

جامعة سعد دحلب البلدية 02

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بعنوان

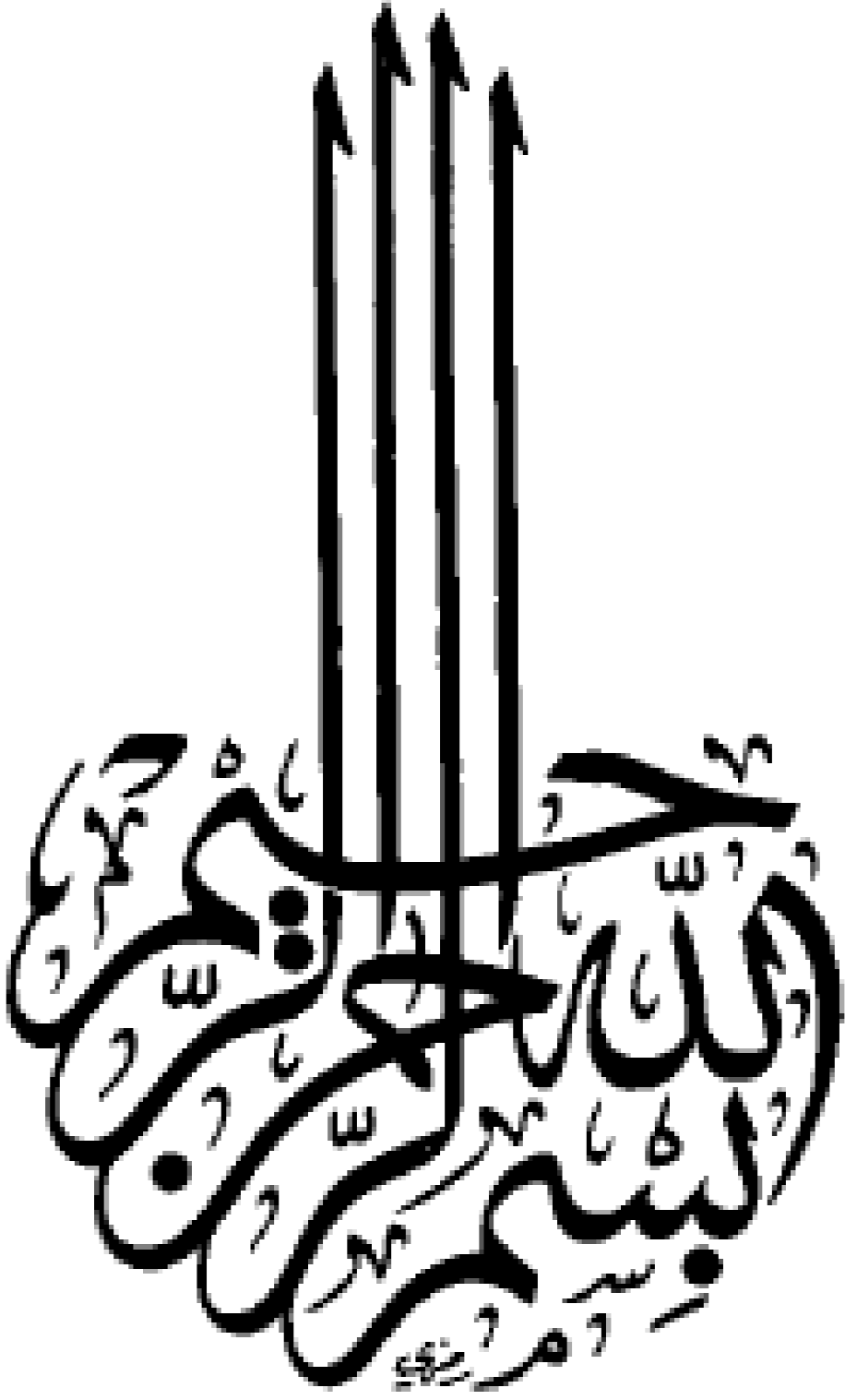
محاضرات في المحاسبة المالية - المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق
النظام المحاسبي المالي (scf) -

من إعداد الأستاذ :

أستاذ محاضر - ب -

القينعي عز الدين

السنة الدراسية 2014/2013



فهرس المحتويات

01	فهرس المحتويات
03	مقدمة عامة
04	1 - مفهوم المخزونات
04	1 - 1 : تعريف المخزون
04	1 - 2 : الحسابات المكونة للمخزون
07	2 - تقييم المخزونات
07	2 - 1 : أنظمة المخزون
08	2 - 2 : طرق تحديد تكلفة المخزون
14	3 - التسجيل المحاسبي للمخزونات
14	3 - 1 : المؤسسة التجارية
18	3 - 2 : المؤسسة الصناعية (الإنتاجية)
25	3 - 3 : عمليات التسوية الخاصة بالمخزون
33	3 - 4 : المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل
36	4 - المردودات على المخزونات
36	4 - 1 : المعالجة المحاسبية للمردودات
42	4 - 2 : ملاحظات هامة
43	5 - التسبيقات على المخزونات
43	5 - 1 : مفهوم التسبيق على المخزون
43	5 - 2 : المعالجة المحاسبية للتسبيق على المخزون
44	5 - 3 : التسجيل المحاسبي لتسوية التسبيق
47	6 - التخفيضات التجارية على المخزونات
47	6 - 1 : التخفيضات التجارية
51	6 - 2 : الخصم المالي
57	7 - الأغلفة التجارية و المخزونات
57	7 - 1 : غلافات تجارية ضائعة
58	7 - 2 : غلافات تجارية متداولة
67	8 - الأوراق التجارية والمخزونات
67	8 - 1 : مفاهيم عامة حول الأوراق التجارية

68	8 - 2 : المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية
77	9 - الرسم على القيمة المضافة والمخزونات
77	9 - 1 : مفاهيم عامة حول الرسم على القيمة المضافة
77	9 - 2 : المعالجة المحاسبية للرسم على القيم المضافة
83	9 - 3 : دراسة بعض الحالات الخاصة
89	10 - المعالجة المحاسبية للمخزونات بين الجرد المتناوب والدائم
89	10 - 1 : حالة الجرد المتناوب
91	10 - 2 : حالة الجرد الدائم
99	تمارين محلولة
112	خاتمة عامة
113	قائمة المراجع

مقدمة عامة

يعتبر المخزون السلعي بشكل عام من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الاقتصادية مهما كان مجال نشاطها. ويعتبرها النظام المحاسبي المالي من أكثر الأصول المتداولة أهمية والتي تعبر عن موضوع نشاط المؤسسة، والذي يعد من المصادر الرئيسية لإنتاج الربح في المؤسسة. كما نجد أن عناصر المخزون السلعي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة عملها، هذا الاختلاف في المخزون السلعي ينتج عنه اختلاف في المعالجة المحاسبية لها.

يعتمد النظام المحاسبي المالي على اليومية العامة لإثبات توفير بيانات عن الأنشطة المختلفة للمبيعات والمشتريات وملحقاتها من المردودات والتسبيقات، والتخفيضات والأغلفة التجارية والرسم على القيمة المضافة والأوراق التجارية، وتساعد هذه البيانات في تخطيط النشاط وتقييم نتائجه .

إذن فغالبا ما يلزم عمليات البيع والشراء عمليات أخرى مرتبطة ارتباطا وثيقا بها، هذه العمليات قد تؤثر تأثيرا مباشرا على قيم عمليتي البيع والشراء بشكل عام، مما يستلزم متابعة جدية لتسجيل مختلف هذه العمليات تسجيلا محاسبيا صحيحا، وتحديد طبيعتها، ومدى تأثيرها في تحديد نتيجة النشاط التشغيلي (الاستغلالي) .

وتأسيسا على ما تقدم يمكن أن ندرك أهمية دراسة المخزون السلعي والمعالجة المحاسبية له. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية :

- كيف يتم تقييم المخزونات ؟
- المعالجة المحاسبية لعملية البيع والشراء للمخزون السلعي وفق النظام المحاسبي المالي، عند كل من المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية (الإنتاجية)؟
- المعالجة المحاسبية للعمليات الملحقة بالشراء والبيع ؟.

1- مفهوم المخزونات :

1-1 : تعريف المخزون :

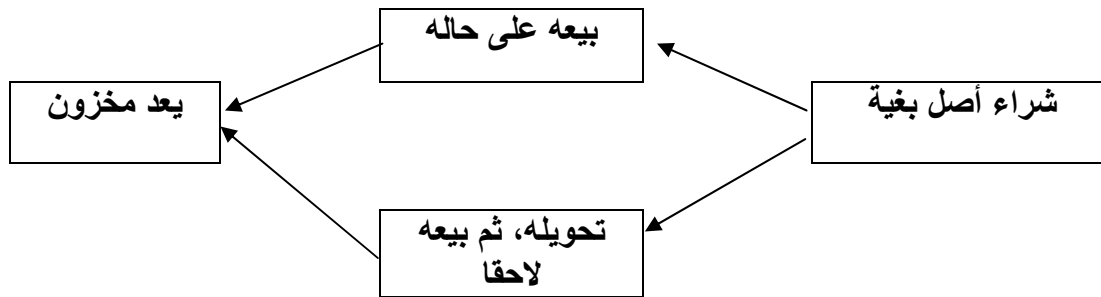
هناك توافق في تحديد مفهوم المخزون بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) والنظام المحاسبي المالي الجديد. إذ يعد المخزون من أهم العناصر المكونة للأصول المتداولة، ويشمل أحد أو جميع العناصر التالية :

- مخزون يمتلكه الكيان، موجه للبيع في إطار الاستغلال الجاري .
- مخزون في مرحلة الإنتاج، ينتظر إتمام عملية الإنتاج ليتم بيعه .
- مواد أولية وتوريدات تستهلك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات .
- مخزونات في إطار عملية تقديم خدمات، والتي تعد بمثابة الكلفة للخدمات التي لم يقم الكيان بعد باحتساب المنتجات المناسبة له .

مما سبق، نقول أن المخزونات تمثل أحد مكونات الأصول المتداولة والمشتراة لغرض إما البيع في شكلها الأصلي دون إدخال أية تعديل، أو التحويل (التصنيع) ثم البيع .

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات (أصول جارية) أو في شكل تثبيات (أصول غير جارية) لا على أساس نوع الأصل بل تبعا لوجهته أو استعماله في إطار نشاط الكيان .

بمعنى، أن أية أصل يعد ضمن المخزون إذا ما تم اقتنائه لغرض بيعه أو تحويله بصرف النظر عن طبيعة هذا الأصل . هذا المعنى يمكن عرضه وفق الشكل التالي :



2-1 : الحسابات المكونة للمخزون :

خصص النظام المحاسبي المالي الجديد الصنف (3) للمخزونات، إذ نجده يحتوي على الحسابات التالية :

-ح/ 30 : مخزون البضاعة : كل سلعة اشترت لغرض البيع على حالها (دون إدخال تعديلات فيها) تعتبر بضاعة.

-ح/ 31 : المواد الأولية والتوريدات : كل سلعة اشترت لغرض التحويل (الاستهلاك)، وتندرج ضمن تركيبة المنتج، تعتبر مواد أولية . يشترك من ح/31 الحسابات الفرعية التالية :

● ح/ 311 : مخزونات المواد الأولية .

- ح/ 312 : مخزونات اللوازم .
- ح/ 313 : مخزونات لوازم مستهلكة أخرى .
- ح/ 32 : التموينات الأخرى : كل سلعة اشترت لغرض الاستهلاك، ولا تندرج ضمن تركيبة المنتج وإنما تساعد في العملية الإنتاجية، تعتبر ضمن التموينات الأخرى . يشتق من ح/32 الحسابات الفرعية التالية :
- ح/321 : المواد القابلة للإستهلاك .
- ح/322 : اللوازم القابلة للإستهلاك .
- ح/3221 : الوقود .
- ح/3222 : صيانة المنتجات .
- ح/3223 : لوازم الورشة والمصنع .
- ح/3224 : لوازم المخزن .
- ح/3225 : لوازم المكتب .
- ح/326 : التغليفات : كل التغليفات الغير قابلة للاسترجاع تظهر في هذا الحساب .
- ح/ 33 : إنتاج السلع الجاري انجازه : يضم هذا الحساب كل من :
- ح/331 : المنتجات الجاري إنجازها : منتجات مرت بمراحل معينة من الإنتاج، وهي غير قابلة للبيع بهذه الحالة وإنما تنتظر مراحل إنتاج أخرى .
- ح/335 : الأشغال الجاري إنجازها : أشغال مرت بمراحل معينة من الإنجاز، وهي غير قابلة للبيع بهذه الحالة وإنما تنتظر مراحل إنجاز أخرى .
- ح/ 34 : إنتاج الخدمات الجاري انجازه : يضم هذا الحساب كل من :
- ح/341 : الدراسات الجاري إنجازها .
- ح/345 : الخدمات الجاري تقديمها .
- ح/ 35 : المخزونات من المنتجات : يضم هذا الحساب كل من :
- ح/351 : المنتجات الوسيطة : عبارة عن منتجات بلغت مرحلة معينة من الإنجاز . ما يميزه عن المنتجات الجاري إنجازها أنها قابلة للبيع .
- ح/355 : المنتجات المصنعة : عبارة عن منتجات بلغت مرحلة الإنجاز النهائي .
- ح/358 : المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة : عبارة عن بقايا وفضلات عملية الإنتاج، لا يمكن استعمالها في الإنتاج، وهي قابلة للبيع .

ح/ 36 : المخزونات المتأتية من التثبيات : يشمل هذا الحساب مجمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات العينية¹، و يجعل هذا الحساب مدينا بجعل حساب التثبيات المعني دائما.

ح/ 37 : المخزونات الخارجية : المخزونات التي هي ملك المؤسسة والموجودة في مخازن الغير، أو المخزونات المشتراة ولم تصل بعد إلى مخازن المؤسسة بتاريخ نهاية الدورة خاصة . يضم هذا الحساب كل من :

• **ح/370 :** المخزونات الخارجية للسلع .

• **ح/371 :** المخزونات الخارجية للمواد واللوازم .

• **ح/373 :** المخزونات الخارجية نصف مصنعة .

• **ح/375 :** المخزونات الخارجية للمنتجات المصنعة .

• **ح/376 :** المخزونات الخارجية للمهمات والفضلات .

ح/ 38 : المشتريات المخزنة : يسجل في هذا الحساب قيمة المشتريات من المخزون بتكلفة الشراء، ويعد حساب وسيط بين مرحلة استلام الفاتورة ومرحلة استلام المخزون. ويخضع هذا الحساب لعمليات تسوية في نهاية الفترة أو على الأقل في نهاية الدورة. يضم هذا الحساب ما يلي:

• **ح/380 :** البضاعة المخزنة .

• **ح/381 :** المواد الأولية واللوازم المخزنة .

• **ح/382 :** التموينات الأخرى المخزنة .

ح/ 39 : خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها : تسجل الخسارة في قيمة المخزون في الأعباء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من قيمته القابلة للتحقيق، حيث تحدد هذه الأخيرة بالعلاقة التالية : ثمن البيع – مصاريف التوزيع. ويضم هذا الحساب كل من :

• **ح/390 :** خسائر القيمة عن مخزونات البضاعة .

• **ح/391 :** خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات .

• **ح/392 :** خسائر القيمة عن التموينات الأخرى .

• **ح/393 :** خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه .

• **ح/394 :** خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه .

• **ح/395 :** خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات .

• **ح/397 :** خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية .

¹ النظام المحاسبي المالي، pages bleues، الجزائر، 2008، ص: 123 .

2- تقييم المخزونات :

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فانه يمكن للمؤسسة أن تتبع في عملية تقييمها للمخزونات طريقة الجرد الدائم (المستمر) أو طريقة الجرد المتناوب (الدوري) وفقا لمتطلبات التسيير، أما بالنسبة لعملية التقييم تختلف حسب كل مرحلة، مرحلة التقييم عند الدخول إلى مخازن المؤسسة ومرحلة التقييم عند الخروج ومرحلة التقييم في آخر الدورة، وتتم معاملة المخزون مثلما هو معتمد في معيار المحاسبة الدولي رقم (02) .

2 - 1: أنظمة المخزون :

جاء النظام المحاسبي المالي بنظامين لجرد المخزون السلعي هما : الجرد الدوري، والجرد المستمر، ويختلف كل منهما عن الآخر في المعالجة المحاسبية، وما على المؤسسة إلا أن تختار نظام واحد الذي يتناسب طريقة التسيير بها .

2 - 1 - 1 : نظام الجرد الدوري :

بموجب هذا النظام يتم تسجيل العمليات المتعلقة بالمشتريات في حساب يسمى باسمه (حساب المشتريات) ويسجل فيه تكلفة المخزون السلعي المشتراة خلال الدورة المحاسبية، على أن يتم تسجيل المخزون السلعي في أول المدة بحساب مستقل، ليقل في نهاية الدورة مع حساب المشتريات بقائمة الدخل وذلك بهدف تحديد تكلفة المخزون السلعي المباع¹. أما رصيد آخر المدة (يتم تحديد تكلفته وكميته عن طريق الجرد الفعلي أو المادي في آخر الفترة) فيبقى حسابه مفتوحا حتى بداية الدورة المحاسبية الجديدة ليكون مخزون أول المدة للفترة التالية.

ولتحديد تكلفة البضاعة المباعة مثلا وفق نظام الجرد الدوري يتم استخدام الصيغة التالية²:

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{مخزون أول المدة} + \text{مشتريات الفترة} - \text{مخزون آخر المدة} .$$

إذن، بناء على هذا النظام، كل المشتريات تعتبر كأعباء الدورة المالية مؤقتا، والمخزون السلعي يتحدد وفق محاسبة غير عادية بتاريخ اقفال الدورة المحاسبية ويسجل في حسابات التسيير .

2 - 1 - 2 : نظام الجرد المستمر :

حسب هذه الطريقة، تسجل البضاعة والمواد واللوازم والتموينات الأخرى المشتراة، والمنتجات في حساب المخزون السلعي لحظة الشراء أو الإنتاج. ونتيجة لوجود حساب واحد لكافة أنواع المخزون السلعي وفق هذا النظام فلذلك لا يستدعي استخدام حساب خاص لتسجيل المشتريات، على أن يتم فتح حساب خاص

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص : 215.

² نفس المرجع، ص : 216 .

لتكلفة المخزون السلعي المباع يسمى باسمه بهدف تسجيل تكلفة المبيعات من المخزون السلعي خلال الفترة. ومن متطلبات نظام الجرد المستمر مسك بطاقات صنف لكل نوع من أنواع المخزون السلعي التي تتعامل بها المؤسسة، توضح فيها كمية وتكلفة ما يتم شراؤه، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقي عند إتمام كل من هذه العمليات¹.

إذن، بناء على هذه النظام يتم متابعة حركة المخزون بالموازاة مع عمليات نقل الملكية يوما بيوم، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون السلعي في أي لحظة من الزمن .

2 - 2 : طرق تحديد تكلفة المخزون :

2 - 2 - 1 : تقييم المخزونات عند الشراء (الإدخال) :

إن أكثر طرق شيوعا وقبولا في هذا المجال هي طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل لانسجامها مع الحيطة والحذر²، مع العلم أن قيمة السوق (القيمة الصافية القابلة للتحقيق) تمثل مبلغ النقدية المحصل عليها في لحظة البيع (بعد طرح المصاريف المقدرة للبيع).

بالإضافة إلى شيوع هذه الطرق وقبولها فإن التكلفة التاريخية في تسعير المخزون تعتبر أكثر الأسس انسجاما مع المبادئ المحاسبية . كما تعتبر تكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به، هي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون .

أولا : عناصر تكلفة المخزون السلعي :

يتعين علينا الإشارة أولا، إلى أن التكلفة يمكن أن تتخذ عدة أشكال وأن تحسب عبر عدة مستويات، ويتوقف على نوع النشاط الذي تقوم به المؤسسة من جهة، وعلى نوع المنتج الذي تقدمه للزبائن من جهة الأخرى، ويبقى المبدأ في حساب التكاليف هو الاعتماد على التفسير الكلاسيكي للمؤسسات إلى تجارية وصناعية .

كما أن تكلفة المخزون تتناسب مع تكلفة الحيازة للعناصر المشتراة، وتكلفة الإنتاج العناصر المنتجة.

- تكلفة الشراء (الحيازة) :

تحتوي تكلفة شراء المخزون السلعي على³:

- سعر (ثمن) الشراء .
- الحقوق الجمركية عند الاستيراد .
- الرسوم الغير مسترجعة من طرف المؤسسة .

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص : 217 .

² نفس المرجع، ص : 246 .

³ F. LEFEBVRE, pratiquer les IFRS, fiche de synthèse – IAS 02 STOCKS, Éd. Francis Lefebvre, p-p : 2-3.

- مصاريف النقل، الشحن، التفريغ .
- المصاريف المباشرة الأخرى المحملة .
- تطرح جميع التخفيضات .

وعموما يمكن استخدام إحدى المعادلتين التاليتين في تحديد تكلفة الشراء¹:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{المصاريف الملحقة بالشراء} - \text{التخفيضات}$$

و:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة}$$

- تكلفة الإنتاج :

تكلفة الإنتاج المخزون السلعي يضم تكلفة الشراء المواد المستهلكة في العملية الإنتاجية(بما فيها مصاريف التخزين)، بالإضافة إلى التكاليف المباشرة وغير المباشرة للإنتاج .

تحتوي تكلفة إنتاج المخزون السلعي على :

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج .
- **اليد العاملة المباشرة :** أي تكلفة العمل المباشر وهي مقدار الأجور التي يكتسبها العمال الذين يقومون بالعمل فعلا في تحويل المواد الأولية من حالتها كمواد خام إلى منتجات مصنعة.
- **أعباء الإنتاج غير المباشرة :** تعتبر الأعباء غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتجات أو إلى الطلبات وهي أعباء مشتركة لكثير من المنتجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى توزيع أولي، الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع². وتضم هذه الأعباء العناصر التالية :

o المواد غير المباشرة، مثل المواد المستخدمة في الإصلاح أو الصيانة، أو العناصر الصغيرة وغير المهمة من تكاليف المواد . غالبا هذه المواد يصعب تحديد علاقتها بمنتج معين ليتم تحميلها على تكاليف جميع المنتجات وفقا لمعدلات معينة .

o العمل غير المباشر، وتشمل تكلفة العمل غير المباشرة من أجور ومرتبوات المشرفين، فهم لا يعملون مباشرة في إنتاج السلع .

o أعباء الإنتاج غير المباشرة الأخرى، مثل أعباء الإيجار والتأمين والضرائب واهتلاك

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، الجزء الأول، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2010، ص : 136 .

² درحمون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2005، ص : 25.

التثبيات المستخدمة في الإنتاج... إلخ .

• **الأعباء العامة المتغيرة والثابتة:** فالأعباء المتغيرة، هي أعباء مرتبطة باستغلال المؤسسة للقدرات والوسائل المتاحة لها¹، والتي تتغير تناسبا مع حجم الإنتاج، كالمواد الأولية، واليد العاملة غير المباشرة. بينما الأعباء الثابتة، هي أعباء مرتبطة بوجود المؤسسة ولا تتأثر بحجم النشاط إلا نسبيا²، فقد نجد من بين الأعباء الثابتة مصاريف صيانة واهتلاك معدات الإنتاج والمباني الصناعية، ومصاريف تسيير وإدارة المؤسسة و ورشات الإنتاج .

وعليه، تحسب تكلفة الإنتاج وفق المعادلة التالية :

تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد المستخدمة + أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة + أعباء الإنتاج المتغيرة والثابتة

2-2-2 : تقييم المخزونات عند البيع (الخروج) :

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا صادر أولا .

أولا : **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** و تنقسم إلى قسمين:

- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (لفترة):** مبدأ هذه الطريقة يعتمد على حساب سعر وحيد (تكلفة الوحدات المنصرفة من المخازن) عند نهاية الفترة و ذلك بعد الإطلاع على مجموع الإدخالات الحقيقية التي تتم في المؤسسة و كذا مخزون أول المدة، فتحديد التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة لكل صنف من المواد في نهاية كل فترة يكون سهلا نوعا ما وفقا لهذه الطريقة، التي يستحسن استعمالها في المؤسسات الوطنية³.

قيمة مخزون أول المدة + قيمة مجموع الإدخالات

التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة⁴ =

كمية مخزون أول مدة + كمية مجموع الإدخالات

ويتطلب استخدام هذه الطريقة تنفيذ سياسات الشراء على أساس شهري وذلك بشراء كميات كافية قرب نهاية كل شهر لتنفيذ عمليات الشهر التالي، وفي حالة استخدام هذه الطريقة يمكن تسعير أذنون الصرف بقسم المحاسبة التحليلية قبل تسجيلها في قوائم التكلفة وذلك لأنه في نهاية كل شهر يعد كشف بالأسعار الممكن استخدامها في خلال الشهر التالي.

¹ درحمون هلال، مرجع سابق، ص : 26 .

² نفس المرجع، نفس الصفحة .

³ القينعي عز الدين، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة دراسة حالة : مركب السيارات الصناعية بالروبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2006، ص : 38 .

⁴ حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي- دروس، مواضيع ومسائل محلولة-، 2011، ص : 99 .

- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال:** مبدأ هذه الطريقة يقوم على أساس حساب السعر الوسطي لتسعير الانحرافات من المواد حتى تشتري المؤسسة كميات جديدة من هذه المواد بأسعار مختلفة، فيحسب السعر الوسطي مرة أخرى¹.

$$\text{فالتكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال} = \frac{\text{قيمة المخزون الموجود} + \text{قيمة المخزون الواردة (الإدخال)}}{\text{كمية المخزون الموجود} + \text{كمية المخزون الوارد (الإدخال)}}$$

في حالة ارتفاع سعر الوحدة للإدخالات فإن رصيد مخزون آخر المدة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة أقل منه في الطريقة الثانية، هذا ما يؤدي إلى أن يكون سعر التكلفة في الحالة الأولى أكبر من سعر التكلفة في الحالة الثانية، والعكس صحيح في حالة انخفاض سعر وحدة الإدخالات.

لطريقة التكلفة الوسطية المرجحة مزايا و عيوب، يمكن حصرها فيما يلي:

- **مزايا طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** لهذه الطريقة مزايا عديدة نذكر منها:
 - 0 المواد الباقية تكون مسعرة بمتوسط أسعار الشراء، ولذلك يمكن الاعتماد عليها في أغراض الجرد.
 - 0 عندما تكون أسعار البضاعة متقلبة صعودا وهبوطا، تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات، وتكلفة المخزون المتبقي نهاية الفترة وبالتالي على نتيجة المؤسسة .
 - 0 لا تستدعي إجراء تسويات حسابية في آخر المدة.
 - 0 تقلل العمل الحسابي كثيرا خاصة في حالة استقرار الأسعار.
 - **عيوب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :** أبرز هذه العيوب نحصرها فيما يلي²:
 - 0 شراء مواد بسعر عال أو منخفض يؤثر على المتوسط، و يبقى أثره مدة طويلة حتى بعد استهلاك هذه المواد.
 - 0 ضرورة الرجوع إلى السجلات و ملاحظة الكميات الواردة.
 - 0 زيادة العمل الحسابي في حالة تذبذب الأسعار و نشاط حركة المواد الواردة.
- ثانيا : طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):** وتعتمد على نظرية أن ما يتم شراؤه أولا يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولا³، أي أنها تراعي التسلسل الزمني في عملية إخراج المخزون السلعي. وبذلك يكون المخزون المتبقي آخر المدة من آخر مشتريات تم شراؤها وبأحدث الأسعار .

¹ القينعي عز الدين، مرجع سابق، ص 38 .

² نفس المرجع، ص 40 .

³ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المحاسبة-2، المملكة العربية السعودية، ص : 91 .

و تحقق هذه الطريقة المزايا التالية:

0 إن الرصيد يكون معبرا بأثمان حديثة قريبة من سعر السوق، و لذلك تستخدم في حالة انخفاض المستمر للأسعار.

0 استخدام هذه الطريقة في حالة الأصناف السريعة الحركة و في حالة معدل الدوران العالي للمخزون، وهذا معناه استخدام أحدث الأسعار السائدة.

0 أساس الطريقة سليم، و يستحسن إتباعه عملا في صرف المواد كلما أمكن ذلك حتى لا تتعرض المواد للتقادم أو التلف

غير أنه يعاب على هذه الطريقة أن إتباعها يؤدي إلى ¹:

0 تحمل الإنتاج الأسعار القديمة.

0 استخدام هذه الطريقة في بعض الأحيان يؤدي إلى نتائج غير عادلة.

0 التفرقة – دون مبرر- بين تكلفة المواد المستخدمة في العمليات المختلفة، إذ قد تصرف من المخازن في وقت واحد كمية من المواد مطلوبة لعمليات مختلفة، و لكنها تقيم بأسعار مختلفة، مما يترتب عليه اختلاف تكاليف العمليات رغم إنتاجها في ظروف واحدة وبالتالي عدم إمكان إجراءات المقارنة السليمة.

نستنتج من خلال ما تم تقديمه عن مضمون طريقة الوارد أولا صادر أولا، أنه يستحسن إتباعها في حالة المواد القليلة الاستعمال، في حالة المنتجات تامة الصنع.

مثال : تستعمل إحدى المؤسسة الإنتاجية في إنتاج منتوجها تام الصنع، المادة الأولية (أ)، وقد أظهرت بطاقة المخزون الخاصة بالمادة (أ) خلال شهر أفريل 2014 البيانات التالية :

04/01 : مخزون أول الشهر 200 وحدة بـ 20 دج للوحدة .

04/07 : شراء 500 وحدة بـ 22 دج للوحدة .

04/13 : شراء 400 وحدة بـ 22.5 دج للوحدة .

04/18 : إخراج 700 وحدة .

04/22 : شراء 550 وحدة بـ 23 دج للوحدة .

04/29 : إخراج 650 وحدة .

المطلوب : تقييم مخزون المادة الأولية (أ) في نهاية شهر أفريل بطريقة التكلفة الوسطية

المرجحة وطريقة الوارد أولا صادر أولا .

¹ القيني عز الدين، مرجع سابق، ص : 40 .

الحل :

أولا : طريقة التكلفة الوسطية المرجحة :

● طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (للفترة):

قيمة مخزون أول المدة + قيمة مجموع الإدخالات
 التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة =
 كمية مخزون أول مدة + كمية مجموع الإدخالات

$$\frac{(23 \times 550) + (22.5 \times 400) + (22 \times 500) + (20 \times 200)}{550 + 400 + 500 + 200} =$$

$$= 22.21 \text{ دج للوحدة .}$$

إذن، جميع الإخراجات ومخزون آخر المدة تقيم بسعر 22.21 دج للوحدة، مثلما يوضحه الجدول

التالي :

التاريخ	العملية	الإخراجات والرصيد النهائي		
		الكمية	سعر الوحدة	القيمة
04/18	إخراج	700	22.21	15547
04/29	إخراج	650	22.21	14436.5
04/30	مخزون آخر المدة	300	22.21	6663

● طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال :

قيمة المخزون الموجود + قيمة المخزون الواردة (الإدخال)
 التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال =
 كمية المخزون الموجود + كمية المخزون الوارد (الإدخال)

التاريخ	العملية	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد		
		ك	س.و	ق	ك	س.و	ق	ك	س.و	ق
04/01	مخ1							200	20	4000
04/07	إدخال	500	22	11000				700	21.43	15000
04/13	إدخال	400	22.5	9000				1100	21.82	24000
04/18	إخراج				700	21.82	15274	400	21.82	8728
04/22	إدخال	550	23	12650				950	22.50	21378
04/29	إخراج				650	22.50	14625	300	22.50	6753
04/30	مخ2							300	22.50	6753

إن رصيد المادة الأولية (أ) في نهاية الفترة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (6663 دج)

أقل منه في طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (6753 دج) .

ثانيا : طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):

التاريخ	العملية	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد		
		ك	س.و	ق	ك	س.و	ق	ك	س.و	ق
04/01	مخ1							200	20	4000
04/07	إدخال	500	22	11000				200	20	4000
								500	22	11000
04/13	إدخال	400	22.5	9000				200	20	4000
								500	22	11000
								400	22.5	9000
04/18	إخراج				200	20	4000	400	22.5	9000
					500	22	11000			
04/22	إدخال	550	23	12650				400	22.5	9000
								550	23	12650
04/29	إخراج				400	22.5	14625	300	23	6900
					250	23	5750			
04/30	مخ2							300	23	6900

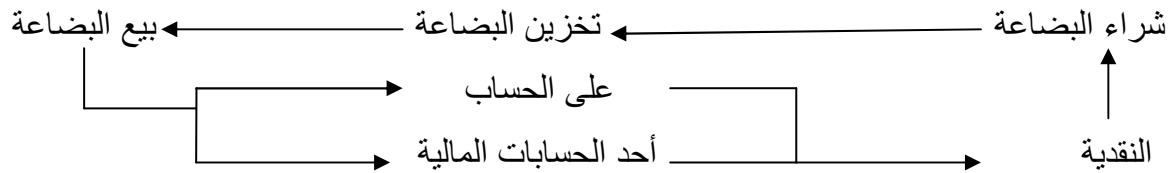
إن رصيد المادة الأولية (أ) في نهاية الفترة بطريقة الوارد أولا صادر أولا والمقدر بـ 6900 دج، أكبر من رصيد المادة الأولية بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (6663 دج) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل إدخال (6753 دج) .

3- التسجيل المحاسبي للمخزونات :

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التمييز بين المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية (الإنتاجية) كنقطة انطلاق للتمييز بين المعالجة المحاسبية في كل نوع منهم .

3 - 1 : المؤسسة التجارية :

تعد المعالجة المحاسبية في المؤسسة التجارية بسيطة، ويرجع ذلك إلى وظيفة المؤسسة المختزلة في عملية الشراء والبيع فقط . ويتضح ذلك بشكل أوضح من خلال دورة المخزون التي تأخذ الشكل الآتي:



3 - 1 - 1 : مرحلة الشراء : تقوم المؤسسة التجارية بشراء المخزون السلعي من البضاعة لغرض بيعها على حالها (دون إدخال تعديلات فيها)، وعملية الشراء تمر على مرحلتين، المرحلة الأولى هي مرحلة وصول الفاتورة المحررة من طرف البائع، أما المرحلة الثانية هي مرحلة وصول البضاعة ودخولها إلى المخازن. ويكون القيد العام كالآتي :

X X X X X X X X X	X X X	المرحلة الأولى من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الموردو المخزونات ح/ أحد الحسابات المالية تسجيل فاتورة الشراء رقم	380 401 5x	و/أو
		المرحلة الثانية من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30

مثال (1) : اشترت مؤسسة تجارية (س) بضاعة بقيمة 60.000 دج على الحساب، مع العلم أن البضاعة والفاتورة وصلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (س) .

الحل : يومية المؤسسة (س) .

60.000	60.000	المرحلة الأولى من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الموردو المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم	401	380
60.000	60.000	المرحلة الثانية من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30

مثال (2) : اشترت مؤسسة تجارية (ع) بضاعة بقيمة 65.000 دج على الحساب، تحملت مبلغ 7.000 دج كمصاريف النقل سددت نقداً، علماً أن البضاعة والفاتورة وصلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (ع) .

الحل : يومية المؤسسة (ع) .

65.000 7.000	65.000 7.000	المرحلة الأولى من ح/ مشتريات البضاعة ح/ مصاريف مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو السلع والخدمات ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم	401 53	3800 3801
65.000 7.000	72.000	المرحلة الثانية من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة ح/ مصاريف مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	3800 3801	30

ملاحظة :

لقد تم اشتقاق حسابات فرعية لـ ح/380، واحد منها يعبر عن ثمن الشراء والآخر يعبر عن مصاريف الشراء (مصاريف النقل).

ح/3800 ثمن الشراء ←

ح/380 تكلفة الشراء ← ح/3801 مصاريف النقل

مثال (3) : اشترت المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية أربعة أنواع من البضاعة، هي : الكراريس بقيمة 35.000 دج، الأقلام بقيمة 25.000 دج، المحفظات بقيمة 65.000 دج، المآزر بقيمة

55.000 دج، إذا علمت أن المشتريات سددت بشيك بنكي و أن البضاعة والفاتورة وصلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية .

الحل : يومية المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية .

المرحلة الأولى			
35.000	من ح/ مشتريات البضاعة "الكراريس"	3800	
25.000	ح/ مشتريات البضاعة "الأقلام"	3801	
65.000	ح/ مشتريات البضاعة "المحفظات"	3802	
55.000	ح/ مشتريات البضاعة "المآزر"	3803	
180.000	إلى ح/ البنك تسجيل فاتورة الشراء رقم	512	
المرحلة الثانية			
35.000	من ح/ مخزون البضاعة "الكراريس"	300	
25.000	ح/ مخزون البضاعة "الأقلام"	301	
65.000	ح/ مخزون البضاعة "المحفظات"	302	
55.000	ح/ مخزون البضاعة "المآزر"	303	
35.000	إلى ح/ مشتريات البضاعة "الكراريس"	3800	
25.000	ح/ مشتريات البضاعة "الأقلام"	3801	
65.000	ح/ مشتريات البضاعة "المحفظات"	3802	
55.000	ح/ مشتريات البضاعة "المآزر"	3803	
	دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		

ملاحظة :

لقد تم اشتقاق حسابات فرعية لـ 380 و ح/30 وذلك حسب معطيات المثال .

3 - 1 - 2 : مرحلة البيع : بعد شراء المخزون السلعي من البضاعة ودخوله المخازن، تأتي الخطوة الثانية وتتمثل في عملية البيع، والتي بدورها تمر على مرحلتين، المرحلة الأولى هي مرحلة إعداد الفاتورة، أما المرحلة الثانية هي مرحلة إرسال البضاعة أي خروجها من المخازن. وبذلك يكون القيد العام كالاتي :

سعر البيع	{ سعر البيع	المرحلة الأولى من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة بيع بضاعة رقم المرحلة الثانية	700	411 و/أو 5x
		من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء			

مثال (1) : باعت المؤسسة التجارية (س) بضاعة بقيمة 80.000 دج نقداً، اشترتها بـ 60.000 دج، مع العلم أن البضاعة والفاتورة أرسلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (س) .

الحل : يومية المؤسسة (س) .

80.000	80.000	المرحلة الأولى من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة بيع بضاعة رقم المرحلة الثانية	700	53
	60.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600
60.000				

مثال (2) : بناءً على معطيات المثال (3) السابق، باعت المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية نصف مشترياتها على الحساب بالأسعار التالية : الكراريس بقيمة 25.000 دج، الأقلام بقيمة 19.000 دج، المحففات بقيمة 40.000 دج، المآزر بقيمة 35.000 دج. إذا علمت أن البضاعة والفاتورة أرسلت في نفس الوقت.

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية .

الحل : يومية المؤسسة التجارية المختصة في الأدوات المدرسية .

المرحلة الأولى			
411	من ح/ الزبون	119.000	
7000	إلى ح/ مبيعات البضاعة "الكراريس"	25.000	
7001	ح/ مبيعات البضاعة "الأقلام"	19.000	
7002	ح/ مبيعات البضاعة "المحفظات"	40.000	
7003	ح/ مبيعات البضاعة "المآزر"	35.000	
	تسجيل فاتورة بيع بضاعة رقم		
المرحلة الثانية			
6000	من ح/ بضاعة "الكراريس" مستهلكة	17.500	
6001	ح/ بضاعة "الأقلام" مستهلكة	12.500	
6002	ح/ بضاعة "المحفظات" مستهلكة	32.500	
6003	ح/ بضاعة "المآزر" مستهلكة	27.500	
300	إلى ح/ مخزون البضاعة "الكراريس"	17.500	
301	ح/ مخزون البضاعة "الأقلام"	12.500	
302	ح/ مخزون البضاعة "المحفظات"	32.500	
303	ح/ مخزون البضاعة "المآزر"	27.500	
	خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم		

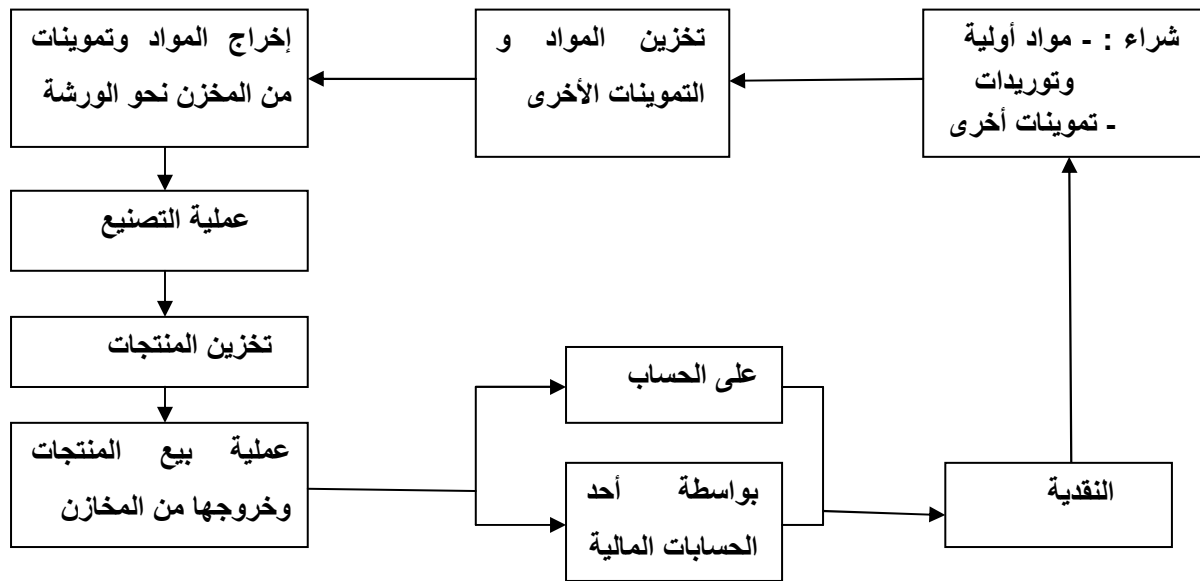
علما أن :

- قيمة ح/ 6000 : 35.000 ÷ 2 = 17.500 دج
- قيمة ح/ 6001 : 25.000 ÷ 2 = 12.500 دج
- قيمة ح/ 6002 : 65.000 ÷ 2 = 32.500 دج
- قيمة ح/ 6003 : 55.000 ÷ 2 = 27.500 دج

3 - 2 : المؤسسة الصناعية (الإنتاجية) :

قصد استعراض المعالجة المحاسبية في المؤسسة الصناعية بشكل واضح، نود تقديم دورة المخزون لهذا النوع من المؤسسات. ثم القيام بالتسجيل المحاسبي عند كل مرحلة من مراحل دورة المخزون . وبهذا يمكن تمثيل دورة المخزون كالآتي :

دورة المخزون في المؤسسة الإنتاجية



3 - 2 - 1 : مرحلة الشراء : تقوم المؤسسة الصناعية بشراء المخزون السلعي من المواد الأولية والتوريدات، والتموينات الأخرى قصد استعماله في نشاطها الصناعي . ويكون القيد العام كالآتي :

X X X X X X	X X X	من ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات	381	و/أو
	X X X	ح/ مشتريات التموينات الأخرى	382	
X X X X X X		إلى ح/ موردو السلع والخدمات	401	}
		ح/ أحد الحسابات المالية	5x	
		تسجيل فاتورة البيع رقم		
X X X X X X	X X X	من ح/ المواد الأولية والتوريدات	31	
	X X X	ح/ التموينات الأخرى	32	
X X X		إلى ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات	381	
X X X		ح/ مشتريات التموينات الأخرى	382	
		دخول المواد والتموينات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		

مثال (1) : اشترت المؤسسة الصناعية (أ) مواد أولية بقيمة 55.000 دج وذلك على الحساب، مع العلم أن الفاتورة و المواد وصلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (أ) .

الحل :

يومية المؤسسة (أ) .

55.000	55.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات إلى ح/ المورد تسجيل فاتورة الشراء رقم //	401	381
55.000	55.000	من ح/ المواد الأولية والتوريدات إلى ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات دخول المواد الأولية والتوريدات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	381	31

مثال (2) : اشترت المؤسسة الصناعية (ب) مواد أولية بقيمة 45.000 دج، مصاريف النقل قدرت بـ 7.000 دج سددت نقداً.

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (ب) .

الحل :

يومية المؤسسة (ب) .

45.000	45.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات ح/ مصاريف نقل المشتريات إلى ح/ المورد ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم, تحتوي على مصاريف النقل.	401	3810
7.000	7.000	//	53	3811
45.000	52.000	من ح/ المواد الأولية والتوريدات إلى ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات ح/ مصاريف نقل المشتريات دخول المواد الأولية والتوريدات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	3810	31
7.000			3811	

ملاحظة : عندما تقوم المؤسسات بعملية شراء مخزون سلعي وتحمل مصاريف متعلقة بالشراء. تدرج هذه المصاريف في تكلفة المخزون، كما هو موضح في المثال الأخير، وتفصيل العملية المحاسبية يمكن للمؤسسات أن تقوم باشتقاق حسابات فرعية من ح/381 وذلك على حسب المصاريف الموجودة . كما يمكن لها أن تشتق حسابات فرعية من ح/31، مثلما يوضحه المثال الآتي :

مثال (3) : اشترت المؤسسة الصناعية (ج) المختصة في صناعة الأثاث : مادة الخشب بقيمة 75.000دج، مسامير بقيمة 6.000 دج، طلاء بقيمة 14.000دج، تسوية العملية كان بشيك بنكي، مع العلم أن المواد والفاتورة وصلت في نفس الوقت .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (ج) .

الحل : **يومية المؤسسة (ج) .**

95.000	75.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية "الخشب"	512	3810
	6.000	ح/ مشتريات المواد الأولية "المسامير"		3811
	14.000	ح/ مشتريات المواد الأولية "الطلاء"		3812
		إلى ح/ البنك		
		تسجيل فاتورة الشراء رقم		
75.000	75.000	من ح/ المواد الأولية "الخشب"	3810	310
	6.000	ح/ المواد الأولية "المسامير"		311
	14.000	ح/ المواد الأولية "الطلاء"		312
		إلى ح/ مشتريات المواد الأولية		
		"الخشب"		
		ح/ مشتريات المواد الأولية		
		"المسامير"		
		ح/ مشتريات المواد الأولية		
		"الطلاء"		
		دخول المواد الأولية الثلاث إلى المخازن وفق		
		مذكرة إدخال رقم		

3 - 2 - 2 : مرحلة إدخال المواد الأولية والتوريدات، والتموينات الأخرى إلى الورشة : في هذه الحالة تقوم المؤسسة باستهلاك المواد والتموينات الأخرى لغرض الإنتاج، ويكون القيد العام لهذه الحالة كالآتي :

تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	من ح/ المواد الأولية والتوريدات مستهلكة	31	601
	تكلفة الشراء	ح/ التموينات الأخرى مستهلكة	32	602
تكلفة الشراء		إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات		
تكلفة الشراء		ح/ التموينات الأخرى		
		خروج المواد والتموينات الأخرى من		
		المخازن باتجاه الورشة وفق مذكرة إخراج		
		رقم		

مثال (1) : أدخلت المؤسسة الصناعية (أ) كل المواد الأولية الموجودة في المخازن والمقدرة بـ 55.000 دج إلى الورشة قصد التصنيع .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (أ) .

الحل : **يومية المؤسسة (أ) .**

601	31	من ح/ المواد الأولية والتوريدات مستهلكة إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات خروج كل المواد الأولية من المخازن باتجاه الورشة وفق مذكرة إخراج رقم	55.000	55.000
-----	----	---	--------	--------

مثال (2) : نفس معطيات المثال (03) الأخير، نفترض أن المؤسسة الصناعية (ج) أدخلت المواد التالية للورشة قصد التصنيع : 45.000 دج من الخشب، 4.000 دج من المسامير، 9.000 دج من الطلاء .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (ج) .

الحل : **يومية المؤسسة (ج) .**

6010		من ح/ مواد أولية "الخشب" مستهلكة	45.000	
6011		ح/ مواد أولية "المسامير" مستهلكة	4.000	
6012		ح/ مواد أولية "الطلاء" مستهلكة	9.000	
	310	إلى ح/ مواد أولية "الخشب"	45.000	
	311	ح/ مواد أولية "المسامير"	4.000	
	312	ح/ مواد أولية "الطلاء"	9.000	
		خروج المواد من المخازن باتجاه الورشة وفق مذكرة إخراج رقم		

3 - 2 - 3 : مرحلة الحصول على المنتجات من ورشات التصنيع : بعد إدخال المواد الأولية وربما أيضا الترميمات الأخرى إلى الورشات، تبدأ عملية التصنيع، لنحصل في النهاية على منتجات مختلفة هي :
منتجات جاري انجازها – منتجات وسيطية – منتجات مصنعة – منتجات متبقية. وفي هذه الحالة نسجل :

331		من ح/ منتجات جاري انجازها	تكلفة إنتاج	
351		ح/ منتجات وسيطية	تكلفة إنتاج	
355		ح/ منتجات مصنعة	تكلفة إنتاج	
358		ح/ منتجات متبقية	تكلفة إنتاج	
	723	إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية	تكلفة إنتاج	
	7240	ح/ تغيير المخزونات من منتجات وسيطية	تكلفة إنتاج	
	7241	ح/ تغيير المخزونات من منتجات مصنعة	تكلفة إنتاج	
	7242	ح/ تغيير المخزونات من منتجات متبقية	تكلفة إنتاج	
		حصول على منتجات من الورشات ودخولها إلى المخزن وفق مذكرة إدخال رقم		

يعين علينا الإشارة إلى أنه تم اشتقاق حسابات فرعية من ح/724 "تغير المخزونات من المنتجات" وذلك حسب الحاجة، ليكون لدينا :

ح/351 ← يقابله ح/7240

ح/355 ← يقابله ح/7241

ح/358 ← يقابله ح/7242

مثال : نفس معطيات المثال (03) الأخير، تحصلت المؤسسة الصناعية (ج) من الورشات على المنتجات التالية : - منتجات مصنعة "غرف نوم" بقيمة 110.000 دج - منتجات وسيطية بقيمة 30.000 دج - منتجات متبقية بقيمة 7.000 دج.

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة (ج) .

الحل : يومية المؤسسة (ج) .

30.000	30.000	ح/ منتجات وسيطية	7240	351
110.000	110.000	ح/ منتجات مصنعة "غرف نوم"	7241	355
7.000	7.000	ح/ منتجات متبقية	7242	358
		إلى ح/ تغير المخزونات من		
		منتجات وسيطية		
		ح/ تغير المخزونات من		
		منتجات مصنعة		
		ح/ تغير المخزونات من		
		منتجات متبقية		
		حصول على منتجات من الورشات ودخولها		
		إلى المخزن وفق مذكرة إدخال رقم		

3 - 2 - 4 : مرحلة البيع (بيع المنتجات) : التسجيل المحاسبي لعملية بيع المنتجات تمر بمرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم فيها إثبات تحويل ملكية المنتجات بواسطة تحرير الفواتير، أما المرحلة الثانية يتم فيها إثبات إخراج المنتجات المبيعة وإرسالها إلى الزبائن. كما هو مبين في القيد العام التالي :

	سعر البيع سعر البيع	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية	411 و/أو 5x
سعر البيع		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة	701
سعر البيع		ح/ مبيعات منتجات وسيطية	702
سعر البيع		ح/ مبيعات منتجات متبقية	703
		تحرير فاتورة بيع منتجات تحمل رقم..... المرحلة الثانية	
	تكلفة الإنتاج	من ح/ تغير المخزونات من منتجات وسيطية	7240
	تكلفة الإنتاج	ح/ تغير المخزونات من منتجات مصنعة	7241
	تكلفة الإنتاج	ح/ تغير المخزونات من منتجات متبقية	7242
تكلفة الإنتاج		إلى ح/ منتجات وسيطية	351
تكلفة الإنتاج		ح/ منتجات مصنعة	355
تكلفة الإنتاج		ح/ منتجات متبقية	358
		خروج المنتجات المباعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	

مثال : نفس معطيات المثال (03)، نفترض أن المؤسسة الصناعية (ج) باعت كل منتجاتها على النحو الآتي :

- المنتجات الوسيطية بقيمة 45.000 دج - المنتجات المصنعة بقيمة 135.000 دج
 - المنتجات المتبقية بقيمة 11.000 دج. علما أنها تحصلت على نصف المبلغ نقدا والباقي على الحساب.
- المطلوب :** - سجل العملية في يومية المؤسسة (ج) .

الحل : **يومية المؤسسة (ج) .**

	95.500	من ح/ الزبون	411
	95.500	ح/ أحد الحسابات المالية	53
135.000		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة	701
45.000		ح/ مبيعات منتجات وسيطية	702
11.000		ح/ مبيعات منتجات متبقية	703
		تحرير فاتورة بيع منتجات تحمل رقم..... //	
	30.000	من ح/ تغير المخزونات من منتجات وسيطية	7240
	110.000	ح/ تغير المخزونات من منتجات مصنعة	7241
	7.000	ح/ تغير المخزونات من منتجات متبقية	7242
30.000		إلى ح/ منتجات وسيطية	351
110.000		ح/ منتجات مصنعة	355
7.000		ح/ منتجات متبقية	358
		خروج المنتجات المباعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	

3- 2- 5 : حالة البيع الاستثنائي للمواد الأولية والتموينات الأخرى : هناك حالة استثنائية أننا نضطر المؤسسة الصناعية إلى بيع مواد أولية أو تموينات أخرى ويكون ذلك لأسباب عديدة لعل أهمها، تغير آلات الإنتاج، وجود فائض في المخزون....، وفي هذه الحالة تعالج المواد كما تعالج البضاعة. كما هو مبين في القيد العام التالي :

سعر البيع	سعر البيع	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات بضاعة تحرير فاتورة بيع المواد الأولية و/أو التموينات الأخرى، تحمل رقم.....	700	411 و/أو 5x
تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات ح/ تموينات أخرى خروج المواد الأولية و/أو التموينات الأخرى من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	31 32	600

مثال : اضطرت المؤسسة الصناعية المختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته إلى بيع ما قيمته 37.000 دج من المادة الأولية، تكلفة شرائها 40.000 دج، وذلك بسبب وجود فائض في المخزون. وأن العملية تمت على الحساب .

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة الصناعية المختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته .

الحل : يومية المؤسسة الصناعية المختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته

37.000	37.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات بضاعة تحرير فاتورة بيع المواد الأولية، تحمل رقم.....	700	411
40.000	40.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	31	600

3 - 3 : عمليات التسوية الخاصة بالمخزون : كل المؤسسات (التجارية والصناعية) مطالبة بإجراء تسويات خاصة بالمخزون في نهاية الدورة المحاسبية، والتي نحصرها فيما يلي :

3 - 3 - 1: حالة الشراء (لدى الزبون): هناك بعض الحالات الخاصة بعمليات الشراء تحتاج إلى تسوية، وهذا الأمر نجده في المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية، وبتاريخ 12/31/ن، وهي :

أولا : فرضية استلام الفاتورة دون المخزون السلعي : وفق هذه الفرضية يجعل ح/38x مدينا ويجعل ح/401 و/أو ح/5x دائنا كمرحلة أولى (مرحلة وصول الفاتورة وتكون خلال السنة)، وفي المرحلة الثانية (والتي تكون في نهاية السنة) والمتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمخزون السلعي الذي لم يصل بعد للزبون، فيجعل ح/37 "مخزونات في الخارج" مدينا وح/38x دائنا بتكلفة الشراء.

وعندما يتحصل الزبون على المخزون السلعي في السنة الموالية (ن+1)، يتم ترصيد ح/37 فيجعل دائنا، ويجعل ح/3x "المخزن السلعي" مدينا، وعليه يكون القيد العام كما يلي :

ت. ش	ت. ش	خلال السنة ن من ح/ مشتريات المخزون السلعي إلى ح/ موردين المخزونات ح/ أحد الحسابات المالية استلام فاتورة شراء المخزون السلعي وفق الفاتورة رقم.....	401 و/أو 5x	38x
		12/31/ن من ح/ مخزونات في الخارج إلى ح/ مشتريات المخزون السلعي تسوية المخزونات الموجودة بالخارج	38x	37
		خلال السنة ن+1 من ح/ المخزون السلعي إلى ح/ مخزونات في الخارج وصول المخزون السلعي ودخوله للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	37	3x

مثال : بتاريخ 10/10/ن اشترت إحدى المؤسسات التجارية بضاعة بقيمة 45.000 دج على الحساب، مع العلم أن المؤسسة استلمت الفاتورة فقط، أما البضاعة فقد وصلت بتاريخ 01/25/ن+1.

المطلوب : - سجل العمليات اللازمة في يومية المؤسسة التجارية .

يومية المؤسسة التجارية

الحل :

45.000	45.000	10/10/ن من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات استلام فاتورة شراء المخزون السلعي وفق الفاتورة رقم.....	401	380
45.000	45.000	12/31/ن من ح/ مخزونات في الخارج إلى ح/ مشتريات البضاعة تسوية المخزونات الموجودة بالخارج	380	37
45.000	45.000	01/25/ن+1 من ح/ المخزون السلعي إلى ح/ مخزونات في الخارج وصول البضاعة ودخولها للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم.....	37	30

ثانيا : فرضية وصول المخزون السلعي دون استلام الفاتورة: وفق هذه الفرضية يجعل ح/3x مدينا ويجعل ح/38x دائنا كمرحلة أولى (مرحلة وصول المخزون السلعي وتكون خلال السنة)، وفي المرحلة الثانية (والتي تكون في نهاية السنة) والمتعلقة بالمعالجة المحاسبية للفاتورة التي لم تصل بعد للزبون، فيجعل ح/38x مدينا وح/408 "موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها " دائنا .

وعندما يستلم الزبون الفاتورة في السنة المالية (ن+1)، يتم ترصيد ح/408 فيجعل مدينا، ويجعل ح/401 و/أو ح/5x دائنا، وعليه يكون القيد العام كما يلي :

ت. ش	ت. ش	خلال السنة ن من ح/ المخزون السلعي إلى ح/ مشتريات المخزون السلعي وصول المخزون السلعي ودخوله للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم.....	38x	3x
ت. ش	ت. ش	12/31/ن من ح/ مشتريات المخزون السلعي إلى ح/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها تسوية فاتورة المخزونات التي لم تصل بعد	408	38x
ت. ش {	ت. ش	خلال السنة ن+1 من ح/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها إلى ح/ موردو المخزونات ح/ أحد الحسابات المالية استلام فاتورة المخزون السلعي المشتراة في السنة الماضية . والتي تحمل رقم.....	401 و/أو 5x	408

مثال : بتاريخ 10/10/ن اشترت إحدى المؤسسات التجارية بضاعة بقيمة 45.000 دج على الحساب، مع العلم أن المؤسسة استلمت البضاعة فقط، أما الفاتورة فقد وصلت بتاريخ 25/01/ن+1.

المطلوب : - سجل العملية في يومية المؤسسة التجارية .

الحل : **يومية المؤسسة التجارية .**

45.000	45.000	_____ خلال السنة ن _____ من ح/ المخزون السلعي إلى ح/ مشتريات المخزون السلعي وصول البضاعة ودخولها للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
45.000	45.000	_____ 12/31/ن _____ من ح/ مشتريات المخزون السلعي إلى ح/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها تسوية فاتورة مخزونات البضاعة التي لم تصل بعد	408	380
45.000	45.000	_____ خلال السنة ن+1 _____ من ح/ موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها إلى ح/ موردو المخزونات استلام فاتورة المخزون السلعي المشتراة في السنة الماضية . والتي تحمل رقم	401	408

3 - 3 - 2 : حالة البيع (لدى المورد): في هذه حالة نجد فرضية واحدة تحتاج إلى تسوية، وهي حالة خروج المخزون السلعي من المخازن دون تحرير الفاتورة.

أولا : خروج المخزون السلعي من المخازن دون تحرير الفاتورة : لتفصيل هذه الفرضية يجب أن نميز بين المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية، وذلك على النحو التالي :

● **المؤسسة التجارية :** تقوم المؤسسة التجارية بتسجيل قيد إخراج البضاعة من المخازن، بجعل ح/600 مدينا و ح/30 دائنا بتكلفة الشراء، ثم يتم تسجيل قيد عدم تحرير وإرسال الفاتورة في نهاية السنة بجعل ح/418 " الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد" مدينا وجعل ح/700 دائنا بسعر البيع. وعندما تحرر وترسل الفاتورة في السنة المالية يرصد ح/418 ويجعل دائنا مقابل جعل أحد الحسابات المالية و/أو ح/411 مدينا . وعليه يكون القيد العام كما يلي :

ت . ش	ت . ش	_____ خلال السنة ن _____ من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600
سعر البيع	سعر البيع	_____ 12/31/ن _____ من ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد إلى ح/ مبيعات البضاعة تسوية فاتورة مخزونات البضاعة التي لم تحرر بعد	700	418
سعر البيع	{ سعر البيع	_____ خلال السنة ن+1 _____ من ح/ الزبائن ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد تحرير و إرسال فاتورة البضاعة المباعة في السنة الماضية . والتي تحمل رقم	418	411 و/أو 5x

● **المؤسسة الصناعية :** تقوم المؤسسة الصناعية بتسجيل قيد إخراج المنتجات (وسيطية – مصنعة – متبقية) من المخازن، بجعل ح/ 7240 و/أو ح/ 7241 و/أو ح/ 7242 مدينا و ح/ 351 و/أو ح/ 355 و/أو ح/ 358 دائنا بتكلفة الإنتاج، ثم يتم تسجيل قيد عدم تحرير وإرسال الفاتورة في نهاية السنة بجعل ح/ 418 " الزبائن- البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد" مدينا وجعل ح/ 701 و/أو ح/ 702 و/أو ح/ 703 دائنا بسعر البيع. وعندما تحرر وترسل الفاتورة في السنة الموالية يرصد ح/ 418 ويجعل دائنا مقابل جعل أحد الحسابات المالية و/أو ح/ 411 مدينا . وعليه يكون القيد العام كما يلي :

ت . ش	ت . ش	_____ خلال السنة ن _____ من ح/ تغير المخزونات من منتجات وسيطية	351	7240
ت . ش	ت . ش	ح/ تغير المخزونات من منتجات مصنعة	355	7241
ت . ش	ت . ش	ح/ تغير المخزونات من منتجات متبقية	358	7242
ت . ش	ت . ش	إلى ح/ منتجات وسيطية		
ت . ش	ت . ش	ح/ منتجات مصنعة		
ت . ش	ت . ش	ح/ منتجات متبقية		
		خروج المنتجات المباعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم		

سعر البيع سعر البيع سعر البيع	سعر البيع	_____ 12/31/ن _____		418
		من ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد	701	
		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة	702	
سعر البيع	سعر البيع	ح/ مبيعات منتجات وسيطية	703	
		ح/ مبيعات منتجات متبقية		
		تسوية المنتجات المباعة والتي لم تحرر بعد فواتيرها		
سعر البيع	{ سعر البيع	_____ خلال السنة ن+1 _____		411
		من ح/ الزبائن		و/أو 5x
		ح/ أحد الحسابات المالية	418	
سعر البيع	{ سعر البيع	إلى ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد		
		تحرير و إرسال فاتورة المنتجات المباعة في السنة الماضية . والتي تحمل رقم		

مثال : بتاريخ 12/05/ن باعت المؤسسة الصناعية (ع) لأحد الزبائن المنتجات التالية :

- منتجات مصنعة بقيمة 55.000 دج تكلفتها 35.000 دج .

- منتجات متبقية بقيمة 15.000 دج تكلفتها 10.000 دج .

وبتاريخ 01/08/ن+1 قامت المؤسسة الصناعية بتحرير وإرسال الفاتورة للزبون الذي سدد

نصف المبلغ نقدا والباقي على الحساب .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة الصناعية القيود المحاسبية اللازمة .

الحل : **يومية المؤسسة الصناعية (ع) .**

25.000 10.000	25.000 10.000	_____ 12/05/ن _____		7240
		من ح/ تغير المخزونات من منتجات مصنعة		7241
		ح/ تغير المخزونات من منتجات متبقية		
25.000 10.000	25.000 10.000	إلى ح/ منتجات مصنعة	355	
		ح/ منتجات متبقية	358	
		خروج المنتجات المباعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم		
55.000 15.000	70.000	_____ 12/31/ن _____		418
		من ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد		
		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة	701	
55.000 15.000	70.000	ح/ مبيعات منتجات متبقية	703	
		تسوية المنتجات المباعة والتي لم تحرر بعد فواتيرها		

70.000	35.000 35.000	1+01/08 من ح/ الزبائن ح/ الصندوق إلى ح/ الزبائن-البضاعة التي لم تعد فواتيرها بعد تحرير و إرسال فاتورة المنتجات المباعة في السنة الماضية . والتي تحمل رقم	418	411 53
--------	------------------	--	-----	-----------

3 - 3 - 3 : حالة تدني المخزون السلعي : تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزون السلعي يقيم بالقيمة الأقل من التكلفة والقيمة القابلة للتحقق لها. علما أن القيمة القابلة للتحقق توافق سعر البيع المقدر بعد طرح مصاريف البيع .

تسجل الخسارة في قيمة المخزون في الأعباء في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من قيمته القابلة للتحقق. حيث يتم تحديد الخسارة في قيمة المخزون بند ببند، أو في حالة البنود القابلة للتبديل، صنف بصنف¹.

مثال : بحوزة المؤسسة الصناعية للأدوات الكهرومنزلية (eniem) 250 جهاز تلفاز تعد كمنتجات تامة قابلة للبيع . تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة تقدر بـ 22.000دج، في حين سعر بيع الوحدة الواحدة يقدر بـ 31.000دج ومصاريف البيع تساوي 500دج . ونظر لتقدم التكنولوجي، ظهرت هناك أجهزة أكثر تقدما ما أدى ذلك إلى توقع انخفاض الأجهزة الموجودة إلى 21.000دج .

المطلوب : - سجل القيود المحاسبية اللازمة .

الحل :

في الحالة العادية : القيمة القابلة للتحقق للوحدة = سعر البيع – مصاريف البيع

$$= 31.000 - 500 = 30.500 \text{ دج .}$$

في حالة التدني : القيمة القابلة للتحقق للوحدة = سعر البيع – مصاريف البيع

$$= 21.000 - 500 = 20.500 \text{ دج .}$$

$$\text{إذن هناك تدني للوحدة} = 30.500 - 20.500 = 10.000 \text{ دج .}$$

$$\text{وعليه، فإن التدني الإجمالي} = (30.500 - 20.500) \times 250 = 2.500.000 \text{ دج .}$$

أما التسجيل المحاسبي فيكون على النحو الآتي :

¹ هوام جمعة، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص : 109.

2.500.000	2.500.000	من ح/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات خسارة عن قيمة المنتجات إلى ح/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات تسجيل مؤونة تدني قيمة المنتجات .	395	6853
-----------	-----------	---	-----	------

ملاحظة : بعد تسجيل مؤونة تدني قيمة المنتجات، يمكن أن نكون أمام الحالات التالية :

حالة 01 : الزيادة في مؤونة تدني قيمة المنتجات .

XXXX	XXXX	من ح/ المخصصات للإهلاكات والمؤونات خسارة عن قيمة المنتجات إلى ح/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات تسجيل مؤونة جديدة لتدني قيمة المنتجات .	395	6853
------	------	--	-----	------

حالة 02 : التخفيض في مؤونة تدني قيمة المنتجات .

XXXX	XXXX	من ح/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات إلى ح/ استرجاع خسائر القيمة ومؤونة المنتجات استرجاع جزء من مؤونة تدني قيمة المنتجات .	7853	395
------	------	--	------	-----

حالة 03 : إلغاء مؤونة تدني قيمة المنتجات .

XXXX	XXXX	من ح/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات إلى ح/ استرجاع خسائر القيمة ومؤونة المنتجات إلغاء مؤونة تدني قيمة المنتجات .	7853	395
------	------	--	------	-----

حالة 04 : خروج المنتجات المصنعة من الأصول .

XXXX	XXXX	من ح/ خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات المصنعة من الأصول	355	395
------	------	--	-----	-----

3 - 4 : المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل :

تختلف المعالجة المحاسبية لمصاريف النقل من عملية لأخرى، باختلاف طبيعة الخدمة في حد ذاتها ومن يقوم بها ومن يتحملها. لذا نميز بين حالات متعددة للمعالجة لمصاريف النقل، نوجزها كالاتي :

• **الزبون من يقوم بالنقل وبوسائله الخاصة :** وتسمى هذه الحالة بشرط التسليم محل البائع، حيث يتحمل الزبون مصاريف النقل. وبذلك تسجل الأعباء حسب طبيعتها، وينبغي لتحميلها على المنتجات أن تعتمد المؤسسة على نظام محاسبة التكاليف فقط لمعرفة سعر التكلفة ومن ثم تحديد هامش الربح.

• **الزبون من يتحمل المصاريف ويكلف طرف ثالث للقيام بالنقل :** وتسمى هذه الحالة أيضا بشرط التسليم محل البائع، حيث يطلب الزبون من مؤسسة مختصة في النقل (طرف ثالث) بنقل مشترياته وإيصالها لمخازنه . وبذلك تصل فاتورتين للزبون، أولى خاصة بشراء المخزون السلعي والثانية خاصة بمصاريف النقل .

مثال : اشترى الزبون بضاعة بقيمة 200000 دج على الحساب من عند مورده، واستعانة بمؤسسة (ab) المختصة في نقل البضائع لإيصال مشترياته وقد كلفه ذلك 35000 دج، دفعت نقدا .

200000 35000 200000 35000	200000	فاتورة شراء البضاعة من ح/ ثمن شراء البضاعة إلى ح/ مورده السلع والخدمات فاتورة شراء بضاعة رقم	401	3800
	35000	فاتورة نقل المشتريات من ح/ مصاريف نقل المشتريات إلى ح/ الصندوق فاتورة نقل المشتريات تحت رقم	53	3801
	235000	دخول البضاعة للمخازن من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ ثمن شراء البضاعة ح/ مصاريف نقل المشتريات دخول البضاعة للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	3800 3801	30

• **المورد من يقوم بالنقل والزبون من يتحمل المصاريف :** وهي تمثل حالة التسليم محل المشتري، أما المعالجة المحاسبية لها فتكون كما يلي :

مثال : باع المورد بضاعة لزوجنه بقيمة 55000 دج على الحساب، حيث تكفل المورد بالنقل الذي قدر بـ 5000 دج على أن يتحمل الزبون هذه المصاريف، تكلفتها لدى المورد تقدر بـ 45000 دج .

الحل :

يومية المورد

411	700 706	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ تقديم خدمات أخرى تحرير فاتورة بيع رقم // من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	60000 45000	55000 5000 45000
600	30			

يومية الزبون

3800 3801	401	من ح/ ثمن شراء البضاعة ح/ مصاريف نقل المشتريات إلى ح/ موردو السلع والخدمات فاتورة شراء بضاعة رقم دخول البضاعة للمخازن من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ ثمن شراء البضاعة ح/ مصاريف نقل المشتريات دخول البضاعة للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	55000 5000 60000	60000 55000 5000
30	3800 3801			

• **المورد من يقوم بالنقل ويتحمل مصاريفه :** وتسمى هذه الحالة بشرط التسليم محل المشتري، حيث يتحمل المورد مصاريف النقل. وبذلك تسجل الأعباء حسب طبيعتها، كأجور العمال المكلفين بالنقل، الوقود المستهلك

• **يتكفل المورد بالنقل عن طريق الاستعانة بطرف ثالث :** في هذه الحالة نميز بين إحتمالين، الأول هو أن يتكفل المورد بالنقل عن طريق الاستعانة بطرف ثالث وأن يحمل مصاريف النقل للزبون (شرط التسليم محل البائع)، أما الثاني هو أن يتكفل المورد بالنقل عن طريق الاستعانة بطرف ثالث وأن يتحمل مصاريف النقل (شرط التسليم محل المشتري) .

مثال : باع مورد منتجات مصنعة لزبونه بقيمة 75000 دج على الحساب، تكلفتها 57000 دج، ولإرسال المنتجات للزبون لجأ المورد لمؤسسة مختصة في النقل للقيام بذلك مقابل 11000 دج الذي سدد بشيك بنكي .

المطلوب : نفترض أن : سجل القيود اللازمة في يومية المورد وفق الحالتين :

حالة 1 : يتكفل المورد بالنقل والزبون من يتحمل مصاريفه .

حالة 2 : يتكفل المورد بالنقل ويتحمل مصاريفه .

الحل : حالة 1 : - مصاريف النقل يتحملها الزبون

11000	11000	من ح/ نقل السلع إلى ح/ البنك فاتورة نقل المنتجات تحت رقم //	512	624
75000 11000	86000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ نقل السلع تحرير فاتورة بيع رقم //	701 624	411
57000	57000	من ح/ تغيرات مخزون المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	355	724

حالة 2 : - مصاريف النقل يتحملها المورد

11000	11000	من ح/ نقل السلع إلى ح/ البنك فاتورة نقل المنتجات تحت رقم //	512	624
75000	75000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة تحرير فاتورة بيع رقم //	701	411
57000	57000	من ح/ تغيرات مخزون المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	355	724

4 - المردودات على المخزونات :

- يمكن أن يقوم الزبون (المشتري) بإرجاع كل أو بعض مشترياته من المخزون السلعي إلى المورد (البائع)، وذلك نظرا لمجموعة من الأسباب المقنعة، لعل أهمها ما يلي :
- عدم مطابقة مشتريات المخزونات للمواصفات المتفق عليها .
 - وجود تلف أو عطب في المخزون المرسل .
 - اختلاف في الأسعار والكميات المرسلة .
 - التأخر في تسليم المخزون السلعي .
 - قرب انتهاء صلاحية المخزون السلعي المرسل .
 - لا تتناسب مشتريات المخزونات مع الآلات الإنتاجية .

4 - 1 : المعالجة المحاسبية للمردودات :

إذا تمت عملية الشراء/البيع نقدا، في هذه الحالة سيستعيد الزبون قيمة المردودات من مورده نقدا. أما إذا تمت عملية الشراء/البيع على الحساب، فإن الزبون في هذه الحالة سيستعيد قيمة المردودات عن طريق تخفيض دينه اتجاه مورده.

أما عن المعالجة المحاسبية للمردودات، فهناك طريقتين لمعالجتها :

4 - 1 - 1 : طريقة قلب القيد (القيد العكسي) : وهي تعد أسهل طريقة، إذ أن وفق هذه الطريقة يكون القيد عن طريق جعل الحساب المدين دائن والحساب الدائن مدين بقيم المردودات، وذلك لدى كل من الزبون و المورد .

مثال (1) : قامت المؤسسة (أ) بشراء بضاعة نقدا بقيمة 40.000دج، من عند المؤسسة (ب)، مع العلم أن تكلفتها تقدر بـ 30.000دج. وفي اليوم الموالي علمت المؤسسة (أ) أن البضاعة بها عطب، لذا قررت إرجاع الكمية كلها .

المطلوب : - تسجيل في يومية المؤسساتين العمليات المحاسبية اللازمة .

الحل : يومية الزبون (المؤسسة أ)

40.000	40.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم	53	380
40.000	40.000	// من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	380	30

40.000	40.000	بعد يوم من ح/ الصندوق إلى ح/ مشتريات البضاعة تسجيل فاتورة إرجاع المشتريات رقم..... //	380	53
40.000	40.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	380

يومية المورد (المؤسسة ب)

40.000	40.000	من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم	700	53
30.000	30.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600
40.000	40.000	بعد يوم من ح/ مبيعات البضاعة إلى ح/ الصندوق تسجيل فاتورة إرجاع مبيعات البضاعة رقم...	53	700
30.000	30.000	// من ح/ البضاعة إلى ح/ بضاعة مستهلكة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم.....	600	30

مثال (2) : اشترت مؤسسة (أ) مواد أولية من إحدى المؤسسات الصناعية (ب) بقيمة 50.000 دج وكان التسديد نصف (1/2) نقدا والباقي على الحساب، تكلفتها لدى المؤسسة الصناعية 40.000 دج، وبعد يومين قام الزبون بإعادة ربع (1/4) المواد نظرا لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها.

المطلوب : - تسجيل العملية في يومية الزبون ويومية المورد .

يومية الزبون (المؤسسة أ)

الحل :

25.000	50.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ موردين المخزونات ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم	401 53	381
25.000				

50.000	50.000	// من ح/ مخزونات المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية دخول المواد الأولية إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	381	31
12.500	12.500	بعد يومين من ح/ موردين المخزونات إلى ح/ مشتريات المواد الأولية تسجيل فاتورة إرجاع جزء من المواد رقم ...	381	401
12.500	12.500	// من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ مخزونات المواد الأولية خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	31	381

يومية المورد (المؤسسة ب)

50.000	25.000	من ح/ الزبون	701	411
	25.000	ح/ الصندوق		53
		إلى ح/ مبيعات المنتجات التامة		
		تسجيل فاتورة البيع رقم		
		//		
40.000	40.000	من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة		724
		إلى ح/ المنتجات المصنعة	355	
		خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...		
		بعد يومين		
12.500	12.500	من ح/ مبيعات المنتجات التامة		701
		إلى ح/ الزبون	411	
		تسجيل فاتورة إرجاع المنتجات رقم		
		//		
10.000	10.000	من ح/ المنتجات المصنعة		355
		إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة	724	
		دخول المنتجات المصنعة إلى المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...		

ملاحظة :

بما أن تكلفة المنتجات المباعة تقدر بـ 40.000 دج، والزبون رد الربع (1/4) منها، إذا فتكلفة
المردودات (لدى المورد) تقدر بـ $40.000 \div 4 = 10.000$ دج .

4 - 1 - 1 : طريقة المتمم إلى الصفر (المتمم الصفري) : حسب هذه الطريقة، تعالج المردودات بإعادة نفس القيد الخاص بعملية الشراء/البيع ولكن بالمبالغ المتممة إلى الصفر من قيمة المردودات.

مثال (1) : نفس معطيات المثال (1) السابق وبطريقة المتمم الصفري، قم بالتسجيلات المحاسبية اللازمة .

الحل : **يومية الزبون (المؤسسة أ)**

40.000	40.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقم //	53	380
40.000	40.000	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ... بعد يوم	380	30
160.000	160.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الصندوق تسجيل فاتورة إرجاع المشتريات رقم..... //	53	380
160.000	160.000	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	380	30

يومية المورد (المؤسسة ب)

40.000	40.000	من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم //	700	53
30.000	30.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ... بعد يوم	30	600
160.000	160.000	من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة إرجاع مبيعات البضاعة رقم...	700	53

170.000	170.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم.....	30	600
---------	---------	---	----	-----

علمنا أن المتمم الصفري للمبلغ 40.000 هو :

1 6 0 0 0 0

4 0 0 0 0

1 0 0 0 0 0

إذن المتمم الصفري لـ 40.000 هو 1 6 0 0 0 0 ويقرأ :

$$40.000 - 60.000 = 100.000 \text{ دج}$$

نفس الشيء مع المبلغ 30.000 دج ، المتمم الصفري له هو 170.000 دج ويقرأ :

$$30.000 - 70.000 = 100.000 \text{ دج}$$

ملاحظة : عند جمع المبالغ في اليومية، ويكون لدينا متمم صفري لمبلغ معين نقوم بطرحه من المبلغ

الإجمالي، فحسب المثال السابق وعند جمع المبالغ المدينة للزبون مثلاً نتبع الخطوات التالية :

$$0 = 160.000 + 160.000 + 40.000 + 40.000 = \text{مجموع المبالغ المدينة}$$

عكس طريقة القيد العكسي أينما نجد :

$$160.000 = 40.000 + 40.000 + 40.000 + 40.000 \text{ دج .}$$

وعليه، فطريقة المتمم الصفري هي أصدق طريقة لمعالجة المردودات .

مثال (2) : نفس معطيات المثال (2) السابق وبطريقة المتمم الصفري، قم بالتسجيلات المحاسبية اللازمة .

الحل:

يومية الزبون (المؤسسة أ)

25.000	50.000	من ح/ مشتريات المواد الأولية	381
25.000		إلى ح/ موردين المخزونات	401
		ح/ الصندوق	53
		تسجيل فاتورة الشراء رقم	
		//	31
50.000	50.000	من ح/ مخزونات المواد الأولية	381
		إلى ح/ مشتريات المواد الأولية	
		دخول المواد الأولية إلى المخازن وفق مذكرة	
		إدخال رقم ...	

187500	187500	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ موردين المخزونات تسجيل فاتورة إرجاع جزء من المواد رقم ...	401	381
187500	187500	// من ح/ مخزونات المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	381	31

يومية المورد (المؤسسة ب)

50.000	25.000	من ح/ الزبون ح/ الصندوق	701	411
40.000	25.000	إلى ح/ مبيعات المنتجات المصنعة تسجيل فاتورة البيع رقم	701	53
187500	40.000	من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	355	724
187500	187500	بعد يومين من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات المنتجات التامة تسجيل فاتورة إرجاع المنتجات رقم	701	411
190.000	190000	// من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة دخول المنتجات المصنعة إلى المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	724	355

1 8 7 5 0 0

1 2 5 0 0

1 0 0 0 0 0

علما أن المتمم الصفري للمبلغ 12.500- دج هو :

إذن المتمم الصفري لـ 12.500 هو 187500 ويقرأ :

$$12.500 - = 100.000 - 87.500$$

نفس الشئ مع المبلغ 10.000 دج ، المتمم الصفري له هو 190.000 دج ويقرأ :
 $90.000 - 100.000 = - 10.000$ دج

4 - 2 : ملاحظات هامة :

- لتفادي التشطيب والالتزام بشروط التسجيل في اليومية يجب إتباع إحدى الطريقتين .
- الطريقتين المذكورتين تكونا في الحالة التالية : حالة رد المخزون أو جزء منه وذلك بعد وصوله وإدخاله للمخازن، فتعد هذه الحالة نظرية أكثر منها عملية، حيث من المفروض أن تفحص المشتريات كما ونوعا قبل إدخالها إلى المخازن .
- أما في حالة رد المخزون دون أن يكون قسم المحاسبة على علم بذلك، أي دون وصول أي مستند محاسبي ويعني ذلك دون تسجيل أية عملية، هذه الحالة لا أثر لها من الناحية المحاسبية .
- مجموع المبالغ المدينة والدائنة بطريقة المتمم الصفري أقل منها في طريقة القيد العكسي. فالأولى تعطي لنا الصورة الحقيقية لحالة المالية للمؤسسة .
- في طريقة المتمم الصفري : عند التسجيل في يومية المورد، نسجل قيد الفاتورة بقيمة المتمم الصفري للمردودات (تحسب من سعر البيع)، ونسجل قيد إرجاع المخزون ودخوله للمخازن بقيمة المتمم الصفري لتكلفة المردودات .

5- التسبيقات على المخزونات :

5- 1 : مفهوم التسبيق على المخزون :

هو عبارة عن مبلغ من المال يقدمه الزبون لمورده، فيعتبر كضمان على توفير المخزون السلعي (ضمان إتمام عملية الشراء) مستقبلا، أي أن الزبون عندما يقوم بإرسال طلبية لمورده مبينا فيها ما يحتاجه من المخزون السلعي الذي يستلمه مستقبلا يجب عليه إرفاق هذه الطلبية بتسبيق. في الغالب هذا التسبيق يشترط من طرف المورد حتى يضمن توفير المخزون لتتم عملية البيع. كما يفترض أن يكون بأحد الحسابات المالية ح/5X ليقطع التسبيق من النقدية، ويرصد في النهاية حساب التسبيق وذلك بعد إتمام عملية الشراء/البيع.

5- 2 : المعالجة المحاسبية للتسبيق على المخزون :

5- 2 - 1 : حالة الشراء (يومية الزبون) :

عندما يدفع الزبون تسبيق عن شراء مخزون سلعي، فيعتبر هذا التسبيق حق له عند الغير، ليظهر في ح/4091 " الموردون المدينين : تسبيقات " مدين ، ويجعل أحد الحسابات المالية (ح/ 5 X) دائن بقيمة التسبيق . كما هو مبين في القيد العام التالي :

تسجيل التسبيق عند الزبون

4091	5X	من ح/ الموردون المدينين : تسبيقات ح/ أحد الحسابات المالية تسجيل التسبيق المتحصل عليه بواسطة أحد الحسابات المالية .	قيمة التسبيق	قيمة التسبيق
------	----	---	--------------	--------------

مثال : أرسل الزبون (أ) طلبية لمورده (ب) من أجل توفير له مواد أولية بقيمة 55.000 دج، مرفقة بشيك بنكي بقيمة 15.000 دج .

المطلوب : - قم بالتسجيل المحاسبي في يومية الزبون (أ) .

يومية الزبون (أ)

الحل :

4091	512	من ح/ الموردون المدينين : تسبيقات ح/ البنك تسجيل التسبيق المتحصل عليه بواسطة شيك بنكي رقم	15.000	15.000
------	-----	--	--------	--------

5- 2 - 1 : حالة البيع (يومية المورد) :

عندما يستلم المورد تسبيق عن مخزون سلعي من زبونه، يعتبر دين عليه، ويظهر محاسبيا في ح/4191 " الزبائن الدائنون : تسبيقات " ، حيث يجعل هذا الحساب دائن وجعل أحد الحسابات المالية (ح/5X) مدين، وذلك مثلما يوضحه القيد العام التالي :

تسجيل التسبيق عند المورد

5X	4191	من ح/ أحد الحسابات المالية ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات تسجيل التسبيق المتحصل عليه بواسطة أحد الحسابات المالية رقم	قيمة التسبيق	قيمة التسبيق
----	------	--	--------------	--------------

مثال : نفس معطيات المثال السابق (المبيعات لدى المورد تعد كبضاعة) .

المطلوب : - قم بالتسجيل المحاسبي في يومية المورد (ب) .

الحل : **يومية المورد (ب)**

512	4191	من ح/ البنك ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات تسجيل الحصول على تسبيق بواسطة شيك بنكي رقم	15.000	15.000
-----	------	---	--------	--------

5- 3 : التسجيل المحاسبي لتسوية التسبيق :

عند الوفاء بالطلبية من طرف المورد لزبونه، أي إتمام عملية البيع/الشراء، في هذه الحالة تسجل عملية البيع والشراء بشكل عادي ويضاف إليهما حساب التسبيق ليرصد بذلك لدى كل من الزبون والمورد .

5- 3 - 1 : حالة الشراء (يومية الزبون) : إتمام عملية الشراء وتسوية التسبيق تكون وفق القيد العام التالي:

تسجيل عملية الشراء بوجود تسبيق

38X	4091 401 5X	من ح/ المشتريات المخزنة ح/ الموردون المدينين: تسبيقات ح/ موردو المخزونات ح/ أحد الحسابات المالية تسجيل فاتورة الشراء رقمتحتوي على تسبيق .	تكلفة الشراء	قيمة التسبيق القسط الباقي
-----	-------------------	---	--------------	------------------------------

ملاحظة :

فيما يخص القسط المتبقي والذي يساوي الفرق بين تكلفة الشراء وقيمة التسبيق، يسوى إما عن طريق ح/401 أو ح/5X أو كلاهما .

مثال : نفس معطيات المثال السابق، وفرضا أن الزبون وصلته المواد والفاتورة، وتسوية العملية كانت نقداً.

المطلوب : - قم بتسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية الزبون .

الحل : يومية الزبون (أ)

381	4091	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ الموردون المدينين: تسبيقات ح/ الصندوق تسجيل فاتورة الشراء رقمتحتوي على تسبيق .	55.000	15.000 40.000
31	381	من ح/ مواد أولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية دخول المواد الأولية إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	55.000	55.000

5- 3- 1 : حالة البيع (يومية المورد) : إتمام عملية البيع وتسوية التسبيق تكون وفق القيد العام التالي:

تسجيل عملية البيع بوجود تسبيق

411 5X 4191	70X	من ح/ المشتريات المخزنة و/أو ح/ أحد الحسابات المالية ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات إلى ح/ مبيعات المخزونات تسجيل فاتورة البيع رقمتحتوي على تسبيق .	القسط المتبقي قيمة التسبيق	ثمن البيع
-------------------	-----	--	-------------------------------	-----------

ملاحظة :

فيما يخص القسط المتبقي والذي يساوي الفرق بين ثمن البيع وقيمة التسبيق، يسوى إما عن طريق ح/411 أو ح/5X أو كلاهما .

مثال : نفس معطيات المثال السابق، وفرضا أن المورد أرسل المواد والفاتورة، وهامش الربح لديه يساوي 20 % .

المطلوب : - قم بتسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المورد .

يومية المورد (ب)

55.000	15.000	من ح/ الزبائن الدائنون : تسبيقات	700	4191
	40.000	ح/ الصندوق		53
		إلى ح/ مبيعات البضاعة		
		تسجيل فاتورة البيع رقمتحتوي على		
		تسبيق .		
		//		
	45.833.33	من ح/ بضاعة مستهلكة		600
		إلى ح/ بضاعة مخزنة		
45.833.33		خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة	30	
		إخراج رقم ...		

إن : تكلفة البضاعة + هامش الربح = 55.000

$$100\% = 20\% + 120\%$$

إن : 55.000 ← 120% ← التكلفة
 45.833.33 ← 100% ← التكلفة

$$100/120 \times 55.000 = \text{التكلفة}$$

$$45.833.33 =$$

6 - التخفيضات التجارية على المخزونات :

6 - 1 : التخفيضات التجارية : هي عبارة عن خصم مبلغ معين من المال لصالح الزبون، ويكون ذلك لأسباب التالية :

- تخفيض يمنح بسبب وجود عيب في المخزون أي عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها، ويسمى بالتزليل (rabais) .

- تخفيض يمنح بسبب حجم الكمية المباعة للزبون من المخزون، ويسمى بالحسم (remise) .

- تخفيض يمنح إلى الزبائن الذين يحققون رقم أعمال محدد مع المورد خلال فترة زمنية معينة، وفق ما ينص عليه في عقد مبرم بين الطرفين، ويسمى بالمرتجعات (ristourne) .

6-1-1: المعالجة المحاسبية للتخفيض التجاري :

إذا وردت التخفيضات الثلاث في فاتورة البيع/ الشراء، فإنها تخفض من سعر البيع من جهة، ومن جهة ثانية لا تسجل في يومية المورد ويومية الزبون. لنحصل على الصافي التجاري، إذن :

الصافي التجاري = ثمن البيع - التخفيض التجاري .

وإذا ورد أكثر من تخفيض في فاتورة البيع/ الشراء، فإن الصافي التجاري يحدد كما يلي :

الصافي التجاري الأول = ثمن البيع - التخفيض التجاري الأول .

الصافي التجاري الثاني = الصافي التجاري الأول - التخفيض التجاري الثاني .

الصافي التجاري الثالث = الصافي التجاري الثاني - التخفيض التجاري الثالث .

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كبضاعة لدى المورد)، استفادت من تخفيض تجاري بـ 10% ، تكلفتها لدى المورد 30.000 دج، العملية تمت على الحساب .

المطلوب : - قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الحل : الفاتورة : ثمن البيع : 50.000

ت 10% : 5.000

ص ت : 45.000 ← هذه القيمة فقط التي تظهر في اليومية .

ت ت : تخفيض تجاري .

ص ت : صافي تجاري .

يومية الزبون

380	401	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردين المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم	45.000	45.000
-----	-----	---	--------	--------

45.000	45.000	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	380	30
--------	--------	--	-----	----

يومية المورد

45.000	45.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم	700	411
30.000	30.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600

6- 1- 2: حالات خاصة :

- حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري في فاتورة واحدة :

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كبضاعة لدى المورد)، استفادت من تخفيض تجاري أول بـ 2% ، و تخفيض تجاري ثان بـ 5%، و تخفيض تجاري ثالث بـ 3%، تكلفتها لدى المورد 30.000 دج، العملية تمت على الحساب .

- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الحل : الفاتورة : ثمن البيع : 50.000

ت I 2% : 1.000

ص ت I : 49.000

ت II 5% : 2450

ص ت II : 46550

ت III 3% : 1396.5

ص ت III : 45153.5 ← هذه القيمة فقط التي تظهر في اليومية.

يومية الزبون

45.153.5	45.153.5	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردين المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم	401	380
45.153.5	45.153.5	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	380	30

يومية المورد

45.153.5	45.153.5	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم	700	411
30.000	30.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600

- حالة التخفيض التجاري في فاتورة مستقلة :

يمكن أن يقدم المورد تخفيضات تجارية لزبونه بعد إعداد فاتورة البيع/الشراء، أي أنها تظهر في فاتورة خاصة بها . في هذه الحالة قيمة التخفيضات تظهر في أحد الحسابات الفرعية لـ ح/609 " التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات" عند الزبون، وفي الجهة الدائنة تحديدا لتخفيض عليه بذلك تكاليف الشراء(قيمة المشتريات). أما عند المورد فقيمة التخفيضات تظهر في أحد الحسابات الفرعية لـ ح/709 " التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات الممنوحة " في الجانب المدين، لتخفيض بذلك من إيرادات المورد.

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كمبيعات تامة لدى المورد)، تكلفتها لدى المورد 30.000 دج، العملية تمت على الحساب . بعد فترة أشعر المورد زبونه (المؤسسة) على تقديم تخفيض تجاري له بمعدل 10% في فاتورة خاصة وهو ما تم فعلا .

- قم بإعداد ما يلي : ● سجل عملية البيع/الشراء في يومية الزبون والمورد .

● الفاتورة الخاصة بالتخفيض، ثم تسجيلها في يومية الزبون والمورد .

الحل : ● تسجيل عملية البيع/الشراء في يومية الزبون والمورد .

يومية الزبون

50.000	50.000	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردين المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم	401	380
50.000	50.000	// من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	380	30

يومية المورد

50.000	50.000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة تسجيل فاتورة البيع رقم	701	411
30.000	30.000	// من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	355	724

● الفاتورة الخاصة بالتخفيض التجاري، و تسجيلها في يومية الزبون والمورد .

الفاتورة : ثمن البيع : 50.000 ← هذه القيمة ظهرت في اليومية من قبل .

ت 10% : 5.000 ← نسجل في اليومية قيمة التخفيض فقط .

ص ت : 45.000 ← هذه القيمة لا تظهر في اليومية .

يومية الزبون

5.000	5.000	من ح/ موردين المخزونات إلى ح/ RRR على مشتريات البضاعة تسجيل فاتورة التخفيض التجاري الخاصة والتي تحمل رقم	6090	401
-------	-------	---	------	-----

يومية المورد

5.000	5.000	من ح/ RRR على مبيعات منتجات تامة إلى ح/ الزبون تسجيل فاتورة التخفيض التجاري الخاصة والتي تحمل رقم	411	7091
-------	-------	--	-----	------

يقصد بـ RRR : Rabais – Remise – Ristourne

6 - 2 : الخصم المالي : هو عبارة عن خصم نسبة أو مبلغ معين من مدفوعات الزبون للمورد نتيجة التعجيل في عملية الدفع لذا يسمى بخصم تعجيل الدفع " Escompte de Règlement ". ويعني أن الزبون قد سدد ما اشتراه دون انتظار ميعاد الاستحقاق، فيمنحه المورد خصما عن ذلك¹.

ما يميز هذا النوع من التخفيض ما يلي :

- قاعدة حسابه الصافي التجاري في وجود تخفيض تجاري واحد، أما في حالة وجود أكثر من تخفيض تجاري فإن قاعدة حسابه هو آخر صافي تجاري .
- عكس التخفيض التجاري، فإن الخصم المالي يظهر في يومية الزبون والمورد سواء قدم في فاتورة البيع/الشراء أو في فاتورة خاصة (مستقلة)، كما يلي :
- بالنسبة للزبون، يعتبر الخصم المالي كإيراد ويسجل في ح/768 " منتجات مالية أخرى ".
- أما عند المورد، فيعتبر الخصم المالي كنفقة ويسجل في ح/668 " أعباء مالية أخرى ".

6 - 2 - 1: المعالجة المحاسبية للخصم المالي :

بما أن هناك سبب واحد لتقديم هذا النوع من التخفيض، فهذا يعني بالضرورة وجود خصم مالي وحيد، كما سنرى .

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كبضاعة لدى المورد) نقداً، و استفادت من خصم مالي بـ 5% ، تكلفتها لدى المورد 30.000 دج .

- قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الحل : الفاتورة : ثمن البيع : 50.000

خ م 5 % : 2.500

ص م : 47.500

خ م : خصم مالي .

ص م : الصافي المالي، وهو يمثل صافي الدفع (ص د) .

يومية الزبون

380	53	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ الصندوق ح/ منتجات مالية أخرى تسجيل فاتورة الشراء رقم, تحتوي على خصم مالي .	50.000	47.500 2.500
30	380	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	50.000	50.000

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة (دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر - ، 2005، ص : 134.

إذا ما قمنا بتسجيل العملية في يومية الزبون، يمكن لنا تسجيل العملية دون خطأ في يومية المورد، وذلك وفق عملية التناظر، والتي نعني بها :

- عدد الحسابات التي تظهر في يومية الزبون تساوي عدد الحسابات التي تظهر في يومية المورد
- أرقام الحسابات المتناظرة مختلفة في جهة تواجدها .
- ح/380 المدين يناظره ح/700 الدائن .
- ح/768 الدائن يناظره ح/668 المدين .
- ح/53 الدائن يناظره ح/53 المدين .
- مبالغ الحسابات المتناظرة متساوية في القيمة .

يومية المورد

50.000	47.500 2.500	من ح/ الصندوق ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم, تحتوي على خصم مالي .	700	53 668
	30.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...		600
30.000			30	

6-2-2 : حالات خاصة :

يمكن أن تتضمن نفس الفاتورة على تخفيضات تجارية وخصم مالي، كما يمكن أن يقدم المورد لزبونه خصم مالي في فاتورة مستقلة في حالة تعجيل ميعاد الاستحقاق (تعجيل الدفع).

- فاتورة بها تخفيض تجاري وخصم مالي :

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كبضاعة لدى المورد)، استفادت من تخفيض تجاري أول بـ 2% ، وتخفيض تجاري ثان بـ 3%، وخصم مالي بـ 3% نتيجة تعجيل الدفع الذي تم بواسطة شيك بنكي. تكلفتها لدى المورد 30.000 دج .

المطلوب : - قم بإعداد الفاتورة، ثم سجل العملية في يومية الزبون والمورد .

الحل :

الفاتورة : ثمن البيع : 50.000

ت ت I 2 % : 1.000

ص ت I : 49.000

ت ت II 3 % : 1470

ص ت II : 47.530 ← تظهر هذه القيمة في ح/380 والذي يناظره ح/700.

خ م 5 % : 2376.5 ← تظهر هذه القيمة في ح/768 والذي يناظره ح/668.

صافي الدفع : 45153.5 ← تظهر هذه القيمة في ح/512 لدى الطرفين .

يومية الزبون

380	512	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ البنك	47.530	45.153.5
768		ح/ منتجات مالية أخرى تسجيل فاتورة الشراء رقم, تحتوي على تخفيضات تجارية وخصم مالي .		2.376.5
		//		
30	380	من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة	47.530	47.530
		دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...		

وفق مبدأ التناظر، يكون القيد لدى المورد كما يلي :

يومية المورد

512	700	من ح/ البنك ح/ أعباء مالية أخرى	45.153.5	47.530
668		إلى ح/ مبيعات البضاعة تسجيل فاتورة البيع رقم, تحتوي على تخفيضات تجارية وخصم مالي .	2.376.5	
		//		
600	30	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ البضاعة	30.000	30.000
		خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...		

- خصم مالي في فاتورة مستقلة :

يمكن أن يستفيد الزبون من خصم مالي في فاتورة مستقلة تأتي بعد فاتورة البيع/الشراء، إذا ما عجل في دفع قيمة مشترياته (التزاماته) اتجاه مورده . ففي هذه الحالة تظهر قيمة الخصم المالي في نفس الحسابات كما لو جاء هذا الخصم في فاتورة البيع/الشراء .

مثال : اشترت مؤسسة بضاعة بقيمة 50.000 دج (تعد كممتلكات تامة لدى المورد)، تحصلت على تخفيض تجاري بـ 3 % بسبب عدم مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها، العملية تمت على الحساب على أن تدفع القيمة بعد 90 يوم، تكلفة المنتجات لدى المورد 30.000 دج . بعد أسبوع أشعر الزبون مورده أنه مستعد لدفع التزاماته، ليحصل بذلك على خصم مالي بـ 5 % .

- قم بإعداد ما يلي : ● سجل عملية البيع/الشراء في يومية الزبون والمورد .

● الفاتورة الخاصة بالخصم، ثم تسجيلها في يومية الزبون والمورد .

الحل : ● تسجيل عملية البيع/الشراء في يومية الزبون والمورد .

الفاتورة : ثمن البيع : 50.000

ت 3 % : 1.500

ص ت (ص د) : 48.500

يومية الزبون

48.500	48.500	من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردين المخزونات تسجيل فاتورة الشراء رقم	401	380
48.500	48.500	// من ح/ البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ...	380	30

يومية المورد

48.500	48.500	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة تسجيل فاتورة البيع رقم	701	411
30.000	30.000	// من ح/ تغيير مخزونات المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	355	724

● تقديم الفاتورة الخاصة بالخصم، ثم تسجيلها في يومية الزبون والمورد .

الفاتورة الخاصة : ص ت : 48.500

خ م 5 % : 2.425

ص م (ص د) : 46.075

يومية الزبون (بعد أسبوع)

401	768	من ح/ موردو المخزونات ح/ منتجات مالية أخرى تسجيل فاتورة رقم, تحتوي على خصم مالي .	2.425	2.425
-----	-----	--	-------	-------

وفق مبدأ التناظر، يكون القيد لدى المورد كما يلي :

يومية المورد (بعد أسبوع)

668	411	من ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ الزبون تسجيل فاتورة رقم, تحتوي على خصم مالي .	2.425	2.425
-----	-----	--	-------	-------

وبما أن الزبون قرر دفع ديونه لمورده، فإننا نقوم أولاً بتحديد رصيد كل من ح/401 و ح/411 :

ح/411		ح/401	
2425	48500	48500	2425
رم: 46075			رد: 46075
48500	48500	48500	48500

يومية الزبون (بعد أسبوع)

401	512	من ح/ موردو المخزونات ح/ البنك قيد يثبت تسديد الزبون لدينه اتجاه المورد بشيك بنكي رقم	46.075	46.075
-----	-----	--	--------	--------

وفق مبدأ التناظر، يكون القيد لدى المورد كما يلي :

يومية المورد (بعد أسبوع)

46.075	46.075	من ح/ البنك إلى ح/ الزبون قيد يثبت تحصيل المورد لحقه اتجاه زبونه .	411	512
--------	--------	--	-----	-----

7- الأغلفة التجارية و المخزونات :

بعض المفاهيم الخاصة بالأغلفة التجارية :

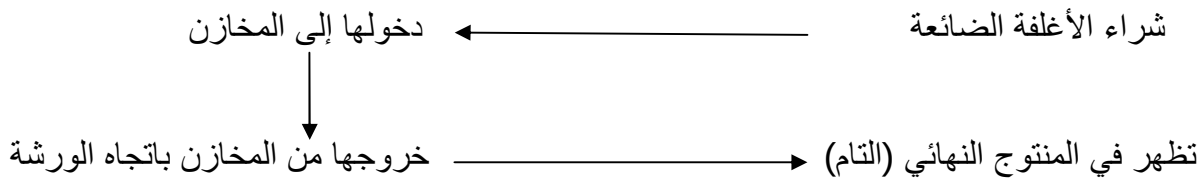
- تعتبر الغلافات التجارية تلك المواد المتجهة أساسا لاحتواء المخزونات بشكل عام سواء كانت بضائع أو منتوجات، المباعة للعملاء. والغرض منها المحافظة على تلك السلع، وكذا سهولة تسليمها لتجنب عطبها أو تلفها للزبائن، مثل أوراق التغليف وغلافات المصبرات، والزجاجات¹
- لا تباع البضاعة إلا وكانت محتواة في مادة تستوعبها، تسمى الغلافات التجارية، والتي تعد عنصرا هاما في المنافسة، وتختلف مواد التعبئة أو الغلافات من حيث النوعية من ورق إلى معادن، زجاج أو مادة البلاستيك². كما تختلف من ناحية المعالجة المحاسبية .

انطلاقا من المفاهيم السابقة يمكن أن نميز بين نوعان من الغلافات التجارية :

- هما :
- غلافات تجارية ضائعة (الأغلفة غير القابلة للإرجاع).
 - غلافات تجارية متداولة (الأغلفة القابلة للإرجاع).

7 - 1 : غلافات تجارية ضائعة :

شرائها واستخدامها يكون مشابها لشراء واستخدام المواد الأولية والتوريدات، على اعتبار أنها تندرج ضمن المنتوج، وعليه فقد صنفت ضمن الأصول الجارية (المتداولة)، وتحديدا في ح/326 "التغليفات" .



مثال : قامت مؤسسة " cevital groupe " بالعمليات التالية، ويطلب منك تسجيلها في اليومية :

- 04/03: شراء 10000 قارورة بلاستيكية بـ 5 دج للوحدة، وكان ذلك على الحساب .
- 04/05: خروج 8000 قارورة من المخزن للورشة قصد الاستعمال .
- 04/09: بيع 40000 لتر من المنتج داخل 8000 قارورة، كل قارورة بيعت بـ 520 دج، علما أن تكلفة الإنتاج تقدر بـ 350 دج، والعملية تمت على الحساب .

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 117 :

² بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص : 226.

50.000	50.000	04/03 من ح/ مشتريات التغليفات إلى ح/ موردين المخزونات شراء تغليفات على الحساب وفق الفاتورة رقم.....	401	3826
50.000	50.000	// من ح/ التغليفات إلى ح/ مشتريات التغليفات دخول الأغلفة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم.....	3862	326
40.000	40.000	04/05 من ح/ تغليفات مستهلكة إلى ح/ التغليفات خروج الأغلفة من المخزن إلى الورشة وفق مذكرة إخراج رقم.....	326	6026
4.160.000	4.160.000	04/09 من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة بيع منتجات مصنعة وفق الفاتورة رقم.....	701	411
2.800.000	2.800.000	// من ح/ تغيير مخزونات المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	355	724

علما أن :

- تكلفة التغليفات المشتراة = $5 \times 10000 = 50.000$ دج .

- قيمة المبيعات = $520 \times 8000 = 4.160.000$ دج .

- تكلفة إنتاج المنتجات المباعة = $350 \times 8000 = 2.800.000$ دج .

ملاحظة : الغلافات الضائعة تظهر في المؤسسات الإنتاجية فقط، وهي تساعد حمل المنتج عند البيع، وبالتالي فهي لا تدخل في تركيبة المنتج وإنما تظهر فيه لتسهيل عملية نقل المنتج .

7 - 2 : غلافات تجارية متداولة :

تستعمل الغلافات المتداولة والتي تعد من التثبيطات (ح/2186 " الأغلفة المتداولة ")، في حمل المخزون السلعي من المورد إلى الزبون مقابل عربون يدفعه الأخير ويرجع له عند إرجاعه للأغلفة .

7 - 1 - 1 : شراء (حيازة) الغلافات المتداولة :

أول ما تظهر هذه الغلافات يكون لدى المؤسسة الإنتاجية التي لا يمكن أن تقوم ببيع مخزون سلعي بدون هذا النوع من الأغلفة، وهي تعد ككتشيبات تسجل في ح/2186، فيجعل مدين، ويجعل ح/404 " موردو التثبيات" و/أو ح/5x " أحد الحسابات المالية " . وفق القيد العام التالي :

تكلفة الشراء	تكلفة الشراء	من ح/ غلافات متداولة إلى ح/ المورد ح/ أحد الحسابات المالية حيازة غلافات متداولة وفق الفاتورة رقم...	404	} 2186 و/أو
			5x	

مثال : اشترت مؤسسة (أ) غلافات تجارية متداولة بقيمة 65.000 دج، سددت نصف (1/2) المبلغ نقدا والباقي على الحساب .

المطلوب : تسجيل العملية في يومية المؤسسة (أ) .

يومية المؤسسة (أ)

32.500 32.500	65.000	من ح/ غلافات متداولة إلى ح/ موردو التثبيات ح/ الصندوق حيازة غلافات متداولة وفق الفاتورة رقم.....	404	2186
			53	

7 - 1 - 2 : استخدام الغلافات المتداولة :

أولا : التسجيلات المحاسبية لدى المورد صاحب ملكية الغلافات :

● في حالة بيع المخزون السلعي داخل غلافات متداولة، يلزم المورد صاحب ملكية الغلافات على زبونه دفع قيمة محددة كعربون مقابل الاستفادة من الاستخدام الغلافات تضاف إلى قيمة المخزون السلعي. فيجعل ح/411 " الزبون " و/أو ح/5x " أحد الحسابات المالية " مدين، وح/70x " مبيعات المخزون السلعي " وح/4196 " الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض " دائن، حيث يظهر ح/70x بسعر البيع وح/4196 بقيمة العربون . كما يوضحه القيد العام التالي :

سعر البيع قيمة العربون	سعر البيع + قيمة العربون	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات المخزون السلعي ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض بيع مخزون سلعي وفق الفاتورة رقم.....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	411	5x
			70x 4196	

مثال : باعت مؤسسة (أ) منتج تام الصنع وفق الفاتورة رقم (...)، وقد ورد فيها ما يلي :

- سعر البيع : 60.000 دج ، أغلفة متداولة برسم الإعادة : 8.000 دج، هامش الربح : 20%،
التسوية : النصف نقدا والباقي على الحساب .

المطلوب : - تسجيل العملية في يومية المؤسسة (أ) .

الحل : **يومية المؤسسة (أ)**

60.000 8.000	34.000 34.000	من ح/ الزبون ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ مبيعات منتجات تامة ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض بيع منتجات مصنعة وفق الفاتورة رقم.....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	411 53	701 4196
	50.000	// من ح/ تغيير مخزونات المنتجات المصنعة إلى ح/ المنتجات المصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	724	355
50.000				

علما أن : تكلفة المنتجات المباعة = $\frac{60.000}{1.2} = 50.000$ دج .

● **حالة استرجاع الأغلفة :** نميز بين ثلاثة حالات ممكنة نقدمها كما يلي :

○ **حالة 01 :** استرجاع الأغلفة سليمة : عندما يسترجع المورد الأغلفة من زبونه على حالها أي دون عطب، في هذه الحالة يجعل ح/4196 مدين ويجعل ح/411 أو ح/5x دائن . كما يلي :

قيمة العربون	→	XXX	من ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	411	4196
		XXX	إلى ح/ الزبون	5x	
		XXX	ح/ أحد الحسابات المالية استرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .		

مثال : انطلاقا من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (أ) استرجعت كل الأغلفة سليمة 100% .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (أ) عملية استرجاع الأغلفة .

الحل :

يومية المؤسسة (أ)

4196		من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	8.000	
411		إلى ح / الزبون		8.000
		استرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .		

م	د	م	د
4196/ح	411/ح	4196/ح	411/ح
8.000	8.000	8.000	34.000
		ر م : 26.000	
8.000	8.000	34.000	34.000

○ حالة 02 : استرجاع الأغلفة بها عطب : عندما يسترجع المورد الأغلفة من زبونه ويكون بها عطب بنسبة معينة، في هذه الحالة تعتبر قيمة العطب كعائد بالنسبة للمورد وتظهر في ح / 708 " المنتجات الناتجة عن نقص الأغلفة". فيجعل ح/4196 مدين ويجعل ح/411 أو ح/5x مع ح/708 دائن . كما يلي :

4196		من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	XXX	قيمة العربون
411		إلى ح / الزبون	XXX	قيمة العربون - قيمة العطب
5x		ح / أحد الحسابات المالية	XXX	قيمة العطب
708		ح / المنتجات الناتجة عن نقص الأغلفة	XXX	قيمة العطب
		استرجاع الأغلفة المتداولة بنسبة عطب معينة.		

مثال : انطلاقاً من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (أ) استرجعت كل الأغلفة معطوبة بنسبة 40%.

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (أ) عملية استرجاع الأغلفة المعطوبة .

الحل :

يومية المؤسسة (أ)

4196		من ح / الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	8.000	
411		إلى ح / الزبون		4.800
708		ح / المنتجات الناتجة عن نقص الأغلفة		3.200
		استرجاع الأغلفة المتداولة معطوبة بنسبة 40% .		

م	د	م	د	م	د
708/ح	3.200	411/ح	4.800	4196/ح	8.000
ر د: 3.200		ر م : 29.200			
3.200	3.200	34.000	34.000	8.000	8.000

○ حالة 03 : عدم استرجاع الأغلفة : عندما لا يسترجع المورد الأغلفة من زبونه أي أن هذا الأخير يحتفظ بها، في هذه الحالة نكون أمام تنازل عن التثبيات باعتبار أن الغلافات أصلا هي مسجلة في ح/2186. ومع ذلك فإن ح/4196 سوف يرصد في هذه الحالة أيضا.
هذه الحالة سوف نراها عندما ندرس التثبيات .

ثانيا : التسجيلات المحاسبية لدى الزبون (المشتري) :

● في حالة شراء المخزون السلعي داخل غلافات متداولة، يدفع الزبون لمورده قيمة معينة كعربون مقابل الاستفادة من الاستخدام الغلافات تضاف إلى قيمة المخزون السلعي. فيجعل ح/38x " مشتريات مخزنة " و ح/4096 " الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع " مدين، وح/401 " المورد " و/أو ح/5x " أحد الحسابات المالية " دائن . كما يوضحه القيد العام التالي :

تكلفة الشراء	XXX	من ح/ مشتريات مخزنة	38x
قيمة العربون	XXX	ح/ الموردون المدينون : غلافات	4096
	XXX	عربون مدفوع	401 } و/أو 5x
	XXX	إلى ح/ مورد و المخزونات ح/ أحد الحسابات المالية شراء مخزون سلعي وفق الفاتورة رقم.....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).	

مثال : اشترت مؤسسة (ب) بضاعة وفق الفاتورة رقم (...)، وقد ورد فيها ما يلي :

- سعر الشراء : 60.000 دج، أغلفة متداولة برسم الإعادة : 8.000 دج، التسوية : النصف نقدا والباقي على الحساب .

المطلوب : - تسجيل العملية في يومية المؤسسة (ب) .

الحل :

يومية المؤسسة (ب)

34.000 34.000	60.000 8.000	من ح/ مشتريات بضاعة ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع	401 53	380 4096
		إلى ح/ موردين المخزونات ح/ الصندوق شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم.....، داخل غلافات قابلة للإرجاع (متداولة).		
60.000	60.000	من ح/ بضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	380	30

● حالة إرجاع الأغلفة : نميز أيضا بين ثلاثة حالات ممكنة نقدمها كما يلي :

○ حالة 01 : إرجاع الأغلفة سليمة : عند ارجع الزبون لمورده الأغلفة على حالها أي دون عطب، في هذه الحالة يجعل ح/401 أو ح/5x مدين و يجعل ح/4096 دائن بقيمة العربون . كما يلي :

XXX	XXX XXX	من ح/ المورد ح/ أحد الحسابات المالية إلى ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع إرجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	4096	401 5x

مثال : انطلاقا من المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ب) أرجعت كل الأغلفة سليمة 100% .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ب) عملية إرجاع الأغلفة .

الحل :

يومية المؤسسة (ب)

8.000	8.000	من ح/ المورد إلى ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع ارجاع الأغلفة المتداولة سليمة 100% .	4096	401

م		د	
401/ح		4096/ح	
34.000	8.000	8.000	8.000
	ر د: 26.000		
34.000	34.000	8.000	8.000

○ **حالة 02 : إرجاع كل الأغلفة بها عطب :** عند إرجاع الزبون لمورد كل الأغلفة ويكون بها عطب بنسبة معينة، في هذه الحالة تعتبر قيمة العطب كنفقة يتحملها الزبون وتظهر في ح/ 6136 " نقص في التغليفات". فيجعل ح/401 أو ح/5x مع ح/6136 مدين، ويجعل ح/4096 دائن. كما يلي :

القيمة السليمة	XXX	من ح/ المورد	401
	XXX	ح/ أحد الحسابات المالية	5x
قيمة العطب	XXX	ح/ نقص التغليفات	6136
قيمة العربون	XXX	إلى ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع إرجاع الأغلفة المتداولة بنسبة عطب معينة.	4096

مثال : انطلاقا من معطيات المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ب) أرجعت كل الأغلفة معطوبة بنسبة 40%.

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ب) عملية إرجاع الأغلفة المعطوبة .

الحل : **يومية المؤسسة (ب)**

4.800	من ح/ موردو المخزونات	401
3.200	ح/ نقص التغليفات	6136
8.000	إلى ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع إرجاع الأغلفة المتداولة معطوبة بنسبة 40%	4096

م	ح/4096	م	ح/401	م	ح/6136
8.000	8.000	4.800	34.000	3.200	
		رد: 29.200		رد: 3.200	
8.000	8.000	34.000	34.000	3.200	3.200

○ **حالة 03 : عدم إرجاع الأغلفة :** يمكن للزبون أن يحتفظ بجزء أو بكامل الأغلفة المتداولة مع مشتريات المخزون، في هذه الحالة نكون أمام حالة الحيازة على التثبيتات باعتبار أن الغلافات مسجلة في ح/2186. في حين أن ح/4096 سوف يرصد في هذه الحالة أيضا.
في هذه الحالة سوف نميز بين فرضيتين اثنتين، هما :

- الفرضية الأولى : الاحتفاظ بكامل الأغلفة .

مثال : انطلاقا من معطيات المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ب) احتفظت بكامل الأغلفة بناء على اتفاق مع المؤسسة (أ) .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ب) التسوية المحاسبية اللازمة .

الحل : **يومية المؤسسة (ب)**

2186	4096	من ح / غلافات متداولة إلى ح / الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع تسجيل عملية الاحتفاظ بكامل الأغلفة المتداولة.	8.000	8.000
------	------	--	-------	-------

- الفرضية الثانية : الاحتفاظ بجزء من الأغلفة .

في هذه الفرضية يمكن أن نميز أيضا فيها بين احتمالين هما :

- * الاحتفاظ بجزء من الأغلفة وإرجاع الباقي بدون عطب .
- * الاحتفاظ بجزء من الأغلفة وإرجاع الباقي بنسبة عطب .

*** الاحتفاظ بجزء من الأغلفة وإرجاع الباقي بدون عطب :**

مثال : انطلاقا من معطيات المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ب) احتفظت بـ 60% من الأغلفة وأرجعت الباقي (40%) بدون عطب للمؤسسة (أ) .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ب) التسوية المحاسبية اللازمة .

الحل : **يومية المؤسسة (ب)**

2186	4096	من ح / غلافات متداولة	4.800	8.000
401		ح / موردو المخزونات	3.200	
	4096	إلى ح / الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع تسجيل عملية الاحتفاظ بـ 60% من الأغلفة المتداولة وإرجاع الباقي بدون عطب .		

*** الاحتفاظ بجزء من الأغلفة وإرجاع الباقي بنسبة عطب :**

مثال : انطلاقا من معطيات المثال السابق، نفترض أن المؤسسة (ب) احتفظت بـ 60% من الأغلفة وأرجعت الباقي (40%) بنسبة عطب تقدر بـ 50% للمؤسسة (أ) .

المطلوب : - سجل في يومية المؤسسة (ب) التسوية المحاسبية اللازمة .

الحل :

يومية المؤسسة (ب)

8.000	4.800	من ح / غلافات متداولة	4096	2186
	1.600	ح / موردو المخزونات		401
	1.600	ح / نقص التغليفات		6136
		إلى ح / الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع تسجيل عملية الاحتفاظ ب 60% من الأغلفة المتداولة وإرجاع الباقي بنسبة عطب .		

8 - الأوراق التجارية والمخزونات :

8 - 1 : مفاهيم عامة حول الأوراق التجارية :

يعتبر الائتمان أحد أساليب التعامل التجاري شائع الاستخدام منذ أن عرفت البشرية، والأساس في ذلك الثقة المتبادلة بين طرفي العملية. إلا أن تشعب التجارة وتعدد طرقها وأطرافها وارتفاع قيمتها تطلب تعزيزها بسند قانوني يحفظ حقوق أطرافها عند ظهور أي منازعات تنجم عن العملية لتأكيد صحة الادعاء عند وقوع منازعات التأخر في سداد مبلغها. واستجابة لذلك ظهرت الأوراق التجارية كوثيقة قانونية تحقق المتطلبات الحقوقية لصاحب الادعاء.

وتمثل الأوراق التجارية تعهدا كتابيا موقعا من قبل محررها بدفع مبلغ معين في تاريخ معين، سدادا لقيمة خدمات أو أصول تم نقل ملكيتها إليه. ويتم التعبير عن الأوراق التجارية اعترافا واضحا في السجلات المحاسبية وقائمة المركز المالي تحت تسمية " الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها" بالنسبة لحاملها و " موردو السندات الواجب دفعها " لمحررها . وتعد الأوراق التجارية أداة للائتمان قصير الأجل، كما أنها أداة وفاء وأداة ائتمان. وتأخذ الأوراق التجارية شكلين رئيسيين هما : الكمبيالة (السفتجة)، والسند لأمر¹.

8 - 1 - 1 : الكمبيالة (السفتجة) :

تعرف الكمبيالة على أنها وثيقة مكتوبة يحررها شخص يسمى الساحب يأمر فيها شخصا آخر يسمى المسحوب عليه بدفع مبلغ من المال لفائدته هو نفسه أو لشخص آخر يسمى المستفيد وذلك في تاريخ معين يسمى تاريخ الاستحقاق².

كما تعرف من الناحية القانونية بأنها أمر بالدفع يصدر من الدائن إلى المدين يأمره فيه بدفع مبلغ معين في تاريخ معين لأمر الساحب أو لأمر شخص ثالث يسمى المستفيد³.

من التعريفين السابقين نستنتج أن أشخاص (أطراف) الكمبيالة هم⁴ :

● **الساحب :** وهو الشخص الذي أنشأ الكمبيالة وأمر بدفع قيمتها، ويعد محاسبيا الشخص الدائن الذي أنشأ الالتزام .

● **المسحوب عليه :** وهو الشخص المكلف بدفع قيمة الكمبيالة، ويعد محاسبيا الشخص المدين .

● **المستفيد :** وهو الشخص الذي تسحب الكمبيالة لأمره وتدفع قيمتها له في تاريخ الاستحقاق .

يجب أن تظهر السفتجة في شكل مكتوب. كما يجب أن تشمل البيانات الإلزامية التي نصت

عليها المادة 390 قانون تجاري والتي تتمثل فيما يلي:

- ذكر كلمة سفتجة

¹ F. ENGEL & F. KLETZ, COURS DE COMPTABILITE GENERALE, ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DES MINES DE PARIS, Octobre 2006, p-p : 86-87 .

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص : 164

³ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص : 220.

⁴ نفس المرجع، نفس الصفحة.

- توقيع الساحب
- اسم المسحوب عليه
- أمر مطلق بأداء مبلغ معين
- تاريخ إنشاء السفتجة
- مكان الدفع
- اسم المستفيد
- تاريخ الاستحقاق

8 - 1 - 2 : السند لأمر :

السند لأمر أو الأذني هو عبارة عن محرر مكتوب يلتزم فيه الساحب بأن يدفع للمستفيد مبلغ من النقود بمجرد الاطلاع أو في ميعاد معين أو قابل للتعيين. بمعنى آخر، هو صك محرر وفق شكل معين حدده القانون يتعهد بمقتضاها شخص يسمى المحرر بدفع مبلغ من النقود في تاريخ معين وفي مكان محدد لإذن أو لأمر شخص آخر يسمى المستفيد.

نعتبر أن السند لأمر سندا تجاريا إذا كان محرره تاجرا أو قد حرر لأعمال تجارية. نستنتج مما سبق، أن السند لأمر يختلف عن السفتجة في أنه لا يشتمل إلا على شخصين المحرر المتعهد والمستفيد، فالمتعهد في السند لأمر بمثابة صاحب ومسحوب عليه في آن واحد. يعتبر السند لأمر كالسفتجة تصرفا شكليا يلعب الشكل فيه دورا جوهريا، وقد نصت المادة 465 من القانون التجاري على البيانات الإلزامية فيه وهي:

- شرط الأمر أو تسمية الورقة بأنها سند لأمر بنفس لغة تحريره.
- وعد منجز غير معلق على شرط بدفع مبلغ معين.
- تحديد أجل الاستحقاق.
- تحديد مكان الوفاء.
- اسم المستفيد الذي يكون الوفاء له أو لأمره.
- تحديد تاريخ السحب و المكان الذي تم فيه.
- توقيع من حرر السند أي الساحب.

8 - 2 : المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية :

لقد خصص النظام المحاسبي المالي الجديد، الحسابات التالية والتي لها علاقة مباشرة بالأوراق التجارية .

ح/ 403 : موردو السندات الواجب دفعها: يظهر هذا الحساب لدى الزبون عند تحرير ورقة تجارية،

ليرصد عند تاريخ الاستحقاق .

ح/ 413 : الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها : يظهر هذا الحساب لدى المورد عند تحرير ورقة

تجارية وليرصد عند تاريخ الاستحقاق، أو في حالة الخصم والتظهير .

ح/ 5113 : أوراق للتحصيل : يظهر هذا الحساب لدى حامل الورقة التجارية عند إرسال الورقة للبنك

قصد التحصيل .

ح/ 5114 : أوراق للخصم : يظهر هذا الحساب لدى حامل الورقة التجارية عند إرسال الورقة للبنك

قصد الخصم .

ح/ 6275 : مصاريف على الأوراق التجارية : يظهر هذا الحساب لدى حامل الورقة وتحديدًا عند

تحصيله أو خصمه للورقة التجارية .

ح/ 668 : الأعباء المالية الأخرى : يظهر هذا الحساب لدى الزبون في حالة تمديد تاريخ الاستحقاق

ليحتوي على فوائد التأخير .

ح/ 768 : المنتجات المالية الأخرى : يظهر هذا الحساب لدى المورد (حامل الورقة) في حالة تمديد

تاريخ الاستحقاق ليحتوي على فوائد التأخير .

تنشأ الأوراق التجارية محاسبيا نتيجة التعامل بين المورد الزبون بالبيع /الشراء الآجل مثبتا

بمستند قانوني يبين فيه القيمة الاسمية للصفقة، وتاريخ استحقاقها. وبين تاريخ تحرير الورقة وتاريخ

استحقاقها تتعدد أوجه التصرف بها، وهذا ما سوف نتطرق إليه بنوع من التفصيل .

ملاحظة : يتم التعامل محاسبيا بنفس الشكل بين الكمبيالة والسند لأمر، وعليه سوف نركز على الكمبيالة فقط

في الشرح .

8 - 2 - 1 : تحرير الورقة التجارية :

يتم إثبات الأوراق التجارية في يومية البائع (المورد) في ح/ 413 " الزبائن- السندات المطلوب

تحصيلها " الذي يعتبر أحد حسابات الأصول المتداولة، بينما يتم إثبات الأوراق التجارية في يومية المشتري

(الزبون) في ح/ 403 "موردو السندات الواجب دفعها " حيث يعتبر من ضمن حسابات الخصوم المتداولة.

مثال : في 04/27 قامت المؤسسة (أ) ببيع بضاعة على الحساب للمؤسسة (ب) بقيمة 55.000 دج، تكلفتها

تقدر بـ 35.000 دج، وهي تعد كبضاعة أيضا لدى المؤسسة (ب) .

وفي تاريخ 05/04 قامت المؤسسة (أ) بسحب كمبيالة على المؤسسة (ب) تستحق الدفع في 07/04 .

المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ) ويومية المؤسسة (ب) .

الحل : يومية المؤسسة (أ)

411	700	04/27	55.000	55.000
		من ح/ الزبون		
		إلى ح/ مبيعات البضاعة		
		بيع بضاعة على الحساب وفق الفاتورة		
		رقم.....		

35.000	35.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600
55.000	55.000	05/04 من ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلى ح/ الزبون سحب كمبيالة على المؤسسة (ب) تستحق في 07/04 .	411	413

يومية المؤسسة (ب)

55.000	55.000	04/ 27 من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات شراء بضاعة على الحساب وفق الفاتورة رقم.....	401	380
55.000	55.000	// من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
55.000	55.000	05/04 من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ موردو السندات الواجب دفعها قبول كمبيالة المؤسسة (أ) المستحقة في 07/04 .	403	401

8 - 2 - 2 : التحصيل المباشر للورقة بتاريخ الاستحقاق :

وفي هذه الحالة تظل الورقة مثبتة في دفاتر المورد(الساحب) إلى تاريخ الاستحقاق، وعند قيام الزبون (المسحوب عليه) بسداد المستحق عليه يرصد كل من ح/401 وح/413 .

مثال : نفس معطيات المثال السابق ، وبتاريخ 07/04 دفعت المؤسسة (ب) نقدا قيمة الكمبيالة للمؤسسة (أ).

المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ) ويومية المؤسسة (ب) .

الحل :

يومية المؤسسة (أ)

55.000	55.000	07/ 04 من ح/ الصندوق إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها قبض قيمة الكمبيالة نقدا .	413	53
--------	--------	--	-----	----

يومية المؤسسة (ب)

55.000	55.000	07/ 04 من ح/ موردو السندات الواجب دفعها إلى ح/ الصندوق دفع قيمة الكمبيالة نقدا .	53	403
--------	--------	---	----	-----

8 - 2 - 3 : التحصيل الورقة بواسطة البنك في تاريخ الاستحقاق :

في هذه الحالة يقوم المورد (الساحب) بإرسال الورقة إلى البنك ليقوم نيابة عنه بتحصيل الورقة من الزبون (المسحوب عليه) في تاريخ الاستحقاق مقابل عمولة تحصيل يتقاضاها البنك .
مثال : نفس معطيات المثال السابق ، وتاريخ 07/04 أرسلت المؤسسة (أ) الكمبيالة المسحوبة على المؤسسة (ب) للبنك قصد التحصيل، علما أن مصاريف التحصيل قد قدرت بـ 2.000 دج .
المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ) ويومية المؤسسة (ب) .

الحل :

يومية المؤسسة (أ)

55.000	55.000	07/ 04 من ح/ أوراق للتحصيل إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إرسال الكمبيالة إلى البنك .	413	5113
55.000	53.000 2.000	// من ح/ البنك ح/ مصاريف على الأوراق التجارية إلى ح/ أوراق للتحصيل قيام البنك بتحصيل الكمبيالة وإرسال إشعار يثبت ذلك .	5113	512 6275

يومية المؤسسة (ب)

55.000	55.000	07/ 04 من ح / موردو السندات الواجب دفعها إلى ح / البنك تسديد قيمة الكمبيالة عن طريق البنك .	512	403
--------	--------	---	-----	-----

8 - 2 - 4 : خصم الورقة لدى البنك :

عندما يقرر المورد (الساحب) الحصول على قيمة الورقة فوراً دون انتظار حلول تاريخ الاستحقاق فإنه يقوم بخصم الورقة لدى البنك وبالتالي الحصول على قيمة الورقة الحالية . والقيمة الحالية للورقة هي القيمة الاسمية مطروح منها آجيو البنك .

حيث أن : آجيو البنك = عمولة الخصم + عمولات مختلفة .

وأن : عمولة الخصم = القيمة الاسمية $\times$ معدل الخصم السائد في السوق $\times$ الفترة الزمنية المحصورة بين تاريخ الخصم وتاريخ الاستحقاق .

ملاحظة :

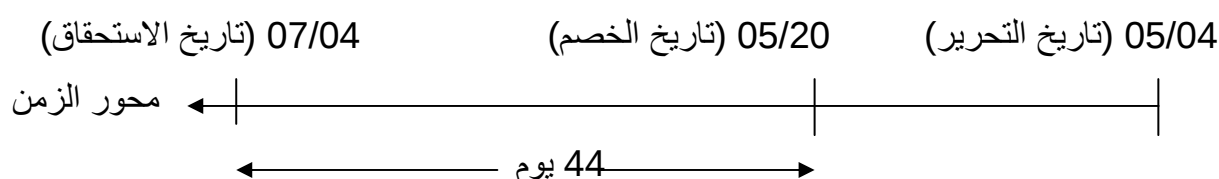
- خصم الورقة التجارية يؤثر في سجلات المورد، في حين أنها لا تؤثر في سجلات الزبون .
 - في حالة خصم الورقة التجارية لدى البنك وانتقال ملكية الورقة للبنك فإن ذلك لا يعني إخلاء مسؤولية المورد (الساحب) في حالة توقف أو امتناع الزبون (المسحوب عليه) عن سداد المستحق عليه حيث يقوم البنك بالرجوع إلى المورد لاستلام ما دفعه .
- مثال :** نفس معطيات المثال السابق ، لكن نفترض أنه في تاريخ 05/20 أرسلت المؤسسة (أ) الكمبيالة المسحوبة على المؤسسة (ب) للبنك قصد الخصم . مع العلم أن سعر الخصم هو 4%، أما مختلف العمولات الأخرى فقد قدرت بـ 86.11 دج .

المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ).

الحل :

عمولة الخصم = $55.000 \times 0.04 \times (360 \div 44) = 268.89$ دج .

آجيو البنك = $268.89 + 86.11 = 355.00$ دج .



يومية المؤسسة (أ)

55.000	55.000	05/ 20	413	5113
		من ح/ أوراق للخصم إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إرسال الكمبيالة للبنك ليقوم بخصمها . //		
55.000	54.645 355	من ح/ البنك ح/ مصاريف على الأوراق التجارية إلى ح/ أوراق للتحصيل ورود إشعار من البنك يفيد خصم الكمبيالة	5113	512 6275

8 - 2 - 5 : تظهير الورقة التجارية :

يمكن تعريف تظهير الورقة التجارية بأنها انتقال الورقة التجارية من شخص معين إلى شخص آخر للوفاء في معاملاتهم التجارية، بنقل أمر الدفع كتابه على ظهر الورقة لدائن آخر¹.

يتضح من التعريف أن الوظيفة الأساسية الأكثر أهمية للأوراق التجارية هي كونها قابلة للتداول، بمعنى أن الساحب قد يقوم بتظهير الورقة للغير (المستفيد) في مقابل الحصول على مخزون سلعي أو سدادا لدين مستحق . والمستفيد يمكن أن يقوم بتظهير الورقة لشخص آخر (المستفيد الثاني).... وهكذا .

لعل الأثر المحاسبي الذي يتركه تظهير الورقة التجارية ينحصر فقط على المظهر (الساحب) والمظهر له (المستفيد)، ولذلك عند حدوث عملية التظهير تسجل في سجلات المظهر وسجلات المظهر له، أما المسحوب عليه فلا يسجل أي قيد لهذه العملية .

مثال : بناءا على معطيات المثال السابق . نفترض أن في تاريخ **05/25** اشترت المؤسسة (أ) بضاعة بقيمة 65.000 دج من عند المؤسسة (ج) والتي تعد كبضاعة لديها وتكلفتها تقدر بـ 40.000 دج ، سددت المؤسسة (أ) ما قيمته 10.000 دج نقدا والباقي على الحساب .

وفي **05/27** قررت المؤسسة (أ) تسديد دينها اتجاه المؤسسة (ج) عن طريق تظهير الورقة التجارية المسحوبة على المؤسسة (ب) .

المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ) ويومية المؤسسة (ج) .

¹ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص : 235 .

الحل :

يومية المؤسسة (أ)

55.000 10.000	65.000	05/ 25 من ح/ مشتريات البضاعة إلى ح/ موردو المخزونات ح/ الصندوق شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم..... //	401 53	380
	65.000	من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
	55.000	05/27 من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها قيد إثبات تظهير كميالة للمؤسسة (ج) المستحقة في 07/04 .	413	401

يومية المؤسسة (ج)

65.000	55.000 10.000	04/ 27 من ح/ الزبون ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات البضاعة بيع بضاعة للمؤسسة (أ) وفق الفاتورة رقم..... //	700	411 53
	40.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ...	30	600
	55.000	05/04 من ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلى ح/ الزبون سحب كميالة على المؤسسة (أ) تستحق في 07/04 .	411	413

8 - 2 - 6 : تجديد الورقة التجارية :

قد يطلب الزبون (المسحوب عليه) من المورد (الساحب) عند وصول تاريخ الاستحقاق تأجيل دفع قيمة الورقة التجارية. فيتفق الطرفان على تمديد تاريخ الاستحقاق، وفي هذه الحالة تلغى الورقة القديمة وتعوض بورقة جديدة، حيث يتحمل المسحوب عليه فائدة التأخير إلى تاريخ الاستحقاق الجديد كما يتحمل مصاريف التجديد¹.

مثال : بناءً على معطيات المثال السابق . نفترض أن المؤسسة (أ) احتفظت بالورقة التجارية المسحوبة على المؤسسة (ب) إلى تاريخ الاستحقاق . غير أنه تبين أن المؤسسة (ب) ونظراً لوضعيته المالية المتدهورة غير قادرة على سداد قيمة الورقة في الوقت الحالي وعليه تم الاتفاق على تمديد تاريخ الاستحقاق بـ 60 يوم وأن تتحمل المؤسسة (ب) فوائد التأخير بنسبة 7% .

المطلوب : التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (أ) ويومية المؤسسة (ب) .

الحل :

$$\text{فوائد التأخير} = 55.000 \times 0.07 \times (60 \div 360) = 642 \text{ دج}$$

القيمة الاسمية للورقة الجديدة = قيمة الورقة القديمة + فوائد التأخير .

$$= 55.000 + 642 = 55.642 \text{ دج}$$

يومية المؤسسة (أ)

55.000	55.000	07/ 04 من ح/ الزبون إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلغاء الورقة التجارية القديمة (عن طريق القيد العكسي)	413	411
	55.642	07/ 04 من ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلى ح/ الزبون ح/ منتجات مالية أخرى تسجيل الورقة التجارية الجديدة	411 768	413
55.000 642				

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص : 174 .

يومية المؤسسة (ب)

55.000	55.000	07/ 04 من ح/ موردو السندات الواجب دفعها إلى ح/ موردو المخزونات إلغاء الورقة التجارية القديمة (عن طريق القيد العكسي)	401	403
55.642	55.000 642	07/ 04 من ح/ موردو المخزونات ح/ مصاريف مالية أخرى إلى ح/ موردو السندات الواجب دفعها تسجيل الورقة التجارية الجديدة	403	401 668

9 - الرسم على القيمة المضافة والمخزونات :

9 - 1 : مفاهيم عامة حول الرسم على القيمة المضافة .

قبل أن نعرف الرسم على القيمة المضافة نعرف أولاً القيمة المضافة. القيمة المضافة تمثل بشكل عام الفرق بين إنتاج المؤسسة و الاستهلاكات الوسيطة من أجل هذا الإنتاج و المتحصل عليها من المؤسسات الأخرى.

أما الرسم على القيمة المضافة فيعد من الضرائب العامة على الاستهلاك، وهو ضريبة غير مباشرة تم تطبيقها في الجزائر سنة 1992، وهي متعلقة بكل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والخدمي. تقتطع من المستهلك الأخير الذي يتحملها بشكل كلي ولا يدفعها مباشرة إلى الخزينة.

فالمؤسسة الاقتصادية : عندما تشتري أو تتحصل على خدمة تدفع رسم على القيمة المضافة لينشأ لديها حق قابل للاسترجاع، وعندما تبيع أو تقدم خدمة تقبض رسم على القيمة المضافة لينشأ لديها التزام واجب التسديد (يقع على عاتق المؤسسة الاقتصادية) . وفي الأخير وباعتبار المؤسسة الاقتصادية وسيط بين المستهلك وإدارة الضرائب تقوم دورياً مرة كل شهر على الأقل بتسوية وضعيتها الجبائية تجاه إدارة الضرائب من خلال المقاصة بين ما قامت بدفعه من رسوم للموردين وما قبضته من زبائنها، وبذلك إذا نماز بين ما يلي :

- ما دفعته المؤسسة من رسوم أكبر مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق للمؤسسة على إدارة الضرائب تسترجعه في الأشهر الموالية .

- ما دفعته المؤسسة من رسوم أقل مما قبضته فإن هذا يعني أنه هناك حق لإدارة الضرائب على المؤسسة تدفعه قبل 25 من الشهر الذي يلي شهر تحقيقه .

كما يتعين علينا الإشارة إلى أن هناك معدلين للرسم على القيمة المضافة : معدل مخفض بنسبة 7% ومعدل عادي يقدر 17% . مع الإشارة إلى أن بعض المؤسسات معفية من دفع الرسم على القيمة المضافة لاعتبارات اقتصادية تتعلق أساساً بتشجيع وترقية الاستثمار .

9 - 2 : المعالجة المحاسبية للرسم على القيم المضافة :

لقد خصص النظام المحاسبي المالي الجديد، الحسابات التالية والتي لها علاقة مباشرة بالرسم على القيمة المضافة.

ح/ 445 : الدولة : الرسوم على رقم الأعمال .

ح/ 4451 : الرسم على القيمة المضافة للدفع

ح/ 4456 : الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (مسترجعة).

ح/ 44562 : الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع على التثبيتات .

ح/ 44566 : الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع على السلع والخدمات

ح/44567 : دين : الرسم على القيمة المضافة مؤجلة .

ح/4457 : الرسم على القيمة المضافة المجمعة .

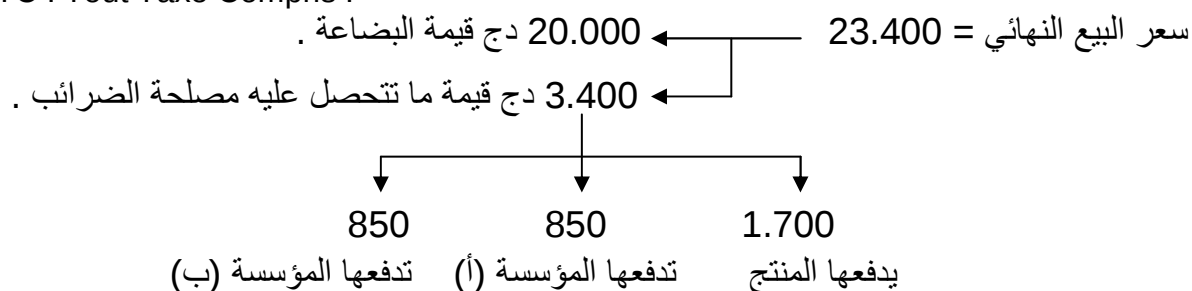
لتوضح كيفية تحديد الرسم على القيمة المضافة لسلعة ما نورد المثال التالي :

مثال : نفترض أن معدل الرسم على القيمة المضافة (TVA) يساوي 17% ، وأن السلعة تعتبر كبضاعة لدى المؤسسة (أ) والمؤسسة (ب)، وأن قيمة الرسم تدفع نقدا .

المستهلك	المؤسسة (ب)	المؤسسة (أ)	المنتج	
	20.000	15.000	10.000	المبلغ خارج الرسم (MHT*) = سعر البيع
	3.400	2.550	1.700	الرسم على القيمة المضافة = سعر البيع * 17%
23.400 ← وهو يمثل سعر البيع النهائي	23.400	17.550	11.700	المبلغ بما فيه الرسم (TTC**) = سعر البيع + قيمة الرسم
	2.550 - 3.400 850 =	1.700 - 2.550 850 =	1.700	قيمة الرسم الواجبة الدفع لمصلحة الضرائب

* MHT : Montant Horst Taxe .

** TTC : Tout Taxe Compris .



9 - 2 - 1 : التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (أ) :

يومية المؤسسة (أ)

		عملية الشراء		
	10.000	من ح/ مشتريات البضاعة	380	
	1.700	ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع	44566	
11.700		إلى ح/ موردو المخزونات	401	
		شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم		
		//		
	10.000	من ح/ مخزون البضاعة	30	
10.000		إلى ح/ مشتريات البضاعة	380	
		دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة		
		إدخال رقم		

15.000 2.550	17.550	عملية البيع من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ TVA المجمعة بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم	700 4457	411
		//		
10.000	10.000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600
1.700	1.700	قبل 25 من الموالي من ح/ TVA القابلة للإرجاع إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع	44566	4456
		ترصيد ح/ 44566		
		//		
1.700 850	2.550	من ح/ TVA المجمعة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع ح/ TVA للدفع تحديد قيمة TVA الواجبة الدفع	4456 4451	4457
		//		
850	850	من ح/ TVA للدفع إلى ح/ الصندوق تسديد قيمة TVA نقدا لمصلحة الضرائب	53	4451

9 - 2 - 2 : التسجيل المحاسبي لدى المؤسسة (ب) :
يومية المؤسسة (ب)

17.550	15.000 2.550	عملية الشراء من ح/ مشتريات البضاعة ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع إلى ح/ موردو المخزونات شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم	401	380 44566
		//		
15.000	15.000	من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30

20.000 3.400	23.400	عملية البيع		
		من ح/ الزبون	700	411
15.000	15.000	إلى ح/ مبيعات البضاعة	4457	
		ح/ TVA الم جمعة		
2.550	2.550	بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم		
		//		
2.550	2.550	من ح/ بضاعة مستهلكة	30	600
		إلى ح/ مخزون البضاعة		
2.550	2.550	خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة		
		إخراج رقم		
2.550	2.550	قبل 25 من الموالي		
		من ح/ TVA القابلة للإرجاع	44566	4456
2.550	2.550	إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع		
		على السلع		
2.550	2.550	ترصيد ح/ 44566		
		//		
2.550	2.550	من ح/ TVA الم جمعة	4456	4457
		إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع	4451	
850	850	ح/ TVA للدفع		
		تحديد قيمة TVA الواجبة الدفع		
850	850	//		
		من ح/ TVA للدفع	53	4451
850	850	إلى ح/ الصندوق		
		تسديد قيمة TVA نقدا لمصلحة الضرائب		

9 - 2 - 3 : التسجيل المحاسبي لحالة وجود دين: TVA مؤجلة :

في المثال السابق كان ح/ 4457 أكبر من ح/ 4456 أي أن الفرق موجب لدى المؤسستين (أ) و (ب)، معناه أن TVA المتحصل عليها أكبر من TVA المدفوعة عند الشراء. غير أن هناك حالة أخرى نجد فيها ح/ 4456 أكبر من ح/ 4457، وفي هذه الحالة يكون الفرق سالب أي أن للمؤسسة حق لدى مصلحة الضرائب يتم استرجاعه في الأشهر التي تلي شهر تحقيقه. وفي هذه الحالة يكون القيد العام كالاتي :

XXXX	XXXX XXXX	من ح/ TVA المجمعة ح/ دين: TVA مؤجلة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع تحديد قيمة TVA والتي تعد في هذه الحالة كحق للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب	4456	4457 44567
------	--------------	---	------	---------------

مثال : بتاريخ 20/04/2013 قدمت المؤسسة (أ) إلى مصلحة الضرائب تصريح خاص بالرسم على القيمة المضافة لشهر مارس 2013 والذي يحتوي على ما يلي :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة : 127.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع : 140.000 دج
- المطلوب :** - إعداد التصريح الجبائي للرسم على القيمة المضافة .
- سجل هذا التصريح في يومية المؤسسة (أ)، ماذا تلاحظ .

الحل : - إعداد التصريح الجبائي لـ TVA .

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 127.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 140.000 دج
- دين : الرسم على القيمة المضافة مؤجلة (ح/44567) : 13.000 دج

- التسجيل المحاسبي للتصريح .

يومية المؤسسة (أ)

		2013/04/20		
	127.000 13.000	من ح/ TVA المجمعة ح/ دين: TVA مؤجلة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع تحديد قيمة TVA والتي تعد في هذه الحالة كحق للمؤسسة لدى مصلحة الضرائب	4456	4457 44567
140.000				

نلاحظ أن ح/4456 أكبر من ح/4457 وبالتالي نقول أن للمؤسسة حق على مصلحة الضرائب، وهذا الحق يقتطع في الأشهر الموالية .

ولتحديد كيفية تسوية ح/44567 ندرج المثال الآتي :

مثال : قدمت المؤسسة (س) إلى مصلحة الضرائب الموجودة في دائرة اختصاصها المعلومات التالية :

ماي	أفريل	مارس	الأشهر العمليات
170.000	28.500	73.000	TVA المجمعة
101.200	71.600	42.100	TVA القابلة للإرجاع

المطلوب :

- إعداد تصريح جبائي لـ TVA عن كل شهر .
- تسجيل التصريح عن كل شهر في يومية المؤسسة (س) .
- تسجيل القيد الذي يثبت عملية تسديد الفرق الناتج عن شهر أفريل و ماي نقدا .

الحل :

- إعداد تصريح جبائي لـ TVA عن كل شهر .

شهر مارس :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 73.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 42.100 دج
- الرسم على القيمة المضافة للدفع (ح/4451) : 30.900 دج

شهر أفريل :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 28.500 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 71.600 دج
- دين : الرسم على القيمة المضافة مؤجلة (ح/4456) : 43.100 دج

شهر ماي :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 170.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 101.200 دج
- الرسم على القيمة المضافة للدفع (ح/4451) : 68.800 دج

- التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة (س) .

42.100 30.900	73.000	شهر مارس	4456 4451	4457
		من ح/ TVA المجمعة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع ح/ TVA للدفع تصريح شهر مارس		
71.600	28.500 43.100	شهر أفريل	4456	4457 4456
		من ح/ TVA المجمعة ح/ دين: TVA مؤجلة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع تصريح شهر أفريل		

101.000 68.800	170.000	شهر ماي من ح/ TVA المجمعة إلى ح/ TVA القابلة للإرجاع ح/ TVA للدفع تصريح شهر ماي قبل 25 من شهر جوان	4456 4451	4457
	68.800	من ح/ TVA للدفع إلى ح/ دين: TVA مؤجلة ح/ الصندوق تسديد قيمة TVA لشهر ماي مع تسوية شهر أفريل .	44567 53	4451
43.100 25.700				

9 - 3 : دراسة بعض الحالات الخاصة:

9 - 3 - 1 : الرسم على القيمة المضافة على التسبيق : عندما يدفع الزبون تسبيق من أجل الحصول على مخزون سلعي، فإن هذا التسبيق يخضع للرسم على القيمة المضافة .
مثال : في 04/05 : أرسل الزبون (س) طلبية لمورده (ع) من أجل توفير بضاعة بقيمة 60.000دج، وأرفق معها شيك بنكي قيمته 20.000دج .

وفي 04/25 : أرسل المورد البضاعة لزبونه، وقد قدرت تكلفتها بـ 45.000دج، وأن العملية تمت على الحساب .

المطلوب : إذا علمت أن نسبة TVA تمثل 17%، قم بالتسجيلات المحاسبية الضرورية لدى كل من الزبون (س) والمورد (ع) .

الحل : يومية الزبون (س)

23.400	20.000 3.400	04/05 من ح/ الموردون المدينين : تسبيقات ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع إلى ح/ البنك دفع تسبيق بواسطة شيك بنكي	512	4091 44566
	60.000 6.800	04/25 من ح/ مشتريات البضاعة ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع إلى ح/ الموردون المدينين : تسبيقات ح/ موردو المخزونات شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم	4091 401	380 44566
20.000 46.800				

60.000	60.000	// من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
--------	--------	--	-----	----

يومية المورد (ع)

20.000 3.400	23.400	04/05 من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون- تسبيقات ح/ TVA مجمعة قبض تسبيق بواسطة شيك بنكي	4191 4457	512
60.000 6.800	46.800 20.000	04/25 من ح/ الزبون ح/ الزبائن الدائنون- تسبيقات إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ TVA مجمعة بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم	700 4457	411 4191
45.000	45.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600

9 - 3 - 2 : الرسم على القيمة المضافة في فاتورة تحتوي على تخفيضات تجارية :

عندما تكون هناك فاتورة بيع/ شراء تحتوي على تخفيض تجاري واحد أو أكثر فإن قاعدة حساب الرسم على القيمة المضافة هو آخر صافي تجاري .

مثال : جاءت فاتورة تحتوي على المعلومات التالية :

سعر البيع/الشراء : 130.000دج ، تخفيض تجاري أول: 2% ، تخفيض تجاري ثان: 3% ،

TVA : 7% ، التكلفة لدى المورد : 95.000 دج، العملية تمت على الحساب .

المطلوب : تسجيل الفاتورة في يومية الزبون والمورد .

الحل : إعداد الفاتورة :

سعر البيع	:	130.000 دج
ت I 2%	:	2.600 دج
ص ت I	:	127.400 دج
ت II 3%	:	3.822 دج
ص ت II	:	123.578 دج
TVA 7%	:	8.650,46 دج
ص د	:	132.228,46 دج

يومية الزبون

380	44566	401	من ح/ مشتريات البضاعة ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع إلى ح/ موردين المخزونات شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم	123.578 8.650,46	132.228,46
30		380	من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	123.578	123.578

يومية المورد

411	700 4457	30	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ TVA مجمعة بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم	132.228,46	123.578 8.650,46
600		30	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة وفق مذكرة إخراج رقم	95.000	95.000

9 - 3 - 3 : الرسم على القيمة المضافة في فاتورة تحتوي على تخفيضات تجارية وخصم مالي :

عندما تكون هناك فاتورة بيع/ شراء تحتوي على تخفيض تجاري واحد أو أكثر بالإضافة إلى خصم مالي، في هذه الحالة قاعدة حساب الرسم على القيمة المضافة هو الصافي المالي .

مثال : جاءت فاتورة تحتوي على المعلومات التالية :

سعر البيع/الشراء : 140.000 دج ، تخفيض تجاري أول: 2% ، تخفيض تجاري ثان: 5% ، خصم مالي 3% ، TVA : 17% ، التكلفة لدى المورد : 90.000 دج، العملية تمت نقداً.

المطلوب : تسجيل الفاتورة في يومية الزبون والمورد .

الحل : إعداد الفاتورة :

سعر البيع	:	140.000 دج
ت 2 %	:	2.800 دج
ص ت I	:	137.200 دج
ت 5 %	:	6.860 دج
ص ت II	:	130.340 دج
خ م 3 %	:	3.910,2 دج
ص م	:	126.429,8 دج
TVA 7 %	:	21.493,07 دج
ص د	:	147.922,87 دج

يومية الزبون

380	من ح / مشتريات البضاعة	130.340	147.922,87
44566	ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع	21.493,07	3.910,2
53	إلى ح / الصندوق		
768	ح/ منتجات مالية أخرى		
	شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم		
	//		
30	من ح/ مخزون البضاعة	130.340	130.340
380	إلى ح/ مشتريات البضاعة		
	دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة		
	إدخال رقم		

يومية المورد

53	من ح/ الزبون	147.922,87	130.340
668	ح/ أعباء مالية أخرى	3.910,2	21.493,07
700	إلى ح/ مبيعات البضاعة		
4457	ح/ TVA مجمعة		
	بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم		
	//		
600	من ح/ بضاعة مستهلكة	90.000	90.000
30	إلى ح/ مخزون البضاعة		
	خروج البضاعة وفق مذكرة إخراج رقم		

9 - 3 - 4 : حالة عامة :

نحاول في الأخير معالجة فاتورة تحتوي على تسبيق ، تخفيض تجاري وخصم مالي، وغلافات تجارية وكذا مصاريف النقل .

مثال : جاءت فاتورة تحتوي على المعلومات التالية :

سعر البيع/الشراء : 150.000 دج ، تخفيض تجاري : 2% ، خصم مالي 3% ، TVA : 17% ،
 غلافات متداولة : 25.000 دج ، تسبيق مدفوع بشيك بنكي قيمته : 30.000 دج ، مصاريف النقل
 (لا تخضع لـ TVA) : 10.000 دج قام به المورد والزبون من يتحمله ، التكلفة لدى المورد
 : 100.000 دج، العملية تمت نقداً.

المطلوب : إعداد الفاتورة ثم تسجيلها في يومية الزبون والمورد .

الحل : إعداد الفاتورة :

سعر البيع	:	150.000 دج
ت 2 %	:	3.000 دج
ص ت	:	147.000 دج
خ م 3 %	:	4.410 دج
ص م	:	142.590 دج
TVA 17 %	:	19.140,3 دج
غلافات م	:	25.000 دج
النقل	:	10.000 دج
تسبيق	:	30.000 دج
ص د	:	147.922,87 دج

ملاحظة : قيمة TVA = $(30.000 - 142.590) \times 17\% = 19.140,3$ دج .

يومية الزبون

35.100	30.000	01	512	4091
	5.100	من ح/ الموردون المدينين : تسبيقات ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع إلى ح/ البنك دفع تسبيق بواسطة شيك بنكي		44566
30.000	147.000	02	4091	3800
	10.000	من ح/ مشتريات البضاعة		3801
	19.140,3	ح/ مصاريف نقل المشتريات		44566
	25.000	ح/ TVA القابلة للإرجاع على السلع		4096
		ح/ الموردون المدينون : غلافات عربون مدفوع	53 768	
147.922,87		إلى ح/ الموردون المدينين : تسبيقات		
4.410		ح/ الصندوق ح/ منتجات مالية أخرى شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم		

147.000 10.000	157.000	// من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة ح/ مصاريف نقل المشتريات دخول البضاعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	3800 3801	30
-------------------	---------	--	--------------	----

يومية المورد

30.000 5.100	35.100	01 من ح/ البنك إلى ح/ الزبائن الدائنون- تسبيقات ح/ TVA مجمعة قبض تسبيق بواسطة شيك بنكي	4191 4457	512
147.000 10.000 19.140,3 25.000	147.922,87 30.000 4.410	02 من ح/ الصندوق ح/ الزبائن الدائنون- تسبيقات ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ تقديم خدمات أخرى ح/ TVA مجمعة ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض بيع بضاعة وفق الفاتورة رقم	700 706 4457 4196	53 4191 668
100.000	100.000	// من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	30	600

10 : المعالجة المحاسبية للمخزونات بين الجرد المتناوب والدائم :

10 - 1 : حالة الجرد المتناوب :

10 - 1 - 1 : عمليات نهاية السنة المالية (31/12/ن)¹:

ندرس في البداية حسابات المخزونات التالية : ح/30 ، ح/31 ، ح/32X .

● إلغاء مخزون أول المدة :

XXXX	XXXX	حالة مخزون البضاعة من ح/ تغيرات مخزونات البضاعة إلى ح/ مخزون البضاعة إلغاء المخزون أول المدة	30	6030
XXXX	XXXX	حالة المواد الأولية من ح/ تغيرات مخزونات المواد الأولية إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات إلغاء المخزون أول المدة	31X	6031
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ تغيرات مخزونات التموينات الأخرى إلى ح/ التموينات الأخرى إلغاء المخزون أول المدة	32X	6032

● إلغاء حساب المشتريات المخزنة :

XXXX	XXXX	حالة مخزون البضاعة من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مشتريات البضاعة إلغاء المشتريات المخزنة من البضاعة	380	600
XXXX	XXXX	حالة المواد الأولية من ح/ المواد الأولية مستهلكة إلى ح/ مشتريات المواد الأولية إلغاء المشتريات المخزنة من المواد الأولية	381X	601
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ تموينات أخرى مستهلكة إلى ح/ مشتريات تموينات الأخرى إلغاء المشتريات المخزنة من التموينات الأخرى	382X	602

¹ E.N.C.C., D.F.C., PROCEDURES D'EVALUATION & DE COMPTABILISATION DES STOCKS & EN COURS EN INVENTAIRE INTERMITTANT, Juillet 2010, p-p : 14-37.

● تخصيص المخزون النهائي (آخر المدة) :

XXXX	XXXX	حالة مخزون البضاعة من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ تغيرات مخزونات البضاعة تخصيص مخزون آخر المدة من البضاعة	6030	30
XXXX	XXXX	حالة المواد الأولية من ح/ المواد الأولية و التوريدات إلى ح/ تغيرات مخزونات المواد الأولية والتوريدات تخصيص مخزون آخر المدة من المواد الأولية	6031	31X
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ التموينات الأخرى إلى ح/ تغيرات مخزونات اللوازم الأخرى تخصيص مخزون آخر المدة من التموينات الأخرى	6032	32X

ملاحظة : عند الجرد المتناوب، لا توجد قيود محاسبية في نهاية السنة المالية تخص الحسابات التالية :

ح/331 ، ح/335 ، ح/341 ، ح/345 .

وفي المرحلة الموالية ندرس الحسابات المخزونات التالية : ح/35X ، ح/36 .

● إلغاء مخزون أول المدة من المنتجات :

XXXX	XXXX	من ح/ تغير المخزونات من المنتجات إلى ح/ المخزونات من المنتجات إلغاء المخزون من المنتجات	35X	724
------	------	--	-----	-----

● تخصيص المخزون النهائي (آخر المدة) من المنتجات :

XXXX	XXXX	من ح/ المخزونات من المنتجات إلى ح/ تغير المخزونات من المنتجات تخصيص مخزون المنتجات	724	35X
------	------	---	-----	-----

حالة المخزونات المتأتية من التثبيات (ح/36) :

● دخول إلى المخازن :

○ حالة التثبيات المهلكة (القيمة العادلة) :

XXXX	XXXX	من ح/ المخزونات المتأتية من التثبيات إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري مذكرة إدخال رقم ...	757	36
------	------	---	-----	----

○ حالة التثبيات غير المهلكة (القيمة العادلة) :

XXXX	XXXX	من ح/ المخزونات المتأتية من التثبيات إلى ح/ التثبيات المادية مذكرة إدخال رقم ...	21X	36
------	------	--	-----	----

● خروج من المخازن :

XXXX	XXXX	من ح/ التثبيات المادية إلى ح/ المخزونات المتأتية من التثبيات مذكرة إخراج رقم ...	36	21X
------	------	---	----	-----

10 - 2 : حالة الجرد الدائم :

10 - 2 - 1 : تسوية فروقات المخزونات في 12/31¹ :

● الفروقات الايجابية المبررة :

XXXX	XXXX	حالة البضاعة من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ بضاعة مستهلكة	600	30
XXXX	XXXX	حالة المواد الأولية من ح/ المواد الأولية والتوريدات إلى ح/ المواد الأولية مستهلكة	601	31
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ تموينات أخرى إلى ح/ تموينات أخرى مستهلكة	602	32
XXXX	XXXX	حالة السلع الجاري إنجازها من ح/ السلع الجاري إنجازها إلى ح/ تغيير المخزونات الجارية	723	33
XXXX	XXXX	حالة المخزونات من المنتجات من ح/ المخزونات من المنتجات إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات	724	35

¹ E.N.C.C., D.F.C., PROCEDURES D'EVALUATION & DE COMPTABILISATION DES STOCKS & EN COURS EN INVENTAIRE PERMANENT, Juillet 2010, p-p : 32- 36.

● الفروقات السلبية المبررة :

XXXX	XXXX	حالة البضاعة من ح/ بضاعة مستهلكة	30	600
XXXX	XXXX	إلى ح/ مخزون البضاعة حالة المواد الأولية	31	601
XXXX	XXXX	من ح/ المواد الأولية واللوازم مستهلكة إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات	32	602
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ تموينات أخر مستهلكة	33	723
XXXX	XXXX	إلى ح/ تموينات أخرى حالة السلع الجاري إنجازها	34	724
XXXX	XXXX	من ح/ تغيير المخزونات الجارية إلى ح/ السلع الجاري إنجازها	35	
XXXX	XXXX	حالة المخزونات من المنتجات من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات		
XXXX	XXXX	إلى ح/ المخزونات من المنتجات		

● الفروقات الايجابية غير المبررة :

XXXX	XXXX	حالة البضاعة من ح/ مخزون البضاعة	757	30
XXXX	XXXX	إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	31
XXXX	XXXX	حالة المواد الأولية من ح/ المواد الأولية والتوريدات	757	32
XXXX	XXXX	إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	33
XXXX	XXXX	حالة التموينات الأخرى من ح/ تموينات أخرى	757	35
XXXX	XXXX	إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	
XXXX	XXXX	حالة السلع الجاري إنجازها من ح/ السلع الجاري إنجازها	757	
XXXX	XXXX	إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	
XXXX	XXXX	حالة المخزونات من المنتجات من ح/ المخزونات من المنتجات	757	
XXXX	XXXX	إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	

● الفروقات السلبية غير المبررة :

XXXX	XXXX	حالة البضاعة من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ مخزون البضاعة حالة المواد الأولية	30	657
XXXX	XXXX	من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات حالة التموينات الأخرى	31	657
XXXX	XXXX	من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ تموينات أخرى حالة السلع الجاري إنجازها	32	657
XXXX	XXXX	من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ السلع الجاري إنجازها حالة المخزونات من المنتجات	33	657
XXXX	XXXX	من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ المخزونات من المنتجات	35	657

أما باقي الحسابات فتكون تسوية حساباتها على النحو الآتي :

● الفروقات الايجابية :

XXXX	XXXX	حالة المخزونات المتأتية من التثبيتات من ح/ المخزونات المتأتية من التثبيتات إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	36
XXXX	XXXX	حالة المخزونات الخارجية من ح/ المخزونات الخارجية إلى ح/ منتجات استثنائية عن التسيير الجاري	757	37x

● الفروقات السلبية

XXXX	XXXX	حالة المخزونات المتأتية من التثبيتات من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ المخزونات المتأتية من التثبيتات	36	657
XXXX	XXXX	حالة المخزونات الخارجية من ح/ أعباء استثنائية عن التسيير الجاري إلى ح/ المخزونات الخارجية	37x	657

لتوضيح الفرق بين نظامي الجرد الدوري والجرد المستمر نورد المثال التالي :

مثال : لدينا البيانات التالية والتي تخص المؤسسة (س) الصناعية :

- كان مخزون أول المدة بتاريخ 1/1/ن كما يلي :
 - مواد أولية : 55000 دج
 - منتجات وسيطية : 45000 دج
 - منتجات مصنعة : 60000 دج
 - خلال السنة ن قامت المؤسسة (س) بالعمليات التالية :
 - 1/5/ن : شراء مواد أولية بقيمة 35000 دج .
 - 1/15/ن : إخراج ما قيمته 40000 دج من المواد الأولية للورشة قصد التصنيع .
 - 2/20/ن : تحصلت من الورشة على المنتجات التالية : منتجات وسيطية بقيمة 30000 دج، ومنتجات مصنعة بقيمة 50000 دج .
 - 3/10/ن : بيع منتجات مصنعة بقيمة 70000 دج، تكلفتها 45000 دج .
 - 4/20/ن : إدخال ما قيمته 55000 دج من المنتجات الوسيطة للورشة قصد استكمال عملية التصنيع .
 - أما مخزون آخر المدة بتاريخ 12/31/ن ، ووفق الجرد الفعلي فقد جاء على النحو الآتي :
 - مواد أولية : 45000 دج
 - منتجات وسيطية : 23000 دج
 - منتجات مصنعة : 69000 دج
- المطلوب :** تسجيل العمليات الضرورية في يومية المؤسسة (س) وفق نظام الجرد المستمر (الدائم) ونظام الجرد الدوري (المتناوب) .

الحل :

أولا : نظام الجرد المستمر :

1/1/ن			
55000	من ح/ مواد أولية وتوريدات	401	31
45000	ح/ منتجات وسيطية	7240	351
60000	ح/ منتجات مصنعة	7241	355
55000	إلى ح/ موردو المخزونات		
45000	ح/ تغير المخزونات من		
	المنتجات الوسيطة		
60000	ح/ تغير المخزونات من		
	المنتجات المصنعة		
	تسجيل مخزون أول المدة		
1/5/ن			
35000	من ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات	401	381
35000	إلى ح/ موردو المخزونات		
	تسجيل فاتورة الشراء رقم		

35000	35000	// من ح/ مواد أولية وتوريدات إلى ح/ مشتريات المواد الأولية والتوريدات دخول المواد الأولية والتوريدات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم ... ————— 1/15/ن —————	381	31
	40000	من ح/ مواد أولية وتوريدات مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات خروج المواد الأولية والتوريدات إلى الورشة وفق مذكرة إخراج رقم ... ————— 2/20/ن —————	31	601
30000	30000	من ح/ منتجات وسيطية	7240	351
	50000	ح/ منتجات مصنعة		355
30000		إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات الوسيطة	7240	
50000		ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة	7241	
		دخول المنتجات الوسيطة والتامة إلى المخازن وفق مذكرة إخراج رقم ... ————— 3/10/ن —————		
70000	70000	من ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة تسجيل فاتورة البيع رقم	701	411
45000	45000	// من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج منتجات مصنعة من المخزن وفق مذكرة إخراج رقم	355	7241
	55000	————— 4/20/ن ————— من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات الوسيطية	351	7240
55000		إلى ح/ منتجات وسيطية خروج منتجات وسيطية من المخزن وفق مذكرة إخراج رقم		

355/ح		351/ح		31/ح	
45000	60000	55000	45000	40000	55000
65000:رم	50000	20000:رم	30000	50000:رم	35000
110000	110000	75000	75000	90000	90000

تحديد الفروقات : ويتم وفق العلاقة التالية :

الفرق = مخزون آخر المدة الفعلي (الحقيقي) - مخزون آخر المدة المحاسبي

ح/31 "مواد أولية وتوريدات" = 50000 - 45000 = 5000 دج

ح/351 "منتجات وسيطية" = 20000 - 23000 = 3000 دج

ح/355 "منتجات مصنعة" = 65000 - 69000 = 4000 دج

دراسة الحالات الممكنة :

لما تكون الفروقات مبررة

5000	5000	31/12/ن من ح/ مواد أولية وتوريدات مستهلكة إلى ح/ مواد أولية وتوريدات إلغاء جزء من مخزون المواد الأولية والتوريدات (حالة الفرق السلبي)	31	601
	3000 4000	// من ح/ منتجات وسيطية ح/ منتجات مصنعة إلى ح/ تغيير المخزونات من المنتجات الوسيطة ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة تسجيل الفروقات الموجبة من المنتجات	7240 7241	351 355

لما تكون الفروقات غير مبررة

5000	5000	31/12/ن من ح/ أعباء استثنائية عن التسير الجاري إلى ح/ المواد الأولية والتوريدات تسجيل الفرق السالب من المواد الأولية في حساب الأعباء	31	657
------	------	--	----	-----

تمارين محلولة :

التمرين رقم 01 : اتفق طلبية السنة الأولى (علوم اقتصادية) على الدخول في شراكة لإنشاء مؤسسة إنتاجية مختصة في صناعة الأثاث ، وبالفعل تم ذلك بتاريخ 2011/11/02 . وخلال ثلاث أشهر الأولى من إنشائها قامت بالعمليات الآتية:

2011/11/05: شراء مواد أولية بقيمة 120000 دج ، وصلت المواد والفاتورة لم تصل.

2011/11/10: قامت بإخراج ثلثي (2/3) المواد الأولية إلى الورشة قصد التصنيع.

2011/11/20: تحصلت من الورشة على المنتجات التالية: - منتجات متبقية بقيمة 9000 دج، - منتجات مصنعة 95000 دج.

2011/12/04: بيع كل المنتجات المتبقية بقيمة 12000 دج نقدا، إرسال الفاتورة دون المنتجات.

2011/12/15: بيع نصف المنتجات المصنعة بقيمة 62000 دج ، إرسال الفاتورة والمنتجات، العملية تمت بشيك بنكي.

2011/12/20: بيع باقي المنتجات المصنعة بقيمة 63000 دج ، إرسال المنتجات دون الفاتورة.

2011/12/25: شراء مواد أولية بقيمة 45000 دج نقدا، وصول الفاتورة فقط.

2012/01/05: وصول الفاتورة الخاصة بالعملية 2011/11/05 والتسوية كانت بشيك بنكي.

2012/01/12: إرسال المنتجات المتبقية والمباعة في 2011/12/04.

2012/01/20: إرسال الفاتورة الخاصة ببيع المنتجات المصنعة والتسوية بشيك بنكي ، ووصول المواد الأولية المشتراة في 2011/12/25.

المطلوب: باعتبارك محاسب لهذه المؤسسة، قم بتسجيل العمليات السابقة في اليومية (مع تسجيل عمليات التسوية).

الحل :

120000	120000	2011/11/05	381	31
		من ح/ مواد أولية إلى ح/ مشتريات مواد أولية دخول المواد إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
80000	80000	2011/11/10	31	601
		من ح/ مواد أولية مستهلكة إلى ح/ مواد أولية خروج المواد الأولية من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم		
95000	95000 9000	2011/11/20	7240	355 358
		من ح/ منتجات مصنعة ح/ منتجات متبقية إلى ح/ تغير المخزونات من المنتجات المصنعة		
9000	9000	ح/ تغير المخزونات من المنتجات المتبقية دخول المنتجات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم	7241	

12000	12000	_____ 2011/12/04 _____ من ح/ الصندوق إلى ح/ مبيعات المنتجات المتبقية فاتورة بيع المنتجات المتبقية رقم	703	53
62000	62000	_____ 2011/12/15 _____ من ح/ البنك إلى ح/ مبيعات المنتجات المصنعة فاتورة بيع المنتجات المصنعة رقم	701	512
47500	47500	_____ // _____ من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	355	7240
47500	47500	_____ 2011/12/20 _____ من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	355	7240
45000	45000	_____ 2011/12/25 _____ من ح/ مشتريات مواد أولية إلى ح/ الصندوق فاتورة شراء المواد الأولية رقم	53	381
120000	120000	_____ 2011/12/31 _____ من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ فواتير قيد الاستلام تسوية العملية 2011/11/05	408	381
63000	63000	_____ // _____ من ح/ فواتير قيد التحرير إلى ح/ مبيعات المنتجات المصنعة تسوية العملية 2011/12/20	701	418
45000	45000	_____ // _____ من ح/ مخزون لدى الغير من المواد الأولية إلى ح/ مشتريات المواد الأولية تسوية العملية 2011/12/25	381	371
120000	120000	_____ 2012/01/05 _____ من ح/ فواتير قيد الاستلام إلى ح/ البنك وصول فاتورة شراء المواد الأولية رقم	512	408
9000	9000	_____ 2012/01/12 _____ من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المتبقية إلى ح/ منتجات متبقية خروج المنتجات المتبقية من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	358	7241

63000	63000	2012/01/20 من ح/ البنك إلى ح/ فواتير قيد التحرير تحرير فاتورة بيع المنتجات المصنعة رقم //	418	512
	45000	من ح/ مواد أولية إلى ح/ مخزون لدى الغير من المواد الأولية وصول المواد ودخولها المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		31
45000			371	

التمرين رقم 02 : قامت مؤسسة صناعية بالعمليات التالية و يطلب منك تسجيلها في اليومية :

- 06/02 :** شراء مواد و لوازم بقيمة 50.000 دج ، مصاريف النقل 3000 دج، الكل دفع بشيك بنكي .
- 06/04 :** أدخلت كل المواد و اللوازم إلى ورشة التصنيع .
- 06/08 :** تحصلت من ورشة التصنيع على : - منتجات مصنعة تكلفتها 60.000 دج ، - منتجات وسيطة 40.000 دج - منتجات متبقية (فضلات) 1500 دج .
- 06/10 :** بيع كل المنتجات المصنعة على الحساب بمبلغ 74.000 دج .
- 06/12 :** أرجع الزبون ربع المنتجات المباعة في 06/10 نظرا لوجود بها عيب .
- 06/15 :** أرسلت طلبية للمورد من أجل توفير مواد أولية قيمتها 25.000 دج مرفقة بشيك بنكي قيمته 6000 دج.
- 06/19 :** وصلت المواد و الفاتورة خاصة بالعملية 06/15 ، و التسوية كانت نقدا .
- 06/21 :** أرجعت المؤسسة نصف المواد المشتراة في 06/19 نظرا لعدم مطابقتها للمواصفات المطلوبة.
- 06/23 :** شراء 1500 قارورة بلاستيكية بـ 3 دج للوحدة التي تعتبر كغلافات غير قابلة للإرجاع، تمت العملية على الحساب ، مصاريف النقل كانت تقدر 1000 دج .
- 06/24 :** شراء غلافات قابلة للإرجاع بقيمة 45000 دج سددت النصف نقدا و الباقي على الحساب.

الحل :

530000	50000 3000	06/02 من ح/ ثمن شراء المواد الأولية ح/ مصاريف نقل مشتريات المواد الأولية إلى ح/ البنك وصول فاتورة شراء المواد رقم //	512	3810 3811
	53000	من ح/ مواد أولية إلى ح/ ثمن شراء المواد الأولية ح/ مصاريف نقل مشتريات المواد الأولية دخول المواد الأولية للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم		31
50000 3000			3810 3811	
53000	53000	06/04 من ح/ مواد أولية مستهلكة إلى ح/ مواد الأولية خروج المواد من المخازن إلى الورشة وفق مذكرة إخراج رقم	31	601

		06/08		
	40000	من ح/ منتجات وسيطية		351
	60000	ح/ منتجات مصنعة		355
	1500	ح/ منتجات متبقية		358
40000		إلى ح/ تغير المخزونات من المنتجات الوسيطة	7240	
60000		ح/ تغير المخزونات من المنتجات المصنعة	7241	
1500		ح/ تغير المخزونات من المنتجات المتبقية	7242	
		دخول المنتجات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
		06/10		
	74000	من ح/ الزبون		411
74000		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة تحرير فاتورة بيع المنتجات المصنعة رقم	701	
		//		
60000	60000	من ح/تغير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة	355	7241
		خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم		
		06/12		
• 181500	• 181500	من ح/ الزبون		411
		إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ أداء خدمات	710	
		وصول فاتورة إرجاع المنتجات المصنعة رقم (طريقة المتمم الصفري)		
		//		
• 185000	• 185000	من ح/تغير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة	355	7241
		دخول المنتجات المصنعة إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
		06/15		
6000	6000	من ح/ الموردون المديون : تسبيق إلى ح/ البنك	512	4091
		إرسال طلبية مرفقة بشيك بنكي رقم		
		06/19		
6000	25000	من ح/ مشتريات المواد الأولية		381
19000		إلى ح/ الموردون المديون: تسبيق ح/ الصندوق	4091 53	
		فاتورة شراء المواد رقم ، بها تسبيق		
		//		
	25000	من ح/ مواد أولية		31
25000		إلى ح/ مشتريات المواد الأولية	381	

		دخول المواد الأولية إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
		06/21		
12500	12500	من ح/ الصندوق إلى ح/ مشتريات المواد الأولية تحرير فاتورة إرجاع المواد رقم	381	53
		//		
12500	12500	من ح/ مشتريات المواد الأولية إلى ح/ مواد أولية	31	381
		06/23		
	4500	من ح/ مشتريات التموينات الأخرى		3820
	1000	ح/ مصاريف نقل مشتريات التموينات		3821
5500		إلى ح/ موردو المخزونات وصول فاتورة رقم، الخاصة بشراء التموينات الأخرى	401	
		//		
	5500	من ح/ التغليفات		326
4500		إلى ح/ مشتريات التموينات الأخرى	3820	
1000		ح/ مصاريف نقل مشتريات التموينات	3821	
		دخول التغليفات إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
		06/24		
22500	45000	من ح/ غلافات مسترجعة(متداولة) إلى ح/ موردو التثبيات	404	2186
22500		ح/ الصندوق	53	
		شراء غلافات مسترجعة وفق الفاتورة رقم....		

التمرين رقم 03 : باعت مؤسسة (أ) منتجات مصنعة للمؤسسة (ب)، تكلفة إنتاجها لدى (أ) 60000 دج، تعتبر كموايد أولية لدى (ب)، وفق فاتورة تضمنت ما يلي :

المبلغ الإجمالي	=	
تخفيض تجاري 1%	=	
صافي تجاري أول	=	
تخفيض تجاري 2 %	=	
صافي تجاري ثان	=	
خصم مالي 5 %	=	3395.7
صافي المالي	=	
مصاريف النقل	=	3000
صافي الدفع(نقدا)	=	

المطلوب : - إتمام الفاتورة - سجلها محاسبيا لدى المؤسسة(أ) و الزبون (ب)، علما أن التسوية تمت نقدا.

الحل : - إتمام الفاتورة :

- صافي تجاري ثاني 100% ← س
- خصم مالي 5% ← 3395.7 ← س } $67914 = 100/5 \times 3395.7$
- صافي تجاري أول ← ع
- تخفيض تجاري 2% ← $0.02 \times ع$
- صافي تجاري ثاني ← $0.98 \times ع = (0.02 \times ع) - ع = 67914$
- إذن : $ع = 67914 / 0.98 = 69300$ (صافي تجاري أول)
- و : تخفيض تجاري 2% $= 0.02 \times ع = 1386$
- المبلغ الإجمالي ← ص
- تخفيض تجاري 1% ← $0.01 \times ص$
- صافي تجاري أول ← $0.99 \times ص = (0.01 \times ص) - ص = 69300$
- إذن : $ص = 69300 / 0.99 = 70000$ (المبلغ الإجمالي)
- و : تخفيض تجاري 1% $= 0.01 \times ص = 700$
- وبذلك تصبح الفاتورة كما يلي :

70000	=	المبلغ الإجمالي
700	=	تخفيض تجاري 1%
69300	=	صافي تجاري أول
1386	=	تخفيض تجاري 2%
67914	=	صافي تجاري ثان
3395.7	=	خصم مالي 5%
64518.3	=	صافي المالي
3000	=	مصاريف النقل
67518.3	=	صافي الدفع (نقدا)
		- التسجيل المحاسبي :
		يومية المؤسسة (أ)

67914 3000	67518.3 3395.7	من ح/ الصندوق ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ تقديم خدمات أخرى فاتورة بيع منتجات مصنعة رقم //	701 706	53 668
	60000	من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات المصنعة من المخازن وفق مذكرة إخراج رقم	355	724
60000				

يومية المؤسسة (ب)

67518.3 3395.7	67914 3000	من ح/ ثمن مشتريات المواد الأولية ح/ مصاريف نقل مشتريات المواد إلى ح/ الصندوق ح/ نواتج مالية أخرى وصول فاتورة شراء مواد أولية رقم //	53 768	3810 3811
	70914	من ح/ مواد أولية إلى ح/ ثمن مشتريات المواد الأولية ح/ مصاريف نقل مشتريات المواد دخول المواد إلى المخازن وفق مذكرة إدخال رقم		31
67914 3000			3810 3811	

التمرين رقم 04: سجل الفواتير التالية لدى المورد والزبون، علما أن هامش الربح لدى المورد يقدر بـ 20%.

الفاتورة رقم 01: اشترى الزبون بضاعة (تعد بضاعة لدى المورد) وفق الفاتورة التالية: المبلغ الإجمالي 70000 دج، خصم مالي 5%، غلافات متداولة 12000 دج، النقل 7000 دج قام به المورد والزبون من يتحملها، TVA = 17%، تسوية العملية كان بشيك بنكي.

الفاتورة رقم 02: اشترى الزبون مواد أولية (تعد منتجات مصنعة لدى المورد) وفق الفاتورة التالية: المبلغ الإجمالي 110000 دج، تخفيض تجاري 2%، خصم مالي 3%، غلافات متداولة 10000 دج، تسبيق يقدر بـ 30000 دج، TVA = 17%، تسوية العملية كان نقدا.

الفاتورة رقم 03: اشترى الزبون مواد أولية (تعد بضاعة لدى المورد) وفق الفاتورة التالية: المبلغ الإجمالي 90000 دج، تخفيض تجاري أول 2%، تخفيض تجاري ثاني 3%، تسبيق يقدر بـ 25000 دج، غلافات متداولة 8000 دج، العملية تمت على الحساب.

الحل: - إعداد الفواتير :

المبلغ الإجمالي : 90000	-	المبلغ الإجمالي : 110000	-	المبلغ الإجمالي : 70000	-
ت تجاري 2% : 1800	-	ت تجاري 2% : 2200	-	خصم مالي 5% : 3500	-
ص تجاري 1 : 88200	=	ص تجاري : 107800	=	صافي مالي : 66500	=
ت تجاري 3% : 2646	-	خصم مالي 3% : 3234	-	TVA 17% : 11305	+
صافي تجاري : 85554	=	صافي مالي : 104566	=	غلافات . م : 12000	+
التسبيق : 25000	-	التسبيق : 30000	-	النقل : 7000	+
غلافات . م : 8000	+	TVA 17% : 12676.22	+	صافي الدفع : 96805	=
صافي الدفع : 68554	=	غلافات . م : 10000	+		
		صافي الدفع : 97242.22	=		

- المعالجة المحاسبية للفواتير :

الفاتورة رقم 01				
96805 3500 70000 7000 70000 7000 11305 12000 58333.3	70000	من ح/ ثمن مشتريات البضاعة	3800	
	7000	ح/ مصاريف نقل مشتريات البضاعة	3801	
	11305	ح/ TVA مسترجعة على السلع	44566	
	12000	ح/ الموردون المدينون: غلافات عربون مدفوع	4096	
		إلى ح/ البنك	512	
		ح/ نواتج مالية أخرى	768	
		وصول فاتورة شراء البضاعة تحت رقم //		
	77000	من ح/ مخزون البضاعة	30	
		إلى ح/ ثمن مشتريات البضاعة	3800	
		ح/ مصاريف نقل مشتريات البضاعة	3801	
58333.3		دخول البضاعة للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم		
		يومية المورد		
	96805	من ح/ البنك	512	
	3500	ح/ أعباء مالية أخرى	668	
		إلى ح/ مبيعات البضاعة	700	
		ح/ تقديم خدمات أخرى	706	
		ح/ TVA مجمعة	4457	
		ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض	4196	
		تحرير فاتورة بيع بضاعة رقم //		
	58333.3	من ح/ بضاعة مستهلكة (1/1.2 x 70000)	600	
الفاتورة رقم 02				
30000 97242.22 3234 107800	107800	يومية الزبون		
	12676.22	من ح/ مشتريات مواد أولية	381	
	10000	ح/ TVA مسترجعة على السلع	44566	
		ح/موردون مدينون: غلافات عربون مدفوع	4096	
		إلى ح/ الموردون المدينون: تسبيق	4091	
		ح/ الصندوق	53	
		ح/ نواتج مالية أخرى	768	
		وصول فاتورة شراء المواد تحت رقم //		
	107800	من ح/ مواد أولية	31	
		إلى ح/ مشتريات مواد أولية	381	
107800		دخول المواد للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم...		

107800 12676.22 10000	30000 97242.22 3234	يومية المورد من ح/ الزبائن الدائنون : تسبيق ح/ الصندوق ح/ أعباء مالية أخرى إلى ح/ مبيعات منتجات مصنعة ح/ TVA مجمعة ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض تحرير فاتورة بيع منتجات مصنعة تحت رقم ... // من ح/ تغيير المخزونات من المنتجات المصنعة إلى ح/ منتجات مصنعة خروج المنتجات وفق مذكرة إخراج رقم	701 4457 4196	4191 53 668
	91666.67	355	724	
الفاتورة رقم 03				
25000 68554	85554 8000	يومية الزبون من ح/ مشتريات مواد أولية ح/ الموردون المدينون: غلافات عربون مدفوع إلى ح/ الموردون المدينون: تسبيق ح/ موردو المخزونات وصول فاتورة شراء المواد تحت رقم // من ح/ مواد أولية إلى ح/ مشتريات مواد أولية دخول المواد للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم... يومية المورد من ح/ الزبائن الدائنون : تسبيق ح/ الزبون إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ الزبائن الدائنون: غلافات عربون مقبوض تحرير فاتورة بيع بضاعة رقم // من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة وفق مذكرة إخراج رقم	4091 401	381 4096
	85554	381	31	
85554 8000	25000 68554	700 4196	4191 411	
	75000	30	600	

التمرين رقم 05: قدمت إحدى المؤسسات إلى مصلحة الضرائب الموجودة في دائرة اختصاصها المعلومات التالية . ويطلب منك إعداد التصريح الجبائي لشهر أوت و سبتمبر و أكتوبر، وتسجيله في اليومية، مع تسجيل القيد الذي يثبت عملية تسديد الفرق الناتج عن أشهر الثلاث نقدا .

الأشهر	شهر أوت	شهر سبتمبر	شهر أكتوبر
TVA المجمعة	37000	50000	115000
TVA المسترجعة	46000	74000	75000

الحل :

- إعداد تصريح جبائي لـ TVA عن كل شهر .

شهر أوت :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 37.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 46.000 دج
- دين : الرسم على القيمة المضافة مؤجلة (ح/44567) : 9.000 دج

شهر سبتمبر :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 50.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 74.000 دج
- دين : الرسم على القيمة المضافة مؤجلة (ح/44567) : 24.000 دج

شهر أكتوبر :

- الرسم على القيمة المضافة المجمعة (ح/4457) : 115.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة القابلة للإرجاع (ح/4456) : 75.000 دج
- الرسم على القيمة المضافة للدفع (ح/4451) : 40.000 دج

- التسجيلات المحاسبية اللازمة في يومية المؤسسة .

46000	37000 9000	شهر أوت من ح/ TVA المجمعة ح/ دين: TVA مؤجلة إلى ح/ TVA المسترجعة التصريح الجبائي لشهر أوت	4456	4457 44567
	50000 24000	شهر سبتمبر من ح/ TVA المجمعة ح/ دين: TVA مؤجلة إلى ح/ TVA المسترجعة التصريح الجبائي لشهر سبتمبر		4457 44567
74000				

75000 40000	115000	شهر أكتوبر	4456 4451	4457
		من ح / TVA المجمعة إلى ح / TVA المسترجعة ح / TVA للدفع التصريح الجبائي لشهر أكتوبر قبل 25 من شهر نوفمبر		
33000 7000	40000	من ح / TVA للدفع إلى ح / دين: TVA مؤجلة ح / الصندوق تسديد قيمة TVA لشهر أكتوبر مع تسوية شهر أوت وسبتمبر .	44567 53	4451

التمرين رقم 06 : سجل العمليات التالية في يومية المؤسسة (أ) :

05/01: اشترت المؤسسة (أ) بضاعة على الحساب من عند المؤسسة (ب) بقيمة 50000 دج، TVA = 07%، ولتسديد دينها وقعت على كمبيالة لصالح المؤسسة (ب) تستحق بتاريخ 06/10 .

05/05: باعت المؤسسة (أ) بضاعة للمؤسسة (ج) بقيمة 70000 دج، TVA = 07%، والعملية تمت تسويتها بواسطة تحرير كمبيالة، علما أن تكلفة البضاعة تقدر بـ 55000 دج .

05/08: اشترت المؤسسة (أ) بضاعة من المؤسسة (د) بقيمة 90000 دج، TVA = 07%، ولتسديد حق المؤسسة (د) أظهرت المؤسسة (أ) الكمبيالة المسحوبة على المؤسسة (ج) والباقي سدد نقداً .

05/12: وصل تاريخ استحقاق إحدى الكمبيالات الواجبة الدفع قيمتها 45000 دج، علما أنه تم الاتفاق على أن يكون التسديد بواسطة البنك، الذي قدرت عمولته بـ 800 دج .

05/20: قررت المؤسسة (أ) خصم كمبيالة موجودة بحوزتها قيمتها 57000 دج، ولتحقيق ذلك أرسلتها للبنك (A) الذي خصم مبلغ قدره 5500 دج كأجرو البنك .

05/27: وصل تاريخ استحقاق كمبيالة واجبة الدفع قيمتها 62000 دج، والمؤسسة (أ) غير قادرة على السداد، لذا تم الاتفاق تجديد الكمبيالة لتاريخ لاحق (محدد)، على أن تتحمل المؤسسة (أ) ما قيمته 7000 دج كفوائد على التأخير .

05/29: أرسلت المؤسسة (أ) كمبيالة مطلوبة التحصيل و المسحوبة على المؤسسة (و) للبنك قصد التحصيل قيمتها 70000 دج، و قد قدرت مصاريف التحصيل بـ 4.000 دج .

الحل :

53500	50000 3500	05/01	401	380 44566
		من ح / مشتريات البضاعة ح / TVA المسترجعة على السلع إلى ح / موردين المخزونات شراء بضاعة وفق الفاتورة رقم		

50000	50000	من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
53500	53500	من ح/ موردو المخزونات إلى ح/ موردو السندات الواجب دفعها قبول كمبيالة المستحقة في 06/10 .	403	401
70000 4900	74900	05/05 من ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلى ح/ مبيعات البضاعة ح/ TVA المجمعة تحرير فاتورة بيع بضاعة رقم	700 4457	413
55000	55000	من ح/ بضاعة مستهلكة إلى ح/ مخزون البضاعة خروج البضاعة وفق مذكرة إخراج رقم	30	600
74900 21400	90000 6300	05/08 من ح/ مشتريات بضاعة ح/ TVA المسترجعة على السلع إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها ح/ الصندوق تحرير فاتورة بيع بضاعة رقم	413 53	380 44566
90000	90000	من ح/ مخزون البضاعة إلى ح/ مشتريات البضاعة دخول البضاعة للمخازن وفق مذكرة إدخال رقم	380	30
45800	45000 800	05/12 من ح/ موردو السندات الواجب دفعها ح/ مصاريف على الأوراق التجارية إلى ح/ البنك وصول إشعار من البنك يفيد دفع قيمة الكمبيالة	512	403 6275
57000	57000	05/18 من ح/ أوراق للخصم إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إرسال الكمبيالة للبنك ليقوم بخصمها .	413	5113
57000	51500 5500	من ح/ البنك ح/ مصاريف على الأوراق التجارية إلى ح/ أوراق للتحصيل ورود إشعار من البنك يفيد خصم الكمبيالة	5113	512 6275

62000	62000	05/27 من ح/ الزبون إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلغاء الورقة التجارية القديمة (القيد العكسي) //	413	411
	69000	من ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إلى ح/ الزبون ح/ منتجات مالية أخرى تسجيل الورقة التجارية الجديدة 07/ 04	411 768	413
	70000	من ح/ أوراق للتحصيل إلى ح/ الزبائن- السندات المطلوب تحصيلها إرسال الكمبيالة إلى البنك . //	413	5113
	66000 4000	من ح/ البنك ح/ مصاريف على الأوراق التجارية إلى ح/ أوراق للتحصيل قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة وإرسال إشعار يثبت ذلك .	5113	512 6275

لقد جاء هذا العمل ليثري جزئية مهمة في المحاسبة المالية وهي محاسبة المخزونات، من خلال الإجابة عن الإشكالية المطروحة التي تدور حول الإطار المفاهيمي المخزون السلعي والمعالجة المحاسبية له.

إن المخزون السلعي أو المخزونات يعد من الأصول المالية للمؤسسة، حيث يندرج ضمن الأصول المتداولة (الجارية) إذ يمثل العنصر المهم فيه. وبناءا على طبيعة المخزونات الموجودة بالمؤسسة يمكن لنا التمييز بين المؤسسة التجارية والمؤسسة الصناعية، أي يمكن أن نحدد طبيعة نشاط المؤسسة. أما فيما يخص محتوى محاسبة المخزونات ما بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمعيار المحاسبي الدولي رقم 02، فيما يتعلق بتعريف المخزونات وتقييمها وحتى تسجيلها يمكن القول أن هناك توافق بينهما .

لقد أخذ النظام المحاسبي المالي الجديد حيزا كبيرا لتوضيح واستعراض مختلف المعالجات المحاسبية للمخزونات من بيع وشراء، مع اختلاف أنشطة المؤسسات. بالإضافة إلى مختلف العمليات الملحقة بعملية البيع والشراء. كما جاء بكيفيات وتفاصيل تقييم المخزون، من نقطة حيازته ودخوله للمخازن إلى غاية بيعه وخروجه من ذمة المؤسسة، غير أن ما يعاب على مسألة تقييم المخزون في الواقع الجزائري هو عدم تبني المحاسبة التحليلية في الكثير من مؤسساتنا .

وفي الأخير، نرجوا تفعيل النظام المحاسبي المالي الجديد والعمل على متابعة النقائص الموجودة به ومعالجتها لجعله يساير واقع الاقتصاد الجزائري والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الراهنة .

قائمة المراجع

• اللغة العربية :

- وليد ناجي الحياى، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- وليد ناجي الحياى، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة (دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقا للمخطط المحاسبي الوطني)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون - الجزائر - ، 2005 .
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المحاسبة-1-، المملكة العربية السعودية .
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المحاسبة-2-، المملكة العربية السعودية .
- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي- دروس، مواضيع ومسائل محلولة- ، 2011 .
- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010 .
- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، الجزء الأول، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2010 .
- النظام المحاسبي المالي، pages bleues، الجزائر، 2008 .
- عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية : نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004 .
- القينعي عز الدين، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الأداء بالمؤسسة دراسة حالة : مركب السيارات الصناعية بالروبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2006 .

• اللغة الأجنبية :

- F. ENGEL & F. KLETZ, COURS DE COMPTABILITE GENERALE, ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DES MINES DE PARIS, Octobre 2006.
- F. LEFEBVRE, pratiquer les IFRS, fiche de synthèse – IAS 02 STOCKS, Éd. Francis Lefebvre .
- E.N.C.C., D.F.C., PROCEDURES D’EVALUATION & DE COMPTABILISATION DES STOCKS & EN COURS EN INVENTAIRE INTERMITTANT, Juillet 2010.
- E.N.C.C., D.F.C., PROCEDURES D’EVALUATION & DE COMPTABILISATION DES STOCKS & EN COURS EN INVENTAIRE PERMANENT, Juillet 2010.