



جامعة العربي التبسي، تبسة (الجزائر)
كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مطبوعة دروس في مقياس:

المحاسبة المالية المعمقة (II)

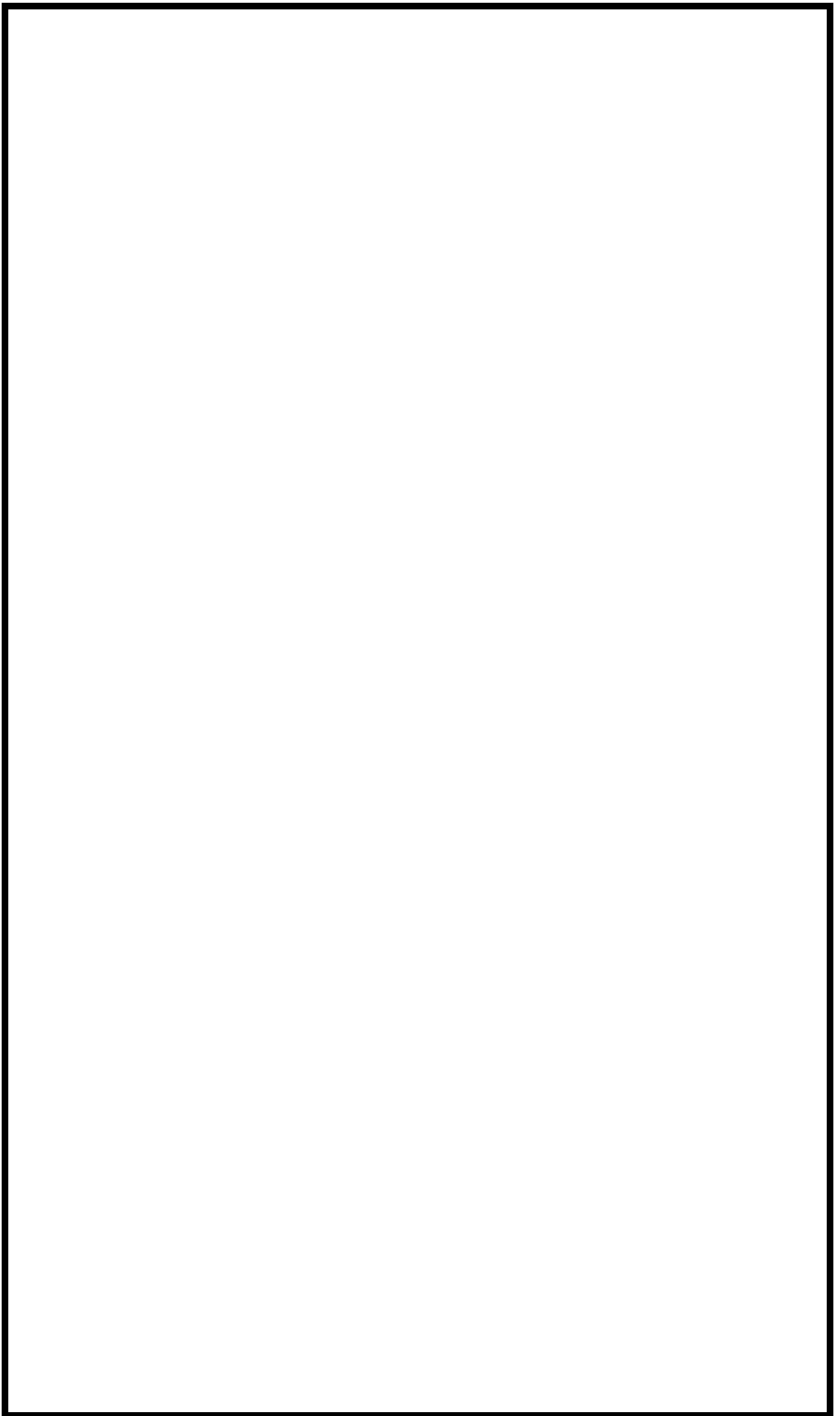
محاضرات مفصلة مدعمة بأمثلة

محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD

علوم مالية ومحاسبة

من اعداد الدكتور: زرقي عمار

السنة الجامعية : 2020-2021



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى	
	مقدمة عامة	
	السادس السادس	
1	محاسبة الأدوات المالية	الفصل 1
2	القسم 1 القيم القابلة للتوظيف	
7	القسم 2 سندات المساهمة	
8	القسم 3 المعالجة المحاسبية	
116	أعمال نهاية الدورة	الفصل 2
18	القسم 1 الاهتلاكات ونقص قيمة التثبيات	
61	القسم 2 تسوية المخزونات	
81	القسم 3 تسوية حسابات الغير - الحقوق والديون-	
104	القسم 4 تسوية حسابات التسيير	
113	القسم 5 مؤونة المخاطر والاعباء	
124	القسم 6 حالة التقارب البنكي	
137	اقفال واعادة فتح الحسابات (العمليات اللاحقة)	الفصل 3
137	القسم 1 اقفال الحسابات ومعاينة النتيجة	
137	القسم 2 اعادة فتح الحسابات	
137	القسم 3 تخصيص النتيجة في المؤسسة الفردية	
138	القسم 4 تخصيص النتيجة في الشركات.	
151	تصحيح اخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية	الفصل 4
151	القسم 1 تصنيف الأخطاء في المحاسبة	
152	القسم 2 أسباب أخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية	
153	القسم 3 تصحيح الأخطاء	

مقدمة عامة

على عكس ما يروج له في الكتب التقليدية في التعليم التقني وما يؤمن به جمهور كبير في هذا المجال أن المحاسبة المالية هي نظام محايد (مدخلات - معالجة - مخرجات) لتنظيم المعلومة المالية والتي تسمح بادخال ، ترتيب ، تسجيل المعطيات القاعدية الرقمية ومعالجتها ثم الحصول على المعلومات التي يتزود بها مختلف المستعملين. بل هي **منتج** اجتماعي وسياسي يخدم مجموعة من الفاعلين المهمين ، فكل التغييرات والتعديلات المتكررة لمفاهيم النتيجة وانواع التقييم كلها نتيجة الصراع الحاصل بين أصحاب المصلحة المختلفين (الدائنين، المساهمين، المديرين والموظفين وما الى ذلك) من أجل توزيع الثروة المنتجة من الاعمال التجارية .

لكن المحاسبة ليست نتيجة "سلبية" فقط للمواجهات الاجتماعية ، ولكنها أيضًا أداة "نشطة" تشكل إيديولوجيات جديدة ومفاهيم جديدة للإدارة وتجعل من الممكن الحصول على نتائج معينة (غير متوقعة في بعض الأحيان). : من الواضح أن الخيارات المحاسبية لها نتائج أيديولوجية واقتصادية.

إن جدلية المحاسبة هذه هي منتج اجتماعي وفي نفس الوقت وسيلة لتشكيل المجتمع تظهر بشكل خاص في هذا المنعطف من القرن الحادي والعشرين. الوضع الحالي ، الذي يتميز باختراق "المعايير المالية الدولية" الشهيرة (IFRS) - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

من المؤكد أن بعض المعايير الدولية للإبلاغ المالي الحالية هي أداة نظرية محايدة ، والتي ، في نهاية البحث الطويل عن العكس ، ستجعل من الممكن الحصول على صورة حقيقية للواقع الاقتصادي ؛ في الواقع ، مثل جميع "المنتجات المحاسبية" السابقة ، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في رأينا خيار واحد فقط من بين خيارات أخرى تعكس شهية مجالات معينة من العالم الرأسمالي ؛ لا شك في أن هذه المعايير سيتم إزالتها عاجلاً أم آجلاً لصالح مفهوم جديد للمحاسبة.

ومع ذلك ، فإن هذه البيانات حول طبيعة المحاسبة وتطويرها تستحق بعض التبرير.

1. تعريف المحاسبة

كما يمكن تعريف المحاسبة المالية من وجهات نظر متعددة حسب دورها، كما يلي :

- أداة للتسيير؛
- وسيلة اثبات بين التجار في المحاكم؛
- وسيلة اعلام للمساهمين ، المدخرين ، العمال والغير؛

- أداة لتحديد الوعاء للعديد من أنواع الضرائب؛
 - عنصر قاعدي لتجميع المعطيات في الاقتصاد الكلي.
- كما تعتبر وسيلة ضرورية لكل المتعاملين الاقتصاديين: مسؤولي المؤسسات، السلطات العمومية، المساهمين، زبائن المؤسسة... الخ.

يحكم المحاسبة المالية في الجزائر النظام المحاسبي المالي SCF، المطبق على كل المؤسسات ابتداء من سنة 2010 .
بالإضافة الى ذلك يمكن أن نقترح التعاريف التالية للمحاسبة :

- **مجموعة من نظم المعلومات:** فالمحاسبة متعددة الواجه، تظهر في شكل أنظمة معلومات مختلفة ذات أهداف مختلفة؛

- **نظم المعلومات الذاتية:** لا يعني المؤهل الذاتي أن المحاسبة لا يمكن أن تقترب من التمثيل الصحيح للواقع ؛ هذا يعني أن هذا التمثيل للواقع يتم نيابة عن موضوع ما. يوضح تاريخ المحاسبة أن الأهداف والميزات الأساسية لنظام المعلومات في وقت معين وبلد معين يحددها الفاعل الاقتصادي الذي يمتلك السلطة في ذلك البلد في ذلك الوقت ؛ وبالتالي ، سيتبين أن مفاهيم التكاليف والنتائج اختلفت اختلافاً كبيراً وفقاً للنظم الاقتصادية ؛ هذا التطور لا يعني أن "تكلفة السلعة غير موجودة" ، ولكنها موجودة لموضوع معين وبالتالي فهي ذاتية.

إن وجود فاعل مهيم في المشهد المحاسبي لا يعني أنه ، باستثناء الأنظمة الاستبدادية ، تم تصميم النظام المحاسبي بأكمله من قبل هذا الفاعل. ففي الأنظمة الديمقراطية تمارس السلطات المضادة ويحصل ممثلوها عموماً على امتيازات ومعلومات محاسبية وفقاً لرغباتهم

- **نظم قياس القيمة:** لتحديد وسائل ونتائج الأعمال ، يلتزم قسم المحاسبة بإضافة أشياء مختلفة (آلات ، منشآت ، أسهم ... ، أموال). لا يمكن إجراء هذا الجمع بشكل كمي ويجب التعبير عنه بالقيمة.
كما يشير C. Simon (2000) ، هناك العديد من القيم الكتابية المحتملة ؛ إن "القيمة العادلة" ذات الأهمية في المدرسة الأمريكية "الحديثة" وعلى مجلس معايير المحاسبة الدولية ليست سوى واحدة من هذه القيم وليست "عادلة" أكثر من القيم الأخرى: مفهوم القيمة المستخدمة في المحاسبة متعدد الأوجه ؛ بالنسبة للجزء الأكبر ، فإنه يعتمد على السلطات والضوابط والتوازنات السائدة .

- **قياس قيمة الموارد والنتائج:** كل عمل بشري موجه نحو الأهداف ويعبر عن نفسه بالوسائل. وتقدر المحاسبة هذه الوسائل وهذه الأهداف في شكل تنبؤي (محاسبة مؤقتة) وفي الماضي (محاسبة تاريخية). مثل مفاهيم القيم ، تعتبر مفاهيم الوسائل والنتائج ذاتية وتعتمد على التفاعل بين السلطات والقوى المضادة.

■ وسائل ونتائج الكيان: مصطلح الكيان واسع جداً: يمكن أن يرتبط ببنية متناهية الصغر مثل العائلة (يُذكر أن عائلة الأمهات الرومانية تحتفظ بالفعل ، في جزء بسيط منها) ، أو شركة عملاقة متعددة الجنسيات ؛ يمكن أن يتعلق بكيان خاص أو عام ، إلخ

2. المبادئ المحاسبية والصورة الصادقة

المحاسبة ، مثل أي تخصص ، مبنية على المبادئ (أو المسلمات). تحمل هذه المبادئ - أسماء معروفة جيداً ، بالنسبة للبعض ، تغطي تاريخ المحاسبة بالكامل - على سبيل المثال ، مبدأ "الحيطة والحذر" المعروف . لفترة طويلة كان يمكن للمرء أن يعتقد أن هذه المبادئ غير قابلة للتغيير وتهم جميع الحسابات من جميع العصور ومن جميع القارات. فالنسبية للمبادئ المحاسبية هي اكتشاف نهاية القرن العشرين المسموح به ، على وجه الخصوص ، من خلال دراسات المقارنة الدولية ودراسة تاريخ المحاسبة: الحيطة والحذر الألمانية ، على سبيل المثال ، ليست هي الحيطة والحذر الأمريكية ولا الحيطة والحذر الفرنسية.

في هذا الكتاب ، نبدأ من الافتراض بأن مبادئ المحاسبة هي نتاج لأنماط الحوكمة: كل نمط للحكومة يؤدي إلى نوع معين من المحاسبة. وبالتالي ، فإن مبادئ المحاسبة ليست مطلقة ولكنها تتعلق بالأهداف المسندة لهذه المحاسبة؛ في أقصى الحدود ، لكل نوع من أنواع المحاسبة مبادئه الخاصة. في التطورات التالية ، سنحاول إثبات صحة هذه التأكيدات من خلال إظهار الطبيعة المتناقضة لعدد من المبادئ المحاسبية بشكل منهجي: من بينها مناسبة لمثل هذا النوع من المحاسبة في حين أن المبدأ الذي يتعارض معها مناسب لأخرى.

وهكذا ، نجد مبدأ الحياد ضد مبدأ الذاتية ، ومبدأ الكيان المستقل مقابل مبدأ تفرد الأصول ، ومبدأ المحاسبة النقدية مقابل مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق ، ومبدأ الملكية ضد مبدأ تفوق المادة على الشكل ، ومبدأ فصل الدورات ضد مبدأ وحدة الفترة ، ومبدأ التقييم على التكلفة مقابل تكلفة التقييم ، ومبدأ إرفاق الاعباء والمنتوجات مقابل مبدأ عدم الحجز ، ومبادئ الحذر ... ضد مبدأ التهور ، ومبدأ التقييم بالتكلفة التاريخية مقابل تكلفة إعادة التقييم ، ومبدأ الاستمرارية ضد مبدأ الموت. عموماً، مبادئ المحاسبة يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

■ مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد به التقييم المعقول للمعاملات التي سيتم تسجيلها ، حتى لا يتم نقل

المخاطر الحالية إلى المستقبل. كما أن تطبيق هذا المبدأ يتطلب :

- يلتزم بحساب الاهتلاك والمخصصات ، حتى في حالة عدم وجود الربح ؛
- يحظر الاعتراف بالمبالغ الكامنة ،
- تلتزم بالبحث المنهجي عن جميع الالتزامات التي يحتمل أن تثقل الإرث بمجرد أن يكون منشأها حقائق أو أحداث قبل تاريخ إغلاق الحسابات

■ دوام الطرق:

يجب أن تكون طريقة التقييم وطريقة المحاسبة وطريقة عرض البيانات المالية متطابقة من سنة مالية إلى أخرى. يتم ذلك للسماح للمقارنة بين الوثائق الشاملة بين الدورات.

■ **التخصيص أو استقلالية الدورات** : إرفاق كل سنة مالية بالمنتوجات والمصاريف التي تخصها فقط. يجد هذا المبدأ تطبيقه في المخزون باستخدام حسابات الاستحقاق مثل: الرسوم المستحقة الدفع والاعباء المدفوعة مسبقاً والمستحقات وما إلى ذلك. وكذلك الاعتراف بالاستهلاك والمخصصات. توجد صعوبات هذا المبدأ ، على وجه الخصوص ، عندما يتعلق الأمر بتقييم الأحداث بعد نهاية الدورة.

■ **الشفافية**: : تقديم معلومات واضحة وعادلة. يشير هذا المبدأ أيضاً إلى مفهومي الانتظام والصدق: الانتظام: الامتثال لقواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي SCF ، الإخلاص: العرض والتواصل بطريقة واضحة وعادلة ، دون أي نية لحل الواقع وراء المظهر ، احترام عدم التعويض (عدم المقاصة) من أجل عدم التسبب في ارتباك قانوني واقتصادي من شأنه أن يشوه صورة المؤسسة.

■ **التكلفة التاريخية**: الاعتراف بالموجودات والحفاظ عليها بقيمة دخولها في ذمة المؤسسة. يتميز هذا المبدأ ميزة عرض موضوعية في تقييم الأصول والخصوم. الأمر الذي يعطي بعض الأمن لتجنب استخدام التقديرات المشكوك فيها. أما ما يعاب عليه هو ارتباطه بالصورة التي قدمتها الميزانية ، وكذا بيان الربح والخسارة عن حالة المؤسسة.

■ **استمرارية العمليات**: يفترض أن تستمر المؤسسة في أنشطتها في أفق زمني متوقع.

■ **تقييم معيار الاستمرارية**: يتم تقييم الوضع خلال الفترة التالية لنهاية السنة المالية المدققة. كمثال ، يمكننا الاستشهاد بالحالات التالية:

- القيمة الصافية السلبية ،

- استخدام قروض كبيرة لتمويل الاستثمارات التي من غير المحتمل أن تتم بسرعة ،

- استحالة سداد الديون عند الاستحقاق.

تعريض الاستغلال المستمر للخطر بسبب ، على سبيل المثال ، انتهاء الامتياز ، الإجراءات القانونية ، انقطاع إمدادات المواد أو النزاعات العمالية الخطيرة.

■ تقييم عناصر الذمة المالية :

- في حالة الاستمرارية : التقييم يكون بالقيمة الحالية
- في حالة التنازل : التقييم يكون بصافي قيمة الأصول البيعية
- أهمية المعلومات المستدركة : هذا المبدأ يجعل من الإلزامي الإشارة إلى أي معلومات يحتمل أن تؤثر على الحكم الذي يمكن لقارئ البيانات المالية أن يتخذه عند حفظها.

- أهمية كبيرة: تعديل البيانات المالية

- غير مهم: التعديل في الملحقات المرفقة

■ تفوق الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:

الجانب القانوني : ونقصد به الملكية وعدمها

الجانب الاقتصادي : ونقصد به الاستخدام الاقتصادي

ومبدأ تفوقاً تغليب الواقع على المظهر يتمثل أساساً في التطبيقات الخمسة التالية:

- امتياز الخدمات العامة ،

- التأجير ،

- الموظفين المؤقتين ،

- الملكية المكتسبة مع الاحتفاظ بشرط الملكية ،

- الآثار المتوقعة لم يحل موعدها بعد.

في الاخير ، يمكن القول : إذا لم تكن المحاسبة نظام محايد ، فكيف يمكن تقديمها؟ هل يمكن للباحث في هذا المجال أن يكون محايداً بنفسه؟ لا نعتقد ذلك. بعض المتخصصين ، الذين يخشون -إن لم يكن الجدل - على الأقل المناقشات "السياسية" ، يلجئون إلى العروض التقنية البحتة للمعايير المعمول بها ؛ ولكن في محاولة لتجنب المشاكل الأساسية ، يسلمون طلابهم إلى الوجود الكلي للإيديولوجية التي تولد في لحظة معينة من التاريخ .

يبدو لنا أنه من الأفضل إظهار التحيز (محاولة تبريره بالطبع) والاعتماد على تعددية الأعمال والدروس حتى يتسنى للطلاب العلم في هذا المجال أن يختار اختياره مثل أي "رجل سياسي". بالإضافة إلى ذلك ، لمحاولة إظهار القراء أن هناك خياراً محاسبياً حقيقياً يتوافق مع الخيار السياسي .

محاسبة الادوات المالية

1. تعريفات

أ. السندات **Les obligations**

السندات هي أوراق مالية تطرحها مؤسسات رؤوس الاموال التي ترغب في اقتراض مبالغ مهمة ، بصفة عامة على المدى الطويل ، حيث تقسم المبلغ امراد اقتراضه الى مجموعة كبيرة من السندات ، كل مالك لهاته الورقة يعتبر له حق في ذمة المؤسسة في الحصول على الفوائد المعروف معدلها مسبقا¹.

ب. خصائص السندات

عند طرح الى الجمهور هذا النوع من الاوراق المالية ، المؤسسة المقترضة تحدد بصورة نهائية الشروط التالية:

- القيمة الاسمية للسند؛
- مدة القرض؛
- تاريخ التسديد؛
- سعر التسديد؛
- معدل الفائدة السنوي؛
- تاريخ دفع الفوائد.

ت. الكوبونات **Les coupons**

الفوائد السنوية في الغالب تسمى (كوبونات coupons) ، تذكر الوقت الذي تم فيه تجسيد فوائد السندات بواسطة قسيمة قابلة للفصل من عنوان الورقة.

2. ادراج السندات في سوق الاوراق المالية

يتم ادراج السندات في سوق الاوراق المالية كنسبة مئوية من القيمة الاسمية و / أو اسفل القسيمة، حيث يتم استثناء الفوائد المستحقة .

مثال: ليكن سند بقيمة اسمية 1.000 دج ، تم طرحه في شهر مارس N-4، يعطي الحق في فوائد سنوية 9 %، تاريخ استحقاق الكوبونات (فوائد السندات) حدد يوم 01 افريل .

نفرض ان السعر الجاري في سوق الاوراق المالية معبر عنه بالصورة التالية بتاريخ 01 نوفمبر N:

السعر " : 90 الفوائد : 5,25

¹ . Nabil Bouayad Amine; COMPTABILITE APPROFONDIE "principes détaillés 124 cas corrigés, p245

هذا يعني :

▪ السند مدرج باستثناء الفوائد المستحقة بـ: $1.000 \times 90\% = 900 \text{ dza}$

▪ استثناء الفوائد المستحقة في 01 نوفمبر هي: $9\% \times \frac{7}{12} = 5,25\%$

وبالتالي، ابتداء من اخر استحقاق للقسيمة (1 افريل الى غاية تاريخ الادراج 1 نوفمبر) 7 اشهر .

▪ سعر شراء السند بقيم اذا بالاجمالي على النحو التالي:

السعر الاسمي + الفوائد المستحقة المستثناة = الاجمالي

$$1000 \times 90\% + 1.000 \times 5,25\% = 952,52 \text{ dza}$$

3. المعالجة المحاسبية

أ. اقتناء السندات

النظام المحاسبي المالي، قدم المبادئ الاساسية للادراج في البورصة ، حيث تدرج السندات في ذمة المؤسسة حسب السعر الجاري خارج الفوائد المستحقة .

بالعودة الى المثال السابق، اقتناء السندات في 01 نوفمبر يسجل على النحو التالي :

:/11/01

	900	السندات		506
	52,50	الفوائد المستحقة		5088
952,50		ينوك الحسابات الجارية	512	

اذا ، قواعد التسجيل هي كالتالي:

▪ القيمة الاصلية ، تسجل في ح/506 ، بالقيمة الاسمية خارج الفوائد المستحقة؛

▪ الفوائد المستحقة المستثناة، بتاريخ الاقتناء تسجل على انها " منتوجات مستلمة " ، لهذا

السبب تجعل مدينة في حساب التسوية ح/5088 .

ب. التسوية الجردية

عند اقفال الدورة ، هناك عدة مشاكل تعترض المؤسسة في 12/31 .

ب-1. تسجيل الفوائد المستلمة

من تاريخ الاقتناء الى غاية تاريخ اقفال الدورة ، الفوائد المتعلقة بالسندات تستمر في السريان . ومع ذلك تاريخ استحقاق القسيمة لم يصل بعد، هذه الفوائد لم تستلم ، وبالتالي تسجل على انها – فوائد ستستلم –

الفوائد المستحقة من تاريخ الاقتناء الى غاية تاريخ الجرد ، تحسب في 12/31 كما يلي:

$$1.000 \times 0,09 \times \frac{2}{12} = 15 \text{ dza}$$

التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

5088	فوائد مستحقة	15
764	مداخيل القيم المنقولة للتوظيف	15

ب-2. تقييم السندات بتاريخ الاقفال

بتاريخ اقفال الحسابات، يجب تقييم السندات من أجل حساب ناقص القيمة المحتمل. من أجل حساب نواقص القيم المحتملة، نقارن قيمة الاقتناء والقيمة عند الجرد . هذه القيمة الجردية تمثل هنا سعر السند المحتفظ به، وكذا نسبة القيمة الاسمية مع الفوائد المستحقة المستثناة.

مثال

ادراج السند (السعر المتوسط لشهر ديسمبر من السنة N)

السعر في سوق الاوراق المالية : 88 ، الفوائد المستحقة : 6,25

من أجل التقييم الممكن : ناقص قيمة (moins – value) نقارن:

▪ قيمة الادخال: $1.000 \times 0,90 = 900$

▪ القيمة الجردية: $1.000 \times 0,88 = 880$

▪ وبالتالي هناك ناقص قيمة = 20.

في N/12/31 نسجل القيد التالي :

686	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات - اصول مالية	20
590	خسائر القيمة على الاصول المالية الجارية	20

4. تحصيل الفوائد

بتاريخ تحصيل الفوائد، نسجل القيد التالي :

$$1.000 \times 0,90 = 90 \text{ dza}$$

تحصل بتاريخ التحصيل ، اي بتاريخ 01 /04/ N+1

52,50	90	بنوك الحسابات الجارية	5088	512
37,50		الفوائد المستحقة	764	
		مداخيل القيم المنقولة للتوظيف		

ملاحظة: هذا التسجيل يفترض أن : عند افتتاح الدورة N+1 حسابات التسوية تتغير حسب اسعار البورصة للدورة N .

5. التنازل عن السندات

الحساب المحاسبي لفائض أو ناقص القيمة الناتج عن التنازل عن السندات يقارن بالعناصر التالية:

- القيمة الاصلية ؛
- سعر التنازل ؛
- الفوائد المستحقة المستثناة.

مثال:

تم التنازل عن السندات بتاريخ N+1/06/01

سعر الادراج بتاريخ التنازل هو :

الادراج : 95 ، الفوائد المستحقة : 1,5

وبالتالي، السعر الحقيقي للتنازل = القيمة في اسفل القسيمة + الفوائد المستحقة المستثناة

$$1.000 \times 0,95 + 1.000 \times 0,015 = 965 \text{ dza}$$

القيمة التي تحسب من أجل تقييم فائض القيمة هي:

$$1.000 \times 0,95 = 950 \text{ dza}$$

النتيجة المحاسبية للتنازل (فائض أو ناقص القيمة) يكون كما يلي :

- القيمة المحاسبية للتنازل = 950 دج
- القيمة المحاسبية الاصلية = 900 دج
- فائض القيمة المحاسبي = 50 دج.

وبالتالي يكون التسجيل بتاريخ N+1/06/01 :

	965	بنوك الحسابات الجارية	512
900		السندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الاجل	506
50		الارباح الصافية عن التنازل عن الاصول المالية	767
15		مداخيل القيم المنقولة للتوظيف	764

دراسة حالة مع الحل

مؤسسة Goncourt أنجزت العمليات التالية على القيم المنقولة للتوظيف خلال الدورة 2013 :

03/01 : شراء 10 سندات من القرض الشعبي الجزائري بمعدل 12 % صادرة في سبتمبر 2007.

- الادراج في اسفل القسيمة : 119 %.
- الفوائد المستحقة : 6 %
- القيمة الاسمية : 304,90 دج
- مصاريف البورصة : (HT) 114,34 dza ، tva=20%

04/30 : شراء 5 سندات GIBTP 9 % جوان 2010

- الادراج في اسفل القسيمة : 105 %
- الفوائد المستحقة : 8,25 %
- القيمة الاسمية : 762,25 دج
- مصاريف البورصة : (HT) 18,30 dza ، tva=20%

06/02 : تحصيل الفوائد على السندات GIBTP 9 % 2010 .

09/03 : تحصيل الفوائد على سندات القرض الشعبي الجزائري 12 % ، سبتمبر 2007

09/30 : التنازل عن 5 سندات القرض الشعبي 12 % ، سبتمبر 2007

- الادراج في اسفل القسيمة : 120 %
- الفوائد المستحقة : 3 %
- مصاريف البورصة : (HT) 27,44 dza ، tva=20%

12/31 : الادراجات (بالسعر المتوسط لشهر ديسمبر) كانت كما يلي :

- سندات القرض الشعبي : 12 % ، 2007 : 119 %

▪ سندات GIBTP 9 %، 2010 : 103 %

العمل المطلوب:

- التسجيل في يومية المؤسسة كل القيود الضرورية التي تمت على السندات.
- اجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ 12/31

الحل :

أ. تسجيل العمليات التي وقعت على السندات:

		03/01		
	3.628,31	السندات ($10 \times 119\% \times 304,9$)		506
	182,94	الفوائد المستحقة على س ($10 \times 6\% \times 304,9$)		5088
	114,34	مصارييف على السندات		6271
	22,87	الرسم على القيمة المضافة		44566
3.948,46		بنوك الحسابات الجارية	512	
		04/30		
	4.001,81	السندات		506
	314,43	الفوائد المستحقة		5088
	18,3	مصارييف على السندات		6271
	3,66	الرسم على القيمة المضافة		44566
4.338,20		بنوك الحسابات الجارية	512	
		06/02		
	343,01	بنوك ح جارية)		512
314,43		الفوائد المستحقة	5088	
28,58		مداخيل القيم المنقولة للتوظيف	764	
		09/03		
	365,88	بنوك الحسابات الجارية		512
182,94		الفوائد المستحقة	5088	
182,94		مداخيل القيم المنقولة للتوظيف	764	

6. التثبيتات المالية

يتميز النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF بين السندات المثبتة (التثبيتات المالية) و القيم القابلة للتوظيف (التي تعتبر ضمن الاصول الجارية).

نص النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول المالية عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفة إقتنائها إلا أنه يعتمد في نهاية كل سنة مالية إجراء إختبار تدني القيمة لإثبات أية خسائر محتملة.

حسب النظام المحاسبي المالي SCF، يمكن التمييز بين اربعة أصناف من السندات:

- **سندات المساهمة:** الاوراق المالية التي تعتبر حيازتها على المدى الطويل ومفيدة لنشاط الشركة، خاصة عندما تسمح بممارسة سلطة (تأثير) الشركة المصدرة أو تضمن الحق في المراقبة.
- **السندات المثبتة الاخرى:** هي أوراق مالية بخلاف سندات المساهمة والتي تسمح لحاملها بالاحتفاظ بها لمدة طويلة (بمعنى ليس لها الحق في اعادة بيعها) وتمثل جزء من رأس المال أو التوظيف طويل الاجل.
- **السندات المثبتة لنشاط المحفظة (TIAP):** يتمثل نشاط المحفظة بالنسبة للشركة الاستثمار بكل أو جزء من اصولها في محفظة السندات من أجل الحصول في المدى الطويل أو المتوسط على مردودية مرضية دون التدخل في تسيير الشركات المصدرة لها.

6-1. قواعد عامة لتقييم التثبيتات المالية

سندات المساهمة تشكل حصص ملكية الحقوق في رأس مال الأشخاص الاعتباريين الآخرين ، التي تتحقق أو لا تتحقق من خلال الأوراق المالية التي من خلال إنشاء ارتباط دائم معهم تهدف إلى المساهمة في نشاط الشركة المصدرة لهاته السندات.

أ. التقييم بتاريخ الحيازة

بتاريخ ادخالها في ذمة الكيان، فالسندات المثبتة (في جزئها الممثل لسندات المساهمة) تقييم حسب القواعد العامة للتقييم (قيم الادخال، قيم المساهمات ، الحيازة عن طريق التبادل، الحيازة المجانية ، الحيازة عن طريق دفع اقساط، تكلفة الاقتناء).

ب. قيمة الحيازة في حالة التنازل الجزئي

في حالة التنازل الجزئي على مجموعة من السندات المثبتة (في جزئها الممثل لسندات المساهمة) تمنح نفس الحقوق ، وقيمة الحيازة على الجزء المحتفظ به يقدر بتكلفة شرائه المتوسطة المرجحة أو بقيمة آخر الادخالات.

ث. التقييم في تاريخ آخر بخلاف تاريخ الحيازة

في كل التواريخ الاخرى، سندات المساهمة المسعرة أو غير المسعرة تقيم بقيمة المنفعة التي سيقبل الكيان صرفها من أجل الحصول على المساهمة اذا رغب في الحصول عليها².

مثال:

المؤسسة Béranger اقتنت بتاريخ N-4/01/01، سندات من الشركة Bernadette تمثل 60 % من رأس المال (3.000 سهم) بمبلغ 416.000 دج ، مصاريف الاقتناء تقدر ب: 4.800 دج (بما في ذلك TVA = 800 دج).

بتاريخ N-1/07/01 الشركة Béranger رفعت من مساهمتها باقتناء 1.000 سند جديد بمبلغ 158.500 دج ، مصاريف الاقتناء تقدر ب: 1800 دج (بما في ذلك TVA=300).

بتاريخ اقتناء السندات في (N-4) و (N-1) تكون القيود المسجلة في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

		N-4/01/01		
	420.000	سندات المساهمة : 4.000+ 416.000		261
	800	الدولة، TVA القابلة للاسترجاع		44562
420.800		بنوك الحسابات الجارية	512	
		(اقتناء السندات)		
		N-1/07/01		
	160.000	سندات المساهمة: 1.500+158.000		261
	300	الدولة ، TVA القابلة للاسترجاع		44562
160.300		بنوك الحسابات الجارية	512	
		(اقتناء السندات)		

² . Idem

2-6. قواعد عامة لجرد التثبيتات المالية

القواعد العامة التي تمت دراستها مسبقاً بشأن التخلص من الأصول الملموسة وغير الملموسة قابلة للتطبيق (مع اختلاف أنه لا يوجد اهتلاك يجب أخذه في الاعتبار):

- عادة ما يتم عكس المخصصات السابقة للتخلص بشكل منهجي عن طريق قيد حساب المنتج المالي: 78662 "استرجاع المخصصات لاهتلاك البنود المالية - الأصول المالية الثابتة" ؛
- تحمل اعباء بيع الأوراق المالية على حساب 6271 "اعباء الأوراق المالية" (شراء ، بيع ، حفظ) ؛
- يتم الاعتراف بالمصروفات والإيرادات من عمليات التنازل باستخدام طريقة "الإجمالي":
- يتم تسجيل اعباء التنازل مدينة في الحساب 675 ؛
- يتم ترحيل عائدات البيع في الجانب الدائن من الحساب 775.

3-6. المعالجة المحاسبية لخسارة قيمة سندات المساهمة

أ. معاينة خسارة القيمة

في هاته الحالة يكون التسجيل على النحو التالي:

	Xxx			686
XxX			2961	

ب. تعديل خسارة القيمة

- الرفع من المخصص: يعامل مثل المعاينة لأول مرة .
- التخفيض: يرصد الجزء الفائض باستعمال < /> 786 استرجاعات الاستغلال عن التثبيتات المالية، على النحو التالي :

	Xxx			296
Xxx			786	

- الغاء المخصص: يعامل محاسبياً مثل التخفيض، إلا أنه يخص المخصص بأكمله.

مثال

المؤسسة – ASM – اشترت في 2003/03/30 نوعين من سندات المساهمة :

- 200 سهم من النوع A : 200 دج / للسهم الواحد؛
- 100 سهم من النوع B : 120 دج / للسهم الواحد.

في 2004/12/31 ، كانت الاسعار الجارية في بورصة الاوراق المالية كما يلي :

- النوع A : 180 دج / للسهم
- النوع B : 100 دج / للسهم

في 2005/12/31 ، كانت الاسعار الجارية في بورصة الاوراق المالية كما يلي :

- النوع A : 170 دج / للسهم
- النوع B : 110 دج / للسهم.

العمل المطلوب :

اجراء القيود اللازمة في 2004/12/31 ثم في 2005/12/31 .

الحل

▪ في 2004/12/31 :

$$\text{Action A: } (200 - 180) \times 200 = 4.000 \text{ dza}$$

$$\text{Action B: } (120 - 100) \times 100 = 2.000 \text{ dza}$$

$$\text{Total} = 4.000 + 2.000 = 6.000 \text{ dza}$$

وبالتالي تكون القيود في N/12/31 كما يلي :

	6.000			686
4.000			29611	
2.000			29612	

▪ في 2005/12/31

السندات A:

خسارة القيمة المسجلة في 2004/12/31 : 4.000 دج.

الخسارة الضرورية الجديدة في 2005/12/31 : $200 \times (170 - 200) = 6.000$ دج

وعليه يجب رفع المخصص من 4.000 الى 6.000 دج، اي بمقدار : 2.000 دج.

السندات B:

خسارة القيمة المسجلة في 2004/12/31 : 2.000 دج.
 الخسارة الضرورية الجديدة في 2005/12/31 : $100 \times (110 - 120) = 1.000$ دج.
 وعليه يجب تخفيض المخصص من 2.000 دج الى 1.000 دج، أي بمقدار: 1.000 دج.
 وبالتالي تكون القيود في 2005/12/31 ، على النحو التالي :

2.000	2.000		686
2.000		2961	
1.000	1.000		2961
1.000		786	

7- التنازل عن التثبيتات المالية

7-1. تحديد تكلفة اقتناء السندات المتنازل عنها

إذا تم الحصول على الأوراق المالية المباعة دفعة واحدة بسعر واحد ، فلا توجد صعوبة: تكلفة الأوراق المالية المباعة تساوي سعر دخولها.
 تكون المشكلة أكثر حساسية عندما تبيع المؤسسة حزمة من الأوراق المالية (لنفس المؤسسة وتمنح نفس الحقوق) التي تم الحصول عليها في فترات مختلفة بأسعار مختلفة: ما هو سعر الدخول الذي يجب استخدامه؟

في هذه الحالة "يتم تقدير قيمة الدخول للجزء المحتفظ به بمتوسط تكلفة الشراء المرجح أو في حالة عدم ذلك ، بافتراض أن الأوراق المالية المحتفظ بها هي آخر ادخال"³ (2-332 PCG).

مثال:

على مدار السنتين الماضيتين ، استحوذت إحدى الشركات على 100 سهم في شركة أخرى E ، مما يسمح لها بممارسة السيطرة على نشاط E:

- 06/1 / 2 - N الاستحواذ على 60 سهماً بسعر 100 ؛
- 08/15 / 1 - N الاستحواذ على 40 سهماً بسعر 150.

³ . يمكن استخدام طريقة الوارد اولاً- الصادر أولاً (FIFO)

في 1/15 / N ، تبيع الشركة 20 سهمًا من E بسعر 160 (هذا البيع لا يدعو للتشكيك في السيطرة التي تمارس على E).

يمكننا النظر في فرضيتين اعتمادًا على الطريقة المختارة لحساب تكلفة خروج الأوراق المالية.

▪ طريقة التكلفة الوحيدة المتوسطة المرجحة (CUMP)

$$CUMP = \frac{60 \times 100 + 40 \times 150}{60 + 40} = 120 DA$$

وبالتالي تكلفة ادخال السندات المتنازل عنها هي: $2400 = 120 \times 20$ دج.

▪ طريقة الوارد أولاً- الصادر أولاً (FIFO)

تكلفة الادخال للسندات المتنازل عنها $= 100 \times 20 = 2000$ دج.

لا تختلف عملية التنازل عن الاوراق المالية عن عملية التنازل عن التثبيتات العينية والمعنوية الا أنه لا حاجة لاختلاف الاهتلاك في الحساب.

عند التنازل عن سندات المساهمة ، ترصد خسارة القيمة المسجلة في الدورات السابقة ، ثم تحسب نتيجة عملية التنازل بالفرق بين سعر البيع وسعر السند عند آخر تقييم.

▪ حالة تحقيق ارباح

في هاته الحالة يسجل الربح الصافي في > / 767 الارباح الصافية الناتجة عن عمليات التنازل عن الاصول المالية على النحو التالي بتاريخ التنازل:

	Xxx			512
	xxx			2961
Xxx			261	
xxx			767	

▪ حالة تحقيق خسارة

في هاته الحالة تسجل الخسارة المحققة في > / 667 الخسائر الصافية عن التنازل عن اصول مالية، على النحو التالي في تاريخ التنازل :

	XXX			512
	XXX			2961
	xxx			667
XXX			261	

مثال:

اشترت المؤسسة AMS بتاريخ 2006/03/30 الانواع الثلاثة التالية من سندات المساهمة :

السندات	الطبيعة	الكمية	قيمة الشراء للسهم الواحد
AXA	سندات مساهمة	200	200
FADEX	سندات مساهمة	300	180

الشراء تم بواسطة تحويل بنكي رقم Z0124

وكانت وضعية السندات في 2007/12/31 ملخصة في الجدول الموالي:

السندات	السعر الجاري في البورصة بتاريخ 2007/12/31
AXA	170 دج / للسهم
FADEX	160 دج / للسهم

بتاريخ 2008/02/28 ، تنازلت المؤسسة عن :

- 50 سهم من النوع AXA بسعر وحدوي 210 دج، حيث تم تسوية 50 % من العملية بموجب شيك بنكي رقم T014 ، والباقي بعد 30 يوم .
- 70 سهم من النوع FADEX بسعر وحدوي 250 دج ، تمت تسوية العملية بموجب شيك بنكي رقم W021 .

العمل المطلوب : اجراء القيود الضرورية في الدفتر اليومي للمؤسسة :

الحل

▪ في 2006/03/30 :

	40.000			2611
	54.000			2612
94.000			512	

▪ في 2007/12/31 :

المخصص	خسارة القيمة للوجدة	السعر في 2006/12/31	قيمة الشراء	السندات
$30 \times 200 = 6.000$	30	170	200	AXA
$20 \times 300 = 6.000$	20	160	180	DADEX

وعليه تكون القيود في 2007/12/31 كما يلي:

	12.000			685
6.000			2611	
6.000			2612	

▪ في 2008/02/28 : القيود المتعلقة بالتنازل

أ. السندات AXA

$$PV (AXA) = \frac{6.000}{200} \times 50 = 1.500 \text{ dza}$$

$$\text{سعر التنازل} = 50 \times 210 = 10.500 \text{ dza}$$

$$\text{سعر الشراء} = 50 \times 200 = 10.000 \text{ dza}$$

$$\text{صافي الارباح} = 10500 - 10.000 + 1500 = 2.000 \text{ dza}$$

	5.250	بنوك الحسابات الجارية		512
	5.250	حقوق التنازل عن الاصول المالية		462
	1.500	خ ق عن الاصول المالية		2961
10.000		سندات المساهمة	2611	
2.000		الارباح الصافية عن الاصول المالية	767	

ب. السندات FADEX

$$PV (FADEX) = \frac{6.000}{300} \times 70 = 1400$$

$$\text{سعر الشراء} = 70 \times 180 = 12.600 \text{ dza}$$

$$\text{سعر التنازل} = 70 \times 250 = 17.500 \text{ dza}$$

$$\text{الارباح الصافية} = 17500 - 12600 + 1400 =$$

ومنه يكون القيد في 2008/02/28 على النحو التالي :

	17.500	بنوك الحسابات الجارية		512
	1400	خ ق عن الاصول المالية		2961
		الخسائر الصافية		667
12.600		سندات المساهمة	2611	
6300		الارباح الصافية عن الاصول المالية	767	

سلسلة الاعمال الموجهة

التمرين رقم 1 :

كانت وضعية السندات المثبتة بتاريخ N/12/31 قبل الجرد كما يلي:

العناصر	العدد	سعر شراء السند	السعر خلال N-1	السعر خلال N
A	30	1500	1200	1100
B	40	2000	1900	2100

ملاحظة: تنازلت المؤسسة عن 10 سندات من النوع A بسعر 20.000 دج للاجمالي وذلك بتاريخ N/12/30، ولم يسجل محاسب المؤسسة أي قيد.

العمل المطلوب : أنجز قيود التسوية اللازمة

التمرين رقم 2 :

بتاريخ N/12/31، تم استخراج المعلومات التالية من ميزان المراجعة قبل الجرد لإحدى المؤسسات:

- السندات المثبتة : 74.100 دج؛
 - خسائر القيمة عن السندات المثبتة : 4.770 دج.
- كما تقدم لك الوضعية المفصلة للسندات المثبتة:

اسم السند	سعر الشراء للوحدة	السعر خلال N-1	السعر خلال N	العدد خلال N-1	العدد خلال N
G	800	800	610	60	22
H	450	360	415	38	38
K	a	b	645	15	15

كمية السندات المتنازل عنها خلال الدورة N كانت بسعر وحدوي 900 دج، كما تحملت من أجل ذلك مصاريف التنازل 7000 دج بموجب شيك بنكي ، مع العلم أن المحاسب لم يسجل أي قيد.

العمل المطلوب:

1. حدد الكمية المشتراة من السندات K وكذا سعر الشراء للوحدة لها.
2. إجراء قيود التسوية اللازمة.

تنظيم أعمال نهاية الدورة

1. عموميات

عمليات نهاية الدورة المحاسبية تسمح بإنشاء الحسابات السنوية التي أقرها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، حساب النتائج ، الملحقات) مع احترام مبادئ الصورة العادلة للذمة المالية ، استقلالية الدورات و مبدأ الحيطة والحذر .
بالإضافة إلى ذلك ، يزود الجرد مختلف المتعاملين الاقتصاديين بمعلومات إضافية ضرورية لتقييم الإدارة السليمة والصحة المالية للمؤسسة .

2. المخطط التنظيمي

ليس بالضرورة أن يتوافق تاريخ نهاية الدورة مع نهاية السنة التقويمية ؛ بل يعتمد تحديدها على الاختيار الذي تقوم به المؤسسة بناءً على معايير مختلفة (طبيعة النشاط، الحجم، ...). وتكون أعمال الدورة المحاسبية من أولها إلى آخرها متسلسلة على النحو التالي :

■ **الأعمال المحاسبية لبداية الدورة:** وتتمثل أساساً في فتح الحسابات، بمعنى تسجيل الوضعية الابتدائية انطلاقاً من الحسابات، وتسمى بالقيمة أو الأرصدة الأولية للحسابات. دون أن ننسى القيود العكسية لحسابات التسوية، مثل ترصيد ح/108 حساب المستغل، ح/468 الأعباء المعاينة سلفاً، ح/38 المشتريات....

■ **الأعمال المحاسبية خلال الدورة:** وتتمثل في تسجيل العمليات المحاسبية لنشاط المؤسسة خارج الميزانية:

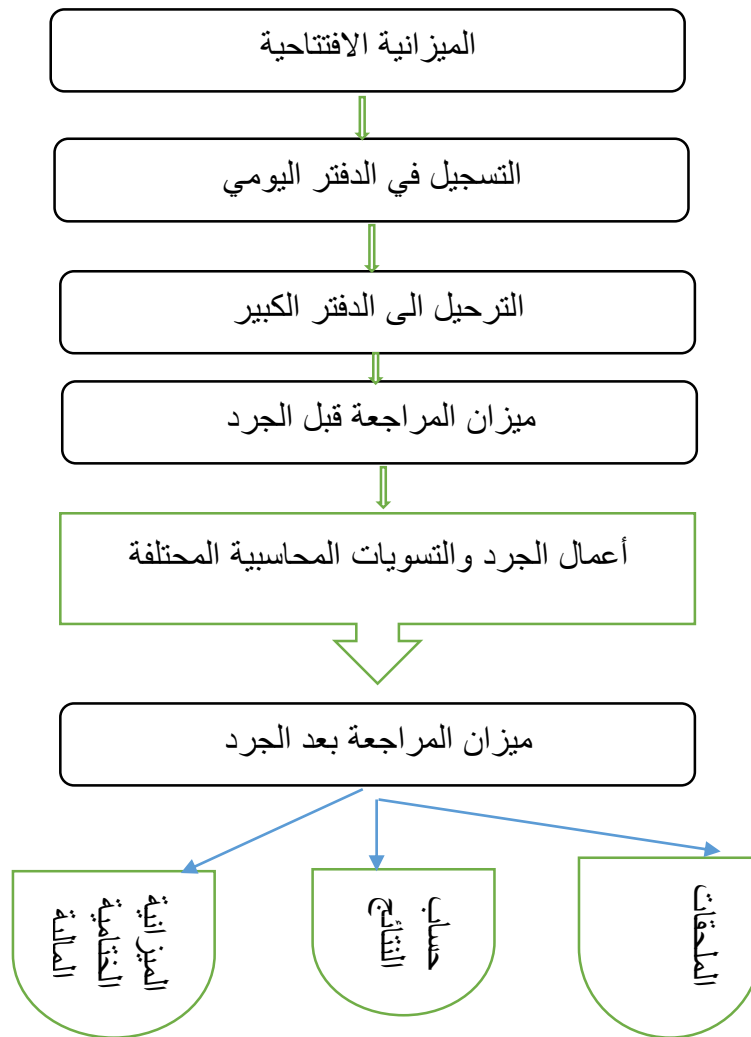
- حسب الكتل: في حسابات الدفتر الكبير؛

- حسب التسلسل الزمني: في الدفتر اليومي للمؤسسة .

■ **الأعمال المحاسبية لنهاية الدورة :** وتتمثل في إقفال الحسابات والجرد وتسوية حسابات

الميزانية وحسابات التسيير. وستكون هذه المرحلة من مراحل العمل المحاسبي بالتفصيل موضوع

هذا الفصل



اهتلاك التثبيتات العينية والمعنوية

1. تعريف الاهتلاك

إن استعمال غالبية التثبيتات محدد عبر الزمن. فتوزع التكلفة الأولية للتثبيت على مدة الاستعمال. هذا التوزيع يسمى : الاهتلاك.

-الاهتلاك هو التوزيع النظامي لتكلفة الاقتناء خارج الرسم على مدة الاستعمال المحتملة

أو هو النقص في قيمة التثبيت غير القابل للاسترجاع، بسبب التقادم أو مرور الزمن أو أسباب أخرى؛ أو الاهتلاك هو المعايينة المحاسبية للنقص الحاصل في قيمة عنصر الاصل الناتج عن الاستعمال، التقادم، التطور التكنولوجي أو اي سبب آخر يؤدي الى نقص غير قابل للاسترجاع⁴.

2. دور الاهتلاك : يلعب الاهتلاك عدة أدوار ، أهمها:

توزيع تكلفة التثبيت على مدى عدة دورات؛ حيث لا يمكن تحميل تكلفة تعويض التثبيت على دورة محاسبية واحدة والتي تكون في العادة الدورة الأخيرة.

على الصعيد الاقتصادي تستفيد المؤسسة من وفورات الضرائب، حيث يدرج الاهتلاك ضمن الأعباء رغم أنه عبء محسوب فقط غير مدفوع ، وبالتالي تضخيم الأعباء ينتج عنه التقليل الوهمي في النتيجة مما يؤدي الى التخفيض في الضرائب، وبالتالي الاستفادة من هذه الوفرة. وكذا معرفة نتيجة المؤسسة بأكبر قدر من الدقة.

من الناحية المالية يعمل على تكوين مخزون من السيولة إما لتجديد الاصل المهلك أو لاقتناء اصل آخر، وبالتالي يعتبر عنصر من عناصر التمويل الذاتي.

3. التثبيتات القابلة للاهتلاك

يكون التثبيت قابلا للاهتلاك اذا توفرت فيه ثلاث (3) شروط:

أ. أن يكون الاصل تثبيتا معنويا أو عينيا؛

ب. أن يكون التثبيت له عمر افتراضي محدد؛

ت. أن يكون التثبيت مسجلا في الدمة المالية للمؤسسة.

⁴ . Smail kabaj et autre, COMPTABILITE GENERALE " principes-techniques-outils "p 369

وبالتالي تستبعد العناصر التالية وما شابهها من قائمة العناصر القابلة للاهلاك:

أ. الاراضي؛

ب. شهرة المحل؛

ت. التثبيتات المالية (السندات المثبتة).

4. محددات الاهتلاك الاقتصادي (الديناميكي)

لتحديد الاهتلاك الديناميكي، من الضروري تقييم مجموع من العناصر، كالقينة الاصلية، المدة المحتملة للاستعمال وقيمتها المتبقية ووتيرة ومعدل اهتلاكها

4-1. القيمة الاصلية (VO): وهي تكلفة اقتناء (أو الحيازة) التثبيت القابل للاهلاك (خارج الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع).

تكلفة الاقتناء (خارج الرسم) = سعر الشراء + مصاريف التركيب والتفكيك + مصاريف نقل التثبيت.

ملاحظة هامة: اذا كان التثبيت انتجته المؤسسة بوسائلها الخاصة، فان القيمة الاصلية تتعلق بتكلفة الانتاج

مثال:

سعر شراء معدات صناعية = 500.000 دج

مصاريف التركيب والتفكيك = 20.000 دج

مصاريف الاستيراد = 30.000 دج

فان تكلفة الاقتناء (خارج الرسم) (VO) = 550.000 دج.

هاته القيمة الاصلية تعتبر أساس حساب الاهتلاك، أو ما تسمى القيمة القابلة للاهلاك.

ملاحظة 1 : عندما يكون التثبيت خاضع للرسم على القيمة المضافة غير القابلة للاسترجاع، فإن القيمة القابلة للاهلاك هي (VO. TTC) أي المبلغ متضمن الرسم.

ملاحظة 2: بالنسبة للتثبيتات المحصل عليها مجاناً (هدايا):

القيمة الأصلية = القيمة البيعية المحتملة في السوق بتاريخ الحصول على التثبيت.

2-4. المدة المحتملة لاستعمال التثبيتات (N)

هي عدد دورات الاستعمال العادية للتثبيت، وتحدد بدلالة العوامل المادية (الاستعمال...) أو العوامل الاقتصادية (السوق، التطورات التكنولوجية...).

يمكن أن تختلف هذه المدة كثيراً عن العمر الفعلي للتثبيت لسببين رئيسيين:

- يمكن أن يؤدي تطور التقدم التكنولوجي إلى تقادم كبير قبل أن يمتلك مادياً بوقت طويل (وبعبارة أخرى، يختلف العمر التكنولوجي عن العمر المادي)؛
- قد تؤدي سياسة تجديد الأصول الثابتة التي تنفذها الشركة إلى أن تكون العمر الإنتاجي الفعلي أقل من العمر التكنولوجي (الأشخاص الذين يغيرون سياراتهم كل عامين للحصول عليها دائماً جديدة وفعالة بينما ينتظرها الآخرون أن تمتلك نهائياً، أي غير قابلة للاستعمال: قد يكون للشركات نفس الرغبات...)

3-4. بداية حساب الاهتلاك.

تشرع المؤسسة في حساب الاهتلاك ابتداءً من تاريخ بداية الخدمة الفعلية للتثبيت.

4-4. معدل الاهتلاك (وتيرة اهتلاك) (T)

في كل فترة معتبرة (بشكل عام السنة) يتم اهتلاك جزء من التثبيت عن طريق الاستخدام المحتمل له: هاته الوتيرة هي التي تحدد معدل الاهتلاك. وبالتالي فمعدل الاهتلاك وهو النسبة التي تعتمد في حساب النقص السنوي.

5-4. القيمة المتبقية (VR)

إذا كانت العمر الإنتاجي للأصل أقل بكثير من عمره التكنولوجي، فمن المحتمل أن تكون المؤسسة قادرة على إعادة بيع الأصل بسعر معين: هذه هي القيمة المتبقية (أو القابلة للاسترداد).

من الناحية الاقتصادية، يجب أن يتم استهلاك الأصل على أساس الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل وقيمه المتبقية.

القيمة المتبقية للأصل هي المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المؤسسة حالياً عند التخلص من الأصل بعد خصم التكاليف المقدرة للتخلص (IAS 16.06).

4-6. قسط الاهتلاك (A)

هو مقدار إهلاك الأصل المطبق في نهاية دورة مالية معينة. يختلف حسابه اعتمادًا على طريقة الحساب المستخدمة في الاهتلاك (خطي ، متناقص ...)

5. القياس الصحيح للاهتلاك الديناميكي (الاقتصادي)

يواجه هذا الاجراء العديد من الصعوبات التي تجعل من التبسيط جد ضروري ، لا سيما في حالة الاهتلاك الخطي

5-1. الصعوبات

يكون من الواضح أن حساب الاستهلاك الاقتصادي أمر صعب: خاصة في أوقات الصعوبات الاقتصادية والمالية ، يعد تحديد الحياة المحتملة والقيمة المتبقية عملية دقيقة للغاية. حتى تحديد معدل الاهتلاك يمثل مشكلة. إذا كان مستوى الإنتاج غير منتظم ، يتم استخدام إمكانات المعدات الانتاجية بمعدل سنوي متغير. حتى الحالة "المثالية" ، أي أن انتظام الإنتاج يجب ألا يجعل المحاسب يؤمن بخطية تلقائية (المساواة) في الاهتلاك: كيف تعرف سلفًا معدلات الاستخدام المستقبلية؟

5-2. التبسيط ، من خلال تطبيق الاهتلاك الثابت

معظم الشركات والدول التي تطبق الاهتلاك الديناميكي تفترض انتظام الإنتاج وتحسب ما يسمى الاهتلاك "الخطي" ، أي توزيع التكلفة (صافي القيمة المتبقية) بالتساوي على مدى مدة المنفعة. إذا قمنا بتحديد C (صافي) التكلفة للأصل ، بواسطة IN مدة الاستخدام ، فسيكون الاهتلاك السنوي (معدل الاهتلاك) متساويًا باستمرار ؛ يتوافق هذا المبلغ الثابت مع التطبيق على حساب معدل ثابت (أو معدل خطي) يساوي: %

6. أنواع الاهتلاك

هناك عدة أنواع من طرق الاهتلاك، أهمها : الخطي، المتناقص، المتزايد، حسب حجم الانتاج

1. الاهتلاك الخطي. نظام الاهتلاك الخطي هو النظام الذي يتميز بالخصائص التالية :

أ. تثبيت المدة التقديرية للاهتلاك؛

ب. القيمة الباقية المحاسبية VNC تكون معدومة في نهاية مدة الاهتلاك؛

ت. قسط الاهتلاك السنوي يخسب على أساس القيمة القابلة للاهتلاك.

1-1. معدل الاهتلاك الخطي (T) : هو النسبة المئوية التي تترجم قسط الاهتلاك، ويحسب بدلالة المدة النفعية (N) كما يلي:

$$T = \frac{1}{N} = \frac{100\%}{N}$$

مثال:

$$N = 8 \text{ ans} ; T = \frac{100}{8} = 12,5\%$$

$$N = 25 \text{ ans} ; T = \frac{100}{25} = 4\%$$

$$N = 6 \text{ ans} + 8 \text{ mois} ; T = \frac{100}{\frac{80}{12}} = 15\%$$

$$6 \text{ ans} + 8 \text{ mis} = 6 \times 12 + 8 = 80 \text{ mois} = \frac{80}{12} \text{ ans} : \text{ حيث}$$

2-1. قسط الاهتلاك السنوي:

$$A = VO(HT) \times T$$

$$A = \frac{VO(HT)}{N} : \text{ أو}$$

مثال: معدات صناعية مقتناة بسعر 600.000 (TTC)، TVA+20%، تمتلك على مدى 8 سنوات.

المطلوب: احسب قسط الاهتلاك السنوي وفق الطريقتين السابقتين.

الحل:

ملاحظة: يحسب قسط الاهتلاك على اساس المبلغ القابل للاهتلاك خارج الرسم، اي:

$$A = \frac{600.000}{1,2} \times T; \quad T = \frac{100}{8} = 12,5\%$$

$$A = \frac{600.000}{1,2} \times 12,5\% = 62.500$$

$$A = \frac{500.000}{8} = 62.500 \text{ : أو}$$

ملاحظة 3: عندما تكون هناك قيمة متبقية ، فإن قسط الاهتلاك يحسب على اساس المبلغ القابل للاهتلاك، اي بعد طرق القيمة المتبقية .

$$A = MA \times T$$

$$MA = VO - VR \quad \text{حيث:}$$

مثال: آلة مقتناة بسعر 26.000 دج – خارج الرسم – تهتك على مدى 4 سنوات وفق النظام الخطي ، فاذا علمت أنه يمكن بيع الآلة في نهاية عمرها الانتاجي بسعر 2.000 دج.

العمل المطلوب:

- أحسب المبلغ القابل للاهتلاك.
- أحسب معدل الاهتلاك.
- احسب قسط الاهتلاك السنوي .

الحل:

- المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة الاصلية خارج الرسم – القيمة المتبقية ، اي :

$$MA = 26.000 - 2.000 = 24.000$$

$$T = \frac{1}{N} = \frac{1}{4} = 0,25 = 25\% \quad \text{معدل الاهتلاك:}$$

$$A = MA \times T + 24.000 \times 25\% = 6.000 \quad \text{قسط الاهتلاك السنوي:}$$

3-1. الاهتلاك المتراكم : وهو التعبير عن مجموع الاهتلاكات للمدة المراد حسابها.

$$\sum A = MA \times T \times n$$

حيث : n : تمثل المدة الفاصلة بين تاريخ الاقتناء وتاريخ الجرد.

مثال: آلة مقتناة بتاريخ 2020/05/01 بسعر 24.000 دج، تم استعمالها ابتداء من 2020/10/01 ، وتهتك على مدى 4 سنوات .

المطلوب :

■ أحسب الاهتلاك المتراكم الى غاية 2022/12/31.

الحل:

$$A = \frac{100}{4} = 25\% ;$$

■ يتم حساب الاهتلاك ابتداء من تاريخ بداية الخدمة ، اي ابتداء من 2020/10/01 .

المدة الفاصلية من تاريخ بداية الخدمة 2020/10/01 الى غاية 2022/12/31 هي : 2 سنة و 3

$$n = 2 + \frac{3}{12} = 2 + 0,25 = 2,25 \text{ ans} ; \text{ اي : 2,25 أشهر،}$$

ومنه الاهتلاك المتراكم⁵ : $\sum A = VO \times T \times n = 24.000 \times 25\% \times 2,25$

$$\sum A = 13.500 \text{ dza}$$

1-4. القيمة الصافية المحاسبية : وهي الفرق بين القيمة الاصلية والاهتلاك المتراكم.

$$VNC = VO - \sum A$$

مثال: من المثال السابق ، احسب القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ 2022/12/31 .

الحل:

$$VNC = 24.000 - 13.500 = 10.500 \text{ dza}$$

1-5. طريقة الاهتلاك : هي ترجمة لوتيرة تسارع الاهتلاك بدلالة المدة النفعية.

1-6. مخطط الاهتلاك: هو الترجمة المحاسبية لتوزيع القيمة القابلة للاهتلاك وفق نظام معين.

كما أن مخطط الاهتلاك يتم اعداده ابتداء من تاريخ بداية الخدمة

تطبيق 1: اقتنت مؤسسة في بداية السنة N معدات صناعية بقيمة 500.000 دج تهتك وفق النظام الخطي على مدى 5 سنوات.

⁵ . هاته القاعدة خاصة بالاهتلاك الخطي (الثابت) فقط دون غيره من الطرق.

العمل المطلوب:

1. أحسب معدل الاهتلاك الخطي .
2. أحسب قسط الاهتلاك السنوي.
3. انجز مخطط الاهتلاك.

الحل:

$$1. \text{ معدل الاهتلاك الخطي : } T = 100\% \times \frac{1}{5} = 20\%$$

2. حساب قسط الاهتلاك السنوي:

$$A = VO \times T = 500.000 \times 20\% = 100.000 \text{ da}$$

3. مخطط الاهتلاك الخطي:

مخطط الاهتلاك هو الجدول الذي يبين وتيرة استهلاك التثبيت العيني أو المعنوي وكذا مختلف عناصره من تاريخ بداية الخدمة الى تاريخ انتهاء مدة منفعته المحتملة.

الدورات	القيمة الاصلية	قسط اهتلاك الدورة	الاهتلاك المتراكم	القيمة الصافية المحاسبية
1	500.000	100.000	100.000	400.000
2	500.000	100.000	200.000	300.000
3	500.000	100.000	300.000	200.000
4	500.000	100.000	400.000	100.000
5	500.000	100.000	500.000	0

تطبيق 2: نفس المثال السابق، ما عدا ان تاريخ الاقتناء هو : 14-10-N

العمل المطلوب :

■ احسب قسط الاهتلاك السنوي.

- احسب قسط اهتلاك الدورة الاولى.
- احسب قسط اهتلاك الدورة الاخيرة
- انجز مخطط الاهتلاك.

الحل:

- قسط الاهتلاك السنوي:

$$A = VO \times T = 500.000 \times 20\% = 100.000 \text{ dza}$$

- قسط اهتلاك الدورة الاولى:

$$A1 = 500.000 \times 20\% \times \frac{3}{12} = 25.000 \text{ dza}^6$$

- حساب قسط اهتلاك الدورة الاخيرة .

$$A6 = 500.000 \times 250\% \times \frac{9}{12} = 75.000 \text{ dza}$$

- مخطط الاهتلاك

الدورات	القيمة الاصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الصافية المحاسبية
N	500.000	25.000	25.000	475.000
N+1	500.000	100.000	125.000	375.000
N+2	500.000	100.000	225.000	275.000
N+3	500.000	100.000	325.000	175.000
N+4	500.000	100.000	425.000	75.000
N+5	500.000	75.000	500.000	0

⁶ . تحسب وفق قاعدة التناسب الزمني

2. الاهتلاك المتناقص

1-2. طريقة الاهتلاك الجبائي

لم يعد يُنظر إلى الاهتلاك الضريبي ، منذ الثورة الكينزية ، على أنه مقياس للانخفاض الاقتصادي للأصول الثابتة: فهو أداة للتلاعب بالنتيجة التي تهدف بشكل عام إلى تأجيل دفع الضرائب و ذلك لتخفيف العبء الضريبي.

أفضل مثال على هذا التلاعب قدمته السيدة: **Thatcher** عندما وصلت إلى السلطة ، حيث سمحت "السيدة الحديدية" للشركات البريطانية باهتلاك بعض الأصول الثابتة (الآلات) بنسبة 100% (لأسباب ضريبية فقط) خلال السنة الأولى من استخدامها.

توضح الجداول التالية ، الخاصة بالة مقتناة بسعر 800 تمتلك خلال سنتين ، الفرق في مبلغ الاهتلاك والضريبة الذي يمكن أن تستفيد منه الشركات البريطانية من خلال التخلص من الضرائب ، حيث اصبح يعرف الاهتلاك الاقتصادي (الخطي) باهتلاك " تاتسر " .

جدول الاهتلاك الاقتصادي

الاهتلاك الاقتصادي			
الدورات	الدورة 1	الدورة 2	الاجمالي
الاهتلاك	400	400	800
المبيعات الصافية (مفترضة)	800	800	1600
الربح الخاضع للضريبة	400	400	800
الضريبة 50%	200	200	400

جدول الاهتلاك الجبائي

الاهتلاك الجبائي			
الدورات	الدورة 1	الدورة 2	الاجمالي
الاهتلاك	800	0	800
المبيعات الصافية (مفترضة)	800	800	1600
الربح الخاضع للضريبة	0	800	800
الضريبة 50%	0	400	400

صحيح أنه طوال الفترتين ، يكون مقدار الضريبة المستحقة هو نفسه ؛ لكن الشركة ، في الحالة الثانية ، ليس لديها ما تدفعه في الفترة الأولى ويمكنها استثمار 200 دج أخرى في الاستثمارات أو المواضع لمدة عام ؛ بمعدل 10٪ ، وبالتالي ستكسب 20 دج أخرى: كل شيء يحدث وكأنها دفعت 380 غرامة فقط.

■ قياس الاهتلاك الجبائي

مثل الاهتلاك الاقتصادي ، يتطلب الاهتلاك الجبائي تحديد فترة الاهتلاك ومعدل الاهتلاك ولكن من منظور مختلف تمامًا.

■ مدة الاهتلاك

تم تعديلها بشكل عام من قبل مفتش الضرائب نفسه بطريقة أكثر أو أقل صرامة (حتى يكون قادرًا على تسهيل مراجعة الحسابات الضريبية).

في بعض البلدان ، تكون هذه الفترات صارمة للغاية ويمكن أن تنحرف في بعض الأحيان بشكل كبير عن العمر الاقتصادي.

في الغالب ، تكون القواعد يشكل مخطط كما يلي :

- يجب على الشركات مراعاة "الاستخدامات" ؛

- لتجنب النزاعات ، تقدم السلطات الضريبية كمؤشر ، قائمة بمعدلات الأصول الثابتة المختلفة (على سبيل المثال ، يجب اهتلاك الأدوات من حيث المبدأ بنسبة 10 إلى 20٪ في السنة) ؛

- إذا لم تنحرف الشركة بنسبة تزيد عن 20٪ عن الاستخدامات المهنية (مع تبرير موقفها) ، تتمتع السلطات الضريبية عن التشكيك في قرارها.

في الواقع ، في بلدان مثل فرنسا ، ليس الكثير من أسئلة المدة مثل أسئلة معدل الاستهلاك التي تعارض المواقف المالية والاقتصادية.

■ وتيرة الاهتلاك

في معظم البلدان ، مثل فرنسا ، لا يزال أمام الشركة خيار استخدام اهتلاك القسط الثابت للإبلاغ الضريبي. لكنها تستخدم هذه الوسائل بشكل غير منتظم بقدر الإمكان ؛ وبالفعل ، فإن السلطات الضريبية تأذن بشكل عام ، بالنسبة لبعض الأصول الثابتة ، باستخدام قواعد محددة للإهلاك ("المالية") لا علاقة لها بالقواعد الاقتصادية ، والتي تجعل من الممكن تخفيف عبء

الضرائب عن طريق تحويل التأثير ؛ هذه القواعد بشكل عام من نوعين: النوع المتناقص والنوع الاستثنائي

2-2. الاهتلاك المحاسبي .

■ مبادئ عامة:

تنص المادة 95-2 من قانون الضرائب المباشرة على أنه يمكن احتساب الاهتلاك وفقا لنظام الاهتلاك التنازلي على التجهيزات التي تساهم مباشرة في الانتاج على مستوى المؤسسات غير المباني السكنية والورشات والمحلات المخصصة للنشاط المهني المكتسبة أو المبينة.

نظام الاهتلاك المتناقص يعتمد على مجموعة من المبادئ، وهي :

أ. تحديد المدة التقديرية لحياة التثبيت (مدة المنفعة)؛

ب. القيمة الصافية المحاسبية في نهاية مدة الاهتلاك معدومة؛

ت. معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الخطي \times المعامل الضريبي.

■ جدول المعاملات الضريبية:

نحصل على نسبة (معدل) الاهتلاك التنازلي بضرب معدل الاهتلاك الثابت بالمعاملات الضريبية المحددة من طرف قانون الضرائب المباشرة في المادة 95-2

وتحدد المعاملات الضريبية المستعملة لحساب الاهتلاك التنازلي وفق الجدول التالي:

المعامل الضريبي	مدة المنفعة
1,5	3 أو 4 سنوات
2	5 أو 6 سنوات
2,5	أكثر من 6 سنوات

وبالتالي تكون معدلات الاهتلاك المتناقص اذا علمت معدلات الاهتلاك الثابت كما يلي :

نسبة الاهتلاك المتناقص	المدة العادية	نسبة الاهتلاك الخطي
$37,5\% = 1,5 \times 0,25$	4 سنوات	25%
$40\% = 2 \times 0,20$	5 سنوات	20%
$37,5\% = 2,5 \times 0,15$	6 سنوات و 8 أشهر	15%
$25\% = 2,5 \times 0,10$	10 سنوات	10%
تَهْتَلِكُ تَنَازِلِيَا فَفَقَطُ التَّثْبِيَتَاتُ الَّتِي مَدَّةُ اسْتِعْمَالِهَا أَكْبَرُ مِنْ أَوْ يَسَاوِي 3 سَنَوَاتٍ.	2 سنة	50%

ملاحظة 3 : يتم الانتقال من الاهتلاك المتناقص الى الاهتلاك الثابت عندما يكون معدل هذا الأخير أكبر من أو يساوي معدل الاهتلاك المتناقص.

ملاحظة 4 : قسط الاهتلاك في كل دورة يحسب على أساس القيمة الصافية للدورة السابقة .

2-1-3. مخطط الاهتلاك

مثال:

بتاريخ N/01/02 تم اقتناء شاحنة لنقل البضائع بمبلغ 200.000 دج خارج الرسم، نسبة الاهتلاك الخطي تساوي 20%.

العمل المطلوب :

- حدد المدة الاستعمالية لهذه الشاحنة.
- أحسب معدل الاهتلاك المتناقص.
- أنجز مخطط الاهتلاك وفق طريقة الاهتلاك المتناقص.

الحل:

■ مدة المنفعة للشاحنة

$$N = 100\% \frac{1}{20} \% = 5 \text{ ans}$$

■ حساب معدل الاهتلاك المتناقص :

$$T = 20\% \times 2 = 40\%$$

■ انجاز مخطط الاهتلاك وفق النظام المتناقص.

الدورات	القيمة الصافية في بداية الدورة	معدل الاهتلاك المطبق	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الصافية في نهاية الدورة	معدل الاهتلاك الخطي للفترة المتبقية
N	200.000	%40	80.000	80.000	120.000	%20
N+1	120.000	% 40	48.000	128.000	72.000	25%
N+2	72.000	% 40	28.800	156.800	43.200	33,33%
N+3	43.200	% 50	21.600	178.400	21.600	%50
N+4	21.600	% 100	21.600	200.000	0	100%
المجموع	/	/	200.000	/	/	/

يتم حساب كل قسط وفق نظام الاهتلاك المتناقص الى غاية الحالة التي يكون فيها قسط الاهتلاك الخطي

اكبر من قسط الاهتلاك المتناقص، في هاته الحالة يطبق معدل الاهتلاك الخطي تناسبيا مع المدة المتبقية.

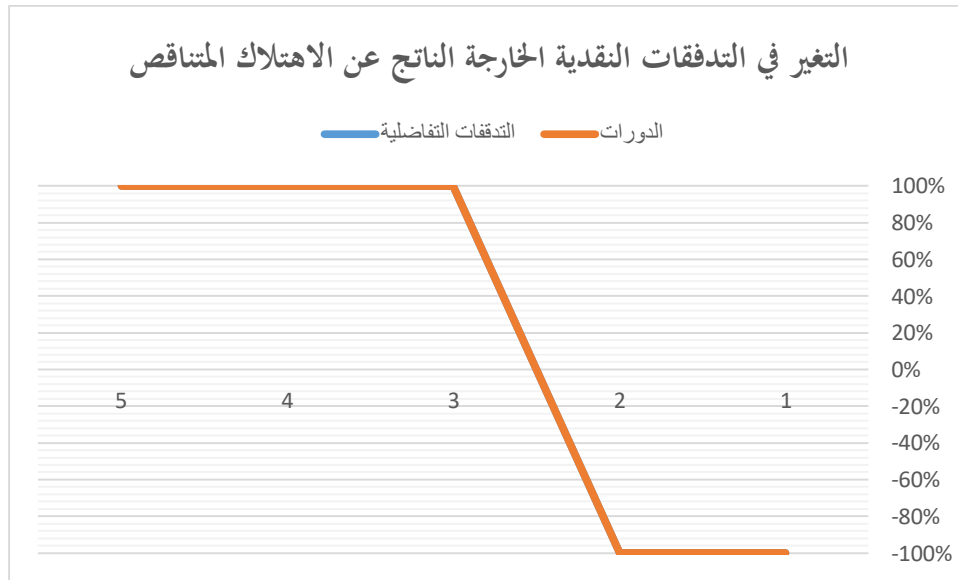
ملاحظات: الاهتلاك المتناقص له مزايا مالية معينة سنحاول تحليلها على النحو التالي⁷:

7. Moulay EL MEHDI FALLOUL; **L'audit financier**; editions universitaires européennes; 2012; pp 226-227

1 / يسمح الاهتلاك المتناقص للمؤسسة بالحصول على وفورات ضريبية أكبر في بداية العمر الإنتاجي للأصول الثابتة المهتلكة. تساعد هذه المدخرات في تخفيف التدفقات النقدية للمؤسسة، بحيث يمكن أن تستخدم الأموال النقدية للاستثمار (أنظر الرسم البياني الموالي)

مثال: لو تمت المقارنة بين الوفورات التي تحققها المؤسسة من خلال تطبيق الاهتلاك المتناقص مع الاهتلاك الخطي في المثال السابق نجد:

الدورات	القسط وفق النظام الثابت	القسط وفق النظام المتناقص	الفرق في النتائج الخاضعة	الفرق في الضريبة %35
1	40.000	80.000	40.000-	14.000-
2	40.000	48.000	8.000-	2.800-
3	40.000	28.800	11.200+	3.920+
4	40.000	21.600	18.400+	6.440+
5	40.000	21.600	18.400+	6.440+



2 / في أوقات التضخم ، يتم تسوية الضريبة المؤجلة التي تسببها بعملة مستهلكة.

وبالتالي يمكن حساب المكسب المحتمل (G) عن طريق إضافة القيم الحالية للمدخرات أو عدم وفورات الضرائب (EP) المسموح بها عن طريق الاهتلاك المتناقص

$$G = \sum_{n=1}^5 EP \times (1 + A)^{-5}$$

حيث:

A: يمثل معدل التضخم ، و n تمثل عدد سنوات الاهتلاك.

لمتوسط معدل تضخم 10% سيكون لدينا: (معدل الخصم)

$EP \times (1 + A)^{-5}$	معامل التحيين	وفرات الضرائب EP	الدورات
13.034	0,931	14.000 +	1
2.368,8	0,846	2.800 +	2
2.740,08-	0,769	3.920-	3
4.501,56-	0,699	6.440-	4
4.398,52-	0,683	6.440-	5
3.762,64	المكسب من السيولة (G)		

تمثل مكاسب السيولة 1,88 % من القيمة الأصلية (200.000) ، وهذا هو الخصم الممنوح من قبل ادارة الضرائب لأولئك الذين يستثمرون باستخدام طريقة الاهتلاك المتناقص.

مثال عن الاهتلاك الاستثنائي :

اقتنت شركة على N / 1/1 على معدات تهدف إلى محاربة التلوث بقيمة 60.000 دج HT قابلة للاهتلاك عادة بشكل خطي في ثلاث سنوات والتي في السنة الأولى يجيزها مفتش الضرائب اهتلاك إضافي استثنائي بنسبة 50% من قيمة الاقتناء خارج الرسم . ترغب الشركة في الاستفادة من المزايا الضريبية وقد أعد المحاسب جدول الاهتلاك التالي:

نوع الاهتلاك	الخطي	الجبائي	الخاص dérogatoire
N	20.000	50.000	30.000
N+1	20.000	-	15.000-
N+2	20.000	-	15.000-

وبالتالي يكون التسجيل المحاسبي على النحو التالي:

		<u>N/12/31</u>		
20.000	20.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤة وخسائر القيمة اهتلاك المعدات الصناعية	2815	681
30.000	30.000	<u>N/12/31</u> اعباء استثنائية اهتلاك استثنائي	145	687

التسجيل المحاسبي للسنتين اللاحقتين:

		<u>N+1/12/31</u>		
20.000	20.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ القيمة اهتلاك المعدات الصناعية	2815	681
15.000	15.000	<u>N+1/12/31</u> اهتلاك استثنائي استرجات - منتوجات استثنائية	787	145
		<u>N+2/12/31</u>		
20.000	20.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات و خ القيمة اهتلاك المعدات الصناعية	2815	681
15.000	15.000	<u>N+2/12/31</u> الاهتلاك الاستثنائي استرجاعات الاستغلال	787	145

3. نظام الاهتلاك المتناقص حسب الطريقة الامريكية SOFTY

تعتمد هاته الطريقة على معدل الاهتلاك الذي من خلاله نحسب قسط الاهتلاك ، حيث نقسم السنوات المتبقية من العمر الانتاجي للتثبيت على مجموع السنوات ، وبالتالي نلاحظ تناقص في القيمة من سنة لآخرى.

○ مراحل اعداد مخطط الاهتلاك

■ حساب مجموع السنوات للعمر الافتراضي (S):

$$S = 1 + 2 + 3 + \dots + n$$
$$= n \times \frac{n + 1}{2}$$

■ معدل اهتلاك الدورة الاولى :

$$T1 = \frac{n}{S}$$

■ معدل اهتلاك الدورة الثانية :

$$T2 = \frac{n - 1}{S}$$

.....

.....

.....

■ معدل اهتلاك الدورة الاخيرة

$$Tn = \frac{1}{S}$$

مثال:

الى مقتناة بسعر 24.000 دج خارج الرسم ، تمتلك على مدى 4 سنوات وفق طريقة SOFTY

المطلوب:

أ. احسب مجموع السنوات

ب. احسب اقساط الاهتلاك.

ت. اعداد مخطط الاهتلاك

الحل:

أ. حساب مجموع السنوات S :

$$S = 1 + 2 + 3 + 4 = 4 \times \frac{4 + 1}{2} = 10$$

ب. حساب اقساط الاهتلاك لكل دورة :

$$A1 = 24.000 \times \frac{4}{10} = 9.600$$

$$A2 = 24.000 \times \frac{3}{10} = 7.200$$

$$A3 = 24.000 \times \frac{2}{10} = 4.800$$

$$A4 = 24.000 \times \frac{1}{10} = 2.400$$

اعداد مخطط الاهتلاك

الدورات	القيمة الاصلية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	24.000	9.600	9.600	14.400
2	24.000	7.200	16.800	7.200
3	24.000	4.800	21.600	2.400
4	24.000	2.400	24.000	0

4. نظام الاهتلاك المتزايد.

■ مبدأ الطريقة :

وفق هذه الطريقة يحسب قسط الاهتلاك على أساس مجموع سنوات الاستخدام، فاذا كان مثلا العمر الانتاجي للتثبيت هو 5 سنوات. فإن مجموع سنوات الاستخدام هي 15 سنة.

$$\text{أي مجموع السنوات} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 \text{ سنة.}$$

ويتم حساب مجموع السنوات بصفة عامة وفق الصيغة التالية :

$$S = \frac{n(n+1)}{2} ، حيث n : هي المدة الاستعمالية للتثبيت.$$

$$بتطبيق الصيغة العامة على المثال السابق نجد: $\frac{5(5+1)}{2} = 15$ سنة.$$

■ قسط الاهتلاك.

يحسب قسط الاهتلاك بتطبيق الصيغة التالية :

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة الأولى} = \text{قيمة التثبيت} \times \frac{1}{S}$$

$$\text{قسط الاهتلاك للسنة الثانية} = \text{قيمة التثبيت} \times \frac{2}{S} ؛$$

.....

.....

$$\text{قسط اهتلاك الدورة الأخيرة} = \text{قيمة التثبيت} \times \frac{n}{S}$$

مثال:

اقتنت احدى المؤسسات بتاريخ N/01/02 آلة بسعر خارج الرسم 120.000 دج، تمتلك على مدى 5 سنوات .

المطلوب : أنجز مخطط الاهتلاك وفق النظام المتزايد.

الحل:

مخطط الاهتلاك يكون على النحو التالي:

الدورات	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الباقية
1	120.000	$\frac{1}{15}$	8.000	8.000	112.000
2	120.000	$\frac{2}{15}$	16.000	24.000	96.000
3	120.000	$\frac{3}{15}$	24.000	48.000	72.000
4	120.000	$\frac{4}{15}$	32.000	80.000	40.000
5	120.000	$\frac{5}{15}$	40.000	120.000	0
المجموع	/	/	120.000	/	/

5. طريقة الاهتلاك وفق وحدات الانتاج الفعلية

هذه الطريقة أيضا من الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي إستجابة للمعيار المحاسبي IAS 16

تتطلب تقدير حجم الإنتاج للتثبيت المعني خلال فترة استخدامه.

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{الانتاج الفعلي}}{\text{حجم الانتاج المقدر خلال فترة الاستخدام}}$$

$$\text{معدل الإهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{حجم الانتاج المقدر}}$$

مثال: إذا علمت أن الإنتاج الفعلي السنوي للآلة كان كمايلي:

المجموع	2015	2014	2013	2012	2011	2010
1200.000	100.000	200.000	320.000	300.000	240.000	40.000

فإذا علمت ان القيمة الاصلية للتثبيت تقدر بـ: 600.000 دج.

أنجز مخطط الاهتلاك وفق طريقة عدد وحدات الانتاج الفعلية.

الحل:

اولا: حساب اقساط الاهتلاك لكل دورة .

$$A_{2010} = 600.000 \times \frac{40.000}{1200.000} = 20.000 \text{ dza}$$

$$A_{2011} = 600.000 \times \frac{240.000}{1200.000} = 120.000 \text{ dza}$$

$$A_{2012} = 600.000 \times \frac{300.000}{1200.000} = 150.000 \text{ dza}$$

$$A_{2013} = 600.000 \times \frac{320.000}{1200.000} = 160.000 \text{ dza}$$

$$A_{2014} = 600.000 \times \frac{200.000}{1200.000} = 100.000 \text{ dza}$$

$$A_{2015} = 600.000 \times \frac{100.000}{1200.000} = 50.000 \text{ dza}$$

ومنه يكون مخطط الاهتلاك على النحو التالي :

الدورات	القيمة الاصلية	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2010	600.000	20.000	20.000	580.000
2011	600.000	120.000	140.000	460.000
2012	600.000	150.000	290.000	310.000
2013	600.000	160.000	450.000	150.000
2014	600.000	100.000	550.000	50.000
2015	600.000	50.000	600.000	0

ⓧ . المعالجة المحاسبية للاهتلاكات.

تسجل أقساط إهلاك التثبيتات في نهاية كل سنة بعد الجرد في الجانب الدائن من حساب 28 إهلاك التثبيتات في مقابل جعل حساب 68 مخصصات الإهلاكات دائن، ويتفرع حساب إهلاك التثبيتات حسب نفس مستوى تفصيل حسابات المجموعة 20 و 21 و 22 ، كما يلي :

/ح . 280. إهلاك التثبيتات المعنوية؛-

/ح . 281. . إهلاك التثبيتات المادية؛-

/ح . 282. إهلاك التثبيتات الموضوعية موضع امتياز.

<u>N/12/31</u>				
681		من /ح/مخصصات الاله والم وخ ق -اصول غير جارية	xxx	
	28xx	الى /ح/ اهلاك التثبيت المعني		xxx
		(قسط اهلاك الدورة)		

ملاحظة هامة : نهاية الدورة المحاسبية ليس بالضرورة ان تتوافق مع السنة المدنية

مثال:معدات نقل مقنتاة في N/11/15 بسعر 120.000 دج قابلة للاهلاك الخطي خلال 5 سنوات

المطلوب : تسجيل مخصصات الهلاك للدورات : N ، N+1 و N+2

الحل

الدورة N:

$$VO = 120.000 ; n = 5ans ; T = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$An = 120.000 \times 20\% \times \frac{2}{12} = 4.000 dza$$

		<u>N/12/31</u>		
	4.000	م الاهت والمؤونات وخ القيمة		681
4.000		اهتلاك معدات النقل	28182	
		(اهلاك الدورة N)		

الدورة N+1 :

$$An + 1 = 120.000 \times 20\% = 24.000 dza$$

		<u>N+1/12/31</u>		
	24.000	م الاهت والمؤونات وخ القيمة		681
254.000		اهتلاك معدات النقل	28182	
		(اهلاك الدورة N+1)		

الدورة N+2:

$$An + 2 = 120.000 \times 20\% = 24.000 \text{ dza}$$

		<u>N+2/12/31</u>		
	24.000	م الاهت والمؤونات وخ القيمة		681
254.000		اهتلاك معدات النقل	28182	
		(اهتلاك الدورة N+2)		

اهتلاك التثبيتات حسب مكوناتها.

نص النظام المحاسبي المالي على معالجة مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

مثال: بتاريخ 2018/06/01 اقتنت مؤسسة مناجم الفسفاط – بئر العاتر- آلة حفر وتنقيب على الفسفاط بسعر 10.000.000 دج بموجب شيك بنكي، تتكون هاته الآلة من هيكل قيمته 6.000.000 دج مدة منفعته 20 سنة، ومحرك قيمته 4.000.000 دج مدة نفعيته 10 سنوات ، معدل الرسم على القيمة المضافة 20 %.

يكون التسجيل المحاسبي لهاته العملية على النحو التالي:

		2018/06/01	
	6.000.000	ح/ م صناعية (هيكل)	21541
	4.000.000	ح/ م صناعية (محرك)	21542
	200.000	ح/ TVA ق للاسترجاع	4456
1200.000		بنوك الحسابات الجارية	512

أجاز النظام المحاسبي المالي معالجة مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة، وكما نعلم أن قيمة التثبيت القابلة للإهلاك توزع على مدة الانتفاع مع مراعاة قيمة الخردة في نهاية المدة، وعليه يجب حساب أقساط إهلاك مكونات الأصل كل على حدا إذا كانت مدد الانتفاع الخاصة بها مختلفة.

مثال:

بتاريخ 2001/01/12 تم اقتناء تجهيزات انتاج بتكلفة 60.000 دج (HT) بموجب شيك بنكي ، TVA=20% . لوحظ ان محرك التجهيز يجب تغييره كل سنتين (2 سنة) وذلك من اجل الحفاظ على جودة المنتج قدرت قيمته ب 6.000 دج وهي متضمنة في تكلفة التجهيزات ، المقاعد تكلفتها خارج الريم 4.000 دج، وهي كذلك متضمنة في تكلفة التجهيز.

ملاحظات :

- نمرز للهيكل بالرمز A : مدة منفعته 8 سنوات
- نمرز للمحرك بالرمز B والمحرك البديل بعد 2 سنة بـ D والذي تقدر تكلفته 18.000 دج ويستعمل بمدة 6 سنوات.
- نمرز للمقاعد بالرمز C

العمل المطلوب:

- اعداد مخطط الاهتلاك
- تسجيل كل العمليات في الدفتر اليومي.

الحل:

$$A = 60.000 - 6.000 - 4.000 = 50.000$$

الهيكل

- مخطط الاهتلاك:

الدورات	قسط اهتلاك الهيكل A	قسط اهتلاك المحرك B	قسط اهتلاك المقاعد C	قسط اهتلاك المحرك D
2000	6.250	3.000	1.000	-
2001	6.250	3.000	1.000	-
2002	6.250	-	1.000	3.000
2003	6.250	-	1.000	3.000
2004	6.250	-	-	3.000
2005	6.250	-	-	3.000
2006	6.250	-	-	3.000
2007	6.250	-	-	3.000

$$A = \frac{50.000}{8} = 6.250:$$

حيث

$$B = \frac{6.000}{2} = 3.000$$

$$C = \frac{4.000}{4} = 1.000$$

$$D = \frac{18.000}{6} = 3.000$$

■ التسجيل في الدزفتر اليومي:

في 2000/01/12:

	50.000	المعدات - أ -		2151
	6.000	المعدات - ب -		2152
	4.000	المعدات - ج -		2153
	12.000	TVA		4456
72.000		بنوك الحسابات الجارية	512	

في 2000/12/31

	10.250	مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة		681
6.250		اهتلاك المعدات - أ -	28151	
3.000		اهتلاك المعدات - ب -	28152	
1.000		اهتلاك المعدات - ج -	28153	

في 2001/12/31

	10.250	مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة		681
6.250		اهتلاك المعدات - أ -	28151	
3.000		اهتلاك المعدات - ب -	28152	
1.000		اهتلاك المعدات - ج -	28153	
	6.000	اهتلاك المعدات		2815
6.000		المعدات الصناعية	215	
	18.000			215
	3.600			4456
21.600			404	

في 2002/12/31:

	10.250			681
6.250			28151	
3.000			28152	
1.000			28153	

في 2003/12/31:

	10.250			681
6.250			28151	
3.000			28152	
1.000			28153	
4.000	4.000		215	2815

في 2004/12/31:

	9.250			681
6.250			28151	
3.000			28152	

دراسة حالة

قامت مؤسسة " تسيير السهوب – بئر العاتر " باقتناء معدات صناعية بتاريخ 2001/09/01 ، وكانت الفاتورة تتضمن المعلومات التالية :

460.000	المعدات الصناعية
20.000	مصاريف التركيب
96.000	الرسم على القيمة المضافة 20 %
576.000	المبلغ متضمن الرسم (TTC)

ملاحظة : المعدات تم البدء في استعمالها في نفس تاريخ الاقتناء ، وتستهلك على مدى 5 سنوات.

العمل المطلوب:

- إنجاز قيد الاقتناء اذا علمت ان التسديد بعد 9 أشهر.
- قدم مخطط (جدول) الاهتلاك وفق النظام :
أ. الخطي؛
ب. المتناقص.
- بافتراض ان المعدات تم التنازل عليها بتاريخ 2004/12/31 (قبل الجرد) بموجب شيك بنكي بسعر 100.000 دج خارج الرسم ، معدل الرسم على القيمة المضافة 20 % . أنجز قيود التسوية الضرورية لهذا التنازل.

الحل:

- قيد الاقتناء : بتاريخ 2001/09/01

	480.000	معدات مصنعية		215
	96.000	TVA قابل للاسترجاع		4456
576.000		موردو التثبيات	404	

- مخطط الاهتلاك :

☒ وفق النظام الخطي

$$VO = 480.000, N = 5 \text{ ans}; T = \frac{100}{5} = 20\% :$$

تاريخ الاقتناء : 2001/09/01

$$A1 = 480.000 \times 20\% \times \frac{4}{12} = 32.000$$

$$A2 = A3 = A4 = A5 = 480.000 \times 20\% = 96.000$$

$$A6 = 480.000 \times 20\% \times \frac{8}{12} = 64.000$$

VNC	الاهتلاك المتراكم	A	VO(HT)	الدورات
448.000	32.000	32.000	480.000	2001
352.000	128.000	96.000	480.000	2002
256.000	224.000	96.000	480.000	2003
160.000	320.000	96.000	480.000	2004
64.000	416.000	96.000	480.000	2005
0	480.000	64.000	480.000	2006

☒ وفق النظام المتناقص

$$T = 20\% \times 2 = 40\%$$

وهكذا دواليك الى غاية الحالة التي يكون فيها الاهتلاك الثابت أكبر من المتناقص

المبلغ في نهاية الدورة	الاهتلاك المتراكم	قسط الاهتلاك	معدل الاهتلاك	المبلغ القابل للاهتلاك	الدورات
416.000	64.000	64.000	40%	480.000	2001
249.600	230.400	166.400	40%	416.000	2002
149.760	330.240	99.840	40%	249.600	2003
89.856	390.144	59.904	40%	149.760	2004
35.942,40	444.057,6	59.913,60	20/12	89.856	2005
0	480.000	35.942,40	20/8	89.856	2006

الدورات	2001	2002	2003	2004	2005	2006
المعدل الخطي	$\frac{4}{60}$	$\frac{12}{56}$	$\frac{12}{44}$	$\frac{12}{32}$	$\frac{12}{20}$	$\frac{8}{8}$
المعدل المتناقص	40%	40%	40%	40%	40%	40%

▪ قيود التسوية اللازمة (اعتماد النظام المتناقص)

$$VO = 480.000 ;$$

$$\text{سعر التنازل} = 100.000 \text{ dza}$$

$$\text{تاريخ التنازل} = 31 - 12 - 2004$$

$$\text{تاريخ الاقتناء} = 01 - 09 - 2001$$

تحديد قسط اهتلاك دورة التنازل : من الجدول نلاحظ:

$$A (2004) = 59.904$$

$$\sum A = 390.144$$

$$VNC(2004) = 89.856$$

681	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	59.904	
2815	اهتلاك المعدات الصناعية والمنشات التقنية	59.904	
512	بنوك الحسابات الجارية	100.000	
2815	اهتلاك المعدات الصناعية	390.144	
215	معدات صناعية	480.000	
752	فائض القيمة الناتج عن التنازل	10.144	

7. التنازل عن التثبيتات

1-8. المبدأ: يعتبر التخلص من الاصول الثابتة أمرا استثنائيا وغير معتاد في طبيعته.

2-8. التثبيتات القابلة للاهلاك

عند التنازل عن تثبيت قابل للاهلاك، نمر بالمراحل التالية :

أ. حساب وتسجيل محخص الاهتلاك التكميلي الخاص بدورة التنازل (أي للفترة

الممتدة من بداية دورة التنازل الى غاية تاريخ التنازل) على النحو التالي:

مثال: تاريخ التنازل هو : 2020/03/31

يكون محخص الاهتلاك التكميلي من : 2020/01/01 الى غاية 2020/03/31، أي 3 أشهر

$$A(2020) = VO \times T \times \frac{3}{12}$$

ب. حساب الاهتلاك المتراكم من تاريخ الاقتناء الى غاية تاريخ التنازل، كما يلي:

$$\sum A = VO \times T \times N$$

حيث :

N: في هاته الحالة تعبر عن المدة الفاصلة بين تاريخ الاقتناء الى غاية تاريخ التنازل.

ج. حساب القيمة المحاسبية الصافية : وهي الفرق بين القيمة الاصلية والاهتلاك المتراكم.

$$VNC = VO - \sum A$$

وعليه يكون التسجيل المحاسبي في الدفتر اليومي كما يلي:

		<u>تاريخ التنازل</u>		
	سعر البيع	ح/ حقوق التنازل عن التثبيتات		462
	اه المتراكم	اهتلاك التثبيت المعني		28xx
ق الاصلية		الى ح/ التثبيت المعني	2xx	
tva		ح/ TVA المحصلة	44572	
		<u>N/12/31</u>		
	قسط	من ح/ م اه و المؤ وخ القيمة		681
ق الاهتلاك	الاهتلاك	الى ح/ اهتلاك التثبيت المعني	28xx	

ملاحظة : اذا حققت المؤسسة نتيجة فائض قيمة تسجل في الجانب الدائن لـ ح/752 ، واذا حققت نتيجة ناقص قيمة تسجل في الجانب المدين لـ ح/652 .

حساب نتيجة التنازل :

نتيجة التنازل = سعر البيع - القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ التنازل.

■ تسجل حالة ناقص قيمة

	Xxx	بنوك الحسابات الجارية		512
	Xxx	اهتلاك التثبيت المعني		28x
	xxx	نواقص القيم		652
Xxx		التثبيت المعني	2x	
xxx		الرسم على القيمة المضافة	44572	

■ تسجيل حالة فائض القيمة

	Xxx	بنوك الحسابات الجارية		512
	Xxx	اهتلاك التثبيت المعني		28x
xxx		التثبيت المعني	2x	
Xxx		فوائض القيم	752	
xxx		الرسم على القيمة المضافة القابل للتحصيل	44572	

أ. حالة التنازل عن التثبيتات المهتلكة كليا

مثال:

في N/12/31 ، تنازلت عن حاسوب بسعر 2.000 دج بموجب شيك بنكي، القيمة الاصلية لهذا الحاسوب 12.000 دج تم اقتناؤه في N-5/01/02 ، يهتك وفق النظام الخطي على مدى 4 سنوات.

المطلوب: سجل العمليات وحدد نتيجة التنازل.

الحل:

1. تسجيل اهتلاك الدورة الاخيرة

		<u>N/12/31</u>			
	3.000	ح/ مخصصات الاهد، المؤو، وخ ق- اصول غير جارية		681	
3.000		ح/ اهتلاك معدات مكتب	28182		
	2.000	بنوك الحسابات الجارية		512	
	12.000	اهتلاك معدات مكتب		28182	
12.000		ح/ معدات مكتب	2182		
2.000		ح/ فائض القيمة الناتج عن التنازل	752		

2. تحديد نتيجة التنازل

نتيجة التنازل لها تأثير على جدول النتائج ، وتحسب وفق العلاقة التالية:

نتيجة التنازل = سعر التنازل - القيمة الصافية المحاسبية = 0 - 2.000 = 2.000 دج. (فائض قيمة)

ب. حالة التنازل عن التثبيتات المهتلكة جزئياً

مثال:

في N/09/30، تنازلت المؤسسة عن معدات نقل بسعر 70.000 دج بموجب شيك بنكي، القيمة الاصلية للمعدات 250.000 دج (HT)، تم اقتناؤها بتاريخ N-3/04/02، وتحتلك وفق النظام الخطي على مدى 5 سنوات.

المطلوب: تسجيل العمليات وتحديد نتيجة التنازل.

الحل:

1- التسجيل في الدفتر اليومي

قسط الاهتلاك الخاص بالدورة (N):

$$A_N = MA \times T \times \frac{n}{12} = 250.000 \times 20\% \times \frac{9}{12} = 37.500 DA$$

$$\sum A = MA \times T \times N = 250.000 \times 20\% \times 3,5 = 175.000 DA$$

ومنه يكون قيد التنازل على النحو التالي:

37.500	37.500		2818	681
	70.000			512
	175.000			2818
	5.000			652
250.000			218	

2- تحديد نتيجة التنازل:

نتيجة التنازل = سعر البيع - القيمة الصافية المحاسبية

$$VNC = MA - \sum A = 250.000 - 175.000 = 75.000 DA$$

النتيجة = 75.000 - 70.000 = 5.000 دج. (ناقص قيمة)

سلسلة الاعمال الموجهة

التمرين رقم 01:

لتكن لديك معدلات الاهتلاك الخطي التالية:

05 % ، 10 % ، 12 % ، 15 % ، 25 % ، 50 %

العمل المطلوب :

1. عبر بدلالة عدد السنوات عن المعدلات السابقة.
2. كيف يحسب معدل الاهتلاك المتناقص.
3. أحسب معدل الاهتلاك المتناقص في كل حالة من الحالات السابقة ان أمكن.
4. ما هي الحالة التي لا يمكن فيها تحديد معدل الاهتلاك المتناقص.
5. عند إعداد جدول الاهتلاك المتناقص، متى يتم الانتقال من نظام الاهتلاك المتناقص الى نظام الاهتلاك الخطي.

التمرين رقم 02 :

بتاريخ 2010/01/05 تم اقتناء شاحنة ، وكانت الفاتورة تتضمن المعلومات التالية:

المبلغ الإجمالي خارج الرسم : 20.000 دج

تخفيضات تجارية: 2% و 5% على التوالي:.....؟

مصاريف التركيب والتفكيك خارج الرسم: 2.000 دج

العمل المطلوب:

1. أحسب تكلفة الاقتناء خارج الرسم.
2. إذا علمت أن معدل الاهتلاك الخطي هو 25 % وأن سعر إعادة البيع في نهاية العمر الاستعمالي هو 620 دج .

أ. أنجز مخطط الاهتلاك وفق النظام الخطي؛

ب. أنجز مخطط الاهتلاك وفق النظام المتناقص.

3. سجل في الدفتر اليومي عملية 2012/12/31

4. كيف يظهر حساب معدات النقل في الميزانية الختامية بتاريخ 2012/12/31 ثم في 2014/12/31.

التمرين رقم 03 :

بتاريخ N/12/31

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2010/12/31 استخرجت المعلومات التالية:

▪ معدات مكتب : 1400.000 دج؛

▪ اهتلاك معدات مكتب: 500.000 دج.

إذا علمت أن معدل الاهتلاك الخطي 10 % ، وأن المعدات تتكون من:

✓ الآلة A : مقتناة بتاريخ 2005/01/02؛

✓ الآلة B : مقتناة بتاريخ 2007/01/01.

العمل المطلوب : أحسب القيم الأصلية لكل من الآتين A و B.

التمرين رقم 04 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2008/12/31 تم استخراج المعلومات التالية:

▪ معدات صناعية : 9.000.000 دج؛

▪ معدات نقل : 4.000.000 دج؛

▪ اهتلاك المعدات الصناعية : 2.000.000 دج؛

▪ اهتلاك معدات النقل: 1.900.000 دج.

معطيات جردية:

✓ المعدات الصناعية مقتناة منذ 04 سنوات، ووضعت قيد الخدمة (التشغيل) بعد 6 أشهر من تاريخ اقتنائها. وتستفيد المؤسسة من نظام الاهتلاك الخطي، وأن القيمة المتبقية في نهاية مدة الاستعمال تقدر بمبلغ: 1.000.000 دج.

✓ معدات النقل تمتلك خطيا، وتتكون من:

أ. سيارة A : 3.000.000 دج، وضعت قيد الخدمة بتاريخ 2005/01/01؛

ب. سيارة B: 1.000.000 دج، وضعت قيد الخدمة بتاريخ 2007/07/01.

العمل المطلوب:

1. حدد مدة الاستعمال لكل من السيارتين (A و B).

2. سجل في الدفتر اليومي للمؤسسة القيود الخاصة بتاريخ 2008/12/31 مع تبرير الحسابات.

التمرين رقم 05 :

مؤسسة " السلام الصناعية " اقتنت بتاريخ 2002/01/01 (وهو تاريخ انشاء المؤسسة) معدات اعلام آلي بقيمة معينة. هذه المعدات تم التنازل عنها بتاريخ 2004/07/01 بقيمة 17.000 دج، وحققت من هذا التنازل فائض قيمة (الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية) 500 دج.

العمل المطلوب :

1. حدد قيمة اقتناء معدات الاعلام الآلي.

2. اجراء قيود التنازل بتاريخ 2004/07/04 (التسوية تمت بموجب شيك بنكي).

التمرين رقم 06 :

بتاريخ 2014/06/01، المؤسسة E تنازلت عن معدات نقل مقتناة بتاريخ 2012/01/01، تمتلك هذه المعدات وفق النظام الخطي. عند التنازل حققت المؤسسة فائض قيمة يقدر بـ: عشر ($\frac{1}{10}$) القيمة الأصلية خارج الرسم لمعدات النقل.

إذا علمت أن سعر التنازل هو 11.000 دج خارج الرسم.

العمل المطلوب :

1. حدد القيمة الأصلية لمعدات النقل (معدل الاهتلاك الخطي 20 %).

2. اجراء القيود المتعلقة بالتنازل عن معدات النقل .

التمرين رقم 07 :

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2015/12/31

رقم الحساب	البيان	الأرصدة	
		المدينة	الدائنة
2131	مباني صناعية	800.000	-
2132	مباني تجارية	200.000	-
215	المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	450.000	-
2182	تثبيتات عينية أخرى (معدات نقل)	200.000	-
2183	تثبيتات عينية أخرى (معدات مكتب)	74.000	-
28131	اهتلاك المباني الصناعية	-	160.000
28132	اهتلاك المباني التجارية	-	13.000
2815	اهتلاك المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية	-	230625
28182	اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى (معدات النقل)	-	112.000
28183	اهتلاك معدات مكتب	-	27.787,5

وعند الجرد تبين مايلي:

1. تم الحيازة على المباني الصناعية بتاريخ 2011/01/10، علما أن معدل الاهتلاك هو 5 % ، كما تم

الحيازة على المباني الادارية والتجارية بتاريخ 2011/09/17.

2. تم اقتناء 85 % من المعدات والأدوات بتاريخ 2011/05/03، والباقي بتاريخ 2013/01/04.

3. تم اقتناء 70% من معدات النقل بتاريخ 2011/01/12 ، والباقي بتاريخ 2015/01/10 ، كما تم التنازل عن شاحنة بتاريخ 2015/12/28 تم الحصول عليها بتاريخ 2011/01/12 بسعر 50.000 دج، قيمتها الأصلية 40.000 دج.

4. تم اقتناء 75 % من معدات مكتب قيمتها الاجمالية 65.000 دج بتاريخ 2011/10/01 ، وقد تم التنازل عن آلة كاتبة بتاريخ 2015/09/02 قيمتها الأصلية 8.000 دج، وسجل المحاسب القيد التالي بتاريخ التنازل:

512	بنوك الحسابات الجارية	6.000	
218	معدات مكتب	6.000	

كما تم الحيابة على الباقي من معدات المكتب بتاريخ 2012/07/01 ، أما أثاث المكتب فقد تم اقتناؤها بتاريخ 2011/09/20 ، علما أن معدل الاهتلاك بالنسبة لأثاث المكتب يقدر بـ: 08 %.

العمل المطلوب :

أجري قيود التسوية اللازمة في الدفتر اليومي للمؤسسة مع تبرير كل الحسابات.

التمرين 08 (من المسابقة الوطنية للالتحاق بالطور الثالث (الدكتوراء) 2015 ، بسكرة)

لديك الحسابات التالية مستخرجة من ميزان المراجعة قبل الجرد لمؤسسة (س) بتاريخ N/12/31

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
2151	معدات ومنشآت تقنية	6.750.000	-
28151	اهتلاك المعدات والمنشآت التقنية	-	1.372.500
2182	معدات نقل	6.300.000	-
28182	اهتلاك معدات النقل	-	2.140.000

معلومات الجرد:

أ. المعدات والادوات: تتضمن المعدات A، و B و c والتي لها نفس مدة المنفعة.

حيث:

- **المعدات A** تملك خطيا ، وتم الحيابة عليها في N-4/07/01، وفي N/05/01 تم التنازل عنها بموجب شيك بنكي محققة في ذلك ناقص قيمة بمبلغ 90.000 دج ، ولم يسحب المحاسب اي قيد خاث بالعملية الى غاية تاريخ الجرد.
- **المعدات B** ، تمثل 20 % من مجموع القيمة المحاسبية للمعدات والادوات ، وتملك خطيا ، تم الحيابة عليها في N-2/01/01 ، حيث يقدر سعر البيع الصافي لها في تاريخ الجرد ب 720.000 دج.
- **المعدات C** ، تم الحيابة عليها في N/06/20 بقيمة 2.250.000 دج ، وتملك وفق طريقة الاهتلاك المتناقص.

ب. معدات النقل: موضحة في الجدول الموالي:

البيان	القيمة المحاسبية	تاريخ الحيابة	طريقة الاهتلاك	ملاحظات بتاريخ الجرد
سيارة A	3600.000	N-2/01/01	خطي	تم التنازل عليها في N/05/31 بشيك بنكي وحققت فائض قيمة يقدر : 5.00.000 دج ولم تسجل عملية التنازل الى غاية تاريخ الجرد
سيارة B	1.500.000	N-3/09/01	خطي	يقدر سعر البيع الصافي لها ب: 420.000 دج في تاريخ الجرد.
سيارة C	؟	N/06/01	متناقص	جديدة

العمل المطلوب:

تسجيل قيود التسوية الضرورية في N/12/31 مع تبرير العمليات الحسابية .

جرد المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

تمهيد

ووفقاً للنظام المحاسبي المالي "SCF"، فإن "المخزونات تمثل الأصول المحتفظ بها للبيع في إطار العمل العادي، أو خلال الإنتاج أو تقديم الخدمات، في شكل مواد أولية أو توريدات". يتم تعريف تصنيف المخزون حسب طبيعة الأصناف الموجودة في المخزون ووفقاً للترتيب الزمني لدورة الإنتاج: العرض، الإنتاج الجاري، الإنتاج، المخزون لإعادة البيع على حالته.

إن تحديد نتيجة الدورة يتطلب تقييم العناصر التي تمتلكها المؤسسة، لاسيما التسويات القبلية بهدف تصحيح مختلف حسابات الذمة المالية وكذا حسابات التسيير.

I. الجرد خارج المحاسبة (L'inventaire extra- comptable)

كل عناصر الذمة المالية للمؤسسة (التثبيتات، المخزونات، الحقوق، النقدية بمختلف اشكالها،...) يجب أن تقدر قيمتها بتاريخ اقفال حسابات الدورة.

مجموع عمليات المعاينة والتأمين تعرف بإسم - الجرد خارج المحاسبة - لأنها لا تؤدي الى قيود محاسبية.

1. أنظمة الجرد خارج المحاسبة

1-1. الجرد الدائم (المستمر)

الجرد المستمر هو معاينة المخزون بعد كل عملية شراء أو إنتاج أو بيع للمخزون. وبالتالي تستطيع المؤسسة من خلال اتباع هذا النظام من معرفة في أي وقت تشاء كمية وقيمة مخزونها. ويعاب على هذا النظام أنه يتطلب جهد كبير في المتابعة. يلائم هذا النوع من الجرد المؤسسات التي تتميز مبيعاتها بتكلفة مرتفعة نسبياً ويكون عدد عمليات البيع كل يوم محدود. مثل: المؤسسات التي تبيع الأجهزة الكهربائية، السيارات... الخ.

1-2. الجرد المتناوب.

على عكس الجرد المستمر، نظام الجرد المتناوب أسهل وأسرع، حيث تسجل المؤسسة خلال الدورة المحاسبية فواتير الشراء والبيع فقط (أي أنها لا تستعمل حسابات المخزون خلال هاته المرحلة)، وفي نهاية الدورة المحاسبية تقوم بجرد مخزونها بالكمية وبالقيمة. ويلئم هذا النوع من الجرد المؤسسات التي تبيع بضائع متنوعة ومتعددة، كما يكون سعر البيع فيها منخفضاً نسبياً. مثل الصيدليات، المساحات الكبرى،... الخ

II. الجرد المحاسبي (L'inventaire comptable)

وهو القيام بتسجيلات محاسبية معينة في نهاية الدورة المحاسبية لما نتج عن الجرد المادي، وكذا تسوية الأعباء والمنتوجات.

1. تدفقات المخزون في المؤسسة

حتى تستطيع المؤسسة القيام بعمليات الجرد ، يجب أن تكون على علم بعدد الوحدات (الكميات) المشتراة أو المباعة أو المنتجة خلال الدورة المحاسبية. والمعادلة التالية تمثل تدفق المخزونات في المؤسسة:

وحدات المخزون في بداية الدورة + وحدات المخزون المشتراة - وحدات المخزون المباعة = وحدات المخزون في نهاية الدورة

وباستعمال الوحدات النقدية، يمكن كتابة المعادلة وفق الشكل التالي:

قيمة المخزون في بداية الدورة + قيمة الوحدات المشتراة - قيمة الوحدات المباعة = قيمة الوحدات في نهاية الدورة

من الواضح أن مشتريات المخزون بالنسبة للمؤسسة تمثل أصلا من الأصول ولا تمثل عبء. لكن هذه المخزونات موجهة أساسا للبيع، وبالتالي تتحمل المؤسسة تكلفة المخزون المباع الذي يعتبر أهم وأكبر عبء بالنسبة لها.

تكلفة المخزون المباع = قيمة المخزون المشتري - (قيمة المخزون النهائي - قيمة المخزون الأولي)
أو:

تكلفة المخزون المباع = قيمة المخزون المشتري - تغيرات قيمة المخزون.

2. تقييم اخراجات المخزون

يوجد العديد من الطرق التي يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم مخرجات المخزون ، حيث يمكن التمييز بين عائلتين كبيرتين⁸:

1-2. مبدأ التكلفة التاريخية

العائلة الاولى لا تأخذ بعين الاعتبار التضخم، وتتكون من اربعة (4) بدائل: تكلفة الوحدة المتوسطة المرجحة (CUMP)؛ الوارد اولاً - الصادر اولاً (FIFO)؛ الوارد اخيراً- الصادر اولاً (LIFO)؛ التكلفة الحقيقية .

⁸ . المخرجات تخص البضائع والمواد الاولية، وكذا المنتجات قيد الصنع والتامة الصنع

□ البديل : تكلفة الوحدة المتوسطة المرجحة (CUMP)

حسب هذا البديل، تكلفة الوحدة (للمادة المخرجة) تحدد بقسمة إجمالي تكاليف الشراء (أو الانتاج) لهاته المواد على الكمية المشتراة (أو المنتجة) فنحصل على التكلفة الوحدوية المرجحة

مثال:

مؤسسة تشتري وتستهلك مواد أولية، المعلومات التالية تخص شهر أكتوبر 2020.

التاريخ	العناصر	الكمية	الكمية	السعر الوحدوي
10-01	المخزون الأولي	100	-	10
10-05	وصل شراء رقم 1	200	-	11
10-10	وصل استهلاك رقم 1	-	150	-
10-20	وصل شراء رقم 2	100	-	12
10-25	وصل استهلاك رقم 2	-	220	-
	المجموع	400	370	

تحديد التكلفة الوحدوية المتوسطة المرجحة

$$CUMP = \frac{(100 \times 10) + (200 \times 11) + (100 \times 12)}{(100 + 200 + 100)} = \frac{4400}{400} = 11$$

□ المخرجات المقيمة بطريقة التكلفة الوحدوية المرجحة = 370 × 11 = 4070 DA

□ مخرجات 10-10 : 150 × 11 = 1650

□ مخرجات 10-25 : 220 × 11 = 2420

□ المخزون النهائي : 30 × 11 = 330

■ البديل : الوارد أولاً- الصادر أولاً (FIFO)⁹

تقيم الاخراجات وفق هذا البديل تبعا لترتيب ادخالات المخزون ، من الاقدم الى الجديد.

⁹ . . En français, « premier entré – premier sorti » (PEPS). En pratique on utilise généralement la terminologie anglaise

1550	1000 550	مخرجات 10-10 (150 وحدة): <ul style="list-style-type: none"> ▪ 100 و وحدة بسعر 10 دج ▪ 50 وحدة بتكلفة 11 دج
2490	1650 840	مخرجات 10-25 (220 وحدة): <ul style="list-style-type: none"> ▪ 150 وحدة بتكلفة 11 دج/ للوحدة ▪ 70 وحدة بتكلفة 12 دج / للوحدة
4040 360		مجموع الاخراجات المخزون النهائي : 30 وحدة بتكلفة 12 دج/للوحدة

▪ البديل: الوارد أخيرا- الصادر أولا (LIFO)¹⁰

تقييم الاخراجات وفق هذا البديل حسب الترتيب العكسي للادخالات من المخزون:

بالعودة الى المثال السابق نجد:

1650	1650	مخرجات 10-10 (150 وحدة): <ul style="list-style-type: none"> ▪ 150 و وحدة بسعر 11 دج
2490	1200 550 700	مخرجات 10-25 (220 وحدة): <ul style="list-style-type: none"> ▪ 100 وحدة بتكلفة 12 دج/ للوحدة ▪ 50 وحدة بتكلفة 11 دج / للوحدة ▪ 70 وحدة بتكلفة 10 دج/ للوحدة
4140 300		مجموع الاخراجات المخزون النهائي : 30 وحدة بتكلفة 10 دج/للوحدة

¹⁰ . . En français, « dernier entré-premier sorti » (DEPS).

■ البديل: التكلفة الحقيقية

لا تسعى البدائل السابقة إلى معرفة التكلفة "الحقيقية" للعنصر الخارج : فهي تتقدم بالتقريب ؛ تتمثل الطريقة الأكثر صحة في تحديد كمية المخزون المستخرج بدقة وإيجاد تكلفة الادخال "الحقيقية" من أجل تحملها ؛ يمكننا أن نطلق على هذا البديل الذي يتفوق كثيراً على الآخرين (بصرف النظر عن التضخم) ، بديل "التكلفة الحقيقية".

2-2. تكلفة الاستبدال (التعويض) (Le coût de remplacement)

تأخذ العائلة الثانية التضخم¹¹ في الاعتبار وتقيم اخراجات المخزون على أساس تكلفة استبدالها: تأخذ عموماً اسم طريقة NIFO¹² (التالي أولاً يصرف أولاً) ، أو طريقة تكلفة الاستبدال.

مثال:

لقد أخذنا الحالة الرقمية المستخدمة للطرق السابقة. افترض أنه في نهاية أكتوبر ، تساوي تكلفة استبدال الوحدة للوحدات الموجودة في المخزون 12 (آخر سعر). يجب إجراء جميع التقييمات للفترة المدروسة على أساس هذا السعر.

1200 3600		المخزون الاولي يعاد تقييمه : 100 و ب:12 دج ■ المشتريات يعاد تقييمها
4440	2400 1200 1800 2640	10-05 : 200 وحدة ب: 12 دج 10-20 : 100 وحدة ب: 12 دج المخرجات يعاد تقييمها : ■ 10-10 : 150 وحدة بتكلفة 12 دج ■ 10-25 : 220 وحدة ب: 12 دج
360		المخزون النهائي المعاد تقييمه: 30 وحدة ب 12 دج

¹¹ . . منطقياً اذا كانت الاخراجات تأخذ في الحسبان التضخم ، فمن البديهي أن تأخذ الادخالات التضخم بعين الاعتبار.

¹² . NI (Next in) signifie qu'on prend en compte la prochaine évaluation du stock sorti eu égard à l'évolution des prix; FO (first out) signifie que le coût de remplacement est passé en charge.

3. التقدير النظري للطرق المختلفة

لا يمكن إجراء التقييم إلا في سياق نوع واحد من المحاسبة. في سياق الحسابات من النوع الثابت ، فإن مسألة اختيار طريقة أو أخرى من الطرق المعروضة أعلاه ليست ذات صلة (لا معنى لها) لأن هذه الحسابات تقدر الحسابات الموجودة في المخزون على أساس قيمتها السوقية. من ناحية أخرى ، في محاسبات النوع الديناميكي ، يكون اختيار طريقة الاخراجات ذا أهمية كبيرة. على سبيل المثال ، يوضح الجدول الموجز التالي أن النتائج التي تم الحصول عليها لفترة معينة ، وفقاً لطرق اخراج المخزون المختلفة ، تختلف اختلافاً كبيراً:

NIFO	LIFO	CUMP	FIFO	
4440	4100	4070	4040	مبلغ الاعباء (الاخراجات)
360	300	330	360	مبلغ المخزون النهائي

في مواجهة الخيار المعروض ، يمكننا بشكل عام ذكر الفرضيات التالية:

- منطقياً ، يجب أن تكون الطريقة التفضيلية هي طريقة NIFO أو بشكل عام أي طريقة تأخذ التضخم في الاعتبار ، لضمان حساب أفضل للكفاءة ؛
- إذا لم يكن التضخم مرتفعاً جداً ، فيمكننا اختيار طريقة تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية. من الواضح أن طريقة التكلفة "الحقيقية" هي الأفضل ؛ إلا أنه يبدو أن طريقة المتوسط المرجح للتكلفة هي السائدة ؛ كما تظهر أساليب FIFO و LIFO على أنها تلاعب أكثر من كونها أساليب "عادلة" لأنها تميل إلى "تفضيل" أحد المستندات الموجزة على حساب الآخر.

III. تسوية حسابات الأعباء والمنتجات المرتبطة بالمخزونات

1. تغيرات مخزون المواد الأولية و التموينات والبضائع

1-1. انخفاض مخزون المواد الأولية و التموينات والبضائع يعتبر كعبء.

الاستغلال الانتاجي والتجاري للمؤسسة يستعمل التموينات المختلفة والبضائع التي تشتري بصفة أساسية خلال الدورة (ح/30، ح/31، ح/32).

من جهة أخرى ، تستعمل المؤسسة مخزونها من المواد والتموينات المختلفة والبضائع الموجود أصلا في بداية الدورة.

إن الانخفاض في قيمة مخزونها ينتج عنه نقصان في ذمة المؤسسة، هذا النقصان يعبر عنه بالأعباء.

من أجل هذا :

يكون الارتفاع في مخزون التموينات والبضائع يمثل انخفاض في الأعباء .

2-1. القيود المحاسبية الخاصة بتغيرات المخزون

مثال:

المؤسسة RHO تمسك حسابات المخزون التالية وفق نظام الجرد المتناوب ، في N/12/31 بعد الجرد كانت الحسابات كما يلي:

عناصر المخزون	المدين	الدائن
مخزون المواد الأولية	180.000	80.000
مخزون المنتجات التامة	63.000	33.000

أ. تعيرات مخزون المواد الأولية

المبالغ الظاهرة في الجدول أعلاه المدينة والدائنة لحساب 31 (مخزون المواد الأولية) تم الحصول عليها بعد تعديل على أساس أن المؤسسة تستهلك خلال الدورة كل ما تشتريه خلال نفس الدورة. قبل

عملية الجرد ح/31 يمثل رصيد مدين متعلق بمبلغ المخزون الأولي للمواد الأولية.

قيود التسوية تتمثل في :

- الغاء مخزون أول المدة ؛
- معاينة (اثبات) مخزون آخر المدة الحقيقي؛
- ترصيد حساب المشتريات (في حالة كون التسجيل على قيدين خلال الدورة).

وبالتالي تكون القيود كما يلي:

		<u>N/12/31</u>		
	80.000	ح/تغيرات مخزون المواد الأولية		6031
80.000		ح/مخزون المواد الولية (الغاء مخزون أول المدة)	31	
		N/12/31		
	100.000	ح/ مخزون المواد الاولية		31
100.000		ح/ تغيرات مخزون المواد الاولية	6031	

بعد تسجيل قيود الجرد، رصيد ح/31 مدين بمبلغ 100.000 دج

$$\text{ح/ } 6031 = \text{المخزون الاولي} - \text{المخزون النهائي} = 100.000 - 80.000 =$$

$$\text{ح/ } 6031 = 20.000 - \text{دج (رصيد دائن)}$$

وهذا ما يعني أن المؤسسة استهلكت خلال الدورة من المواد الاولية أقل مما اشترت ، مما يترجم نقص في الاعباء ، وبالتالي الزيادة في النتيجة.

نتيجة :

ح/603 : تغيرات المخزون :

- الرصيد مدين ، هذا يعني النقص في المخزون؛
- الرصيد دائن، هذا يعني الزيادة في المخزون.

ب. تغيرات مخزون المنتجات التامة

المبالغ الظاهرة المدينة والدائنة في ح/35 (المنتجات التامة)، تم الحصول عليها على اساس أن المؤسسة تباع خلال الدورة كل المنتجات التامة التي صنعتها خلال الدورة. قبل عملية الجرد ح/35 يمثل الرصيد المدين المتعلق بمبلغ المخزون الاولي من المنتجات التامة. وبالتالي تكون قيود التسوية على النحو التالي:

		N/12/31		
33.000	33.000	ح/ تغيرات مخزون المنتجات التامة ح/ مخزون المنتجات التامة (الغاء مخزون اول المدة)	355	724
30.000	30.000	N/12/31 ح/ مخزون المنتجات التامة ح/ تغيرات مخزون المنتجات التامة (معاينة المخزون النهائي من المنتجات)	724	355

ح/ 724 تغيرات مخزون المنتجات التامة = المخزون النهائي - المخزون الاولي

$$33.000 - 30.000 = 724 \text{ ح/}$$

$$724 \text{ ح/} = -3.000 \text{ دج}$$

هذا التغير السالب يعني أن المؤسسة استعملت جزء من مخزونات الدورة السابقة، اي ان الانتاج خلال الفترة أقل من مبيعات نفس الفترة. وبالتالي الرصيد المدين لحساب 35 يؤدي الى نقص في نتيجة الدورة.

IV. تسوية فروق الجرد

1. تعريف

فوارق الجرد هي الفرق بين قيمة المخزون النهائي خارج المحاسبة (المادي) وقيمة المخزون النهائي المحاسبي.
 فوارق الجرد = الجرد خارج المحاسبة (المادي) - الجرد المحاسبي
 وهاته الفروق نوعان، مبررة وغير مبررة :

2. الفروق المبررة

بعد القيام بعملية الجرد الفعلي للمخزون، إذا تبين أن فوارق الجرد عادية تتم معالجتها محاسبيا على النحو التالي:

1-2. الفرق الموجب: (الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي).

	Xxx	مخزون البضائع		30
	Xxx	مخزون المواد الاولية		31
	Xxx	مخزون التموينات الاخرى		32
	Xxx	المنتجات الجارية من السلع		33
	Xxx	المنتجات الجارية من الخدمات		34
	xxx	المنتجات التامة الصنع		35
Xxx		مشتريات البضائع المباعة	600	
Xxx		المواد الاولية التوريدات المستهلكة	601	
Xxx		تموينات اخرى مستهلكة	602	
xxx		تغيرات مخزون المنتجات	724	

2-2. الفرق السالب: (الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي)

	Xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	Xxx	المواد الاولية التوريدات المستهلكة		601
	Xxx	تموينات اخرى مستهلكة		602
	xxx	تغيرات مخزون المنتجات		724
Xxx		مخزون البضائع	30	

Xxx		مخزون المواد الاولية	31	
Xxx		مخزون التموينات الاخرى	32	
Xxx		المنتجات الجارية من السلع	33	
Xxx		المنتجات الجارية من الخدمات	34	
xxx		المنتجات التامة الصنع	35	

3.. الفرق غير المبررة

تسجل الفرق غير المبررة على النحو التالي :

3-1. الفرق الموجب: الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي (

	Xxx	مخزون البضائع		30
	Xxx	مخزون المواد الاولية		31
	Xxx	مخزون التموينات الاخرى		32
	Xxx	المنتجات الجارية من السلع		33
	Xxx	المنتجات الجارية من الخدمات		34
	xxx	المنتجات التامة الصنع		35
xxxx			757	

3-2. الفرق السالب: الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

	Xxx			657
Xxx		مخزون البضائع	30	
Xxx		مخزون المواد الاولية	31	
Xxx		مخزون التموينات الاخرى	32	
Xxx		المنتجات الجارية من السلع	33	
Xxx		المنتجات الجارية من الخدمات	34	
xxx		المنتجات التامة الصنع	35	

مثال:

بتاريخ 2020/12/31 ، أظهرت عملية الجرد خارج المحاسبة للمخزونات النتائج التالية :

المخزون	الجرد خارج المحاسبة	الجرد المحاسبي	طبيعة الفرق	تكلفة الوحدة
البضائع	10.000 وحدة	9.900 وحدة	مبرر	10 دج
المواد الاولية	4.900 كغ	5.000 كغ	مبرر	5 دج
المنتجات التامة الصنع	1.000 وحدة	2.000 وحدة	غير مبرر	20 دج

العمل المطلوب : تسجيل القيود الضرورية بتاريخ : 2020/12/31

الحل:

2020/12/31				
1.000	1.000		600	30
5.00	5.00		31	601
20.000	20.000		35	657

V. خسائر القيمة عن المخزونات

1. تعريف

وفقاً لـ SCF (الفقرة 123-5 من المرسوم المحاسبي) ، يتم تقييم المخزونات بأقل من تكلفتها وصافي قيمتها القابلة للتحقق. تتوافق القيمة الأخيرة مع سعر البيع المقدر في سياق العمل العادي مطروحاً منه التكاليف الضرورية المقدرة عند الانتهاء وإتمام البيع.

تحقيقاً لهذه الغاية ، يجب على الكيان إجراء اختبار انخفاض القيمة الذي يتكون من مقارنة هاتين القيمتين. يجب تسجيل خسارة انخفاض في القيمة في حال اتضح أن صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من صافي القيمة الدفترية.

2. معاينة خسارة القيمة

يتم تسجيل انخفاض قيمة المخزون في الحسابات ، من خلال تطبيق مبدأ الحيطة ، عندما لا يمكن استرداد تكلفتها التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) كلياً أو جزئياً. حيث أسباب هذا التدهور أو النقص في القيمة هي¹³:

- انخفاض متعلق بالسوق؛

- انخفاض مرتبط بحالة المخزون نفسه (تقادم ، تلف ، عدم استخدام ، دوران بطيء ، إلخ).

و بالتالي خسارة القيمة تساوي الفرق السلبي بين صافي القيمة القابلة للتحقق للمنتج وتكلفة الشراء أو الإنتاج. وفي حالة وجود فرق إيجابي لا يوجد مخصص.

ملاحظة هامة : عندما يتم دعم المنتجات أو تلقي تعويضات المبيعات ، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق تشمل قيمة الدعم أو التعويض.

3. المعالجة المحاسبية

يتم الاعتراف بانخفاض قيمة المخزون من خلال حساب المدين 685 "الإهلاكات ، والمؤونات ، والمخصصات ، وانخفاض قيمة الأصول المتداولة" في مقابل حسابات 39x التي تم إنشاؤها حسب طبيعة العناصر الموجودة في المخزون.

3-1. التسجيل المحاسبي لمعاينة خسارة القيمة

	xxx	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية	685
Xxx		خسائر القيمة عن مخزون البضائع	390
Xxx		خسائر القيمة عن مخزون المواد الاولية	391
Xxx		خسائر القيمة عن التموينات الاخرى	392
Xxx		خسائر القيمة عن المنتجات الجارية من السلع	393
Xxx		خسائر القيمة عن المنتجات الجارية من الخدمات	394
Xxx		خسائر القيمة عن المنتجات التامة	395
xxx		خسائر القيمة عن المخزون الخارجي	397

3-2. تعديل خسارة القيمة

ا. الرفع من خسارة القيمة : يكون القيد مثل حالة المعاينة لأول مرة

ب. التخفيض والالغاء: يكون القيد على النحو التالي:

	xxx	خسائر القيمة عن المخزون	39x
Xxx		استرجاعات الاستغلال عن الاصول الجارية	785

مثال:

بالرجوع الى المثال السابق، فاذا علمت أن سعر البيع الصافي المحتمل في السوق هو 8 دج للبضائع، 6 دج للمواد الاولية و 15 دج للمنتجات التامة.

المطلوب : تسجيل القيود الضرورية في 2020/12/31

الحل:

	25.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول جارية	685
20.000		خسائر القيمة عن مخزون البضاعة	390
5.000		خسائر القيمة عن مخزون المنتجات التامة	3955

4. الاستعمال النهائي لخسارة القيمة

عند بيع المخزون او التصرف فيه والذي كان موضوع خسارة قيمة في السابق، فان القيد يكون

كما يلي:

	Xxx	خسائر القيمة عن المخزون المعني		39x
	Xxx	مشتريات البضائع المباعة		600
	xxx	تغيرات مخزون المنتجات		724
Xxx		مخزون البضائع	30	
xxx		المنتجات التامة	35	

مثال

بالرجوع الى المثال السابق ، فاذا بيعت البضائع بسعر 8 دج و المنتجات التامة بسعر 22 دج.

المطلوب : اجراء القيود الضرورية

الحل

	80.000	الزبائن		411
80.000		مبيعات البضائع	700	
	20.000	خسائر القيمة عن مخزون البضائع		390
	80.000	مشتريات البضاعة المباعة		600
100.000		مخزون البضاعة	30	
	22.000	الزبائن		411
22.000		مبيعات المنتجات	701	
	5.000	خسائر القيمة عن المنتجات التامة		395
	15.000	تغيرات مخزون المنتجات		724
20.000		المنتجات التامة الصنع	355	

مثال 2:

1. التقديم

المؤسسة " Gamma " تشتري بصورة دورية نوعين من المواد الاولية : MP1 و MP2 ، تطورات الاسعار المتعلقة بماتين المادتين خلال السنتين الاخيرتين معطاة في الجدول الموالي:

P_N	P_{N-1}	P_{N-2}	
354	331	320	MP1
87	70	75	MP2

المخزون من المادة MP1 استفاد من مخصص في السنة (N-1) بحوالي 700 دج، كما ان المخزون النهائي من المادتين كان كما يلي:

- MP1 : 800 وحدة؛
- MP2 : 500 وحدة.

2. حساب المخصص:

نلاحظ ارتفاع الاسعار أكثر من 10 % (أي ارتفاع ملحوظ) يستوجب على المؤسسة تخصيص مخصصات لمواجهة هذا الارتفاع في الاسعار.

▪ من أجل المادة MP1 :

من خلال الجرد للسنة N نلاحظ أن : $P_{N-2} < P_{N-1}$ المؤسسة مطالبة بتخصيص مخصص اقصاه يساوي :

$$D_N = Q_N \times (P_N - P_{N-2} \times 1,1) - D_{N-1}$$

$$D_N = 800 \times (354 - 320 \times 1,1) - 700$$

$$D_N = 900$$

▪ من أجل المادة MP2 :

من خلال الجرد للسنة N نلاحظ أن : $P_{N-1} < P_{N-2}$ المؤسسة تسجل مخصص كحد اقصى بساوي:

$$D_N = Q_N \times (P_N - P_{N-2} \times 1,1)$$

$$D_N = 500 \times (87 - 70 \times 1,1)$$

$$D_N = 5000$$

3. المعالجة المحاسبية

المخصص الاجمالي لمواجهة ارتفاع الاسعار هو (5000+900) = 5900 دج.

معاينة المخصص:

		N-12-31		
	5900	مخصصات الاله والمؤو وخسائر القيمة- اصول جارية		685
5900		خسائر القيمة عن المواد الاولية	391	

4. تسويات تخص التأخرات في الاستلام وتسليم المخزون

1-4. استلام البضائع بدون فاتورة:

عندما تطبق المؤسسة طريقة الجرد الدائم ، تكون السلع المستلمة خلال السنة وغير مصحوبة بفواتير شراء تؤدي إلى وجود رصيد دائن بشكل غير طبيعي في الحساب 38 "المشتريات المخزنة" في تاريخ الإقفال. لهذا الغرض ، سيتم إقفال الحساب 38 بالحساب 408 "فواتير لم يتم استلامها بعد"

أ. التسجيل عند استلام البضائع:

	Xxx	بضائع		30
	Xxx	مواد أولية		31
	xxx	تموينات مختلفة أخرى		32
xxx		مشتريات مخزنة	38x	

ب. رصيد الحساب 38 في تاريخ الإقفال: 12/31

	xxx	مشتريات مخزنة		38x
xxx		فواتير قيد الاستلام	408	

ت. التسجيل عند استلام الفاتورة: 01/01

	xxx	فواتير قيد الاستلام		408
xxx		موردو المخزونات والخدمات	401	

1-4. استلام الفواتير دون استلام المخزون

كما في الحالة السابقة ، لم يتم إقفال الحساب 38 ، ومع ذلك ، في هذه الحالة ، لديه رصيد مدين. لتصحيح هذا الوضع ، من المستحسن تسوية هذا الحساب عن طريق حساب 37 "مخزون في الخارج".

أ. استلام الفاتورة .

XXX	XXX	مشتريات مخزنة	401	38x
XXX		موردو المخزونات والخدمات		

ب. رصيد حساب 38 بتاريخ الاقفال: 12/31

XXX	XXX	مخزون خارجي	38x	37x
XXX		مشتريات مخزنة		

ج. التسجيل عند استلام المخزون

	XXX	مخزون البضائع		30
	XXX	المواد الاولية المخزنة		31
	XXX	التموينات الاخرى المخزنة		32
XXX		مخزون خارجي	37	

سلسلة أعمال تطبيقية

التمرين 1 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2020/12/31 تم استخراج المعلومات التالية:

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
30	مخزون البضائع	50.000	-
31	المواد الاولية	35.000	-
...	-
...	-
600	مشتريات البضائع المباعة	430.000	-
601	المواد الاولية المستهلكة	520.000	-

في 2020/12/31، اثبت الجرد خارج المحاسبة المخزون النهائي التالي:

- مخزون البضائع: 20.000؛
- مخزون المواد الاولية : 50.000 .

العمل المطلوب :

- أ. اجراء القيود الجردية.
- ب. تقديم حسابات المخزون وحسابات تغيرات المخزون- الدفتر الكبير-
- ت. قدم ميزان المراجعة ، الميزانية، حساب النتائج بعد الجرد .

التمرين 2

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2020/12/31 تم استخراج المعلومات التالية:

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
3551	منتجات تامة A	00.000	-
3552	منتجات تامة B	15.000	-
...	-
...	-
7011	مبيعات المنتجات A	-	500.000
7012	مبيعات المنتجات B	-	1.000.000

في 2020/12/31، اثبت الجرد خارج المحاسبة المخزون النهائي التالي:

■ المنتجات التامة A : 20.000

■ المنتجات التامة B : 10.000

العمل المطلوب:

أ. اجراء القيود الجردية الضرورية بتاريخ 2020/12/31 .

ب. تقديم حسابات المخزون وتغيرات المخزون للمنتجات – الدفتر الكبير –

ت. تقديم ميزان المراجعة، الميزانية وحساب النتائج بعد الجرد.

التمرين 3 :

قيمة المخزون في مصنع النجارة للسيد " أحمد " الذي اقلل حساباته في 12/31 هي كالتالي:

2021/12/31	2020/12/31	طبيعة المخزون
145.000	127.000	اثاث مصنع
22.000	35.000	اثاث مشترى لاعادة البيع على الحالة
143.000	178.000	أثاث قيد الصنع
325.000	280.000	اشغال قيد الصنع في الورشة
88.000	72.000	خشب لصناعة الاثاث
40.000	42.000	بنزين
4.000	5.000	تموينات مختلفة اخرى

المطلوب: اجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ: 2021/12/31

جرد حسابات الغير

I. جرد حسابات الزبائن

عند وضع الميزانية الختامية في N/12/31 ، يجب أن تؤخذ الديون المدومة بعين الاعتبار من أجل الامتثال لمبدأ الحيطة والحذر.

سيؤدي عدم الامتثال لهذا المبدأ إلى حصول الشركة على حساب عميل خاطئ لأنه لن يأخذ في الاعتبار مخاطر عدم تحصيل الفواتير المحددة. مما لا يقدم صورة صحيحة للشركة عند اعداد ميزانيتها الختامية.

1. تعريف الزبون:

هو كل شخص طبيعي أو معنوي تتبعه المؤسسة منتجاها (بيع السلع وتقديم الخدمات).

2. تصنيف الزبائن:

ينقسم الزبائن بصفة عامة الى ثلاثة أصناف: عاديون، ميؤوس منهم ومشكوك في تحصيل ديونهم.

- الزبون العادي: وهو الزبون الذي تقدر المؤسسة أن له القدرة على السداد في الآجال المحددة؛
- الزبون الميؤوس منه: وهو الزبون الذي أعلن المصفي الذي تعينه المحكمة إفلاسه (أي عدم قدرته على السداد)
- الزبون المشكوك في تحصيل دينه: وهو الزبون الذي تتوقع منه المؤسسة - اعتماد على وسائلها الخاصة - عدم قدرته على سداد كل دينه أو جزء منه في الآجال المحددة.

3. المعالجة المحاسبية :

في نهاية الدورة، وبعد تصنيف الزبائن، تجرى قيود تسوية خاصة بال نوعين الأخيرين من الزبائن (الميؤوس منهم والمشكوك فيهم).

ملاحظات هامة جدا:

أ. خسارة القيمة تخص الزبائن المشكوك فيهم فقط دون غيرهم من الزبائن؛

ب. تحسب خسارة القيمة من مبلغ الدين خارج الرسم.

3-1. المعالجة المحاسبية للزبائن المشكوك فيهم لأول مرة:

في مواجهة إعسار المدينين ، يتم دفع الشركة إلى الاعتراف بمخصصات النقص في ديون المدينين لمواجهة الخسائر المحتملة.

الديون المشكوك فيها هي ديون معينة بمبالغها ولكن استردادها (جزئي أو كلي) يظهر لأسباب مختلفة غير مؤكدة.

تنظر إدارة الضرائب في الديون المشكوك في تحصيلها عندما يصبح استردادها غير مؤكد بسبب الأحداث التي وقعت قبل نهاية السنة المالية مثل إعلان إفلاس المدين أو وضعه المالي غير المستقر أو أي مؤشر آخر من المحتمل أن يضر بالاسترداد.

ومع ذلك ، يتطلب تطبيق المبدأ التحوطي والذي يعني مقارنة القيمة الحالية للمدينين في تاريخ إقفال الحسابات ، من أجل مراعاة أي خسارة رأسمالية ناتجة عن نقص الذمم المدينة. وبالتالي يتم استهلاك هذه المستحقات عندما تقع بعض الأحداث ، في نهاية السنة المالية من استردادها غير المؤكد ، لا سيما في حالة عدم قدرة المدين المالية على تسوية مبلغ المستحق

أ. يحول الزبون العادي الى مشكوك: فيه وفق القيد التالي

	XXX			416
XXX			411	

ب. اعداد جدول الزبائن المشكوك فيهم.

من أجل متابعة تطور العملاء المشكوك فيهم ، من الضروري الإشارة إلى أي تغيير في الموقف في جدول متابعة العملاء المشكوك فيهم ، على النحو التالي:

الزبائن	الدين HT في N/12/31	% الخسارة المحتملة	النقص الضروري في N/12/31	النقص الحاصل في N-1/12/31	التعديل	الزبائن الميؤوس منهم
أ
ب
..
المجموع						

ت. يكون له مخصص خسارة القيمة: يخضع تكوين أحكام الاهتلاك للمستحقات لشترطين ، هما:

- دقة طبيعة هذه المطالبات والغرض منها بدقة.
- تبرير أسباب هذه الديون المشكوك في تحصيلها أو المتنازع عليها

يعتمد تقييم الطابع المشكوك فيه بشكل أساسي على طبيعة تعليق المدين للمدفوعات أو إفلاسه من ناحية ، وعلى وجود إجراءات قانونية من ناحية أخرى.

ومع ذلك ، فإن الإرجاع البسيط للفواتير غير المدفوعة أو طلب المدين لتجديد الفواتير المستحقة ، لا يسمح للدائنين بتشكيل محصص. وبالمثل ، لا يُسمح بالمخصصات التي تهدف إلى تغطية المخاطر العامة أو بناءً على المنظور الاقتصادي.

685	مخصصات الاھ والمو وخ القيمة – اصول جارية	XXX
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن م فيهم	XXX

3-2. الزبائن المشكوك فيهم القدامى (من الدورة السابقة):

في هذه الحالة، فحسب الملاحظات الجردية لكل زبون، تعالج وضعيتهم المحاسبية كما يلي:

أ. **رفع المخصص:** في حالة كون الخسارة المتوقعة أثناء الجرد أكبر من الخسارة المسجلة في الدورة

السابقة ، يجب اثبات الفرق كخسارة قيمة جديدة كما يلي:

685	الفرق بين الخسارتين	
491	الفرق بين الخسارتين	

ب. **تخفيض المخصص:** في حالة كون الخسارة المتوقعة أثناء الجرد أقل من الخسارة المسجلة في الدورة

السابقة ، يجب تخفيض المخصص بالفرق بين الخسارتين كما يلي:

491	الفرق بين الخسارتين	
785	استرجاعات الاستغلال	الفرق بين الخسارتين

أ. **إلغاء المخصص:** في حالة عدم وجود خسارة قيمة أثناء الجرد، يجب إلغاء الخسارة السابقة

باعتبار عدم وجود ما يبررها، ثم نعيد الزبون الى الحالة الطبيعية (أي زبون عادي) كما يلي:

491	الخسارة السابقة	
785	الخسارة السابقة	
411	الرصيد TTC	
416	الرصيد TTC	

3-3. المعالجة المحاسبية للزبائن الميؤوس منهم.

في حالة التأكد من عدم قدرة الزبون العادي أو الزبون المشكوك في تحصيل دينه على تسديد دينه، فإنه يرصد حساب الزبون المعني وفق الحالات التالية:

أ. كون المؤسسة تحملت خسارة في هذه العملية:

مبلغ الرصيد TTC	الرصيد HT غير المغطى بالخسارة السابقة		654
	الخسارة السابقة كاملة		491
	TVA محصلة على الرصيد غير المحصل		4457
	الزبائن المشكوك فيهم الزبائن	416 او 411	

ب. كون المؤسسة لم تتحمل خسارة:

مبلغ الرصيد TTC	الخسارة السابقة كاملة		491
	TVA محصلة على الرصيد غير المحصل		4457
		416 او	
		411	

ت. حالة كون المؤسسة قدرت الخسارة أكبر مما يجب:

مبلغ الرصيد TTC مبلغ المخصص الفائض	الخسارة السابقة كاملة		491
	TVA محصلة على الرصيد غير المحصل		4457
		416	
		411 او 785	

1. معاينة خسارة القيمة:

في نهاية الدورة المحاسبية N/12/31 ، وعند الجرد تم إعداد قائمة اسمية للزبائن المشكوك فيهم والميؤوس منهم (أي التقييم خارج المحاسبة) كما هو مبين في الجدول الموالي:

الخسارة الفعلية	الخسارة المحتملة		الحقوق HT	الحقوق TTC	الزبائن
	المبلغ	%			
-	3000	% 40	7500	8775	رياض
-	1645	%35	4700	5499	صلاح
1300		-	1300	1521	أميرة

ملاحظة 1: خسارة القيمة تحسب انطلاقا من مبلغ الدين خارج الرسم (HT).

ملاحظة 2 : عندما يكون الدين غير قابل للتحصيل ، تتحمل الرسم على القيمة المضافة الذي كان من المفروض أن يتحمله الزبون.

بتاريخ N/12/31 تقوم المؤسسة باجراء قيود التسوية التالية:

12274	12274	الزبائن المشكوك فيهم الزبائن تحويل الزبونين (رياض وصلاح) الى مشكوك فيهم بالمبلغ TTC	411	416
4645	4645	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم اثبات خسارة القيمة (1645 + 3000)	491	685
1521	1300 221	خسائر عن حسابات الزبائن غير قابلة للتحصيل TVA محصلة الزبائن كل الدين غير قابل للتحصيل (ترصيد /411)	411	654 4457

2. تعديل خسارة القيمة

تعديل خسارة القيمة عند القيام بالجرد الموالي (N+1).

بتاريخ N+1/12/31 : كانت وضعية الزبائن المشكوك فيهم كما يلي:

- رياض: تدهورت وضعيته المالية ، ويتطلب الأمر رفع المخصص الى 75%؛
 - صلاح: هذا الزبون سدد خلال الدورة (N+1) مبلغ 4440 دج ولن يسدد بعدها نظرا لافلاسه.
- التسجيلات المحاسبية تكون كما يلي:

النقص (خسارة القيمة) في N+1/12/31 : $0,75 \times 7500 = 5625$

الخسارة المعينة في N/12/31 = 3000

يجب تكملة النقص بالفارق $2625 =$

685	مخصصات الاهد والمؤونات و خ. ق. - أصول جارية	2625	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم رفع المخصص الى 75% من مبلغ الدين	2625	2625

أما الزبون صلاح:

مبلغ الدين غير المسدد (الرصيد ttc) = $5499 - 4440 = 1059$ ، هذا المبلغ يتكون من :

- الخسارة الفعلية = $1059 / 1.17 = 905,13$ دج
- الجزء من الرسم الذي تتحمله المؤسسة نيابة عن الزبون المفلس = $0,17 \times 905,13 = 153,87$
- نلاحظ أن الخسارة الفعلية أقل من الخسارة المسجلة سابقا (1645) ، وبالتالي يعتبر الفارق منتوجا

(7) بالمنظور الاقتصادي = $905,13 - 1645 = 739,87$

4457	الرسم على القيمة المضافة المحصل	153,87	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	1645	
416	الزبائن المشكوك فيهم	1059	
785	استرجاعات الاستغلال	739,87	

مثال 2.

اليك حالة الزبائن المشكوك فيهم في 2020/12/31 قبل الجرد. (tva=20%)

في ملاحظات 2020/12/31	التسوية في 2020	المخصص في 2019/12/31		الزبون المشكوك فيه	
		المبلغ	%	الدين	الاسم
جعل المخصص 60 %	لا شيء	؟	40%	984.000	سالم
جعل المخصص 45 % من الرصيد	900.000	300.000	25%	1.440.000	غانم
في حالة افلاس	540.000	195.000	30%	7.80.000	ابراهيم

بالاضافة الى ذلك، ظهرت في 2020/12/31 بعض الديون الجديدة المشكوك في تحصيلها ، وهي:

- الزبون لطفي: مدين بمبلغ 1.146.000 دج متضمن الرسم على القيمة المضافة، يعتقد تحصيل 70 % من هذا الدين.

- الزبون مصطفى: مدين بمبلغ 1.320.000 دج متضمن الرسم، تبين افلاسه

العمل المطلوب:

اجراء القيود الجردية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 ، مع تبرير جميع العمليات الحسابية.

الحل

- الزبون سالم :

$$PV(2019) = \frac{984.000}{1,2} \times 0,4 = 328.000$$

$$PV(2020) = \frac{984.000}{1,2} \times 0,6 = 492.000$$

وبالتالي يكون المخصص في 2020/12/31 كما يلي:

$$dotation = 492.000 - 328.000 = 164.000 \text{ dza}$$

164.000	164.000	مخ الاهد والمؤو وخسائر القيمة- اصول جارية	4916	685
		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم		

■ الزبون غانم:

$$PV(2019) = \frac{1.440.00}{1,2} \times 0,25 = 300.000$$

$$PV(2020) = \frac{(1.440.000 - 900.000)}{1,2} \times 0,45 = 202.500 \text{ dza}$$

وعليه يجب تخفيض المخصص بالفارق، أي المبلغ الواجب استرجاعه هو : 97.500 دج

وبالتالي يكون القيد في 2020/12/31 على النحو التالي :

97.500	97.500	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	785	4916
		استرجاعات الاستغلال – اصول جارية -		

■ الزبون ابراهيم

$$Solde (HT) = \frac{780.000 - 540.000}{1,2} = 200.000 \text{ dza}$$

$$Solde (TTC) = 200.000 \times 1,2 = 240.000 \text{ dza}$$

وهذا المبلغ يعبر عن الخسارة الفعلية .

$$TVA = 200.000 \times 0,2 = 40.000 \text{ dza}$$

وبالتالي الخسارة التي لم يحسب لها حساب في الدورة السابقة هي الفرق بين الخسارة الفعلية (الرصيد

خارج الرسم) ومبلغ الخسارة المسجلة في الدورة السابقة .

$$\text{ح} / 654 = 200.000 \text{ دج} - 195.000 \text{ دج} = 5.000 \text{ دج}.$$

وعليه يكون القيد في 2020/12/31 على النحو التالي :

	5.000	ديون ميؤوس منها		654
	40.000	الرسم على القيمة المضافة القابل للتحصيل		4457
	195.000	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم		4916
240.000		الزبائن المشكوك فيهم	416	

■ الزبون لطفي :

كمرحلة اولى يحول الى زبون مشكوك في تحصيل دينه بمبلغ الدين متضمن الرسم على القيمة المضافة

	1.1456.000	الزبائن المشكوك فيهم		416
1.146.000		الزبائن	411	

ثم تحسب خسارة القيمة المتوقعة من المبلغ خارج الرسم بنسبة احتمال عدم السداد (100 % - 70 %)
 % 30 = (%

$$PV(2020) = \frac{1.1456.000}{1,2} \times 0,3 = 286.500 \text{ dza}$$

ويكون القيد في 2020/12/31 كما يلي :

	286.500	مخ الاهد والمؤ وخسائر القيمة – اصول جارية		685
286.500		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	4916	

■ الزبون مصطفى:

بما أن الزبون كان مصنفا في الدورة السابقة زبونا عاديا، ولكن المعلومات المتوفرة في

2020/12/31 تثبت أنه أفلس، وبالتالي يرصد مباشرة ولا يحول الى زبون مشكوك

فيه، على النحو التالي:

$$Solde (HT) = \frac{1.320.000}{1,2} = 1.100.000 \text{ dza}$$

$$TVA = 1.100.000 \times 0,2 = 220.000 \text{ dza}$$

	1.100.000	الديون الميؤوس منها		654
	220.000	الرسم القابل للتخصيل		4457
1.320.000		الزبائن	411	

II. جرد حسابات الموردين

تتمثل عملية جرد الموردين في القيام بالعمليات التالية:

- مراجعة الوثائق الشبوتية التي تثبت الديون وتصحيح الأخطاء المحتملة في مبالغها، وإعادة تصنيفها إلى خصوم جارية أو غير جارية تبعا لتاريخ إستحقاقها؛
- تسوية الأرصدة المدينة لحسابات الموردين: في الحالات العادية تكون أرصدة حسابات الموردين دائنة في نهاية السنة المالية، فإذا كان أحد هذه الحسابات مدينة فهذا يعني أنه تحول من خصوم إلى أصول، وعليه يجب إظهاره ضمن حسابات الأصول وهذا بترصيده بدمجه في حساب 4097 الموردون المدينون، وفي بداية السنة المالية الموالية يرصد هذا الحساب.

مثال:

بتاريخ 2020/12/31 ، ظهر حساب الموردين بالارصدة التالية:

- المورد A: دائن بمبلغ 50.000 دج؛
- المورد B: مدين بمبلغ 120.000 دج.

العمل المطلوب:

تسجيل القيود الضرورية في 2020/12/31 ثم في 2021/01/01.

الحل:

- بتاريخ 2020/12/31

	120.000	المورد المدين		4097
120.000		المورد B	4012	

■ بتاريخ 2021/01/01 :

120.000	120.000	المورد B	4012
120.000		المورد المدين	4097

حالات تطبيقية محلولة

دراسة الحالة 1

في 2005/12/31 ، استخرجت المعلومات التالية من ميزان المراجعة قبل الجرد لاحدى المؤسسات:

الارصدة		اسم الحساب	رح
الدائنة	المدينة		
-	120.000	الزبائن	411
-	؟	الزبائن المشكوك فيهم	416
-	45.000	الزبائن - اوراق القبض	413
؟	-	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	491

■ محفظة الزبائن المشكوك فيهم ملخصة في الجدول التالي: TVA=20%

معلومات في 2005/12/31	التسوية 2005 HT	خسارة القيمة 2004	مبلغ الدين HT	الزبون
الرصيد غير قابل للتحويل	2.000	4.000	11.000	جواد
يحتمل تحصيل 70 % من الرصيد	3.500	6.000	12.000	ايوب
جعل المخصص 60 % من الرصيد	1.500	1.950	6.500	نجلاء
	7.000	11.950	29.500	المجموع

- كما تم معاينة في 2005/12/31 ، الزبون - أحمد - المدين بمبلغ 8.500 دج HT الذي ليس له القدرة على السداد .
 - بلاضافة الى الزبون - زايددي - المدين بمبلغ 14.000 دج HT، الذي يتطلب تكوين مخصص بمقدار 60% .
- المطلوب:

- ايجاد المبالغ المجهولة في ميزان المراجعة قبل الجرد.
 - اجراء القيود الضرورية بتاريخ 2005/12/31 .
 - ايجاد ارصدة حسابات 416 الزبائن المشكوك فيهم بعد الجرد بتاريخ 2005/12/31 .
- الحل:

- تحديد مبلغ الزبائن المشكوك فيهم:

$$\text{جواد } TTC = 11.000 \times 1,2 = 13.200$$

$$\text{ايوب } TTC = 12.000 \times 1,2 = 14.400$$

$$\text{نجلاء } TTC = 6.500 \times 1,2 = 7.800$$

$$\text{اجمالي الدين } TTC = 35.400$$

التسويات متضمنة الرسم على القيمة المضافة

$$\text{جواد } TTC = 2.000 \times 1,2 = 2.400$$

$$\text{ايوب } TTC = 3.500 \times 1,2 = 4.200$$

$$\text{نجلاء } TTC = 1.500 \times 1,2 = 1.800$$

$$\text{اجمالي التسويات } TTC = 8.400$$

$$\text{ومنه ح/416} = 35.400 - 8.400 = 27.000 \text{ دج.}$$

ملاحظة: المبالغ المسددة دوما متضمنة الرسم على القيمة المضافة الا اذا نص التمرين على خلاف ذلك.

- خسارة القيمة لحسابات الزبائن:

$$= 4.000 \text{ جواد}$$

$$6.000 = \text{ايوب}$$

$$1.950 = \text{نجلاء}$$

$$11.950 = \text{المجموع}$$

ومنه يكون ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2005/12/31 كما يلي:

الارصدة		اسم الحساب	رح
الدائنة	المدينة		
-	120.000	الزبائن	411
-	27.000	الزبائن المشكوك فيهم	416
-	45.000	الزبائن - أوراق القبض-	413
11.950	-	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	491

■ الزبون جواد، يجب ترصيد حسابه باعتباره غير قادر على السداد

ترصد الخسارة السابقة و تتحمل المؤسسة الفرق بين الخسارة الفعلية والخسارة المسجلة سابقا.

$$HT = 11.000 - 2.000 = 9.000 \text{ الرصيد}$$

$$TVA = 9.000 \times 0,2 = 1.800$$

$$5.000 = 4.000 - 9.000 = \text{الخسارة التي تتحملها المؤسسة}$$

ومنه يكون القيد في 2005/12/31 على النحو التالي :

5.000	الديون الميئوس منها	654
1.800	الرسم على القيمة المضافة القابل للتحصيل	4457
4.000	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	491
10.800	الزبائن المشكوك فيهم	416

■ الزبون أيوب :

$$PV(2005) = (12.000 - 3.500) \times 30\% = 2.550 \text{ dza}$$

$$PV(2004) = 6.000 \text{ dza}$$

$$\text{استرجاع} = 6.000 - 2.550 = 3.450 \text{ dza}$$

3.450	3.450	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	4916
		استرجاعات الاستغلال	785

■ الزبون نجلاء:

$$PV(2005) = (6.500 - 1.500) \times 60\% = 3.000$$

$$PV(2004) = 1.950$$

$$\text{رفع مخصص} = 3.000 - 1.950 = 1.050$$

1.050	1.050	مخ الاله والمؤ وخسائر القيمة - اصول جارية	685
		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	4916

■ الزبون أحمد:

$$HT = 8.500 \text{ الخسارة}$$

$$TVA = 8.500 \times 20\% = 1.700$$

8.500	8.500	الديون الميئوس منها	654
1.700	1.700	الرسم على القيمة المضافة القابل للتحويل	4457
10.200		الزبائن	411

■ الزبون زايدي:

$$PV(2005) = 14.000 \times 60\% = 8.400$$

16.800	16.800	الزبائن المشكوك فيهم	416
		الزبائن	411
8.400	8.400		685
			4916

■ ميزان المراجعة بعد الجرد في 2005/12/31

الارصدة		اسم الحساب	رح
الدائنة	المدينة		
-	93.000	الزبائن	411
-	33.000	الزبائن المشكوك فيهم	416
-	45.000	اوراق القبض	413
13.9550	-	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	491

دراسة الحالة 2

- من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2005/12/31 لمؤسسة السلام - بئر العاتر تم استخراج المعلومات التالية :

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
416	الزبائن المشكوك فيهم	??	-
4916	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	-	??

- حالة الزبائن المشكوك فيهم : ملخصة في الجدول الموالي: TVA= 20 %

اسم الزبون	مبلغ الدين TTC	معدل خسارة القيمة 2004	مبلغ خسارة القيمة 2004	التسوية خلال 2005	معلومات في نهاية 2005
سليم	22.200	40%	؟	4.200	للتصيد
مندوري	10.800	؟	1.800	4.800	جعل المخصص 80 % من الرصيد
سلمى	11.250	25%	؟	لاشيئ	جعل المخصص 10 % من الرصيد
المجموع	44.250			9.000	

كما تم معاينة في نهاية 2005 زبونين يواجهان صعوبات مالية :

▪ جابري: مدين بـ 12.000 دج TTC، على وشك اعداد ميزانيته، ويعتقد تحصيل 55 % من الدين.

▪ مليكة: مدينة بمبلغ 6.000 دج TTC، ليس لها القدرة على التسديد نهائيا.

العمل المطلوب:

- اجراء القيود الضرورية في 2005/12/31 .
- اعداد ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2005/12/31 .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الجرد بتاريخ 2005/12/31
- ملاحظة: معدل الرسم على القيمة المضافة 20 %، كما أنه لا يوجد اي زبون مشكوك فيه بتاريخ 2003/12/31 .

الحل:

▪ الزبون سليم :

$$PV(2004) = \frac{22.000}{1,2} \times 40\% = 7.400$$

$$HT \text{ الرصيد} = \frac{22.200 - 4.200}{1,2} = 15.000$$

$$TTC \text{ الرصيد} = 15.000 \times 1,2 = 18.000$$

$$TVA = 15.000 \times 20\% = 3.000$$

$$ح/ 654 = 7.400 - 15.000 = 7.600 \text{ دج.}$$

وبالتالي يكون القيد في 2005/12/31 .

76.00	خسائر عن حسابات الزبائن غير القابلة للتحصيل	654
3.000	الرسم على القيمة المضافة القابل للتحصيل	4457
7.400	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	4916
18.000	الزبائن المشكوك فيهم	416

■ الزبون مندوري

$$PV(2004) = 1.800$$

$$PV(2004) = \frac{10.800}{1,2} \times T = 1.800$$

$$T = 20\%$$

$$PV(2005) = \frac{10.800 - 4.800}{1,2} \times 80\% = 4.000$$

ومنه يجب رفع المخصص من 1.800 الى 4.000 = 2.200 دج.
وبالتالي يكون القيد في 2005/12/31

2.200	2.200	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - أصول جارية	685
2.200		خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	4916

■ الزبون سلمى

$$PV(2004) = \frac{11.250}{1,2} \times 25\% = 2.343,75$$

$$PV(2005) = \frac{11.250}{1,2} \times 10\% = 937,5$$

وبالتالي يجب استرجاع الفائض من خسارة القيمة :

$$Plus PV = 2.343,75 - 937,5 = 1.406,25$$

1.406,25	1.406,25	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	4916
1.406,25		استرجاعات الاستغلال عن الاصول الجارية	785

■ الزبون جابري

$$PV(2005) = \frac{12.000}{1,2} \times 45\% = 4.500$$

12.000	12.000	الزبائن المشكوك فيهم	416
		الزبائن	411
4.500	4.500	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخ القيمة - أصول جارية خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	685 4916

■ الزبون مليكة:

$$HT \text{ الرصيد} = \frac{6.000}{1,2} = 5.000$$

$$TVA = 5.000 \times 20\% = 1.000$$

5.000	5.000	الديون الميئوس منها	654
1.000	1.000	الرسم على القيمة المضافة القابل للتحصيل	4457
6.000	6.000	الزبائن	411

■ تحديد مبلغ خسارة القيمة الاجمالي:

$$PV (global) = 7.400 + 1.800 + 2.343,75 \\ = 11.543,75$$

■ ميزان المراجعة قبل الجرد: 2005/12/31

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
416	الزبائن المشكوك فيهم	35.250	-
4916	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	-	11.543,75

■ ميزان المراجعة بعد الجرد في 2005/12/31

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
416	الزبائن المشكوك فيهم	47.250	-
4916	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم	-	9.437,5

سلسلة أعمال تطبيقية

التمرين رقم 01 :

اليك قائمة اسمية بزبائن احدى المؤسسات التجارية المتخصصة في بيع الالكترونيات وتصليها مع مختلف وضعياتهم في N/12/31

اسم الزبون	مبلغ الدين TTC	ملاحظات بتاريخ N/12/31
مؤسسة مناجم الفسفاط	234.000	يعتقد تحصيل 30 % من الدين
مؤسسة مومن للمياه المعدنية	585.000	ليس لها القدرة على السداد، ورفعت بها المؤسسة دعوى قضائية تتطلب فيها بحقوقها
موسى لانتاج السميد	819.000	يعتقد عدم تحصيل 10 % من الدين
مرش الطهارة	23.400	سوف تسدد كل ما عليها من ديون في الآجال المحددة
مؤسسة تسيير السهوب	81.900	استقبلت لجنة يترأسها " مصفي الحسابات " لمباشرة عمليات التصفية.
جامعة تبسة	1404.000	يحتمل ان لا تسدد كل دينها
رياض	351.000	يحتمل تحصيل 20.000 دج
مديرية الضمان الاجتماعي	369.720	يحتمل عدم تسديد 20.000

العمل المطلوب:

1. هل يشترط ان يكون الزبون شخص طبيعي؟
2. صنف الزبائن السابقين الى زبائن عاديين ، ميؤوس منهم ومشكوك في تحصيل ديونهم.
3. هل يحتاج الزبون العادي الى معالجة محاسبية خاصة في نهاية الدورة المحاسبية؟
4. كيف تتم المعالجة المحاسبية للنوعين الأخيرين من الزبائن في نهاية الدورة المحاسبية؟

التمرين رقم 02 : (بكالوريا جمهورية السنغال).

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ N/12/31 تم استخراج المعلومات التالية:

رح	اسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
411	الزبائن	13.200.000	-
416	الزبائن المشكوك فيهم	358.020	-
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم	-	352.000

كما قدمت لك وضعية الزبائن المشكوك فيهم والميؤوس المفصلة بتاريخ : N/12/31 كما يلي:

اسم الزبون	مبلغ الدين TTC	خسارة القيمة بتاريخ N-1/12/31	المبالغ المحصلة خلال السنة N	ملاحظات بتاريخ N/12/31
اسمنت الشرق	421.200	20.000	351.000	يعتقد تحصيل 80% من الرصيد.
المياه المعدنية	367.380	100.000	292.500	يعتقد عدم تحصيل 10% من الدين.
مناجم الفسفاط	725.400	80.000	585.000	في حالة إعسار تام (إفلاس)
رياض	؟؟؟؟	30.000	140.400	يعتقد تحصيل 117.000
مصطفى	936.000	120.000	936.000	؟؟؟
قيس	29.250	2.000	23.400	سيسدد كل ماعليه في القريب العاجل
رابح	15.210	لا شيء	11.700	يحتمل أن لا يحصل شيء.

العمل المطلوب:

1. ما ذا نعني بالرصيد.
2. هل يمكن أن تفصل بين الزبائن المشكوك فيهم القدامى والزبائن المشكوك فيهم لأول مرة؟ اشرح.
3. هل دين الزبون " رابح " يدخل ضمن مبلغ الديون المشكوك فيها في ميزان المراجعة قبل الجرد؟ اشرح.
4. بجمع مبالغ الديون TTC لوجدناها أكبر من مبلغ دين الزبائن المشكوك فيهم المدرجة في ميزان المراجعة قبل الجرد . كيف يحدث أن المبلغ المفصل أكبر من المبلغ المجمع؟ اشرح شرحا مفصلا.
5. حدد مبلغ الدين TTC للزبون " رياض " مع الشرح المفصل.
6. إجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ N/12/31

التمرين رقم 3 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ N/12/31 تم استخراج المعلومات التالية حول حسابات الزبائن:

▪ الزبائن : 3447.990 دج.

وكانت الوضعية المفصلة لهم كما يلي بتاريخ N/12/31:

اسم الزبون	مبلغ الدين TTC	ملاحظات بتاريخ N/12/31
سالم	838.890	يحتمل تحصيل 60 %
رياض	760.500	لم تعرف وجهته
زكريا	819.000	في حالة عدم القدرة على الدفع النهائي
أيوب	؟	للتصيد
صلاح	210.600	الخسارة المحتملة 30%

العمل المطلوب :

1. هل الزبائن السابقين زبائن مشكوك فيهم قدامى أم جدد ؟
2. حدد مبلغ دين الزبون " أيوب "
3. اجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ N/12/31.

التمرين رقم 4 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ N/12/31 تم استخراج المعلومات التالية حول وضعية الزبائن:

- الزبائن العاديون: 947.000 دج خارج الرسم (TVA = 17 %)؛
- الزبائن المشكوك فيهم والميؤوس منهم: 389.000 دج خارج الرسم (TVA = 17 %)؛
- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم : 433.000 دج.

كما كانت الوضعية التفصيلية للزبائن المشكوك فيهم والميؤوس منهم كما يلي:

اسم الزبون	مبلغ الحق HT	خسارة القيمة في N-1/12/31:	المبالغ المحصلة خارج الرسم خلال الدورة N	ملاحظات بتاريخ الجرد: N/12/31
عادل	X	198.000	267.000	للتصيد
سليم	128.000	Y	-	رفع المخصص الى 60 % من مبلغ الدين
عبيد	342.000	150.000	129.000	يعتقد ترصيد 130.000 دج

ملاحظة: فقط المبالغ المحصلة خلال الدورة N تم تسجيلها في الدفتر اليومي.

من جهة أخرى ، ظهر زبونين جديدين : رياض و صلاح المدينين ب: 240.000 دج و 109.000

دج على التوالي خارج الرسم، يعتقد عدم تحصيل 30 % من الأول وافلاس الثاني .

العمل المطلوب :

1. أوجد المبالغ المجهولة في الجدول أعلاه.

2. اجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ N/12/31.

التمرين رقم 5 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ 2015/12/31 كانت أرصدة حسابات الزبائن كما يلي:

- الزبائن : 2457.000 دج؛

- الزبائن المشكوك فيهم : 1661.400 دج؛

- خسائر القيمة عن حسابات الزبائن المشكوك فيهم: 350.000 دج.

وكانت وضعية الزبائن المشكوك فيهم بتاريخ 2015/12/31 كما يلي:

اسم الزبون	مبلغ الدين ttc	خسارة القيمة في 2014/12/31	التسويات خلال 2015	ملاحظات بتاريخ الجرد 2015/12/31
باسل	؟	200.000	713.700	للتصيد
مغوار	؟	30.000	269.100	رفع المخصص الى 50 % من الرصيد
مقدام	؟	؟	163.800	في حالة إفلاس

ملاحظة : التسويات خلال سنة 2015 غير مسجلة بالدفتر اليومي.

بالإضافة الى الجدول السابق، مبلغ دين الزبون " مغوار " يمثل ثلث دين الزبون " باسل " ، وهذا الأخير بدوره أكبر من دين " مقدم " بمبلغ 222.300 دج.

العمل المطلوب:

1. تحديد المبالغ المجهولة في الجدول أعلاه.
2. إجراء قيود التسوية اللازمة بتاريخ 2015/12/31

تسوية حسابات التسيير

I. التذكير بمبدأ استقلالية الدورات

هذه التسويات ضرورية بحكم مبدأ التخصيص في السنوات المالية أو ما يسمى مبدأ استقلالية الدورات ، والذي يقتضي أن تدعم السنة المحاسبية فقط الاعباء والمنتجات التي تمهه وتلك التي تخصه فقط.

وبالتالي. يجب النظر في أربع حالات:

- الاعباء واجبة الدفع؛
- الاعباء المعاينة مسبقا؛
- المنتجات للتحصيل (منتجات ستكتسب)
- المنتجات المعاينة مسبقا.

مثال 1:

بتاريخ 2020/12/25 ، تم دفع وتسجيل قسط الايجار للثلاثي الاول من سنة 2021 ، وبالتالي سيتم الحاق هاته الاعباء لدورة 2020 حسب تسجيلها وهي في الواقع تخص دورة 2021.

وبالتالي، يجب:

- الغاء العبء سنة 2020 ؛
 - الحاق العبء بدورة 2021.
- وبهذا الاساس يعتبر هذا العبء معاين مسبقا .

مثال 2:

بتاريخ 2020/12/15 ، تم بيع بضائع ولم تحرر فواتيرها بعد، وعند اقفال الدورة المحاسبية ستجد المؤسسة نفسها غير ملتزمة بمبدأ استقلالية الدورات، حيث وقعت عملية تخص دورة 2020 ، ولكن لم تسجل ، وقد تحرر فواتيرها في سنة 2021 .

وبالتالي، يجب:

- معاينة المنتج سنة 2020 ؛
- والغائه سنة 2021

II. تسوية حسابات الاعباء

1. الاعباء واجبة الدفع

وهي الاعباء التي دفعت وتخص فترة منتهية (سابقة) ،ولكن لا توجد الى غاية تاريخ الجرد الوثائق التبتوية لذلك، وبالتالي تسجل في الجانب المدين العبء المعني، وفي الجانب الدائن أحد الحسابات التالية حسب الحالة :

- ح/ 408 الفواتير التي لم تستلم بعد؛
- ح/ 438 لهيئات الإجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها
- ح/ 448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها (خارج الضرائب)
- ح/ 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.

مثال 1

بتاريخ 2006/03/01 ، مؤسسة السلام استفادت من قرض قيمته 75.000 دج، الفوائد تقدر بـ 10 % تدفع ابتداء من 2007/03/01 مع تسديد ربع ($\frac{1}{4}$) رأس المال.

المطلوب : اجراء القيود الضرورية في الدفتر اليومي للمؤسسة.

الحل:

أ- عند الجرد 2006 : نعاين الجزء من اعباء الفوائد التي تخص الدورة 2006 والتي لن تدفع الا في سنة 2007 وذلك وفق التفصيل التالي:

- 10 أشهر تخص الفترة الممتدة من : 2006/3/01 الى 2006/12/31 ؛
 - 2 شهر تخص الفترة الممتدة من 2007/01/01 الى غاية 2007/03/01 .
 - وبالتالي العبء الذي يخص سنة 2006 هو : $75.000 \times 10\% \times \frac{10}{12} = 6.250$
 - والعبء الذي يخص سنة 2007 هو : $75.000 \times 10\% \times \frac{1}{12} = 1.250$
 - اجمالي الفوائد : $6.250 + 1.250 = 7.500 = 75.000 \times 10\%$
- ويكون القيد في الدفتر اليومي بتاريخ : 2006/12/31 كما يلي :

6.250	6.250	أعباء الفوائد	661
6.250		الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.	468

▪ في بداية الدورة الموالية ، اي في 2007/01/01 يرصد ح/468 كما يلي:

6.250	6.250	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.	468
6.250		أعباء الفوائد	661

▪ في 2006/03/01 : يسجل القيد التالي مع الاخذ في الحسبان الرسم على القيمة المضافة 20% :

	7.500	أعباء الفوائد	661
	7.50	TVA (7.500×10%)	44562
8.250		بنوك الحسابات الجارية	512

مثال 2:

بتاريخ 2020/12/31 ، عند الجرد تبين لمؤسسة الرياض ان هناك أعباء متعلقة بهاته الدورة ، ولكن فواتيرها لم تستلم بعد:

- فاتورة الهاتف بمبلغ : 45.000 دج؛
- فاتورة الصيانة والاصلاحات بمبلغ: 62.500 دج.

المطلوب : اجراء القيود الضرورية بتاريخ 2020/12/31

الحل:

	62.500	الصيانة والاصلاحات	615
	45.000	مصاريف البريد والمواصلات	626
10.7500		الفواتير التي لم تصل الى اصحابها	408

ملاحظة: بقية الاجراءات نفسها مثل المثال السابق.

2. الاعباء المعاينة مسبقا

الاعباء المسجلة على الدورة المعنية والتي تخص الدورات اللاحقة ، مثلما هو الحال في أقساط التأمين ، مصاريف الاشهار، هي عقود تدفع مستحقاتها قبلا .
لكن نتيجة الدورة لا تتحمل الا الاعباء التي تخص الدورة المعنية فقط دون غيرها، وبالتالي نكون عند اقفال الحسابات في نهاية الدورة بتسجيل الاعباء المعاينة مسبقا في الجانب المدين وجعل الجزء من العبء الذي يخص الدورة اللاحقة دائئا، ثم يرصد في بداية الدورة اللاحقة بعكس القيد السابق.

2-1. حقل التطبيق

- الاعباء الاساسية المعاينة مسبقا والتي يتم معاينتها عند الجرد تتمثل اساسا في :
- الفواتير المستلمة من الموردين والمتعلقة بالمشتريات غير المستلمة أو الخدمات غير المنفذة بتاريخ الجرد؛
 - علاوات التأمينات، الايجارات المدفوعة في المعنية المعنية والمتعلقة بالدورة المحاسبية اللاحقة ؛
 - الفوائد المسجلة على الدورة الحالية والمتعلقة بالدورة اللاحقة؛
 - اللوازم والتموينات غير المستهلكة عند اقفال الدورة المعنية وفي نفس الوقت ليست موضوع تخزين.

2-2. المعالجة المحاسبية

المعالجة المحاسبية للاعباء المعاينة مسبقا تتطلب استعمال حساب تسوية للاصول (ح/ 468 : اعباء معاينة سلفا) بتاريخ الجرد بجزء أو كل المبلغ (خارج الرسم) والترصيد الجزئي او الكلي لحساب العبء المعني يجعله دائئا.

مثال

بتاريخ 2006/09/01 ، دفعت مؤسسة السلام – بئر العاتر – قسط تأمين سنوي على مخازنها بمبلغ 12.000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة¹⁴ . بموجب شيك بنكي.
قسط التأمين يتعلق:

¹⁴ لا تتدخل ضريبة القيمة المضافة هنا في الاستدلال لأن المسألة هنا لتسوية الاعباء (من حيث المبدأ بدون احتساب الرسم على القيمة المضافة).

$$12.000 \times \frac{4}{12} = 4.000 : \text{الدورة } 2006$$

$$12.000 \times \frac{8}{12} = 8.000 : \text{الدورة } 2007$$

العمل المطلوب: اجراء قيود التسوية الضرورية

الحل:

■ قبل الجرد، في 2006/09/01 :

12.000	12.000	تامينات	616
		بنوك الحسابات الجارية	512

■ عند الجرد، في 2006/12/31 :

8.000	8.000	اعباء معاينة مسبقا	468
		تامينات	616

■ في بداية الدورة الموالية: 2007/01/01 :

8.000	8.000	تامينات	616
		اعباء معاينة مسبقا	468

III. تسوية حسابات المنتوجات

1. المنتوجات التي ستكتسب

وهي المنتوجات التي حصلتها المؤسسة والتي تخص الدورة الحالية ، ولكن لم تستلم الوثائق الثبوتية التي عادة ما تكون مشفوعة بها. وبالتالي يجب تحميلها على الدورة الحالية ثم ترصد في بداية الدورة الموالية.

من بين المنتوجات التي ستكتسبها المؤسسة : التخفيضات والتنزيلات والمحسومات التي وعد بها المورد الا انه لم يسلم فواتير الانقاص الخاصة بها الا انها قيمتها معلومة في نهاية الدورة .

مثال:

وعد احد الموردين مؤسسة الرياض بمنحها حسومات بمعدل 5% على مبلغ مشترياتها السنوية المقدرة ب1540.000 دج، الا انه لم يرسل للمؤسسة فاتورة الانقاص الى غاية 2020/12/31 .

العمل المطلوب: اجراء القيود الضرورية

■ عند الجرد ، في 2020/12/31 :

$$RRR = 1540.000 \times 5\% = 77.000$$

77.000	77.000	الموردون المدينون	409
		التخفيضات والتنزيلات	609

ملاحظة: هذا القيد ليس له تسجيل عكسي في 2021/01/01 ، بل ينتظر الى غاية تحقق المنتج ويسجل القيد التالي:

77.000	77.000	موردو المخزونات والخدمات	401
		المورد المدين	409

ملاحظة هامة: بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA تسجل في الجانب الدائن لحساب 4457 .

مثال:

في شهر ديسمبر 2020 ، فوترت مؤسسة السلام لأحد زبائنها بضاعة بمبلغ 36.000 دج HT، ومعدل الرسم على القيمة المضافة TVA=20%، الفاتورة سوف ترسل الى الزبون في شهر جانفي 2021.

المطلوب: اجراء القيود الضرورية في الدفتر اليومي لمؤسسة السلام.

الحل:

■ انجاز الفاتورة :

$$\begin{aligned} \text{المبلغ الاجمالي} &= 36.000 \\ TVA &= 36.000 \times 20\% = 7.200 \\ \text{المبلغ TTC} &= 43.200 \end{aligned}$$

■ في 2020/12/31 : نسجل القيد التالي:

	43.200	الزبائن: فواتير قيد التحرير		418
36.000		مبيعات البضائع	700	
7.200		قابل للتحصيل TVA	4457	

■ ملاحظة: المراحل الاخرى نفسها كما سبق ذكره، عكس القيود في 2021/01/01 .

2. المنتوجات المعاينة مسبقا

يحصل ان تحصل المؤسسة منتوجات تخص بصفة كلية أو جزئية الدورة اللاحقة لكنها تسجل حين تحصيلها في الدورة الحالية .

وبالتالي، يجب اجراء قيد للتسوية في 12/31 احتراماً لمبدأ استقلالية الدورات الذي ينص على تحمل كل تحورة اعباءها ومنتوجاتها فقط.

وفي هاته الحالة ،تسجل قيمة المنتوج الخاص بالدورة اللاحقة في ح/ 487 منتوجات معاينة مسبقا.

مثال:

اجرت مؤسسة مستودع للغير بمبلغ 980.000 دج خارج الرسم للفترة 2020/08/01 الى غاية 2021/04/01 ، وقبضت المؤسسة قيمة التاجير بموجب شيك بنكي.

العمل المطلوب: اجراء قيود التسوية الضرورية.

الحل:

■ في 2020/08/01 :

$$\text{المبلغ خارج الرسم} = 980.000$$

$$TVA = 980.000 \times 20\% = 196.000$$

$$\text{المبلغ TTC} = 1.176.000$$

	1.176.000	بنوك الحسابات الجارية		512
980.000		خدمات اخرى مقدمة	706	
196.000		رسم قابل للتحصيل	4457	

■ في 2020/12/31 :

تحديد مبلغ المنتوجات المعاينة مسبقا:

$$\text{المبلغ} = 980.000 \times \frac{3}{8} = 367.500$$

وعليه ، يكون القيد على النحو التالي:

367.500	367.500	خدمات أخرى مقدمة	706
		منتوجات مقدمة سلفا	487

■ في 2021/01/01 : اجراء القيد المعاكس، لانه في ابتداء من هذا التاريخ بم يعد منتوجا معاينا مسبقا

367.500	367.500	منتوجات معاينة سلفا	487
		خدمات أخرى مقدمة	706

سلسلة أعمال تطبيقية

في 2020/12/31 ، محاسب شركة - السهوب للتموين، بئر العاتر- من كشف الوضعيات التالية ،
طلب منك المساعدة في اجراء القيود الجردية اللازمة :

1. فوائد قرض قدره 150.000 دج ، تم التعاقد عليه في 2020/10/01 ، يسدد بتاريخ
2021/09/30 مضافا اليه الفوائد بمعدل 15 %.

2. استلام بضائع دون فواتير بمبلغ 30.000 TTC ، TVA=20%.

3. عاينت المؤسسة في 2020/12/31 أنها دفعت قسط تامين سنوي يوم 2020/09/01 بمبلغ
6.000 دج.

4. مرتجعات (تخفيضات تجارية) من المورد " زكي " بمبلغ 1.500 دج HT ، TVA=20% ،
الفاتورة سوف تصل في شهر جانفي 2021 .

5. فاتورة الماء في شهر ديسمبر 2020 قابلة للسداد في جانفي 2021 بمبلغ 5.000 دج ،
TVA=7%.

6. بضائع تم تسليمها دون فوتره بمبلغ 50.000 دج، TVA=20% ، الفاتورة سوف تحرر في جانفي
2021 .

7. فوائد قرض قدره 120.000 دج، تم التعاقد عليه بتاريخ 2020/11/01 ، يستحق في
2021/10/31 مع فوائد بمعدل 10 %.

8. تم تأجير مخازن الشركة بتاريخ 2020/12/01 ، للمدة الممتدة من 2020/12/01 الى غاية
2021/03/31 بمبلغ 9.000 دج.

9. في 2020/10/01 ، قرض قدره 80.000 دج تم التعاقد عليه لمدة 1 سنة ، الفائدة السنوية
تحسب بمعدل 12 %، يستحق في نهاية مدة التعاقد.

10. مرتجعات (تخفيضات تجارية) بمبلغ 1.800 دج HT ، TVA=20% ، فاتورة انقاصها
سوف تحرر في جانفي 2021 .

العمل المطلوب:

اجراء قيود التسوية الضرورية في 2020/12/31 .

مؤونة المخاطر والاعباء .

1. تعريف .

تهدف المخصصات إلى تغطية المخاطر والاعباء المحددة بوضوح فيما يتعلق بموضوعها وغير المؤكدة من حيث التحقق والقيمة الذي من المحتمل أن تحدثه الأحداث الجارية أو الجارية.

2. قواعد هامة

تعرف المعايير الدولية للمحاسبة المخصص على أنه "التزام لا يمكن تحديد مقداره وتوقيته". يجب أخذ المخصص بعين الاعتبار عندما يكون للمؤسسة التزام حالي (قانوني أو مفترض) ناتج عن حدث سابق، ومن المحتمل أن ينتج تحويل المنافع الاقتصادية تسوية هذا الالتزام وأن مبلغ التسوية يمكن قياسه بشكل موثوق. و ما لم يتم استيفاء هذه الشروط ، لم يتم عمل أي مخصص. يتم أخذ المخصص بعين الاعتبار عندما:

- لدى الشركة التزام حالي (قانوني أو مفترض) ناتج عن حدث سابق ؛
- من المحتمل أن تكون هناك حاجة إلى تحويل الميزة الاقتصادية لتسوية الالتزام ؛
- يمكن عمل تقدير موثوق لمبلغ الالتزام.

3. تصنيف المخصصات

يتم إدراج مخصصات المخاطر والاعباء في قسم فرعي من الحساب "15 مخصصات" في نهاية السنة المالية.

وتميز بين :

مؤونات المخاطر	مؤونات الاعباء
/حـ 1511: مخصصات التقاضي	/حـ 153: مخصصات المعاشات والالتزامات المماثلة
/حـ 1512: مخصصات الضمانات الممنوحة للزبائن	/حـ 154: مخصصات لاعادة الهيكلة
/حـ 1513: مخصصات الخسائر في اسواق العقود الاجلة	/حـ 155: مخصصات الضرائب
/حـ 1514: مخصصات الغرامات والعقوبات	/حـ 156: مخصصات لتجديد التثبيتات
/حـ 1516: مخصصات خسائر العقود	/حـ 157: مخصصات الاعباء الموزعة على عدة سنوات
/حـ 1518: مخصصات المخاطر الاخرى	/حـ 158: مخصصات الاعباء الاخرى

ملاحظة: يمكن الاعتراف بنفقات الصيانة الرئيسية أو عمليات الإصلاح الرئيسية التي تغطيها البرامج متعددة السنوات ، اختياريًا ، إما كمخصصات للصيانة الرئيسية أو عمليات الإصلاح الرئيسية (رقم الحساب 1572) ، أو كمكون منفصل للأصل. وبطفاً على مدى حياته ذات المنفعة.

4. المعالجة المحاسبية لمخصصات الاعباء والمخاطر

1-4. مؤونة المخاطر

يتم الاعمال المحاسبة في ترتيب محدد وتمتد لعدة سنوات كما يلي:

- عند الجرد في الدورة N: يتم معاينة الدين المحتمل ثم معاينة الخسائر المحتملة ؛
- عند الجرد في الدورات اللاحقة: تطور الوضعيات – تعديل المخصصات-

أ. معاينة وإقرار المخصص (السنة المالية "N") : يمثل المخصص تكلفة غير قابلة للصرف مسجلة ، اعتمادًا على طبيعة المخاطر أو الاعباء المحتملة ، وهذا يجعل حسابات الاعباء مدينة و يجعل ح/ 15 مخصصات " دائنا .

وحساب الاعباء المدين حسب طبيعة المخاطر كما يلي :

ح/ 6815 : المخصصات للمؤونات –المخاطر وأعباء الاستغلال؛

ح/ 6865: المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء المالية؛

ح/ 6875 : المخصصات للمؤونات- المخاطر والاعباء الاستثنائية.

وبكون القيد المحاسبي كما يلي:

	Xxx		6815
	Xxx		6865
	xxx		6875
xxx		151	

ملاحظة: يتم احتساب المخصصات على المبلغ خارج الرسم للاعباء المقدرة.

يؤدي تسجيل العبء إلى تقليل النتيجة والاحتفاظ بالأموال (الموارد) داخل الشركة. والتسجيل في الخصوم يعني الاعتراف يدين تجاه أطراف ثالثة.

ب. تعديل المخصصات في الدورات الموالية: عند إنشاء مخصص للمخاطر في نهاية السنة المالية N ،

من الضروري التحقق مما إذا كان يجب تعديله في نهاية السنة التالية وفقًا لتقدير جديد للمخاطر.

يمكن أن تنشأ ثلاث حالات:

1. ارتفاع المخاطر: لذلك يجب حجز تخصيص إضافي.

2. انخفاض المخاطر:

- يجب تخفيض مبلغ المخصص الذي يظهر في الخصوم (عن طريق جعل ح/151 مدينا)

- يجب تسجيل "إلغاء المخصصات" كمنتوج عن طريق جعل الحسابات "7815" أو "7865" أو "7875" اعتمادًا على طبيعة المخصص دائنة.

3. لم تختلف المخاطر من سنة مالية إلى أخرى: في هذه الحالة ، لن تتم أية تسجيلات محاسبية.

ت. التسجيل المحاسبي للتعديلات في المخصصات:

■ عندما تعديل المخصص عن طريق الزيادة في المخصصات ، فإن التسجيل المحاسبي لها مطابق لتلك التي تتعلق بمعاينة المخصص لأول مرة .

■ في حالة حدوث انخفاض في المخصصات ، يتم تسجيل مبلغ التعديل من قسم فرعي للحساب: "151 مخصصات" عن طريق جعل الحساب "7815" استرجاعات على مخصصات الاستغلال" أو "7865" استرجاعات على المخصصات المالية "أو" 7875" استرجاعات على المخصصات الاستثنائية "حسب طبيعة التخصيص الأولي دائنة.

	xxx			151
Xxx			7815	
Xxx			7865	
xxx			7875	

ملاحظة هامة جدا: إن تعديلات المخصصات لا تعوض بعضها البعض.

ث. الاستعمال النهائي للمخصصات (حدوث المخاطر أو الحكم النهائي للقضية)

■ معاينة العبء:

عند حدوث الخطر أو تحمل العبء أثناء الدورة المحاسبية يتم جعل المخصصات المقابلة في الجانب المدين من الحساب 6 ... المعني برصيد حساب طرف ثالث أو أحد حسابات النقدية.

■ إلغاء المخصص للدورات اللاحقة:

أصبح المخصص لا مبرر لوجوده؛ يجب جعله مدينا من قسم فرعي من حساب "151 مخصصات" للترصيد ، عن طريق إضافة حساب الاسترجاع المعني.

مثال:

في نهاية الدورة N ، مؤسسة متخصصة في قطاع الأجهزة المنزلية زودتك بالمعلومات التالية:

- يقدر أن مبلغ الإصلاحات التي سيتم إجراؤها بموجب الضمان التعاقدي (سنة واحدة) سيبلغ 3 % من مبيعات السنة N ، فاذا علمت أن رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة هو 10.000.000 ؛ الإجراءات القانونية في سياق دعوى قضائية للتعويض عن الأضرار التي رفعها مدير سابق فيما يتعلق بمبلغ 700000 (يعتقد المستشار القانوني للشركة أن الحد الأقصى لمبلغ الإدانة يجب ألا يتجاوز 400,000).

وبالتالي نسجل المخصص التالي في نهاية الدورة الحالية :

		<u>N/12/31</u>		
	700.000	المخصصات للمؤونات-الاعباء الاستغلالية		681
300.000		مؤونة الضمان المقدمة للزبون		1512
400.000		مؤونة التقاضي		1511

في نهاية السنة المالية N + 1 ، درست الشركة مسبقًا:

- إجراء إصلاحات للضمان التعاقدي بمبلغ 400.000 ، مما دفعه إلى تعديل النسبة الجزافية إلى 4% من المبيعات ، والمبيعات لعام N + 1 تساوي 12.000.000 خارج الرسم على القيمة المضافة ؛
- حُكم عليه في البداية ب 300.000 أثناء محاكمته مع المدير السابق لكن الأخير استأنف. قررت الشركة تعديل المخصص على أساس 300.000.

✓ التصليحات الخاصة بالضمان

خلال السنة المالية N + 1 ، تكاليف الخدمة ما بعد البيع البالغة 400.000 المتعلقة بإصلاحات المبيعات مع الضمان إلى حسابات الاعباء المناسبة (تكاليف الموظفين ، وشراء قطع الغيار ، والاعباء الخارجية ، وما إلى ذلك).

في نهاية السنة المالية N + 1 ، يجب عليك استعادة المخصص القديم الذي تم تسجيله في الدورة N ؛ ولكن من الضروري أيضًا تسجيل مخصص جديد بمبلغ 480.000 (4% × 12.000.000) وفقًا لطرق التقدير الجديدة) لمراعاة التكاليف المستقبلية في N + 2.

		<u>N+1/12/31</u>		
300.000	300.000		781	1512
480.000	480.000		1512	681

✓ مخصص التقاضي

يكون تعديل المخصص باسترجاع مبلغ 100.000 دج كما يلي:

100.000	100.000		781	1511

ملاحظة : تقييم مخصصات المخاطر

على عكس معيار المحاسبة الدولي 37 ، لا ينص معيار IRC الجديد المتعلق بالخصوم على أي تحديث لمخصصات المخاطر. وبالتالي سيكون هذا إلزامياً فقط في الحسابات الموحدة ، ولكنه اختياري في حسابات الشركات.

2-4. مؤونات الاعباء

هذه المؤونات ، على عكس مؤونات المخاطر ، تأخذ في الاعتبار الالتزامات التي تقررها الشركة داخلياً.

"حددت الاعباء بوضوح فيما يتعلق بموضوعها الذي تجعل الأحداث الجارية أو الجارية محتملة تستتبع صياغة المؤونات". "يتم الحاق المخصصات بالنتيجة ، عندما تنتهي الأسباب التي دفعتهم إلى الوجود" لمثال نموذجي لهذه المؤونات هو مخصصات الصيانة الرئيسية أو عمليات الإصلاح الكبرى ، والمصروفات المخطط لها لفترة معينة أي التزام تجاه الغير .

■ معاينة المخصص

كما هو الحال مع مخصصات المخاطر ، ينتج عن معاينة مخصص للاعباء يترجم يجعل حساب من حساب الاعباء مدين ودائن بحساب الالتزام .

- حسابات الاعباء مدينة مثل تلك المستخدمة لمخصصات المخاطر: 6815 و 6865 و 6875 حسب الحالة.

- حساب الخصوم الدائنة هو الحساب 158 "المؤونات الاخرى للاعباء- الخصوم غير الجارية - التي سيتم توزيعها على مدى عدة سنوات".

كما يلي:

		<u>N/12/31</u>		
	Xxx			6815
	Xxx			6865
	xxx			6875
xxx			158	

■ إلغاء أو تخفيض المؤونة

يتم ذلك عن طريق جعل /حـ 158 مدينا ، ويجعل حسابات الاسترجاعات "7815" أو "7865" أو "7875" (مطابقة لتلك المستخدمة لاسترداد مخصصات المخاطر). على النحو

التالي:

		<u>N/12/31</u>		
	Xxx			158
Xxx			7815	
Xxx			7865	
xxx			7875	

مثال

بتاريخ 2020/12/31 ، قدرت المؤسسة قيمة الضمان على مبيعاتها من المعدات الصناعية 2 % من المبلغ الاجمالي لسنة 2020 والمقدر بـ 5.000.000 دج. علما أنها تمنح ضمانات على مبيعاتها لمدة 6 أشهر.

بتاريخ 2021/07/01 ، سددت المؤسسة تكاليف صيانة هاته المعدات المباعة بمبلغ 70.000 دج بموجب شيك بنكي.

العمل المطلوب : اجراء قيود التسوية في يومية المؤسسة.

الحل

في 2020/12/31 :

100.000	100.000	مخصصات الإهلاكات والمؤونات أصول غير جارية	681
100.000		مؤونات أخرى للأعباء. خصوم غير جارية	158

في 2021/07/01:

	100.000	مؤونات أخرى للأعباء. خصوم غير جارية	158
70.000		بنوك الحسابات الجارية	512
30.000		إسترجاع خسائر القيمة. أصول غير جارية	781

5. مؤونات للأعباء خصوم جارية (ح/481)

عند إقفال الحسابات فإن الخصوم التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يكون استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي.

■ تكوين المخصص: يكون القيد في N/12/31

XXX	XXX	المخصصات للمؤونات- خصوم جارية	685
XXX		مؤونات الاعباء - خصوم جارية	481

■ تعديل المخصص: تعالج محاسبيا عملية تعديل وإلغاء واستخدام مؤونات

الأعباء خصوم جارية مثل المعالجة المحاسبية لنفس العمليات الخاصة بمؤونات الأعباء خصوم غير جارية.

مثال 1:

المؤسسة AMS ترغب في القيام باصلاحات كبرى بمبلغ 150.000 دج على مدى 3 سنوات (2020/2019/2018)

العمل المطلوب : اجراء القيد الضروري بتاريخ 2018/12/31

الحل:

بتاريخ 2018/12/31 :

$$\text{المخصص} = \frac{150.000}{3} = 50.000$$

50.000	50.000	المخصصات المؤونات - خصوم غير جارية	683
50.000		مخصصات الاعباء الموزعة على عدة سنوات	157

مثال 2.

في 2020/12/31 ، ظهرت قضية قضائية مع احد زبائنها ، حيث استلمت بتاريخ 2020/11/29 اشعار برفع دعوى قضائية من الزبون " صمادي " ، وقدردت الجهة المسؤولة عن المنازعات القضائية في المؤسسة قيمة الخسارة المحتملة بمبلغ 15.000 دج.

العمل المطلوب: اجراء القيد الضرورية بتاريخ 2020/12/31 في يومية المؤسسة.

الحل:

في 2020/12/31 : يكون القيد كما يلي:

15.000	15.000	المخصصات المؤونات - خصوم غير جارية	683
15.000		مؤونة المخاطر	151

مثال 3

بتاريخ 2020/12/31 قامت مصالح الضرائب بعملية مراقبة جبائية لمؤسسة السلام ، وقدرت المؤسسة قيمة المخصص لمجابهة هاته العملية بـ: 32.000 دج.

العمل المطلوب : اجراء القيود الضرورية في 2020/12/31 .

الحل

في 2020/12/31 :

32.000	المخصصات المؤنات- خصوم جارية	685
32.000	مخصصات الضرائب	155

مثال 4

خلال السنة 2020، كانت محاسبة المؤسسة محل مراجعة من قبل مصالح الضرائب، لذا تتوقع المؤسسة تسديد غرامة مالية بمبلغ 100.000 دج، اضافة الى الرسم المستحق غير المصرح به – موضوع المخالفة –

بتاريخ 2021/02/05 ، سددت المؤسسة مبلغ المخالفة بشيك بنكي، وقدر المبلغ بـ:

- الحالة الاولى: مبلغ الغرامة : 100.000 دج؛
- الحالة الثانية: مبلغ الغرامة: 80.000 دج؛
- الحالة الثالثة: مبلغ الغرامة: 120.000 دج؛
- الحالة الرابعة: اثبتت المؤسسة براءتها ولم تسدد الغرامة.

العمل المطلوب: تسجيل العمليات الضرورية حسب كل حالة.

الحل

في 2020/12/31 :

100.000	مخصصات الإهتلاكات والمؤنات أصول جارية	685
100.000	مؤنات الأعباء. خصوم جارية	481

في 2021/02/05:

■ الحالة الاولى:

100.000	100.000	مؤونات الأعباء. خصوم جارية	481
100.000		بنوك الحسابات الجارية	512

■ الحالة الثانية:

80.000	100.000	مؤونات الأعباء. خصوم جارية	481
20.000		بنوك الحسابات الجارية	512
		جارية أصول القيمة خسائر إسترجاع	785

■ الحالة الثالثة :

120.000	100.000	مؤونات الأعباء. خصوم جارية	481
	20.000	عقوبات وغرامات	656
		بنوك الحسابات الجارية	512

■ الحالة الرابعة:

100.000	100.000	مؤونات الأعباء. خصوم جارية	481
100.000		جارية أصول القيمة خسائر إسترجاع	785

6. أثر المخصصات على الوثائق الشاملة

أ. على الميزانية

يتم إدراج مخصصات المخاطر والاعباء التي يتناسب مبلغها مع الرصيد الدائن للأقسام الفرعية للحساب "15 مخصصات" في خصوم الميزانية تحت بند مخصصات .

تسمح كتل الميزانية بالتمييز بين :

■ مخصصات المخاطر؛

■ مخصصات الاعباء.

تشمل الخصوم في الميزانية عمودين من المبالغ:

الدورة N-1	الدورة N
رصيد دائن في الحسابات الفرعية لحساب " 15المخصصات " في نهاية السنة المالية السابقة.	رصيد دائن في الحسابات الفرعية لحساب " 15المخصصات " في نهاية السنة المالية.

ب. على حساب النتائج.

في مصاريف السنة المالية ، يتم أخذ المخصص السنوي فقط في الاعتبار. إن الأرصدة المدينة للحسابات "685 المخصصات والمؤونات ... " موزعة حسب طبيعة المخصص في:

- الاعباء الاستغلالية؛
- الاعباء المالية؛
- الاعباء الاستثنائية.

في المنتوجات للسنة المالية ، فإن الانخفاض في المخصصات المتعلقة بالأرصدة الدائنة لحسابات "785 استرجات على المخصصات .. " التي تؤخذ في الاعتبار. يتم تصنيف الاسترجاعات على المخصصات حسب طبيعتها الى:

- المنتوجات الاستغلالية؛
- المنتوجات المالية؛
- المنتوجات الاستثنائية.

تسويات أخرى: حالة التقارب البنكي

تحتفظ كل مؤسسة بحسابها المصرفي (حساب 512). بالإضافة إلى ذلك ، يحتفظ بنك المؤسسة أيضًا بحساب مصرفي لعميله.

عادة يجب أن يكون لهذين الحسابين أرصدة متساوية (يسجلان نفس المعاملات) والعكس¹⁵ (على سبيل المثال ، يشكل اتفاق البنك على السحب على المكشوف تدفقاً للأموال للمؤسسة وتدفع الأموال الخارجة للبنك).

في الواقع ، في أي وقت من الأوقات ، من النادر جدًا أن يكون الحساب المصرفي الذي تحتفظ به المؤسسة مساويًا لرصيد كشف الحساب المرسل من قبل المؤسسة المالية ، وذلك للأسباب التالية:

1. الاسباب الرئيسية للاختلاف بين الرصيدين.

- الأخطاء من أحد الطرفين والعمولات؛
- عدم تسجيل البنك لآخر الشيكات المرسله من طرف المؤسسة؛
- المؤسسة لا تعلم بالمعلومات التالية الا عند استلامها للكشف المرسل من طرف البنك:
 - أ- الفوائد، المصاريف والعمولات التي خصمها البنك؛
 - ب- فوائد التحويلات البنكية؛
 - ت- مشلكة تواريخ العمليات.

وبالتالي، يجب اعداد – ويصفه دورية – مذكرة التقارب البنكي التي تسمح بـ:

- تحقيق التساوي بين الرصيدين؛
- تقديم الرصيد الدقيق في نهاية فترة التقارب؛
- السماح باجراء القيود التصحيحية في محاسبة المؤسسة.

ملاحظة:

حساب البنك في دفاتر المؤسسة وحساب المؤسسة في دفاتر البنك حسابين متقابلين.

¹⁵ . في الحساب المصرفي التجاري في المؤسسة ، تكون التدفقات النقدية الداخلة على اليسار والتدفقات الخارجة على اليمين ؛ بالنسبة إلى الحساب المصرفي للشركة في البنك ، فإن العكس هو الصحيح: التدفقات النقدية الداخلة على اليمين والتدفقات الخارجة على اليسار.

2. مبادئ حالة التقارب البنكي

تتحم في اعداد حالة التقارب البنكي مجموعة من المبادئ والتي تعتبر علمية في الاقتصاد الكلاسيكي (الاقتصاد غير الرقمي)، وأهم هاته المبادئ:

- تتكون مذكرة التقارب البنكي الكلاسيكية من من جدول يحتوي على حسابين متقابلين (في الاصل حساب واحد مفتوح في جهتين) مع الرصيد النهائي قبل التسوية، بهدف الوصول الى نفس الرصيد النهائي؛
- يسجل في كل حساب العمليات التي لم يسجلها المعني بالامر والمسجلة في الطرف الاخر؛
- تسجيل في محاسبة المؤسسة القيود المتعلقة بفتح الحساب البنكي (المصاريف البنكية، الاجيوى، تسوية الاوراق التجارية الموطنة، التحويلات البنكية المباشرة من طرف الزبائن، وكذا الشيكات المسلمة للموردين وغير المسحوبة الى غاية تاريخ اعداد التقارب البنكي ... الخ).

مثال :

من الكشف المرسل من البنك الوطني الجزائري بتاريخ N/12/31 ظهر برصيد دائن 134.000 دج، أما الرصيد الظاهر بنفس التاريخ في الكشف المنجز من طرف محاسب المؤسسة فكان مدينا بمبلغ : 120.000 دج. وبعد المقارنة بين الكشفين ، تبين أن سبب الاختلاف بين الرصيدين راجع للأسباب التالية:

- هناك مبالغ حصلها البنك نيابة عن المؤسسة من عملاء المؤسسة بلغت 10.000 دج لم تعلم بها المؤسسة إلا من الكشف المرسل؛
- هناك مصاريف بنكية خصمها البنك ولم تعلم بها المؤسسة إلا من كشف الحساب المرسل، وتبلغ قيمتها 1.000 دج؛
- مبالغ أودعتها المؤسسة في حسابها البنكي مساء يوم N/12/31 قدرها 15.000 دج لم يدرجها البنك في كشف الحساب المرسل؛
- شيكات أصدرتها المؤسسة سدادا للدائنين - الموردين - تبلغ 20.000 دج ولكن الدائنين لم يتقدموا لصرفها حتى N/12/31.

العمل المطلوب :

- إعداد حالة التقارب البنكي .
- إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر المؤسسة بتاريخ N./12/31

الحل:

أ. إعداد حالة التقارب البنكي :

في دفاتر البنك			في دفاتر المؤسسة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
134.000	-	الرصيد النهائي	-	120.000	الرصيد النهائي قبل الجرد
15.000	-	قبل الجرد	-	10.000	الجرد
-	20.000	إيداعات بنكية	1.000		تحصيل من الزبائن
	129.000	شيكات لأمر الدائنين	129.000		مصاريف مسك الحساب
		الرصيد بعد الجرد			الرصيد بعد الجرد
159.000	159.000	المجموع	140.000	140.000	المجموع

ب. إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر المؤسسة:

نسجل في دفاتر المؤسسة إلا العمليات التي لم تسجلها المؤسسة سابقا فقط.

	10.000	بنوك الحسابات الجارية		512
10.000		الزبائن	411	
	1.000	خدمات بنكية وما شابهها		627
1.000		بنوك الحسابات الجارية	512	

ملاحظة:

يجب ان يكون الرصيدين متساويين في القيمة ومختلفين في الطبيعة (اي اذا كان رصيد حساب البنك في دفاتر المؤسسة برصيد مدين، يجب ان يكون رصيد حساب المؤسسة في دفاتر البنك برصيد دائن)

مثال 2

في بداية شهر مارس ، حساب البنك لمؤسسة - فضلي الكترو - يظهر رصيد مدين 12.625,56 دج، وفي الكشف المرسل من طرف البنك دائن بنفس المبلغ .
في نهاية مارس ، حساب البنك في دفاتر المؤسسة والكشف المرسل من طرف البنك ملخصان في الجدولين التاليين:

■ حساب البنك في دفاتر المؤسسة.

التواريخ	البيان	مدين	دائن
03/01	الرصيد الأولي	12.625,56	-
03/04	شيك TTS 11516	-	4.825,20
03/05	استلام شيكات	27.060,00	-
03/07	شيك TTS 11517	-	2.245,20
03/11	تحويلات نقدية	15.000,00	-
03/15	شيك TTS 11518	-	4.910,40
03/19	شيك TTS 11519	-	1.922,40
03/20	استلام ورقة تجارية	36.720,00	-
03/25	شيك TTS11 520	-	2.532,00
03/28	شيك TTS11 521	-	2.548,92
03/29	شيك TTS 11522	-	8.461,20
03/31	شيك TTS11523	-	11.049,00
03/31	الرصيد المدين		52.911,24
	المجموع	91.405,56	91.405,56

■ معلومات أخرى:

- الشيك TTS11516 تم تسليمه للمورد.
- الشيك TTS11518 تم تسليمه لتسديد تعويضات.

■ الكشف المرسل من البنك :

التواريخ	البيان	مدين	دائن
03/01	الرصيد المرحل	-	12.625,56
03/05	دفع شيك TTS11516	5.041,20	-
03/06	استلام شيك	-	27.060,00
03/08	دفع شيك TTS11517	2.245,20	-
03/12	تحويل نقدي من الزبائن	-	15.000,00
03/16	شيك TTS11518	4.888,80	-
03/20	شيك TTS11519	1.922,40	-
03/22	تحويل من زبون	-	7.440,00
03/26	صرف شيك TTS11520	2.532,00	-
03/29	صرف شيك TTS11521	2.548,92	-
03/31	كوبونات (T.V.P)	-	4.922,40
03/31	عمولات مسك الحساب	753,72	-
03/31	صافي تحصيل ورقة تجارية	-	35.367,00 ^(a)
03/31	مصاريف	728,40	-
03/31	الرصيد الدائن	81.754,32	
المجموع	المجموع	102.414,96	

(a) : حسب طبيعة المخصص: للاستعمال المالي ، غير الجاري .

العمل المطلوب:

- اعداد حالة التقارب البنكي؛
- اجراء القيود الضرورية في يومية المؤسسة

الحل

■ حالة التقارب البنكي

في دفاتر البنك			في دفاتر المؤسسة		
دائن	مدين	البيان	دائن	مدين	البيان
81.754,32	-	الرصيد الدائن	-	52.911,24	الرصيد المدين
-	8.461,20	شيك 11522	-	7.440,00	تحويل
-	11.049,00	شيك 11523	-	4.922,40	كوبونات
			1.353,00	-	اجبو
			216,00	-	شيك 11516
			-	21,60	شيك 11518
			753,72	-	عمولات
			728,40	-	مصاريف
	62.244,12	الرصيد	62.244,12		الرصيد الجديد
81.754,32	81.754,32	المجموع	65.295,24	65.295,24	المجموع

■ التسجيل في دفتر اليومية الخاص بالمؤسسة

	12.3854,00	بنوك الحسابات الجارية		512
7.440,00		الزبائن	411	
4.922,40		منتجات مالية اخرى	768	
21,60		مصاريف المستخدمين	63	
	216,00	موردو المخزونات والخدمات		401
	1.233,00	أعباء الفوائد		661
	1.602,12	مصاريف بنكية		627
3.051,12		بنوك الحسابات الجارية	512	

3. تسوية خسارة القيمة عن القيم المودعة في البنك

من المفروض أن حسابات الصندوق والبنك لا تتعرض قيمها الى انخفاض الا استثناء، ومثال ذلك حالة الشيكات المقبوضة من الزبائن دون رصيد، وكذا المبالغ التي يقطعها البنك من حساب المؤسسة لديه، والتي منحها لها سابقا مقابل شيكات الزبائن والكمبيالات المخصوصة ، ويتبين في نهاية الدورة أن هؤلاء الزبائن في وضعية مالية صعبة لا تمكن البنك من تحصيل هذه المبالغ منهم ، فيقوم باسترجاعها من حساب المؤسسة.

ولهذا على المؤسسة معاينة مخصص بمبلغ يساوي على ناقص القيمة المحتملة .

3-1. معاينة خسارة القيمة

ويكون القيد المحاسبي في دفاتر المؤسسة كما يلي:

	XX	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة – العناصر المالية	686
XX		خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591

3-2. تعديل خسارة القيمة

أ. رفع المخصص: مثل المعاينة لاول مرة .

ب. تخفيض او الغاء المخصص: يكون القيد على النحو التالي:

	XX	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591
XX		الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات	786

3-3. الاستعمال النهائي للمخصص (تحقق خسارة القيمة)

تتحقق خسارة القيمة عن القيم المودعة في البنوك عندما يقطع البنك المبلغ موضوع خسارة القيمة من الحساب البنكي للمؤسسة .

أ. خسارة القيمة تعادل المخصص: في هاته الحالة يكون القيد كما يلي:

	XX	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591
XX		بنوك الحسابات الجارية	512

ب. خسارة القيمة أقل من المخصص: في هاته الحالة يكون القيد كما يلي:

	XX	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591
Xx		خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	66..

XX		بنوك الحسابات الجارية	512	
----	--	-----------------------	-----	--

ت. خسارة القيمة أكبر من المخصص:

	XX	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية		591
XX		استرجاعات الاستغلال	786	
XX		بنوك الحسابات الجارية	512	

مثال:

الجدول الموالي يبين الخسارة المتوقعة للمبالغ المودعة من طرف المؤسسة في البنك الوطني الجزائري :

المبلغ المودع	الخسارة المحتملة في N/125/31	الخسارة المحتملة في N+1/125/315	الخسارة المحتملة في N+2/12/31	الوضعية في N+3/12/31
240.000	% 20	% 25	% 15	تحقق الخسارة 30.000

العمل المطلوب : اجراء القيود الضرورية في نهاية كل دورة محاسبية

الحل:

في N/12/31:

48.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية	686	
48.000	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591	

في N+1/12/31:

12.000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - العناصر المالية	686	
12.000	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591	

في N+2/12/31:

24.000	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591	
24.000	الاسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات	786	

في N+3/12/31:

36.000	خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية	591	
6.000	استرجاعات الاستغلال	786	
30.000	بنوك الحسابات الجارية	512	

سلسلة أعمال تطبيقية

التمرين 01 :

يتعامل أبوك من المحل التجاري المجاور للبيت بالقرض (يشتري كل ما يستحق خلال الشهر وفي نهاية الشهر يسدد ما عليه). حيث يسجل صاحب المحل عمليات كل الزبائن في سجل كبير، كما أن الزبائن لكل منهم كمنش صغير تسجل فيه نفس العمليات.

العمل المطلوب :

1. هل من الضروري أن نجد في نهاية الشهر نفس المجموع المسجل في الكمنش المسجل في السجل الكبير

لصاحب المحل؟

2. في رأيك ما هي الأسباب التي تجعل من المجموعين غير متساويين؟

3. ما الواجب اعداده حتى يتم التوافق بين السجل الكبير وكمنش الزبون.

التمرين 2 :

تملك مؤسسة صغيرة للتجارة بالتجزئة، ولك حساب بنكي مفتوح باسم المؤسسة في " بنك الفلاحة والتنمية الريفية " وفي نفس الوقت تسجل جميع عملياتك مع هذا البنك في حساب " بنوك الحسابات الجارية" المفتوح في المؤسسة.

في نهاية الثلاثي وصلك كشف من بنك الفلاحة والتنمية الريفية بجميع عملياتك معه، وكان الرصيد دائما بمبلغ 20.000 دج، وعند مقارنته مع المبلغ المسجل في " 512 : بنوك الحسابات الجارية " المفتوح لدى المؤسسة وجدت رسيدا دائما بمبلغ: 18.000 دج.

وعند المراجعة ومقارنة العمليات المسجلة من طرف محاسب المؤسسة والعمليات المسجلة في الكشف المرسل من طرف بنك الفلاحة والتنمية الريفية وجدت الفروقات التالية:

■ شيك من الزبون أحمد بقيمة 3000 دج تم تحويله مباشرة الى حساب المؤسسة المفتوح بينك الفلاحة والتنمية الريفية؛

■ شيك لأمر المورد " ياسين " بمبلغ 7000 دج لم يحصل بعد (لم يقدمه للتحصيل في بنك الفلاحة والتنمية الريفية)؛

- مصاريف مسك الحساب من طرف بنك الفلاحة والتنمية الريفية 1000 دج علمت بها من خلال الكشف المرسل؛
- حصل أحد الموردين كميالة مسحوبة على المؤسسة بمبلغ 7000 دج علمت بها المؤسسة من خلال الكشف المرسل.

العمل المطلوب:

1. هل يمكن لهذه العمليات غير المسجلة من الطرفين أن تحدث في الواقع؟ إذا كان الجواب نعم، أذكر حالات أخرى.
2. أحسب الرصيد الجديد لحساب البنك المفتوح في دفاتر المؤسسة.
3. أحسب الرصيد المفتوح في دفاتر بنك الفلاحة والتنمية الريفية؟
4. أعد جدولاً تفصيلياً تقارن فيه بين الرصيدين. (يسمى هذا الجدول : جدول التقارب البنكي).

التمرين 3 :

من ميزان المراجعة قبل الجرد بتاريخ N /12/31 تم استخراج رصيد حساب: بنوك الحسابات الجارية وكان مدينا بمبلغ: 480.000 دج. أما رصيد حساب البنك الظاهر في الكشف المرسل من طرف بنك الفلاحة والتنمية الريفية فكان دائنا بمبلغ 435.000 دج. ويعود سبب الاختلاف بين الرصيدين الى الأسباب التالية:

أ. المؤسسة لم تسجل :

- شيك من الزبون " نسيم " قيمته : 30.000 دج سلمه مباشرة الى بنك الفلاحة والتنمية الريفية.
- اقتطاع بنك الفلاحة والتنمية الريفية لقيمة كميالة مسحوبة على المؤسسة قيمتها الاسمية: 7.000 دج.
- اقتطاع بنك الفلاحة والتنمية الريفية للخدمات المصرفية : 2.000 دج.

ب. بنك الفلاحة والتنمية الريفية لم يسجل:

- شيك استلمته المؤسسة من الزبون " ناصر " قيمته : 87.000 دج.
- شيك سلمته المؤسسة للمورد " رضوان " بقيمة 21.000 دج لم يقدم للتحصيل بعد.

العمل المطلوب:

1. إعداد حالة التقارب البنكي .
2. هل تسجل جميع العمليات غير المسجلة من الطرفين في الدفتر اليومي للمؤسسة؟
3. تسجيل القيود الضرورية بتاريخ N/12/31

التمرين 4 :

بلغ رصيد حساب النقدية بالبنك في دفاتر أحد المنشآت 8278.52 دج في نهاية السنة المالية 2019 ، وقد ورد في كشف الحساب الجاري بالبنك أن الرصيد في نفس التاريخ هو 12456.82 دج ، وبفحص بين الرصدين اتضح ما يلي :

- هناك شيك مرفوض أرفقه البنك بكشف الحساب الجاري ويبلغ 189.04 دج مسحوب على " البراك "
- هناك شيكات لم تقدم للصرف قيمتها 4568.54 دج .
- بمراجعة كشف الحساب اتضح أن البنك خصم بطريق الخطأ شيكاً بمبلغ 89.00 دج .
- في 29 ديسمبر حصل البنك ورقة قبض بمبلغ 500 دج ، ولم يصل إشعار الإضافة بعد .
- لم يدرج في كشف الحساب إيداعات نقدية في 2019/12/30 قدرها 818.80 دج .
- قيد أحد الشيكات المستلمة من أحد العملاء في دفاتر المنشأة بمبلغ 24 دجوصحته 240 دج.
- بلغت مصاريف البنك طبقاً لإشعار الخصم المرفق بكشف الحساب 9.4 دج ، ولم يصل إشعار الخصم بعد

المطلوب :

1. إعداد مذكرة تسوية البنك 2019-12-31.

2. إجراء قيود التسوية اللازمة .

التمرين 5 :

- اظهر كشف حساب البنك الوارد لمنشأة "الطائف" في 2019-12-31 رصيدا قدره 10000,34 دج بينما اظهر رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة في نفس التاريخ بمبلغ 8365,64 دج فاذا علمت ان:
- هناك ايداعات ارسلت بالبريد الى البنك بمبلغ 621,8 دج في 2019-12-31 لم تظهر في كشف الحساب.

- حصل البنك في 12/28 ورقة قبض لحساب المنشأة بمبلغ 1000 دج ولم يصل اشعار الاضافة الى المنشأة.
- هناك شيكات حررت لمستفيدين ولم يتقدم اصحابها للصرف وكانت كما يلي:
. الشيك رقم 1706 قيمته 220,5 دج . الشيك رقم 1781 قيمته 800 دج . الشيك رقم 1791 قيمته 414,5 دج
- ارفق البنك بكشف الحساب اشعار خصم بمبلغ 24 دج مقابل مصاريف البنك عن شهر ديسمبر.
- اصدرت المنشأة الشيك رقم 1795 في 12/20 الخاص بمصاريف ادوات كتابية بمبلغ 71 دج ولكنه سجل خطأ في يومية المدفوعات بمبلغ 17 دج وقد قام البنك بصرف الشيك وتسجيله في كشف الحساب وفقا لقيمته الصحيحة وهي 71 دج.
- ارفق البنك بكشف الحساب شيكا مرفوضا بمبلغ 100,50 دج سبق استلامه من احد عملاء المنشأة ولم تقم المنشأة بإجراء أي قيد يثبت ذلك.

المطلوب:

1. اعداد مطكرة التقارب البنكي في 2019-12-31

2. اجراء قيود التسوية اللازمة في 2019-12-31

التمرين 6 :

وصل الى شركة "الاهلي" كشف حسابها لدى البنك العربي لشهر ديسمبر 2019. وقد اظهر الكشف ان رصيد حساب الشركة طرفه يبلغ 58452 دج بينما تظهر سجلات شركة الاهلي ان رصيد حسابها بالبنك العربي في اخر ديسمبر 58500 دج وبمقارنة كشف حساب البنك العربي ومرفقاته بسجلات شركة الاهلي ظهرت المعلومات التالية:

- لم يظهر بكشف البنك مبالغ اودعتها شركة الاهلي يوم 31-12 بـ 1380 دج.
- هناك شيك تبلغ قيمته 4500 دج حررته شركة الاهلي بتاريخ 24 ديسمبر الا انه لم يظهر في كشف حساب البنك العربي.
- بتاريخ 28 ديسمبر حصل البنك العربي مبلغ 720 دج قيمة ايرادات اوراق مالية تخص المنشأة وارفق اشعار الاضافة مع الكشف.
- بتاريخ 30 ديسمبر خصم البنك العربي 3600 دج مصاريف بنكية وارفق صورة من اشعار الخصم للشركة.
- تبين للشركة ان شيكا مقدما من احد العملاء تبلغ قيمته 11880 دج قد ظهر في سجلاتها بـ 12168

المطلوب:

1. اعداد مذكرة تسوية البنك في 2019-12-31

2. اجراء قيود اليومية اللازمة

التمرين 7 :

بلغ رصيد حساب البنك في دفاتر منشأة " النجاح " 317180 دج في 2019-12-31 . وعند ورود كشف حساب البنك في 2019-12-31 إتضح أن رصيد المنشأة وفقاً لكشف حساب البنك هو 396110 دج . ومراجعة دفاتر المنشأة مع كشف الحساب اتضح الآتي :

- أن هناك مصاريف وعمولات بنكية قدرها 70 دج قام البنك بخصمها وأرسل إشعار الخصم مع كشف الحساب .
- إيداعات يوم 2019-12-31 وقدرها 18200 دج لم تظهر في كشف الحساب .
- أن هناك شيكات حررت لمستفيدين ولم تقدم للصرف من البنك قيمتها 81200 دج .
- هناك كمبيالات قيمتها 16000 دج قام البنك بتحصيلها نيابة عن المنشأة وأضافها إلى حساب المنشأة طرفه وأرسل إشعار الإضافة مع كشف الحساب .

المطلوب :

1. إعداد مذكرة تسوية البنك في 2019-12-31 .

2. إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر منشأة " النجاح "

إقفال واعادة فتح الحسابات : تخصيص النتائج

يعتمد إقفال الحسابات وإعادة فتحها على مبدأ استقلالية الدورات المالية ، والتي ترتبط وفقاً للسنة المالية بالمنتجات التي تم الحصول عليها من هذه السنة المالية والاعباء التي تتحملها السنة المالية ، وعلى مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية التي يجب أن تتوافق مع الميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

1. إقفال الحسابات ومعاينة النتيجة

أ. إذا كانت المنتجات أكبر من الاعباء (حالة النتيجة ربح).

		تاريخ الاقفال		
	xxx		المنتجات	7xx
Xxx		الاعباء	6xx	
xxx		نتيجة الدورة (ربح) (معاينة نتيجة الدورة – ترصيد حسابات التسيير)	120	

ب. اذا كانت المنتجات أقل من الاعباء (حالة النتيجة خسارة)

		تاريخ الاقفال		
	xxx		المنتجات	7xx
Xxx		نتيجة الدورة (خسارة)		129
xxx		الاعباء (معاينة نتيجة الدورة – ترصيد حسابات التسيير)	6xx	

تلحق حسابات التسيير بالسنة المالية المعنية

2. إعادة فتح الحسابات

حسابات الميزانية باقية للسنة المالية ويتم استرداد رصيدها في بداية السنة المالية التالية ، بما في ذلك الحساب 120 أو الحساب 129 (مبدأ الاستمرارية).

3. تخصيص النتيجة في مؤسسة فردية

النتيجة متروكة لرب العمل المسؤول عن المؤسسة الفردية

أ. حالة الربح

		الدورة N+1		
	xxx	من ح/ نتيجة الدورة	120	
xxx		الى ح/ المستغل	108	
		(تخصيص نتيجة الدورة)		

ب. حالة الخسارة

		الدورة N+1		
	xxx	من ح/ حساب المستغل	108	
xxx		الى ح/ نتيجة الدورة	129	
		(تخصيص نتيجة الدورة)		

رصيد ح/ 108 يحول فيما بعد الى ح/ 101 رأس المال الفردي

4. تخصيص النتيجة في الشركات

أ. حالة الربح

		الدورة N+1		
	xxx	من ح/ نتيجة الدورة (ربح)	120	
Xxx		الى ح/ احتياطات	106	
xxx		ح/ الشركاء: ارباح ستوزع	457	
		(تخصيص نتيجة الدورة)		

ب. حالة الخسارة

		الدورة N+1		
	xxx	من ح/ نتيجة الدورة (ربح)	110	
Xxx		الى ح/ نتيجة الدورة (خسارة)	129	
xxx		(تخصيص نتيجة الدورة)		

مثال 1: اقفال واعادة فتح الحسابات

في N/12/31 ، قدم لك ميزان المراجعة بعد الجرد لمؤسسة السلام كما يلي :

الارصدة		اسم الحساب	رح
الدائنة	المدينة		
48.300	-		10100
4.830	-		10610
4.500	-		10630
4.610	-		10680
4.700	-		15100
105.200	-		16400
3.450	-		16880
-	22.100		20700
-	26.570		21100
-	70.300		21300
-	96.370		21540
-	23.100		21820
-	9.720		21830
-	9.200		27300
24.960	-		28130
68.850	-		28154
11.690	-		28182
5.773	-		28183
-	19.950		31100
-	68.210		35500
2.925	-		39510
46.085	-		40100
6.023	-		40400
2.693	-		40800
-	10.703		41100

11.090	-	43100
3.266	-	43700
6.941	-	44400
-	12.960	48600
9.035	-	48700
7.010	-	49100
-	9.610	50600
-	33.760	51200
-	854	53000
2.355	-	59060
-	287.185	60100
-	2.815	60310
-	18.510	60600
13.110	-	60900
-	6.363	61200
-	18.995	61500
-	5.270	61600
-	2.403	62110
-	4.490	62260
-	11.256	62300
-	16.157	62410
-	4.667	62600
-	2.070	62700
-	28.845	64100
-	245.192	63100
-	94.531	63740
-	2.477	65400
-	6.960	66100
-	1.939	66600

-	2.570		66700
-	20.417		67500
-	9.628		68110
-	4.701		68150
-	2.839		68170
-	1.440		68600
-	13.995		69500
784.777	-		70100
4.701	-		70800
-	34.592		70900
35.915	-		72400
11.613	-		73000
5.467	-		76200
2.413	-		76700
11.613	-		77500
6.962	-		78170
2.857	-		76860
1.263.714	1.263.714		

أ. قدم قيود الاقفال لحسابات الدورة N

ب. قدم قيود الاسترجاع في N+1/01/01

الحل

أ. قيود الاقفال للحسابات في N/12/31

من الضروري أولاً تخصيص الاحتياطات الواردة والممنوحة على التوالي للحسابات 601000 -

شراء المواد الخام و 70100 - مبيعات المنتجات النهائية.

13.110	13.110	<u>N/12/31</u>	60100	60900
		(ترصيد التخفيضات المحصلة على المشتريات)		
34.592	34.592	<u>N/12/31</u>	70900	70100
		(ترصيد التخفيضات الممنوحة على المبيعات)		

يمكننا بعد ذلك تسجيل معاينة نتيجة الدورة N:

	802.605	<u>N/12/31</u>		12000
274 075,00			60100	
2 815,00			60310	
18 510,00			60600	
6 363,00			61200	
18 995,00			61500	
5 270,00			61600	
2 403,00			62110	
4 490,00			62260	
11 256,00			62300	
16 157,00			62410	
4 667,00			62600	
2 070,00			62700	
28 845,00			64100	
245 192,00			63100	
94 531,00			63740	
2 477,00			65400	

6 960,00			66100	
1 939,00			66600	
2 570,00			66700	
20 417,00			67500	
9 628,00			68110	
4 701,00			68150	
2 839,00			68170	
1 440,00			68600	
13 995,00			69500	
		<u>N/12/31</u>		
	750 185,00			70100
	4 701,00			70800
	35 915,00			71350
	11 613,00			72200
	5 467,00			76200
	2 413,00			76700
	11 613,00			77500
	6 962,00			78170
	2 857,00			78660
831 726,00			12000	
		<u>(ترصيد حسابات المنتوجات)</u>		

ثم يجب إغلاق حسابات الميزانية .

		<u>N/12/31</u>	
	48 300,00		10100
	29 121,00		12000
	4 830,00		10610
	4 500,00		10630
	4 610,00		10680
	4 700,00		15100
	105 200,00		16400
	3 450,00		16880
	24 960,00		28130
	68 850,00		28154
	11 690,00		28182
	5 773,00		28183
	2 925,00		39510
	46 085,00		40100
	6 023,00		40400
	2 693,00		40800
	11 090,00		43100
	3 266,00		43700
	6 941,00		44400
	9 035,00		48700
	7 010,00		49100
	2 355,00		59060
22 100,00			20700
26 570,00			21100
70 300,00			21300
96 370,00			21540

23 100,00			21820
9 720,00			21830
9 200,00			27300
19 950,00			31100
68 210,00			35500
10 703,00			41100
12 960,00			48600
9 610,00			50600
33 760,00			51200
854,00			53000
		(ترصيد حسابات الميزانية)	

2. اعادة فتح الميزانية في N+1/01/01

		<u>N+1/01/01</u>	
	22 100,00		20700
	26 570,00		21100
	70 300,00		21300
	96 370,00		21540
	23 100,00		21820
	9 720,00		21830
	9 200,00		27300
	19 950,00		31100
	68 210,00		35500
	10 703,00		41100
	12 960,00		48600
	9 610,00		50600
	33 760,00		51200
	854,00		53000

48 300,00			10100	
29 121,00			12000	
4 830,00			10610	
4 500,00			10630	
4 610,00			10680	
4 700,00			15100	
105 200,00			16400	
3 450,00			16880	
24 960,00			28130	
68 850,00			28154	
11 690,00			28182	
5 773,00			28183	
2 925,00			39510	
46 085,00			40100	
6 023,00			40400	
2 693,00			40800	
11 090,00			43100	
3 266,00			43700	
6 941,00			44400	
9 035,00			48700	
7 010,00			49100	
2 355,00			59060	
		(اعادة فتح حسابات الميزانية)		

مثال 2: تخصيص النتيجة في المؤسسة الفردية

حققت مؤسسة ERIKA الفردية ارباحا تقدر بـ: 17.561 دج للسنة المالية المنتهية في N/12/31

من كشف ميزانيتها في N/12/31 تم استخراج المعلومات التالية:

كشف الميزانية في N/12/31	
38.600	101- رأس المال
13.456 -	108- حساب المستغل
17.561	120- نتيجة الدورة

في 24 جانفي N + 1 ، قرر السيد سالم ، رجل أعمال والمالك للمؤسسة الفردية ، تحويل الربح من العام N إلى حساب المستغل ، ثم تحويل الرصيد إلى رأس المال الفردي.

(1) اشرح سبب كون رصيد الحساب 108 لدينا في N/12/31

(2) تقديم قيود تخصيص النتيجة.

(3) اعرض هيكل حقوق الملكية (رؤوس الاموال الخاصة) بعد هذا التخصيص.

الحل

1. شرح سبب كون رصيد > / 108 لدينا في N/12/31

الحساب 108 - يعرض حساب المشغل رصيد مدين بسبب عمليات السحب التي قام بها رجل المستغل سالم خلال السنة المالية كسلفة على النتيجة. تذكر أن هذه النتيجة هي من حيث المبدأ دخل وأنه سيخضع للضريبة بشكل شخصي على الربح المحقق.

وكانت النتيجة التي تحققت كافية لتغطية التقدم الذي أحرزها السيد سالم.

2. تخصيص النتيجة

N/12/31			
17.561	نتيجة الدورة (ربح)	120	
17.561	حساب المستغل	108	

		(تخصيص نتيجة الدورة N)	
4.105	4.105	حساب المستغل	108
		راس المال الفردي	101
		(تخصيص 17.561 – 13.456)	

3. راس المال بعد تخصيص النتيجة

كشف الميزانية في N/12/31	
42.705	101 راس المال

نلاحظ أن $42.705 = 17.561 + 13.456 - 38.600$ دج. إن هيكل حقوق الملكية هو الذي يتغير في نهاية تخصيص النتيجة ، ويظل مبلغها متطابقاً.

مثال 3 : تخصيص نتيجة شركة

من كشف الميزانية لشركة اسهم في N/12/31 استخرجنا المعلومات التالية :

كشف الميزانية في N/12/31	
80.000	رأس المال الاجتماعي (4.000 سهم ب: 20 دج للسهم)
5.310	الاحتياطات القانونية
21.300	الاحتياطات الاساسية
8.150	الاحتياطات الاختيارية
24.620	نتيجة الدورة

المادة 7 من القانون الاساسي للشركة والخاصة بتوزيع النتيجة تنص:

- الخسارة المحتملة ترحل الى الجانب المدين الجديد؛
- يخصص الاحتياطي القانوني وفق الشروط التي يحددها القانون.
- سيتم تخصيص الاحتياطي القانوني كل سنة مقابل 2500 دج ؛
- تم تخصيص حصة قانونية بنسبة 3.5% لكل مساهم على مساهمته.
- سيتم ملء احتياطي اختياري وفقاً لقرارات الجمعية العمومية.
- سيتم تخصيص الرصيد للشركاء بما يتناسب مع مساهماتهم. "

- في 28 أفريل ، قرر المساهمون المجتمعون في اجتماع عام تخصيص 3500 دج في الاحتياطي الاختياري وتخصيص 17,320 دج في الأرباح (الفائدة القانونية + الأرباح الفائقة). رأس المال مدفوع بالكامل.
- (1) تمييز وتحديد التحفظات المختلفة (القانونية ، القانونية ، الاختيارية).
- (2) تقديم جدول توزيع الأرباح للسنة المالية N.
- (3) تسجيل تخصيص النتيجة للسنة N بعد الاجتماع العام.
- (4) في N + 1 ، تكبدت الشركة خسارة قدرها 25.379 دج. تقرر الجمعية تخصيصها للترحيل مرة أخرى. سجل هذه القيود.

الحل:

1. مختلف الاحتياطات

2.

1061/ح	يفرضه القانون. كل سنة مالية 5% من صافي ربح السنة المالية ناقصاً أي خسائر سابقة ، إن وجدت ، حتى تصل إلى 10% من رأس المال	الاحتياطات القانونية
1063/حت	قد ينص النظام الأساسي على خصم جزء من الربح لتشكيل احتياطي قانوني.	الاحتياطات الأساسية
1068/ح	يمكن تخصيص الوقف ومبلغ الوقف الاختياري لكل سنة مالية من قبل الجمعية العمومية	الاحتياطات الاختيارية

3. جدول توزيع نتيجة الدورة N

- الاحتياطي القانوني: $24.620 \times 5\% = 1.231$ دج؛
- $1.231 + 5.310 = 6.541$ دج أقل من $80.000 \times 10\%$ ، وبالتالي
- الاحتياطي القانوني يكون : 1.231 دج
- الأرباح : $14.520 + 2.800 = 17.320$ دج
- الفائدة الأساسية : $80.000 \times 3,5\% = 2.800$ دج
- توزيعات الأرباح : 14.520 دج.

البيان	التخصيص	الاصل
الاصل :		24.620
الترحيل من جديد N-1		
نتيجة الدورة N		
التخصيص:		
- الاحتياطي القانوني	1.231	
- الاحتياطي الاساسي	2.500	
- الاحتياطي الاختياري	3.500	
- الارباح	17.320	
- الترحيل من جديد N	69	
المجموع	24.620	24.620

4. تسجيل تخصيص النتيجة

		<u>N+1/04/28</u>	
	24.620	نتيجة الدورة (ربح)	1200
1.231		الاحتياطي القانوني	1061
2.500		الاحتياطي الاساسي	1063
3.500		الاحتياطي الاختياري	1068
69		الترحيل من جديد دائن	1100
17.320		الشركاء ، ارباح للدفع	4550
		(تخصيص نتيجة الدورة N)	

5. تسجيل تخصيص خسارة الدورة N+1

		<u>N+1/04/28</u>	
	25.379	الترحيل من جديد (رصيد مدين)	1190
25.379		نتيجة الدورة (خسارة)	1290
		(تخصيص نتيجة دورة N)	

تصحيح أخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية

بعد دراسة الانواع المختلفة من الازخطاء المحاسبية، سوف ندرس أسباب الازخطاء وتقنيات تصحيحها.

1. تصنيف الازخطاء في المحاسبة

الازخطاء المرتبطة بأعمال التسجيل والمعالجة المحاسبية عديدة: منها الازخطاء الحسابية، أخطاء التحميل، عدم الشمولية والتسجيل المزدوج. وهي أخطاء ناتجة في العادة عن سوء تنظيم محاسبي او أخطاء ناتجة عن قلة خبرة المحاسب او عدم إلمامه بمبادئ المحاسبة ، كل هاته الازخطاء يتم تصحيحها بتقنيات مختلفة.

1-1. الازخطاء الحسابية:

يشمل هذا النوع من الازخطاء على:

- **انعكاس أو قلب الأرقام:** عندما يكون قيمة الخطأ مضاعفا للعدد " 9 " ، فهو غالبا ما يكون ناتجا عن قلب الارقام من حيث ترتيب آحادها وعشراتها... الخ، كأن نكتب مثلا : 2301 عوضا عن 3012 ، هذا الانعكاس في الارقام نتعرف عليه من خلال حساب الفرق بين المبلغين : $3.012 - 2.301 = 711$ ، وهذا الناتج يقبل القسمة على " 9 " ، أي : $\frac{711}{9} = 79$ ، وكون الخطأ من مضاعفات العدد " 9 " فهذا يعني أن البحث يتوجه أولا حول امكانية وجود خطأ محتمل في ترتيب الارقام.
- **الازخطاء الناتجة عن الترحيل:** هذا النوع من الازخطاء يحدث عند اعداد ميزان المراجعة، حيث يمكن أن :

- نسيان ترحيل مبلغ؛

- تسجيل مزدوج لنفس العملية؛

- مبادلة بين مدين ودائن عند الترحيل من الدفتر الكبير الى ميزان المراجعة.

تستمر بعض أخطاء الترحيل حتى بعد اعداد ميزان المراجعة ؛ وهو ما يدعى إرسال عنصر إلى حساب غير صحيح بدلاً من الحساب المتأثر.

لا يمكن اكتشاف النوع الأخير من الأخطاء التعويضية إلا عن طريق تحليل الحسابات والتحقق منها.

يتيح استخدام معالجة البيانات عموماً التخلص من أخطاء الإضافة والترحيل.

1-2. أخطاء التحميل

يقوم المحاسب بتسجيل عملية في حساب ، بدلاً من الحساب المعني عادةً. وتعتبر هذه الأخطاء شائعة جداً، يمكن أن يتكون خطأ التحميل من انعكاس بين:

- حساب المصاريف وحساب الميزانية ؛
- حساب الدخل وحساب الميزانية ؛
- حساب أعباء وحساب أعباء آخر؛
- حساب منتج وحساب منتج آخر؛
- حساب ميزانية وحساب آخر للميزانية؛
- حسابات الاعباء وحسابات المنتوجات.

1-3. أخطاء عدم الترحيل

وهو خطأ عدم ترحيل العملية بالكامل. في هاته الحالة يجب تحليل الحسابات وتبريرها أو حتى فحص الوضع والعمليات بعد نهاية السنة المالية حتى يمكن الكشف عن هذا النوع من الحالات الشاذة.

1-4. خطأ التسجيل المزدوج

هذا الخطأ ناتج عن ترحيل نفس المستند عدة مرات (مرتين أو أكثر). هذا الخطأ خطير ويمكن أن يكون مصدر اختلاس.

2. أسباب أخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية

ترجع أخطاء التسجيل والمعالجة المحاسبية بشكل عام إلى سوء التنظيم المحاسبي ، وعدم كفاية المؤهلات وعدم الانتباه من جانب المكلفين بالمحاسبة.

■ ضعف في التنظيم المحاسبي:

نقاط الضعف	الحلول
<ul style="list-style-type: none"> - عدم وجود مخطط أعمال مفصل ومشروح للحسابات أو دليل محاسبة أو دليل تحميل المبالغ على الحسابات المعنية - سوء تنظيم المحاسبة - الإجراءات الفاشلة 	مراجعة المؤسسة لتبني تنظيم جديدة
التأهيل الضعيف للاعوان المكلفين بالمحاسبة	التدريب التأهيلي + التوثيق + تقييم مهارات موظفي المحاسبة + التحديث المحاسبي

■ غياب الطريقة (المنهجية)

يتم تعريف المحاسبة على أنها تخصص في الأسلوب. لا يمكن أداء العمل المحاسبي بشكل جيد إلا عندما يكون لدى المحاسب طريقة ويسير بشكل منهجي. لذلك من المهم معرفة كيف ينبغي أن يتم تنفيذ تعاقب المهام والالتزام بها بدقة. تفترض الطريقة أيضاً أن المستندات المحاسبية منظمة جيداً ومُحكمة جيداً وأن المحاسب يأخذ كل العناية المطلوبة لضمان تقديم عمله بشكل جيد.

■ عدم يقظة الاعوان

لا يمكن القضاء تمامًا على الأخطاء التي يسببها الفشل البشري. ومع ذلك ، تميل أخطاء عدم الانتباه البشري إلى أن تصبح نادرة من خلال خبرة الضباط ومعرفتهم بالقضية أو الشركة ومن خلال تطوير المهارات. يجعل التصميم الجيد لتطبيق الكمبيوتر من الممكن الحد من احتمالات أخطاء الإدخال البشرية أو حتى إزالتها تمامًا ، لا سيما عن طريق التكامل والتوليد التلقائي للمدخلات المحاسبية.

3. تصحيح الاخطاء

3-1. تصحيح أخطاء الدفتر اليومي

على المستوى النظري ، هناك أربع طرق لتصحيح الأخطاء المحاسبية في قيود اليومية: القيد المعاكس ، والمتمم الصفري ، والتصحيح السلي ، والتحويل. في الممارسة العملية ، تم إهمال طرق التصحيح المتمثلة في المكمل الصفري والسلي بينما يتم ممارسة طريقة القيد المعاكس مع بعض التبسيط.

■ طريقة القيد المعاكس: سواء كان الخطأ يتعلق بالمجموع أو بالحسابات، يتم إلغاء التسجيل الخاطئ

عن طريق قيد معاكس للقيد الأول ويتم تسجيل القيد الصحيح من جديد.

تتطلب هذه العملية وضوحًا كبيرًا في صياغة شرح العملية. وتجدر الإشارة بشكل خاص إلى:

- تاريخ التعديل؛

- سبب التعديل؛

- رقم ورقة التسجيل غير الصحيح والتاريخ.

- الإشارة إلى المستند الأساسي.

مع الإشارة الى ان هذه العملية هي الوحيدة المستخدمة في الأنظمة المحوسبة

مثال: في 2020/06/10 تم اجراء القيد التالي:

		2020/06/10		
1.100	1.100	مصاريف المستخدمين	63	
		موردو المخزونات والخدمات	401	
		(تعويضات للعمال)		

في 20/12/2020 اكتشف المحاسب الخطأ، وصححه بطريقة القيد المعاكس كما يلي:

1.100	1.100	2020/12/20 موردو المخزونات والخدمات مصاريف المستخدمين (القيد المعاكس للقيد المسجل بتاريخ: 06/10)	63	401
1.100	1.000 100	خدمات خارجية TVA قابل للاسترجاع موردو المخزونات والخدمات (تسجيل قيد 2020/06/10)	401	62 4456

■ طريقة التحويل

يمكن تصحيح الخطأ عن طريق ترصيد الجزء الخاطئ فقط وتحويل رصيده الى الحساب الصحيح.
بالعودة الى المثال السابق يكون القيد التصحيحي كما يلي:

1.100	1.000 100	2020/12/20 خدمات TVA قابل للاسترجاع مصاريف المستخدمين (ترصيد ح/ 63)	63	62 4456
-------	--------------	---	----	------------

■ طريقة المتتم الصفري

حسب هاته الطريقة، يتم الغاء المبلغ الخاطئ عن طريق اضافة قيد جديد بنفس القيد الخاطئ لكن بمبلغ اذا جمع مع المبلغ الخاطئ يكون المجموع مساو للصفر. وذلك عن طريق طرح آحاد المبلغ الخاطئ من العدد 10 وباقي الاعداد تطرح من العدد 9 على ان يضاف الى الناتج على اليسار العدد 1 باشارة سالبة.

مثال:

بتاريخ 2020/05/05 سجل المحاسب القيد التالي :

25213	25213	2020/05/05	700	411
-------	-------	------------	-----	-----

وكان المبلغ الصحيح هو : 25132 ، وبالتالي يجب الغاء المبلغ الخاطئ (25213) عن طريق حساب المتمم الصفري له على النحو التالي:

	9	9	9	9	10
	2	5	2	1	3
-1	7	4	7	8	7

وبالتالي يكون التصحيح كما يلي :

-174787	-174787	الزبائن المبيعات من البضائع الغاء عملية (2020/05/05)	700	411
25132	25132	الزبائن المبيعات من البضائع اعادة تسجيل عملية 2020/05/05	700	411

طريقة المتمم السلبي

حسب هاته الطريقة يتم الغاء القيد الخاطئ عن طريق اعادته كما هو لكن بمبلغ مساوي له ومعاكس له في الاشارة ، حيث يوضع المبلغ بين قوسين للدلالة على سلبيته.

مثال

بالعودة للمثال السابق، يكون التصحيح كما يلي:

(25213)	(25213)	الزبائن مبيعات البضائع الغاء القيد الخاطئ عن طريق المتمم السلبي	700	411
25132	25132	الزبائن مبيعات البضائع (تسجيل القيد الصحيح)	700	411

3-2. تصحيح أخطاء الدفتر الكبير (دفتر الاستاذ)

يمكن استخدام أي وسيلة لتصحيح الأخطاء الخاصة بدفتر الأستاذ العام: شطب أو امسح الإدخال. لكن التصحيحات يجب أن تتم بشكل صحيح. يمكن استخدام عملية التكملة الصفرية لتعديلات دفتر الأستاذ العام. لا يؤثر تصحيح أخطاء دفتر الأستاذ العام إلا على الأنظمة اليدوية. في الأنظمة المحوسبة الأخطاء في الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام مستحيلة من حيث المبدأ.

4. البحث عن الأخطاء في ميزان المراجعة

إذا كانت مجاميع الحركات المدينة لا تعادل بشكل دقيق مجاميع الحركات الدائنة ونفس الشيء في الارصدة أو حتى إذا كانت معادلة لبعضها البعض ولكنها مختلفة عن تلك الموجودة في الدفتر اليومي ، فإننا نستنتج أننا ارتكبنا خطأ واحداً أو أكثر . يمكن أن يتطلب البحث عن أخطاء أو أخطاء جهداً كبيراً ، ومن هنا تأتي أهمية المتابعة بطريقة منهجية لتجنب ارتكاب الأخطاء أو اكتشافها بسرعة وبشكل موثوق. يمكن للعديد من المعايير أن توجه هذا العمل لإيجاد أخطاء في الميزان. ومع ذلك ، لا يوجد دليل يمكن أن يصف جميع المواقف التي يواجهها المرء في الممارسة. أيضا ، من الضروري التكيف بحكمة مع كل حالة ملموسة. للقيام بذلك ، سيكون من الضروري السعي لتحسين قدرة الفرد على الاستيعاب والتي على الرغم من كونها صفة طبيعية للعقل ، إلا أنها تتطور من خلال التمرين واستثمار الخبرات. سيركز عمل اكتشاف الأخطاء في الميزان على الحركات لأنه عندما تكون الحركات صحيحة ، يمكن تحديد أي أخطاء في الموازين بسهولة ومن ثم تصحيحها.

4-1. مجاميع الميزان متساوية ولكنها غير متساوية مع مجاميع الدفتر اليومي

يمكن أن يكون للخطأ أصول متعددة بناءً على اتجاه الاختلاف: إجمالي الرصيد أكبر من إجمالي دفتر اليومية أو العكس

- أولاً وقبل كل شيء ، عليك حساب الفرق ومعرفة ما إذا كان الرقم المحدد بهذه الطريقة يوحي لك توجهه.
- الخطوة التالية بشكل عام هي إعادة انجاز مجاميع دفتر اليومية وإجمالي الرصيد.
- في حالة عدم اكتشاف أي خطأ من الفحص السابق ، يتم فحصه حسب الاقتضاء ؛

■ **الوضعية الاولى : مجموع الميزان أكبر من مجموع الدفتر اليومي**

نتحقق تباعا ، على وجه الخصوص:

- إذا تم ترحيل حساب دفتر الأستاذ العام مرتين في الميزان
- أو ، إذا تعذر ذلك ، إذا تم ترحيل الإدخال مرتين إلى حسابات دفتر الأستاذ العام ؛
- أو ، في حالة عدم حدوث ذلك ، تتم إعادة انجاز مجاميع حسابات دفتر الأستاذ العام ، بدءًا من الحسابات المرصدة.

■ **الوضعية الثانية: مجموع الميزان أقل من مجموع الدفتر اليومي**

نتحقق تباعا ، على وجه الخصوص:

- إذا تم حذف حساب دفتر الأستاذ العام للترحيل إلى الميزان.
- أو ، إذا تعذر ذلك ، إذا تم حذف إدخال (يسمى أيضًا قيد في الدفتر اليومي) ولم يتم ترحيله الى الدفتر الكبير. للقيام بذلك ، نتأكد من فحص جميع المبالغ الموجودة في اليومية ؛
- أو ، إذا تعذر ذلك ، يتم إعادة إنشاء مجاميع حركات حساب الجفتر الكبير ، بدءًا من حسابات ميزان المراجعة.

4-2. مجاميع ميزان المراجعة غير متوازنة ولكن احدها مساوي لمجاميع الدفتر اليومي

سيتم وضع عمليات البحث في العمود الذي لا يتطابق مع الدفتر اليومي:

- نحدد مقدار الاختلاف لمعرفة ما إذا كان الاختلاف المحدد بهذه الطريقة يشير إلى اتجاه ؛
- ثم نقوم بإعادة إجمالي عمود الرصيد الخطأ. مزيد من البحث يعتمد على اتجاه الفارق.

1. ABOALJAWAD M, *la pratique comptable marocaine, ED. Maghrébine, 1996.*
2. Anne Marie bouvier et Charlotte disle; *INTRODUCTION A LA COMPTABILITE " cas pratiques " ; édition DUNOD; paris; 2008*
3. Mouhamed abou jaouad; *Comptabilité générale approfondie- comptabilité et fiscalité , édition maghrébine ;2011*
4. BERNHEIMY, ESCAFFREL., « Évaluation à la juste valeur : un nouveau modèle comptable ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit, tome 5, vol. 2, 1999*
5. CASTA J.F., COLASSE B. (coordonnateurs), *Juste valeur : enjeux techniques et politiques, Economica, 2001.*
6. CHRISTOPHE B., *La comptabilité verte : de la politique environnementale à l'éco-bilan, De Boeck Université, 1994.*
7. COLASSE B., *Introduction à la comptabilité, 10e édition, Economica, 2007.*
8. Daniel Gouadain et EL Bachir Wade; *COMPTABILITE GENERALE " système comptable ouhada"; Agence universitaire de la francophonie; éditions estem; paris ; 2001*
9. GEORGES LANGLOIS et MICHELINE FRIEDRICH, *comptabilité financière, MANUEL. EXERCICES, 19^E EDITION, paris, 2015*
10. Gerard ENSELIM, *Exercices de comptabilité générale DPECF, Litec 1991.*
11. JEANJEAN T., *Juste valeur et décision, in CASTA J.F et COLASSE B. (Ed), Juste valeur : enjeux techniques et politiques, Economica, , 2001.*
12. Jacques Richard et Christine Collette; *COMPTABILITE GENERALE. SYSTEME FRANÇAIS ET NORMES IFRS; 8^{eme} édition; DUNOD, 2008*
13. LEMARCHAND Y., NIKITIN M., *Capitalisme et comptabilité, in Encyclopédie de comptabilité, p. 105, Economica, 2000.*
14. LEMARCHAND Y., NIKITIN M., *Histoire des systèmes comptables, in Encyclopédie de comptabilité, , Economica, 2000.*
15. Nabil Bouayad Amine; *COMPTABILITE APPROFONDIE "principes détaillés 124 cas corrigés "; 1^{ere} édition ; rabat; 2016*
16. PASQUALINI F., *Le principe de l'image fidèle en droit comptable, Litec, 1992.*
17. ROBERT OBERT et MARIE –PIERE MAIRESSE, *Comptabilité approfondie, manuel et applications, DUNOD, paris, 2015*
18. Robert maeso; *COMPTABILITE APPROFONDIE – L'essentiel en fiches- ; édition DUNOD, paris;2015.*
19. ROBERT OBERT et MARIE –PIERE MAIRESSE , *COMPTABILITE ET AUDIT "Manuel et applications " ; 2^{eme} édition; DUNOD; paris; 2009.*
20. Smail kabaj et autre, *COMPTABILITE GENERALE " principes-techniques-outils ", EDISOFT, 8^{eme} édition ,rabat, 2013*