذه الحالة يقوم المورد باقتطاع قيمة هذا الإيجار مع الرسوم المحسوبة عليه من قيمة الضمان على سلامة الأغلفة، وهنا يجب على محاسب المؤسسة (كونها هي الزبون)، تسجيل القيد المحاسبي التالي

يجعل كلا من حـ/401- موردوا المخزونات: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة) - (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة + الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده)؛

حـ/44563- الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة) × (معدل الرسم على القيمة المضافة)؛

حـ/6136-أعباء مترتبة عن التأخر في إرجاع مواد التعبئة والتغليف المرجعة: مدينا بمبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة.

وذلك مقابل جعل حـ/4095- الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة.

مثال رقم 07:

بتاريخ 2021/11/01 اشترت المؤسسة "أ" بضاعة على الحساب من عند المؤسسة "س"، وقد تضمنت فاتورة الشراء رقم0001 المعلومات التالية: سعر الشراء 80000ون، تخفيض تجاري بـ 3%، تخفيض مالي بـ 2%، أغلفة متداولة بقيمة 1500ون يجب إرجاعها قبل 2021/11/03. البضاعة تم استلامها.

بتاريخ 2012/11/15 أعادت كل الأغلفة المتداولة إلى مورد العملية المبرمة بتاريخ 2021/11/01 سليمة، لكن بسبب التأخر في إرجاعها اعتبرت المؤسسة "س" نسبة 10% من قيمة الضمان على الأغلفة كإيجار يجب الحصول عليه.

المطلوب: تسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة "أ"، مع العلم أن معدل ر ق م = 19%.

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2021/11/01	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
380		مـــن حـــ/مشتريات البضاعة	50000	
4095		حـــ/ الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع	1500	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	8500	
	401	إلـــى حـــ/موردوا المخزونات		60000
		فاتورة شراء رقم		
		//		
30		من حـــ/البضاعة	50000	
	380	إلى حـــ/ مشتريات البضاعة		50000

		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		
		2021/11/15		
401		حـــ/موردوا المخزونات	1321.5	
44563		حـــ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	28.5	
6136		حـــ/أعباء مترتبة عن التأخر في إرجاع مواد التعبئة والتغليف المرجعة	150	
		حـــ/ الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها		
	4095	على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع		1500
		إرجاع الأغلفة سليمة		

- **الحالة الثالثة:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة القابلة تالفة:

في هذه الحالة **يجعل كلا من حـــ/401– موردوا المخزونات**: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة – الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده – مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة؛

حـــ/44563– الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة × معدل الرسم على القيمة المضافة؛

حـــ/6086–أعباء مترتبة عن النقص (العطب) في مواد التعبئة والتغليف المرجعة: مدينا بمبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة.

وذلك مقابل جعل حـــ/4095– الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع:

دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة.

مثال رقم 08:

انطلاقا من مثال تاريخ 2016/04/03 نفرض أن المؤسسة أعادت كل الأغلفة إلى المورد، ولكن تالفة بنسبة 10%.

المطلوب: مسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة مع العلم أن معدل الرسم على ق.م = 17%.

III–2–1–2– بيع البضاعة داخل الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين:

عندما تبيع المؤسسة لسلع معبئة ضمن أغلفة متداولة قابلة للتعيين، فإنها سوف تكون دائنة للزبون بسعر بيع البضاعة والرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيله لصالح الدولة، بالإضافة إلى المبلغ الواجب استلامه كضمان على سلامة الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين.

إن التسجيل المحاسبي لفاتورة بيع بضاعة معبئة ضمن أغلفة متداولة قابلة للتعيين يكون كمايلي:

يجعل حـــ/411: مدينا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: سعر بيع البضاعة + سعر بيع البضاعة x TVA + المبلغ الواجب استلامه كضمان على سلامة الأغلفة المتداولة.

وذلك مقابل جعل كل من: حـــ/4195-الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: دائنا .بمبلغ الضمانات الواجب استلامها على سلامة الأغلفة.

حـــ/44570: دائنا .بمبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تجميعه على المبيعات لصالح الدولة والذي يحسب على أساس العلاقة التالية: سعر بيع البضاعة x TVA.

حـــ/700: دائنا بسعر بيع البضاعة.

مثال رقم 09:

بتاريخ 2016/04/07 باعت المؤسسة "أ" للمؤسسة "ب" بضاعة .بمبلغ 830000ون معبئة داخل أغلفة متداولة بقيمة 15000ون، تكلفة شراء البضاعة المباعة من قبل المؤسسة "أ" كانت 795000ون، فاتورة البيع والبضاعة أرسلتا بنفس تاريخ البيع إلى المؤسسة "ب"، الدفع أجل إلى تاريخ لاحق، TVA= 17%.

المطلوب: تسجيل العملية في دفتر يومية المؤسسة "أ".

ملاحظة رقم 05: عند استرجاع المؤسسة لأغلفتها المتداولة فإنها قد تكون أمام إحدى الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** استرجاع الأغلفة سليمة (أي دون تلف، دون عطب): في هذه الحالة يجعل حـــ/4195: مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المرجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)، وذلك مقابل جعل حـــ/411: هو الأخر دائنا بالمبلغ المقابل للأغلفة المسترجعة.

مثال رقم 10:

انطلاقا من نفس العملية التي تمت بتاريخ2016/04/07 نفرض أن المؤسسة "أ" استرجعت بتاريخ 2016/04/15 كل الأغلفة المتداولة من عند الزبون سليمة.

المطلوب: تسجيل مايلزم في دفتر يومية من المؤسسة "أ".

- **الحالة الثانية:** إسترجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة لكن خارج الموعد المتفق عليه: كما سبق وأشرنا إليه، فإنه في أغلب الأحيان يكون هناك اتفاق بين المورد وزبائنه على أنه في حالة تأخرهم في إرجاع الأغلفة المتداولة في الأجل المتفق عليه، فإنه سيعتبر كل يوم تأخر بمثابة يوم تأجير لهذه الأغلفة، وفي هذه الحالة يقوم المورد باقتطاع قيمة هذا الإيجار مع الرسوم المحسوبة عليه من قيمة الضمان على سلامة الأغلفة، وهنا يجب على محاسبه تسجيل القيد المحاسبي التالي

يجعل **حـ/4195- الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع** : مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المسترجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)،

وذلك مقابل جعل كلا من حـ/411- الزبائن: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة) – (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة + الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده)؛

وحـ/ 44570- الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة) × (معدل الرسم على القيمة المضافة)؛

وحـ/7086-إيرادات مترتبة عن النقص في مواد التعبئة والتغليف المسترجعة: دائنا بمبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة.

- **الحالة الثالثة:** استرجاع الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين تالفة: في هذه الحالة تعتبر المؤسسة الأغلفة التالفة المرجعة لها بمثابة أصول تابثة تم التنازل عنها لصالح الزبون، ويكون التسجيل المحاسبي في هذه الحالة على النحو التالي

يجعل كل من:

حـ/4195- الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين: مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المتداولة المسترجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)،

وحـ/28187- مجمع اهتلاك الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين: مدينا بمجموع أقساط اهتلاك هذه الأغلفة

وحـ/ 652- خسارة القيمة عن التنازل عن الأصول التابثة: مدينا بالفرق السالب بين مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المسترجعة والقيمة المحاسبية الصافية المتبقية لهذه الأغلفة؛

وذلك مقابل جعل كلا من:

حـ/2187- أغلفة متداولة قابلة للتعيين: دائنا بتكلفة الحصول على الأغلفة المتداولة القابلة للتعيين؛

وحـ/411- الزبائن: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: (مبلغ ماتم إسترجاعه من الأغلفة المتداولة) – (مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المسترجعة)؛

وحـ/ 752- فائض القيمة عن التنازل عن الأصول التابثة: دائنا بالفرق الموجب بين مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المسترجعة والقيمة المحاسبية الصافية المتبقية لهذه الأغلفة؛

مثال رقم 11:

انطلاقا من نفس معطيات العملية التي تمت بتاريخ 2016/04/17، نفرض أن المؤسسة استرجعت بتاريخ 2016/04/15 كل الأغلفة من عند الزبون، لكن تالفة بنسبة 25%.

المطلوب: تسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة "أ".

III-2-2- أغلفة متداولة غير قابلة للتعيين (للتحديد، للتعرف عليها) les emballages récupérables non identifiables:

وهي الأغلفة التي لا يمكن تمييزها أوالتعرف عليها بكل سهولة، أي هي الأغلفة التي لا يمكن للمؤسسة أن تحدد بأنها تابعة لها، وهذا بسبب عدم احتوائها على رقم تسلسلي خاص بالمؤسسة أو العلامة التجارية للمؤسسة...، ومن الأمثلة الأكثر شيوعا على هذا النوع من الأغلفة نجد ألواح تحميل السلع (les palettes)، الصناديق البلاستيكية....

إن هذا النوع من الأغلفة القابلة للإسترجاع يعالج محاسبيا عند الحصول عليه (شرائه) على أنه أصل جاري (متداول)، وذلك من خلال إدراجه ضمن مخزونات المؤسسة تحت ح/3262- أغلفة مسترجعة غير قابلة للتعيين، وتتم المعالجة المحاسبة لعملية شراء هذا النوع من الأغلفة القابلة للإسترجاع بنفس طريقة معالجة عملية شراء البضاعة، إلا أنه يتم استبدال كل من: حـ/380 بـ حـ/382622- مشتريات الأغلفة المسترجعة غير القابلة للتعيين ، وحـ/30 بـ حـ/3262- أغلفة مسترجعة غير قابلة للتعيين.

أما أثناء استعمال هذا النوع من الأغلفة القابلة للإسترجاع في نشاط المؤسسة، فيعالج محاسبيا وفقا لما هو مبين في الحالتين التاليتين:

III-2-2-1- شراء البضاعة داخل أغلفة قابلة للإسترجاع غير قابلة للتعيين:

عند شراء البضاعة من عند الغير وورودها داخل أغلفة قابلة للإسترجاع غير قابلة للتعيين، يكون لزاما على المؤسسة أن تلتزم بدفع قيمة البضاعة المشتراة، وكذلك دفع مبلغ كضمان على سلامة أغلفة البائع. وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كمايلي:

يجعل كلا من: حـ/ 380: مدينا بثمن شراء البضاعة البضاعة،

حـ/4095-الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: مدينا بمبلغ الضمانات الواجب دفعها على سلامة الأغلفة،

حـــ/44563: مدينا بقيمة الرسم على القيمة المضافة المحسوبة على أساس العلاقة التالية: ثمن شراء البضاعة x معدل الرسم على القيمة المضافة.

وذلك مقابل جعل: حـــ/ 401: دائنا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: ثمن شراء البضاعة + ثمن شراء البضاعة x معدل الرسم على القيمة المضافة + مبلغ الضمان الواجب دفعه على سلامة الأغلفة.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية استلام البضاعة المشتراة، والتخفيضات التجارية والمالية، تعالج بنفس الطريقة التي سبق وأن تطرقنا إليها.

ملاحظة رقم 06:

عند إرجاع المؤسسة للأغلفة المتداولة إلى المورد، يكون من حقها اسقاط الإلتزام المترتب على عاتقها نحو المورد من جراء المبلغ الواجب دفعه كضمان على سلامة هذه الأغلفة، وهنا يمكن تمييز الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة (أي دون أي نقص أو عطب): في هذه الحالة يتم التسجيل محاسبيا كمايلي:

يجعل حـــ/401 مدينا بقيمة الضمان الواجب دفعه على سلامة الأغلفة المتداولة التي تم إرجاعها إلى المورد ، وذلك مقابل جعل حـــ/4095 دائنا بنفس المبلغ (أي دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة).

- **الحالة الثانية:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة لكن خارج الموعد المتفق عليه: في أغلب الأحيان يكون هناك اتفاق بين المورد وزبائنه على أنه في حالة تأخرهم في إرجاع الأغلفة المتداولة في الأجل المتفق عليه، فإنه سيعتبر كل يوم تأخر بمثابة يوم تأجير لهذه الأغلفة، وفي هذه الحالة يقوم المورد باقتطاع قيمة هذا الإيجار مع الرسوم المحسوبة عليه من قيمة الضمان على سلامة الأغلفة، وهنا يجب على محاسب المؤسسة (كونها هي الزبون)، تسجيل القيد المحاسبي التالي

يجعل كلا من حـــ/401– موردوا المخزونات: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة) – (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة + الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده)؛

حـــ/44563– الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة) × (معدل الرسم على القيمة المضافة)؛

حـــ/6136–أعباء مترتبة عن التأخر في إرجاع مواد التعبئة والتغليف المرجعة: مدينا بمبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة.

وذلك مقابل جعل حـــ/4095– الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة.

- **الحالة الثالثة:** إرجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة القابلة تالفة:

في هذه الحالة **يجعل كلا من حـــ/401– موردوا المخزونات**: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة – الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده – مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة؛

حـــ/44563– الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده: مدينا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة × معدل الرسم على القيمة المضافة؛

حـــ/6086–أعباء مترتبة عن النقص (العطب) في مواد التعبئة والتغليف المرجعة: مدينا بمبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المرجعة.

وذلك مقابل جعل حـــ/4095– الموردون المدينون، ضمانات واجب دفعها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: دائنا بمبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة.

III–2–2–3– بيع البضاعة داخل أغلفة متداولة غير قابلة للتعيين:

عندما تبيع المؤسسة لسلع معبئة ضمن أغلفة متداولة غير قابلة للتعيين، فإنها سوف تكون دائنة للزبون بسعر بيع البضاعة والرسم على القيمة المضافة الواجب تحصيله لصالح الدولة، بالإضافة إلى المبلغ الواجب استلامه كضمان على سلامة الأغلفة المتداولة.

إن التسجيل المحاسبي لفاتورة بيع بضاعة معبئة ضمن أغلفة متداولة يكون كمايلي:

يجعل حـــ/411: مدينا بالمبلغ المحسوب على أساس العلاقة التالية: سعر بيع البضاعة + سعر بيع البضاعة x TVA + المبلغ الواجب استلامه كضمان على سلامة الأغلفة المتداولة.

وذلك مقابل جعل كل من: حـــ/4195–الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع: دائنا بمبلغ الضمانات الواجب استلامها على سلامة الأغلفة.

حـــ/44570: دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب تحميله على المبيعات لصالح الدولة والذي يحسب على أساس العلاقة التالية: سعر بيع البضاعة x TVA.

حـــ/700: دائنا بسعر بيع البضاعة.

ملاحظة رقم 07: عند استرجاع المؤسسة لأغلفتها المتداولة فإنها قد تكون أمام إحدى الحالات التالية:

- **الحالة الأولى:** استرجاع الأغلفة سليمة (أي دون تلف، دون عطب): في هذه الحالة يجعل حـــ/4195: مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المرجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)، وذلك مقابل جعل حـــ/411: هو الأخر دائنا بالمبلغ المقابل للأغلفة المسترجعة.

- **الحالة الثانية:** إسترجاع كل أو جزء من الأغلفة المتداولة سليمة لكن خارج الموعد المتفق عليه: كما سبق وأشرنا إليه، فإنه في أغلب الأحيان يكون هناك اتفاق بين المورد وزبائنه على أنه في حالة تأخرهم في إرجاع الأغلفة المتداولة في الأجل المتفق عليه، فإنه سيعتبر كل يوم تأخر بمثابة يوم تأجير لهذه الأغلفة، وفي هذه الحالة يقوم المورد باقتطاع قيمة هذا الإيجار مع الرسوم المحسوبة عليه من قيمة الضمان على سلامة الأغلفة، وهنا يجب على محاسبه تسجيل القيد المحاسبي التالي

يجعل **حـــ/4195– الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع** : مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المسترجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)،

وذلك مقابل جعل كلا من حـــ/411– الزبائن: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية:

(مبلغ ماتم إرجاعه من الأغلفة المتداولة) – (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة + الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده)؛

وحـــ/ 44570– الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: (مبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة) × (معدل الرسم على القيمة المضافة)؛

وحـــ/7086–إيرادات مترتبة عن النقص في مواد التعبئة والتغليف المسترجعة: دائنا بمبلغ الإيجار المترتب عن التأخر في إرجاع الأغلفة المتداولة.

- **الحالة الثالثة:** استرجاع الأغلفة المتداولة غير القابلة للتعيين تالفة: في هذه الحالة يجب على المؤسسة أن تقوم بتسجيل القيدين التاليين

القيد المحاسبي الأول:

يجعل **حـــ/4195– الزبائن الدائنون، ضمانات واجب استلامها على سلامة الأغلفة القابلة للإسترجاع** : مدينا بالمبلغ المقابل للأغلفة المسترجعة (سواء كل الأغلفة أو جزء فقط منها)،

وذلك مقابل جعل كلا من **حـــ/411– الزبائن:** دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: (مبلغ ماتم إسترجاعه من الأغلفة المتداولة) – (الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة + مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المسترجعة)؛

وحـ/ 44570– الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة: دائنا بالمبلغ المحسوب وفقا للعلاقة التالية: مبلغ التلف (العطب) المسجل في الأغلفة المتداولة المسترجعة × معدل الرسم على القيمة المضافة؛

وحـ/7086–إيرادات مترتبة عن النقص في مواد التعبئة والتغليف المسترجعة: دائنا بمبلغ التلف في الأغلفة المسترجعة.

القيد المحاسبي الثاني:

يجعل حـ/60262– مشتريات الأغلفة المتداولة غير القابلة للتعيين التالفة: مدينا بتكلفة شراء الأغلفة المتداولة التي تم بيعها، وذلك مقابل جعل حـ/3262 –أغلفة متداولة غير قابلة للتعيين: دائنا بتكلفة شراء الأغلفة المتداولة التالفة.

ملاحظة رقم 02: عندما توعد المؤسسة بالإستفادة من تخفيضات تجارية أو مالية من قبل موردي المخزونات والخدمات، وتنتهي الدورة المحاسبية (السنة المالية)، ولايتم تنفيذ هذا الوعد، فإنه لابد من إجراء التسجيلات المحاسبية التالية:

يجعل حـ/ 4098(تخفيضات (حسومات)ستكتسب): مدينا بقيمة التخفيض الموعود به وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا: إما حـ/609–حسومات وتنزيلات ومرتجعات متحصل عليها، أو حـ/767–إيرادات مالية.

ملاحظة رقم 03: حتى يتم التفرقة بين الحقوق المترتبة عن التسبيقات على طلبيات الشراء والحقوق المترتبة عن الضمانات المقدمة على سلامة الأغلفة والحقوق المترتبة عن التخفيضات محل الوعد إلى غاية نهاية السنة، يمكن تجزئة هذا الحساب كمايلي:

حـ/4090–التسبيقات المقدمة إلى موردي المخزونات والخدمات.

حـ/4095–الضمانات المدفوعة على سلامة الأغلفة المتداولة.

حـ/4098–تخفيضات (حسومات)ستكتسب.

ملاحظة رقم 04: يسجل مبلغ المبيعات التي لم ترسل فواتيرها إلى الزبائن عند نهاية السنة المالية في الجهة المدينة لـ **حـ/418–الزبائن، الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد)**، ، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات الفرعية ل حـ/70–المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتوجات الملحقة: دائنا.

وعند تحرير الفاتورة خلال الدورة اللاحقة يجعل هذا الحساب دائنا، وذلك مقابل جعل حـ/411 مدينا.

تمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2016/03/07 وصلت فاتورة إلى المؤسسة تشتمل على مايلي:مشتريات بضائع بقيمة 700000ون، غلافات قابلة للإرجاع (متداولة) بقيمة 15000ون، البضاعة المشتراة تم استلامها.

بتاريخ 2016/03/08 تقدمت المؤسسة بطلبية شراء بضاعة، ودفعت تسبيق قدره 20000ون بشيك بنكي.

بتاريخ 2016/03/12 تم استلام فاتورة شراء البضاعة محل التسبيق، وقد بلغت قيمة الفاتورة 85000ون، البضاعة تم استلامها.

بتاريخ 2016/03/15 أعادت المؤسسة كل الأغلفة المتداولة إلى المورد سليمة.

بتاريخ 2016/12/31 وعد أحد الموردين المؤسسة بمنحها تخفيض تجاري بنسبة 3% على فاتورة شراء قيمتها 330000ون.

المطلوب: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق عند شراء وبيع السلع والخدمات هو 17%، فقم بتسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2016/03/07	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
380		مـن حـ/مشتريات البضاعة	700000	
4095		حـ/ الموردون المدينون، ضمانات مدفوعة على سلامة الأغلفة المتداولة	15000	
44563		حـ/ر.ق.م الواجب استرجاعه على المشتريات	119000	
	401	إلـى حـ/موردوا المخزونات		834000
		فاتورة شراء رقم //		
30		من حـ/بضاعة	700000	
	380	إلى حـ/ مشتريات البضاعة		700000
		اقتطاع التسبيق المدفوع من فاتورة الشراء		
		2016/03/08		
4090		من حـــ/الموردون المدينون، تسبيقات على طلبيات شراء البضاعة	20000	
44563		حـ/ر.ق.م الواجب استرجاعه على المشتريات	3400	
	512	إلى حـــ/البنك		23400
		دفع تسبيق على طلبية شراء بضاعة.		
		2016/03/12		
380		مـن حـ/مشتريات البضاعة	85000	
44563		حـ/ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	11050	
	401	إلـى حـ/موردو المخزونات		96050
		فاتورة شراء رقم		

		//		
401		من حـ/ موردو المخزونات	20000	
	4090	إلى حـ/ الموردون المدينون، تسبيقات على طلبيات شراء البضاعة		20000
		اقتطاع التسبيق المدفوع من المستحقات المترتبة لصالح المورد		
		//		
30		من حـ/بضاعة	85000	
	380	إلى حـ/ مشتريات البضاعة		85000
		وصل استلام رقم ... متعلق باستلام البضاعة المشتراة		
		2016/03/15		
401		مـن حـ/ موردو المخزونات	15000	
	4095	إلى حـ/ الموردون المدينون، ضمانات مدفوعة على سلامة الأغلفة المتداولة		15000
		إرجاع كل الأغلفة المتداولة إلى المورد سليمة.		
		2016/12/31		
4098		مـــن حـ/ الموردون المدينون، تخفيضات (حسومات)ستكتسب	11583	
	44563	إلى حـ/ ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات		1683
	609	حـ/ التخفيضات، التنزيلات ...المتحصل عليها.		9900
		تسجيل تعهد أحد الموردين بمنح المؤسسة تخفيض تجاري		

تمرين رقم 02: بتاريخ 2009/11/30 تم تسليم بضاعة مباعة بسعر 600000ون إلى أحد الزبائن دون إرفاقها بفاتورة البيع، تكلفة شراء هذه البضاعة المباعة هي 480000ون.

المطلوب: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على عمليات شراء وبيع السلع والخدمات هو 17%، وأن الدورة المحاسبية انتهت وفاتورة البيع لم يتم إرسالها إلى الزبون إلى غاية 2010/01/02، فقم بتسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة.

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن		المبلغ المدين	المبلغ الدائن
		2009/11/30		
600		مـن حـ/مشتريات البضاعة المباعة	480000	
	30	إلـى حـ/بضاعة		480000
		وصل تسليم رقم .. متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		
		2009/12/31		
418		من حـ/ الزبائن، الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد)	600000	
	700	إلى حـ/بضاعة مباعة		600000
		تسجيل مبلغ المبيعات التي لم ترسل فواتيرها إلى الزبائن		
		2010/01/02		
411		من حـ/الزبائن	702000	
	418	إلى حـ/ الزبائن، الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد)		600000
	44570	حـ/ ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		102000
		تحرير فاتورة المبيعات التي تم إرسالها إلى الزبائن		

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم 01:

SARL ALGERERPDPS هي شركة ذات مسؤولية محدودة، برأس مال قدره 23000000 ون، تم إنشائها بتاريخ 2015/01/01، وتزاول نشاطها بولاية الجزائر العاصمة. وقد قامت هذه الشركة خلال شهر أكتوبر من سنة 2017 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 10/04/ اشترت على الحساب مواد أولية ولوازم دون استلامها، ولقد تضمنت فاتورة الشراء المعلومات التالية: سعر الشراء 90000ون، تخفيض مالي ب1%، أغلفة برسم الإعادة (أغلفة متداولة، أغلقة مسترجعة) بقيمة 5000ون.
- بتاريخ 10/07/ استلمت المواد الأولية واللوازم المشتراة بتاريخ 10/04/، مع العلم أن الشركة لإيصال هذه المواد إلى مخازنها لجأت إلى شركة متخصصة في نقل السلع وذلك مقابل أن دفعت لها نقدا مبلغ 2380ون (TTC).
- بتاريخ 10/10/ أرسلت كل المواد الأولية واللوازم التي استلمتها بتاريخ 10/07/ إلى ورشات التصنيع ولقد تحصلت في مقابل ذلك على: منتجات تامة بقيمة 80000ون، منتجات نصف مصنعة بقيمة 35000ون، فضلات ومهملات بقيمة 3000ون.
- بتاريخ 10/12/ أعادت كل الأغلفة المتداولة إلى مورد العملية المبرمة بتاريخ 10/04/ متلفة بنسبة 25%.
- بتاريخ 10/13/استلمت فاتورة تفيد بحصولها على تخفيض تجاري بنسبة 2% من المبلغ الواجب دفعه على مشتريات العملية المبرمة بتاريخ 10/04/.
- بتاريخ 10/17/ قامت ببيع نصف المنتجات التامة التي تحصلت عليها بتاريخ 10/10/ على الحساب مع تسليمها للزبون، ولقد تضمنت فاتورة البيع ما يلي: سعر البيع 95000ون، تخفيض مالي ب 6%، أغلفة برسم الإعادة قيمتها 4500ون.
- بتاريخ 10/19/ استعادت كل الأغلفة المتداولة من زبون العملية المبرمة بتاريخ 10/17/ سليمة.
- بتاريخ 10/23/ سوت ديونها اتجاه مورد المواد الأولية واللوازم التي اشترتها بتاريخ 10/04/ بشيك بنكي.
- بتاريخ 10/25/ سدد زبون العملية المبرمة بتاريخ 10/17/كل ديونه اتجاه المؤسسة بشيك بنكي.

المطلوب: إذا علمت أن TVA المطبق عند الشراء والبيع للمخزونات والحصول على الخدمات هو 19%، فقم:

- بإعداد جميع فواتير البيع والشراء،
- بتسجيل العمليات في دفتر يومية SARL ALGERERPDPS.

تمرين رقم: 02

نقدم إليك فيمايلي بعض العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة "أ" خلال الثلاثي الأول من سنة 2017:

- بتاريخ 01/04/اشترت واستلمت بضاعة ب 460000 ون(HT)، وقد بلغت مصاريف نقلها 5000 ون(HT)، مع العلم أن مصاريف النقل دفعها المورد وحملها للمؤسسة، العملية تمت بشيك بنكي.
- بتاريخ 01/05/اشترت واستلمت أغلفة مستهلكة بقيمة 7000ون(HT).
- بتاريخ 01/06/ اشترت واستلمت أغلفة متداولة (أغلفة مسترجعة) بقيمة 4000ون(HT).
- بتاريخ 01/07/ باعت إلى أحد الزبائن 80% من البضاعة المشتراة بتاريخ 01/04/، ولقد كان مضمون الفاتورة كمايلي: سعر البيع الأولي: 430000ون، تخفيض تجاري1 بنسبة 2%، تخفيض تجاري2 بنسبة 2%، تخفيض تجاري3 بنسبة 1%، تخفيض مالي بنسبة 3%، أغلفة متداولة بقيمة 4000 ون، مصاريف نقل البضاعة بقيمة 3332ون (TTC)، مع العلم أن مصاريف النقل ستدفعها المؤسسة "أ" وستحملها للزبون، الفاتورة أرسلت، البضاعة لم تسلم والتسديد من طرف الزبون تم بشيك بنكي.
- بتاريخ 01/14/اشترت بضاعة بمبلغ 180000 ون، مع استفادتها من تخفيض تجاري ب 2% وتخفيض مالي ب 3%، العملية تمت عن طريق شيك بنكي والبضاعة وصلت مع الفاتورة.
- بتاريخ 01/17/وصلت إلى المؤسسة "أ" فاتورة تفيد باستفادتها من تخفيض تجاري بقيمة 10948ون(TTC) لقاء غضها النظر عن بعض العيوب الموجودة في البضاعة المشتراة بتاريخ01/04/.
- بتاريخ 01/18/أرسلت المؤسسة "أ" البضاعة المباعة إلى الزبون الذي باعت له بتاريخ 01/07/.
- بتاريخ 01/20/استعادت المؤسسة "أ" كل الأغلفة المتداولة من زبون العملية المبرمة بتاريخ 01/07/ سليمة.
- بتاريخ 01/23/أرجع إلى المؤسسة "أ" 10% من البضاعة المرسلة إلى الزبون بتاريخ 01/18/، وذلك بسبب وجود عيوب بها.
- بتاريخ 02/01/باعت بسعر 230000ون كل البضاعة التي اشترتها بتاريخ 01/14، ومن أجل إتمام عملية البيع استعملت 60% من الأغلفة المستهلكة التي اشترتها بتاريخ 01/05/، البضاعة أرسلت إلى الزبون بنفس التاريخ، مصاريف نقل البضاعة إلى الزبون بلغت 3200ون(HT)، وقد دفعتها المؤسسة "أ" نقدا دون أن تحملها للزبون، هذا الأخير الذي دفع جميع المستحقات المترتبة عليه بشيك بنكي.
- بتاريخ 02/15/ دفعت بشيك بنكي ماقيمته 23800ون(TTC) كتسبيق على طلبية شراء مواد أولية ولوازم.
- بتاريخ 02/25/استلمت المواد الأولية واللوازم موضوع التسبيق المدفوع بتاريخ 02/15/، وكذلك فاتورتها، التي كان مضمونها كمايلي: سعر الشراء الأولي: 70000 ون، تخفيض تجاري بنسبة: 2%، تخفيض مالي بنسبة: 1%، أغلفة متداولة بقيمة 3000 ون، مصاريف نقل البضاعة 2800 ون، مع العلم أن مصاريف النقل دفعها المورد وحملها للمؤسسة "أ".

- بتاريخ 02/28/ أعادت كل الأغلفة المتداولة إلى مورد العملية المبرمة بتاريخ 02/25/ تالفة بنسبة 15%.
- بتاريخ 03/01/ أرسلت نصف المواد الأولية واللوازم المشتراة بتاريخ 02/25/إلى ورشات التصنيع، ولقد تحصلت بموجب ذلك على منتجات تامة بتكلفة 62000 ون.
- بتاريخ 03/12/ سوت ديونها اتجاه مورد العملية المبرمة بتاريخ 02/25/ بشيك بنكي.
- بتاريخ 03/26/ قامت ببيع باقي المواد الأولية واللوازم ب 40000 ون، ولقد تم تسليم المواد والفاتورة، العملية تمت بشيك بنكي.

المطلوب: إذا علمت أن معدل TVA المطبق عند الشراء والبيع للمخزونات والحصول على الخدمات هو 19%، وبصفتك المحاسب في المؤسسة "أ"، ***يطلب منك مايلي:***

- إعداد جميع فواتير البيع والشراء،
- تسجيل العمليات المالية التي قامت بها هذه المؤسسة في دفتر يوميتها، وإعداد ميزان المراجعة.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

تمهيد:

الأوراق التجارية (les effets de commerces) هي مستندات كتابية (أوراق، صكوك) صادرة عن هيئة رسمية تابعة للدولة، تتمتع بحماية قانونية وعرفية، تستخدم كدليل لاثبات وتوثيق الحقوق بين البائع والمشتري، يتم تداولها بين المؤسسات والتجار حالها حال الأوراق النقدية، فهي تستخدم في حالة عدم توفر السيولة النقدية، كبديل للنقود في تسوية الحقوق والوفاء بالإلتزامات (تسديد الديون) المترتبة عن عمليات البيع والشراء.

ومن فوائد أو مميزات الأوراق التجارية أنها تمنح للدائن "البائع"، حق التصرف فيها بخصمها (بقطعها، بيعها) لدى أحد البنوك، والحصول على قيمتها قبل تاريخ استحقاقها، كما له الحق في استخدامها بالتظهير "كتابة المستفيد منها على ظهرها"، لسداد ما عليه من ديون أو التزامات.

ويطلق على الأوراق التجارية عبارة "أوراق قبض" بالنسبة للدائن "البائع"، نظرا لأنه هو الشخص الذي سيقبض قيمة هذه الأوراق بعد فترة معينة أو في تاريخ محدد، وكذلك يطلق عليها عبارة "أوراق دفع"بالنسبة للمدين "المشتري" نظرا لأنه هو الشخص الذي سيدفع قيمة هذه الأوراق مستقبلا. وفيما يلي نتطرق إلى أهم الأمور التي من شأنها أن تجعلنا ملمين بالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية

I-أنواع الأوراق التجارية: هناك نوعان من الأوراق التجارية ألا وهما:

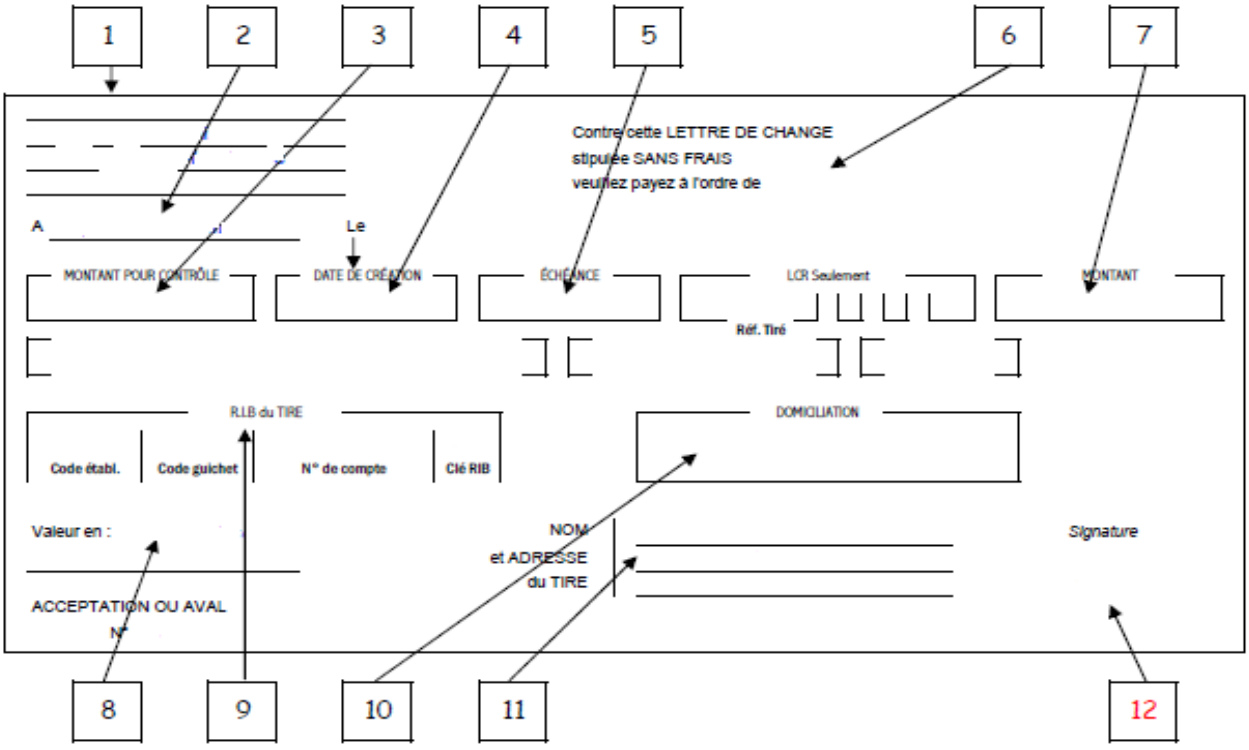
I-1-الكمبيالة (la lettre de change) [*]: هي عبارة صك يحرر وفقا لشكل قانوني معين، يتضمن أمرا صادرا من شخص يسمى الساحب إلى شخص آخر يسمى المسحوب عليه، بأن يدفع مبلغا معينا لدى الاطلاع أو في تاريخ معين، إلى شخص ثالث يسمى المستفيد.

إذن الكمبيالة هي عبارة عن أمر كتابي من البائع أو الدائن (الساحب) إلى المشتري أو المدين (المسحوب عليه)، يأمره بدفع مبلغ معين لصالحه أو لصالح شخص آخر(المستفيد)[†]، وذلك عند الإطلاع أو في تاريخ محدد أو بعد مضى وقت معين، وتعتبر الكمبيالة بالنسبة للبائع ورقة قبض أما بالنسبة للمشتري فتعتبر ورقة دفع . وتتخذ الكمبيالة الشكل التالي:

[*] الكمبيالة: هي كلمة إيطالية، وليست كلمة عربية، ولا تعرف في لغة العرب ولا عند فقهاء المسلمين، بل هي كلمة إيطالية، ولكنها اشتهرت بهذا المصطلح، وتسمى في بعض الأنظمة بسفتجة، وسند سحب، وسند حوالة، وبوليصة. ومعناها معنى الكمبيالة أو تعريفها: أنها صك يحرر وفقًا لشكل قانوني معين، يتضمن أمرا صادرا من شخص يسمى الساحب، موجها إلى آخر يسمى المسحوب عليه، بأن يدفع مبلغا معينا لدى الاطلاع، أو في تاريخ معين أو قابل للتعيين إلى شخص ثالث يسمى مستفيد .

[†] قد يكون المستفيد هو نفسه البائع.

une lettre de change



1. Nom et adresse du tireur *(fournisseur)*
2. Lieu de création de la lettre de change : ville du tireur *(fournisseur)*
3. Nominal de la lettre de change
4. Date de création de la lettre de change
5. Date d'échéance : date à laquelle sera payée la lettre de change
6. Nom du bénéficiaire *(fournisseur)* : NOUS-MÊMES
7. Nominal de la lettre de change
8. Nature de la dette : "Marchandises" ou "Travaux"
9. RIB (relevé d'identité bancaire du tiré *(client)*
10. Domiciliation : banque du tiré *(client)*
11. Nom et adresse du tiré *(client)*
12. Signature du tireur *(fournisseur)*

من تعريف الكمبيالة والنموذج الموضح لصورتها نجد أن أشخاص الكمبيالة عند إصدارها ثلاثة هم :

(أ) الساحب (tireur): وهو الدائن الذى يسحب الكمبيالة على مدينه (أي يحرر الكمبيالة و ينشئها)، ويأمره فيها يدفع مبلغ معين.

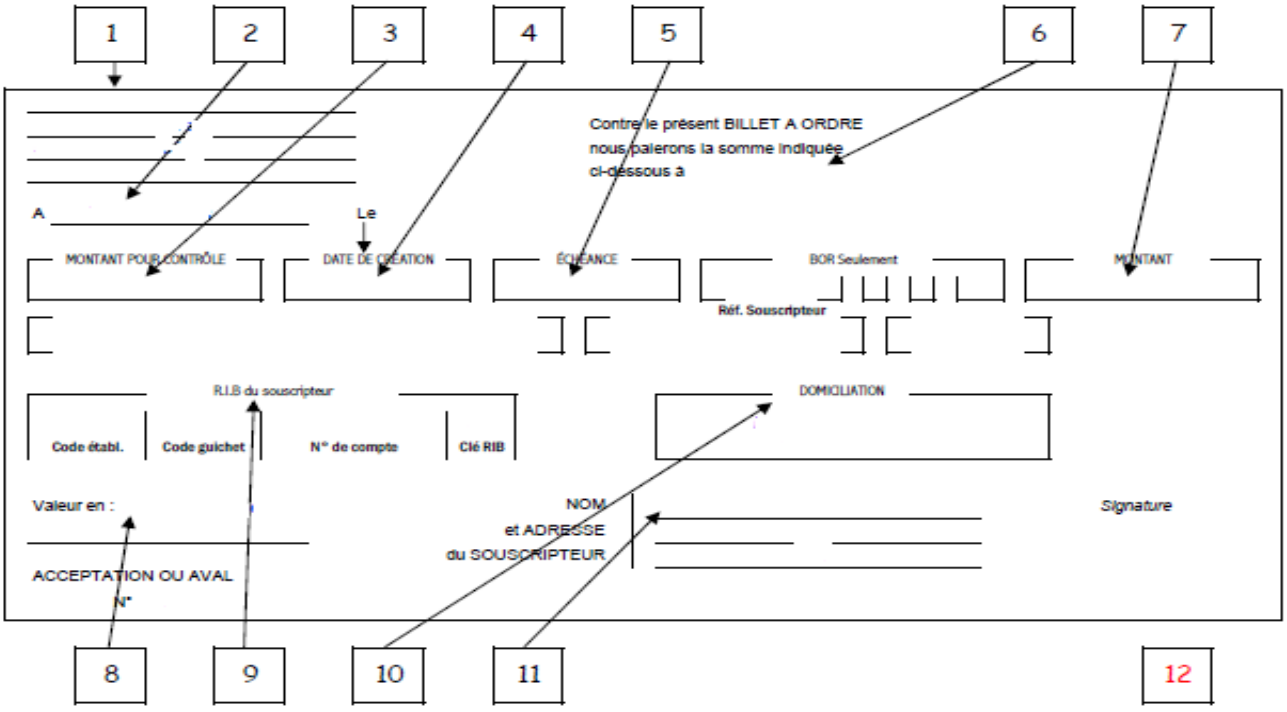
(ب) المسحوب عليه (tiré): وهو المدين الذي يوجه إليه الساحب الأمر بدفع المبلغ المدون في الكمبيالة (أي هو الذى يلتزم بدفع المبلغ).

(ج) المستفيد(bénéficiaire): وهو الشخص الذى يحدده الساحب لاستلام المبلغ فى تاريخ الاستحقاق (أي هو من يستلم مبلغ الكمبيالة)، وقد يكون المستفيد والساحب شخص واحد كما لو أمر الساحب بدفع المبلغ له شخصيا.

وتشتمل الكمبيالة على البيانات التالية: اسم وعنوان وتوقيع الساحب (الدائن)، مكان إنشاء الكمبيالة، القيمة الإسمية للكمبيالة، تاريخ إنشاء الكمبيالة، تاريخ استحقاق الكمبيالة، اسم من يجب أن تدفع له قيمة الكمبيالة (المستفيد)، طبيعة الدين، المعلومات المتعلقة ببنك المسحوب عليه، اسم وتوقيع المسحوب عليه (المدين).

I-2-السند لأمر (le billet à ordre): هو صك (محرر مكتوب) يتعهد بموجبه محرره (المشتري أو المدين) بأن يدفع مبلغا معينا في تاريخ معين، أو قابل للتعين، أو بمجرد الاطلاع إلى شخص آخر يسمى المستفيد (البائع او الدائن)* ، ويعتبر السند لأمر بالنسبة للبائع ورقة قبض أما بالنسبة للمشتري فيعتبر ورقة دفع. وفيما يلي نموذج لصورة السند لأمر:

un billet à ordre



1. Nom et adresse du souscripteur *(client)*
2. Lieu de création du billet à ordre : ville du souscripteur *(client)*
3. Nominal du billet à ordre
4. Date de création du billet à ordre
5. Date d'échéance : date à laquelle sera payé le billet à ordre
6. Nom du bénéficiaire *(fournisseur)*
7. Nominal du billet à ordre
8. Nature de la dette : "Marchandises" ou "Travaux"
9. RIB (relevé d'identité bancaire du souscripteur *(client)*
10. Domiciliation : banque du souscripteur *(client)*
11. Nom et adresse du souscripteur *(client)*
12. Signature du souscripteur *(client)*

من تعريف السند لأمر والنموذج الموضح لصورته نجد أن أشخاص السند لأمر عند تحريره شخصان هما:

المتعهد (المكتتب، المدين): الذي تعهد بالدفع.

* بعبارة أخرى تعهد كتابي من المسحوب عليه (المشتري، المدين) بدفع مبلغ معين في تاريخ معين (تاريخ الاستحقاق) لصالح شخص معين (المستفيد).

المستفيد: الذى يحرر السند صالحه.

ويشتمل السند لأمر على البيانات التالية: اسم وعنوان وتوقيع المتعهد (المدين)، مكان إنشاء السند لأمر، القيمة الإسمية للسند لأمر، تاريخ إنشاء السند لأمر، تاريخ استحقاق السند لأمر، اسم من يجب أن تدفع له قيمة السند لأمر (المستفيد)، طبيعة الدين، المعلومات المتعلقة ببنك المتعهد (المدين).

ومن المفيد أن نذكر هنا أهم الفروق التي تميز الكمبيالة عن السند لأمر:

وحدة المقارنة	الكمبيالة	السند الإذني
1- الأطراف	3	2
2- القبول	يجب عرضها على المسحوب عليه لقبولها	لا تحتاج لعرضها على المسحوب عليه لأنها تعهد كتابي منه بالقبول.
3- مصدر التحرير	أمر كتابي من الساحب (أي يبدأ تحريرها من الدائن)	تعهد كتابي من المسحوب عليه (يحرره المدين)

II-مزايا الأوراق التجارية:

- تعتبر وسيلة لإثبات الدين في حالة قيام المنازعات القضائية
- تعمل على اتساع نطاق الحياة التجارية من خلال مرونتها في سداد الالتزامات
- يمكن الحصول على قيمتها نقدا قبل تاريخ الاستحقاق من خلال خصم الورقة التجارية

III-المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية:

كما سبق وأشرنا إليه في مقدمة هذا المحور، فإن الكمبيالة والسند لأمر يتم استخدامهما كوسيلة لسداد الديون التي تستحق للمؤسسة من طرف الغير أو تستحق للغير من طرف المؤسسة، وبالتالي فإن الورقة التجارية (كمبيالة كانت أو سندا لأمر) تتخذ صورة مزدوجة، فهي ورقة قبض بالنسبة للدائن (الساحب أو المستفيد) ويستمر اسمها كذلك في دفاتره إلى حين التصرف فيها، كما تعتبر في نفس الوقت ورقة دفع بالنسبة للمدين (المسحوب عليه أو محرر السند) ويستمر اسمها كذلك في دفاتره حتى يسدد قيمتها، وعليه فإن المؤسسة الواحدة تخصص في دفاترها حسابين لتسجيل الأوراق التجارية ألا وهما:

- **حـ/413-أوراق القبض (السندات المطلوب تحصيلها)**: عندما تكون المؤسسة هي الطرف الدائن في المعاملة التجارية (موردا)، ويتم استخدام الورقة التجارية من قبل مدينيها كأداة لسداد الدين المستحق لصالحها (ساحبا أو مستفيدا)، فإن هذا الحساب يجعل مدينا في دفاترها إلى غاية التصرف في هذه الورقة، أين يصبح هذا الحساب مدينا.
- **حـ/403-أوراق الدفع (السندات المطلوب دفعها)**: عندما تكون المؤسسة هي الطرف المدين في المعاملة التجارية (زبونا)، وتستخدم الورقة التجارية كأداة لسداد الدين المستحق على عاتقها (مسحوبا عليها أو متعهدا)، فإن هذا الحساب يجعل دائنا في دفاترها، ومدينا عندما تسدد قيمة هذه الورقة.

وبصفة عامة تعتمد المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية على طبيعتها هل هي أوراق قبض أم أوراق دفع، وكذلك على طبيعة التصرف في هذه الأوراق، وفيما يلي نوضح بدرجة من الدقة والتفصيل المعالجة المحاسبية المطلوبة للعمليات المتعلقة بالأوراق التجارية وهذا وفقا لماهو موضح في النقاط التالية:

III-1-المعالجة المحاسبية لعملية إنشاء (سحب أو تحرير) الورقة التجارية:

يتم إنشاء الأوراق التجارية بين الموردين وزبائنهم لإثبات الدفع الآجل للمعاملات التجارية*، فعند بيع المخزونات على الحساب قد تتفق المؤسسة البائعة (المورد) مع زبونها على تاريخ معين لتسديد ماعليه†، وفي انتظار ذلك التاريخ يمكن للمؤسسة البائعة أن تسحب ورقة تجارية على زبونها وهذا من أجل استخدامها لأغراض مختلفة، كما يمكن للزبون عند شرائه للمخزونات على الحساب أن يتعهد في ورقة تجارية لمورده بدفع المبلغ المستحق عليه في تاريخ معين. ففي حالة ما إذا وجدنا أنفسنا كمحاسبين أمام حالة البيع الآجل واستخدام الأوراق التجارية كأداة لدفع المستحقات أو تحصيل الحقوق‡، فإن المعالجة المحاسبية في دفاتر يومية كل من المورد (البائع) والزبون (المشتري) تمر بمرحلتين على النحو التالي:

عند المورد

المرحلة1: تسجيل عملية بيع البضاعة على الحساب وفقا للقيد التالي:

التاريخ			
	حـــ/الزبائن	411	XX
	حـــ/الرسم على القيمة	4457	XX
	حـــ/بضاعة مباعة	700	XX
	فاتورة بيع رقم ..		

المرحلة2: تسجيل تسوية الديون باستخدام ورقة تجارية وفقا للقيد التالي:

التاريخ			
	حـــ/أوراق القبض في المحفظة	4130	XX
	حـــ/الزبائن	411	XX
	توثيق الحق المستحق على الزبون بورقة قبض		

عند الزبون

المرحلة1: تسجيل عملية شراء البضاعة على الحساب وفقا للقيد التالي:

التاريخ			
	حـــ/مشتريات البضاعة	380	XX
	حـــ/الرسم على القيمة المضافة	4456	XX
	حـــ/مـ، ده المخـ،ـن	401	XX
	فاتورة شراء رقم ..		

المرحلة2: تسجيل تسوية الديون باستخدام ورقة تجارية وفقا للقيد التالي:

التاريخ			
	حـــ/موردو المخزون	401	XX
	حـــ/أوراق القبض	403	XX
	تسوية الدين بورقة دفع		

* عادة ما تنشأ الورقة التجارية سواء أوراق القبض أو أوراق الدفع عند إتمام عملية البيع على الحساب (البيع الآجل)

† غالبا مايسبق تحرير الورقة التجارية عمليات مالية بين المؤسسة وزبائنها أو مورديها يترتب عليها مديونية لصالح المؤسسة لدى زبائنها أو دائنية عليها لمورديها.

‡وهذا يحدث كما سبق وأشرنا إليه إما عن طريق:

- قيام المورد بسحب كمبيالة على الزبون بقيمة المبيعات ويرسلها إليه، يأمره فيها بدفع المبلغ المستحق عن المبيعات خلال أجل معين
- أو قيام الزبون بتحرير سند لأمر المورد ويرسله إليه، يتعهد فيه بدفع المبلغ المستحق عن المشتريات خلال أجل معين
- أو أن يقوم الزبون بتسديد ثمن مشترياته أو دينه عن طريق تظهير ورقة تجارية موجودة لديه (كمبيالة أو سند أذني) لأمر المورد (البائع أو الدائن) .

ملاحظة: عندما يقوم المورد بسحب كمبيالة على الزبون لتحصيل حقوقه أو عندما يقوم الزبون بتحرير سند لأمر المورد تسديدا لديونه، فإن الدين يتحول من دين عادي إلى دين موثق بصك أو مستند.

مثال رقم 01: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العملية التالية في دفتر يومية كل من المؤسسة "س" والمؤسسة "ع":

بتاريخ 01/01/ باعت وسلمت المؤسسة "س" بموجب فاتورة البيع رقم 0001 بضاعة بسعر 40000ون (HT) إلى المؤسسة "ع"، هذه الأخيرة التي حررت بنفس التاريخ سند لأمر المؤسسة "س" تحت رقم 0004، تتعهد فية بدفع قيمة الفاتورة رقم0001، بعد 20يوم من تاريخ تحرير السند لأمر.

الحل:

دفتر يومية المؤسسة "س"

		01/01/2017			
411		حـــ/الزبائن		47600	
	44570	حـ/ر,ق,م واجب دفعه			7600
	700	حـــ/بضاعة			40000
		فاتورة بيع رقم 01			
		//			
4130		حـــ/أوراق القبض في المحفظة		47600	
	411	حـــ/الزبائن			47600
		توثيق الحق المستحق على الزبون بسند الأمر رقم 0004			

دفتر يومية المؤسسة "ع"

		01/01/2017			
380		حـــ/مشتريات البضاعة		40000	
44563		حـــ/ر,ق,م واجب استرداده		7600	
	401	حـــ/موردو المخزونات والخدمات			47600
		فاتورة شراء رقم 01			
		//			
401		حـــ/موردو المخزونات والخدمات		47600	
	403	حـ/ ورقة دفع			47600

		تسوية مستحقات المورد بسند الأمر 0004			

III-2-المعالجة المحاسبية للتصرف في الورقة التجارية (ورقة القبض): تستطيع المؤسسة المستفيدة من ورقة القبض التصرف بها على النحو التالي:

- إما الإحتفاظ بها وتحصيلها من الزبائن مباشرة في ميعاد الإستحقاق،
- أو إرسالها إلى البنك لتحصيلها بتاريخ الإستحقاق نيابة عنه،
- أو خصمها لدى البنك قبل تاريخ الإستحقاق،
- أو تظهيرها إلى الدائنين تسديدا لديونهم (إظهار (تحويل) الورقة التجارية)،
- أو تجديدها (استبدالها)،
- أو تقديمها إلى البنك كضمان أو تأمين للحصول على قرض أو سلفة أو إعتماد.

وفيما يلي نتناول بدرجة من الدقة والتفصيل، المعالجة المحاسبية لكل الأحداث المالية المرتبطة بطرق التصرف في أوراق القبض:

III-2-1-المعالجة المحاسبية للإحتفاظ بأوراق القبض وتحصيلها مباشرة من الزبون بتاريخ الإستحقاق:

في هذه الحالة تحتفظ المؤسسة بأوراق القبض لديها في محفظة تسمى بمحفظة السندات، وفي تاريخ إستحقاقها تقدمها إلى المدين (الزبون المسحوبة عليه أو محررها) لتحصيلها، والتحصيل يكون نقدا أو بشيك بنكي*، ويتم تسجيل عملية تحصيل الأوراق التجارية مباشرة من الزبون بتاريخ الإستحقاق محاسبيا وفقا لماهو مبين فيمايلي:

		تاريخ إرسال الأوراق إلى البنك		
512		مـن حـ/البنك	XX	
	4130	إلى حـ/ أوراق القبض في المحفظة		XX
		تحصيل أوراق القبض مباشرة من الزبون		

مثال رقم 02: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العمليات التالية في دفتر يومية كل من الشركة "س" والمؤسسة "ع":

- بتاريخ 2017/01/01 باعت الشركة "س" بضاعة إلى المؤسسة "ع" بمبلغ 120000ون،

* عادة ما يلجأ البائع إلى هذا البديل في حالة صغر حجم عملياته الخاصة بأوراق القبض، أو لا يكون لديه حساب جارى في أحد البنوك، أو أن الفرق بين تاريخ تحرير الكمبيالة وتاريخ الاستحقاق صغير جدا .

- يتاريخ 02/24/ سحبت الشركة "س" على المؤسسة "ع"، كمبيالة رقم0015 تستحق الدفع في 03/31/، وقد وافقت المؤسسة "ع" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 2017/03/31 حصلت نقدا الشركة "س" الكمبيالة رقم0015 المسحوبة على المؤسسة "ع".

الحل:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س"

01/01/2017

411		حـــــــــ/الزبائن	142800		
	44570	حـــ/ر,ق,م واجب دفعه		22800	
	700	حـــــــ/بضاعة		120000	
		فاتورة بيع رقم 05			
		//			
4130		حـــــــــ/أوراق القبض في المحفظة	142800		
	411	حـــــــــ/الزبائن		142800	
		توثيق الحق المستحق على الزبون بكمبيالة رقم 0015			
		31/03/2017			
53		حـــــــــ/الصندوق	142800		
	4130	حـــــــــ/أوراق القبض في المحفظة		142800	
		تحصيل ورقة القبض نقدا			

دفتر يومية المؤسسة "ع"

01/01/2017

380		حـــــــــ/مشتريات البضاعة	120000		
44563		حـــــــــ/ر,ق,م واجب استرداده	22800		
	401	حـــ/موردو المخزونات والخدمات		142800	
		فاتورة شراء رقم 05			
		//			
401		حـــــــ/موردو المخزونات الخدمات	142800		
	403	حـــــ/ ورقة دفع		142800	
		تسوية مستحقات المورد بكمبيالة رقم 0015			
		31/03/2017			
403		حـــــــ/ورقة الدفق	142800		
	53	حـــــــ/الصندوق		142800	
		دفع المستحقات المترتبة بموجب ورقة الدفع نقدا			

III-2-2-المعالجة المحاسبية لإرسال أوراق القبض إلى البنك لتحصيلها في تاريخ الإستحقاق:

تقدم البنوك التجارية خدمات متعددة إلى زبائنها ومن بينها تحصيل الأوراق التجارية في تاريخ الإستحقاق من مدينيها، وتتقاضى مقابل ذلك عمولة محددة خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

فعند رغبة المؤسسة حاملة الورقة التجارية في الإستفادة من خدمة التحصيل بتوسيط البنك، فإنها تقوم بإرسال أوراق القبض الموجودة لديها إلى البنك الذي تتعامل معه للتحصيل قبل فترة من تاريخ إستحقاقها. ونظرا لوجود فاصل زمني بين تاريخ إرسال أوراق القبض إلى البنك للتحصيل وبين تاريخ تحصيلها وإستلام إشعار من البنك بهذا الخصوص، فإنه محاسبيا يتم توسيط حساب خاص عند إرسالها إلى البنك للتحصيل يسمى حـــ/ 4131-أوراق قبض برسم التحصيل. ويكون القيد المحاسبي عند إرسال أوراق القبض إلى البنك للتحصيل كما يلي:

		تاريخ إرسال الأوراق إلى البنك		
4131		مـن حـ/أوراق قبض برسم التحصيل	XX	
	4130	إلى حـ/ أوراق قبض في المحفظة		XX
		إرسال أوراق القبض إلى البنك للتحصيل		

وفي تاريخ الإستحقاق يقدم البنك هذه الأوراق إلى المدين ويحصلها ويضيف قيمتها إلى الحساب الجاري للمؤسسة، وهذا بعد إقتطاع كل من عمولته لقاء خدمة التحصيل والرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه العمولة*. وقد جرت العادة أن يقوم البنك بنفس تاريخ التحصيل بإرسال إشعار إلى المؤسسة يخبرها فيه بتحصيل قيمة أوراق القبض من المدين، ويحدد فيه كذلك المبلغ المقتطع كعمولة والرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه العمولة.

و يتم إقفال حساب أوراق القبض برسم التحصيل عند استلام المؤسسة لإشعار من البنك يفيد بتحصيل قيمة أوراق القبض من المدين واقتطاع العمولة والرسم على القيمة المضافة، عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي:

		تاريخ وصول إشعار تحصيل الأوراق من قبل البنك		
512		مـن حـ/البنك	XX	
627		حـــ/الخدمات البنكية وماشابهها (عمولة التحصيل)	XX	
44563		حـــ/الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده علة خدمة التحصيل	XX	
	4131	إلى حـ/ أوراق قبض مستحقة برسم التحصيل		XX
		استلام اشعار تحصيل أوراق القبض من طرف البنك		

* عمولة التحصيل: تعتبر إيراداً بالنسبة للبنك ومصروف بالنسبة للمؤسسة، وقد جرت العادة على أن يقوم البنك بحسم عمولة التحصيل من قيمة ورقة القبض فور تحصيلها مباشرةً وأن يودع صافي القيمة في حساب المؤسسة الجاري لديه.

ملاحظة: البنك لا يعتبر مدينا بأوراق القبض المرسلة إليه للتحصيل إلا عند تحصيلها بشكل فعلي، حيث كانت قبل ذلك أمانة لديه.

مثال رقم 03: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العمليات التالية في دفتر يومية كل من الشركة "س" والمؤسسة "ع":

- يتاريخ 2017/01/03 سحبت الشركة "س" على المؤسسة "ع"، كمبيالة رقم0028 بالدين المستحق عليها، القيمة الإسمية للكمبيالة = 40000ون، تاريخ الإستحقاق هو في 2017/02/03، وقد وافقت المؤسسة "ع" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 2017/01/24 أرسلت الشركة "س" الكمبيالة رقم0028 إلى البنك الخارجي الجزائري ليحصل قيمتها من المؤسسة "ع" نيابة عنها.
- بتاريخ 2017/02/04 وصل إشعار من البنك الخارجي الجزائري يفيد بتحصيل قيمة الكمبيالة رقم0028 وإضافة المبلغ في الحساب البنكي للمؤسسة وهذا بعد إقتطاع كل من عمولة مقدارها 1% لقاء خدمة التحصيل والرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس هذه العمولة.

الحل:

دفتر يومية الشركة "س"

		2017/01/03			
4130		حـــــــ/أوراق القبض في المحفظة		40000	
	411	حـــــــ/الزبائن			40000
		توثيق الحق المستحق على الزبون بكمبيالة رقم 0028			
		2017/01/24			
4131		حـــــــ/أوراق قبض برسم التحصيل		40000	
	4130	حـــــــ/أوراق القبض في المحفظة			40000
		إرسال الكمبيالة رقم 00028 إلى البنك لتحصيلها			
		2017/02/04			
512		حـــــــ/البنك		39524	
6275		حـــــــ/مصاريف الخدمات البنكية		400	
44563		حـــــــ/ ر,ق,م واجب استرداده		76	
	4131	حـــــــ/أوراق قبض برسم التحصيل			40000
		تسجيل عملية تحصيل ورقة القبض من طرف البنك			

التسجيل في دفتر يومية الشركة "ع"

			2017/01/03		
401			حـــــ/موردو المخزونات والخدمات	40000	
	403		حـــــ/ ورقة دفع		40000
			تسوية مستحقات المورد بكمبيالة رقم 0015		
			2017/02/03		
403			حـــــ/ورقة الدفع	40000	
	512		حـــــ/البنك		40000
			دفع المستحقات المترتبة بموجب ورقة الدفع بشيك		

III-2-3- المعالجة المحاسبية لخصم أوراق القبض لدى البنك قبل تاريخ الإستحقاق:

في أغلب الأحيان قد يتعذر على المؤسسة المستفيدة من أورق القبض أن تحصل قيمة هذه الأوراق في الوقت المناسب، وفي أغلب الأحيان قد تحتاج المؤسسة المستفيدة من أورق القبض إلى أموال نقدية سائلة قبل تاريخ استحقاق هذه الأوراق، وفى هذه الحالة تستطيع تقديم أوراق القبض الموجودة لديها كلها أو بعضها إلى البنك الذى تتعامل معه (أو إلى أحد البنوك التجارية) وتطلب منه خصم هذه الأوراق أو قطعها قبل تاريخ الإستحقاق (وهو ما يطلق عليه " ببيع الورقة التجارية للبنك")*، وهذا مقابل أن تتخلى له عن مبلغ معين من القيمة الإسمية لهذه الورقة†، يسمى " بمصاريف الخصم أو القطع أو الأجيو "، هذا الأخيير الذي يتكون من:

- مصاريف الفوائد (مبلغ الخصم): وهي الفائدة التي تحتسب على القيمة الإسمية للورقة عن المدة الواقعة بين تاريخ الخصم وتاريخ الإستحقاق، وتجدر الإشارة إلى أن الفائدة المستحقة على خصم ورقة القبض تعتبر عبئا على عاتق حامل ورقة القبض، لأن عملية خصم ورقة القبض تعني في حقيقة الأمر تقديم قرض إليه من البنك بمقدار القيمة الحالية وبفائدة محددة لفترة زمنية تمتد من تاريخ الخصم إلى غاية تاريخ الإستحقاق‡.

---

* يعرف خصم الأوراق التجارية على أنه اتفاق يتعهد بمقتضاه البنك بأن يدفع مقدماً مبلغ معين من القيمة الإسمية للورقة التجارية إلى المستفيد منها، مقابل نقل ملكية هذه الورقة التجارية إلى البنك، مع التزام المستفيد من الورقة التجارية برد القيمة الاسمية إلى البنك إذا لم يدفعها المدين الأصلي في تاريخ استحقاقها. وتجدر الإشارة إلى أنه يترتب عن خصم الأوراق التجارية ما يلي:

- نقل ملكية الورقة للبنك أى تظهيرها لصالح البنك الذى يقوم بتحصيل قيمتها لحسابه فى تاريخ الاستحقاق.
- أن تحصل المؤسسة من البنك على القيمة الحالية لورقة القبض فى تاريخ الخصم، أو تضاف هذه القيمة لحساب المؤسسة بالبنك. مع العلم أن القيمة الحالية للورقة هى قيمتها الاسمية مخصوما منها مصاريف الخصم.

† أي تحصل على القيمة الحالية والتي = القيمة الإسمية لورقة القبض – مصاريف الخصم (الآجيو).

‡ يتم حساب مصاريف الفوائد المترتبة عن عملية خصم أوراق القبض لدى البنك بالعلاقة التالية:

الفائدة = القيمة الإسمية للورقة التجارية X معدل الفائدة السنوي X (عدد الأشهر / 12)

الفائدة = القيمة الإسمية للورقة التجارية X معدل الفائدة السنوي X (عدد الأيام / 360)

- عمولة البنك: هي مبالغ يقتطعها البنك من القيمة الإسمية للورقة التجارية وهذا لقاء خدمة خصم الأوراق التجارية، ويوجد نوعين من العمولات التي يتحصل عليها البنك لقاء خدماته:
  - عمولة تابثة: وهي مبالغ تابثة تقتطع من القيمة الإسمية لورقة القبض بغض النظر عن تاريخ الإستحقاق
  - عمولة متغيرة: ويتقاضاها البنك بنسبة مئوية من القيمة الإسمية لورقة القبض، فهي تحسب بنفس طريقة حساب الفوائد، أي تحسب من القيمة الإسمية للورقة عن المدة الواقعة بين تاريخ الخصم وتاريخ الإستحقاق.
- الرسم على القيمة المضافة: يحسب على أساس نسبة مئوية من المبالغ التي يقتطعها البنك كفوائد والمبالغ المقتطعة كعمولة لقاء خدمة الخصم المقدمة من طرفه للغير.

ويتم تسجيل عملية خصم أوراق القبض لدى البنك قبل تاريخ الإستحقاق محاسبيا، وفقا لماهو مبين في المراحل التالية:

المرحلةالأولى: **إرسال ورقة القبض إلى البنك من أجل خصمها**

يتم تسجيل عملية إرسال أوراق القبض إلى البنك من أجل خصمها، بجعل حـــ/4132-أوراق قبض مخصومة قبل تاريخ الإستخقاق: مدينا بالقيمة الإسمية لأوراق القبض، وذلك مقابل جعل حـــ/4130-أوراق قبض في المحفظة: دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة المدينة.

المرحلة الثانية: **استلام كشف خصم ورقة القبض من البنك**

عندما ترسل أوراق القبض من قبل المؤسسة المستفيدة منها إلى البنك بهدف أن يخصمها لها قبل تاريخ الإستحقاق، فإن البنك أول عمل يقوم به هو دراسة الوضعية المالية للجهة التي سحبت عليها هذه الأوراق، ومدى قدرتها على التسديد. وعندما يقبل البنك خصم هذه الأوراق التجارية وفقا لشروط معينة، يقوم باحتساب قيمتها الحالية (قيمتها الاسمية مخصوما منها مصاريف الخصم)، ويودعها في الحساب البنكي للمؤسسة المستفيدة، ويعتبرها كقرض قصير الأجل منحها إياه، يستحق بنفس تاريخ تحصيل الأوراق المخصومة، ويرسل إليها كلا من إشعار قبول خصم أوراق القبض وكشف الخصم، وهنا يجب على محاسب المؤسسة المستفيدة أن يقوم بالتسجيل التالي

		تاريخ وصول الإشعار بخصم الأوراق من قبل البنك			
512		مـن حـ/البنك	1		
627		حـــ/الخدمات البنكية وماشابهها (عمولة التحصيل)	2		
661		حـــ/مصاريف الفوائد	3		
44563		حـــ/الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده علة خدمة التحصيل	4		
	519	إلى حـ/ قروض بنكية جارية			5
		استلام اشعار بخصم أوراق القبض من طرف البنك			

حيث أن:

1 = القيمة الإسمية لأوراق القبض المخصومة – مصاريف الخصم.

2 = قيمة العمولة المقدمة للبنك لقاء خصمه لأوراق القبض.

3 = القيمة الإسمية للورقة التجارية X معدل الفائدة السنوي X (عدد الأيام / 360).

4 = قيمة الرسم على القيمة المضافة = (مبلغ الخصم + قيمة العمولة المقدمة للبنك لقاء خصمه لأوراق القبض) X معدل الرسم على القيمة المضافة.

5 = القيمة الإسمية لأوراق القبض المخصومة.

المرحلة الثالثة:

عند تاريخ الإستحقاق يقدم البنك أورق القبض المخصومة لديه إلى الجهة المسحوبة عليها (المدين الأصلي) لتحصيل قيمتها منها، وبمجرد تحصيلها يرسل البنك إلى المستفيد إشعار بذلك، وهنا تنتهي مسؤولية المستفيد إتجاه البنك، إذ يصبح المبلغ الممنوح له سابقا من جراء خصم أوراق قبضه من حقه ويسقط الدين المترتب عليه اتجاه البنك، وبالتالي يتم ترصيد حـــ/519 في الدفاتر المحاسبية للمستفيد، وهذا من خلال قيام محاسبه بالتسجيل المحاسبي التالي

		تاريخ استلام الإشعار بتحصيل أوراق القبض			
519		مـن حـ/ قروض بنكية جارية	XX		
	4132	إلى حـ/ أوراق قبض مخصومة قبل تاريخ الإستخقاق		XX	
		إقفال أو ترصيد حـــ/519 وحـــ/4132			

ملاحظة هامة:

في حالة عدم تمكن البنك من تحصيل القيمة الإسمية لأوراق القبض المخصومة لديه عند تاريخ إستحقاقها، فإنه يقوم بإرجاعها إلى المستفيد، ويقوم كذلك باقتطاع قيمتها من الحساب البنكي للمستفيد مباشرة ويرسل إليه إشعار بذلك، وفي هذه الحالة لابد على محاسب المستفيد من تسجيل هذا الحدث المالي على النحو التالي

		تاريخ إستلام الإشعار من البنك			
519		مـن حـ/ قروض بنكية جارية	XX		
	512	إلى حـ/ البنك		XX	
		اقتطاع قيمة أوراق القبض المخصومة الغير محصلة من الحساب البنكي			
		//			
4130		مـن حـ/ أوراق قبض في المحفظة	XX		
	4132	إلى حـ/ أوراق قبض مخصومة قبل تاريخ الإستخقاق		XX	
		استرجاع أوراق القبض المخصومة الغير محصلة			

مثال رقم 04:

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العمليات التالية في دفتر يومية كل من المؤسسة "س" والمؤسسة "ع":

- بتاريخ 2017/01/01 سحبت المؤسسة "س" على المؤسسة "ع"، كمبيالة رقم0001 بالدين المستحق عليها، القيمة الإسمية للكمبيالة = 35000ون، تاريخ الإستحقاق هو في 2017/03/01، وقد وافقت المؤسسة "ع" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 01/04/ أرسلت المؤسسة "س" الكمبيالة رقم0001 إلى البنك الخارجي الجزائري للخصم، وقد وافق البنك على خصم هذه الكمبيالة وفقا للشروط التالية: معدل الخصم = 8%سنويا، عمولة البنك المتغيرة = 3%، عمولة البنك الثابتة = 400ون، معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.
- بتاريخ 01/06/ ورد إشعار من البنك الخارجي الجزائري بخصم قيمة الكمبيالة رقم0001، وإضافة المبلغ في الحساب البنكي للمؤسسة، وهذا بعد اقتطاع مصاريف الخصم، المثمثلة فيما يلي:
- بتاريخ 03/02/ ورد إشعار من بنك البنك الخارجي الجزائري، يفيد بتحصيله للكمبيالة رقم 0001 من المؤسسة "ع".

الحل:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "س"

		2017/01/01		
4130		حـــــــ/أوراق القبض في المحفظة	35000	
	411	حـــــــ/الزبائن		35000
		توثيق الحق المستحق على الزبون بكمبيالة رقم 0001		
		2017/01/04		
4132		حـــــــ/أوراق قبض برسم الخصم	35000	
	4130	حـــــــ/أوراق القبض في المحفظة		35000
		إرسال الكمبيالة رقم 0001 إلى البنك لخصمها		
		2017/01/06		
512		حـــــــ/البنك	33811,27	
6275		حـــــــ/مصاريف الخدمات البنكية	563,33	
661		حـــــــ/مصاريف الفوائد	435,6	
44563		حـــــــ/ ر,ق,م واجب استرداده	189,8	
	519	حـــــــ/قروض بنكية جارية		35000
		تسجيل عملية خصم الكمبيالة رقم 0001		
		2017/03/02		
519		حـــــــ/قروض بنكية جارية	35000	
	4132	حـــــــ/أوراق قبض برسم الخصم		35000
		إقفال أو ترصيد حـــــــ/519		

حساب مصاريف الخصم:

مصاريف الخصم= مبلغ الخصم (الفائدة) + العمولات + ر,ق,م

مبلغ الخصم = القيمة الإسمية * معدل الفائدة في المدة مابين تاريخ الخصم وتاريخ الإستحقاق

مبلغ الخصم = 35000 * 0,08 * 56/360 = 435,6 ون

عمولة البنك المتغيرة = 35000 * 0,03 * 56/360 = 163,33ون

العمولة الثابتة = 400 ون

ر,ق,م = ((435,6+163,33+400) * 0,19) / (998,93 * 0,19) = 189,80ون

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "ع"

2017/01/01

حـــــ/موردو المخزونات والخدمات		401	
	حـــــ/ ورقة دفع	403	35000
تسوية مستحقات المورد ببكمبيالة رقم 0015			

2017/03/02

حـــــ/ورقة الدفع		403	35000
	حـــــ/الصندوق	53	35000
دفع المستحقات المترتبة بموجب ورقة الدفع نقدا			

III-2-4- تظهير أوراق القبض إلى الدائنين تسديدا لديونهم:

تمتاز الأوراق التجارية بأنها قابلة للتداول بحيث يمكن تحويلها من شخص إلى أخر (أي يستطيع حامل الورقة تظهيرها إلى شخص آخر سدادا لدينه)* ، وهذه الميزة قد تجعل البائع أو المستفيد من الورقة التجارية يفضل اللجوء إلى تظهيرها لشخص آخر (غالبا ما يكون أحد الموردين أو الدائنين)، بدل أن يقوم بخصمها أو استعمالها كضمان للإقتراض، وهذا تفاديا لدفع فوائدا أو عمولات.

إن تظهير ورقة القبض لأحد الموردين يتم من خلال كتابة عبارة " ادفعوا المبلغ... لأمر السيد ..."على ظهر ورقة القبض والإمضاء تحتها†، ويترتب عن هذه العملية ما يلي :

- أن ملكية الورقة التجارية تنتقل من المستفيد الأصلي (محول الورقة أو المظهر) إلى مستفيد جديد (المحول له أو المظهر إليه) .

* يعرف التظهير على أنه نقل ملكية الورقة التجارية من حاملها إلى شخص آخر. وفي هذه الحالة يسمى حامل الورقة القديم المظّهر والمالك الجديد المظهر له.

† أي أن المؤسسة تفضل شراء بضاعة من أحد الموردين بموجب أوراق القبض التي حصلت عليها من زبائنها.

- أن المدين (المسحوب عليه أو المتعهد) لا يتأثر بتظهير الورقة لأنه سيدفع قيمتها لمن يقدمها إليه في تاريخ الاستحقاق دون اعتبار لشخصيته .
- أن المستفيد الأصلي ضامنا للمدين بمعنى أن المستفيد الجديد يرجع إلى المستفيد الأصلي في حالة رفض المدين سداد الورقة.

ويتم محاسبيا تسجيل عملية إظهار أوراق القبض من قبل المؤسسة إلى أحد مورديها تسديدا للدين المترتب على عاتقها اتجاهه لقاء شرائها من عنده لبضاعة مثلا، على النحو التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		من حـ/موردوا المخزونات	xxx	
	4130	إلى حـ/أوراق قبض في المحفظة		xxx
		تسديد مستحقات موردوا المخزونات بموجب ورقة قبض تم تظهيرها		

ملاحظة:

يؤثر تظهير الأوراق التجارية على دفاتر كل من المظهر (محول الورقة) والمستفيد الجديد (المظهر إليه)، أما المدين الأساسي للورقة فلا يتأثر بعملية التظهير لأنه سيدفع قيمة الورقة لمن يقدمها له في تاريخ الإستحقاق بصرف النظر عن شخصيته.

كما أن تظهير الورقة التجارية لا يغير من طبيعتها إطلاقا أي أن ورقة القبض تبقى عند تظهيرها ورقة قبض في يد مالكها الجديد ولا تنقلب إلى ورقة دفع.

مثال رقم 05:

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العمليتين التاليتين في دفتر يومية كل من المؤسسة "أ" والمؤسسة "ع":

- يتاريخ 2017/10/01 سحبت المؤسسة "أ" على المؤسسة "ب"، كمبيالة رقم0011 بالدين المستحق عليها، القيمة الإسمية للكمبيالة = 70000ون، تاريخ الإستحقاق هو في 2017/10/20، وقد وافقت المؤسسة "ب" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 01/04/ سددت المؤسسة "أ" 60% من الديون المستحقة لصالح المؤسسة "ع" عن طريق تظهير لها الكمبيالة رقم 0011.

الحل:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "أ"

2017/01/01/

4130		حـــــــــ/أوراق القبض في المحفظة	70000		
	411	حـــــــــ/الزبائن		70000	
		توثيق الحق المستحق على الزبون بكمبيالة رقم 00011			
		2017/01/04			
		حـــــــــ/موردو المخزونات والخدمات	70000		
401					
	4130	حـــــــــ/أوراق القبض في المحفظة		70000	
		تسديد الديون المترتبة للمؤسسة "ع" عن طريق تظهير الكمبيالة رقم 11			

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "ع"

2017/01/04

4130		حـــــــــ/أوراق القبض في المحفظة	70000		
	411	حـــــــــ/الزبائن		70000	
		قبض المستحقات من الزبائن بموجب الكمبيالة رقم 0001			

III-2-5- تجديد ورقة القبض (استبدال ورقة القبض بورقة أو أوراق جديدة):

قد يلجأ المدين إلى دائنه من أجل استبدال الأوراق التجارية القديمة المسحوبة عليه بأوراق تجارية جديدة*، وذلك في عدة حالات منها عندما يواجه صعوبات مالية في تسديد ديونه، فيطالبه بتأخير تاريخ الإستحقاق، كما قد يتجه إليه للتفاوض من أجل تقديم تالريخ الإستحقاق إذا كان يريد التخلص من ديونه، وينتج عن هذا التفاوض استبدال ورقة تجارية بورقة تجارية أخرى أو بمجموعة من الأوراق التجارية. وحتى لاينتج عن عملية الإستبدال هذه، أي ضرر قد يلحق بأحد الطرفين، يجب أن يتحقق التكافؤ بين الأوراق التجارية القديمة التي تم استبدالها والأوراق التجارية الجديدة، من خلال تحميل المدين بالمبلغ المساوي للمجموع التالي: القيمة الإسمية للورقة التجارية الملغاة + مصروفات البروتستو + فوائد التأجيل.

إذن نقول عن ورقتين تجاريتين تستحقان في تاريخين مختلفين أنهما متكافئتين في تاريخ معين، إذا تساوت قيمتيهما الحالية في ذلك التاريخ مع تطبيق معدل فائدة واحد، فالتكافؤ إذن هو تساوي القيم الحالية للأوراق التجارية القديمة مع القيم الحالية للأوراق التجارية الجديدة في تاريخ التكافؤ†.ويمكن التعبير عن تكافؤ الأوراق التجارية رياضيا على النحو التالي:

* تجديد الورقة التجارية يعني إستبدال الورقة القديمة بورقة جديدة لها تاريخ إستحقاق آخر وتتضمن قيمة الورقة التجارية الجديدة القيمة الإسمية للورقة الملغاة ومصاريف الإحتجاج وفوائد التأخير. وتعرف فوائد الـــتأخير على أنها الفوائد التي تدفع لقاء تجديد الأوراق التجارية الملغاة بأوراق تجارية جديدة بتاريخ إستحقاق جديد، ويتم حساب فوائد التأخير = قيمة الورقة التجارية المؤجلة X نسبة الفائدة X مدة تأجيل الدفع.

† أي إذا تم خصمهما بتاريخ معين فكانت لهما نفس القيمة الحالية

لنرمز للقيم الإسمية للورقتين التجاريتين 1 و2 على التوالي: VN_1،VN_2 وتاريخ استحقاقهما n_1,n_2 ، ومن تعريف التكافؤ وبتطبيق معدل التكافؤ t للورقتين نستطيع أن نكتب العلاقة التالية:

القيمة الحالية للورقة التجارية1 = القيمة الحالية للورقة التجارية2

$$VN_1 \frac{36000 - t \cdot n_1}{36000} = VN_2 \frac{36000 - t \cdot n_2}{36000} \quad <=>$$

ويكون التسجيل المحاسبي عند الدائن والمدين في حالة استبدال الأوراق التجارية على النحو التالي:

في دفتر يومية المورد (الدائن، الساحب، المستفيد):

المرحلة01: تسجيل إلغاء الورقة القديمة

411		حـــ/الزبائن	
	4130	حـــ/أوراق القبض في المحفظة	
		إلغاء ورقة القبض القديمة	

المرحلة02: تسجيل الفرق بين القيمة الإسمية للورقتين كإيراد للمؤسسة

411		حـــ/الزبائن	
	763	حـــ/إيرادات الحسابات الدائنة	
		تسجيل إيراد الورقة الجديدة	

المرحلة03: تسجيل القبض بواسطة الورقة الجديدة

4130		حـــ/أوراق القبض في المحفظة	
	411	حـــ/الزبائن	
		تسجيل ورقة القبض الجديدة	

في دفتر يومية الزبون (المدين، المسحوب عليه، المتعهد):

المرحلة01: تسجيل إلغاء الورقة القديمة

403		حـــ/أوراق الدفع	
	401	حـــ/موردوا المخزونات	
		إلغاء ورقة الدفع القديمة	

المرحلة02: تسجيل الفرق بين القيمة الإسمية للورقتين كعبئ على المؤسسة

661		حـــ/مصاريف الفوائد	
	401	حـــ/موردوا المخزونات	
		تسجيل أعباء الورقة الجديدة	

المرحلة03: تسجيل التسديد باستعمال الورقة الجديدة

401		حـــ/موردوا المخزونات	
	403	حـــ/أوراق الدفع	
		تسجيل ورقة الدفع الجديدة	

مثال رقم 06:

بتاريخ 2016/06/10 طلبت المؤسسة "أ" من موردها تجديد كمبيالة مسحوبة عليها تستحق بعد 20 يوم، وقيمتها الإسمية = 160000ون، وقد وافق المورد على هذا الطلب، شريطة أن يكون تاريخ استحقاق الكمبيالة الجديدة بعد 50 يوم.

المطلوب: حدد القيمة الإسمية للورقة الجديدة مع العلم أن معدل التكافؤ المطبق هو 8% سنويا.

الحل:

$$VN_1 \frac{36000 - t \cdot n_1}{36000} = VN_2 \frac{36000 - t \cdot n_2}{36000}$$

لدينا

$$16000 \quad \frac{36000 - 8 \times 20}{36000} = VN_2 \quad \frac{36000 - 8x\ 50}{36000}$$

VN2 = 161078.65

مثال رقم 07:

بتاريخ 2017/11/14 طلبت المؤسسة "أ" من موردها المؤسسة "ع" تجديد كمبيالة مسحوبة عليها، قيمتها الإسمية 350000ون، وقد قبلت المؤسسة "ع" بشروط وافقت عليها المؤسسة "أ"، وتم سحب الكمبيالة الجديدة التي قيمتها الإسمية = 353706.12ون.

المطلوب: سجل عملية استبدال الكمبيالية رقم0003 بالكمبيالة رقم 0012 في دفتر يومية كل من المؤسسة "أ" والمؤسسة "ع".

الحل:يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "ع"

2017/11/14

411		حـــــــ/الزبائن	350000		
	4130	حـــــــ/أوراق القبض في المحفظة		350000	
		إلغاء ورقة القبض القديمة			
		//			
411		حـــــــ/الزبائن	3706,12		
	763	حـــــــ/إيرادات الحسابات المدينة		3706,12	
		تسجيل الإيرادات المترتبة عن الورقة الجديدة			
		//			
4130		حـــــــ/وراق القبض في المحفظة	353706,12		
	411	حـــــــ/الزبائن		353706,12	
		تسجيل ورقة القبض الجديدة			

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "أ"

2017/11/14

403		حـــــــ/ ورقة دفع	350000		
	401	حـــــــ/ موردو المخزونات والخدمات		350000	
		إلغاء ورقة الدفع القديمة			

		//			
661		حـــــــ/مصاريف الفوائد		3706,12	
401		حـــــــ/موردو المخزونات والخدمات			3706,12
		تسجيل الأعباء المترتبة عن الورقة الجديدة			
		//			
401		حـــــــــ/موردو المخزونات والخدمات		353706	
403		حـــــــــ/ورقة دفع			353706
		تسجيل ورقة الدفع الجديدة			

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم01:

كمبيالة قيمتها الإسمية 60000ون، تم خصمها لدى بنك الفلاحة والتنمية الريفية بمعدل خصم = 6% سنويا، فبلغ الخصم 800ون.

المطلوب:

حدد المدة ن من تاريخ الخصم إلى تاريخ الإستحقاق

تمرين رقم02:

نقدم إليك فيمايلي مستخرج من كشف الخصم الذي بعثه البنك الوطني الجزائري بتاريخ 2017/04/10 إلى مؤسسة الأشغال الكبرى، الخاص بخصمها لأوراقها التجارية لديه وفقا للشروط التالية: معدل الخصم = 8%سنويا، عمولة البنك المتغيرة = 1%، عمولة البنك التابثة = 200ون، معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

القرض الوطني الجزائري					
جدول الخصم رقم 088/07			مؤسسة: الصفاء		
			تاريخ الخصم:		
مبلغ الورقة (القيمة الإسمية)	مكان الدفع	تاريخ الإستحقاق	مدة الخصم	مبلغ الخصم	عمولة متغيرة
15000	وكالة الجزائر	2017/12/01	60	,,,,	,,,,,
20000			40	,,,,	,,,,
		المجموع			
مجموع الخصم					
مجموع عمولة البنك المتغيرة					
عمولة البنك التابثة					
الرسم على القيمة المضافة 19%					
الأجيو TTC					
مجموع القيم الإسمية					
القيمة الصافية					
تحت ضمان التحصيل (القبض)					

المطلوب:

أتمم كشف الخصم الموجود أعلاه، مع إظهار كيفية الحساب.

تمرين رقم03:

إليك بعض العمليات التي قامت بها مؤسسة الصفاء خلال السداسي الأول من سنة 2017:

- بتاريخ 01/01/ باعت وسلمت بموجب فاتورة البيع رقم 0015 بضاعة بسعر 25000ون(HT) إلى شركة الخطوط الجوية الجزائرية، هذه الأخيرة التي حررت بنفس التاريخ سند لأمر مؤسسة الصفاء تحت رقم 0036، تتعهد فية بدفع قيمة الفاتورة رقم0015، بعد 60يوم من تاريخ تحرير السند لأمر.
- بتاريخ 01/04/اشترت واستلمت بموجب فاتورة الشراء رقم 0008 بضاعة بقيمة 50000 ون(HT)، وقد بلغت مصاريف نقلها 2000 ون(HT)، مع العلم أن مصاريف النقل دفعها المورد وحملها للمؤسسة.
- بتاريخ 01/05/ حررت سند رقم 0001 لأمر المورد الذي اشترت من عنده البضاعة بتاريخ 01/04، تتعهد فيه بدفع جميع المستحقات الظاهرة في الفاتورة رقم0008، وهذا بعد 20يوم من تاريخ تحرير السند لأمر.
- بتاريخ 02/07/ سوت ديونها اتجاه المؤسسة "ص" عن طريق تظهير لها السند لأمر رقم 0036، المحرر من قبل شركة الخطوط الجوية الجزائرية بتاريخ 01/01/.
- بتاريخ 02/19/ باعت على الحساب وسلمت 80% من البضاعة المشتراة بتاريخ 01/04/، وقد كان مضمون فاتورة البيع رقم 0016 مايلي: سعر البيع 70000ون، تخفيض تجاري بـــ2%، تخفيض مالي بـــ 1% (إذا تم الدفع قبل02/25/).
- يتاريخ 02/24/ سحبت على الزبون الذي باعت له بضاعة بتاريخ 02/19/، كمبيالة رقم0042 تستحق الدفع في 03/24/، وقد وافق الزبون ووقع على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 03/02/ وصلت معلومات إلى المؤسسة تفيد بأن شركة الخطوط الجوية الجزائرية سددت قيمة السند لأمر رقم 0036 للمؤسسة "ص" نقدا .
- بتاريخ 03/14/ أرسلت الكمبيالة رقم0042 إلى البنك الوطني الجزائري ليحصل قيمتها من الزبون نيابة عنها.
- بتاريخ 03/24/ وصل إشعار من البنك الوطني الجزائري يفيد بتحصيل قيمة الكمبيالة رقم0042 وإضافة المبلغ في الحساب البنكي للمؤسسة وهذا بعد إقتطاع عمولة مقدارها 1% لقاء خدمة التحصيل.
- بتاريخ 03/31/ اتفقت مع أحد موردها على استبدال مجموعة من الكمبيالات بكمبيالة جديدة وحيدة تستحق بعد 70 يوما وهذا معدل تكافؤ = 6% سنويا، وقد كانت المعلومات المتعلقة بالكمبيالات المستبدلة كمايلي:

الورقة	القيمة الإسمية	تاريخ الإستحقاق
1	12400	20 يوما
2	10000	45 يوما
3	8000	10 أيام
4	5000	25 يوما

المطلوب:

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، فقم بتسجيل العمليات المتعلقة بمؤسسة الصفاء في دفتر يوميتها العامة.

تمرين رقم 04:

قم بتسجيل العمليات التالية التي قامت بها المؤسسة "ص" خلال شهر ديسمبر من سنة 2018 في دفتر يوميتها العامة

- بتاريخ 12/01/ اشترت بضاعة على الحساب من عند المؤسسة "س"، وقد تضمنت فاتورة الشراء رقم0211 المعلومات التالية: سعر الشراء 120000ون، تخفيض تجاري بـــ 2%، تخفيض مالي بـــ 2% ، أغلفة متداولة بقيمة 2000ون، معدل TVA=19%، الفاتورة استلمت، البضاعة استلمت.
- بتاريخ 12/02/أعادت كل الأغلفة المتداولة إلى مورد العملية المبرمة بتاريخ 12/01/ (المؤسسة "س") متلفة بنسبة 20%.
- بتاريخ 12/03/ سددت بشيك بنكي ما تبقى من المبلغ المستحق في فاتورة الشراء رقم 0211،
- بتاريخ 12/10/ باعت على الحساب للمؤسسة "ب" 70% من البضاعة التي اشترتها بتاريخ 12/01/، ولقد تضمنت فاتورة البيع رقم 0013 المعلومات التالية: سعر البيع الأولي: 110000ون، تخفيض تجاري بـــ 3%، معدل TVA=19%، الفاتورة أرسلت، البضاعة سلمت.
- بتاريخ 12/12/سحبت على المؤسسة "ب" التي باعت لها بضاعة بتاريخ 12/10/، كمبيالة رقم0040 بالمبلغ الموجود في فاتورة البيع رقم 0013، هذه الكمبيالة تستحق الدفع في 2019/01/11، وقد وافقت المؤسسة "ب" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 12/13/ أرسلت الكمبيالة رقم0040، إلى البنك الوطني الجزائري للخصم، وقد وافق البنك على خصم هذه الكمبيالة وفقا للشروط التالية: معدل الخصم =10%سنويا، عمولة البنك المتغيرة = 5%، عمولة البنك الثابتة = 600ون، معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

بتاريخ 12/14/ ورد إشعار من البنك الوطني الجزائري بخصم قيمة الكمبيالة رقم0040، وإضافة المبلغ في الحساب البنكي للمؤسسة "ص"، وهذا بعد اقتطاع مصاريف الخصم المتفق عليها.

تمرين رقم05: نقدم إليك فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة "أ" خلال الثلاثي الأخير من سنة 2016:

- بتاريخ 10/01/ اشترت بضاعة على الحساب من عند المؤسسة "س"، وقد تضمنت فاتورة الشراء رقم0001 المعلومات التالية: سعر الشراء 80000ون، تخفيض تجاري بـــ 3%، تخفيض مالي بـــ 2% (إذا تم السداد خلال أسبوع)، أغلفة متداولة بقيمة 1500ون.

- أعادت كل الأغلفة المتداولة إلى مورد العملية المبرمة بتاريخ 10/01/ متلفة بنسبة 10%.
- بتاريخ 10/05/ وافقت ووقعت على الكمبيالة رقم0007 التي سحبتها عليها المؤسسة "س" بما تبقى من المبلغ المستحق في فاتورة الشراء رقم 0001، مع العلم أن الكمبيالة تستحق الدفع بتاريخ 11/01/.
- بتاريخ 10/06/ باعت على الحساب للمؤسسة "ب" 60% من البضاعة التي اشترتها بتاريخ 10/01/، ولقد تضمنت فاتورة البيع رقم 0004 المعلومات التالية: سعر البيع الأولي: 68000ون، تخفيض تجاري بـــ 2%، أغلفة متداولة بقيمة 1200ون، مصاريف نقل البضاعة بقيمة 3332 ون(TTC)، مع العلم أن مصاريف النقل ستدفعها المؤسسة "أ" وستحملها للمؤسسة "ب" ، الفاتورة أرسلت، البضاعة سلمت.
- بتاريخ 10/09/ استعادت كل الأغلفة المتداولة من زبون العملية المبرمة بتاريخ 10/06/ سليمة.
- يتاريخ 10/10/سحبت على المؤسسة "ب" التي باعت لها بضاعة بتاريخ 10/06/، كمبيالة رقم0003 بما تبقى من المبلغ الموجود في فاتورة البيع رقم 0004، تستحق الدفع في 11/06/، وقد وافقت المؤسسة "ب" ووقعت على الكمبيالة فورا.
- بتاريخ 11/01/ سددت نقدا قيمة الكمبيالة رقم 0007،
- بتاريخ 11/06/ امتنعت المؤسسة "ب"عن دفع قيمة الكمبيالة رقم 0003، فلجأت المؤسسة "أ" للمحكمة ورفعت على المؤسسة "ب" إحتجاج بعدم الدفع، وكلفها ذلك 1000 ون سددتها نقدا.

بتاريخ 11/08/ تم التصالح مع المؤسسة "ب"، حيث دفعت هذه الأخيرة نقدا قيمة الكمبيالة رقم 0003، بالإضافة لمصاريف المحكمة التي دفعتها المؤسسة "أ" بتاريخ 11/06/.

- بتاريخ 11/09/ باعت على الحساب كل ماتبقى في مخازنها من البضاعة التي اشترتها بتاريخ 10/01/، للمؤسسة "ع"، ولقد تضمنت فاتورة البيع رقم 0005 المعلومات التالية: سعر البيع الأولي: 65000ون، تخفيض مالي بـــ 2%، الفاتورة أرسلت، البضاعة سلمت.
- بتاريخ 11/10/ تحصلت على سند لأمر رقم0010 محرر لصالحها من قبل المؤسسة "ع" التي اشترت من عندها البضاعة بتاريخ 11/09/، تتعهد فيه بدفع جميع المستحقات الظاهرة في الفاتورة رقم0005، وهذا بعد 30 يوم من تاريخ تحرير السند لأمر رقم0010.
- بتاريخ 11/11/ أرسلت المؤسسة"أ" السند لأمر رقم0010، إلى بنك القرض الشعبي الجزائري للخصم، وقد وافق البنك على خصم هذا السند وفقا للشروط التالية: معدل الخصم = 8%سنويا، عمولة البنك المتغيرة = 3%، عمولة البنك الثابتة = 400ون، معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

- بتاريخ 11/12/ ورد إشعار من بنك القرض الشعبي الجزائري بخصم قيمة السند لأمر رقم 0010، وإضافة المبلغ في الحساب البنكي للمؤسسة، وهذا بعد اقتطاع مصاريف الخصم، و فيمايلي نقدم إليك مستخرج من كشف خصم السند لأمر رقم0010، الذي بعثه بنك القرض الشعبي الجزائري بنفس التاريخ:

بنك القرض الشعبي الجزائري					
كشف الخصم رقم 224/01				المؤسسة: "أ"	
				تاريخ الخصم:	
مبلغ الورقة القيمة الإسمية)	مكان الدفع	تاريخ الإستحقاق	مدة الخصم	مبلغ الخصم	عمولة متغيرة
,,,,,,,,,,,,,,,	وكالة الجزائر	08/20/ن	,,,,,,,	,,,,	,,,,,
		المجموع			
مجموع الخصم					
مجموع عمولة البنك المتغيرة					
عمولة البنك الثابتة					
الرسم على القيمة المضافة 19%					
الأجيو TTC					
القيمة الإسمية					
القيمة الصافية					
تحت ضمان التحصيل (القبض)					

- بتاريخ 12/11/ ورد إشعار من بنك القرض الشعبي الجزائري، يفيد باقتطاعه للقيمة الصافية للسند لأمر رقم0010، والمصاريف القضائية البالغة 1500ون من الحساب البنكي للمؤسسة "أ" لديه، وهذا بسبب رفض المؤسسة "ع" تسديد قيمة السند لأمر رقم0010.

المطلوب: بصفتك المحاسب في المؤسسة "أ"، يطلب منك تسجيل كل العمليات التي قامت بها في دفتر يوميتها العامة.

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لأعباء المستخدمين (أجور ورواتب العمال والموظفين)

تمهيد:

تعتبر الرواتب والأجور و مختلف التعويضات والمكافئات الملحقة بهما من أهم الحقوق الأساسية للموظف والعامل، كما أنهما تعتبران جزءا هاما من التزامات المؤسسة. فهما لفظين مترادفين للأعباء التي تلتزم المؤسسة بدفعها لمستخدميها (للموظفين أو العمال) مقابل ما قدموه من جهد ووقت، وما حققوه لها من نتائج وأهداف، فالرواتب والأجور تمثل المقابل المالي الممنوح للموظف أو العامل كتعويض لعمله أو لخدماته المقدمة للمؤسسة ابتداءا من تاريخ تنصيبه، وهذا طبقا للاتفاق أو العقد المبرم بينه وبين صاحب العمل، وكذلك في إطار ما تفرضه التشريعات المنظمة للعلاقة بين المستخدم (العامل أو الموظف) ومستخدمه (صاحب العمل)[*].

وتمثل المعالجة المحاسبية للأجور والرواتب من خلال تتبع مجموعة من الخطوات والإجراءات الهادفة إلى تحديد الأجرة الصافية للعامل، مرحلة ضرورية في إعداد القوائم المالية، حيث من خلالها يتم تحديد كل الإلتزامات والأعباء الواجب على المؤسسة أو الشركة القيام بدفعها لموظفيها أوعمالها مقابل ما قدموه من جهد ووقت، وما حققوه لها من نتائج وأهداف.

وقصد الإلمام بجميع جوانب المعالجة المحاسبية للأجور والرواتب، ارتأينا فيما يلي التطرق إلى كل المعلومات ذات الصلة بالأجور والرواتب وتبسيطها، وشرح وتوضيح كيفية إنجاز وإعداد كشف الراتب، وتسجيل العناصر الظاهرة به في دفتر اليومية العامة.

I- المفاهيم و المصطلحات المرتبطة بالأعباء العمالية: من أهم المفاهيم و المصطلحات المرتبطة بالأعباء العمالية والتي يجب على المحاسب أن يتعرف عليها بشكل جيد نذكر ما يلي

- المرتب: هو الدخل الذي يتقاضاه الموظف أو العامل شهريا.
- الأجر: هو الدخل الذي يتقاضاه العامل عادة إما يوميا أو أسبوعيا أو نصف شهريا
- المنحة أو العلاوة: هي عبارة عن جزء مكمل للدخل لتحفيز العمال والموظفين على الأداء الأحسن أو لتجاوز بعض النقائص أو السلبيات في المهنة.
- التعويض: هو مبلغ مقدم تعويضا لبعض المصاريف المدفوعة أو تعويض ضرر ما لحق بالعامل أو الموظف إثر أداء عمله.

[*] بالمعنى الاقتصادي الواسع، تطلق الأعباء العمالية على جميع أنواع و أشكال المكافآت التي تتحصل عليها الموارد البشرية، و في معناها الاقتصادي الضيق تستخدم الأعباء العمالية للدلالة إلى وسيلة الدفع للأفراد العاملين تحت إشراف أفرادهم الآخرين

- الأجر الخاضع لإقتطاع الضمان الإجتماعي (أو ما يسمى **بأجرة المنصب**) = الأجر الأساسي + تعويض عمل المنصب + تعويض الخبرة المهنية + تعويض الضرر أو المخاطر + تعويض الساعات الإضافية + علاوة المر دودية الفردية + علاوة المردودية الجماعية.
- اشتراكات الضمان الإجتماعي = أجرة المنصب x 9%.
- الأجر الإجمالي = أجرة المنصب + منحة الأكل + منحة النقل + حصص الإستفادة من الأرباح
- الأجر الخاضع لإقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي = الأجر الإجمالي – اشتراكات الضمان الإجتماعي = (أجرة المنصب + منحة الأكل + منحة النقل + حصص الإستفادة من الأرباح) – (اشتراكات الضمان الإجتماعي).
- مجموع المداخيل: هو ما يستحقه الفرد من الأجر مقابل عمله قبل خصم أي اقتطاعات، إذن مجموع المداخيل = الأجر الإجمالي + تعويض المنطقة + منحة الأجر الوحيد + تعويض مصاريف المهمات و التنقلات + المنح العائلية.
- الأجر الصافي الواجب دفعه: هو عبارة عن الأجر بعد خصم الاقتطاعات، أي هو الأجر الذي يتسلمه الفرد في يده، ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

الأجر الصافي الواجب دفعه = مجموع المداخيل – (اقتطاع الضمان الإجتماعي + اقتطاع الضريبة على الدخل + اقتطاع الإعتراضات على الأجور + إقتطاع التسبيقات).

II–المداخيل (العناصر) المكونة للرواتب والأجور:

حتى تتمكن المؤسسة من الإدارة الجيدة لأجور عمالها يجب عليها أن تقوم بتصنيف المداخيل المكونة للأجور والرواتب وفق ما يسهل عليها كل المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالرواتب والأجور. وهذا يتطلب تصنيف مداخيل الرواتب والأجور إلى العناصر الخاضعة لاقتطاعات الضمان الإجتماعي والضرائب والعناصر الغير خاضعة لهذه الاقتطاعات. وانطلاقا من هذا فإنه يمكن تصنيف مكونات الأجر إلى ثلاثة عناصر رئيسية نوضحها بالتفصيل فيما يلي:

II–1–مداخيل (عناصر) الأجر الخاضعة لاقتطاع الضمان الإجتماعي واقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي (عناصر أجرة المنصب):

تتكون أجرة المنصب من مداخيل تخضع لاقتطاع الضمان الاجتماعي و اقتطاع الضريبة على الدخل الأجمالي، ونلخص أهم هذه المداخيل فيما يلي:

II–1–1–الأجر الأساسي (القاعدي) Le salaire de base : حسب القانون الأساسي العام للعامل 90–11، فإن مبلغ الأجر الأساسي ينشأ مباشرة من حاصل ضرب النقاط الاستدلالية الدنيا للرتبة ضمن الصنف، في القيمة النقدية للنقطة الاستدلالية*.

* النقطة استدلالية هي عبارة عن قيمة مالية معينة، تمثل ثمن أو سعر أو مقابل النقطة

إذن لتحديد الأجر القاعدي لأي عامل يتطلب كخطوة أولى تحديد رتبة منصبه ضمن الصنف الذي ينتمي إليه وهذا من أجل معرفة عدد النقاط الإستدلالية الممنوحة لمنصبه*، ثم كخطوة ثانية نقوم بضرب النقاط الإستدلالية الدنيا الممنوحة للعامل لقاء رتبة منصبه، في القيمة النقدية أو المالية للنقطة الاستدلالية.

وتجدر الإشارة إلى أنه ابتداء من 1 جانفي 2008 عرف الأجر القاعدي تغيير في سعر النقطة الاستدلالية حيث أصبحت = 45.00 دج لكل الأصناف، و هذا طبقا لجدول التصنيف الانتقالي لمختلف رتب الموظفين في الشبكة الاستدلالية للمرتبات المنصوص عليها في المرسوم الرئاسي رقم 07-304 المؤرخ في 2007/09/29، والذي من خلاله تم تغيير جدول التصنيف الذي قسم على النحو التالي:

جدول الشبكة الإستدلالية للمرتبات

المجموعات(الصنف)	الرتبة	الرقم الإستدلالي الأدنى	الرقم الإستدلالي للدرجات										
			الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	السادسة	السابعة	الثامنة	التاسعة	العاشرة	الحادية عشرة	الثانية عشرة
د	1	200	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100	110	120
	2	219	11	22	33	44	55	66	77	88	99	110	120	131
	3	240	12	24	36	48	60	72	84	96	108	120	132	144
	4	263	13	26	39	53	66	79	92	105	118	132	145	158
	5	288	14	29	43	58	72	86	101	115	130	144	158	173
	6	316	16	32	47	63	79	95	110	126	142	158	173	189
ج	7	348	17	35	52	70	87	104	122	139	157	174	191	209
	8	379	19	38	57	76	95	114	133	152	171	190	208	225
ب	9	418	21	42	63	84	105	125	146	167	188	209	230	251
	10	453	23	45	68	91	113	136	159	181	204	227	249	272

* يعطي لكل منصب عمل مجموعة من النقاط الاستدلالية التي تحددها عناصر وعوامل المنصب، والتي تختلف من منصب إلى آخر، ويمكن أن تتلخص في درجة التأهيل والمسؤولية والجهد المتطلب في ذلك المنصب، إلى جانب ظروف العمل ومختلف الضغوط والمتطلبات المتعلقة بكل منصب عمل والقطاع المتواجد فيه.

أ	11		498	25	50	75	100	125	149	174	199	224	249	274	299
	12		537	27	54	81	107	134	161	188	215	242	269	295	322
	13		578	29	58	87	116	145	173	202	131	360	289	318	347
	14		621	31	60	93	124	155	186	217	248	279	311	342	373
	15		666	33	67	100	133	167	200	233	266	300	333	366	400
	16		713	36	71	107	143	178	214	250	285	321	357	392	428
	17		762	38	76	114	152	191	229	267	305	343	381	419	457
	خارج الصنف	قسم فرعي1	930	47	93	140	186	233	279	326	372	419	465	512	558
		قسم فرعي2	990	50	99	149	198	248	297	347	396	446	495	545	594
		قسم فرعي3	1055	53	106	158	211	264	317	363	422	475	528	580	633
		قسم فرعي4	1125	56	113	169	225	281	338	394	450	506	563	619	675
		قسم فرعي5	1200	60	120	180	240	300	360	420	480	540	600	660	720
		قسم فرعي6	1280	64	128	192	256	320	384	448	512	576	640	704	768
		قسم فرعي7	1480	74	148	222	296	370	444	518	592	666	740	814	888

إذن الأجر الأساسي (القاعدي)= النقاط الاستدلالية الدنيا المقابلة للرتبة داخل الصنف × 45.00دج.

مثال: إذا كان الرقم الاستدلالي لمنصب العمل ما = 666 نقطة، وقيمة النقطة الإستدلالية = 45 دج، إذن الأجر الأساسي لهذا المنصب =

29970 = 45 x. 666دج.

II-1-2-التعويضات الثابتة الملحقة أو المرتبطة بمنصب العمل: إضافة إلى الأجر الأساسي فإن أجرة المنصب تشتمل على بعض التعويضات المرتبطة بمنصب العمل والتي تدفع للموظف أو العامل إما بحكم أقدميته أو الأضرار المرتبطة بإنجاز العمل أو صعوبة المنطقة، أو مقابل الساعات الإضافية بحكم ظروف عمل خاصة، لاسيما العمل التناوبي والعمل الليلي...، ويمكن تحديد هذه التعويضات وشرحها بنوع من الدقة والتفصيل على النحو التالي:

II-1-2-1-تعويض عمل المنصبITP :وهو تعويض يدفع للعمال مقابل الأوقات الغير عادية التي يتطلبها منصب العمل،كالعمل المتناوب أو العمل ليلا أو العمل في الأعياد. ويحسب هذا التعويض على أساس نسبة من الأجر الأساسي والتي يجب أن لا تتجاوز 25% ولاتقل عن 5.%.

إذا تعويض عمل المنصب = النسبة المئوية × الأجر الأساسي (القاعدي)

II-1-2-2-تعويض الخبرة المهنية l'indemnité d'expérience professionnelle (IEP): تعوض الأقدمية أو الخبرة المهنية من الناحية المبدئية عن طريق الترقية المهنية في السلم المهني*، حيث يتكون هذا السلم من درجات تبدأ من درجة التمرين إلى الدرجة النهائية التي يختم بها العامل حياته المهنية أو الوظيفية†، وابتداء من 2008/01/01 أصبحت الخبرة المهنية محددة بـــ 12 درجة لجميع الأصناف. وتكون مدة الترقية بين الدرجة والأخرى محددة في الغالب بين السنتين ونصف والثلاث سنوات ونصف، وهي تتحدد حسب كل قطاع وحسب درجة الاستحقاق بالنسبة لكل عامل.

إذن تعويض الخبرة المهنية هو ما يستفيد منه الموظف ويضاف إلى أجره القاعدي كتعويض مالي عن أقدميته، ويحسب استنادا إلى مايتم تحديده في الإتفاقيات الجماعية المرتبطة بكل قطاع أو بكل مؤسسة، وبصفة عامة يمكن من خلال الصيغ التالية توضيح كيفية حساب هذا التعويض بالنسبة لكل قطاع أوفئة معينة داخل قطاع معين:

- في أغلب القطاعات خارج الوظيف العمومي يحسب تعويض الخبرة المهنية بالعلاقة التالية: **IEP** = النسبة المئوية المقابلة لعدد سنوات العمل × الأجر الأساسي (القاعدي).
- في الوظيف العمومي: بالنسبة للموظفين الدائمين يحسب تعويض الخبرة المهنية بالعلاقة التالية: **IEP** = عدد نقاط الدرجة × 45 دج (وهذا استنادا إلى المرسوم الرئاسي رقم 07-304 الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 2007).

* الخبرة المهنية هي مجموع المعارف الضرورية لأداء عمل معين

† ابتداء من 2008/01/01 أصبحت الخبرة المهنية محددة بـــ 12 درجة لجميع الأصناف.

○ في الوظيف العمومي: بالنسبة للأعوان المتعاقدين يحسب تعويض الخبرة المهنية بالعلاقة التالية: **IEP** = 1.4% × عدد سنوات العمل × الأجر القاعدي (وهذا استنادا إلى التعليمة رقم 10 الصادرة بتاريخ 14 جانفي 2008) .

ملاحظة هامة جدا رقم 01 : الأجر القاعدي + تعويض الخبرة المهنية = الأجر الرئيسي

لأن بعض التعويضات في الوظيف العمومي تحسب على أساس الأجر الرئيسي و ليس الأجر القاعدي، وللمزيد من المعلومات ارجع إلى المرسوم الرئاسي رقم 07-304 الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 2007.

ملاحظة رقم 02 : من وسائل تثبيت وحماية الحق في هذا التعويض هو انتقاله مع العامل في حالة تغيير منصب العمل، إما بتغير مكان العمل، أو الترقية، حيث يحسب هذا التعويض وفق نسبة معينة، ويدفع شهريا كتعويض ثابت وملحق بالأجر الأساسي يحضا بنفس الحماية والامتياز الذي يحضا به هذا الأخير.

II-1-2-3-**تعويض الضرر أو المخاطر Indemnité de nuisance** : إن تصنيف العمل يعتمد على الأخذ بعين الاعتبار مجمل العناصر والعوامل والخصائص التي يمتاز بها منصب العمل، لاسيما فيما يتعلق بالجهد المطلوب للقيام بذلك العمل، أو الضغوط المادية والنفسية التي يفرضها هذا المنصب.

وقد كانت الأجهزة المكلفة بدراسة وتصنيف مناصب العمل في الكثير من الأحيان عاجزة عن الإحاطة بكافة العوامل والعناصر المادية والنفسية والمهنية، وبالتالي يأتي التصنيف ناقصا، إذ يبين عند التطبيق في الميدان وجود بعض مناصب العمل تظهر فيها بعض المشقة أو الأضرار أو المخاطر، مما يحتم بالضرورة التكفل بحماية العامل من هذه الظروف والمخاطر، إما بتحسين ظروف العمل أو التعويض عن الأضرار الناتجة عنها.

وانطلاقا من هذه القاعدة، تضمنت مختلف القوانين العمالية مبدأ التعويض على الأضرار والمخاطر الغير مأخوذة بعين الاعتبار عند تصنيف المناصب، وهذا ما أكدته المادتين 152-162 من القانون العام للعامل المؤرخ في 1988/11/02، حيث جاء فيها : "يقدم تعويض الأضرار للعامل الذي يشغل منصب عمل تنطوي مهامه أو عمله فيه على جهود شاقة أو عناصر صحية أو عناصر خطيرة بما لم يجري حسابه في تحديد أو تصنيف منصب العمل".

وتجدر الإشارة إلى أنه تم إحالة مهمة تحديد قائمة المناصب التي تشتمل على أضرار أو مخاطر أو أمراض أو غيرها من العناصر، وكذلك تحديد النسب الإجمالية أو الجزئية لكل ضرر (مع اشتراط عدم تجاوزها 20% من الأجر الأساسي)*، الأساسي)*، إلى لجان خاصة بالوقاية والصحة والأمن على مستوى المؤسسة المستخدمة.

II-1-2-4-**تعويض الساعات الإضافية La rémunération des heures supplémentaire :**

* إن هذا التعويض لا يعفي المؤسسة بالضرورة من مسؤولية العمل على تحسين ظروف العمل والقضاء على أسباب الضرر أو الخطر المرتب للحق في التعويض، هذا العمل من شأنه تخفيض أو إلغاء هذا التعويض، إذا لم يعد هناك ما يستدعي للإبقاء عليه.

لقد حددت المادة رقم 02 من الأمر رقم 97 - 03 المؤرّخ في 11 جانفي 1997، المدة القانونية الأسبوعية للعمل بأربعين (40) ساعة وهذا في ظروف العمل العادية*، وتوزع هذه المدة على خمسة (5) أيام عمل على الأقل، أي مايعادل 8 ساعات عمل في اليوم ومتوسط173.33 ساعة في الشهر، كما نص هذا الأمر على أن هذه المدة القانونية للعمل تطبق ضمن الهيئات المستخدمة التي يحكمها القانون رقم 90-11 المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق لـــ 21 أفريل سنة 1990 والمتعلق بعلاقات العمل، و كذا ضمن المؤسسات و الإدارات العمومية†.

ولقد أجاز القانون رقم 90-11 المتعلق بعلاقات العمل، للهيئة المستخدمة أن تطلب من أي عامل لديها أداء ساعات إضافية‡، زيادة على المدة القانونية لعمله، شريطة أن لاتتعدى هذه الساعات الإضافية 20% من المدة القانونية المحددة للعمل خلال الشهر، وأن لا تزيد في الأسبوع عن ستة عشرة ساعة وفي اليوم عن أربع ساعات، وهذا في جميع الأحوال. ويتم تعويض العمال مقابل ساعات عملهم الإضافي المقدم خلال الأسبوع الواحد وفقا لما هو موضح في الجدول التالي:

زمن الساعات الإضافية المقدمة خلال الأسبوع	سعر الساعة الواحدة الإضافية المقدمة خلال الأسبوع
الأربع ساعات الأولى المقدمة قبل الساعة التاسعة ليلا (أي في وقت العمل العادي)	150% من سعر ساعة العمل العادية
باقي الساعات الإضافية الأخرى المقدمة قبل الساعة التاسعة ليلا	175% من سعر ساعة العمل العادية
الساعات الإضافية المقدمة من الساعة 21.00 ليلا إلى غاية الساعة 5.00 صباحا	200% من سعر ساعة العمل العادية

ملاحظة رقم 01: تم حساب المدة القانونية بالساعات خلال الشهر بالعلاقة التالية:

$$\frac{40 \text{ ساعة} \times 52 \text{ أسبوع}}{12 \text{ شهر}} = 173.33 \text{ ساعة}$$

* يقصد بالمدة القانونية للعمل الوقت الذي يكون فيه العامل تحت تصرف المؤسسة صاحبة العمل، سواء كان يتواجد في مكان العمل نفسه أو في مكان أخر، وهذا من أجل اعداد أو أداء المهام المترتبة عن منصب عمله .

† لقد نصت المادة رقم 04 من نفس الأمر على أنه يمكن إستثناء مايلي من المادة رقم 02 المنصوص عليها أعلاه :

- أن تخفض المدة القانونية الأسبوعية للعمل بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون أشغالا شديدة الإرهاق و خطيرة أو التي ينجز عنها ضغط على الحالة الجسدية و العصبية،
- أو ترفع بالنسبة لبعض المناصب المتميزة بفترات توقف عن النشاط،

تحدد الإتفاقيات أو الإتفاقات الجماعية قائمة المناصب المعنية، كما توضح لكل منهما مستوى تخفيض مدة العمل الفعلي أو رفعها.

‡ ساعات العمل الإضافية (بالإنجليزية: Overtime) هي الساعات الزائدة على الساعات القانونية التي يحددها القانون أوعقد عمل.

أما لو أردنا معرفة المدة القانونية بالأيام خلال الشهر فنستعمل العلاقة التالية:

$$\frac{\text{5 أيام x52 أسبوع}}{\text{12 شهر}} = \text{22 يوم}$$

ملاحظة رقم 02: إذا كانت المهنة تتطلب دائما ساعات إضافية تستبدل الساعات الإضافية بتعويض جزافي على الخدمة الدائمة ولا يجب أن تتعدى نسبة هذا التعويض الجزافي 20% من الأجر الأساسي.

II-1-2-5-علاوة المر دودية الفردية Prime de rendement individuel (P.R.I): تحدد علاوة المر دودية الفردية على أساس درجة الإنتاجية التي يحققها كل عامل خلال الشهر مقارنة مع البرنامج المسبق المحدد للإنتاج المطلوب تغطيته ويجب ألا تتعدى 10% من الأجر الأساسي، ويحددها عادة رئيس الورشة أو رئيس القسم.

II-1-2-6-علاوة المردودية الجماعية Prime de rendement collectif (P.R.C): تمنح هذه العلاوة حسب درجة الإنتاجية الجماعية المحققة خلال الشهر وتقدر حسب الجدول التالي بنسب مئوية من البرنامج العادي المسطر ويشترط أن لا تتعدى نسبة 30 %.

نسب علاوة المردودية الجماعية

نسبة المرد ودية الجماعية	نسبة المكافآت
اقل من 80%	% 0
%80	%5
%90 – % 81	%10 -%06
% 95 – % 91	%15 -%11
% 100 –%96	%20-%16
%110 –%101	%25-%21
%120 –%111	%30-%26
اقل من 60 %	خصم5%

إذن تحسب **علاوة** أو منحة **المردودية الجماعية** بالعلاقة التالية:

ع م ج =(عدد الأيام الفعلية/عدد أيام الشهر العملية)× الأجر الأساسي× نسبة العلاوة.

مثال:في شهر فيفري 2017 عدد الأيام العملية 28-6=22يوم ، عدد الأيام الفعلية للعامل 20 يوم(غاب يومين)، الأجر الأساسي29970دج، نسبة العلاوة 9%.

ع م ج=(22/20)×29970× 0.09 =2453.09دج.

II-1-2-7- علاوة الخبرة البيداغوجية:

وهو يمثل كذلك تثمين للخبرة التربوية آو البيداغوجية للأستاذ الجامعي، أسس هذا التعويض بموجب المرسوم التنفيذي رقم 10-252 المؤرخ في 20 أكتوبر 2010.

كما يستفيد من هذا التعويض فئة المدرسين في التعليم الثانوي والمتوسط والابتدائي، مديري المؤسسات ونواب مديري الدراسات ومستشارو التربية ومستشاري التغذية المدرسية وسلك التوجيه المدرسي، والمفتشين، وهذا طبقا للمرسوم رقم 192/90 المؤرخ في 85/03/23 المعدل بالمرسوم 269/91 المؤرخ في 10/08/91بالإضافة إلى المنشور الوزاري رقم 01/1271/883 المؤرخ في 91/05/18.

إن تعويض الخبرة البيداغوجية هو عبارة عن زيادة إضافية لتعويض الخبرة المهنية بنسبة 4% من الأجر القاعدي للرتبة عن كل درجة استدلالية

إذن تعويض الخبرة البيداغوجية = الأجر القاعدي×الدرجة ×04%.

مثال:

إن تعويض الخبرة البيداغوجية لأستاذ مساعد قسم (ب) في درجته الاولى (أي بعد قضاء 3 سنوات من التعيين)= 41850×04% = 1674 دج.

II-2- مداخيل (عناصر) الأجر المعفية من اقتطاع الضمان الإجتماعي والخاضعة لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي (العناصر المكونة للأجر الإجمالي): يتكون الأجر الإجمالي من المداخيل المكملة لأجرة المنصب والتي تعفى من اقتطاع اشتراكات الضمان الإجتماعي ولكن تخضع لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي، وفيما يلي نلخص أهم هذه المداخيل:

II-2-1-منحة الأكل ومنحة النقل: هما منحتان تقدمان للعامل لتغطية مصاريف النقل والغذاء وهذا في حالة غياب هذان العنصران في المؤسسة، ويجب التنويه إلى أن عدد الوجبات المعوضة هو 22 وجبة، وأن مقابل تعويض الوجبة الواحدة يجب أن لايقل عن 50دج. أما منحة النقل فيتم تحديدها على أساس المسافة التي يقطعها العامل من مقر مسكنه إلى مقر عمله وهذا خلال أيام عمله.

II-2-2-الاستفادة من الأرباح: وهي حصص العمال من النتيجة السنوية و يكون ذلك حسب طبيعة المؤسسة، وليس جميع المؤسسات تأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر.

II-3-مداخيل (عناصر) الأجر المعفية من اقتطاع الضمان الإجتماعي واقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي (عناصر مكملة للأجر وغير خاضعة):

لقد نصت المادة رقم 68 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن المنح والتعويضات التالية الداخلة في تكوين الراتب أو الأجر، تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي:

- المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل الأجرة الوحيدة و المنحة العائلية و منحة الأمومة.
- التعويضات الخاصة بمصاريف التنقل و تأدية المهام.
- التعويضات الممنوحة الخاصة بالمنطقة الجغرافية.
- المعاشات المخصصة للمجاهدين و الأرامل و أصول شهداء حرب التحرير الوطني.
- تعويض التسريح من العمل.
- الأجور و المكافآت الأخرى الممنوحة في إطار تشغيل الشباب.
- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي.

وفيما يلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل إلى شرح بعض هذه المنح والتعويضات التي يعفي القانون المستفيد منها، من أن يدفع عنها اشتراكات الضمان الإجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي:

II-3-1-تعويض المنطقة: يستفيد من هذا التعويض كل عامل يعمل في منطقة جغرافية نائية أو صعبة، أو في قطاع نشاط أو وحدة اقتصادية يحضيا بالأولوية في البرنامج الاقتصادي والاجتماعي للدولة، كما تحدده القوانين المعمول بها والنصوص المنظمة لكيفية تحديد ومنح هذا التعويض. فقد نص المرسوم رقم 82-183 الصادر بتاريخ 15 ماي 1982 على أن: "مبلغ تعويض المنطقة يحدد تبعا للمعاملات الترتيبية المخصصة للمناطق وقطاعات النشاط والوحدات الاقتصادية ومشاريع التنمية والمؤهلات المهنية، ومناصب العمل المعزولة ومواقعها، كما نصت المادة رقم 08 من نفس المرسوم رقم 82-183 على أن العامل يتحصل على تعويض المنطقة عن كل يوم عمل بتطبيق الصيغة التالية:

$$\text{تعويض المنطقة} = \frac{\text{مجموع المعاملات}}{1000} \times \text{النسبة المئوية لتعويض المنطقة بالقياس إلى الأجر الأساسي} \times \text{الأجر الأساسي اليومي}$$

حيث:

❖ أن 1000 تمثل مجموع المعاملات المخصصة للمقاييس المذكورة في المرسوم رقم 82-183 والتي نلخصها على النحو التالي:

أ- المنطقة الجغرافية: وتم تصنيفها إلى ثلاث مجموعات رئيسية، وقسمت كل مجموعة إلى ثلاث مناطق فرعية، ومنحت قيمة محددة لكل منطقة معينة حسب أهميتها، ترجمت في شكل نقاط أو معاملات تتراوح ما بين 100 نقطة و500 نقطة.

ب- الوحدات الاقتصادية والإدارية ومشاريع التنمية: وتم تصنيفها بنفس الطريقة السابقة، أي حسب أهميتها وأولويتها في مخططات التنمية، وقدرت المعاملات الممنوحة لها بين 200 نقطة و100 نقطة.

ج- قطاع النشاط: وقد صنفت قطاعات النشاطات على أساس الأولوية التي تحظى بها في مخططات التنمية، وذلك إلى درجتين، وترجمت إلى معاملات حسب أهميتها، منحت الأولى 100 نقطة والثانية 50 نقطة.

د- طبيعة ومكان منصب العمل : يختلف تصنيف منصب العمل بالنظر إلى كونه عمل عادي أو عمل استخلافي من جهة، وبالنظر إلى كونه يوجد في وحدة أو ورشة قارة أو وحدة متنقلة من جهة ثانية، وبالنظر إلى كونه يوجد في مقر الدائرة أو البلدية أو في أماكن أخرى غير تلك المذكورة سابقا من جهة ثالثة، وترجمت كل هذه الحالات إلى معاملات تتراوح ما بين 10 إلى 100 نقطة تصاعديا.

ه- عدد العمال: ويقصد بهذا المقياس مراعاة عدد العمال الموجودين في المنطقة المصنفة، حيث تختلف المعاملات باختلاف عدد العمال، ففي حالة إذا كان العامل وحيدا في المنطقة تمنح له 50 نقطة، وعندما يكون العدد ما بين 2 و4 تمنح 40 نقطة وهكذا نزولا إلى أن يصل العدد إلى 20 عاملا فلا يحسب هذا المقياس.

و- العزلة العادية: أي بعد العامل عن مكان إقامة عائلته، كما يؤخذ بعين الاعتبار حالة وجود العامل في المدينة أو خراجها، ويقاس هذا المقياس بالشهر وثلاثة أشهر، ولكل مدة معاملها الخاص، والذي يتراوح ما بـــين 10 إلى 50 نقطة.

❖ أما النسب المئوية لتعويض المنطقة بالقياس إلى الأجر الأساسي فنلخصها من خلال الجدول التالي:

القسم أ	%	القسم ب	%	القسم ج	%
1أ	**35**	ب1	**24,5**	ج1	**14**
2أ	**31,5**	ب2	**21**	ج2	**10,5**
3أ	**28,5**	ب3	**17,5**	ج3	**7**

ملاحظة: للمزيد من المعلومات حول:

- كيفية حساب تعويض المنطقة ارجع إلى المرسوم رقم 83-182 الصادر بتاريخ 18 ماي 1982،
- حول المناطق المستفيدة من تعويض المنطقة ارجع إلى المرسوم التنفيذي رقم 93-130 الصادر بتاريخ 14/يونيو 1993.

مثال:

بالنسبة للاستاذ المساعد: الرقم الاستدلالي القديم 880.

يضرب في 10 ثم يضرب في النسبة المئوية حسب المناطق

مثلا في تمنراست تبلغ نسبته 31.5%

يعني حسابه كما يلي:

880 * 10 * 0.315= 2772 دج

مثلا في الاغواط تبلغ نسبته 24.5%

يعني حسابه كما يلي:

880 * 10 * 0.245= 2156 دج

II-3-2-منحة الأجر الوحيد: هو مبلغ من المال يمنح للعامل المتزوج في حالة ما إذا كانت زوجته لا تمارس أي عمل أو نشاط تجاري، والعكس صحيح، وتجدر الإشارة إلى أن كل مؤسسة لها الحرية في تحديد مبلغ هذه المنحة، ويتراوح عادة مابين 500دج فما فوق .

II-3-3- تعويض المصاريف الخاصة بالمهام المنجزة خارج مكان العمل (تعويض مصاريف المهمات والتنقلات): في غالب الأحيان، تفرض الضرورة على بعض العمال القيام ببعض المهمات والأعمال بعيدا عن المقر المعتاد لعملهم، الأمر الذي يجبرهم على تحمل تكاليف خاصة بالإقامة، النقل والإطعام وما إلى ذلك من نفقات أخرى، التي تفرضها مدة وطبيعة المهمة، سواء كانت داخل الوطن أو خارجه، طويلة أو قصيرة المدة، كل هذه النفقات والتكاليف تعود أعباؤها على صاحب العمل، الذي تلزمه مختلف القوانين العمالية الحديثة بتعويضها كاملة، إما بصفة مسبقة أو لاحقة.

وقد نصت المادة 140 من القانون الأساسي العام للعمل على أنه عندما ينفق العامل شخصيا و بصفة استثنائية مصاريف التنقل و الإيواء ومصاريف استعمال سيارته الشخصية، وهذا في إطار قيامه بمهمة تكلفه بها مؤسسته، فإنه يجب أن يتقاضى مكافآت تعويضية عن ذلك، ويتم تحديد قيمة هذه التعويضات بالاستناذ إلى مجموعة من المراسيم التنظيمية والاتفاقيات الجماعية.

II-3-4- المنح العائلية: وهي منح وتعويضات أقرتها مختلف التشريعات العمالية الحديثة، وتتمثل هذه المنح في تقديم مبالغ مالية محددة للعامل على أساس عدد الأبناء الذين هم في كفالته وذلك ابتداء من الشهر الذي يولد فيه الطفل إلى غاية

سن 18 سنة (سن الرشد)، أي طوال المرحلة الدراسية*، وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 96-298 الصادر بتاريخ 1996/09/08 على أن تحديد القيمة المالية لهذه المنحة الواجب إدراجها ضمن راتب الموظف أو أجرة العامل، يتم في ظل الشرطين التاليين:

- إذا كان الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي أقل من 15000دج فالأطفال الخمسة الأوائل يستفيدون من 600دج والطفل السادس 300دج.
- إذا كان الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي أكبر من 15000دج فجميع الأطفال يستفيدون من 300دج.

كما يمنح كذلك للوالد في إطار المنح العائلية منحة التمدرس ابتداء من السنة الأولى التي يسجل فيها طفله في التعليم الإبتدائي، ويبقى والد الطفل يستفيد من هذه المنحة مرة واحدة كل سنة إذا واصل طفله دراسته، ويبرر ذلك بشهادة مدرسية تقدم سنويا إلى المصالح المختصة في حساب الأجور على مستوى المؤسسة التي يعمل فيها الوالد، ويدوم ذلك إلى سن 21 سنة كاملة، وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 19-239 الصادر بتاريخ 2019/09/04 في مادته الثانية على أن يحدد المبلغ السنوي لعـــاوة الدراسة بثلاثة آلاف دينار (3000 دج) عن كل طفل متمدرس.

كما نص ذات المرسوم التنفيذي في مادته الثالثة، على أنه تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا المرسوم، لا سيما المواد 5 و6 و7 من المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1417 هجري الموافق ل 8 سبتمبرّ سنة 1996 والمتضمن رفع مبلغ المنح العائلية، وكذا المادة 7 مكرر منـــه، في شقها المتعلق بشروط الاستفادة من علاوةّ الدراسة†.

III-الاقتطاعات:

إن الأجر أو الراتب الذي يتحصل عليه الفرد يتعرض لعدة اقتطاعات، يأتي على رأسها اقتطاعات الضمان الإجتماعي واقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي والإعتراضات على الأجور..إلخ، فلذلك ارتأينا أن نتطرق إلى هذه الاقتطاعات كونها تتعلق بالأجور والرواتب التي يتحصل عليها العمال والموظفين من جراء عملهم. وبصفة عامة يمكن تلخيص هذه الإقتطاعات من خلال تصنيفها إلى اقتطاعات إجبارية و اقتطاعات اختيارية.

III-1-الإقتطاعات الإجبارية: و تتكون من العناصر التالية:

III-1-1-اشتراكات الضمان الإجتماعي: إن التأمين الاجتماعي يعتبر ضرورة اشتراكية و التزاما اجتماعيا وحقا مشروعا لأولئك الذين أدوا دورهم في الإنتاج حتى يضمنوا معيشة كريمة إذا ما ألم بهم مرض أو أصابهم عجز.

---

* ابتداء من قانون المالية لسنة 2002، أصبح صاحب العمل يتحمل هذه المنحة كليا

† لقد نص المرسوم التنفيذي رقم 298/96 الصادر بتاريخ 1996/09/08 على أن تحديد القيمة المالية لهذه المنحة الواجب إدراجها ضمن راتب الموظف أو أجرة العامل، يتم في ظل الشروط التالية:

- إذا كان الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي أقل من 18000 فالأطفال الخمسة الأوائل يستفيدون من 800 دج والطفل السادس 400 دج.
- إذا كان الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي أكبر من 18000دج فجميع الأطفال يستفيدون من 400دج.

وتقوم أغلب الدول بتأمين القوى البشرية العاملة ضد ثلاث مخاطر: المخاطر الطبيعية، المخاطر المهنية والمخاطر الاقتصادية*، الاقتصادية*، والخطر الذي يهدد العامل أو الموظف في أي نوع من هذه الأنواع الثلاث هو انقطاع الأجر أو الراتب الذي يعتمد عليه العامل أو الموظف في معيشته هو وأفراد أسرته الذين يعولهم، و من ثم فالتأمين يضمن للعامل أو الموظف استمرار صرف بديل لأجره في حالة انقطاعه بصفة مؤقتة أو مستديمة.

إن المشرع الجزائري جعل الانخراط في الضمان الاجتماعي عملية إجبارية لجميع الموظفين والعمال في كل القطاعات، وذلك مقابل أن يقتطع من راتب كل موظف شهريا نسبة 9%، موزعة كما يلي: 1.5% تدفع كإشتراكات عن التأمين الإجتماعي، 6.75% تدفع كإشتراكات عن تأمين التقاعد، 0.25% تدفع كإشتراكات عن تأمين التقاعد المسبق، 0.5% تدفع كإشتراكات عن تأمين البطالة.

ولقد نصت المادة رقم 75 من القانون رقم 83-11 المتعلق بالتأمينات الإجتماعية، على أن مقدار الاشتراك في الضمان الاجتماعي الواجب اقتطاعه من الأجر أو الراتب، يحسب على أساس العناصر الداخلة في تكوين أجرة المنصب.

إذن مبلغ قسط الاشتراك في الضمان الاجتماعي الواجب اقتطاعه من الأجر أو الراتب = أجرة المنصب x 9%.

ملاحظة: إن مبالغ الإشتراكات في الضمان الإجتماعي الواجب اقتطاعها من أجرة أو راتب العامل، هي اقتطاعات تنزع من المنبع أي أن أرباب العمل هم المسؤولين على حساب واقتطاع مبالغ هذه الإشتراكات ودفعها إلى مصالح الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للعمال الأجراء CNAS.

III-1-2-الضريبة على الدخل الإجمالي (الضريبة على الأجور والرواتب) IRG : هي عبارة عن مبلغ مالي يقتطع من الأجر أو الراتب مباشرة ويدفع لمصلحة الضرائب، أو بعبارة أخرى هي ضريبة تقتطع من المنبع (المصدر)، أي أن المؤسسة (أرباب العمل) هي المسؤولة على حساب واقتطاع مبلغ هذه الضريبة ودفعه إلى مصلحة الضرائب.

إن مبلغ الضريبة الواجب اقتطاعه من الأجور أو الرواتب للعمال التابعين للمؤسسة، ودفعه إلى مصلحة الضرائب، يتحدد من خلال تتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى- تحديد الأساس الخاضع للضريبة:

* يمكن التفصيل أكثر في شرح تأمين العامل ضد هذه المخاطر الثلاث من خلال التطرق إلى أنواع التأمينات التالية:

تأمين إصابات العمل و أمراض المهنة: و يشمل مخاطر حوادث العمل و الأمراض التي تصيب العاملين بسبب اشتغالهم في مهنة معينة.

تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة: ويشير تأمين الشيخوخة إلى ضمان دخل للعامل بعد إحالته إلى التقاعد، أما تأمين العجز والوفاة فيقصد بهما ضمان دخل للعامل في حالة العجز الناشئ عن مرض طبيعي غير مهني والوفاة الطبيعية غير الناتجة عن مرض مهني أو إصابة.

التأمين الصحي ضد الأخطار الصحية: ويشير إلى التأمين الذي يوفر للعامل الوسائل العلاجية والجراحية و الدوائية و الطبية في حالات المرض، وللعاملات في حالة الحمل والولادة، كما يقضي للعامل استمرار دخله نتيجة انقطاع أجره بسبب مرضه وكذا للعاملات أثناء إجازة الولادة.

لقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الوعاء الضريبي للأجر أو الراتب (الأساس الخاضع للضريبة)، يتمثل في مجموع العناصر المكونة للأجر الإجمالي مخصوم منه المبلغ الواجب دفعه كإشتراك في الضمان الإجتماعي.

إذن الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأجور والرواتب = (الأجر الإجمالي) – (اشتراكات الضمان الاجتماعي) = (أجرة المنصب + منحة الأكل ومنحة النقل + الاستفادة من الأرباح) – (اشتراكات الضمان الاجتماعي).

الخطوة الثانية– حساب مبلغ الضريبة بتطبيق الجدول المحدد ضمن قانون الضرائب المباشرة:

يحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي الواجب اقتطاعه من الأجر الإجمالي ودفعه إلى مصلحة الضرائب*، من جدول الدخل الشهري التصاعدي المنصوص عليه في المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الذي يقسم الأجر الإجمالي إلى أربع فئات (أقساط)، وعلى أساس هذه الفئات يحدد مقدار الضريبة الواجب اقتطاعه من الأجر الإجمالي، أي أنه لكل أجر مدفوع خاضع للضريبة مبلغ مقابل له كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول الشهري لـــ "لضريبة على الدخل الإجمالي– فئة الرواتب والأجور"

قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة الواجب اقتطاعها
أقل من 10000	%0
من 10001 إلى 30000	%20
من30001 إلى 120000	%30
أكثر من 120001	%35

الخطوة الثالثة– خصم تخفيض بنسبة 40% من مبلغ الضريبة المحسوب من جدول الدخل الشهري التصاعدي:

لقد نص قانون الضرائب المباشرة في المادة رقم 104، على استفادة الأجراء والموظفين الخاضعين للضريبة على الدخل الأجمالي من تخفيض بنسبة 40%، يخصم مباشرة من مبلغ الضريبة المحسوب من جدول الدخل الشهري التصاعدي، وهذا بشرط أن لا يقل هذا التخفيض عن 1000دج ولا يزيد عن 1500 دج شهريا.

ملاحظة رقم01: لقد نصت المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تطبق نسبة 10 % كإقتطاع للضريبة على الدخل الإجمالي (وهذا بعد اقتطاع 9 %) بالنسبة لـــ:

* الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لأجور ورواتب عمال المؤسسة.

-علاوة المردودية في حالة دفعها بطريقة غير شهرية؛

-المبالغ المدفوعة لأشخاص يمارسون بالإضافة إلى نشاطهم الرئيسي، نشاط التعليم، البحث، المساعدة المؤقتة، ساعات إضافية...؛

-المراجعات (Les rappels) والتعويضات والمنح والعلاوات المجمعة؛

كما نصت نفس المادة على أن تطبق نسبة 15% بالنسبة للمبالغ المدفوعة لأجراء يقع موطن تكليفهم خارج الجزائر على شكل حقوق المؤلف.

ملاحظة رقم02: تدفع الاقتطاعات من المصدر الخاصة بـــ "لضريبة على الدخل الإجمالي" على "الرواتب والأجور" عن طريق وثيقة G50 أو G50A*، خلال الـــ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي لكل شهر بالنسبة لأرباب العمل الخاضعين للنظام الحقيقي، أو خلال الـــ 20 يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي بالنسبة للخاضعين للنظام المبسط وكذا لنظام التصريح المراقب.

ملاحظة رقم03: بالنسبة للأجراء الذين يملكون دخلا آخر ينتمي إلى الفئات الأخرى، يلزمون بتقديم تصريح بالدخل الإجمالي قبل 01/04/ن+1 إلى مفتشية الضرائب عن طريق وثيقةG01، وفي هذه الحالة تمثل مبالغ الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر على الرواتب والأجور قرضا ضريبيا يخصم من المبلغ الإجمالي لـــ الضريبة على الدخل الإجمالي.

ملاحظة هامة:

ابتداء من 01 جوان 2020م وطبقا للمادة رقم 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020م تم إلغاء الضريبة على الدخل الاجمالي للعمال الذين قيمة أجورهم الخاضعة للضريبة تساوي أو تقل عن 30.000 دج .

اضافة إلى التخفيض السابق المطبق منذ سنة 2008م (أي تخفيض بـــ 40%)، فإن العمال الذين قيمة أجورهم الخاضعة للضريبة تكون ما بين 30.001 دج و 35.000 دج يستفيدون من تخفيض إضافي على التخفيض السابق طبقا لأحكام المادة رقم 09 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020م، وبذلك يصبح مقدار الضريبة على الدخل الإجمالي لهؤلاء العمال كما يلي:

الضريبة على الدخل الإجمالي = [الضريبة بعد التخفيض الأول × (8 ÷ 3)] – (20.000 ÷ 3)

* بالنسبة للإدارات العمومية وكذا المكلفين الخاضعين لـــ "لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة"، وغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بصفة عامة

مثال: أعطيت لك المداخيل الخاضعة للضريبة لعدد من الموظفين، وطلب منك تحديد قيمة الضريبة على الدخل الاجمالي لكل موظف:

الموظف الأول: 30000 دج، الموظف الثاني: 34500 دج، الموظف الثالث: 96000 دج.

الحل:

- **الموظف الأول:** الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = 30000 دج

⇐**الضريبة الواجبة الدفع = 0 دج.**

- **الموظف الثاني:** الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = 34.500 دج

⇐**الموظف يخضع للضريبة على الدخل الجمالي ويستفيد من تخفضين**

أ- يتم حساب الضريبة من الجدول التصاعدي الشهري للضريبة لسنة 2008م

الأجر الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة
من 0 دج إلى 10000 دج	%0	(10000 – 0) × %0 = 00 دج
من 10001 دج إلى 30000 دج	%20	(30000 – 10000) × %20 = 4000 دج
من 30001 دج إلى 34500 دج	%30	(34500 – 30000) × %30 = 1350 دج

ب- قيمة الضريبة بدون تخفيض = 4000 + 1350 = 5350 دج

ج- قيمة التخفيض الأول 40% = 5350 × %40 = 2140 دج وهي أكبر من 1500 دج المسموح بها، إذن نأخذ فقط 1500 دج كتخفيض على الضريبة.

د- قيمة الضريبة بعد التخفيض الأول = 5350 – 1500 = 3850 دج

ه- الضريبة الواجبة الدفع = [3850 × (8 ÷ 3)] – (20000 ÷ 3) = 10266,66 – 6666,66

= **3600 دج**

الموظف استفاد من التخفيض الثاني (المنصوص عليه ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020م) لأن أجره الخاضع للضريبة يقع بين 30001 دج و35000 دج.

- **الموظف الثالث:** الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = 96000 دج

⇐**الموظف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ويستفيد من التخفيض الأول فقط**

أ- يتم حساب الضريبة من الجدول التصاعدي الشهري للضريبة لسنة 2008م

الأجر الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة
من 0 دج إلى 10000 دج	%0	(10000 – 0) × %0 = 00 دج
من 10001 دج إلى 30000 دج	%20	(30000 – 10000) × %20 = 4000 دج
من 30001 دج إلى 96000 دج	%30	(96000 – 30000) × %30 = 19800 دج

ب–قيمة الضريبة بدون تخفيض = 4000 + 19800 = 23800 دج

ج– قيمة التخفيض الأول 40%= 23800 × 40% = 9520 دج وهي أكبر من 1500 دج المسموح بها، إذن نأخذ فقط 1500 دج كتخفيض على الضريبة.

د– قيمة الضريبة الواجبة = 23800 – 1500 = **22300 دج**

الموظف استفاد من التخفيض الأول (المنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008م) فقط دون التخفيض الثاني (المنصوص عليه ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020م) لأن أجره الخاضع للضريبة يتجاوز 35000 دج.

III–1–3–الاعتراضات على الأجور: هو اقتطاع إجباري تقوم به المؤسسة في إطار تنفيذ حكم صادر من المحكمة يقضي بإجبار العامل أو الموظف على دفع بعض الإلتزامات مثل نفقة الطلاق...إلـــخ.

III–2–الاقتطاعات الاختيارية: وتتكون هذه الاقتطاعات من العناصر التالية:

III–2–1–اقتطاع التسبيقات على الأجور و الرواتب: في حالة تقديم المؤسسة لعمالها سلفات يمكن أن يتم اقتطاعها إما دفعة واحدة أو بأقساط من أجرته الصافية و ذلك حسب قيمة المبلغ أو الاتفاق.

III–2–2–اقتطاع الإشتراكات في التعاضديات الإجتماعية: التعاضديات الإجتماعية هي هيئات ينخرط فيها أعضاء مهنة معينة أو قطاع معين عن طريق دفعهم لها لاشتراكات دورية، وهذا بغية أن تساعدهم عند الظرف الطارئة أو تقدم لهم خدمات معينة. وعادة مايتم تحديد مبلغ الإشتراك على أساس نسبة مئوية من الأجر الأساسي. ويمكن أن تكون هناك اقتطاعات أخرى اختيارية مثل التأمين على الحياة أو تعاونيات سكانية أو غيرها.

IV–حساب صافي الراتب أو الأجر المستحق على فترة القياس (شهر عادة) الذي يتم سداده للعمال، من خلال إعداد كشف (بطاقة) الراتب أو الأجر:

من أجل حساب الراتب أو الأجر الصافي المستحق الذي يتم سداده للمستخدمين، لابد من تنظيم عرض وترتيب جميع المعلومات اللازمة لتحديد هذا الأجر ضمن جدول منظم وواضح وسهل الفهم، يسمى بكشف (بطاقة) دفع الراتب أو

الأجر، هذا الأخير الذي هو عبارة عن وثيقة إجبارية الإعداد بصفة دورية من قبل صاحب العمل، بحيث يجب عليه أن يسجيل فيها كافة عناصر الأجر بمختلف أنواعها وأشكالها، سواء كانت مداخيل أو اقتطاعات، بالإضافة إلى كافة البيانات المتعلقة بالعامل وصاحب العمل مثل الإسم التجاري لصاحب العمل واسم وعنوان صندوق الضمان الإجتماعي، وإسم ووظيفة العامل، ومدة العمل المستحقة للأجر...إلـــخ .

إن كشف دفع الراتب أو الأجر ليس له شكل محدد، إذ يختلف من مؤسسة لأخرى، ولدينا نموذج مقترح لهذا الكشف كمايلي:

إسم المؤسسة المستخدمة:				تعريف الراتب أو الأجرة	
				شهر:	
رقم الموظف:				إسم ولقب الموظف:	
الحالة العائلية:				عدد الأطفال:	
الوظيفة:				تاريخ الدخول:	
الصنف:				الرقم الإستدلالي:	
مكان العمل:			ساعات العمل:		أيام العمل:
رقم الضمان الإجتماعي				رقم الإشتراك في التعاضدية:	
رقم الحساب الجاري البريدي:				طريقة الدفع:	
الرمز	البيان	الأساس أو العدد	المعدل	المداخيل	الإقتطاعات
	الأجر القاعدي تعويض الخبرة المهنية تعويض المنصب الساعات الإضافية تعويض الضرر منحة المردودية الفردية منحة المردودية الجماعية تعويض الأكل تعويض النقل تعويض المهمات والتنقلات الإستفادة من توزيع الأرباح تعويض المنطقة منحة الأجر الوحيد الشحة العائلية الشتراك التأمين الإجتماعي الشتراك تأمين البطالة الشتراك التقاعد الشتراك التقاعد المسبق الضريبة على الدخل الإعتراضات على الأجور التسبيقات				
الأجر الخاضع لإقتطاع الضمان الإجتماعي			الأجر الخاضع لإقتطاع الضريبة	مجموع المداخيل	مجموع الإقتطاعات
الأجر الصافي الواجب دفعه:					

حيث أن:

- الأجر الخاضع لإقتطاع الضمان الإجتماعي (أو ما يسمى بأجرة المنصب) = الأجر الأساسي + تعويض عمل المنصب + تعويض الخبرة المهنية + تعويض الضرر أو المخاطر + تعويض الساعات الإضافية + علاوة المر دودية الفردية + علاوة المردودية الجماعية.
- اشتراكات الضمان الإجتماعي = أجرة المنصب x 9%.
- الأجر الإجمالي = أجرة المنصب + منحة الأكل + منحة النقل + حصص الإستفادة من الأرباح
- الأجر الخاضع لإقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي = الأجر الإجمالي – اشتراكات الضمان الإجتماعي = (أجرة المنصب + منحة الأكل + منحة النقل + حصص الإستفادة من الأرباح) – (اشتراكات الضمان الإجتماعي).
- مجموع المداخيل = الأجر الإجمالي + تعويض المنطقة + منحة الأجر الوحيد + تعويض مصاريف المهمات و التنقلات + المنح العائلية.
- الأجر الصافي الواجب دفعه = مجموع المداخيل – (اقتطاع الضمان الإجتماعي + اقتطاع الضريبة على الدخل + اقتطاع الإعتراضات على الأجور + إقتطاع التسبيقات).

ملاحظة رقم01: لقد ألزم القانون الأساسي العام للعمل صاحب العمل بتسجيل كافة البيانات المذكورة في كشف دفع الأجر في دفتر خاص مرقم وموقع عليه من قبل قاض المحكمة المختصة إقليميا، أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، كما نص نفس القانون على إمكانية مراجعة ومراقبة هذا الدفتر من طرف مفتشي المالية أو محافظي الحسابات متى استدعت الضرورة إلى ذلك.

ملاحظة رقم 02: يتم حساب الأجور الشهرية عن طريق تجميع بطاقات العمال الأسبوعية و جمعها في قوائم الأجور الشهرية، و قد تشمل قائمة أجور شهرية الأجور المباشرة وغير المباشرة على حد السواء إذ أن الهدف من إعداد هذه القائمة هو تحديد المبالغ النقدية اللازمة لسداد إجمالي الأجور المستحقة و غالبا ما يستخدم سجل للعمال المستخدمين بالمصنع بحيث تفرد صحيفة لكل العاملين فيها جميع البيانات المتعلقة بالعامل ويهمنا في هذا المجال أن نذكر أن هذا السجل يشمل الأجر الشهري للعامل ثم الاقتطاعات المختلفة من الأجر ثم صافي المبلغ المستحق كما هو ظاهر في بطاقة اجر العامل الشهري أو الأسبوعي في بعض الأحيان.

ملاحظة رقم03: بعد إعداد بطاقات الأجور يجب ترحيل مبالغها إلى دفتر الأجور وتسجيلها بالتفصيل في هذا الأخير.

V-التسجيل المحاسبي للعناصر الظاهرة بكشف الأجرة أو الراتب: إن التسجيل المحاسبي للرواتب والأجور هو ضرورة حتمية، وهذا حتى تستطيع المؤسسة معرفة الديون المترتبة عليها من جراء الاستفادة من طاقات العمال المقدمة لها، وكذلك حتى تتمكن من تحميل المنتجات بما يتناسب معها من مساهمة العمال فيها.

فبعد إعداد كشف (بطاقة) الأجر وترحيل مبالغه إلى دفتر الأجور وتسجيلها بالتفصيل في هذا الأخير، يجب كذلك تسجيل هذه المبالغ (سواء الظاهرة على شكل مداخيل أوعلى شكل اقتطاعت) بالتفصيل في دفتر اليومية العامة.

وحتى نتحكم بشكل جيد في التسجيل المحاسبي لجميع عناصر الأجر من مداخيل واقتطاعات وصافي الراتب أوالأجر الواجب دفعه للمستخدم، يجب علينا تتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى– التعرف على الحسابات ذات االصلة بالتسجيل المحاسبي للرواتب والأجور:

لقد صنف النظام المحاسبي المالي أهم الحسابات التي لها صلة بالتسجيل المحاسبي لجميع العناصر الداخلة في تحديد صافي الراتب (أو الأجر) من مداخيل واقتطاعات كمايلي:

ح/42– المستخدمون والحسابات الملحقة: يتفرع هذا الحساب إلى

ح/421– المستخدمون– الأجور المستحقة: يسجل فيه مبلغ الراتب أو الأجر الصافي الواجب دفعه

ح/422– أموال الخدمات الاجتماعية

ح/425– المستخدمون– التسبيقات والمدفوعات الممنوحة على الحساب: ويتفرع هذا الحساب إلى كل من:

ح/4251– تسبيقات على الأجور

ح/4252– قروض ممنوحة للعمال

ح/427– المستخدمون، الاعتراضات على الأجور

ح/43– الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: يتفرع هذا الحساب إلى

ح/4310– اشتراكات اجتماعية محجوزة، قسط العمال

ح/4311– اشتراكات اجتماعية، قسط صاحب العمل

ح/432– الهيئات الاجتماعية الأخرى

ح/4320– تعاونية ضمان (التعاضديات الاجتماعية)

ح/438– الهيئات الإجتماعية، الإعباء الواجب دفعها والإيرادات الواجب استلامها

ح/44– الدولة والجماعات المحلية: يتفرع هذا الحساب إلى

ح/442– الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى

ح/4420– الضريبة على الدخل الإجمالي

ح/63– أعباء المستخدمين: يتفرع هذا الحساب إلى

ح/631– أجور المستخدمين: ويتفرع إلى

ح/63100– رواتب و أجور، الأجر القاعدي: و تسجل فيه الأجور القاعدية.

ح/63101- ساعات إضافية:و يسجل فيه تعويض الساعات الإضافية و العمل الدائم.

ح/63102- مكافئات (علاوات) : و تسجل فيه علاوة المردودية.

ح/63120- تعويضات و أداءات مباشرة.

ح/63150- المنح العائلية

ح/635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: ويتفرع هذا الحساب إلى

ح/6351- اشتراكات في الضمان الاجتماعي

ح/6353- اشتراكات في صناديق التقاعد

ح/6358- اشتراكات في منظمات اجتماعية أخرى

ح/636- الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي

ح/637- الأعباء الاجتماعية الأخرى: ويتفرع هذا الحساب إلى

ح/6370- المساهمة في النشاطات الاجتماعية والتفافية:

ح/6371- أداءات مباشرة

ح/6378- مدفوعات اجتماعية أخرى (الطب، الصيدلة..)

ح/638- أعباء المستخدمين الأخرى (تعويض الأعمال الخطيرة...)

الخطوة الثانية- التسجيل المحاسبي للعناصر الظاهرة بكشف الأجرة أو الراتب: يتم تسجيل العناصر الموجودة في كشف الأجرة على النحو التالي:

أولا- تسجيل المستحقات المترتبة عن أجر العامل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
63100		حـــ/الأجور والرواتب، الأجر القاعدي	XXX	
63101		حـــ/الساعات الإضافية	XXX	
63102		حـــ/المكافآت والعلاوات (م ج + م ف)	XXX	
63120		حـــ/التعويضات والأداءات (الأكل+النقل+الضرر+الخبرة+المسؤولية+المنطقة+الأجر الواحد+المهام والتنقلات)	XXX	
63150		حـــ/ المنح العائلية	XXX	
	421	حـــ/أجورمستحق دفعها للعمال (الأجر الصافي)		XXX
	4251	حـــ/ تسبيقات للعمال (تسبيقات على الأجور)		XXX
	427	حـــ/ اعتراضات على الأجور		XXX
	4310	حـــ/اشتراكات اجتماعية- قسط العمال		XXX
	432	حـــ/هيئات اجتماعية أخرى (Mutuel)		XXX
	4420	حـــ/ضرائب على الدخل الإجمالي		XXX
		إثبات المستحقات المتعلقة بالأجرة		

ثانيا– تسجيل تسديد المستحقات المترتبة عن أجر العامل:

		تاريخ التسديد	ـــــــــــ	ـــــــــــ	
421		حـــ/أجورمستحق دفعها للعمال			
4310		حـــ/اشتراكات اجتماعية– قسط العمال			
432		حـــ/هيئات اجتماعية أخرى (Mutuel)			
4420		حـــ/ضرائب على الدخل الإجمالي			
	512 أو53	إلى حـــ/ البنك أو الصندوق			
		تسجيل تسديد المستحقات المترتبة عن أجر العامل			

VI–التسجيل المحاسبي لأعباء المؤسسة (صاحب العمل، المستخدم) المتعلقة بأجور مستخدميها: هناك أعباء تترتب على الأجور تتحملها المؤسسة، والتي نوضحها فيما يلي:

VI-1-الضمان الاجتماعي: يلزم القانون رقم 11-83 المؤرخ في 02جويلية 1983 المتعلق بالتأمينات، المؤسسة على تأمين عمالها مهما كانت جنسيتهم أو رتبهم أو رواتبهم، وهذا من خلال دفعها عن كل عامل من عمالها ماقيمته 25 % من أجرة منصبه، إلى مصلحة الضمان الاجتماعي في آجال:

- العشرون يوما الموالية للشهر المحسوب عنه الأجر، وهذا في حالة ما إذا كان عدد العاملين بالمؤسسة عشرة عمال فأكثر،
- العشرون يوما الموالية للفصل إذا كان عدد العاملين أقل من عشرة عمال.

ملاحظة: لقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 15-236 المؤرخ في 03 سبتمبر 2015، توزيع نسبة الإشتراك في الضمان الإجتماعي الواجب دفعه عن كل عامل كما يلي:

فرع التأمين	الحصة التي يتكفل بها المستخدم (%)	الحصة التي يتكفل بها العامل (%)	الحصة التي يتكفل بها صندوق الخدمات الاجتماعية(%)	المجموع
التأمينات الإجتماعية	11.5	1.5	ـــــ	13
التأمين ضد حوادث العمل والأمراض المهنية	1.25	ـــــ	ـــــ	1.25
تأمين التقاعد	11	6.75	0.5	18.25
التأمين عن البطالة	1	0.5	ـــــ	1.5
تأمين التقاعد المسبق	0.25	0.25	ـــــ	0.5
المجموع	25	9	0.5	34.5

VI-2- الخدمات الاجتماعية (les œuvres sociales): لقد نصت المادة رقم 33 من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، أنه من حق الموظف أن يستفيد من الخدمات الاجتماعية، التي تتمثل في جميع الأعمال أو الإنجازات التي تساهم في تحسين وتطوير معيشة الموظفين والعمال ماديا ومعنويا، وهذا عن طريق تكملة لأجر العمل تقدم في شكل خدمات في مجال الصحة والسكن وبعض ضروريات المعيشة والثقافة والتسلية وبصفة عامة جميع التدابير ذات الطابع الاجتماعي التي تستهدف الحياة اليومية للموظف أو العامل وأسرته لتمكينه من تحسين إنتاجه أو مردوده الوظيفي .

ويتم تمويل الخدمات الاجتماعية حسب ما ورد في المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 82-179 المؤرخ في 1982/5/15 على النحو التالي :

"تمول الهيئة المستخدمة صندوق الخدمات الاجتماعية التابع لها بمساهمة سنوية تحسب على أساس نسبة 3% من كتلة الأجور الخام بما في ذلك العلاوات والتعويضات على اختلاف أنواعها اعتمادا على حسابات السنة المنصرمة."

هذه المادة تتممها المادة رقم 03 من المرسوم التنفيذي رقم 94-186 الصادر في 1994/07/06 المتمم للمرسوم 82-179 حيث جاءت كالتالي: "تخصص نسبة 3% المقررة في الفقرة أعلاه حسب ما يأتي:

-نسبة 02 % لإنجاز الأعمال المقررة في المادة 3 الفقرة الأولى (الخدمات الاجتماعية) .

-نسبة 01 % بعنوان المساهمة في الصندوق الوطني للخدمات الاجتماعية في ترقية السكن الاجتماعي للأجراء (الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية المعروف بـــ FNPOS).

ملاحظة: إن نسبة 02 % من كتلة الأجور الخام ليست اقتطاع من أجور العمال، وإنما مساهمة من الهيئة المستخدمة والتي قد تكون إدارة أو مؤسسة عمومية أو وزارة، فالدولة تساهم في تمويل الخدمات الاجتماعية للعمال من خلال اقتطاع نسبة 02 % من كتلة الأجور الخام للهيئة المستخدمة، بمعنى أوضح وأدق أن العامل لا يساهم بأي مبلغ في الخدمات ولا يقتطع دينار ولا سنتيم واحد من أجره، بل أن الدولة هي التي تساهم بمبلغ قدرته بحوالي 02 % من الكتلة العامة للأجور.

VI-3-تسجيل أعباء المستخدم: يتم تسجيل المصاريف أو الأعباء التي تترتب عن الأجور و الرواتب والتي تقع على عاتق المؤسسة كما يلي:

		التاريخ		
635		حـــ/اشتراكات في الضمان الاجتماعي		
637		حـــ/الأعباء الإجتماعية الأخرى		
	4311	إلى حـــ/ اشتراكات اجتماعية-قسط صاحب العمل		
	422	حـــ/أموال الخدمات الاجتماعية		
		تسديد الأعباء التي تتحملها المؤسسة عن عمالها		

تمارين محلولة:

تمرين رقم 01:

نقدم إليك فيما يلي بيانات المستخدم "محمد" لشهر أكتوبر2019، والذي يشتغل في المؤسسة "س" كرئيس مصلحة، تحت الضنف "أ"، الرتبة رقم 11، الدرجة السادسة، الرقم الإستدلالي الأدنى المقابل لرتبة صنفه = 498 نقطة، الرقم الإستدلالي للدرجة السادسة المقابلة لرتبة صنفه = 149نقطة، تعويض المسؤولية =05 % من الأجر القاعدي الصافي، عدد ساعات عمله الإضافي = 10 ساعات إضافية في الأسبوع منها ساعتين ليلا وهذا طيلة ثلاثة أسابيع، علاوة (مكافئة) المردودية الفردية = 7.8% من الأجر القاعدي الصافي، علاوة (مكافئة) المردود الجماعي = 18.5% من الأجر القاعدي، تعويض عمل المنصب = 10.7% من الأجر القاعدي الصافي، تعويض استعمال السيارة = 1500 دج، تعويض السلة = 100دج لليوم الواحد، لمدة 22 يوم، تعويض الضرر = 14% من الأجر القاعدي الصافي، تعويض المنطقة = 6000دج.

معلومات إضافية حول العامل محمد:

محمد متزوج وله أربعة أولاد، سنهم أقل من 18 سنة، زوجته لاتشتغل، ويتحصل لقاء مكوثها في البيت على 800دج.

محمد يدفع

استراك شهري بنسبة 1% من أجرة منصبه إلى التعاضدية الإجتماعية Mutuelle.

استفاد محمد من تسبيق عن أجرته بقيمة 4500دج.

العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن عدد عمال المؤسسة "س" هو 54 عامل، فقم بإنجاز مايلي

- قم بإعداد كشف (بطاقة) أجرة محمد، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2019/10/27،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف أجرة محمد،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة بأجرة محمد والتي تتحملها المؤسسة،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الأجر الصافي لمحمد، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2019/11/02 ،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة بأجرة محمد، والذي يتم نقدا بتاريخ 2019/11/19.

الحل:

إعداد كشف أجرة محمد بتاريخ 2017/10/27

البيان	المداخيل	الاقتطاعات
الأجر القاعدي	22410	
تعويض الخبرة المهنية	6705	
علاوة المسؤولية	1120.5	
تعويض الساعات الإضافية		
$3 \times (4 \times 1.5 \times 129.29)$	2327.22	
$3 \times (4 \times 1.75 \times 129.29)$	2715.09	
$3 \times (4 \times 2 \times 129.29)$	1551.48	
تعويض عمل المنصب	2397.87	
تعويض الضرر	3137.4	
علاوة المردودية الفردية	1747.98	
علاوة المردودية الجماعية	4145.85	
أجرة المنصب	**48258.40**	
اشتراك الضمان الاجتماعي		4343.26
اشتراك التعاضدية		482.58
تعويض الأكل	2200	
تعويض النقل	1500	
الأجر الإجمالي	**51958.4**	
الأجر الخاضع لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي	**47615.14**	
الضريبة على الدخل الإجمالي		7784.54
تعويض المنطقة	6000	
منحة الأبناء	1200	
تعويض الأجر الواحد	800	
تسبيق على الأجر		4500
المجموع	**59958.4**	**17110.38**
الأجر الصافي الواجب دفعه إلى الموظف		**42848.02**

ملاحظة:

الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = **47615.14** دج

⇐الموظف يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي ويستفيد من التخفيض الأول فقط

يتم حساب الضريبة من الجدول التصاعدي الشهري للضريبة لسنة 2008م

الأجر الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة
من 0 دج إلى 10000 دج	%0	(10000 – 0) × %0 = 00 دج
من 10001 دج إلى 30000 دج	%20	(30000 – 10000) × %20 = 4000 دج
من 30001 دج إلى 47615.14دج	%30	(47615.14 – 30000) × %30 = 5284.542دج

قيمة الضريبة بدون تخفيض = 4000 + 5284.542 = 9284.542 دج

قيمة التخفيض الأول 40%= 9284.542 × 40% = 3713.816 دج وهي أكبر من 1500 دج المسموح بها، إذن نأخذ فقط 1500 دج كتخفيض على الضريبة.

قيمة الضريبة الواجبة = 9284.542 – 1500 = **7784.542 دج**

الموظف استفاد من التخفيض الأول (المنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008م) فقط دون التخفيض الثاني (المنصوص عليه ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020م) لأن أجره الخاضع للضريبة يتجاوز 35000 دج.

التسجيل في دفتر اليومية العامة للعناصر الظاهرة بكشف الراتب والأعباء الملحقة براتب الموظف والتي تتحملها المؤسسة

28/09/2019

63100		حـــ/الأجر القاعدي الصافي		16245	
63120		حـــ/ التعويضات والآداءات		13565,3	
63150		حـــ/ المنح العائلية		900	
	421		حـــ/الأجر الصافي		21954,4
	4251		حـــ/ تسبيقات على الأجور		3500
	4310		حـــ/ اشتراكات اجتماعية – قسط العمال		2375,12
	432		حـــ/ هيئات اجتماعية أخرى -Mutuel		263,9
	4420		حـــ/ ضرائب على الدخل الإجمالي		2616,81
			تسجيل المستحقات المترتبة عن راتب الموظف		
			//		
635		حـــ/ اشتراكات في الضمان الإجتماعي		6597,57	
	4311		حـــ/ اشتراكات اجتماعية –قسط صاحب العمل		6597,57

		تسجيل اشتراكات الضمان الإجتماعي الواجب دفعها من طرف المؤسسة عن الموظف	

تمرين رقم 02:

خلال شهر سبتمبر من سنة 2019، كان كشف أجرة أحد الموظفين التابعين لإحدى المؤسسات العمومية يحتوي على العناصر التالية:

الأجر القاعدي = 18810دج

عدد أيام العمل المطلوبة خلال الشهر = 22يوم

تعويض النقل = 100دج عن كل يوم عمل،

تعويض الخبرة المهنية = 2835دج،

تعويض الضرر = 15%،

تعويض المنصب = 10%،

تعويض المسؤولية = 20%،

تعويض السلة (الأكل) = 80دج للوجبة الغذائية الواحدة،

معلومات إضافية حول الموظف:

- زوجته تعمل، وله ثلاثة أولاد، سنهم أقل من 18 سنة،
- يدفع استراك شهري بنسبة 1% من أجرة منصبه إلى التعاضدية الإجتماعية La Mutuelle،
- استفادة من تسبيق عن أجرته بقيمة 3500دج،
- تغيب ثلاثة أيام خلال هذا الشهر.

العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن عدد عمال المؤسسة هو 250 موظف، فقم بإنجاز مايلي

- قم بإعداد كشف (بطاقة) راتب الموظف، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2019/09/28،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف راتب الموظف،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة براتب الموظف والتي تتحملها المؤسسة،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الأجر الصافي للموظف، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2019/09/01 ،
- سجل في دفتر اليومية العامة عملية تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة براتب الموظف، والذي يتم نقدا بتاريخ 2019/09/10.

الحل:

إعداد كشف (بطاقة) راتب الموظف بتاريخ 2019/09/28

البيان	المداخيل	الاقتطاعات
الأجر القاعدي	18810	
الغيابات		2565
الأجر القاعدي الصافي	**16245**	
تعويض الخبرة المهنية	2835	
علاوة المسؤولية	3249	
تعويض عمل المنصب	1624.5	
تعويض الضرر	2436.75	
أجرة المنصب	**26390.25**	
اشتراك الضمان الاجتماعي		2375.12
اشتراك المعاضدية		263.9
تعويض الأكل	1900	
تعويض النقل	1520	
الأجر الإجمالي	**29810.25**	
الأجر الخاضع لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي	**27435.13**	
الضريبة على الدخل الإجمالي		-
منحة الأبناء	900	
تسبيق على الأجر		3500
المجموع	**33275.25**	**8704.02**
الأجر الصافي الواجب دفعه إلى الموظف		**24571.23**

التسجيل في دفتر اليومية العامة للعناصر الظاهرة بكشف الراتب والأعباء الملحقة براتب الموظف والتي تتحملها المؤسسة

28/09/2019

63100		حـــ/الأجر القاعدي الصافي		16245	
63120		حـــ/ التعويضات والآداءات		13565,3	
63150		حـــ/ المنح العائلية		900	
	421		حـــ/الأجر الصافي		21954,4
	4251		حـــ/ تسبيقات على الأجور		3500
	4310		حـــ/ اشتراكات اجتماعية – قسط العمال		2375,12

	432	حـــ/ هيئات اجتماعية أخرى -Mutuel			263,9
	4420	حـــ/ ضرائب على الدخل الإجمالي			2616,81
		تسجيل المستحقات المترتبة عن راتب الموظف			
		//			
635		حـــ/ اشتراكات في الضمان الإجتماعي	6597,57		
	4311	حـــ/ اشتراكات اجتماعية -قسط صاحب العمل			6597,57
		تسجيل اشتراكات الضمان الإجتماعي الواجب دفعها من طرف المؤسسة عن الموظف			

ملاحظة:

بما أن الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = 30000 دج

⇐**الضريبة الواجبة الدفع = 0 دج.**

تمرين رقم 03:

السيد أحمد هو مهندس دولة في الكهرباء الصناعية، يعمل في مؤسسة "الصفاء"، له خبرة ستة سنوات، متزوج وله ثلاثة أطفال سنهم أقل من 18 سنة، وقد كانت المعلومات المطلوبة لإعداد كشف أجرته خلال شهر مارس من سنة 2019 كمايلي:

الأجر القاعدي = 25000دج،

أيام العمل= 22 يوم،

الغيابات = 18 ساعة،

الساعات الإضافية = 15 ساعة (5 ساعات منها تمت ليلا)،

تعويض الخبرة المهنية = 1% من الأجر القاعدي عن كل سنة خبرة (عمل)،

تعويض الضرر = 20% من الأجر القاعدي الصافي ،

منحة المردودية الفردية = 2000دج،

تعويض الأكل = 86.6دج عن كل يوم عمل،

تعويض النقل = 70دج عن كل يوم عمل،

معلومات إضافية حول العامل أحمد:

- زوجته تعمل،

- استفاد بتاريخ 2019/03/10 من تسبيق عن أجرته بقيمة 1000ون، وقد تم تسجيل هذا التسبيق في دفتر اليومية العامة بنفس التاريخ.

العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن عدد عمال مؤسسة الصفاء هو 70 عامل، فقم بإنجاز مايلي

- م بإعداد كشف (بطاقة) أجرة أحمد ، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2019/03/28،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف أجرة أحمد،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة بأجرة أحمد والتي تتحملها المؤسسة،
- سجل في دفتر اليومية العامة عملية تسديد الأجر الصافي لأحمد، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2019/04/02 ،
- سجل في دفتر اليومية العامة عملية تسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة بأجر أحمد، والذي يتم نقدا بتاريخ 2019/04/07.

الحل:

إعداد كشف راتب الموظف بتاريخ 2019/03/28

البيان	المداخيل	الاقتطاعات
الأجر القاعدي	25000	
الغيابات		2596.2
الأجر القاعدي الصافي	**22403.8**	
تعويض الخبرة المهنية	1500	
علاوة الضرر	4480.76	
تعويض المردودية الفردية	2000	
تعويض الساعات الإضافية :		
144.23× 1.5 × 4	568.38	
144.23 × 1.75 × 6	1514.415	
144.23 × 2 × 5	1442.3	
أجرة المنصب	**34206.655**	
اشتراك الضمان الاجتماعي		3078.6
تعويض الأكل	1645.4	
تعويض النقل	1330	
الأجر الإجمالي	**37182.05**	
الأجر الخاضع لاقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي	**34103.45**	
الضريبة على الدخل الإجمالي		6444.35
منحة الأبناء	900	
المجموع	**40381.255**	**12119.15**
الأجر الصافي الواجب دفعه إلى الموظف	**28262.105**	

التسجيل في دفتر اليومية العامة للعناصر الظاهرة بكشف الراتب والأعباء الملحقة براتب الموظف والتي تتحملها المؤسسة

28/09/2019

63100		حـــ/الأجر القاعدي الصافي		16245	
63120		حـــ/ التعويضات والآداءات		13565,3	
63150		حـــ/ المنح العائلية		900	
	421	حـــ/الأجر الصافي			21954,4
	4251	حـــ/ تسبيقات على الأجور			3500
	4310	حـــ/ اشتراكات اجتماعية – قسط العمال			2375,12
	432	حـــ/ هيئات اجتماعية أخرى -Mutuel			263,9
	4420	حـــ/ ضرائب على الدخل الإجمالي			2616,81
		تسجيل المستحقات المترتبة عن راتب الموظف			
		//			
635		حـــ/ اشتراكات في الضمان الإجتماعي		6597,57	
	4311	حـــ/ اشتراكات اجتماعية –قسط صاحب العمل			6597,57
		تسجيل اشتراكات الضمان الإجتماعي الواجب دفعها من طرف المؤسسة عن الموظف			

ملاحظة:

الأجر الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي = 34103.45 دج

⇐**العامل يخضع للضريبة على الدخل الجمالي ويستفيد من تخفضين**

يتم حساب الضريبة من الجدول التصاعدي الشهري للضريبة لسنة 2008م

الأجر الخاضع للضريبة	نسبة الضريبة	مبلغ الضريبة
من 0 دج إلى 10000 دج	%0	(10000 – 0) × %0 = 00 دج
من 10001 دج إلى 30000 دج	%20	(10000 – 30000) × %20 = 4000 دج
من 30001 دج إلى 34103.45 دج	%30	(30000 – 34103.45) × %30 = 1231 دج

قيمة الضريبة بدون تخفيض = 4000 + 1231 = 5231 دج

قيمة التخفيض الأول 40% = 5231 × 40% = 2092.4 دج وهي أكبر من 1500 دج المسموح بها، إذن نأخذ فقط 1500 دج كتخفيض على الضريبة.

قيمة الضريبة بعد التخفيض الأول = 5231 – 1500 = 3731 دج

الضريبة الواجبة الدفع = [3731 × (8 ÷ 3)] – (20000 ÷ 3) = **3282.66 دج**

العامل استفاد من التخفيض الثاني (المنصوص عليه ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020م) لأن أجره الخاضع للضريبة يقع بين 30001 دج و35000 دج.

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم 01:

SARL EASYSOFT هي شركة ذات مسؤولية محدودة تزاول نشاطها بولاية الجزائر العاصمة، لها قسم متخصص في تقديم مختلف خدمات الإعلام الألي، ولها قسم أخر مهمته بيع جميع معدات الإعلام الألي، وفيمايلي نقدم إليك مستخرج من دفتر أجور عمال هذه الشركة خلال شهر نوفمبر، والذي تم إعداده بتاريخ 2019/11/29 بناء على كشف أجرة كل عامل:

البيان	محمد01	أحمد02	سعيد03	عمر04	فارس05	خالد06	رشيد07	المجوع
المداخيل								
الأجر القاعدي	18810	20385	22410	27945	18810	34290	21660	
الساعات الإضافية خلال الأسبوع	16 سا	12 سا	–	10 سا	–	–	14 سا	
تعويض الخبرة المهنية	3780	2025	5625	8370	3240	6840	2340	
تعويض المنصب	–	–	%11	–	–	%13	–	
تعويض المسؤولية	–	–	–	–	–	%15	–	
تعويض الضرر	%15	%16	–	–	–	–	–	
منحة المردودية الفردية	%10	%10	%8	%10	%10	%10	%10	
منحة المردودية الجماعية	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	
أجرة المنصب	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
تعويض الأكل (دج/لليوم)	100	100	100	100	100	100	100	
تعويض النقل (دج/لليوم)	80	150	120	80	140	200	80	
الأجر الخاضع لاقتطاع الضريبة	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
مصاريف المهمات	3000	–	–	5000	–	–	–	
المنح العائلية	–	900	1200	300	1200	900	1500	
الأجر الوحيد	800	800	–	–	800	–	–	
مجموع المداخيل	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
الإقتطاعات								
الغيابات	–	–	16 ساعة	–	–	–	–	
إ.ض. الإجتماعي	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
إ.ض. د. إ	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
التسبيق	5000	–	12000	4000	–	–	–	
الإعتراضات	–	–	–	–	–	10000	–	
مجموع الإقتطاعات	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	
الأجر الصافي الواجب دفعه	؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟	

معلومات إضافية حول العمال:

- تتوزع الساعات الإضافية لمحمد كمايلي: 10 ساعات نهارا، و 6 ساعات ليلا، وهذا لمدة أسبوع واحد فقط.
- الساعات الإضافية لأحمد كلها تمت نهارا.
- عمر عمل 10 ساعات إضافية نهارا، وهذا لمدة أسبوع واحد فقط.
- تتوزع الساعات الإضافية لرشيد كمايلي: 8 ساعات نهارا، و 6 ساعات ليلا، وهذا لمدة أسبوع واحد فقط.
- تم نقدا دفع التسبيقات على الأجور بتاريخ 2019/11/15، وقد تم تسجيلها في دفتر اليومية العامة بنفس التاريخ.

العمل المطلوب القيام به: في ظل المعطيات أعلاه، يطلب منك القيام بإنجاز مايلي

- إتمام الجدول أعلاه المستخرج من دفتر أجور عمال SARL EASYSOFT خلال شهر نوفمبر،
- التسجيلات اللازمة في دفتر اليومية العامة للعناصر الظاهرة في الجدول أعلاه المستخرج من دفتر أجور عمال SARL EASYSOFT ،
- التسجيل في دفتر اليومية العامة للأعباء الملحقة بأجور العمال والتي تتحملها SARL EASYSOFT ،
- التسجيل في دفتر اليومية العامة لتسديد الأجور الصافية للعمال، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2019/12/01 ،
- التسجيل في دفتر اليومية العامة لتسديد اشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة بأجور العمال، والذي يتم نقدا بتاريخ 2019/12/05.

تمرين رقم 02:

نقدم إليك فيما يلي بيانات المستخدم "محمد" لشهر أكتوبر2017، والذي يشتغل في المؤسسة "س" كرئيس مصلحة، تحت المجموعة "أ"، الصنف رقم 11، الدرجة السادسة:

الرقم الإستدلالي الأدنى المقابل لرتبة صنفه = 498 نقطة، الرقم الإستدلالي للدرجة السادسة المقابلة لرتبة صنفه = 149نقطة، علاوة المسؤولية د= ، عدد ساعات عمله الإضافي = 10 ساعات إضافية في الأسبوع منها ساعتين ليلا وهذا طيلة الشهر، علاوة (مكافئة) المردودية الفردية = 7.8%، علاوة (مكافئة) المردود الجماعي = 18.5%، تعويض عمل المنصب = 10.7%، تعويض استعمال السيارة = 1500 دج، تعويض السلة = 100دج لليوم الواحد، لمدة 22 يوم، تعويض الضرر = 14% ، تعويض المنطقة = 6000دج.

معلومات إضافية حول العامل محمد:

محمد متزوج وله أربعة أولاد، سنهم أقل من 18 سنة، زوجته لاتشتغل، ويتحصل لقاء مكوثها في البيت على 800دج.

محمد يدفع استراك شهري بنسبة 1% من أجرة منصبه إلى التعاضدية الإجتماعية Mutuelle.

استفادة محمد من تسبيق عن أجرته بقيمة 4500دج.

المطلوب: أذا علمت أن عدد عمال المؤسسة "س" هو 54 عامل، فقم بإنجاز مايلي

- قم بإعداد كشف (بطاقة) أجرة محمد، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2017/10/27،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف أجرة محمد،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة بأجرة محمد والتي تتحملها المؤسسة،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الأجر الصافي لمحمد، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2017/11/02 ،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة بأجرة محمد، والذي يتم نقدا بتاريخ 2017/11/19.

تمرين رقم 03:

السيد أحمد هو إطار في مؤسسة "الصفاء"، له خبرة ستة سنوات، متزوج وله ثلاثة أطفال سنهم أقل من18 سنة، وقد كانت المعلومات المتعلقة بإعداد كشف أجرته خلال شهر ماي 2017 كمايلي:

الأجر القاعدي = 25000ون

أيام العمل= 18 يوم

الغيابات = 18 ساعة

الساعات الإضافية = 15 ساعة

تعويض الخبرة المهنية = 1% عن كل سنة خبرة (عمل)

منحة المردودية الفردية = 2000ون

تعويض الأكل = 86.6ون عن كل يوم عمل

تعويض النقل = 70ون عن كل يوم عمل

معلومات إضافية حول العامل أحمد:

زوجته تعمل

استفاد بتاريخ 2017/05/15 من تسبيق عن أجرته بقيمة 1000ون، .

العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن عدد عمال المؤسسة "س" هو 54 عامل، فقم بإنجاز مايلي

- قم بإعداد كشف (بطاقة) أجرة أحمد ، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2017/05/28،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف أجرة أحمد،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة بأجرة أحمد والتي تتحملها المؤسسة،
- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الأجر الصافي لأحمد، الذي يتم بشيك بنكي بتاريخ 2017/11/02 ،

- سجل في دفتر اليومية العامة تسديد الضريبة على الدخل الإجتماعي المتعلقة بأجرة أحمد ، والذي يتم نقدا بتاريخ 2017/11/19.

تمرين رقم 04:

خلال شهر أفريل من سنة 2018، كانت المعلومات المطلوبة لإعداد كشف أجرة السيد محمد الذي يعمل بالشركة "أ" على النحو التالي:

- الأجر القاعدي = 20000دج
- عدد أيام العمل المطلوبة خلال الشهر = 22يوم،
- الغيابات = تغيب أربعة أيام خلال هذا الشهر،
- الساعات الإضافية = 06 ساعات نهارا خلال الأسبوع الأول + 03 ساعات ليلا خلال الأسبوع الثالث،
- تعويض النقل = 150دج عن كل يوم عمل،
- تعويض الخبرة المهنية = 4250دج،
- تعويض المردودية الفردية = 1964دج،
- تعويض المردودية الجماعية = 2945دج،
- تعويض الضرر = 3000دج،
- تعويض المنصب = 2000دج،
- تعويض المسؤولية = 4000دج،
- تعويض السلة (الأكل) = 200دج عن كل يوم عمل،

معلومات إضافية حول العامل محمد:

- يتحصل على منحة ب1500دج لقاء أن زوجته لا تعمل،
- له ستة أولاد وجميعهم يدرسون، سنهم يتراوح ما بين 06 سنوات و18 سنة،
- يدفع اشتراك شهري بنسبة 1% من أجرة منصبه إلى التعاضدية الاجتماعية La Mutuelle،

العمل المطلوب القيام به:

- قم بإعداد كشف (بطاقة) أجرة العامل محمد، علما أنه يتم إعداده بتاريخ 2018/05/01،
- سجل في دفتر اليومية العامة العناصر الظاهرة بكشف أجرة العامل محمد،
- سجل في دفتر اليومية العامة الأعباء الملحقة براتب أجرة العامل محمد والتي تتحملها الشركة "أ"، مع العلم أن الشركة تتحمل 26% من اشتراكات الضمان الاجتماعي.

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلية Contrat de location financement

I-الإطار المفاهيمي لعقود الإيجار التمويلية: وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي، فإن عقد الإيجار التمويلي هوالعقد الذي تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المعني، المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة، مع إمكانية تحويل الملكية من عدمها في نهاية مدة العقد.

فحسب هذه المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي، يتم اعتبار عقد الإيجار بأنه عقد تمويلي، إذا تم بموجب هذا العقد تحويل المزايا والأخطار المرتبطة باستعمال الأصل من المؤجر إلى المستأجر، وكذلك تم توفر تحقق أحد الشروط (المعايير) التالية:

- مدة العقد تغطي الجزء الرئيسي من العمر الإنتاجي (مدة منفعة) للأصل عند توقيع العقد (تمثل على الأقل 75%).
- القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار تمثل جزءا مهما من القيمة العادلة للأصل (تمثل على الأقل 90%).
- أن يتضمن العقد انتقال ملكية الأصل من المؤجر إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
- أن يتضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستأجر، ويتحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستأجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل.

ولقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه في حالة حصول المؤسسة على أصل تابت مادي، عن طريق إبرام عقد يحقق شروط عقد الإيجار التمويلي، فإنه يتم تسجيل هذا الأصل محل العقد ضمن أصول المؤسسة بالقيمة الأقل بين كل من القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر والقيمة العادلة للأصل. ويتخد التسجيل المحاسبي لهذه لبعملية الشكل التالي:

21.		من حـــ/الأصل المستأجر			
	167	إلى حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			
		تسجيل الحصول على أصل تابت منخلال إبرام عقد إيجار تمويلي			

II-ملاحظات هامة:

ملاحظة رقم 01: يتم إيجاد القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات باستخدام أقل معدل بين كل من معدل الإقتراض الإضافي ومعدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار.

ملاحظة رقم 02: المؤجر يسجل العملية بمثابة بيع للأصل المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره وذلك من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

274		من حـــ/حقوق مترتبة عن عقود الإيجار			
	21.	إلى حـــ/الأصل المؤجر			
		تسجيل التنازل عن أصل ثابت منخلال إبرام عقد إيجار تمويلي			

ملاحظة رقم 03: بما أن الأصل المستأجر تم نقله إلى دفاتر المستأجر كأصل مملوك له، وتم إقفاله في دفاتر المؤجر، فإنه يجب على المستأجر أن يقوم بتسجيل اهتلاك هذا الأصل المستأجر سنويا في دفاتره، في حين لايسجل المؤجر اهتلاك هذا الأصل المؤجر.

ملاحظة رقم 04: يتم اهتلاك الأصل المستأجر في دفاتر المستأجر بنفس السياسة المستخدمة لاهتلاك الأصول المشابهة المملوكة، وفي حالة عدم وجود تأكد لدى المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد الإيجار، فإنه يتم اهتلاك الأصل على مدار عمره الإنتاجي أومدة العقد أيهما أقل.

ملاحظة رقم05: دفعات الإيجار التي يقوم المستأجر بدفعها إلى المؤجر يجب أن يتم تقسيمها في دفاتر المستأجر إلى مصاريف الفوائد ومقدار تخفيض الدين (الإلتزام) المترتب عن عقد الإيجار التمويلي، أي يجب اعتبار جزء من دفعة الإيجار كمصروف فائدة والباقي كتسديد لقيمة الدين المترتب عن عقد الإيجار، وبنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتقسيم الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به حقوقه المترتبة اتجاه المستأجر بسبب إبرام عقد الإيجار التمويلي، وهذه التسجيلات المحاسبية تتخذ الشكل التالي:

		تاريخ استحقاق الفائدة			
661		حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية			
	518	حـــــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة			
		تاريخ تسديد الدفعة والفائدة			
167		حـــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			
518		حـــــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			
	53	حـــــــــــ/الصندوق			
		تسديد الدفعة والفوائد المستحقة			

تمارين محلولة

تمرين رقم: 01

بتاريخ 2004/01/01 استأجرت الشركة "ع" آلة من عند الشركة "س"، مع العلم أن الشركة "س" قد اشترت هذه الآلة بتاريخ 2004/01/01 بمبلغ 100000ون، وفيما يلي نقدم تفاصيل عقد الإيجار المبرم بين كل من الشركة "ع" والشركة "س":

الشركة "ع"	تستفيد من المزايا وتتحمل الأخطار المرتبطة بالآلة محل عقد الإيجار
مدة العقد	4 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للآلة	5 سنوات
قيمة الدفعة السنوية الواجب تسديدها من "ع" لـــ "س"	25000
تاريخ دفع دفعة السداد الأولى	2004/01/01
القيمة المتبقاة المضمونة	10000
قيمة الآلة المقدرة في نهاية مدة العقد	15000
معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي	%8

في نهاية مدة العقد كانت القيمة العادلة للآلة = 11000ون، وقد أعادتها الشركة "ع" إلى الشركة "س"، أي قررت عدم شرائها.

العمل المطلوب القيام به:

- هل هذا العقد هو عقد ايجار عادي أم عقد ايجار تمويلي؟
- ماهي التكلفة التي تسجل بها هذه الألة المستأجرة بدفاتر المستأجر.
- أرسم جدول يبين بالنسبة لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار.
- سجل القيود اللازمة من 2004/01/01 إلى غاية 2008/01/01 (إنجاز المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار).

حل التمرين رقم 01:

1- بما أن الشركة المستأجرة هي التي تستفيد من المزايا وتتحمل الأخطار المرتبطة بالآلة محل عقد الإيجار، وبما أن مدة العقد تغطي الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي المقدر للآلة محل العقد (أي مدة العقد ذات أهمية نسبية مقارنة بمدة العمر الإنتاجي للآلة / (5/4) × 100 = 80%؛ فإننا نقول أن عقد إستئجار الآلة الذي تم بين الشركة "س" والشركة "ع" هو عقد إيجاري تمويلي.

2- تحديد القيمة التي يتم بها تسجيل الآلة محل العقد ضمن أصول الشركة "ع":

بما أن هذا العقد هو عقد إيجاري تمويلي، فإن الآلة تسجل ضمن أصول الشركة "ع" بالقيمة الأقل بين كل من القيمة العادلة لهذه الآلة والقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها إلى الشركة المؤجرة.

من المعطيات القيمة العادلة لهذه الآلة هي 100000ون (سعر شراء الآلة بتاريخ إبرام عقد كراء الآلة)؛

والقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها إلى الشركة المؤجرة في ظل شروط إبرام هذا العقد تحسب وفقا للصيغة التالية:

$$VA = R \times \left[1+ \frac{(1-(1/(1+i)^{n-1})}{i} \right] + VRg\,(1+i)^{-n}$$

VA = القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها؛

R = الدفعات المتساوية ؛

VRg = القيمة المتبقية المضمونة؛

n = مدة العقد = 4 سنوات؛

i = المعدل الأقل بين كل من معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار ومعدل الفائدة على الإقتراض الإضافي، مع العلم أن معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي من المعطيات = 8%، في حين أن معدل الفائدة الضمني = ؟

إذن يجب حساب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد في ظل المعطيات الخاصة به، وذلك كما يلي:

نحن نعلم أن معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار التمويلي هو المعدل الذي يجعل كلا من القيمة الحالية لدفعات الإيجار والقيمة الحالية للقيمة المتبقية المقدرة للآلة في نهاية العقد، تتساوى مع القيمة العادلة للآلة محل العقد بتاريخ إبرام العقد، وهذا يعبر عنه رياضيا بالصيغة التالية:

$$R \times \left[1+ \frac{(1-(1/(1+i)^{n-1})}{i} \right] + VR\,(1+i)^{-n} = 100000$$

$$\Leftrightarrow R + \left[R \times \frac{(1-(1/(1+i)^{n-1})}{i} \right] + VR\,(1+i)^{-n} = 100000$$

$$\Leftrightarrow R + \left[R \times \frac{(1-(1/(1+i)^{n-1})}{i} \right] + VR\,(1+i)^{-n} = 100000$$

$$\Leftrightarrow 25000 - 100000 + 25000 \times \frac{(1-(1/(1+i)^3)}{i} + 15000 \times (1+i)^{-4} = 0$$

$$\Leftrightarrow 25000 \times \frac{(1-(1/(1+i)^3)}{i} + 15000 \times (1+i)^{-4} - 75000 = 0$$

من أجل إيجاد قيمة i نستعمل طريقة الحصر وذلك وفقا لما هو مبين فيما يلي:

Si $i = 8\% \Rightarrow 64427.42468 + 11025.44779 - 75000 = 452.87247 \neq 0$

Si $i = 9\% \Rightarrow 63282.36665 + 10626.37817 - 75000 = -1091.255184 \neq 0$

On a $i_1 = 8\% \longrightarrow 452.87247$

$i = x\% \longrightarrow 0$

$i_2 = 9\% \longrightarrow -1091.255184$

on a $i_2 - i_1 = (9-8)\% \longrightarrow (-1091.255184 - 452.87247)$

$(i - i_1) = \Delta_i = ?\% \longrightarrow (0 - 452.87247)$

$$\Rightarrow \Delta_i = \frac{(1\%) \times (-452.87247)}{-1544.127654} = 0.293286937\%$$

on a $\Delta_i = (i - i_1) = 0.293286937\% \Rightarrow i = (0.293286937 + 8)\% = 8.293286937\% \cong 8.29\%$

بما أن معدل الفائدة الضمني للعقد أكبر من معدل الفائدة للإقتراض الإضافي، فإن القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب سدادها تحسب على أساس معدل الفائدة للإقتراض الإضافي وذلك وفقا لما هو مبين فيما يلي:

$$VA = 25000 \times \left[1 + \frac{1 - (1/(1+0.08)^3)}{0.08}\right] + 10000\ (1+0.08)^{-4}$$

$$\Leftrightarrow VA = 25000 + 64427.42468 + 7350.298528 = 96777.72 \cong 96778$$

3- رسم الجدول الذي يبين لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار:

التاريخ	مبلغ الدين قبل تسديد الدفعة	دفعة الإيجار	الفائدة على الإيجار	المبلغ المسدد من الإيجار (الدين)	المبلغ المتبقي من الدين بعد تسديد الدفعة
2004/01/01	96778	25000	----	25000	71778
2005/01/01	71778	25000	5742	19258	52520
2006/01/01	52520	25000	4202	20798	31722
2007/01/01	31722	25000	2538	22462	9260
2008/01/01	9260	10000	741	9259	0 ≅1

التسجيل في دفتر اليومية العامة

2004/01/01

215		حـــــــ/تجهيزات الإنتاج		96778	
	167	حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			96778
		تسجيل الحصول على الآلة في إيطار عقد الإيجار التمويلي			
		2004/01/01			
167		حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		25000	
	53	حـــــــ/الصندوق			25000
		تسديد الدفعة الأولى نقدا			
		2004/12/31			
661		حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		5742	
	518	حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			5742
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الثانية			
		2004/12/31			
681		حـــــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		21694.5	
	2815	حـــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك			21694.5
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الأولى			
		2005/01/01			
167		حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		19258	
518		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		5742	
	53	حـــــــ/الصندوق			25000
		تسديد الدفعة الثانية والفوائد المستحقة			
		2005/12/31			
661		حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		4202	

	518	حـــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			4202
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الثالثة			
		2005/12/31			
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		21694.5	
	2815	حـــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك			21694.5
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الثانية			
		2006/01/01			
167		حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		20798	
518		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		4202	
	53	حـــــ/الصندوق			25000
		تسديد الدفعة الثالثة والفوائد			
		2006/12/31			
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية		2538	
	518	حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			2538
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الرابعة			
		2006/12/31			
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		21694.5	
	2815	حـــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك			21694.5
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الثالثة			
		2007/01/01			
167		حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		22462	
518		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		2538	
	53	حـــــ/الصندوق			25000
		تسديد الدفعة الرابعة والفوائد			
		المستحقة			
		2007/12/31			
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية		741	
	518	حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع			741
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن دفعة خيار الشراء			
		2007/12/31			
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		21694.5	
	2815	حـــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك			21694.5
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الرابعة			
		2008/01/01			
2815		حـــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك الآلة		86778	
167		حـــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		9259	
518		حـــــــ/فوائد مستحقة الدفع		741	
	215	حـــــــ/تجهيزات الإنتاج			96778
		تسجيل إرجاع الآلة إلى المؤجر في			

		نهاية مدة العقد		

تمرين رقم: 02

بتاريخ 2010/06/30 أبرمت شركت SARL EASYSOFT عقد إيجار لمدة ستة سنوات، تدفع بمقتضاه نقدا سنويا مبلغ 44762ون، وهذا في إطار الحصول على آلة إنتاج ذات عمر إنتاجي قدر بثمانية سنوات، مع الإستفادة من كل المزايا وتحمل كافة الأخطار المتعلقة باستعمال الآلة، وإمكانية اختيار الشراء في نهاية مدة العقد،

المطلوب: إذا علمت أنه بتاريخ إبرام العقد تم استلام الآلة ودفع الدفعة الأولى، وأن القيمة العادلة للآلة = 200000ون وقيمتها المتبقاة المقدرة في نهاية مدة العقد والتي ضمنتها شركت SARL EASYSOFT =12000ون، وقيمتها العادلة في نهاية مدة العقد = 13000ون، وأن الشركة قد أرجعت هذه الآلة إلى المؤجر، **يطلب منك مايلي:**

- هل هذا العقد هو عقد ايجار عادي أم عقد ايجار تمويلي؟
- أحسب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد.
- أحسب القيمة الحالية لهذا العقد (القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات)، مع العلم أن معدل الإقتراض الإضافي =18%.
- ماهي التكلفة التي تسجل بها هذه الألة المستأجرة بدفاتر المستأجر.
- أرسم جدول يبين بالنسبة لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار.
- سجل القيود اللازمة من 2010/06/30 إلى غاية 2016/06/30 (إنجاز المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار).

حل التمرين رقم 02:

1- بما أن كل المزايا والأخطار تحول إلى المستعمل للألة محل العقد؛

وبما أن مدة العقد ذات أهمية نسبية مقارنة بمدة العمر الإنتاجي للآلة / (8/6) * 100 = 75%؛

وبما أن هذه العقد ينص على إمكانية الشراء من قبل المستأجر في نهاية العقد؛

إذن العقد التأجيري هو عقد إيجاري تمويلي.

2- حساب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد:

نحن نعلم أن معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار التمويلي هو المعدل الذي يجعل كلا من القيمة الحالية لدفعات الإيجار والقيمة الحالية للقيمة المتبقية المقدرة للآلة في نهاية العقد، تتساوى مع القيمة العادلة للآلة محل العقد بتاريخ إبرام العقد، وهذا يعبر عنه رياضيا بالصيغة التالية:

$$200000 = 44762\ [1 + (1-(1/(1 + i)^{n-1})/i)] + 12000\ (1+i)^{-n}$$

$$\Leftrightarrow\ 44762\ [1 + (1-(1/(1 + i)^{n-1})/i)] + 12000\ (1+i)^{-n} -200000 = 0$$

$\Leftrightarrow$ 44762 +44762 $[(1-(1/(1+i)^{n-1})/i)] + 12000\ (1+i)^{-n} - 200000 = 0$

$\Leftrightarrow$ 44762 $[(1-(1/(1+i)^{n-1})/i)] + 12000\ (1+i)^{-n} - 155238 = 0$

Si $I = 9\% \Rightarrow 174108$

Si $I = 15\% \Rightarrow 150049.166 + 5187.931151 - 155238 = -0.9 \cong 0$

إذن معدل الفائدة الضمني = 15%.

3- حساب القيمة الصافية لهذا العقد (القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات):

لدينا القيمة الحالية للحد الأدنى من التدفقات = القيمة الحالية للدفعات + القيمة الحالية للقيمة المتبقية المضمونة

مع العلم أن المعدل المطبق في الحساب هو المعدل الأدنى مابين معدل الفائدة الضمني للعقد ومعدل الفائدة للاقتراض الإضافي

إذن $I = 15\%$

$\Leftarrow$ القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعة تحسب وفقا لما يلي:

44762 +44762 $[(1-(1/(1+i)^{n-1})/i)] + 12000\ (1+i)^{-n} = 44762 + 44762\ [(1-(1/(1+0.15)^{5})/0.15)] + 12000\ (1+0.15)^{-6} \cong 200000$

4- التكلفة التي تسجل بها هذه الآلة المستأجرة ضمن دفاتر المستأجر هي القيمة الأقل بين كل من القيمة العادلة لهذه الآلة بتاريخ إبرام العقد والقيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات

إذن التكلفة التي تسجل بها هذه الآلة المستأجرة ضمن دفاتر المستأجر = 200000ون

5- رسم الجدول الذي يبين لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار:

التاريخ	دفعة الإيجار	الفائدة على الإيجار	المبلغ المسدد من الإيجار	المبلغ المتبقي من دين عقد الإيجار
2010/06/30	----	----	----	200000
2010/06/30	44762	----	44762	155238
2011/06/30	44762	23286	21476	133762
2012/06/30	44762	20064	24698	109064
2013/06/30	44762	16360	28402	80662
2014/06/30	44762	12099	32663	47999
2015/06/30	44762	7200	37562	10437
2016/06/30	12000	1560	10434	3

التسجيل في دفتر اليومية العامة

		2010/06/30			
	200000	حـــــــ/تجهيزات الإنتاج		215	
		حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار			
200000		التمويلي		167	
		تسجيل الحصول على الآلة في إطار عقد الإيجار التمويلي			
		2010/06/30			
	44762	حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		167	
44762		حـــــــ/الصندوق		53	
		تسديد الدفعة الأولى نقدا			
		2010/12/31			
	11643	حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
11643		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2010 عن الدفعة الثانية			
		2010/12/31			
	15666.66	حـــــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		681	
15666.66		حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك		2815	
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الأولى			
		2011/06/30			
	11643	حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
11643		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2011 عن الدفعة الثانية			
		2011/06/30			
	21476	حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		167	
	23286	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
44762		حـــــــ/الصندوق		53	
		تسديد الدفعة الثانية والفوائد المستحقة			
		2011/12/31			
	10032	حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
10032		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع 2011 عن الدفعة الثالثة			
		2011/12/31			
	31333.33	حـــــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		681	
31333.33		حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك		2815	
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الثانية			
		2012/06/30			
	10032	حـــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
10032		حـــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	

		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2012 عن الدفعة الثالثة			
		2012/06/30			
	24698	حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		167	
	20064	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
44762		حـــــــــ/الصندوق		53	
		تسديد الدفعة الثالثة والفوائد المستحقة			
		2012/12/31			
	8180	حـــــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
8180		حـــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2012 عن الدفعة الرابعة			
		2012/12/31			
	31333.33	حـــــــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		681	
31333.33		حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك		2815	
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الرابعة			
		2013/06/30			
	8180	حـــــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
8180		حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2013 عن الدفعة الرابعة			
		2013/06/30			
	28402	حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		167	
	16360	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
44762		حـــــــــ/الصندوق		53	
		تسديد الدفعة الرابعة والفوائد المستحقة			
		2013/12/31			
	6049.5	حـــــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
6049.5		حـــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2013 عن الدفعة الخامسة			
		2013/12/31			
	31333.33	حـــــــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		681	
31333.33		حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك		2815	
		تسجيل قسط اهتلاك السنة الخامسة			
		2014/06/30			
	6049.5	حـــــــــ/مصاريف الفوائد البنكية		661	
6049.5		حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الخامسة			
		2014/06/30			
	32663	حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		167	
	12099	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
44762		حـــــــــ/الصندوق		53	

		تسديد الدفعة الخامسة والفوائد المستحقة		
		2014/12/31		
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية	3600	
518	3600	حـــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		3600
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2014 عن الدفعة السادسة		
		2014/12/31		
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك	31333.33	
2815	31333.33	حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك		31333.33
		تسجيل قسط اهتلاك السنة السادسة		
		2015/06/30		
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية	3600	
518	3600	حـــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		3600
		تسجيل الفوائد المستحقة الدفع خلال 2015 عن الدفعة السادسة		
		2015/06/30		
167		حـــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	37562	
518		حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	7200	
53	44762	حـــــــــ/الصندوق		
		تسديد الدفعة السادسة والفوائد		
		المستحقة		
		2015/12/31		
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية	783	
518	783	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		783
		تسجيل الفوائد المستحقة الدفع عن دفعة التسوية		
		2015/12/31		
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك	31333.33	
2815	31333.33	حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك الآلة		31333.33
		تسجيل قسط اهتلاك السنة السادسة		
		2016/06/30		
661		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية	783	
518	783	حـــــــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		783
		تسجيل الفوائد المستحقة الدفع عن دفعة التسوية		
681		حـــــ/مخصصات أقساط الإهتلاك		
2815	15666.66	حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك الآلة		15666.66
		تسجيل قسط اهتلاك الستة أشهر من 2016		
		2016/06/30		
2815		حـــــــــ/مجمع أقساط الإهتلاك الآلة	188000	
167		حـــــــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	10437	
518		حـــــــــ/فوائد مستحقة الدفع	1566	
215	20000	حـــــ/تجهيزات الإنتاج		
		تسجيل إرجاع الآلة إلى المؤجر في نهاية مدة العقد		

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم: 01

بتاريخ 2011/01/01 استأجرت المؤسسة "س" آلة إنتاج لمدة خمس سنوات، مقابل أن تدفع سنويا نقدا مبلغ 17689.85ون، مع اعتبار أن كل المزايا والأخطار المتعلقة باستعمال الآلة قد حولت إلى المؤسسة "س"، وهذا دون اختيار الشراء في نهاية مدة العقد،

المطلوب: إذا علمت أنه بتاريخ إبرام العقد تم استلام الآلة ودفع الدفعة الأولى، وقد كانت القيمة العادلة للآلة = 80000ون، ومدة منفعتها =5سنوات، ***يطلب منك ما يلي:***

- هل هذا العقد هو عقد إيجار عادي أم عقد إيجار تمويلي؟
- أحسب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد.
- أحسب القيمة الحالية لهذا العقد (القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات)، مع العلم أن معدل الاقتراض الإضافي =9.5%.
- أرسم جدول يبين بالنسبة لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار.
- سجل القيود اللازمة من 2011/01/01 إلى غاية 2016/01/01.

الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاء (المقاولة) طويلة الأجل

تمهيد:

يهدف هذا المحور إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود المقاولات أو الإنشاء أو العقود طويلة الأجل. ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وبناء على ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي يتم خلالها إنجاز العقد.

I-تعريف عقود الإنشاء طويلة الأجل، أنواعها وخصائصها :

I-1-تعريف عقود الإنشاء طويلة الأجل (عقود المقاولة طويلة الأجل):

اختلفت المفاهيم والتعاريف التي تناولت عقد المقاولات وكان أهمها تعريف المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) الذي شرح وأوجز كل ما يتعلق بهذه العقود.

فقد عرف هذا المعيار عقد الإنشاء بأنه " عقد تم إبرامه خصيصًا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها." كما يمكن تعريف عقد المقاولة أو الإنشاء على أنه اتفاق ذو قوة قانونية يتم بين بائع ومشتري في الحالات التي يقبل فيها البائع أي المقاول مقابل تعويض بإنشاء أو إعادة إعمار موجودات ملموسة معينة، ترميمها أو صيانتها أو إنتاج بضائع و سلع أو توفير الخدمات المتعلقة بها بناءا على مواصفات المشتري . ومنه يمكن القول أن عقود المقاولة هو اتفاق بين طرفين (المقاول وصاحب المشروع) بشروط معينة على انجاز أصل ما أو مجموعة من الأصول المرتبطة بمواصفات محددة. وتجد الإشارة إلى أن تاريخ البدء في تنفيذ عقد الإنشاء وتاريخ الانتهاء منه يكونان في أكثر من دورة محاسبية واحدة، أي يقعان في فترات مالية مختلفة.

أما النظام المحاسبي المالي فقد عرف العقود طويلة الأجل بأنها عقد يتضمن إنجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات، تقع تواريخ انطلاقها و الإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، وبالتالى فإن عقد الإنشاء قد يبرم للأغراض التالية:

- إنشاء أصل واحد مثل جسر أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو نفق؛
- إنشاء عدد من الأصول مرتبطة ببعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو من ناحية الغرض النهائى منها أو استخدامها مثال ذلك عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة.

ويدخل فى نطاق عقود الإنشاء أيضًا ما يلى:

- عقود الخدمات التى تتعلق مباشرة بإنشاء الأصل مثال ذلك عقود الأشراف الهندسى على أعمال مقاولى البناء وعقود الخدمات الهندسية الفنية المتعلقة بإنشاء الأصل وخدمات مدير المشروع.

•عقود هدم وإزالة بعض الأصول وعقود تنظيف البيئة من أثار عمليات هدم هذه الأصول.

I-2-أنواع عقود الإنشاء طويلة الأجل:

تأخذ عقود الإنشاء عدة أشكال، وقد قام المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) بتصنيفها إلى نوعين هما: العقود ذات السعر المحدد وعقود التكلفة زائد نسبة، وقد تأخذ بعض العقود ملامح من العقود ذات السعر المحدد والعقود بالتكلفة زائد نسبة، مثال ذلك العقود بالتكلفة زائد نسبة مع وضع حد أقصى للسعر، وفيما نشرح هذين النوعين من العقود بدرجة من الدقة والتفصيل:

أ- **العقد ذو السعر المحدد:** هو عقد الإنشاء الذى يتم تنفيذه مقابل سعر محدد أو يحدد فيه سعر ثابت للوحدة المنتجة، أي هو العقد الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل أو على سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذى قد يتضمن فى بعض مواده الحق فى زيادة الأسعار بنسب معينة. وطبقًا لهذا النوع من العقود، فإن المقاول يقوم بوضع قيمة محددة لتنفيذ كل بند من بنود الأعمال التى أتفق فيها مع العميل وتتضمن هذه القيمة تكاليف التنفيذ وهامش الربح، وقد يتضمن العقد فى بعض الأحيان الحق فى زيادة الأسعار وبصفة خاصة فى مستلزمات الإنتاج المسعرة أي يمكن أن يتم تعديل السعر استنادا للتكلفة الفعلية.

ب- **العقد بالتكلفة زائد نسبة** : هو عقد الإنشاء الذى يتم فيه الاتفاق على تحديد سعر العقد من خلال التكاليف الفعلية بالإضافة إلى نسبة محددة من تلك التكاليف أو عمولة ثابتة، أي هو العقد الذي يقوم بموجبه المقاول بإسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد. وتجدر الإشارة إلى أنه في بعض العقود يتم تكليف المقاولين بتحديد تكاليف التنفيذ لكل بند من بنود الأعمال ثم يتم الاتفاق على نسبة الربح التى يحصل عليها سواء كانت فى شكل نسبة مئوية من تكاليف الأعمال المنفذة أو فى شكل مبلغ ثابت محدد لا يرتبط بهذه التكاليف. ويستخدم هذا النوع فى الحالات التى تكون فيها تكلفة الأعمال غير معروفة عند التعاقد. ولكن يعاب على هذا النوع من وجهة نظر المالك هو استفادة المقاولين من زيادة التكلفة الأمر الذى يحتاج إلى إحكام الرقابة على التكلفة الفعلية لكل الأعمال.

بالإضافة إلى ما سبق، هناك أنواع أخرى من العقود لم يتناولها المعيار المحاسبي الدولي منها على سبيل المثال:

ت- **عقود القيمة المستهدفة** Target Cost Contract:

تستخدم هذه العقود فى حالة التعاقدات الضخمة، وبموجب هذه العقود يتم الاتفاق على مبلغ مستهدف للعقد ككل يتم تحديده على أساس الدراسات السريعة التى قام بها كل من الطرفين، ويغطى هذا المبلغ التكلفة الفعلية للمقاول مضافًا إليها نسبة ربح وإلى هذا الحد فإن هذا العقد يشابه تمامًا عقد التكلفة زائد نسبة، لكن عقد القيمة المستهدفة يعالج عيوب عقد التكلفة زائد نسبة من حيث أنه فى حالة زيادة التكلفة عن ما تم الاتفاق عليها يحاسب المقاول عن المستهدف فقط، أما فى

حالة تقليل التكلفة عن المبلغ المستهدف يحق للمقاول أن

يتقاضى نسبة ربح أكبر مما هو متفق عليه على أن يتم تقسيم الفائض بين الطرفين طبقًا لما تم الاتفاق عليه في العقد.

ث- **عقود ذات سقف سعري** : طبقًا لهذه العقود يتم محاسبة المقاول على الكميات المنفذة على الطبيعة مضروبة في فئات الأسعار المتفق عليها على ألا تزيد القيمة الإجمالية عن حد أقصى معين متفق عليه.

ج- **عقود قوائم الكميات**: تستخدم هذه العقود في مجال التشييد والمباني، حيث تكون التصميمات كاملة وقت تقديم العطاءات وكل الأعمال يمكن توصيفها في قائمة تسمى قائمة الكميات تحدد بها كميات كل بند على المقايسات المبدئية للرسومات.

ح- **العقود التي تتحدد بناء على الأساس الزمني أو المواد المستخدمة** وتحدد مستحقات المقاول في هذا النوع من العقود على أساس تكلفة المواد أو ساعات العمل المباشرة.

I-3-خصائص عقود الإنشاء طويلة الأجل:

تتميز عقود المقاولة بعدة خصائص أهمها:

- اختلاف فترة تنفيذ العقد: إذ تتميز عقود المقاولة بطول فترة التنفيذ التي قد تمتد لأكثر من فترتين محاسبيتين؛
- اختلاف مكان تنفيذ العقد: يتم الأصل المتفق عليه في موقع ومساحة تحدد ضمن بنود العقد؛
- إسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولي الباطن : يلجأ غالبية المقاولين إلى التعاقد مع المقاولين من الباطن لإنجاز بعض المهام الفرعية التي تخدم المشروع ككل، ويكون المقاول الرئيسي في هذه الحالة المسؤول الأول عن هذه الأعمال؛
- اختلاف نوعية الأنشطة ومواصفات شروط العمليات : في الغالب تكون العقود التي يبرمها المقاول مع العميل قليلة العدد ذات حجم كبير وغير نمطية، تخضع للشروط والمواصفات التي يحددها العميل مقدما في دفتر الشروط؛
- اختلاف في مخاطر تنفيذ العمليات : يعد عنصر المخاطرة أكثر العناصر المسيطرة في شركات المقاولة وذلك لعدة أسباب أهمها : طول فترة تنفيذ العقد الذي يصاحبه تغير في أسعار مستلزمات الإنتاج، طبيعة موقع العمل وضخامة تكاليف التنفيذ.
- **إمكانية دمج أو تجزئة عقد الإنشاء (المقاولة)**: تطبيقا للمبدأ المحاسبي المتعلق تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوين، فإنه يعد من الضروري في بعض الأحيان أن يتم تجميع عدة عقود واعتبارها عقدا واحد أو فصل عدة عقود و تتم معاملتها بشكل مستقل، وفيما نبين متى يتم دمج عقود الإنشاء الطويلة الأجل ومتى يتم تجزئتها:

- **دمج عقود الإنشاء**: تتم معاجلة عدة عقود على أنها عقد واحد حتى و إن تم إبرامها مع أكثر من عميل إذا تم التفاوض على مجموعة العقود على أنها صفقة واحدة أو أن العقود مترابطة ومتداخلة و تكون فعليا متعلقة بمشروع واحد بهامش ربح إجمالي واحد، و إذا تم تأدية هذه العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.

- **تجزئة عقود الإنشاء** : تتم معاجلة كل عقد يحمل في مضمونه إنجاز عدة أصول على أنه عقد منفصل لكل أصل إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حدا أو إذا خضع كل أصل للتفاوض والاتفاق بشكل منفصل، وأمكن تحديد إيرادات كل أصل وتكاليفه بشكل مستقل.

II–المشاكل المحاسبية في شركات المقاولة: من أهم المشاكل التي تواجهها شركات المقاولة:

– تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين قيمة العمل التام طبقا لشهادة المهندسين وتكلفته وذلك لقياس أرباح وخسائر المشروع؛

– قياس ربح المشروع قيد التنفيذ (الإنجاز)؛

– تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة التي تطرح إشكالية في إيجاد أساس عادل لتوزيعها وذلك لأن أساس التوزيع يتوقف على عدة محددات منها حجم و نوعية المشاريع المنفذة، نظرة المحاسب، حكم الإدارة، القيمة الإجمالية للمشروع.

III–عناصر إيرادات وتكاليف عقود الإنشاء (المقاولة) طويلة الأجل:

III–1– إيرادات عقد الإنشاء طويل الأجل:

لم يذكر المشرع صراحة في القانون 7-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي مما يتكون إيراد العقد وإنما ترك ليحدده القانون بناءا على الجهات المتعاقدة، فإذا كانت عمومية فقانون الصفقات العمومية ينظم هذه العملية، أما إذا كانت خاصة فالقانون المدني والقانون التجاري كفيلين بتحديد التزامات كل الأطراف. وبصفة عامة تتضمن إيرادات عقد الإنشاء مايلي:

➢ **مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد** : حيث يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم (المستحق)، وتتأثر عملية قياس الإيراد بأحداث مستقبلية يكتنفها حالة عدم التأكد مما تفرض على المتعاملين غالبا إعادة النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد، الأمر الذي قد ينعكس على إيرادات العقد إما بالزيادة أو بالنقصان، فمثلا إذا تأخر المقاول في إنجاز العقد في وقته المحدد، فإن إيراداته تقل نتيجة الغرامات المالية المفروضة .

➢ **إيرادات المطالبات والحوافز المقبوضة وأوامر التغييرات في أعمال العقد** : تدرج المبالغ المتحصل عليها من هذه العناصر ضمن إيراد العقد، وفيما يلي نشرح معنى هذه العناصر

– **المطالبات**: هي المبالغ التي يسعى المقاول للحصول عليها من العميل أو أي جهة أخرى كاسترداد للتكاليف التي لم تدرج ضمن السعر الأصلي للعقد.

– **الحوافز المقبوضة**: الحوافز المقبوضة أو الدفعات التشجيعية هي مبالغ إضافية تمنح للمقاول إذا حقق أو تجاوز معايير أداء معينة.

– **أوامر التغيير** : هي تعليمات من العميل لتغيير نطاق العمل الواجب انجازه بموجب العقد ، ويمكن أن يؤدي أمر التغيير إلى تغيير إيراد العقد إما بالزيادة أو النقصان.

III-2- تكاليف عقد الإنشاء طويل الأجل:

وفقا لما جاء في مضمون المادة 4.112 من القرار رقم 26-08 " فإن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تتمثل في تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج، مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج، أي الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

إذن استنادا لما جاء في مضمون المادة المذكورة أعلاه، يمكننا تقسيم التكاليف المتكبدة في ظل عقد الإنشاء **طويل الأجل** إلى ثلاث فئات هي كالتاليلي:

- **التكاليف المرتبطة (المتعلقة) مباشرة بالعقد:** وهي التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل مباشر للعقد المحدد كتكلفة المواد الأولية المستخدمة، تكلفة اليد العاملة، مصاريف اهتلاك الآلات والمعدات...، و قد يتم تخفيض هذه التكاليف بأي دخل عرضي لا يتضمنه العقد كالدخل الناتج عن بيع بعض المواد الأولية الفائضة و التخلص من الآلات و المعدات في نهاية مدة العقد؛
- **التكاليف التي تعزى لنشاط الإنشاء (المقاولة) بشكل عام و التي يمكن تخصيصها للعقد** : و تتمثل في تكاليف التأمين، التصميم والمساعدات الفنية، مصاريف الإنشاء غير المباشرة التي تحمل للعقد بطرق مناسبة ومنطقية (مثل طريقة التحميل العقلاني للتكاليف)؛
- **التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها استنادا لشروط العقد:** وتتضمن كل من التكاليف الإدارية، وتكاليف التطوير التي جرى تحديد كيفية تعويضها في شروط العقد .كما يجب الإنتباه إلى أن التكاليف التي تخص عقد معين ويتم تكبدها في مرحلة المفاوضات يتم دمجها ضمن تكاليف العقد إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل منفصل و قياسها بصورة موثوقة مع وجود احتمال كبير في الحصول على العقد وذلك إذا تم في نفس الفترة أما إذا كانت في فترة لاحقة فلا يجوز شمولها تكاليف العقد.

IV-أسس حساب قيمة إيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل (القياس المحاسبي لإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل):

عقود الإنشاء (عقود المقاولة طويلة الأجل) هي عقود تمتد فترة تنفيذها لأكثر من سنة مالية واحدة، ويواجه هذا النوع من العقود مشاكل محاسبية في تحديد حجم الإيرادات والتكاليف الفعلية وكذا وقت الإعتراف بها نظرا لطول الفترة والتغيرات التي تصاحبها في أسعار المواد الأولية المستعملة.

ويعد تخصيص الإيرادات والنفقات المرتبطة بالعقد على الفترات التي يتم فيها الإنجاز، القضية الأساسية في محاسبة عقود الإنشاء، وذلك نظرا لطبيعة هذه العقود التي غالبا ما تمر بنهاية الفترة المحاسبية وكذا حالة عدم التأكد المتعلق بطبيعة النشاط.

وفي ظل ما جاء في فقرات كل من المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي، فإن حساب قيمة إيرادات عقود الإنشاء الطويلة الأجل تتم وفق طريقتين رئيسيتين هما **طريقة نسبة الإنجاز (نسبة الإتمام**، نسبة تقدم الأشغال) وطريقة **العقد التام أو المنتهي (المقاولة المنتهية)**، وتجدر الإشارة إلى أن اختيار أي من الطريقتين سينعكس أثرها على القوائم المالية في نهاية الفترة، حيث يفترض من هذه الأخيرة أن تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء المالي لشركة المقاولة.

ومن هذا المنطلق أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن طريقة نسبة الإنجاز هي الطريقة المحاسبية الأكثر قبولا لتقدير نتائج العقد، حيث تحدد هذه الطريقة معلومات تتعلق بنسبة الأعمال المنجزة ومقدار الإيراد الواجب تخصيصه لكل فترة مالية، ما يجعلها تتوافق مع أساس الإستحقاق ومبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات وكذا فرض استقلالية الدورات.

وفيما يلي تنطرق إلى جميع الامور التي تجعلنا ملمين بشكل جيد بكيفية حساب قيمة إيرادات عقود الإنشاء الطويلة الأجل في ظل هاتين الطريقتين.

IV-1-طريقة نسبة الانجاز[*]:

في ظل هذه الطريقة فإنه في نهاية أي سنة مالية يتم حساب قيمة الايرادات المحققة في إيطار العقود طويلة الأجل على أساس حاصل قسمة قيمة تكاليف ما تم انجازه الى غاية نهاية هذه السنة على قيمة التكاليف الإجمالية التقديرية للعقد، وهنا يجب التنويه إلى أنه يجب تحقق قدر كبير من الدقة في تحديد قيمة نسبة تكاليف ماتم إنجازه إلى غاية نهاية السنة، وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة فيما يتعلق بالنتيجة المحاسبية للمؤسسة أو الشركة.

بالاضافة الى ضرورة تحقق الدقة السابقة الذكر، فإنه يجب كذلك توفر الشروط التالية في العقد:

- ينبغي أن يحدد العقد المبرم بوضوح الحقوق والواجبات المتعلقة بإنتاج وتسليم السلع أو الخدمات؛
- من المتوقع تقيد المشتري أو العميل بالإلتزامات الواردة في العقد؛
- من المتوقع تقيد المؤسسة بتنفيذ الإلتزامات الواردة في العقد.

[*] إن هذه الطريقة وعلى الرغم من جودتها إلا أن عيبها الأساسي يكمن في أن الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق، وذلك بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد التزاماته اتجاه المقاول.

ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (11) يمكن تقدير نسبة انجاز العقد بطرق وأساليب عديدة يتم الإختيار بينها على أساس أيها تتوافق و تعبر بشكل كبير عن عمليات تحويل المنتوج أو الخدمة للعملاء، وكذلك أيها يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من المنتوج أو الخدمة بدرجة موثوق بها، ومن بين أهم هذه الطرق نجد:

IV-1-1-الطرق التي تعتمد على المدخلات

السمة الرئيسية في الطرق التي تعتمد على المدخلات هي أنها تقيس نسبة الانجاز على أساس الموارد المستهلكة بالنسبة إلى إجمالي الموارد المتوقع استهلاكها أو على أساس المجهود المبذول بالنسبة إلى إجمالي المجهود المتوقع بذله وأمثلة ذلك كثيرة، و منها ساعات العمل وساعات استخدام آلة معينة و الوقت المنقضي وكميات المواد او اللوازم المستهلكة*.

ومن بين أهم الطرق التي تحدد نسبة الإنجاز على أساس المدخلات نجد كل من

أ- **طريقة التكلفة المتكبدة (طريقة التكلفة إلى التكلفة)**: تعتمد هذه الطريقة في قياس نسبة الانجاز خلال نهاية دورة مالية معينة، بقسمة التكاليف التي حدثت إلى التكاليف المقدرة الإجمالية، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة في بعض الكتب المحاسبية اشتهرت بطريقة التكلفة إلى التكلفة "cost-to-cost" Method و في بعض الكتب المحاسبية الأخرى اشتهرت بطريقة نسبة الانجاز أو Percentage of completion method ، كما تجدر الإشارة كذلك إلى أن التكاليف المعنية في ظل هذه الطريقة تشتمل على كل من

تكلفة العمل المباشر، تكلفة المواد المباشرة، تكلفة مقاولي الباطن، التكاليف الغير مباشرة وثيقة الصلة بأنشطة العقد، التكاليف الصريحة التي تحمل على العميل طبقاً للتعاقد والتكاليف التي تحدث بشكل منفرد كنتيجة للتعاقد.

أما بالنسبة لتلك التكاليف التي لا تمت بصلة للعقد أو التي لا تساهم في الوفاء بالتزام الأداء بشكل مباشر فإنها لا تحمل على تكاليف العقود و من أمثلة هذه التكاليف نذكر: تكاليف التسويق والبيع، التكاليف الإدارية والعمومية التي لم تذكر في العقد، تكاليف التطوير و البحث التي لم تذكر في العقد واهتلاك المعدات والآلات المتوقفة عن العمل ...

وعلى العموم في ظل هذه الطريقة، فإن المحاسب عند قياسه لنسبة الإنجاز، يجد نفسه أمام الحالتين التاليتين:

أولاً : حالة المشاريع المربحة (حالة المشروع الذي نتيجته المقدرة ربح أي قيمة التعاقد أكبر من التكاليف الفعلية و التكاليف المقدرة لإتمام المشروع): في هذه الحالة فإن

* هناك تقدير أو حكم مهني يتعلق بإجمالي المجهود المتوقع أو إجمالي الموارد المتوقع استهلاكها يتداخل في هذا الأمر، وعليه فإن هذا الحكم المهني يجب أن يتضمن تلك المدخلات التي يتوقع أن تساهم مساهمة حقيقية في الوفاء بالتزام الأداء في أفضل الأحوال، وعلى ذلك فإن الإدارة منوط بها أن تقصي جميع المدخلات التي لا تساهم بشكل فعلي في الوفاء بإلتزام الأداء.

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ}}$$

حيث أن إجمالي التكاليف المقدرة (المتوقعة) = التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخه + التكاليف المتوقعة لإنجاز العمل المتبقي

⟸ الإيراد المعترف به خلال الدورة المحاسبية المعنية (المسجل في قائمة حساب النتيجة) = (قيمة العقد × نسبة الإنجاز) – الإيراد المعترف به في الفترات المالية السابقة

وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف المسجلة في قائمة حساب النتيجة = التكاليف الفعلية المتكبدة خلال الفترة المالية

ثانيا : حالة المشاريع الخاسرة (حالة المشروع الذي نتيجته المقدرة خسارة أي قيمة التعاقد أقل من التكاليف الفعلية و التكاليف المقدرة لإتمام المشروع): في هذه الحالة فإن

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للعقد والمتراكمة حتى نهاية الفترة المحاسبية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد بذلك التاريخ}}$$

حيث أن إجمالي التكاليف المقدرة (المتوقعة) = التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخه + التكاليف المتوقعة لإنجاز العمل المتبقي

⟸ الإيراد المعترف به خلال الدورة المحاسبية المعنية (المسجل في قائمة حساب النتيجة في الفترة المالية الحالية) = (قيمة العقد × نسبة الإنجاز) – الإيراد المعترف به في الفترات المالية السابقة

وتجدر الإشارة إلى أن التكاليف المسجلة في قائمة حساب النتيجة = الخسارة المقدرة على مستوى العقد ككل + (قيمة العقد × نسبة الانجاز) – التكلفة المعتمدة خلال الفترات المالية السابقة

ملاحظة: أشار المعيار إلى أنه يجب الإنتباه إلى أن الدفعات المستلمة عن العمل المنجز و الدفعات المقدمة من العملاء لا تعكس في كثير من الحالات حجم الأعمال المنفذة ولهذا لا يجب أن تدرج التكاليف التي تكون مدفوعة القيمة وغير مستخدمة في انجاز العقد مثل المبالغ المدفوعة لمقاولي الباطن عن أعمال لم تنجز بعد، تكاليف مواد أولية وضعت جانبا للاستخدام ولكن لم تركب أو تستخدم خلال إنجاز العقد.

ب- طريقة الأساس الزمني:

تستخدم هذه الطريقة بشكل عام عندما يكون لدينا التزام أداء يتم الوفاء به بشكل دوري على فترات زمنية متساوية، أو إذا كانت الشركة لديها عقد يتم الوفاء به على أساس زمني، وفي ظي هذه الطريقة فإنه يعترف بالإيراد عن طريق تقسيم قيمة التعاقد على الفترات الزمنية المتساوية التي يحتوي عليها العقد، وأمثلة ذلك الدعم الفني للمنتجات التي تباع للعملاء على اساس زمني.

IV-1-2-الطرق التي تعتمد على المخرجات (أسلوب المخرجات):

السمة الرئيسية في الطرق التي تعتمد على المخرجات هي أنها تقيس الإنجاز بالنسبة لكامل التزام الأداء المطلوب الوفاء به على أساس النتائج المتحققة والقيم المحولة، وأمثله ذلك كثيرة منها الوحدات المنتجة والوحدات المسلمة للعميل والمراحل المهمة في العقد، و الصفة المميزة التي يمكن أن تجعلنا نميل إلى تطبيق طريقة المخرجات، هي أن العقد نفسه قد تكون وحدة الحساب فيه قائمة على المخرجات، و مثال ذلك عندما يكون العقد مثلاً بمبلغ 100000ون وهذا العقد ينص على انجاز 100 كيلو متر من قضبان السكك الحديدية، مع ملاحظة أن العميل يسيطر أو يستحوذ على العمل كلما تم انجازه، وفي هذه الحالة فإنه مثلاً عندما تصل الشركة إلى نهاية السنة المالية وتريد أن تحسب مبلغ الإيراد المطلوب الاعتراف به، فإنها تحسبه على أساس نسبة الإنجاز الفعلي، فلو فرضنا مثلا أن الشركة أنجزت 75 كيلو متر، فإن نسبة الإنجاز نسبة إلى كامل التزام الأداء المطلوب الوفاء به هو 100/75، وبالتالي فإن مبلغ الإيراد المطلوب الاعتراف به في هذه الحالة هو 100000 × 100/75 = 75000ون.

وباختصار وفي ظل ما سبق، فإن هذا الأسلوب يعتمد على الإنجاز الفعلي لجزء من العمل المتعاقد عليه، حيث يعبر عن الوحدات المنجزة ويتم حسابه كما يلي :

$$\text{نسبة الأنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات املنجزة من العقد}}{\text{عدد الوحدات محل العقد}}$$

ملاحظات هامة:

ملاحظة 01: لقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على أنه في حالة استحالة تقدير نتائج العقد بدرجة موثوقة فيجب:

-الإعتراف بالإيراد الذي تم في حدوده تحمل التكاليف الفعلية للعقد والتي يكون من المحتمل استردادها؛

-الإعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تم خلالها تكبد هذه التكاليف؛

-الإعتراف بالخسائر المتوقعة على العقد فورا كمصروف .

ملاحظة 02: خلال المراحل الأولى من تنفيذ العقد لا يمكن تحديد نتائج العقد بموضوعية، ورغم ذلك فإنه من المحتمل جدا أن يستطيع المقاول استرداد التكاليف الفعلية، وعليه سيعترف فقط بالإيراد المقابل للتكاليف المتوقع استردادها، أما إذا لم يتمكن من تقديرها بطريقة موثوقة لا يعترف بأية أرباح.

ملاحظة 03: يجب على المقاول أن يعترف بالخسائر المتوقعة إذا أمكنه التنبؤ بزيادة التكاليف الكلية عن الإيرادات الكلية أو كان هناك شك في عدم استرداد تكاليف العقد في حالة ما إذا كان الحصول على العقد محل استفهام أو كان مرتبط بصدور أمر قضائي أو يتم انجازه فوق ممتلكات يتوقع مصادرتها.

ويتم الإعتراف بهذه الخسائر بغض النظر إذا ما كان العمل على العقد قد بدأ أم لا أو إذا بلغ الإنجاز مرحلة معينة.

IV-2-طريقة العقد التام (طريقة الإتمام) (METHODE A L'ACHÈVEMENT):

لقد نص النظام المحاسبي المالي في الفقرة 133-3 على أنه في حالة إذا ما تعذر على المؤسسة أو الشركة تطبيق طريقة نسبة الإنجاز في حساب قيمة إيرادات العقد الطويل الأجل الواجب نسبها إلى كل دورة محاسبية تندرج تحت مدة إنجاز محتوى هذا العقد لسبب من الأسباب*، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط والتسهيل، أن يتم استخدام طريقة العقد المنتهي في حساب قيمة إيرادات العقد الطويل الأجل الواجب نسبها إلى كل دورة محاسبية تندرج تحت مدة الإنجاز.

مع العلم أن طريقة العقد التام، تقوم على أساس مبدأ تسجيل مقدار الإيراد الواجب نسبه لدورة محاسبية معينة تندرج تحت مدة العقد، بالمبلغ الذي يساوي قيمة الأعباء المتكبدة خلال هذه الدورة خصيصا لتنفيذ محتوى العقد والتي فقط يكون تحصيلها محتملا.

إذن في ظل هذه الطريقة تقوم المؤسسة أو الشركة بتسجيل التكاليف المتكبدة خصيصا لتنفيذ محتوى العقد خلال دورة محاسبية معينة حسب طبيعتها، وفي نهاية هذه الدورة المحاسبية تقوم بتسجيل قيمة هذه التكاليف كإيراد، أي دون إضافة أي هامش ربح، وعليه فإن هذه الطريقة تسمح بتحديد النتيجة الخاصة بالعقد دفعة واحدة عند نهايته، أي أن نتيجة العقد تحمل كلها لسنته الأخيرة.

وكملخص لم سبق، فإن هذه الطريقة يمكن أن تستعمل في حالة العقود القصيرة نسبيا، وهذا حتى لا تتأثر مصداقية النتيجة المحاسبية، وفي هذه الطريقة لا يتم تسجيل سوى مبلغ ايراد مساوي لتكلفة الانجاز خلال سنة معينة من سنوات العقد، ويتم تسجيل الإيراد الاجمالي بعد انتهاء العقد، أي تسليم الأصل أو الخدمات.

---

* بسبب عدم القدرة على تحديد مبلغ العقد بصورة صادقة ونهائية؛

بسبب عدم وجود نظام محاسبة تحليلية موثوق يسمح بربط النتائج بالمصروفات المتكبدة ؛

انسجاماً مع الأحكام القانونية المنظمة لنقل ملكية الأعمال.

V-التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل في ظل اعتماد طريقة نسبة الإنجاز:

في حالة اعتماد طريقة نسبة الإنجاز كأسلوب لقياس قيمة الإيراد الواجب تسجيله بالنسبة لكل دورة محاسبية من الدورات المندرجة في مدة تنفيذ عقد الإنشاء طويل الأجل (وهي الطريقة الموصى بها من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي)، فإنه يجب على المحاسب أن يقوم بتسجيل المصاريف والإيرادات المرتبطة بتنفيذ هذا العقد على النحو التالي:

1-يقوم خلال الدورة المحاسبية بتسجيل كل المصاريف المتكبدة في إطار إنجاز محتوى العقد في الجانب المدين لحساب المصاريف المناسب، وذلك مقابل جعل ما يناسبها من حسابات الخصوم والنقدية في الجانب الدائن؛

2-تسجيل كل التسبيقات المستلمة من عند العميل (الزبون) في إطار إنجاز محتوى العقد وفقا لما هو مبين في القيد التالي

يجعل حـــ/512 (البنك) أو حـــ/53 (الصندوق) مدينا بقيمة التسبيق المستلم

وذلك مقابل جعل حـــ/4192 (الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة لقاء تنفيذ عقد طويل الأجل) دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة الدائنة

3- عند نهاية كل دورة محاسبية من الدورات المندرجة في مدة تنفيذ عقد الإنشاء طويل الأجل، فإنه يجب على المحاسب تسجيل القيد التالي:

يجعل حـــ/417 (حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها) مدينا بقيمة الإيراد المرتبط بالدورة المحاسبية (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة فقط)

وذلك مقابل جعل حـــ/704 (مبيعات الأشغال) دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة الدائنة

4- في الدورة المحاسبية التي تنتهي خلالها مدة العقد، وعند الإنتهاء من تنفيذ محتوى عقد الإنشاء طويل الأجل، وفي حالة ما إذا تم كذلك تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد، فإنه يجب على المحاسب أن يسجل القيد التالي:

يجعل حـــ/411 (الزبائن) مدينا بكل من البلغ الكلي لقيمة العقد ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس قيمة العقد،

وذلك مقابل جعل كل من:

حـــ/417 (حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها) دائنا بقيمة الإيرادات المجمعة من الدورات المحاسبية السابقة (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة الدورات السابقة)

حـــ/ 44570 (الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة) دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس قيمة العقد

حـــ/ 704 (مبيعات الأشغال) دائنا بقيمة الإيراد المرتبط بالدورة المحاسبية الأخيرة (أي مبلغ الإيراد الموافق لنسبة التقدم في الإنجاز المحققة خلال الدورة الأخيرة فقط).

VI-التسجيل المحاسبي لتكاليف وإيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل في ظل اعتماد طريقة الإتمام:

في حالة اعتماد طريقة الإتمام كأسلوب لقياس قيمة الإيراد الواجب تسجيله بالنسبة لكل دورة محاسبية من الدورات المندرجة في مدة تنفيذ عقد الإنشاء طويل الأجل (وهي طريقة بديلة)، فإنه يجب على المحاسب أن يقوم بتسجيل المصاريف والإيرادات المرتبطة بتنفيذ هذا العقد على النحو التالي:

1. أن يقوم خلال الدورة المحاسبية بتسجيل كل المصاريف المتكبدة في إطار إنجاز محتوى العقد في الجانب المدين لحساب المصاريف المناسب، وذلك مقابل جعل ما يناسبها من حسابات الخصوم والنقدية في الجانب الدائن؛
2. تسجيل كل التسبيقات المستلمة من عند العميل (الزبون) في إطار إنجاز محتوى العقد وفقا لما هو مبين في القيد التالي

يجعل حـــ/512 (البنك) أو حـــ/53 (الصندوق) مدينا بقيمة التسبيق المستلم

وذلك مقابل جعل حـــ/4192 (الزبائن الدائنون- تسبيقات مستلمة لقاء تنفيذ عقد طويل الأجل) دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة الدائنة

3. عند نهاية كل دورة محاسبية من الدورات المندرجة في مدة تنفيذ عقد الإنشاء طويل الأجل، فإنه يجب على المحاسب تسجيل القيد التالي:

يجعل حـــ/417 (حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها) مدينا بقيمة الإيراد المعادل لقيمة التكاليف المتكبدة خلال الدورة في إطار تنفيذ محتوى العقد،

وذلك مقابل جعل حـــ/704 (مبيعات الأشغال) دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة الدائنة

4. في الدورة المحاسبية التي تنتهي خلالها مدة العقد، وعند الإنتهاء من تنفيذ محتوى عقد الإنشاء طويل الأجل، وفي حالة ما إذا تم كذلك تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد، فإنه يجب على المحاسب أن يسجل القيد التالي:

يجعل حـــ/411 (الزبائن) مدينا بكل من البلغ الكلي لقيمة العقد ومبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس قيمة العقد،

وذلك مقابل جعل كل من:

حـــ/417 (حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها) دائنا بقيمة الإيرادات المجمعة من الدورات المحاسبية السابقة

حـــ/ 44570 (الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة) دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس قيمة العقد

حـــ/ 704 (مبيعات الأشغال) دائنا بقيمة الإيراد المرتبط بالدورة المحاسبية الأخيرة (أي مبلغ الإيراد المعادل لقيمة التكاليف المتكبدة خلال الدورة الأخيرة فقط)

ملاحظة هامة:

في حالة ما إذا كان من المتوقع في تاريخ معين أن تكون التكاليف المقدرة لإنجاز محتوى العقد الطويل الأجل أكبر من إيراداته، فإنه يجب تسجيل الخسائر المتوقعة ضمن حسابات مؤونة الخسائر المحتملة.

فقد نص النظام المحاسبي المالي في الفقرة 133-4 على أنه عندما يبدو محتملا في تاريخ الجرد، أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ، أن مجموع تكاليف العقد المقدرة سيفوق مجموع إيراداته (أي هناك خسائر متوقعة بعد الإتمام)، يجب تكوين مؤونة بمبلغ الفرق بين الخسائر المحتملة والخسائر المسجلة سابقا*، أي سبق وأن تم الإعتراف بها في السجلات والقوائم المحاسبية.

وعند تسليم محتوى العقد طويل الأجل، نقوم بالغاء المؤونة و ذلك بسبب تسجيلها ضمن **تكلفة الاعباء** خلال **السنة الموالية**.

* الخسائر المحتملة = مجموع إيرادات العقد – مجموع تكاليف العقد المقدرة.

تمارين محلولة

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2015/01/01 أبرمت شركة البهاء عقدا لبناء مبنى تجاري لصالح مؤسسة الصفاء، مقابل حصولها على مبلغ 6000000ون (خارج الرسم على القيمة المضافة والذي = 19%) عند الإنتهاء من عملية البناء، مع العلم أن مدة الإنجاز المحددة في العقد هي ثلاث سنوات، وأنه حسب مكتب الدراسات التابع لشركة البهاء فإن التكلفة الكلية المقدرة لإنجاز هذا المبنى هي 4500000ون.

من خلال الإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية التابعة لشركة البهاء تبين :

- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف شركة البهاء لإنجاز المبنى محل العقد قد بلغت إلى غاية 2015/12/31 ما قيمته 1800000ون، مع العلم أنه قد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة؛
- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف شركة البهاء لإنجاز المبنى محل العقد قد بلغت إلى غاية 2016/12/31 ما قيمته 3825000ون، مع العلم أنه قد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة؛
- أن الإنتهاء من إنجاز هذا المبنى قد تم بتاريخ 2017/12/31، وقد تم تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد بنفس التاريخ.

العمل المطلوب القيام به: في ظل المعطيات المقدمة لك، يطلب منك بالنسبة لكل دورة محاسبية مندرجة تحت مدة العقد، أن تقوم بتسجيل الإيرادات المترتبة عن هذا العقد، مع العلم أن تقدير إيرادات كل دورة محاسبية يتم باستخدام أسلوب نسبة الإنجاز.

الحل:

لتسهيل عملية تسجيل الإيرادات المتأتية من العقد المبرم والمتعلقة فقط بكل دورة محاسبية مندرجة تحت مدة العقد، نرى انه لابد من اتباع الخطوات التالية:

الخطوة 01: تحديد بالنسبة لكل دورة محاسبية تندرج في مدة العقد، مبلغ الإيراد (رقم الأعمال) المتاتي من العقد المبرم، وذلك وفقا لما هو موضح في الجدول التالي:

الدورات المحاسبية / العناصر	2015/12/31	2016/12/31	2017/12/31
التكلفة المتكبدة خلال كل دورة	1800000	2025000	675000
مجموع التكاليف المتكبدة إلى غاية نهاية كل دورة	1800000	3825000	4500000
نسبة الإنجاز	%40	%85	%100
الإيراد المتعلق بكل دورة	2400000	2700000	900000
مجموع الإيرادات إلى غاية نهاية كل دورة	2400000	5100000	6000000
نتيجة كل دورة قبل احتساب مؤونة الخسائر المحتملة	600000	675000	225000
مؤونة الخسائر المحتملة	0	0	0
نتيجة كل دورة بعد احتساب مؤونة الخسائر المحتملة	600000	675000	225000
مجموع النتائج إلى غاية نهاية كل دورة	600000	1275000	1500000

الخطوة 02: تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بمبلغ الإيراد المتأتي من العقد المبرم، من بداية إبرام العقد إلى غاية نهايته وتحرير فاتورته

التسجيل في دفتر اليومية العامة

2015/12/31

417		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	2400000		
	704	حـــ/ مبيعات الأشغال			2400000
		تسجيل الحقوق على مبيعات الأشغال			

2016/12/31

417		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	2700000		
	704	حـــ/ مبيعات الأشغال			2700000
		تسجيل الحقوق على مبيعات الأشغال			

2017/12/31

411		حـــ/الزبائن	7140000		
	417	حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها			5100000
	44570	حـــ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة			1140000
	704	حـــ/ مبيعات الأشغال			900000
		فاتورة رقم...			

تمرين رقم 02:

بتاريخ 2014/07/01 أبرمت الشركة 'س' عقدا مع الشركة 'ع' وقد كانت حيثيات هذا العقد تتمثل فيما يلي:

العقد أبرم لإنجاز مستشفى مقابل مبلغ 15000000ون (خارج الرسم على القيمة المضافة والذي = 19%)؛

مدة تنفيذ محتوى هذا العقد هي أربع سنوات؛

التكلفة الكلية المقدرة لتنفيذ محتوى هذا العقد هي 12000000ون.

من خلال الإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية التابعة للشركة 'س' تبين :

- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز المستشفى محل العقد قد بلغت إلى غاية 2014/12/31 ما قيمته 3600000ون، مع العلم أنه قد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة؛
- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز المستشفى محل العقد قد بلغت إلى غاية 2015/12/31 ما قيمته 8500000ون (لقد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة)، مع العلم أنه قد تم خلال هذه السنة إعادة تقييم للتكلفة الكلية المقدرة لتنفيذ محتوى العقد، فقد أصبحت = 14000000ون، وهذا بسبب إرتفاع كل من أجور العمال وأسعار الإسمنت والحديد؛
- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز المستشفى محل العقد قد بلغت إلى غاية 2016/12/31 ما قيمته 13000000ون (لقد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة)، مع العلم أنه قد تم خلال هذه السنة إعادة تقييم لكل من:

  التكلفة الكلية المقدرة لتنفيذ محتوى العقد، فقد أصبحت = 17000000ون، وهذا بسبب إرتفاع كل من أجور العمال وأسعار الإسمنت والحديد؛

  مبلغ العقد (مبلغ الإيراد الكلي الواجب الحصول عليه عند الإنتهاء من إنجاز المستشفى محل العقد، إذ أصبح = 16500000ون (خارج الرسم على القيمة المضافة)؛
- أن الإنتهاء من إنجاز هذا المبنى قد تم بتاريخ 2017/12/31، وقد تم تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد بنفس التاريخ.

العمل المطلوب القيام به: في ظل المعطيات المقدمة لك، يطلب منك بالنسبة لكل دورة محاسبية مندرجة تحت مدة العقد، أن تقوم بتسجيل الإيرادات المترتبة عن هذا العقد، مع العلم أن تقدير إيرادات كل دورة محاسبية يتم باستخدام أسلوب نسبة الإنجاز.

الحل:

لتسهيل عملية تسجيل الإيرادات المتأتية من العقد المبرم والمتعلقة فقط بكل دورة محاسبية مندرجة تحت مدة العقد، نرى انه لابد من اتباع الخطوات التالية:

الخطوة 01: تحديد بالنسبة لكل دورة محاسبية تندرج في مدة العقد، مبلغ الإيراد (رقم الأعمال) المتاتي من العقد المبرم، وذلك وفقا لما هو موضح في الجدول التالي:

الدورات المحاسبية / العناصر	2014/12/31	2015/12/31	2016/12/31	2017/12/31
التكلفة المتكبدة خلال كل دورة	3600000	4900000	4500000	4000000
مجموع التكاليف المتكبدة إلى غاية نهاية كل دورة	3600000	8500000	13000000	17000000
نسبة الإنجاز	%30	%65	%76.5	%100
الإيراد المتعلق بكل دورة	4500000	5250000	2872500	3877500
مجموع الإيرادات إلى غاية نهاية كل دورة	4500000	9750000	12622500	16500000
نتيجة كل دورة قبل احتساب مؤونة الخسائر المحتملة	900000	350000	1627500-	122500-
مؤونة الخسائر المحتملة	0	0	122500-	0
مؤونة الخسائر المحتملة المسترجعة	0	0	0	122500
نتيجة كل دورة بعد احتساب مؤونة الخسائر المحتملة	900000	350000	1750000-	0
مجموع النتائج إلى غاية نهاية كل دورة	900000	1250000	500000-	500000-

ملاحظة: مؤونة الخسائر المحتملة تم حسابها كما يلي

مؤونة الخسائر المحتملة = الخسارة الكلية المحتملة – ما تم خسارته فعلا إلى غاية تاريخ 2016/12/31

⇔ مؤونة الخسائر المحتملة = (مبلغ الإيراد الكلي الواجب الحصول عليه – التكلفة الكلية المقدرة لتنفيد محتوى العقد) – (ما تم خسارته فعلا إلى غاية تاريخ 2016/12/31)

⇔ مؤونة الخسائر المحتملة = (17000000 – 16500000) – (900000 + 350000 -1627500)

⇔ مؤونة الخسائر المحتملة = – 122500 ون.

الخطوة 02: تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بمبلغ الإيراد المتاتي من العقد المبرم، من بداية إبرام العقد إلى غاية نهايته وتحرير فاتورته

التسجيل في دفتر اليومية العامة

2014/12/31

417		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	4500000	
	704	حـــ/ مبيعات الأشغال		4500000
		تسجيل الحقوق على مبيعات الأشغال		

		2015/12/31			
417		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	5250000		
704		حـــ/ مبيعات الأشغال		5250000	
		تسجيل الحقوق على مبيعات الأشغال			
		2016/12/31			
685		حـــ/قسط المؤونة	122500		
158		حـــ/مؤونة الخسائر المحتملة		122500	
		تسجيل مؤونة الخسارة المحتملة			
		2016/12/31			
417		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري إنجازها	2872500		
704		حـــ/ مبيعات الأشغال		2872500	
		تسجيل الحقوق على مبيعات الأشغال			
		2017/12/31			
158		حـــ/ مؤونة الخسائر المحتملة	122500		
785		حـــ/استرجاع مؤونة الخسائر المحتملة		122500	
		تسجيل استرجاع مؤونة الخسارة المحتملة			
		2017/12/31			
411		حـــ/الزبائن	19635000		
		حـــ/ حقوق على الأشغال والخدمات الجاري			
417		إنجازها		12622500	
		حـــ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح			
44570		الدولة		3135000	
704		حـــ/ مبيعات الأشغال		3877500	
		فاتورة رقم...			

تمارين مقترحة للحل:

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2017/4/01 أبرمت الشركة 'س' عقدا مع إحدى الجامعات الجزائرية وقد كانت حيثيات هذا العقد تتمثل فيما يلي:

العقد أبرم لإنجاز مدرجات وقاعات لتدريس الطلبة مقابل مبلغ 1100000000دج (خارج الرسم على القيمة المضافة)؛

مدة تنفيذ محتوى هذا العقد هي ثلاث سنوات؛

التكلفة الكلية المقدرة لتنفيذ محتوى هذا العقد هي 1000000000دج.

تم تقدير التكاليف المتكبدة من قبل الشركة 'س' بالمبالغ التالية ، مع العلم أنه تم تقدير هذه التكاليف على أسس غير موثوقة بما فيه الكفاية وهو الأمر الذي جعلها تعرض عن تطبيق طريقة نسبة الإنجاز:

- أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز محتوى العقد قد بلغت إلى غاية 2017/12/31 ما قيمته 480000000دج، مع العلم أنه قد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة؛

أن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز محتوى العقد المتعلقة بالسنة المالية 2018 فقط قد بلغت 560000000دج(لقد تم تسجيل المصاريف المكونة لهذه التكاليف حسب طبيعتها في دفتر يومية الشركة)، وعليه فإن مجموع التكاليف المتكبدة من طرف الشركة 'س' لإنجاز محتوى العقد قد بلغت إلى غاية 2018/12/31 ما قيمته 1040000000دج ، مع العلم أن الشركة قد قدرت أنه لا يزال يتعين عليها انفاق 90000000دج لإكمال العمل، وهذا دون الحصول على حق في مراجعة الإيرادات المحددة في العقد (مبلغ العقد).

العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن الإنتهاء من إنجاز هذه المباني قد تم بتاريخ 2019/12/31، وقد تم تحرير الفاتورة المتعلقة بالعقد بنفس التاريخ، يطلب منك بالنسبة للدورة المحاسبية مندرجة تحت مدة العقد، أن تقوم بتسجيل الإيرادات المترتبة عن هذا العقد، مع العلم أن تقدير إيرادات كل دورة محاسبية يتم باستخدام طريقة الإتمام.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، (الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بودلود، 2008)، الجزء الأول.
2. محمد مطر، **المحاسبة المالية: الدورة المالية ومشاكل القياس والاندماج والتحليل**، (عمان، دار حنين، 1993).
3. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، (الإسكندرية، 2001).
4. عبد السميع الدسوقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، (عمان، دار وائل للطباعة و النشر، 2002)، الجزء الأول.
5. دغموم هشام، <إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودوره في تحقيق التنمية>، رسالة ماجستير، جامعة الدكتور يحي فارس، 2009.
6. دغموم هشام، محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر3، 2016.
7. بن ربيع حنيفة، دروس وتطبيقات محلولة في مقياس المحاسبة المالية والمعمقة، مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر3، 2017.
8. لجنة معايير المحاسبة الدولية، **الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية**، (عمان، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999)، الفقرة 99، ص27.
9. وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة: مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، (ط1، عمان، دار حنين، 1996).
10. معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، **الممتلكات والتجهيزات والمعدات**.
11. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية**، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006)، الجزء 5.
12. أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000).
13. معيار المحاسبة الدولي رقم (2)، المخزونات.
14. معيار المحاسبة الدولي رقم (11)، **عقود المقاولات**.
15. معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، **الممتلكات والتجهيزات والمعدات**
16. معيار المحاسبة الدولي رقم (17)، **عقود الإيجار**
17. معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، الإيرادات.
18. معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، **انخفاض قيمة الموجودات**

19. معيار التقرير المالي الدولي رقم (15)، **الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن**

20. معيار التقرير المالي الدولي رقم (16)، ا عقود الإيجار

21. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـــ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

22. القانون رقم 7-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـــ الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007م

23. القانون رقم 83-11 المتعلق بالتأمينات الإجتماعية

24. القانون العام للعامل المؤرخ في 1988/11/02

25. القانون رقم 90-11 المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق لـــ 21 أفريل سنة 1990 والمتعلق بعلاقات العمل

26. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2020

27. المرسوم رقم 82-183 الصادر بتاريخ 15 ماي 1982

28. المرسوم رقم 83-182 الصادر بتاريخ 18 ماي 1982،

29. المرسوم رقم 192/90 المؤرخ في 85/03/23 المعدل بالمرسوم 269/91 المؤرخ في 10/08/91

30. المرسوم التنفيذي رقم 93-130 الصادر بتاريخ 14/يونيو 1993.

31. المرسوم التنفيذي رقم 96-298 الصادر بتاريخ 1996/09/08

32. المرسوم الرئاسي رقم 07-304 الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 2007

33. المرسوم التنفيذي رقم 82-179 المؤرخ في 1982/5/15

34. المرسوم التنفيذي رقم 94-186 الصادر في 1994/07/06 المتمم للمرسوم 82-179

35. المرسوم التنفيذي رقم 10-252 المؤرخ في 20 أكتوبر 2010.

36. المرسوم التنفيذي رقم 19-239 الصادر بتاريخ 2019/09/04

37. الأمر رقم 97 - 03 المؤرّخ في 11 جانفي 1997

38. المنشور الوزاري رقم 01/1271/883 المؤرخ في 91/05/18.

39. التعليمة رقم 10 الصادرة بتاريخ 14 جانفي 2008

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bernard Raffairnier, **les normes comptables internationales (IFRS/IAS)**, (2iem Edition, Paris, Ed Economica, 2005) .

2. A LeManh, C Maillet-Baudrier, **Normes comptables internationales IAS/IFRS**,(paris, BERTI Edition, 2006) .
3. H. Abdelsalam, Pauline Weetman: "Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt Review Article", Advances in International Accounting, Volume 20, 2007.
4. Clodia Vurro, Francesco Perrini, "Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance", Corporate Governance, Volume: 1,1 Issue: 4, 2011.
5. Anne le Manh, Catherine Mailet, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, (paris, Editions Foucher, 2005).
6. Anne le Manh, Catherine Mailet **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, (paris, Berti Editions ,2007).
7. Wolfgang Dick, Frank Missonier-Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, (France, Pearson Education, 2006).
8. CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES, CONTRATS A LONG TERME.