

المحاضرة 4: أعمال نهاية الدورة (الجرد)

مقدمة:

إن العمليات الجارية التي سبق وأن درسناها من شراء وبيع واستثمار وغيرها تتميز بالتكرار خلال الدورة المالية، هناك عمليات أخرى تتم في نهاية الدورة المالية أو تنسب إليها الهدف منها تلخيص وتسوية ما تم خلال الدورة وإعداد القوائم المالية الختامية، هذه العمليات تسمى أعمال نهاية الدورة أو أعمال الجرد أو التسوية.

1- مفهوم أعمال نهاية الدورة:

إن إعداد القوائم المالية الختامية يتطلب القيام بنوعين من الأعمال المحاسبية:

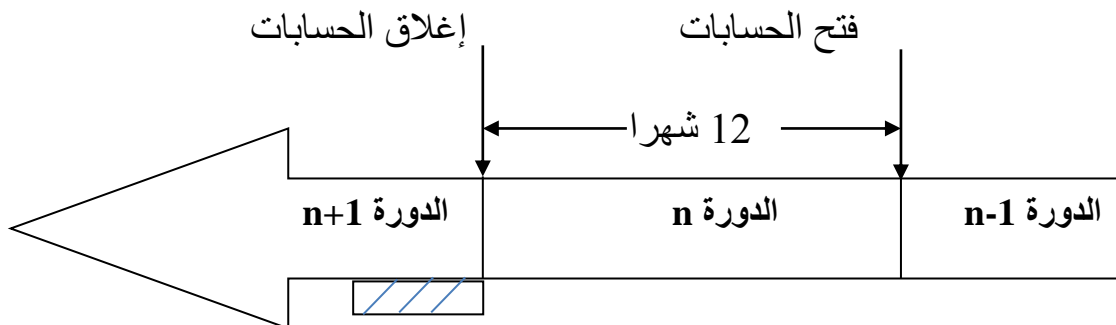
أ- تسجيل العمليات الجارية يوم بيوم من اليوم الأول للدورة المالية (n/01/01) إلى آخر يوم من الدورة (n/12/31).

ب- أعمال الجرد تبدأ في نهاية الدورة (n/12/31) وتتضمن:

- تقييم وتقدير الأحداث التي تغير القيمة المالية للحسابات.
- تحديد قيمة الجرد لعناصر الأصول والخصوم.
- التسجيل المحاسبي للتسويات والتعديلات اللازمة لعناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات.

من الناحية القانونية تلزم المادة 20 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي كل الوحدات التي تخضع لهذا القانون مسك دفتر للجرد، كذلك نجد هذا الإلزام في القانون التجاري الجزائري، كما نجد في قائمة التعريفات للنظام المحاسبي المالي أن الجرد هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل أصول وخصوم الوحدة بالطبيعة وبالكمية وبالقيمة عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية على الأقل مرة خلال كل اثني عشر شهرا (عادة عند إقفال السنة المالية).

ويوضح الشكل التالي الحيز الزمني لعملية الجرد:



تبدأ أعمال الجرد في نهاية الدورة المالية (n/12/31) حيث تغلق الحسابات وتأخذ أعمال الجرد حيزا زمنيا من الدورة n+1 وتختلف المدة التي تحتاجها العملية من مؤسسة إلى أخرى نظرا لعدة عوامل كالحجم، الشكل القانوني، طبيعة النشاط إلا أن كل الوحدات الاقتصادية لها رزنامة لإيداع قوائمها المالية الختامية التي هي نتيجة لأعمال الجرد وهذا قبل تاريخ محدد مثل ما تفرضه مصالح الضرائب أو المركز الوطني للسجل التجاري أو المساهمين (الجمعية العامة) وغيرها.

2- مضمون أعمال نهاية الدورة:

تتم أعمال الجرد انطلاقا من وضعية الحسابات في ميزان المراجعة قبل الجرد، وتتضمن:

أ- الجرد المادي (l'inventaire extra-comptable):

القيام بإحصاء عناصر الأصول والخصوم في تاريخ الجرد وإعداد وضعيات حسابات الميزانية وحسابات التسيير، وقد نصت المادة 10 من القانون التجاري الجزائري على الزامية الجرد لعناصر الأصول والخصوم، مع اقفال كافة الحسابات بقصد اعداد القوائم المالية مع تسجيلها في دفتر الجرد.¹

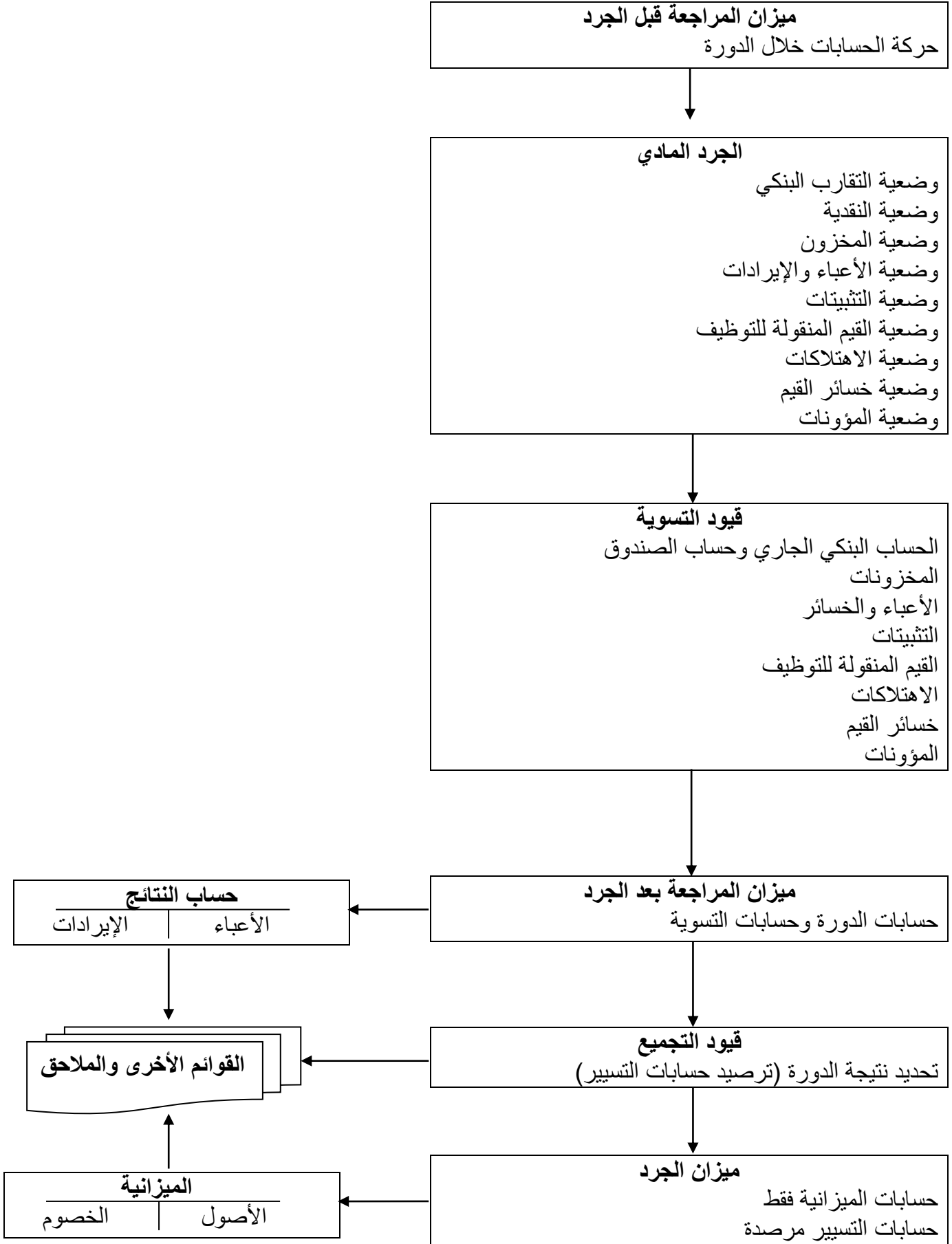
ب- التسجيل المحاسبي للتسويات والتصحيحات الناتجة عن الجرد المادي لعناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات بإتباع القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

3- ملخص لأعمال الجرد:

يوضح الشكل التالي مخططا ملخصا لأعمال نهاية السنة وإعداد القوائم المالية الختامية:

¹- ناصر دادى عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 15

مخطط ملخص لأعمال نهاية السنة وإعداد القوائم المالية الختامية



سنركز المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة على أربع محاور:

أولاً: الاهتلاكات (les amortissements)

من بين التثبيتات نجد اصول لها عمر او مدة استخدام محددة، أي تندثر (تفقد من قيمتها) بفعل عدة عوامل، فهي تثبيتات قابلة للاهلاك مثل السيارات، معدات الاعلام الالي.... في حين ان الاراضي مثلا لا تهتك لأنه ليس لها مدة استخدام محددة. فالمنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها من استخدام الأصل الثابت مرتبط بظروف استخدامه.

1- تعريف الاهتلاك:

حسب النظام المحاسبي المالي الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية بفعل الاستخدام المرتبطة بأصل مادي أو معنوي ثابت، فالتثبيتات المالية لا تهتك. من وجهة النظر المحاسبية الاهتلاك هو تقييم في نهاية كل دورة مالية لكل اصل ثابت قابل للاهلاك مقدار ما تم استهلاكه من المنافع الاقتصادية المنتظرة من الاصل اثناء الدورة المالية، خلال كامل مدة حياة الاصل.

فأعمال التسوية او الجرد المرتبطة بالاهتلاكات تتمثل في تقييم الاهتلاك لكل اصل وتسجيله محاسبيا، وتمثل قيمة الاهتلاك سنويا جزءا من قيمة أو تكلفة الاصل الاجمالية التي استهلكتها الدورة المالية، أي أن قيمة أو تكلفة الاصل توزع على سنوات استخدام الاصل.

2- قياس استخدام الاصل:

استخدام الاصل يقاس باستهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من الاصل، والتي يمكن تحديدها بوحدات قياس كما يلي:

أ- وحدات الزمن (U.T):

وهي مدة استخدام الاصل أو العمر الانتاجي للأصل.

التثبيتات	مدة الاستخدام
البراءات والرخص	5 سنوات

البناءات	20-50 سنة
المعدات والادوات	4-10 سنوات
تهيئات وتركيبات	5-20 سنة
معدات نقل	4-5 سنوات
معدات مكتب واعلام الي	5-10 سنوات
الاثاث	10 سنوات

ب- وحدات العمل (U.O):

مثل عدد الوحدات التي ينتجها التثبيت، عدد الكلومترات المقطوعة.... وهي تعبر عادة عن استخدام فعلي.

3- حساب الاهتلاك:

بعد استعراض طرق الاهتلاك سنركز الدراسة على طريقة الاهتلاك الثابت أو الخطي.

أ- طرق الاهتلاك:

- الاهتلاك الثابت (الخطي): تؤدي الى عبئ سنوي ثابت للاهتلاك (قسط الاهتلاك) على سنوات استخدام الاصل، من الناحية القانونية يمكن استخدام هذه الطريقة على كل التثبيتات (المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018).
- الاهتلاك المتزايد: تؤدي الى عبئ سنوي أو قسط اهتلاك متزايد على سنوات استخدام الاصل.
- الاهتلاك المتناقص: تؤدي الى عبئ سنوي أو قسط اهتلاك متناقص على سنوات استخدام الاصل.
- الاهتلاك حسب وحدات العمل (الانتاج): تؤدي الى عبئ سنوي أو قسط اهتلاك على أساس الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل والذي يقاس بوحدات العمل..

ب- مدة الاستخدام (n):

وهي مدة الاستخدام المنتظرة أو المتوقعة من الأصل، والتي نرسم اليها بـ n.

ت- معدل الاهتلاك (t):

يحسب انطلاقا من مدة استعمال الاصل، وهو حاصل قسمة 100 على مدة الاستخدام بالسنوات.

$$T = \frac{100}{n}$$

ث- الأساس أو القاعدة الخاضعة للاهلاك (v.o):

هي القيمة الاصلية أو الاجمالية للأصل المتمثلة في تكلفة الاقتناء خارج الرسم (الرسم على القيمة المضافة مسترجع)، أو تكلفة الانتاج مطروحا منها القيمة البيعية المحتملة للأصل في نهاية عمره الانتاجي ان وجدت وامكن تحديدها (القيمة المتبقية للأصل المهلك (v.r)).

ج- اقساط الاهلاك (an):

هي العبئ السنوي أو المبلغ لتقييم استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل خلال سنة من الاستعمال، ويحسب بضرب الأساس أو القاعدة الخاضعة للاهلاك (v.o) بمعدل الاهلاك (t).

$$An = v.o * t$$

ح- الاهلاكات المتراكمة (an.c):

هي اقساط الاهلاك المتراكمة لسنوات استخدام الاصل وتترايد (تتراكم) من دورة الى اخرى بقسط اهتلاك سنوي واحد.

خ- القيمة المحاسبية الصافية (v.n.c):

هي الفرق بين القيمة الاصلية (اساس الاهلاك) والاهلاكات المتراكمة وتتناقص سنويا بقسط اهتلاك سنوي واحد.

وتظهر الاصول في الميزانية بثلاث قيم كما يلي:

القيمة المحاسبية الصافية	الاهلاكات والخسائر	قيمة اجمالية
--------------------------	--------------------	--------------

د- نقطة انطلاق حساب الاهلاك:

تتمثل في تاريخ بداية استخدام الاصل أي بداية استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، وللتبسيط ع

ند الحساب لا نأخذ بعين الاعتبار الايام وانما تأخذ الشهر في الحساب كاملة، من 1-15 الشهر يحسب في الاهتلاك و من 16-31 الشهر لا يحسب.

4- مخطط أو بطاقة الاهتلاك:

هو جدول يتم اعداده لكل اصل ثابت قابل للاهتلاك في تاريخ دخوله ذمة المؤسسة، يأخذ بعين الاعتبار طريقة الاهتلاك.

الدورة	قاعدة الاهتلاك v.o	قسط الاهتلاك an	الاهتلاك المتراكم an.c	ق.م.ص v.n.c
N	v.o	An(n)		
N+1	v.o	An(n+1)		
N+2	v.o	An(n+2)		
N+3	v.o	An(n+3)		
N+4	v.o	An(n+4)		
N+5	v.o	An(n+5)	v.o	00

ملاحظات:

- تحسب القيمة المحاسبية الصافية بالفرق بين القيمة المحاسبية للتثبيت (تكلفة الشراء أو الانتاج دون أخذ القيمة المتبقية بعين الاعتبار) والاهتلاك المتراكم.
- عادة ما يكون الاهتلاك للدورة الأولى بالأشهر ويكون الاهتلاك للدورة الاخيرة بالأشهر كذلك مكملًا لاهتلاك الدورة الاولى (حسب نقطة انطلاق حساب الاهتلاك)، بينما تكون باقي أقساط الاهتلاك للدورات الاخرى كاملة ومتساوية (سنوية).
- يكون الاهتلاك المتراكم الاخير مساويا للقيمة الاجمالية للأصل أو قاعدة الاهتلاك وهو ما يعبر عن توزيع قيمة الاهتلاك على دورات استخدام الاصل.
- تتناقص القيمة المحاسبية الصافية للأصل من دورة الى دورة بقسط اهتلاك الدورة الاخيرة، وفي الاخير تصبح معدومة وهو ما يعني اهتلاك الاصل أو استعماله كليًا.

5- التسجيل المحاسبي للاهتلاك:

- في كل تاريخ جرد (n/12/31) يجب ان يتم تسجيل قسط الاهتلاك الذي يخص الدورة لكل اصل حسب مخطط الاهتلاك، محاسبيا يمثل قسط الاهتلاك:
- عبئ للاستغلال (غير مسدد) يسجل في الجانب المدين من الحساب 681 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول غير جارية.

- انخفاض في قيمة الاصل الثابت يسجل بطريقة غير مباشرة باستعمال الحساب 28 اهتلاك التثبيتات في الجانب الدائن حسب طبيعة الاصل، حيث يظهر الاصل في الميزانية بالقيمة المحاسبية الصافية التي تتناقص سنويا.

681	م.إ.م.خ.ق - أصول غير جارية	N/12/31	XXX	XXX
28	اهتلاك التثبيتات	مخطط الاهتلاك	XXX	XXX

ثانيا: خسائر القيمة للأصول

هي خسارة محتملة وليست نهائية في القيمة لعنصر من عناصر الاصول بسبب أحداث لم تلاحظ أو لم تكن موجودة سابقا، تقيم خسائر القيمة في نهاية كل دورة مالية (تاريخ الجرد) بمقارنة القيمة المحاسبية للأصل بقيمته عند الجرد.

باحترام مبدأ الحيطة والحذر خسائر القيمة للأصول يجب أن تسجل محاسبيا لإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، تمثل خسائر القيمة أعباء مسجلة تتحملها النتيجة ستؤدي الى انخفاض قيمة اصول المؤسسة ومن ثم ذمتها المالية.

تكون خسائر القيمة (أصول غير جارية) موضوع اعادة مراجعة عند كل تاريخ جرد مما يؤدي الى تسويات ضرورية، يمكن تصنيف خسائر القيمة لعناصر الاصول الى:

● خسائر القيمة للأصول الثابتة المادية والمعنوية:

- خسائر القيمة للتثبيتات القابلة للاهتلاك

- خسائر القيمة للتثبيتات غير القابلة للاهتلاك

● خسائر القيمة لعناصر الاصول الأخرى:

- خسائر القيمة للمساهمات والتثبيتات المالية الأخرى

- خسائر القيمة للمخزونات

- خسائر القيمة للحقوق

ان التسجيل المحاسبي لخسائر القيم مهما كان صنفها يستلزم استعمال الحساب 68 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة، كما أن كل تخفيض او الغاء يستلزم استعمال الحساب 78 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة.

1. خسائر القيمة للأصول الثابتة المادية والمعنوية:

أ- مبادئ:

بتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة يجب أن تقوم المؤسسة عند كل تاريخ جرد (n/12/31) ولكل أصل ثابت مادي ومعنوي قابل للاهلاك أو لا بالتأكد من عدم وجود مؤشر على أن الأصول ستفقد أو تخسر قيمتها، إذا ثبت هذا الأمر وجب القيام باختبار لخسارة القيمة لتأكيداتها وتحديد قيمتها.

ب- مؤشرات خسارة القيمة:

تنقسم الى مؤشرات داخلية وخارجية:

● مؤشرات خارجية: مثل:

- انخفاض قيمة التثبيتات في السوق.
- تغير اذواق المستهلكين وارتباطها بتثبيتات تساهم في انتاج سلع موجهة اليهم.
- تغييرات هامة تؤثر على بيئة المؤسسة التقنية، الاقتصادية والقانونية.

● مؤشرات داخلية: مثل:

- تقادم أو اندثار أو انخفاض مادي في التثبيتات لم يأخذ بعين الاعتبار في مخطط لاهلاك.
- تغييرات لها اثر سلبي على طريقة استعمال التثبيت.
- اداء اقتصادي للأصول لا يتناسب مع التوقعات.

ت- قواعد تقييم خسائر القيمة:

لتأكيد خسائر القيمة يجب مقارنة لكل اصل ثابت مادي أو معنوي القيمة المحاسبية الصافية بالقيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني.

حسب النظام المحاسبي المالي القيمة القابلة للتحصيل هي أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي للأصل وقيمه النفعية.

القيمة القابلة للتحصيل > القيمة المحاسبية الصافية: وجود خسارة القيمة

القيمة القابلة للتحصيل < القيمة المحاسبية الصافية: لا وجود لخسارة القيمة

ان الهدف من تسجيل خسارة القيمة هو تعديل القيمة المحاسبية الصافية للأصل بجعله يظهر في الميزانية بقيمته الحقيقية (الجرد).

خسارة القيمة = القيمة المحاسبية الصافية - القيمة القابلة للتحصيل

ث- تعديل خسائر القيمة:

خسائر القيمة ليست نهائية بشرط استمرار استعمال الاصل من طرف المؤسسة (بقاءه تحت رقابتها)، من الضروري في كل تاريخ جرد مراجعة خسائر القيم السابقة باعادة تقييم القيمة القابلة للتحويل للأصول.

ارتفع	_____	خسارة القيمة ترفع
انخفض	_____	خسارة القيمة تخفض
زال	_____	خسارة القيمة تلغى

ج- التسجيل المحاسبي:

في كل تاريخ جرد (n/12/31) يجب تسجيل تكوين خسائر القيمة، او تعديلها:

• تسجيل تكوين خسائر القيمة:

- عبئ للاستغلال (غير مسدد) يسجل في الجانب المدين من الحساب 681 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول غير جارية.
- انخفاض في قيمة الاصل الثابت يسجل بطريقة غير مباشرة في الجانب الدائن للحساب 290 خسائر القيمة للتثبيات المعنوية أو الحساب 291 خسائر القيمة للتثبيات المادية.

		N/12/31		
	XXX	م.!.م.خ.ق - أصول غير جارية		681
XXX		خسائر القيمة للتثبيات المعنوية	290	
XXX		خسائر القيمة للتثبيات المادية	291	

• تسجيل تعديل خسائر القيمة:

- في حالة زيادة خسائر القيمة في الدورة الموالية يكون التسجيل مطابقا للتسجيل الاولي لتكوين خسائر القيمة بقيمة الزيادة.
- في حالة الالغاء أو التخفيض يتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن للحساب 781 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول غير جارية، بينما يتم الغاء أو تخفيض خسارة القيمة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 290 خسائر القيمة للتثبيات المعنوية أو الحساب 291 خسائر القيمة للتثبيات المادية.

		1+N/12/31		
--	--	-----------	--	--

	XXX	خسائر القيمة للتثبيتات المعنوية	290
	XXX	خسائر القيمة للتثبيتات المادية	291
XXX		استرجاع م.إ.م.خ.ق - أصول غير جارية	781

ح- أثر خسائر القيمة على التثبيتات القابلة للاهلاك:

في نهاية كل دورة اذا تعرضت التثبيتات القابلة للاهلاك لخسائر القيمة وجب:

- تعديل القاعدة أو الاساس الخاضع للاهلاك في الدورة القادمة.
- مراجعة مخطط الاهلاك للدورات القادمة.

قاعدة الاهلاك الجديدة = القيمة المحاسبية الصافية قبل الخسارة ± قيمة الخسارة

اذا عدلت خسائر القيمة قاعدة ومخطط الاهلاك يجب أن تعدل من جديد، فالقيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات القابلة للاهلاك ترتفع بمبلغ استرجاع الخسائر ولا يمكن ان تكون أكبر من القيمة المحاسبية الصافية دون خسائر القيمة (تصبح القيمة المحاسبية في الاخير معدومة).

القيمة المحاسبية الصافية + مبلغ الاسترجاع ≥ القيمة المحاسبية الصافية قبل الخسارة

(القيمة الاجمالية - الاهلاكات المتراكمة)

2. خسائر القيمة لعناصر الأصول الأخرى:

أ- خسائر القيمة للمخزونات:

عملا بمبدأ الحيطة يجب في تاريخ الجرد مقارنة تكلفة المخزون (تكلفة الشراء أو الانتاج حسب طبيعة المخزون) بقيمة الانجاز الصافية للمخزون، ويتم تقييم المخزون بأقل قيمة. حسب النظام المحاسبي المالي قيمة الانجاز الصافية للمخزون هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الانهاء والتوزيع.

اذا كانت قيمة الانجاز الصافية لاحد عناصر المخزون أقل من تكلفة المخزون فهذا يعني وجود خسارة في القيمة .

خسارة القيمة للمخزونات = تكلفة المخزون - قيمة الانجاز الصافية

● تسجيل تكوين خسائر القيمة للمخزونات:

وتخص المخزونات النهائية (مخزون نهاية السنة) وتسجل كما يلي:

- عبئ للاستغلال (غير مسدد) يسجل في الجانب المدين من الحساب 685 مخصصات الاهلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول جارية.

- انخفاض في قيمة عنصر المخزون يسجل بطريقة غير مباشرة في الجانب الدائن لأحد الحسابات 39x حسب طبيعة المخزون.

XXX	XXX	N/12/31 م.إ.م.خ.ق - أصول جارية خسائر القيمة للمخزونات	39	685
-----	-----	---	----	-----

• تسجيل الغاء خسائر القيمة للمخزونات:

وتخص مخزون بداية السنة (الخسائر التي كونت في الدورة السابقة) وهذا بسبب أن المخزونات هي عناصر قصيرة الأجل ولن تكون في نهاية السنة ضمن الذمة المالية للمؤسسة، ولكي لا تتحمل الدورة الحالية الخسارة في القيمة، يتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن للحساب 785 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول جارية، بينما يتم الغاء خسارة القيمة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 39x خسائر القيمة للمخزونات حسب طبيعة المخزون.

XXX	XXX	N/12/31 خسائر القيمة للمخزونات استرجاع م.إ.م.خ.ق - أصول جارية	785	39
-----	-----	---	-----	----

ب- خسائر القيمة للحقوق:

عند الجرد قد تلاحظ المؤسسة أن بعض زبائنها لم يسددو ديونهم في تاريخ الاستحقاق، هذه الوضعية قد تؤدي الى توقع خطر جزئي أو كلي لعدم التسديد.
بالنسبة للمؤسسة تمثل هذه الوضعية خسارة، ان أعمال الجرد المتعلقة بالحقوق تتم وتتعلق بعدة دورات.

• اعادة تصنيف الزبائن (زبائن مشكوك فيهم):

يتم تصنيف الزبائن عندما يكون التحصيل غير مؤكد من زبائن عاديين الى زبائن مشكوك فيهم.

XXX	XXX	N/12/31 زبائن مشكوك فيهم زبائن	411	416
-----	-----	--------------------------------------	-----	-----

● التسجيل المحاسبي لخسائر القيم لحسابات الزبائن:

في كل تاريخ جرد (n/12/31) يجب تسجيل تكوين خسائر القيمة، أو تعديلها:

- تسجيل تكوين خسائر القيمة:

مبلغ خسارة القيمة يكون مساويا للخسارة المحتملة (تقدير الخطر الفعلي)، تحسب خسارة القيمة من على أساس المبلغ خارج الرسم لقيمة حقوق الزبائن المشكوك فيهم.

الخسارة المتوقعة 40 % ← خسارة في القيمة 40%

التحصيل المتوقع 60 % ← خسارة في القيمة 40%

تسجل خسائر القيمة لحقوق الزبائن كما يلي:

- عبئ للاستغلال (غير مسدد) يسجل في الجانب المدين من الحساب 685 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول جارية.

- انخفاض في قيمة حقوق الزبائن يسجل بطريقة غير مباشرة في الجانب الدائن للحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن.

685	N/12/31 م.إ.م.خ.ق - أصول غير جارية خسائر القيمة عن حسابات الزبائن	XXX	XXX
491			XXX

- تسجيل تعديل خسائر القيمة لحسابات الزبائن المشكوك فيهم في الدورات القادمة:
لدينا حالتين:

- ارتفاع خطر الخسارة: الخسارة الجديدة < الخسارة السابقة:

زيادة مبلغ الخسارة في الدورة الموالية، ويكون التسجيل مطابقا للتسجيل الاولي لتكوين خسائر القيمة بقيمة الزيادة.

- انخفاض خطر الخسارة: الخسارة الجديدة > الخسارة السابقة:

استرجاع مبلغ الخسارة، في هذه الحالة يتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن للحساب 785 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول جارية، بينما يتم الغاء أو تخفيض خسارة القيمة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن.

491	1+N/12/31 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن استرجاع م.إ.م.خ.ق - أصول غير جارية	XXX	XXX
785			XXX

الخسارة الجديدة = الخسارة السابقة ± قيمة التعديل

● التسوية النهائية لرصيد الزبائن المشكوك فيهم:

إذا تأكدت المؤسسة بصفة نهائية من وضعية الزبائن المشكوك فيهم:

- التسديد الكامل لمقدار الحقوق.

- أو تسديد جزء من الحقوق والرصيد المتبقي لن يتم سداه.

- أو عدم التسديد الكلي للحقوق.

في هذه الحالات يجب ترصيد واسترجاع خسائر القيمة والتي تصبح بدون مبرر، ويتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن للحساب 785 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- أصول جارية، بينما يتم الغاء خسارة القيمة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 491 خسائر القيمة عن حسابات الزبائن.

XXX	XXX	1+N/12/31 استرجاع خسائر القيمة عن حسابات الزبائن م.إ.م.خ.ق - أصول غير جارية	785	491
-----	-----	---	-----	-----

ثم القيام بالتسوية التالية:

- تسجيل خسارة بقيمة الحقوق خارج الرسم التي لن تحصل بصفة نهائية في الجانب المدين للحساب 654 خسائر عن حسابات غير قابلة للتحصيل.

- استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير المحصل من الزبائن والذي يصبح غير مستحق، بجعل الحساب TVA 44571 محصل على المبيعات مدينا بقيمة الرسم المتضمن في الجزء غير المحصل من الحقوق.

- ترصيد الحساب 416 زبائن مشكوك فيهم في الجانب الدائن، بالمبلغ متضمن كل الرسوم.

XXX	XXX	1+N/12/31 خسائر عن حسابات غير قابلة للتحصيل TVA محصل على المبيعات	416	654 44571
XXX		زبائن مشكوك فيهم		

3- خسائر القيم للأصول المالية:

تتعلق بصنفين من الاوراق المالية، المثبتة والقيم المنقولة للتوظيف، قد يلاحظ في تاريخ الجرد أن بعض الأوراق المالية لها قيمة جرد أقل من القيمة المحاسبية فهناك خطر محتمل للخسارة في قيمة الأصول المالية.

ان عمليات التسوية المتعلقة بخسائر القيمة للأصول المالية تتعلق بعدة دورات.

أ- خسائر القيم للأصول المالية الثابتة:

قيمة الخسارة تساوي المبلغ المحتمل ان تفقده الاوراق المالية المثبتة من قيمتها، حيث نقارن القيمة المحاسبية بقيمة الجرد للأوراق المالية التي لها نفس الطبيعة.

القيمة الجرد > القيمة المحاسبية: وجود خسارة القيمة

القيمة الجرد < القيمة المحاسبية: لا وجود لخسارة القيمة

حسب المعايير المحاسبية تختلف قيمة الجرد باختلاف طبيعة الورقة المالية.

● التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة للأصول المالية المثبتة:

في تاريخ الجرد (n/12/31) يجب تسجيل تكوين خسائر القيمة، او تعديلها:

- تسجيل تكوين خسائر القيمة:

تسجل كعبئ للاستغلال (غير مسدد) في الجانب المدين من الحساب 686 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- عناصر مالية.

- انخفاض في قيمة الاصل المالي الثابت يسجل بطريقة غير مباشرة في الجانب الدائن للحساب

296 خسائر القيمة للمساهمات أو الحساب 297 خسائر القيمة للسندات الأخرى المثبتة

حسب طبيعة كل ورقة مالية.

		N/12/31		
	XXX	م.!.م.خ.ق - عناصر مالية	686	
XXX		خسائر القيمة للمساهمات	296	
XXX		خسائر القيمة للسندات الأخرى المثبتة	297	

● تسجيل تعديل خسائر القيمة:

التعديل = خسائر القيمة الحالية - خسائر القيمة السابقة

- في حالة زيادة خسائر القيمة في الدورة الموالية يكون التسجيل مطابقا للتسجيل الاولي لتكوين خسائر القيمة بقيمة الزيادة.

- في حالة الالغاء أو التخفيض يتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن

للحساب 786 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة- عناصر مالية،

بينما يتم الغاء أو تخفيض خسارة القيمة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 296 خسائر

القيمة للمساهمات أو الحساب 297 خسائر القيمة للسندات الأخرى المثبتة حسب طبيعة كل

ورقة مالية.

		1+N/12/31		
	XXX	خسائر القيمة للمساهمات		296
	XXX	خسائر القيمة للسندات الأخرى المثبتة استرجاع		297
XXX		م.إ.م.خ.ق - عناصر مالية	786	

ب- اعادة تقييم القيم المنقولة للتوظيف:

بسبب طبيعتها القابلة للبيع فورا، فإنه يجب أن في نهاية الدورة في الميزانية بقيمتها الحقيقية، فالفرق بين هذه القيمة و القيمة المحاسبية اذا كان:

- موجبا: القيمة الجرد > القيمة المحاسبية:

يسجل كإيرادات مالية في الجانب الدائن للحساب 765 فارق التقييم للأصول المالية- فائض قيمة، مقابل تسجيل الفرق مباشرة كزيادة في قيمة الورقة المالية في الجانب المدين للحساب 50x قيم منقولة للتوظيف حسب طبيعة الورقة المالية.

		N/12/31		
	XXX	قيم منقولة للتوظيف		50x
XXX		فارق التقييم للأصول المالية- فائض قيمة	765	

- سالبا: القيمة الجرد < القيمة المحاسبية:

يسجل كأعباء مالية في الجانب المدين للحساب 665 فارق التقييم للأصول المالية- ناقص قيمة، مقابل تسجيل الفرق مباشرة كتنقص في قيمة الورقة المالية في الجانب الدائن للحساب 50x قيم منقولة للتوظيف حسب طبيعة الورقة المالية.

		N/12/31		
	XXX	فارق التقييم للأصول المالية- ناقص قيمة		665
XXX		قيم منقولة للتوظيف	765	

ثالثا: المؤونات للأعباء والمخاطر

هي خصوم تاريخ استحقاقها ومبلغها غير مؤكد، تكون في الحالات التالية:²

- عندما يكون للمؤسسة التزام ناتج عن أحداث ماضية.
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا فيه.
- عندما يكون من المحتمل خروج موارد لمواجهة هذا الالتزام.

² - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 45

- لا تكون خسائر الاستغلال المستقبلية محل تكوين مؤونات للأعباء والخسائر.
- تكون وتسجل المؤونات للأعباء والخسائر في نهاية الدورة وتكون محل تقدير جديد عند اقفال كل دورة.

التسجيل المحاسبي:

1- تكوين المؤونات:

- تسجل المؤونات في الجانب الدائن من الحساب 15 المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية، في نهاية الدورة، ويقسم هذا الحساب الى:
- ح/153: المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
- ح/155: المؤونات للضرائب
- ح/156: المؤونات لتجديد التثبيتات (الامتياز)
- ح/158: المؤونات الأخرى للأعباء- الخصوم غير الجارية
- بجعل الحساب 68 مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة مدينا.

		N/12/31		68
XXX	XXX	مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية	15	
XXX				

2- تعديل المؤونات:

- في حالة زيادة المؤونة في الدورة الموالية يكون التسجيل مطابقا للتسجيل الاولي لتكوين مؤونات الاعباء بقيمة الزيادة.
- في حالة تخفيض المؤونة يتم تسجيل الاسترجاع كإيرادات تسجل في الجانب الدائن للحساب 78 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة، مقابل تسجيل تخفيض قيمة المؤونة بتسجيلها في الجانب المدين للحساب 15 المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية.

		1+N/12/31		15
XXX	XXX	المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية خسائر استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة	78	
XXX				

3- وقوع أو تحمل الاعباء:

عندما تتحمل المؤسسة الاعباء خلال الدورات القادمة، تسجل كأعباء بطبيعتها في حسابات المجموعة 6، وفي نهاية الدورة يتم الغاء المؤونة التي تصبح بدون مبرر باستعمال الحساب 78 استرجاع مخصصات الاهتلاك، المؤونات وخسائر القيمة، أي أن العبء اذا تم تقديره بطريقة دقيقة فان دورة تكويم المؤونة هي التي تتحمله كليا.

رابعاً: تسوية الاعباء والايرادات

بتطبيق مبدأ استقلالية الدورات وجب عند الجرد توزيع الاعباء والايرادات حسب الزمن (الدورة) بطريقة يتم بها تحميل نتيجة الدورة كل الاعباء والايرادات التي تتعلق بها فقط.³ فكل الاعباء والايرادات التي سجلت محاسبيا خلال الدورة والتي لا تتعلق كليا أو جزئياً بالدورة تستبعد من نتيجة الدورة، وكذلك كل الاعباء والايرادات التي لم تسجل محاسبيا خلال الدورة والتي تتعلق كليا أو جزئياً بالدورة تدمج في نتيجة الدورة.

أ- الاعباء والايرادات المعاينة مسبقاً:

هي اعباء وايرادات سجلت خلال الدورة انطلاقاً من وثائق الاثبات، لكنها تتعلق كليا أو جزئياً بدورة أو دورات أخرى.

● الاعباء المعاينة مسبقاً:

عند الجرد يجب احصاء واستبعاد الاعباء التي لا تخص الدورة مثل الايجار واقساط التامين... وغيرها.

التسجيل المحاسبي:

في نهاية الدورة (n/12/31) الجزء من الاعباء خارج الرسم المسجل اثناء الدورة والذي لا يخص الدورة يسجل في الجانب الدائن لحساب العبء المعني (المجموعة 6)، مقابل تسجيله في الجانب المدين للحساب 486 أعباء معاينة مسبقاً، أي اعباء تخص دورات قادمة.

		N/12/31		
	XXX	اعباء معاينة مسبقاً	486	
XXX		اعباء بطبيعتها	6x	

في بداية الدورة الموالية (1+n/01/01) يتم عكس القيد السابق.

³ - Eric DUMALANEDE , Abdelhamid BOUBAKEUR, **comptabilité générale – conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS**, BERTI édition, ALGER, 2009, p 210

XXX	XXX	1+N/01/01 اعباء بطبيعتها اعباء معاينة مسبقا	486	6x
-----	-----	---	-----	----

• **الايرادات المعاينة مسبقا:**

عند الجرد يجب احصاء واستبعاد الايرادات التي لا تخص الدورة مثل الايجارات المحصلة التي تخص دورات قادمة.. وغيرها.

التسجيل المحاسبي:

في نهاية الدورة (n/12/31) الجزء من الايراد خارج الرسم المسجل اثناء الدورة والذي لا يخص الدورة يسجل في الجانب المدين لحساب الايراد المعني (المجموعة 7)، مقابل تسجيله في الجانب الدائن للحساب 487 ايرادات معاينة مسبقا، أي ايرادات تخص دورات قادمة.

XXX	XXX	N/12/31 ايرادات بطبيعتها ايرادات معاينة مسبقا	487	7X
-----	-----	---	-----	----

في بداية الدورة الموالية (1+n/01/01) يتم عكس القيد السابق.

XXX	XXX	1+N/01/01 ايرادات معاينة مسبقا ايرادات بطبيعتها	7X	487
-----	-----	---	----	-----

ب- **الاعباء التي ستدفع والايرادات التي ستحصل:**

هي اعباء وايرادات لم تسجل محاسبيا خلال الدورة انطلاقا من أن وثائق الاثبات لم تحرر أو لم تصل بعد في تاريخ الجرد.

• **الاعباء الواجب دفعها:**

عند الجرد هذه الاعباء يجب ان تحمل الى نتيجة الدورة عندما يكون مبلغها معروف وقابل للتقييم، حتى وان كانت وثيقة الاثبات (الفاتورة) لم تصل بعد الى المؤسسة.

التسجيل المحاسبي:

في تاريخ الجرد:

- مبلغ العبء خارج الرسم يسجل في الجانب المدين لحساب الاعباء بطبيعتها (المجموعة 6)، أو المشتريات المخزنة في حالة مخزونات.

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي سيطبق على الأعياء يسجل في الجانب المدين للحساب 44586 ضريبة على رقم الاعمال على فواتير لم تصل.
- مبلغ العبء متضمنا كل الرسوم يسجل في الجانب الدائن للحساب 408 الموردين- الفواتير التي لم تصل.

		N/12/31		
	XXX	اعباء بطبيعتها		6x
	XXX	مشتريات مخزنة		38x
	XXX	ضريبة على رقم الاعمال على فواتير لم تصل		44586
XXX		الموردين- الفواتير التي لم تصل	408	

• **الايرادات المطلوب تحصيلها:**

عند الجرد هذه الايرادات يجب ان تضم الى نتيجة الدورة عندما يكون مبلغها معروف وقابل للتقييم، حتى وان كانت وثيقة الاثبات (الفاتورة) لم تحرر بعد من المؤسسة.

التسجيل المحاسبي:

في تاريخ الجرد:

- مبلغ الايراد خارج الرسم يسجل في الجانب الدائن لحساب الايرادات بطبيعتها (المجموعة 7).

- مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي سيطبق على الإيرادات يسجل في الجانب الدائن للحساب 44587 ضريبة على رقم الاعمال على فواتير لم تحرر.

- مبلغ الايراد متضمنا كل الرسوم يسجل في الجانب المدين للحساب 418 الزبائن- الايرادات التي لم تحرر فواتيرها.

		N/12/31		
	XXX	الزبائن- الايرادات التي لم تحرر فواتيرها		418
XXX		ضريبة على رقم الاعمال على فواتير لم تحرر	74458	
XXX		ايرادات	7x	