



مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD

بعنوان:

محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية العميقة 02



"المحاسبة لغة الأعمال"
" ACCOUNTING BUSINESS Language "

من إعداد الأستاذ

هشام دغموم

السنة الجامعية 2022/2021

الفهرس الإجمالي	
04	المقدمة العامة
05	الفصل الأول: المقاربة البنكية
05	I- مفهوم عملية المقاربة البنكية
05	II- الأسباب المؤدية إلى عدم تطابق رصيد الحساب البنكي
06	III- خطوات القيام بعملية المقاربة البنكية
14	تمارين محلولة
31	تمارين مقترحة للحل
33	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول الثابتة المادية
33	I- تعريف الأصول الثابتة المادية
34	II- الاعتراف الأولي بالأصول الثابتة المادية
34	III- القياس الأولي للأصول المادية الثابتة
36	IV- المعالجة المحاسبية للتكاليف المتكبدة بعد الشراء أو الإنشاء الذاتي
37	V- تحديد قيم الأصول بعد القياس الأولي
38	VI- التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المادية
38	VII- دراسة بعض حسابات الأصول الثابتة المادية
40	VIII- دراسة بعض الحسابات الأخرى المدرجة تحت الأصول الثابتة
41	IX- اهتلاك الأصول الثابتة المادية
51	X- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك الأصول الثابتة المادية في دفتر اليومية العامة
52	تمارين محلولة
58	تمارين مقترحة للحل
59	الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية
59	I- تعريف ثمن البيع الصافي للأصل الثابت المادي
59	II- تعريف القيمة النفعية للأصل الثابت المادي
59	III- خطوات المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول الثابتة المادية
60	IV- قواعد هامة يجب اتباعها للتحكم الجيد في المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول الثابتة

62	تمارين محلولة
75	تمارين مقترحة للحل
77	الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية
77	I- المعالجة المحاسبية للخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة المخزونات
89	II- المعالجة المحاسبية للخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الحقوق على الزبائن
96	تمارين محلولة
105	تمارين مقترحة للحل
112	الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية للمؤونات (المخصصات)
112	I- تعريف المؤونات (المخصصات) وشروط تكوينها
117	II- الحسابات المستعملة في ظل النظام المحاسبي المالي عند المعالجة المحاسبية للمؤونات
120	III- المعالجة المحاسبية للمؤونات
129	تمارين محلولة
133	تمارين مقترحة للحل
136	الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات
136	I- تصحيح الأخطاء المحاسبية
141	II- التسوية المحاسبية لحسابات المصاريف والإيرادات
153	تمارين محلولة
164	الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية
164	I- مفهوم الأصول الثابتة المالية وتقسيماتها
165	II- الاعتراف الأولي بالأصول المالية
166	III- القياس المحاسبي للأصول المالية
167	IV- المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها
169	V- دراسة حسابات الأصول المالية الثابتة
172	تمارين محلولة
174	المراجع

مقدمة:

تأتي هذه المطبوعة كتكملة للمطبوعة التي سبقتها والتي كان عنوانها 'محاضرات وتمارين محلولة في المحاسبة المالية المعمقة 1 وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)'، ليكونان معا مرجعا هاما يعمل بالدرجة الأولى على مساعدة طلبة التخصصات التالية: مالبة المؤسسة، محاسبة ومالية، محاسبة وجباية ومحاسبة وتدقيق، على دراسة المحاسبة المالية المعمقة بكل سهولة، وتمكينهم من التعمق والتحكم في العديد من المعالجات المحاسبية الصعبة والمعقدة، وذلك من خلال تضمين جوانب هذه المطبوعة بفصول تحتوي على معالجات محاسبية دقيقة ومفصلة للعديد من العناصر والأحداث المالية، التي يجب تعلم معالجتها محاسبيا في ظل كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة.

وحتى يتمكن من تحقيق هذه الغاية، عملنا جاهدين على الكتابة بأسلوب بسيط وواضح، ومدعم بالشروحات والأمثلة والتمارين بمختلف مستوياتها: سهلة، متوسطة وصعبة.

أما بالنسبة لحتوى هذه المطبوعة فقد دار حول الفصول التالية:

الفصل الأول: المقاربة البنكية

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول الثابتة المادية

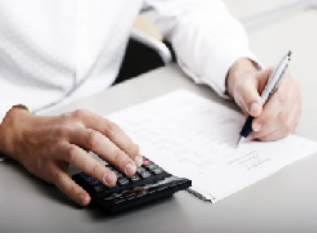
الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية للمؤونات (المخصصات)

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية



الفصل الأول: المقاربة البنكية L'état de rapprochement bancaire



تقديم:

تلجأ معظم المؤسسات والشركات في الوقت الحاضر إلى الاحتفاظ بأموالها في البنوك، وهذا للاستفادة من الخدمات المصرفية التي تؤديها البنوك لعملائها، وأيضاً لتجنب المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة نتيجة حفظ أموالها في الخزينة من خطر السرقة أو الاختلاس أو غيره، وبالتالي فإن المؤسسة تقوم بفتح حساب جاري لها في البنك يكون لها وفق إجراءات معينة الحرية في الإيداع فيه والسحب منه وقتما تشاء.

وفي نهاية كل فترة معينة يرسل البنك دورياً إلى كل مؤسسة تملك به حساباً بنكياً، كشفاً تفصيلياً يوضح من خلاله رصيد أول المدة لحسابها البنكي ومقدار الإيداعات فيه، والمسحوبات والمدفوعات منه، وأي مصروفات و عمولات أخرى متعلقة به، وكذلك رصيده المتبقي في آخر المدة للفترة التي شملها الكشف.

وتجدر الإشارة إلى أن الغرض المبتغى من الكشف التفصيلي الذي يرسله البنك إلى المؤسسة، هو مطابقة ومقارنة رصيد الحساب البنكي للمؤسسة المستخرج من دفاترها مع رصيد حسابها البنكي المبين في الكشف الوارد من البنك، وهنا لابد من التأكيد على أنه من النادر جداً أن يتساوى ويتطابق هذين الرصيدين، وهذا يعود لعدة أسباب ستنتظر إليها لاحقاً. وفيما يلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل إلى كل الأمور التي من شأنها أن تجعلنا قادرين على القيام بعملية المقاربة البنكية، من خلال تحليل وإيجاد الاختلاف بين رصيد الحساب البنكي الظاهر في الكشف الوارد من البنك وبين رصيد الحساب البنكي الظاهر في سجلات المؤسسة (دفتر الأستاذ)، وهذا من أجل التوصل إلى الرصيد الصحيح الذي يجب أن يظهر عند كلا الطرفين في آخر المدة للفترة التي شملها الكشف.

I- مفهوم عملية المقاربة البنكية:

لأسباب عديدة لا يكون رصيد الحساب البنكي الظاهر في سجلات المؤسسة (دفتر الأستاذ) متوافقاً مع رصيد الحساب البنكي الظاهر في الكشف الوارد من البنك، لذلك يجب على المؤسسة إجراء وبصفة دورية (كل نهاية شهر أو كل نهاية ثلاثي) المقاربة لتفسير الاختلاف وتسويته كي تتوافق الأرصدة.

وعليه فإن الهدف من إجراء عملية المقاربة البنكية هو تسوية رصيد الحساب البنكي الظاهر في الكشف الوارد من البنك مع رصيد الحساب البنكي الظاهر في سجلات المؤسسة (دفتر الأستاذ).

وتبدأ عملية التقارب البنكي بإعداد وثيقة داخلية تسمى جدول المقاربة البنكية (هدفها المطابقة بين رصيد الحساب البنكي الظاهر في الكشف الوارد من البنك وبين رصيد الحساب البنكي الظاهر في سجلات المؤسسة)، وتنتهي بتسجيل قيود التسوية المناسبة.

II- الأسباب المؤدية إلى عدم تطابق رصيد الحساب البنكي الظاهر في سجلات المؤسسة (دفتر الأستاذ) مع رصيد الحساب البنكي الظاهر

في الكشف الوارد من البنك:

عندما تتسلم المؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة (شهر عادة) كشفها حسابها البنكي المرسل من طرف البنك الذي تحتفظ بأموالها لديه، يقوم أحد محاسبها بإجراء عملية مطابقة ومقارنة بين رصيد حسابها البنكي المبين في الكشف البنكي الوارد من

البنك ورصيد حسابها البنكي المستخرج من دفاترها (أي حـ/512)، ومن المفروض أن يتساوا الرصيدان، ولكن في الحياة العملية قلما يحدث ذلك التساوي، ويرجع ذلك على وجود فجوة زمنية لتسجيل العمليات المختلفة بدفاتر كل من المؤسسة ودفاتر البنك، فمثلاً عندما يتم تحرير شيك لأحد الموردين سيجعل حـ/المورد مدينا وحـ/البنك دائناً، ولكن البنك في دفاتره لن يسجل العملية إلا عندما يذهب هذا المورد إلى البنك ويصرف قيمة الشيك، وقد يحدث وأن يرسل البنك كشف الحساب خلال الفترة ما بين استلام المورد للشيك وبين صرفه لقيمته من البنك، مما سينعكس على عدم تطابق الرصيدين.

ويمكن حصر الأسباب التي تؤدي إلى عدم التطابق بالنسبة للمؤسسة ما، ما بين رصيد حسابها البنكي المستخرج من دفاترها المحاسبية ورصيد حسابها البنكي المبين في كشف الحساب الوارد من البنك، في ثلاث مجموعات هي:

II-1- عناصر تم تسجيلها بدفاتر المؤسسة ولكنها غير مسجلة بكشف الحساب الوارد من البنك: تنشأ هذه العناصر من الفارق الزمني السابق الإشارة إليه، ومن بين هذه العناصر نجد:

- شيكات مستلمة من الغير لصالح المؤسسة ولم ترسل إلى البنك للتحصيل، أو أنها أرسلت ومازالت بالطريق أو تحت التحصيل؛
- شيكات حررتها المؤسسة للغير ولم يتقدم أصحابها لصرفها وبالتالي لم يتمكن البنك من تسجيل القيود الناتجة عنها؛
- عمولات البنك التي لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف المرسل عادة في نهاية كل ثلاثي؛
- فوائد لصالح المؤسسة لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها والظاهرة على الكشف؛
- تحويلات وتسديدات زبائن المؤسسة عن طريق البنك مباشرة ولم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف... الخ.

II-2- عناصر مسجلة بكشف الحساب الوارد من البنك ولكنها غير مسجلة بدفاتر المؤسسة: ويرجع ذلك إلى عدم إبلاغ البنك للمؤسسة بتلك العمليات من قبل رغم تمامها، ومن بين هذه العناصر نذكر:

- مصاريف العمولات والفوائد التي احتسبها البنك عن الخدمات المؤداة للمؤسسة خلال الفترة؛
 - إيرادات الفوائد والعمولات التي لم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف المرسل عادة في نهاية كل ثلاثي؛
 - تسجيل فوائد بنكية لصالح المؤسسة أو تحميلها بمصاريف مسك الحساب دون استلامها الإشعار المرسل من البنك؛
 - تحويلات وتسديدات زبائن المؤسسة عن طريق البنك مباشرة ولم تكن المؤسسة على علم بها أو بمبلغها إلا بعد حصولها على الكشف؛
- II-3- الأخطاء المرتكبة سواء عند التسجيل بدفاتر المؤسسة أو دفاتر البنك:** قد تكشف عملية المطابقة وجود بعض الأخطاء بدفاتر المؤسسة أو البنك، سواء كانت أخطاء سهو أو أخطاء حسابية أو غيرها من الأخطاء التي يأتي على رأسها
- أخطاء مرتكبة إما من طرف البنك أو المحاسب في تسجيل مبالغ الشيكات و التحويلات؛
 - تسجيل نفس العملية المحاسبية مرتين أو أكثر؛

III- خطوات القيام بعملية المقاربة البنكية: لتسهيل عملية إعداد وإنجاز المقاربة البنكية على أكمل وجه، لابد من اتباع الخطوات التالية

أ- إعداد كشف الحساب البنكي للمؤسسة إنطلاقاً من دفتر الأستاذ:

دفتر الأستاذ أو حساب الأستاذ، هو أحد الدفاتر المحاسبية الأساسية في النظام المحاسبي، وهو عبارة عن دفتر يخص الفترة المالية الواحدة فقط، أي يتم فتحه في بداية السنة المالية ويقفل في نهايتها، وهو عبارة عن دفتر يتم تخصيص صفحاته لكل حساب تتعامل فيه المؤسسة على حدى، بحيث يتم تخصيص صفحة لكل حساب عند ظهوره سواء في بداية الفترة (الدورة)

الفصل الأول: المقاربة البنكية

أو في أي مرحلة منها، ويتم إقفاله في نهاية الفترة المالية، وتتكون صفحات الدفتر والتي بدورها تكون صفحة الحساب من جدول له جانبين، جانب مدین وجانب دائن، وتجدر الإشارة إلى أن التسجيلات المحاسبية الموجودة بدفتر اليومية العامة، تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي تدخل إلى صفحات دفتر الأستاذ، كما تجدر الإشارة إلى أن التسجيل في دفتر الأستاذ للعمليات التي تؤثر على كل حساب موجود به تتم يوماً بيوم، حيث يتغير رصيد كل حساب بالعمليات التي أثرت عليه خلال الفترة بشكل دوري.

من خلال ما سبق يتضح أن الحساب هو الصفحة في دفتر الأستاذ العام General Ledger والتي تشتمل على الحركات المدينة والدائنة، على سبيل المثال **حساب البنك** عبارة عن صفحة توضح كافة العمليات المدينة والدائنة التي قامت بها المؤسسة والتي تتعلق بالمقبوضات والمدفوعات التي تمت بشيك بنكي. وتقوم فكرة دفتر الأستاذ على تجميع كل العمليات الخاصة بحساب معين (الطرف المدين والدائن) في صفحة واحدة أو أكثر، وتسمى طريقة نقل العمليات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ بعملية الترحيل. والشكلين التاليين يوضحان أهم النماذج التي يسطر بها الحساب في دفتر الأستاذ:

إسم الحساب المعني مثلاً: حساب البنك

الحساب ذو الأعمدة المتفرعة

الرصيد	الدائن				المدين			
	المبلغ	البيان	قيد رقم	التاريخ	المبلغ	البيان	قيد رقم	التاريخ

الحساب ذو القائمتين الموحدين

إسم الحساب المعني

الرصيد	المبلغ		البيان	قيد رقم	التاريخ
	دائن	مدین			

وتجدر الإشارة إلى أنه بعد الإنتهاء من عملية ترحيل جميع العمليات، يتم مقارنة الجانب المدين مع الدائن لمعرفة وضع الحساب (أى رصيده)، وتسمى هذه الطريقة بعملية الترسيد .

إذن المقصود بترصيد الحساب هو إيجاد الفرق بين مجموع المبالغ المدينة ومجموع المبالغ الدائنة وهنا نميز الحالات التالية:

الحالة الأولى- الرصيد المدين: وتكون فيه مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة، ويسجل الرصيد المدين في الجانب الدائن من الحساب وذلك من أجل توازن الحساب.

الحالة الثانية- الرصيد الدائن: ويكون فيه مجموع المبالغ الدائنة أكبر من مجموع المبالغ المدينة، ويسجل الرصيد الدائن في الجانب المدين من الحساب وذلك من أجل توازن الحساب.

الحالة الثالثة- الحساب المرصد: وهو الحساب الذي يكون رصيده يساوي الصفر، أي أن مجموع المبالغ المدينة يساوي مجموع المبالغ الدائنة.

ملاحظة: يمكن تمثيل الحساب اختصاراً بالشكل الذي يرمز إلى حرف T حيث يكتب فوقه إسم الحساب والذي يختصر بـ ح/... كأن نقول مثلاً ح/ الصندوق أو ح/ البضاعة ... إلخ ، و يكون الجانب الأيمن مشتمل على العمليات المدينة والجانب الأيسر يشتمل على العمليات الدائنة. والشكل التالي يوضح ذلك:

ح/البنك		مدين
13/1/1	رصيد أول الفترة	6,856
13/1/18	الى ح/ إيرادات المبيعات	14,000
13/2/1	رصيد مرسل	2,856
		20,856
13/1/25	من ح/ إيجارات	18,000
13/1/31	رصيد مدين	2,856
		20,856

حساب البنك في شكل T-Account

ب- **الحصول من عند البنك على كشف الحساب البنكي للمؤسسة:** تحقيقاً للمتابعة الدقيقة والرقابة على صحة التسجيل المحاسبي للعمليات النقدية المتعلقة بالسحب والإيداع، يقوم قسم الحسابات الجارية بالبنك بإرسال كشف الحساب للمؤسسة عن فترة معينة (عادة شهر)، علماً أن شكله هو نفس شكل الحساب في دفتر الأستاذ. وتجدر الإشارة إلى أن كشف الحساب البنكي للمؤسسة المرسل من البنك إلى المؤسسة يبين تفاصيل إيداعاتها ومسحوباتها خلال فترة معينة، ورصيد حسابها البنكي بعد كل عملية سحب أو إيداع بالإضافة إلى أي فوائد أو مصاريف تم حسابها بواسطة البنك عن خدمات تم تأديتها للمؤسسة.

كما تجدر الإشارة إلى أن كشف الحساب المرسل من البنك إلى المؤسسة يحقق ميزتين أساسيتين هما:

- ✓ من خلاله تستطيع المؤسسة متابعة الإيداعات والمسحوبات التي قام البنك بتسجيلها ومراجعتها والتحقق من سلامتها ومقارنتها بما تم تسجيله بدفاترها على أساس الشيكات التي سحبتها أو قسائم الإيداع التي تمت الإيداعات بموجبها؛
- ✓ يستخدمه البنك كمصادقات على أرصدة حسابات عملائه وإقرار منهم بصحة ما ورد به، خاصة إذا كانت أرصدة العملاء بدفاتر البنك مدينة.

ت- **تحديد أسباب الاختلاف بين رصيد الحساب البنكي للمؤسسة المستخرج من دفاترها مع رصيد حسابها البنكي**

المبين في الكشف الوارد من البنك: يتم تحديد أسباب الاختلاف بين الرصيدين السابقين الذكر عن طريق إجراء المقارنة بين العمليات الواردة بالكشفين السابقين، وهذا بغرض تحديد كل من العمليات التي سجلتها المؤسسة ولم يسجلها البنك، والعمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها المؤسسة، وكذلك تحديد العمليات التي أرتكب خطأ ما في تسجيلها.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية المقارنة بين العمليات الواردة بالكشفين السابقين، تبدأ من آخر رصيد متساوي بينهما (والذي نؤشر عليه بالأخضر)، ثم نقوم بالتأشير باللون الأحمر على العمليات المسجلة بشكل صحيح بكلا الكشفين، واللون الأزرق على العمليات المسجلة بكلا الكشفين ولكن يوجد خطأ ما بها، وعند الانتهاء من التأشير على العمليات المسجلة بكلا الكشفين، فإنه تبقى العمليات التي سجلت فقط بأحد الكشفين.

ث- **إعداد جدول المقاربة البنكية:** بعد الإنتهاء من تحديد العمليات غير المسجلة في يومية المؤسسة والتي سجلها البنك، ومعرفة العمليات المسجلة في يومية المؤسسة ولم يسجلها البنك، يقوم المحاسب بإعداد جدول المقاربة البنكية، هذا الأخير الذي هو عبارة عن كشف يتم إعداده من قبل المؤسسة من أجل تحليل وإيجاد أسباب الاختلاف بين رصيد حسابها البنكي الظاهر في الكشف البنكي ورصيد حسابها البنكي الظاهر في سجلاتها المحاسبية، وهذا بهدف التوصل إلى الرصيد الصحيح لحسابها البنكي.

وعليه فإنه من خلال كل ما سبق يتضح جليا، أن اعداد جدول المقاربة البنكية أمرا ضروريا في المحاسبة، إذ يسمح بتبرير الفرق الموجود بين رصيد الحساب البنكي للمؤسسة الوارد في الكشف البنكي المرسل من طرف البنك، ورصيد حسابها البنكي المستخرج من سجلاتها المحاسبية (ح/512)، إذ أنه في حالة وجود اختلاف بين الرصيدين، فإن هذا يعد دليل قاطع على وجود عمليات محاسبية لم تسجل بعد إما عند المؤسسة أو البنك، والتي يجب تسجيلها للحصول على توازن وتساوي رصيدي الحساب البنكي المتحصل عليها من دفاتر المؤسسة والبنك.

إذن لمعالجة عدم التساوي بين رصيد الحساب البنكي للمؤسسة الوارد في الكشف البنكي المرسل من طرف البنك، ورصيد حسابها البنكي المستخرج من سجلاتها المحاسبية، تقوم المصالح المحاسبية التابعة للمؤسسة بإعداد جدول يسمى بجدول المقاربة البنكية (جدول تسوية حساب البنك) والذي يأخذ الشكل التالي: شكل رقم 01: جدول المقاربة البنكية

مؤسسة/ شركة							
مصلحة المحاسبة							
حالة التقارب البنكي							
حساب بنكي رقم							
أغلق عند مثلا 12/31/ن							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك				عمليات غير مسجلة من طرف المؤسسة (أو الشركة)			
التاريخ	البيان	مدین	دائن	التاريخ	البيان	مدین	دائن
	الرصيد قبل الجرد نكتب جميع العمليات التي سجلتها المؤسسة ولم يسجلها البنك				الرصيد قبل الجرد نكتب جميع العمليات التي لم تسجل في محاسبة المؤسسة وسجلها البنك		
	مجموع حركة الأموال				مجموع حركة الأموال		
	رصيد مقارنة دائن /مدین				رصيد مقارنة دائن /مدین		
	المجموع				المجموع		

الفصل الأول: المقاربة البنكية

ج- **التسجيل المحاسبي في دفتر اليومية العامة للعمليات غير مسجلة من طرف المؤسسة:** بعد الإنتهاء من إعداد جدول المقاربة البنكية والتوصل إلى تحقيق التطابق والتساوي بين رصيد الحساب البنكي للمؤسسة الوارد في الكشف البنكي المرسل من طرف البنك، ورصيد حسابها البنكي المستخرج من سجلاتها المحاسبية، فإنه لا بد على مصلحة المحاسبة أن تقوم بالتسجيل المحاسبي في دفتر يومية المؤسسة، جميع العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته المؤسسة بناء على ماهو مسجل في دفتر يوميتها العامة.

مثال:

بتاريخ 2017/12/31 كان كلا من كشف الحساب البنكي للمؤسسة 'س' المستخرج من دفتر يوميتها العامة، وكشفها البنكي الوارد من البنك الوطني الجزائري كما يلي:

كشف الحساب البنكي للمؤسسة 'س' المعد بناء على دفتر يوميتها العامة

التاريخ	فيد رقم	البيان	المبلغ	
			مدین	دائن
2017/11/30		رصيد مدین	15000	-
2017/12/02		تسديد شيك للمورد	-	4000
2017/12/20		إستلام شيك من عند الزبون	2000	-
2017/12/31		مجموع الحركة	17000	4000
2017/12/31		رصيد نهاية المدة	-	13000
2017/12/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	17000	17000

الكشف البنكي للمؤسسة 'س' الوارد من البنك الوطني الجزائري

التاريخ	فيد رقم	البيان	المبلغ	
			مدین	دائن
2017/11/30		رصيد دائن	-	15000
2017/12/18		مصاريف خدمات البنوك	200	-
2017/12/18		الرسم على القيمة المضافة المحسوب على مصاريف خدمات البنوك	38	-
2017/12/20		تحصيل شيك من عند الزبون لصالح المؤسسة 'س'	-	2000
2017/12/31		مجموع الحركة	238	17000
2017/12/31		رصيد نهاية المدة	16762	-
2017/12/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	17000	17000

المطلوب:

- قم بإعداد كشف أو جدول المقاربة البنكية للمؤسسة 'س' بتاريخ 2017/12/31؛
- سجل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته المؤسسة.

الحل:

1- إعداد كشف أو جدول المقاربة البنكية للمؤسسة 'س' بتاريخ 2017/12/31: لتسهيل عملية إعداد جدول المقاربة البنكية، فإنه لابد علينا من اتباع الخطوات التالية:

أولاً- نقوم بتحديد العمليات التي سجلتها المؤسسة ولم يسجلها البنك، وكذلك العمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها المؤسسة، ويتم هذا عن طريق إجراء مقارنة بين العمليات الواردة بالكشفين السابقين انطلاقاً من آخر رصيد متساوي بينهما (والذي نؤشر عليه بالأخضر)، والتأشير باللون الأحمر على جميع العمليات المسجلة بكلا الكشفين، وعند الإنتهاء من التأشير على العمليات المسجلة بكلا الكشفين، فإنه تبقى العمليات التي سجلت فقط بأحد الكشفين، وهو ما يظهر فيما يلي:

كشف الحساب البنكي للمؤسسة 'س' المعد بناء على دفتر يوميتها العامة

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/11/30		رصيد مدین	15000	-	15000
2017/12/02		تسديد شيك للمورد	-	4000	11000
2017/12/20		إستلام شيك من عند الزبون	2000	-	13000
2017/12/31		مجموع الحركة	17000	4000	
2017/12/31		رصيد نهاية المدة	-	13000	
2017/12/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	17000	17000	

الكشف البنكي للمؤسسة 'س' الوارد من البنك الوطني الجزائري

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/11/30		رصيد دائن	-	15000	15000
2017/12/18		مصاريف خدمات البنوك	200	-	14800
2017/12/18		الرسم على القيمة المضافة المحسوب على مصاريف خدمات البنوك	38	-	14762
2017/12/20		تحصيل شيك من عند الزبون لصالح المؤسسة 'س'	-	2000	16762
2017/12/31		مجموع الحركة	238	17000	
2017/12/31		رصيد نهاية المدة	16762	-	
2017/12/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	17000	17000	

ثانياً- نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية: بعد الإنتهاء من تحديد العمليات غير المسجلة في يومية المؤسسة والتي سجلها البنك، ومعرفة العمليات المسجلة في يومية المؤسسة ولم يسجلها البنك، نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية والذي يأخذ الشكل التالي

الفصل الأول: المقاربة البنكية

المؤسسة 'س' مصلحة المحاسبة حالة التقارب البنكي حساب بنكي رقم أغلق عند 2017/12/31							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك				عمليات غير مسجلة من طرف المؤسسة (أو الشركة)			
التاريخ	البيان	مدين	دائن	التاريخ	البيان	مدين	دائن
12/31	الرصيد قبل الجرد	13000	-	12/31	الرصيد قبل الجرد	-	16762
12/18	اقتطاع مصاريف البنوك	-	200	12/02	تسديد شيك المورد	4000	-
12/18	الرسم على القيمة المضافة	-	38				
	المحسوب على مصاريف	-					
	خدمات البنوك						
12/31	مجموع حركة الأموال	13000	238	12/31	مجموع حركة الأموال	4000	16762
12/31	رصيد مقارنة	-	12762	12/31	رصيد مقارنة	12762	-
12//31	المجموع	13000	13000	12/31	المجموع	16762	16762

2- تسجيل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته المؤسسة:

المدين	ر.ح الدائن	1017/12/31	المدين	المبلغ الدائن
44563.		من ح/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرداده	38	
6275		ح/مصاريف الخدمات البنكية	200	
	512	إلى ح/البنك		238
		تسجيل اقتطاع المصاريف البنكية		

ملاحظات هامة:

ملاحظة رقم 01:

من النادر جدا أن يحتوي الكشف البنكي الوارد من البنك على أخطاء.

ملاحظة رقم 02:

إن إعداد حالة التقارب البنكي تعتمد على المراجعة الدقيقة لوثائق المؤسسة وما سجلته في حساباتها من جهة، وعلى مراجعة ما هو مسجل على الكشف المرسل من طرف البنك من جهة أخرى، وهذا من أجل تحديد العمليات المسجلة من طرف البنك وغير مسجلة من قبل المؤسسة، وكذلك تحديد العمليات المسجلة من طرف المؤسسة وغير واردة على الكشف المرسل.

ملاحظة رقم 03:

عند إعداد حالة التقارب البنكي، يجب أن يكون الرصيد النهائي المتوصل إليه في الحساب البنكي هو نفسه عند الطرفين (المؤسسة و البنك).

ملاحظة رقم 04:

إن العمليات المتعلقة بالبنك والمسجلة في دفاتر المؤسسة ولكنها غير مسجلة في كشف حساب البنكي الوارد من البنك، فإنها لا تمثل مشكلة ولا تتطلب قيود محاسبية في دفاتر المؤسسة، وذلك لأنها مسجلة سابقا، أما العمليات غير المسجلة في دفاتر المؤسسة والظاهرة في كشف حساب البنكي الوارد من البنك، فإن الأمر يتطلب ضرورة إجراء قيود محاسبية لتسجيلها، وذلك قبل إقفال الحسابات وقبل إعداد القوائم المالية.

بتاريخ 2017/12/31 وصل إلى الشركة "ع" كشف حسابها البنكي بالبنك الخارجي الجزائري والذي أظهر بأن رصيدها لدى هذا البنك هو دائن بمبلغ 756441 وون، في حين أظهر كشف حساب البنك للشركة "ع" المستخرج من دفاترها المحاسبية بنفس التاريخ رصيدها مدينا بمبلغ 869860 وون، وعند القيام بعملية المقارنة والمراجعة الدقيقة لما جاء في كل من كشف الحساب البنكي للشركة "ع" المرسل من طرف البنك الخارجي الجزائري، وكشف الحساب البنكي للشركة "ع" المستخرج من دفاترها المحاسبية، اتضح وجود الفروقات (الاختلافات) التالية:

1- عمليات مسجلة في كشف الحساب البنكي للشركة "ع" المرسل من طرف البنك الخارجي الجزائري، وغير مسجلة في كشف الحساب البنكي للشركة "ع" المستخرج من دفاترها المحاسبية (القيود الظاهرة في كشف البنك وغير المسجلة من طرف الشركة):

○ بتاريخ 12/14 تم اقتطاع لصالح البنك مبلغ 515 وون من الحساب البنكي للشركة "ع" ، وهذا لقاء خصم ورقة قبض باسم للشركة "ع" ، وتجدد الإشارة أن مبلغ 515 وون يتوزع على النحو التالي: مصاريف الفوائد: 77.332 وون، عمولة: 100 وون، الرسم على القيمة المضافة: 82.23 وون.

○ بتاريخ 12/20 تم تحصيل ماقيمته 3137.5 وون لصالح الشركة "ع" ، بسبب تحصيل قيمة الشيك البنكي المتعلق بالأرباح المتحصل عليها من جراء شراء أسهم في شركة صيدال.

○ بتاريخ 12/25 تم تحصيل ماقيمته 16980 وون لصالح الشركة "ع" ، بسبب تحصيل قيمة الشيك البنكي المتعلق بالتسويق المدفوع من طرف الزبون "خالد" على طلبية شراء البضاعة.

○ بتاريخ 12/30 تم لصالح البنك اقتطاع مبلغ 137.5 وون من الحساب البنكي للشركة "ع" ، وهذا لقاء خدمة مسك البنك لحسابها البنكي المفتوح لديه.

2- عمليات مسجلة في كشف الحساب البنكي للشركة "ع" المستخرج من دفاترها المحاسبية، وغير مسجلة في كشف الحساب البنكي للشركة "ع" المرسل من طرف البنك الخارجي الجزائري (القيود المسجلة في دفاتر الشركة والغير الظاهرة في الكشف البنكي):

○ بتاريخ 12/26 سوت بشيك بنكي رقم 1479 ديونها اتجاه المورد "محمد" الذي اشترت من عنده مواد أولية ولوازم بمبلغ 16616 وون، ولم يتقدم المورد "محمد" بعد لتحصيل قيمة هذا الشيك.

○ بتاريخ 12/29 سدد الزبون "سعيد" كل ديونه اتجاه الشركة بشيك بنكي رقم 0055، وقد أرسلت الشركة هذا الشيك إلى البنك الخارجي الجزائري من أجل تحصيل قيمته البالغة 149500 وون بنفس التاريخ، إلا أنه لا يظهر على الكشف المرسل من طرف البنك.

المطلوب: إذا علمت أن كلا رصيدي أول الشهر الظاهرين بالكشفين كانا متساويين، يطلب منك بناء على المعطيات السابقة إعداد جدول حالة المقاربة البنكية لشهر ديسمبر 2017، والقيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية العامة للشركة "ع".

الحل:

إعداد جدول المقاربة البنكية لشهر ديسمبر 2017

الشركة 'ع'							
مصلحة المحاسبة							
حالة التقارب البنكي							
حساب بنكي رقم							
أغلق عند 2017/12/31							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك الوطني الجزائري				عمليات غير مسجلة من طرف الشركة 'ع'			
التاريخ	البيان	مدين	دائن	التاريخ	البيان	مدين	دائن
12/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	869860	-	12/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	-	756441
12/14	مصاريف خصم ورقة قبض	-	515	12/26	تسديد ديون المورد محمد	16616	-
12/20	إيرادات مالية مترتبة عن شراء أسهم	3137.5	-	12/29	نفع الزبون سعيد لذيونه	-	149500
12/25	تسبيق مدفوع من طرف الزبون خالد	16980	-				
12/30	إقتطاع مصاريف مسك الحساب	-	137.5				
12/31	مجموع حركة الأموال	889977.5	652.5	12/31	مجموع حركة الأموال	16616	905941
12/31	رصيد المقاربة	-	889325	12/31	رصيد المقاربة	889325	-
12/31	المجموع	889977.5	889977.5	12/31	المجموع	905941	905941

تسجيل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته

المؤسسة:

المدين	ر.ح الدائن	2017/12/31	المدين	المبلغ الدائن
6275		من حـ/ مصاريف الخدمات البنكية	515	
	512	إلى حـ/ البنك		515
		تسجيل مصاريف خصم ورقة القبض		
		//		
512		من حـ/ البنك	3137.5	
	761	إلى حـ/ إيرادات المساهمات		3137.5
		تسجيل الإيرادات المالية الناتجة عن الأسهم		
		//		

الفصل الأول: المقاربة البنكية

16980	16980	من حـ/الزبائن	512
		إلى حـ/زبائن دائنون - تسبيقات متحصل عليها	4190
		تسجيل التسبيق المتحصل عليه من الزبون خالد	
		//	
137.5	137.5	من حـ/مصاريف الخدمات البنكية	6275
		إلى حـ/البنك	512
		تسجيل اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي	

التمرين رقم 02:

بتاريخ 2018/01/31 كان كل من كشف الحساب البنكي للمؤسسة "س" المسخر من دفترها الكبير وكشف الحساب البنكي للمؤسسة "س" الوارد من البنك الوطني الجزائري كمايلي:

كشف الحساب البنكي للمؤسسة 'س' المعد بناء على دفتر يوميتها العامة(حساب البنك بدفاتر مؤسسة)

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2018/01/01		رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	5317.42	-	5317.42
2018/01/04		شيك رقم 161 لصالح شركة الصفاء	-	270.54	5046.88
2018/01/04		شيك رقم 162 لصالح المورد محمد	-	150.45	4896.43
2018/01/10		شيك رقم 325 متحصل عليه من الزبون فريد	540	-	5436.43
2018/01/12		تحصيل شيك	1543.5	-	6979.93
2018/01/15		سحب نقود من الحساب البنكي	-	350	6629.93
2018/01/19		شيك رقم 167 لدفع الرسم على القيمة المضافة	-	1302	5327.93
2018/01/31		مجموع الحركة	7400.92	2072.99	
2018/01/31		رصيد نهاية المدة (رصيد مدین)	-	5327.93	
2018/01/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	7400.92	7400.92	

كشف الحساب البنكي للمؤسسة 'س' الوارد من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي للمؤسسة "س" لدى البنك الوطني الجزائري)

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2018/01/01		رصيد دائن (رصيد أول الشهر)	-	5317.42	5317.42
2018/01/12		شيك رقم 161	270.54	-	5046.88
2018/01/12		تحصيل شيك	-	540	5586.88
2018/01/14		تحصيل شيك	-	1543.5	7130.38

الفصل الأول: المقاربة البنكية

6780.38	-	-	السحب من الشباك	2018/01/15
6066.98	-	350	اقتطاع القروض	2018/01/16
4764.98	-	713.40	شيك رقم 167	2018/01/23
5605.38	840.40	1302	إيرادات مالية ناتجة عن أسهم مشتراة في شركة	2018/01/25
5598.38	-	-	سونلغاز	2018/01/30
		7	مصاريف مسك الحساب البنكي	
	8241.32	264.94	مجموع الحركة	2018/01/31
	-	5598.38	رصيد نهاية المدة (رصيد دائن)	2018/01/31
	8241.32	8241.32	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2018/01/31

المطلوب: في ظل المعطيات السابقة يطلب منك إعداد جدول المقاربة البنكية لشهر جانفي، والقيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية العامة للمؤسسة "س".

الحل:

إعداد كشف أو جدول المقاربة البنكية للشركة 'س' بتاريخ 018/01/31: لتسهيل عملية إعداد جدول المقاربة البنكية، فإنه لابد علينا من اتباع الخطوات التالية:

أولاً- نقوم بتحديد العمليات التي سجلتها المؤسسة ولم يسجلها البنك، وكذلك العمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها المؤسسة، ويتم هذا عن طريق إجراء مقارنة بين العمليات الواردة بالكشفين السابقين انطلاقاً من آخر رصيد متساوي بينهما (والذي نؤشر عليه بالأخضر)، والتأشير باللون الأحمر على جميع العمليات المسجلة بكلا الكشفين، وعند الإنتهاء من التأشير على العمليات المسجلة بكلا الكشفين، فإنه تبقى العمليات التي سجلت فقط بأحد الكشفين، وهو ما يظهر فيما يلي:

كشف الحساب البنكي للشركة 'س' المعد بناء على دفتر يوميتها العامة (حساب البنك بدفاتر الشركة)

التاريخ	قيد رقم	اليومان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2018/01/01		رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	5317.42	-	5317.42
2018/01/04		شيك رقم 161 لصالح شركة الصفاء	-	270.54	5046.88
2018/01/04		شيك رقم 162 لصالح المورد محمد	-	150.45	4896.43
2018/01/10		شيك رقم 325 متحصل عليه من الزبون فريد	540	-	5436.43
2018/01/12		تحصيل الشيك رقم 238	1543.5	-	6979.93
2018/01/15		سحب نقود من الحساب البنكي	-	350	6629.93
2018/01/19		شيك رقم 167 لدفع الرسم على القيمة المضافة	-	1302	5327.93

الفصل الأول: المقاربة البنكية

	2072.99	7400.92	مجموع الحركة		2018/01/31
	5327.93	-	رصيد نهاية المدة (رصيد مدين)		2018/01/31
	7400.92	7400.92	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة		2018/01/31

كشف الحساب البنكي للشركة 'س' الوارد من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي للشركة "س" لدى البنك الوطني الجزائري)

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2018/01/01		رصيد داشن (رصيد أول الشهر)	-	5317.42	5317.42
2018/01/12		شيك رقم 161	270.54	-	5046.88
2018/01/12		تحصيل الشيك رقم 325	-	540	5586.88
2018/01/14		تحصيل الشيك رقم 238	-	1543.5	7130.38
2018/01/15		السحب من الشباك	350	-	6780.38
2018/01/16		اقتطاع القروض	713.40	-	6066.98
2018/01/23		دفع الشيك رقم 167	1302	-	4764.98
2018/01/25		إيرادات مالية ناتجة عن أسهم مشتراة في شركة	-	840.40	5605.38
2018/01/30		سونلغاز	7	-	5598.38
		مصاريف مسك الحساب البنكي			
2018/01/31		مجموع الحركة	264.94	8241.32	
2018/01/31		رصيد نهاية المدة (رصيد دائن)	5598.38	-	
2018/01/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	8241.32	8241.32	

ثانياً- نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية: بعد الانتهاء من تحديد العمليات غير المسجلة في يومية المؤسسة والتي سجلها البنك، ومعرفة العمليات المسجلة في يومية المؤسسة ولم يسجلها البنك، نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية والذي يأخذ الشكل التالي

الفصل الأول: المقاربة البنكية

الشركة 'س'							
مصلحة المحاسبة							
حالة التقارب البنكي							
حساب بنكي رقم							
أغلق عند 2018/01/31							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك الوطني الجزائري				عمليات غير مسجلة من طرف الشركة 'س'			
التاريخ	البيان	مدين	دائن	التاريخ	البيان	مدين	دائن
01/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	-	5598.38	01/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	5327.93	-
01/16	اقتطاع جزء من القرض	150.45	-	01/04	شيك رقم 162 لصالح محمد	-	713.40
01/25	إيرادات مالية مترتبة عن شراء أسهم					840.40	-
01/30	اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي					-	7
01/31	مجموع حركة الأموال	150.45	5598.38	01/31	مجموع حركة الأموال	6168.33	72040
01/31	رصيد المقاربة	5447.93	-	01/31	رصيد المقاربة	-	5447.93
01/31	المجموع	5598.38	5598.38	01/31	المجموع	6168.33	6168.33

تسجيل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته المؤسسة:

المدين	ر.ح الدائن	2018/12/31	المدين	المبلغ الدائن
164		من حـ/ قروض بنكية	713.4	
	512	إلى حـ/ البنك	713.4	
		تسجيل اقتطاع جزء من القرض النكي		
		//		
512		من حـ/ البنك	840.4	
	761	إلى حـ/ إيرادات المساهمات	840.4	
		تسجيل الإيرادات المالة الناتجة عن الأسهم		
		//		
6275		من حـ/ مصاريف الخدمات البنكية	7	
	512	إلى حـ/ البنك	7	
		تسجيل اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي		

الفصل الأول: المقاربة البنكية

التمرين رقم 03:

بصفتك المحاسب الرئيسي في شركة SARL EASYSOFT، نقدم إليك فيما يلي كل من كشف الحساب البنكي لهذه الشركة المرسل من طرف البنك الوطني الجزائري وكذلك الحساب البنكي لهذه الشركة المستخرج من دفاترها المحاسبية:

كشف الحساب البنكي لشركة SARL EASYSOFT المستخرج من دفترها الكبير (حساب البنك بدفاتر الشركة) مارس 2017

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/03/01		رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	9673.66	-	9673.66
2017/03/02		تحصيل الشيك رقم 0020	8983.89	-	18657.55
2017/03/03		دفع الشيك رقم 4320 للمورد (الشركة "س")	-	8543.36	10114.19
2017/03/05		خصم أوراق قبض	56780	-	66894.19
2017/03/06		شيك رقم 4321 للمورد أحمد	-	8707	58187.19
2017/03/06		سحب نقود من الحساب البنكي	300	-	58487.19
2017/03/07		شيك رقم 0135 متحصل عليه من الزبون محمد	840	-	59327.19
2017/03/08		شيك رقم 0415 متحصل عليه من الزبون فريد	5437.89	-	64765.08
2017/03/10		شيك رقم 0017 متحصل عليه من الزبون (الشركة "ع")	1231.11	-	65996.19
2017/03/13		تسديد أوراق الدفع لصالح الغير	-	16727.5	49268.69
2017/03/18		شيك رقم 4322 (تسبيقات على الأجور)	-	500	48768.69
2017/03/22		شيك رقم 4323 للمورد علي	-	890.5	47878.19
2017/03/25		شيك رقم 4324 للمورد جمال	4553	-	52431.19
2017/03/25		شيك رقم 0120 متحصل عليه من الزبون (الشركة "ص")	7659.5	-	60090.69
2017/03/31		مجموع الحركة	95459.05	35368.36	
2017/03/31		رصيد نهاية المدة مدین بـ (رصيد آخر الشهر مدین بـ)	-	60090.69	
2017/03/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	95459.05	95459.05	

كشف الحساب البنكي لشركة SARL EASYSOFT الوارد في نهاية مارس 2017 من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي للشركة لدى البنك الوطني الجزائري)

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/03/01		رصيد دائن (رصيد أول الشهر)	-	9073.66	9073.66
2017/03/03		تحصيل الشيك رقم 0020	-	8983.89	18057.55
2017/03/03		شيك رقم 0320 متحصل عليه من الزبون	-	400	18457.55

الفصل الأول: المقاربة البنكية

18657.55	200	-	(الشركة "أ")	2017/03/04
10204.19	-	8453.36	شيك رقم 0013 متحصل عليه من الزبون خالد	2017/03/05
7204.19	-	3000	دفع الشيك رقم 4320 للمورد (الشركة "س")	2017/03/06
(1502.81)	-	8707	سحب نقود من الحساب البنكي	2017/03/06
55036.72	56539.53	-	شيك رقم 4321 للمورد أحمد	2017/03/07
50105.92	-	4930.8	المبلغ الصافي الناتج عن خصم ورقة القبض رقم	2017/03/08
57614.92	7509	-	0001	2017/03/11
40887.42	-	16727.5	اقتطاع قروض بنكية	2017/03/14
41117.42	230	-	تحصيل الشيك رقم 0415 والشيك رقم	2017/03/20
40226.92	-	890.5	0017	2017/03/26
40136.47	-	90.45	تسديد أوراق الدفع لصالح الغير	2017/03/31
			إيرادات مالية	
			شيك رقم 4323 للمورد علي	
			مصاريف مسك الحساب البنكي	
	82936.08	42799.61	مجموع الحركة	2017/03/31
	-	40136.47	رصيد نهاية المدة مدين بـ (رصيد آخر	2017/03/31
			الشهر مدين بـ)	
	82936.08	82936.08	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2017/03/31

العمل المطلوب:

- 1- قم بإعداد حالة التقارب البنكي لشهر مارس 2017، مع العلم أن:
 - الفرق بين رصيد الطرفين بتاريخ 03/01 أي 9673.66 - 9073.66 = 600ون، يعود سببه إلى تأخر البنك في تسجيل كلا من:
 - عملية تحصيل مبلغ الشيك المتحصل عليه من الشركة "أ"، والذي تم تسجيله من قبل المؤسسة بتاريخ 02/28،
 - عملية تحصيل مبلغ الشيك المتحصل عليه من الزبون خالد، والذي تم تسجيله من قبل المؤسسة بتاريخ 02/28.
 - ارتكب محاسب الشركة خطأً قلب الأرقام فسجل الشيك رقم 4320 بمبلغ 8543.36ون عوض مبلغ 8453.36ون.
 - المبلغ المسحوب من الحساب البنكي للشركة بتاريخ 03/06 هو 3000ون.
 - بلغت مصاريف خصم ورقة القبض رقم 0001 قيمة 240.47ون، وهي تتوزع على النحو التالي: مصاريف الفوائد: 102.08ون، عمولة: 100ون، الرسم على القيمة المضافة: 38.39ون.
- 2- سجل بدفاتر الشركة القيود المحاسبية المطلوبة في ظل إعداد حالة المقاربة البنكية في نهاية شهر مارس 2017.

الحل:

إعداد كشف أو جدول المقاربة البنكية للشركة 'س' بتاريخ 018/01/31: لتسهيل عملية إعداد جدول المقاربة البنكية، فإنه لابد علينا من اتباع الخطوات التالية:

أولاً- نقوم بتحديد كل من العمليات التي سجلتها الشركة ولم يسجلها البنك، والعمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها الشركة، وكذلك العمليات التي أرتكب خطأ ما في تسجيلها، ويتم هذا عن طريق إجراء مقارنة بين العمليات الواردة بالكشفين السابقين انطلاقاً من آخر رصيد متساوي بينهما (والذي نؤشر عليه بالأخضر)، والتأشير باللون الأحمر على العمليات المسجلة بشكل صحيح بكلا الكشفين، واللون الأزرق على العمليات المسجلة بكلا الكشفين ولكن يوجد خطأ ما بها، وعند الإنتهاء من التأشير على العمليات المسجلة بكلا الكشفين، فإنه تبقى العمليات التي سجلت فقط بأحد الكشفين، وهو ما يظهر فيما يلي:

كشف الحساب البنكي لشركة SARL EASYSOFT المستخرج من دفترها الكبير (حساب البنك بدفاتر الشركة) مارس 2017

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/03/01		رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	9673.66	-	9673.66
2017/03/02		تحصيل الشيك رقم 0020	8983.89	-	18657.55
2017/03/03		دفع الشيك رقم 4320 للمورد (الشركة "س")	-	8543.36	10114.19
2017/03/05		خصم أوراق قبض	56780	-	66894.19
2017/03/06		شيك رقم 4321 للمورد أحمد	-	8707	58187.19
2017/03/06		سحب نقود من الحساب البنكي	300	-	58487.19
2017/03/07		شيك رقم 0135 متحصل عليه من الزبون محمد	840	-	59327.19
2017/03/08		شيك رقم 0415 متحصل عليه من الزبون فريد	5437.89	-	64765.08
2017/03/10		شيك رقم 0017 متحصل عليه من الزبون (الشركة "ع")	1231.11	-	65996.19
2017/03/13		تسديد أوراق الدفع لصالح الغير	-	16727.5	49268.69
2017/03/18		شيك رقم 4322 (تسبيقات على الأجر)	-	500	48768.69
2017/03/22		شيك رقم 4323 للمورد علي	-	890.5	47878.19
2017/03/25		شيك رقم 4324 للمورد جمال	4553	-	52431.19
2017/03/25		شيك رقم 0120 متحصل عليه من الزبون (الشركة "ص")	7659.5	-	60090.69
2017/03/31		مجموع الحركة	95459.05	35368.36	
2017/03/31		رصيد نهاية المدة مدین بـ (رصيد آخر الشهر مدین بـ)	-	60090.69	
2017/03/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	95459.05	95459.05	

الفصل الأول: المقاربة البنكية

كشف الحساب البنكي لشركة SARL EASYSOFT الوارد في نهاية مارس 2017 من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي للشركة لدى البنك الوطني الجزائري)

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2017/03/01		رصيد دائن (رصيد أول الشهر)	-	9073.66	9073.66
2017/03/03		تحصيل الشيك رقم 0020	-	8983.89	18057.55
2017/03/03		شيك رقم 0320 متحصل عليه من الزبون (الشركة "أ")	-	400	18457.55
2017/03/04		شيك رقم 0013 متحصل عليه من الزبون خالد	-	200	18657.55
2017/03/05		دفع الشيك رقم 4320 للمورد (الشركة "س")	8453.36	-	10204.19
2017/03/06		سحب نقود من الحساب البنكي	3000	-	7204.19
2017/03/06		شيك رقم 4321 للمورد أحمد	8707	-	(1502.81)
2017/03/07		المبلغ الصافي الناتج عن خصم ورقة القبض رقم 0001	-	56539.53	55036.72
2017/03/08		اقتطاع قروض بنكية	4930.8	-	50105.92
2017/03/11		تحصيل الشيك رقم 0415 والشيك رقم 0017	-	7509	57614.92
2017/03/14		تسديد أوراق الدفع لصالح الغير	16727.5	-	40887.42
2017/03/20		إيرادات مالية	-	230	41117.42
2017/03/26		شيك رقم 4323 للمورد علي	890.5	-	40226.92
2017/03/31		مصاريف مسك الحساب البنكي	90.45	-	40136.47
2017/03/31		مجموع الحركة	42799.61	82936.08	
2017/03/31		رصيد نهاية المدة مدین - (رصيد آخر الشهر مدین -)	40136.47	-	
2017/03/31		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	82936.08	82936.08	

ثانياً- نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية: بعد الإنتهاء من تحديد العمليات غير المسجلة في يومية الشركة والتي سجلها البنك، ومعرفة العمليات المسجلة في يومية الشركة ولم يسجلها البنك، وكذلك العمليات التي أرتكب خطأ ما عند تسجيلها، نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية والذي يأخذ الشكل التالي

الفصل الأول: المقاربة البنكية

الغردنة 'SARLEASYSOFT'							
مصلحة المحاسبة							
حالة التقارب البنكي							
حساب بنكي رقم							
أغلق عند 2017/03/31							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك الوطني الجزائري				عمليات غير مسجلة من طرف الشركة 'س'			
التاريخ	البيان	مدين	دائن	التاريخ	البيان	مدين	دائن
03/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	-	40136.47	03/31	الرصيد قبل إجراء المقاربة	60090.69	-
03/05	تصحيح الخطأ المتعلق بالشيك رقم 4320 الممنوح للشركة 'س'	500	-	03/18	نفع تسبيقات على الأجور بموجب الشيك رقم 4322	8543.36	8453.36
03/05	اقتطاع مصاريف خصم ورقة قبض	4553	-	03/25	شيك رقم 4324 ممنوح للمورد جمال	-	240.47
03/06	تصحيح الخطأ المتعلق بسحب النقود	-	7659.5	03/25	شيك متحصل عليه من الزبون 'الشركة 'ص'	300	3000
03/08	اقتطاع جزء من القرض البنكي	-				4930.8	
03/20	إيرادات مالية مترتبة عن شراء أسهم					230	-
03/31	اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي					90.45	-
03/31	مجموع حركة الأموال	5053	47795.97	01/31	مجموع حركة الأموال	68864.05	26121.08
03/31	رصيد المقاربة	42742.97	-	01/31	رصيد المقاربة	-	42742.97
03/31	المجموع	47795.97	47795.97	01/31	المجموع	68864.05	68864.05

تسجيل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته الشركة:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2017/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
512		من حـ/ البنك	8543.36	
	401	إلى حـ/ موردوا المخزونات		543.36
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق بالتسديد للمورد 'س'.		
		//		
401		من حـ/ موردوا المخزونات	20000	
	512	إلى حـ/ البنك		20000
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق بالتسديد للمورد 'س'		

الفصل الأول: المقاربة البنكية

300	300	//			
		من حـ/ الصندوق		512	53
		إلى حـ/ البنك			
3000	3000	إلغاء القيد الخاطئ المتعلق بسحب النقود من الحساب النكي		512	
		//			
		من حـ/ الصندوق		512	53
4930.8	4930.8	إلى حـ/ البنك		512	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق بسحب النقود من الحساب النكي			
		//			
230	230	من حـ/قروض بنكية		512	164
		إلى حـ/ البنك		512	
		تسجيل اقطاع جزء من القرض البنكي			
90.45	90.45	//			
		من حـ/البنك		761	512
		إلى حـ/ إيرادات المساهمات			
	90.45	تسجل الإيرادات المالة الناتجة عن الأسهم		512	
		//			
		من حـ/ مصاريف الخدمات البنكية		512	6275
	90.45	إلى حـ/ البنك		512	
		تسجيل اقطاع مصاريف مسك الحساب البنكي			

تقرير رقم 04: بتاريخ 2020/09/30 كان كلاً من كشف الحساب البنكي للشركة "أ" المسخرج من دفترها الكبير وكشف حسابها البنكي الوارد من البنك الخارجي الجزائري كمايلي:

كشف الحساب البنكي للشركة "أ" المسخرج من دفترها الكبير (حساب البنك بدفاتر الشركة) سبتمبر 2020

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2020/09/01		رصيد مدين (رصيد أول الشهر)	10700	-	10700
2020/09/05		دفع شيك رقم 0005 للمورد 'ب'	-	6466	4234
2020/09/09		دفع شيك رقم 0007 للمورد 'س'	-	1356	2878
2020/09/11		تحصيل شيك رقم 0515 من الزبون 'ع'	-	4300	(1422)
2020/09/13		سحب نقود من الحساب البنكي ووضعها في الصندوق	100	-	(1322)
2020/09/14		تسديد ورقة الدفع رقم 0015 للمورد 'هـ'	1400	-	78
2020/09/19		خصم ورقة القبض رقم 0120	2500	-	2578
2020/09/19		تسديد مصاريف خصم ورقة القبض رقم 0120	-	119	2459

الفصل الأول: المقاربة البنكية

2059	400	-	دفع تسبيق لأحد العمال بموجب الشيك رقم 0008	2020/09/20
(241)	2300	-	تحصيل شيك رقم 0300 من الزبون 'ش'	2020/09/21
1559	-	1800	تحصيل شيك رقم 0535 من الزبون 'ع'	2020/09/25
	14941	16500	مجموع الحركة	2020/09/30
	1559	-	رصيد نهاية المدة مدين بـ (رصيد آخر الشهر مدين بـ)	2020/09/30
	16500	16500	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2020/09/30

كشف الحساب البنكي للشركة "أ" الوارد من البنك الخارجي الجزائري (الحساب البنكي للشركة "أ" لدى البنك الخارجي الجزائري) سبتمبر 2020

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2020/09/01		الرصيد السابق (رصيد أول الشهر)	-	11250	11250
2020/09/07		دفع الشيك رقم 0004	550	-	10700
2020/09/08		دفع الشيك رقم 0005	6466	-	4234
2020/09/10		دفع شيك رقم 0007	1365	-	2869
2020/09/12		تحصيل شيك رقم 0515	-	4300	7169
2020/09/13		سحب نقود من الحساب البنكي (السحب من الشباك)	1000	-	6169
2020/09/15		تحصيل إيرادات مالية	-	350	6519
2020/09/16		تسديد ورقة الدفع رقم 0015	1400	-	5119
2020/09/18		اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي	100	-	5019
2020/09/19		خصم ورقة القبض رقم 0120	-	2500	7519
2020/09/19		اقتطاع مصاريف خصم ورقة القبض رقم 0120	119	-	7400
2020/09/27		اقتطاع الجزء المستحق من القرض البنكي الطويل الأجل	495.2	-	6904.98
2020/09/30		مجموع الحركة	11495.02	18400	
2020/09/30		رصيد نهاية المدة دائن بـ (رصيد آخر الشهر دائن بـ)	6904.98	-	
2020/09/30		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	18400	18400	

المطلوب: في ظل المعطيات السابقة يطلب منك إعداد جدول المقاربة البنكية.

الحل:

إعداد كشف أو جدول المقاربة البنكية للشركة "أ" بتاريخ 2020/09/30: لتسهيل عملية إعداد جدول المقاربة

البنكية، فإنه لا بد علينا من اتباع الخطوات التالية:

أولاً- نقوم بتحديد كل من العمليات التي سجلتها الشركة ولم يسجلها البنك، والعمليات التي سجلها البنك ولم تسجلها الشركة، وكذلك العمليات التي أرتكب خطأ ما في تسجيلها، ويتم هذا عن طريق إجراء مقارنة بين العمليات الواردة

الفصل الأول: المقاربة البنكية

بالكشفين السابقين انطلاقاً من آخر رصيد متساوي بينهما (والذي نُؤشّر عليه بالأخضر)، والتأشير باللون الأحمر على العمليات المسجلة بشكل صحيح بكلا الكشفين، واللون الأزرق على العمليات المسجلة بكلا الكشفين ولكن يوجد خطأ ما بها، وعند الإنتهاء من التأشير على العمليات المسجلة بكلا الكشفين، فإنه تبقى العمليات التي سجلت فقط بأحد الكشفين، وهو ما يظهر فيما يلي:

كشف الحساب البنكي للشركة "أ" المسخرج من دفترها الكبير (حساب البنك بدفاتر الشركة) سبتمبر 2020

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2020/09/01		رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	10700	-	10700
2020/09/05		دفع شيك رقم 0005 للمورد 'ب'	-	6466	<u>4234</u>
2020/09/09		دفع شيك رقم 0007 للمورد 'س'	-	1356	2878
2020/09/11		تحصيل شيك رقم 0515 من الزبون 'ع'	-	4300	(1422)
2020/09/13		سحب نقود من الحساب البنكي ووضعها في الصندوق	100	-	(1322)
2020/09/14		تسديد ورقة الدفع رقم 0015 للمورد 'هـ'	1400	-	78
2020/09/19		خصم ورقة القبض رقم 0120 (القيمة الصافية)	2500	-	2578
2020/09/19		تسديد مصاريف خصم ورقة القبض رقم 0120	-	119	2459
2020/09/20		دفع تسبيق لأحد العمال بموجب الشيك رقم 0008	-	400	2059
2020/09/21		تحصيل شيك رقم 0300 من الزبون 'ش'	-	2300	(241)
2020/09/25		تحصيل شيك رقم 0535 من الزبون 'ع'	1800	-	1559
2020/09/30		مجموع الحركة	16500	14941	
2020/09/30		رصيد نهاية المدة مدین بـ (رصيد آخر الشهر مدین بـ)	-	1559	
2020/09/30		المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	16500	16500	

كشف الحساب البنكي للشركة "أ" الوارد من البنك الخارجي الجزائري (الحساب البنكي للشركة "أ" لدى البنك الخارجي الجزائري) سبتمبر 2020

التاريخ	قيد رقم	البيان	المبلغ		الرصيد
			مدین	دائن	
2020/09/01		الرصيد السابق (رصيد أول الشهر)	-	11250	11250
2020/09/07		دفع الشيك رقم 0004	550	-	10700
2020/09/08		دفع الشيك رقم 0005	6466	-	<u>4234</u>
2020/09/10		دفع شيك رقم 0007	1365	-	2869
2020/09/12		تحصيل شيك رقم 0515	-	4300	7169
2020/09/13		سحب نقود من الحساب البنكي (السحب من الشباك)	1000	-	6169
2020/09/15		تحصيل إيرادات مالية	-	350	6519

الفصل الأول: المقاربة البنكية

5119	-	1400	تسديد ورقة الدفع رقم 0015	2020/09/16
5019	-	100	اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي	2020/09/18
7519	2500	-	خصم ورقة القبض رقم 0120	2020/09/19
7400	-	119	اقتطاع مصاريف خصم ورقة القبض رقم 0120	2020/09/19
6904.98	-	495.2	اقتطاع الجزء المستحق من القرض البنكي الطويل الأجل	2020/09/27
	18400	11495.2	مجموع الحركة	2020/09/30
	-	6904.8	رصيد نهاية المدة دائن بـ (رصيد آخر الشهر دائن بـ)	2020/09/30
	18400	18400	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2020/09/30

ثانياً- نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية: بعد الإلتهاء من تحديد العمليات غير المسجلة في يومية الشركة والتي سجلها البنك، ومعرفة العمليات المسجلة في يومية الشركة ولم يسجلها البنك، وكذلك العمليات التي أرتكب خطأ ما عند تسجيلها، نقوم بإعداد جدول المقاربة البنكية والذي يأخذ الشكل التالي

الشركة 'أ'							
مصلحة المحاسبية							
حالة التقارب البنكي							
حساب بنكي رقم							
أُغلق عند 2020/09/30							
عمليات غير مسجلة من طرف البنك الوطني الجزائري				عمليات غير مسجلة من طرف الشركة 'أ'			
التاريخ	البيان	مدين	دائن	التاريخ	البيان	مدين	دائن
/09/30	الرصيد قبل إجراء المقاربة	1559	-	/09/30	الرصيد قبل إجراء المقاربة	-	6904.8
/09/09	تصحيح الخطأ المتعلق بعملية الدفع بموجب الشيك رقم 0007	1356	1365	/09/20	نفع تسبيقات على الأجور بموجب الشيك رقم 0008	400	-
/09/11	تصحيح الخطأ المتعلق بعملية لتحصيل بموجب الشيك رقم 515	4300	-	/09/21	تحصيل شيك رقم 0300	-	2300
/09/13	تصحيح الخطأ المتعلق بسحب النقود من البنك ووضعها في الصندوق	-	100	/09/25	تحصيل شيك رقم 0535	-	1800
/09/14	تصحيح الخطأ المتعلق بعملية الدفع بموجب ورقة الدفع رقم 15	-	1400				
/19/15	تحصيل إيرادات مالية	350	-				
/09/18	اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي	-	100				
/09/21	تصحيح الخطأ المتعلق بعملية تحصيل الشيك رقم 0030	2300	-				
/09/27	اقتطاع الجزء المستحق من القرض البنكي	-	495.2				
/09/30	مجموع حركة الأموال	16465	5860.2	/09/30	مجموع حركة الأموال	400	11004.8
/09/30	رصيد المقاربة	-	10604.8	/09/30	رصيد المقاربة	10604.8	-
/09/30	المجموع	16465	16465	/09/30	المجموع	11004.8	11004.8

الفصل الأول: المقاربة البنكية

تسجيل العمليات التي وردت في الكشف البنكي الوارد من البنك ولم تظهر في كشف الحساب البنكي الذي أعدته الشركة:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	1356	من حـ/ البنك		512
1356		إلى حـ/ موردوا المخزونات	401	
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق يعلية التسديد بموجب الشيك رقم 07		
		//		
	1365	من حـ/ موردوا المخزونات		401
1365		إلى حـ/ البنك	512	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق يعلية التسديد بموجب الشيك رقم 07		
		//		
	4300	من حـ/ البنك		512
4300		إلى حـ/ الزبائن	411	
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق يعلية التحصيل بموجب الشيك رقم 515		
		//		
	4300	من حـ/ البنك		512
4300		إلى حـ/ الزبائن	411	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق يعلية التحصيل بموجب الشيك رقم 515		
		//		
	100	من حـ/ الصندوق		53
100		إلى حـ/ البنك	512	
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق بسحب النقود من الحساب النكي		
		//		
	1000	من حـ/ الصندوق		53
1000		إلى حـ/ البنك	512	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق بسحب النقود من الحساب النكي		
		//		
	1400	من حـ/ أوراق الدفع		403
1400		إلى حـ/ البنك	512	
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق يعلية الدفع بموجب ورقة الدفع رقم 15		
		//		
	1400	من حـ/ أوراق الدفع		403
1400		إلى حـ/ البنك	512	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق يعلية الدفع بموجب ورقة الدفع رقم 15		

الفصل الأول: المقاربة البنكية

		//		
	350	من حـ/ البنك		512
350		إلى حـ/ إيرادات المساهمات	761	
		تسجيل الإيرادات المالة الناتجة عن الأسهم		
		//		
	100	من حـ/ مصاريف الخدمات البنكية		6275
100		إلى حـ/ البنك	512	
		تسجيل اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي		
		//		
	2300	من حـ/ البنك		512
2300		إلى حـ/ الزبائن	411	
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق بعلية التحصيل بموجب الشيك رقم 30		
		//		
	2300	من حـ/ البنك		512
2300		إلى حـ/ الزبائن	411	
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق بعلية التحصيل بموجب الشيك رقم 30		
		//		
	495.2	من حـ/ قروض بنكية		164
495.2		إلى حـ/ البنك	512	
		تسجيل اقطاع الجزء المستحق من القرض البنكي		

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2018/01/31 كان كل من كشف الحساب البنكي لمؤسسة "الصفاء" المسخرج من دفترها الكبير وكشف حسابها البنكي الوارد من البنك الوطني الجزائري كمايلي:

الحساب البنكي لمؤسسة "الصفاء" المسخرج من دفترها الكبير (حساب البنك بدفاتر المؤسسة)

التاريخ	البيان	مدين	دائن
2018/01/01	رصيد أول الشهر	5317.42	
2018/01/04	شيك رقم 161 لصالح شركة الصفاء		270.54
2018/01/04	شيك رقم 162 لصالح المورد محمد		150.45
2018/01/10	شيك رقم 325 متحصل عليه من الزبون فريد	540	
2018/01/12	تحصيل شيك	1543.50	
2018/01/15	سحب نقود من الحساب البنكي		350
2018/01/19	شيك رقم 167 لدفع الرسم على القيمة المضافة		1302
2018/01/30	رصيد مدين		5327.93

الحساب البنكي لمؤسسة "الصفاء" الوارد من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي للمؤسسة "س" لدى البنك الوطني الجزائري)

التاريخ	البيان	المدين	الدائن
2018/01/01	رصيد أول الشهر (الرصيد السابق)		5317042
2018/01/12	شيك رقم 161	270.54	
2018/01/12	تحصيل شيك	540	
2018/01/14	تحصيل شيك		1543.5
2018/01/15	السحب من الشباك	350	
2018/01/16	اقتطاع القروض	713.40	
2018/01/23	شيك رقم 167	1302	
2018/01/25	إيرادات مالية ناتجة عن أسهم مشتراة في شركة سونلغاز		840.40
2018/01/30	مصاريف مسك الحساب البنكي	7	
	المجموع	2642.94	8241.32
	الرصيد الجديد	5598.38	

المطلوب: في ظل المعطيات السابقة يطلب منك إعداد جدول المقاربة البنكية لشهر جانفي، والقيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية العامة لمؤسسة "الصفاء".

تمرين رقم 02:

بتاريخ 2021/06/30 كان كل من كشف الحساب البنكي لشركة 'SARL EASYTRAD' المسخرج من دفترها الكبير وكشف الحساب البنكي لشركة 'SARL EASYTRAD' الوارد من البنك الوطني الجزائري كمايلي:

كشف الحساب البنكي لشركة 'SARL EASYTRAD' المعد بناء على دفتر يوميتها العامة (حساب البنك بدفاتر الشركة)

الفصل الأول: المقاربة البنكية

المبلغ	البيان	قيده رقم	التاريخ
مدين	دائن		
57300	-	رصيد مدین (رصيد أول الشهر)	2021/06/01
14500	-	شيك رقم 016 لصالح المورد محمد	2021/06/07
-	65000	شيك رقم 325 متحصل عليه من الزبون خالد	2021/06/10
22000	-	شيك رقم 140 متحصل عليه من الزبون أحمد	2021/06/12
15000	-	سحب نقود من الحساب البنكي	2021/06/15
8700	-	شيك رقم 017 لدفع الرسم على القيمة المضافة	2021/06/19
117500	65000	مجموع الحركة	2021/06/30
-	52500	رصيد نهاية المدة (رصيد مدین)	2021/06/30
117500	117500	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2021/06/30

كشف الحساب البنكي لشركة 'SARL EASYTRAD' الوارد من البنك الوطني الجزائري (كشف الحساب البنكي لشركة 'SARL EASYTRAD' لدى البنك الوطني الجزائري)

المبلغ	البيان	قيده رقم	التاريخ
مدین	دائن		
-	70300	رصيد دائن (رصيد أول الشهر)	2021/06/01
13000	-	شيك رقم 015 لصالح الشركة 'ص'	2021/06/03
-	65000	تحصيل شيك رقم 325	2021/06/12
15000	-	السحب من الشباك	2021/06/15
-	22000	تحصيل شيك رقم 140	2021/06/17
30000	-	اقتطاع جزء من القرض البنكي	2021/06/20
-	1170	تحصيل إيرادات مالية ناتجة عن أسهم مشتراة في شركة سونلغاز	2021/06/25
1260.5	-	اقتطاع مصاريف مسك الحساب البنكي	2021/06/30
239.5	-	اقتطاع TVA على مصاريف مسك الحساب البنكي	2021/06/30
59500	158470	مجموع الحركة	2021/06/30
98970	-	رصيد نهاية المدة (رصيد دائن)	2021/06/30
158470	158470	المجموع = مجموع الحركة + رصيد نهاية المدة	2021/06/30

المطلوب: في ظل المعطيات السابقة يطلب منك إعداد جدول المقاربة البنكية لشهر جوان، والقيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة في دفتر اليومية العامة لشركة 'SARL EASYTRAD'.

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول الثابتة المادية

تمهيد:

الأصول الثابتة المادية تمثل جزءاً هاماً من أصول المؤسسة، ولقد عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، على أنها الموجودات (التثبيات) الملموسة التي تحتفظ بها المؤسسة إما لاستخدامها في إنتاج السلع أو توفير الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لاستخدامها في الأغراض الإدارية، أو للحصول من جرائها على فوائد أو أرباح.

وتجدر الإشارة إلى أن الأصول الثابتة المادية يتم استخدامها (أو الاحتفاظ بها) لمدة تزيد عن السنة الواحدة، كما تجدر الإشارة إلى أن حياة الأصل الثابت المادي محدودة وإن كانت في بعض الأحيان طويلة، ففي النهاية يفقد الأصل قدرته الإنتاجية، وتكون قيمته متمثلة في قيمة النفاية أو الخردة، وعليه فإن قيمة الأصل الثابت المادي تنقص كل سنة إما بسبب استخدامه أو بسبب تقادمه، وطبقاً لمبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات، فإن هذا النقص في قيمته يجب توزيعه على فترة حياته الإنتاجية المتوقعة (العمر المفيد المتوقع للأصل)، وهذا التوزيع لقيمة الأصل على حياته الإنتاجية يسمى بالاهتلاك، والذي يجب أن يسجل محاسبياً ضمن قوائم المؤسسة أو الشركة تحت ما يسمى بمصروف الاهتلاك.

إن الاهتلاك يستخدم في المحاسبة كمصطلح للدلالة على التناقص التدريجي للمنافع الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من الأصول الثابتة المادية، أي أنه يستخدم لوصف تكلفة الأصل الثابت المادي المستنفدة في نشاط المؤسسة خلال فترة معينة. إذن الاهتلاك يقصد به تدهور أو نقص قيمة الأصل الثابت المادي نتيجة استعماله أو تقادمه، ويتم في نهايه كل دوره محاسبية من عمر منفعة تسجيل هذا التدهور أو النقص في قيمته من جراء استخدامه أو بسبب تقادمه، وهذا من أجل:

- معرفه تكاليف المنتجات؛
 - اظهار الأصل الثابت المادي بقيمته الحقيقية وهذا بهدف إعطاء صوره صادقة للغير عن ممتلكات المؤسسة أو الشركة.
- وستتطرق فيما يلي إلى كل الجوانب ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول الثابتة المادية.

I-تعريف الأصول الثابتة المادية:

تعرف الأصول الثابتة المادية (Les immobilisations corporelles) على أنها كل كيان مادي يمكن لمسه ورؤيته بالعين المجردة، يتم الحصول عليه من قبل المؤسسة بهدف استخدامه في مزاوله نشاطها وليس بهدف إعادة بيعه، ويتم الاستفادة من الخدمات الناتجة عنه بصورة تدريجية وعلى مدار فترة زمنية طويلة نسبياً*، مع احتمال كبير لبقاء الحالة المادية الظاهرة له عند نفاذ الخدمات الكامنة به على نفس الحالة التي كانت عليها عند الحصول عليه**. وبصفة عامة تعرف الأصول المادية الثابتة بأنها الموجودات الملموسة التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع و الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو استخدامها في أغراض إدارية، ومن المنتظر أن يتم استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة*.

* بمعنى آخر، أن الأصل المادي الثابت يجب أن يكون لديه قدرة على أداء الخدمات الكامنة به تدريجياً لفترة زمنية تزيد عن السنة، ويطلق على هذه الفترة بالعمر الإنتاجي للأصل.

** هذا يعني أن إهلاك الأصل المادي الثابت لا ينصب على الحالة المادية له (الشكل الخارجي) - بعكس الحال بالنسبة للمواد الأولية (المواد الخام) كأحد الأصول المتداولة - إنما ينصب على الخدمات الكامنة بهذا الأصل.

* تتميز هذه الأصول عن غيرها من الاستثمارات، بأنها تستخدم في عمليات المؤسسة، فالأراضي التي تحتفظ بها المؤسسة كموقع للمباني التي تعتمد بنائها، تعتبر استثمارات وليست أصول مادية ثابتة، أما عندما يتم إنجاز المبنى ويشرع في استخدامه في نشاط المؤسسة، فإن نفس الأراضي تدرج ضمن مجموعة الأصول المادية الثابتة.

والأصول المادية الثابتة (الممتلكات والتجهيزات والمعدات) تمثل جزءاً هاماً من أصول المؤسسة، مما يجعلها مؤثرة في عرض مركزها المالي، علاوة على ذلك فإن تحديد ما إذا كانت النفقات المرتبطة بها تمثل أصلاً (أي يتم رسملتها) أو مصروفاً، له أثر كبير على نتيجة نشاط المؤسسة، ونعالج هذا النوع من الأصول الثابتة محاسبياً من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

II- الاعتراف الأولي بالأصول الثابتة المادية: حتى يتم الاعتراف بأي عنصر من عناصر الأصول الثابتة المادية كأصل لا بد من:

أ- أن يكون من المحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل من جراء استخدامه: إن توفر الدرجة الكافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المؤسسة، يتطلب التأكد من أن المؤسسة سوف تستلم المنافع المرتبطة بالأصول، وبأنها سوف تأخذ على عاتقها المخاطر المرتبطة بها، وهذا التأكد عادة ما يتوفر فقط حينما تنتقل المنافع والمخاطر إلى المؤسسة، إذ يمكن قبل ذلك إلغاء عملية امتلاك الأصل بدون غرامة مالية بالغة، وبالتالي لا يعترف بالأصل.

ب- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل من قبل المؤسسة بشكل موثوق: عادة ما يتم استفاء هذا الشرط الثاني للاعتراف، لأن عملية التبادل الدالة على شراء الأصل تبين تكلفته، وفي حالة تشييد الأصل داخلياً فإنه يمكن التوصل إلى مقياس يعتمد عليه في قياس التكلفة بالاستناد إلى المعاملات مع أطراف خارجية لامتلاك الموارد والعمالة، والمدخلات الأخرى المستخدمة خلال عملية التصنيع (التشييد).

III- القياس الأولي للأصول المادية الثابتة (تحديد تكلفة التسجيل الأولي للأصل): إن تحديد التكلفة التي يسجل بها أولياً الأصل عند تحقق شروط الاعتراف به، تتوقف إلى حد كبير على الطريقة التي تم حيازته بها، وبصفة عامة يمكن أن نلخص هذه الطرق فيما يلي:

III-1- القياس الأولي لتكلفة الأصل الذي تم شراؤه: تتمثل تكلفة شراء الأصل الثابت المادي في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل معداً وصالحاً للاستخدام، والتي تشمل الأعباء: ثمن الشراء، الرسوم الجمركية (إذا كانت مستوردة)، ضرائب الشراء الغير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف أخرى يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود منه، مثل تكلفة إعداد (تهيئة) المكان، تكاليف النقل، تكاليف التركيب، الأعباء المقدمة للمعماريين والمهنيين، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع...إلخ.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن يطرح تكلفة شراء الأصل الثابت المادي كل التخفيضات والتزيلات التجارية المتحصل عليها عند شراء هذا الأصل.

ملاحظة: يتم استبعاد المصاريف التالية من ضمن تكلفة شراء الأصل الثابت المادي:

● **مصاريف التشغيل التجريبي للأصل:** يطلق عليها كذلك تكاليف الإعداد للتشغيل أو ما قبل الإنتاج، ووفقاً لقواعد النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، فإنه ينبغي ألا تضاف هذه التكاليف لتكلفة الأصل ما لم تكن ضرورية بشكل مطلق وأكد لجعل الأصل في حالة قابلة للعمل، وبغض النظر عن هذه القواعد فإن هذه النقطة تظل مجالاً مفتوحاً للاجتهاد الذاتي، ففي كثير من الظروف سيكون هناك تبرير لإضافة تكاليف معينة مثل تلك المرتبطة بالمواد المستخدمة في اختبار أو ضبط وتعديل الآلات أو المعدات تمهيداً لإدخالها في الإنتاج الفعلي، فإذا كانت هذه التكاليف كبيرة وكان تكبدها ضرورياً لاستخدام الأصل، كان حينئذ من الضروري رسملتها ضمن تكلفة الأصل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى

لا يمكن رسملة الخسائر المتكبدة في المراحل المبكرة من التوظيف الفعلي للأصل ضمن النشاط العادي، بل يجب اعتبارها كمصاريف لأنها لا تمثل منافع اقتصادية سوف تعود لاحقاً على المؤسسة.

● **تكاليف الاقتراض المتكبدة من جراء الحصول على الأصل:** لقد نص النظام المحاسبي -توافقاً مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (23)- على وجوب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصاريف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن مع إمكانية - كمعالجة بديلة- رسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لاقتناء أو إنشاء الأصل عندما يكون متوقعاً أن تتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه، وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصاريف تحمل على الفترة التي تكبدت خلالها.

ولتطبيق هذه المعالجة البديلة فإنه يجب أن نأخذ في الاعتبار ما يلي:

أ- **مواصفات الأصول المؤهلة لرسملة تكلفة الاقتراض المتعلقة بها:** الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه، ومن أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض: المصانع ومحطات توليد الطاقة والاستثمارات العقارية. وتجدر الإشارة إلى أنه يجب استبعاد الاستثمارات الأخرى وعناصر المخزون التي تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة في فترة زمنية قصيرة من الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض، كذلك لا تعتبر من الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض تلك الأصول التي تكون جاهزة للاستخدام في الأغراض المحددة لها، أو للبيع في نفس تاريخ استحقاقها.

ب- **الفترة التي يتم خلالها رسملة تكلفة الاقتراض:** تبدأ رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض عندما يتم الإنفاق على الأصل، وتكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير، محل تنفيذ في الوقت الحالي.

وقد نصت الفقرة 25 من معيار المحاسبة الدولي رقم (23) على وجوب إيقاف رسملة تكلفة الاقتراض، خلال الفترات التي تعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل، كما يجب التوقف عن رسملة هذه التكلفة عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير.

ت- **تحديد المبلغ الذي تتم رسملته:** إذا قامت المؤسسة باقتراض أموالاً خصيصاً لغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها على هذا الأصل، والتي تتمثل في تكلفة الاقتراض الفعلية التي تتكبدها المؤسسة خلال الفترة، بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أي إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقرضة.

أما عندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم هذه الأموال المقرضة في اقتناء أو إنشاء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التي يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل، ويجب أن يحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمؤسسة عن القروض القائمة خلال الفترة، وذلك بعد استبعاد القروض التي تم إبرامها تحديداً لغرض اقتناء أو إنشاء هذا الأصل، ويجب أن لا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التي تم تكبدها خلال تلك الفترة.

● **التكاليف الإدارية:** هذه التكاليف لا يتم في العادة تخصيصها لعمليات تملك الأصول الثابتة، رغم أن بعض هذه التكاليف مثل مرتبات الأفراد الذين يقيمون الأصول في إطار عمليات الاستحواذ المقترحة، يتم تكبدها في الواقع كجزء من عملية الاستحواذ، وكمبدأ عام فإن التكاليف الإدارية مثل الأتعاب الاستشارية، أو العمولة المدفوعة لوكيل معين بغرض تقديم المساعدة لإتمام إنجاز عملية الحصول على الأصل، يجوز أن تعامل كتكلفة جزئية ضمن تكلفة الأصل.

III-2- القياس الأولي لتكلفة الأصل الذي تم إنشاؤه (إنتاجه) من قبل المؤسسة: إن تكلفة الأصل الذي تم إنتاجه من قبل المؤسسة، تحدد بنفس طريقة تحديد تكلفة الأصل الذي تمت حيازته عن طريق الشراء، مع وجوب استبعاد الهذر غير العادي (الضبايع) من المواد الأولية والعمالة وأية موارد أخرى مستعملة.

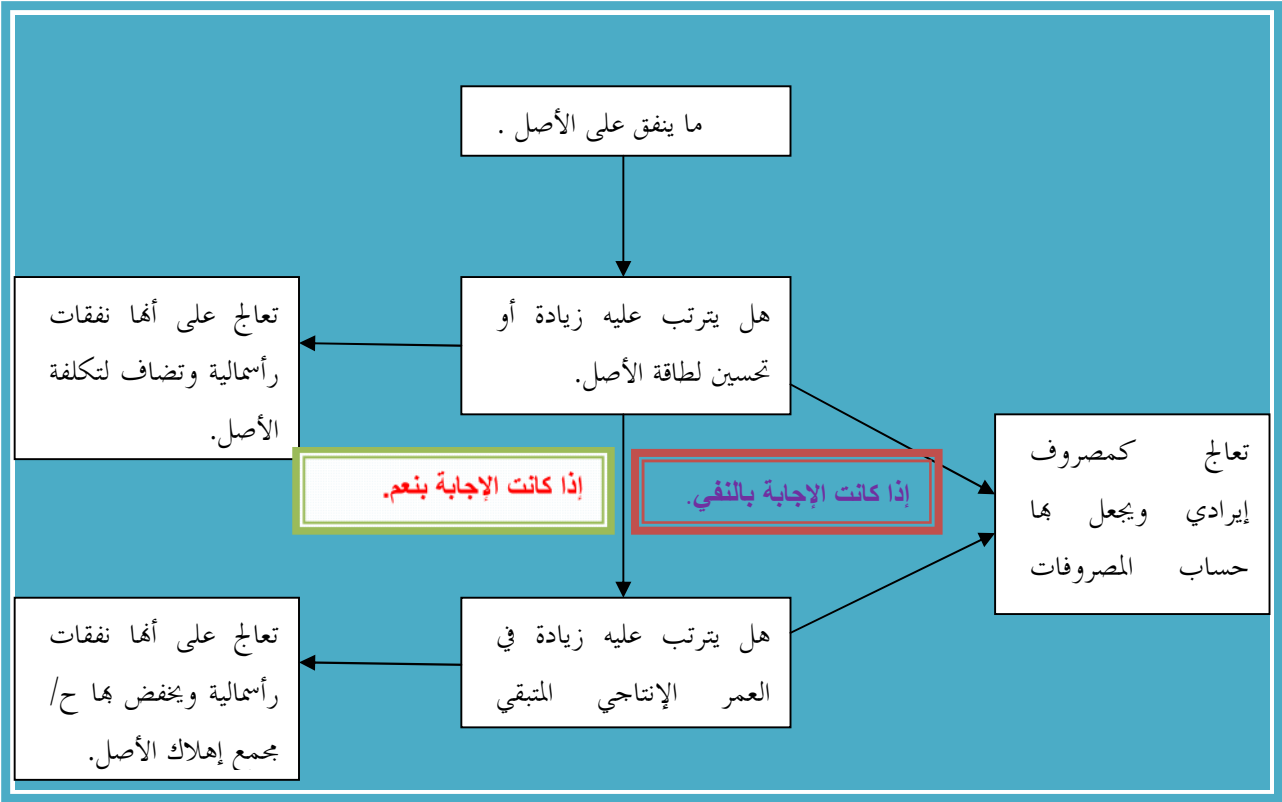
III-3- القياس الأولي لتكلفة الأصل الذي تم الحصول عليه في إطار الاستئجار التمويلي (الممول بعقد الإيجار): عقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المعني المزايا والأخطار المرتبطة بملكيتها بصفة شبه تامة، مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد، ولقد قدم IAS17 بعض الشروط الواجب توافرها حتى يعتبر عقد الإيجار عقد تمويلي، وأهمها هي:

- تحويل المزايا والأخطار المرتبطة بالأصل للمستعمل.
 - مدة الإيجار (العقد) تغطي الجزء الأكبر من مدة منفعة الأصل، أي مدة العقد مهمة بالنسبة لمدة حياة الأصل.
 - القيمة الحالية (المحدث) لمدفوعات الإيجار، تمثل جزءاً مهماً من القيمة العادلة للأصل.
- ولقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) (عقود الإيجار)، على أن يتم تسجيل تكلفة الأصول التي تم حيازتها في إطار عقود الإيجار التمويلية وفق أقل قيمة بين القيمة العادلة لها (سعر بيعها في السوق) والقيمة الحالية لدفعات الإيجار.
- III-4- القياس الأولي لتكلفة الأصل الممول بواسطة المنح الحكومية:** لقد نص النظام المحاسبي المالي -توافقاً مع المعيار المحاسبي الدولي رقم (20) (المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية)-، على أنه يتم معالجة المنح الحكومية المتعلقة بالأصول الثابتة وفق ما يلي:
- إما أن يتم إدراجها ضمن تكلفة الأصل، واعتبارها كإيراد مؤجل يتم الاعتراف به على أساس معقول ومنتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل.
 - وإما أن يتم طرحها من قيمة الأصل للتوصل إلى القيمة الدفترية له.

IV- المعالجة المحاسبية للتكاليف المتكبدة بعد الشراء أو الإنشاء الذاتي (التكاليف اللاحقة):

تتحمل المؤسسة الكثير من التكاليف أثناء استخدامها للأصول المادية الثابتة، وتكون المشكلة بالنسبة لتلك التكاليف هي هل تحمل على إيرادات الدورة، أم يتم رسملتها من خلال إضافتها إلى تكلفة الأصل. ويمكننا القول بصفة عامة في هذا الصدد أن النفقات التي يترتب عليها احتمال الحصول على منافع اقتصادية زائدة عن تلك المتوقعة أصلاً (سابقاً) من الأصل، أو زيادة في الحياة الإنتاجية للأصل، يجب أن تعامل على أنها نفقات رأسمالية، أما النفقات الضرورية للاحتفاظ بالأصول في حالة تشغيلية جيدة فيجب أن تعامل على أنها مصاريف إرادية متعلقة بإنتاج الإيرادات في الفترة التي تتحملها فيها المؤسسة، وهو ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (02): التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإرادية .



من خلال هذا الشكل يتضح أن النفقات الرأسمالية هي كل ما ينفق على الأصل، ويترتب عليه زيادة أو تحسن في طاقته الإنتاجية، أو زيادة في عمره الإنتاجي المقدر، أما المصاريف الإرادية فهي كل ما ينفق على الأصل بغرض تشغيله والحفاظة على طاقته الإنتاجية.

V- تحديد قيم الأصول بعد القياس الأولي (القياس اللاحق، إعادة التقييم):

يجب على المؤسسة الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لإعادة تقييم أصولها المادية الثابتة، ويجب تطبيق السياسة التي اختارتها على فئة كاملة من الأصول، وفيما يلي شرح لهذين النموذجين:

V-1- نموذج التكلفة (المعالجة المفضلة، Le Modèle de Cout):

يتمثل في تسجيل الأصل بتكلفة الحيازة منقوصاً منها الإستهلاكات المتراكمة وأية خسائر متراكمة من انخفاض القيمة.

V-2- نموذج إعادة التقييم (المعالجة البديلة المسموح بها، Le Modèle de La Réévaluation):

يرخص للمؤسسة إدراج أصولها المحققة لشروط الاعتراف بها على أساس قيمة إعادة تقييمها، التي تتمثل في القيمة العادلة لها بتاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها الإستهلاكات وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة*. وفي نفس الصدد نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم

* القيمة العادلة هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوفر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إنعام المبادلة، وتعرف القيمة العادلة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عمومًا بأنها القيمة السوقية للأصول، فمثل القيمة العادلة (الحقيقية) للأراضي والمباني هي في العادة والمألوف قيمتها في السوق، ويتم تحديدها استناداً إلى تقدير يجريه مقومون (مثمّنون) محترفون ومؤهّلون، أما فيما يتعلق بالقيمة العادلة لمعدات الإنتاج فهي كذلك تساوي قيمتها في السوق، وعند الافتقار إلى مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنه يتم حساب القيمة العادلة للأصل على أساس تكلفة الإحلال المهلكة (القيمة السليمة، تكلفة التعويض الخالصة من الإهلاك، Cout de Remplacement net d'amortissement) التي تعبر عن الإمكانية الخدمية للأصل، أي ما يمثل حقا قيمة بالنسبة للمالك.

(16) يشترط أنه بمجرد أن تقوم المؤسسة بإجراء عمليات إعادة التقييم، فإنه يصبح من الواجب عليها مواصلة القيام بها بانتظام كافي، وذلك حتى لا تختلف القيمة الدفترية للأصول المادية الثابتة المعاد تقييمها سابقاً اختلافاً كبيراً عن قيمتها الحقيقية في تاريخ الإقفال.

ويجب التنبيه إلى أنه عندما يعاد تقييم أي عنصر من الأصول المادية الثابتة فإن الإهلاك المتراكم حتى تاريخ إعادة التقييم يجب *:

أ- أن يعاد احتسابه بما يناسب التغير في القيمة المسجلة الإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المسجلة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها، أو

ب- يخفض من القيمة المسجلة الإجمالية للأصل، ويتم بعد ذلك تعديل المبلغ الصافي (أي قيمة الأصل ناقص مجمع الإهلاك) إلى المبلغ المعاد تقييمه.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا أدت إعادة التقييم إلى زيادة في القيمة المسجلة للأصل، يجب أن تدرج هذه الزيادة ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كإيراد في حدود ما يقابل الانخفاض الناتج عن إعادة تقييم نفس الأصل، والذي سبق وأن تم اعتباره مصروفاً، أما إذا أدت إعادة التقييم إلى انخفاض في القيمة المسجلة للأصل فيجب الاعتراف بالانخفاض كمصروف، ولكن يجب مقابلة انخفاض إعادة التقييم مباشرة بمكاسب إعادة التقييم بمقدار لا يتعدى الانخفاض في القيمة المدرجة كمكاسب إعادة التقييم التي تم احتسابها لنفس الأصل.

VI- التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المادية:

عند الحصول على الأصول الثابتة المادية (إما عن طريق الشراء، أو الإنتاج، أو المنح الحكومية) تجعل مدينة بتكلفة الحصول عليها، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائناً:

إما حـ/404-موردوا التثبيتات: في حالة الشراء.

إما حـ/732-إنتاج أصل مادي ثابت: في حالة إنشائها (صنعها) من قبل المؤسسة.

إما حـ/131-إعانات التجهيز: في حالة الحصول عليها في شكل إعانة من الدولة.

VII-دراسة بعض حسابات الأصول الثابتة المادية:

تندرج حسابات الأصول الثابتة المادية وفق النظام المحاسبي المالي تحت الحساب الرئيسي رقم 21، الذي تسجل فيه مختلف الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تسيطر عليها المؤسسة، ويضم هذا الحساب الرئيسي الحسابات الفرعية التالية:

- حـ/211-الأراضي: يسجل في هذا الحساب قيمة مختلف الأراضي التي تحوز عليها المؤسسة سواء بغرض تخصيصها للبناء أو لأغراض أخرى، كما يضم هذا الحساب المقالع والمناجم.

يجعل هذا الحساب مدينة بتكلفة الحصول على الأراضي، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائناً بنفس التكلفة:

إما حـ/512: في حالة الشراء والتسديد بشيك بنكي.

أو حـ/53: في حالة الشراء والتسديد نقداً.

أو حـ/131: في حالة الحصول عليها كإعانة من الدولة.

* لمزيد من الفهم حول هذه التسوية ننصح بالرجوع إلى: موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء 5، ص- ص 627، 628.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة بيع المؤسسة لإحدى أراضيها، فإنه لابد من التسجيل محاسبيا كمايلي:

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	التاريخ	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
XXX		من -/ البنك	512	
XXX		أو -/ الصندوق	53	
XXX		أو -/ حقوق مترتبة عن التنازل على الأصول الثابتة (في حالة البيع على الحساب)	462	
	XXX	إلى -/ الأراضي		211
التسجيل المحاسبي لبيع الأراضي				

- **حـ/213-المباني:** يسجل في هذا الحساب تكلفة مختلف المباني التي تسيطر عليها المؤسسة، سواء كانت تستخدمها في الأغراض الصناعية أو التجارية أو الإدارية.

يكون هذا الحساب مدينا عند الحصول على المباني، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائنا:

إما **حـ/512:** في حالة الشراء والتسديد بشيك بنكي.

أو **حـ/53:** في حالة الشراء والتسديد نقدا.

أو **حـ/131:** في حالة الحصول عليها كإعانة من الدولة.

- **حـ/215-المعدات والأدوات الصناعية (الآلات الصناعية، التجهيزات الصناعية) والتركيبات التقنية:**

يسجل في هذا الحساب مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة للحصول على الآلات الصناعية، بالإضافة إلى تكلفة ماتحملة المؤسسة من خلال قيامها بتركيبات تقنية (مثل تركيب محطة كهربائية) يتطلبها نشاطها الإنتاجي.

يكون هذا الحساب مدينا بتكلفة الحصول على الآلات الصناعية أو القيام بالتركيبات التقنية، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائنا:

إما **حـ/404:** في حالة الشراء.

أو **حـ/732:** في حالة صنعها من قبل المؤسسة.

أو **حـ/131:** في حالة الحصول عليها كإعانة من الدولة.

- **حـ/218-الأصول الثابتة المادية الأخرى:** يسجل في هذا الحساب مختلف الأصول الثابتة المادية الأخرى الغير مذكورة

في الحسابات السابقة، والتي تسيطر عليها المؤسسة وتستعملها في نشاطها الأساسي. وبصفة عامة يندرج تحت هذا الحساب كل من:

حـ/21842-التجهيزات والتركيبات (وهي الأشغال التي تقوم بها المؤسسة حتى تجعل ظروف العمال جيدة مثل: تركيب

المكيفات الهوائية وأجهزة التدفئة... إلخ).

حـ/21844- معدات النقل

حـ/21846- الأغلفة المتداولة

ح/21851-تجهيزات المكتب

ح/21855-التجهيزات الاجتماعية (وهي مختلف التجهيزات التي تحوز عليها المؤسسة بغرض تخصيصها في أغراض اجتماعية خاصة بعمالها مثل تجهيزات المطاعم والنوادي الرياضية والثقافية... إلخ).

VIII-دراسة بعض الحسابات الأخرى المدرجة تحت الأصول الثابتة:

- ح/22-أصول ثابتة متحصل عليها عن طريق عقد الإمتياز: بصفة عامة وحسب ماورد في مضامين النظام المحاسبي المالي، فإن عقد الإمتياز هو عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الإمتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (المتحصل على الإمتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق الحصول على مبالغ (إتاوات) من مستعملي الخدمة العمومية.

يكون ح/22 مدينا عند الحصول على الأصل الثابت المقدم من قبل مانح الإمتياز، وذلك مقابل جعل ح/229-حقوق مانح الإمتياز، دائنا بنفس المبلغ المسجل في الجهة المدينة، مع العلم أن ح/229 يظهر في الميزانية العامة ضمن الخصوم الغير جارية.

ويمكن مجزئة ح/22 كمايلي:

ح/221-أراضي متحصل عليها عن طريق عقد الإمتياز.

ح/223- مباني متحصل عليها عن طريق عقد الإمتياز.

ح/225-آلات متحصل عليها عن طريق عقد الإمتياز.

ح/228-تثبيات مادية أخرى متحصل عليها عن طريق عقد الإمتياز.

- ح/23-أصول ثابتة جارية (قيد) الإنجاز (الصنع)، تسبيقات مدفوعة على طلبات التثبيات: يسجل في هذا الحساب تكلفة إنجاز الأصول الثابتة المادية والمعنوية التي لم يكتمل إنجازها في نهاية الدورة المحاسبية، كما يشمل هذا الحساب قيمة التسبيقات المدفوعة من قبل المؤسسة إلى موردي التثبيات قصد الحصول على أصل ثابت في المستقبل. ويتفرع ح/23 إلى الحسابات التالية:

- ح/232-أصول ثابتة مادية قيد الإنجاز: يستعمل هذا الحساب عادة في نهاية الدورة المحاسبية أي بتاريخ 31/12/ن، وذلك بجعله مدينا بقيمة ماتم استلامه من قيمة الأصل الثابت المادي الذي تم الشروع في إنجاز، مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا:

إما ح/404 في حالة قيام الغير بالإنجاز.

أو ح/732 في حالة قيام المؤسسة بالإنجاز بوسائلها الخاصة.

- ح/237-أصول ثابتة معنوية قيد الإنجاز: يستعمل هذا الحساب عادة في نهاية الدورة المحاسبية أي بتاريخ 31/12/ن، وذلك بجعله مدينا بقيمة ماتم استلامه من قيمة الأصل الثابت المعنوي الذي تم الشروع في إنجاز، مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا:

إما ح/404 في حالة قيام الغير بالإنجاز.

أو ح/731 في حالة قيام المؤسسة بالإنجاز بوسائلها الخاصة.

حـ/238-تسبيقات مدفوعة على طلبيات شراء الأصول الثابتة: يسجل في هذا الحساب قيمة المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسة إلى الغير كتسبيق على طلبية شراء أصل ثابت.

يجعل حـ/238 مدينا بقيمة التسبيق المدفوع، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا:

إما حـ/512 في حالة الدفع بشيك بنكي.

أو حـ/53 في حالة الدفع نقدا.

وعند استلام الأصل الثابت موضوع التسبيق (مثلا آلة)، نسجل محاسيبا كمايلي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	XXX	من حـ/تجهيزات الإنتاج(آلات صناعية)		215
XXX		إلى حـ/موردو التثبيات	404	
		فاتورة شراء رقم		
	XXX	بنفس التاريخ		404
		من حـ/موردو التثبيات		
XXX		إلى حـ/تسبيق على طلبية شراء آلة	238	
		اقتطاع التسبيق المدفوع من فاتورة الشراء		

IX-اهتلاك الأصول الثابتة المادية:

حياة الأصل المادي الثابت محدودة وإن كانت في بعض الأحيان طويلة، ففي النهاية يفقد الأصل قدرته الإنتاجية، وتكون قيمته متمثلة في قيمة النفاية أو الخردة، وطبقا لمبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات يتم توزيع تكاليف الأصول محذوفا منها قيمة الخردة على فترة حياتها الإنتاجية المتوقعة (العمر المفيد المتوقع للأصل)، وهذا التوزيع لقيمة الأصل على حياته الإنتاجية يسمى بالاستهلاك (الإهلاك)، وفي هذا الصدد نجد أن معيار المحاسبة الدولي رقم (16) نص على وجوب توزيع قيمة الأصل المادي الثابت القابل للاستهلاك*، على العمر الإنتاجي له وفق أساس منتظم، وذلك بالطريقة (القسط الثابت، القسط المتناقص، طريقة مجموع الوحدات المنتجة) التي تتماشى مع وثيرة الاستهلاك من طرف المؤسسة للمزايا الاقتصادية المتعلقة بالأصل، كما نص على وجوب الاعتراف بالاستهلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف، إلا إذا كان سيتم إدراجه ضمن قيمة أصل آخر، وذلك وفق ما يتطلبه أو يسمح به معيار محاسبي دولي آخر.

IX-1-تحديد الأصول الثابتة المادية المعنية بالاهتلاك: كل الأصول الثابتة المادية خاضعة للاهلاك باستثناء الأراضي (أي لا يدخل تحت هذا الاستثناء المقالع والمناجم والأراضي التي تملك استثنائيا مثلا بسبب انحراف التربة...إلخ)، إذن كقاعدة عامة فإنه باستثناء الأراضي التي لها عمر غير محدد، فإن كل الأصول المادية الثابتة يجب أن يتم اهتلاكها.

IX-2-العوامل المحددة لحساب قسط الاهتلاك: ونلخصها فيما يلي

* باستثناء الأراضي التي لها عمر غير محدد، فإن كل الأصول المادية الثابتة يجب أن يتم استهلاكها.

- الأساس الذي يحسب عليه قسط الاهتلاك (التكلفة المراد اهتلاكها): غالبا ما يتم تحديد الساس الذي يحسب في ظله قسط الاهتلاك، من خلال إيجاد الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل المراد اهتلاكه وقيمته المقدرة كخردة في نهاية عمره الإنتاجي، وبسبب كثرة مشاكل التقدير التي تكتنف الوصول بدقة لتقدير قيمة الخردة وضآلة الأهمية النسبية لها، فإن الكثير من المؤسسات والشركات غالبا ما تفترض عدم وجود قيمة خردة للأصل المادي الثابت في نهاية عمره الإنتاجي.
- العمر الإنتاجي للأصل الثابت المادي: إن المقصود هنا هو الفترة الزمنية التي يتوقع أن تتدفق خلالها المنافع والمزايا الاقتصادية المرتبطة باستخدام الأصل الثابت المادي.
- اختيار الطريقة المناسبة لاتباعها في توزيع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على عمر منفعتيه (عمره الإنتاجي): من الناحية المحاسبية يجب توزيع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك بطريقة منظمة ومنطقية بين الفترات المستفيدة من خدماته، وفي هذا الصدد نجد أن معيار المحاسبة الدولي رقم (16) نص على وجوب توزيع قيمة الأصل المادي الثابت القابل للاهتلاك، على العمر الإنتاجي له وفق أساس منتظم، وذلك بالطريقة التي تتماشى مع وثيرة الاستهلاك من طرف المؤسسة أو الشركة للمزايا الاقتصادية المتعلقة بالأصل، كما نص ذات المعيار على وجوب الاعتراف بالاهتلاك الخاص بكل فترة على أنه مصروف، إلا إذا كان سيتم إدراجه ضمن قيمة أصل آخر، وذلك وفق ما يتطلبه أو يسمح به معيار محاسبي دولي آخر.

ملاحظة هامة:

إن اهتلاك الأصول الثابتة المادية وفق فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة يأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

- **المقاربة حسب المكونات (Approche par Les Composants)**: تعامل مكونات أصل ما على اعتبار أنها مستقلة إذا كان عمرها الإنتاجي مختلف، وتولد مزايا اقتصادية مختلفة، وفي هذه الحالة يتم اهتلاك كل عنصر حسب مدة منفعتيه.
- **إعادة اختبار مدة نفع الأصل الثابت المادي**: مدة نفع الأصل الثابت المادي يجب أن تختبر بصفة دورية إذا كانت التوقعات تختلف وبشكل جوهري عن التقديرات المسبقة، وفي حالة تغير مدة نفع الأصل الثابت المادي لا بد من تعديل أقساط الاهتلاك للسنة التي بدأ منها التغير وتلك المتعلقة بالمستقبل الذي يغطي مدة منفعة الأصل الثابت المادي المتبقية.
- **إعادة اختبار طريقة الاهتلاك المستخدمة**: طريقة الاهتلاك المستخدمة يجب أن تختبر بصفة دورية في حالة تسجيل تغيرات هامة في الإيقاع المنتظر لعملية الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل، وإذا استلزم تغيير طريقة الاهتلاك لا بد من تغيير أقساط الاهتلاك للسنة الجارية وتلك المتعلقة بالمستقبل.

IX-3- طرق حساب أقساط اهتلاك الأصول الثابتة المادية:

لقد اعتمد النظام المحاسبي المالي ثلاث طرق لحساب أقساط الاهتلاك، تتمثل في كل من طريقة الاهتلاك الخطي، طريقة الاهتلاك المتناقص وطريقة الاهتلاك حسب طاقة الإنتاج أو الاستخدام.

وتجدر الإشارة مرة أخرى إلى أن اختيار الطريقة المناسبة من بين الطرق الثلاث، يتم على أساس أي من الطرق الثلاث تتماشى مع وثيرة الاستهلاك من طرف المؤسسة أو الشركة للمزايا الاقتصادية المتعلقة بالأصل.

وستتطرق فيما يلي وبدرجة من الدقة والتفصيل إلى استعراض كيفية حساب قسط الاهتلاك حسب كل طريقة من هذه الطرق الثلاثة، وتسجيله محاسبيا.

IX-3-1- حساب قسط الاهتلاك على أساس طريقه القسط الثابت (الاهتلاك الخطي) Amortissement constant/linéaire

حسب طريقه القسط الثابت فإن أقساط الاهتلاك تكون متساوية ويتم حسابها استنادا الى العلاقة التالية

$$\text{قسط الاهتلاك} = \frac{\text{القيمة القابلة للاهتلاك}}{\text{مدة الاهتلاك}} \times \text{معدل الاهتلاك}$$

حيث أن:

القيمة القابلة للاهتلاك = تكلفة الحصول على الأصل الثابت المادي - قيمة خردته المقدرة عند نهاية مدة منفعة؛
مدة الاهتلاك تمثل مدة منفعة الأصل الثابت المادي (عمره الإنتاجي)؛
ومعدل الاهتلاك = 100 / عمر منفعة الأصل.

ملاحظة هامة:

إذا تم شراء الأصل الثابت المادي قبل السادس عشر من شهر معين، فإن هذا الشهر يدخل عند حساب أقساط الاهتلاك باستخدام طريقه القسط الثابت (الاهتلاك الخطي) والعكس صحيح.

مثال:

بتاريخ 16 / 2 / 2016 حازت المؤسسة "س" على آلة بتكلفه 5100000 ون،

المطلوب: إذا علمت أن الرسم على قيمه المضافه يساوي 19%، وأن العمر الإنتاجي لهذه الآله قدر بخمس سنوات، في حين قيمه خردتها قدرت ب100000 ون، يطلب منك مايلي:

- تسجيل عمليه الحصول على الآله
- اعداد جدول (مخطط) اهتلاك الآله بالاعتماد على طريقه الاهلاك الخطي (القسط الثابت).

الحل:

تسجيل عمليه الحصول على الآله

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التاريخ	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	5100000	من حـ / تجهيزات صناعية		215.
	969000	حـ / الرسم على القيمة المضافة المجمع على ...		44570
6069000		إلى حـ / موردوا التثبيات	404	
		تسجيل شراء الآله بموجب الفاتورة رقم....		

إعداد جدول اهتلاك الآلة حسب طريقه القسط الثابت

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2010/12/31	5000000	0.2	10	833333.33	833333.33	4166666.67
2011/12/31	5000000	0.2	12	1000000	1833333.33	3166666.67
2012/12/31	5000000	0.2	12	1000000	2833333.33	2166666.67
2013/12/31	5000000	0.2	12	1000000	3833333.33	1166666.67
2014/12/31	5000000	0.2	12	1000000	4833333.33	166666.67
2015/12/31	5000000	0.2	02	166666.66	50000000	0

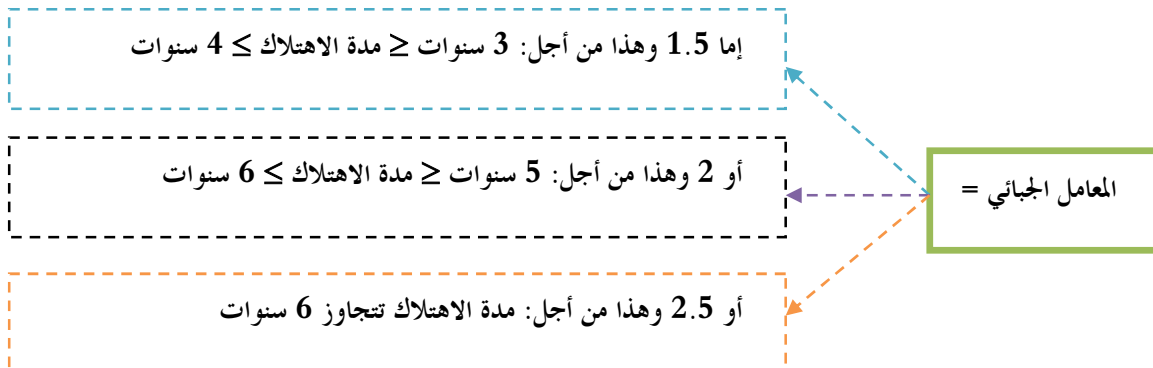
IX-3-2- حساب قسط الاهتلاك على أساس طريقه الاهتلاك المتناقص:

حسب هذه الطريقة فإنه يتم تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل الثابت المادي بالجزء الأكبر من تكلفة الحصول عليه، وهذا لأن هذه الطريقة تفترض أن كفاءة الأصل الثابت المادي تتناقص بمرور الزمن، إذ تكثر الإصلاحات والتعطلات (التوقفات)، وعليه يتناقص مقدار مصاريف الاهتلاك السنوي فترة بعد فترة، إلى أن تصبح القيمة المحاسبية الصافية الباقية معدومة، وهذا تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

إن قسط الاهتلاك على أساس طريقه الاهتلاك المتناقص يتم حسابه في ظل كل من المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي باتباع إحدى الطريقتين التاليتين

IX-3-2-1- طريقه الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف (طريقه المعدل المضاعف الثابت والرصيد المتناقص):

بموجب هذه الطريقة يكون معدل الاهتلاك ثابت، في حين تكون القيمة المهتلفة متناقصة، ويتم الحصول على قسط اهتلاك السنة عن طريق ضرب تكلفة الحصول على الأصل الثابت المادي في المعدل المضاعف، أما بالنسبة للسنوات المتبقية، فيتم الحصول على قسط الاهتلاك بضرب القيمة المحاسبية المتبقية لكل سنة في المعدل المضاعف. وتجدد الإشارة إلى أنه يتم تحديد معدل الاهتلاك المضاعف من خلال ضرب معدل الاهتلاك الثابت في المعامل الجبائي، هذا الأخير الذي تحدد قيمته وفقاً لما يلي:



قواعد هامة:

قاعدة رقم (01):

حسب طريقه الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف فإن القيمة القابلة للاهلاك بالنسبة للسنة الأولى تساوي تكلفه الحصول على الآلة (أي لا يتم استبعاد قيمه الخردة).

قاعدة رقم (02):

يؤخذ الشهر بعين الاعتبار في حالة الاهتلاك المتناقص مهما كان تاريخ الحصول على الأصل الثابت المادي.

قاعدة رقم (03):

في حالة عدم وجود قيمه خردة للأصل محل الاهتلاك وفقا لطريقه الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف، فإنه ابتداء من السنة التي يكون فيها معدل الاهتلاك الخطي أكبر من معدل الاهتلاك المضاعف وإلى غايه نفايه العمر الإنتاجي، يتم اعتماد طريقه الاهتلاك الخطي بدلا من طريقه الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف.

مثال:

آله تم شراؤها بتاريخ 17 / 03 / 2015 بـ 12000 و، عمرها الإنتاج قدر بخمس سنوات، ليس لها أي قيمه خردة مقدره في نفايه عمرها الإنتاجي

المطلوب: اعداد جدول (مخطط) اهتلاك هذه الآله حسب طريقه القسط المتناقص بمعدل مضاعف.

الحل:

- تحديد قيمة المعدل المضاعف:

$$\text{لدينا المعدل المضاعف} = (1 \div \text{ن}) \times 2 = (1 \div 5) \times 2 = 0.4$$

- إعداد جدول اهتلاك الآله حسب طريقه القسط المتناقص بمعدل مضاعف

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2015/12/31	12000	0.4	10	4000	4000	8000
2016/12/31	8000	0.4	12	3200	7200	4800
2017/12/31	4800	0.4	12	1920	9120	2880
2018/12/31	2880	0.5	12	1440	10560	1440
2019/12/31	2880	0.5	12	1440	12000	0

قاعدة رقم (04):

في حالة وجود قيمه خردة متعلقه بالأصل محل الاهتلاك وفق طريقه القسط المتناقص بمعدل مضاعف، فإنه يجب في نفايه مدة الاهتلاك أن تكون القيمة المحاسبية الصافية المتبقية لهذا الأصل مساوية لقيمته خردته المقدرة.

قاعدة رقم (05):

إن المشكلة المحاسبية التي تظهر عند استخدام طريقته الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف، هي أن القيمة المحاسبية المتبقية للأصل في نهاية السنة الأخيرة من مدة الاهتلاك، قد تكون في أغلب الأحيان غير مساوية لقيمته خردته المقدرة، مما يستدعي من المحاسب أن يقوم بتعديل قسط اهتلاك السنه الأخيره وفق ما يسمح بتساوي هاتين القيمتين.

مثال:

اشترت شركة الأجر والقرميد بتاريخ 01/01/2014 آلة بلغت تكلفتها 60000 ون، وقد قدر العمر الإنتاجي لهذه الآله بخمس سنوات، إذ تصبح بعدها خردة تقدر قيمتها ب 1500 ون.

المطلوب: إعداد جدول اهتلاك هذه الآله خلال عمرها الإنتاجي على أساس طريقته الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف.

الحل:

- تحديد قيمة المعدل المضاعف:

$$\text{لدينا المعدل المضاعف} = (1 \div \text{ن}) \times 2 = (1 \div 5) \times 2 = 0.4$$

- إعداد جدول اهتلاك الآله حسب طريقته القسط المتناقص بمعدل مضاعف

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2014/12/31	60000	0.4	12	24000	24000	63000
2015/12/31	36000	0.4	12	14400	38400	21600
2016/12/31	21600	0.4	12	8640	47040	12960
2017/12/31	12960	0.4	12	5184	52224	7776
2018/12/31	7776	0.8071	12	6276	58500	1500

قاعدة رقم (06):

في حالة اعتماد طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف على أصل له قيمة خردة في نهاية عمره الإنتاجي، فإن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة في العديد من دول العالم يتفقون على أنه من الأفضل أن يتم تحديد المعدل المضاعف بالطريقة الرياضية من خلال استخدام الصيغة التالية:

$$\text{المعدل المضاعف} = 1 - \sqrt[n]{\text{قيمة خردة الأصل} \div \text{تكلفة الحصول على الأصل}}$$

حيث أن: ن يمثل عدد سنوات عمر إنتاج الأصل محل الاهتلاك

مثال:

انطلاقاً من المثال السابق قم بإعداد جدول اهتلاك الآلة السابقة طيلة عمرها الإنتاجي على أساس طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف محسوب رياضياً.

الحل:

– تحديد معدل الاهتلاك رياضياً:

$$\text{معدل الاهتلاك المضاعف المحسوب رياضياً} = \sqrt[5]{60000 \div 1500} - 1 = 0.5218$$

– إعداد جدول اهتلاك الآلة حسب طريقته القسط المتناقص بمعدل مضاعف محسوب رياضياً

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2014/12/31	60000	0.5218	12	31308	31308	28692
2015/12/31	28692	0.5218	12	14971	46279	13721
2016/12/31	13721	0.5218	12	7160	53439	6561
2017/12/31	6561	0.5218	12	3424	56863	3137
2018/12/31	3137	0.5218	12	1637	58500	1500

IX-3-2-2- طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص (طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل (مجموع أرقام

سنوات الإنتاج)):

يتم حساب أقساط الاهتلاك وفق هذه الطريقة من خلال اتباع الخطوات التالية:

أ- تحديد قيمة المعدل المتناقص بالنسبة لكل دورة محاسبية: المعدل المتناقص المطبق في حساب قسط اهتلاك سنة معينة يحسب بالعلاقة التالية

$$\text{المعدل المتناقص للدورة "ع"} = \frac{\text{عدد السنوات المعنية بالاهتلاك}}{\text{مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل (العمر الإنتاجي)}}$$

حيث أن:

$$\text{مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل} = \frac{n \times (n+1)}{2}$$

علما أن $n =$ عدد سنوات الإهلاك = عدد سنوات العمر الإنتاجي.

فإذا كان مثلا العمر الإنتاجي لأصل ثابت مادي ما هو 5 سنوات، فإن

$$(1+5) \times 5$$

مجموع أرقام سنوات استخدام هذا الأصل =

2

كما يمكن حسابه كما يلي: $15 = 5+4+3+2+1$

أما معدل الاهتلاك المتناقص بالنسبة لكل سنة من السنوات الخمسة فنعرضها عن طريق إدراج الجدول التالي:

السنة 1	$15 \div 5$
السنة 2	$15 \div 4$
السنة 3	$15 \div 3$
السنة 4	$15 \div 2$
السنة 5	$15 \div 1$

ب- تحديد قسط اهتلاك كل سنة من السنوات الداخلة في مدة الاهتلاك: يحسب قسط اهتلاك كل سنة في ظل تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص بالعلاقة التالية:

قسط اهتلاك السنة ن = (تكلفة الحصول على الأصل - قيمة خردته المقدرة في نهاية مدة منفعته) × المعدل المتناقص المقابل للسنة ن.

مثال:

بلغت تكلفة الحصول على شاحنة من قبل المؤسسة "س" مبلغ 825000 و، وقد قدرت قيمتها كخردة في نهاية مدة استخدامها بـ 25000 و، في حين قدرت مدة استخدامها بـ 5 سنوات، تاريخ حيازت الشاحنة هو 2013/01/01.

المطلوب:

إعداد جدول اهتلاك هذه الشاحنة وفقا لطريقة القسط المتناقص بمعدل متناقص (طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام).

الحل:

$$15 = \frac{(1+5) \times 5}{2}$$

مجموع أرقام سنوات استخدام الشاحنة =

2

القيمة القابلة للاهلاك = $825000 - 25000 = 800000$ و.

جدول اهتلاك الشاحنة حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	عدد السنوات المعنية بالهلاك	المعدل المتناقص	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2013/12/31	800000	5	15 ÷ 5	266667	266667	533333
2014/12/31	800000	4	15 ÷ 4	213333	480000	320000
2015/12/31	800000	3	15 ÷ 3	160000	640000	160000
2016/12/31	800000	2	15 ÷ 2	106667	746667	53333
2017/12/31	800000	1	15 ÷ 1	53333	800000	0

IX-3-3- حساب قسط الإهلاك على أساس طريقة طاقة الإنتاج أو الإستخدام:

تختلف هذه الطريقة عن الطريقتين السابقتين في كون أن العمر الإنتاجي للأصل الثابت المادي لا يقاس بالزمن، وإنما يقاس استناداً إلى طاقته الإنتاجية التي يعبر عنها إما بوحدات الإنتاج التي يمكن إنتاجها، أو ساعات التشغيل التي يمكن اشتغالها، أو عدد الكيلومترات التي يمكن قطعها.

إن هذه الطريقة تقوم على أساس استخدام عامل الإنتاج كأساس لاهتلاك تكلفة الأصل الثابت، وذلك باستخدام إحدى الطرق التالية:

IX-3-3-1- طريقة الإهلاك على أساس وحدات الإنتاج:

التالية

قسط إهلاك السنة ن = عدد الوحدات المنتجة فعلاً خلال السنة ن × معدل الإهلاك

حيث أن معدل الإهلاك = $\frac{\text{تكلفة الحصول على الأصل} - \text{قيمة خردته المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي}}{\text{العدد الكلي المقدر لوحدات الإنتاج المنتجة}}$

مثال:

بتاريخ 2012/01/01 اشترت مؤسسة الصفاء آلة إنتاج الصناديق البلاستيكية بمبلغ 450000ون، وقد سددت لقاء جعلها قابلة للإستخدام المصاريف التالية: مصاريف الشحن بـ 30000ون، مصاريف تركيب بـ 15000ون، مصاريف نقل بـ 5000ون، وقد قدرت قيمة الآلة كخردة في نهاية مدة استخدامها بـ 5000ون.

المطلوب:

قم بإعداد جدول إهلاك هذه الآلة باستخدام طريقة وحدات الإنتاج، مع العلم أن عدد وحدات الإنتاج الكلية المقدرة لهذه الآلة طيلة مدة استخدامها هي 30000 وحدة، في حين أن عدد وحدات الإنتاج الفعلية لهذه الآلة هي:

8000 وحدة خلال نهاية سنة 2012، 7000 وحدة خلال نهاية سنة 2013، 6000 وحدة خلال نهاية سنة 2014، 5000 وحدة خلال نهاية سنة 2015، 4000 وحدة خلال نهاية سنة 2016.

الحل:

القيمة القابلة للاهلاك = 500000 - 50000 = 450000ون

معدل الاهتلاك = 450000 ÷ 30000 = 15 ون/سا

إعداد جدول اهتلاك الآلة على أساس طريقة وحدات الإنتاج

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	عدد الوحدات المنتجة	معدل الاهتلاك	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2012/12/31	450000	8000	15	120000	120000	330000
2013/12/31	450000	7000	15	105000	225000	225000
2014/12/31	450000	6000	15	90000	315000	135000
2015/12/31	450000	5000	15	75000	390000	60000
2016/12/31	450000	4000	15	60000	450000	0

IX-3-3-2-طريقة الإهلاك على أساس ساعات التشغيل:

يحسب قسط الاهتلاك في ظل هذه الطريقة بالعلاقة التالية

قسط اهتلاك السنة ن = عدد ساعات التشغيل الفعلية للأصل خلال السنة ن × معدل الاهتلاك

حيث أن

تكلفة الحصول على الأصل - قيمة خردته المقدرة في نهاية عمره

= معدل الاهتلاك

عدد ساعات التشغيل الكلية المقدرة

مثال:

بتاريخ 2012/01/01 اشترت مؤسسة الصفاء آلة إنتاج الصناديق البلاستيكية بمبلغ 450000ون، وقد سددت لقاء جعلها قابلة للإستخدام المصاريف التالية: رسوم جمركية بـ 30000ون، مصاريف تركيب بـ 15000ون، مصاريف نقل بـ 5000ون، وقد قدرت قيمة الآلة كخردة في نهاية مدة استخدامها بـ 50000ون.

المطلوب:

قم بإعداد جدول اهتلاك هذه الآلة، مع العلم أن عدد ساعات التشغيل الكلية المقدرة لهذه الآلة طويلة مدة استخدامها هي 50000 ساعة، في حين أن عدد ساعات التشغيل الفعلية لهذه الآلة هي: 15000 ساعة خلال نهاية سنة 2012، 10000 ساعة خلال نهاية سنة 2013، 12000 ساعة خلال نهاية سنة 2014، 5000 ساعة خلال نهاية سنة 2015، 8000 ساعة خلال نهاية سنة 2016.

الحل:

القيمة القابلة للاهلاك = 500000 - 50000 = 450000 و

معدل الاهتلاك = $450000 \div 50000 = 9$ و/سا

إعداد جدول اهتلاك الآلة على أساس طريقة ساعات التشغيل

القيمة المحاسبية الصافية المتبقية	مجموع أقساط الاهتلاك	قسط الإهلاك	معدل الاهتلاك	عدد ساعات التشغيل الفعلية	القيمة القابلة للاهلاك	السنوات
315000	135000	135000	9	15000	450000	2012/12/31
225000	225000	90000	9	10000	450000	2013/12/31
117000	333000	108000	9	12000	450000	2014/12/31
72000	378000	45000	9	5000	450000	2015/12/31
0	450000	72000	9	8000	450000	2016/12/31

ملاحظة هامة:

يتم تطبيق طريقة الاهتلاك على أساس ساعات التشغيل أو الاستخدام على الآلات والمعدات التي يتناقص عمرها الإنتاجي بمقدار ساعات استخدامها مثل الطائرات والقطارات الكهرومغناطيسية والسفن... إلخ، وعليه فإن هذه الطريقة تتماشى مع مبدأ أساس الإستهقاق، إذ يتم تحميل الدورة المحاسبية بقسط اهتلاك يتناسب تناسباً طردياً مع نسبة استخدام الأصل.

X- التسجيل المحاسبي لأقساط اهتلاك الأصول الثابتة المادية في دفتر اليومية العامة:

في الحالات العادية يتم على طول مدة اهتلاك الأصل الثابت المادي في نهاية كل دورة محاسبية (أي في 12/13/ من كل دورة) حساب قسط اهتلاكه وفقاً لوحدة من طرق الاهتلاك السابقة، وتسجيله محاسبياً على النحو التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	12/31 ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	XXX	من -/ أقساط اهتلاك الأصول الثابتة		6811.
XXX		إلى -/ مجمع اهتلاك الأصول الثابتة	28	
		تسجيل قسط اهتلاك الأصل الثابت المادي خلال السنة ن		

ملاحظة:

يمكن تجزئة -/ 28 على النحو التالي

-/ 2813 - مجمع اهتلاك المباني

-/ 2815 - مجمع اهتلاك الآلات

-/ 281844 - مجمع اهتلاك معدات النقل

-/ 281846 - مجمع اهتلاك الأغلفة المتداولة

تمارين محلولة

تمرين رقم: 01

خلال سنة 2016، قامت إحدى الشركات المزاولة لنشاطها بولاية الجزائر العاصمة بالعمليات التالية المتعلقة بالأصول الثابتة المادية:

- بتاريخ 04/07/2016 اشترت بشيك بنكي آلة بسعر 250000 و (HT)، مع العلم أنها من أجل جعل هذه الآلة قابلة للإستخدام تحملت بنفس التاريخ المصاريف التالية:

اسم المصروف	المبلغ	الجهة التي قامت بالعملية	وسيلة الدفع
مصاريف النقل	20000 (HT)	مؤسسة متخصصة في النقل	الدفع لم يتم بعد
مصاريف شحن الآلة	15000 (HT)	شركة متخصصة في الشحن	الدفع لم يتم بعد
مصاريف تهيئة الموقع (المكان) للآلة	15000 (HT)	شركة متخصصة في تهيئة الموقع	الدفع لم يتم بعد

مدة استعمال الآلة هي 05 سنوات، ويتم اهتلاكها طيلة هذه الفترة وفقا لطريقة الاهتلاك الخطي (القسط الثابت)، القيمة المتبقية للآلة في نهاية عمرها الإنتاجي هي معدومة .

- بتاريخ 08/13/2016 تحصلت بشيك بنكي على معدات مكتب لتجهيز مكاتبها، فترة استخدام هذه المعدات هي 5 سنوات، يمكن بيعها بعدها بسعر 2000 و، ويتم اهتلاكها طيلة هذه الفترة وفقا لطريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف، ثمن هذه المعدات هو 42000 و (HT)، وقد قامت بتركيب هذه المعدات بنفس التاريخ، وذلك مقابل تحملها لمايلي:

- مصاريف شحن — 6000 و (HT)، وقد تم استخدام عمال تابعين للمؤسسة التجارية التي اشترت من عندها المعدات، الفاتورة استلمت والدفع لم يتم بعد.

- مصاريف نقل المعدات إلى مصنع المؤسسة من قبل إحدى المؤسسات المتخصصة في النقل بلغت 8000 و (HT)، الفاتورة استلمت والدفع لم يتم بعد.

- مصاريف تركيب الأجهزة بلغت 7140 و (TTC)، وقد تم استخدام عمال تابعين لمؤسسة متخصصة في تركيب هذا النوع من الأجهزة، الفاتورة استلمت والدفع تم بشيك.

المطلوب: إذا علمت أن معدل TVA المطبق عند شراء الأصول الثابتة والحصول على الخدمات = 19%، فقم:

- بإعداد مخطط الاهتلاك لكل من الآلة ومعدات المكتب.
- بالتسجيل المحاسبي لقسط اهتلاك الآلة ومعدات المكتب خلال سنة 2016 .

حل التمرين رقم 01:

إعداد مخطط اهتلاك الآلة حسب طريقة القسط الثابت

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2016/12/31	300000	0.2	9	45000	45000	255000
2017/12/31	300000	0.2	12	60000	105000	195000
2018/12/31	300000	0.2	12	60000	165000	135000
2019/12/31	300000	0.2	12	60000	225000	75000
2020/12/31	300000	0.2	12	60000	285000	15000
2021/12/31	300000	0.2	3	15000	300000	0

إعداد جدول (مخطط) اهتلاك معدات المكتب حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2016/12/31	62000	0.4	5	10333	10333	51667
2017/12/31	51667	0.4	12	20667	31000	31000
2018/12/31	31000	0.4	12	12400	43400	18600
2019/12/31	18600	0.4	12	7440	50840	11160
2020/12/31	11160	0.8208	12	9160	60000	2000

التسجيل المحاسبي لقسط اهتلاك الآلة ومعدات المكتب خلال سنة 2016

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2016/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
45000	45000	من حـ/ قسط مصروف اهتلاك الآلة إلى حـ/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة	68115	2815
10333	10333	تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2016 من حـ/ قسط مصروف اهتلاك معدات المكتب إلى حـ/ مجمع أقساط اهتلاك معدات المكتب	6811855.	281855
		تسجيل قسط اهتلاك معدات المكتب خلال سنة 2016		

تمرين رقم: 02

○ بتاريخ 2016/01/25 بلغت تكلفة شراء آلة 825000 و(HT)، وقدرت قيمة خردتها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 25000 و، أما عمرها الإنتاجي فقد قدر بـ 05 سنوات، يتم اهتلاك هذه الآلة وفقا لطريقة القسط المتناقص بمعدل متناقص.

○ شاحنة تم شرائها بتاريخ 2016/06/15 بتكلفة 300000 و(HT)، تمتلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل مضاعف على مدار مدة استخدامها المقدرة بـ 10 سنوات، هذه الشاحنة ليس لها أي قيمة خردة في نهاية مدة استخدامها.

○ بتاريخ 2016/01/25 اشترت المؤسسة أغلفة متداولة بقيمة 37000 و(HT)، عمرها الإنتاجي قدر بـ 05 سنوات، في نهاية مدة استخدام هذه الأغلفة يمكن للمؤسسة أن تبيعها بـ 1000 و، هذه الأغلفة يتم اهتلاكها وفقا لطريقة القسط المتناقص بمعدل مضاعف محسوب وفقا للطريقة الرياضية.

المطلوب:

إذا علمت أن معدل TVA المطبق عند شراء الأصول الثابتة المادية = 19%، فقم:

- بتسجيل كل العمليات المالية المتعلقة بشراء الآلة والشاحنة والأغلفة المتداولة في دفتر اليومية.
- بإعداد مخطط الاهتلاك لكل من الآلة والشاحنة والأغلفة المتداولة.
- بالتسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك اللازمة خلال سنتي 2016 و 2017.

حل التمرين رقم 02:

إعداد مخطط اهتلاك الآلة حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	عدد السنوات المعنية بالاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2016/12/31	800000	5	15÷5	266667	266667	533333
2017/12/31	800000	4	15÷4	213333	480000	320000
2018/12/31	800000	3	15÷3	160000	640000	160000
2019/12/31	800000	2	15÷2	106667	746667	53333
2020/12/31	80000	1	15÷1	53333	800000	0

إعداد مخطط اهتلاك الشاحنة حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2016/12/31	300000	0.25	07	43750	43750	256250
2017/12/31	256250	0.25	12	64063	107813	192187
2018/12/31	192187	0.25	12	48047	155860	144140
2019/12/31	144140	0.25	12	36035	191895	108105
2020/12/31	108105	0.25	12	27026	218921	81079
2021/12/31	81079	0.25	12	20270	239191	60809
2022/12/31	60809	0.25	12	15202	254393	45607
2023/12/31	45607	0.333333	12	15202.33	269595.333	30404.67
2024/12/31	45607	0.333333	12	15202.33	284797.666	15202.34
2025/12/31	45607	0.333333	12	15202.33	300000	0

إعداد مخطط اهتلاك الأغلفة المتداولة حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بمعدل مضاعف محسوب وفق الطريقة الرياضية

$$0.5143 = \sqrt[5]{37000 \div 1000} - 1 = \text{المعدل المضاعف المحسوب رياضيا}$$

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	معدل الاهتلاك	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2016/12/31	37000	12	0.5143	19029	19029	17971
2017/12/31	17971	12	0.5143	9242	28271	8729
2018/12/31	8729	12	0.5143	4489	32760	4240
2019/12/31	4240	12	0.5143	2181	34941	2059
2020/12/31	2059	12	0.5143	1059	36000	1000

التسجيل المحاسبي لأقساط الاهتلاك اللازمة خلال سنتي 2016 و 2017

الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لاهتلاك الأصول الثابتة المادية

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2016/12/31	ر. ح الدائن	ر. ح المدين
	329446	من -/ مصروف أفساط اهتلاك الأصول الثابتة		6811
266667		إلى -/ مجمع أفساط اهتلاك الآلة	2815	
43750		-/ مجمع أفساط اهتلاك الشاحنة	281844	
19029		-/ مجمع أفساط اهتلاك الأغلفة	281846	
		تسجيل أفساط اهتلاك الأصول الثابتة المادية خلال سنة 2016		
		2017/12/31		
	286638	من -/ مصروف أفساط اهتلاك الأصول الثابتة		6811.
213333		إلى -/ مجمع أفساط اهتلاك الآلة	2815	
64063		-/ مجمع أفساط اهتلاك الشاحنة	281844	
9242		-/ مجمع أفساط اهتلاك الأغلفة	281846	
		تسجيل أفساط اهتلاك الأصول الثابتة المادية خلال سنة 2017		

تمرين رقم: 03

بتاريخ 2014/01/01 اشترت الشركة آلة بمبلغ 180000 و، يتوقع أن تشتغل على مدار عمرها الإنتاجي المقدر بأربع سنوات: 40000 ساعة، كما يتوقع أن يتم بيعها في نهاية مدة استخدامها بـ 20000 و، يتم اهتلاك هذه الآلة على أساس طريقة ساعات التشغيل (الإستخدام).

المطلوب:

- إذا علمت أن عدد ساعات التشغيل الفعلية لهذه الآلة عند نهاية سنة 2014 هي 10000 ساعة، فقم بحساب قسط اهتلاك الآلة خلال هذه السنة.
- إذا علمت أن عدد ساعات التشغيل الفعلية لهذه الآلة عند نهاية كل سنة من السنوات الثلاث المتبقية من عمرها الإنتاجي هي على التوالي كمايلي: 15000 ساعة، 8000 ساعة، 7000 ساعة، فقم بإعداد الجدول المبين لاهتلاك هذه الآلة طيلة عمرها الإنتاجي.

حل التمرين رقم: 03

حساب قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2014 على اساس طريقة ساعات التشغيل:

يحسب قسط الاهتلاك في ظل هذه الطريقة بالعلاقة التالية

قسط الاهتلاك لسنة 2014 = عدد ساعات التشغيل الفعلية للأصل خلال سنة 2014 × معدل الاهتلاك

حيث أن

تكلفة الحصول على الأصل - قيمة خردته المقدرة في نهاية عمره

= معدل الاهتلاك

عدد ساعات التشغيل الكلية المقدرة

$$20000 - 180000$$

$$\Leftrightarrow \text{معدل الاهتلاك} = \frac{20000 - 180000}{40000} = 4 \text{ و/سا}$$

$$\Leftarrow \text{قسط الاهتلاك لسنة 2014} = 4 \times 10000 = 40000 \text{ و}$$

إعداد مخطط اهتلاك الآلة حسب طريقة ساعات التشغيل

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	ساعات التشغيل الفعلية	معدل الاهتلاك	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2014/12/31	160000	10000	4	40000	40000	120000
2015/12/31	160000	15000	4	60000	100000	60000
2016/12/31	160000	8000	4	32000	132000	28000
2017/12/31	160000	7000	4	28000	160000	0

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم 01:

اشترت المؤسسة "س" بتاريخ 2013/01/01 آلة بتكلفة 24000ون، قدرت عدد الوحدات التي يمكن إنتاجها باستخدام هذه الآلة إلى غاية نهاية عمرها الإنتاجي البالغ خمس سنوات بـ 15000وحدة، يتم اهتلاك هذه الآلة على أساس طريقة وحدات الإنتاج.

المطلوب:

- إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة فعلياً بواسطة هذه الآلة عند نهاية سنة 2013 هي 4000 وحدة، فقم بحساب قسط اهتلاك الآلة خلال هذه السنة.
- إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة فعلياً بواسطة هذه الآلة عند نهاية كل سنة من السنوات الأربعة المتبقية من عمرها الإنتاجي هي على التوالي كمايلي: 4500 وحدة، 3500 وحدة، 2000 وحدة، 1000 وحدة، فقم بإعداد الجدول المبين لاهتلاك هذه الآلة طيلة عمرها الإنتاجي.

تمرين رقم 02:

بتاريخ 2014/04/14 اشترت الشركة "ص" بشيك بنكي آلة بتكلفة بلغت 360000ون (خارج الرسم)، تملك خطياً بمعدل 20%، قيمتها الباقية المقدرة في نهاية عمرها الإنتاجي = 60000ون.

العمل المطلوب القيام به:

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة، ثم قم بإعداد مخطط اهتلاكها.

تمرين رقم 03:

بتاريخ 2019/01/30 بلغت تكلفة شراء آلة 1175000ون (HT)، و قدرت قيمة خردتها في نهاية عمرها الإنتاجي بـ 275000ون، أما عمرها الإنتاجي فقد قدر بـ 05 سنوات، يتم اهتلاك هذه الآلة وفقاً لطريقة القسط المتناقص بمعدل متناقص.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بإعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2019/12/31، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

تمهيد:

على المؤسسة عند حلول تاريخ إقفال الحسابات أن تقوم بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض في قيمة الأصول الثابتة المادية، فإذا تبث وجود مثل هذا المؤشر فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة المكن تحصيلها من الأصل (القيمة القابلة للتغطية، Valeur Recouvrable)، والتي تمثل أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل والقيمة النفعية له. وستتطرق فيما يلي إلى كل الجوانب ذات الصلة بالمعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية.

I-تعريف ثمن البيع الصافي للأصل الثابت المادي: يعبر ثمن البيع الصافي للأصل الثابت المادي عن المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أي صفقة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية ومراضاة، منقوصاً منه تكاليف البيع.

II-تعريف القيمة النفعية للأصل الثابت المادي: تعبر القيمة النفعية للأصل الثابت المادي عن القيمة الحالية (الحينة، المحدثه) للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المنتظرة من استعمال الأصل المادي الثابت بشكل متواصل، إضافة إلى مبلغ يبعه في نهاية مدة الانتفاع منه.

ملاحظة هامة:

إذا حدث وتعذر تقدير ثمن البيع الصافي للأصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستعتبر كما لو كانت مساوية لقيمه النفعية، وفي حالة الأصل الذي لا يتولد عنه تدفق نقدي بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد استناداً إلى الوحدة المنتجة للأموال والتي ينتسب إليها.

III-خطوات المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول الثابتة المادية:

بعد الفراغ من حساب القيمة التي يمكن تحصيلها (استردادها) من الأصل نقوم بمقارنتها بالقيمة الدفترية، فإذا وجدنا أن القيمة القابلة للتحصيل من الأصل أقل من قيمته الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية)، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إنزالها (تخفيضها) إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة الدفترية عن القيمة المكن تحصيلها خسارة في القيمة، يتم تسجيلها كمصروف ضمن أعباء المؤسسة.

وكخلاصة وحوصلة لما سبق ذكره، فإنه في حالة تسجيل انخفاض في قيمة أصل معين خلال نهاية دورة محاسبية معينة، نتيجة كون قيمته القابلة للتحصيل (القيمة القابلة للتغطية، القيمة السليمة، تكلفة الإحلال المهلكة) أصغر من قيمته الصافية المحاسبية (القيمة الدفترية)، لا بد من جعل هذه الأخيرة تعادل القيمة القابلة للتحصيل، أي بعبارة أخرى يجب تخفيض القيمة الصافية المحاسبية للأصل بمقدار الانخفاض المسجل في قيمته، وذلك من خلال تسجيل هذا الانخفاض كخسارة قيمة ضمن مصاريف المؤسسة وفقاً لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6812.		من -/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت	XXXX	
	291	إلى -/ بجمع انخفاض قيمة الأصل الثابت		XXX
		تسجيل قيمة الانخفاض المسجل في قيمة الأصل الثابت		

وتبقى المؤسسة عند كل إقفال للحسابات تقوم بتقدير ما إذا كان هناك مؤشرا يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات المتعلقة بأصل ما خلال السنوات السابقة، لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا فإنه لا بد على المؤسسة أن تقوم بتقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل، فإن وجدت أنها أصبحت أعلى من قيمته المحاسبية الصافية كان من الواجب عليها اعتبار الزيادة في القيمة بما يساوي الخسارة في القيمة المسجلة في السنوات السابقة، كإيراد يتم إدراجه ضمن عناصر حساب النتيجة، و أن تعمل كذلك على رفع القيمة المحاسبية للأصل إلى قيمته القابلة للتحصيل التي تم تسجيلها من جراء عملية إعادة التقييم، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الباقية للأصل في حالة لو أنه لم يتم تسجيل أي خسارة في قيمته خلال السنوات السابقة.

IV- قواعد هامة يجب اتباعها للتحكم الجيد في المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول الثابتة:

القاعدة رقم (01): القيمة المحاسبية الصافية المستخدمة في المقارنة خلال نهاية الدورة المحاسبية المعنية بأحداث انخفاض القيمة، يتم تحديدها بعد اقتطاع قسط الاهتلاك الخاص بتلك الدورة المحاسبية.

القاعدة رقم (02): عند حدوث انخفاض في قيمة أصل معين بتاريخ معين، فإنه يجب أن يتم:

أ- طرح مبلغ هذا الانخفاض من القيمة المحاسبية الصافية لهذا الأصل، وهذا من أجل جعل قيمته المحاسبية الصافية الواجب إظهارها في كل من الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك ابتداء من تاريخ حدوث الانخفاض، هي نفسها (تساوي) القيمة القابلة للتحصيل (القيمة القابلة للاسترداد)؛

ب- تسجيل مبلغ هذا الانخفاض المسجل في قيمة الأصل ضمن مصاريف المؤسسة وفقا للقيد المحاسبي المشار إليه سابقا.

القاعدة رقم (03): بعد تسجيل مبلغ الانخفاض المسجل في قيمة أصل معين ضمن مصاريف المؤسسة، يجب تعديل قيمة أقساط اهتلاك هذا الأصل في الدورات المحاسبية المتبقية، وهذا انطلاقا من حساب قيمة قسط اهتلاك الدورات المتبقية على أساس توزيع القيمة المحاسبية الصافية الجديدة (المعدلة = القيمة القابلة للتحصيل) على العمر المتبقي للأصل.

القاعدة رقم (04): إذا حدث وأن كانت القيمة القابلة للتحصيل من أصل معين (سبق وأن تعرض لانخفاض في قيمته خلال الدورات السابقة) أكبر من قيمته المحاسبية الصافية، فإنه يجب:

أ- إلغاء كل أو جزء من مبلغ انخفاض (خسارة، تدني) قيمته المعترف بها (المسجلة) في السنوات السابقة، ويتم هذا عن طريق تسجيل مبلغ فائض القيمة القابلة للتحصيل عن القيمة المحاسبية الصافية كإيراد، وفقا لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
219.		من -/ مجمع انخفاض قيمة الأصل الثابت	XXX	
	7811	إلى -/ استرجاع خسارة قيمة الأصل الثابت		XXX
		تسجيل استرجاع خسارة القيمة (قيمة الانخفاض) المسجلة في قيمة الأصل الثابت		

ب- يجب جعل القيمة المحاسبية الصافية لهذا الأصل مساوية لقيمته القابلة للتحصيل، وهذا تحت شرط أن لا تتعدى قيمته المحاسبية الصافية لو لم يحدث له أي انخفاض في قيمته، أي بعبارة أخرى يجب الاعتراف بمبلغ استرجاع انخفاض (خسارة) القيمة بمقدار يصل فقط إلى ما يجب أن يكون عليه المبلغ المسجل به الأصل (قيمه المحاسبية الصافية) لو لم يكن قد حصل انخفاض في قيمته؛

ت- يجب تعديل أقساط الاهتلاك للفترات المتبقية، وهذا انطلاقاً من توزيع القيمة المحاسبية الصافية الجديدة لهذا الأصل على عمره المتبقي.

تمارين محلولة:

تمرين رقم: 01

بتاريخ 2010/01/01 اشترت الشركة "ع" آلة إنتاج بتكلفة 80000ون، تملك خطيا ولا يتوقع أن يتم إعادة بيعها عند نهاية عمرها الإنتاجي المقدّر بـ 10 سنوات.

عند نهاية سنة 2011 تم تسجيل انخفاض في الطاقة الإنتاجية لهذه الآلة، وهو الأمر الذي جعل سعر بيعها الصافي في تلك اللحظة = 60000ون، أما قيمة منفعتها فتساوي 57000ون.

عند نهاية سنة 2014 تم تسجيل انخفاض جديد في الطاقة الإنتاجية لهذه الآلة، وقد أدى هذا إلى جعل سعر بيعها الصافي = 25000ون، وقيمة منفعتها = 30000ون.

خلال الشهر الأخير من سنة 2015 قامت الشركة "ع" بأعمال تصليح على الآلة، وهو الأمر الذي ترتب عنه أن أصبح سعر بيعها الصافي عند نهاية هذه السنة = 40000ون، أما قيمة منفعتها فأصبحت = 39000ون.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بتسجيل عملية شراء الآلة مع العلم أن TVA = 17%؛
- قم بإعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2010/12/31 و قم بتسجيل ما يلزم بنفس التاريخ؛
- حدد تأثير انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2011/12/31، و قم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ؛
- حدد أثر الانخفاض الجديد في الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2014/12/31، و قم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ؛
- حدد أثر أعمال تصليح الآلة على قيمتها بتاريخ 2015/12/31، و قم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

الحل:

1- التسجيل المحاسبي لعملية شراء الآلة:

المدين	ر. ح	2016/02/16	المدين	ر. ح
215.		ممن حـ / تجهيزات صناعية	80000	
44570		حـ / الرسم على القيمة المضافة المجمع على ...	13600	
	404	إلى حـ / موردوا التثبيات		93600
		تسجيل شراء الآلة بموجب الفاتورة رقم....		

2- إعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2010/12/31: الآلة تمتلك خطيا بمعدل 0.1

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2010/12/31	80000	0.1	12	8000	8000	72000
2011/12/31	80000	0.1	12	8000	16000	64000
2012/12/31	80000	0.1	12	8000	24000	56000
2013/12/31	80000	0.1	12	8000	32000	48000
2014/12/31	80000	0.1	12	8000	40000	40000
2015/12/31	80000	0.1	12	8000	48000	32000
2016/12/31	80000	0.1	12	8000	56000	24000
2017/12/31	80000	0.1	12	8000	64000	16000
2018/12/31	80000	0.1	12	8000	72000	8000
2019/12/31	80000	0.1	12	8000	80000	0

التسجيل المحاسبي بتاريخ 2010/12/31:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2010/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
68115		من حـ/ قسط مصروف اهتلاك الآلة	8000	
	2815	إلى حـ/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة		8000
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2010		

3- تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2011/12/31، وإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة

بنفس التاريخ

3-1- تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2011/12/31:

إن تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة يتم من خلال مقارنة قيمتها المحاسبية الصافية بتاريخ 2010/12/31 مع قيمتها القابلة للتحويل بنفس التاريخ، فإذا وجدنا أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحويل فإننا نقول أنه هناك انخفاض في قيمة الآلة بسبب الانخفاض المسجل في طاقتها الإنتاجية.

وبما أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة بتاريخ 2010/12/31 = 64000 ون، أما القيمة القابلة للتحويل من الآلة بنفس التاريخ = 60000 ون، فإن هذا يدل على حدوث انخفاض في قيمة الآلة بمقدار الفرق بين قيمتها المحاسبية الصافية وقيمتها القابلة للتحويل.

إذن انخفاض القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحويل = 64000 - 60000 = 4000 ون

إذن نقول أن انخفاض الطاقة الإنتاجية لهذه الآلة أدى إلى انخفاض قيمتها بـ 4000 ون.

3- 2- إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2010/12/31:

أولا يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل الإنخفاض المسجل في قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	مبلغ انخفاض القيمة	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2010/12/31	80000	0.1	12	8000	8000	-	72000
2011/12/31	80000	0.1	12	8000	16000	4000	60000
2012/12/31	60000	0.125	12	7500	23500	-	52500
2013/12/31	60000	0.125	12	7500	31000	-	45000
2014/12/31	60000	0.125	12	7500	38500	-	37500
2015/12/31	60000	0.125	12	7500	46000	-	30000
2016/12/31	60000	0.125	12	7500	53500	-	22500
2017/12/31	60000	0.125	12	7500	61000	-	15000
2018/12/31	60000	0.125	12	7500	68500	-	7500
2019/12/31	60000	0.125	12	7500	76000	-	0

ثانيا القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	ر. ح الدائن	2011/12/31	المبلغ المدين	ر. ح الدائن
8000	68115	من حـ/ قسط مصروف اهتلاك الآلة	8000	2815
		إلى حـ/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة		
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2011		
4000	68125	2011/12/31	4000	2915
		من حـ/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت		
		إلى حـ/ مجمع انخفاض قيمة الآلة		
		تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة خلال سنة 2011		

4- تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2014/12/31، وإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ

4-1- تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة على قيمتها بتاريخ 2014/12/31: إن تحديد أثر انخفاض الطاقة الإنتاجية للآلة يتم من خلال مقارنة قيمتها المحاسبية الصافية بتاريخ 2014/12/31 مع قيمتها القابلة للتحصيل بنفس

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

التاريخ، فإذا وجدنا أن القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل فإننا نقول أنه هناك انخفاض في قيمة الآلة بسبب الانخفاض المسجل في طاقتها الإنتاجية.

وبما أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة بتاريخ 2014/12/31 (والتي = 37500 ون)، أكبر من القيمة القابلة للتحصيل من الآلة بنفس التاريخ (والتي = 60000 ون)، فإننا نقول أن هذا الانخفاض الجديد في الطاقة الإنتاجية للآلة، أدى إلى حدوث انخفاض جديد في قيمتها بالمقدار المحسوب وفقا لما يلي:

قيمة الانخفاض في قيمة الآلة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل = 30000 - 37500 = 7500 ون.

4-2- إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2010/12/31:

أولا يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل الانخفاض الجديد المسجل في قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	مبلغ انخفاض القيمة	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2010/12/31	80000	0.1	12	8000	8000	-	72000
2011/12/31	80000	0.1	12	8000	16000	4000	60000
2012/12/31	60000	0.125	12	7500	23500	-	52500
2013/12/31	60000	0.125	12	7500	31000	-	45000
2014/12/31	60000	0.125	12	7500	38500	7500	30000
2015/12/31	30000	0.2	12	6000	44500	-	24000
2016/12/31	30000	0.2	12	6000	50500	-	18000
2017/12/31	30000	0.2	12	6000	56500	-	12000
2018/12/31	30000	0.2	12	6000	62500	-	6000
2019/12/31	30000	0.2	12	6000	68500	-	0

ثانيا القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المدين	ر. ح الدائن	2014/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
68115	ر. ح الدائن	من حـ/ قسط مصروف اهتلاك الآلة	7500	
2815		إلى حـ/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة		7500
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2014		
68125.		2014/12/31	7500	
		من حـ/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت		

2915	إلى حـ/ مجمع انخفاض قيمة الآلة	7500
	تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة خلال سنة 2014	

5- تحديد أثر أعمال تصليح الآلة على قيمتها بتاريخ 2015/12/31، والقيام بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ:

5-1- تحديد أثر أعمال تصليح الآلة على قيمتها بتاريخ 2015/12/31:

هذه الإصلاحات أدت إلى أن أصبحت القيمة القابلة للتحصيل من هذه الآلة أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية بتاريخ 2015/12/31 بـ 16000 ون، أي هناك فائض قيمة بـ 16000 ون.

وبما أن مجموع الإنخفاض المسجل في قيمة هذه الآلة $= 7500 + 4000 = 11500$ ون، وهو أصغر من فائض القيمة بـ 4500 ون، إذن المبلغ الواجب تسجيله كإيراد ناتج عن الإرتفاع في قيمة هذه الآلة يجب أن لا يتعدى 11500 ون، لأنه هناك شرط آخر يحدد قيمة الإسترجاع وهو يتعلق بالقيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهار بها الآلة ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك.

أما فيما يتعلق بمبلغ القيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهارها كقيمة للأصل ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك بعد هذا الإرتفاع في قيمة الآلة فيتم تحديدها وفقا للحالتين التاليتين:

الحالة 1: القيمة المحاسبية الصافية الجديدة = القيمة القابلة للتحصيل وهذا في حالة القيمة القابلة للتحصيل أصغر من القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرضها لأي انخفاض سابقا في قيمتها؛

الحالة 2: القيمة المحاسبية الصافية الجديدة = القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرض الآلة لأي انخفاض سابقا في قيمتها، وهذا في حالة القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرضها لأي انخفاض سابقا في قيمتها.

ولتحديد القيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهارها كقيمة للآلة ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك في حالة ارتفاع القيمة لابد من مقارنة القيمة القابلة للتحصيل بالقيمة المحاسبية الصافية للآلة لو لم تتعرض إلى أي انخفاض في قيمتها، حيث أن القيمة القابلة للتحصيل $= 40000$ ون، في حين أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة لو لم تتعرض إلى أي انخفاض في قيمتها $= 32000$ ون، وهي أصغر من القيمة القابلة للتحصيل، إذن القيمة المحاسبية الصافية التي ستظهر بها الآلة عند نهاية 2015/12/31 $= 32000$ ون.

في حين أن المبلغ الواجب تسجيله كإيراد ناتج عن ارتفاع قيمة الآلة $= 32000 - 24000 = 8000$ ون.

5-2- إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2015/12/31:

أولا يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل ارتفاع قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	مبلغ انخفاض القيمة	المبلغ المسترجع من انخفاض القيمة	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2010/12/31	80000	0.1	12	8000	8000	-	-	72000
2011/12/31	80000	0.1	12	8000	16000	4000	-	60000
2012/12/31	60000	0.125	12	7500	23500	-	-	52500
2013/12/31	60000	0.125	12	7500	31000	-	-	45000
2014/12/31	60000	0.125	12	7500	38500	7500	-	30000
2015/12/31	30000	0.2	12	6000	44500	-	8000	32000
2016/12/31	32000	0.25	12	8000	52500	-	-	24000
2017/12/31	32000	0.25	12	8000	60500	-	-	16000
2018/12/31	32000	0.25	12	8000	68500	-	-	8000
2019/12/31	32000	0.25	12	8000	76500	-	-	0

ثانيا القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2015/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
6000	6000	من -/ قسط مصروف اهلاك الآلة إلى -/ مجمع أقساط اهلاك الآلة	68115	2815
8000	8000	تسجيل قسط اهلاك الآلة خلال سنة 2015 2015/12/31 من -/ مجمع انخفاض قيمة الآلة إلى -/ استرجاع تدني قيمة الآلة تسجيل استرجاع خسارة قيمة الأصول الثابتة	2915.	781

تقرير رقم: 02

○ بتاريخ 2014/01/01 اشترت شركة SARL SOPHAMALGERIER آلة لنسيج الأغشية بتكلفة 80000ون، قدر عمرها الانتاجي بـ 8 سنوات، يتم اهلاكها طيلة هذه المدة وفقا لطريقة القسط الثابت، ولايتوقع أن يتم إعادة بيعها في نهاية عمرها الإنتاجي.

○ عند إقفال سنة 2016 ظهر للشركة مؤشرات تدل على وجود انخفاض في قيمة هذه الآلة، وبعد إجرائها لاختبار تدهور قيمة هذه الآلة، وجد أن السعر الذي يمكن به بيع هذه الآلة هو 40000ون، وأن تكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع هذه

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

الآلة هي 3000ون، وقد تم كذلك بنفس التاريخ تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة، فبلغت 45000ون.

○ بتاريخ 2017/12/31 توقفت الدولة الجزائرية عن استيراد هذا النوع من الآلات، وهو ما جعل سعر البيع الصافي لهذه الآلة = 45000ون، أما القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة، فبلغت 35000ون.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.
- قم بإعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2014/12/31، وقم بتسجيل ما يلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2016/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الارتفاع في قيمة الآلة الواجب استرجاعه بتاريخ 2017/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

الحل:

التسجيل المحاسبي لعملية شراء الآلة:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2014/01/01	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	80000	من حـ/ تجهيزات صناعية		215.
	15200	حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه ...		44562
95200		إلى حـ/ موردين التثبيتات	404	
		تسجيل شراء الآلة بموجب الفاتورة رقم....		

- إعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2014/12/31: الآلة تملك خطيا بمعدل 0.125

القيمة المحاسبية الصافية المتبقية	مجموع أقساط الاهتلاك	قسط الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	معدل الاهتلاك	القيمة القابلة للاهتلاك	السنوات
70000	10000	10000	12	0.125	80000	2014/12/31
60000	20000	10000	12	0.125	80000	2015/12/31
50000	30000	10000	12	0.125	80000	2016/12/31
40000	40000	10000	12	0.125	80000	2017/12/31
30000	50000	10000	12	0.125	80000	2018/12/31
20000	60000	10000	12	0.125	80000	2019/12/31
10000	70000	10000	12	0.125	80000	2020/12/31
0	80000	10000	12	0.125	80000	2021/12/31

التسجيل المحاسبي بتاريخ 2014/12/31:

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2014/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
10000	10000	من -/ قسط مصروف اهتلاك الآلة إلى -/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة	2815	68115
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2014		

- تحديد مقدار الإنخفاض في قيمة الآلة بتاريخ 2016/12/31، وإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ

□ مقدار الإنخفاض في قيمة الآلة بتاريخ 2016/12/31، يحدد بالعلاقة التالية:

مقدار الإنخفاض في قيمة الآلة بتاريخ 2016/12/31 = القيمة المحاسبية الصافية المتبقية بتاريخ 2016/12/31 –

القيمة القابلة للتحصيل من الآلة

حيث أن القيمة القابلة للتحصيل من الآلة هي أكبر قيمة بين كل من سعر البيع الصافي للآلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية

المتوقعة من استخدام الآلة $\Leftarrow$ القيمة القابلة للتحصيل = 45000 و

$\Leftarrow$ مقدار الإنخفاض في قيمة الآلة = 50000 – 45000 = 5000 و

إذن نقول أن انخفاض الطاقة الإنتاجية لهذه الآلة أدى إلى انخفاض قيمتها بـ 4000 و.

إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2016/12/31:

أولا يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل الإنخفاض المسجل في قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية المتبقية	مبلغ انخفاض القيمة	مجموع أقساط الاهتلاك	قسط الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	معدل الاهتلاك	القيمة القابلة للاهتلاك	السنوات
70000	–	10000	10000	12	0.125	80000	2014/12/31
60000	–	20000	10000	12	0.125	80000	2015/12/31
45000	5000	30000	10000	12	0.125	80000	2016/12/31
36000	–	39000	9000	12	0.2	45000	2017/12/31
27000	–	48000	9000	12	0.2	45000	2018/12/31
18000	–	57000	9000	12	0.2	45000	2019/12/31
9000	–	66000	9000	12	0.2	45000	2020/12/31
0	–	75000	9000	12	0.2	45000	2021/12/31

ثانياً القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2016/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
10000	10000	من -/ قسط مصروف اهتلاك الآلة إلى -/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة	2815	68115
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2016		
5000	5000	2016/12/31 من -/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت إلى -/ مجمع انخفاض قيمة الآلة	2915	68125.
		تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة خلال سنة 2016		

تمرين رقم: 03

بتاريخ 2006/01/01 اشترت الشركة "ص" آلة بتكلفة 250000ون، تهتلك خطياً بمعدل 20%، قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 0.

○ عند نهاية سنة 2008، أظهر اختبار تدهور قيمة أجري على هذه الآلة أن سعر بيعها الصافي المقدّر = 96000ون، وقد تم كذلك بنفس التاريخ تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة، فبلغت 85000ون.

العمل المطلوب القيام به:

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 17%:

- قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة، ثم قم بإعداد مخطط اهتلاكها بتاريخ 2006/12/31، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة هذه الآلة بتاريخ 2008/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

الحل:

1- التسجيل المحاسبي لعملية شراء الآلة:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2006/01/01	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	250000	من -/ تجهيزات صناعية		215.
	42500	ح./ الرسم على القيمة المضافة الواجب استرجاعه ...		44562
292500		إلى -/ مورّدوا التثبيّتات	404	
		تسجيل شراء الآلة بموجب الفاتورة رقم....		

إعداد مخطط الاهتلاك بتاريخ 2006/12/31

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2006/12/31	250000	0.2	12	50000	50000	200000
2007/12/31	250000	0.2	12	50000	100000	150000
2008/12/31	250000	0.2	12	50000	150000	100000
2009/12/31	250000	0.2	12	50000	200000	50000
2010/12/31	250000	0.2	12	50000	250000	0

التسجيل المحاسبي اللازم عند نهاية سنة 2006

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2006/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
68115		من -/ قسط مصروف اهتلاك الآلة	5000	
	2815	إلى -/ مجمع أقساط اهتلاك الآلة		5000
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2006		

تحديد مقدار الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2008/12/31، وإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ

تحديد مقدار الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2008/12/31:

إن تحديد أثر هذا الإنخفاض يتم عن طريق مقارنة القيمة المحاسبية الصافية المتبقية للآلة بهذا التاريخ مع قيمتها القابلة للتحويل بنفس التاريخ.

ويتم حساب هذا الإنخفاض وفقاً لما يلي:

قيمة الإنخفاض في قيمة الآلة = القيمة المحاسبية الصافية المتبقية بتاريخ 2008/12/31 - القيمة القابلة للتحويل من الآلة

← قيمة الإنخفاض في قيمة الآلة = 100000 - 96000 = 4000ون

3-2- إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2008/12/31:

أولاً يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل الإنخفاض المسجل في قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

الفصل الثالث: المعالجة المحاسبية لانخفاض (تدهور) قيمة الأصول الثابتة المادية

السنوات	القيمة القابلة للاهلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	مبلغ انخفاض القيمة	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2006/12/31	250000	0.2	12	50000	50000	–	200000
2007/12/31	250000	0.2	12	50000	100000	–	150000
2008/12/31	250000	0.2	12	50000	150000	4000	96000
2009/12/31	96000	0.5	12	48000	198000	–	48000
2010/12/31	96000	0.5	12	48000	246000	–	0

ثانياً القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2008/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
5000	5000	من -/ قسط مصروف اهلاك الآلة إلى -/ مجمع أقساط اهلاك الآلة تسجيل قسط اهلاك الآلة خلال سنة 2008	2815	68115
4000	4000	2008/12/31 من -/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت إلى -/ مجمع انخفاض قيمة الآلة تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة خلال سنة 2008	2915	68125.

تمرين رقم 04:

- بتاريخ 2018/01/14 اقتنت الشركة "swaf" بشيك بنكي آلة بتكلفة 100000ون، يتم اهلاكها خطياً، قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 0، عمرها الإنتاجي = 5 سنوات.
- عند نهاية سنة 2020 وبعد اجراء اختبار تدهور القيمة على هذه الآلة، وجد أن سعر بيعها الصافي المقدّر = 35000ون، في حين أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة، فبلغت 32000ون.
- عند نهاية سنة 2021 وبسبب أعمال تصليح وصيانة تمت على الآلة، ظهر للشركة مؤشرات تدل على أن السعر الذي يمكن به بيع هذه الآلة هو 30000ون، وأن تكاليف البيع التي سيتم تكبدها لبيع هذه الآلة هي 3000ون، وقد تم كذلك بنفس التاريخ تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة فبلغت 25000ون.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بإعداد مخطط اهلاك الآلة بتاريخ 2018/12/31 ، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2020/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

- حدد أثر أعمال تصليح وصيانة الآلة على قيمتها بتاريخ 2021/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

الحل:

- إعداد مخطط اهتلاك الآلة بتاريخ 2018/12/31: الآلة تهلك خطيا بمعدل 0.2

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2018/12/31	100000	0.2	12	20000	20000	80000
2019/12/31	100000	0.2	12	20000	40000	60000
2020/12/31	100000	0.2	12	20000	60000	40000
2021/12/31	100000	0.2	12	20000	80000	20000
2022/12/31	100000	0.2	12	20000	100000	0

- تحديد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2020/12/31:

بما أن القيمة المحاسبية الصافية المتبقية للآلة بتاريخ 2020/12/31 = 40000ون، أما القيمة القابلة للتحصيل من هذه الآلة بنفس التاريخ = 35000ون، فإن هذا يدل على حدوث انخفاض في قيمة الآلة بمقدار الفرق بين قيمتها المحاسبية الصافية وقيمتها القابلة للتحصيل.

إذن انخفاض القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل = 40000 - 35000 = 5000ون

إذن نقول أن انخفاض الطاقة الإنتاجية لهذه الآلة أدى إلى انخفاض قيمتها بـ 4000ون.

- إجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31:

أولا يجب إعادة إعداد مخطط اهتلاك جديد للآلة في ظل الانخفاض المسجل في قيمتها (تعديل مخطط الاهتلاك السابق) وذلك كما يلي:

السنوات	القيمة القابلة للاهتلاك	معدل الاهتلاك	عدد أشهر استخدام الآلة	قسط الإهلاك	مجموع أقساط الاهتلاك	مبلغ انخفاض القيمة	القيمة المحاسبية الصافية المتبقية
2018/12/31	100000	0.2	12	20000	20000	-	80000
2019/12/31	100000	0.2	12	20000	40000	-	60000
2020/12/31	100000	0.2	12	20000	60000	5000	35000
2021/12/31	35000	0.5	12	17500	77500	-	17500
2022/12/31	35000	0.5	12	7500	95000	-	0

ثانياً- القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
20000	20000	من -/ قسط مصروف اهتلاك الآلة إلى -/ جمع أقساط اهتلاك الآلة	68115	2815
		تسجيل قسط اهتلاك الآلة خلال سنة 2020		
		//		
5000	5000	من -/ قسط انخفاض قيمة الأصل الثابت إلى -/ جمع انخفاض قيمة الآلة	68125.	2915
		تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة الآلة خلال سنة 2020		

- تحديد أثر أعمال تصليح وصيانة الآلة على قيمتها بتاريخ 2021/12/31:

هذه الإصلاحات أدت إلى أن أصبحت القيمة القابلة للتحصيل من هذه الآلة = 27000 ون وهي أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية المتبقية بنفس التاريخ بـ 9500 ون، أي هناك فائض قيمة بـ 16000 ون.

وبما أن مجموع الإنخفاض المسجل في قيمة هذه الآلة إلى غاية هذا التاريخ = 5000 ون، وهو أصغر من فائض القيمة بـ 4500 ون، إذن المبلغ الواجب تسجيله كإيراد ناتج عن الإرتفاع في قيمة هذه الآلة يجب أن لا يتعدى 11500 ون، إلا أنه هناك شرط آخر يحدد قيمة الإسترجاع وهو يتعلق بالقيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهارها بالآلة ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك. حيث ينص هذا الشرط على أن مبلغ القيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهارها كقيمة للأصل ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك بعد هذا الإرتفاع في قيمة الآلة فيتم تحديدها وفقاً للحالتين التاليتين:

الحالة 1: القيمة المحاسبية الصافية الجديدة = القيمة القابلة للتحصيل وهذا في حالة القيمة القابلة للتحصيل أصغر من القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرضها لأي انخفاض سابقاً في قيمتها؛

الحالة 2: القيمة المحاسبية الصافية الجديدة = القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرض الآلة لأي انخفاض سابقاً في قيمتها، وهذا في حالة القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للآلة في حالة عدم تعرضها لأي انخفاض سابقاً في قيمتها.

ولتحديد القيمة المحاسبية الصافية الواجب إظهارها كقيمة للآلة ضمن الميزانية العامة ومخطط الاهتلاك في حالة ارتفاع القيمة لابد من مقارنة القيمة القابلة للتحصيل بالقيمة المحاسبية الصافية للآلة لو لم تتعرض إلى أي انخفاض في قيمتها، حيث أن القيمة القابلة للتحصيل = 27000 ون، في حين أن القيمة المحاسبية الصافية للآلة لو لم تتعرض إلى أي انخفاض في قيمتها = 20000 ون، وهي أصغر من القيمة القابلة للتحصيل، إذن القيمة المحاسبية الصافية التي ستظهر بها الآلة عند نهاية 2021/12/31 = 20000 ون.

في حين أن المبلغ الواجب تسجيله كإيراد ناتج عن ارتفاع قيمة الآلة = 20000 - 17500 = 2500 ون.

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم: 01

- بتاريخ 2006/01/02 اقتنت المؤسسة "ع" معدات نقل بتكلفة 50000 و، يتم احتلاكها خطيا بمعدل 5.12%، قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 0.
- عند نهاية سنة 2009 وبعد اجراء اختبار التدهور القيمة، وجد أن المبلغ الصافي الذي يمكن تحصيله من جراء بيع هذه الآلة يساوي 30% من تكلفة شرائها.
- عند نهاية سنة 2011 وبعد اجراء اختبار التدهور القيمة، تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل من هذه المعدات تساوي 25% من تكلفة شرائها، وهذا بسبب أعمال تصليح قامت بها المؤسسة على هذه الآلة.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 17%.
- قم بإعداد مخطط احتلاك الآلة بتاريخ 2006/12/31، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2009/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.
- حدد أثر أعمال تصليح الآلة على قيمتها بتاريخ 2011/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

تمرين رقم: 02

- بتاريخ 2006/01/01 اشترت الشركة "ص" آلة بتكلفة 250000 و، تهلك خطيا بمعدل 20%، قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 0.
- عند نهاية سنة 2007، أظهر اختبار تدهور قيمة أجري على هذه الآلة أن سعر بيعها الصافي المقدّر = 114000 و، وقد تم كذلك بنفس التاريخ تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدام هذه الآلة، فبلغت 100000 و.
- بتاريخ 2008/12/31 أصبح سعر البيع الصافي المقدّر لهذه الآلة = 96000 و، أما القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من استخدامها، فبلغت 85000 و.

العمل المطلوب القيام به:

- إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 17%:
- قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة، ثم قم بإعداد مخطط احتلاكها بتاريخ 2006/12/31، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2007/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الارتفاع في قيمة الآلة الواجب استرجاعه بتاريخ 2008/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

تقرير رقم: 03

- بتاريخ 2006/01/02 اقتنت المؤسسة "ع" معدات نقل بتكلفة 500000ون، يتم احتلاكها خطيا بمعدل 5.12% . قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 0.
- عند نهاية سنة 2009 وبعد اجراء اختبار التدهور القيمة، وجد أن المبلغ الصافي الذي يمكن تحصيله من جراء بيع هذه الآلة يساوي 30% من تكلفة شرائها.
- عند نهاية سنة 2011 وبعد اجراء اختبار التدهور القيمة، تبين للمؤسسة أن القيمة القابلة للتحصيل من هذه المعدات تساوي 25% من تكلفة شرائها، وهذا بسبب أعمال تصليح قامت بها المؤسسة على هذه الآلة.

العمل المطلوب القيام به:

- قم بتسجيل عملية شراء هذه الآلة إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 17%.
- قم بإعداد مخطط احتلاك الآلة بتاريخ 2006/12/31، وقم بتسجيل مايلزم بنفس التاريخ.
- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2009/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.
- حدد أثر أعمال تصليح الآلة على قيمتها بتاريخ 2011/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

تقرير رقم 04:

- بتاريخ 2015/01/01 اشترت الشركة "ص" آلة بتكلفة 750000ون، هذه الآلة تهلك خطيا طيلة عمرها الإنتاجي بمعدل 20%، قيمتها الباقية في نهاية عمرها الإنتاجي = 50000ون، عند نهاية سنة 2017 أظهر اختبار تدهور قيمة أجري على هذه الآلة أن سعر بيعها الصافي = 22000ون، وبتاريخ 2018/12/31 أصبح سعر بيعها الصافي = 170000ون.

العمل المطلوب القيام به:

- 1- قم بإعداد مخطط احتلاك هذه الآلة بتاريخ 2015/01/01، وقم بتسجيل ما يلزم عند نهاية كل من سنة 2015، 2016؛
- 2- حدد مقدار الانخفاض المسجل في قيمة الآلة بتاريخ 2017/12/31، وقم بإجراء الأعمال المحاسبية اللازمة بنفس التاريخ.

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

تمهيد:

عند قيام المؤسسة بأعمال الجرد والتسوية في نهاية الدورة المحاسبية، قد يحدث وأن تكون الأسعار الصافية لبيع بعض مخزوناتنا أقل من تكلفة شرائها أو إنتاجها، وأسعار بعض الأوراق المالية بهذا التاريخ منخفضة مقارنة بأسعار شرائها، كما قد يحدث وأن يكون هناك احتمال تعذر بعض الزبائن من دفع جزء أو كل ما عليهم من ديون بسبب إفلاسهم أو وضعيتهم المالية الصعبة.

وفي جميع الحالات السابقة الذكر، فإنه يجب على المؤسسة في إطار الالتزام بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر، أن تقوم بتسجيل خسائر انخفاض القيمة المسجلة في قيمة مخزوناتنا وحقوقها لدى الغير. ولقد عرف النظام المحاسبي المالي في المادة 112-7 خسارة القيمة على أنها فائض القيمة المحاسبية لأصل ما عن قيمته الصافية الممكن تحصيلها (القيمة الصافية القابلة للتحصيل).

وفيما يلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل وفقاً لما هو موضح في النقاط التالية، إلى المعالجة المحاسبية لكل من:

■ انخفاض قيمة المخزونات؛

■ انخفاض قيمة الحقوق على الغير.

I- المعالجة المحاسبية للخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة المخزونات

I-1- تعريف المخزونات وتحديد تكلفة تسجيلها أول مرة:

حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (IAS2)، فإن المخزونات هي أصول تم الاستحواذ عليها بغرض بيعها أو استخدامها في عملية إنتاج السلع أو الخدمات وهي تشمل البضاعة المشتراة بغرض البيع، والأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها بغرض البيع، كما تتضمن المواد الأولية واللوازم والمنتجات التامة الصنع والمنتجات قيد الصنع... وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المطلوبة لإيصالها إلى المكان والحالة التي توجد عليها، ويمكن تصنيف هذه التكاليف إلى:

✓ تكاليف الشراء: تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء مطروحاً منه التخفيضات التجارية والمردودات، الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم الغير قابلة للإسترجاع، مصاريف النقل والشحن (التحميل) والتنزيل والتخليص، وأية مصاريف أخرى لها علاقة مباشرة بعملية شراء المخزونات. ولقد تم وفق التعديل الذي أدخل على IAS21 في 2003، استبعاد من ضمن هذه التكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزونات بالعملة الأجنبية، في الحالات النادرة المسموح بها حسب المعالجة البديلة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (21) (أثار التغير في أسعار العملة الأجنبية).

✓ تكاليف الإنتاج: تشمل تكاليف إنتاج المخزونات التكاليف المباشرة المتعلقة بالوحدات المنتجة مثل الأجور المباشرة والمواد الأولية واللوازم الداخلة في تركيبة المنتج، كما تشمل التحميل المنتظم للتكاليف غير المباشرة

الصناعية الثابتة والمتغيرة*، التي نتجت عن تحويل المواد الأولية إلى منتج تام. ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة على الوحدات المنتجة وفق أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية (التحميل العقلاني)، والذي يتمثل في الإنتاج المتوقع تحقيقه في المعدل (المتوسط) خلال عدة فترات في ظل الظروف العادية، ويتم اعتبار تكاليف الإنتاج الثابتة الغير المباشرة التي لم يتم تحميلها لتكلفة المنتج، كمصاريف تحمل على الفترة التي حدثت فيها. وفي حالة ما إذا تم إنتاج أكثر من منتج واحد في آن واحد، واستحال فصل تكاليف الإنتاج لكل منتج بشكل واضح (مثل ذلك عند إنتاج منتجات مشتركة، أو عند إنتاج منتج رئيسي و منتج فرعي)، فإنه يتم توزيعها فيما بين المنتجات بشكل معقول ومتناسق، فمثلا يمكن التوزيع على أساس القيمة البيعية لكل منتج خلال مرحلة الإنتاج حينما تصبح المنتجات قابلة للتحديد بشكل مستقل، أو عند اكتمال الإنتاج، ومعظم المنتجات الفرعية تكون بطبيعتها غير ذات أهمية نسبياً، وفي هذه الحالة تقيم بصافي القيمة المحصلة، وتخصم هذه القيمة من تكلفة الإنتاج الكلية للوصول إلى تكلفة المنتج الرئيسي، لذلك تكون القيمة المرحلة (الدفترية) للمنتج الرئيسي غير مختلفة جوهرياً عن تكلفته.

✓ تكاليف أخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزونات فقط عندما يتم تحملها من أجل جعل المخزونات في مكانها وظروفها التي هي عليها، فمثلا يمكن إضافة تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددین ضمن تكاليف المخزونات، كما أنه في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الافتراض في تكلفة المخزون (أنظر الفقرة 13 من IAS23). ويجب استبعاد النفقات التالية من تكلفة المخزونات (أي يتم الاعتراف بها كمصاريف تخص الفترة التي حدثت خلالها):

- القيم غير العادية للفاقد (الضياع) من المواد الأولية والأحور.
- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى.
- التكاليف الإدارية التي لا تسهم في إيصال المخزونات إلى مكانها وحالها التي هي عليه.
- تكاليف البيع.

ملاحظة: هذه التكاليف تحسب إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة سلفاً (التكاليف المعيارية) التي يتم مراجعتها بانتظام تبعاً للتكاليف الحقيقية.

I-2- تسعير المخزونات عند خروجها من المخزن أو في نهاية السنة المالية (عند الجرد):

يتم تقييم السلع المتماثلة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS ou FIFO)، وإما بمتوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها، ويجب تبيان الطريقة المستعملة لتسعير المخزونات أو متابعتها في الملحق.

I-3- قائمة حسابات المخزونات حسب مجاء في النظام المحاسبي المالي:

تندرج حسابات العناصر المكونة للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي تحت الصنف رقم 3 الذي جزء إلى العناصر التالية:

* تمثل التكاليف غير المباشرة تلك التي بقيت ثابتة نسبياً بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل الاستهلاك، نفقات صيانة مباني المصنع ومعداته، وتكاليف إدارة المصنع وتشغيله. أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة فهي تتمثل في تلك التكاليف التي تتغير مباشرة بتغير حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة و الأحور غير المباشرة.

- ❖ حـ/30- بضاعة مخزنة: ويعبر هذا الحساب عن السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إعادة بيعها على حالتها دون إجراء أي تغيير عليها.
- ❖ حـ/31- مواد أولية ولوازم: ويشتمل هذا الحساب على السلع التي اشترتها المؤسسة من أجل إدخالها في العملية الإنتاجية وإجراء تغييرات عليها حتى تصبح عبارة عن منتجات صالحة للاستهلاك أو الاستخدام (هذه المواد تدخل في تركيبة المنتجات).
- ❖ حـ/32- تموينات أخرى: ويشتمل هذا الحساب على المواد والأشياء التي تساهم في الإنتاج (الصنع) أو الإستغلال دون أن تدخل في تكوين المنتجات المصنوعة، ويتفرع هذا الحساب إلى: حـ/321- المواد القابلة للاستهلاك، حـ/322- اللوازم القابلة للاستهلاك، حـ/326- الأغلفة القابلة للاستهلاك (الأغلفة المستهلكة).
- ❖ حـ/33- سلع قيد الإنتاج (الصنع): وهي تلك المنتجات التي لم يكتمل تصنيعها بعد إلى غاية 31/12 من السنة ن، ولا زالت عملية إكمال إنتاجها تتطلب وقت إضافي من السنة الموالية، وينقسم هذا الحساب إلى: حـ/331- منتجات قيد الإنتاج، حـ/332- أعمال قيد الإنتاج.
- ❖ حـ/35- منتجات مخزنة: ويعبر هذا الحساب عن كل المنتجات القابلة للتخزين أو البيع أو الرمي التي قامت المؤسسة بإنتاجها، ويتفرع هذا الحساب إلى: حـ/351- منتجات نصف مصنعة، حـ/355- منتجات تامة الصنع، حـ/358- بقايا العملية الإنتاجية (فضلات ومهملات).
- ❖ حـ/36- مخزونات متأتية من التثبيات: ويشتمل هذا الحساب على العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات المادية.
- ❖ حـ/37- مخزونات لدى الغير: ويمثل هذا الحساب السلع التي تم شرائها ولم يتم استلامها بعد إلى غاية نهاية الدورة المحاسبية.
- ❖ حـ/38- مشتريات المخزونات
- ❖ حـ/39- خسائر قيمة عن المخزونات

I-4- المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة المخزونات:

في إطار التجسيد والتحقيق الفعلي لمبدأ الحيطة والحذر فيما يتعلق بعدم إظهار المخزونات بأكثر من قيمتها المتوقع الحصول عليها عند بيعها أو استخدامها، نص كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة، على أنه عند إعداد القوائم المالية في نهاية كل دورة محاسبية (السنة)، يجب على المؤسسة أو الشركة أن تظهر كافة مخزونها ضمن قوائمها المالية **بالقيمة الأقل** بين **تكلفة الحصول على هذه المخزونات** و**القيمة الصافية القابلة للتحقق من هذه المخزونات** (قيمة إنجازها الصافية)، **هذه الأخيرة التي هي عبارة عن السعر المقدر لبيع مخزون معين في سياق النشاط العادي، مطروحا منه كل من:**

- التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع هذا المخزون في حالة ما إذا لم يكتمل تصنيعه بعد؛
- والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع (تكاليف التسويق).

أي أن القيمة الصافية القابلة للتحقق من مخزون معين = سعر البيع المقدر لهذا المخزون - (تكلفة إكمال تصنيعه + التكلفة الضرورية المقدرة لإتمام عملية بيعه)

إذن يتم تسجيل الخسارة الناتجة عن إنخفاض (تدني) قيمة مخزون معين في نهاية الدورة المحاسبية، في حالة ما إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحقق من هذا المخزون أقل من تكلفة شرائه أو تكلفة إنتاجه، وفيما يلي نبين المعالجة المحاسبية لعملية تحديد وتسجيل خسارة إنخفاض (تدني) قيمة المخزونات وتعديلها أو استعمالها.

I-4-1- تحديد الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة المخزونات وتسجيلها محاسبيا:

قد يحتمل أن يكون من غير الممكن استرداد تكلفة مخزون معين إذا أصيب بتلف أو أصبح متقادما كلياً أو جزئياً أو تناقصت أسعار بيعه، كما قد يحتمل أن لا يكون من الممكن إسترداد تكلفة مخزون معين إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام صنعه أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام بيعه.

وفي ظل هذه الاحتمالات فإنه لا بد على المؤسسة عند حلول نهاية كل دورة محاسبية، أن تقوم بإجراء مقارنة بين تكلفة الحصول على مخزون معين وقيمتها الصافية القابلة للتحقق، فإذا كانت تكلفة الحصول على هذا المخزون (سواء تكلفة الشراء أو الإنتاج) أقل من قيمته الصافية القابلة للتحقق، فإنه لا توجد أي خسارة في قيمة هذا المخزون، وبالتالي هذا المخزون يبقى مسجل ضمن ميزانية المؤسسة بتكلفة الحصول عليه.

أما إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحقق من هذا المخزون أقل من تكلفة الحصول عليه (سواء تكلفة الشراء أو الإنتاج)، فإنه يجب على المؤسسة:

- **أن تظهر** هذا المخزون في ميزانيتها بقيمتها الصافية القابلة للتحقق، أي يجب إنزال (تخفيض) تكلفة الحصول على هذا المخزون إلى قيمته الصافية القابلة للتحقق؛ ويتم هذا عن طريق طرح مبلغ **الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة هذا المخزون** من تكلفة الحصول عليه، وهذا من أجل جعل قيمته المحاسبية الصافية الواجب إظهارها في الميزانية العامة ابتداء من تاريخ حدوث الإنخفاض، هي نفسها (تساوي) قيمته الصافية القابلة للتحقق؛
- **أن تعترف** بالفرق بين تكلفة الحصول على هذا المخزون وقيمتها الصافية القابلة للتحقق كخسارة قيمة تدرج ضمن المصاريف الظاهرة بقائمة حساب نتيجتها للدورة، أي يجب أن تقوم بتسجيل مبلغ **الخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة هذا المخزون** ضمن مصاريفها.

وكخلاصة وحوصلة لما سبق ذكره، فإنه في حالة تسجيل انخفاض في قيمة مخزون معين خلال نهاية دورة محاسبية معينة، نتيجة كون قيمته الصافية القابلة للتحقق أصغر من تكلفة الحصول عليه (قيمتها الدفترية)، لا بد من جعل هذه الأخيرة تعادل القيمة الصافية القابلة للتحقق، أي بعبارة أخرى يجب تخفيض تكلفة الحصول على المخزون بمقدار مبلغ **الخسارة الناتجة عن الانخفاض** المسجل في قيمته، وذلك من خلال تسجيل هذا الإنخفاض كخسارة قيمة ضمن مصاريف المؤسسة وفقاً لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6853		من حـ/ مؤونة تدني قيمة المخزونات	A	
	39	إلى حـ/ مجمع خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التصنيع	A	
تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة المخزون				

حيث أن:

$$A = \text{مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون} = \text{تكلفة الحصول على المخزون} - \text{قيمتها الصافية القابلة للتحقق}$$

قواعد هامة:

قاعدة رقم 01:

في حالة وجود بضاعة متعاقد على بيعها لأطراف خارجية، فيتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو القيمة الصافية القابلة للتحقق، وذلك بالقدر الذي يتعلق بالكمية المتعاقد على بيعها، أما باقي المخزونات فيتم معاملتها كمخزونات العادية، أما في حالة كون الكمية المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة، فيتم معالجة هذه الحالة حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 (المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة).

قاعدة رقم 02:

لا يتم تخفيض قيمة المواد الأولية التي تدخل في تصنيع منتج ما، إذا كان من المتوقع أن سعر بيع المنتج التام سيكون على الأقل بالتكلفة أو أعلى من التكلفة، أما في حالة كون تكلفة المنتج التام ستتجاوز قيمته الصافية القابلة للتحقق، فيتم في هذه الحالة تنزيل قيمة مخزون المواد الأولية الداخلة في صناعة هذا المنتج بمقدار ارتفاعها عن القيمة الصافية القابلة للتحقق من

هذا المنتج التام.

مثال رقم 01:

في 2020/12/31 كان لدى الشركة 'س' بضاعة مخزنة بقيمة 77000 و، وقد قدر سعر بيع هذه البضاعة بنفس التاريخ بـ 70000 و، كما قدرت تكاليف بيع هذه البضاعة بـ 2000 و.

المطلوب:

- تحديد القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة، ومقدار الخسارة المترتب عن انخفاض قيمة هذه البضاعة؛
- تسجيل الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة البضاعة؛
- تحديد القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

- القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة = 70000 - 2000 = 68000 و
- **مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة = تكلفة الحصول على المخزون (قيمتها الدفترية) - قيمتها الصافية القابلة للتحقق**
- ⇐ **مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة = 77000 - 68000 = 9000 و.**

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة البضاعة

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6853		من حـ/ مؤونة تدني قيمة البضاعة	9000	
	390	إلى حـ/ مجمع خسائر القيمة عن البضاعة		9000
		تسجيل قيمة الانخفاض المسجل في قيمة البضاعة		

مثال رقم 02:

تقوم الشركة 'ع' بإنتاج الأحذية وبيعها، وقد كان بتاريخ 2020/12/31 لدى الشركة 'ع' في مخزنها ما قيمته 31000 وون من المواد الأولية الداخلة في صناعة الأحذية، وقد قدرت الشركة بنفس التاريخ أن عملية تصنيع كل هذه المواد الأولية المتاحة بمخازنها تتطلب مصاريف تصنيع إضافية أخرى بقيمة 6000 وون، كما قدرت الشركة أن سعر البيع المقدر للأحذية التامة الصنع التي يمكن أن تتحصل عليها من تصنيع المواد الأولية المتاحة بمخازنها = 35000 وون، وأن عملية بيع هذه الأحذية التي يمكن أن تتحصل عليها من تصنيع المواد الأولية المتاحة بمخازنها تتطلب مصاريف بيع (توزيع) بقيمة 1000 وون.

المطلوب:

- تحديد القيمة الصافية القابلة للتحقق من الأحذية لو تم إنتاجها بتاريخ 2020/12/31، والقيمة التي ستظهر بها المواد الأولية في ميزانية 2020/12/31.

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الإنخفاض في قيمة الأحذية لو تم إنتاجها بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

- تحديد القيمة الصافية القابلة للتحقق من الأحذية لو تم إنتاجها بتاريخ 2020/12/31:

القيمة الصافية القابلة للتحقق من الأحذية = سعر البيع المقدر للأحذية - (المصاريف الإضافية المقدرة لإكمال تصنيع الأحذية + المصاريف الضرورية المقدرة لبيع الأحذية)

← القيمة الصافية القابلة للتحقق من الأحذية = 35000 - (1000 + 6000) = 28000 وون.

- تحديد القيمة التي ستظهر بها المواد الأولية الداخلة في تصنيع الأحذية في ميزانية 2020/12/31:

بما أن تكلفة المواد الأولية = 31000 وون، فيجب الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأحذية المقدرة بـ 3000 وون (31000 - 28000)، وبالتالي فإن قيمة المواد الأولية التي ستظهر بها في ميزانية 2020/12/31 ستكون 28000 وون.

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الإنخفاض في قيمة الأحذية التي سيتم تصنيعها

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	3000	من -/ مؤونة تدني قيمة الضاعة		6853
3000		إلى -/ مجمع خسائر القيمة عن المواد الأولية	391	
		تسجيل قيمة الإنخفاض المسجل في قيمة المواد الأولية		

مثال رقم 03:

بتاريخ 2020/12/31 بلغ عدد وحدات المنتج أ لدى شركة الصفاء 200 وحدة بتكلفة 8 وون للوحدة الواحدة، وقد كان للشركة عقد لبيع 100 وحدة لشركة بيسبال بسعر 7 وون للوحدة الواحدة دون أن تتحمل أي مصاريف لإتمام عملية

البيع، ويبلغ سعر البيع المقدّر 7.5 ون للوحدة الواحدة، وهذا مقابل أن تتحمل مصاريف لإتمام عملية البيع بـ 0.3 ون على الوحدة الواحدة.

المطلوب:

- تحديد القيمة الصافية القابلة للتحقق من المنتج أ، وقيمتها التي سيظهر بها في ميزانية 2020/12/31.

الحل:

- تحديد القيمة الصافية القابلة للتحقق من المنتج أ:

$$\text{القيمة الصافية القابلة للتحقق من المنتج أ} = (7 \times 100) + ((0.3 - 7.5) \times 100) = 700 + 720 = 1420 \text{ ون}$$

تحديد القيمة التي سيظهر بها المنتج أ في ميزانية 2020/12/31:

بما أن تكلفة المنتج أ = 1600 ون (8×200) ، فيجب الاعتراف بخسارة انخفاض في قيمة المنتج أ بـ 180 ون $(1600 - 1420)$ ، وبالتالي فإن قيمة المنتج أ التي سيظهر بها في ميزانية 2020/12/31 ستكون 1420 ون، والتي تمثل القيمة الصافية القابلة للتحقق من المنتج أ.

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة المنتج أ

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
180		من -/ مؤونة تدني قيمة الضاعة	6853	
	180	إلى -/ مجمع خسائر القيمة عن المنتج التام أ	3955	
		تسجيل قيمة الانخفاض المسجل في قيمة المنتج التام أ		

I-4-2- تعديل مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون (إعادة النظر في قيمة الخسارة):

لقد نص النظام المحاسبي المالي في المادة 112_9 على وجوب مراجعة الخسارة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل في نهاية السنة اللاحقة، وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها أو إلغائها، وذلك تبعاً لتطور القيمة الصافية القابلة للتحصيل من الأصل المعني.

وعليه فإنه عند نهاية كل دورة مقبلة يعاد النظر في مبلغ خسارة انخفاض قيمة مخزون سبق وأن تعرض لخسارة انخفاض قيمة، مما يؤدي إما إلى زيادة مبلغها أو إنقاصها أو إلغائها، وهذا حسب نتائج عملية إعادة التقييم الجديد لعنصر المخزون المسجل له

خسارة سابقاً، وبالتالي نستخلص مما سبق ذكره أنه يمكن أن نكون أمام حالة من الحالات التالية:

الحالة 1- الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون قيمة المخزون: إذا تم في نهاية دورة محاسبية معينة تسجيل انخفاض في قيمة

مخزون معين بقدر أكبر من الانخفاض المسجل في قيمته في الدورة السابقة، فإن هذا يستدعي الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذا المخزون بمقدار الزيادة المسجلة في قيمة الانخفاض (التدني) الجديد.

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

ويتم محاسبيا تسجيل الرفع في مبلغ **خسارة انخفاض** قيمة مخزون معين المترتب عن تسجيل زيادة في تديني قيمته، بنفس القيد المحاسبي لتسجيل عملية تحديد خسارة انخفاض قيمة المخزونات لأول مرة، أي وفقا لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6853		من حـ / مؤونة تديني قيمة المخزونات	B	
	39	إلى حـ / مجمع خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التصنيع		B
		تسجيل الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون		

حيث أن:

A = مبلغ الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون خلال الدورة المحاسبية = خسارة انخفاض قيمة المخزون المسجلة خلال الدورة المحاسبية - خسارة انخفاض قيمة المخزون المسجلة خلال الدورة المحاسبية - 1

مثال رقم 04 :

بتاريخ 2020/12/31 كان لدى الشركة 'س' بضاعة في مخازنها بقيمة 320000ون، وقد قدر سعر بيع هذه البضاعة بنفس التاريخ بـ 312000ون، كما قدرت تكاليف بيع هذه البضاعة بـ 2000ون.

المطلوب:

- تحديد كل من القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة، ومقدار الخسارة المترتب عن انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 وكذلك مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة الواجب تسجيله في دفتر يومية الشركة 'س' خلال دورة 2020، مع العلم أنه قد تم في الدورة السابقة تسجيل خسارة في قيمة هذه البضاعة بـ 7000ون؛
- تسجيل الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة البضاعة؛
- تحديد القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

- القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة = 312000 - 2000 = 310000ون.
- **مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال الدورة الحالية = تكلفة الحصول على البضاعة (قيمتها الدفترية) - قيمتها الصافية القابلة للتحقق**

⇐ مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال الدورة الحالية = 320000 - 310000 = 10000ون.

وبما أنه تم تسجيل خسارة قيمة لهذه البضاعة في الدورة السابقة بقيمة 7000ون، فإنه لا بد خلال الدورة الحالية من الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة بقيمة (بقدر) الزيادة المسجلة في قيمة الانخفاض (التدني) والذي يحسب بالعلاقة التالية:

مقدار الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 = مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2019 - مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020

⇐ مقدار الرفع في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 = 10000 - 7000 = 3000ون.

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيمة البضاعة خلال الدورة الحالية

المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المدين	ر.ح الدائن
6853		من حـ / مؤونة تدني قيمة الضاعة		
	390	إلى حـ / مجمع خسائر القيمة عن الضاعة		
		تسجيل الرفع في قيمة الانخفاض المسجل في قيمة الضاعة		
3000			3000	

القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31 هي 310000ون.

الحالة 2- تخفيض مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون (إنقاص مبلغ الخسارة، إسترجاع جزء من الخسارة): إذا تم في

نهاية دورة محاسبية معينة تسجيل ارتفاع في القيمة الصافية القابلة للتحصيل من مخزون معين مقارنة بالدورة المحاسبية السابقة لها، لكن دون أن تتجاوز (أي قيمته الصافية القابلة للتحصيل الجديدة) لتكلفة الحصول عليه أو تتساوى معها، فإنه يتم تخفيض (إنقاص) مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون (أي الغاء الجزء الذي لم تعد المؤسسة بحاجته) عن طريق استرجاع جزء

منها من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي

المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المدين	ر.ح الدائن
39.		من حـ / خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		
	7853	إلى حـ / استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- المخزونات.		
		تسجيل استرجاع جزء من خسارة انخفاض قيمة المخزونات		
XXX			XXX	

مثال رقم 05:

بتاريخ 2020/12/31 كان لدى الشركة 'س' بضاعة في مخازنها بقيمة 320000ون، وقد قدر سعر بيع هذه البضاعة بنفس التاريخ بـ 316000ون، كما قدرت تكاليف بيع هذه البضاعة بـ 1000ون.

العمل المطلوب القيام به:

إذا علمت أنه في الدورة السابقة قد تم تسجيل خسارة في قيمة هذه البضاعة بـ 7000ون، يطلب منك

- تحديد كل من القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة خلال دورة 2020، ومقدار الخسارة المترتب عن انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 وكذلك مقدار تخفيض (إنقاص) مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة (أي الجزء الواجب إلغاؤه من خسارة انخفاض قيمة البضاعة)؛

- تسجيل مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة الواجب استرجاعه (إلغاؤه) خلال دورة 2020 ؛

- تحديد القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

- القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة = 316000 - 1000 = 315000 ون.

- مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020 = تكلفة الحصول على البضاعة (قيمتها الدفترية) - قيمتها الصافية القابلة للتحقق

⇐ مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020 = 320000 - 315000 = 5000 ون.

وبما أنه تم تسجيل خسارة قيمة لهذه البضاعة في الدورة السابقة بقيمة 7000 ون، فإنه لا بد خلال الدورة الحالية من الإنقاص (التخفيض) في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة بقيمة (بقدر) النقصان المسجلة في قيمة الإنخفاض (التدني) والذي يحسب بالعلاقة التالية:

مقدار الإنقاص في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 = مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2019 - مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020

⇐ مقدار الإنقاص في مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 = 7000 - 5000 = 2000 ون.

- تسجيل الخسارة الناتجة عن الإنخفاض في قيمة البضاعة خلال الدورة الحالية

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	2000	من ح/ خسائر القيمة عن البضاعة		390
2000		إلى ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- المخزونات.	7853	
		تسجيل استرجاع جزء من خسارة انخفاض قيمة البضاعة		

القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31 هي 315000 ون.

الحالة 3- إلغاء خسارة انخفاض قيمة المخزون (إسترجاع الخسارة كلياً): إذا أصبحت في نهاية دورة محاسبية معينة القيمة

الصافية القابلة للتحصيل من مخزون معين سبق وأن تعرض لخسارة انخفاض قيمة، أكبر أو تساوي تكلفة الحصول عليه، فإنه

يتم إلغاء أو إسترجاع كلي لخسارة انخفاض القيمة المسجلة باسم هذا المخزون سابقاً.

ويتم محاسبياً تسجيل الإسترجاع الكلي لخسارة انخفاض القيمة المسجلة باسم أي مخزون عن طريق تسجيل القيد المحاسبي

التالي

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	12/31 ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	XXX	من ح/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ		39.
XXX		إلى ح/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- المخزونات.	7853	
		تسجيل الاسترجاع الكلي لخسارة قيمة المخزون		

مثال رقم 06:

بتاريخ 2020/12/31 كان لدى الشركة 'س' بضاعة في مخازنها بقيمة 320000ون، وقد قدر سعر بيع هذه البضاعة بنفس التاريخ بـ 321500ون، كما قدرت تكاليف بيع هذه البضاعة بـ 1500ون.

العمل المطلوب القيام به:

- إذا علمت أنه في الدورة السابقة قد تم تسجيل خسارة في قيمة هذه البضاعة بـ 7000ون، يطلب منك:
 - تحديد كل من القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة خلال دورة 2020، ومقدار الخسارة المترتب عن انخفاض قيمة هذه البضاعة خلال دورة 2020 وكذلك مقدار تخفيض (إنقاص) مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة (أي الجزء الواجب إلغاؤه من خسارة انخفاض قيمة البضاعة)؛
 - تسجيل مبلغ خسارة انخفاض قيمة هذه البضاعة الواجب استرجاعه (إلغاؤه) خلال دورة 2020 ؛
 - تحديد القيمة التي سظهر بها هذه البضاعة في ميزانية الشركة بتاريخ 2020/12/31.

الحل:

- القيمة الصافية القابلة للتحقق من البضاعة = $321500 - 1500 = 320000$ ون.
- **مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020 = تكلفة الحصول على البضاعة (قيمتها الدفترية) - قيمتها الصافية القابلة للتحقق**

$$\Leftarrow \text{مبلغ خسارة انخفاض قيمة البضاعة المسجلة خلال دورة 2020} = 320000 - 320000 = 0 \text{ون.}$$

وبما أنه تم تسجيل خسارة قيمة لهذه البضاعة في الدورة السابقة بقيمة 7000ون، فإنه لا بد خلال الدورة الحالية أن يتم إلغاء أو إسترجاع كلي **لخسارة انخفاض القيمة** المسجلة باسم هذه البضاعة سابقا، ويتم محاسبيا تسجيل الإسترجاع الكلي

لخسارة انخفاض القيمة المسجلة باسم هذه البضاعة عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي

المدين	2020/12/31	المدين	المبلغ الدائن
390	من ح/ خسائر القيمة عن البضاعة	7000	
7853	إلى ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- المخزونات.	7000	
	تسجيل الاسترجاع الكلي لخسارة قيمة البضاعة		

الحالة 4- بيع أو استعمال المخزون المسجل له خسارة قيمة سابقا: عند بيع أو استعمال عنصر من عناصر المخزونات،

سبق وأن كان موضوع خسارة قيمة في الدورة المحاسبية السابقة، فإن النظام المحاسبي المالي يفرض على المحاسب عند تسجيله للقيد المتعلق بعملية إخراج المخزونات من المخزن وإرسالها إلى ورشات التصنيع أو تسليمها إلى الزبائن، أن يقوم بترصيد حـ/39، من خلال طرح قيمة الخسارة المسجلة به من قيمة حـ/ المخزون المعني، وذلك وفقا لما هو موضح فيما يلي

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	التاريخ	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
A		من حـ/ خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	39.	
B		حـ/ مشتريات البضاعة المباعة	600	
		أو حـ/ مواد أولية ولوازم مستهلكة	601	
		أو حـ/ تغير مخزون المنتجات	724.	
C		إلى حـ/ البضاعة	30	
		أو حـ/ مواد أولية ولوازم	31	
		أو حـ/ المنتجات	35.	
		وصل تسليم رقم..		

حيث أن:

A = مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون؛

B = تكلفة الحصول على المخزون - مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون؛

C = تكلفة الحصول على المخزون.

مثال رقم 07:

بتاريخ 2020/03/07 باعت المؤسسة "أ" للمؤسسة "ب" بضاعة بسعر 660000ون، مع العلم أن تكلفة شراء هذه البضاعة من قبل المؤسسة "أ" هي 670000ون، وأنه تم إرسال كلا من البضاعة والفاتورة بنفس تاريخ عملية البيع.

العمل المطلوب القيام به:

إذا علمت أنه في الدورة السابقة قد تم تسجيل خسارة في قيمة هذه البضاعة بـ 10000ون و أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%، يطلب منك تسجيل مايلزم في دفتر يومية المؤسسة "أ".

الحل:

التسجيل في دفتر يومية المؤسسة "أ"

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2020/03/07	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
785400		من حـ/ الزبائن	411	
125400		إلى حـ/ ر.ق.م. المجمع لصالح الدولة على المبيعات	44570	
660000		حـ/ بضاعة مباعة	700	
		فاتورة بيع رقم		
		//		
660000		من حـ/ خسائر القيمة عن البضاعة	390	
10000		حـ/ مشتريات البضاعة المباعة	600	
670000		إلى حـ/ بضاعة	30	
		وصل تسليم رقم ... متعلق بإرسال البضاعة المباعة إلى الزبون		

II- المعالجة المحاسبية للخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الحقوق على الزبائن:

II-1- تعريف الزبائن وتحديد التسجيل المحاسبي للحقوق المترتبة عليهم أول مرة:

يعبر مصطلح الزبائن في المحاسبة عن حقوق المؤسسة لدى الأفراد الذين تتعامل معهم نتيجة بيعها لهم المخزونات أو تقديم الخدمات، وعليه يجعل هذا الحساب مدينا بالمبلغ المستحق القبض الموجود في فواتير بيع السلع أو تقديم الخدمات، وذلك مقابل جعل كلا من:

حـ/ 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات

الملحقة: دائئا بصافي الدفع التجاري الأخير (سعر البيع النهائي المتفق عليه)؛

حـ/ 419- الزبائن الدائنون: دائئا بمبلغ الضمان الواجب استلامه على سلامة الأغلفة

المتداولة المرسله مع السلعة المباعة؛

حـ/ 44570- الرسم على القيمة المضافة المجموع على المبيعات لصالح الدولة: دائئا بمبلغ

الرسم على القيمة المضافة.

وعند تسديد الزبون لما عليه من ديون سواء بنفس تاريخ تحرير الفاتورة أو في تاريخ لاحق، يجعل هذا الحساب دائئا، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين مدينا: إما ح/ 512 أو حـ/ 53.

وتجدر الإشارة إلى أن حـ/ 411 يجعل دائئا:

- بمبلغ المردودات من السلع المباعة، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات الفرعية للحساب

70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة:

مدينا بمبلغ المردودات،

- بمبلغ التخفيضات التجارية أو المالية التي تمنحها المؤسسة للزبون في فاتورة مستقلة عن

فاتورة البيع، وذلك مقابل جعل حـ/ 709 مدينا بنفس المبلغ،

- عند تسديد الزبائن للمستحقات المترتبة على عاقبتهم إما عن طريق الكمبيالة (السفتجة)

أو السند لأمر.

II-2- جرد الحقوق على الزبائن والمعالجة المحاسبية لخسارة انخفاض قيمتهم

عند قيام المؤسسة بأعمال الجرد في 12/31 من كل سنة، فإن حقوقها على زبائنها تصنف إلى ثلاث فئات هي:

II-2-1- حقوق جيدة (حقوق على الزبائن عادية): وهي الفئة التي تتضمن مجموعة الزبائن الذين يتمتعون بوضعية مالية

مريحة، تسمح لهم بالوفاء بديونهم في آجالها المحددة.

II-2-2- حقوق معدومة (حقوق على الزبائن لن تحصل): وهي الفئة التي تتضمن مجموعة الزبائن الذين توقفوا عن الدفع

بشكل نهائي، إما بسبب الإفلاس أو الموت، وبالتالي فإن مبلغهم يعتبر خسارة حتمية تتحملها المؤسسة بتصنيفها كحقوق

معدومة، ويتم تسجيلها محاسبيا على النحو التالي

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	التاريخ	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
XXX		من ح/ خسائر عن حسابات مدينة غير قابلة للتحويل	654	
XXX		ح/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة	44570	
XXX		إلى ح/ الزبائن.	411	
ترصيد الحقوق على الزبائن التي لن تحصل وكذلك الضرائب المرتبطة بها				

II-2-3-حقوق مشكوك في تحصيلها (حقوق على الزبائن مشكوك في تحصيلها): وهي الفئة التي تتضمن مجموعة الزبائن الذين يمرون بفترة إعسار مالي أي يمرون بوضعية مالية صعبة (تراجع في مبيعاتهم، مشاكل مع مصالح الضرائب، مشاكل مع البنوك...)، ويحتمل في المستقبل ألا يتمكنوا من تسديد جزء من دينهم أو كله (خسارة محتملة)، وهذه الفئة هي التي تكون موضوع تسجيل خسارة بقيمة المبلغ المحتمل عدم تحصيله من الحقوق على الزبائن، ويعالج هذا الحدث المالي على النحو التالي

أ- يجب تسجيل هذه الفئة من الحقوق المشكوك في تحصيلها في حساب خاص بها ألا وهو (ح/416-الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم)، وهذا لأنها تتطلب المتابعة والتقييم المستمر من قبل المؤسسة. ويكون تسجيل عملية تحويل هذه الحقوق من حقوق عادية إلى حقوق مشكوك في تحصيلها على النحو التالي

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	التاريخ	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
XXX		من ح/ الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم	416	
XXX		إلى ح/ الزبائن.	411	
تسجيل تحويل الحقوق على الزبائن من عادية إلى مشكوك في تحصيلها				

ب- تسجيل خسارة قيمة للجزء المحتمل عدم تحصيله من الحقوق على الزبائن المشكوك في تحصيلها:
يتحدد مبلغ خسارة القيمة بقيمة المبلغ المحتمل عدم تسديده من طرف الزبائن، وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي نص على أن هذا المبلغ المحتمل عدم تسديده يجب أن يكون خارج الرسم على القيمة المضافة.

ويتم تسجيل خسارة قيمة للجزء المحتمل عدم تحصيله من الحقوق على الزبائن المشكوك في تحصيلها على النحو التالي

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	التاريخ	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
XXX		من ح/ مخصصات المؤونات لخسارة القيمة عن الزبائن	6854	
XXX		إلى ح/ خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.	4911	
تسجيل خسارة انخفاض قيمة الزبائن				

مثال رقم 01:

بتاريخ 2019/12/31 كان للشركة "س" حق بقيمة 2380000 و على الزبون 'ع'، هذا الأخير الذي وصلت معلومات مؤكدة حوله تفيد بأنه يمر بوضعية مالية صعبة وأنه من المحتمل أن يتم تصفية نشاطه قضائياً، وهذا بسبب تأخره في دفع ديونه.

وفي ظل المعطيات المتعلقة بالوضعية المالية للصعبة للزبون 'ع' يرى المسؤولون عن الإدارة المالية في الشركة 'س'، أن هذه الأخيرة ستحصل 70% فقط من حقوقها لدى هذا الزبون.

العمل المطلوب القيام به:

بصفتك المسؤول عن المحاسبة في الشركة 'س' فقم بما يلزم من تسجيلات محاسبية في ظل المعطيات المقدمة لك.

الحل:

المدين	ر.ح الدائن	2019/12/31	المدين	المبلغ الدائن
416		من حـ/الزبائن المشكوك فيهم	2380000	
	411	إلى حـ/الزبائن	2380000	
		تحويل الزبون 'ع' من زبون عادي إلى زبون مشكوك فيه		
		//		
6851		من حـ/قسط انخفاض قيمة الزبائن	60000	
	4911	إلى حـ/مجمع خسارة قيمة الزبون 'ع'	60000	
		تسجيل خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع'		

شرح كيفية حساب مبلغ خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع':

مبلغ خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع' = الحق المستحق على الزبون 'ع' HT × نسبة خسارة القيمة المحتملة
 ← مبلغ خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع' = $(1.19 \div 2380000) \times 0.3 = 600000$ ون.

II-3- تعديل أو إلغاء مبلغ خسارة انخفاض قيمة المخزون (إعادة النظر في قيمة الخسارة):

في نهاية الدورة المحاسبية اللاحقة للدورة التي تم خلالها تسجيل خسارة قيمة لمواجهة التدني (الخسارة) في قيمة الحقوق على الزبائن، يعاد النظر (تقدير) في قيمة هذه الخسارة المسجلة في الدورة السابقة، وهنا تظهر لنا إحدى الحالات التالية:

II-3-1- المحافظة على مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة دون إحداث أي تغيير عليها:

إذا تبين أثناء الجرد في نهاية الدورة المحاسبية أن وضعية الزبون بقيت مستقرة فلا تلغى ولا تسجل خسارة انخفاض في قيمة الزبائن جديدة. وهي حالة نادرة الحدوث.

II-3-2- الزيادة (الرفع) في مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة: وهي الحالة التي تزداد

فيها وضعية الزبون سوءاً، بحيث يكون المبلغ المحتمل عدم تحصيله من الزبون في الدورة الحالية أكبر من المبلغ الذي كان من المحتمل عدم تحصيله منه في الدورة السابقة، وهنا يجب تسجيل خسارة انخفاض في قيمة الزبائن إضافية بالفرق بين المبلغين

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

المحتمل عدم تحصيلهما من الزبون خلال هاتين الدورتين*، وهذا من أجل ضمان التغطية المناسبة والكافية لحجم الخسارة المحتملة في الحقوق على الزبائن.

ويتم تسجيل هذه الزيادة في قيمة تدني الحقوق على الزبائن بنفس طريقة تسجيل خسارة انخفاض قيمة الزبائن عند معاينتها لأول مرة، أي على النحو التالي

المبلغ المدين	التاريخ	ر.ح المدين
XXX	من حـ / مخصصات المؤونات لخسارة القيمة عن الزبائن	6854
XXX	إلى حـ / خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.	4911
	تسجيل خسارة انخفاض قيمة الزبائن	

مثال رقم 02:

انطلاقاً من حل المثال رقم 01، نفرض أنه بتاريخ 2020/12/31 وصلت إلى الشركة "س" معلومات تفيد بأن الوضعية المالية للزبون 'ع' قد تدهورت أكثر، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة 'س'، يرون أنه سيتم تحصيل فقط 50% من حقوق الشركة لدى الزبون 'ع'.

العمل المطلوب القيام به:

بصفحتك المسؤول عن المحاسبة في الشركة 'س' فقم بما يلزم من تسجيلات محاسبية وهذا في ظل المعطيات الجديدة المقدمة حول الوضعية المالية للزبون 'ع'.

الحل:

المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح المدين
400000	من حـ / قسط انخفاض قيمة الزبائن	6851
400000	إلى حـ / مجمع خسارة قيمة الزبون 'ع'	4911
	تسجيل الرفع في خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع'	

شرح كيفية حساب مبلغ خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع' الواجب تسجيلها خلال نهاية

دورة 2020:

مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب تسجيلها خلال 2020 = مبلغ خسارة القيمة المحتملة خلال 2020 - مبلغ خسارة القيمة المحتملة المسجلة خلال 2019

$$\Leftarrow \text{مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب تسجيلها خلال 2020} = [0.5 \times (1.19 \div 2380000)] - [0.3 \times (1.19 \div 2380000)]$$

$$\Leftrightarrow \text{مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب تسجيلها خلال 2020} = (0.5 - 0.3) \times (1.19 \div 2380000) = 400000 \text{ و.ن.}$$

II-3-3- تخفيض (الإنقاص، استرجاع) في مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة: إذا تبين

أن وضعية الزبون قد تحسنت مقارنة بالدورة السابقة، ويحتمل أن يتمكن من تسديد مبلغ أكبر مما قدر في الدورة السابقة،

* أي أن : مبلغ الزيادة = الخسارة المحتملة حالياً - الخسارة المعانة سابقاً

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

فإنه يجب في هذه الحالة أن يتم استرجاع جزءا من مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة، وهذا باعتبار أن هذا الجزء أصبح غير مبرر.

ويحسب هذا الجزء بإيجاد الفرق بين مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة ومبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة الحالية، ويكون التسجيل المحاسبي لعملية استرجاع هذا الجزء من مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة كما يلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المبلغ المدين XXX	المبلغ الدائن
4911		من حـ/ خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.		
	7854	إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الحقوق على الزبائن.		XXX
		تسجيل استرجاع جزء من المؤونة		

مثال رقم 03:

انطلاقا من حل المثال رقم 01، نفرض أنه بتاريخ 2020/12/31 وصلت إلى الشركة "س" معلومات تفيد بأن الوضعية المالية للزبون 'ع' قد تحسنت نوعا ما، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة 'س'، يرون أنه سيتم تحصيل فقط 90% من حقوق الشركة لدى الزبون 'ع'.

العمل المطلوب القيام به:

بصفتك المسؤول عن المحاسبة في الشركة 'س' فقم بما يلزم من تسجيلات محاسبية وهذا في ظل المعطيات الجديدة المقدمة حول الوضعية المالية للزبون 'ع'.

الحل:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المبلغ المدين 400000	المبلغ الدائن
4911		من حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبون 'ع'		
	78511	إلى حـ/ استرجاع خسارة قيمة الزبون 'ع'		400000
		تسجيل المبلغ المسترجع من خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع'		

شرح كيفية حساب مبلغ خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع' الواجب استرجاعه (إلغائه) خلال
نهاية دورة 2020:

مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب استرجاعها خلال 2020 = مبلغ خسارة القيمة المحتملة المسجلة خلال 2019 - مبلغ خسارة القيمة المحتملة خلال 2020

⇐ مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب استرجاعها خلال 2020 = $[0.3 \times (1.19 \div 2380000)] - [0.1 \times (1.19 \div 2380000)]$

⇔ مبلغ خسارة القيمة المحتملة الواجب تسجيلها خلال 2020 = $(1.19 \div 2380000) \times (0.1 - 0.3) = 400000$ و.

II-3-4- إلغاء مبلغ خسارة انخفاض قيمة الزبائن المسجلة في الدورة السابقة:

عند نهاية الدورة المحاسبية إذا تم التأكد من طرف المؤسسة بأن الزبون الذي سبق وأن سجل له خسارة انخفاض في قيمة الحقوق المترتبة عليه في الدورة السابقة، أنه إما سيتمكن من تسديد جميع المستحقات المترتبة على عاتقه أو أنه قد أفلس وأصبح غير قادر على تسديد أي مبلغ من

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

المستحقات المترتبة على عاتقه فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بإلغاء كلي لخسارة انخفاض القيمة الخاصة بهذا الزبون، وذلك وفقاً لما هو مبين في الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى إذا تم التأكد من طرف المؤسسة بأن الزبون الذي سبق وأن سجل له خسارة انخفاض في قيمة الحقوق المترتبة عليه في الدورة السابقة، أنه قد تحسنت وضعيته المالية، وأنه سيتمكن من تسديد جميع المستحقات المترتبة على عاتقه لصالح المؤسسة (أي أنه أصبح قادراً على تسديد كل دينه)، فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بإلغاء خسارة انخفاض القيمة الخاصة بهذا الزبون، وأن تحول حسابه من حـ/ الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم إلى حـ/ الزبائن (زبائن عاديين)، وذلك عن طريق تسجيل القيدتين التاليتين

المبلغ المدين	ر.ح المدين	12/31/ن	ر.ح الدائن	المبلغ الدائن
XXX	411	من حـ/ الزبائن		
XXX	416	إلى حـ/ الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم		
		تسجيل تحويل الحقوق على الزبائن من مشكوك في تحصيلها إلى عادية		
XXX	4911	من حـ/ خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.		
XXX	7854	إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الحقوق على الزبائن.		
		تسجيل الاسترجاع الكلي لمبلغ خسارة انخفاض القيمة		

الحالة الثانية إذا تم التأكد من طرف المؤسسة بأن الزبون الذي سبق وأن سجل له خسارة انخفاض في قيمة الحقوق المترتبة عليه في الدورة السابقة، أنه قد أفلس وأصبح غير قادر على تسديد أي مبلغ من المستحقات المترتبة على عاتقه، لصالح المؤسسة (أي أنه أصبح غير قادراً على تسديد كل دينه وبالتالي فإن مبلغه يعتبر خسارة حتمية تتحملها المؤسسة)، فإنه يجب على المؤسسة أن تقوم بإلغاء خسارة انخفاض القيمة الخاصة بهذا الزبون، وأن تحول حسابه من حـ/ الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم إلى حـ/ الحقوق المعدوة (حقوق لن تحصل)، وذلك عن طريق تسجيل القيدتين التاليتين

المبلغ المدين	ر.ح المدين	12/31/ن	ر.ح الدائن	المبلغ الدائن
XXX	654	من حـ/ خسائر عن حسابات مدينة غير قابلة للتحصيل		
XXX	44570	حـ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة		
XXX	416	إلى حـ/ الزبائن المشكوك في تحصيل ديونهم		
		ترصيد الحقوق على الزبائن المشكوك في تحصيلها وكذلك الضرائب المرتبطة بها		
XXX	4911	من حـ/ خسارة القيمة عن حسابات الزبائن.		
XXX	7854	إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الحقوق على الزبائن.		
		تسجيل الاسترجاع الكلي لمبلغ خسارة انخفاض القيمة		

ملاحظة هامة:

عند قيام الزبون الذي اعتبر دينه في حكم المعلوم بتسديد كل دينه أو جزء منه في المستقبل، فإنه لا بد من تسجيل القد المحاسبي التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين XXX	تاريخ التسديد	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
		من حـ/ البنك	512	
		حـ/ الصندوق	أو 53	
XX		إلى حـ/ إيرادات استثنائية عن عمليات التسيير	756	
X		حـ/ الرسم على القيمة المضافة المجمع لصالح الدولة	44570	
		تسجيل المبلغ المسترجع من الحقوق المودومة		

مثال رقم 04:

انطلاقاً من حل المثال رقم 01، نفرض أن الزبون 'ع' بتاريخ 2020/04/01 قد سدد 50% من المستحقات المترتبة على عاتقه تجاه الشركة 'س' ولم يتم تسجيل ذلك محاسبياً في دفتر يومية الشركة 'س'.
كما نفرض أنه بتاريخ 2020/12/31 وصلت إلى الشركة "س" معلومات تفيد بأن الزبون 'ع' قد تم إشهار إفلاسه بصفة رسمية وتم كذلك تصفية نشاطه وشطب سجله التجاري، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة 'س'، يرون أنه لن يتم تحصيل أي مبلغ من حقوق الشركة المتبقية لدى الزبون 'ع'.

العمل المطلوب القيام به:

بصفتك المسؤول عن المحاسبة في الشركة 'س' فقم بما يلزم من تسجيلات محاسبية وهذا في ظل المعطيات الجديدة المقدمة حول الوضعية المالية للزبون 'ع'.

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
600000	600000	من حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبون 'ع' إلى حـ/ استرجاع خسارة قيمة الزبون 'ع'	4911	78511
		تسجيل الإلغاء (الإسترجاع) الكلي لخسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع'		
		//		
1190000	190000 1000000	من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواج لإلغاء حـ/ حقوق مودومة	44551 654	416
		إلى حـ/ زبائن مشكوك فيهم تسجيل الحقوق المودومة		
1190000	1190000	2015/03/09 من حـ/ البنك	512	416
		إلى حـ/ زبائن مشكوك فيهم تسجيل الجزء من الحق الذي تم قبضه		

تمارين محلولة

تمرين رقم 01:

نقدم إليك فيما يلي الملاحق رقم 1، 2، 3، التي تلخص معلومات هامة حول وضعية زبائن مؤسسة الصفاء خلال الدورتين المحاسبتين 2019 و 2020:

الملحق رقم 01:

مستخرج من ميزان المراجعة قبل الجرد والتسوية (دورة 2019)					
رقم الحساب	إسم الحساب	المبالغ		الأرصدة	
		مدین	دائن	مدينة	دائنة
41101	الزبون أحمد	47600		47600	
41108	الزبون محمد	107100		107100	
41112	الزبون فريد	23800		23800	
41124	الزبون خالد	95200		95200	
41165	الزبون عمر	35700		35700	
41187	الزبون توفيق	23800		23800	
المجموع		333200	0.00	333200	0.00

الملحق رقم 02:

وضعية زبائن المؤسسة بتاريخ 2019/12/31

عند الجرد لزبائن المؤسسة تم التوصل إلى المعلومات التالية المتعلقة بالوضعية المالية لبعض زبائن المؤسسة الظاهرة أرصدهم بالملحق رقم 01 الموجود أعلاه:

- ❖ الزبون فريد: وجد هذا الزبون أنه تحت التسوية القضائية، وأنه لن يدفع الدين المستحق على عاتقه لصالح المؤسسة.
 - ❖ الزبون أحمد: وجد هذا الزبون أنه يمر بوضعية مالية صعبة، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في المؤسسة يرون أنه سيتم تحصيل فقط 60% من حقوق المؤسسة لدى هذا الزبون.
 - ❖ الزبون خالد: وجد هذا الزبون في حالة التوقف عن الدفع، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في المؤسسة يرون أنه سيتم تحصيل فقط 30% من حقوق المؤسسة لدى هذا الزبون.
 - ❖ الزبون عمر: يعرف هذا الزبون نقص في السيولة، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في المؤسسة يرون أنه لن يتمكن من تسديد إلا 50% من حقوق المؤسسة عليه.
- أما الزبائن المتبقين فقد وجد أنهم يتمتعون بوضعية مالية تسمح لهم بتسديد جميع حقوق المؤسسة عليهم.

وضعية زبائن المؤسسة بتاريخ 2020/12/31

بعد الجرد لزبائن المؤسسة، وجد المسؤولين عن المالية والمحاسبة في مؤسسة الصفاء أنه من الضروري عرض هذه المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية لبعض زبائن المؤسسة:

- ❖ الزبون أحمد: وجد هذا الزبون أنه قد تم تصفية نشاطه وأغلقة مؤسسته نهائياً، مع العلم أنه بتاريخ 2020/04/05 قد سدد بشيك بنكي لمبلغ 23800ون من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح المؤسسة.
- ❖ الزبون خالد: مازالت وضعيته المالية نوعاً ما صعبة، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في مؤسسة الصفاء يرون أنه سيتم تحصيل فقط 30% من رصيد الحقوق المستحقة على هذا الزبون، مع العلم أن هذا الأخير قد سدد بشيك بنكي بتاريخ 2020/07/01 لمبلغ 38080ون من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح المؤسسة.
- ❖ الزبون عمر: تحسنت وضعيته المالية نوعاً ما، وهو الأمر الذي جعل المسؤولين عن الإدارة المالية في المؤسسة يرون أن 30% فقط من حقوق المؤسسة على هذا الزبون هي التي من المحتمل عدم تحصيلها.
- ❖ الزبون توفيق: هذا الزبون سيتمكن فقط من تسديد 70% من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح المؤسسة.
- ❖ الزبون حمزة (رقم حسابه 41195): للمؤسسة على هذا الزبون حق بقيمة 83300ون TTC، وقد طلب من المؤسسة بأن تمدد له في أجل تسديد المبلغ المستحق عليه، وهو الأمر الذي أدى بالمؤسسة إلى اتخاذ قرار بتسجيل خسارة قيمة بـ 20% من حقوق المؤسسة على هذا الزبون.

العمل المطلوب القيام به:

- باستخدام الملاحق المقدمة لك أعلاه والملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:
- إعداد قائمة الزبائن المشكوك فيهم والغير قادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2019/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن؛
- إعداد قائمة الزبائن المشكوك فيهم والغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن؛

الملحق رقم 04:

قائمة الزبائن المشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31								
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة	
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	زيادة مبلغ انخفاض القيمة
								اترجاع من مبلغ انخفاض القيمة

الحل:

1- إعداد قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31

قائمة الزبائن المشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31									
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المعدومة (غير قابلة للتحصيل)		انخفاض القيمة		التسوية (التعديلات)
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	الرفع في مبلغ انخفاض القيمة	
الزبون أحمد	47600	40000	40	16000				16000	
الزبون محمد	107100	90000							
الزبون فريد	23800	20000			20000	3800			
الزبون خالد	95200	80000	70	56000				56000	
الزبون عمر	35700	30000	50	15000				15000	
الزبون توفيق	23800	20000							
المجموع	333200	280000		87000	20000	3800		87000	

2- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2019/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن

ر.ح المدین	ر.ح الدائن	2019/12/31	المبلغ المدین	المبلغ الدائن
416		من حـ/ الزبائن المشكوك فيهم	178500	
	41101	إلى حـ/ الزبون أحمد		47600
	41124	حـ/ الزبون خالد		95200
	41165	حـ/ الزبون عمر		35700
		تحويل زبائن عاديين إلى زبائن مشكوك فيهم		
		//		
685411		من حـ/ أقسط انخفاض قيمة الزبائن	87000	
	4911	إلى حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبائن		87000
		تسجيل خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون 'ع'		
		//		
		من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه	3800	
		حـ/ حقوق معدومة	20000	
		إلى حـ/ زبائن مشكوك فيهم		
	41112	تسجيل الحقوق المعدومة		23800

3- إعداد قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31									
الزبائن		الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحصيل)		انخفاض القيمة	التسوية (التعديلات)
متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	الرفع في مبلغ انخفاض القيمة	استرجاع من مبلغ انخفاض القيمة	
23800	20000	0	0.00	20000	3800	16000		16000	
57120	48000	70	33600			56000		22400	
35700	30000	30	9000			15000		6000	
23800	20000	30	6000				6000		
83300	70000	20	14000				14000		
223720	188000		62600			87000	20000	44400	

4- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
512		من حـ/البنك	23800	
	416	إلى حـ/الزبائن المشكوك فيهم		23800
		تسديد الزبون		
		//		
416		من حـ/الزبائن المشكوك فيهم	107100	
	41187	إلى حـ/الزبون توفيق		23800
	41195	حـ/الزبون حمزة		83300
		تحويل زبائن عاديين إلى زبائن مشكوك فيهم		
		//		
68541		من حـ/أقسط انخفاض قيمة الزبائن	20000	
	4911	إلى حـ/مجمع خسارة قيمة الزبائن		20000
		تسجيل خسارة القيمة المحتملة من الحق المستحق على الزبون		
		'ع'		
		//		
4941		من حـ/مجمع خسارة قيمة الزبائن	44400	
	78541	إلى حـ/استرجاع خسارة قيمة الزبائن		44400
		تسجيل استرجاع خسارة قيمة الزبائن		
		//		
44551		من حـ/الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه	3800	
654		حـ/حقوق معدومة	20000	
	41101	إلى حـ/الزبون أحمد		23800
		تسجيل الحق المدوم على الزبون أحمد		

تمرين رقم 02:

في إطار تربصك كمحاسب بشركة SARL EASYOFT، طلب منك مدير المالية والمحاسبة في هذه الشركة أن تقوم بالتسويات المحاسبية اللازمة المتعلقة بحقوق الشركة على زبائنها في نهاية الدورة المحاسبية، وهذا انطلاقاً من المعطيات المعروضة في الملاحق التالية:

الملحق رقم 01:

وضعية زبائن الشركة بتاريخ 2019/12/31		
الزبائن	المبلغ متضمن الرسم	نسبة انخفاض قيمة الزبائن الواجب تسجيلها
الزبون محمد	107100	35
الزبون فارس	83300	50
الزبون صالح	77350	40
الزبون عمر	68425	65
الزبون علي	58310	35
الزبون رشيد	38080	70
الزبون خالد	104244	30
	536809	

الملحق رقم 02:

وضعية زبائن الشركة بتاريخ 2020/12/31

بعد الجرد لزبائن المؤسسة، وجد المسؤولين عن المالية والمحاسبة في مؤسسة الصفاء أنه من الضروري عرض هذه المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية لزبائن الشركة:

أ- الزبائن الذين سددوا خلال الدورة جزء من الحقوق المستحقة عليهم:

- ❖ الزبون محمد: سدد هذا الزبون 23800 و من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح الشركة، ويرى المسؤولون عن الإدارة المالية في الشركة بضرورة جعل خسارة القيمة المحتملة من الحقوق على هذا الزبون = 40% من الرصيد المتبقي.
- ❖ الزبون فارس: سدد هذا الزبون 35700 و من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح الشركة، ويرى المسؤولون عن الإدارة المالية في الشركة بضرورة جعل خسارة القيمة المحتملة من الحقوق على هذا الزبون = 25% من الرصيد المتبقي.
- ❖ الزبون صالح: سدد هذا الزبون 47600 و من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح الشركة، أما ما تبقى من الحقوق عليه فلن يسدها بسبب إفلاسه وتصفية شركته.

ب- التعديلات الواجب القيام بها فيما يتعلق بخسائر قيمة الحقوق على الزبائن المسجلة خلال الدورة السابقة:

- ❖ الزبون عمر: يرى المسؤولون عن الإدارة المالية في الشركة أن هذا الزبون سيتمكن فقط من تسديد 50% من الحقوق المترتبة على عاتقه لصالح الشركة.
- ❖ الزبون علي: يرى المسؤولون عن الإدارة المالية في الشركة أنه لن يتم تحصيل 15% من حقوق الشركة لدى هذا الزبون.

❖ الزبون رشيد: هذا الزبون تم إشهار إفلاسه من طرف الجهات القضائية والشركة لن تحصل أي مبلغ من حقوقها لديه (حق معدوم).

❖ الزبون خالد: يرى المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة أنه لن يتم تحصيل 60% من حقوق الشركة لدى هذا الزبون.

ت- الزبائن الذين أصبحوا زبائن مشكوك فيهم خلال الدورة الجارية (الحالية):

❖ الزبون هشام: للشركة على هذا الزبون حق بقيمة 47600 وون (TTC)، وقد وصلت إلى الشركة معلومات تنفيذ بأن هذا الزبون يمر بوضعية مالية صعبة، وهو الأمر الذي أدى بمسؤولي الإدارة المالية في الشركة إلى اتخاذ قرار بتسجيل خسارة قيمة بـ 45% من الحق المستحق على هذا الزبون.

❖ الزبون فاروق: للشركة على هذا الزبون حق بقيمة 61880 وون (TTC)، وقد أعلم الشركة أنه لن يسدد لها في الأجل المتفق عليه، وهو الأمر الذي أدى بمسؤولي الإدارة المالية في الشركة إلى اتخاذ قرار بتسجيل خسارة قيمة بـ 35% من الحق المستحق على هذا الزبون.

❖ الزبون عبد القادر: للشركة على هذا الزبون حق بقيمة 73780 وون (TTC)، ويحتل المسؤولي عن الإدارة المالية في الشركة أنه سيتم تحصيل 70% فقط من الحقوق المستحقة على هذا الزبون.

ث- الزبائن الذين لن يسددوا الحقوق المترتبة على عاتقهم لصالح الشركة:

❖ الزبون عبد الله: للشركة على هذا الزبون حق بقيمة 34510 وون (TTC)، وهذا الزبون لن يقوم بتسديد أي مبلغ من هذا الحق.

❖ الزبون رابح: للشركة على هذا الزبون حق بقيمة 111860 وون (TTC)، وهذا الزبون لن يقوم بتسديد الحقوق المستحقة على عاتقه.

العمل المطلوب القيام به:

باستخدام الملاحق المقدمة لك أعلاه والملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:

- إعداد قائمة الزبائن المشكوك فيهم والغير قادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2019/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن؛
- إعداد قائمة الزبائن المشكوك فيهم والغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن؛

الملحق رقم 03:

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31								
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة	
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	التسوية (التعديلات)
								زيادة مبلغ انخفاض القيمة
								اترجاع من مبلغ انخفاض القيمة

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

الحل:

1- إعداد قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2019/12/31									
الزبائن		الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة	التسوية (التعديلات)
		متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	الرفع فيبي استرجاع من مبلغ انخفاض القيمة
الزبون محمد	107100		90000	35	31500				31500
الزبون فارس	83300		70000	50	35000				35000
الزبون صالح	77350		65000	40	26000				26000
الزبون عمر	68425		57500	65	37375				37375
الزبون علي	58310		49000	35	17150				17150
الزبون رشيد	38080		32000	70	22400				22400
الزبون خالد	104244		87600	30	26280				26280
المجموع	536809		451100		195705				195705

2- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2019/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن

المبلغ المدين	2019/12/31	ر.ح المدين
416	من حـ/ الزبائن المشكوك فيهم	
	إلى حـ/ الزبون محمد	41101
	حـ/ الزبون فارس	41102
	حـ/ الزبون صالح	41103
	حـ/ الزبون عمر	41104
	حـ/ الزبون علي	41105
	حـ/ الزبون رشيد	41106
	حـ/ الزبون خالد	41107
	تحويل زبائن عاديين إلى زبائن مشكوك فيهم	
	//	
68541	من حـ/ أقسط انخفاض قيمة الزبائن	
	إلى حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبائن	4911
	تسجيل خسارة القيمة المحتملة من الحقوق المستحقة على الزبائن	
536809		
195705		
195705		

3- إعداد قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31									
التسوية (التعديلات)		انخفاض القيمة	الحقوق المدومة (غير قابلة		انخفاض القيمة خلال		الحقوق على الزبائن عند		الزبائن
			للتحصيل)		الدورة الحالية		نهاية الدورة المحاسبية		
الرفع في	استرجاع	خلال	الرسم	خارج	المبلغ	%	خارج	متضمن	
مبلغ	من مبلغ	الدورة		الرسم			الرسم	الرسم	
انخفاض	انخفاض	السابقة							
القيمة	القيمة								
3500		31500			28000	40	70000	83300	الزبون محمد
25000		35000			10000	25	40000	47600	الزبون فارس
26000		26000	4750	25000			25000	29750	الزبون صالح
	8625	37375			46000	80	57500	68425	الزبون عمر
	7350	17150			24500	50	49000	58310	الزبون علي
22400		22400	6080	32000			32000	38080	الزبون رشيد
	26280	26280			52560	60	87600	104244	الزبون خالد
	18000				18000	45	40000	47600	الزبون هشام
	18200				18200	35	52000	61880	الزبون فاروق
	18600				18600	30	62000	73780	الزبون هيثم
			5510	29000			29000	34510	الزبون عبدالله
			17860	94000			94000	111860	الزبون رابع
76900	97055	195705	34200	180000	215860		638100	759339	المجموع

4- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن

المدين	ر. ح الدائن	2020/12/31	المدين	المبلغ الدائن
512	ر. ح الدائن	من حـ/ البنك	23800	23800
416	416	إلى حـ/ الزبائن المشكوك فيهم تسجيل تسديد الزبون محمد لجزء من المبلغ المستحق عليه //	35700	35700
512	416	من حـ/ البنك إلى حـ/ الزبائن المشكوك فيهم تسجيل تسديد الزبون فارس لجزء من المبلغ المستحق عليه //	47600	47600
512	416	من حـ/ البنك إلى حـ/ الزبائن المشكوك فيهم تسجيل تسديد الزبون صالح لجزء من المبلغ المستحق عليه //	183260	47600
416	41108	من حـ/ الزبائن المشكوك فيهم إلى حـ/ الزبون هشام	61880	61880
	41109	حـ/ الزبون فاروق	73780	73780
	41110	حـ/ الزبون هيثم		

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

97055	97055	تحويل زبائن عاديين إلى زبائن مشكوك فيهم // من حـ/ أقسط انخفاض قيمة الزبائن إلى حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبائن	4911	68541
		تسجيل خسارة القيمة المحتملة من الحقوق المستحقة على الزبائن // من حـ/ مجمع خسارة قيمة الزبائن إلى حـ/ استرجاع خسارة قيمة الزبائن		
76900	76900	تسجيل استرجاع خسارة قيمة الزبائن // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة	78541	4941
		إلى حـ/ زبائن مشكوك فيهم تسجيل الحق المعلوم على الزبائن المشكوك فيهم // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة		
67830	10830 57000	إلى حـ/ الزبون عبد الله تسجيل الحق المعلوم على الزبون عبد الله // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة	416	44551 654
		إلى حـ/ الزبون عبد الله تسجيل الحق المعلوم على الزبون عبد الله // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة		
34510	5510 29000	إلى حـ/ الزبون عبد الله تسجيل الحق المعلوم على الزبون عبد الله // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة	41111	44551 654
		إلى حـ/ الزبون عبد الله تسجيل الحق المعلوم على الزبون عبد الله // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة		
111860	17860 94000	إلى حـ/ الزبون رابع تسجيل الحق المعلوم على الزبون رابع // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة	41112	44551 654
		إلى حـ/ الزبون رابع تسجيل الحق المعلوم على الزبون رابع // من حـ/ الرسم على القيمة المضافة الواجب إلغائه حـ/ حقوق معدومة		

تمارين مقترحة للحل:

تمرين رقم 01:

الجدول التالي يبين وضعية زبائن مؤسسة الهناء في 2020/12/31

الزبون	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	خسارة القيمة في 2019/12/31	التسديد خلال دورة 2020	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون أحمد	159650	29000	23400	يحتمل عدم تسديده لـ 30% من الرصيد المتبقي
الزبون محمد	166140	18000	35100	يحتمل عدم تسديده لـ 10% من الرصيد المتبقي
الزبون خالد	210000	13700	90000	سيسد كل ما عليه
الزبون طارق	117000	15000	117000	؟
الزبون فريد	175500	75000	29250	حالة إفلاس نهائي
الزبون رشيد	70200	35000	58500	حالة إفلاس نهائي
الزبون عمر	95940	-	-	يحتمل عدم تسديده لـ 25% من دينه
الزبون عبد القادر	84240	-	-	أعلن إفلاسه ولن يسدد

العمل المطلوب القيام به:

باستخدام الملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:

- إعداد قائمة الزبائن المشكوك فيهم والغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31، أي صنف الزائن حسب وضعيتهم المالية؛

- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن؛

الملحق:

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31								
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحصيل)		انخفاض القيمة	
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	التسوية (التعديلات)
								زيادة مبلغ من انخفاض القيمة
								اترجاع مبلغ من انخفاض القيمة

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

تمرين رقم 02:

قائمة شركة الإخوة رحيم بتلخيص وضعية زبائنها بتاريخ 2020/12/31 في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 01: وضعية الزبائن المشكوك فيهم والمفلسين (غير القادرين على الدفع)

الزبون	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	خسارة القيمة في 2019/12/31	التسديد خلال دورة 2020	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون أحمد	154700	5000	95200	يحتمل عدم تسديده لـ 30% من الرصيد المتبقي
الزبون محمد	197540	62000	78540	يحتمل تسديده فقط لـ 10% من الرصيد المتبقي
الزبون صديق	130900	38500	130900	–
الزبون علي	53550	13500	35700	أعلن إفلاسه
الزبون طاهر	190400	40000	107100	سيسدد كامل دينه
الزبون عثمان	95200	47600	65450	أعلن إفلاسه

بالنسبة للتسديدات التي تمت خلال دورة 2020 لقد تم تسجيلها محاسبيا.

الجدول رقم 02: وضعية الزبائن العادين

الزبائن	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون عبد الله	464100	يحتمل عدم تسديده لـ 30% من الرصيد المتبقي
الزبون مجيد	321300	أعلن إفلاسه

العمل المطلوب القيام به:

- إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19% وباستخدام الملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:
- إعداد قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31، أي صنف الزائن حسب وضعيتهم المالية؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن، مع تبرير العمليات الحسابية.
- سجل قيود التسوية المحاسبية الخاصة بالحقوق على الزبائن المطلوب تسجيلها بتاريخ 2020/12/31، مع تبرير العمليات الحسابية.

الملحق:

قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 20/12/31									
الزبائن		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة	
الزبائن	المتضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	انخفاض القيمة	زيادة	اترجاع

تمرين رقم 03:

بتاريخ 2020/12/31 استخرجت من ميزان المراجعة قبل الجرد والتسوية لمؤسسة الصفاء الحسابات المبينة فيما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411	الزبائن	571200	
416	زبائن مشكوك فيهم	254660	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	-	107000

وقد كانت المعلومات المتوصل إليها بعد الإنتهاء من عملية جرد الحقوق على الزبائن ملخصة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 01: وضعية الزبائن المشكوك فيهم والمفلسين (غير القادرين على الدفع)

الزبون	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	خسارة القيمة في 2019/12/31	التسديد خلال دورة 2020	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون عبد الخالق	1190000	20%	42840	يحتمل عدم تسديده لـ 40% من الرصيد المتبقي
الزبون إدريس	197540	24000	99960	أعلن إفلاسه
الزبون محمد	130900	؟	114240	يحتمل تسديده فقط لـ 50% من الرصيد المتبقي

الجدول رقم 02: وضعية الزبائن العادين

الزبائن	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون عبد الله	150535	يحتمل عدم تسديده لـ 20% من الرصيد المتبقي
الزبون خالد	381990	يحتمل تسديده لـ 70% من الرصيد

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

		المتبقي
--	--	---------

العمل المطلوب القيام به:

باستخدام الملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:

- إعداد قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31، أي صنف الزائن حسب وضعيتهم المالية؛
- القيام بالتسجيلات المحاسبية اللازمة بتاريخ 2020/12/31 فيما يتعلق بالحقوق على الزبائن، مع تبرير العمليات الحسابية.
- سجل قيود التسوية المحاسبية الخاصة بالحقوق على الزبائن المطلوب تسجيلها بتاريخ 2020/12/31، مع تبرير العمليات الحسابية، علماً أن كل التسديدات تم تسجيلها محاسبياً و أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

الملحق:

قائمة الزبائن العاديين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31									
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة		التسوية (التعديلات)
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	زيادة	اترجاع
								مبلغ انخفاض القيمة	مبلغ انخفاض القيمة

تمرين رقم 04:

بتاريخ 2020/12/31 استخرجت من ميزان المراجعة قبل الجرد والتسوية لمؤسسة الأصيل الحسابات المبينة فيما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411	الزبائن	265370	
416	زبائن مشكوك فيهم	283220	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	-	140000

وقد كانت المعلومات المتوصل إليها بعد الإنتهاء من عملية جرد الحقوق على الزبائن ملخصة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 01: وضعية الزبائن المشكوك فيهم والمفلسين (غير القادرين على الدفع)

الزبون	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	خسارة القيمة في 2019/12/31	التسديد خلال دورة 2020	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون فريد	؟	16%	168980	يحتمل عدم تسديده لـ 40% من الرصيد

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

المتبقي				
الزبون عبد الرحمان	476000	80000	380800	سيسد كل دينه
الزبون يعقوب	؟	12000	595000	سدد كامل دينه

الجدول رقم 02: وضعية الزبائن العادين

الزبائن	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون زكريا	146370	يحتمل عدم تسديده لـ 25% من الرصيد المتبقي

العمل المطلوب القيام به:

باستخدام الملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:

- إعداد قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31، أي صنف الزائن حسب وضعيتهم المالية؛
- سجل قيود التسوية المحاسبية الخاصة بالحقوق على الزبائن المطلوب تسجيلها بتاريخ 2020/12/31، مع تبرير العمليات المحاسبية، علما أن كل التسديدات تم تسجيلها محاسبيا و أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

الملحق:

قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31									
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحصيل)		انخفاض القيمة		التسوية (التعديلات)
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم	خلال الدورة السابقة	زيادة	اترجاع
								مبلغ انخفاض القيمة	من مبلغ انخفاض القيمة

تمرين رقم 05:

بتاريخ 2020/12/31 استخرجت من ميزان المراجعة قبل الجرد والتسوية لشركة العملاق الحسابات المبينة فيما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
411	الزبائن	595000	
416	زبائن مشكوك فيهم	346290	
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	-	96000

وقد كانت المعلومات المتوصل إليها بعد الإنتهاء من عملية جرد الحقوق على الزبائن ملخصة في الجدولين التاليين:

الجدول رقم 01: وضعية الزبائن المشكوك فيهم والمفلسين (غير القادرين على الدفع)

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

الزبون	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	خسارة القيمة في 2019/12/31	التسديد خلال دورة 2020	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون هشام	؟	24%	-	يحتمل عدم تسديده لـ 20% من الرصيد المتبقي
الزبون محمد	؟	66000	-	أعلن إفلاسه

الجدول رقم 02: وضعية الزبائن العادين

الزبائن	مبلغ الحق خلال الدورة (TTC)	الوضعية المالية في 2020/12/31
الزبون أحمد	309996	أعلن إفلاسه
الزبون خالد	238000	يحتمل تسديده فقط لـ 75% من دينه

العمل المطلوب القيام به:

باستخدام الملحق المقدم لك أدناه، يطلب منك القيام بما يلي:

- إعداد قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير قادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31، أي صنف الزائن حسب وضعيتهم المالية؛
- سجل قيود التسوية المحاسبية الخاصة بالحقوق على الزبائن المطلوب تسجيلها بتاريخ 2020/12/31، مع تبرير العمليات الحسابية، علماً أن كل التسديدات تم تسجيلها محاسبياً و أن معدل الرسم على القيمة المضافة = 19%.

الملحق:

قائمة الزبائن العادين والمشكوك فيهم وغير القادرين على الدفع بتاريخ 2020/12/31								
الزبائن	الحقوق على الزائن عند نهاية الدورة المحاسبية		انخفاض القيمة خلال الدورة الحالية		الحقوق المدومة (غير قابلة للتحويل)		انخفاض القيمة خلال الدورة السابقة	التسوية (التعديلات)
	متضمن الرسم	خارج الرسم	%	المبلغ	خارج الرسم	الرسم		

الفصل الرابع: المعالجة المحاسبية لخسائر انخفاض قيمة الأصول الجارية

تمرين رقم 06: يلخص الجدول التالي وضعية الزبائن المشكوك فيهم للشركة 'س' وذلك بتاريخ 2019/12/31

الزبائن	مبلغ الدين متضمن الرسم	مبلغ الدين خارج الرسم	خسارة قيمة في 2018/12/31		خسارة قيمة في 2019/12/31		تعديل خسارة القيمة	
			%	مبلغ	%	مبلغ	تخصيص	استرجاع
هشام	40950	.....	.....	5250	20	.....	.....	.....
محمد	.....	.....	40	.....	25	22500	.....	.....
أحمد	.....	.....	12	.....	.....	10000	.....	.....

العمل المطلوب القيام به:

- أكمل الجدول أعلاه مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة 19%

- سجل قيود التسوية الضرورية في 2019/12/31

تمرين رقم 07: نقدم إليك فيما يلي ميزان مراجعة المؤسسة 'أ' وهذا قبل إنجاز أعمال الجرد والتسوية في 2020/12/31

411	الزبائن	409500
416	الزبائن المشكوك فيهم	140400
491	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	78000

وضعية الزبائن المشكوك فيهم

اسم الزبون	مبلغ متضمن الرسم	خسارة قيمة في 2019 /12/31	مبلغ مسدد خلال سنة 2020	الوضعية في 2020/12/31
خالد	.....	20% من الحق	17550	يحتمل عدم تسديد 30 % من الرصيد
فاتح	.....	40% من الحق	35100	يحتمل تسديد 70 % من الرصيد
عمر	93600	40000	52650	حالة إفلاس نهائي

العمل المطلوب القيام به:

- أكمل الجدول أعلاه مع العلم أن الرسم على القيمة المضافة 19%

- سجل قيود التسوية الضرورية في 2020/12/31

الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية للمؤونات (المخصصات)

تمهيد:

يعد مفهوم الحيلة والحذر من المفاهيم الرئيسية التي تتطلبها الخصائص النوعية لإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الثقة في هذه القوائم وعدم المبالغة في إظهار النتائج المحاسبية. فقد تتكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف مستقبلية ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية.

فقد يحدث في نهاية دورة محاسبية معينة وأن تظهر مؤشرات وقرائن تدل على إمكانية تعرض المؤسسة في المستقبل القريب (الدورة اللاحقة) لدفع مبالغ مالية ناتجة عن إلتزامات (خسائر وأعباء) حالية، لكن غير محددة القيمة والتاريخ بشكل دقيق، تنشأ في أغلب الأحيان إما عن:

- أخطار محتملة الوقوع (طبيعية وغير طبيعية)؛
 - إلتزام ضمان المنتج أو الخدمة المقدمة؛
 - عروض وهدايا دعائية؛
 - قيام بعض مراكز التسوق بإجراء سحبوبات على أرقام تذاكر الدخول للزبائن؛
 - نقاط المسافرين الدائم التي تعرضها العديد من شركات الطيران، حيث تقدم تذاكر مجانية أو خصومات عند تجميع عدد محدد من النقاط؛
 - المنازعات أمام المحاكم مع الزبائن والموردين والعمال؛
 - أشغال الترميم والصيانة الواجب القيام بها فيما يتعلق بالأصول الثابتة المتحصل عليها في إطار عقود الإمتياز.
- وفي جميع الحالات السابقة الذكر، فإنه يجب على المؤسسة في إطار الإلتزام بتطبيق مبدأ الحيلة والحذر، أن تقوم بتكوين مبالغ (مؤونات، مخصصات) من إيراداتها لمواجهة هذه الخسائر والأعباء الحالية المحتملة الوقوع في المستقبل القريب.

وتجدر الإشارة إلى أنه قبل إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم 37، قد كان هناك غياب كبير لقواعد واضحة للاعتراف والقياس المحاسبي فيما يتعلق بالمؤونات (المخصصات)، وهو الأمر الذي سمح للمؤسسات والشركات أن تسجل مع مصاريفها عدد هائل من المؤونات المبالغ فيها، وهذا بغية التلاعب بالنتائج المحاسبية والأداء المالي، فقد كان يتم استخدام مصطلح المؤونات دون التقيد بأي أسس أو شروط عند إعداد القوائم المالية في نهاية الدورة المحاسبية.

وفيمايلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل إلى المعالجة المحاسبية المطلوبة للمؤونات، وهذا حسب أسس وقواعد كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة، حسب ما هو موضح في النقاط التالية

I- تعريف المؤونات (المخصصات) وشروط تكوينها:

I-1- تعريف المؤونات (المخصصات): حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 37، فإن المؤونات (أو ما

يصطلح عليه كذلك بالمخصصات) تعرف على أنها إلتزامات حالية على المؤسسة (قانونية أو استتاجية (نافعة، بنائة، ضمنية))، توقيتها ومبلغها غير مؤكدين، ناشئة عن أحداث سابقة، ويتوقع أن ينجم عن تسويتها تدفق موارد تتضمن منافع اقتصادية صادر من المؤسسة لصالح الغير⁶.

كما عرفت المؤونات على أنها المقابل النقدي الواجب تكوينه في نهاية دورة محاسبية معينة، لمواجهة الإلتزامات (الأعباء) التي تتصف بعدم اليقين بالنسبة لمبلغها وتاريخ وقوعها، فهذه الإلتزامات هي مؤكدة الوقوع لكنها برزت خلال نهاية الدورة المحاسبية الجارية، لذلك لابد من تسجيلها محاسبيا في نهاية هذه الدورة، وهذا حتى تكون النتيجة المحاسبية المحددة من قبل المؤسسة دقيقة وواضحة وصادقة.

إذن المؤونة هي تقدير محاسبي للإلتزامات مؤكدة الوقوع ومحددة الهدف والطبيعة، ناتجة عن أحداث سابقة تظهر جليا أثناء القيام بعملية الجرد، غير أن توقيتها ومبلغها غير معروفين بصفة دقيقة ونهائية، فبصفة عامة المؤونة:

❖ **تهدف إلى تقدير إلتزام (عبء) نسبة احتمال وقوعه أكبر من نسبة احتمال عدم وقوعه:** وهنا يجب التنبيه إلى أنه في حالة ما إذا كان على المؤسسة وجوبا أن تتحمل إلتزام مؤكد بشكل نهائي، فإنه ينبغي عليها تسجيل هذا الإلتزام كمصروف واجب الدفع وليس تكوين مؤونة له. كما يجب التنبيه كذلك إلى أن المؤونة يمكن إلغاؤها جزئيا أو كليا إذا أصبحت بدون هدف أي غير مبررة؛

❖ **يجب أن تكون محددة الطبيعة والهدف بدقة:** وهذا مفاده أنه لا يمكن تكوين مؤونة شاملة لجميع الإلتزامات الحالية (الأعباء) التي تتصف بعدم اليقين بالنسبة لمبلغها وتاريخ وقوعها، وإنما يجب أن تكون مؤونة خاصة بكل إلتزام من عناصر الإلتزامات الحالية (الأعباء) التي تتصف بعدم اليقين بالنسبة لمبلغها وتاريخ وقوعها؛

❖ **يجب أن ترتبط بأحداث نشأت أثناء الجرد:** وهذا مفاده أنه لا يمكن تكوين مؤونة لتغطية أي إلتزام حالي يتصف بعدم اليقين بالنسبة لمبلغه وتاريخ وقوعه، إلا في نهاية الدورة المحاسبية، وليس في بدايتها أو أثنائها.

I-2- شروط تكوين المؤونات (شروط الإعتراف للمؤونات):

لقد نص كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 37، على أنه يتم الإعتراف بالمؤونات (المخصصات) إذا، وفقط إذا، تم استيفاء جميع الشروط التالية:

I-2-1- أن يكون على المؤسسة التزام حالي (قانوني أو استتاجي) نتيجة لحدث سابق (حدث ملزم): يعتبر

أي حدث ماضي مسببا لأي إلتزام حالي إذا كان احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث، وعليه فإنه

⁶ الإلتزام الاحتمالي • Contingent Liability : هو التزام يكون إما - : التزام محتمل ينشأ عن أحداث سابقة ولا يتأكد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي أو أكثر غير مؤكد ولا تقع هذه الأحداث بالكامل تحت سيطرة المنشأة معدة التقارير المالية ، أو • التزام حالي ناشئ عن أحداث سابقة ولا يتم الاعتراف به • : إما لأن هـ من غير المحتمل أن يتطلب تسوية هذا الإلتزام حدوث تدفق في الموارد إلى الخارج • . أو أن هـ لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام بموثوقية كافية.

ليست كل الأحداث السابقة مؤدية إلى وجود إلتزام حالي، ولكن فقط الحدث الملزم هو الذي يؤدي إلتزام حالي، هذا الأخير الذي يعرفه معيار المحاسبة الدولي رقم 37 على أنه الحدث الذي لا يترك أمام المؤسسة أي خيار واقعي سوى أن تسوي الإلتزام.

إذن الحدث الملزم كما سبق أن ذكرنا، هو الحدث الذي يؤدي إلى إلتزام حالي، ومن هذا المنطلق فإن الأحداث الماضية التي تمثل أحداثا ملزمة فإنه يجب الإقرار والإعتراف بها كمؤونات وهذا فقط:

- عندما يتم فرض تنفيذ الإلتزام بموجب القانون: تنشأ الإلتزامات القانونية عادة من أي تشريع أو قانوني وجود عقد مثل عقد ضمان ما بعد البيع؛

- أو في حالة الإلتزام الإستنتاجي (الحكمي، الإستنباطي): الإلتزام الإستنتاجي هو إلتزام ينتج من الممارسات السابقة للمؤسسة التي تشير إلى إلتزام المؤسسة بتعهداتها المعلنة للزبائن أو الغير دون وجود عقد، وبصفة عامة تنشأ الإلتزامات الإستنتاجية فقط عند توفر الشرطين التاليين:

الشرط الأول: أن كل من المؤشرات الصادرة من المؤسسة للأطراف الأخرى في ضوء السلوك المستقر للممارسات السابقة التي قامت بها المؤسسة، والسياسات المنشورة أو البيانات الحالية المحددة بصورة كافية، تبين وتشير إلى أنها سوف تقوم بمسؤوليات معينة، أي حدوث استنتاجات لدى الأطراف الأخرى وذلك في ضوء التعاملات السابقة للمؤسسة، بأن هذه الأخيرة سوف تقوم في المستقبل بتسوية إلتزامات معينة بواسطة مواردها المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

إن مفاد ومضمون ما سبق من كلام فيما يتعلق بهذا الشرط، هو ضرورة وجود نمط ثابت من الممارسة السابقة للمؤسسة أو السياسة المعلنة من طرفها لأطراف أخرى، بأنها ستقبل مسؤوليات معينة، أي أن المؤسسة تتعهد للغير بأنها ستلتزم بتنفيذ إلتزامات معينة، مثل قيام إحدى شركات النفط بالتعهد من خلال التصريحات عن نيتها بتنظيف المنطقة المحيطة بالشركة خلال السنة القادمة، وهذا دون وجود إلتزام قانوني يجبرها على ذلك.

الشرط الثاني: أن المؤسسة قد وجدت انطباع وتوقع صحيح من جانب الأطراف الأخرى (سكان المنطقة المحيطة أو المتضررين من التلوث البيئي مثلا) أنها سوف تلتزم بتنفيذ هذه التعهدات.

مثال رقم 01:

إن شركة 'أكسلنت انك' هي شركة تعمل في مجال التنقيب عن النفط بالقرب من شواطئ جزر 'أكسسويل'، وقد وظفت خبراء من مختلف دول العالم متخصصين في التنقيب عن النفط، ورغم حرصها الشديد وكافة الجهود المبذولة من قبلها للحفاظ على نظافة البيئة، كان هناك تسرب كبير للنفط أثار انتباه وسائل الإعلام كما أثار احتجاج كبير من طرف علماء البيئة، وهو الأمر الذي أدى بالشركة إلى تشكيل لجنة خبراء قانونيين لتقديم لها الإستشارة حول العواقب القانونية المترتبة عن هذا التسرب.

وقد أفادت هذه اللجنة القانونية في تقريرها بأنه لا يوجد أي قانون يقتضي من الشركة أن تقوم بدفع أي شيء مقابل تسرب النفط، كما أفادت نفس اللجنة أن برلمان جزيرة اكسسويل يدرس سن مثل هذا القانون، إلا أنه من المحتمل أن يستغرق عاما لتتم صياغته بالصورة النهائية من تاريخ تسرب النفط.

مع العلم أنه في السابق عند وقوع الشركات في مثل هذه المشاكل كانت تقوم بإجراء تسوية مع علماء البيئة عن طريق دفع مبالغ ضخمة من خلال تسويات تتم خارج المحاكم، وهو الأمر الذي دفع بشركة 'أكسلنت انك' في كثير من إعلاناتها التلفزيونية ونشاتها الترويجية إلى التصريح بوضوح بأنها مدركة تمام الإدراك لمسؤوليتها تجاه البيئة وأنها ستعوض أي أضرار أو خسائر قد تنشأ نتيجة عملية التنقيب، وقد تم الإعلان عن هذه السياسة بشكل واسع وأقر المدير التنفيذي للشركة بهذه السياسة في الاجتماعات الرسمية واللقاءات الصحفية عندما طرح عليه العامة أسئلة حول هذه القضية.

العمل المطلوب القيام به:

هل ما ورد أعلاه يؤدي إلى نشوء حدث ملزم يقتضي من شركة 'أكسلنت انك' تكوين مخصص معين لتكلفة (مصاريف) التعويض عن مسألة تسرب النفط.

الحل:

من خلال ما ورد أعلاه يتضح:

- أنه هناك إلزام حالي نتيجة حدث ملزم سابق، والحدث الملزم هو تسرب النفط ولأنه لا يوجد بعد تشريع معمول به يلزم أي شركة تعمل في جزر اكسسويل بتنظيف التسرب فإنه لا يوجد إلزام قانوني، إلا أن الظروف المحيطة بالقضية تشير بوضوح إلى وجود إلزام نافعا، حيث أوجدت الشركة من خلال سياستها المعلنة وبياناتها العامة توقعاً لدى الجمهور عموماً بأنها ستقوم بتلبية إلزاماتها البيئية؛
 - وأنه من المحتمل حدوث تدفق صادر من الموارد التي تمثل المنافع الاقتصادية؛
- إذن ينبغي أن يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكلفة تنظيف النفط المتسرب.

I-2-2- أن يكون من المحتمل (أي أن احتمال الحدوث أكبر من احتمال عدم الحدوث) تسوية هذا الإلتزام

بواسطة موارد المؤسسة المتضمنة للمنافع الاقتصادية (من المتوقع حدوث تدفق خارج لتسوية الإلتزام):

حتى يتم الإعتراف بالمؤونة وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية وإظهارها بالقوائم المالية، فإنه من الضروري أن ترتبط هذه المؤونة بالإلتزام حالي، وأيضا ينبغي أن يكون محتملاً أن يتم تسديد هذا الإلتزام لصالح أطراف أخرى بواسطة حدوث تدفق خارج من المؤسسة لموارد متضمنة منافع اقتصادية؛ ويشير مفهوم 'محتمل' لأغراض المؤونات، إلى أن احتمالية حدوث التدفق الصادر مثل دفع مبالغ نقدية في المستقبل هي احتمالية مرجحة، أي أن احتمالية حدوثه مرجحة أكثر من عدم حدوثه، أي فرص حدوثه تتجاوز نسبة 50%.

I-2-3- أن يكون من الممكن إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام (أن يكون من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية):

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 37، على أنه يجب تحديد المبلغ المعترف به كمؤونة على أساس أفضل تقدير للنفقة المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية العامة، أي أنه يجب تحديد أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي بتاريخ إعداد القوائم المالية، وهذا من خلال الاعتماد على الخبرة السابقة أو من خلال الاعتماد على الخبراء القانونيين أو الفنيين، وإذا كانت عملية تحديد المبلغ المطلوب لتسديد الالتزام غير موثوقة، فإنه في هذه الحالة لا يتم الاعتراف بالمؤونة، وإنما يتم الإفصاح في الملحق عن خصوم (التزامات) محتملة. كما نص نفس المعيار في ذات السياق على أنه يمكن توقع أن بعض من النفقات أو كلها المطلوبة لتشكيل المؤونة سوف تسدد عن طريق طرف آخر مثلاً بواسطة المطالبات التأمينية، التعويضات أو ضمانات موردين. ويتم معالجة عمليات السداد في هذه الحالة كما يلي:

- الاعتراف بأي دفعات يتم تلقيها من الطرف الآخر عندما يكون مؤكداً بصورة فعالة أنه سيتم استلام الدفعة إذا قامت المؤسسة بتسوية الالتزام؛
- معاملة الدفعة كأصل منفصل؛
- يكمن عرض المصروف المرتبط بالمؤونة بصافي المبلغ بعد خصم الدفعة من الطرف الثالث وذلك في قائمة حساب النتيجة.

مثال رقم 02:

تملك وكالة تجارة السيارات ورشة عمل تستخدمها لصيانة السيارات. بموجب كفالة، وفي إعدادها لبياناتها المالية، تحتاج وكالة تجارة السيارات للتحقق من مخصص الكفالة الذي يطلب منها تقديمه في نهاية السنة، وفيما يلي الخبرة السابقة للشركة في مطالبات الكفالة:

- 60% من السيارات المباعة في السنة لا تشتمل على أي خلل،
- 25% من السيارات المباعة في السنة تشتمل على خلل عادي،
- 15% من السيارات المباعة في السنة تشتمل على خلل كبير.

تبلغ تكلفة معالجة الخلل العادي في السيارة ما قيمته 10000 و، كما تبلغ تكلفة معالجة الخلل الكبير في السيارة 30000 و.

العمل المطلوب القيام به:

حساب مبلغ مخصص الكفالات المطلوب تكوينه في نهاية العام.

الحل:

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات المطلوب في نهاية السنة هو:

$$[(30000 \times 15\%) + (10000 \times 25\%) + (0 \times 60\%)] = 7000 \text{ و.}$$

مثال رقم 03:

تقوم الشركة العربية ببيع الحواسيب، ويتم منح الزبائن كفالات لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2014 باعت الشركة 400 جهاز كمبيوتر، ومن الخبرة السابقة للشركة فإن:

- 40% من الأجهزة المباعة لا يتم إعادتها من قبل الزبائن لإجراء صيانة ضمن فترة الكفالة؛
- 50% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الكفالة؛
- 10% من الأجهزة المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الكفالة.

تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة للجهاز الواحد 50ون، في حين تكلفة الصيانة الجوهرية للجهاز الواحد فتبلغ 100ون.

العمل المطلوب القيام به:

أحسب مبلغ مخصص الكفالات الواجب تكوينه بتاريخ 2014/12/31.

الحل:

$$\text{القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات} = (0 \times 40\% \times 400) + (50 \times 50\% \times 400) + (100 \times 10\% \times 400) = 14000 \text{ ون.}$$

ملاحظات هامة:

ملاحظة رقم 01:

لا يمكن استخدام المؤونات التي تم تكوينها لتسوية التزامات غير النفقة التي تم تكوين المؤونة لها، أي يجب استخدام أي مؤونة في تسوية الإلتزامات المتعلقة بالنفقة التي تم تكوينها من أجلها والتي تم الإعتراف بها.

ملاحظة رقم 02:

لا يمكن الإعتراف بمؤونات لخسائر التشغيل المستقبلية، حيث أن أي توقع لها يعتبر دليلاً على أن أصول معينة متعلقة بالتشغيل سوف تنخفض قيمتها، وبالتالي فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 هو الذي سيطبق حنئذ.

II- الحسابات المستعملة في ظل النظام المحاسبي المالي عند المعالجة المحاسبية للمؤونات:

عندما تطرقنا إلى تعريف المؤونات، اتضح لنا جلياً أن المؤونات في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة هي ذلك المصطلح الذي يعبر عن إلتزامات قائمة إلا أنها تتصف بعدم اليقين فيما يتعلق بمبلغها وتاريخ استحقاقها، وهذا الأخير (أي تاريخ الإستحقاق) جعل المؤونات في ظل النظام المحاسبي المالي تصنف إلى قسمين نوضحهما فيما يلي:

II-1- المؤونات المكونة للإلتزامات التي يمكن أن يترتب عن تسديدها خروج تدفقات نقدية في أجل أقصاه

اثنا عشر شهراً: لقد عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها تعبر عن إلتزامات مالية تتصف بعنصر عدم التأكد واليقين بالنسبة لمبلغها أو لتحقق حدوثها، ومن الممكن أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهراً المقبلة على تاريخ نهاية

الدورة وهذا كحد أقصى لتاريخ وقوعها، ولقد خصص لها النظام المحاسبي المالي حـ/481-مؤونة الخصوم الجارية.

ولقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه عند إقفال حسابات دورة مالية معينة فإن الخصوم (الإلتزامات) التي يكون مبلغها غير مؤكد والتي من المحتمل أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا، تكون موضوع تسجيل محاسبي في الجانب الدائن من الحساب 481، ومن أمثلتها نذكر:

- مؤونة تغطية المنازعات مع الغير أمام المحاكم: وهي المبالغ التي تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات عن نزاعات قضائية معهم، كالنزاع مع الزبائن والموردين حول نوعية السلعة المتفق عليها، أو النزاع مع عامل بسبب توقيفه.
- مؤونة الضمانات المقدمة للزبائن
- مؤونة تغطية الغرامات المالية اتجاه مصلحة الضرائب بسبب التأخر وعدم الدفع للمستحقات الجبائية في وقتها المحدد

II-2- المؤونات المكونة للإلتزامات التي يمكن أن يترتب عن تسديدها خروج تدفقات نقدية في أجل يتعدى اثنا عشر شهرا:

هي الأموال المكونة قصد مواجهة الإلتزامات التي نشأت خلال الدورة المحاسبية الجارية، والتي لا يمكن أن تتحملها دورة محاسبية واحدة، وهذا بسبب طبيعتها وأهميتها، ومن أمثلتها نذكر:

II-2-1- المؤونات المخصصة لمواجهة إلتزامات التقاعد: ولقد خصص لها حـ/153-مؤونات المعاشات والإلتزامات المماثلة؛ ويسجل في هذا الحساب مبلغ إلتزامات المؤسسة في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات بسبب الإنصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة لأفراد المستخدمين لديها وشركائها ووكلائها الإجماعيين. واحتساب هذه الأنظمة من المعاش والإحالات على التقاعد أو ما شابه ذلك يقتضي من المؤسسة:

- أن تستخدم التقنيات الحسابية لكي تقدر بصورة صحيحة مبلغ المنافع التي يستحقها أفراد المستخدمين في مقابل الخدمات التي أدوها طوال السنة المالية أو السنوات السابقة. وعليه فإن التقديرات يجب أن تتم حول المعيرات الديمغرافية (الوفيات ودوران المستخدمين) والمالية (الزيادات المستقبلية في الأجور وارتفاع تكاليف الرعاية الطبية).

- أن تحدد القيمة المعنية لهذه المنافع المستحقة للمستخدمين وأمثالهم.

II-2-2- المؤونات المخصصة لمواجهة الضرائب: ولقد خصص لها حـ/155-مؤونات للضرائب؛ ويسجل في هذا الحساب مبلغ المؤونات المكونة للوفاء بالإلتزامات والأعباء الضريبية الممكن إستحقاقها ودفعها في العام المقبل ولكنها مرتبطة بالعمليات المحققة خلال السنة الجارية، ومن الأحداث الملزمة لتكوين مثل هذا النوع من المؤونات نذكر:

- عبء (إلتزام) ضريبي إضافي منتظر بسبب تعديل جبائي متعلق بتطبيق ضريبة جديدة لم يتم تحديد مبلغها في نهاية السنة الجارية؛
- إقدام المؤسسة على القيام ببعض الأنشطة التي تؤدي إلى منعها من الاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي كان القانون يحولها الحصول عليها؛
- إقدام المؤسسة على القيام ببعض الأنشطة التي تمنعها من الحصول على امتياز الإخضاع الضريبي للمعدل المخفض؛

II-2-3- المؤونات المخصصة لتجديد الأصول الثابتة المتحصل عليها في إطار إبرام عقود الإمتياز: ولقد

خصص لها حـ/156-مؤونة تجديد الأصول الثابتة؛ ويستعمل هذا الحساب لتسجيل المؤونات التي كونتها المؤسسة ذات الإمتياز، التي يتعين عليها بموجب واجبات تعاقدية أن تجدد أو تصلح الثبتات المذكورة في الإمتياز الممنوح لها، قبل أن تقوم بإرجاعها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الإمتياز أو تحولها إلى أطراف أخرى.

II-2-4- المؤونات الموجهة للأعباء الأخرى: ولقد خصص لها حـ/158-المؤونات الأخرى للأعباء،

الخصوم غير الجارية، ومن بين أهم هذه الأعباء الأخرى التي تدرج المؤونات المكونة لها تحت هذا الحساب نجد:

■ **مؤونة تغطية المنازعات الطويلة المدة مع الغير أمام المحاكم (التعويضات للغير):** وهي المبالغ التي تدفعها المؤسسة للغير كتعويضات عن نزاعات قضائية معهم، كالنزاع مع الزبائن والموردين حول نوعية السلعة المتفق عليها، أو النزاع مع عامل بسبب توقيفه.

■ **مؤونة الضمانات المتعلقة بخدمات ما بعد البيع المقدمة للزبائن:** في ظل اشتداد المنافسة بين الشركات، تجد كل

شركة نفسها مجبرة على انتهاج سياسة تحفيز الزبائن على اقتناء سلعتها من خلال منحهم عقد ضمان يفيد بحصولهم على خدمة مجانية طويلة فترة محددة فيما يتعلق بصيانة وتصليح السلعة التي اشتروها خلال فترة معينة.

وفي هذه الحالة يسمح كل من النظام المحاسبي المالية والمعايير الدولية للمحاسبة للشركة أو المؤسسة مانحة الضمان، أن تكون من إرادتها في نهاية السنة ن مؤونة لمواجهة مصاريف الصيانة والتصليح المجانية التي يمكن أن تقوم بها خلال السنة ن+1.

■ **مؤونة الأضرار والمخاطر البيئية:** في حالة ما إذا كان نشاط مؤسسة ما قد يؤدي إلى الإضرار بالحيث البيئي، فإنه

يجب على هذه المؤسسة أن تقوم بتكوين مؤونة من إيراداتها هدفها هو تغطية مصاريف معالجة وإصلاح جميع الأضرار التي ألحقها نشاط المؤسسة بالحيث البيئي، أو على الأقل تقيصها بنسبة كبيرة.

■ **مؤونة العقود المثقلة بالأعباء (التكاليف):** لقد نص المعيار المحاسبي الدولي على أن الإلتزامات الحالية بموجب

العقود المثقلة بالتكاليف، يجب أن يتم الإقرار بها واعتبارها كمؤونات، مع العلم أن العقود المثقلة بالتكاليف هي تلك العقود التي تكون فيها التكاليف الإلزامية للوفاء بالتزامات العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها منه.

■ **مؤونة إعادة الهيكلة:** يعرف معيار المحاسبة الدولي رقم 37، إعادة الهيكلة بأنه البرنامج الذي تخطط له إدارة المؤسسة (أو الشركة) وتسيطر عليه، والذي يؤدي إلى حدوث تغييرات جوهرية إما في مجال ونطاق العمل الذي تقوم به المؤسسة أو طريقة القيام بذلك العمل.

ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة نذكر بيع خط أعمال أو إيقافه أو غلق مواقع العمل في منطقة معينة وتغيير موقع الأنشطة التجارية والتغييرات في هيكل الإدارة مثل تغيير في المسميات الوظيفية وتعديل الوصف الوظيفي بشكل كبير.

وقد نص هذا المعيار على أنه يتم الاعتراف بمؤونة إعادة الهيكلة عند الوفاء بشروط الاعتراف العادية للمؤونات، وكذلك إذا كانت هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تبين نطاق العمليات التي سيتم إعادة هيكلتها، والمواقع الرئيسية المتأثرة بعملية إعادة الهيكلة، والتعويضات المتوقعة دفعها للموظفين المتوقع الإستهانة عنهم .

وتتضمن مؤونة إعادة الهيكلة التكاليف المباشرة المحتملة عن إعادة الهيكلة، ولا تتضمن المبالغ المرتبطة بالأنشطة المستمرة وتكاليف إعادة تدريب الموظفين والتسويق وتكاليف الأنظمة الجديدة.

وتجدر الإشارة إلى أن الإلتزام الناشئ عن إعادة الهيكلة ينشأ فقط عندما تكون المؤسسة لديها خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة، وقد أثارت توقعاً فعلياً بأنها سوف تنفذ عملية إعادة الهيكلة عن طريق البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن خصائصها الأساسية لتلك المتأثرة بها.

III- المعالجة المحاسبية للمؤونات:

مهما اختلفت طبيعة المؤونات والغرض (الهدف) من تكوينها، فإن معالجتها محاسبياً تتطلب التحكم في معالجة النقاط التالية:

✓ تكوين المؤونة؛

✓ زيادة قيمة المؤونة أو إنقاصها أو إلغائها (تعديل المؤونة)؛

✓ استعمال المؤونة.

وفيما يلي نعالج محاسبياً كلا من عملية تكوين وتعديل أو استعمال المؤونة، وهذا حسب طبيعة المؤونة والهدف من تكوينها

III-1- تكوين المؤونة:

كما سبق وأشرنا إليه في بداية هذا الفصل، قد يحدث وأن تظهر مؤشرات وقرائن في نهاية دورة محاسبية معينة، تدل على إمكانية تعرض المؤسسة في المستقبل القريب (الدورة اللاحقة) لدفع مبالغ مالية ناتجة عن إلتزامات (خسائر وأعباء) حالية، لكن غير محددة القيمة والتاريخ بشكل دقيق، تنشأ في أغلب الأحيان إما عن:

- أخطار محتملة الوقوع (طبيعية وغير طبيعية)؛

- إلزام ضمان المنتج أو الخدمة المقدمة؛

- عروض وهدايا دعائية؛

- قيام بعض مراكز التسوق بإجراء سحبيات على أرقام تذاكر الدخول للزبائن؛
 - نقاط المسافرين الدائم التي تعرضها العديد من شركات الطيران، حيث تقدم تذاكر مجانية أو خصومات عند تجميع عدد محدد من النقاط؛
 - المنازعات أمام المحاكم مع الزبائن والموردين والعمال؛
 - أشغال الترميم والصيانة الواجب القيام بها فيما يتعلق بالأصول الثابتة المتحصل عليها في إطار عقود الإمتياز.
- وفي جميع هذه الحالات، فإنه يجب على المؤسسة في إطار الالتزام بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر، أن تقوم بتكوين مبالغ (مؤونات، مخصصات) من إيراداتها لمواجهة هذه الإلتزامات (الخسائر والأعباء) الحالية الممكن وقوعها في المستقبل القريب، وذلك عن طريق تسجيل أحد القيدتين المحاسبيتين التاليتين وهذا حسب الحالتين التاليتين:

الحالة 1- إذا كانت هذه الإلتزامات (الخسائر والأعباء) الحالية من الممكن أن يقع استحقاقها خلال اثني عشر شهرا المقبلة على تاريخ نهاية الدورة وهذا كحد أقصى لتاريخ وقوعها، فيتم تسجيلها محاسبيا وفقا للقيد التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	12/31 ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
XXX	XXX	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية إلى حـ/ المؤونات - الخصوم الجارية تسجيل تكوين المؤونة	481	685.

الحالة 2- إذا كانت هذه الإلتزامات (الخسائر والأعباء) الحالية من الممكن أن يترتب عن تسديدها خروج تدفقات نقدية في أجل يتعدى اثنا عشر شهرا، فيتم تسجيلها محاسبيا وفقا للقيد التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	12/31 ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
XXX	XXX	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية أو حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الموضوعة موضع الإمتياز إلى حـ/ مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية تسجيل تكوين المؤونة	15.	681. 682

مثال رقم 04:

بتاريخ 2019/06/07 وصل إلى الشركة 'س' تظلم مكتوب من الزبون محمد مفاده عدم رضاه عن الإعطاب المسجلة بالبضاعة التي اشتراها من عندها بتاريخ 2019/05/01، ويطلب فيه من الشركة أن تقدم له تعويض بقيمة 20000ون، وقد قابلة الشركة هذا الطلب بالرفض وهذا بالرغم من أن الشركة لها سياسة معلنة بتعويض الزبائن غير الراضين عن المنتجات غير المطابقة للمواصفات المطلوبة من طرفهم، وهو الأمر الذي دفع بالزبون محمد إلى اللجوء إلى القضاء.

بتاريخ 2019/12/31 قدر القائمين على شؤون المنازعات القانونية (وهذا بعد التنسيق مع المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة) قيمة التعويض الذي ستدفعه الشركة للزبون محمد بـ 13000ون.

العمل المطلوب القيام به:

- 1- حدد مبلغ المؤونة الواجب تكوينها بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد؛
- 2- سجل محاسبيا عملية تكوين المؤونة المكونة بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد.

الحل:

- 1- مبلغ المؤونة الواجب تكوينها بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد = 13000ون.

- 2- التسجيل المحاسبي لعملية تكوين المؤونة بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2019/12/31	ر.ح الدائن
13000	681.	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وحسائر القيمة -الأصول غير الجارية	
13000	158	إلى حـ/ مؤونات أخرى للأعباء -خصوم غير جارية	
		تسجيل تكوين المؤونة لتعويض الزبون محمد	

III-2-تعديل المؤونة (زيادة قيمتها أو إنقاصها أو إلغائها):

لقد نص كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة، على أنه يجب على المؤسسة عند نهاية كل دورة محاسبية ، أن تقوم بمراجعته وتعديل المؤونات التي كونتها سابقا، وهذا بهدف إظهارها في قوائمها المالية بأفضل تقدير حالي لها، وإذا لم يعد من المحتمل أنه سيطلب تدفق للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الإلتزام فانه يجب إلغاء هذه المؤونة.

وعليه فإنه عند نهاية كل دورة مقبلة يعاد النظر في مبلغ **المؤونات المكونة في الدورات السابقة**، مما يؤدي إما إلى زيادة مبلغها أو إنقاصها أو إلغائها، **وبالتالي نستخلص مما سبق ذكره أنه يمكن أن نكون أمام حالة من الحالات**

التالية:

الحالة 1- الرفع في مبلغ المؤونة: إذا لاحظت المؤسسة في نهاية دورة محاسبية معينة أن مبلغ المؤونة المكونة في الدورة السابقة لم يعد كافيا لتغطية **إلتزاماتها (الحسائر والأعباء) الحالية التي من الممكن أن يترتب عن تسديدها خروج تدفقات نقدية** لكن غير محددة القيمة والتاريخ بشكل دقيق، فإنه يجب عليها أن ترفع مبلغ هذه **المؤونة** المكونة في الدورة السابقة بالمقدار المحسوب وفقا للعلاقة التالية

مقدار الرفع في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية = المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية -

المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية-1

الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية للمؤونات (المخصصات)

ويتم محاسبيا تسجيل الرفع في مبلغ **المؤونة**، بنفس القيد المحاسبي لتسجيل عملية تكوين المؤونة لأول مرة، أي وفقا لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	المبلغ المدين	12/31/ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
A		من / مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية		681.
		أو / مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الموضوعة موضع الإمتياز		أو 682
		أو / مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية		أو 685
A		إلى / مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية	15.	
		أو / مالؤونات - الخصوم الجارية	481	
		تسجيل الرفع في مبلغ المؤونة المكونة سابقا		

حيث أن:

A = مبلغ الرفع في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية = المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية - المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية - 1
مثال رقم 05:

انطلاقا من حل المثال رقم 04، نفرض أن النزاع القائم بين الشركة والزبون محمد لم يتم الفصل فيه قضائيا إلى غاية نهاية سنة 2020، وهو الأمر الذي جعل القائمين على شؤون المنازعات القانونية (وهذا بعد التنسيق مع المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة) يرون بضرورة رفع قيمة التعويض الذي ستدفعه الشركة للزبون محمد إلى 17000 ون بدلا من 13000 ون.

العمل المطلوب القيام به:

- 1- حدد مبلغ الرفع في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد؛
- 2- سجل محاسبيا عملية الرفع في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد.

الحل:

- 1- **مقدار الرفع في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية 2020 = المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية 2020 - المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية 2019**
مقدار الرفع في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية 2020 = 17000 - 13000 = 4000 ون
- 2- التسجيل المحاسبي لعملية الرفع في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2020/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
------------	------------	------------	---------------	---------------

681.	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية	4000	
158	إلى حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية تسجيل الرفع في مبلغ المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد	4000	

الحالة 2- تخفيض مبلغ المؤونة (إنقاص مبلغ المؤونة، إسترجاع جزء من المؤونة): إذا لاحظت المؤسسة في نهاية دورة محاسبية معينة أن مبلغ المؤونة المكونة في الدورة السابقة أصبح زائدا عما هو مطلوب لتغطية **إلتزاماتها (الخسائر والأعباء) الحالية التي من الممكن أن يترتب عن تسديدها خروج تدفقات نقدية** لكن غير محددة القيمة والتاريخ بشكل دقيق⁷، فإنه يجب عليها أن تخفض مبلغ هذه **المؤونة** المكونة في الدورة السابقة بالمقدار المحسوب وفقا للعلاقة التالية

مقدار التخفيض في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية^ن = المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية^{ن-1} - المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية^ن

ويتم محاسبا تسجيل التخفيض في مبلغ **المؤونة**، وفقا لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

المدين	ر.ح الدائن	12/31 ن	المدين	ر.ح الدائن
15.	من حـ/ مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية		XXX	المبلغ المدين
أو 481	أو حـ/ المؤونات-الخصوم الجارية		XXX	المبلغ الدائن
781	إلى حـ/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.			
أو 785	أو حـ/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول جارية			
	تسجيل إسترجاع جزء من المؤونة			

حيث أن:

XXX = مقدار التخفيض في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية^ن = المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية^{ن-1} - المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية^ن
مثال رقم 06:

انطلاقا من حل المثال رقم 04، نفرض أن النزاع القائم بين الشركة والزبون محمد لزال لم يفصل فيه قضائيا إلى غاية نهاية سنة 2020، وهو الأمر الذي جعل القائمين على شؤون المنازعات القانونية (وهذا بعد التنسيق مع المسؤولين عن الإدارة المالية في الشركة) يرون بضرورة تخفيض قيمة التعويض الذي ستدفعه الشركة للزبون محمد إلى 10000 ون بدلا من 13000 ون.

العمل المطلوب القيام به:

1- حدد مبلغ التخفيض في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد؛

⁷ أي أن مبلغ المؤونة المكونة في الدورة السابقة أصبح مبالغيا فيه ويتجاوز مبلغ الخسارة المحتملة

2- سجل محاسبيا عملية التخفيض في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد.

الحل:

1- مقدار التخفيض في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية 2020 = المؤونة المسجلة خلال الدورة المحاسبية 2019 - المؤونة الواجب تسجيلها خلال الدورة المحاسبية 2020
 ⇐ مقدار التخفيض في قيمة المؤونة خلال الدورة المحاسبية 2020 = 13000 - 10000 = 3000ون

2- التسجيل المحاسبي لعملية التخفيض في قيمة المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
3000	3000	من حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.	158	781
		تسجيل استرجاع جزء من المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد		

الحالة 3- إلغاء المؤونة (إسترجاع المؤونة كلياً): إذا لاحظت المؤسسة في نهاية دورة محاسبية معينة أن مبلغ المؤونة المكونة في الدورة السابقة أصبح بدون هدف وغير مبرر، أي لم يعد على عاتقها أي إلتزامات (الخسائر والأعباء) حالية يمكن أن يترتب عن تسديدها خروج منها تدفقات نقدية لكن غير محددة القيمة والتاريخ بشكل دقيق، فإنه يجب عليها أن تلغي كامل مبلغ هذه المؤونة المكونة في الدورة السابقة.

ويتم محاسبيا تسجيل الإلغاء الكلي لمبلغ المؤونة (الإسترجاع الكلي)، وفقا لما هو مبين في التسجيل المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	12/31 ن	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
XXX	XXX	من حـ/ مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية أو حـ/ المؤونات - الخصوم الجارية إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية. أو حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول جارية	15. أو 481	781 أو 785
		تسجيل الاسترجاع الكلي للمؤونة		

مثال رقم 07:

انطلاقاً من حل المثال رقم 04، نفرض أن النزاع القائم بين الشركة والزبون محمد قد فصلت فيه المحكمة بتاريخ 2020/04/1 بإصدار حكم عدم أحقية الزبون محمد بمطالبة الشركة بأي تعويض، وهذا الحكم هو حكم نهائي وغير قابل للطعن فيه.

العمل المطلوب القيام به:

1- قم بالتسجيل المحاسبي اللازم.

الحل:

1- التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون

محمد:

المبلغ المدين	2020/04/01	ر.ح المدين
13000	من حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	158
13000	إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.	781
	تسجيل إلغاء المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد	

III-3- إستخدام المؤونة:

لقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب ترصيد المؤونة مباشرة وهذا في حالة تحقق وقوع العبء الذي كوت من أجله هذه المؤونة، وفي الحقيقة هذا الكلام أدى إلى تعدد واختلاف آراء ووجهات نظر المحاسبين فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي الواجب اتباعه عند إلغاء المؤونة التي تحقق العبء الذي كوت من أجله.

فهناك من فسر هذا الكلام على أنه لا داعي إلى تسجيل العبء الذي كوت من أجله مؤونة حسب طبيعته، وإنما يكتفى بتسجيل فقط قيد إلغاء المؤونة وذلك بجعلها مدينة مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائنا: إما حـ/512 أو حـ/53 أو أحد حسابات الدائنين.

وهناك رأي آخر لمجموعة من المحاسبين -وهو الرأي الذي نرى به- يرون فيه بضرورة تسجيل العبء المكون له مؤونة عند تحققه حسب طبيعته، ثم بعد ذلك يتم تسجيل قيد آخر ترصد من خلاله المؤونة المكونة لهذا العبء الذي تحقق وقوعه، وهذه المعالجة المحاسبية حسب تصورنا نرى أنها تسمح لمستحقي القوائم المالية بتتبع صحة الأحداث المؤدية إلى التسجيلات المحاسبية، وتضمن لك تحقق كل من خاصية سهولة فهم المعلومة المحاسبية وموثوقيتها.

وعلى العموم فإنه عند تحقق العبء (الإلتزام) المكون له مؤونة، فإنه يجب على المؤسسة في كل الأحوال أن تلغي المؤونة أثناء الدورة التي تحقق فيها هذا العبء، وهذا لأن مقدار وتوقيت هذا الإلتزام يصبحان معلومان، وتتم المعالجة المحاسبية لهذا الحدث وفق الخطوات التالية:

➤ الخطوة الأولى- تسجيل العبء المكون له مؤونة حسب طبيعته:

تنص القاعدة العامة على أن حسابات المصاريف تكون مدينة عند ظهورها لأول مرة أو زيادة قيمتها، وتكون دائنة عند تسديدها سواء كلها أو جزء منها فقط. وعليه فالتسجيل المحاسبي للتكاليف بصفة عامة يكون تبعا للحالتين التاليتين:

عند ظهورها لأول مرة أو زيادة قيمتها: يجعل حـ/المصروف المعني مدينا بالمبلغ المقابل له، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائنا بنفس المبلغ:

إما حـ/421-أجور مستحقة الدفع: في حالة استحقاق دفع أجور العمال.

أو حـ/444- الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع
وعند تسديدها سواء كلها أو جزء منها فقط: يجعل أحد الحسابات التالية مدينا بالمبلغ المدفوع:
إما حـ/421- أجور مستحقة الدفع: في حالة استحقاق دفع أجور العمال.
أو حـ/444- الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع.
وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائئا بنفس المبلغ: إما حـ/512 في حالة التسديد بشيك بنكي، أو
حـ/53 في حالة التسديد نقدا.

➤ الخطوة الثانية- ترصيد المؤونة المكونة للعبء:

وهنا لابد من مقارنة مبلغ المؤونة المكونة مع مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه، ويمكن أن نكون أمام إحدى الفرضيات الثلاثة التالية:

الفرضية الأولى: مبلغ المؤونة المكونة = مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

الفرضية الثانية: مبلغ المؤونة المكونة < مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

الفرضية الثالثة: مبلغ المؤونة المكونة > مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

وعلى العموم يتم إلغاء المؤونة المكونة في السنة السابقة في ظل هذه الفرضيات الثلاث، عن طريق تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	ر.ح الدائن	12/31/ن	المبلغ المدين	ر.ح الدائن
XXX	15.	من حـ/ مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية	أو حـ/ مؤونات-الخصوم الجارية	أو 481
XXX	781	إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية.	أو حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول جارية	أو 785
		ترصد حساب المؤونة		

مثال رقم 08:

انطلاقاً من حل المثال رقم 04، نفرض أن النزاع القائم بين الشركة 'س' والزبون محمد، قد فصلت فيه المحكمة بتاريخ 2020/04/1 بإصدار حكم نهائي وغير قابل للطعن فيه، يفيد بوجوب دفع الشركة 'س' للزبون محمد تعويض بقيمة:

الحالة الأولى: 13000 و؛

الحالة الثانية: 25000 و؛

الحالة الثالثة: 9000 و.

العمل المطلوب القيام به:

2- قم بالتسجيل المحاسبي اللازم حسب كل حالة من الحالات الثلاث.

الحل:

الحالة الأولى: مبلغ المؤونة المكونة = مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
13000	656	حـ/ غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات	419
13000		حـ/ الزبائن الدائنون، التعويضات المطلوب الحصول عليها	
		تسجيل التعويض المستحق للزبون محمد	
المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
13000	158	من حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	781
13000		إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.	
		ترصيد حساب المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد	

الحالة الثانية: مبلغ المؤونة المكونة < مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
25000	656	حـ/ غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات	419
25000		حـ/ الزبائن الدائنون، التعويضات المطلوب الحصول عليها	
		تسجيل التعويض المستحق للزبون محمد	
المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
13000	158	من حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	781
13000		إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.	
		ترصيد حساب المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد	

الحالة الثالثة: مبلغ المؤونة المكونة > مبلغ العبء المقابل لها المتحقق وقوعه

التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء المؤونة المكونة خلال سنة 2019 لمواجهة الإلتزام المتعلق بتعويض الزبون محمد:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
9000	656	حـ/ غرامات، عقوبات، إعانات مقدمة، تبرعات	419
9000		حـ/ الزبائن الدائنون، التعويضات المطلوب الحصول عليها	
		تسجيل التعويض المستحق للزبون محمد	
المبلغ المدين	ر.ح المدين	2020/04/01	ر.ح الدائن
13000	158	من حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	781
13000		إلى حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية.	
		ترصيد حساب المؤونة المكونة لتعويض الزبون محمد	

تمارين محلولة

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2018/01/01 عينت شركة الصفاء خبير استراتيجي في مجال التسويق بعقد لمدة ثلاث سنوات مقابل أن تدفع له 60000 وون سنويا في بداية كل سنة من سنوات العقد.

بتاريخ 2018/08/07 قررت إدارة الشركة الإستغناء عن خدمات الخبير الإستراتيجي الذي عينته بتاريخ 2018/01/01.

العمل المطلوب القيام به:

ماهي المعالجة المحاسبية المناسبة المتعلقة بحقوق الخبير للعامين 2019 و2020.

الحل:

حسب ماجاء في كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 37، فإن هذا العقد هو عقد مثقل بالأعباء، وهذا نظرا لوجود أعباء مستقبلية لتفيذه، دون وجود منافع مستقبلية منه، وعليه فإنه يجب على شركة الصفاء في نهاية سنة 2018 أن تكون مؤونة بمبلغ 120000 وون لمواجهة الأعباء المترتبة عن هذا العقد، وذلك من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المدين	ر.ح الدائن	2018/12/31	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681.		من -/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية	120000	
	158	إلى -/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية		120000
		تسجيل تكوين المؤونة لمواجهة الأعباء المترتبة عن عقد تعيين الخبير		

تمرين رقم 02:

بتاريخ 2019/12/14 أبرمت شركة دار وائل إتفاقية مع شركة أخرى لمدة أربع سنوات للإستفادة من حقوق نشر مجلد معين مقابل أن تدفع لها 250000 وون سنويا في بداية كل سنة من سنوات العقد، هذا الأخير الذي يدخل حيز التنفيذ بداية من سنة 2020.

بتاريخ 2020/11/21 قررت إدارة الشركة عدم الإستمرار في عملية النشر.

العمل المطلوب القيام به:

ماهي المعالجة المحاسبية المناسبة المتعلقة بحقوق نشر المجلد.

الحل:

حسب ماجاء في كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 37، فإن هذا العقد هو عقد مثقل بالأعباء، وهذا نظرا لوجود أعباء مستقبلية لتفيذه، دون وجود منافع مستقبلية منه، وعليه فإنه يجب على شركة

دار وائل في نهاية سنة 2020 أن تكون مؤونة بمبلغ 750000 ون لمواجهة الأعباء المترتبة عن هذا العقد، وذلك من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

المبلغ المدين	2020/12/31	ر.ح الدائن
750000	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية	681.
750000	إلى حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	158
	تسجيل تكوين المؤونة لمواجهة الأعباء المترتبة عن عقد النشر	

تمرين رقم 03:

بتاريخ 2020/10/01 وصل إلى الشركة 'س' إشعار من المحكمة يفيذ برفع الشركة 'ع' عليها قضية تعويض أضرار قدرت قيمتها بـ 1000000 ون، وحسب تقديرات الخبراء القانونيين في الشركة 'س'، لا توجد أي مسؤولية تقع على عاتق الشركة 'س'، أي أن احتمالية دفع تعويض للشركة 'ع' في المستقبل ضعيفة.

العمل المطلوب القيام به:

ماهي المعالجة المحاسبية المناسبة المتعلقة بالقضية المقامة على الشركة 'س' في 2020/12/31.

الحل:

حسب المعطيات فإنه لا يتم تكوين أي مؤونة لمواجهة الإلتزام المحتمل، ويتم الإفصاح فقط عن التزامات محتملة في الملحق لعام 2020.

تمرين رقم 04:

بتاريخ 2020/12/15 اجتمع مجلس إدارة شركة IBC، ومن بين القرارات التي صدرت عن هذا الاجتماع، قرار إغلاق فروعها الدولية، ونقل عملياتها الدولية ودمجها مع عملياتها المحلية، كما تم من قبل مجلس الإدارة صياغة واعتماد خطة رسمية مفصلة لإنهاء العمليات الدولية في مدة سنتين وبتكلفة 1000000 ون.

بتاريخ 2020/12/16 أرسلت شركة IBC إلى الزبائن والموردين والعاملين رسائل تخبرهم فيها بقرار إغلاق فروعها الدولية، ونقل عملياتها الدولية ودمجها مع عملياتها المحلية.

بتاريخ 2020/12/20 عقدت شركة IBC اجتماعا لمناقشة خصائص الخطة الرسمية لإنهاء العمليات الدولية، وقد حضر هذا الاجتماع ممثلين عن كافة الأطراف المعنية.

الحل:

بما أن مجلس إدارة شركة IBC ناقش وصاغ خطة رسمية لإنهاء العمليات الدولية، وتم إبلاغ هذه الخطة إلى الأطراف المتأثرة، وقد أوجدت توقعات صحيحة في أدهانهم بأن شركة IBC ستباشر بتنفيذ خططها لإنهاء العمليات الدولية، فإنه حسب الشروط المنصوص عليها في كل من النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 37، يجب على شركة IBC في نهاية سنة 2020 أن تكون مؤونة بمبلغ 1000000 ون لمواجهة الأعباء المترتبة عن عملية إعادة الهيكلة، وذلك من خلال تسجيل القيد المحاسبي التالي:

الفصل الخامس: المعالجة المحاسبية للمؤونات (المخصصات)

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
1000000	1000000	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول غير الجارية إلى حـ/ مؤونات أخرى للأعباء - خصوم غير جارية	681.	158
		تسجيل تكوين المؤونة لمواجهة الأعباء المترتبة عن عملية إعادة الهيكلة		

تمرين رقم 05:

بتاريخ 2020/12/21 اجتمع مجلس إدارة شركة BIAMOTORS، ومن بين القرارات التي صدرت عن هذا الاجتماع هو الإعلان بتاريخ 2020/12/23 عبر وسائل الإعلام عن تحديد الفترة الممتدة ما بين 2021/03/01 و 2021/03/31 لاستقبال جميع الزبائن الذين باعت لهم الشركة سيارة خلال سنة 2020 بورشات الصيانة التابعة لها، من أجل أن تقدم لهم خدمة مجانية بقيمة 8000 ون تتمثل في تغليف كراسي وأرضية السيارة، مع العلم أن الشركة باعت خلال سنة 2020:

100000 سيارة بسعر 1500000 ون

30000 سيارة بسعر 1800000 ون

40000 سيارة بسعر 2500000 ون.

العمل المطلوب القيام به:

- حدد قيمة المؤونة التي يجب على الشركة أن تكونها بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة مصاريف الخدمة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020.
- سجل محاسبياً عملية تكوين المؤونة بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بمصاريف الخدمة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020.

الحل:

- قيمة المؤونة التي يجب على الشركة أن تكونها بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة مصاريف الخدمة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020 = $(100000 + 30000 + 40000) \times 8000 = 1360000000$ ون.
- التسجيل المحاسبي لعملية تكوين المؤونة بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة الإلتزام المتعلق بمصاريف الخدمة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020.

المبلغ المدين	المبلغ الدائن	2020/12/31	ر.ح المدين	ر.ح الدائن
1360000000	1360000000	من حـ/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الجارية إلى حـ/ المؤونات - الخصوم الجارية	685.	481
		تسجيل تكوين المؤونة		

تمرين رقم 06:

بتاريخ 2020/12/10 اجتمع مجلس إدارة شركة BIAMOTORS، ومن بين القرارات التي صدرت عن هذا الاجتماع هو الإعلان بتاريخ 2020/12/11 عن منح الزبائن الذين اشترى سيارة من عندها خلال سنة 2020، صيانة مجانية تكلفتها 4000ون، تتعلق بتغيير زيت المحرك وجميع المستلزمات المرتبطة بهذا التغيير، وهذا بداية من الفاتح مارس من السنة المقبلة.

العمل المطلوب القيام به:

- حدد قيمة المؤونة التي يجب على الشركة أن تكونها بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة مصاريف الصيانة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020، مع العلم أن الشركة لم تبع ولا سيارة خلال سنة 2020.

الحل:

حسب معطيات هذا التمرين فإنه لا يمكن للشركة أن تكون مؤونة بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة مصاريف الصيانة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2020، وهذا بسبب عدم تحقق شرط وجود إلتزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم، إذ أن الحدث السابق الملزم حسب هذا التمرين يتمثل في بيع السيارات خلال سنة 2020، والشركة لم تبع ولا سيارة خلال سنة 2020، إذن لا يوجد عليها أي إلتزام حالي.

تمرين رقم 07:

شركة EASYHARD هي شركة ذات مسؤولية محدودة متخصصة في بيع وصيانة أجهزة الكمبيوتر ولوازمها، وقد قررت إدارة هذه الشركة خلال سنة 2019 أن تنشر إعلان بداية من الفاتح جانفي من السنة القادمة، تعلم فيه زبائنهم بأنهم سيستفيدون من صيانة مجانية لكل جهاز كمبيوتر اشتروه من عند الشركة خلال سنة 2019.

العمل المطلوب القيام به:

حدد مقدار المؤونة الواجب تكوينها بتاريخ 2019/12/31 للوفاء بالتزام الشركة نحو زبائنهم بصيانة جهاز كمبيوترهم مجاناً.

الحل:

حسب معطيات هذا التمرين فإنه لا يمكن للشركة أن تكون مؤونة بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة مصاريف الصيانة المجانية الممكن أن تقدمها للزبائن الذين باعت لهم سيارة خلال سنة 2019، وهذا بسبب عدم تحقق شرط وجود إلتزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم، إذ أن الزبائن لا ينتظرون في نهاية سنة 2019 من الشركة أي وفاء بهذا الإلتزام وهذا لعدم علمهم به، لأنه لم ينشر قبل نهاية سنة 2019، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح في الملحق عن إلتزام حالي.

تمارين مقترحة للحل

تمرين رقم 01:

شركة EASYHARD هي شركة ذات مسؤولية محدودة متخصصة في بيع وصيانة أجهزة الكمبيوتر ولوازمها، وقد قررت إدارة هذه الشركة خلال سنة 2019 أن تنشر إعلان في الجرائد بتاريخ 2019/07/01، يفيد بالتزام الشركة بداية من 2020/03/01 بمنحها تعلم لزبائنها صيانة مجانية لكل جهاز كمبيوتر اشتروه من عندها خلال سنة 2019، وقد قدرت تكلفة هذه الصيانة بـ 5000 و.ن.

العمل المطلوب القيام به:

إذا علمت أن شركة EASYHARD لم تبع ولا جهاز كمبيوتر خلال سنة 2019، فيطلب منك تحديد مبلغ المؤونة الواجب تكوينها بتاريخ 2019/12/31 للوفاء بالتزام الشركة نحو زبائنها بصيانة جهاز كمبيوترهم مجاناً.

تمرين رقم 02:

نظراً للأضرار البيئية التي تسبب بها مصنع الإسمنت برايس حميدو، صرح مدير هذا المصنع للصحافة بتاريخ 2020/12/10، أن مصنعه سيلتزم بتنظيف المنطقة المحيطة به، كما صرح ذات المدير أنه توجد في الوقت الحاضر آلات عملها منع تسرب الغبار الناتج عن صناعة الإسمنت من المصنع.

العمل المطلوب القيام به:

حدد مقدار المؤونة الواجب مصنع الإسمنت تكوينها بتاريخ 2020/12/31 للوفاء بالتزام المصنع بتنظيف المنطقة المحيطة به

تمرين رقم 03:

شركة الورد الزرقاء هي شركة ذات مسؤولية محدودة متخصصة في إنتاج السميد والفريضة، وهي تستفيد من إعفاء ضريبي جزئي فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات، وهذا طالما بقيت تمارس فقط نشاط إنتاج السميد والقمح.

وبتاريخ 2020/07/01 قررت الشركة أن توسع نشاطها عن طريق ممارسة صناعة العجائن، وقد أرسلت نسخة من القرار إلى مصلحة المحاسبة، وهو الأمر الذي جعل مصلحة المحاسبة ترى أنه من الممكن أن تتحمل الشركة بسبب توسعة نشاطها عبء (التزام) ضريبي إضافي تقريبا بقيمة 300000 و.ن.

بتاريخ 2021/04/30 تبين لمصلحة المحاسبة بعد الاستفسار والبحث، أن الشركة لم توسع نشاطها وبقيت تنتج السميد والفريضة فقط

العمل المطلوب القيام به:

- حدد قيمة المؤونة التي يجب على الشركة أن تكونها بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة العبء (الالتزام) الضريبي الإضافي الممكن دفعه لمصلحة الضرائب بسبب توسعة النشاط.

- سجل محاسبيا عملية تكوين المؤونة بتاريخ 2020/12/31 لمواجهة العبء (الإلتزام) الضريبي الإضافي الممكن دفعه لمصلحة الضرائب بسبب توسعة النشاط.

تقرير رقم 04:

بتاريخ 2019/12/31 صرحت الشركة 'س' عبر وسائل الإعلام بمنحها لزبائنها لمدة سنة واحدة فقط، ضمانا على مبيعات سنة 2019، وهذا فيما يتعلق بالأعطاب الميكانيكية والكهربائية، ولقد قدرت الشركة قيمة الضمان المتعلق بالسيارة الواحدة بـ 20000ون، مع العلم أن عدد السيارات المباعة خلال سنة 2019 = 300000سيارة.

بتاريخ 2020/12/31 قامت الشركة بنفسها بصيانة مجانية لـ 30% من السيارات المباعة خلال سنة 2019، وأن هذه الصيانة كلفة الشركة عن كل سيارة: 12000ون مقابل قطع الغيار المستبدلة و8000ون دفعة لعمال الصيانة بشيك بنكي.

العمل المطلوب القيام به:

- حدد قيمة المؤونة التي يجب على الشركة أن تكونها بتاريخ 2019/12/31 لمواجهة التزامها بتقديم صيانة مجانية لزبائنها الذين اقتنو من عندها سيارة خلال سنة 2019، وهذا في حالة تسجيل أعطال ميكانيكية أو كهربائية بساراتهم.

- قم بالتسجيلات المحاسبية اللازمة خلال سنتي 2019 و2020،

تقرير رقم 05:

تقوم الشركة CIMABIP ببيع الغسالات، وتمنح في مقابل ذلك لزبائنها كفالات (ضمانات خدمة بعد البيع) لمدة سنة من تاريخ البيع، وخلال عام 2020 باعت الشركة 500 غسالة، ومن التجربة (الخبرة) السابقة للشركة فإن:

60 % من الغسالات المباعة لا يتم إعادتها من قبل الزبائن لإجراء عليها صيانة ضمن فترة الصيانة
35 % من الغسالات المباعة يتم إجراء صيانة بسيطة لها ضمن فترة الصيانة
15 % من الغسالات المباعة يتم إجراء صيانة جوهرية لها ضمن فترة الصيانة
تبلغ تكلفة الصيانة البسيطة المقدرة للغسالة الواحدة 900ون
تبلغ تكلفة الصيانة الجوهرية المقدرة للغسالة الواحدة 1400ون

العمل المطلوب القيام به:

- تحديد مبلغ مؤونة الكفالات الواجب تكوينه بتاريخ 2020/12/31، وإجراء التسجيل المحاسبي لهذه المؤونة.

تمرين رقم 06:

خلال عام 2010 باعت الشركة الدولية لتجارة السيارات 60 سيارة بسعر 12000 ون للسيارة، وتقدم الشركة ضمان صيانة السيارات مجاناً لمدة سنتين من تاريخ البيع، ووفقاً لتقديرات الشركة فإن تكلفة صيانة السيارة خلال فترة الضمان تبلغ بالمتوسط 300 ون شاملة أجور التصليح وقطاع الغيار. وقد بلغت تكاليف الصيانة الفعلية التي تحملتها الشركة والمتعلقة بالسيارات المباعة 4000 ون، و5000 ون، و83000 ون للأعوام 2010 و2011 و2012 على التوالي.

العمل المطلوب القيام به:

إثبات قيود اليومية المتعلقة بعملية البيع والضمان خلال الفترات 2010-2012.

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى تعريف الطالب بمفهوم الأخطاء المحاسبية ومختلف طرق تصحيحها، كما يهدف هذا الفصل إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لتسوية الإيرادات والتكاليف عند نهاية الدورة المحاسبية، وهذا وفقاً لما ينص عليه كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة.

I- تصحيح الأخطاء المحاسبية:

I-1- مفهوم وأنواع الأخطاء المحاسبية:

بصفة عامة يمكن القول أن وقوع الأخطاء يرجع إلى عدة أسباب منها عدم الإلمام الجيد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي يجب تطبيقها عند تحليل العمليات وتسجيلها وترحيلها.

كما قد تقع الأخطاء نتيجة الإهمال والتقصير في أداء العمل المحاسبي مما يترتب عليه إغفال بعض العمليات وعدم قيدها أو عدم ترحيلها أو تكرار قيد عملية معينة أو تكرار ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

وتجدر الإشارة إلى أن الخطأ يختلف عن الغش، فالغش يعني التلاعب أو التزوير في البيانات المحاسبية بشكل متعمد ويحدث بغرض الاختلاس أو السرقة أو بغرض إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة على غير حقيقته بقصد التهرب الضريبي أو غيرها من الأغراض غير المشروعة.

ويمكن تصنيف الأخطاء التي يقع فيها المحاسبون إما على أساس علاقتها بالعمليات المحاسبية أو على أساس علاقتها بتوازن أو عدم توازن ميزان المراجعة ، وإذا ما تم ربط الأخطاء بالعمليات المحاسبية فإنه يمكن تبويبها إلى

I-1-1- أخطاء في التسجيل:

تشمل الأخطاء التي تحدث عند إجراء عملية إدخال العمليات المالية إلى دفتر اليومية، ومنها أخطاء ينعكس أثرها على توازن ميزان المراجع وأخطاء ليس لها أثر على توازن ميزان المراجعة ويمكن حصر أخطاء التسجيل فيما يلي:

- خطأ في تسجيل قيمة العملية: وهي الأخطاء التي تحدث عند التسجيل في دفتر اليومية أو تحدث عند الترحيل من اليومية إلى الأستاذ أو قد يحدث الخطأ عند نقل الأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال قد تشتري المؤسسة أثاثاً بمبلغ 20000ون ولكن يتم تسجيل العملية بمبلغ 2000ون وبالتالي يسجل قيد اليومية بقيمة خاطئة ويتم الترحيل لدفتر الأستاذ بنفس القيمة الخاطئة.
- خطأ في تسجيل اسم الحساب .
- أخطاء الحذف .

- أخطاء فنية: وتقع هذه الأخطاء نتيجة عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل معالجة المبالغ التي يقوم بسحبها صاحب المؤسسة لاستخدامه الشخصي على أنها مصروفات تخص المؤسسة، في حين تقضي المعالجة السليمة لها باعتبارها مسحوبات شخصية تؤدي إلى انخفاض رأس مال المؤسسة.

I-1-2- أخطاء الترحيل إلى دفتر الأستاذ :

تشمل الأخطاء التي تحدث في عملية الترحيل من اليومية إلى الأستاذ أو في عملية ترصيد حسابات الأستاذ وهذه الأخطاء منها ما يعكس أثره على توازن ميزان المراجعة ، ومنها ما لا أثر له على توازن ميزان المراجعة ويمكن حصر أخطاء الترحيل فيما يلي:

- خطأ في ترحيل قيمة العملية المسجلة؛
- خطأ نتيجة الترحيل إلى الجانب العكسي في الحساب؛
- خطأ نتيجة الترحيل إلى حساب غير الحساب الصحيح؛
- خطأ نتيجة عدم ترحيل أحد طرفي القيد؛
- خطأ في ترصيد الحساب .

I-1-3- أخطاء لا يظهرها ميزان المراجعة:

تشمل الأخطاء التي تحدث وليس لها أثر على توازن ميزان المراجعة بمعنى أن هذه الأخطاء رغم حدوثها فإن ميزان المراجعة متساوياً سواء في مجموع الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة أو في مجموع الحسابات الدائنة ومجموع الحسابات المدينة ويمكن أن يحدث هذا النوع من الأخطاء في الأنواع الآتية :

- الأخطاء الناتجة من الترحيل إلى حساب غير الحساب الصحيح .
- أخطاء الحذف .
- الأخطاء المتكافئة.
- الأخطاء الفنية.

I-1-4- أخطاء يظهرها ميزان المراجعة:

تشمل الأخطاء التي تترتب إما بمعرفة موظفي المؤسسة أو بمعرفة المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) وذلك في حالة المشروعات التي تستعين بخدمات المراجع الخارجي ويدل عدم توازن ميزان المراجعة على وجود خطأ أو أخطاء في إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية وينتج عدم توازن ميزان المراجعة من اختلاف مجموع الأرصدة المدينة عن مجموع الأرصدة الدائنة في الميزان أو اختلاف إجماليات الحسابات المدينة مع إجماليات الحسابات الدائنة وذلك في حالة إعداد ميزان المراجعة بالجاميع .

ولاكتشاف الأخطاء في حالة عدم توازن ميزان المراجعة ، فإنه يتم مراجعة العمليات بطريقة عكسية للطريقة التي تم بها إدخال هذه العمليات في الدفاتر المحاسبية ومن المعروف أن إدخال العمليات للدفاتر المحاسبية يبدأ بتسجيلها من واقع المستندات بدفتر اليومية ثم ترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ وترصيدها ، ثم إعداد ميزان المراجعة تمهيداً لإعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وبالتالي فإن اكتشاف الأخطاء يتطلب إتباع الخطوات التالية :

أ- مراجعة جانبي ميزان المراجعة مراجعة حسابية للتأكد من صحة التجميع .

ب- إذا كان الفرق في الميزان يساوي ضعف أحد الأرصدة الواردة بالميزان ، فإنه يجب التأكد من صحة وضع رصيد الميزان بمعنى التأكد من أن الرصيد إذا كان دائماً أو مديناً وضع في الجانب الصحيح من الأرصدة بالميزان وذلك لأن وضع قيد حساب دائن في جانب الأرصدة المدينة بالميزان يؤدي إلى فرق في مجموع الأرصدة المدينة بالميزان ، يساوي ضعف قيمة هذا الرصيد وذلك بسبب أننا خفضنا الجانب الدائن بالميزان قيمة هذا الرصيد وأضفنا نفس قيمة الرصيد إلى الجانب المدين لهذا يؤدي إلى فرق في الميزان بين الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة بقيمة تساوي ضعف قيمة هذا الرصيد .

ت- مراجعة نقل المجاميع أو نقل أرصدة الحسابات أو كليهما معاً من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة مع إعادة الاهتمام بوضع مجاميع وأرصدة الحسابات في الجانب الصحيح من ميزان المراجعة وذلك للتأكد من عدم وجود حذف في الأرصدة أو عكس في الأرقام المنقولة .

ث- مراجعة ترصيد الحسابات بدفتر الأستاذ وذلك من حيث صحة نقل أرصدة أول المدة والتأكد من أن تجميع جانبي الحسابات تم بصورة صحيحة.

ج- مراجعة الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ وذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء حذف أو أي أخطاء أخرى .

ح- مراقبة تجميع جانبي دفتر اليومية (المدين والدائن) للتأكد من عدم وجود أخطاء جمع في القيود المركزية.
خ- إذا لم يكتشف الخطأ وظل هناك فرق في الميزان فلا بد من إجراء مراجعة شاملة طبقاً للخطوات الأصلية للعملية المحاسبية فنراجع صحة القيود ودفتر اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ وترصيد الحسابات وذلك بصورة تفصيلية وإذا تم اكتشاف الخطأ فإنه يجب تصحيحه بالدفاتر المحاسبية .

I-2- طرق تصحيح الأخطاء المحاسبية:

يجب تصحيح الأخطاء بمجرد اكتشافها، وتتوقف طريقة التصحيح على السجل الذي حدث فيه الخطأ من ناحية، وعلى توقيت اكتشاف هذا الخطأ من ناحية أخرى، فقد يحدث الخطأ في دفتر اليومية كما قد يكون في حسابات الأستاذ فقط وقد يكتشف الخطأ خلال السنة التي وقع فيها وبالتالي يتم التصحيح قبل إعداد هذه القوائم. وتختلف آليات تصحيح الأخطاء باختلاف نوع الخطأ وموقعه فإذا كانت الأخطاء تتعلق بميزان المراجعة أو بعمليات الترحيل والترصيد، فإنه يمكن تصحيح الأخطاء عن طريق الشطب ثم التصحيح على أن يقوم المحاسب المختص بالتوقيع بجانب التصحيح، أما إذا كانت الأخطاء في القيد فلا يمكن الكشط أو الشطب. وهناك طريقتين لتصحيح الأخطاء المحاسبية التي تكتشف أثناء السنة المالية وقبل إقفال الدفاتر، ألا وهما:

I-2-1- التصحيح باستخدام طريقة الحذف:

قيد عكسي له كخطوة أولى، ثم نقوم بعد ذلك بتسجيل القيد الصحيح. والمثال التالي يشرح ذلك:
بتاريخ 2020/05/14 تم التسديد بشيك بنكي مبلغ 70000 ون إلى أحد الموردين، وقد سجل المحاسب العملية كمايلي:

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

المبلغ المدائن	المبلغ المدين	2020/05/14	ر.ح المدائن	ر.ح المدين
70000	70000	من حـ/موردوا المخزونات والخدمات	53	401
		إلى حـ/ الصندوق		
		تسديد مستحقات أحد الموردين بشيك		

العمل المطلوب القيام به: باستخدام طريقة الحذف يطلب منك تصحيح الخطأ
الحل:

تصحيح الخطأ المحاسبي باستخدام طريقة الحذف:

المبلغ المدائن	المبلغ المدين	2020/05/14	ر.ح المدائن	ر.ح المدين
70000	70000	من حـ/ الصندوق	401	53
		إلى حـ/موردوا المخزونات والخدمات		
		إلغاء القيد الخاطئ المتعلق بتسديد مستحقات أحد الموردين بشيك		
		//		
70000	70000	من حـ/موردوا المخزونات والخدمات	512	401
		إلى حـ/ البنك		
		تسجيل القيد الصحيح المتعلق بتسديد مستحقات أحد الموردين بشيك		

I-2-2- تصحيح الأخطاء المحاسبية باستخدام طريقة المتمم الصفري: هذه الطريقة هي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي لتصحيح الأخطاء المحاسبية من خلال إلغاء القيد المحاسبي الخاطئ وذلك باستخدام المتمم الصفري الجبري.

إن المتمم الصفري الجبري لعدد ما، هو عدد آخر بحيث إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية للصفر، فالمتمم الجبري إلى الصفر رياضياً لـ 10 هو (- 10)، ولكن المتمم الجبري محاسبياً يكتب بشكل آخر تسهل معه إضافته إلى مبالغ موجبة، فمثلاً المتمم الجبري إلى الصفر للعدد (156) يكون بالخطوات التالية:

نطرح أحاد العدد (156) من (10) والباقي أي (العشرات , المئات) من (9) على النحو التالي :

$$\begin{array}{r}
 9910 \\
 \uparrow \uparrow \uparrow \\
 -156 \\
 \hline
 1844
 \end{array}$$

نظيف إلى النتيجة الرقم (1) من اليسار مصحوبا من الأعلى بإشارة سالبة (-) للدلالة على أنه رقم سالب فيصبح لدينا متمم العدد 156 هو 1844⁻، وهكذا إذا جمعنا العدد 1844⁻ مع العدد 156 فيكون الناتج صفرا:

$$\begin{array}{r} 156 \\ + 1844 \\ \hline 0000 \end{array}$$

مثال: لنقم بتصحيح العملية التالية لأن المبلغ الصحيح هو 2763.00 دج وليس 2673.00 دج

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
616		من ح/ مصاريف التأمين	2673	
	512	إلى ح/ البنك		2673
		تسديد مصارف التأمين بشيك بنكي		

الحل:

يتم أولا إلغاء القيد الخاطئ عن طريق المتمم الجبري إلى الصفر

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
616		من ح/ مصاريف التأمين	17327 ⁻	
	512	إلى ح/ البنك		17327 ⁻
		إلغاء القيد الخاطئ لتسديد مصارف التأمين بشيك بنكي		

ثم ثانيا نقوم بتسجيل القيد الصحيح كمايلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
616		من ح/ مصاريف التأمين	2763	
	512	إلى ح/ البنك		2763
		تسديد مصارف التأمين بشيك بنكي		

مثال 2: بتاريخ 2019/02/17 قامت المؤسسة أ بتسديد ثمن شراء بضاعة بمبلغ 42785 ون بشيك بنكي،

ولكن المحاسب سجل العملية كمايلي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	2019/02/17	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
401		من ح/ موردين المخزونات والخدمات	42875	
	512	إلى ح/ البنك		42875
		تسديد مستحقات موردين المخزونات بشيك بنكي		

العمل المطلوب القيام به: تصحيح الخطأ باستخدام طريقة المتمم الجبري إلى الصفر
الحل:

يتم أولاً إلغاء القيد الخاطئ عن طريق المتمم الجبري إلى الصفر

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2019/02/17	المبلغ الدائن
401	ر.ح المدين	من ح/موردوا المخزونات والخدمات	ر.ح الدائن
	512	إلى ح/ البنك	
		إلغاء القيد الخاطئ لتسديد مستحقات موردوا المخزونات بشيك	

ثم ثانياً نقوم بتسجيل القيد الصحيح كمايلي:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2019/02/17	المبلغ الدائن
401	ر.ح المدين	من ح/موردوا المخزونات والخدمات	ر.ح الدائن
	512	إلى ح/ البنك	
		تسديد مستحقات موردوا المخزونات بشيك بنكي	

II- التسوية المحاسبية لحسابات المصاريف والإيرادات

في نهاية الدورة المحاسبية يتم محاسبياً تسوية حسابات المصاريف والإيرادات، بتصنيفها إلى:

- مصاريف تعود إلى الدورة الحالية ولكنها لم تسجل بعد (مصاريف واجبة الدفع)؛
- مصاريف سجلت خلال الدورة الحالية، و لكن جزءاً منها يعود للدورة القادمة (إيرادات مسجلة مسبقاً)؛

- إيرادات تعود إلى الدورة و لكن لم تسجل بعد (إيرادات ستكتسب والإيرادات التي لم تحرر فواتيرها بعد)؛
- إيرادات سجلت خلال الدورة الحالية، ولكن جزءاً منها يعود للدورة القادمة (إيرادات مسجلة مسبقاً).

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من هذا التصنيف لحسابات المصاريف والإيرادات، هو ربط وتحميل المصاريف والإيرادات بالدورة المحاسبية التي تخصها، وذلك استناداً إلى مبدئي استقلالية الدورات وأساس الاستحقاق، هذ الأخيرين الذين يحرصان على الحصول على نتيجة صحيحة فيما يتعلق بكل دورة محاسبية.

II-1- التسوية المحاسبية لحسابات المصاريف:

تتمثل المصاريف بصفة عامة في المبالغ المالية التي سددتها أو ستسدها المؤسسة خلال السنة المالية مقابل المواد والمنتجات والخدمات التي استهلكتها في عمليات الإنتاج والاستغلال، أو بدون مقابل مباشر مثل بعض الضرائب والرسوم المسددة إلى الدولة وإلى الجماعات المحلية. ومن المصاريف ما هي غير نقدية مثل الاهتلاكات والمؤونات، أما إذا جئنا إلى تعريفها حسب ماورد في المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي فنجدتها تعبر

عن الإنخفاضات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية، المتخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاد (تدهور، إهلاك، نقص) للأصول، أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة*. و تنقسم المصاريف إلى قسمين**:

✚ مصاريف رأسمالية: هي مبالغ تدفعها المؤسسة للحصول على سلع أو أصول أو منافع طويلة الأجل "مثل شراء الأراضي، المباني، السيارات"، وبعبارة أخرى هي المصاريف التي يستفاد منها لأكثر من سنة مالية واحدة، ومثالها ترميم مبنى حيث تغطي منفعتها فترة تتجاوز السنة الواحدة.

✚ مصاريف تشغيلية (إيرادية، إستغلالية): وهي مبالغ تنفقها المؤسسة لغرض الحصول على السلع والخدمات ذات الاستخدامات قصيرة الأجل والتي لا تتعدى الفترة المالية الواحدة وذلك لغرض الحصول على الإيراد السنوي.

وتكون حسابات المصاريف مدينة عند ظهورها لأول مرة أو زيادة قيمتها، وتكون دائنة عند تسديدها سواء كلها أو جزء منها فقط. وعليه فالتسجيل المحاسبي للتكاليف بصفة عامة يكون تبعا للحالتين التاليتين:

عند ظهورها لأول مرة أو زيادة قيمتها: يجعل حـ/المصرف المعني مدينا بالمبلغ المقابل له، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية دائنا بنفس المبلغ:

إما حـ/401-موردو المخزونات والخدمات: في حالة وصول فاتورة النقل، الكهرباء والغاز، الماء، الهاتف... إلخ

أو حـ/421-أجور مستحقة الدفع: في حالة استحقاق دفع أجور العمال.

أو حـ/43- أقساط اشتراكات الضمان الإجتماعي الواجب دفعها عن العمال.

أو حـ/442-الضرائب المباشرة الواجب اقتطاعها من أجور العمال لصالح الدولة.

أو حـ/444-الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع

وعند تسديدها سواء كلها أو جزء منها فقط: يجعل أحد الحسابات التالية مدينا بالمبلغ المدفوع:

* ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة، أي لا يدخل ما يوزع لصالح المساهمين في الأموال الخاصة.

** معايير التمييز بين المصاريف الإيرادية والرأسمالية:

- معيار المدة الزمنية :- المصروف الذي يستفاد منه لأكثر من سنة مالية يعتبر رأسماليا، اما المصروف الذي لا يستفاد منه لأكثر من سنة مالية يعتبر مصروفا إيراديا
- العمر الانتاجي :- اي موجود ثابت في المشاريع له عمر انتاجي مقدر فاذا ادى المصروف الى اطالة العمر الانتاجي لهذا الاجل اعتبر المصروف رأسماليا اما اذا لم يؤدي المصروف الى اطالة العمر الانتاجي لهذا الاجل اعتبر مصروفا إيراديا
- الطاقة الانتاجية :- اذا ادى الى زيادة الطاقة الانتاجية للأصل الثابت اعتبر المصروف رأسماليا (مثل: مصاريف تبديل قطع غيار). اما اذا لم يؤدي المصروف الى زيادة الطاقة الانتاجية للأصل الثابت اعتبر المصروف إيراديا (مثل: مصروف تشحيم الالة)
- قيمة المصروف مقارنة بقيمة الأصل : اذا كانت قيمة المصروف كبيرة نسبيا مقارنة بقيمة الأصل المتفق عليه هذا المصروف اعتبر المصروف رأسماليا (كمصروف تبديل المحرك للسيارة بقيمة 800000 دينار) عاما بأن قيمة السيارة 4000000 دينار، اما اذا كانت قيمة المصروف قليلة نسبيا مقارنة بقيمة الأصل المتفق عليه هذا المصروف اعتبر المصروف إيراديا (كمصروف الوقود للسيارة بقيمة 1000 مقارنة بقيمة السيارة البالغة 4000000 دينار)

إما حـ/401-موردو المخزونات والخدمات: في حالة وصول فاتورة النقل، الكهرباء والغاز، الماء، الهاتف... إلخ

أو حـ/421-أجور مستحقة الدفع: في حالة استحقاق دفع أجور العمال.

أو حـ/43-أقساط اشتراكات الضمان الإجتماعي الواجب دفعها عن العمال.

أو حـ/442-الضرائب المباشرة الواجب اقتطاعها من أجور العمال لصالح الدولة.

أو حـ/444-الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع.

وذلك مقابل جعل أحد الحساين التاليين دائناً بنفس المبلغ: إما حـ/512 في حالة التسديد بشيك بنكي، أو حـ/53 في حالة التسديد نقداً.

وفيما يلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل إلى التسوية المحاسبية المطلوبة في إطار النظام المحاسبي المالي لبعض حسابات المصاريف:

II-1-1-المصاريف المستحقة الدفع:

المصاريف المستحقة الدفع هي المصروفات التي تخص الدورة المحاسبية الحالية للمؤسسة ولكنها لم يحن وقت تسديدها بعد، وبالتالي لم تسجل بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة خلال الفترة الحالية. ومن الأمثلة على المصروفات المستحقة الدفع نجد:

- الضرائب واقتطاعات الضمان الاجتماعي التي تعود إلى الدورة الحالية ولكن سيتم دفعها خلال الدورة القادمة؛

- الخدمات المقدمة من الغير والتي لم تدفع قيمتها إلى غاية نهاية الدورة المحاسبية ولم تسجل محاسبياً؛

- فوائد القروض العائدة للدورة الجارية والتي ستدفع خلال الدورة القادمة؛

- المواد المستهلكة مثل الكهرباء والغاز، الهاتف والماء المتعلقة بالأشهر الأخيرة من الدورة المحاسبية الجارية والتي ستصل فواتيرها خلال الدورة القادمة، فهذه المواد يتم تقدير تكلفتها وتسجيلها استناداً إلى فواتير الأشهر السابقة؛

- مصاريف المرتبات المستحقة عن الشهر الأخير.

واستناداً إلى كل من مبدأ مقابلة التكاليف بالإيرادات ومبدأ الاستحقاق، فإنه يجب على المؤسسة تسجيل تلك

المصروفات عند نهاية الدورة المحاسبية وفقاً لما هو مبين في القيد المحاسبي التالي

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	تاريخ حدوث المصروف	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
6.		من حـ/ المصروف المعن	XXX	
44563		حـ/ ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات	XXX	
أو 401		إلى حـ/ موردو المخزونات والخدمات		XXX
أو 421		أو حـ/ أجور مستحقة الدفع		
أو 43		أو حـ/ أقساط اشتراكات الضمان الاجتماعي الواجب دفعها عن العمال		
أو 442		أو حـ/ الضرائب المباشرة الواجب اقتطاعها من أجور العمال لصالح الدولة		

أو -/الضرائب على الأرباح المستحقة الدفع	أو 444	
أو -/الفوائد المستحقة الدفع	أو 518	

II-1-2- المصاريف المدفوعة مقدما (المصاريف المقيدة سلفا)

تعرف المصاريف المقيدة سلفا على أنها المصاريف المدفوعة مقدما خلال الفترة المحاسبية الحالية للحصول على سلع أو خدمات سيتم الاستفادة منها مستقبلا.

ففي حالة ما إذا تبين للمؤسسة بعد اعداد ميزان المراجعة ومراجعة حسابات المصاريف، أنه هنالك مصاريف قامت بدفعها في الفترة الحالية ولكنها تخص الفترة المالية القادمة، فإنه استنادا إلى كل من مبدأ أساس الاستحقاق ومبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، يجب على المؤسسة عدم تحميل المصاريف المدفوعة عن الفترة المالية القادمة للفترة المالية الحالية، أي يجب على المؤسسة تحميل ما يخص الدورة المحاسبية الحالية فقط من تلك المصاريف وإقفالها في حساب النتيجة، أما ما يخص الدورات المحاسبية القادمة فيرحل إلى الدورة أو الدورات القادمة، واعتبارها كأصول متداولة تظهر في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة تحت إسم مصاريف مقيدة سلفا.

ويتم التعامل محاسبيا مع المصاريف المقيدة سلفا في ظل النظام المحاسبي المالي وفق ثلاث مراحل:

المرحلة 1- تسجيل المصروف حسب طبيعته: يسجل المصروف عند حدوثه بشكل عادي وفق القيد التالي

المدين	ر.ح الدائن	تاريخ حدوث المصروف	المدين	ر.ح الدائن
6.		من -/ المصروف المعن		
44563		-/ ر.ق.م الواجب استرداده على المشتريات		
	401	-/ موردو المخزونات والخدمات		
	أو 512	أو -/البنك		
	أو 53	أو -/الصندوق		
		تسجيل المصروف عند حدوثه		

المرحلة 2: تحويل المصروف المسجل حسب طبيعته مسبقا إلى أصل متداول في نهاية الدورة المحاسبية:

كما سبق وأشارنا إليه، فإنه احتراما "لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية"، تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة محاسبية بحذف المصاريف المسجلة خلال الدورة المحاسبية الحالية والتابعة للدورة أو الدورات المحاسبية اللاحقة، ويتم هذا بجعل الحساب 486 مصاريف مقيدة سلفا مدينا بمبلغ **المصروف الذي** يخص الدورة اللاحقة (**المصروف المسجل مسبقا**)، وجعل الحساب المعني في المجموعة السادسة (المصاريف) دائنا بنفس المبلغ. ويتم حساب المصروف المسجل مسبقا كما يلي:

$$\text{المصروف المسجل مسبقا} = (\text{المصروف الإجمالي (HT) المسجل خلال الدورة} \div \text{المدة الإجمالية}) \times \text{المدة المتعمقة}$$

بالدورة 1+

وبعد حساب مبلغ **المصرف المسجل مسبقا** نسجل في 12/31/ن القيد التالي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	12/31/ن	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
XXX	XXX	من -/ مصاريف مقيدة سلفا	6.	486.
		-/ المصرف المعن		
		تحويل المصرف المسجل مسبقا إلى أصل جاري		

المرحلة 3: إعادة تحميل الدورة اللاحقة بالمصاريف المقيدة سلفا

حتى تتحمل الدورة المقبلة مصاريفها نقوم في بدايتها بتسجيل عكس القيد السابق أي نجعل الحساب المعني في المجموعة السادسة مدينا و الحساب 486 مصاريف مقيدة سلفا دائنا.

مثال:

بتاريخ 2020/07/01 استأجرت الشركة 'س' من عند المؤسسة 'ع' شاحنة إلى غاية 2021/06/30، وهذا مقابل أن تدفع لها عن كل شهر من مدة الإيجار مبلغ 5000 و ن خارج الرسم على القيمة المضافة، مع العلم أن عقد الإيجار تم تحريره بنفس اليوم، الفاتورة رقم 012564 المتعلقة باستأجار الآلة هي الأخرى تم استلامها بنفس اليوم،

بتاريخ 2020/07/10 سددت الشركة 'س' بشيك بنكي رقم 935551، المبلغ المسحق في الفاتورة رقم 012564.

العمل المطلوب القيام به:

القيام بالتسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذه العملية عند تاريخ إبرام العقد وعند نهاية الدورة المحاسبية 2019 وبداية الدورة المحاسبية 2021.

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2020/07/01	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
	60000	من -/ مصاريف الإيجار		613
	11400	-/ ر.ق.م الواجب استرداده على الخدمات		44563
71400		-/ موردو المخزونات والخدمات	401	
		تسجيل فاتورة استأجار الشاحنة		
		2020/07/10		
	71400	من -/ موردو المخزونات والخدمات		401
71400		-/ البنك	512	
		تسديد مستحقات استأجار الشاحنة بشيك بنكي		

30000	30000	2020/12/31	613	486.
		من - / مصاريف مقيدة سلفا - / مصاريف الإيجار		
3000	3000	2021/01/01	486	613
		من - / مصاريف مقيدة سلفا - / مصاريف الإيجار إعادة تحميل الدورة اللاحقة بالمصاريف المقيدة سلفا		

II-2- التسوية المحاسبية لحسابات الإيرادات:

لقد تم تعريف الإيرادات (الإيرادات من الأنشطة العادية + المكاسب الاستثنائية) في الإطار الفكري الخاص بإعداد وعرض القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي، على أنها الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات.

والإيرادات وفق المعنى الدقيق لها في المعايير الدولية للمحاسبة تشتمل على كل المداخل (التدفقات الداخلة) الناتجة عن الأنشطة العادية للمؤسسة*، والتي يشار إليها باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد وإيرادات حقوق الملكية، ولهذا عند تخصيص المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) (الإيرادات) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمعالجة الإيرادات، تم تحديد مجال نطاق تطبيقه على أنه يشمل الإيرادات الناتجة عن:

❖ **بيع السلع:** ويندرج ضمنها كلا من السلع والبضائع المنتجة بواسطة المؤسسة بغرض بيعها للغير، والسلع المشتراة بهدف إعادة بيعها للغير.

❖ **تأدية الخدمات للغير:** يتضمن تأدية الخدمات عادة قيام المؤسسة بأداء مهام محددة تعاقدت خلال فترة متفق عليها، وقد تقدم الخدمات خلال فترة واحدة أو خلال أكثر من فترة. بعض عقود تأدية الخدمات قد تكون ذات علاقة مباشرة بعقود التشييد (المقاولات)، مثال على ذلك عقود خدمات مديري المشروعات والمهندسين والمعماريين، ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن مثل تلك العقود، حيث يتم معالجة تلك العقود كعقود مقاولات ويطبق بشأنها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر "عقود المقاولات".

❖ **استخدام الغير لأصول المؤسسة:** يترتب عن استخدام الغير لأصول المؤسسة الأشكال التالية للإيرادات:

أ- الفوائد: عبارة عن أعباء مقابل استخدام نقدية أو نقدية معادلة أو مبالغ مستحقة للمؤسسة.

* الإيرادات هي المبالغ المالية المحصلة أو التي ستحصل، مقابل المنتجات والخدمات التي قدمتها المؤسسة إلى الغير أو بدون مقابل مثل الإعانات المستلمة، كما تشمل الإيرادات على حسابات تكاليف الإنتاج (الحسابان 72 و73) وحساب استرجاع خسائر القيمة والمؤونات (حساب78) وهذه الحسابات الأخيرة لا تمثل مقبوضات نقدية..

ب- إيرادات حقوق الامتياز: وهي عبارة عن أعباء مقابل استخدام بعض الأصول طويلة الأجل للمؤسسة مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية، حقوق الطبع وبرامج الحاسب.

ت- أرباح الأسهم: عبارة عن توزيعات أرباح على المساهمين حسب حصصهم في رأس المال.

وفيما يلي نتطرق بدرجة من الدقة والتفصيل إلى التسوية المحاسبية المطلوبة في إطار النظام المحاسبي المالي

لبعض حسابات الإيرادات:

II-2-1- الإيرادات المحصلة مقدما (الإيرادات المقيدة سلفا):

هي الإيرادات المحصلة مقدما خلال الفترة المحاسبية الحالية، مقابل سلع أو خدمات سيتم تأديتها مستقبلا، أي أن الإيرادات المقدمة هي الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية الحالية، وتسجلها في دفاترها قبل أن تتحقق (وتعتبر في هذه الحالة التزام ودين على المؤسسة حتى يتم القيام بتأدية السلعة أو الخدمة).

واستنادا إلى كل من مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف ومبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، فإنه يجب على

المؤسسة تحميل ما يخص الفترة الحالية فقط من تلك الإيرادات وإقفاله في حساب النتيجة، أما ما يخص الفترات القادمة فيرحل إلى الفترة أو الفترات القادمة عن طريق تسجيله كالتزام.

بمعنى آخر تعتبر الإيرادات المحصلة مقدما بمثابة التزام متداول يظهر في الميزانية العامة (قائمة المركز المالي)

ضمن الخصوم الجارية (الالتزامات المتداولة) تحت بند إيرادات مقيدة سلفا.

ومن الأمثلة على الإيرادات المحصلة مقدما نذكر: إيرادات الائجار المحصلة مقدما، العمولات الدائنة المحصلة

مقدما، إيرادات الاستثمار المحصلة مقدما. ويتم التعامل محاسبيا مع الإيرادات المقيدة سلفا في ظل النظام المحاسبي

المالي وفق ثلاث مراحل:

المرحلة 1- تسجيل الإيراد حسب طبيعته: يسجل الإيراد عند تحققه بشكل عادي وفق القيد التالي

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	تاريخ حدوث الإيراد	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411		من حـ/ الزبائن	XXX	
أو 512		أو حـ/ البنك		
أو 53		أو حـ/ الصندوق		
	44570	إلى حـ/ TVA على المبيعات المجمع للدولة		XXX
	7.	حـ/ الإيراد المعني		XXX
		تسجيل الإيراد عند حدوثه		

المرحلة 2: تحويل الإيراد المسجل حسب طبيعته مسبقا إلى خصم متداول في نهاية الدورة المحاسبية:

كما سبق وأشرنا إليه، فإنه احتراما "لمبدأ استقلالية الدورات المحاسبية"، تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة

محاسبية بحذف الإيرادات المسجلة خلال الدورة المحاسبية الحالية والتابعة للدورة أو الدورات المحاسبية اللاحقة،

ويتم هذا بجعل الحساب المعني في المجموعة السابعة (الإيرادات) مدينا بمبلغ **الإيراد المسجل مسبقا**، والحساب 487- إيرادات مقيدة سلفا دائما بنفس المبلغ. ويتم حساب الإيراد المسجل مسبقا كما يلي:

الإيراد المسجل مسبقا = (الإيراد الإجمالي (HT) المسجل خلال الدورة ن ÷ المدة الإجمالية) × المدة المتعلقة بالدورة ن+1

وبعد حساب مبلغ **الإيراد المسجل مسبقا** نسجل في 12/31/ن القيد التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	12/31/ن	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
7.	من حـ / الإيراد المعني		XXX	
	487	حـ / إيرادات مقيدة سلفا		XXX
		تحويل الإيراد المسجل مسبقا إلى خصم جاري		

المرحلة 3: إعادة تحميل الدورة اللاحقة بالإيرادات المقيدة سلفا

حتى تحمل الدورة المقبلة بإيراداتها، نقوم في بدايتها بتسجيل عكس القيد السابق أي نجعل الحساب المعني في المجموعة السابعة مدينا و الحساب 487- إيرادات مقيدة سلفا دائما.

II-2-2-الإيرادات المستحقة التحصيل:

هي الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية، ولم يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة بالرغم من نهاية الفترة المحاسبية الحالية.

واستنادا إلى كل من مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف ومبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، فإنه يجب على المؤسسة تحميل ما يخص هذه الفترة بالإيرادات المستحقة (أي الإيرادات التي تخص الفترة الحالية لكنها لم تسجل بعد) وإقفاله في قائمة حساب النتيجة.

بمعنى آخر تعتبر الإيرادات المستحقة بمثابة أصل متداول يظهر في قائمة المركز المالي ضمن الأصول المتداولة تحت حسابات مدينة أخرى.

ويتم تسجيل الإيرادات المستحقة بقيد تسوية يتم بموجبه جعل حساب الإيرادات المستحقة مدين وحساب الإيراد المعني دائن، ثم يتم بعد ذلك في نهاية الفترة إقفال كل ما يخص الفترة من إيرادات في قائمة حساب النتيجة. والقيد الحاسبي التالي يوضح ذلك

من حـ / الإيرادات المستحقة

إلى حـ / الإيراد المعني

ومن الأمثلة على الإيرادات المستحقة نذكر:

II-2-2-1-الحقوق المترتبة عن التخفيضات محل الوعد إلى غاية نهاية السنة (الحقوق التي اكتسبتها

المؤسسة نتيجة تعاملها مع موردي المخزونات والخدمات): عندما توعده المؤسسة بالإستفادة من تخفيضات

تجارية أو مالية من قبل موردي المخزونات والخدمات، وتنتهي الدورة المحاسبية (السنة المالية)، ولا يتم تنفيذ هذا الوعد، فإنه لا بد من إجراء التسجيلات المحاسبية التالية:

يجعل حـ/4098- تخفيضات (حسومات) ستكتسب: مدينا بقيمة التخفيض الموعود به وذلك مقابل جعل حـ/609- حسومات وتنزيلات ومرتجعات متحصل عليها: دائنا بقيمة التخفيض الموعود به.

مثال

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

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

الحل:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2016/12/31	المبلغ الدائن
4098	من حـ/ الموردين المدين، تخفيضات (حسومات) ستكتسب		
	إلى حـ/ ر.ق.م الواجب استرداده على		
	المشتريات		44563
	حـ/ التخفيضات، التنزيلات... المتحصل عليها.		609
	تسجيل تعهد أحد الموردين بمنح المؤسسة تخفيض تجاري		
11583			
1683			
9900			

II-2-2-2-الحقوق المترتبة عن الأشغال أو الخدمات الجاري تقديمها (إنجازها): يعبر هذا الحساب عن الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة من جراء إبرام العقود الطويلة الأجل، التي تلتزم بموجبها بتقديم خدمات معينة للغير خلال مدة معينة، لقاء مبلغ متفق عليه بكل وضوح.

وعليه فهذا الحساب يجعل مدينا بمبلغ الإيرادات الصافية الجزئية التي تمت معاينتها أثناء إبرام عقد طويل الأجل - غير أنه لا يمكن من الجانب التعاقدي أن تكون موضوع إعداد فواتير-، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات الفرعية للحساب 70 (المقصود هنا المبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة) دائنا بنفس المبلغ. وتجدد الإشارة إلى أن المبالغ التي تسجل في حـ/417 هي خارج الرسم على القيمة المضافة، أي لا يتم تحميل الرسم على القيمة المضافة للزبون إلا في الفاتورة فقط.

ملاحظة: عند انتهاء مدة العقدى وبالتالي إعداد الفاتورة، يجعل حـ/411 مدينا، وذلك مقابل جعل كلا من:

حـ/417 دائنا بمبلغ الإيرادات الصافية التي تمت معاينتها أثناء إبرام العقد،

وحـ/44570 دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحسوب على أساس مبلغ الإيرادات الصافية التي تمت معاينتها أثناء إبرام العقد.

مثال: بتاريخ 2015/04/01 أبرمت إحدى المؤسسات عقد مع مؤسسة أخرى تلتزم بموجبه بنقل عمال المؤسسة الأخرى لمدة سنة كاملة، مقابل مبلغ 75000 ون شهريا، الدفع لا يتم إلا بعد انتهاء مدة العقد. المطلوب: إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على عمليات شراء وبيع السلع والخدمات هو 17%، فقم بتسجيل هذا العقد بتاريخ إبرامه وبتاريخ اكتماله.

الحل:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2015/04/01	ر.ح الدائن	المبلغ الدائن
417	708	من حـ/ الحقوق المترتبة عن الأشغال أو الخدمات الجاري تقديمها (إنجازها)	900000	900000
		إلى حـ/ إيرادات الأنشطة الملحققة		
		تسجيل الحقوق المترتبة عن الأشغال أو الخدمات الجاري تقديمها (إنجازها)		
المبلغ المدين	ر.ح المدين	2016/05/01	ر.ح الدائن	المبلغ الدائن
411	417	من حـ/ الزبائن	900000	900000
	44570	إلى حـ/ الحقوق المترتبة عن الأشغال أو الخدمات الجاري تقديمها (إنجازها)	153000	153000
		حـ/ ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات		
		إعداد فاتورة الحقوق المترتبة عن الأشغال أو الخدمات الجاري تقديمها (إنجازها)		

II-2-2-3-الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد): يسجل في هذا الحساب مبلغ المبيعات التي لم ترسل فواتيرها إلى الزبائن عند نهاية السنة المالية، حيث يجعل هذا الحساب مدينا مقابل جعل أحد الحسابات الفرعية لـ حـ/70-المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحققة: دائنا.

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

مثال: بتاريخ 2009/11/30 تم تسليم بضاعة مبيعة بسعر 600000 ون إلى أحد الزبائن دون إرفاقها بفاتورة البيع، تكلفة شراء هذه البضاعة المبيعة هي 480000 ون.

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

الحل:

المبلغ المدين	ر.ح المدين	2009/11/30	ر.ح الدائن	المبلغ الدائن
600	30	من حـ/ مشتريات البضاعة المبيعة	480000	480000
		إلى حـ/ بضاعة		
		وصل تسليم رقم .. متعلق بإرسال البضاعة المبيعة إلى الزبون		

600000	600000	2009/12/31	700	418
		من حـ/ الزبائن، الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد) إلى حـ/ بضاعة مبيعة تسجيل مبلغ المبيعات التي لم ترسل فواتيرها إلى الزبائن		
600000 102000	702000	2010/01/02	418 44570	411
		من حـ/ الزبائن إلى حـ/ الزبائن، الإيرادات التي لم تعد فواتيرها بعد (فواتير قيد الإعداد) حـ/ ر.ق.م المجمع لصالح الدولة على المبيعات تحرير فاتورة المبيعات التي تم إرسالها إلى الزبائن		

II-2-2-4-إعانات التي ستتسلم (المطلوب استلامها): يعبر هذا الحساب عن الحقوق المترتبة سواء عن إعانات الإستغلال أو إعانات الإستثمار التي وعد بتقديمها من طرف الغير ولم يتم استلامها عند نهاية السنة المالية، والتي هي محل إلتزام من الطرف الآخر (مانح الإعانة)، أو التي تستوفي المؤسسة شروط الحصول عليها عند قفل السنة المالية.

إن المعالجة المحاسبية الدقيقة لهذا الحساب تتطلب الفصل بين الحقوق المترتبة عن إعانات الإستغلال والحقوق المترتبة عن إعانات الاستثمار، وذلك وفقا لما هو موضح فيما يلي:

II-2-2-4-1-المعالجة المحاسبية للحقوق المترتبة عن إعانات الإستغلال: إن هذه الإعانات الهدف من ورائها هو إعادة التوازن إلى نتيجة المؤسسة، من خلال توجيهها إلى تغطية أعباء أو خسائر وقعت، فهي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة.

وعليه فإنه عند قفل السنة المالية يجعل حـ/441 مدينا بمبلغ الإعانات التي سيتم الحصول عليها لتعويض الخسائر أو التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا بنفس المبلغ:

إما حـ/741-إعانات التوازن،

أو حـ/748-إعانات الإستغلال الأخرى.

وعند استلام مبلغ الإعانة يرصد هذا الحساب بجعله دائنا، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين مدينا بنفس المبلغ: إما حـ/512، أو حـ/53.

ملاحظة: لقد نص النظام المحاسبي المالي في الفقرة 124-3 من الصفحة 13 على أن الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سبق حصولها، أو التي هي عبارة عن دعم مالي عاجل للمؤسسة، تدرج في قائمة حساب النتيجة

كإيرادات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه*، دون إلحاقها بتكاليف مستقبلية بغية تعويضها لإقصاء أثرها على النتيجة**.

II-2-2-4-2- المعالجة المحاسبية للحقوق المترتبة عن إعانات الاستثمار: يندرج تحت إعانات الاستثمار بصفة عامة كلا من:

- إعانات التجهيز التي تعبر عن الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل اقتناء تثبيات معينة أو إنشائها،

- إعانات الاستثمار التي تعبر عن الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة بغية تمويل أنشطتها الطويلة الأجل، مثل إقامة مؤسسات في الخارج، البحث عن أسواق جديدة... إلخ.

وعليه فإنه عند قفل السنة المالية يجعل حـ/441 مدينا بمبلغ الإعانات التي سيتم الحصول عليها سواء من أجل اقتناء التثبيات أو من أجل تمويل الأنشطة الطويلة الأجل، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائنا بنفس المبلغ الموجود في الجهة المدينة:

إما حـ/131-إعانات التجهيز،

أو حـ/132-إعانات الاستثمار الأخرى.

وعند استلام الإعانة (أي تنفيذ الوعد)، يرصد حـ/441 بجعله دائنا، وذلك مقابل جعل أحد الحسابات التالية مدينا:

إما أحد حسابات الصنف 2: عندما تكون الإعانة عبارة عن تحويل مجاني للتثبيت إلى صالح المؤسسة،

أو حـ/512 عندما تقدم الإعانة بشيك بنكي، أو حـ/53 عندما تقدم الإعانة نقدا.

ملاحظة: تدرج الإعانات الموجهة إلى اقتناء أو إنشاء تثبيت قابل للإهلاك في قائمة حسابات النتيجة كإيرادات ضمن حـ/754-حصة (جزء) إعانات الاستثمار التي تحول إلى إيراد، بنفس المبلغ المضمن في قسط الإهلاك للتثبيت المعني والذي يمكن نسبه إلى الإعانة.

* معنى التاريخ الذي تم اكتساب الإعانة فيه: هو التاريخ الذي تكون الإعانة فيه محل إلتزام من الطرف المانح، أو التاريخ الذي تستوفي فيه المؤسسة شروط الحصول على الإعانة.
** النظام المحاسبي المالي، الفقرة 124-3، الصفحة 13.

تمارين محلولة

تمرين رقم 01:

بتاريخ 2019 / 12 / 31، كان كشف أجرة أحد العمال التابعين لإحدى المؤسسات العمومية الاقتصادية على النحو التالي
العمل المطلوب القيام به: إذا علمت أن عدد عمال المؤسسة هو 250 عامل، وأن تسديد الأجر الصافي للعامل يتم بشيك

البيانات	المداخيل	الاقطاعات
الأجر القاعدي	18810	
الغيابات		2565
الأجر القاعدي الصافي	16245	
تعويض الخبرة المهنية	2835	
علاوة المسؤولية	3249	
تعويض عمل المنصب	1624.5	
تعويض الضرر	2436.75	
أجرة المنصب	26390.25	
اشتراك الضمان الاجتماعي		2375.12
اشتراك التعاضدية		263.9
تعويض الأكل	1900	
تعويض النقل	1520	
الأجر الإجمالي	29810.25	
الأجر الخاضع لاقطاع الضريبة على الدخل الإجمالي	27435.13	
الضريبة على الدخل الإجمالي		2616.81
منحة الأبناء	900	
تسبيق على الأجر		3500
المجموع	33275.25	11320.83
الأجر الصافي الواجب دفعه إلى الموظف	21954.42	

بنكي ويكون ذلك بتاريخ 2020/01/04، فقم بالتسوية المحاسبية اللازمة العلقه بأجرة هذا العامل.

الحل:

التسجيل في دفتر اليومية العامة للعناصر الظاهرة بكشف الراتب والأعباء الملحقه بأجرة العامل والتي تحملها المؤسسة

28/09/2019

63100	حـ/ الأجر القاعدي الصافي	16245	
63120	حـ/ التعويضات والآداءات	13565,3	
63150	حـ/ المنح العائلية	900	
421	حـ/ الأجر الصافي	21954,4	
4251	حـ/ تسبيقات على الأجر	3500	
4310	حـ/ اشتراكات اجتماعية - قسط العمال	2375,12	
432	حـ/ هيئات اجتماعية أخرى - Mutuel	263,9	

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

2616,81		حـ/ ضرائب على الدخل الإجمالي	4420	
		تسجيل المستحقات المترتبة عن راتب الموظف		
		//		
	6597,57		حـ/ اشتراكات في الضمان الاجتماعي	635
6597,57		حـ/ اشتراكات اجتماعية - قسط صاحب العمل	4311	
		تسجيل اشتراكات الضمان الاجتماعي الواجب دفعها من طرف المؤسسة عن الموظف		

تمرين رقم 02:

بتاريخ 2014/01/01 استأجرت الشركة "ع" آلة من عند الشركة "س"، مع العلم أن الشركة "س" قد اشترت هذه الآلة بتاريخ 2014/01/01 بمبلغ 100000ون، وفيما يلي نقدم تفاصيل عقد الإيجار المبرم بين كل من الشركة "ع" والشركة "س":

الشركة "ع"	تستفيد من المزايا وتحمل الأخطار المرتبطة بالآلة محل عقد الإيجار
مدة العقد	4 سنوات
العمر الإنتاجي المقدر للآلة	5 سنوات
قيمة الدفعة السنوية الواجب تسديدها من "ع" لـ "س"	25000
تاريخ دفع دفعة السداد الأولى	2014/01/01
القيمة المتبقية المضمونة	10000
قيمة الآلة المقدرة في نهاية مدة العقد	15000
معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي	8%

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

العمل المطلوب القيام به:

- هل هذا العقد هو عقد إيجار عادي أم عقد إيجار تمويلي؟
- ماهي التكلفة التي تسجل بها هذه الآلة المستأجرة بدفاتر المستأجر.
- أرسم جدول يبين بالنسبة لكل دورة المبلغ المستحق من الإيجار.
- سجل القيود اللازمة من 2014/01/01 إلى غاية 2018/01/01 (إنجاز المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار).

حل التمرين رقم 02:

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

2- تحديد القيمة التي يتم بها تسجيل الآلة محل العقد ضمن أصول الشركة "ع":
بما أن هذا العقد هو عقد إيجاري تمويلي، فإن الآلة تسجل ضمن أصول الشركة "ع" بالقيمة الأقل بين كل من القيمة العادلة لهذه الآلة والقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها إلى الشركة المؤجرة.
من المعطيات القيمة العادلة لهذه الآلة هي 100000 ون (سعر شراء الآلة بتاريخ إبرام عقد كراء الآلة)؛
والقيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها إلى الشركة المؤجرة في ظل شروط إبرام هذا العقد تحسب وفقا للصيغة التالية:

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

$$VA / = \text{القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات الواجب دفعها؛}$$

$$R = \text{الدفعات المتساوية} =$$

$$VRg = \text{القيمة المتبقية المضمونة؛}$$

$$n = \text{مدة العقد} = 4 \text{ سنوات؛}$$

i = المعدل الأقل بين كل من معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار ومعدل الفائدة على الإقتراض الإضافي، مع العلم أن معدل الفائدة على الإقتراض الإضافي من المعطيات = 8%، في حين معدل الفائدة الضمني ؟
إذن يجب حساب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد في ظل المعطيات الخاصة به، وذلك كما يلي:

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

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

$$\Leftrightarrow 25000 \left[1 + \frac{(1 - (1+i)^{-n})}{i} \right] + 15000 (1+i)^{-n} - 100000 = 0$$

$$\Leftrightarrow 25000 + 25000 \left[\frac{(1 - (1+i)^{-n})}{i} \right] + 15000 (1+i)^{-n} - 200000 = 0$$

$$\Leftrightarrow 25000 \left[\frac{(1 - (1+i)^{-n})}{i} \right] + 15000 (1+i)^{-n} - 75000 = 0$$

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

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

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

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

$i = x\% \longrightarrow 0$

$i_2 = 9\% \longrightarrow -1091.255184$

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

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

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

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

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

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

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

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

التاريخ	دفعة الإيجار	الفائدة على الإيجار	المبلغ المسدد من الإيجار	المبلغ المتبقي من دين عقد الإيجار
2014/01/01	----	----	----	96778
2014/01/01	25000	----	25000	71778
2015/01/01	25000	5742	19258	52520
2016/01/01	25000	4202	20798	31722
2017/01/01	25000	2538	22462	9260
2018/01/01	10000	741	9259	$0 \cong 1$

التسجيل في دفتر اليومية العامة

2014/01/01

96778	96778	ح/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	167	215
		تسجيل الحصول على الآلة في إطار عقد الإيجار التمويلي		
		2014/01/01		
25000	25000	ح/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	53	167
		ح/الصندوق		

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

5742	5742	تسديد الدفعة الأولى نقدا 2014/12/31		518	661
		حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية			
21694.5	21694.5	حـــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الثانية 2014/12/31		2815	681
		حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك			
25000	5742	حـــــ/الصندوق تسديد الدفعة الثانية والفوائد المستحقة 2015/01/01		53	167 518
		حـــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			
4202	4202	حـــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الثالثة 2015/12/31		518	661
		حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك			
21694.5	21694.5	حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك تسجيل قسط اهتلاك السنة الثانية 2016/01/01		2815	681
		حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك			
25000	4202	حـــــ/الصندوق تسجيل قسط اهتلاك السنة الثانية 2016/01/01		53	167 518
		حـــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			
2538	2538	حـــــ/مصاريف الفوائد البنكية حـــــ/فوائد بنكية مستحقة الدفع تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الرابعة 2016/12/31		518	661
		حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك			
21694.5	21694.5	حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك تسجيل قسط اهتلاك السنة الثالثة 2017/01/01		2815	681
		حـــــ/مخصصات أقساط الإهلاك			
25000	2538	حـــــ/الصندوق تسديد الدفعة الرابعة		53	167 518
		حـــــ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

741	741	والفوائد المستحقة		661	
		2017/12/31			
		حـ/مصاريف الفوائد البنكية			
21694.5	21694.5	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		518	
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن دفعة خيار الشراء			
		2017/12/31			
21694.5	21694.5	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك		681	
		حـ/مجمع أقساط الإهلاك			
		تسجيل قسط اهلاك السنة الرابعة			
96778	86778	2018/01/01		2815	
		حـ/مجمع أقساط الإهلاك الآلة			
		حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي			167
		حـ/فوائد مستحقة الدفع			
		حـ/تجهيزات الإنتاج				215
تسجيل إرجاع الآلة إلى المؤجر في					
نهاية مدة العقد					

تمرين رقم 03:

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

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

المؤجر، يطلب منك مايلي:

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

حل التمرين رقم 03:

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

وبما أن مدة العقد ذات أهمية نسبية مقارنة بمدة العمر الإنتاجي للألة / $(8/6) \times 100 = 75\%$ ؛

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

إذن العقد التأجيري هو عقد إيجاري تمويلي.

2- حساب معدل الفائدة الضمني لهذا العقد:

نحن نعلم أن معدل الفائدة الضمني لعقد الإيجار التمويلي هو المعدل الذي يجعل كلا من القيمة الحالية لدفعات

الإيجار والقيمة الحالية للقيمة المتبقية المقدرة للألة في نهاية العقد، تتساوى مع القيمة العادلة للألة محل العقد بتاريخ

إبرام العقد، وهذا يعبر عنه رياضيا بالصيغة التالية:

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

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

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

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

$$\text{Si } I = 9\% \Rightarrow 174108$$

$$\text{Si } I = 15\% \Rightarrow 150049.166 + 5187.931151 - 155238 = -0.9 \approx 0$$

إذن معدل الفائدة الضمني = 15%.

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

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

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

للاقتراض الإضافي

إذن $I = 15\%$

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

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

4- التكلفة التي تسجل بها هذه الآلة المستأجرة ضمن دفاتر المستأجر هي القيمة الأقل بين كل من القيمة العادلة

لهذه الآلة بتاريخ إبرام العقد والقيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات

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

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

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

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

التسجيل في دفتر اليومية العامة

2010/06/30				
200000	200000	حـ/تجهيزات الإنتاج	215	
	167	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		
		تسجيل الحصول على الآلة في إطار عقد الإيجار التمويلي		
		2010/06/30		
44762	44762	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	167	
	53	حـ/الصندوق		
		تسديد الدفعة الأولى نقدا		
		2010/12/31		
11643	11643	حـ/مصاريف الفوائد البنكية	661	
	518	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2010 عن		
		الدفعة الثانية		
		2010/12/31		
15666.66	15666.66	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	681	
	2815	حـ/مجمع أقساط الإهلاك		
		تسجيل قسط إهلاك السنة الأولى		
		2011/06/30		
11643	11643	حـ/مصاريف الفوائد البنكية	661	
	518	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع		
		تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2011 عن		
		الدفعة الثانية		
		2011/06/30		
	167	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي		

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

44762	23286	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	518
	حـ/الصندوق	53	
10032	10032	تسديد الدفعة الثانية والفوائد المستحقة 2011/12/31	661
	حـ/مصاريف الفوائد البنكية	518	
31333.33	31333.33	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع 2011 عن الدفعة الثالثة 2011/12/31	681
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	2815	
10032	10032	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك تسجيل قسط إهلاك السنة الثانية 2012/06/30	661
	حـ/مصاريف الفوائد البنكية	518	
44762	24698	حـ/مصاريف الفوائد البنكية تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2012 عن الدفعة الثالثة 2012/06/30	167
	20064	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	518
8180	8180	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	53
	حـ/الصندوق	53	
31333.33	8180	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2012 عن الدفعة الرابعة 2012/12/31	661
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	2815	
8180	8180	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك تسجيل قسط إهلاك السنة الرابعة 2013/06/30	661
	حـ/مصاريف الفوائد البنكية	518	
28402	8180	حـ/مصاريف الفوائد البنكية تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2013 عن الدفعة الرابعة 2013/06/30	167
	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	167	

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

44762	16360	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	518
	حـ/الصندوق	53	
6049.5	6049.5	تسديد الدفعة الرابعة والفوائد المستحقة 2013/12/31	661
	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	518	
31333.33	31333.33	تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2013 عن الدفعة الخامسة 2013/12/31	681
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	2815	
6049.5	6049.5	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	661
	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	518	
44762	32663	تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع عن الدفعة الخامسة 2014/06/30	167
	12099	حـ/ديون مترتبة عن عقد الإيجار التمويلي	518
3600	3600	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	53
	حـ/الصندوق	53	
31333.33	3600	تسديد الدفعة الخامسة والفوائد المستحقة 2014/12/31	661
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	518	
3600	3600	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	661
	تسجيل الجزء من الفوائد المستحقة الدفع خلال 2014 عن الدفعة السادسة 2014/12/31	518	
3600	31333.33	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	681
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	2815	
3600	3600	تسجيل قسط إهلاك السنة السادسة 2015/06/30	661
	حـ/مخصصات أقساط الإهلاك	518	
3600	3600	حـ/فوائد بنكية مستحقة الدفع	518
	تسجيل الفوائد المستحقة الدفع خلال 2015 عن الدفعة السادسة 2015/06/30	518	

الفصل السادس: تصحيح الأخطاء المحاسبية وإجراء تسوية التكاليف والإيرادات

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

الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية

تهييد:

لقد أرسى المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) (الأدوات المالية: الاعتراف والقياس) أسس الإثبات (الاعتراف) والقياس المتعلقة بالأصول المالية، مستثنياً من مجال تطبيقه كل أداة مالية لها صلة بما يلي:

• الشركات التابعة والزميلة والمشروعات المشتركة.

• حقوق والتزامات عقود الإيجارات.

• خطط الأصول والالتزامات المتعلقة بخطط منافع العاملين.

• الخطط والالتزامات في ظل عقود التأمين.

• عقود الضمان المالي المرتبطة بفشل المدين في الدفع إلى حين السداد.

• عقود الأمور المحتملة من اندماج منشآت الأعمال.

وسوف نعمل من خلال هذا الفصل على معالجة الأصول المالية محاسبياً وفق ما يتماشى مع فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة من خلال التطرق إلى ما يلي:

I- مفهوم الأصول الثابتة المالية وتقسيماتها:

تتمثل الأصول الثابتة المالية في مختلف الأسهم والسندات التي تشتريها مؤسسة ما في مؤسسات أخرى، ولا يتم بيعها إلا بعد انقضاء مدة زمنية طويلة، كما تتمثل في مختلف الحقوق المالية المترتبة لصالح مؤسسة ما من جراء إقراضات طويلة الأجل للغير.

وبصفة عامة تعرف الأصول الثابتة المالية على أنها كل ما يكون في صورة: حق تعاقدى لاستلام النقود أو أصول مالية من مؤسسة أخرى، أو حق تعاقدى لتبادل الأدوات المالية مع مؤسسة أخرى بموجب شروط مواتية، أو أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى (الأسهم). ولقد تم تصنيف الأصول الثابتة المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة في أربعة أصناف هي:

✓ **الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة:** هي الأصول التي تم امتلاكها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات القصيرة الأجل في السعر، أي لتحقيق هامش ربح من المتاجرة بها في الأجل القصير، ويجب تصنيف الأصول المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة بغض النظر عن سبب امتلاكها إذا كانت جزءاً من محفظة يوجد دليل على أنها لها نمطاً فعلياً حديثاً لتحقيق الربح القصير الأجل.

✓ **الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:** هي الأصول المالية التي ينجر عنها استلام دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد، يتم استحقاقها من قبل المؤسسة خلال التاريخ المتفق عليه (مثل السندات ذات فائدة ثابتة ومحدد ميعاد سدادها).

✓ **القروض والذمم المدينة التي أحدثتها المؤسسة:** هي الأصول المالية التي أوجدتها المؤسسة عن طريق تقديم أموال أو سلع أو خدمات مباشرة إلى الغير، مستثنى منها تلك التي تم إيجادها بهدف بيعها مباشرة أو على المدى

القصير، أو التي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، والقروض والذمم المدينة التي أوجدها المؤسسة لا تدخل ضمن الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق.

✓ **الأصول المالية المتوفرة للبيع:** هي تلك الأصول المالية التي لا تدخل في الفئات الثلاثة السابقة.

ولقد نص النظام المحاسبي المالي على أنه تدرج الأصول الثابتة المالية في الحسابات عند دخولها إلى المؤسسة حسب تكلفتها، التي تتمثل في القيمة العادلة للتعويز (المقابل) المعطى، مضافا إليها أتعاب وعمولات المستشارين والسماصرة، والرسوم غير المستردة وبعض الدمغات، مستثنى منها (أي لا تضاف مع القيمة العادلة للمقابل المعطى من أجل الحصول على الأصل المالي) علاوة الإصدار وتكاليف التمويل (مثل فوائد قرض يستعمل في تمويل شراء أوراق مالية) وتخصيصات التكاليف الإدارية (مثل نصيب الأصول المالية من المصاريف الإدارية والعامة).

كما نص النظام المحاسبي المالي على وجوب الاعتراف بشراء الأصول المالية التي تتم بطريقة منتظمة*، إما باستخدام أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة (تاريخ التنفيذ)، أو تاريخ التسوية (تاريخ استحقاق موعد السداد أو الوعد به)، وينبغي عليها تطبيق الأسلوب المختار باستمرار على فئة كاملة من الفئات الأربعة السابقة الذكر (في حالة الاعتراف ببيع الأصول المالية بطريقة منتظمة فإلزاما يتم استخدام أسلوب محاسبة تاريخ التسوية)، ويجب التنبيه إلى ضرورة معالجة التغيرات في القيمة العادلة للورقة المالية التي تحدث أثناء الفترة القصيرة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية، وذلك حسب الفئة التي تنتمي إليها وفق ما يلي**:

أ- فئة الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: يتم إهمال التغيرات في القيمة العادلة.

ب- فئة الأصول المالية المحتفظ بها بغرض المتاجرة: تؤخذ التغيرات في القيمة العادلة في الحسبان وذلك من خلال ترحيلها إلى حساب النتيجة.

ت- فئة الأصول المالية المتاحة للبيع: يتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

II- الاعتراف الأولي بالأصول المالية:

لقد نص IAS39 على أنه يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية في ميزانيتها العامة فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة المالية، فمثلا يتم الاعتراف بالذمم المدينة (الحقوق) عندما تصبح المؤسسة طرفا في العقد الذي يعطي لها حق قانوني باستلام النقود.

كما نص نفس المعيار المحاسبي الدولي على وجوب الاعتراف بشراء الأصول المالية التي تتم بطريقة منتظمة*، إما باستخدام أسلوب محاسبة تاريخ المتاجرة (تاريخ التنفيذ)، أو تاريخ التسوية (تاريخ استحقاق موعد السداد أو الوعد به)، وينبغي عليها تطبيق الأسلوب المختار باستمرار على فئة كاملة من الفئات الأربعة السابقة الذكر (في حالة الاعتراف ببيع الأصول المالية بطريقة منتظمة فإلزاما يتم استخدام أسلوب محاسبة تاريخ التسوية)،

* الطريقة المنتظمة تعني عقد الشراء أو البيع للأصول المالية الذي يتطلب تسليم الأصول خلال الإطار الزمني الذي وضع بشكل عام بموجب الأنظمة أو الأعراف في السوق المعني.

** إذا استخدمت المؤسسة للاعتراف بالأصل المالي الذي سيتم استلامه أسلوب محاسبة تاريخ التسوية فإنه لا يتم الاعتراف بأي تغير في القيمة العادلة الذي يحدث خلال الفترة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية.

* الطريقة المنتظمة تعني عقد الشراء أو البيع للأصول المالية الذي يتطلب تسليم الأصول خلال الإطار الزمني الذي وضع بشكل عام بموجب الأنظمة أو الأعراف في السوق المعني.

ويجب التنبيه إلى ضرورة معالجة التغيرات في القيمة العادلة للورقة المالية التي تحدث أثناء الفترة القصيرة بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية، وذلك حسب الفئة التي تنتمي إليها وفق ما يلي:

✓ فئة الأصول المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: يتم إهمال التغيرات في القيمة العادلة.

✓ فئة الأصول المالية المحتفظ بها بغرض المتاجرة: تؤخذ التغيرات في القيمة العادلة في الحسبان وذلك من خلال ترحيلها إلى حساب النتيجة.

✓ فئة الأصول المالية المتاحة للبيع: يتم إظهار التغيرات في القيمة العادلة في حقوق الملكية.

ملاحظة:

يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو جزء منه عندما تفقد المؤسسة السيطرة على الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية التي تندفق من الأصل المالي من خلال البيع أو انقضاء أو التنازل عن هذه الحقوق، وتجدد الإشارة إلى أنه عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي فإن الفروق بين العوائد والقيمة الدفترية المسجلة يتم إدراجها في الربح أو الخسارة للفترة.

III- القياس المحاسبي للأصول المالية:

III-1- القياس الأولي (المبدئي) للأصول المالية:

تدرج الأصول المالية في الحسابات عند دخولها إلى المؤسسة حسب تكلفتها، التي تتمثل في القيمة العادلة للتعويض (المقابل) المعطى، مضافا إليها أتعاب وعمولات المستشارين والسماسرة، والرسوم غير المستردة وبعض الدمغات، مستثنى منها (أي لا تضاف مع القيمة العادلة للمقابل المعطى من أجل الحصول على الأصل المالي) علاوة الإصدار وتكاليف التمويل (مثل فوائد قرض يستعمل في تمويل شراء أوراق مالية) وتخصيصات التكاليف الإدارية (مثل نصيب الأصول المالية من المصاريف الإدارية والعمومية).

III-2- القياس اللاحق للأصول المالية:

بعد الاعتراف المبدئي يجب على المؤسسة قياس أصولها المالية المحتفظ بها بغرض البيع بمقدار قيمتها العادلة (الحقيقية) (بدون أي خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر) التي هي بالنسبة إلى الأصول المالية (السندات) المسعرة في البورصة متوسط السعر في الشهر الأخير من السنة المالية، أما بالنسبة إلى الأصول المالية (السندات) غير المسعرة فهي القيمة المحتملة الحصول عليها نتيجة التفاوض، علما أن هذه القيمة يمكن تحديدها كذلك انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

أما الفئات التالية المتمثلة في القروض والذمم المدينة التي أوجدتها المؤسسة والتي هي غير محتفظ بها للمتاجرة، والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وأي أصل مالي ليس له سعر مدرج في سوق نشط

ولا يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به، فيجب قياس قيمتها بمقدار التكلفة المستهلكة (المطفأة)*، وذلك باستخدام أسلوب سعر الفائدة الساري المفعول، وأما الأصول المالية التي ليس لها استحقاق ثابت فيجب قياس قيمتها بمقدار التكلفة.

III-2-1- معالجة المكاسب والخسائر المترتبة من إعادة قياس القيمة العادلة (القياس اللاحق):

لقد نص IAS39 على وجوب الإبلاغ عن مكسب أو خسارة معترف بها ناجمة عن التغير في القيمة العادلة لأصل مالي ليس جزءاً من علاقة تحوط (تغطية المخاطر) كما يلي:

أ- يجب إدخال المكسب أو الخسارة من أصل مالي محتفظ به للمتاجرة في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها (بهذا الخصوص يجب دائماً اعتبار مشتق مالي أنه محتفظ به للمتاجرة إلا إذا حدد على أنه أداة تحوط. أنظر الفقرة 122 من IAS39).

ب- المكسب أو الخسارة من أصل مالي متوفر للبيع يجب أن يتم إما:

- إدخاله في صافي ربح أو خسارة الفترة التي نشأ فيها، أو
 - يعترف به مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية (يُدرج في الحسابات مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة)، على أن يتم إدراج هذه المبالغ في حساب النتيجة عندما يتم بيع الأصل أو تحويله، أو إذا تجلت دلالة موضوعية عن تناقص في قيمة الأصل المالي (في هذه الحالة فإن الخسارة الصافية المتجمعة المدرجة في الحسابات مباشرة كرؤوس أموال خاصة يجب إخراجها من رؤوس الأموال الخاصة وتسجيلها في النتيجة الصافية للسنة المالية باعتبارها خسارة في القيمة).
- ويجب على المؤسسة أن تختار إما الطريقة الأولى أو الطريقة الثانية على أنها سياستها المحاسبية، ويجب عليها تطبيق تلك السياسة على كافة أصولها المالية المتوفرة للبيع.

III-2-2- معالجة المكاسب والخسائر من الأصول المالية التي لم يتم إعادة قياسها بمقدار القيمة العادلة:

بالنسبة للأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة (المهلكة)، يتم الاعتراف بالمكسب أو الخسارة في صافي الربح أو الخسارة عندما يلغى الاعتراف بالأصل المالي أو عند انخفاض قيمته.

IV- المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها:

تنخفض قيمة الأصل المالي إذا كان مبلغه المسجل أكبر من مبلغه التقديري القابل للاسترداد، ويجب على المؤسسة في تاريخ كل ميزانية عامة أن تتأكد من وجود أية مؤشرات (أدلة) موضوعية، تدل على أن أصلاً مالياً أو مجموعة من الأصول قد تنخفض قيمتها[†]، فإذا وجدت مثل هذه الأدلة كان لزاماً عليها أن تقوم بتقدير المبلغ

* التكلفة المستهلكة هي المبلغ الذي قوم به الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات، منقوصاً منه تسديدات الديون الرئيسية، مضافاً إليه أو محذوفاً منه الإهلاك المتجمع لأي فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصاً منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

† تشمل الأدلة الموضوعية الدالة على أن أصلاً مالياً أو مجموعة من الأصول قد انخفضت قيمتها، أو من غير الممكن تحصيلها للمعلومات التي تصل إلى حامل الأصل بشأن:

أ- صعوبة مالية كبيرة تواجهها الجهة المصدرة.

القابل لاسترداد لذلك الأصل أو لتلك المجموعة من الأصول، ويتم الاعتراف بأية خسارة من جراء انخفاض القيمة وفق ما يلي:

أ- بالنسبة للأصول المالية المسجلة بمقدار التكلفة المطفأة: إذا كان من المحتمل أن المؤسسة لن تكون قادرة على تحصيل كافة المبالغ المستحقة (المبلغ الأصلي والفائدة) حسب الشروط التعاقدية للذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق، والتي تم تسجيلها بمقدار التكلفة المطفأة (المستهلكة)، فإن خسارة انخفاض القيمة أو خسارة في دين مشكوك فيه تكون قد وقعت، ومبلغ هذه الخسارة هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (المبلغ القابل للاسترداد)*، ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه المقدر القابل للاسترداد، إما مباشرة أو من خلال استخدام حساب احتياطي، ويجب إدخال مبلغ الخسارة ضمن صافي ربح أو خسارة الفترة.

ب- بالنسبة للأصول المالية التي أعيد قياسها بمقدار القيمة العادلة: إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل مالي مسجل بمقدار القيمة العادلة (المبلغ القابل للاسترداد أقل من تكلفة الامتلاك الأصلية) مباشرة في حقوق الملكية، وكانت هناك أدلة موضوعية على أن الأصل انخفضت قيمته، فإن صافي الخسارة المتراكمة التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، يجب استبعادها من حقوق الملكية والاعتراف بها في نتيجة الفترة (صافي الربح أو الخسارة للفترة) حتى ولو لم يتم إلغاء الاعتراف بالأصل.

وكما هو معمول بالنسبة للأصول المادية الثابتة والأصول المعنوية، فإنه إذا حدث وانخفض في فترة لاحقة مبلغ الخسارة في انخفاض القيمة أو الدين المشكوك فيه، وكان من الممكن إسناد الانخفاض بشكل موضوعي لحدث وقع بعد الانخفاض (مثل تحسن التصنيف الائتماني للمدين)، فإنه يجب عكس الانخفاض السابق في قيمة الأصل إما مباشرة أو بتعديل حساب مخصص، ويجب أن لا ينجم عن هذا العكس مبلغ مسجل للأصل المالي يزيد عما كانت ستكون عليه التكلفة لو أنه لم يتم الاعتراف بالانخفاض في القيمة في التاريخ الذي تم به عكس الانخفاض للأصل المالي، ويجب إدخال مبلغ العكس في نتيجة الفترة (صافي ربح أو خسارة الفترة)، أما إذا زادت القيمة العادلة أو المبلغ القابل للاسترداد لأصل مالي مسجل بمقدار القيمة العادلة في فترة لاحقة ومن الممكن إسناد الزيادة بشكل موضوعي لحدث وقع بعد الاعتراف بالخسارة في النتيجة، فإنه يجب عكس الخسارة مع إدخال المعكوس في نتيجة الفترة.

ب- إخلال فعلي بالعقد مثل تقصير أو إهمال في دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي.

ت- احتمال كبير للإفلاس أو إعادة تنظيم مالي آخر للجهة المصدرة.

ث- اعتراف بخسارة انخفاض قيمة ذلك الأصل في فترة تقدم تقارير مالية سابقة.

ج- اختفاء سوق نشط لدل الأصل المالي بسبب صعوبات مالية .

* لا يتم بشكل عام خصم التدفقات النقدية المتعلقة بالذمم المدينة قصيرة الأجل (أنظر فقرة 74 ، ص 47 ، من IAS39)

V-دراسة حسابات الأصول المالية الثابتة:

لقد خصص النظام المحاسبي المالي لهذا النوع من الأصول الثابتة، كلا من الحسابين الرئيسيين 26 و 27، وفيما يلي نتطرق إلى أهم الحسابات الفرعية المندرجة تحت هذين الحسابين:

V-1-ح/262-الأسهم (سندات المساهمة): وهي تعبر عن الأسهم التي اشترتها مؤسسة ما في مؤسسة أخرى قصد الحصول على جزء من أرباحها في نهاية الدورة المحاسبية. وعليه يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب تكلفة شراء الأسهم في شركة أخرى، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائئا بنفس التكلفة: إما ح/512 في حالة الشراء بشيك بنكي وإما ح/53 في حالة الشراء نقدا.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة بيع الأسهم فإن فوائض القيمة (الأرباح) تسجل كإيرادات تحت ح/767- فائض القيمة الصافي الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية، أما الخسائر (نواقص القيمة) فتسجل كأعباء ضمن ح/667- الخسارة الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية. والمثال التالي يوضح ذلك:

بتاريخ 2019/01/07 اشترت المؤسسة بشيك بنكي 20 سهم بتكلفة 1500 ون للسهم الواحد.

بتاريخ 2019/01/20 باعت المؤسسة بشيك بنكي 15 سهم بسعر 2000 ون للسهم الواحد.

بتاريخ 2019/03/05 باعت المؤسسة بشيك بنكي الأسهم المتبقية بسعر 1000 ون للسهم الواحد.

العمل المطلوب القيام به: تسجيل العمليات في دفتر يومية المؤسسة

الحل:

المدين	ر. ح الدائن	2016/01/07	المدين	المبلغ الدائن
262	ر. ح الدائن	من ح/الأسهم (سندات المساهمة)	30000	30000
	512	إلى ح/البنك		
		تكوين محفظة أسهم بشيك بنكي		
512	من ح/البنك	2016/01/20	30000	22500
	262	إلى ح/سندات المساهمة		
	767	ح/ فائض القيمة الصافي الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية		7500
512	من ح/البنك	2016/03/05	5000	
		بيع المؤسسة بشيك بنكي ل 15 سهم		
667	ح/ الخسارة الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية		2500	7500
	262	إلى ح/سندات المساهمة		
		بيع المؤسسة للأسهم المتبقية بشيك بنكي		

ملاحظة:

في حالة شراء الأسهم مع عدم الاستدعاء الكلي لها (عدم تسديد تمنها كاملاً أي وكأنه تم شراء جزء منها على الحساب)، فإن المعالجة المحاسبية لعملية شراء الأسهم في هذه الحالة تتم على النحو التالي:

يجعل حـ/262 مديناً بتكلفة شراء الأسهم في شركة أخرى، وذلك مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

إما حـ/512 في حالة الشراء بشيك بنكي (أو حـ/53 في حالة الشراء نقداً): بالمبلغ المقابل للأسهم المستدعاة.

حـ/269-عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن الأسهم غير مستدعاة: بالمبلغ المقابل لقيمة الجزء الغير مستدعى من الأسهم.

وعند استدعاء (تسديد ثمن) كامل أو جزء معين من هذا الجزء الغير مستدعى من الأسهم، فإنه لابد من القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
269		من حـ/عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن الأسهم غير مستدعاة.	XXX	
	512 أو 53	إلى حـ/البنك (أو حـ/الصندوق)		XXX
تسجيل تسديد ثمن كامل أو جزء معين من الجزء الغير مستدعى من الأسهم				

V-2-حـ/273-سندات التوظيف: تعبر سندات التوظيف عن السندات التي اشترتها مؤسسة ما في مؤسسة أخرى قصد الحصول على فوائد عند بلوغ تاريخ معين (تاريخ الإستحقاق)، وهذا سواء حققت المؤسسة التي باعت السندات (المؤسسة الأخرى) ربحاً أو خسارة، مع الإلتزام والتقييد من طرف المؤسسة التي اشترت السندات بعدم التدخل في تسيير شؤون المؤسسة التي باعت (التي أصدرت) هذه السندات.

وعليه يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب تكلفة شراء السندات في شركة أخرى، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائناً بنفس التكلفة:

إما حـ/512 في حالة الشراء بشيك بنكي

وإما حـ/53 في حالة الشراء نقداً.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة بيع السندات فإن فوائض القيمة (الأرباح) تسجل كإيرادات تحت حـ/767-فائض القيمة الصافي الناتج عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية، أما الخسائر (نواقص القيمة) فتسجل كأعباء ضمن حـ/667-الخسارة الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية.

ملاحظة: في حالة شراء السندات مع عدم الاستدعاء الكلي لها (عدم تسديد تمنها كاملاً أي وكأنه تم شراء جزء منها على الحساب)، فإن المعالجة المحاسبية لعملية شراء السندات في هذه الحالة تتم على النحو التالي:

يجعل حـ/273 مديناً بتكلفة شراء السندات في شركة أخرى، وذلك مقابل جعل الحسابات التالية دائنة:

إما حـ/512 في حالة الشراء بشيك بنكي (أو حـ/53 في حالة الشراء نقداً): بالمبلغ المقابل للسندات المستدعاة.

حـ/279-عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن السندات الغير مستدعاة: بالمبلغ المقابل لقيمة الجزء الغير مستدعى من السندات.

وعند استدعاء (تسديد ثمن) كامل أو جزء معين من هذا الجزء الغير مستدعى من السندات، فإنه لا بد من القيام بالتسجيل المحاسبي التالي:

ر.ح المدين	ر.ح الدائن	التاريخ	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
279		من حـ/عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن السندات	XXX	
	512 أو 53	إلى حـ/البنك (أو حـ/الصندوق)		XXX
		تسجيل تسديد ثمن كامل أو جزء معين من الجزء الغير مستدعى من السندات		

V-3-حـ/275-الودائع والكفالات المدفوعة: الودائع والكفالات المدفوعة هي المبالغ التي تقدمها المؤسسة كضمان على استعمال ممتلكات الغير. وعليه يسجل في الجانب المدين لهذا الحساب المبالغ المدفوعة كضمان على استعمال ممتلكات الغير (مثلاً مبنى)، وذلك مقابل جعل أحد الحسابين التاليين دائناً بنفس المبلغ: إما حـ/512 في حالة الشراء بشيك بنكي أو حـ/53 في حالة الشراء نقداً.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند استرجاع قيمة الضمان من قبل المؤسسة فإنه لا بد من التسجيل محاسبياً كما يلي: يجعل أحد الحسابين التاليين: إما حـ/512 أو حـ/53 مديناً بمبلغ الضمان المسترجع، وذلك مقابل جعل حـ/275 دائناً بنفس المبلغ.

تمارين محلولة

تمرين رقم 01 :

قامت إحدى المؤسسات المزاولة لنشاطها بولاية الجزائر العاصمة خلال السداسي الثاني من سنة 2019 بالعمليات التالية:

- بتاريخ 07/01/ اشتريت 1300 سند توظيف بسعر 1500 ون للسند الواحد، وهذا في إطار تكوين حافطة سندات، الدفع تم عن طريق الصندوق.
- بتاريخ 08/23/ سددت بشيك بنكي ماقيمته 300000 ون كضمان على سلامة محلات قامة بكرائها من عند الغير.
- بتاريخ 11/14/ قامت بالتنازل عن نصف سندات التوظيف التي حازت عليها بتاريخ 07/01/، سعر التنازل كان 1400 ون للسهم الواحد، البيع تم بشيك بنكي.
- بتاريخ 11/20/ اشترت 200 سند مساهمة بسعر 1200 ون للسهم الواحد، الدفع تم بشيك بنكي.
- بتاريخ 12/16/ قامت بالتنازل عن نصف سندات التوظيف الباقية التي حازت عليها بتاريخ 07/01/، سعر التنازل كان 1750 ون للسند الواحد، الدفع تم بشيك بنكي.

العمل المطلوب القيام به: تسجيل العمليات في دفتر اليومية.

الحل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	2019/07/01	ر.ح الدائن	ر.ح المدين
1950000	1950000	من حـ/ سندات التوظيف إلى حـ/ الصندوق	53	273
300000	300000	تكوين محفظة سندات عن طريق الصندوق من حـ/ كفالات مدفوعة إلى حـ/ البنك	512	275
975000	910000 65000	تسديد ضمان على سلامة محل تم كرائه من حـ/ البنك حـ/ الخسارة الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة المالية إلى حـ/ سندات التوظيف	273	512 667
		بيع نصف سندات التوظيف بشيك بنكي		
		2019/11/20		

الفصل السابع: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة المالية

240000	240000	من حـ/ سندات الأسهم إلى حـ/ البنك	512	262
		تكوين محفظة أسهم عن طريق الصندوق		
		2019/12/16		
975000	1137500	من حـ/ البنك	273	512
162500		إلى حـ/ سندات التوظيف	767	
		حـ/ فائض القيمة الصافي الناتج عن التنازل عن الأصول		
		بيع نصف سندات التوظيف الباقية بشيك بنكي		

المراجع باللغة العربية:

1. جمعة حميدات، منهاج خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (عمان، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014، ط1).
2. أحمد محمد ابو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، (عمان، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ط1).
3. وايلي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، (نيو جيرسي، دار نشر جون وايلي وأبنائه، 2006).
4. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، (الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية بودلود، 2008)، الجزء الأول.
5. محمد مطر، المحاسبة المالية: الدورة المالية ومشاكل القياس والاندماج والتحليل، (عمان، دار حنين، 1993).
6. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، (الإسكندرية، 2001).
7. عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، (عمان، دار وائل للطباعة و النشر، 2002)، الجزء الأول.
8. دغوم هشام، <إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودوره في تحقيق التنمية>، رسالة ماجستير، جامعة الدكتور يحي فارس، 2009.
9. دغوم هشام، محاضرات وتمرين محلولة في المحاسبة المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)، مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر 3، 2016.
10. بن ربيع حنيفة، مطبوعة السداسي السادس في المحاسبة المالية المعمقة، مطبوعة جامعية، جامعة الجزائر 3، 2019.
11. لجنة معايير المحاسبة الدولية، الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية، (عمان، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999)، الفقرة 99، ص27.
12. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة: مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، (ط1، عمان، دار حنين، 1996).
13. معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، الممتلكات والتجهيزات والمعدات.
14. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير التقارير المالية الدولية ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006)، الجزء 5.
15. أحمد محمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، (الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000).
16. معيار المحاسبة الدولي رقم (16)، الممتلكات والتجهيزات والمعدات

17. معيار المحاسبة الدولي رقم (18)، الإيرادات.
18. معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، انخفاض قيمة الموجودات
19. معيار التقرير المالي الدولي رقم (15)، الإيرادات المتأتية من العقود مع الزبائن
20. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
21. القانون رقم 7-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007م

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bernard Raffairnier, **les normes comptables internationales (IFRS/IAS)**, (2^{icm} Edition, Paris, Ed Economica, 2005) .
2. A LeManh, C Maillet-Baudrier, **Normes comptables internationales IAS/IFRS**,(paris, BERTI Edition, 2006) .
3. H. Abdelsalam, Pauline Weetman: “[Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt](#) Review Article”, Advances in International Accounting, Volume 20, 2007.
4. Clodia Vurro, Francesco Perrini, “Making the most of corporate social responsibility reporting: disclosure structure and its impact on performance”, [Corporate Governance](#), Volume: 1,1 [Issue: 4](#), 2011.
5. Anne le Manh, Catherine Mailet, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, (paris, Editions Foucher, 2005).
6. Anne le Manh, Catherine Mailet **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, (paris, Berti Editions ,2007).
7. Wolfgang Dick, Frank Missonier-Piera, **Comptabilité Financière en IFRS**, (France, Pearson Education, 2006).
8. CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, COMMISSION DE NORMALISATION DES PRATIQUES COMPTABLES ET DES DILIGENCES PROFESSIONNELLES, CONTRATS A LONG TERME.