محاضرات في مقياس المحاسبة المعمقة

د/ بن وارث حجيلة

المحور الاول: مكونات الاطار التصوري

اولا- الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

1- الفروض المحاسبية

أ- فرض الوحدة النقدية

ب- فرض الاستمرارية

ج- فرض الفترة المحاسبية

2- المبادئ المحاسبية

أ- مبدأ التكلفة التاريخية

ب- مبدأ المقابلة

ت- مبدأ التحقق (الاعتراف بالإيراد)

ث- أساس الاستحقاق

ج- أساس النقدي

ح- الإفصاح

خ- الثبات (التجانس)

د- مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)

ثانيا- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

1- الملائمة

2-الموثوقية

3- قابلية التحقق أو الموضوعية

ثالثا : تصنيف مستخدمو المعلومات المالية

المحور الثاني: تنظيم وتسيير الحسابات

اولا: تنظيم الحسابات وعرضها

1- تنظيم الحسابات وتسييرها

2 - عرض القوائم المالية

ثانيا :المبادئ العامة في التقييم

1 - مبادئ التسجيل المحاسبي

2- مبادئ التقييم العامة

أ- التكلفة الجارية

ب- القيمة القابلة للتحصيل

ج- القيمة الحالية

ثالثا :الإطار التشريعي والقانوني لSCF

1- أهداف النظام المحاسبي المالي
2- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي
3- قواعد التسجيل المحاسبي والتقيي

المحور الثالث: دراسة التثبيتات المادية وتقييمها

أولا- مدخل التثبيتات المادية

1- مفهوم التثبيتات ومبادئ إدراجها في الحسابات
   أ- مفهوم التثبيتات
   ب مبادئ ادرا ج التثبيتات في الحسابات
   ج- أنواع التثبيتات
2- المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية
   أ- حالات الاقتناء
   ب- آلية سير الحسابات

ثانيا: حالات الخاصة للاقتناء

1- اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل
   أ- حالة الاستبدال بأصل مماثل
   ب- حالة استبدال بأصل غير مماثل
2 -الحصول على التثبيتات عن طريق القروض
3 -حالة الحصول على الأصل في شكل إعانة استثمار

المحور الرابع: قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المالي المحاسبي

أولا: مفهوم التقييم وطرقه

1- نظرة المحاسبة للتقييم
2- طرق تقييم اصول المؤسسة
   أ- الطريقة القائمة على اساس الموجودات
   ب- الطريقة القائمة على الارباح
   ج- التقييم على اساس القيمة السوقية
   د-الطريقة القائمة على اساس القيمة الدفترية
   هـ- الطريقة القائمة على اساس التكلفة الاستبدالية

ثانيا:ماهية اعادة التقييم

1-مفهوم إعادة التقييم
2- أهداف اعادة التقييم

3- شروط واهمية إعادة التقييم

أ- شروط إعادة التقييم

ب- أهمية إعادة التقييم

ثالثا : المعالجة المحاسبية لتقييم و لإعادة التقييم

1- المعالجة المحاسبية للتقييم (الاهتلاك وخسارة القيمة)

أ- مفهوم الاهتلاكات

ب- عوامل الاهتلاك

ج- حساب وطرق الاهتلاكات

د- مراجعة طريقة الإهتلاك ومدة الإهتلاك

هـ- إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك

و- تعديل مخطط (جدول)الإهتلاك

ي- إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع

ء- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية

2- خسارة القيمة للتثبيتات المادية

أ- تقييم خسارة

ب- إختبار الإنخفاض

ج- التسجيل المحاسبي لتدهور قيمة عناصر الاصول الثابتة المادية

3- فرق اعادة التقييم (حالة الفرق موجب،حالة الفرق سالب)

أ- حالة الفرق الموجب

ب- حالة الفرق السالب

4- المعالجة المحاسبية للموجودات عند التنازل

أ- قيد إثبات قسط الاهتلاك لسنة الاستبعاد

ب- ترصيد الموجود أو الأصل المستبعد

المحور الخامس: دراسة التثبيتات المعنوية

اولا- مفهوم التثبيتات المعنوية

1- تعريف التثبيتات المعنوية

2- معالجة التثبيتات المعنوية حسب النظام المالي المحاسبي

3- المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتثبيتات المعنوية) في نهاية الدورة وعند الخروج.

المحور السادس: التثبيتات المالية

أولا–تعريف التثبيتات المالية (الجارية وغير جارية)

1– تعريف التثبيتات المالية الغير جارية

أ– الاسهم

ب– السندات

2– تعريف التثبيتات المالية الجارية

أ– قيم المنقولة للتوظيف ح/ 50

ب– الادوات المالية المشتقة ح/ 52

ثانيا– آلية سير حسابات التثبيتات المالية (الجارية وغير جارية)

1–التثبيتات المالية غير الجارية

– الاقتناء

– المعالجة المحاسبية

2–التثبيتات المالية الجارية

– الاقتناء

– المعالجة المحاسبية

المحور السابع: محاسبة المخزونات

أولا مفهوم المخزونات(IAS2)

1– تعريف المخزونات

2– تصنيف المخزونات

3– انواع المخزونات

4– قائمة الحسابات حسب النظام المالي المحاسبي

ثانيا:قواعد تقييم المخزونات

1–الجرد الدائم

أ– للمخزونات في مؤسسة تجارية

ب– للمخزونات في مؤسسة إنتاجية

2– حالات الخاصة بالشراء

أ– استلام الفاتورة فقط

ب– استلام البضاعة دون فاتورة

3– الجرد المتناوب

أ– الجرد المتناوب في مؤسسة تجارية

ب– الجرد المتناوب المخزونات في مؤسسة انتاجية

4- طرق جرد المخزونات

أ- دراسة المعيار الثاني(IAS2)

ب- هدف المعيار ونطاقه

ج- نطاق المعيار

ثالثا - العمليات الملحقة بشراء والبيع

1- التخفيضات أو الخصومات التجارية

2- تخفيضات ذات الطابع المالي

3- فاتورة الانقاص

رابعا- محاسبة الرسم على القيمة المضافة

1- الرسم المحصل على المبيعات

2- رسم القابل للاسترجاع

3- الرسم الغير قابل للإسترجاع

4-التسجيل المحاسبي للرسم قيمة المضافة

المحور الثامن : معالجة خسائر القيمة والمؤونات

اولا مفهوم خسارة القيمة على المخزونات ومختلف حساباتها

1- مفهوم خسارة القيمة على المخزونات

2- خسائر القيمة عن المخزونات

أ- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع

ب-استخدام الخسارة عن قيمة المخزون

المحور التاسع: ماهية العقود طويلة الاجل

اولا: ماهية العقود طويلة الأجل

1- تعريف عقود التأجير

2- المصطلحات المتعلقة بعقد الايجار

3- تصنيف عقود الايجار

ثانيا انواع عقود التأجير

1- عقود التاجير التشغيلي

2- عقود التأجير بصيغة البيع

3- عقود التأجير التمويلي

ثالثا: المعالجة المحاسبية لعقود التأجير

1- عقود التأجير البسيط

2- عقود التأجير التمويلي
3- عقود التأجير برفع خيار الشراء

قائمة المراجع

المحور الاول: مكونات الاطار التصوري

اولا- الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعرف الإطار المفاهيمي حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية على انه إطار إعداد وعرض القوائم المالية، بالاستناد إلى مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية. وذلك لغرض إنتاج معلومات مالية تتمتع بالخصائص النوعية المنصوص عليها، وهذا سعيا إلى تلبية احتياجات مختلف المستعملين لأجل اتخاذ القرارات المختلفة.

1- الفروض المحاسبية:

تتسم الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها فيما يلي:

- يجب أن تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- يجب أن تكون عموما قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

هذه الفروض المحاسبية سيتم عرضها كما يلي:

أ- **فرض الوحدة النقدية** : لا بد من استخدام صيغة مفهومة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عند تسجيل أو تبليغ تلك المعلومات، وهذا بالضرورة أدى إلى مفهوم الوحدة النقدية أو القياس النقدي، والذي يعني أن المحاسبة المالية تقوم بقياس الموارد (الأصول) والتعهدات (الإلتزامات) والتغيرات فيها (الدخل) في شكل وحدات نقدية "الريال السعودي، الدولار الأمريكي...الخ"، باعتبار أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة.

ب- **فرض الاستمرارية:** يقصد بالاستمرارية أن المنشأة وجدت لتستمر وأن المنشأة مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن تكفى لإنجاز تعهداتها الموجودة، في ظل غياب دليل موضوعي على عكس ذلك. وترتيبًا على ذلك يتم تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية. ويتم تجاهل قيم التصفية للأصول والالتزامات وآثارها على الدخل، فضلاً عن أن التمييز بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة والخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل هو نتيجة لتطبيق مبدأ استمرارية المنشأة.

ج- فرض الفترة المحاسبية: لكي يتم قياس نتيجة نشاط المنشأة (الوحدة المحاسبية) بدقة تامة فإن الأمر يستلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المنشأة، وهو الأمر الذي يعد غير منطقي أو عملي نظرًا للحاجة الملحة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة أعمال المنشأة أولا بأول، حتى يستطيعوا التصرف في ظل رؤية واضحة واتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. لذلك يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية غالبًا ما تكون (سنة مالية)، وفي نهاية كل فترة يتم قياس نتيجة أعمال المنشأة من خلال مقابلة مصروفات الفترة بإيرادات نفس الفترة، كما يتم إعداد قائمة المركز المالي في نهاية تلك الفترة.

2- المبادئ المحاسبية:

أ- مبدأ التكلفة التاريخية: يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن المعاملة المالية تثبت على أساس كمية النقود الفعلية (التكلفة) التي إستخدمت في التبادل لتلك المعاملة. بعد إثبات تلك المعاملة فإن التكلفة تفيد في الدفاتر المحاسبية وتظل على ما هي عليه دون النظر إلى أي تغيير لا حق قد يحدث (فيما عدا الإستخدام) في قيمة تلك المعاملة، فمثلا شراء قطعة أرض تسجل بالقيمة التي إشتريت بها وتظل في السجلات بهذه القيمة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث لقيمة الأرض فيما بعد. ولا شك أن التمسك بإتباع مبدأ التكلفة التاريخية يرجع إلى سهولة التحقق من تلك القيم وإستنادها إلى أسس موضوعة. وهناك إتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية على أهمية وضرورة استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل المعاملات المالية في الدفاتر وبالتالي استخدام القيم التاريخية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية.

ب- مبدأ المقابلة: نتيجة لتقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، فإن الأمر يتطلب لتحديد صافي دخل الفترة المحاسبية أن يحمل إيراد الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد، بغض النظر عن واقعة تسديد هذا المصروف. وهذا ما يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف، وهو من المبادئ المحاسبية الهامة والتي تعتمد عليها كثير من الإجراءات المحاسبية التي ترتبط بتحديد نتائج الأعمال في نهاية الفترة

ت- مبدأ التحقق (الاعتراف بالإيراد): يعني هذا المبدأ أن المنشأة لا تعترف بالإيراد وتسجله في دفاترها إلا بعد تحققه فعلاً، ويتم تحديد نقطة تحقق الإيرادات عند حدوث واقعة

البيع ويتم ذلك عند تسليم السلعة المباعة أو تقديم الخدمة، حيث أنه عند هذه النقطة تتم عملية التبادل المادي ويتوفر دليل موضوعي على تحقق الإيراد.

ث- أساس الاستحقاق: يعني هذا المبدأ أنه عند قياس صافي الدخل الخاص بالفترة، فإن الإيرادات التي تؤخذ في الإعتبار هي تلك الإيرادات التي تخص الفترة سواء حصلت أو لم تحصل، كما أن المصروفات التي تؤخذ في الاعتبار هي تلك المصروفات التي تخص الفترة سواء سددت أو لم تسدد. وهذا يعني أن تتم المحاسبة عن العمليات المالية بصرف النظر عن إقترانها بالتدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة.

ج- أساس النقدي: يعني هذا المبدأ أنه عند قياس صافي الدخل الخاص بالفترة، فإن الإيرادات التي تؤخذ في الاعتبار هي تلك الإيرادات التي حصلت فعلا والمدفوعات التي دفعت فعلا .

ح- الإفصاح: ويعني هذا المبدأ أنه عند إعداد القوائم المالية يجب أن يكون هناك علانية تامة، بحيث لا يتم إخفاء أي معلومات أو بيانات قد تضر بالمستفيدين من هذه القوائم، أو قد تساهم في إتخاذ قرار معين. ويجب على المحاسب أن يلتزم جانب الحياد عند إعداد هذه القوائم وذلك بالإفصاح التام عن جميع المعلومات بغض النظر عن مدى تأثيرها على هذه القوائم.

خ- الثبات (التجانس): هذا المبدأ يعني أنه عند قيام المنشأة بإتباع إجراء أو أسلوب محاسبي معين فإنه يجب أن لا يغير من فترة لأخرى. ويعد مبدأ الثبات مبدأ هامًا لأنه يساعد مستخدمي القوائم المالية على تفسير التغيرات في المركز المالي والتغيرات في قائمة الدخل. ويمكن تصور مدى الغموض الذي ينتج إذا تجاهلت المنشأة مبدأ الثبات وغيرت الأساليب المحاسبية كل فترة.

د- مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر): في الكثير من المواقف المتعلقة بتقييم الأصول وتحدي الدخل، تكون هناك عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقييم. وفي هذه الحالة فإن المحاسبة يختار البديل الذي يترتب عليه عدم زيادة قيمة الدخل، وبالتالي عدم زيادة قيم عناصر الأصول بقائمة المركز المالي. وهذا المفهوم يعد تطبيقًا لقاعدة الحيطة والحذر بمعنى عدم أخذ الأرباح المتوقعة في الاعتبار إلا عند تحققها فعلا.(تكوين مخصصات) .

ثانيا– الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لكي تكون المعلومات ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها، فإن هناك جملة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، لتكون ذات جودة بالنسبة لمستخدميها. حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقيق الفائدة منها، والتي يمكن عرضها فيما يلي:

1– **الملائمة** pertinence: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، و لكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسسبية، والتقليل من البدائل المتاحة أمامه ولها ثلاثة خواص هي :

– **أن تتميز** المعلومات بقدرة تنبؤية وذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث؛

– **أن تتميز** المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية؛

– **أن تأتي** في الوقت المناسب فآجل الحصول على المعلومة يكون على حساب فائدتها.

2–**الموثوقية:** وتتعلق بمدى إمكانية خلق حالة لاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتي يجب أن تتمتع بالخصائص التالية :

– صدق التعبير حيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛

– الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى؛

3– **قابلية التحقق أو الموضوعية:** أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

ثالثا : تصنيف مستخدمو المعلومات المالية:

في محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس IASB يعرض المستعملون المقصودين واحتياجاتهم من المعلومات، ومستعملي القوائم المالية حسب IASB هم على التوالي:

1- المستثمرين: يهتمون بمخاطر الاستثمار والمردودية المرتقبة، فالمعلومات المفصح بها في القوائم المالية توجها لمستثمرين المساهمين في تحديد ما إن كانت المؤسسة قادرة على توزيع و تسديد الر بحية.

2- الموظفين: فإنهم يسعون إلى معرفة معلومات عن التوازن المالي وعن مردودية مؤسستهم، وقلقهم اتجاه معرفة ما إذا كان أرباب العمل قادرين على الاستمرار في دفع أجورهم.

3- المقرضين: وخصوصا البنوك تحتاجون إلى معلومات تبين لهم ما إذا كانت المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها اتجاههم، وفي توفير السيولة النقدية، ومصادر الحصول على الأموال.

4- الموردين والدائنين الآخرين: فيسعون للحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت ديونهم سيتم الوفاء بها من طرف المؤسسة.

5- الزبائن: فهم مهتمين بالمعلومات حول بقاء المؤسسة للتأكد من توفر عقود الضمانات وخدمات ما بعد البيع.

6- الأجهزة الحكومية :يسعون للبحث عن معلومات حول نشاطات المؤسسة التي تحتاجها، لأجل تقييم أداء المؤسسات وإعداد الإحصائيات والدراسات المتعلقة بها وصياغة السياسة الجبائية وأيضا لأجل تقنين هذه الأنشطة.

7- الجمهور: كذلك يسعى للحصول على معلومات حول نجاح أو ازدهار المؤسسة، لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي بتشغيل عمال أو التعاقد مع موردين .

المحور الثاني: تنظيم وتسيير الحسابات

اولا: تنظيم الحسابات وعرضها

يحتوي النظام المحاسبي المالي على قائمة حسابات جديدة غير التي جاء بها"PCN"، ويلزم المؤسسات على مسك والعمل بتلك القائمة لأنه قد يساعد في إنتاج معلومات مالية، تتوافق مع المعاير المحاسبية الدولية. إذن كل هيئة يجب أن تضع على الأقل مخططا للحسابات يكون ملائما لهيكلها واحتياجاتها من المعلومات للتسيير .

1- تنظيم الحسابات وتسييرها

الحساب هو اصغر وحدة يمكن بواسطته ضبط التصنيف والتسجيل لحركة الحسابات. والحسابات هي مصنفة في أقسام متشابهة تسمى أصناف، حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على قسمين للحسابات هما :

- قسم الحسابات الخاصة بالوضعية (الحالة) ؛
- قسم الحسابات الخاص بالتسيير .

كل صف مقسم إلى الحسابات التي تحددها أرقام مكونة من رقمين أو أكثر، وذلك في إطار ترقيم عشري، حيث يسمح للمؤسسات بفتح حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر وذلك حسب احتياجاتها. العمليات المتعلقة بالميزانية مقسمة إلى خمسة أصناف وإطار الحسابات الخاصة بالميزانية هو كالتالي:

- الصنف رقم 01: الأموال الخاصة.
- الصنف رقم 02: الموجودات.
- الصنف رقم 03: المخزونات وقيد التنفيذ.
- الصنف رقم 04: الأطراف الأخرى.
- الصنف رقم 05: الأصول المالية.

أما الحسابات المتعلقة بجدول حساب النتيجة فهي مقسمة إلى صنفين يتمثل في:

- الصف رقم 06: الأعباء.
- الصف رقم 07: الإيرادات.

2 - عرض القوائم المالية

إن المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي ملزمة بتقدس قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة، وهي الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تغير الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة و ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن الميزانية وقائمة حساب النتيجة.

ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل الأحداث والعمليات الناجمة عن معاملات الهيئة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها، إذ يجب أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك بأن يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات النقدية إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة .حيث تضبط وتعد القوائم المالية في اجل أقصاه أربعة 04 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية

ثانيا :المبادئ العامة في التقييم

نتطرق في هذا العرض للمبادئ العامة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، والمتعلقة بتسجيل واثبات العناصر محاسبيا وكيفية تقييمها بالطرق المختلفة لتعكس الوضعية الحقيقة والصورة الصادقة للمؤسسة .

1 - مبادئ التسجيل المحاسبي

حسب ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وما تنص عليه المعايير المحاسبة الدولية فانه ينبغي تسجيل كل الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات وكل الأموال الخاصة دون مبالغة لا بالزيادة ولا بالنقصان، وذلك اعتمادا على التكاليف التاريخية وقد يتم العدول عن هذه التكلفة وتصحيحها فيما بعد. حيث يجب مراعاة الشروط التالية:

- ان يكون للعنصر تكلفة أو قيمة كن قياسها بشكل موثوق فيه؛
- احتمال أن تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة.

وفيما يخص إيرادات الدورة العادية من بيع السلع والممتلكات يجب أن تكون مسجلة عند استيفاء الشروط التالية:

- المؤسسة تنقل إلى المشتري المخاطر والمنافع الاقتصادية المهمة حال امتلاك الشيء محل بيع؛ وأن المؤسسة لن تستمر في تسيير ولا في مراقبة السلع والممتلكات مثلما هو متوجب عاديا على المالك؛

- مبالغ الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية كن أن تقاس بموثوقية؛
- من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالصفقة تعود على المؤسسة؛
- التكاليف التي تتحملها أو التي سوف تتحملها والمتعلقة بالعملية كن تقديرها بصفة موثوق بها

ونشير إلى أن الإيرادات من المبيعات أو من تقدس الخدمات أو من الأنشطة العادية الأخرى تقيم بالقيمة العادلة. أما بالنسبة للتكاليف فتسجل في قائمة حساب النتيجة حينما تكون هذه النفقات لا تنتج أي منافع اقتصادية مستقبلية أو عندما تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تستوفي شروط تسجيلها في الميزانية كأصل من الأصول.

2- مبادئ التقييم العامة

تتم عملية تقييم القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وتظهر بها في الميزانية وجدول عموما حساب النتيجة، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد في عملية التقييم. فكما سبق الذكر فان العناصر تقيم بالتكلفة التاريخية غير أن هذه الطريقة في التقييم كن مراجعتها وإتباع طرق أخرى للاعتراف بالعناصر في القوائم المالية مثل:

أ- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل لاصل الحالي، و تظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

ب- القيمة القابلة للتحصيل: تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

ج- القيمة الحالية: تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

ج-1- مفهوم القيمة العادلة: يعتبر تعريف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق،أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية، والقيمة العادلة

في حقل أو مجال تطبيقها تستعمل في عدة أنواع من الأصول والخصوم مثل الأدوات المالية (IAS 32 IAS 39) نظام التعاقد ((IAS 19) الأصول البيولوجية (IAS 41). إضافة إلى حالات أخرى.

ج-2- أهمية التقييم بالقيمة العادلة: تكمن عملية التقييم بالقيمة العادلة في النقاء التالية

- القيمة العادلة تستجيب لاحتياجات المستثمرين وتسمح لهم بتكوين رؤية أكثر واقعية (حقيقية) و أكثر اقتصادية للمؤسسة عوض تطبيق التكلفة التاريخية.

- تعتبر القيمة العادلة كذلك وسيلة فعالة لمتابعة عملية تقييم الأدوات المالية، لا سيما المقيمة في البورصة، بالإضافة إلى أنها مفهوم متسق مع التسيير في القياس أين أكثر الأدوات المالية تهدف إلى تسيير المخاطر و ذلك في إشارة للسوق.

ثالثا :الإطار التشريعي والقانوني لSCF

يحتوى النظام المحاسبي المالي على مفهوم الإطار التصوري الذي يعتبر إضافة مهمة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث ينظم هذا المفهوم إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ويتكون هذا الإطار حسب النظام المحاسبي المالي من :

- مجال التطبيق والتعاريف.
- المبادئ والقواعد المحاسبية.
- تعريف كل من الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، الإيرادات والأعباء.

1- أهداف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي يضم في طياته معظم معايير المحاسبة الدولية حيث تظهر بشكل واضح ومنسجم ضمن قواعد ومبادئ المرجع الجديد بما في ذلك النقاط التالية:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير ؛

– يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛

– يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

– إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛

– يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح بموضوعية ومصداقية؛

– يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

2- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي :

من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها في ما يلي:

– يؤدي إلى اقتصاد الجهد والزمن والتكلفة في عملية الإصلاح المحاسبي بالاعتماد على معايير محاسبية معترف بها دوليا.

– النظام المحاسبي المالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وبالتالي فهو قريب من التطبيقات العالمية المتطورة ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه لمعلومة مالية ذات جودة عالية، ويؤدي ذلك إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية، من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ موحدة أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

3- قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم:

يعرف النظام المحاسبي المالي بوضوح قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، بما يسهل من عملية التحقق من الحسابات ومراقبتها، كما يحتوي على إطار تصوري يتضمن المبادئ والفرضيات والاتفاقيات، وكذلك على قواعد واضحة تضمن مزيد من التناسق وتقلل من عدم الفهم كما كان عليه المخطط الوطني للمحاسبة؛

– يؤدي إلى ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات وكذلك التسيير في المؤسسات، بالارتكاز على قواعد محاسبية متشأ دوليا ويؤدي بالتالي إلى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر للعمل في الأسواق الدولية؛

– سيعزز النظام المحاسبي المالي من مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي، بعد توفيق المحاسبة في الجزائر مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة واقتصاد السوق؛

– يساعد على إنشاء وظهور سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات، بما يؤدي إلى زيادة دور الأسواق المالية في الاقتصاد الوطني على حساب احتكار البنوك في تمويل الاقتصاد،

– ويعمل ذلك على تشجيع الادخار والخوصصة وإنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة، لأن إنتاج معلومة مالية موثوق عالميا في الأسواق المالية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في المؤسسات؛

– يشجع الإستثمار من خلال إعطاء معلومات مطلوبة من المستثمرين سهلة القراءة من المحللين الماليين.

المحور الثالث: دراسة التثبيتات المادية وتقييمها

تساهم التثبيتات المادية بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية وتسيير أعمالها، تكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود هذه الأصول. و قد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للاستثمارات سواءا في طرق التقييم في كيفية التسجيل، طرق اهتلاكها و حتى في تعريفها

أولا- مدخل التثبيتات المادية

سنتطرق من خلال هذه الدراسة إلى المتابعة والمراقبة لنوع من أنواع التثبيتات وهو التثبيت العيني ومقارنتها مع ما هوا مسجل في الدفاتر المحاسبي

1- مفهوم التثبيتات ومبادئ إدراجها في الحسابات:

أ- مفهوم التثبيتات

- هي عبارة عن أصول ثابتة مادية ومعنوية اقتتها المؤسسة أو قامت بتصنيعها بوسائل الخاصة وذلك استعمالها بصورة دائمة في عملياتها المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح. لكن هذا لا يمنع التنازل عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة لاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق اكثر حداثة ،أو نتيجة اهتلاكها التام بفعل الاستعمال.

- هي عبارة عن اصول التي تقتنيها المؤسسة لا بغرض المتاجرة فيها وإنما استخدامها في عمل الاستغلال أي لتحقيق نشاطها الصناعي او التجاري او تقديم خدمات و بعض الاستثمارات تتناقص قيمتها تدريجيا مع الزمن بسبب الاستعمال او تطور التكنولوجي.

- ويعرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات هي الأصل من أصول المؤسسة والأصل هو مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت ونرتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.

ب: مبادئ ادرا ج التثبيتات في الحسابات :

إدراج التثبيتات في الحسابات نعتمد على المبادئ التالية :

- ان تكون قابلة للفصل، اي يمكن فصلها عن المؤسسة ويتم بيعها، تحويلها، التنازل عنها عن طريق رخصة سواء بطريقة منفردة او في اطار تعاقدي مع اصل او خصم.

– منشأة بموجب حقوق تعاقدية وحقوق أخرى مكافئة، سواء كانت هذه الحقوق قابلة للتنازل عنها أو حقوق أخرى.

– يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة

– أن تكون تكلفته قابلة للقياس بشكل موثوق (سواءا داخليا او تم شراؤه من)

– أن تكون مسيطرة عليه من طرف المؤسسة (بحماية قانونية.)

أما إذا لم تتوفر أحد هذه الشروط فيعتبر مصروفا."

ج– أنواع التثبيتات :

يعبر مصطلح التثبيتات عن تلك الاصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية الانواع حسب النظام المحاسبي المالي الجديد تدخل ضمن صنف الثاني من مدونة الحسابات والتي تتفرع كالآتي :

ح /20 التثبيتات المعنوية

ح /21 التثبيتات العينية

ح /22 التثبيتات في شكل امتياز

ح /23 التثبيتات الجاري انجازها

ح /26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات

ح /27 تثبيتات مالية أخرى

ح /28 إهتلاك التثبيتات

ح /29 خسارة القيمة عن التثبيتات

2– المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية:

أ– حالات الاقتناء

نحاول من خلال هذه المرحلة تناول مكونات تكلفة اقتناء و إنشاء الأصل الثابت المادي و كذا دراسة مختلف طرق الاقتناء و التمويل و معالجاتها المحاسبية و ذلك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد.

تسجل حسابات التثبيتات العينية في جانب المدين عند دخولها تحت الرقابة سواء:

– بقيمة الاسهام. – بتكلفة الشراء –بتكلفة الإنتاج

أما الجانب الثاني للمعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة:

أ-**1- الحالة الاولى: فإذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق الإسهام** :فإن الحساب الدائن إما يكون حـ/101 رأس المال الصادر أو رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو أموال ألاستغلال أو حساب الشركاء- عمليات حول رأس المال حـ/ 456 تكون القيود كما يلي حسب هاته الحالة الاولى:

21		ح/التثبيتات العينية		
	101	ح/اموال مملوكة		
		حيازة بواسطة اسهام خاصة		

او

21		ح/التثبيتات العينية		
	456	ح/شركات العمليات على راس المال		
		حيازة بواسطة اسهام الشركاء		

أ-**2 الحالة الثانية: إذا كانت التثبيتات العينية دخلت بتكلفة الشراء** عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون حـ/40 الموردون أو الحسابات الأخرى معنية ويكون القيد كما يلي:

21		ح/التثبيتات العينية		
	404	ح/موردوالتثبيتات		
		حيازة بواسطة الشراء		

تدرج التثبيتات العينية في الحسابات المنسوب إليها مباشرة وتتدرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء، الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة أأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطاق في النشاط ضمن هذه التكاليف، تخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى كالرسوم المسترجعة المماثلة من تكلفة الاقتناء ومن أمثلة التكاليف التي تتدرج في تكلفة شراء التثبيتات العينية:

- مصاريف التسليم ،الشحن والتفريغ أأصلية ومصاريف التهيئة والتركيب.
- مصاريف العمولات والأتعاب المرتبطة بالحصول على الأصل (مصاريف الموثق، الخبراء والمتخصصين).
- مصاريف المستخدمين المرتبطة مباشرة بالحصول على الأصل
- المصاريف العامة المصاريف المالية

وتستثنى ولا تدخل في تكلفة اقتناء التثبيتات العينية المصاريف التالية:

- مصاريف انطلاق تشغيل الأصل ومصاريف ما قبل الاستغلال.
- تكاليف إقامة مركب جديد
- تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة ،من تكاليف الإشهار والدعاية.
- تكاليف الاقتراض (تكاليف قروض الحصول على الاصل ،إنتاجه أو بناءه).

مثال تطبيقي: قامت مؤسسة الاتفاق بالحيازة على معدات صناعية بتاريخ 2010/06/02 بسعر 400000 دج ، مصاريف النقل 4000 دج، مصاريف وضع الآلة في الخدمة 13000 دج مصاريف تكوين العاملين المستعملين للآلة 50000 دج، كما أن الآلة لم تكن تشتغل بشكل عادي خلال الشهر الأول فالخسارة المترتبة عن ذلك من استهلاك المواد الأولية و اليد العاملة قدرت بى 3000 دج، في حين بلغت الضرائب غير القابلة للاسترجاع 2000 دج. حيث سددت قيمتها عن طرق شيك بنكي رقم: . 4851 المطلوب تحديد تكلفة حيازة الآلة؟

تكلفة الشراء = 400000+4000+13000+2000 =419000دج

215		من ح/ المعدات	419000	
	512	إلى ح/ البنك		419000
		شراء آله انتاجية		

أ-3 الحالة الثالثة:كلفة إنتاج التثبيتات داخل المؤسسة :

إذا كانت التثبيتات أو الأصول عينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن الحساب الدائن يكون حـ/ 73 الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي:

6x		ح/ المصاريف المعنية		
	51/53	ح/ البنك او الصندوق		
		اثبات تسجيل المصاريف		
		------- -------		
21		ح/التثبيتات العينية		
	73	ح/انتاج مثبت		
		حيازة بواسطة الانتاج		

إن تكلفة أي تثبيت أنتجته المؤسسة لنفسها تتضمن المصاريف المباشرة من تكلفة العتاد المستعمل، اليد العاملة أعباء الإنتاج الأخرى غير المباشرة المحددة و المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل.

ونستثني من تكلفة الانتاج:

– النواتج والأعباء الاضافية غير المباشرة بالإضافة إلى الرسوم المسترجعة وغيرها من المصاريف إدارية.

ب– آلية سير الحسابات

تسجل التثبيتات المادية في الجانب المدين في تاريخ الحصول الاصل تحت رقابة المؤسسة: بقيمه الاسهم، تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج في حالة انتاج المؤسسة لنفسها ويقابله في جانب الدائن راس المال او حساب الشركاء أو حساب 40 أو الحسابات المالي، حساب 732 انتاج المثبت للأصول العينية.

تتفرع الأصول الثابتة الملموسة التي تندرج تحت الحساب ح/ 21 التثبيتات العينية وتنقسم إلى كالتالي:

ب–1– حساب 211 الأراضي: وهي جميع الأراضي التي تملكها المؤسسة بغرض استخدام وليس بغرض البيع، ويدخل ضمن هذا البند كذلك المناجم والمقالع. وتقيم تكلفة الاراضي بجمع كل النفقات التي صرفت من أجل الحصول على الارض وتجهيزها للاستخدام .كما يمكن الاشارة إلى أن الاراضي غير خاضعة للاهتلاك إلا استثناءا ويتم الفصل مابين الاراضي والمبنى المشيد فوقها. ويكون القيد المحاسبي لشراء الأراضي على النحو التالي:

211		ح/ الاراضي		
	404	موردو الاستثمارات		

ب–2–حساب 212 تنظيم وتهيئة الاراضي: ويدخل ضمن هذا الحساب النفقات التي تصرفها المؤسسة على الاراضي ولا تدخل ضمن تكلفتها، ويسجل محاسبيا كما يلي:

212		ح/ تنظيم الاراضي وتهيئتها		
	404	موردو الاستثمارات		

ب–3–حساب 213" بناءات: وهي كل المباني المشتراة أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير. أما ما يتعلق بحسابات البناءات فيكون القيد المحاسبي لشراء البناء جاهز: وهنا يجب الفصل بين الارض والمبنى.

211		ح/ الاراضي		
213		ح/ المباني		
	404	موردو الاستثمارات		

ب-4-حساب 215 تركيبات تقنية، عتاد معدات صناعية: وهي كل المعدات والآلات والتركيبات الضخمة التي تساعد في نشاط المؤسسة وتعالج محاسبيا وفق القيد المحاسبي التالي:

215		ح/ تركيبات تقنية		
	404	موردو الاستثمارات		

ب-5-حساب 218 قيم ثابتة ملموسة أخرى: يتم تسجيل باقي القيم الملموسة التي لم تذكر سابقا ضمن هذا الحساب (مثل معدات النقل ،تجهيزات المكتب، الأغلفة القابلة لاسترجاع ...الخ) ويعمل القيد محاسبيا عند الشراء على النحو التالي:

218		ح/ قيم ثابتة ملموسة		
	404	موردو الاستثمارات		

اما المعالجة المحاسبية :

******لحساب ح/22 تثبيتات في شكل امتياز**

تستدعي الظروف أحيانا استخدام أصل ثابت غير مملوك للمؤسسة وإنما ممنوح لها في شكل امتياز ويسمى صاحب الحق بمانح التوكيل أو مانح الامتياز، ويتفرع هذا الحساب إلى مايلي:

221 اراضي تحت التوكيل.

222 تنظيم وتهيئة اراضي تحت التوكيل

223 بناءات تحت التوكيل

225 تركيبات تقنية تحت التوكيل.

228 قيم ثابتة ملموسة أخرى تحت التوكيل

229 حق مانح التوكيل (الامتياز)

- في حالة الحصول على هذا الحق مجاناً:

22		ح/ قيم ثابتة تحت التوكيل		
	229	ح/حق مانح التوكيل		

في نهاية كل سنة من مدة التوكيل يسجل تسديد الإتاوات وفق القيد التالي:

229		ح/ **حق مانح الامتياز**		
	282	ح/اهتلاك قيم ثابتة موضوعة تحت التوكيل		

- في حالة الحصول عن طريق الشراء:

22		ح/ **قيم ثابتة تحت التوكيل**		
	404	ح/موردو الاستثمارات		

*****أصول ثابتة قيد الإنجاز في حساب 23** : كل القيم غير الجاهزة وتتدرج منها الحسابات التالية:

1- القيم الثابتة الملموسة قيد الإنجاز

ح/ 232 قيم ثابتة منجزة : من طرف المؤسسة نفسها

أ -تسجيل الأعباء حسب طبيعتها:

6		ح/ الاعباء		
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		

ب- إثبات الايرادات في حساب القيم الثابتة قيد الانجاز

232		ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز		
	732	ح/انتاج مثبت لاصول الملموسة		

ج- اثبات الحصول على الاستثمار وتسجيله في الحساب المعني

21		ح/ قيم ثابتة ملموسة		
	404	ح/موردو التثبيتات		

<u>- من طرف متعامل خارجي</u>

أ -اثبات الجزء المنجز

232		ح/ قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز		
	404	ح/موردو التثبيتات		

ب- اثبات الحصول على الاستثمار

21		ح/ قيم ثابتة ملموسة		
	232	ح/قيم ثابتة ملموسة قيد الانجاز		

2- 237 قيم ثابتة غير ملموسة قيد الإنجاز:

1-قيم منجزة من طرف المؤسسة نفسها: أ-تسجيل التكاليف حسب طبيعتها:

6		ح/ الاعباء		
	401	ح/موردو المخزونات والخدمات		

ب-تأكيد ايرادات انشاء الاصل غير الملموس

237		ح/قيم ثابتة غير ملموسة قيد الانجاز		
	731	ح/انتاج مثبت للاصول غير ملموسة		

ج-إثبات جاهزية الأصل غير الملموس:

20		ح/ اقيم ثابتة غير ملموسة		
	731	ح/انتاج مثبت للاصول غ الملموسة		

2- قيم منجزة من طرف متعامل خارجي:

أ- إثبات الشطر المنجز وفق القيد المحاسبي التالي:

237		ح/قيم ثابتة غير ملموسة ق الانجاز		
	404	ح/موردو التثبيتات		

ب-إثبات الحصول على الاصل:

20		ح/ اقيم ثابتة غير ملموسة		
	731	ح/انتاج مثبت للاصل غ الملموس		

238-**تسبيقات وأقساط مدفوعة تحت طلب الأصول الثابتة:** وهي كل مبلغ مدفوع سلفا من أجل الحصول على القيم الثابتة ويتم تسجيلها محاسبيا وفق القيد التالي:

238		ح/تسبيقات وأقساط مدفوعة		
	512	ح/ البنك		
	53	ح/الصندوق		

وعند الحصول على الأصل الذي دفع عنه التسبيق نسجل القيد التالي":

21		ح/تثبيتات مادية		
	238	الى ح/تسبيقات واقساط مدفوعة		
	404	ح/ موردو التثبيتات		

ثانيا: حالات الخاصة للاقتناء

1- اقتناء التثبيتات العينية عن طريق التبادل

أ- حالة الاستبدال بأصل مماثل :ويكون التسجيل المحاسبي للأصل كما يلي:

21		ح/ اصل مادي جديد		
281		ح/الاهتلاكات المتراكمة		
	21	ح/اصل مادي قديم		
	53/51	ح/ البنك او الصندوق		
		اثبات مبادلة اصل مادي جديد لأصل قديم		

يتم إدراج التثبيتات العينية التي تحصلت عليها المؤسسة عن طريق التبادل في الحسابات بقيمتها الحقيقية (العادلة)، إلا في الحالات الاستثنائية التالية:

– كون أن عملية التبادل لا تمثل حقيقة تجارية.

– عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة لأصل موضوع التبادل بصورة صادقة أو القيمة العادلة المتنازل عليه في إطار عملية التبادل .

–اما اذا كانت قيمة التبادل للاصل المستغني عنه اقل من قيمته الدفترية، فإن الخسارة الناجمة عن ذلك يجب الاعتراف بها وتكون كالتالي:

21		ح/اصل مادي جديد		
281		اهتلاكات متراكمة للاصل القديم		
651		نواقص قيم عن خروج القيم الثابتة		
	21	ح/اصل مادي قديم (ق دفترية)		
	512	ح/البنك		
	53	ح/ الصندوق		
		اثبات مبادلة الاصل المداي الجديد لاصل قديم يماثله مع تحمل الخساره		

ب– **حالة استبدال بأصل غير مماثل:**

–حاله تحقيق مكاسب:

21		ح/اصل مادي جديد بالقيمة العادلة		
281		اهتلاكات متراكمة للاصل القديم		
	21	ح/اصل مادي قديم (ق دفترية)		
	512	ح/البنك		
	53	ح/ الصندوق		
	752	ح/فوائض القيم عن خروج الاصل الثابت		
		اثبات مبادلة الاصل المادي الجديد لاصل قديم لايماثله مع تحمل الخساره		

- حالة تحقيق خسارة:

21		ح/اصل مادي جديد		
281		اهتلاكات متراكمة للاصل القديم		
651		نواقص قيم عن خروج القيم الثابتة(خسارة المبادلة)		
	21	ح/اصل مادي قديم (ق دفترية)		
	512	ح/البنك		
	53	ح/ الصندوق		
		اثبات مبادلة الاصل المداي الجديد لاصل قديم لايماثله مع تحمل الخساره		

2 -الحصول على التثبيتات عن طريق القروض:عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثنينا تكاليف القروض و اعتبرناها تكاليف مالية، إلا أن "ن م م"[1] يرخص في البند (326_3) باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض وهذا تطبيقا للمعيار(IAS23) "تكاليف القروض حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في قيمة اقتناء إنتاج أو ادخار الأصل و ذلك باحترام الشروط التالية :

- إذا تطلب الأصل بالضرورة فترة زمنية طويلة (حسب ن م م) أكثر من 12شهر .

- في حالة اقتراض المؤسسة أموال خصيصا بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإننا يجب أن نضيف لتكلفة الأصل تكلفة الاقتراض الفعلية التي تحددها المؤسسة خلال الفترة مطروحا منها أي إيراد تحقق من التوظيف المؤقت للأموال المقترضة.

[1]-

– في حالة الاقتراض بصفة عامة و تستخدم الأموال المقترضة في اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، تحدد قيمة تكلفة الاقتراض الواجب إدراجها ضمن تكلفة الأصل بحساب معدل لرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل و الذي يمثل الوسط الحسابي المرجح لمعدات الفائدة المطبقة عن القروض القائمة خلال المدة و ذلك بعد استبعاد القروض التي تم إبرامها تحديدا بغرض اقتناء أصل بذاته، و يجب ألا تزيد تكلفة القرض المحمل لتكلفة الأصل خلال دورة ما عن مجموع تكاليف القروض التي تحملتها الدورة نفسها.

نبدأ في تسجيل (إدراج) تكاليف القرض في تكلفة الأصل عندما:

*يتم الإنفاق على الأصل.

*عند تكبد المنشأة تكلفة الاقتراض "استحقاق تكاليف القرض".

*عندما تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض محددة له أو لبيعه للغير محل تنفيذ في الوقت الحالي أي قيد الانجاز.

* يوقف إدراج تكاليف القرض ضمن تكلفة الأصل بمجرد انتهاء هذه التحضيرات

مثال : تعتزم مؤسسة ما بناء ورشة حيث تنطلق الأشغال في n+1/4/1 عندما تصبح الورشه جاهزة للإستعمال، تصل تكاليف الانجاز 500 ألف دج ولتمويل هذا المشروع تحصلت المؤسسة على قرضين:

– الأول في تاريخ n/02/15 من البنك الوطني يقدر ب 350 ألف دج بمعدل فائدة 5%.

– الثاني في تاريخ /n/01/02 من بنك التنمية يقدر ب 150 ألف دج بمعدل فائدة 6%.

بما أن تسديد تكاليف الانجاز لا يتم دفعة واحدة، قامت المؤسسة بتوظيف مبلغ 300ألف دج بمعدل فائدة 5%من تاريخ /01/03/ n إلى غاية /n/30/09

المطلوب :كيف تسجل تكاليف القروض في تكلفة الانجاز؟.

الحل :فوائد القروض التي تدفع البنكية خلال السنة ن هي كالتالي:

البنك الوطني: مدة القرض من الدورة تمتد من 15/2 إلى 31/12 اي 10 اشهر و15 يوما .

10.5/12x5%x350000 =15312 دج

بنك التنمية: مدة قرضه من الدورة تمتد من 1/2 إلى غاية 31/12 أي 11 شهر

8250=6%x 11/12x150000دج

و منه مجموع الفوائد المستحقة في نهاية n هي23562 :دج، و بهذا يمكن حساب تكلفة القرض الواجب إدراجها في تكلفة الأصل كالتالي :

تكاليف القرض – فوائد التوظيف = 14812 و يكون تسجيل هذه التكاليف في اليومية كالتالي:

661		ح/المصاريف المالية	23562	
	512	ح/البنك		23562
232		ح/ تثبيتات قيد الانجاز	14812	
	661	ح/مصاريف المالية		14812

3 –حالة الحصول على الأصل في شكل إعانة استثمار

131 اعانات التجهيز:هي الاعانات التي يستفيد منها الكيان من اجل اكتساب ممتلكات معينة أو انشاؤها وتسجيل التثبيتات العينية المحصل عليها في شكل إعانة على النحو التالي:

441		ح/ادولة والجماعات العمومية		
	131	ح/ اعانات التجهيز		
		مرحلة الاعتراف بالاعانة كايراد مؤجل		
21		ح/تثبيتات مادية		
	441	ح/ الدولة والجماعات المحلية		
		استلام الاعانة		
131		ح/اعانات التجهيز		
	232	ح/ اقساط اعانات الاستثمار لنتيجة السنة المالية		
		12/31/كل سنة من عمر الاعانة		

– العناصر ذات القيمة الضعيفة لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات بل تعتبر كمستهلكات للسنة المالية

– قطع الغيار ومعدات الصيانة تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات عندما يكون استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، ينتظر من المؤسسة استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

– تعالج محاسبيا مكونات الأصل التي تختلف في مدد الانتفاع بها وفي وسائر المنافع الاقتصادية التي توفرها بصفة منفصلة.

– كلما ساهم أصل ما مرتبط بالبيئة والأمن في الرفع من المنافع الاقتصادية لأصول أخرى تم اعتباره تثبيتا عينيا.

– تكاليف التفكيك الواجبة عند انتهاء مدة حياة الأصل تضاف إلى تكلفة انتاج التثبيت المعني.

– تضاف إلى قيمة الأصل التحسينات التي تفضي إلى تحقيق زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة، مثل التحسينات المتعلقة بتعديل وحدة الإنتاج. مما يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الانتاجية.

المحور الرابع: قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المالي المحاسبي

أولا: مفهوم التقييم وطرقه

حظيت مشكلة تحديد الطريقة الملائمة لتقييم التثبيتات باهتمام كبير من الباحثين، من اجل التقليل من الاخطار وإعطاء صورة صادقة للقوائم المالية من خلال التقييم وإعادة التقييم للتثبيتات.

1- نظرة المحاسبة للتقييم

عندما نتحدث عن التقييم او تعريف التقييم نقف على مجموعة من تعريفات التقويم، التقييم، القياس. لذا سنقوم بتعريف وتوضيح مفهوم كل مصطلح.

التقويم: تحديد الاهمية النسبية لشيء ما في ضوء معايير محددة.

التقييم: عبارة عن جهد مبذول من اجل قياس النتائج لسهم أو لتحديد قيمة سلع، اما تقييم مؤسسة فهو عبارة عن قيمة اصولها الاقتصادية (القيمة السوقية).

القياس:هو اعطاء قيمة رقمية تشير إلى كمية ما يوجد في الشيء من الخاصية المقاسة وفق مقاييس مدرجة ذات قيمة رقمية متفق عليها.

2- طرق تقييم اصول المؤسسة

يمكن تقييم الاصول المتعارف عليها إلى خمس طرق:

أ- **الطريقة القائمة على اساس الموجودات:**

يتم تقييم الموجودات تبعا للاسعار المقدرة للبيع بين المورد والزبون دون ضغط أو اكراه وتؤخذ هذه الطريقة في الاعتبار أولا.

- **الموجودات الثابتة الملموسة:** يجب ان يتم التقييم حسب سعر السوق، مع الاخذ في الاعتبار حقوق التصرف و التملك والايجار طويل الاجل، والمباني والمعدات والموجودات الانتاجية وتقيم وفق السوق او بالقيمة الاستدلالية بعد الاستهلاك.

- **الموجودات الثابتة غير ملموسة:** وهنا نجد المحددة مثل التراخيص وحقوق الايجار، حقوق الملكية واما غير محددة مثل الشهرة وتحدد قيمة الموجودات غير الملموسة بعدة طرق. منها رسملة قيمة الزيادة في الايرادات في المشروع المعروض للتقييم عن الايرادات في المشاريع المماثلة ومنها رسملة قيمة الارباح الزائدة عن الارباح العادية.

ب- **الطريقة القائمة على الارباح**

يعتمد هذا التقييم على نتائج المشروع وتوقعات ارباحه في المستقبل، ولذلك فإن هذا التقييم مرتبط بالماضي والحاضر والمستقبل يتطلب انجاز معلومات معينة مثل:

- توقعات مستقبلية للبيانات المالية للسنوات القادمة وفقا للقواعد المحاسبية
- اعداد خطة العمل لعدة سنوات قادمة
- معلومات عن اسعار الاسهم ومعدل العائد على الموجودات، اسعار الفوائد دون المخاطر المتعلقة بالنشاط: ونتبع طريقتان في هذا التقييم:

- **طريقة خصم التدفقات النقدية الحرة المستقبلية:** يتم حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وفقا لسعر الخصم محدد في العادة، ويكون سعر الخصم مقاربا لسعر العائد على الموجودات الذي يتوقعه المستثمر مع اعتبار المخاطر المحتملة. وعند تحديد سعر الخصم تؤخذ العوامل التالية في الحسبان:

- الكلفة المرجحة لراس المال،
- نسبة المخاطر معدلة وفقا لبيعة النشاط،
- نسبة المخاطر العامة للبيئة الاقتصادية التي يعمل فيه المشروع،
- المدة التي سيتم اخذها في الاعتبار.

- **طريقة رسملة الارباح المتوقعة:** بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قيمة المشروع على اساس قيمة الارباح المرجحة المتوقعة في المستقبل على المدى طويل الاجل.

ج- التقييم على اساس القيمة السوقية: يتم تقدير على اساس الاسعار المتوقعة في سوق مالي كفء ونشط عن طريق مضاعف القيمة السوقية للاسهم بالنسبة إلى الارباح أو القيمة الدفترية أو بمقارنة مع القيمة السوقية فيها مشاريع متشابهة من حيث النشاط والحجم .

د-**الطريقة القائمة على اساس القيمة الدفترية:** تتم حسب هذه الطريقة تقييم اصول المؤسسة على اساس التكلفة التاريخية مع تحديد قيمة اصولها من واقع دفاترها وسجلاتهّا مع افتراض ان جميع عمليات المؤسسة اثبتت في الدفاتر والسجلات طبقا للأسس المحاسبية الصحيحة .

هـ- **الطريقة القائمة على اساس التكلفة الاستبدالية:** تمثل القيمة الحالية للاصول المملوكة للمؤسسة بأخرى لديها نفس الطاقة مع خصم الاهتلاك و أي عيوب في الاصل، وهي تكلفة الاستبدال في حالة التعرض المفاجئ للضياع او التلف.

ويرى البعض ان التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي يمكن تحملها من اجل استبدال الاصل بأصل اخر مماثل في قدرته الانتاجية ولا يلزم ان يكون مطابقا له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته.

في المادة 121-5 نص "scf" على ادراج التثبيتات على اساس تكلفة شرائها أو انتاجها بتاريخ الشراء او الانتاج، أي ان تقييم الاصول وإدراجها الاولي يتم وفق التكلفة التاريخية، حيث أن هذه القيمة للتثبيتات ستصبح غير واقعية إذا لم تتم مراجعتها وفق اسعار التثبيتات في السوق، فقد سمح النظام المحاسبي بإعادة تقييم التثبيتات وفقا لهذه المادة.

ثانيا:ماهية اعادة التقييم

ينص النظام المحاسبي المالي على ان عملية اعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات، وان لا تقتصر على تثبيت محدد.

1-مفهوم إعادة التقييم: تعتبر حسب النظام المالي المحاسبي: إجراء حر بخلاف ما كان قائما قبل هذا التاريخ، أين كانت إعادة التقييم قانونيه حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية، تؤدي هذه العملية إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل وبالتالي ارتفاع حصص الاهتلاكات المستقبلية، حيث ينتج عن هذا الاجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة".

2- أهداف اعادة التقييم:

- **الهدف الاعلامي:** أي اظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية، لا بقيمتها التاريخية، ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية (المعاد تقييمها) ستكون ادق .

- **الهدف المالي:** جعل الاهتلاكات مصدرا حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم اهتلاكها بصفة كاملة.

- **الهدف الاقتصادي** : تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

3- شروط واهمية إعادة التقييم

أ- شروط إعادة التقييم

حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النظام المالي المحاسبي فإن إعادة التقييم تتم وفق شروط:

- يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات بعد ادراجه الأول باعتباره أصلا،بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

- يرخص للكيان أن يدرج الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على اساس مبلغها المعاد تقييمه.

- في اطار هذه المعالجة ، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد ادراجه الاولي باعتباره اصلا بمبلغه المعاد تقييمه، بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منفوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

- تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الاقفال، إذا اعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الاجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها ذلك التثبيت.

ب- أهمية إعادة التقييم

إن عدم اعادة تقييم الاصول بعد ارتفاع اسعارها تنتج اثار سلبية على المؤسسة مثل:

- اعتبار أقساط اهتلاك أقل من التكلفة الفعلية لحيازات واستخدام الاستثمارات وهذا يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتحميل المؤسسة بضرائب على الربح اكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو انها قامت باعادة تقييم التثبيتات

- عدم تمكين المؤسسة من تجميع الاهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي اهتلكت بصفة كلية

- التاثير سلبا على دور الاعلامي للمحاسبة ذلك أن الميزانية غير معاد تقييمها لا تظهر الاصول بقيمتها الحقيقية بتاريخ إعداد الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الاصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الاصول بتاريخ إعداد الميزانية.

ثالثا : المعالجة المحاسبية لتقييم و لإعادة التقييم:

1- المعالجة المحاسبية للتقييم (الاهتلاك وخسارة القيمة):

سوف نشرح كل من الاهتلاكات وخسائر القيمة ليسهل علينا فهم تسجيل المحاسبي و سوف نقوم بتقديم ما يلي:

أ- مفهوم الاهتلاكات :

بعد إدراج الأصول الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها من التثبيتات، يمكن القيام بتقييمها:

- إما بطريقة الكلفة أي بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم .
- وإما بطريقة القيمة الحقيقية أي على أساس قيمتها الحقيقية. تطبق الطريقة المختارة على الأصول المعنية إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها.

كل القيم الثابتة بطبيعتها سواء الملموسة منها أو غير الملموسة ما عدا المالية منها، تخضع لنقص في قيمتها بسبب الإستعمال والتآكل إضافة إلى التقادم و يتم قسمة مبلغ الأصل على عمره الإنتاجي، بحيث تحمل كل فترة محاسبية حصتها من هذا التآكل أو التقادم .

و يعرف الاهتلاك في النظام المالي المحاسبي حسب المادة "121-7" فقد عرف الاهتلاك كالتالي" الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

كما يعرف الإهتلاك أيضا على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته.

ب- عوامل الاهتلاك:

إن أغلب عناصر التثبيتات يمكن أن تتعرض لتناقص المنفعة الاقتصادية ما عدا الأراضي ويعود ذلك لأسباب متعددة تتعلق بعوامل مادية، تقنية، اقتصادية، أو قانونية وهي كما يلي :

- العوامل المادية : تعود إلى التدهور في التثبيتات بالتدريج مع استعمالها في نشاط المؤسسة، أو مع مرور الزمن

– العوامل التقنية : تتعلق بالتطور التكنولوجي الذي يجعل كل التثبيت قديما مع ظهور تثبيت جديد أكثر أداء ومردودية .

– العوامل الاقتصادية: تعود إلى تطور احتياجات الزبائن وتغير أذواق المستهلكين، وتؤدي إلى ضرورة تطوير التثبيتات بالحصول على تلك التي تسمح بتلبية الحاجات الجديدة للزبائن والمستهلكين عموما.

– العوامل القانونية : تعود إلى حماية قانونية محدودة لبعض التثبيتات، مثل حماية الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص التي تكون محدودة زمنيا

ج– حساب وطرق الاهتلاكات:

ج–1– حساب الاهتلاك: يجب تحديد العناصر المرتبطة به وهي كما يلي:

– القيمة المحاسبية الأصلية (CV): تمثل سعر شراء التثبيت بتكلفته التاريخية على أساس قيمته عند تاريخ معاينته (في تاريخ إجراء عملية الشراء أو الحيازة).

– القيمة المتبقية (VR): هي المبلغ الصافي الذي ترتقب المؤسسة الحصول عليه لقاء تثبيت ما عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة .

– المبلغ القابل للاهتلاك (AM) :هو الفرق بين القيمة المحاسبية الأصلية لتثبيت ما والقيمة المتبقية المحتملة له. يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية التثبيت المعني.

– المبلغ القابل للاهتلاك = القيمة المحاسبية الأصلية – القيمة المتبقية .

– مدة المنفعة (N): هي المدة النفعية للتثبيت أي المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال تثبيتات مهتلكة (قابلة للاهتلاك)، وقد تحدد المدة النفعية أيضا بعدد الوحدات الانتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول منها على الأصول المعتبرة.

– قسط الاهتلاك (AN): هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من تثبيت على مدى مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك سنوي.

ويحسب كما يلي : قسط الاهتلاك = المبلغ القابل للاهتلاك ÷ مدة المنفعة

– معدل الاهتلاك(T): يحسب في غالب الأحيان انطلاقا من مدة منفعة التثبيت كمايلي معدل الاهتلاك = 100 ÷ مدة المنفعة .

– القيمة الصافية المحاسبية(VNC) :هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم التثبيت عند إدراجه الأولي في دفاتر المحاسبة أي القيمة المحاسبية الأصلية له، منقوصا منها الاهتلاك المجمع .

القيمة الصافية المحاسبية = القيمة المحاسبية الأصلية – مجموع الاهتلاكات

ج–2– طرق الاهتلاك: هناك عدة طرق لاهتلاك التثبيتات وهي كما يلي :

– **الاهتلاك الخطي** : يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل. إذا تم الحيازة على تثبيت خلال سنة مالية معينة يجب أن تراعى في عملية حساب أقساط الاهتلاك الثابت. وتكون تواريخ الحيازة كما يلي:

*إذا تم الحيازة على تثبيت في المدة مابين 01إلى 15من الشهر، فان هذا الشهر يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.

*إذا تم الحيازة على تثبيت في المدة مابين 16إلى 30 او 31 من الشهر، فان هذا الشهر لا يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.

وعلى العكس من ذلك في عملية التنازل عن والتثبيتات فيتم حساب اقساط الاهتلاك للسنة التي تم فيها التنازل كما يلي:

*إذا تم التنازل على تثبيت في الممتدة مابين 01إلى 15من الشهر، فان هذا الشهر لا يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك.

*إذا تم التنازل على تثبيت في المدة مابين 16إلى 30او 31من الشهر، فان هذا الشهر يتم أخذه بعين الاعتبار في حساب قسط الاهتلاك

مثال: مؤسسة البشير لديها معدات وأدوات صناعية، كانت المعلومات الخاصة بها كمايلي: المبلغ القابل للاهتلاك 1500000 قسط الاهتلاك 250000 المدة النفعية 6 سنوات

ح /2151 معدات وأدوات صناعية				
التاريخ	المبلغ القابل للاهتلاك	القسط	الاهتلاكات المتراكمة	القيمه المحاسبية الصافية
1	1500000	250000	250000	1250000
2	1500000	250000	500000	1000000
3	1500000	250000	750000	750000
4	1500000	250000	1000000	500000
5	1500000	250000	1250000	250000
6	1500000	250000	1500000	0

– **طريقة الاهتلاك المتناقص:** يترتب على استخدام طريقة القسط المتناقص تحميل سنوات مادة المنفعة لقسط اهتلاك متناقص، ويرتبط استعماله بطبيعة استنفاذ المنافع الاقتصادي للتثبيت، حيث تكون في السنوات الأولى اكبر ومن ثم تبدأ بالتناقص. يتم حساب معدل الاهتلاك المتناقص بالاعتماد على معدل الاهتلاك الثابت إضافة إلى المعامل الذي يتحدد وفق لمدة حياة التثبيت المعني كمايلي:

– إذا كانت مدة منفعة الأصل من 3 إلى 4 سنوات، المعامل يساوي 1.5.

– إذا كانت مدة منفعة الأصل من 5 إلى 6 سنوات، المعامل يساوي 2.

– إذا كانت مدة منفعة الأصل أكبر من 6سنوات، المعامل يساوي 2.5.

حيث يتم حساب معدل الاهتلاك المتناقص كما يلي:

معدل الاهتلاك الثابت X المعامل = معدل الاهتلاك المتناقص.

ملاحظة: خلال إعداد جدول الاهتلاك المتناقص نستعمل معدل الاهتلاك المتناقص طالما أن معدل هذا الاهتلاك اكبر من معدل الاهتلاك الثابت، لكن عموما في السنوات الأخيرة يصبح معدل الاهتلاك الثابت اكبر من المتناقص، في هذه الحالة نكمل اهتلاك التثبيت المعني للسنوات الباقية وفق طريقة الاهتلاك الثابت.

– بتاريخ 2008/01/002 اشترت مؤسسة الساحل معدات نقل وكانت لدينا المعلومات الآتية :

-مبلغ الحيازة خارج الرسم 300000 دج .

-مدة الاستعمال 05 سنوات .

-القيمة المتبقية معدومة .

-المبلغ القابل للاهتلاك = 300000 دج

-معدل الاهتلاك الخطي = 100/ 5 =20% معدل الاهتلاك المتناقص 20%X2=40%

-قسط الاهتلاك المتناقص = 300000x 40% =120000دج

التاريخ	المبلغ القابل للاهتلاك	القسط	الاهتلاكات المتراكمة	القيمه المحاسبية الصافية
1	300000	120000	120000	180000
2	180000	72000	192000	108000
3	108000	43200	235200	64800
4	64800	32400	267600	64800
5	32400	32400	300000	0

- **الاهتلاك المتزايد:**تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل. وتستعمل الطريقة الخطية في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

- يتم الحصول على معدل الاهتلاك المتزايد بقسمة السنة المطابقة لمدة الاستعمال على

$$2/ (1+N)N$$

- تمثل السنة الأخيرة أو قسمة السنة المطابقة لمدة الاستعمال على مجموع سنوات العمر الإنتاجي .

مثال:ناخذ المثال السابق ومنه معدل الاهتلاك المتزايد يكون كالتالي:

حساب 2/(1+N)N = 2/(1+5)5 =15

وتكون اقساط الاهتلاك المتزايد لكل سنة ك

- السنة الاولى : 300000 (15/1) = 20000دج
- السنة الثانية : 300000 (15/2) = 40000
- السنة الثالثة : 300000 (15/3) = 60000
- السنة الرابعة : 300000 (15/4) = 80000
- السنة الخامسة : 300000 (15/5) = 100000

السنة	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة الصافية المحاسبية
N	300000	20000	20000	280000
N+1	300000	40000	60000	240000
N+2	300000	60000	120000	180000
N+3	300000	80000	200000	100000
N+4	300000	100000	300000	0

– **طريقة وحدات الانتاج :** هو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها.

كما يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الانتاج المنتظر من الأصل يتم احتساب مصروف اهتلاك الفترة المحاسبية وفقا لهذه الطريقة على خطوتين كما يلي:

– **الخطوة الأولى** :حساب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط أو الإنتاج.

معدل الاهتلاك =القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الإجمالية.

– **الخطوة الثانية** :وفيها يتم حساب مصروف الاهتلاك للفترة.

مخصصة الاهتلاك= عدد وحدات الطاقة أو النشاط التي تم الاستفادة منها فعلا × معدل الاهتلاك

و يمكن توضيح كيفية تطبيق هذه الطريقة عن طريق المثال الموالي:

لدينا معدات تم شراؤها ب 60 الف دج وفترة استخدامها سنوات. لنفترض أن لدينا البيانات التالية: الانتاج خلال 5 سنوات هو 12000 وحدة (ج) تامة. يصبح الانتاج السنوي الفعلي كان كالتالي:

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
انتاج محقق	4000	24000	30000	32000	20000	10000	

نلاحظ ام تكلفة الوحدة =60000÷12000=0.5دج للوحدة

قسط الاهتلاك =الانتاج الفعلي ×0.5دج

ومنه جدول الاهتلاك حسب هذه الطريقة

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	المجموع
انتاج الفعلي	4000	24000	30000	32000	20000	10000	
قسط اهتلاك	2000	12000	15000	16000	10000	5000	60000

التسجيل المحاسبي للاهتلاكات المذكورة سابقا تكون على النحو التالي:

681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمه	قسط الاهتلاك	
	28	إلى ح/ قسط الاهتلاك		قسط الاهتلاك

د- مراجعة طريقة الإهتلاك ومدة الإهتلاك:

يجب مراجعة مدة الإهتلاك وطريقة الإهتلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر المتوقع للأصل يختلف إلى حد كبير على التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير مدة الإهتلاك تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير طريقة الإهتلاك لإظهار التغير في النمط، ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن "الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية "، وذلك بتعديل أعباء الإهتلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

تعتبر التثبيتات المادية من بين الأصول التي تهتلك ماعدا الأراضي غير المنجمية، حيث تهتلك بنفس طريقة إهتلاك التثبيتات المعنوية.

هـ- إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك:

هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات إستخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدى ويكون له جدول إهتلاك خاص به.

- **مدة الإهتلاك:** هي للهيكل، مدة الإستخدام للتثبيت في مجمله.

- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل إستبدالها المتتالي. أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

- **إستبدال المكونات:** تكاليف إستبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل، القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات.

مثال:مبنى مدة استخدامه 50 سنة تقدر ب 95000 دج ومكون مسخن(chaufferie) يجدد كل 10سنوات تكلفته 5000 دج بعد 10 سنوات تم شراء مسخن جديد بسعر 12000 دج مدته 10سنوات

الحل:

1- حساب اهتلاك 10سنوات الاولى:

رم/مدين	رم/دائن	البيان	مبالغ /م	مبالغ/د
681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمه	2400	
	2813	إلى ح/ قسط الاهتلاك المبنى		1900
	2813	ح/ قسط الاهتلاك مسخن		500

- قسط اهتلاك المبنى=50/95000=1900
- قسط اهتلاك المسخن=10/5000=500

هذه القيود تبقى حتى n+9

2- رمي المسخن الاول كنفاية

رم/مدين	رم/دائن	البيان	مبالغ /م	مبالغ/د
2813		من ح/ مخصصات الاهتلاكات للمسخن	5000	
	213	ح/ مباني(مسخن)		5000
		ق م ص =0		

مجموع الاهتلاكات =القيمه الاصلية =5000

3- اقتناء مسخن جديد

رم/مدين	رم/دائن	البيان	مبالغ /م	مبالغ/د
213		من ح/ مباني (مسخن جديد)	12000	
	512	إلى ح/ البنك		12000
		شراء مسخن جديد		
		------n+10***n+19------		
681		من ح/ مخصصات الاهتلاكات للمسخن		
	2813	إلى ح/ اهتلاك المبنى	3100	
	2813	ح/اهتلاك المسخن الجديد		1900
				1200

و- تعديل مخطط (جدول)الإهتلاك:

أي تعديل في الاستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسة، إذا حدث مثل هذا التغيير، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي. ويتم تعديل حصص الإهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية. كما يتم تعديل عنصرين من مخطط الإهتلاك، وهما:

- تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط

ونقصد به تعديل في الاستعمال المنتظر سواء المدة او الوتيرة التي يتم بها استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة تؤدي إلى مراجعة في مخطط الاهتلاك(scf121-8) وأسبابه تكمن في :

- زيادة او تخفيض زمن الاستخدام المتوقع.
- قدرة الانتاج المعدلة.
- التغيرات التقنية أو التطورات في السوق.

ومنه التعديل يتم للدورة الجارية والدورات اللاحقة تطبيقا للإجراءات المتعلقة بالتغيرات.

مثال: لدينا مخطط اهتلاك لمعدات الانتاج قيمتها 10000دج، تم شراؤها واستخدامها في جانفي n مدة الاستعمال 5 سنوات بوتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية منتظمة القيمه الباقية تؤول لصفر، بعد سنتين من استخدامه من الضروري زيادة طاقة الانتاج والاستخدام لهذه المعدات، لذلك تم اتخاذ قرار استهلاك على سنتين المواليتين، بدل من 3 سنوات على نفس الوتيرة.

السنوات	المخطط الاولي			مراجعة المخطط	
	قسط الاهتلاك	اهتلاك مجمع	ق م ص	قسط المراجع	اهتلاك المجمع المراجع
1	2000	2000	8000	-------	----
2	2000	4000	6000	-------	------
3	2000	6000	4000	3000	7000
4	2000	8000	2000	3000	10000
5	2000	10000	0000	----	----

- تعديل الأساس للإهتلاك، يتم زيادة الأساس للإهتلاك عندما:

- تؤدي الاستثمارات الجديدة إلى تحسين أداءات التثبيتات.

-عند وجود شك في خسارة في القيمة المسجلة مسبقا.

يتم تخفيض الأساس للإهتلاك عندما تثبت خسارة في القيمه.

ي- إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا (ليتم إهتلاكها)، أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه (خلال فترة حياة المشروع).

ء- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية:

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه الاخيرة ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت وكذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

مثال : مصعد مدة استخدامه 20 سنة تكلفة الهيكل بلغت 950 الف دج كلفت مكونات المراجعة 250 الف دج لمدة 5سنوات مراجعة 4+nكلفت فعليا 280 الف دج.

الحل:هناك خيارين من الحلول:

- الحل الأول: مؤونة الصيانة الكبرى:

ر/ح	ر/ح	البيان	مدين	دائن
		-نهاية n---------نهاية3+n		
681		من ح/مخصصات الاهتلاك	50000	
	156	إلى ح/ مؤونات لتجديد التثبيتات 5/250000		50000
ر/ح	ر/ح	البيان	مدين	دائن
		-نهاية n---------نهاية4+n		
681		من ح/مخصصات الاهتلاك	60000	
	28135	إلى ح/ قسط اهتلاك المبنى 20/1200000		60000
ر/ح	ر/ح	البيان	مدين	دائن
		N+4نهاية		
156		من ح/مخصصات الاهتلاك	200000	
	781	إلى ح/ استرجاعات الاستغلال		200000
615		من ح/صيانة والتصليحات	280000	

	512	إلى ح/ البنك		280000

- الحل الثاني:طريقة المكونات

ر/ح	ر/ح	البيان	مدين	دائن
		نهاية n---------نهاية4+n		
681		من ح/مخصصات الاهتلاك	97500	
	2813	إلى ح/ قسط الاهتلاك المصعد		47500
	2813	ح/ قسط الاهتلاك مكون(مراجعة) 20/950000 5/250000		50000
2813		------نهاية 4+n----------		
28135		من ح/ قسط الاهتلاك	250000	
	2135	ح/ قسط الاهتلاك (مكون)	280000	
	215	إلى ح/ مباني		250000
		إلى ح/المنشآت التقنية		280000

2- خسارة القيمة للتثبيتات المادية:

أ- تقييم خسارة: المعيار(36) IAS ينص على أن كل مؤسسة مطالبة بإجراء إختبار خسارة القيمة في نهاية كل فترة إذا كان هناك مؤشر يدل على أن أصل ما نقصت قيمته نتيجة إنخفاض في المردود (أداء ضعيف، منافسة شديدة) هذا المفهوم يختلف عن الإهتلاك الذي يعني إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية وا ذا تحقق ذلك المؤشر .

فعلى المؤسسة تقدير القيمة القابلة لإسترجاع الأصل وهذا ما يتطابق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما يخص خسارة القيمة، حيث أن المادة 1 – 112 التي تنص" ترتكز طريقة تقييم العناصر المسجلة في الحسابات كقاعدة عامة على إتفاقية التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصر الى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالإستناد إلى: القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز و القيمة المحينة (قيمة المنفعة) أما المادة 6-112 من النظام المحاسبي المالي "تنص تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية"

– **ثمن البيع الصافي:** هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل في إطار معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف على علم تام و دراية و تراضي مع طرح تكاليف الخروج.

– **القيمة النفعية** :لأي أصل هي القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به .

ملاحظة: – في حالة تعذر تحديد ثمن البيع الصافي تكون القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة النفعية.

– في حالة عدم قدرة أصل على توليد تدفقات خزينة مستقبلية، القيمة القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة.

يقع على المؤسسة في نهاية كل دورة(أثناء الجرد ودون الإخلال بقاعدة حساب واثبات الإهتلاكات) واجب التأكد مما إذا كان بالنسبة لكل عنصر من عناصر التثبيتات المعنوية والعينية و مؤشرا (indice) داخلي أو خارجي يوحي بإمكانية تدهور قيمة الأصل له مؤشرات داخلية و أخرى خارجية نذكر بعضا منها:

*–مؤشرات خارجية

– إنخفاض القيمة السوقية للأصل،أكبر من الإنخفاض الناتج عن الإهتلاك– .

– تغيير غير محبذ في المحيط التكنولوجي، الإقتصادي، القانوني أو السوق الذي تعمل فيه المؤسسة

–إرتفاع معدلات الفائدة التي تؤثر على معدلات الخصم عند تحديد قيمة إستخدام الأصل

– زيادة القيمة المحاسبية الصافية للأصل عن القيمة السوقية له .

*–مؤشرات داخلية

– تلف أو تدهور كمي في عناصر الأصول

– تغيير سلبي في إستخدام الأصل

– الأداء الإقتصادي أقل من التوقعات وما يترتب عنه من إنخفاض التدفقات النقدية التي يولدها الاصل

ب- **إختبار الإنخفاض:** من أجل تحديد قيمة إستخدام الأصل المعيار (IAS36) يلزم المؤسسة بإجراء التالي:

- تقدير تدفقات الخزينة المستقبلية المحينة.
- تقدير التدفقات الداخلة و الخارجة المتعلقة بالأصل في وضعه الحالي.
- تقدير التدفقات خارج أنشطة التمويل و قبل الضرائب.
- إستخدام الميزانيات التقديرية على فترة 5 سنوات كحد أقصى بالتقريب، ثم نستنتج تحديد معدل التحيين قبل الضرائب آخذين بعين الإعتبار:
- القيمة الزمنية للنقود .
- الأخطار النوعية للأصل (إلا إذا أخذ في الحسبان).

كما يمكن التحقق من إختبار الإنخفاض بإستخدام الخطوات التالية :

- التأكد من وجود مؤشر الذي يثبت خسارة القيمة .
- البحث عن قيمة التنازل .
- فإذا كانت قيمة التنازل(القيمة القابلة للتحصيل) أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسارة قيمة .
- فإذا كانت قيمة التنازل أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تحديد قيمة الإستخدام.
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أكبر من القيمة المحاسبية الصافية لا توجد خسار القيمة .
- فإذا كانت قيمة الإستخدام أقل من القيمة المحاسبية الصافية يجب تخفيض قيمة الأصل بطريقة تكون فيها القيمة المحاسبية الصافية هي الأكبر بين قيمة التنازل وقيمة الإستخدام.

ج- التسجيل المحاسبي لتدهور قيمة عناصر الاصول الثابتة المادية:

يجب تكوين مخصص يدعى خسارة القيمة، إذا كانت القيمة المحاسبية أكبر من قيمة الإستخدام. والتثبيتات التي تصاب بخسارة القيمة تكون محل مراجعة لمخطط الإهتلاك.

محاسبيا تسجل مخصصات الخسائر في القيم و الإهتلاكات بالنسبة للتثبيتات القابلة للإهتلاك بشكل منفصل، ولكنها يجب أن تظهر مجتمعة القيمة المحاسبية الصافية للعنصر المثبت في الميزانية (تجمع في الميزانية في نفس الخانة). كما تتم معالجة مخصصات

الخسارة في القيمة بنفس الطريقة المعتمدة في المعالجة المحاسبية للإهتلاكات مع اختلاف في أرقام بعض الحسابات، بحيث تعتبر مخصصات الخسارة في القيمة المحسوبة على عناصر التثبيتات أعباء تسجل في الجانب المدين للحساب(ح 68 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة) حسب التفصيل التالي:

- ح 681 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية .
- ح 682 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر الموضوعة تحت الامتياز
- ح 685 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول الجارية .
- ح 686 /مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للعناصر المالية .

*- مقابل استعمال (ح 29 /خسائر القيمة عن التثبيتات) حسب التفصيل التالي:

- ح 290 /خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية .
- ح 291 /خسائر القيمة عن التثبيتات العينية .
- ح 292 /خسائر القيمة عن التثبيتات الموضوعة تحت الامتياز .
- ح 293 /خسائر القيمة عن التثبيتات الجاري انجازها.
- ح 296 /خسائر القيمة عن المساهمات والحقوق المرتبطة بالمساهمات.
- ح 297 /خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة.
- ح 298 /خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة.

ج-1- نموذج التكلفة: في حالة وجود مؤشر لخسارة القيمة لابد من إجراء اختبار الانخفاض: فإذا كانت القيمة الحالية للتثبيت أقل من قيمته المحاسبية الصافية المعيار 36 IAS يلزم بتسجيل خسارة القيمة كعبء في حساب النتائج بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة و ذلك بتخفيض القيمة المحاسبية كما يلي المادة 121-24 :

681		ح/ مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمه أ غ ج		
	29xx	ح/ خسائر القيمة		

مثال: في 12/31 /N قبل الجرد القيمة الأصلية للمعدات الصناعية 8 ملايين دج، تم إقتناؤها منذ 4 سنوات وبلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2.4 مليون دج بمعدل 10%. بعد إجراء إختبار خسارة القيمة تبين وجود إنخفاض في قيمة المعدات، حيث بلغت القيمة العادلة

للمعدات 5.2 مليون دج وتكاليف البيع 400 الف دج. أما القيمة الحالية (للتدفقات النقدية المتوقعة من إستخدام هذه المعدات وقيمتها كخردة في نهاية عمر الإستثمار) هي 5.4 مليون دج.

– يجب تحديد القيمة القابلة للإسترجاع و هي القيمة الأكبر بين صافي القيمة العادلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية:

*– صافي القيمة العادلة = 5200000 – 400000 = 4800000 دج

*– القيمة الحالية للتدفقات النقدية = 5400000 دج

وعليه فان القيمة القابلة للإسترجاع هي 5800000 دج لأنها أكبر من القيمة العادلة .

يتم تحديد خسارة القيمة بطرح القيمة القابلة للإسترداد من القيمة المحاسبية الصافية خسارة.

(8000000–2400000)–5400000=200000 خسارة

بعد ذلك يتم ملاحظة الخسارة في اليومية كالاتي– :

681		ح/ مخصصات الخسائر القيمة	200000	
	2915	ح/ خسارة قيمة المعدات الصناعية		200000
		تسجيل خسارة قيمة		

ج–2– نموذج إعادة التقدير: خسارة القيمة تعالج كإعادة تقدير سالبي للأصول المسجل بالمبلغ المعاد تقييمه (المادة 24–121) مثال ذلك في حالة تعرض أصل أعيد تقييمه إلى إنخفاض القيمة، وكان لديه زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة السابقة.تتم معالجة خسارة القيمة بخصمها من فائض فرق إعادة التقييم، وفي حالة عدم كفايته تسجل ضمن الأعباء (مخصصات خسائر القيمة)

مثال: في 12/31 /N القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 3 سنوات2100000 دج، تكلفة اقتنائها 3000000 دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 900000 دج بمعدل 10.%علما أنه يوجد فائض مسجل في الفترة السابقة نتيجة إعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 300000 دج في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 1700000 دج.

الحل:

– يجب تحديد خسارة قيمة المعدات الصناعية = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للإسترداد 2100000–1700000=400000 دج

– القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي

681		ح/ مخصصات خسائر قيمة ا غ ج	100000	
105		ح/فرق اعادة التقييم	300000	
	291	ح/ خسائر قيمة المعدات الصناعية		100000
	281	ح/اهتلاك المعدات الصناعية		300000

يترتب عن خسارة القيمة: تغيير تلقائي لمخطط الإهتلاك.

بعد تسجيل خسارة القيمة، يجب أن يعدل مخصص إهتلاكات الأصل بالنسبة للفترات المستقبلية، من أجل أن تكون القيمة المحاسبية المدققة للأصل مخفضا منها القيمة الباقية إن وجدت، موزعة بطريقة منظمة على مدة المنفعة المتبقية.

ج–3– إسترجاع خسارة القيمة: إذا تحسنت قيمة الأصول التي حدث فيها انخفاض تقوم المؤسسة بإجراء إسترجاع خسارة القيمة، حيث يتم إتباع نفس الطريقة التي تم بها تحديد الإنخفاض عند إعداد الميزانية، فإذا لوحظ انخفاض في قيمة خسائر القيمة يتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد، بشرط أن لا يصل إلى القيمة المحاسبية للأصل أكبر من لو لم تكن هناك خسارة قيمة.

ويتم الإعتراف بخسائر القيمة المسترجعة كدخل ضمن جدول حسابات النتائج، إلا اذا كانت تتعلق بإعادة تقييم أصول معينة حيث يتم زيادة الفائض بها "المادة 121–23". مثال ذلك في حالة تعرض أصل لانخفاض القيمة في الفترة السابقة، وظهرت زيادة عند إعادة تقييمه في الفترة اللاحقة، بمعنى زيادة قيمته العادلة عن القيمة المحاسبية الصافية. هذه الزيادة ستجل ضمن النواتج في قائمة الدخل من خلال إسترجاع من خسائر قيمة الأصول غير الجارية، ويتم زيادة قيمة الأصل حتى يظهر بالقيمة العادلة.

مثال تطبيقي: في 12/31 /ن القيمة المحاسبية الصافية للمعدات الصناعية التي تم إقتناؤها منذ 5 سنوات 2 مليون دج، تكلفة اقتنائها 4 مليون دج، حيث بلغ تراكم إهتلاكها الخطي 2 مليون دج بمعدل 10%. علما أنه توجد خسارة قيمة مسجلة في الفترة السابقة نتيجة أعادة تقييم هذه المعدات بقيمة 250 ألف دج.

في نهاية الفترة الحالية تم إعادة تقييم المعدات الصناعية بقيمة عادلة 2.3 مليون دج.

الحل: – يجب تحديد فائض إعادة تقييم المعدات الصناعية = القيمة العادلة – القيمة المحاسبية الصافية دج 300000=2000000-2300000

القيد الخاص بخسارة القيمة يكون كما يلي

291		ح/ خسائر قيمة المعدات الصناعية	250000	
28		ح/مخصصات خسائر قيمة أغ ج	50000	
	781	ح/ استرجاع خسائر القيمة		250000
	104	ح/ فرق التقييم		50000

3- فرق اعادة التقييم (حالة الفرق موجب،حالة الفرق سالب)

في نهاية السنة يجب ان نقوم بحساب فرق إعادة التقييم كما يلي:

فرق إعادة التقييم= القيمة العادلة- القيمة المحاسبية الصافية

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله (أي على اساسه) تبادل أصول أو انهاء خصوم (أي تسديدها) بين أطراف على دراية كافية، وموافقة (اي ليست مرغمة على التبادل)، وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

القيمة المحاسبية الصافية:وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو انتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الاهتلاكات الخاصة به.

أ- **حالة الفرق الموجب:**عندما تكون القيمة المحاسبية الصافية اقل من القيمة العادلة الفرق موجب تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر.

الفرق موجب الاول يسجل في الجانب الدائن لحساب 105 /فروق إعادة التقييم بحيث لا يؤثر هذا الفرق على نتيجة الدورة.وتسجل كمايلي:

2		ح/ التثبيتات		
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		
		حالة الفرق الموجب		

أما إذا كان الفرق موجب موالي لفرق سالب مسجل سابقا فإن علينا أولا استرجاع التدني السابق بجعل ح/781دائن وما زاد عن التدني السابق فقط يسجل كفرق إعادة التقييم في الجانب الدائن لح/ 105

نرمز لخسارة القيمة بـ x وفارق القيمة بـy .....بحيث :$x \geq y$ ويكون التسجيل كما يلي:

2		ح/ التثبيتات	y−x	
29		ح/خسائر القيمة	x	
	105	ح/ فارق إعادة التقييم		y−x
	781	ح/استرجاع خسائر القيمة		x

ب−حالة الفرق السالب:عندما تكون القيمة المحاسبية الباقية اكبر من القيمة العادلة (الفرق السالب) يسجل في الجانب المدين لح/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وتدني قيم الاصول غير الجارية فهو يؤثر على التنيجة الدورة حسب مبدأ الحيطة والحذر. اما الفرق السالب الذي يلي فرق سابق موجب يسجل كرصيد ح/105 وما زاد عن رصيد هذا الاخير فقط الذي يسجل في ح/681 ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

فارق السالب y فارق اعادة التقييم السابق x .....بحيث y≥x

105		ح/فارق اعادة التقييم	x	
681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	x−y	
	2	ح/التثبيتات		x
	29	ح/خسائر القيمة		x−y

ملاحظة: فروق إعادة التقييم مثلها مثل تدني القيم، فهي قابلة للتعديل بالزيادة أو بالنقصان عكس الاهتلاكات التي لا تقبل التراجع عن ما تم تخصيصه سابقا مصاريف نهائية

4- المعالجة المحاسبية للموجودات عند التنازل:

يمكن للتثبيت العيني الخروج من المؤسسة إما عن طريق بيعه أو التبرع به أو عن طريق إبداله بأصل آخر أوعندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة مستقبلية من جراء استعماله.

وبصفة عامة تسجل عملية خروج أو التنازل عن التثبيتات العينية عبر المراحل التالية:

- حساب قسط الاهتلاك الخاص بسنة الخروج و هذا إذا كان الأصل قابل للاهتلاك ولم يهتلك كليا.
- حساب القيمة الدفترية للأصل.
- تحديد إذا كانت هناك مكاسب أم خسائر.

وتكون القيود المحاسبية كما يلي

أ- قيد إثبات قسط الاهتلاك لسنة الاستبعاد:

د/ح	د/ح		المدين	الدائن
681		من ح/مخصصات الاهتلاك		
	281	إلى ح/اهتلاك التثبيتات		
		اثبات قسط الاهتلاك		

ب- ترصيد الموجود أو الأصل المستبعد : وذلك بترصيد القيمة الإجمالية للأصل بجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر القيمة بجعلهم مدينين.

- حساب نتيجة الاستبعاد وذلك بطرح القيمة المحاسبية الصافية للأصل من صافي نواتج الاستبعاد .

- فإذا كانت نتيجة الاستبعاد ربحا فهي تسجل كنواتج للدورة و وتجعل دائنة في **حـ / 752** فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية.

- أما إذا كانت نتيجة الاستبعاد خسارة، فهي تسجل كمصاريف للدورة وتجعل مدينة في **حـ652** /نواقص.

القيمة عن الخروج الأصول الثابتة غير المالية.

وفي الخطوة الأخيرة نقوم بإستلام المبلغ المدفوع مقابل استبعاد الأصل ويجعل مدينا بأحد حسابات النقدية إذا كان المبلغ مستلم فورا أو **حـ462** /الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات في حالة تأجيل استلام المبلغ.

التقييد المحاسبي إذا كانت نتيجة الاستبعاد ربحا

28		من ح/ اهتلاك التثبيتات العينية		
29		من ح/خسائر القيمة عن التثبيتات		
512		من ح/ البنك		
462		من ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		
		ح/التثبيتات العينية(القيمة الاجمالية)		
	21	ح/ فوائض القيمة عن الخروج الاصول		
	752	استبعاد التثبيتات العينية		

28		من ح/ اهتلاك التثبيتات العينية		
29		من ح/خسائر القيمة عن التثبيتات		
512		من ح/ البنك		
462		من ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات		
652		ح/التثبيتات العينية(القيمة الاجمالية)		
	21	استبعاد التثبيتات العينية		

المحور الخامس: دراسة التثبيتات المعنوية

اولا- مفهوم التثبيتات المعنوية:

لا يمكن القول بأن موجودات المؤسسة تتمثل فقط في الموجودات الملموسة و التي تتميز بوجود مادي، سواء كان هذا الوجود حقيقي كالآلات و المباني، أو كان رمزي يتمثل فيما يمكن أن تعنيه وثيقة معينة من ممتلكات مثل الأصول المالية كالنقود والأسهم و غيرها، و إنما يمكن لبعض ممتلكات المؤسسة أن تتمثل في أصول غير ملموسة التي لا يمكن إنكار وجودها بحكم أهميتها و ما يمكن أن يدفع مقابلها من نقود.

1- تعريف التثبيتات المعنوية

حسب النظام المحاسبي المالي و كمرجع للمعيار (IAS38) يعرف التثبيت المعنوي على انه أصل محدد الهوية، غير نقدي ليس له وجود مادي، يراقبه الكيان ويستعمله في إطار أنشطته العادية. ولتسجيله يشترط توفر شرطين هما:

- الشرط الأول: احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعني .
- الشرط الثاني: إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية.

2- معالجة التثبيتات المعنوية حسب النظام المالي المحاسبي

ويتم تسجيل عنصر ما في الميزانية كأصل معنوي (غير ملموس)، وفق النظام المحاسبي المالي:

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل تعود إلى المنشأة.
- إذا كان بالإمكان تقييم تكلفة هذا الأصل بطريقة صادقة.
- فإذا كان هذا العنصر يحقق الشرطين السابقين ويتوافق مع تعريف الأصل غير الملموس يتم تسجيله في الميزانية بالتكلفة التاريخية (إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي ينص عليها النظام). وتتمثل التكلفة التاريخية، بعد طرح الضرائب المسترجعة والتخفيضات التجارية، في:
- تكلفة الاقتناء (تكلفة الشراء)، بالنسبة للأصول المقتناة بمقابل.

– قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.

– القيمة العادلة في تاريخ دخول الميزانية، بالنسبة للأصول المقتناة دون مقابل (ّمجانا).

– تكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول المنتجة من طرف المؤسسة

بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق المبادلة، تسجل بالقيمة العادلة للأصل المتحصل عليه إذا كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة. أما إذا كانت الأصول المتبادلة متماثلة فيسجل الأصل المتحصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتنازل عليه بالمقابل.

تتمثل تكلفة اقتناء أصل ما (تكلفة الشراء) في سعر الشراء المحدد أثناء اتفاق طرفين في تاريخ العملية مخصوما منه التخفيضات التجارية ومضافا إليه الحقوق الجمركية والرسوم الضريبية غير المسترجعة، وكذلك التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بالحصول على الأصل وجعله جاهزا للاستخدام مثل: مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الرئيسية، مصاريف التركيب، أتعاب المهنيين مثل المهندسين.

وتتمثل تكلفة إنتاج الأصل المنتج بواسطة المؤسسة في تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة في الإنتاج، مضافا اليها التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطا بطريقة منطقية بالأصل المنتج.

الحساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت :

تسجل نفقات التنمية (**تكاليف التطوير**) أوالنفقات الناجمة عن طور التنمية (التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير) لأي مشروع داخلي تقوم به المنشأة كأصل معنوي (غير ملموس) شرط :

– أن تكون هذه النفقات مرتبطة بعمليات مستقبلية لديها فرص جادة وحظوظ كبيرة لتحقيق مردودية.

– أن تكون لدى المؤسسة النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية هذه واستعمالها أو بيعها.

– أن يكون بالإمكان تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما **تكاليف البحث**، أي النفقات التي يتم تحملها أثناء مرحلة البحث لمشروع داخلي فيتم تسجيلها كمصروفات بمجرد إنفاقها، ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل غير الملموس، ومنه

يسجل الأصل غير الملموس الناتج عن مشروع داخلي، وفق النظام المحاسبي المالي، بقيمة نفقات التنمية التي تحقق الشروط السابقة وفق مرحلتين:

- **المرحلة الأولى** :تسجل نفقات التنمية (تكاليف التطوير) كمصروفات حسب طبيعتها كما يلي:

6		ح/ مصاريف		
	512	ح/ البنك		
	53	ح/ الصندوق		

- **المرحلة الثانية:** تحول نفقات التنمية إلى أصل غير ملموس بجعل ح203/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدينا وجعل ح731/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا.

203		ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
	731	ح/ الانتاج المثبت للأصول المعنوية		

- **الحساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها:** بالنسبة لبرامج الإعلام ألآلي تسجل وفق النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:

- **برامج الإعلام الآلي المقتناة من الغير** :تسجل بجعل ح204 /برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بتكلفة اقتناء التراخيص التي تسمح باستعمال البرامج وجعلى ح40/ الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح5 /دائنة بنفس التكلفة كما يلي:

204		ح/ برماجيات المعلوماتية		
	40	ح/ موردون وحسابات اخرى		
	5	ح/حسابات مالية		

- **برامج الإعلام الآلي المنتجة داخليا** :تسجل وفق مرحلتين: يتم في المرحلة الأولى تسجيل تكاليف إنتاج هذه البرامج كمصروفات حسب طبيعتها، ثم تحول هذه التكاليف في المرحلة الثانية إلى أصل غير ملموس بجعل برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بتكلفة الإنتاج، وجعل ح731/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا بنفس التكلفة كما يلي:

204		ح/ برمجيات المعلوماتية		
	731	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية		

- **الحساب 205الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءة والرخص والعلامات:** تسجل الامتيازات والتراخيص وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والأصول المعنوية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي مباشرة بجعل حساباتها (ح205 و ح208) مدينة بتكلفة اقتنائها وجعل ح40/الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح5/دائنة بنفس التكلفة كما يلي:

205		ح/ الامتيازات والتراخيص وبراءات		
208		ح/ الأصول المعنوية الأخرى		
	40	ح/ موردون وحسابات اخرى		
	5	ح/حسابات مالية		

حيث يمثل ح /205 الامتيازات أو التراخيص التي تقتنيها المؤسسة من أجل الحصول على حق معين خلال مدة العقد مثل: الامتياز الذي يعطي للمؤسسة الحق في استعمال علامة ما، التراخيص الذي يسمح لها باستخدام عملية معينة. بينما التراخيص الخاصة باستغلال برامج الإعلام الآلي وما شابهها فتسجل ضمن حساب خاص "ح/204".

- **الحساب 207 فارق الاقتناء:** يسجل ضمن الحساب ح207/فارق الاقتناء "إيجابيا كان أو سلبيا" الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج أو انصهار. ويمثل فرق الاقتناء أصلا غير قابل للتحديد وبالتالي يجب تمييزه عن باقي الأصول المعنوية التي هي –بالتعريف– أصول قابلة للتحديد.

3- المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتثبيتات المعنوية) في نهاية الدورة وعند الخروج:

ج-1- المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة (للتثبيتات المعنوية) في نهاية الدورة:

إن المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة في نهاية الدورة تتطلب منا أولا توضيح بعض المفاهيم:

-**العمر الإنتاجي للأصل الغير الملموس** :عند الاعتراف بالأصل المعنوي يجب تقييم العمر الإنتاجي له بأنه محدد أو غير محدد، إن كان محدد يجب تحديده وتحديد عدد الوحدات التي يتم إنتاجها ويمكن تحديد العمر الإنتاجي بأنه غير محدد، إذا لم يكن هناك نهاية متوقعة

للفترة التي يواصل فيها الكيان للحصول على منفعة اقتصادية من الأصل، وهناك عدة عوامل يجب الأخذ بها عند إجراء هذا التقييم :

– دورات حياة المنتوج، ومعدلات التغير الفني أو التجاري.

– استقرار الصناعة، والأفعال المحتملة من جانب المنافسين.

– القيود القانونية، وما إذا كان العمر الإنتاجي متوقف على أعمار إنتاجية لأصول أخرى.

– **الإهتلاك:** إن معيار تحديد قابلية أو عدم قابلية الأصل المعنوي للإهتلاك هو محدودية أو عدم محدودية المدة النفعية للأصل، حيث أن التثبيتات المعنوية التي لها مدة نفعية محددة يتم إهتلاكها، أما التي ليست لها مدة نفعية محددة فهي لا تهتلك بل تخضع لإختبار إمكانية حدوث خسائر، أي إنخفاض في قيمة الأصول.

وقد عرف النظام المحاسبي المالي الإهتلاك في المادة 121-7: هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.

ويعتبر الإهتلاك وسيلة لتحميل تكلفة الأصل المعنوي في كل فترة، حتى تكون تكلفته في نهاية عمره الإنتاجي، قد حملت تماما على قائمة الدخل وفي نهاية حياة الأصل المعنوي، فإنه يفترض عادة أن القيمة المتبقية (الخردة) تكون صغيرة ما لم تكن مستوفاة معايير أخرى.

إن طريقة الإهتلاك يجب أن تعكس النمط الذي تتوقع به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل عند إستخدامه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على أساليب الإهتلاك التالية: الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص، الإهتلاك المتزايد، طريقة وحدات الإنتاج.

–**إنخفاض قيمة الموجودات غير الملموسة(التثبيتات المعنوية):** هناك بعض المفاهيم التي يجب التطرق إليها :

– **خسارة إنخفاض القيمة:** وتترجم بمقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل أو وحدة توليد نقدية عن القيمة القابلة للتحقق سواء كان ذلك من بيع الأصل أو إستخدامه أيهما أكبر.

– **القيمة القابلة للتحقق:** وهي القيمة الأكبر بين القيمة الإستعمالية وصافي القيمة العادلة (عبارة عن القيمة العادلة– تكاليف البيع).

– **القيمة العادلة– تكاليف البيع:** وهي المبلغ الذي يمكن للمؤسسة الحصول عليه من بيع الأصل في صفقة مباشرة وفقا لآليات السوق وبين طرفين على دراية كافية بالحقائق المرتبطة بالصفقة ولهما الرغبة في عقدها وذلك بعد تخفيض تكاليف البيع.

– **القيمة الإستعمالية:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن ينتجها استخدام الأصل أو وحدة توليد النقدية إضافية إلى القيمة الحالية للتصرف فيه في نهاية العمر الإنتاجي. عند تحديد القيمة الإستعمالية فإنه يجب على المنشأة استخدام تقدير احتمالات التدفقات النقدية (قبل ضرائب الدخل وتكاليف التمويل) في الظروف الحالية وعلى أساس افتراضات معقولة يمكن إستنتاجها من واقع الظروف المحيطة بحيث:

– تعكس لأفضل تقدير للإدارة عن إتجاه الحالة الاقتصادية على مدى العمر الافتراضي للأصل.

– أن تتم التوقعات باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص، وإذا أستعمل معدل متزايد يجب تبرير ذلك.

– إن حدوث خسارة انخفاض في القيمة تحكمه بعض المؤشرات.

يكون التسجيل المحاسبي لكل من الإهتلاك وخسائر القيمة حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي :

1– الاهتلاك : يجعل الحساب **681** مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة مدينا مقابل جعل الحساب **208** إهتلاك التثبيتات المعنوية دائنا بنفس المبلغ، ويكون القيد كالتالي:

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
	208×	ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		

2–**خسائر القيمة** :يجعل الحساب **681**مخصصات الإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة مدينا بقيمة الخسارة (الانخفاض) مقابل جعل الحساب **290**خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية دائنا بنفس المبلغ، ويكون القيد كالتالي:

681		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
	290×	ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المعنوية		
		تسجيل خسارة في التثبيتات المعنوية		

ج-2- المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة(للتثبيتات المعنوية)عند الخروج:

يمكن للتثبيت المعنوي أن يخرج من المؤسسة بطرق عديدة أهمها:

- عند القيام ببيعه أو عن طريق التبرع أو عن طريق الاستبدال بأصل آخر.
- عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه.

يجب إتباع الخطوات التالية لعملية إستبعاد أو خروج الموجودات غير الملموسة:

- **إثبات قسط إهتلاك الأصل لسنة الإستبعاد:** حيث أن مبلغ الإهتلاك يحسب للفترة الممتدة من بداية سنة الاستبعاد إلى غاية تاريخ الاستبعاد، و يكون القيد المحاسبي لقسط الإهتلاك كما يلي:

681		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
	208×	ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية		

- **ترصيد الموجود أو التثبيت المعنوي المستبعد:**

وذلك من خلال القيام بترصيد القيمة الإجمالية للأصل المستبعد بجعلها دائنة مقابل ترصيد مجمع الإهتلاك ومجمع خسائر القيمة بجعلهما مدينين، وإثبات نتيجة الإستبعاد إن كانت ربح أو خسارة. وعليه تتم المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول وقيمة الإخراج، أي البيع.

القيمة المحاسبية الصافية= تكلفة الأصول المعنوية -(مجموع الإهتلاكات المتراكمة + مجموع خسائر القيمةالمكونة)

يتم حساب فوائض القيمة للأصول المعنوية =سعر التنازل (البيع)- القيمة المحاسبية الصافية.

- إذا كان الفرق ربحا تسجل كنواتج للدورة (فائض قيمة) يسجل **حـ752**/فوائض القيمة عن الأصول غير المادية و يكون دائنا.

280		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
290		ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المعنوية		
462		ح/الحسابات الدائنة عن عملية البيع التثبيتات على الحساب		
512		ح/ البنك		

	20	ح/ التثبيتات المعنوية		
	752	ح/ فوائض القيم عن خروج الاصول الثابتة غير مالية		
		استبعاد التثبيتات المعنوية		

– إذا كان الفرق خسارة تسجل كنواقص للدورة (ناقص قيمة) ويسجل في ح/652 نواقص القيمة عن الاصول الثابتة غير المالية ويكون مدينا.

280		ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات		
290		ح/ خسائر القيمة للتثبيتات المعنوية		
462		ح/الحسابات الدائنة عن عملية البيع التثبيتات على الحساب		
512		ح/ البنك		
652		ح/نواقص القيمة عن الاصول غير المادية		
	20	ح/ التثبيتات المعنوية		
		استبعاد التثبيتات المعنوية		

المحور السادس: التثبيتات المالية

اولا-تعريف التثبيتات المالية (الجارية وغير جارية):

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيتات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تثبيتات مالية"، غير أنه لو يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجها، IAS32-IAS39، حيث عالجتها بشكل واسع جدا وهذا راجع بسبب إهتمام المعايير بالديون المالية.

1- تعريف التثبيتات المالية الغير جارية:

تتنوع الاصول المالية غير الجارية بتنوع الهدف من اقتنائها وباختلاف مدة الاحتفاظ بها، فهي لا تستخدم مثل التثبيتات المادية والمعنوية في عمليات التشغيل العادية ولكنها تستخدم في توليد منافع مستقبلية على مدار عدة فترات مالية فهي اصول تشارك في خلق الايرادات وتنويعها.

أ- **الأسهم:** تتمثل في قيمة المساهمة في راس المال شركات أخرى والمستثمر يعتبر مالكا ،فهي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة ، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها.والغرض من الاحتفاظ بها هو اكتساب القدرة على ممارسة التدخل في توجيه السياسات التشغيلية والمالية والاستثمارية

ب- السندات: هو بمثابة عقد أو إتفاق بين المؤسسة (المقترض) والمستثمر(المقرض) وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يحقق عوائد مالية على مدار عمر السندات المستثمر لا يعتبر مالكا.

يجب على المؤسسة الإعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

2- تعريف التثبيتات المالية الجارية:

ان النظام المالي المحاسبي قد بوب الاصول المالية الجارية في مجموعتين هما:

أ- الصنف 50 القيم المنقولة للتوظيف :هي الأصول المالية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في أجل قصير، عبارة عن سندات تشتريها المؤسسة من أجل إعادة بيعها في الأجل القصير بغرض تحقيق الربح ، ومن بين هذه القيم نذكر :

الحساب 503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية : وتتمثل في سندات التوظيف قصيرة الأجل ، لا يتضمن هذا الحساب السندات والأسهم التي يكون توظيفها لأكثر من سنة .

الحساب 506 السندات ، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل :وهي السندات المتعلقة بالخزينة أو الصندوق والتي لا تتعدى مدتها السنة الواحدة .

ب- الصنف 52/الادوات المالية المشتقة: تعد المشتقات المالية من المستحدثات في الأصول المالية، وانعكاسا للرغبة في تعظيم العائد فضلا تقليل المخاطرة، لا سيما وأن مدخل العائد المخاطرة يمثل مرتكزا للمستثمرين في الأسواق المالية، وبالتالي فإن ذلك يستدعي توسيع مكونات المحفظة الاستثمارية وإيجاد بدائل ومستحدثات مالية للأصول التقليدية تساعد في تحقيق ذلك.

ثانيا- آلية سير حسابات التثبيتات المالية (الجارية وغير جارية):

1-التثبيتات المالية غير الجارية:

ان النظام المالي المحاسبي قسم الاصول غير جارية المالية الى حسابين: ح26/المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بالمساهمات وح27/تثبيتات مالية أخرى.

تتوقف المعالجة المحاسبية للاستثمارات المالية على مدى ما تملكه الشركة المستثمرة في راس المال الشركة المستثمرة فيها حيث:

- اذا كانت نسبة المساهمة أقل من 20% تطبق طريقة التكلفة.
- اذا كانت نسبة المساهمة تتراوح بين 20-50% تطبق طريقة حق الملكية.
- اذا كانت نسبة اكبر من 50% تطبق طريقة الشراء (الادماج)، تعد الشركة المستثمرة قوائم مالية موحدة.

أ- **الاقتناء** :تسجل بتكلفة الشراء مضافا اليها المصاريف المرتبطة بها كالعمولات البنكية، الرسوم.

261		من ح/ سندات المساهمة		
	512	الى ح/ البنك		
		اثبات قيد الشراء		

اما الحساب 27التثبيتات المالية الأخرى: تختلف الاصول المالية من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها ويعالج ضمن التثبيتات المالية السابقة، فهي عبارة عن سندات مثبتة لأجل طويل وتعتبر حقوق على الغير طويلة الاستحقاق وتنقسم منها:

ح/271 السندات المثبتة الاخرى غير السندات المثبتة التابعة للنشاط المحفظة

ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة

ان المعالجة المحاسبية لكل من هاذين حسابين يكون كمايلي:

271		من ح/ السندات المثبتة الاخرى غير السندات المثبتة		
273				
	512	من ح/ السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة		
		الى ح/ البنك		
		اثبات قيد الشراء		

بمجرد اقتناء الاسهم فإنها تظل تظهر في الميزانية الختامية بتكلفة شرائها، طالما كانت نية الادارة المساهمة في راس المال شركات اخرى (تابعة) لتحقيق جملة من الأهداف المالية والاستراتيجية، وكانت نسبة حقوق التصويت المحصل عليها في الجمعية العامة لا تتعدى 20%، يمثل هذا الحساب التثبيتات المالية الناتجة عنها مع والفروع والمساهمات فطابعها سندات مساهمة، وتصنيفها يوحي بأنها تلك المساهمات، والحصص الإجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة، وكذا الإقراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

مثال تطبيقي: قامت شركة المساهمة "الرجاء" ذات راس مال قدره 2 مليون دج بتاريخ 2013/07/01 بالعمليات التالية:

– اقتنت 300 سند مساهمة لشركة "حلب" للتأثير على هذه الاخيرة، بسعر السوق قدره 2500 دج للسند الواحد. بالاضافة إلى مصاريف الوساطة المالية 20 ألف دج رسوم غير مسترجعة بـ 1000 دج.

– اقتناء 400 سهم في مؤسستين مختلفتين: 200 سهم بسعر السوق 2100 دج في شركة اتصالات، 200 سهم بسعر السوق 2500 دج في شركة صناعة المواد الغذائية. علما أن مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة قدرها بـ 24 ألف دج.

– 200 سند للتوظيف مدة الاستحقاق 18 شهرا بـ 500 ألف دج بمعدل فائدة سنوية 10% تاريخ التحصيل 12/31/، مصاريف الوساطة 30 ألف دج. بعد اجراء تجربة التقييم تبين انخفاض قدره 100 ألق د ج.

– منح قرض لأكثر من سنة لمؤسسة "قادري"بـ 400 ألف دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية:

– سندات المساهمة "حلب"=(3000x300)+10000+1000 =911000 دج

– اسهم المؤسستين=(2100x200)+(2500×200)+24000=944000دج

– سندات التوظيف= (500000 + 30000) –(500000 × 10 %× 12/6 + 100000) = 405000 دج

التسجيل المحاسبي:

261		ح/سندات المساهمة	900000	
627		ح/ خدمات مصرفية وما شابهها	11000	
4456		ح/ رسم على القيمه المضافة	154870	
	512	ح/ البنك		1065870
273		ح/سندات مثبتة التابعة لنشاط الحافظة	920000	
627		ح/خدمات مصرفية	24000	
4456		ح/ رسم على القيمه المضافة	160480	
	512	ح/ البنك		1104480
272		ح/سندات حق الدين	500000	
276		ح/حسابات الدائنة اخرى	25000	
627		ح/خدمات مصرفية	30000	
4456		ح/ رسم على القيمة المضافة	94350	
	512	ح/ البنك		649350
274		ح/القروض والديون الدائنة	400000	
	512	ح/ البنك		400000

686		ح/ مخصصات الاهتلاكات وخسائر أ م	100000	
	297	ح/خسائر قيمة لعناصر المثبتة اخرى		100000

ب–المعالجة المحاسبية للاصول المالية (غ ج)

– **مسددة جزئيا عند الحيازة** : تسجل سندات المساهمة ح/26 مبدئيا بتاريخ شرائها بالقيمة العادلة التي تمثل سعر شرائها، مضافا إليها كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها. فالحساب 26 مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات يسجل في الجانب **المدين** بالقيمة العادلة، ويقابله في الجانب **الدائن** إحدى الحسابات المالية أو حسابات الغير، وفي حال ما إذا كانت هناك سندات قيمتها الاسمية مسددة جزئيا، فان القيمة الكلية تقيد في الجانب **المدين** للحساب "26مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات" في المقابل حساب الغير أو الحساب المالي فيما يخص الجزء المطلوب (المستدعى)، وفي المقابل قسم فرعي للحساب نفسه(ح 269) عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة" فيما يخص الجزء غير المطلوب، على أن تتم بعد ذلك تسوية هذا الجزء كلما تم تسديد المبالغ المطلوبة في المقابل الحسابات المالية، وذلك وفق القيد الآتي:

26		ح/مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	القيمة الاجمالية	
	512	ح/ البنك		القيمه المسددة
	269	ح/عمليات الدفع الواجب القيام بها..		القيمة غ المسددة
269		ح/عمليات الدفع الواجب القيام بها..	القيمه المسددة	
	512	ح/ البنك		القيمه المسددة

ج– في نهاية الدورة :

في نهاية السنة تقييم التثبيتات المالية المتاحة للبيع (مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات ح/ 26) على أساس قيمتها الحقيقية أو(القيمة العادلة) كالأتي:

– بالنسبة للسندات المدرجة في السوق المالي (أي بورصة الأوراق المالية) يتم تقييمها على أساس سعرها المتوسط خلال الشهر الأخير من السنة المالية.

– بالنسبة للسندات غير المدرجة في السوق المالي: يتم تقييمها بقيمتها التفاوضية المحتملة (أي سعر البيع المحتمل). إن فارق التقييم هو الفرق بين قيمة السندات في بداية السنة وقيمتها في نهايتها (يسجل في شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة وهذا

بإستخدام الحساب (104 فارق التقييم)، إن هدف هذا التسجيل هو عدم التأثير على نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة السندات.

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

26		ح/مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات	القيمة الاجمالية	
	104	ح/ فارق التقييم		
		اثبات الزيادة في قيمه السندات		
104		ح/فارق التقييم..	القيمه المسددة	
	26	ح/ مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات		القيمه المسددة
		اثبات انخفاض في قيمه السندات		

د- عند التنازل:

2- التثبيتات المالية الغير الجارية:

تسجل سندات المساهمة ضمن التثبّيتات المالّية في ح26/ مساهمات و حسابات دائنة ملحقة بمساهمات. و تسجل عملة التنازل عن سندات المساهمة وفقا للحالتّين التاليتين:

-حالة التنازل بفائض قّيمة :عند التنازل بفائض قّيمة تستعمل الحسابات التالّية: حـ/ 512 جعل مدّينا بمبلغ التنازل عن السندات .

- ح/296 خسائر القّيمة عن المساهمات و الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات، جعل مدّينا بخسائر القّيمة المتراكمة عند بّيع السندات و بذلك تم يرصّد هذا الحساب.

- ح/ 26جعل دائنا بتكلفة الحّيازة على السندات و بذلك تم ترصّد هذا الحساب

- ح/767 الأرباح الصافّية عن عمليات التنازل عن أصول مالّية ،جعل دائنا بفائض القّيمة الناتجة عن عملّية التنازل و يكون التسجّيل في دفتر الّيومّية كالتالّي :

512		ح/البنك	مبلغ التنازل	
296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات	خ ق متراكمة	تكلفة الحيازة
	26	ح/سندات المساهمة		فائض
	767	ح/الارباح الصافية عن عمليات التنازل		القيمة

- حالة التنازل بناقص قيمة: عند التنازل بناقص قٌيمة نحتفظ بنفس الحسابات مع استبدال حـ767 /بالحساب 667 (الخسائر الصافٌية عن عمليات بٌيع الأصول) و جعله في الجانب المدٌين بمبلغ ناقص القيٌمة و ٌكون التسجٌيل في الدفتر اليومية كالتالي:

512		ح/البنك	مبلغ التنازل	
296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات	خ ق متراكمة	
667		ح/خسائر الصافية عن عمليات التنازل	ناقص القيمة	
	26	ح/سندات المساهمة		تكلفة الحيازة

مثال تطبيقي: تملك مؤسسة نوعٌان من سندات المساهمة ،تزٌد المؤسسة التنازل عنها بتارٌيخ 2011/08/25 المعلومات المتعلقة بهذه السندات كمايٌلي:

النوع A : عددها 100 سند تكلفة حٌيازة السند الواحد 6500 دج، خسارة القيٌمة المثبتة عند آخر جرد عن كل سند 500دج مبلغ التنازل عن السند الواحد 6500 دج.

النوع B : عددها 150 سند تكلفة حٌيازة السند الواحد 4600دج، خسارة القٌيمة المثبتة عند آخر جرد عن كل سند 400دج مبلغ التنازل عن السند الواحد 3800دج و تمت العملٌية عن طرٌيق البنك.

السندات	تكلفة الحيازة	سعر البيع	خسارة القيمة	فائض/ناقص قيمة
سندات A	650000	650000	50000	+50000
سنداتB	570000	690000	60000	-60000

التسجيل في اليومية: حالة ربح النوع A

512		ح/البنك	650000	
296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات	50000	650000
	26	ح/سندات المساهمة		50000
	767	ح/الارباح الصافية عن عمليات التنازل		

التسجيل في اليومية:حالة خسارة النوعB

512		ح/البنك	570000	
296		ح/خسائر القيمة عن المساهمات	60000	
667		ح/خسائر الصافية عن عمليات التنازل	60000	
	26	ح/سندات المساهمة		690000

ب- التثبيتات المالية الجارية:

تسعى المؤسسة لتعظيم ارباحها من خلال التوجه نحو نشاطات خارج نشاطها الطبيعي والعادي، والمتمثل في المضاربة في ابورصة قصد تحقيق ارباح من وراء التقلبات الايجابية لأسعار الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسة.

عرف scf ان القيم المنقولة للتوظيف هي الاصول المالية الجارية التي يكتسبها الكيان قصد تحقيق ربح في رأس المال في الأجل القصير. وتقابل هذه الاصول الجارية القيم المنقولة المثبتة وهي السندات التي يكتسبها الكيان مع نية الحفاظ عليها باستمرار.

ب-1-التسجيل المحاسبي لتثبيتات المالية الجارية :

- حيازة القيم المنقولة للتوظيف: تتمثل هذه العملية في حيازة أصول مالية يتم التنازل عليها سريعا، بهدف تحقيق عائد مالي، ويتم التمييز عادة في هذه القيم بين:

- الأسهم حـ/503، تعطي لحاملها الحق في عائد متغير .
- السندات حـ/506 ، تعطي لحاملها الحق في عائد ثابت.

<u>الاقتناء:</u> تسجل بتكلفة مضافا اليها المصاريف المرتبطة بها كاعمولات والرسوم ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

50		من ح/ القيم المنقولة الموظفة المعنية		
	512	الى ح/ البنك		
		حالة الدفع الكلي		
50		ح/ القيم المنقولة للتوظيف		
	512	ح/ البنك		
	509	ح/عمليات الدفع الباقية		
		حالة الدفع الجزئي		

ب-2 المعالجة المحاسبية الاصول المالية الجارية:

تقيم الاصول المالية قصيرة الاجل على اساس القيمه العادلة إذا توفر سوق مالي نشط، وفي ما عادة ذلك تقيم على اساس أسعار (شراء/بيع) الاصول المالية المماثلة تاريخ اعداد الميزانية. فإذا ترتب عن ذلك التقييم فائض في القيمه يسجل في ح/ 765 فرق تقييم الاصول المالية "فوائض القيم"، أما اذا نتج عن التقييم نواقص في القيمه فإنه في هذه الحالة يسجل في ح/ 665 فرق تقييم الاصول المالية "نواقص القيم".

يلاحظ أن scf يعالج تغير قيم الاصول المالية قصيرة الاجل بالزيادة أو بالانخفاض على أنها بنود تحمل على النتيجة المالية في جدول الحسابات النتائج (قائمة الدخل) وفي هذه الحالة يكون ليس من الضروري اختبار خسائر قيم الاصول المالية قصيرة الاجل.

أما إذا لم تتوفر للأصول المالية قصيرة الاجل أسعار جاهزة (معلومة) في نهاية السنة المالية أو تعذر الحصول عليها بكيفية دقيقة (صعوبة تقييمها بالقيمة العادلة)، فإنها تحتفظ حينئذ بتكلفتها التاريخية وتعدل وفق تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل.

ب-2 التنازل عن الاصول المالية الجارية: عند التنازل عن القيم المنقولة لابد من أخذ قيمة أو سعر التنازل بعين الاعتبار لتحديد ما إذا كان هناك قيمة زائدة أو قيمة ناقصة فإذا كان:

- سعر التنازل أكبر من تكلفة الحيازة (قيمة زائدة) تسجل في ح 767/أرباح صافية ناتجة عن التنازل عن قيم منقولة للتوظيف.

512		ح/ البنك		
	50	ح/ قيم المنقولة للتوظيف		
	767	ح/ارباح صافية ن ت ق م		

- سعر التنازل أقل من تكلفة الحيازة = قيمة ناقصة تسجل في ح667/ خسائر صافية ناتجة عن التنازل عن قيم منقولة للتوظيف.

512		ح/ البنك		
667		ح/ خسائر صافية ن ت ق م		
	50	ح/قيم المنقولة للتوظيف		

تعالج توزيعات الارباح المستحقة للشركة المستثمرة عن استثمارتها في الشركة المستثمرة لديها على انها ايرادات عادية، وذلك لأن الشركة القابضة ليست لديها نسبة ملكية ذات تاثير هام على سياسات الشركة التابعة ويكون القيد التالي:

512		من ح/ البنك		
	762	إلى ح/ ايرادات التثبيتات المالية		
		اثبات استلام توزيعات الارباح		

مثال تطبيقي:يبين الجدول التالي القيم المنقولة للتوظيف التي تمتلكها مؤسسة "الامير" في 2010/12/31.

القيم المنقولة	العدد	تكلفة الاقتناء 2010/10/15	القيمة السوقية 2010/12/31
ح/503	240	1600	1500
ح/506	180	2100	2250

503		ح/الاسهم الاخرى أو السندات المخولة	384000	
506		ح/السندات –قسائم الخزينة	378000	
	512	ح/البنك		762000

- **ح/503 لأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية:** تكلفة اقتنائها 1600 و قٌيمتها السوقٌية في2010/12/31 كانت 1500 دج ومنه خسارة القٌيمة تساوي (1600-1500)× 240 = 24000 دج.

665		ح/فرق تقييم الاصول المالية– نواقص القيم،	24000	
	503	ح/الاسهم الاخرى أو السندات المخولة		24000
		تسجيل خسارة قيمة		

- **ح/506 السندات. قسائم الخزينة و قسائم الصندوق قصيرة الأجل** تكلفة اقتنائها 2100 دج وقٌيمتها السوقٌية في2010/12/31 كانت 2250 دج ومنه ربح القٌيمة تساوي (2250-2100)× 180 = 27000 .

506		ح/السندات –قسائم الخزينة	24000	
	765	ح/فرق تقييم الاصول المالية– فوائض القيم،		24000
		تسجيل فائض قيمة		

حسب مؤسسة الأثْر تنازلت عن كل السندات ح/503 الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا فِي الملكِّية سعر البيع في تاريخ 2011/02/10 : 1580 × 240 =379200 دج القِّيمة المحاسبِّية الصافِّية في 2010/12/31 : 360000 دج.

نتيجة التنازل 379200 –360000=19200 دج

512		ح/البنك	379200	
	503	ح/الاسهم الاخرى–السندات المخولة		360000
	767	ح/الارباح الصافية عن عمليات التنازل عن أ م		19200
		تسجيل عملية التنازل (ح/503 ربح)		

اما بالنسبة ح/506 السندات "قسائم الخزينة" سعر البيع في تاريخ 2011/02/10 2150 × 180= 387000 دج.

القيمة المحاسبية في 2010/12/31 : 405000 دج.

نتيجة التنازل 405000–387000=18000 دج (خسارة)

512		ح/البنك	387000	
667		ح/الخسائر الصافية عن عمليات التنازل أ م	18000	
	506	ح/الاسهم الاخرى–السندات المخولة		405000
		تسجيل عملية التنازل (ح/503 ربح)		

ب– تسجيل التنازل عن سندات المساهمة: تعتبر من التثبيتات المالية متدخل ضمن ح26/ مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات.

**– التسجيل المحاسبي في حالة فائض قيمة: تستعمل الحسابات التالية:

- ح512/ البنوك الحسابات الجارية
- ح296/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.
- ح26/ مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات.
- ح767/ الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية.

فائض/ ناقص القيمة = ثمن البيع – (تكلفة الحيازة– خسارة القيمة).

512		البنوك الحسابات الجارية		
296		خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات	مبلغ التنازل خسائر القيمة	
	26	مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات		تكلفة الحيازة
	767	الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية (تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة مع فائض القيمة)		فائض القيمة

مثال: تملك مؤسسة "الأوراس"سندات مساهمة، بتاريخ N+2/07/13 عددها 70، تكلفة الحيازة الإجمالية 56000 دج، خسارة القيمة عن الإجمالية 14000 دج، مبلغ التنازل 45500 دج.

المطلوب: تسجيل عملية التنازل محاسبيا.

فائض/ ناقص القيمة = ثمن البيع – (تكلفة الحيازة – خسارة القيمة) = 45500– (56000– 14000)= 3500 دج.

		----------N+2/07/13 ----------		
512		البنوك الحسابات الجارية	45500	
296		خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة	14000	
	26	بالمساهمات مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات		56000
		الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		3500
	767	(تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة مع فائض القيمة)		

– التسجيل المحاسبي في حالة ناقص قيمة: تستعمل الحسابات التالية:

– ح 512/ البنوك الحسابات الجارية.

– ح 296/ خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات.

– ح 26/ مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات.

– ح667/ خسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية.

فائض/ ناقص القيمة = ثمن البيع – (تكلفة الحيازة–خسارة القيمة)

		---------- تاريخ التنازل----------		
512		البنوك الحسابات الجارية	مبلغ	
296		خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة	التنازل	
667		بالمساهمات	خسائر	
	26	الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية	القيمة	تكلفة
		مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات	ناقص	الحيازة
		(تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة مع ناقص القيمة)	القيمة	

مثال: نفس المثال السابق، إذا علت أن مبلغ التنازل أصبح 30000 دج : تسجيل عملية التنازل محاسبيا.

الحل:

فائض/ ناقص القيمة = ثمن البيع – (تكلفة الحيازة– خسارة القيمة) = 30000– (14000–56000)= 12000 دج

		----------N+2/07/13 ----------		
512		البنوك الحسابات الجارية	30000	
296		خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة	14000	
667		بالمساهمات	12000	
	26	الخسائر الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية		56000
		مساهمات وحسابات دائنة الملحقة بالمساهمات		
		(تسجيل عملية التنازل عن سندات المساهمة مع ناقص القيمة)		

المحور السابع محاسبة المخزونات

أولا مفهوم المخزونات(IAS2):

تعد المخزونات من أهم العناصر في المؤسسة الإنتاجية والتجارية، وتقوم هذه المؤسسات بشراء سلعا بغرض بيعها مباشرة دون إدخال تغيير في تركيبتها الكيميائية و هو ما نسميها بضائع، وقد تقوم بشراء مواد الهدف منها تحويلها إلى منتجات ثم تخزن وتباع، أو لإدخالها في مرحلة أخرى من الإنتاج وهذا ما نطلق عيها منتجات تامة الصنع ونصف مصنعة، وقد تشتري لوازم وتخزن بغرض استعمالها في تقديم خدمات أو تساعد في عملية الإنتاج. تعتبر هذه العمليات من أهم العمليات الإيرادية في المؤسسة و التي تتمثل في النشاط الرئيسي الذي أنشأت من اجلها. لقد عالج المعيار المحاسبي الدولي **IAS2** هذا النوع من الأصول، أي كل ما يتعلق بالمخزونات كتعريف وتقييمها وتسجيلها...إلخ، ولا يعتبر في إطار هذا المعيار: الوسائل المالية **IAS39**، الأصول البيولوجية العائدة للنشاط الفلاحي، **IAS41** عقود البناء **IAS11**. وفيما يلي نحاول دراسة هذا النوع من الأصول حسب ما هو وارد في النظام المحاسبي المالي**SCF** والذي هو موافق لما جاء في IAS2 ونشر هذا الأخير من طرف IASB في 18ديسمبر، 2003 وقابل للتطبيق إبتداءا من 01 جانفي2005.

1- تعريف المخزونات:

"المخزون هو إجمالي الأموال المستثمرة في وحدات من المادة الخام و الأجزاء الوسيطة و كذلك الوحدات تحت التشغيل بالإضافة إلى المنتجات النهائية المتاحة للبيع".

ولأن المشرع الجزائري كغيره من المشرعين في العالم أعطى اهتماما خاصا لهذا العنصر من الأصول و قسمه إلى حسابات، كما سنري من خلال دراستنا لهذا النوع من الاصول او ما يعرف حسب النظام المالي المحاسبي المعيار المحاسبي IAS2 الذي عرف المخزون على انه اصول يملكها الكيان موجهة للبيع في اطار الاستغلال العادي.

2- تصنيف المخزونات:

تصنف في الميزانية ضمن الاصول الجارية وتعتبر اصولا الا إذا حققت مايلي:

- يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في اطار الاستغلال الجاري.
- منتجات قيد الانجاز تباع بعد الانتهاء من تصنيعها.

– مواد اواية موجهة للاستهلاك خلا عملية الانتاج او تقديم الخدمات.

وتسجل المخزونات بعد توفر الشروط التالية:

– ان تحقق منافع الاقتصادية مستقبلية.

– يجب ان يكون للاصل تكلفة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

ومنه فإن تسجيل اصل ضمن المخزونات غير مرتبط بطبيعة الأصل بل على حسب استخداماته في المؤسسة، مثلا طابعة اذا كانت موجهة للبيع تعتبر مخزون وإذا كانت موجه للاستعمال الداخلي فهي تثبيت.

3– انواع المخزونات:

يتوقف نوع المخزون المحتفظ على حسب طبيعة نشاط المؤسسة

– **مؤسسة تجارية:** تقوم بشراء بضائع من اجل اعادة بيعها.

– **مؤسسة صناعية:** تقوم بشراء المواد تحويلها واعادة بيعها.

4– قائمة الحسابات حسب النظام المالي المحاسبي:

وقد وضعت في الصنف الثالث من مدونة النظام المالي المحاسبي كالتالي:

– **30 مخزونات البضائع:** تمثل البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها.

– **31 مواد اولية ولوازم:** يضم هذا الحساب المواد الاولية التي اشترتها المؤسسة بغرض إعادة تحويلها للحصول على منتجات وسيط ومواد تامة الصنع، يتعلق الأمر بالكيانات المنتجة.

– **32 تموينات اخرى:** قد تحتاج المؤسسة في دورتها الاستغلالية إلى شراء بعض التموينات الضرورية لسير العملية الاستغلالية ولا تعتبر مواد أولية، أي لا تتدخل مباشرة في عملية الإنتاج كوصولات البنزين وزيوت التشحيم و مواد الصيانة إلى غير ذلك، و تتدرج تحت الحسابات التالية:

– **321 مواد قابلة للاستهلاك:** وهي المواد التي تستهلك مباشرة بعد استعمالها دون أن تكون مواد أولية كمواد التنظيف المطهرة و زيوت التشحيم الموجهة لعتاد نقل المؤسسة...الخ.

– **322 لوازم قابلة للاستهلاك:** وهي اللوازم الموجهة مباشرة للاستهلاك خلال الدورة الاستغلالية للمؤسسة كأدوات المطاعم التي تستعملها شركات الطيران.

- **326 أغلفة:** هناك أغلفة غير قابلة للاسترجاع تستهلك مباشرة بعد استعمالها كالأكياس البلاستيكية وأوراق التغليف الخاصة بالسلع وعلب الورق المقوى...الخ، وتعامل محاسبيا على الشكل التالي:

- **33 سلع قيد الانتاج:** يكون هذا الحساب في نهاية الدورة لتسجيل المنتجات والاشغال التي لا تزال قيد التنفيذ، على ان يرصد هذا الحساب في بداية السنة الموالية بتسديل قيد معاكس، و scf قسم هذا الحساب إلى :

- **331 منتجات قيد الانجاز:** وهي السلع التي ما تزال في حالة الإنتاج ولم تتم بعد في نهاية السنة، وبعد عملية الجرد المادي للسلع قيد الانجاز في المؤسسات الإنتاجية يسجل القيد التالي بسعر التكلفة.

331		من ح/منتجات قيد الانتاج		
	723	إلى ح/ تغير المخزونات الجارية		

- **335 أشغال قيد الانجاز:** وهي الأشغال التي ما تزال في حالة الإنتاج ولم تتم بعد.

335		من ح/ اشغال قيد الانجاز		
	723	إلى ح/ تغير المخزونات الجارية		

- **351 منتجات وسيطة:** وهي منتجات شبه نصف مصنعة لكنها في شكلها على أنها منتجات تامة، لأنها قد تكون تامة لكيان معين و تكون نصف تامة لكيان أخر ومثال ذلك إنتاج الطوب الأسمنتي الذي يعتبر انتاج تام بالنسبة للمؤسسة صناعة الطوب ونصف تام لمؤسسة البناء، لكن احيانا كثيرة هناك مؤسسات تنتج هذا النوع لنفسها ويتم التسجيل كالتالي:

351		من ح /منتجات وسيطية		
	724	الى ح/ تغير مخزونات منتجات		

- **355 منتجات تامة:** في هذه الحالة التي تعتبر عادية بالنسبة للمؤسسة الإنتاجية أو التحويلية أن تسجل منتجاتها التامة ضمن مخزناتها، ولكن بسعر التكلفة احتراما لمبدأ الحيطة والحذر وقاعدة الاعتراف بالإيراد اللذين يفرضان على الكيان تقييم ما تم إنتاجه خلال الدورة المحاسبية المعينة. ويسجل محاسبيا على النحو التالي:

355		من ح/ منتجات تامة		
	724	الى ح/ تغيير مخزونات منتجات		

– **358 منتجات للتنازل ومواد الاسترجاع (فضلات، مهملات):** في العديد من الكيانات الإنتاجية هناك فضلات ومهملات يمكن بيعها للغير، لاستخدامها على نحو مختلف كمخلفات القماش التي تباع للغير لحشوها في وسادات النوم مثلا، وتقيم هذه الفضلات بسعر تكلفتها عند تخزينها في نهاية الدورة المحاسبية على اعتبارها أنها في شكلها النهائي الموجه للبيع والذي لا يمكن إضافة أي شيء. ويسجل كالتالي:

358		من ح/ منتجات للتنازل		
	724	إلى ح/ تغير مخزونات المنتجات		

– **36 المخزونات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة:** ويقصد بها جميع القطع الغيار الذي ينتج عملية تفكيك احد القيم الثابتة الملموسة، وبذلك تتغير من قيمة ثابتة ملموسة إلى مجموعة قطاع الغيار، ومثال ذلك المحركات الكبرى التي تفكك لبيعها قطع غيار حسب الحاجة. ويسجل محاسبيا كما يلي:

36		من ح/ المخزونات المتاتية من القيم		
	21	إلى ح/ قيم التثبيتات الملموسة		

ثانيا:قواعد تقييم المخزونات:

عند بداية دورة المخزون فإن المشتريات تدخل إلى المؤسسة بتكلفة شرائها تكلفة الشراء= ثمن الشراء+مصاريف المتعلقة بالشراء–التخفيضات

تكلفة الانتاج= مدخلات المخازن من مختلف الانواع المنتجات تكون بتكلفة الانتاج والتي تحتوي على ما يلي:

– الاعباء المرتبطة مباشرة بالوحدات المنتجة (اليد العاملة المباشرة، المواد الاولية).

– الاعباء العامة المتغيرة والثابتة التي تحملتها المؤسسة بتحويل المادة الاولية لمنتجات تامة أو قيد الانجاز.

1–الجرد الدائم :

أ– **للمخزونات في مؤسسة تجارية:** تقوم الطريقة على مبدأ استخدام حسابات المخزونات المتمثلة في ح/30 مخزونات البضائع، ح/32 التموينات الأخرى .

أ–1– التسجيل المحاسبي: مشتريات المخزونات: تمر بمرحلتين:

– **مرحلة استلام الفاتورة:** ويكون التسجيل المحاسبي بجعل أحد الحسابين 380 أو382 مدينا بمبلغ الشراء والمصاريف التكميلية لها في المقابل يجعل حساب 512 في حال التسديد عن طريق البنك أو401 إذا كان على الحساب دائنا بنفس المبلغ .

– **مرحلة إدخال المشتريات للمخزن:** ويكون التسجيل المحاسبي بجعل أحد الحسابين 30 أو32 حسب طبيعة المشتريات مدينا بمبلغ المشتريات المستلمة في المقابل جعل حساب 38 دائنا بنفس المبلغ و يظهر التسجيل المحاسبي للمرحلتين كالتالي:

		.N/--/--.....		
380		البضائع المخزنة		
382		التموينات الأخرى المخزنة		
	512	بنوك الحسابات الجارية		
	401	موردو المخزونات و التثبيتات		
		(تسجيل فاتورة البضاعة و/أو التثبيتات)		
		--/--.....		
30		مخزونات البضائع		
32		التموينات الأخرى		
	380	البضائع المخزنة		
	382	التموينات الأخرى المخزنة		
		(تسجيل عملية استلام المشتريات)		

ملاحظة: ح38 حساب وسيطي يتم ترصيده عند استلام المشتريات بالمخزن .

أ–2– تسجيل البضائع و التموينات الأخرى المستهلكة:

عند بيع البضائع أوإخراج التموينات الأخرى للاستهلاك، تقيد في الجانب المدين للحساب 60/المشتريات المستهلكة، (600 مشتريات البضائع المبيعة أو602 تموينات أخرى) ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

		.....2011/07/01.....		
600		مشتريات البضائع المبيعة		
602		تموينات أخرى		
	30	مخزونات البضائع		
	32	التموينات الأخرى المخزنة		
		(تسجيل عملية اخرج البضائع و التموينات الأخرى من المخزن)		

مثال 1: إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة "النجاح" التجارية المتعلقة بالمخزونات خلال شهر ديسمبر 2011 :

– بتاريخ 2011/12/01 شراء بضاعة A تكلفتها 840 ألأف دج بشيك بنكي أدخلت في نفس اليوم.

– بتاريخ 2011/12/14 شراء التموينات B بتكلفة 17 ألف دج بشيك بنكي أدخلت في نفس اليوم .

– بتاريخ 2011/12/19 إخراج البضاعة A لبيعها بتكلفة 940 ألف دج.

– بتاريخ 2011/12/29 إخراج التموينات B لاستهلاكها بتكلفة 70 ألف دج .

المطلوب تسجيل العمليات في اليومية:

380	512	----2011/12/01----- ح/البضائع المخزنة ح/ البنك شراء بضاعةA	840000	840000
30	380	-----2011/12/01---- ح/ مخزون البضائع ح/البضائع المخزنة دخول البضاعةA	840000	840000
382	512	-----2011/12/14---- ح/ تموينات اخرى مخزنة ح/البنك شراء تموينات B	17000	17000
32		----2011/12/14---- ح/ التموينات الاخرى	17000	

	382	ح/التموينات الاخرى المخزنة دخول التموينات الى المخزن		17000
600		----2001/12/19----	940000	
	30	ح/ مشتريات البضائع المباعة ح/مخزون البضائع خروج البضاعة من المخزن		940000
602		----2011/12/19----	70000	
	32	ح/ مشتريات تموينات الاخرى المباعة ح/ تموينات المخزنة خروج التموينات من المخزن		70000

ب- للمخزونات في مؤسسة إنتاجية: تقوم الطريقة على مبدأ استخدام حسابات المخزونات المتمثلة في:

ح/31المواداالأولية واللوازم- ح/32 التموينات الأخرى- ح/35 مخزونات المنتجات.

ب-1- التسجيل المحاسبي: مشتريات المخزونات: تمر بمرحلتين:

- **مرحلة استلام الفاتورة:** ويكون التسجيل المحاسبي بجعل أحد الحسابين 381 أو382 مدينا بمبلغ الشراء والمصاريف التكميلية لها في المقابل يجعل حساب 512 في حال التسديد عن طريق البنك أو 401 إذا كان على الحساب دائنا بنفس المبلغ .

- **مرحلة إدخال المشتريات للمخزن:** ويكون التسجيل المحاسبي بجعل أحد الحسابين 30 أو32 حسب طبيعة المشتريات مدينا بمبلغ المشتريات المستلمة في المقابل جعل حساب38 دائنا بنفس المبلغ.

ب-2- تسجيل المواد الأولية والتموينات الأخرى المستهلكة: تم تقييد المواد الأولية واللوازم المستهلكة في عملية الإنتاج أو التموينات المستهلكة في الحسابين ح601/ المواد الأولية و ح602/ تموينات أخرى على التوالي في الجانب المدين، ويكون التسجيل في الدفتر اليومي كما رأينا في المؤسسة التجارية مع الأخذ في عين الاعتبار تغيير ح600 إلى 601.

- **تسجيل المنتجات المصنوعة:** تسجل المنتجات المصنوعة عند إدخالها المخزن بتكلفة الإنتاج في الجانب المدين ضمن ح35. وعند إخراجها من المخزن لبيعها تسجل في الجانب الدائن من نفس الحساب. وفي المقابل يجعل ح 724 (تغير المخزونات من المنتجات

سواء عند استلام المنتجات من الورشات للتخزين أو خروجها من المخازن من أجل البيع. و يكون التسجيل في الدفتر اليومي كمايلي:

		.....N/--/--.....		
35		مخزونات المنتجات		
	724	تغير المخزونات من المنتجات		
		(تسجيل عملية استلام المنتجات المصنعة بالمخزن)		

و عند اخراج المنتجات من المخزن للبيع:

		.....N/--/--		
724		تغير المخزونات من المنتجات		
	35	مخزونات المنتجات		
		(تسجيل عملية استلام المنتجات المصنعة بالمخزن)		

مثال2: لدينا العمليات التي قامت بها مؤسسة" النور" الإنتاجية خلال نفس الفترة بالعمليات التالية:

- بتاريخ 2011/12/10 شراء مواد أولية M بتكلفة 136 ألف دج استلمت في نفس اليوم وتمت العملية بشيك .
- بتاريخ 2011/12/17 شراء التموينات N بتكلفة 19 ألف دج استلمت في نفس اليوم وتمت العملية بشيك بنكي.
- بتاريخ 2011/12/21 إخراج المواد الأولية M من المخزن إلى ورشات الإنتاج بتكلفة 75800 دج.
- بتاريخ 2011/12/23 إخراج التموينات B لاستعمالها بتكلفة 9500 دج .
- بتاريخ 2011/12/26 استلام المنتج المصنع K إلى مخزن المؤسسة تكلفة إنتاجه 378 ألف دج.
- بتاريخ 2011/12/30 اخرج المنتج المصنع K من مخزن المؤسسة لبيعه بتكلفة 169 ألف دج.

علما أن أرصدة المخزون أول المدة بتاريخ 2011/12/01 كما يلي :

المادة الأولية M 179 ألف دج، التموينات الأخرى N 8600 دج، المنتج المصنع K 189 ألف دج.

المطلوب: تسجيل العمليات في اليومية حسب الجرد الدائم.

		2011/12/10-		
381		المواد الأولية و اللوازم المخزنة	136000	
	401	موردو المخزونات و التثبيتات		136000
		(شراء المادة الأولية M)		
		2011/12/10		
31		المواد الأولية و اللوازم	136000	
	381	المواد الأولية و اللوازم المخزنة		136000
		(إدخال المواد الأوليةMإلى المخزن)		
		2011/12/		
382		التموينات الأخرى المخزنة	190000	
	512	بنوك الحسابات الجارية		19000
		(شراء التموينات N)		
		2011/12/14		
32		التموينات الأخرى	19000	
	382	التموينات الأخرى المخزنة		19000
		(إدخال التموينات Nإلى المخزن)		
		--2011/12/21-		
601		المواد الأولية	75800	
	31	المواد الأولية و اللوازم		75800
		(إخراج المادة الأولية M للورشات)		
		2011/12/		
602		تموينات أخرى	9500	
	32	التموينات الأخرى		9500
		(إخراج التموينات N من المخزن لاستعمالها)		
		2011/12/26		
355		المنتجات الصناعية	378000	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		378000

724		(استلام المنتج المصنع من الورشة) 2011/12/30		
	355	تغير المخزونات من المنتجات المنتجات الصناعية	169000	169000
		(إخراج المنتج A من المخزن لبيعه)		

2- حالات الخاصة بالشراء:

أ- استلام الفاتورة فقط: إذا استلمت المؤسسة فواتير الشراء ولم تصل المشتريات، فإن ملكية البضاعة تكون للمؤسسة، وبالتالي تقوم هذه الاخيرة بتسجيلها كالتالي:

37		ح/المخزونات في الخارج		
	401	ح/موردون المخزونات والخدمات		

وعند الاستلام يتم ترصيد ح/ المخزونات لدى الخارج

38		من ح/ مشتريات مخزنة		
	37	الى ح/ مخزون في الخارج		
		عند استلام البضاعة		

ب- استلام البضاعة دون فاتورة: لا يكون التسجيل في هذه الحالة

38		من ح/مشتريات مخزنه	XXX	
	408	الى ح/ موردو الفواتير التي لم تصل ال اصحابها		XXX
		استلام البضاعة دون فاتورة		

وعند تحرير الفاتورة وارسالها يتم ترصيد ح/ 408 دائنية ح/ 401

408		من ح/ موردو الفواتير	XXX	
	401	إلى ح/ موردو المخزونات		XXX
		ترصيد ح/ 408		

- **عمليات البيع:** تعتبر عمليات البيع من العمليات الأكثر أهمية في النشاط الاقتصادي باعتبارها مصدرا لغالبية إيراداته، وبما أن المعالجة المحاسبية لعملية البيع لدى المورد هي مناظرة للمعالجة المحاسبية لعملية الشراء لدى الزبون، لهذا سوف نتعرض لنفس الحالات المدروسة في عمليات الشراء.

*- **البيع نقدا:** في هذه الحالة يتم إخراج البضاعة من المؤسسة، مقابل تدفق نقدي يمثل قيمته البضاعة يدخل إما في صندوق المؤسسة أو لحسابها البنكي، ويكون التسجيل التالي:

512		من ح/ البنك		
53		من ح/ صندوق		
	70	إلى ح/ مبيعات بضائع		

- **البيع على الحساب: في هذه الحالة تخرج المبيعات من المؤسسة مقابل زيادة حقوقها تجاه الزبائن وبعدها تأتي مرحلة التحصيل من الزبائن حيث يرصد حساب هذا الأخير، وتكون حركة الحسابات كالتالي

411		من ح/ العملاء		
	70	إلى ح/ مبيعات البضائع		

3- الجرد المتناوب: ويكون كالتالي :

أ- في بداية السنة تظهر حسابات المخزون مدينه بقيمه المخزون الافتتاحي وهذا ضمن قيد فتح اليومية .

ب- خلال السنة تسجل قيود حركة المخزون كالتالي:

- عمليات شراء البضاعة او المواد وتسجل في قيد واحد بجعل ح(382/381/380) مدينا واحدى ح(53/51/401) دائنا.

- عمليات بيع البضاعة والمنتجات: تسجل قيد واحد حيث نجعل حساب البنك و الصندوق او العملاء مدين بقيمه المبيعات ح(703/702/701/700) دائنا.

- عمليات استهلاك المواد اولية وكذا انتاج المنتجات لا تسجل محاسبيا لأن حسابات المخزون (31/30.....) لا تستخدم خلال سنة الجرد المتناوب.

- في نهاية السنة وبعد إجراء الجرد المادي للمخزون نسجل القيود التالية:

أ- الجرد المتناوب في مؤسسة تجارية:

- **مشتريات المخزونات (البضائع والتموينات الأخرى):** تسجل مرحلة استلام الفاتورة التي يجب أن تكون خارج الرسم عند شراء البضاعة والتموينات.

- **تسجيل البضائع والتموينات الأخرى المستهلكة(البيع):**

-إلغاء أرصدة أول المدة: N/12/31

603		تغيرات المخزونات	مخ1	
	30	مخزونات البضائع		مخ1
	32	التموينات الأخرى		مخ1
		إلغاء أرصدة أول المدة للمخزون		

- معاينة مخزونات نهاية المدة N/12/31

30		مخزونات البضائع	مخ2	
32		التموينات الأخرى	مخ2	
	603	تغيرات المخزونات		مخ2
		معاينة مخزون نهاي المدة		

-ترصيد حـ/38 مشتريات المخزونات

603		تغير المخزونات	×××	
	380	البضائع المخزنة		×××
	382	التموينات الأخرى المخزنة		
		ترصيد حساب مشتريات المخزونات		

ب- الجرد المتناوب المخزونات في مؤسسة انتاجية:

- **مشتريات المخزونات (المواد الاولية والتموينات الاخرى):** تسجل مرحلة استلام الفاتورة التي يجب أن تكون خارج الرسم عند شراء المواد الاولية والتموينات.

- **تسجيل استهلاك المواد الأولية والتموينات الأخرى في نهاية الفترة:** بنفس طريقة المؤسسة التجارية مع تغيير ح/30 بالحساب 31 وتغيير ح/380 بالحساب 381.

- **<u>تسجيل المنتوجات المصنوعة:</u>**

1- إلغاء مخزون بداية المدة:N/12/31.

724		تغير المخزونات من المنتجات	مخ1	
	35	مخزونات المنتجات		مخ1
		إلغاء مخزون أول المدة		

ثم 2- معاينة مخزون نهاية الفترة N/12/31.

35		مخزونات المنتجات	مخ2	
	724	تغير المخزونات من المنتجات		مخ2
		معاينة مخزون نهاية الفترة		

4- طرق جرد المخزونات:

يتم تقييم المخزونات حسب الطريقة التي تختارها المؤسسة، في النظام المحاسبي المالي حيث اصبحت المؤسسات تطبق اسلوب الوارد "اولا" الصادر "اولا" والتي تعرف بطريقة FIFO على افتراض ان البضاعة التي تم اقتناؤها اولا تباع اولا، بمعنى البيع لاقدم بضاعة موجودة في المخزن، وطريقة المتوسط المترجح بتقليص اثر التقلبات على كل من تكلفة المبيعات وكذلك تكلفة المخزون المتبقى ويتم حسابها كالتالي:

(الكميات X تكلفة وحدات المتاحة للبيع) / وحدات المتاحة للبيع

أ- دراسة المعيار الثاني(IAS2):

يتناول المعيار المحاسبي الدولي"IAS2" وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل، كما يحدد هذه التكلفة المستنفذة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف.

ويؤكد هذا المعيار على ضرورة ادماج هذا النوع من الاعباء في تكلفة الانتاج بالرجوع إلى مستوى النشاط العادي للانتاج في المؤسسة، مصاريف المباشرة الاخرى التي لم تدمج في تكلفة النتاج تحمل لنتيجة الدورة.

ب- هدف المعيار ونطاقه

- هدف المعيار: يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 2.
- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.
- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا.
- بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقيق للمخزون.
- توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

ج- نطاق المعيار

يغطي هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المنشأة.
- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه

مثال تطبيقي: تنتج مؤسسة "الصلاح" وفي الحالات العادية يصل الانتاج إلى 200 ألف وحدة في السنة. اما في نهاية الفترة قدمت لك المعلومات التالية:

- الكمية المنتجة 180 ألف وحدة.
- استهلاك المواد الاولية 500 ألف دج.
- اليد العاملة 700 ألف دج.
- اعباء متغيرة اخرى للانتاج 190 ألف دج.
- اعباء ثابت للانتاج 800 ألف دج.

اذا لم ناخذ بعين الاعتبار نقص النشاط (نقص الفعالية) فإن الحل يكون كالتالي:

تكلفة الانتاج=500000+700000+190000+800000=2190000 دج

تكلفة انتاج الوحدة=2190000/180000=12.17 دج/للوحدة

اذا فرضنا الكمية في المخزون عند نهاية الدورة هي 30000 وحدة، يصبح المخزون آخر المدة يساوي 30000×12.17=365100 دج

وباتباع توجيهات المعيار IAS2 نجد تكلفة نقص النشاط كالتالي:

(حجم النشاط الفعلي/ حجم النشاط العادي)×100

(200000/180000) ×100=90%

اعباء الثابتة تحمل تناسبيا مع مستوى النشاط تحميل عقلاني كالتالي:

800000×90%=720000 دج

مع طرح الباقي الممثل 10 % من تكلفة الانتاج الاجمالي.

تكلفة الانتاج= 2190000−(800000×10%)=2110000 دج

تصبح تكلفة الانتاج كالتالي:

2110000/180000=11.72عوض 12.17

ويصبح مخزون أخر المدة 30000×11.72=351600 دج

تكلفة نقص النشاط 2190000−2110000=80000 دج

80000×10%=8000 دج تحمل نتيجة الدورة.

نستنتج أن عدم احترام توجيهات المعيار رقم 2 يؤدي لتقييم المخزون بقيمة اعلى

ثالثا- العمليات الملحقة بشراء والبيع:

اثناء عملية التبادل بين البائع والمشتري عادة ما تنشئ بعض العمليات تؤثر في ذمة كل منهما ومن ضمن هذه العمليات:

1- التخفيضات أو الخصومات التجارية:

هو استقطاع نسبة مئوية محددة من قيمة الفاتورة من قبل البائع للمشتري، فإذا حصلت المؤسسة على هذا التخفيض من قبل مورديها يعتبر التخفيض مكتسب بينما يعتبر المورد تخفيض ممنوح .

أ- تخفيض التجاري لا يمثل مكسب للمشتري ولا خسارة للبائع لذلك جرت العادة على عدم تسجيل قيمة التخفيض التجاري في دفاتر الطرفين (البائع، مشتري) حيث تسجيل عملية البيع والشراء لديهما بالصافي التجاري.

مثال تطبيقي: قامت مؤسسة في 11/09/04ببيع لمؤسسة أخرى بضاعة ما، و كانت الفاتورة تتضمن ما يلي:

- 400 وحدة من البضاعة بـ 10دج/ الوحدة تخفيض تجاري 3%.
- تكلفة الشراء 3 ألف دج، التسديد 30يوم نهاية الشهر.

أحسب الصافي التجاري؟ ثم سجل الفاتورة في يومية المورد والزبون حسب الجرد الدائم

الحل:

سعر الشراء 400 x 10دج = 4000 دج

تخفيض تجاري: 4000 x3 %= 120 دج

الصافي التجاري :4000- 120=3880 دج

التسجيل المحاسبي :**يومية الزبون**

380		ح/مشتريات البضاعة	3880	
	401	ح/ موردو المخزونات		3880
30		ح/ البضائع	3880	
	380	ح/ مشتريات البضاعة		3880

التسجيل المحاسبي في يومية المورد

411		ح/زبائن	3880	
	700	ح/ مبيعات بضائع		3880
600		ح/ البضائع مستهلكة	3000	
	30	ح/ البضاعة		3000

2- تخفيضات ذات الطابع المالي:

تمنح عادة للاعتبارات متعلقة بطرق الدفع وهي عكس التخفيضات التجارية، تسجل محاسبيا هذا النوع من الخصومات ويمنح عادة على العمليات التي يتم الدفع الفوري او عند تعجيل الدفع، ويعتبر ايرادا للزبون يسجل في ح768/ايرادات مالية اخرى، اما المورد يعتبر مصروف او عبء يسجل في ح668/مصاريف مالية اخرى.

3-فاتورة الانقاص:

التخفيضات التجارية بأنواعها الثلاثة والتي تكون خارج الفاتورة الأصلية، أي التي تظهر على فاتورة الإنقاص تسجل محاسبيا لدى المورد ولدى الزبون وتسمح بالتعديل المحاسبي للمبيعات والمشتريات المسجلة سابقا. يمكن توضيح تأثير فاتورة الإنقاص على حسابات البيع والشراء لدى المورد والزبون

- يكون التسجيل المحاسبي لدي المورد :بجعل حساب الزبائن دائنا بمجموع التخفيض التجاري والرسم على القيمة المضافة المحصل وذلك بجعل كلا من ح709/تخفيضات وتنزيلات ومحسومات ممنوحة مدينا بمبلغ التخفيض التجاري و ح4457/الرسم على القيمة المضافة المحصل مدينا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة 1/2 .

- يكون التسجيل المحاسبي لدي الزبون بجعل حساب موردو المخزونات والخدمات مدينا بمجموع التخفيض والرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع، وذلك بجعل كلا من ح609/التخفيضات والتنزيلات والمحسومات المحصل عليها عن المشتريات دائنا بمبلغ التخفيض التجاري، وح4456/الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع دائنا بمبلغ الرسم على القيمة المضافة. على سبيل المثال نذكر ما يلي:

– كثرة التنزيلات عند الشراء يدل على اتصاف عمليات الشراء بعدم الكفاءة، لذا يجب تغيير مورد البضاعة، أما في حالة البيع فيدل على عدم جودة منتوجات المؤسسة و بالتالي يجب تحسينها

– إعطاء صورة حول كيفية التعامل مع الزبائن من حيث منح الحسومات والخصم.

مثال: (تخفيض تجاري خارج الفاتورة**):** أي أن التخفيض يرسل في مذكرة مستقلة عن فاتورة الشراء.

منح مورد x تخفيضا تجاريا خارج الفاتورة بقيمة 6 ألف دج و ذلك في 05-06-2011 علما أن هذا التخفيض منح بعد عملية البيع .سجل العملية لدى المورد و الزبون. وهناك طريقتين: أ- التسجيل لدى المورد

الطريقة الاولى: عكس القيد

700		ح/ مبيعات البضائع	6000	
	411	ح/الزبائن		6000

الطريقة الثانية

709		ح/ التخفيضات والحسومات المتحصل عليها من المبيعات	6000	
	411	ح/الزبائن		6000

ب- التسجيل لدى البائع

الطريقة الاولى عكس القيد الدخول

401		ح/ موردو المخزونات	6000	
	380	ح/امشتريات البضائع		6000

الطريقة الثانية

401		ح/ موردو المخزونات	6000	
	609	ح/االتخفيضات والحسومات متحصل عليها من المشتريات		6000

– الاغلفة التجارية:

– الغلافات المتداولة (القابلة للاسترجاع): تعتبر الغلافات المتداولة تلك التي تبقى ملكا للمؤسسة، فهي عبارة عن تثبيتات خاصة بالمؤسسة سجلت ضمن ح218/تثبيتات عينية اخرى بتكلفة شرائها او انتاجها، عندما تولد داخليا وتعالج بنفس طرق معالجة التثبيتات.

– عند الشراء تكون فيها المؤسسة هي التي قامت بعملية الشراء البضائع المغلفة وتتعهد بإعادة الغلافات المتداولة خلال المدة المتفقة عليها تسجل في ح4096/امانات مدفوعة

– عند البيع تكون قيمة الغلافات لدى البائع باعتبارها امانات تحت التسديد او ديون الغلافات المؤمنة وتندرج في ح4196 وتكون المعالجة كما يلي :

عند الشراء

380		ح/ مشتريات المخزونات		
4096		ح/امانات مدفوعة		
	401	ح/ موردي المخزونات		
		شراء باغلفة مسترجعة		

مثال: قامت مؤسسة "سعد التجارية" بشراء بضاعة باغلفة متداولة قابلة للاسترجاع وتتضمن الفاتورة: ثمن الشراء 600 ألف دج، تخفيض تجاري 5% ، 17% TVA غلافات قابلة للاسترجاع 50 ألف دج تم استلام الفاتورة مع البضاعة.

المطلوب: تسجيل العملية في يومية المورد والزبون علما ان تكلفة البضاعة مباعة 250 ألف دج

– يومية الزبون:

380		ح/مشتريات البضاعة	570000	
4456		ح/ TVAعلى الشراء	96900	
4096		ح/ امانات مدفوعة	50000	
	401	ح/ المورد		716900
30		ح/ مخزونات بضاعة	570000	
	380	ح/ مشتريات البضاعة		570000

– يومية المورد:

411		ح/زبائن	716900	
	700	ح/ مبيعات البضاعة		570000
	4457	ح/ رسوم على البيع		96900
	4196	ح/ امانات تحت التسديد		50000
600		ح/ بضاعة مستهلكة	250000	
	30	ح/ البضاعة		250000

عند الاسترجاع:الكلي للاغلفة يتم تسجيل القيود التالية تابع للمثال السابق

- **عند الزبون**

401		ح/ المورد	50000	
	4096	ح/امانات مدفوعة		50000
		استرجاع الاغلفة برسم الاعادة		

- **عند الاسترجاع عند المورد**

4196		ح/امانات تحت التسديد		
	411	ح/زبائن		
		اعادة الاغلفة البضاعة المباعة		

- **استرجاع الغلافات المتداولة:** نكون امام ثلاث حالات
- الحالة الاولى تم مناقشتها سابقا
- الحالة الثانية: استرجاع الاغلفة معطوبة جزئيا

حسب المثال السابق دائما تم استرجاع الاغلفة المعطوبة بنسبة 30% واستعادة امانات المدفوعة جزئيا

- **عند الزبون:**

401		ح/ مورد	35000	
6586		ح/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	15000	
	4096	ح/ امانات مدفوعة		50000

-عند المورد:

4196		ح/ امانات تحت التسديد	50000	
	411	ح/زبائن		35000
	7586	ح/زيادة في استرجاع الغلافات برسم الامانة		15000

- الحالة الثالثة عدم استرجاع الاغلفة قد تكون معطوبة 100%:

- **عند الزبون:**

6586		ح/ نقص في مواد التعبئة والتغليف	50000	

	4096	ح/ امانات مدفوعة		50000

- عند المورد:

4196		ح/ امانات تحت التسديد	50000	
	7586	ح/ زيادة في استرجاع الغلافات برسم الامانة		50000

قد يتم الاحتفاظ بها من عند الزبون سالمة 100 %، هنا نكون امام حالة التنازل عن التثبيتات.

-عند الزبون:

2186		ح/ مواد التعبئة و التغليف	50000	
	4096	ح/ امانات مدفوعة		50000

- عند المورد:

4196		ح/ امانات تحت التسديد	50000	
	411	ح/ الزبائن		50000
		يتم تسجيل عملية التنازل عن الاصل بحساب الاهتلاك من تاريخ الشراء الى غاية تاريخ التنازل		

رابعا- محاسبة الرسم على القيمة المضافة

يعتبر الرسم على القيمة المضافة من أهم ضرائب غير المباشرة بسبب ارتباطه بالإنفاق والاستهلاك، ويتم دفعه من طرف المكلفين به، بسبب تصرفاتهم الاستهلاكية أو الاستثمارية، كما أن (ر ق م) يقوم على آلية أساسية وهي استرجاع الرسم على تكاليف (مدخلات) الدورة الاستغلالية، حيث ان السلع و الخدمات تكون متداولة خلال سلسلة طويلة بين أطرف عديدة، و يكون كل طرف قد دفع (رق م) للموردين عند الشراء، وحصل (رق م) من زبائنه عند البيع وتكون المحصلة أنه تم دفع فقط الرسم على الفارق إي الرسم على القيمة المضافة. ويكون الطرف الأخير(المستهلك النهائي)، في هذه السلسلة من المبادلات هو الذي يتحمل الرسم بسبب عدم تمكنه من تحميله لطرف أخر (عدم إمكانية استرجاع الرسم عند الشراء).

1- الرسم المحصل على المبيعات:

يتمثل في الرسم المحصل من الزبائن بمناسبة عمليات البيع أو التنازل او عن التسبيقات ...إلخ، و تعتبر هذه الرسوم المقبوضة دين أو عبء لصالح خزينة العمومية، لذا و جب إدراجه محاسبيا بحساب فرعي **لـ 44 حسابات الدولة 4457 حـ/ر ق م محصل على**

المبيعات، و لا تمثل نواتج بالنسبة للمكلف بأي شكل من الأشكال، كما يجب تسويته في الوقت القانوني المحدد

2- رسم القابل للاسترجاع:

وهو الرسم المثقل لفواتير للمشتريات والتثبيتات والخدمات التي يدفعه المكلف لمورديه ولا يمثل مصاريف، بل ديون على الخزينة العمومية، لذا و جب إدراجها محاسبيا بحسابات فرعية لـ 44 حسابات الدولة كتالي:

3- الرسم الغير قابل للإسترجاع :

وهو الرسم الذي يدفع بمناسبة اقتناء التثبيتات أو الحصول على المشتريات و الخدمات من طرف مكلفين غير معنيين بأداء tvaحيث يتم دمج الرسم tva عند الشراء ضمن تكلفة الأصل أو الخدمة و لا يخصص له حساب .و المكلف في هذه الحالة لا يحق له فوترة tva عند البيع و لا يسترجع الرسم عند الشراء (رسم غير قابل للاسترجاع)

4- التسجيل المحاسبي للرسم قيمة المضافة:

- تسجيل الـ ر ق م المحصل على المبيعات

عند فوترة البضائع: بضائع 50000 مبلغ خارج الرسم، tva 17% الفاتورة .

411		ح/الزبائن	58500	
	700	ح/مبيعات البضائع		50000
	4457	ح/tva المحصل على المبيعات		8500

تسجيل الـ الرسم القابل للإسترجاع عند شراء البضائع و التثبيتات كانت – فاتورة بضائع 30000 دج HT 17 % أما فاتورة معدات نقل 24000 دج 17% .

380		ح/مشتريات البضاعة	30000	
4456		ح/ رسم قابل للاسترجاع	5100	
	401	ح/ موردو المخزونات		35100
2182		ح/معدات النقل	24000	
4456		ح/رسم قابل للاسترجاع	4080	
	404	ح/ دائنوا التثبيتات		28080

المحور الثامن : معالجة خسائر القيمة والمؤونات

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن قيمة المخزونات تقيم على أساس التكلفة والقيمة الصافية القابلة للتحقيق أيهما أقل، وتدرج أية خسارة في قيمة المخزونات في الحسابات كمصاريف في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون.

اولا مفهوم خسارة القيمة على المخزونات ومختلف حساباتها

1- مفهوم خسارة القيمة على المخزونات

خسائر القيمة على المخزونات هي تلك المؤونات التي تكون عند احتمال انخفاض قيمة المواد المخزونة أو عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية القابلة للتحقيق في تاريخ الجرد ولأحسن متابعة لقيمة انخفاض المخزونات أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن حـ39-/خسائر القيمة عن المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، والذي يتفرع إلى:

حـ390- /خسائر القيمة عن مخزونات البضائع.

حـ391- /خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات.

حـ392- -خسائر القيمة عن التموينات الأخرى.

حـ393-/خسائر القيمة عن إنتاج السلع الجاري إنجازه.

حـ394- /خسائر القيمة عن إنتاج الخدمات الجاري إنجازه.

حـ395- /خسائر القيمة عن المخزونات من المنتجات.

حـ397- /خسائر القيمة عن المخزونات الخارجية

2- خسائر القيمة عن المخزونات

تتضمن التموينات كل من البضائع، المواد الأولية واللوازم والتموينات الأخرى، وتتلخص المعالجة المحاسبية لها فيما يلي :

أ- خسائر القيمة عن مخزونات البضائع

خسائر القيمة عن مخزونات البضائع تسجل محاسبيا كعبء عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة الصافية القابلة للتحقيق. يسجل هذا الحساب في الجانب الدائن ويقابله في الجانب المدين انخفاض خسارة القيمة المتعلق بالبضائع. وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

أ-**1- التكوين** :عند تكوين أو عند ملاحظة خسارة في قيمة المخزونات نسجل القيد التالي في نهاية السنة.

685		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات الاصول الجارية		
	390	ح/خسائر القيمة مخزونات البضائع		

أ-**2- رفع المؤونة:**في نهاية السنة إذا لوحظ أن الخسارة ارتفعت وزادت عما كانت عليه نسجل القيد التالي تكوين

685		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات الاصول الجارية		
	390	ح/خسائر القيمة مخزونات البضائع		

1-3-خفض/ إلغاء (استرجاع) المؤونة:

إذا لوحظ في نهاية السنة أن الخسارة أقل من المؤونة المكونة أو أن هذه الأخيرة غير ضرورية وغير مبررة، يكون التسجيل كالتالي:

390		ح/مخصصات الاهتلاكات والمؤونات الاصول الجارية		
	785	ح/ حـ/ استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات -الأصول الجاري		

مثال 1 : أظهرت عملية جرد المخزون للمؤسسة (السهام) مايلي :

المخزون	الكمية بالوحدة	تكلفة الوحدة	سعر بيع الوحدة
بضاعة	100	50 دج	45 دج
منتجات تامة الصنع	50	200 دج	180 دج

سجل قيود جرد الحسابات المخزون؟

الحل :نظرا لأن التكلفة هي أكبر من سعر البيع فان كلا من البضائع و المنتجات التامة يستدعيان تسجيل خسارة القيمة.

- **حساب المؤونة :**

البضاعة: (50- 45)*100 = 500 دج

المنتجات : (200- 180)*50 = 1000 دج

		12/31/ن		
685		ح / مخصصات خسائر عن قيمة المخزون	1500	
	390	ح / خسائر عن قيمة البضائع		500
	395	ح/ خسائر عن قيمة منتجات		1000

ب-استخدام الخسارة عن قيمة المخزون :

بعد بيع البضاعة أو المنتجات التي كونت لأجلها خسارة قيمة فانه يتم ترصيد هذه المؤونة و هذا بجعل ح /39 مدينا بدائنية ح/ المخزون المعني .

مثال 2 :في المثال 1 لنفترض أن المؤسسة (س) خلال السنة ن+1 قامت بمايلي :

أ- بيع 50 وحدة من البضاعة ب40 دج للوحدة بشيك.

ب- بيع كل الوحدات التامة الصنع ب210 دج للوحدة على الحساب

سجل العمليات أعلاه تبعا للجرد الدائم.

- الحل :1-البضاعة :

		ن+1		
512		ح / البنك	2000	
	700	ح / مبيعات بضاعة		2000
600		ح/ بضاعة مستهلكة	2250	
390		ح/ خسائر عن قيمة بضاعة	250	
	30	ح/ بضاعة		2500

2- منتجات التامة :

		ن+1		
411		ح / الزبائن.	10500	
	701	ح / منتجات مباعة		10500
72		ح/ انتاج مخزن	9000	
395		ح/ خسائر عن قيمة منتجات	1000	
	355	ح/ منتجات تامة		10000

3-تعديل المؤونة أو الغاءها :

مثال 3 : في نهاية السنة(ن+1) لنفترض أنه بقي لدى المؤسسة (س) 50 وحدة من البضاعة لم يتم بيعها و ان سعر البيع الوحدة كان كالتالي :

- الحالة 1 : 60 دج للوحدة .
- الحالة 2 : 50 دج للوحدة .
- الحالة 3 : 45 دج للوحدة .
- الحالة 4 35 دج للوحدة .

سجل القيود المناسبة لكل حالة ؟

الحل :

- **الحالة 1:** نلاحظ أن سعر بيع هنا أكبر من التكلفة يجب الغاء المؤونة بالقيد التالي:

		12/31/ن		
390		ح / خسائر عن قيمة البضائع	250	
	785	ح/ استرجاع عن الاستغلال عن مؤونة الخصوم الجارية		250

- **الحالة 2:** نلاحظ أن سعر بيع يساوي تكلفة في هذه الحالة أيضا نسترجع المؤونة بنفس القيد السابق للحالة 1 .

- **الحالة 3:** نلاحظ أن سعر بيع أقل من تكلفة في هذه الحالة نترك خسارة عن القيمة كما هي بقيمة 250 دج .

- **الحالة 4:** نلاحظ أن سعر بيع أقل من تكلفة في هذه الحالة نزيد من قيمة المؤونة ب 10 دج للوحدة عن المؤونة الحالية 250 دج .أي 10دج*50 وحدة = 500 دج.

		12/31/ن		
685		ح / مخصصات خسائر عن قيمة المخزون	500	
	390	ح / خسائر عن قيمة البضائع		500

المحور التاسع: محاسبة العقود الطويلة الأجل

اولا- ماهية العقود طويلة الأجل

تمثل عقود الإنشاء أو ما يطلق عليها أحيانا" عقود المقاولات، إتفاق بين طرفين يقوم بموجب الطرف الأول المقاول بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني(المستفيد) وبسعر يكون في الغالب محدد وثابت عند توقيع العقد. نظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمام ويقعان عادة في سنوات مالية مختلفة. وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود الإنشاء تتمثل في كيفية توزيع الإيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد.

1- تعريف عقد التأجير :

لقد ورد في القرار المؤرخ في 26 يوليو 2009 والخاص بقواعد التقييم والمحاسبة تعريف عام خاص بعقد التأجير وتعريف خاص بعقد التأجير التمويلي، وجاء كما يلي:

- **عقد التأجير:** يعرف عقد التأجير باتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة.

2- المصطلحات المتعلقة بعقد الايجار:

استخدم المعيار الدولي AIS17 المصطلحات الأساسية المتعلقة بعقد الإيجار التالية:

- **بدء عقد الإيجار:** هو تاريخ اتفاقية الإيجار أوالتزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لاتفاقية الإيجار.

- **مدة عقد الإيجار** :هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد فيها المستأجر لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي فترات أخرى يكون فيها للمستأجر حق اختيار الاستمرار في استئجار الأصل مقابل دفعة أخرى أو بدونها، مع وجود التأكيد بشكل معقول عند بدأ العقد أن المستأجر سوف يمارس حقه بموجب ذلك الخيار

- **الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار** :هي المبالغ التي يدفعها المستأجر أو قد يطلب منه دفعها طيلة مدة عقد الإيجار، باستثناء بدل الإيجار المحتمل وتكاليف الخدمات والضرائب التي سيقوم المؤجر بدفعها واستردادها بالإضافة إلى ما يلي:

أ- بالنسبة لمستأجر أية مبالغ مضمونة من قبله أو من قبل طرف مرتبط به، أو

ب- بالنسبة المؤجر أي مبلغ القيمة المتبقية مضمون له من قبل أي من:

- المستأجر أو
- طرف مرتبط المستأجر أو
- طرف ثالث مستقل قادر ماليا على الوفاء بهذا الضمان.

-**القيمة العادلة** :هي المبلغ الذي يمكن مقابلة استبدال أصل أو تسوية مطلوب بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية على أساس تجاري بحت.

- **العمر الاقتصادي:هو :**

أ- الفترة التي من المتوقع خلالها أن يكون الأصل قابلا للاستعمال اقتصاديا من قبل مستخدم واحد أو أكثر،

ب- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات لمشابية التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

- **العمر النافع** :هي الفترة الباقية المقدرة من بدأ مدة عقد الإيجار دون أن تحددها مدة عقد الإيجار والتي يتوقع خلالها أن تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية للأصول.

- **القيمة المتبقية المضمونة:**

أ- بالنسبة للمستأجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر، أو من قبل طرف له علاقة بالمستأجر، (قيمة الضمان هي الحد الأعلى من المبلغ الذي يمكن في أي حال أن يصبح مستحق الدفع).

ب- بالنسبة للمؤجر ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس لو علاقة بالمؤجر والذي هو قادر ماديا على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.

- **القيمة المتبقية غير المضمونة** :هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي لا يضمن المؤجر تحقيقه فقط من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

- **إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار** :هو إجمالي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

- **دخل التمويل غير المكتسب** :الفرق بين

أ- صافي الحد الأدنى من دفعات الإيجار بموجب عقد إيجار تمويلي من وجهة نظر المؤجر وأية قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

ب- القيمة الحالية للبند (أ) أعلاه حسب سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.

- **صافي الاستثمار في عقد الإيجار** :هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار ناقصا دخل التمويل غير المكتسب.

- **سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار** :هو سعر الخصم عند بدء عقد الإيجار الذي يجعل القيمة الإجمالية لمايلي مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر:

أ- الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار.

ب- القيمة المتبقية غير المضمونة.

- **سعر الفائدة التفاضلي/على الاقتراض للمستأجر:** هو سعر الفائدة الذي يجب أن يدفعه المستأجر في عقد إيجار مشابه، أو إذا كان من غير الممكن تحديد ذلك، السعر الذي كان سيتحمله المستأجر عند بدء عقد الإيجار لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى فترة مماثلة ومع ضمان مماثل.

- **الإيجار المحتمل** :هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار غير محدد المبلغ، ولكنه مبني على عامل الوقت (مثال ذلك النسبة المئوية للمبيعات، مقدار الاستعمال، مؤشرات السعر أسعار الفائدة في السوق).

3- تصنيف عقد الإيجار:

تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل أو عقد إيجار بسيط أمر يتوقف على واقع المعاملة التجارية(الصفقة) بدلا من شكل العقد أو صيغته حيث يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية و يتم تصنيف عقد الإيجار عند بدء مدته. والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل في نظام المحاسبة المالية تماثل تلك الموضوعة في المعيار المحاسبي الدولي17 IAS والمتمثلة في:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.

– عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.

– مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.

– في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.

بعض الحالات أو المؤشرات الأخرى التي تستطيع كذلك فرديا أو جماعيا أن تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

أ– إذا استطاع المستأجر إلغاء عقد الإيجار وتحمل المستأجر خسائر المؤجر المتعلقة بالإلغاء.

ب– إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل المتبقي (على سبيل المثال على شكل رديات إيجار مساوية لمعظم عوائد المبيعات في نهاية عقد الإيجار).

ج– إذا كان للمستأجر القدرة على الاستمرار في الاستئجار لفترة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من الإيجار السائد في السوق.

يمكن لمؤسسة حيازة التثبيتات العينية أو المعنوية وذلك عن طريق الاقتناء أي الشراء وتمويل العمليات أو الاقتراض من البنك أو عن طريق الايجار، ويمكن ان نميز بين نوعين من الإيجار: تمويلي وتشغيلي.

ثانيا :انواع عقود الايجار

توجد ثلاثة أنواع رئيسية للتأجير هى :

1–عقود التأجير التشغيلى

حيث تقوم بعض المؤسسات بتأجير الأصول الثابتة إلى الغير نظير قيمة إيجارية محددة، ومن أمثلة هذا النوع من التأجير، تأجير السيارات و الحاسبات الالكترونية و معدات البناء ومن خصائص التاجير التمويلي:

ويتصف هذا النوع من التأجير بما يلى :

أ- عادة لا يوجد ارتباط بين العمر الإنتاجى للأصول الثابتة المؤجرة ومدة عقد الإيجار ومن ثم فإن المؤجر لا يستهلك قيمة الأصل بالكامل خلال فترة التأجير، حيث يجوز أن ينتقل الأصل المؤجر من مستأجر إلى آخر خلال عمره الإنتاجى.

ب- يتمثل نشاط المؤجر الرئيسى فى شراء هذا الأصول الثابتة بغرض تأجيرها للغير، أو يكون له نشاطا يتطلب منه اقتناء هذه الأصول الثابتة ولكنه يؤجرها للغير فى فترات الاستغناء عنها، كما هو الحال فى نشاط تأجير السيارات.

ج- يتحمل المؤجر مصروفات صيانة الأصل والتأمين عليه، ويعتبر مسئولاً عن مخاطر عدم صلاحية الأصل للاستعمال لأى سبب.

د- لا يكون للمستأجر الحق فى شراء الأصول المؤجرة فى نهاية مدة عقد الإيجار لأنه ليس من النشاط ا لرئيسى للمؤجر بيع الأصول.

2- التأجير بصيغة البيع

قد يكون التأجير وسيلة من وسائل التسويق، حيث يؤجر المستأجر الأصل الثابت فى بداية الأمر وعندما يطمئن إليه أو تتناسب قدرته المالية على الشراء ينقلب عقد الإيجار إلى عقد بيع ، فعلى سبيل المثال قد يقوم منتجوا أجهزة الكمبيوتر بتأجير معدات الكمبيوتر لمنشآت الأعمال المختلفة مبدئياً على أن يتم بيعه لها.

3- التأجير التمويلى:

ويعتبر التأجير التمويلى أحد أنواع أعمال الوساطة المالية، وفيه لا يكون المؤجر منتجاً للأصل وإنما تتمثل وظيفته فى تقديم التمويل لشراء الأصل من المنتج لحسابه وباسمه ثم يؤجره إلى المستأجر، ويناسب هذا النوع من التأجير التمويلى المؤسسات المالية المختلفة كأحدى صيغ الاستثمار الإسلامى، وسوف نركز عليه فى البنود التالية:

ثالثا- المعالجة المحاسبية لعقد الايجار

1-المعالجة المحاسبية لعقود الايجار البسيط

-يومية المؤجر

512		ح/ البنك		
35		ح/ الصندوق		
	706	ح/ تقديم خدمات اخرى		

-يومية المستأجر

613		ح/ الايجارات		
	512	ح/ البنك		
	53	ح/ الصندوق		

2- المعالجة المحاسبية لعقد الايجار التمويلي

كل اصل يكون موضع عقد تمويل بالإيجار يسجل عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدا تحمي الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني (المادة SCF135/02

أ-المستاجر: يتم تسجيل الاصل في ح/ 21 وح/167 ديون مترتبة على عقد الايجار التمويلي

21		ح/التثبيت المعني		
	167	ح/ ديون مترتبة على عقد الايجار التمويل		

أما تسديد الإتاوة أو الأقساط أو الدفعات المنصوص عمليا فتسجل

		ح/ ديون مترتبة على عقد الايجار		
67		التمويلي		
		ح/ اعباء المالية		
61	12	ح/ البنك		
		ح/ الصندوق		
	3			

ملاحظة : ان الأصل المستأجر يعالج عند ادرجه في حسابات الميزانية مثل بقية التثبيتات حيث يطبق عليه الاهتلاك واثبات خسائر القيم ان وجدت

ب- المؤجر:

ب-1- المؤجر الغير الصانع والغير موزع للأصل المؤجر:ان الدين المشكل من الاستثمار الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل في حـ274 / قروض وحسابات دائنة مترتبة

عن إيجار تمويل في مقابل الديون الناتجة من الاقتصاد للأصل (تكلفة الشراء تتضمن المصاريف الأولية المرتبطة بالتفاوض وبناء العقد)

274		ح/ قروض وح دائنه مترتبة على الايجار التمويل		
	404	ح/موردو التثبيتات		
	53	ح/ الصندوق		

اما الدفعات المستلمة للمستأجر:

53		ح/ الصندوق		
	274	ح/ قروض وح دائنه مترتبة على ايجار تمويلي		
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		

ب-2 المؤجر الصانع أو موزع للأصل المؤجر: يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفق مبادئ المؤسسة المعمول بها بالنسبة للمبيعات النهائية.

274		ح/ قروض وح دائنه مترتبة على الايجار التمويل		
	70	ح/مبيعات		

اما الدفعات المستلمة من المستاجر:

53		ح/ الصندوق		
	274	ح/ قروض وح دائنه مترتبة على ايجار تمويلي		
	763	ح/ عائدات الحسابات الدائنة		

3- المعالجة المحاسبية للتمويل بالايجار عند رفع خيار الشراء:

أ- عند المستاجر:عند انتهاء العقد

واذا احتفظ المستأجر بالملك ودفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق برفع خيار الشراء فان الدفع يجب ان يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدين الدائن المعني

167		ح/ ديون مترتبة على عقد الايجار التمويل		
	53	ح/الصندوق		
		تنفيذ خيار الشراء		

اما اذا لم يحتفظ المستأجر بالملك بل اعاده إلى المؤجر في هذه الحالة

167		ح/ ديون مترتبة على عقد الايجار التمويل		
	781	ح/استرجاعات عن خسائر القيم		
		عدم تنفيذ خيار الشراء		

ب عند المؤجر:عند انتهاء مدة العقد:

اذا احتفظ المستأجر بالأصل ودفع سعر الشراء فنسجل القيد:

53		ح/ الصندوق		
	274	ح/ قروض وح دائنة مترتبة عن ايجار تمويلي		
		تنفيذ خيار الشراء		

- اذا اعاد المستأجر الأصل إلى المؤجر:

21		ح/ التثبيت المعني		
	274	ح/ قروض وح دائنة مترتبة عن ايجار تمويلي		
		عدم تنفيذ خيار الشراء		

مثال توضيحي:

في 2010/01/01 اقتنت شركة A مستأجرة معدات من شركة B المؤجرة بسعر شراء متفق عليه في العقد يساوي إلى 200000 دج وعمر اقتصادي مقدر بـ 8 سنوات، بمتوسط دفعات لاتاوت قرض بالايجار تساوي 44762 دج خلال 6 سنوات وبسعر شراء متبقي رمزي يساوي 12000 دج معدل الرسم عمى القيمة المضافة 17 %.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المستأجرة لدى المستأجر:

$$20000 = 44762+44762(1+i)^{-1} + \ldots.. + 12000(1+i)^{-6}$$

$$I=15\%$$

عند اقتناء المعدات نسجل القيد التالي

215		ح/ التثبيت المعني		
	274	ح/ ديون مترتبة عن ايجار تمويلي		
		حيازة معدات وفق عقد ايجار تمويل		

اما الدفعات فتحسب حسب جدول استهلاك القرض

التواريخ	الباقي للتسديد	الفوائد المدفوعة	اهتلاك الاصل	دفعات للايجار	رصيد الالتزام
2010/01/01	200000	00	44762	44762	155238
2011/01/01	155238	23286	21466	44762	133762
2012/01/01	133762	20064	24618	44762	109064
2013/01/01	109064	16360	28402	44762	80661
2014/01/01	80661	12099	32663	44762	47999
2015/01/01	47999	7200	37563	44762	10437
2016/01/01	10437	1565	10437	12000	00
المجموع	///////	80574	200000	280572	///////

بالنسبة لقيود السداد تكون كالتالي:

167 4456	 	ح/ ديون مترتبة على عقد الايجار التمويلي ح/ رسم على القيمة المضافة للخصم	44762 7609.54	
	512	ح/البنك استلام اشعار دين رقم...		52371.54

نهاية 2010

6611	 	ح/ الفوائد المستحقة للديون المترتبة على عقد ايجار تمويلي	23286	
	1688	ح/ الفوائد المتراكمة على الاقتراضات إثبات الفوائد المستحقة		23286
681	 	ح/مخصصات الاهتلاك	44764	
	2815	ح/اهتلاك معدات قسط الاهتلاك 2010		44764

قائمة المراجع

أولا: الكتب

01- احمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية (نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات) الدار الجامعية، مصر،2007

02- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، اصدار منشورات كليك، المحمدية، الجزائر ،2013

03- جمال لعشيشي، محاسبة الموؤسسة والجباية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد، منشورات صفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، 2010، الجزائر

04-عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر حطبل، الجزائر، 2011

05- عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المالي المحاسبي، الجزائر 2011

06- كتوش عاشور،المحاسبة العامة اصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفق النظام المالي المحاسبي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011

08- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها، الصفحات الزرقاء المتيجة للطباعة،2010

09- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002

ثانيا: المذكرات والأطروحات

01- بن بلغيث المدني، اهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولي رسالة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية الجزائر، 2004 .

02- بن مولاي زينبن تقييم الاصول المادية الملموسة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المدية 2009.

03- بخيت عيسى طبيعة عقد الايجار التمويلي وحدوده القانونية، مذكرة ماجستير كلية الحقوق، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2011.

04- بارود احمد توفيق معوقات تطبيق نظام التاجير التمويلي كاداة لتمويل المشروعات الاقتصادية دراسة تطبيقية لمؤسسات مالية غير مصرفية العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2011.

05- محمد سفير، الافصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية المدية،2008

06-جيلالي ياسمينة، المحاسبة عن التكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 .

07- عقاري مصطفى، مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، اطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2005.