

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



المحاسبة المالية المعمقة 2

محاضرات وتمارين مرفقة بالحلول موافقة لمحتوي البرنامج الوزاري لسنة 2014.

مطبوعة جامعية موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة ومالية.

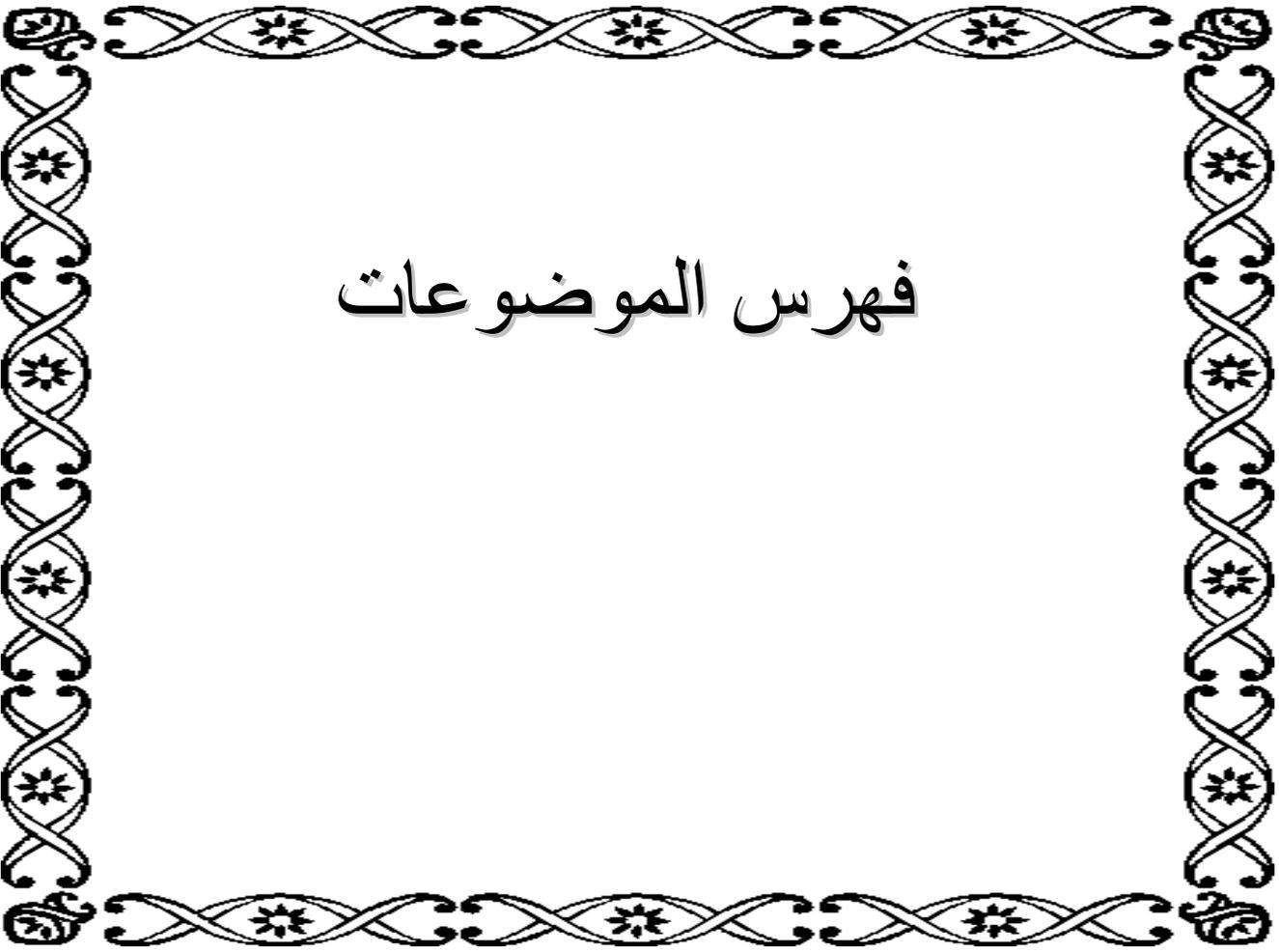
من إعداد الدكتور:
مسيف خالد

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

كل الأساتذة الزملاء في كلية العلوم الاقتصادية، الإخوة المهنيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين، وكذلك طلبة السنة الثالثة ليسانس أكاديمي، وطلبة السنة الثالثة ليسانس مهني لمعهد العلوم والتكنولوجيات التطبيقية تخصص: محاسبة ومالية، لجامعة أم البواقي.



فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

01	مقدمة عامة
03	الفصل التمهيدي: النظام المحاسبي المالي
03	تمهيد
03	أهداف النظام
04	مبادئ النظام
11	الفصل الأول: محاسبة الاهتلاكات، المؤونات وتدني القيم.
11	تمهيد
12	التسوية المحاسبية
15	تمارين محلولة
29	الفصل الثاني: التقارب البنكي.
29	تمهيد
30	التسوية المحاسبية
39	تمارين محلولة
46	الفصل الثالث: الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به.
46	تمهيد
47	التسوية المحاسبية
50	تمارين محلولة
53	الفصل الرابع: تسوية التكاليف والإيرادات.
53	تمهيد
54	التسوية المحاسبية
56	تمارين محلولة
59	الفصل الخامس: الأحداث اللاحقة بعد الإقفال.
59	تمهيد
60	التسوية المحاسبية
61	تمارين محلولة
61	المراجع
65	الملاحق

مقدمة عامة:

يستند نظام المعلومات المحاسبية على المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة على أساس الوثائق الثبوتية، للوصول إلى القوائم المالية "المخرجات"، حيث أخذ يتجه نحو التوحيد والتدويل لمنحه قابلية المقارنة في المكان التي كانت مفقودة (الملحق 01+02).

ففي موضوع المحاسبة، خطت الجزائر خطوة كبيرة باعتمادها للنظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010، والمستوحى من المعايير الدولية IAS/IFRS، تبقى الجزائر تعاني في مجال الإفصاح، فحسب آخر تقرير للتنافسية الدولية GCR المنشور من طرف منتدى الاقتصاد الدولي WEF لسنة 2018/2017 الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي، تحتل الجزائر المرتبة 129 من بين 137 دولة في العالم وهذا فيما يخص قوة معايير التدقيق والإفصاح، ولعل ما يثبت ذلك على أرض الواقع هي فضائح الفساد التي ظهرت مؤخرا لأكبر شركة وطنية سوناطراك وعقودها المشبوهة مع شريكها الإيطالي سايبام بمباركة من الشركة الأم إيني، والشركة الكندية أس أن سي لافلان، والتي لم يتم اكتشافها إلا بعد تحرك القضاء الإيطالي بالتحقق فيها سنة 2012، حيث اكتشف في قضية سوناطراك2 أن جذور القضية تعود إلى العقود المبرمة من سنة 2007. بالإضافة إلى الفضائح الأخرى في شركة سونالغاز ومن قبلها قضية بنك الخليفة...، وحتى في التقرير السنوي الأخير لسنة 2016 لمنظمة الشفافية الدولية، احتلت الجزائر المرتبة 108 من مجموع 176 دولة شملها سبر الآراء من حيث تفشي ظاهرة الفساد والرشوة.

وبعيدا عن التشاؤم، اتخذت الجزائر في هذا الصدد العديد من التدابير من أجل إصلاح وتطوير الوضع من جهة، ومن جهة أخرى لتجسيد تطبيق SCF، منها إنشاء لجنة وزارية للمعايرة، صدور القانون 10/01 في 2010/06/29 لتنظيم مهنة المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات والخبير المحاسب.

وسنحاول في هاته المطبوعة الجامعية الالتزام بالبرنامج الوزاري لسنة 2014، حيث نتطرق فيها إلى

الموضوعات التالية:

- محاسبة الاهتلاكات، المؤونات وتدني القيم
- التقارب البنكي
- الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به
- تسوية التكاليف والإيرادات

● الأحداث اللاحقة بعد الإقفال.

كما حاولنا الالتزام بالقوانين السارية المفعول حول المحاسبة، لا سيما القانون 07-11، المرسوم التنفيذي

156-08 وكذلك القرار المؤرخ في 2008/07/26.

نتمنى أن نكون قد وفقنا في هذا العمل، كما نرجوا من الطلبة الأعزاء، الأساتذة الأفاضل و الإخوة

المهنيين ألا ييخلوا علينا بملاحظاتهم واقتراحاتهم للرفقي بالمادة العلمية.

مع تحياتي الخالصة، الدكتور: مسيف خالد.

الفصل التمهيدي: النظام المحاسبي المالي

1-2- أهداف النظام:

- جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية.
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغييرات عليها).
- الانتقال من محاسبة المعالجة (comptabilité de traitement) إلى محاسبة الحكم (comptabilité de jugement).
- تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات).
- تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة.
- تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل أغلب الدول.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة وأكثر شفافية.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين، مقرضين، زبائن، جمهور، مدققين أو مراجعين، الدولة بمختلف هيئاتها (لم تعد المحاسبة تقتصر على الجهات الضريبية فقط).
- تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة (La juste valeur).

2-2- مبادئ النظام:

- إن الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي : الوحدة المحاسبية، استمرارية النشاط، القياس النقدي، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة، القيد المزدوج، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية، الإفصاح، الموضوعية، تحقيق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات....إلخ.
- أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد هي ثمانية نستعرضها فيما يلي:

1-2-2- محاسبة التعهد (الالتزام): Comptabilité d'engagement

- وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل

المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي انه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقاً لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقاً لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.

2-2-2-2 استمرارية الاستغلال (النشاط): Continuité d'exploitation

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك، وعموماً يفترض المحاسبون دائماً، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

2-2-2-3 المعلومة واضحة وسهلة الفهم: Intelligibilité

2-2-2-4 الملائمة: Pertinence

2-2-2-5 المعلومات ذات المصادقية: la fiabilité

2-2-2-6 القابلية للمقارنة: Comparabilité

2-2-2-7 التكلفة التاريخية: (coûts historiques)

تعتبر الكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المحزونات، وطبقاً لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلاً عند شراء استثمار ما في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى كذلك مقيدة في الدفاتر. لكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الميولات التضخمية، وبالتالي تظهر ذمة المؤسسة مشوهة، أي أن المبالغ لا تمثل الواقع، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية كأساس للتقييم أو ما يعرف بإعادة تقدير الممتلكات .

2-2-2-8 تغليب الجوهر على الشكل أو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

La prééminence de la réalité économique sur la forme juridique

ويقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلاً من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية.

3- قراءة قانونية للنظام المحاسبي المالي: (أهم القوانين التي صدرت لحد الآن):

- الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25 الحاملة للقانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة)، جاء هذا القانون ليُلغى القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني.
- الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 2008/05/28 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. (أحتوى على 44 مادة).
- الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 تضمنت مقررين:
 - المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم، محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات).
 - المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة (Comptabilité simplifiée).

4- سير النظام:

- 4-1- على من يطبق هذا النظام؟ : تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية (الأشخاص الذين تحكمهم قواعد القانون التجاري). حيث يستثنى من هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. أما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد عمالها حد معين فإنها تخضع لهذا النظام لكن في إطار ما يعرف بالمحاسبة المبسطة أو محاسبة الخزينة.

3- القوائم المالية :

(05 جداول بدل 17 جدول في المخطط الوطني) وهي:

- الميزانية
- جدول النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول حركة رؤوس الأموال
- الملاحق

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد أصبح شكل قائمة الأصول كما يلي: ¹

الجدول 1: الميزانية أصول

الأصول	الملاحظة	الإجمالي السنة (N)	اهتلاكات-تدني القيمة	الصافي السنة (N)	الصافي السنة (N-1)
<p><u>الأصول غير الجارية (المثبتة)</u> فارق الاقتناء إيجابي أو سلبي (goodwill) التثبيتات المعنوية التثبيتات العينية الأراضي البناءات التثبيتات العينية الأخرى التثبيتات الممنوح امتيازها التثبيتات الجارية إنجازها التثبيتات المالية السندات الموضوعه موضع المعادلة المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة بها السندات الأخرى المثبتة القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية الضرائب المؤجلة على الأصول</p>					
<p><u>مجموع الأصول غير الجارية</u></p>					
<p><u>الأصول الجارية</u> المخزونات و المنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة - الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب الأصول الأخرى الجارية النقدية وما يماثلها توظيفات وأصول مالية جارية أخرى أموال الخزينة</p>					
<p><u>مجموع الأصول الجارية</u></p>					
<p><u>المجموع العام للأصول</u></p>					

صار شكل قائمة الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:²

الجدول 2: الميزانية خصوم

السنة (N-1)	السنة N	الملاحظة	الخصوم
			<p>رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر (أو حساب المستغل) رأس المال غير المطلوب العلاوات والاحتياطات - الاحتياطات المدمجة (1) فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية - النتيجة الصافية حصة المجمع (1) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى - ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)</p>
			<p>I المجموع الخصوم غير الجارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤونات والمنتجات المدرجة سلفاً</p>
			<p>II مجموع الخصوم غير الجارية الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الأخرى خزينة الخصوم</p>
			<p>III مجموع الخصوم الجارية المجموع العام للخصوم</p>

² الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص. 29.

و يظهر حساب النتيجة حسب الطبيعة على الشكل التالي :³

الجدول 3: حسابات النتائج (حسب الطبيعة)

السنة (N-1)	السنة N	الملاحظة
		رقم الأعمال تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
		1- إنتاج السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
		2- استهلاك السنة المالية 3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1) أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
		4- إجمالي فائض الاستغلال المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
		5- النتيجة العملياتية المنتجات المالية الأعباء المالية
		6- النتيجة المالية 7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
		8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها) عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
		9- النتيجة غير العادية 10- صافي نتيجة السنة المالية حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)
		11- صافي نتيجة المجموع المدمج (1) و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

³الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص.30.

قائمة التدفقات النقدية "سيولة الخزينة"

تعتبر قائمة التدفقات النقدية قائمة جديدة أتى بها النظام المالي SCF وتوجد طريقتين لإعدادها: الطريقة المباشرة (وهي الموصى بها) والطريقة غير المباشرة، وفي كلتا الطريقتين تقسم التدفقات النقدية إلى تدفقات استثمارية، تدفقات تمويلية ويعتبر هدف هذه القائمة مالي بحت، حيث يمكن استخراج منها بعض النسب حول الوضعية المالية للمؤسسة، مقارنة التقديرات مع المحقق فعلا خلال فترة زمنية ما وكذلك إجراء التقارب بين التدفق المالي والنتيجة، وفي ما يلي شكل القائمة حسب الطريقة المباشرة: ⁴

الجدول 4: جدول سيولة الخزينة " الطريقة المباشرة "

السنة N-1	السنة N	
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
		التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن
		المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين
		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
		المسحوبات عن اقتناء تسيئات عينية أو معنوية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيئات عينية أو معنوية
		المسحوبات عن اقتناء تسيئات مالية
		التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيئات المالية
		الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية
		الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
		التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
		الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها
		التحصيلات المتأتية من القروض
		تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
		تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات
		تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
		أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
		أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
		تغير أموال الخزينة خلال الفترة
		المقاربة مع النتيجة المحاسبية

⁴ المرجع السابق، ص 35.

قائمة التغيرات في الأموال الخاصة

تعتبر قائمة التغيرات في الأموال الخاصة بدورها قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي SCF، حيث تتمثل في جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية N، والسنة N-1 على الأقل، لتحقيق قابلية المقارنة مثل القوائم الثلاث السابقة. ويقوم المدقق بالتأكد من توفر المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول والتي تخص الحركات المرتبطة

ب:

- النتيجة الصافية.
 - تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المقيدة في رؤوس الأموال (حساب الترحيل من جديد تحديدا).
 - المنتجات والأعباء الأخرى المقيدة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة (حساب الترحيل من جديد) عند تصحيحات الأخطاء الهامة.
 - العمليات على رأس المال (الارتفاع، الانخفاض والتسديد).
 - توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.
- وفي ما يلي شكل القائمة تغير الأموال الخاصة :⁵

⁵الجريدة الرسمية 19، مرجع سابق، ص37.

الجدول 5: قائمة تغير الأموال الخاصة

الاحتياطات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	
					الرصيد في 31 ديسمبر N-2
					تغيير الطريقة الحسابية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيتات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N-1
					تغيير الطريقة المحاسبية
					تصحيح الأخطاء الهامة
					إعادة تقييم التثبيتات
					الأرباح أو الخسائر غير المدرجة
					الحصص المدفوعة
					زيادة رأس المال
					صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N

الفصل 1: محاسبة الاهتلاكات، المؤونات وتدني القيم.

تمهيد:

إن الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

وللإشارة فإن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل.

5- التثبيتات (الأصول الثابتة):

صنف النظام المحاسبي المالي الجديد التثبيتات إلى ثلاثة أنواع: التثبيتات المعنوية، العينية والمالية، لكن ستقتصر دراستنا فقط على التثبيتات المعنوية والعينية في هذا العمل.

5-1- مفهوم التثبيتات المعنوية:

يهدف المعيار الدولي المحاسبي رقم 38 الأصول المعنوية، إلى توضيح المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية حيث ينص على أن تعترف المؤسسة أو الكيان بالأصل إذا توافرت شروط معينة، كما يحدد هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجل للتثبيتات المعنوية ويتطلب إفصاحات معينة بشأنها. وتعرف التثبيتات المعنوية على أنها أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية. مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة المؤسسة العادية. كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال، أنظمة الإعلام الآلي، مصاريف التطوير، فرق الاقتناء أو شهرة المحل وغيرها، و من شروط الاعتراف بتثبيت معنوي و قياسه هي:

- إذا كان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية.
- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق و صادق.
- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناء على افتراضات معقولة و مدعمة.
- يجب قياس قيمة الأصل مبدئيا بمقدار تكلفته.

5-2- التثبيتات العينية (المادية):

يهدف المعيار رقم 16 التثبيتات العينية إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. كما يحدد عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.

إن المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات تتمثل على وجه الخصوص في توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الإهلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني. تعرف التثبيات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية. وهي تتمثل خصوصا في الممتلكات و المنشآت و المعدات.

6- مفهوم الإهلاكات:

يعرف الإهلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته. ويقصد بالقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي للأصل الذي يرتقب الكيان الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعيته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة.

وللإشارة فإن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها أو ينتجها ذلك الأصل ، والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مايلي:

✓ طريقة الإهلاك الخطي أو الثابت.

✓ طريقة الإهلاك المتناقص.

✓ طريقة وحدات الإنتاج التي تقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

✓ طريقة الإهلاك المتزايد.

وينصح النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

ويجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك، مدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

7- مفهوم تدهور قيم التثبيات:

يوضح المعيار رقم 36 تدهور قيم التثبيات الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لكي تضمن أن أصولها أو موجوداتها مسجلة محاسبيا بقيم لا ينبغي أن تتعدى القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحويل لهذه الأصول (La valeur recouvrable).

يطبق هذا المعيار على محاسبة تدهور جميع الأصول أو التثبيات، ماعدا الأصول التي تم معالجتها في معايير أخرى (كالمعيار الدولي المتعلق بالمخزونات، التثبيات المالية، الأصول البيولوجية، العقارات الموظفة..... إلخ.).

وعلى هذا الأساس فإنه مفهوم تدهور قيم التثبيات يجبر المؤسسة لأن تعيد تقييم ممتلكاتها كل نهاية سنة، إذا كانت هناك مؤشرات تدل على أن أصل من الأصول قد يفقد من قيمته، وهذه المؤشرات هي القيمة السوقية، التقدم التكنولوجي، التقادم، التراجع المادي (dégradation physique).... إلخ. فيجب على المؤسسة ان تقدر القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحويل لكي تلاحظ هل هناك تدهور قيمة أم لا.

على المؤسسة أيضا أن تختبر سنويا تدهور قيم التثبيات المعنوية كشهرة المحل المكتسبة نتيجة تجميع المؤسسات.

وعليه فإن المعيار رقم 36 يفرض تقييم القيمة الإستردادية أو القيمة القابلة للتحويل على أنها القيمة الأكبر ما بين القيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي (بعد طرح التكاليف المتعلقة بالبيع) والقيمة النفعية.

فالقيمة العادلة أو ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

أما القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاعه.

يجب الإشارة أنه في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن القيمة القابلة للتحويل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.

وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة (flux de trésorerie) بصفة مباشرة فإن قيمته القابلة للتحويل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتسب إليها.

والوحدة المنتجة للخزينة (unité génératrice de trésorerie) هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول.

ومن خلال ما سبق، عندما تكون القيمة القابلة للتحويل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحويل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحويل خسارة في القيمة، وتثبت هذه الخسارة بانخفاض الأصل المذكور وتدرج كعبء.

ولا تكفي المؤسسة بتسجيل هذه الخسارة أو هذا التدهور فقط، بل ينبغي أن تراجع دوريا عند نهاية كل إقبال.

8- التسجيل المحاسبي للإهلاكات وتدهور قيم التثبيتات.

1-8- محاسبة الأجزاء أو المركبات la comptabilité par composants :

مؤسسة سوناتراك استثمرت في آلة تنقيب بمحرك ومدوار (Moteurs et rotor) وهذا في 2002/01/01 بمبلغ 1.600.000.000 دج ، قررت الشركة تفكيك هذه الآلة كمايلي:

الجزء الأول: 300.000.000 دج، الجزء الثاني: 100.000.000 دج، الجزء الثالث: 550.000.000 دج،
الجزء الرابع: 250.000.000 دج، الجزء الخامس: 50.000.000 دج، الجزء السادس: 200.000.000 دج،
الجزء السابع: 150.000.000 دج.

مدة حياة استثمار هذه الأجزاء أو المركبات هي: 10 سنوات، 12 سنة، 15 سنة، 8 سنوات، 5 سنوات، 12 سنة، 10 سنوات على التوالي.

بالإضافة إلى مراجعة الآلة كل سنتين، وفي تاريخ 2004/07/01 استلمت المؤسسة فاتورة بمبلغ 5.000.000 دج.

المطلوب:

- ✓ تقديم مختلف المركبات أو الأجزاء بقيمتها الإجمالية وإهلاكها في 2004/12/31.
- ✓ ماهي المعالجة المحاسبية التي يجب القيام بها بخصوص المراجعة.
- ✓ نظرا لمشكل تقني يجب تغيير جزء (المركب السابع) من هذه الآلة خلال 05 سنوات أي 2006/12/31، ويتم استبداله بجزء أو مركب آخر بقيمة 180.000.000 دج ، ماهي الخطوة الواجب إتباعها في هذا الشأن.

1- تقديم مختلف المركبات أو الأجزاء بقيمتها الإجمالية وإهلاكها في 2004/12/31.

المركب	تاريخ الحيازة	القيمة الإجمالية	مدة الإهلاك	الإهلاك المتراكم في 2004/12/31
الجزء 01	2002/01/01	300.000.000	10 سنوات	90.000.000
الجزء 02	2002/01/01	100.000.000	12 سنة	25.000.000
الجزء 03	2002/01/01	550.000.000	15 سنة	110.000.000
الجزء 04	2002/01/01	250.000.000	8 سنوات	93.750.000
الجزء 05	2002/01/01	50.000.000	5 سنوات	30.000.000
الجزء 06	2002/01/01	200.000.000	12 سنة	50.000.000
الجزء 07	2002/01/01	150.000.000	10 سنوات	45.000.000
المجموع		1.600.000.000		443.750.000

ملاحظة: كل جزء أو مركب تم حساب إهلاكه لمدة 03 سنوات (2002-2003-2004)

2- بخصوص المعالجة المحاسبية لعملية المراجعة التي تحملته المؤسسة بقيمة 5.000.000 دج ، فإن المبدأ العام للنفقات التي تدفع لاحقا على الأصول الثابتة تسجل كنفقات رأسمالية إذا سمحت بزيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية بصفة جوهرية ، أما إذا لم تحقق هذا الشرط فتعتبر كنفقات جارية تتحملها الدورة مرة واحدة في الدورة المالية.

3- يتم في هذه الحالة المرور بالمراحل الآتية:

✓ تسجيل قسط الإهلاك السنوي للمركب القديم.

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ر.ح.د	ر.ح.م
15.000.000	15.000.000	مخصصات الإهلاك إهلاك المركب قسط إهلاك سنة 2006	2815x	681

✓ إخراج المركب القديم.

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ر.ح.د	ر.ح.م
150.000.000	75.000.000 75.000.000	القيمة المتبقية للأصل إهلاك الأصل (المركب) الأصل (المركب) إخراج	215x	654 2815x

✓ إدخال المركب الجديد.

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ر.ح.د	ر.ح.م
180.000.000	180.000.000	الأصل (المركب) موردوا الإستثمارات شراء	404	215

8-2- التسجيل المحاسبي للتثبيات المعنوية وإهلاكها:

قررت مؤسسة تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) بالنسبة للسنة ن، ومن خلال تحليل أصولها الثابتة المعنوية قبل قيود الجرد، أسفرت عملية التحليل الحسابات الآتية:

✓ مصاريف البحث التطبيقية (recherche appliquée) 250.000 دج، مهتلكة لمدة 03 سنوات، معدل الإهلاك المطبق 20 % (مبلغ الإهلاك 150.000 دج).

✓ مصاريف التطوير 120.000 دج، مهتلكة بقيمة 100.000 دج، مدة الانتفاع 10 سنوات.

✓ براءات الاختراع مقنتاة 142.000 دج، مهتلكة بقيمة 71.000 دج ، مدة الانتفاع 20 سنة.

✓ علامات منشأة داخليا 52.450 دج.

✓ مصاريف الإشهار الواجبة التوزيع على دورات (04 سنوات) 123.452 دج (وهو الباقي).

المطلوب: حساب مبلغ الأصول الثابتة المعنوية التي يجب أن تظهر في الميزانية، وتقييد عمليات معالجة حسابات الميزانية وحسابات النتائج (مع عدم الأخذ بعين الاعتبار احتمالات الضرائب المؤجلة)؟.

الحل: يجب الإشارة في البداية أن براءات الاختراع ومصاريف التطوير (في ظل شروط معينة) هي فقط التي ينبغي أن تظهر في جانب الأصول، كأصول ثابتة معنوية وتكون محل إهلاك حسب مدة الانتفاع المتبقية ، أما العناصر الأخرى (مصاريف البحث، العلامات، مصاريف الإشهار ...)، فتسجل كمصاريف تتحملها الدورة مرة واحدة، وبالتالي لا بد من إعادة النظر في تسجيلها المحاسبي كما يلي:

م.ح.م	ر.ح.د.	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
2091	2010	إطفاء مصاريف البحث مصاريف البحث التطبيقي تسوية الإهلاكات السابقة	150.000	150.000
104	2010 2011 2012	فرق التقييم الناتج عن تغيير الطرق مصاريف البحث علامات منشأة داخليا مصاريف واجبة التوزيع تسوية (إلغاء الحسابات)	275.902	100.000 52.450 123.452
203 205	205	مصاريف التطوير القابلة للتثبيت براءات الاختراع مصاريف الدراسات والأبحاث تحويل المصاريف إعدادية إلى تثبيبات معنوية	120.000 142.000	262.000
681	2803 2805	مخصصات الإهلاك إهلاك مصاريف التطوير إهلاك براءات الاختراع القسط السنوي للإهلاك	19.100	12.000 7.100

8-3- الأصول الثابتة وتكاليف الصيانة:

اقتنت مؤسسة فرن عالي بقيمة 1.300.000 دج بما فيها 300.000 دج خاصة بجدار بالأجور (revêtement en brique)، مدة الانتفاع لهذا الفرن قدرت بـ 50 سنة، والتكلفة الحالية لتفكيكه بسبب استعماله قدرت بـ 100.000 دج تتعلق بتكلفة إعادة تشغيل هذا الفرن (تكلفة حالية بتاريخ بداية التشغيل).

للإشارة فإن الجدار (revêtement en brique) المتعلق بهذا الفرن يجب استبداله كل 10 سنوات، تكلفة هذه الصيانة الدورية تقدر بـ 300.000 دج .

المطلوب:

- ✓ ما هي المعالجة المحاسبية في بداية تاريخ التشغيل؟
- ✓ ما هي المعالجة المحاسبية خلال السنة الأولى؟
- ✓ إذا كانت تكلفة إعادة التشغيل 103.500 دج ما هي التكلفة الحالية؟

الحل:

1- عند بداية التشغيل:

ينبغي أن تتضمن تكلفة الأصول الثابتة المقدرة لتفكيك وترميم الفرن.

باعتبار أن الجدار (revêtement en brique) مدة انتفاعه أقل من مدة انتفاع باقي الأصل، سيتم تسجيلهما بصفة منفردة (300.000 دج).
 ينبغي أن تشكل مؤونة على أساس المبلغ المحين للتكلفة المقدرة لتفكيك وترميم الفرن (100.000 دج)، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ر. ح. د.	ر. ح. م.
	1.100.000	تركيبات تقنية (هياكل قاعدية)		2150
	300.000	تركيبات تقنية (جدار بالأجور)		2151
1.300.000		موردوا الاستثمارات	404	
100.000		مؤونات إعادة التشغيل	158	
		تسجيل تكلفة الدخول		

2- المعالجة المحاسبية في السنة الأولى:

يتم حساب الإهلاكات وتسجيلها لكل أصل على حدى بالأخذ في الحسبان مدة الانتفاع لكل أصل على حدى كما يلي: $1.100.000 / 50$ سنة = 22.000 دج ، $300.000 / 10$ سنوات = 30.000 دج.
 ينبغي أن يعاد النظر في مبلغ مؤونة تفكيك وترميم الفرن على أساس التكلفة المحينة في نهاية السنة بمبلغ النفقة المقدرة ، وفي مثالنا المبلغ المحين هو 3.500 دج.
 ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

مبلغ دائن	مبلغ مدين	البيان	ر. ح. د.	ر. ح. م.
	52.000	مخصصات إهلاك		681
22.000		إهلاك التركيبات التقنية (الفرن)	28150	
30.000		إهلاك التركيبات التقنية (الجدار)	28151	
		أقساط الإهلاكات السنوية		
	3.500	مخصصات مؤونات		681
3.500		مؤونات الأعباء	158	
		رفع المؤونة		

8-4- الأصول الثابتة المادية واختبار التدهور أو التذني (test de dépréciation):

تم إقتناء أرض بتاريخ 1/1/1991 بمبلغ 330.000 دج، ومباني بقيمة 495.000 دج، مدة الانتفاع 20 سنة. في 31/12/2001 قامت المؤسسة باختبار التدهور لهذه الأصول حيث أسفرت هذه العملية عن تغيرات في قيمة الأراضي والمباني كما يلي:

القيمة القابلة للتحويل للأراضي لم تتعد 280.000 دج.

القيمة القابلة للتحويل للمباني لم تتعد 410.000 دج.

المطلوب: 1- حساب قيم التدهور مع التسجيل المحاسبي؟

2- إذا علمت أنه في السنة 2002 وعند اختبار التدهور حدث ارتفاع في القيمة القابلة للتحويل

للأراضي بقيمة 340.000 دج.؟

الحل:

1- تقديم حسابات التقييم والمعالجة المحاسبية:

البيان	القيمة الصافية في 12/31/ن+1	القيمة القابلة للتحويل	الفرق
الأراضي	330.000	280.000	(50.000)
المباني	445.000	410.000	(35.500)

$$495.000 - (2 \times 24.750) = \text{مخصصات الإهلاك} = 445.000$$

التسجيل المحاسبي:

م.ح.م	د.ح.د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
681	2813	مخصصات إهلاك إهلاك المباني	24.750	24.750
681	2911	مخصصات إهلاكات وتدهور القيم	85.500	35.500
	2913	نقص قيم الأراضي نقص قيم المباني		50.000
		تسجيل تدهور القيم		

ملاحظة: ستكون أقساط إهلاكات السنة ن+2 على أساس قيمة التحصيل للسنوات المتبقية للانتفاع

$$\text{وهي } 22.778 / 18 = 410.000 \text{ دج.}$$

2- المعالجة المحاسبية في حالة تغير قيمة التدهور في السنة ن+2:

البيان	القيمة الصافية في 12/31/ن+2	القيمة القابلة للتحويل	الفرق
الأراضي	280.000	340.000	60.000 +

م.ح.م	د.ح.د	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
2911	781	تدهور قيم الأراضي استرجاع تدهور قيم الأراضي استرجاع التدهور المسجل السنة السابقة	50.000	50.000
681	2813	مخصصات إهلاكات وتدهور القيم إهلاك المباني	22.778	22.778
		قسط إهلاك سنة ن+2		

8-5- أصول ثابتة معنوية - تدهور القيم:

1/1/ن قامت مؤسسة بشراء ترخيص (Licence) بمبلغ 500.000 دج، مدة الانتفاع بهذا الأصل هي 10 سنوات.

في 12/31/ن+2 بلغت القيمة السوقية لهذا الترخيص بسبب التطور التكنولوجي 200.000 دج، وانخفضت قيمته الإستعمالية أو النفعية (Valeur d'utilité) هي الأخرى بالنسبة للمؤسسة لنفس الأسباب وقدرت بـ 280.000 دج.

المطلوب:

1- إعداد جدول الإهلاك قبل وبعد التدهور؟

2- التسجيل المحاسبي لغاية 12/31/ن+4؟

3- في 12/31/ن+4 ارتفعت القيمة الإستعمالية لهذا الترخيص بالنسبة للمؤسسة بسبب تغيير القانون إلى 350.000 دج ، المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية الضرورية في 12/31/ن+4 ، 12/31/ن+5 ، 12/31/ن+6 ؟

الحل: 1- جدول الإهلاك قبل وبعد التدهور:

التاريخ	الإهلاك الأساسي (Amortissement de base)		بعد التدهور	
	الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية	الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية
1/1/ن	/	500.000	/	/
12/31/ن	50.000	450.000	/	/
12/31/ن+1	50.000	400.000	/	/
12/31/ن+2	50.000	350.000	/	280.000
12/31/ن+3	50.000	300.000	40.000	240.000
12/31/ن+4	50.000	250.000	40.000	200.000
12/31/ن+5	50.000	200.000	40.000	160.000
12/31/ن+6	50.000	150.000	40.000	120.000
12/31/ن+7	50.000	100.000	40.000	80.000
12/31/ن+8	50.000	50.000	40.000	40.000
12/31/ن+9	50.000	0	40.000	0

مثال:

في 01/01/ن اشترت المؤسسة (س) معدات ب 10000 دج، فترة استخدامها 10 سنوات، وسيتم امتلاكها بأقساط متساوية.

- سجل قسط الإهلاك في نهاية السنة (ن)

في نهاية السنة (ن+1) تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحويل للمعدات هي 7200 (لاحظ أن 7200 هي أقل من 8000 القيمة المحاسبية الصافية في نهاية السنة (ن+1)، اذن فعلى المؤسسة تسجيل خسارة في المعدات ب 800.

المطلوب :

1- احسب ثم سجل قسط الإهلاك في نهاية السنوات (ن) ، (ن+1) سجل قيد خسارة قيمة المعدات .

2- احسب ثم سجل قسط الإهلاك في نهاية (ت+2) .

3- لنفترض أن القيمة القابلة للتحويل في نهاية (ن+3) كانت 7500 هل تقترح تعديل خسارة القيمة الخاصة بالمعدات. سجل قيد الإهلاك في نهاية (ن+3).

الحل:

		01/01/ن
10000	10000	215ح/ معدات وأدوات
		512ح/ البنك
		-----12/31/ن-----
1000	1000	681ح/ مخصصات اهلاك كتبينات عينية
		2815ح/ اهلاك معدات
		-----12/31/ن+1-----
1000	1000	681ح/ مخصصات اهلاك كتبينات عينية
		2815ح/ اهلاك معدات

800	800	----- 681ح/ مخصصات خسارة قيمة أصول.ع.ج. 2915ح/ خسارة القيمة عن المعدات انخفاض قيمة المعدات
-----	-----	---

خسارة القيمة سجلت بالطرف الدائن من الحساب 29

2- لاحظ أن 800 دج تمثل خسارة انخفاض قيمة المعدات , ثم أنه وبداية من السنة (ن+2) يكون قسط الاهتلاك يساوي القيمة المحاسبية الصافية للمعدات (أي: $10000 - 2800 = 7200$) تقسيم فترة الاستخدام المتبقية وهي 8 سنوات و يكون قسط الاهتلاك السنوي هو 7200 دج / 8 = 900 , ويكون قيد تسجيل قسط الاهتلاك في 2+ن/12/31 كالتالي :

900	900	2+ن/12/31 681ح/ مخضضاتاهتلاكأصول.ع.ج. 2815ح/اهتلاك المعدات
-----	-----	--

قسط اهتلاك للسنة (ن+2)

لاحظ أن قسط الاهتلاك أصبح 900 دج سنويا عوض 1000 دج في السنوات السابقة .

3- استرجاع خسارة القيمة المسجلة في نهاية السنة(ن+1) اذا حدث ان ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتجهيزات ما فاننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها لهذه التجهيزات , ففي مثالنا وحيث أن القيمة المحاسبية الصافية في نهاية (ن+3) = $10000 - (900+800+1000+1000) = 6300$

هي أقل من القيمة القابلة للتحصيل للمعدات 7500, لذا يتم استرجاع خسارة القيمة (800دج) المسجلة في نهاية السنة (ن+1) بقيد كالتالي :

800	800	3+ن/12/31 2915ح/خسارة القيمة عن المعدات 781ح/ استرجاع خسائر قيمة اصول.ع.ج
-----	-----	--

استرجاع خسارة القيمة .

استرجاع خسارة القيمة لا يمكن أن يتجاوز قيمة الخسارة السابق تسجيلها.

لاحظ أن القيمة المحاسبية للمعدات سيكون = $10000 - (800-900+800+1000+1000) = 7100$

ادن و بداية من السنة (ن+3) يكون قسط الاهتلاك السنوي = $7/7100$ سنوات = 1014.29دج. لاحظ زيادة قسط الاهتلاك السنوي مقارنة مع السنة (ن) . ويكون قيد تسجيل قسط الاهتلاك كالتالي:

1014	1014	3+ن/12/31 681ح/مخصصات اهتلاكأصول.ع.ج. 2815ح/اهتلاك معدات صناعية
------	------	---

قسط الاهتلاك للسنة (ن+3)

ملاحظ: اذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أكبر من القيمة المحاسبية الصافية , فانه يمكن اعادة تقييم هذا الأصل (موضوع اعادة تقييم التثبيات العينية يدرس فيس مقياس المحاسبة المعمقة)

مثال: للمؤسسة (س) أراض للبناء قيمتها الدفترية 100000 دج في نهاية السنة (ن) قدرت قيمت هذه الأراضي بـ 95000 دج, سجل القيد المناسب في نهاية السنة(ن)

الحل:

5000	5000	12/31/ن 681ح/مخصصات خسائر القيمة أصول.غ.ج 2911ح/خسارة القيمة عن الاراضي
------	------	---

مثال:

في 2005/07/01 باعت المؤسسة (س) معدات بـ 12250 دج بشيك , ان المعدات تم شرائها في 2002/01/01 بـ 1500 تم اهتلاكها بأقساط متساوية وعلى أساس فترة استخدام 10 سنوات.
سجل القيود الخاصة بعملية التنازل في يومية المؤسسة(س)

الحل :

بتاريخ البيع نسجل قسط الاهتلاك الخاص بستة أشهر من سنة 2005 , ان القيمة المحاسبية الصافية للمعدات وبتأخ بيعها تساوي سعر الشراء ناص الاهتلاك المجمع أي 15000 - 15000*0.10*3.5سنة=9750 دج, ويكون الربح المحقق من بيع المعدات يساوي (سعر البيع - القيمة المحاسبية الصافية) أي 12250 دج-9750 =2500 دج وتسجل بالحساب 752

		2005/07/01
	750	681ح/مخصصات اهتلاك معدات
750		2815ح/اهتلاك معدات
		قسط الاهتلاك لمدة 6 أشهر من سنة 2005 -----2005/07/01-----
	12250	512ح/ البنك
	5250	2815ح/ اهتلاك معدات
15000		215ح/منشآت تقنية-معدات
2500		752ح/فائض قيمة خروج تنبيلات غير مالية

لاحظ أن عمليات التنازل سجلت في قيد واحد.

مثال 2:-

في المثال السابق لنفترض أن سعر البيع للمعدات كان 6750 دج حصلت بشيك.
سجل عمليات التنازل في يومية المؤسسة.

الحل:

نسجل قيد الاهتلاك الخاص بـ 6 أشهر سنة 2005 كما في الحالة السابقة , أن بيع المعدات تم بخسارة قدرها 6750-9750-3000 دج وتسجل بالحساب رقم 652 كالتالي :

		2005/07/31
	6750	512ح/البنك
	5250	2815ح/اهتلاك معدات
	3000	652ح/خسائر خروج معدات
15000		215ح/منشآت تقنية-معدات

لاحظ الاختلاف بين (ن.م.م) و المخطط المحاسبي لسنة 1975, في عملية تسجيل عملية التنازل عن التنبيلات

مثال: في 01/01/01 ان اشترت المؤسسة (س) معدات مدتها النفعية 10 سنوات ب 5 مليون دج , ان المعدات تتطلب عملية صيانة دورية مرة في كل 3 سنوات , لنفترض أن تكلفة عملية الصيانة هي 300000 دج .

المطلوب : سجل عملية شراء المعدات , سجل قيد الاهتلاك في 01/15/01ن وفق أسلوب الأقساط المتساوية , لنفترض أن عملية الصيانة قد تمت في 01/15/01ن+3 وقد سددت تكلفتها 300000 دج بشيك , سجل القيود المناسبة

الحل : لاحظ أن سعر 5 مليون يشمل 4.7 مليون وهو سعر ال معدات و 0.3 مليون تكلفة الصيانة

		01/01/01
	4700000	21540 ح/معدات صناعية
	300000	21541 ح/معدات صناعية - صيانة
5000000		404 ح/موردو التثبيات
		شراء معدات وتسجيل تكاليف الصيانة
		-----12/31ن-----
	57000	681 ح/مخصصات اهتلاك أصول .غ.ج
470000		281540 ح/اهتلاك معدات صناعية
100000		281541 ح/اهتلاك معدات بص. صيانة
		قسط الاهتلاك للسنة (ن)

نسجل نفس القيد أعلاه والخاص بالاهتلاكات في نهاية السنة (ن+1) و(ن+2) , لاحظ الاختلاف بين (ن.م.م) والمخطط المحاسبي الوطني , في معالجة تكاليف الصيانة الدورية , فالأول يعتبرها أحد مكونات الأصل ليتم اهتلاكها , أما الثاني فكان يعتبرها أباء ويكون لها مؤونة لتغطيتها .

وخلال السنة ن+3 نسجل القيود التالية :

		01/01/01+3
	300000	281541 ح/ اهتلاك معدات صناعية - الصيانة
300000		21541 ح/معدات صناعية - الصيانة
		-----01/15/01ن+3-----
	300000	21451 ح/معدات صناعية - الصيانة
300000		512 ح/ البنك

ثم يتم اهتلاك عنصر الصيانة الجديد خلال السنوات الموالية .

مثال : في 01/01/01 أنشأت المؤسسة (س) مصنعا على أراض تم استئجارها من مصالح أملاك الدولة ولمدة 20 سنة . مع التزام بإعادة الموقع في نهاية حياة المشروع , ان تكلفة المباني الصناعية قدرة ب 20 مليون دج , أما تكلفة إعادة تهيئة الموقع قدرة ب 2 مليون دج .

المطلوب : سجل القيود المناسبة في 01/01/01ن سجل قيد الاهتلاك في 12/31/01ن , سجل القيود المناسبة الخاصة بإعادة تهيئة الموقع مفترضا أن تسديد التكلفة تم بشيك .

الحل : قسط الاهتلاك السنوي = 22 مليون / 20 سنة = 1.1 مليون دج

		01/01/01
	22000000	21311 ح/مباني صناعية
20000000		404 ح/موردو التثبيات
2000000		156 ح/مؤونة تجديد التثبيات
		-----انجاز مباني صناعية-----
		-----12/31ن-----
	1100000	681 ح/مخصصات اهتلاك أصول .غ.ج
1100000		281311 ح/اهتلاك مباني صناعية

وفي نهاية حياة المشروع نسجل مايلي :

22000000 2000000	22000000 2000000	281311ح/اهتلاك مباني صناعية 156ح/مؤونة تجديد التثبيتات 21311ح/ مباني صناعية 512ح/ البنك
---------------------	---------------------	--

لاحظ الترصيد المباشر للحساب 156 مع حساب البنك، وعدم تسجيل تكلفة إعادة تهيئة الموقع بحسابات المجموعة السادسة.

المثال :

خلال السنة (ن) قامة المؤسسة (س) بالعمليات التالي:

- 1- شراء 600 سهم (م) تخص المؤسسة (ص) ب100 دج للسهم سددت بشيك , ان المؤسسة (س) تنوي الاحتفاظ بهذه الأسهم
 - 2- شراء 200 سند قرض (د) تخص المؤسسة (ل) ب500 دج للسند سددت بشيك , تريد المؤسسة (س) اعتبار هذه السندات سندات مثبته خاصة بنشاط المحفظة
- المطلوب:

أ- سجل العمليات أعلاه في يومية المؤسسة (س).

ب- لنتفرض أنه في 12/31/ن+1 سعر السهم (م) كان 95 دجاً ما قيمة السند (د) فكانة 480 دج, سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة (س) في 12/31/ن .

ج- لنتفرض الآن أنه وفي 12/31/ن+1 فان قيمة السهم (م) كانت 110 دج أما قيمة السند (د) فكانت 520 دج, سجل القيود المناسبة في يومية المؤسسة .

60000	60000	1 262ح/سندات مساهمة 512ح/ البنك شراء أسهم تخص (ص) 600*100 دج
100000	100000	2 273ح/ سندات مثبته لنشاط الحافطة 512ح/ البنك شراء سندات تخص (ل) 200*500 دج
3000	3000	ن/12/31----- 686ح/ مخصصات خسائر قسمة العناصر المالية 296ح/ خسائر قيمة المساهمات انخفاض قيمة الأسهم
40000	40000	3----- 104ح/ فارق التقييم 273ح/سندات مثبته لنشاط المحفظة انخفاض قيمة سندات المحفظة

السؤال (ج) : ارتفاع سعر السهم (م) : نسجل عملية استرجاع خسارة القيمة كالتالي :

3000	3000	1+ن/12/31 296ح/ خسارة قيمة المساهمات 781ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة للأصول .غ.ج
------	------	---

إلغاء المؤونة لاحظ أننا استرجعنا فقط خسارة القيمة التي سبق تسجيلها .

بينما نسجل كل الزيادة الخاصة بسندات المحفظة كالتالي :

8000	8000	12/31ن 273ح/سندات خاصة بنشاط المحفظة 104ح/ فارق التقييم
------	------	---

-ميزان المراجعة بعد الجرد للسنتين 2003 و 2004 اظهر الحسابات التالية:

الحسابات	2003	2004
2180معدات نقل	170000	185000
28180 اهتلاك معدات النقل	116500	153500

معدات النقل تتكون من:

نوع السيارة	الاكتساب	
	التاريخ	المبلغ
سيارة "A" MAZDA	99/01/01	40000
شاحنة "B" MAZDA	00/04/01	60000
سيارة "C" PEUGEOT	01/10/01	70000
سيارة "D" RENAUE	04/04/01	35000

السيارة R تم امتلاكها بالتبادل بالسيارة M المقيمة ب: 20000 الفرق تم تسديده بشيك بنكي.
المطلوب:

- 1- حدد معدل الامتلاك (التاريخ المرجعي : 2003/12/31)
- 2- ماهي الأخطاء المختلفة التي قمت باكتشافها.
- 3- ماهي القيود التي سجلها المحاسب.
- 4- قم بإعداد قيود التسوية.

الحل:

1-تحديد معدل الاهلاك:

من خلال مبالغ السنة 2003/12/31:

قيمة التثبيتات*معدل الاهلاك*المدة=قيمة الاهلاك

$$116500 = (100/م*12/27*70000) + (12/45*100/م*60000) + (12/60*100/م*40000)$$

$$116500 = (م18900 + م27000 + م24000) 12/1-$$

$$116500 = م69900 * 12/1-$$

$$116500 = م5825-$$

$$م = 5825 / 116500 = 20\%$$

2-الأخطاء المرتكبة:

(أ) - إن الحساب 2180 معدات النقل فيه رصيد: 185000 الذي يمثل الرصيد الابتدائي زائد الفرق المسدد عند التبادل:

$$185000 = 170000 + (20000 - 35000)$$

$$165000 = 40000 - 35000 + 170000 = الصواب$$

ب)-ان الحساب 28180 اهتلاك معدات النقل : سجل ارتفاعا في الجهة الدائنة ب: 37000(116500-153500) الذي يمثل

من رصيد الحساب 2180 معدات النقل في 2004/12/31
ان:تم تطبيق الاهتلاك كالتالي

- بالنسبة ل: C و B: 26000

- بالنسبة ل: D سنة كاملة: 7000

A التي تعد مهتلكة كليا في 2003 بالإضافة إلى أنها خرجت عن سيطرة (ملكية) المؤسسة: (20000-40000)* 20 %
بالنسبة ل:

$$\Sigma 37000 \quad 4000 =$$

(3) القيود المسجلة من قبل المحاسب:

04/04/01

15000 : 51/2180

04/12/31

37000 : 28180/681

(4) قيود التسوية: التصحيح :

الإلغاء

15000- (أليا). 51/2180 أو 185000

28180/681 : 163000 أو -37000 (أليا).

التصحيح:

(1)

(2)

31250	31250	%20*35 000+(C+B) 26 000 +26 000=9/12+5 250=3 1250	2180	2180
-------	-------	--	------	------

الحل:

السنة	قيمة الإجمالية	أساس الاهتلاك	قسط الاهتلاك السنوي	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية 1	القيمة المحاسبية القابلة للتحصيل 2	قسط تدني القيمة السنوي 2-1	مجموع أقساط تدني القيمة	القيمة المحاسبية الصافية بعد تدني القيمة
N1	100 000.00	100 000.00	10 000.00	10 000.00	90 000.00	/	0.00	0.00	90 000.00
N2	100 000.00	100 000.00	10 000.00	20 000.00	80 000.00	/	0.00	0.00	80 000.00
N3	100 000.00	100 000.00	10 000.00	30 000.00	70 000.00	20 000.00	50 000.00	50 000.00	20 000.00
N4	100 000.00	20 000.00	2 857.00	32 875.00	67 143.00	15 000.00	2 143.00	52 143.00	15 000.00
N5	100 000.00	15 000.00	2 500.00	35 357.00	64 643.00	40 000.00	-	24 643.00	40 000.00
N6	100 000.00	40 000.00	8 000.00	43 357.00	56 643.00	/	0.00	24 643.00	32 000.00
N7	100 000.00	40 000.00	8 000.00	51 357.00	48 643.00	/	0.00	24 643.00	24 000.00
N8	100 000.00	40 000.00	8 000.00	59 357.00	40 643.00	/	0.00	24 643.00	16 000.00
N9	100 000.00	40 000.00	8 000.00	67 357.00	32 643.00	/	0.00	24 643.00	8 000.00
N10	100 000.00	40 000.00	8 000.00	75 357.00	24 643.00	/	0.00	24 643.00	0.00

		31/12/N1		
10 000.00	10 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N2		
10 000.00	10 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N3		
10 000.00	10 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N3		
50 000.00	50 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية تدني قيمة تجهيزات الإنتاج	2915	681
		31/12/N4		
2 857.00	2 857.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N4		
2 143.00	2 143.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية تدني قيمة تجهيزات الإنتاج	2915	681
		31/12/N5		
2 500.00	2 500.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N5		
27 500.00	27 500.00	تدني قيمة تجهيزات الإنتاج استرجاع اعباء	781	2915

		تدني قيمة الاستثمارات العينية		
		31/12/N6		
8 000.00	8 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N7		
8 000.00	8 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N8		
8 000.00	8 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
8 000.00	8 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N10		
8 000.00	8 000.00	حصص اهتلاك الاستثمارات العينية اهتلاك تجهيزات الإنتاج	2815	681
		31/12/N10		
100 000.00	75 357.00 24 643.00	اهتلاك تجهيزات الإنتاج VNC تجهيزات الإنتاج	2815 681 215	
		31/12/N10		
24 643.00	24 643.00	تدني قيمة تجهيزات الإنتاج استرجاع أعباء تدني قيمة الاستثمارات العينية	781	2915

الفصل الثاني: التقارب البنك

تمهيد:

لأسباب عديدة لا يكون رصيد حساب البنك ورصيد الحساب الجاري البريدي لدى المؤسسة متوافقاً مع الرصيد الظاهر في الكشف الآتي من البنك والصكوك البريدية، لذلك يجب على المؤسسة إجراء وبصفة دورية (كل نهاية شهر أو كل نهاية ثلاثي (المقاربة لتفسير الاختلاف و تسويته كي تتوافق الأرصدة.

إن إعداد حالة التقارب تعتمد على المراجعة الدقيقة لوثائق المؤسسة و ما سجلته في حساباتها من جهة و على مراجعة ما هو مسجل على الكشف المرسل من طرف البنك أو مركز الصكوك البريدية من جهة أخرى من أجل تحديد العمليات المسجلة من طرف البنك أو الصكوك البريدية و غير المسجلة من قبل المؤسسة و كذلك تحديد العمليات المسجلة من طرف المؤسسة و غير الواردة على الكشف المرسل.

و قد يرجع سبب الاختلاف بين الأرصدة عند الطرفين (المؤسسة و البنك) (إلى ما يلي:

- أخطاء ارتكبت من طرف أو من آخر.
- عمولات البنك التي لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف المرسل عادةً في نهاية كل ثلاثي
- شيكات حررتها المؤسسة للغير و لم يتقدم أصحابها لصرفها و بالتالي لم يتمكن البنك من تسجيل القيود الناتجة عنها
- فوائد لصالح المؤسسة لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها والظاهرة على الكشف.
- تحويلات و تسديدات زبائن المؤسسة عن طريق البنك مباشرة و لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف... الخ.

يتم إعداد حالة التقارب في جدول يتضمن كل العمليات التي سجلتها المؤسسة و لم يسجلها البنك أو

مركز الصكوك البريدية و العكس، وترسل لهما نسخة منه للإعلام بالأخطاء أو الهفوات التي وقعا فيها من

أجل تصحيحها على مستواهما أو فقط من أجل المصادقة عليه.

يمكن للمؤسسة أن تختار أي نموذج لجدول حالة التقارب مثل الجدول التالي على سبيل المثال المستخدم

من طرف المقتصددين في المؤسسات التربوية لإعداد حالة التقارب للحساب الجاري البريدي .

ملاحظة :

عند إعداد حالة التقارب يجب أن يكون الرصيد النهائي المتوصل إليه في الحساب البنكي أو الحساب البريدي نفسه عند الطرفين (المؤسسة و البنك أو مركز الصكوك البريدية).

ب قيود التسوية :

تقوم المؤسسة بإجراء قيود التسوية الضرورية الواردة في حالة التقارب في و ذلك بتصحيح الأخطاء إن وجدت أو تسجيل ما لم تسجله من عمليات واردة في الكشف المرسل من طرف البنك أو مركز الصكوك البريدية.

مذكرة تسوية البنك RECONCILIATION OF BANK STATEMENT

تبدأ علاقة المنشأة بالبنك في بداية حياتها حينما تقوم باختيار واحدا أو أكثر من البنوك لتتعامل معها حيث تقوم المنشأة بالمنشأة بالآتي - :

- 1 - فتح حساب جاري في أحد البنوك تودع فيه جميع المبالغ الخاصة بنشاطها الإقتصادي.
- 2 - تقوم المنشأة في سجلاتها بفتح حساب بإسم البنك يسمى د / البنك لمتابعة عمليات الإيداع والصرف من الحساب الجاري الموجود لدى البنك.
- 3 - يقوم البنك بإرسال كشف حساب دوري (غالبا ما يكون شهريا) يبين فيه عمليات الإيداع والصرف والرصيد في تاريخه
- 4 - تقوم المنشأة بمطابقة الرصيد الظاهر في كشف حساب البنك مع الرصيد الظاهر في د / البنك الموجود في سجلاتها

والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو....

هل من المفروض أو الطبيعي أو المنطقي أن يتطابق رصيد البنك في كشف حساب البنك مع رصيد د / البنك في سجلات المنشأة ؟

والإجابة....

من الناحية النظرية يفترض أن يتطابق الرصيدان معا

ولكن من الناحية العملية فإنه نادرا ما يحدث هذا التطابق وذلك لثلاث أسباب رئيسية هي - :

1- وجود عمليات أثبتتها المنشأة ولم يثبتها البنك

ومن أمثلة هذه العمليات ... إيداعات بالطريق ، شيكات لم تصرف بعد.

2- وجود عمليات أثبتتها البنك ولم تثبتها المنشأة.

ومن أمثلة هذه العمليات...

- مبالغ قام البنك بتحصيلها نيابة عن المنشأة وأودعها بالحساب ولم يرد بها إخطار من البنك
- رسوم ومصروفات قام البنك بخصمها من الحساب
- الشيكات المرفوضة

3- الأخطاء... سواء أكانت في دفاتر المنشأة أو في كشف حساب البنك.

والسؤال هنا .. كيف تتم معالجة هذه الإختلافات ؟

والإجابة ... يتم ذلك عن طريق إعداد مذكرة تسوية حساب البنك

وهي عبارة عن كشف معد من قبل المنشأة لتحليل وإيجاد الإختلاف بين الرصيد الظاهر في كشف حساب البنك وبين الرصيد الظاهر في سجلات المنشأة للتوصل إلي الرصيد الصحيح في الطرفين.

التمرين الأول :

كان رصيد حساب البنك بدفاتر شركة التضامن (س) قبل عملية الجرد في 31 / 12 / 2001 مدينا بمبلغ 15000 دج بينما ظهر رصيد حساب الشركة في الكشف المرسل من بنك BNA دائنا بمبلغ 12410 دج ، من خلال المقارنة بين كشف حساب البنك لدى المؤسسة (ح / 512) و الكشف المرسل من طرف البنك ، وجد أن سبب الاختلاف يعود إلى الأسباب التالية :

1. سدد العميل " ب " مبلغ 3000 دج مباشرة عن طريق البنك دون علمها ،
2. قام البنك بتحصيل أوراق قبض بقيمة 17000 دج دون أن يشعر الشركة بذلك ،
3. اقتطع البنك مبلغ 2000 دج كمصاريف آجيو دون إشعار الشركة ،
4. الشيك رقم: 55 المستلم من الزبون " ج " بمبلغ 1231 دج ، مسجل بدفتر الشركة بمبلغ 1321 دج ،
5. أصدرت الشركة شيك رقم : 120 لأمر المورد " ك " بمبلغ 14500 دج بتاريخ 15 / 12 / 2001 ، انتهى الشهر ولم يتقدم المورد لصرف الشيك ،
6. اقتطع البنك مبلغ 35000 دج من حساب الشركة، يتمثل في تسديد قسط من أقساط القرض الممنوح لها، و لم يسجل بدفاترها .

المطلوب : ضع جدول التقارب البنكي للشركة بتاريخ 31/12/2001. و ما هي قيود التسوية اللازمة ؟

التمرين 1:

في ما يلي دفتر الأستاذ LE GRAND LIVRE لحساب البنك لمؤسسة " غزة SARL" لشهر أبريل 2016 تم استخراجها من برنامج المحاسبة المستخدم من قبل محاسبها:

ليوم	اليوم	البيان	مدين	دائن
		رصيد بداية الفترة	9 066 933.10	
	BQ 04/	شيك رقم 166862 لتسديد الفاتورة 209 للمورد "ك"		415 81 2.50
	BQ 04/	شيك رقم 8712007 محصل على العميل "أ"	2 800 000.00	
	BQ 04/	تحرير شيك رقم 166869 لأمر المورد "س"		5 300 000.00
3	BQ 04/	شيك رقم 9136910 محصل على العميل "ب"	82 000 .00	
5	BQ 04/	قبض فوائد بنكية	6 900. 00	
		مجموع الشهر	11 955 839.10	5 715 812.50
		رصيد آخر الشهر		6 240 026.60

في 05/02 طلب الشريك المسير من وكالته البنكية CPA كشف حسابه للفترة المعنية ، إليك نسخة منه :

التاريخ	البيان	تاريخ القيمة	مدين	دائن
	رصيد في 2016/04/01			9 066 9 33.10
201 13/04/6	شيك رقم 8712007	/2016 13/04		2 800 0 00.00
201 14/04/6	إيداع نقدي من احد العملاء	/2016 14/04		7 300 00.00
201 15/04/6	الفوائد الدورية	/2016 15/04		6 900.0 0
201 26/04/6	عمولات مصرفية	/2016 26/04	936.00	

	2 000 000.00	/2016 27/04	تسديد مجموعة من أوراق الدفع	201 27/04/6
19 173 839.10	2 000 936.00		مجموع الحركات	
-	17 172 903.10		رصيد في 2016/04/30	

و لنقص كفاءة المحاسب طلب منه منك بصفحتك مراجع حسابات إعداد جدول التقارب البنكي .
المطلوب :

- اعداد جدول التقارب البنكي .
- تسجيل قيود التسوية .

التمرين 2:

- 1- هل يمكن أن يكون حساب البنك أو الصندوق دائنًا؟ في أي حالة؟
- 2- اذا ظهر حساب المشتريات ح / 38 مدينا في نهاية الدورة ، ماذا يعني ذلك ؟
- 3- هل تظهر حسابات المجموعة 6 و 7 في ميزان المراجعة للمؤسسة في 01 / 01 / 2016؟ و ماذا عن 2015/12/31؟ علل.
- 4- عند إعداد جدول التقارب البنكي لشهر جانفي 2016 ما هو الرصيد الذي نبدأ به الجدول؟ (التاريخ)
- 5- عندما تقدم المؤسسة شيكا لموردها فإنها تسجل قيد التسديد 512/401 . كيف يمكن للبنك التنبؤ بهذا التسديد و تسجيله بدوره .
- 6- اذكر في اي جانب تسجل الوكالة البنكية العمليات التالية في حساب المؤسسة لديه (مدين أو دائن) :
 - ايداع نقدي من امين المال في البنك
 - تقديم شيك العميل (س) الى البنك للتحويل
 - تحصيل شيك تعويض شركة التأمين لصالح المؤسسة
 - تقديم المؤسسة شيك للمورد (أ)
 - عمولة بنكية مقابل تحصيل شيك العميل (س) .

المسألة

جدول التقارب البنكي.

لدى البنك		لدى المؤسسة		البيان	لتاريخ
دائن	مدين	دائن	مدين		
17 172 903.10			6 240 026.60	الرصيد	0/04/2016
	415 812.50			شيك رقم 166862 لتسديد الفاتورة 209 للمورد "ك"	3/04/2016
	5 300 000.00			تحرير شيك رقم 166869 لأمر المورد "س"	5/04/2016
82 000.00				شيك رقم 9136910 محصل على العميل "ب"	1304/2016
			7 300 000.00	إيداع نقدي من أحد العملاء	1404/2016
		936.00		عمولات مصرفية	2604/2016
		2 000 000.00		تسديد مجموعة من أوراق الدفع	2704/2016
17 254 903.10	5 715 812.50	2 000 936.00	13 540 026.60	المجموع الجزئي	0/04/2016
	11 539 090.60		11 539 090.60	رصيد التقارب	0/04/2016

- تسجيل قيود التسوية :

7.300.000 : 411/512

512:936/627

2.000.000 :512/403

تمرين 6 :

بلغ رصيد حساب البنك بدفاتر المؤسسة "ألف" للورق و الكرايس بتاريخ 2004/12/31 قبل عملية الجرد بلغ مبلغ 11230 دج (رصيد مدين) ، بينما ظهر في كشف البنك " CPA" المرسل للمؤسسة بنفس التاريخ مبلغ 8460 دج (رصيد دائن) .

و من مراجعة و تدقيق حسابات المؤسسة التي وضعت تحت تصرفك ، تبين أن الفرق بين الرصيدين يعود إلى الأسباب التالية :

- 1- سجلت المؤسسة بحساب البنك في دفاترها مبلغ الشيك الوارد من العميل (ص) بمبلغ 6010 دج في 2004/12/28، و الذي سلمته المؤسسة إلى البنك للتحويل في 2004/12/29، غير أن الإشعار الدائن الخاص بذلك قد وصل إليها في 2005/01/05 . و يشير إلى التحويل الشيك في 2005/01/03.
- 2- استلمت المؤسسة شيك من العميل (ع) بقيمة 3510 دج في 2004/12/25، و لم ترسله بعد إلى بنكها .
- 3- أودعت المؤسسة مبلغ 7520 دج في 2004/12/30 الزائد عن الحد الأقصى المسموح به في الصندوق ، و سجلت العملية بدفاترها بنفس اليوم ، بينما ظهر هذا المبلغ بكشف البنك المرسل للمؤسسة في شهر جانفي 2005.
- 4- أصدرت المؤسسة لأمر مورديها الشيكات التالية ، التي لم تقدم للصرف حتى نهاية شهر ديسمبر :
 - شيك رقم 920 بتاريخ 2004/12/25 لأمر المورد "م" بمبلغ : 17000 دج ،
 - شيك رقم 921 بتاريخ 2004/12/26 لأمر المورد "ن" بمبلغ 11000 دج .
- 5- في 2004/12/20 أعاد البنك للمؤسسة الشيك رقم : 910 بمبلغ 3510، المسحوب على الزبون "ك" بسبب عدم كفاية رصيد هذا العميل ، علما ان هذا الشيك قد سبق و أن سجل بدفاتر المؤسسة يوم استلامه من العميل في 2004/12/05.
- 6- الشيك رقم : 57 المسحوب بتاريخ 2004/12/25 بمبلغ 2792 دج لصالح المورد "أ" مسجل في قيود المؤسسة بمبلغ 2972 دج .
- 7- أرفق البنك بكشف الحساب إشعارات إضافية يفيد بان البنك قام بتحويل كميالة في 2004/12/20 و تم إضافة صافي قيمتها البالغة 396 دج / و ذلك بعد خصم 4 دج مقابل مصاريف التحويل غير ان المؤسسة لم تسجل هذا الإشعار بالدفاتر .
- 8- كما ظهر بكشف البنك الخاص بعمليات شهر ديسمبر 2004 العمليات التالية التي لم تسجلها المؤسسة بدفاترها :
 - 94 دج تحويل بنكي قام به العميل (ب) لفائدة المؤسسة دون علمها ،
 - 1770 دج قيمة أوراق قبض محصلة ،
 - 850 دج عمولات و مصاريف بنكية ،
 - 120 دج دفعت مقابل اشتراك المؤسسة في الجريدة الرسمية ،
 - 4000 دج لقاء تسديد القسط الثاني من قرض بنكي تحصلت عليه المؤسسة في بداية 2003،

- 8320 دج لقاء تسديد قيمة أوراق دفع مسحوبة على المؤسسة .
- 750 دج فوائد مستحقة لصالح المؤسسة ،
- 120 دج تسديد قيمة الاشتراكات الاجتماعية المحجوزة .

المطلوب :

ضع جدول التقارب البنكي للمؤسسة بتاريخ 2004/12/31. و ماهي القيود التسوية المحاسبية التي تقترحها على المؤسسة نتيجة لذلك ؟

تمرين 7:

شركة تضامن (س) تأسست بتاريخ 2003/01/05 .

بسبب نقص خبرة محاسب الشركة ، استعان أصحابها بمراجع حسابات خارجي لتدقيق حساباتها للدورة المنتهية في 2003/12/31 .

1- من خلال مراجعته لجدول التقارب البنكي لشهر ديسمبر ، و المعد من طرف محاسب الشركة ، لاحظ المراجع ما يلي:

أ- أعد المحاسب جدول التقارب البنكي بشكل صحيح و قد تضمن البيانات التالية :

- كان رصيد حساب البنك بدفاتر الشركة قبل عملية الجرد مدينا بمبلغ 15000 دج ، بينما ظهر رصيد حساب الشركة في الكشف المرسل من BNA دائنا بمبلغ 12410 دج ،
- سدد الميل "ب" مبلغ 3000 دج مباشرة عن طريق البنك دون علمها،
- قام البنك بتحصيل أوراق قبض بقيمة 17000 دج دون أن يشعر الشركة بذلك ،
- اقتطع البنك مبلغ 2000 دج كمصاريف أجيو دون إشعار الشركة ،
- الشيك رقم: 55 المستلم من طرف الزبون "ج" بمبلغ 1231 دج ، مسجل بدفاتر الشركة مبلغ 1321 دج،
- أصدرت الشركة شيك رقم: 120 لأمر المورد "ك" بمبلغ 14500 دج بتاريخ 2003/12/15، انتهى الشهر و لم يتقدم المورد لصرف الشيك ،
- اقتطع البنك مبلغ 35000 دج من حساب الشركة ، يتمثل في تسديد قسط من أقساط القرض الممنوح لها ، و لم يسجل بدفاترها ،

ب- سجلت كل القيود التسوية بطريقة صحيحة ما عدى المبلغ المسدد من طرف العميل "ب" الذي سجل لصالح

العميل "أ" كما اكتفى المحاسب بتسجيل العمليات غير المسجلة بدفاتر الشركة فقط .

2- في ما يلي عينة من الحسابات التي أخذت من ميزان المراجعة بعد الجرد في 2003/12/31 قبل خضوعها للتدقيق:

الأرصدة		اسم الحساب	رقم الحساب
دائنة	مدينة		
850000	-	أموال جماعية	10
-	56000	معدات و أدوات	243
-	44000	معدات نقل	244
5600	-	اهتلاك معدات و أدوات	2943
11000	-	اهتلاك معدات نقل	2944
-	7500	نفقات رهن التخصيص	4969
-	1000	عميل "أ"	4700
-	5000	عميل "ب"	4701
2090	-	البنك	485
1800	-	الصندوق	487

و إذا علمت ما يلي:

- أ- حازت الشركة على معدات و أدوات بتاريخ التأسيس ، و تهتك بمعدل 10% سنويا ،
ب- حازت الشركة على معدات النقل في 2003/03/02، و تهتك بمعدل 25% سنويا ،
ج- بدأت الشركة في 2003/08/15 بانجاز مبنى صناعي بإمكانياتها الخاصة ، حيث انتهت الدورة و لم تكمل انجازه بعد . اكتفى المحاسب بتسجيل تكاليف الانجاز ، و المتمثلة في :

_ مواد و لوازم : 35000 دج ،
_ يد عاملة : 15000 دج ،

_ أتعاب المهندس الذي صمم المبنى : 12000 دج .

- د- تبين للمراجع أن النفقات رهن التخصيص تتمثل في أتعاب الموثق الذي حرر العقد التأسيسي للشركة ، سددت له نقدا ،
هـ- مدة إطفاء المصاريف الإعدادية هي : 4 سنوات .

المطلوب :

1- تقديم جدول التقارب البنكي المعد من طرف المحاسب في 2003/12/31.

- 2- ما هي قيود التسوية المحاسبية التي يمكن أن يقترحها المراجع لتصحيح الأخطاء التي يتضمنها ميزان المراجعة ،
و تسجيل القيود غير المسجلة .

تمرين 9:

تأسست شركة "غزة" SARL للمقاولات العقارية في 2008/04/01، رأسمالها موزع مناصفة بين شريكين ، الأول حصته عينية متمثلة في قطعة أرض ، و الثاني بمبلغ مالي .

- فيما يلي دفتر أستاذ LE GRAND LIVRE للحساب البنك لهته المؤسسة للثلاثي الثاني و تم استخراجاه من برنامج المحاسبة المستخدم من طرف محاسبتها :

EXERC : 2008

PAGE :1

MOIS : 04

Compte :485400/BANQUE CPA

Jr	JL- per	Piece	LIBELLE	Debit	Credit	No
28	50(04)	00001	Solde debit période: Versement en Especes	10 000.00		1
Total Mois				10 000.00		
Solde fin periode:				10 000.00		

إيداع نقدي

EXERC : 2008

PAGE :1

MOIS : 05

Compte :485400/BANQUE CPA

Jr	JL- per	Piece	LIBELLE	Debit	Credit	No
			Solde debit période:	10 000.00		
05	50(05)	00002	S/STATUT ACTE+CH.422651	16 537 220.00		2
05	50(05)	00003	CH.890992 ALI.CAISSE		540 000.00	5
05	50(05)	00004	CH.422651 FRS/REMISE		234.00	7
12	50(05)	00005	CHBQ.166576 F123 SARL SOIRCO		192 192.50	11
20	50(05)	00006	CHBQ 166607.ALIM-CAISSE		4000 292.50	15
20	50(05)	00007	CHBQ.1666 08 F. 1671 S-ELGUER		704 132.50	19
Total Mois				16 537 220.00	5 436 851.50	
Solde fin periode:				11 110 368.50		

رصيد بداية الفترة
دفع القسط النقدي
لرأس المال بشيك :
422651
سحب شيك

890992 لتغذية الصندوق

مصاريف دفع الشيك 422651 للتحويل

تسديد الفاتورة 123 للمورد "س" بشيك رقم 166576

سحب شيك 166607 لتغذية الصندوق

تسديد الفاتورة للمورد "ع" بشيك رقم 1671166608

EXERC : 2008

PAGE :1

MOIS : 05

Compte :485400/BANQUE CPA

Jr	JL- per	Piece	LIBELLE	Debit	Credit	No
			Solde debit période:	11 110 368.50		
08	50(06)	00002	CHBQ.166540 F. 02 ARIES MADJD		702 392.50	4
10	50(06)	00003	FRS/CH ANNULE 166745		409.50	6
20	50(06)	00004	CHBQ.166802 F2012 SA-EL-GUED		739 492.50	10
30	50(06)	00005	CH .166862 F .209 SARL SOIRCO		415 812.50	13
Total Mois				9 252 261.50	1 858 107.00	
Solde fin periode:						

رصيد بداية الفترة

تسديد الفاتورة 02 للمورد "ص" بشيك رقم 166862

مصاريف إلغاء الشيك 166745

تسديد الفاتورة 2012 للمورد "ل" بشيك رقم 166802

تسديد الفاتورة 209 للمورد "ك" بشيك رقم 166862

المطلوب :

1- حدد قيمة رأس مال الشركة .

في 02 جويلية طلب الشريك المسير من وكالته البنكية CPA كشف حسابه للفترة المعنية، إليك نسخة منه ، و لنقص كفاءة المحاسب طلب منك بصفتك مراجع حسابات إعداد جدول التقارب البنكي ,
2- قم بإعداده و سجل قيود التسوية في اليومية .

حل التمرين 9:

التقارب البنكي :

رأس مال الشركة : 2*16537220=440 33 074 دج

2-إعداد التقارب البنكي :

chez la banque لدى البنك		chez nous لدى المؤسسة		البيان	التاريخ
دائن: crédit	مدين: débit	دائن: crédit	مدين: débit		
9 066 939.10	-	-	9252261.50	الرصيد	2008\ 6\30
		315.90	-	مصاريف سحب شيك	08\05\08
		200 000.00	-	سحب شيك رقم: 981019	08\05\26
		234.00		مصاريف سحب بشيك: 981238	08\05\15
		400 000.00		سحب شيك رقم: 981238	08\05\15
		85.00		رسوم إلغاء شيك البنك : 166745	08\06\25
		500.00		مصاريف إلغاء \ \ : 166745	08\06\25
	415 812.50			شيك رقم 1668625 لتسديد الفاتورة 209 للمورد "ك"	08\06\30
9 066 939.10	415 812.50	601 134.90	9252261.50	المجموع الجزئي	2008\ 6\30
-	8651126.60	8 651 126.60	-	رصيد التقارب	\ \
9 066 939.10	9 066 939.10	9252261.50	9252261.50	المجموع الكلي	\ \

تسجيل قيود التسوية في اليومية :

	315.90	2008/07/01	مصاريف البنك و التحصيل	655
	200 000.00		تحويلات الأموال	489
	234.00		مصاريف البنك و التحصيل	655
	400 000.00		تحويلات الأموال	489
	85.00		رسوم قابلة للاسترجاع	457
	500.00		مصاريف البنك و التحصيل	655
601 134.90			البنك	512
			تسوية التقارب البنكي ل :	
		2008\06\30		
		2008/07/01		
	600 000		الصندوق	531
600 000			تحويلات الأموال	489
			تغذية الصندوق بالشيكين 981019+981238	

الفصل الثالث: تصحيح الأخطاء

1. تمهيد:

ان الاخطاء التي يتم اكتشافها في اي مرحلة من المراحل المحاسبية يجب ان يتم تصحيحها فوراً, وتختلف طريقة تصحيح الخطأ باختلاف المرحلة او المكان التي وجد فيها الخطأ.

2. طرق تصحيح الاخطاء المحاسبية

اولا تصحيح الاخطاء التي تظهر عند التسجيل في دفتر اليومية :

اذا تم اكتشاف خطأ عند مرحلة التسجيل في دفتر اليومية باستخدام النظام اليدوي فانه لايجوز تصحيحه او تعديله من خلال الشطب او المحو او الحشو, وكذلك عند استخدام البرامج المحاسبية فان بعض البرامج لاتعطي صلاحية للمحاسب بتعديل نفس القيد الخاطئ, ولكن هنالك طريقتين لتصحيح الاخطاء التي يتم اكتشافها عند التسجيل, وهي الطريقة المطولة (غير المباشرة) والطريقة المختصرة (المباشرة).

1 الطريقة المطولة (غير المباشرة):

من خلال هذه الطريقة فان تصحيح القيد الخاطئ يتم من خلال تسجيل قيدين هما كالتالي :

1. تسجيل قيد الغاء القيد الخطأ:

في هذا القيد يتم الغاء القيد الخاطئ من خلال تسجيل قيد عكسي, بحيث يصبح الطرف المدين طرف دائن والطرف الدائن يصبح طرف مدين .

2. تسجيل قيد التصحيح:

بعد تسجيل قيد الالغاء, يتم بعد ذلك تسجيل القيد الصحيح .

مثال :

لقد قام المحاسب بتسجيل قيد خطأ لعملية بيع بضاعة على الحساب بقيمة 5000دج وذلك بتسجيل القيد التالي:

البيان	الدائن المدين
من ح/المشتريات	5000
الى ح/المدينون	5000
بيع بضاعة على الحساب	

المطلوب:

تصحيح القيد الخطأ باستخدام الطريقة المطولة.

طريقة الحل:

اولا نقوم بتسجيل قيد عكسي لالغاء القيد الخطأ :

البيان	الدائن المدين
من ح/المدينون	5000
الى ح/المشتريات	5000

البيان
الدائن المدين
عكس القيد الخطأ

ثانياً نقوم بتسجيل القيد الصحيح :

البيان	الدائن المدين
من ح/المدينون	5000
الى ح/المبيعات	5000
بيع بضاعة على الحساب	

2) الطريقة المختصرة (المباشرة):

باستخدام هذه الطريقة فإنه يتم تسجيل قيد واحد صحيح يتضمن الغاء القيد الخاطئ واثبات القيد الصحيح. ولكن هذه الطريقة قد لا تنفع لتصحيح جميع الأخطاء التي قد تحدث في دفتر اليومية، ولذلك يفضل استخدام الطريقة المطولة وليست الطريقة المختصرة عند تصحيح الأخطاء المحاسبية، وذلك حتى تسهل عملية مراجعة الخطأ.

ثانياً تصحيح الأخطاء التي تحدث في دفتر الأستاذ:

إن الأخطاء التي تحدث في دفتر الأستاذ إما أن تحدث عند ترحيل العملية المالية من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، أو عند توبييها في صفحة الأستاذ، أو عند الترسيد، وهذه الأخطاء إما أن يتم اكتشافها عند عدم توازن الميزان أو بالصدفة أو بالمراجعة، أو أن يكون الخطأ قد تم اكتشافه عند تسجيل العملية المالية في دفتر اليومية وثم تم ترحيل الخطأ إلى دفتر الأستاذ وهكذا، وعند اكتشاف الخطأ في دفتر الأستاذ فإن عملية تصحيحه أسهل من عملية تصحيح الخطأ لو تم اكتشافه في دفتر اليومية، حيث أن تعديل الخطأ بالشطب والمحو والحشو مسموحة في دفتر الأستاذ بعكس دفتر اليومية التي يمنع فيها من الشطب والحشو وغير ذلك.

ثالثاً تصحيح أخطاء السنوات السابقة:

تعرف الأخطاء بحسب المعيار الدولي رقم (8) بأنها الأخطاء التي تحدث في الفترات المالية السابقة ويتم اكتشافها في الفترة المالية الحالية، وهذه الأخطاء إما أن تكون أخطاء ارتكابية أو أخطاء سهو أو قد تكون أخطاء فنية، إذا حدث خطأ في الفترة المالية السابقة وتم اكتشافه في الفترة الحالية فعلى المحاسب أن يقوم بتصحيح هذا الخطأ في الفترة التي تم فيها اكتشاف الخطأ حتى لا يمتد تأثير هذا الخطأ على قوائم الفترة الحالية، وكما هو معلوم فإن الحسابات تنقسم إلى حسابات دائمة وإلى حسابات مؤقتة وتختلف طريقة تصحيح الخطأ باختلاف تأثيره على الحساب إن كان الحساب من الحسابات الدائمة أو إن كان الخطأ أثر في حساب من الحسابات المؤقتة كحساب الإيرادات والمصروفات، والمثال التالي يوضح ذلك :

مثال:

ظهر رصيد حساب المدين (شركة التعاون) المسجل في دفاتر الشركة في نهاية شهر آذار من سنة 2016 بقيمة 20000 دج وعند مطابقة الحسابات ومراجعتها مع المدين تبين بان هنالك دفعة من شركة التعاون في شهر 12/2015 بقيمة 5000 دولار مسجلة بالخطأ باعتبارها دفعة من حساب شركة التناول.

المطلوب:

تصحيح الخطأ في سنة 2016.

طريقة الحل:

نلاحظ من هذا المثال ان الخطأ حصل في سنة 2015، وتم اكتشافه في سنة 2016 اي بعد اقفال حسابات 2015 وهذا الخطأ قد اثر على حساب من الحسابات الدائمة وهو حساب المدينون، ففي هذه الحالة يتم تصحيح الخطأ بتسجيل القيد التالي في 2016/03/31:

البيان	الدائن المدين
من ح/المدين (شركة التناول)	5000
الى ح/المدين (شركة التعاون)	5000

الدائن المدین

البيان

تعديل خطأ وقع في الفترة المالية السابقة

اما اذا كان الخطأ قد اثر على حساب من الحسابات المؤقتة والتي يتم اقفالها في نهاية كل فترة مالية كحساب الإيرادات والمصروفات فعند ذلك سيواجه المحاسب مشكلة في تصحيح هذا الخطأ, وذلك لان هذه الحسابات قد تم اقفالها في الفترات المالية السابقة والقوائم المالية التي تم استخراجها في تلك الفترة اصبحت خاطئة, ولحل هذه المشكلة يتم تصحيح الخطأ الذي حصل في الفترة المالية السابقة وذلك بتعديل رصيد حساب الأرباح المحتجزة او احد حسابات حقوق الملكية الظاهرة في الفترة الحالية بقيمة الخطأ, وعند اعداد وعرض القوائم المالية المقارنة في نهاية الفترة الحالية يتم عرض قائمة الفترة السابقة بالقيم المعدلة والصحيحة.

مثال

اكتشف المحاسب في شهر مايو 2016 بوجود مصاريف سفر واقامة في شهر اكتوبر 2015 بقيمة 3000 دج دفعها صاحب الشركة ولم يتم تسجيلها.

المطلوب:

تصحيح الخطأ في سنة 2016.

طريقة الحل:

نلاحظ من هذا المثال ان الخطأ حصل في سنة 2015, وتم اكتشافه في سنة 2016 اي بعد اقفال حسابات 2015, وهذا الخطأ قد اثر على حساب من الحسابات المؤقتة وهو المصروفات الذي تم اقفاله في سنة 2015, ففي هذه الحالة يتم تصحيح الخطأ بتسجيل القيد التالي:

الدائن المدین

البيان

من ح/ ارباح محتجزة او مدورة 3000
الى ح/ جاري صاحب الشركة 3000
اثبات مصاريف سنوات سابقة

وفي نهاية السنة المالية 2016 وعند اعداد القوائم المالية المقارنة (2015+2016) يتم عرض قائمة 2015 بقيمتها التعديلية.

مسألة:

قدم لك ميزان المراجعة بعد الجرد المختصر للشركة ذات المسؤولية المحدودة (س) المتخصصة في بيع الكتب و الدوريات العلمية بالجملة و بالتجزئة بتاريخ 2000/12/31 كالتالي :

ميزان المراجعة بالمجاميع و الأرصدة بتاريخ 2000/12/31

رقم الحساب	اسم الحساب	المجاميع		الأرصدة	
		مدينة	دائنة	مدينة	دائنة
10	أموال جماعية	-	1000000	-	1000000
21	معدات نقل	480000	-	480000	-
28	اهتلاك معدات	-	72000	-	72000
44	النقل	-	-	-	-

-	؟	؟	؟	مخزون بضاعة	30
-	-	1000000	1000000	مشتريات بضاعة	38
-	15000	-	15000	نققات رهن التخصيص "التعيين"	46 9
-	300000	1200000	1500000	العملاء	41 0
-	329174	-	329174	البنك	51 2
-	9000	801000	810000	الصندوق	53 1
100000	-	900000	800000	المورد "أ"	40 1
-	-	1455000	145000	المورد "ب"	40 11
-	800000	-	800000	بضاعة مستهلكة	60
-	؟	-	؟	الرسم على النشاط المهني (2%)	64 10
-	720000	-	72000	حصص الاهتلاك	68 2
-	436826	-	436826	أعباء الاستغلال الأخرى	6..
؟	-	؟	-	مبيعات بضائع بالجملة	70 0
؟	-	؟	-	مبيعات بضائع بالتجزئة	70 1
؟	؟	؟	؟	المجموع	

و إذا علمت ما يلي:

- 1- حازت الشركة معدات النقل بتاريخ تأسيسها 2000/3/1 تهتك هذه المعدات بطريقة القسط الثابت بمعدل 20%.
- 2- تتمثل نققات رهن التعيين في أتعاب الموثق الذي حرر العقد التأسيسي للشركة سددتها الشركة نقداً.
- 3- سددت الشركة نقداً 145000 دينار للمورد "أ" غير أن المحاسب سجل عملية التسديد لصالح المورد "ب".
- 4- تطفئ الشركة مصاريفها الإعدادية على فترة 3 سنوات .
- 5- كل المشتريات و مبيعات الشركة معفاة من الرسم على القيمة المضافة.
- 6- تمر عملية تسجيل كل مبيعات الشركة من البضائع على الحساب (ح/ 411 عملاء)
- 7- 70% من مبيعات الشركة خلال الدورة 2000 هي مبيعات بالجملة و الباقي هي مبيعات بالتجزئة.

المطلوب :

- 1- حدد الأخطاء التي يتضمنها ميزان المراجعة ان وجدت و ما هي تسويتها المحاسبية ؟
- 2- أكمل ميزان المراجعة.
- 3- أحسب نتيجة الدورة الإجمالية في شكل الحرف (T) و حدد مبلغ الضريبة المستحقة على أرباح الشركات.
- 4- إعداد الميزانية الختامية .

الفصل الرابع: الجرد المادي وأعمال التسوية المرتبطة به

تعريف الجرد:

يتمثل الجرد في مختلف الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في نهاية السنة من أجل تحديد النتيجة الصافية للدورة ، تنقسم أعمال الجرد إلى قسمين هما:

-الجرد المادي

-الجرد المحاسبي

1.1.الجرد المادي:

الجرد المادي هو عبارة عن معاينة و إثبات لعناصر أصول و خصوم المؤسسة، يقدم في كشف يحتو علي الكميات و قيمة كل عنصر بتاريخ الجرد.

و يتم حساب مختلف معطيات الجرد في دفتر خاص هو الجرد.

و يحتوي هذا الدفتر على التفاصيل اللازمة لتبرير محتوى كل عنصر من عناصر الميزانية و فيما يلي نموذج عن دفتر الجرد

2.1.الجرد المحاسبي:

هو مجموع الإجراءات و العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة انطلاقا من ميزان المراجعة قبل الجرد الذي يتم إعداده بعد تسجيل آخر عملية قامت بها المؤسسة خلال الدورة قبل الشروع في التسويات المختلفة و التي تكون عن طريق قيود محاسبية تهدف إلي التوفيق أو المطابقة بين الجرد المادي و بين ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و يمكن تلخيص هذه التسويات في الأعمال التالية.

-تسجيل كل العمليات التي تعود للدورة الحالية و لم يتم تسجيلها بعد.

-تسوية كل ما سجل خلال الدورة و لايتعلق بها.

-تسجيل الأخطاء المسجلة خلال الدورة.

إعداد الوثائق الختامية مثل الميزانية و جدول حسابات النتائج وذلك انطلاقا من ميزان المراجعة بعد

الجرد

و يمكن تسلسل أعمال الجرد المادي و المحاسبي من خلال الشكل التالي:

2. أهمية الجرد:

1.2. تحديد نتيجة صحيحة و حقيقية:

يتمثل الهدف الأساسي لعملية الجرد في تحديد نتيجة حقيقية للنشاط الإقتصادي للدورة إن قيام بالجرد يتطلب الأخذ بمبدأ الحيطة و الحذر و عليه يتم حساب الإهلاكات و تقدير المؤونات حتى في حالة حدوث خسارة.

إن عملية الاستغلال في المؤسسة متواصلة ، و عليه يقسم نشاطها إلى دورات محاسبية حيث تحمل كل دورة بأعبائها و نواتجها لمبدأ استقلالية الدورات. لذلك يتم القيام بالتسويات اللازمة التي تسمح بتحديد نتيجة صحيحة ، و انجاز الميزانية الختامية التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.

2.2. الإلزامية القانونية للجرد:

أعمال الجرد لها صبغة الإلزام ، حيث نصت المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على وجوب مسك المؤسسات لدفتر الجرد من أجل القيام بمايلي:

- القيام بالجرد المادي لعناصر أصول و خصوم المؤسسة.
- أخذ معلومات الجرد المادي بعين الاعتبار عند حساب أرصدة الحسابات المختلفة و ذلك إما بإكمال المعلومات المحاسبية أو تسويتها.
- إعداد الميزانية و حساب النتيجة الصافية.
- و يلزم القانون بتسجيل كل ذلك في دفتر الجرد.

3. تنظيم أعمال نهاية السنة:

يمكن تلخيص أعمال نهاية السنة في الشكل التالي:

3.1 تنظيم الجرد المادي:

تتمثل أعمال الجرد المادي في إحصاء و تقييم مختلف عناصر الأصول و الخصوم عمليا تتم معاينة كل عنصر باستخدام بطاقة جرد تحتوي علي المعلومات التالية:

- طبيعة العناصر المكونة و كمياتها (مثلا بطاقة جرد المخزونات).

- قيمة هذه العناصر بتاريخ الجرد.

- الملاحظات المختلفة (الإهلاكات ، المؤونات).

و تعتبر هذه البطاقات و نائق إثبات الجرد و عمليات التسوية.

أ- الجرد المادي لعناصر الأصول:

• جرد الاستثمارات:

ينص المخطط المحاسبي الوطني على وجوب تقييم المؤسسات استثماراتها عند إقفال كل سنة مالية ، بأن تعد جردا قيميا كاملا و مفصلا لها ، و أن تكون بطاقتها مطابقة لوضعية الاستثمارات الحالية أي عند الجرد يتم إعطاء رمز يعرف برقم الجرد لكل استثمار من استثمارات المؤسسة حيث يتم إلصاقه عليه عند الحيازة عليه

و عادة ما يكون الرمز مقسما إلى قسمين A/B حيث يمثل A الرقم التسلسلي للجرد بينما يمثل B رقم الحساب

و تستعمل بطاقة خاصة تسمى بطاقة الجرد لإثبات المعلومات السابقة و شكلها كما يلي:
و يتم إثبات امتلاك المؤسسة لمختلف الاستثمارات المادية مثل المباني ، الأراضي بالتأكد من وجود عقود الملكية الخاصة بها و بالنسبة لباقي الاستثمارات المادية كالألات و معدات النقل و الأثاث و غيرها فيتم التأكد من وجودها الفعلي و عدم خرابه أو خروجها من الخدمة كما يتم حساب مبلغ الإهلاكات الواجب تسجيلها محاسبيا.

- جرد المخزونات:

و يتم بالوقوف على وجود المخزونات مادي و قيميا حيث يتم إحصاء هذه المخزونات (البضائع ، المواد و اللوازم و المنتجات) من اجل تحديد كمياتها ، و تقييم هذه المخزونات يكون بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج و تخضع المخزونات لإعادة التقييم بتاريخ الجرد و تكون لها مؤونة عند ملاحظة تدهور

في قيمتها.

-الجرد المادي للحقوق : ويتضمن مايلي:

-السندات : يتم التأكد من وجود السندات المختلفة أو وجود كشوف الإيداع لها لدى البنك ويتم إعادة تقييمها علي اساس السعر الجاري في البورصة للشهر الأخير أو السعر المحتمل لبيعها و في حالة تسجيل نقص في قيمة السندات تشكل لها مؤونة بالنقص المحتمل.

-الزبائن : يتم إعداد قائمة بالزبائن مع تبرير رصيد كل زبون و تقسيم الزبائن حسب قدرتهم علي التسديد إلي زبائن مشكوك فيهم تكون لهم مؤونة ، زبائن مئوس منهم لا يمكنهم أن يدفعوا ماعليهم ، وزبائن عاديون .

-الصندوق : يقوم أمين الصندوق بإعداد كشف مفصل بالقيمة النقدية الموجودة لديه بالصندوق.

-البنك : يرسل البنك كشف حساب المؤسسة لديه في حساب البنك بتاريخ الجرد و تقوم المؤسسة بإعداد حالة المقارنة لحساب البنك من خلال المقارنة بين العمليات المسجلة لديها في حساب البنك و العمليات المسجلة في حساب المؤسسة لدى البنك و يتم اجراء قيود التسوية بتسجيل العمليات التي سجلها البنك و لم تسجلها المؤسسة.

-الأوراق التجارية: يتم إعداد قائمة بالأوراق التجارية الموجودة في حافظة المؤسسة و قائمة بالأوراق التجارية المرسلة للتحصيل أو للخصم عند الجرد.

-تنظيم الجرد:

تتمثل أعمال الجرد المحاسبي فيمايلي:

أ- أعمال التسويات : تتمثل في تعديل الحسابات حتى تعكس الوضعية الحقيقية بتاريخ اعدادا

الميزانية و تشمل مايلي :

-الإهتلاكات

-المؤونات.

-تسوية العباء و النواتج.

ب- أعمال التجميع : وظيفتها تحديد النتيجة:

- تجميع حسابات المخزونات و تحديد مخزوم آخر مدة.
- تحويل مختلف التخفيضات الممنوحة و المحصل عليها.
- تجميع حسابات الأعباء و النواتج.
- توقيف دفتر اليومية و الحسابات.
- إعداد الميزانية و الجداول الملحقة.
- إعادة فتح الحسابات و اليومية (إعادة فتح الحسابات).

تنظيم الجرد المادي:

أ الجرد المادي للاستثمارات :

كل مؤسسة تمتلك استثمارات وتستعملها كأداة للعمل لعدة سنوات وتقوم بمتابعة حالة هذه الاستثمارات

خلال مدة حياتها (حياة الاستثمار) وذلك بتخصيص و لكل استثمار بطاقة تحتوي على المعلومات

التالية:

- تاريخ الحيازة (الافتاء أو الإنشاء)
- نوع الاستثمار
- رقم فاتورة الحيازة
- نسبة الاهتلاك المطبق
- مبلغ الاهتلاك المخصص في كل دورة.

ومن الأحسن عند نهاية كل دورة مقارنة بيانات البطاقات مع حالة الاستثمار الفعلية أي المعاينة الفعلية لمختلف الاستثمارات المادية والمعنوية و تسوية الاختلاف الموجود بين ما هو واقعي و ما هو محاسبي. مثلا :آلة موجودة من الناحية المحاسبية و الدفترية و لكنها فعلياً محطمة و مدمرة.

ب الجرد المادي للمخزونات:

جرد المخزونات من اصعب و أهم أعمال الجرد حيث نصت المادة (٢٠) (من المخطط المحاسبي الوطني <<يتم الجرد المادي لعناصر المخزونات مرة واحدة على الأقل في السنة المالية عند إقفال هذه الأخيرة >>.....وهي تحتوي على نوعين من العمليات :

إعداد قائمة بكل نوع من المخزونات، بضائع، مواد ولوازم، منتجات □ .

إعادة تقييم المخزونات الموجود □ .

ج جرد العناصر الأخرى للأصول:

الصندوق :يتم عن طريق إعداد جداول بالأموال الموجودة في الصندوق من حيث قيمتها ، نوع

الأوراق النقدية و المعدنية الموجودة في الصندوق عند الجرد (فئة الأوراق النقدية)

البنك والحساب الجاري البريدي :يطلب من البنك ومن مركز الصكوك البريدية كشف موقوف

عند تاريخ الجرد للقيام بالمقارنة بين كسفي الحساب البنكي والحساب البريدي وحسابي البنك

والحساب الجاري البريدي بالمؤسسة لإجراء حالة التقارب.

السندات و الأسهم :يُعاد تقييمها بقيمتها الحقيقية أو السوقية.

أوراق القبض :إعداد كشف بالأوراق التجارية ومكان القبض وتواريخ الاستحقاق و كذلك

القيمة الاسمية لكل ورقة.

الزبائن :إعداد قائمة بأسماء الزبائن و مقدار ديونهم وتصنيفهم حسب قدرة كل واحد منهم

على السداد إلى زبائن عاديين وزبائن معسرين (مشكوك فيهم (و زبائن ميؤوس منهم.

د جرد ديون المؤسسة :يتم إعداد قائمة بالموردين و كذلك أوراق الدفع و يتم تصنيف القروض إلى

قروض طويلة و متوسطة و قصيرة الأجل.

٢.تنظيم الجرد المحاسبي:

قيود التسوية :وهي القيود المتعلقة بتصحيح بعض حسابات الأصول والخصوم والديون □

وحسابات التسيير انطلاقاً من نتائج الجرد المادي .بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات و
المؤونات .

- تجميع الحسابات :وهي تجميع أو ترحيل كل الحسابات الفرعية في الحسابات الرئيسية □ .
- إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد □ .
- إعداد جدول حسابات النتائج □ .
- إعداد الميزانية الختامية □ .

الفصل الخامس : تسوية التكاليف والإيرادات

تمهيد :

من الحسابات التي يتم جردها والتي قد تحتاج الى عمل قيود تسوية لها هي حسابات الايرادات والمصروفات, وبحسب مبدأ الاستحقاق فإنه يتم اثبات الايرادات والمكاسب التي تخص الفترة المالية الحالية سواء تم تحصيلها خلال الفترة ام لم يتم تحصيلها, وكذلك اثبات المصروفات والخسائر التي تخص الفترة المالية الحالية سواء دفعت خلال الفترة الحالية ام لم تدفع, اي بمعنى تحميل الفترة المالية الحالية بالاييرادات والمصروفات التي تخصها وذلك بهدف الوصول الى النتيجة الحقيقية لصادفي الدخل من ربح او خسارة .

التسوية الجردية للمصروفات

يمكن تعريف المصروفات بانها المبالغ التي يتم دفعها للحصول على الخدمة, فعندما تقوم المنشأة بدفع المصروف لقاء الخدمة يتم فتح حساب باسم المصروف يسجل في الطرف المدين كالتالي :

البيان	الدائن المدين
من ح/اسم المصروف	XXX
الى ح/الصندوق او البنك	XXX
دفع المصروف نقدا او عن طريق شيك مسحوب على البنك	

مثال :

في 2015/01/01 قامت شركة السلام بدفع مبلغ وقدره 1000 دولار وذلك عن مصروف تأمين صحي, وقد تم دفع القيمة المطلوبة نقدا .

المطلوب:

تسجيل القيد في دفتر اليومية

طريقة الحل:

البيان	الدائن المدين
من ح.م.التامين الصحي	1000
الى ح/الصندوق	1000
دفع مصروف التامين الصحي نقدا	

وفي نهاية الفترة المالية يظهر حساب المصروف في قائمة الدخل مخصوما من ايرادات الفترة الحالية لمعرفة نتيجة عمل المنشأة من ربح او خسارة.

المصروفات المدفوعة مقدما :

بعد اعداد ميزان المراجعة ومراجعة حساب المصروفات قد يتبين لدى المنشأة ان هنالك مصروفات قامت بدفعها في الفترة الحالية ولكنها تخص الفترة المالية القادمة فعند ذلك وبحسب مبدأ الاستحقاق يتم استبعاد المبلغ المدفوع عن الفترة المالية القادمة وعدم تحميل الفترة المالية الحالية بهذا المصروف وذلك بفتح حساب وسيط باسم مصروفات مدفوعة مقدما يسجل في الطرف المدين وتخفيض حساب المصروفات بتسجيله بالطرف الدائن.

قيد التسوية بتخفيض قيمة المصروف بقيمة المصروف المدفوع مقدما

البيان	الدائن المدين
من ح/المصروفات المدفوعة مقدما	XXX

قيد التسوية بتخفيض قيمة المصروف بقيمة المصروف المدفوع مقدما
البيان
الى ح/المصروف
اثبات المصروفات المدفوعة مقدما
الدائن المدين
XXX

ان حساب المصروفات المدفوعة مقدما يعتبر من حسابات الاصول فيظهر في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في جانب الاصول وليس في قائمة الدخل.

مثال :

في 2015/08/01 قامت شركة السلام بدفع مبلغ وقدره 450 دولار نقداً, وذلك عن اشتراك انترنت لمدة سنة .

المطلوب:

تسجيل القيود اليومية لسنة 2015 .

الحل:

توجد طريقتين لاثبات المصروفات المدفوعة مقدما كالتالي:

الطريقة الاولى اثبات المصروفات المدفوعة باعتبارها مصروفات مدفوعة مقدما في البداية:

1 في 2015/08/01 يتم اثبات قيمة الاشتراك المدفوع والتي تبلغ قيمته 450 دولار باعتبارها مصروف مدفوع مقدما:
البيان
من ح/مصروفات مدفوعة مقدما
الى ح/الصندوق
اشترك انترنت لمدة سنة مدفوعة نقدا
الدائن المدين
450 450

في 2015/12/31 يتم اثبات المصروف الذي يخص الفترة الحالية, اي من 08/01 ولغاية 12/31 والتي تساوي 5 اشهر وتخفيض المصروف المدفوع مقدما

$$= 5 * 12 / 450 = 187.5$$

2 قيد تخفيض المصروف المدفوع مقدما بقيمة المصروف التي تخص الفترة الحالية:
البيان
من ح/مصروف الانترنت
الى ح/مصروفات مدفوعة مقدما
اثبات المصروفات التي تخص الفترة الحالية
الدائن المدين
187.5 187.5

الطريقة الثانية اثبات المصروفات المدفوعة باعتبارها مصروف في البداية:

1 في 2015/08/01 يتم تسجيل قيمة الاشتراك المدفوع والتي تبلغ قيمته 450 دولار باعتبارها مصروف منذ البداية:
البيان
من ح/مصروف انترنت
الى ح/الصندوق
اشترك انترنت لمدة سنة مدفوعة نقدا
الدائن المدين
450 450

في 2015/12/31 يتم استبعاد المصروف المدفوع عن الفترة المالية القادمة, وهي الفترة الواقعة من 01/01/2016 وحتى 2016/08/01 والتي تساوي 7 اشهر .

$$=7*12/450+262.5$$

2 قيد اثبات وتسوية قيمة المصروف المدفوع مقدما بتخفيض قيمة المصروف:

البيان	الدائن	المدين
من ح/مصروفات مدفوعة مقدما		262.5
الى ح/مصروف انترنت	262.5	
اثبات المصروفات المدفوعة مقدما		

ملاحظات على الحل :

سواء استخدمنا الطريقة الاولى او الطريقة الثانية سيظهر رصيد حساب مصروف الانترنت في نهاية الفترة بقيمة 187.5 دج ويتم اقفاله في حساب الارباح والخسائر (ملخص الدخل) كما سيتم شرحه في الدروس القادمة, وسيظهر رصيد حساب مصروف الانترنت المدفوع مقدما في نهاية الفترة بقيمة 262.5 دج ويتم تدويره الى الفترة المالية القادمة باعتباره اصل .

المصروفات المستحقة:

بعد اعداد ميزان المراجعة ومراجعة حساب المصروفات قد يتبين لدى المنشأة ايضا ان هنالك مصروفات تخص الفترة الحالية ولكن لم يتم دفعها ولم تظهر من ضمن رصيد المصروفات في ميزان المراجعة في نهاية الفترة, وبحسب مبدأ الاستحقاق فانه يجب تحميل الفترة الحالية بالمصروف وذلك بتسجيله في الطرف المدين وفتح حساب وسيط باسم مصروفات مستحقة تسجل في الطرف الدائن كالتالي :

قيد اثبات وتسوية المصروف المستحق

البيان	الدائن المدين
من ح/اسم المصروف	XXX
الى ح/المصروفات المستحقة	XXX
اثبات قيمة المصروف المستحق في الفترة الحالية	

ان حساب المصروفات المستحقة يعتبر من حسابات الخصوم (الالتزامات) فيظهر في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في جانب الالتزامات وليس في قائمة الدخل.

مثال :

في 2015/12/31 كان رصيد حساب مصروفات الرواتب والاجور الظاهر في ميزان المراجعة يساوي 10000 دولار, وعند الجرد تبين ان قيمة الرواتب والاجور الشهرية تساوي 1000 دولار .

المطلوب:

تسجيل قيد التسوية في 2015/12/31

طريقة الحل:

ان مصروف الرواتب والاجور الواجب دفعها عن سنة 2015 تساوي 12000 دولار (12*1000=12000 دولار), وكما هو موضح في المثال ان القيمة التي اثباتها في الدفاتر كانت 10000 دولار فقط, فاذن يتم تسجيل قيد يثبت قيمة المصروف المستحق بقيمة 2000 دولار.

قيد اثبات وتسوية قيمة المصروفات المستحقة

البيان	الدائن المدين
من ح/م.الرواتب والاجور	2000

قيد اثبات وتسوية قيمة المصروفات المستحقة
البيان
الى ح/مصروف الرواتب المستحقة
2000
قيمة المصروف المستحق عن سنة 2015
الدائن المدين

التسوية الجردية للايرادات

يمكن تعريف الايرادات بانها المبالغ التي تم تحصيلها من الغير او المستحقة على الغير نتيجة تقديم خدمة, وعندما تقوم المنشأة بقبض مبلغ لقاء تقديمها الخدمة يتم فتح حساب باسم الايرادات تسجل في الطرف الدائن كالتالي :

قيد اثبات الايرادات
البيان
من ح/الصندوق او الذمم المدينة
XXX
الى ح/الايرادات
XXX
ايرادات مقبوضة نقدا او على الحساب
الدائن المدين

مثال :

في 2016/04/30 حصلت شركة السلام على ايرادات بدل تقديمها خدمات قيمتها 3000 دولار وقد تم قبض القيمة نقدا .

المطلوب :

تسجيل القيد في دفتر اليومية

طريقة الحل :

قيد اثبات الايرادات المقبوضة نقدا
التاريخ البيان
الدائن المدين
3000 من ح/الصندوق
04/30 الى ح/الايرادات
3000
ايرادات مقبوضة نقدا

وفي نهاية الفترة المالية يظهر حساب الايرادات في قائمة الدخل لمعرفة نتيجة عمل المنشأة من ربح او خسارة, ويتم اقفال رصيده بتسجيله في الطرف المدين, حتى يصبح رصيده صفر, وسيتم شرح طريقة اقفاله في درس اقفال الحسابات .

الايرادات المستحقة :

بعد اعداد ميزان المراجعة ومراجعة حساب الايرادات قد يتبين لدى المنشأة ان هنالك ايرادات تخص الفترة الحالية ولكن لم يتم قبضها ولم تظهر من ضمن رصيد الايرادات في ميزان المراجعة في نهاية الفترة, وبحسب مبدأ الاستحقاق فيجب اثبات هذه الايرادات في الفترة الحالية وذلك بتسجيلها في الطرف الدائن وفتح حساب وسيط باسم ايرادات مستحقة تسجل في الطرف المدين كالتالي :

قيد تسوية واثبات قيمة الايراد المستحقة القبض
البيان
من ح/ايرادات مستحقة
XXX
الى ح/الايرادات
XXX
اثبات قيمة الايرادات المستحقة القبض
الدائن المدين

ان حساب الايرادات المستحقة يعتبر من حسابات الاصول فيظهر في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في جانب الاصول وليس في قائمة الدخل.

مثال :

في سنة 2015 وقعت شركة السلام مجموعة عقود مع شركات اخرى لتقديم خدمات استشارية في مجال المحاسبة والتدقيق. وفي نهاية السنة المالية وعند الجرد تبين في دفاتر منشأة السلام ان هنالك ايرادات مستحقة قيمتها 500 دولار لم تسجل في دفاترها.

المطلوب:

تسجيل قيد التسوية في 2015/12/31

طريقة الحل:

البيان	الدائن	المدين
من ح/ايرادات مستحقة	500	
الى ح/الايرادات		500
ايرادات مستحقة القبض		

الايرادات المقبوضة مقدما (ايرادات غير مكتسبة):

بعد اعداد ميزان المراجعة ومراجعة حساب الايرادات قد يتبين لدى المنشأة ان هنالك ايرادات مقبوضة في الفترة المالية الحالية ولكنها تخص الفترة المالية القادمة، وبحسب مبدأ الاستحقاق فانه يتم استبعاد هذه الايرادات من ضمن الفترة الحالية وذلك بفتح حساب وسيط باسم ايرادات مقبوضة مقدما تسجل في الطرف الدائن وتخفيض حساب الايرادات بتسجيله بالطرف المدين كالتالي:

البيان	الدائن	المدين
من ح/الايرادات		xxx
الى ح/الايرادات المقبوضة مقدما	xxx	
اثبات الايرادات المقبوضة مقدما		

ان حساب الايرادات المقبوضة مقدما تعتبر من حسابات الخصوم (الالتزامات) فتظهر في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في جانب الالتزامات وليس في قائمة الدخل.

مثال

في 2015/10/01 قبضت شركة الامل للدعاية والاعلان من احد العملاء مبلغ وقدره 10000 دج وذلك مقابل تقديم خدماتها الدعائية لمدة سنة يبدأ في 2015/10/01 وينتهي في 2016/10/01

المطلوب:

تسجيل القيود اليومية في 2015

طريقة الحل:

توجد طريقتين لاثبات الايرادات المقبوضة مقدما كالتالي:

الطريقة الاولى اثبات الايرادات المقبوضة باعتبارها ايرادات مقبوضة مقدما منذ البداية:

1 في 2015/10/01 يتم اثبات قيمة الايراد المقبوض باعتباره ايرادات مقبوضة مقدما:

البيان	الدائن	المدين
من ح/الصندوق		10000
الى ح/ ايرادات مقبوضة مقدما	10000	

ايرادات مقبوضة مقدما عن تقديم خدمات دعائية لمدة سنة

في 2015/12/31 يتم اثبات الايراد الذي يخص الفترة الحالية, اي من 10/01 ولغاية 12/31 والذي يساوي 3 اشهر وتخفيض الايراد المقبوض مقدما

$$=3*10000/12\text{دج}2500$$

2 قيد تخفيض الايرادات المقبوضة مقدما بقيمة الايراد الذي يخص الفترة الحالية:

البيان	الدائن	المدين
من ح/ايرادات مقبوضة مقدما		2500
الى ح/الايرادات	2500	

اثبات الايرادات التي تخص الفترة الحالية

الطريقة الثانية اثبات الايرادات المقبوضة باعتبارها ايراد منذ البداية:

1 في 2015/10/01 يتم تسجيل قيمة الايراد المقبوض والذي يساوي 10000 دج باعتباره ايراد منذ البداية:

البيان	الدائن	المدين
من ح/الصندوق		10000
الى ح/الايرادات	10000	

ايرادات مقبوضة عن تقديم خدمات دعائية لمدة سنة

في 2015/12/31 يتم استبعاد الايراد المقبوض عن الفترة المالية القادمة, وهي الفترة الواقعة من 01/01/2016 وحتى 2016/10/01 والتي تساوي 9 اشهر .

$$=9*10000/12\text{دج}7500$$

2 قيد اثبات وتسوية قيمة الايرادات المقبوضة مقدما بتخفيض قيمة الايرادات:

البيان	الدائن	المدين
من ح/الايرادات		7500
الى ح/ايرادات مقبوضة مقدما	7500	

اثبات الايرادات المقبوضة مقدما

ملاحظات على الحل :

سواء استخدمنا الطريقة الاولى او الطريقة الثانية سيظهر رصيد حساب الايرادات في نهاية الفترة بقيمة 2500 دج ويتم اقفاله في حساب الارباح والخسائر (ملخص الدخل) كما سيتم شرحه في الدروس القادمة, و سيظهر رصيد حساب الايرادات المقبوضة مقدما في نهاية الفترة بقيمة 7500 دج ويتم تدويره الى الفترة المالية القادمة باعتباره التزام .

بعد الانتهاء من تسجيل قيود التسوية الجردية للايرادات والمصروفات والحسابات الاخرى وتعديل ارصدها يتم بعد ذلك اعداد ميزان مراجعة بعد التسويات الجردية مرة اخرى كما سبق وشرحنا كي تظهر ارصدة الحسابات بقيمتها الجديدة بعد التعديل والبدء في اعداد القوائم المالية .

الفصل السادس: الأحداث اللاحقة بعد الإقفال

تمهيد:

من المعروف أنه تنقضي فترة زمنية بين تاريخ آخر يوم في السنة المالية وتاريخ إصدار القوائم المالية وأثناء تلك الفترة قد تحدث معاملات وأحداث ما هو له تأثير على القوائم المالية وما هو غير ذو أهمية ويطلق علي تلك الأحداث والمعاملات "الأحداث اللاحقة" ولأهمية الأحداث اللاحقة ذات التأثير على القوائم المالية فقد أفردت معايير المحاسبة والمراجعة المصرية معياراً مستقلاً والذي نتناوله بالتفصيل.

المحاسبة عن الأحداث اللاحقة:

1- مفهوم الأحداث اللاحقة:

الأحداث التالية لتاريخ الميزانية : هي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها . ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: (أ) أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية و تتطلب تعديل في القوائم المالية. و (ب) أحداث تشير إلى حالات نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل في القوائم المالية، وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

تلتزم الشركات بتقديم القوائم المالية للمساهمين لاعتمادها بعد أن يكون قد تم إصدار القوائم المالية وبهذا فإن القوائم المالية تكون قد تم إصدارها في تاريخ إصدارها من الإدارة وليس في تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل المساهمين.

مثال:

في 28 فبراير 2014 انتهت إدارة المنشأة من إعداد مسودة القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2013، وفي 18 مارس 2014 قام مجلس الإدارة بفحص القوائم المالية وإصدارها، وفي 19 مارس 2014 أعلنت المنشأة عن أرباحها وعن بعض المعلومات المالية الأخرى، وفي أول أبريل 2014 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفي 15 مايو 2014 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في 17 مايو 2014.

في هذه الحالة يكون قد تم إصدار القوائم المالية في 18 مارس 2014 (تاريخ إصدارها بواسطة مجلس الإدارة).

في بعض الحالات تكون إدارة المنشأة ملزمة بإصدار قوائمها المالية إلى جهة مشرفة عليها (والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد. في هذه الحالات فإن القوائم المالية يكون قد تم إصدارها في تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها.

مثال:

في 18 مارس 2014 أصدرت إدارة المنشأة القوائم المالية للجهة المشرفة عليها والمؤلفة فقط من أعضاء غير تنفيذيين وربما قد تتضمن ممثلين عن العاملين وأطرافاً خارجية لها مصلحة في المنشأة، وفي 26 مارس 2014 وافقت هذه الجهة المشرفة على القوائم المالية، وفي أول أبريل 2014 تم إتاحة القوائم المالية للمساهمين والمستخدمين الآخرين، وفي 15 مايو 2014 اعتمدت الجمعية العامة للمساهمين في اجتماعها السنوي القوائم المالية وتم تسليمها إلى الجهة المنظمة المعنية في 17 مايو 2014.

في هذه الحالة تكون القوائم المالية قد تم إصدارها في 18 مارس 2014 (تاريخ إرسال الإدارة للقوائم المالية للجهة المشرفة).

تتضمن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقبل إصدار القوائم المالية.

2- الاعتراف والقياس:

1- يوجد أحداث تالية تستوجب تعديل في القوائم المالية لتعكس الأحداث التالية لتاريخ الميزانية، ومن أمثلة هذه الأحداث:

(أ) صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على المنشأة وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ الميزانية وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائي يعتبر دليلاً إضافياً.

(ب) ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد اعترتها انخفاض في تاريخ الميزانية عن القيمة المثبتة في الميزانية أو أن قيمة خسارة الانخفاض السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل. ومثال ذلك ما يلي:

(1) إفلاس أحد العملاء والذي قد يحدث بعد تاريخ الميزانية عادة ما يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ الميزانية في حساب العملاء وأن المنشأة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء.

و (2) بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية.

ج) التحديد الذى يتم بعد تاريخ الميزانية لتكلفة شراء أصل أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ الميزانية.

د) التحديد الذى يتم بعد تاريخ الميزانية لمبالغ المشاركة فى الأرباح أو مدفوعات المكافآت إذا كان هناك التزام قانوني أو استدلالى على المنشأة لأداء تلك المدفوعات كنتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ الميزانية.

هـ) اكتشاف غش أو خطأ و يشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

2- أحداث تالية لتاريخ القوائم المالية لا تستوجب تعديل بالقوائم المالية:

من أمثلة الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي لا تستوجب تعديل فى القوائم المالية، الانخفاض فى القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ الميزانية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية. فالانخفاض فى القيمة السوقية هنا لا يتعلق بحالة الاستثمار فى تاريخ الميزانية ولكن يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحق. وبناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات. وبالمثل فليس على المنشأة أن تحدث مبالغ الاستثمارات المفصّل عنها فى تاريخ الميزانية على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر.

بعض المشكلات المرتبطة بالأحداث اللاحقة:

1- توزيعات الأرباح المقترحة:

إذا كانت التوزيعات قد تم إعلانها (تم اعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، فإنه لا يتم إثبات هذه التوزيعات كالتزامات فى تاريخ الميزانية لأنها لا تفي بشرط التعهد الحالى الوارد بمعيار المحاسبة المصري رقم (28). مثل هذه التوزيعات يتم الإفصاح عنها فى الإفصاحات المتضمنة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (1) عرض القوائم المالية.

2- الاستمرارية:

قد يستدعى التدهور فى نتائج التشغيل والمركز المالى بعد تاريخ الميزانية دراسة ما إذا كان فرض الاستمرارية مازال مناسباً من عدمه . فإذا لم يعد فرض الاستمرارية مناسباً ، فإن تأثير ذلك يكون خطيراً جداً حيث يتطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً فى أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المثبتة وفقاً لأساس المحاسبة المتبع. الإفصاحات المرتبطة بالأحداث اللاحقة:

- يجب على المنشأة أن تفصح عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها . وإذا كان مالكي المنشأة أو الآخريين الحق في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

- في بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التي حصلت عليها بعد تاريخ الميزانية ، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المدرجة بالقوائم المالية للمنشأة.

- إذا كانت الأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي لا تستوجب تعديل القوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية ، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث. (أ) طبيعة الحدث.

و (ب) تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره

فيما يلي أمثلة على أحداث تالية لتاريخ الميزانية لا تستوجب تعديل القوائم المالية والتي من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة.

(أ) عملية اندماج كبيرة بعد تاريخ الميزانية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.

و(ب) الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاوله جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.

و(ج) شراء أو استبعاد أصول هامة أو مصادرة أصول هامة بواسطة الحكومة.

و(د) تدمير أحد المصانع الكبرى بالحريق بعد تاريخ الميزانية.

و(هـ) الإعلان عن أو البدء في تنفيذ عملية إعادة هيكلة هامة.

و(و) المعاملات الهامة على الأسهم العادية والمعاملات المحتملة على الأسهم العادية بعد تاريخ الميزانية.

و(ز) التغييرات الكبيرة غير العادية بعد تاريخ الميزانية في أسعار الأصول أو أسعار الصرف.

و(ح) التغييرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم إقرارها أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية والتي لها تأثير هام على عبء الضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كأصول والتزامات.

و(ط) الدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة مثل إصدار ضمانات هامة.

و(ي) الشروع في رفع دعوى قضائية كبيرة بسبب أحداث تمت بعد تاريخ الميزانية.

المراجع:

بالبالغة العربية:

1. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010.
2. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، مكتبة بودواو، الجزائر، 2009.
3. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثاني، مكتبة بودواو، الجزائر، 2011.
4. كتوش عاشور، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 2011.
5. محاضرات في المحاسبة المالية بجامعة ورقلة للأستاذ مداني بن بلغيث على الموقع الإلكتروني للأستاذ.

القوانين والجرائد الرسمية:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، التحديث إلى قانون المالية لسنة 2017.
2. قانون الرسم على القيمة المضافة، المديرية العامة للضرائب، التحديث إلى قانون المالية لسنة 2017.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 21 المؤرخة في 08/04/2009، المرسوم التنفيذي المحدد لشروط وكيفية مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، قرار تحديد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27 المؤرخة في 28/05/2008، المرسوم التنفيذي للنظام المحاسبي المالي.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 المؤرخة في 29/11/2007، قانون النظام المحاسبي المالي.
7. القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العمل، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003.

باللغة الأجنبية:

1. Nouveau système comptable et financier, belkeis Edition,Alge 2010.
2. Rabah TAFIGHOULT, Le système comptable et financier, Edition AURES, Tizi Ouzou, 2015.

3. للمواقع الإلكترونية:

- 1/ www.iasb.org
- 2/ www.focusifrs.fr
- 3/ www.joradp.dz

الملاحق:

الملحق 1:

القوائم المالية لنفس المؤسسة أعدت حسب معايير 7 دول أوروبية. « OlivierAzières »

الدول المؤشرات	الدانمرك	بلجيكا	إسبانيا	فرنسا	إيطاليا	هولندا	المملكة المتحدة
نتيجة الاستغلال	261	274	250	264	243	264	289
التثبيتات غير الملموسة	133	135	131	145	174	140	192
التثبيتات الملموسة	298	431	418	401	361	401	431
مجموع الأصول	482	602	599	587	542	572	522
الأموال الخاصة	649	726	722	710	751	704	712
النتيجة / الأموال الخاصة	% 20.5	%18.6	%18.2	%21	%23.2	%19.9	%27

المصدر: ملقى علمي بجامعة قسنطينة سنة 2007 حول SCF من تنشيط "جراد جمال" خبير محاسب.

الملحق 2:

نتيجة سنة 2000 حسب المعايير الوطنية و الأمريكية لشركات مختلفة. "مليون أورو"

المعايير الوطنية	المعايير الأمريكية US GAAP	الفرق	
1.3	0.5 -	1.8 -	Alcatel
0.2	1.3 -	1.5 -	Alstom
5.9	9.2	3.3	Deutchetelecom
3.6	5.1	1.5	France Telecom
6.8	8.5 -	15.3 -	Galaxosmithkline
16.0 -	11.6 -	4.4	Vodafone

نفس المصدر السابق

الملحق 3:

قائمة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي (scf)

المجموعة 1 : حسابات رؤوس الأموال

- 10 رأس المال و الإحتياطيات، وما شابه ذلك
- 101 رأس المال الصادر (رأس مال الشركة، الأموال المخصصة، أو أموال الاستغلال)
- 103 العلاوات ذات الصلة برأس مال الشركة
- 104 فارق التقييم
- 105 فارق إعادة التقييم
- 106 الإحتياطيات (القانونية، الأساسية، العادية والمقننة)
- 107 فارق المعادلة
- 108 حساب المستقبل
- 109 رأس المال المكتتب غير المستعان به
- 11 ترحيل من جديد
- 12 نتيجة السنة المالية
- 13 الحواصل والأعباء المؤجلة – خارج دورة الإستغلال
- 131 إعانات التجهيز
- 132 إعانات الإستثمارات الأخرى
- 133 الضرائب المؤجلة على الأصول
- 134 الضرائب المؤجلة على الخصوم
- 138 المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة
- 15 المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية
- 153 المؤونات للمعاشات و الإلزامات المماثلة
- 153 المؤونات للضرائب
- 156 المؤونات لتجديد التثبيات (الإمتياز)
- 158 المؤونات الأخرى للأعباء – الخصوم غير الجارية
- 16 الإقتراضات والديون المماثلة
- 161 السندات التساهمية
- 162 الإقتراضات السندية القابلة للتحويل
- 163 الإقتراضات السندية الأخرى
- 164 الإقتراضات لدى مؤسسات القرض
- 165 الودائع والكفالات المقبوضة
- 167 الديون المترتبة على عقد الإيجار – التمويل
- 168 الإقتراضات والديون الأخرى المماثلة
- 169 علاوات تسديد السندات
- 17 الديون المرتبطة بالمساهمات
- 171 الديون المرتبطة بمساهمات المجمع
- 172 الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع
- 173 الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة
- 178 الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
- 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة
- 181 حسابات الارتباط بين مؤسسات
- 188 حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة

(19 متاح)

المجموعة 2 : حسابات التثبيات

- 20 التثبيبات غير المادية
203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205 الإمتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، والرخص، والعلامات
207 فارق الشراء
208 التثبيبات الأخرى غير المادية
21 التثبيبات المادية
211 القطع الأرضية
212 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية
213 البناءات
215 التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية
218 التثبيبات المادية الأخرى
22 التثبيبات في شكل إحتياز
221 القطع الأرضية الممنوح امتيازها
222 عمليات التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية الممنوح امتيازها
223 البناءات الممنوح امتيازها
225 المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
228 التثبيبات المادية الأخرى الممنوح امتيازها
229 حقوق مانح الامتياز
23 التثبيبات الجاري إنجازها
232 التثبيبات المادية الجاري إنجازها
237 التثبيبات غير المادية الجاري إنجازها
238 التسبيقات والحسابات المدفوعة عن إيصاءات بالتثبيبات
24 (متاح)
25 (متاح)
26 المساهمات والديون الدائنة الملحقة بمساهمات
261 سندات الفروع المنتسبة
261 سندات المساهمة الأخرى
265 سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة)
266 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع
267 الديون الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
268 الديون الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة
269 عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.
27 التثبيبات المالية الأخرى
271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
272 السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم)
273 السندات المثبتة التابعة لنشاط محافظة
274 القروض والديون الدائنة المترتبة على عقد إيجار - التمويل
275 الودائع والكفالات المدفوعة
276 الديون الدائنة الأخرى المثبتة
279 ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.
28 إهلاك التثبيبات
280 إهلاك التثبيبات غير المادية
2802 إهلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت
2804 إهلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها
2805 إهلاك الإمتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات، والرخص والعلامات
2807 إهلاك فارق الشراء (Goodwill)
2808 إهلاك التثبيبات غير المادية الأخرى
281 إهلاك التثبيبات المادية
2812 إهلاك أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية

- 2813 إهلاك البناءات
 2815 إهلاك المنشآت التقنية
 2818 إهلاك التثبيتات المادية الأخرى
 282 إهلاك التثبيتات الموضوعه موضع إمتياز .
 29 خسائر القيمة عن التثبيتات
 290 خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية
 2903 خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة لتثبيت
 2904 خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها
 2905 خسائر القيمة عن الإمتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
 2907 خسائر القيمة عن فارق الشراء
 2908 خسائر القيمة عن التثبيتات غير المادية الأخرى
 291 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية
 2912 خسائر القيمة عن أعمال التنضيد والتهيئة للقطع الأرضية
 2913 خسائر القيمة عن البناءات
 2915 خسائر القيمة عن المنشآت التقنية
 2918 خسائر القيمة عن التثبيتات المادية الأخرى
 292 خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعه موضع امتياز
 293 خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري إنجازها
 296 خسائر القيمة عن المساهمات والديون الدائنة المرتبطة بالمساهمات
 297 خسائر القيمة عم السندات الأخرى المثبتة
 298 خسائر القيمة عن الأصول الأخرى المثبتة

المجموعة 3 : حسابات المخزونات و الجاري العمل بها

- 30 المخزونات من البضائع
 31 المواد الأولية والتوريدات
 32 التموينات الأخرى
 321 المواد القابلة للإستهلاك
 322 التوريدات القابلة للإستهلاك
 326 التغليفات
 33 إنتاج السلع الجاري إنجازه
 331 المنتجات الجاري إنجازها
 335 الأشغال الجاري إنجازها
 34 إنتاج الخدمات الجاري إنجازه
 341 الدراسات الجاري إنجازها
 345 الخدمات الجاري تقديمها
 35 المخزونات من المنتجات
 351 المنتجات الوسيطة
 355 المنتجات المصنعة
 358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفائات، السقطات)
 36 المخزونات المتأتية من التثبيتات
 37 المخزونات الخارجية (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإستيداع)
 38 المشتريات المخزنة
 39 خسائر القيمة عن المخزونات والجاري تخزينها
 390 خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
 391 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات
 392 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى
 393 خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه
 394 خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه
 395 خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات
 397 خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

المجموعة 4 : حسابات الغير

- 40 الموردون والحسابات المرتبطة بها
401 موردو المخزونات والخدمات
403 موردو السندات الواجب دفعها
404 موردو التثبيات
405 موردو تثبيات السندات المطلوب دفعها
408 موردو الفواتير التي لم تصل إلى صاحبها
409 الموردون المدينون : التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والديون الدائنة الأخرى.
41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم
411 الزبائن
413 الزبائن والسندات المطلوب تحصيلها
416 الزبائن المشكوك فيهم
417 الديون الدائنة عن أشغال أو خدمات جار إنجازها
418 الزبائن – المنتجات التي لم تعد فواتيرها بعد
419 الزبائن الدائنون - التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها .

- 42 العاملون والحسابات المرتبطة بهم
421 العاملون – الأجور المستحقة

- 422 أموال الخدمات الإجتماعية
423 مشاركة الأجراء في النتيجة
425 العاملون – التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة
426 العاملون – الودائع المستلمة
427 العاملون – الإعتراضات
428 العاملون – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها
43 الهيئات الإجتماعية والحسابات المرتبطة بها
431 الضمان الإجتماعي
432 الهيئات الإجتماعية الأخرى
438 الهيئات الإجتماعية – الأعباء الواجب دفعها والحواصل المطلوب إستلامها
44 الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها
441 الدولة والجماعات العمومية الأخرى، الإعانات المطلوب إستلامها
442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى
443 العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية
444 الدولة – الضرائب على النتائج
445 الدولة – الرسوم على رقم الأعمال
446 الهيئات الدولية
447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة
448 الدولة، الأعباء الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها (خارج الضرائب)
45 المجمع والشركاء
451 عمليات المجمع
455 الشركاء – الحسابات الجارية
456 الشركاء العمليات عن رأس المال
457 الشركاء – الحصص الواجب دفعها
458 الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك معا أو في تجمع
46 المدينون المختلفون والدائنون المختلفون
462 الديون الدائنة عن عمليات بيع تثبيات
464 الديون المدينة عن عمليات شراء قيم منقولة توظيفية، وصكوك مالية مشتقة
465 الديون الدائنة عن عمليات بيع قيم منقولة توظيفية، وصكوك مالي مشتقة
467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة

- 468 الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب إستلامها.
 47 الحسابات الإنتقالية الإنتظارية
 48 الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة
 481 الأرصدة - الخصوم الجارية
 486: الأعباء المعاينة سلفا
 487: الحواصل المعاينة سلفا
 49: خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى
 491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

- 495: خسائر القيمة عن حسابات المجمع وعن الشركاء
 496: خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين
 498: خسائر القيمة عن حسابات أخرى للأطراف الأخرى

المجموعة 5 : الحسابات المالية

- 50: قيم التوظيف المنقولة
 501: القسط في المؤسسات المرتبطة
 502: الأسهم الخاصة
 503: الأسهم أو السندات الأخرى المخولة حقا في الملكية
 506: السندات، قسائم الخزينة و قسائم الصندوق القصيرة الأمد
 508: قيم التوظيف المنقولة الأخرى والديون الدائنة المماثلة
 509: التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف المنقولة غير المسددة
 51: البنك- المؤسسات المالية، وما شابهها
 511: قيم التحصيل
 512: بنوك الحسابات الجارية
 515: الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية
 517: الهيئات المالية الأخرى
 518: الفوائد المنتظرة
 519: المساهمات المصرفية الجارية
 52: الصكوك المالية المشتقة
 53: صندوق الأموال
 54: وكالات التسبيقات والإعتمادات المالية
 541: وكالات التسبيقات المالية
 542: الإعتمادات
 58: التسديدات الداخلية
 581: تحويلات الأموال
 581: التحويلات المالية الداخلية
 59: خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية
 591: خسائر القيمة عن القيم المودعة في البنوك والمؤسسات المالية
 594: خسائر القيمة عن الوكالات المالية للتسبيقات والاعتمادات

المجموعة 6 : حسابات الأعباء

- 60: المشتريات المستهلكة
 600: مشتريات البضائع المببوعة
 601: المواد الأولية
 602: التموينات الأخرى
 603: تغييرات المخزونات
 604: مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة
 605: مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال
 607: المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات

- 608: مصاريف الشراء التابعة
609: التخفيضات، والتنزيلات، والمحسومات المتحصل عليها عن مشتريات
61: الخدمات الخارجية
610: الخدمات الخارجية
- 611: التقاول العام
613: الإيجارات
614: الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة
615: الصيانة والتصليلات، والرعاية
616: أقساط التأمينات
617: الدراسات والأبحاث
618: التوثيق والمستجدات
619: التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن خدمات خارجية
62: الخدمات الخارجية الأخرى
621: العاملون الخارجيون عن المؤسسة
622: أجور الوسطاء والأتعاب
623: الإشهار والنشر والعلاقات العامة
624: نقل السلع والنقل الجماعي للعاملين
625: التنقلات والمهمات والإستقبالات
626: مصاريف البريد والإتصالات السلكية واللاسلكية
627: الخدمات المصرفية وما شابهها
628: الإشتراكات والمستجدات
629: التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى
63: أعباء العاملين
631: أجور العاملين
634: أجور المستغل الفردي
635: الإشتراكات المدفوعة للهيئات الإجتماعية
637: الأعباء الإجتماعية الأخرى
638: أعباء العاملين الأخرى
64: الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
641: الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة عن الأجور
642: الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
645: الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب عن النتائج)
65: الأعباء العملية الأخرى
651: الأتاوى المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص والبرمجيات والحقوق والقيم المماثلة
652: نواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية
653: أتعاب حضور
654: خسائر عن ديون دائنة غير قابلة للتحويل
655: قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة
656: الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات
657: أعباء التسيير الجاري الإستثنائية
658: أعباء التسيير الجاري الأخرى
- 66: الأعباء المالية
661: أعباء الفوائد
664: الخسائر عن الديون الدائنة المرتبطة بمساهمات
665: فارق التقييم عن أصول – نواقص القيمة
666: خسائر الصرف
667: الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول
668: الأعباء المالية الأخرى.
67: العناصر غير العادية – الأعباء
68: المخصصات للإهلاكات، والتموينات وخسائر القيمة

- 681: المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة والأصول غير الجارية
682: المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر قيمة السلع الموضوعه موضع الامتياز
685: المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة – الأصول الجارية
686: المخصصات للإهلاكات والتموينات وخسائر القيمة – العناصر المالية
69: الضرائب عن النتائج وما شابهها
692: فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول
693: فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم
695: الضرائب عن الأرباح المبنيه على نتائج الأنشطة العادية
698: الضرائب الأخرى عن النتائج

المجموعة 7 : حسابات المنتجات

- 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة
700: المبيعات من البضائع
701: المبيعات من المنتجات المصنعة
702: المبيعات من المنتجات الوسيطة
703: المبيعات من المنتجات المتبقية
704: مبيعات الأشغال
705: مبيعات الدراسات
706: تقديم الخدمات الأخرى
708: منتجات الأنشطة الملحقة
709: التخفيضات و التنزيلات و المحسومات الممنوحة
72: الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين
723: تغيير المخزونات الجارية
724: تغيير المخزونات من المنتجات
73: الإنتاج المثبت
731: الإنتاج المثبت للأصول غير المادية
732: الإنتاج المثبت للأصول المادية
74: إعانات الإستغلال
741: إعانة التوازن
748: إعانات الإستغلال الأخرى
75: المنتجات العملياتية الأخرى
751: الأتاوى عن الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة
752: فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية
753: أتعاب الحضور وأتعاب أعضاء مجلس الإدارة أو المسير
754: أقساط إعانات الإستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية
755: قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة
756: المدخولات عن الديون الدائنة المهلكة
757: منتجات إستثنائية عن عمليات التسيير
758: منتجات التسيير الجاري الأخرى
76: المنتجات المالية
761: منتجات المساهمات
762: عائدات الأصول
765: فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة
766: أرباح الصرف
767: الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية
768: المنتجات المالية الأخرى
77: العناصر غير العادية – المنتجات
78: الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات
781: إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات – الأصول غير الجارية

785: إسترجاعات الإستغلال عن خسائر القيمة و التموينات - الأصول الجارية
786: الإسترجاعات المالية عن خسائر القيم و التموينات