



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

**المعالجة المحاسبية للأصول غير جارية
دراسة حالة شركة التاج الذهبي بالوادي**

تحت إشراف:
د.أ/ سالمى محمد دينوري
مشرف مساعد
د.سردوك فاتح

من إعداد الطلبة:
- لقصير لخضر
- خلايفه نصر
- فار سليم
- بن الصغير اعمار

أعضاء لجنة المناقشة

المؤطر	المؤطر المساعد	المقيم الأول	المقيم الثاني
د.أ.سالمى محمد دينوري	د.سردوك فاتح	د.صالح حميداتو	أ.يحيى لخضر

الموسم الجامعي: 2020/2021

إهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى المبعوث رحمة للعالمين سيدنا ومولانا وحبیبنا
رسول الله صلى الله عليه وسلم
ثم إلى الوالدين الکریمین عنوان الوفاء ورمز التضحية والعطاء اللذان ربیانی
صغیرا وأرشدانی کثیرا وشجعانی علی طلب العلم، فاللهم ارحمهما فی الدنیا
والآخرة وبارک فی عمرهما.
إلى کل أفراد عائلتي وجميع الإخوة والأخوات کل باسمه الذین عملوا معی عبء
ومشقة الانشغال بهذه الرسالة.
إلى أستاذي الکریم المشرف الدكتور بن عمر البشير والی کل أساتذتي الکرام فی
کل الأطوار التعليمية.
إلیهم جميعا اهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه نحمده ونشكره كثيرا على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع.

اللهم انا نسالك خير المسألة وخير الدعاء وخير النجاح وخير العمل والثواب وخير الممات وثبتنا على دينك وثقل موازين حسناتك وثبت ايماننا وارفع درجاتنا في الجنة وصلى الله وسلم على خير الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم اما بعد.

نتوجه بجزيل الشكر الى كل من قدم لنا يد العون من الاساتذة الكرام وكل من ساعدنا من بعيد او قريب في انجاز هذه المذكرة ثم نتقدم بالشكر الجزيل والخاص الى الاستاذة الكرام سالمى محمد الدينوري و بن عمر البشير الذين لم يدخر جهدا لمساعدتنا في انجاز هذا العمل من خلال مساندتهم ودعمهم لنا من خلال توجيههم ونصائحهم القيمة وعلى المجهودات التي بذلوها معنا طيلة السنة.

ملخص الدراسة

يتمحور موضوع الدراسة حول المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، و تمت الدراسة من خلال عرض كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية من حيث التقييم و الاهتلاك و بيان مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر وليد الاصلاحات في الجزائر لما تمليه معايير المحاسبة الدولية و جاء من اجل سد الثغرات الموجودة في سابقه و تم تطبيق ما جاء به على المؤسسة الاقتصادية.

و بعد تقديم المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع جاءت الدراسة العلمية كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على المؤسسة "مؤسسة التاج الذهبي بالوادي" و ابراز مشاكل التقييم التي تواجه المؤسسة في تقييمها لأصولها الغير جارية تم التواصل الى ان مؤسسة التاج الذهبي تلتزم بالمعالجة المحاسبية لأصولها الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي و ما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

الكلمات المفتاحية : الاصول الثابتة ، المعايير المحاسبية ، الاهتلاك ، التقييم ، النظام المحاسبي المالي.

Le sujet de l'étude s'articule autour du traitement comptable des actifs non courants selon le système de comptabilité financière, et l'étude a été réalisée en présentant comment le traitement comptable des actifs non courants en termes d'évaluation et d'amortissement et l'étendue de la réponse du système de comptabilité financière, qui est le produit des réformes en Algérie, tel que dicté par les normes comptables internationales et Il est venu pour combler les lacunes de son prédécesseur, et ce qu'il a apporté a été appliqué à l'institution économique.

Et après avoir présenté les concepts théoriques liés au sujet, l'étude scientifique est venue comme une tentative de laisser tomber l'aspect théorique sur l'institution "Golden Crown Foundation in the Valley" et de mettre en évidence les problèmes d'évaluation auxquels l'institution est confrontée dans son évaluation de ses non- actifs courants Il a été communiqué que la Golden Crown Foundation s'engage à traiter ses actifs non courants conformément au système comptable financier et conformément aux normes comptables internationales.

Mots-clés : immobilisations, normes comptables, amortissement, valorisation, système de comptabilité financière.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
	الاهداء
	الشكر والعرفان
	ملخص الدراسة
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
أ-ب-ج	المقدمة
3	الفصل الاول : الادبيات النظرية وقراءة في المعايير المحاسبية الدولية
3	المبحث الاول : عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية
3	المطلب الاول : نبذة تاريخية عن المعايير المحاسبية الدولية
5	المطلب الثاني : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
5	المطلب الثالث : لجنة المعايير المحاسبية الدولية
7	المطلب الرابع : قائمة المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي
10	المبحث الثاني : قراءة في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
10	المطلب الاول : المعيار الدولي رقم 16 الممتلكات والتجهيزات و المعدات
13	المطلب الثاني : العيار المحاسبي الدولي رقم 36 تدني او انخفاض في قيمة الاصول
14	المطلب الثالث : المعيار الدولي رقم 38 الموجودات الغير ملموسة
17	المطلب الرابع : المعيار الدولي رقم 40 العقارات الموظفة
20	الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
20	المبحث الاول : دراسة حول التثبيات الغير جارية
20	المطلب الاول : التثبيات المعنوية
27	المطلب الثاني : التثبيات العينية
41	المطلب الثالث : التثبيات بشكل امتياز و التثبيات قيد الانجاز وحالات خاصة في الحصول على التثبيات العينية والمعنوية
50	المطلب الرابع : التثبيات المالية الغير جارية
55	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في نهاية السنة
55	المطلب الاول : عموميات حول الاهتلاك
61	المطلب الثاني : خسائر القيمة على الاصول الغير جارية
64	المطلب الثالث : التنازل عن الاصول الغير جارية
67	المطلب الرابع : التقييم البعدي للتثبيات العينية والمعنوية بعد الادراج الاولي في الحسابات
73	الفصل الثالث : دراسة حالة الشركة التاج الذهبي بالوادي
73	المبحث الاول : نبذة عامة عن الشركة
73	المطلب الاول : تعريف الشركة ونشأتها وتطورها
75	المطلب الثاني : مهام الشركة واهدافها
75	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي
78	المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية " دراسة حالة "
78	المطلب الاول : عرض الاصول الغير جارية
78	المطلب الثاني المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
85	الخاتمة

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
8	قائمة المعايير المحاسبية الدولية	1
8	قائمة معايير الابلأغ المالي	2
9	قائمة التفسيرات معايير الابلأغ المالي	3
28	حسابات التثبيات المادية	4
31	تحديد عناصر تكلفة المباني	5

المقدمة

المقدمة

ان التحول والتطور المحاسبي ما هو الا نتيجة للتطور والتحول الاقتصادي ومن خلال اتساع وانفتاح النشاطات الاقتصادية ارتفاع الشركات الدولية شركات متعددة النشاطات وانتشارها وظهور بيئة اقتصادية جديدة لا تهتم بالحدود الجغرافية تمثل طبيعة الاعمال الدولية مع انتقال للسلع والخدمات ورؤوس الاموال، ما أدى الى ظهور مشاكل محاسبية تتمثل في عدم التجانس في فئات مستعمل القوائم المالية وتباين الانظمة المحاسبية بين الدول لهذا بذل المهتمون بالمحاسبة من مفكرين ومنظرين ومهنيين ومجهودات بهدف مجابهة هذه المعوقات وايجاد تقارب وتوافق في النظم المحاسبية المحلية والدولية ، وقد توجت هذه المجهودات بظهور منظمات وهيئات محاسبية مثل لجنة المعايير الدولية تهدف الى ايجاد معايير محاسبية تحقق حاجة المستخدمين للمحاسبة في بيئة الاعمال الدولية

لقد تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي سنة 2010 الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سعيا منها لمواكبة التغيرات ودخول عالم السوق الحرة حيث يعتبر هذا النظام وليد تخلي الجزائر على النظام المحاسبي الوطني الذي يتوافق مع الاقتصاد الموجه ، ويمكن القول ان النظام المحاسبي المالي جاء بمفاهيم وطرق واساليب محاسبية جديدة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث تصنيف عناصر الميزانية الاصول والخصوم وكذلك المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية ، وانطلاقا من الاهمية البالغة التي تكتسبها المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية يمكن طرح الاشكالية التالية

ماهي المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وكيف يتم تطبيقها وفق النظام المحاسبي المالي ؟
ويمكن طرح الاشكاليات التالية :

- ماهي المعايير المحاسبية التي تهتم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية ؟
- مالمقصود بالنظام المحاسبي المالي وكيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية ؟
- كيف تتم المعالجة المحاسبية للحصول على الاصول الغير جارية وهل تتوافق مع النظام المحاسبي المالي ؟
- ماهي طرق الاهتلاك المعتمدة في المؤسسة ؟

الفرضيات :

- توجد بعض المعايير التي تهتم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية
- النظام المحاسبي المالي نظام حديث التطبيق في الجزائر حيث يستجيب لمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .
- المعالجة المحاسبية للحصول على الاصول الغير جارية في المؤسسة بما يتوافق النظام المحاسبي المالي .
- المؤسسة تتبع احد طرق الاهتلاك التي نص عليها النظام المحاسبي المالي .

اهمية الدراسة :

تكمن اهمية الدراسة في الاهمية البالغة للمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية داخل المؤسسة الاقتصادية وتأثيرها على المعلومات المحاسبية كما ان الدراسة سلطت الضوء على تقييم الاصول الغير

جارية في نهاية الدورة المحاسبية ، الاهتلاك واعادة تقييم التي تعد نقطة ضعف تعاني منها المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر .

حدود الدراسة :

ارتبطت الدراسة بحدود زمنية ومكانية كما يلي :

الحدود المكانية : تمت الدراسة التطبيقية في " مؤسسة التاج الذهبي بالوادي " التي قمنا بدراسة حالة بعض اصولها الغير جارية ومعالجتها المحاسبية .

الحدود الزمنية : تمت الدراسة خلال النصف الثاني من الموسم الجامعي 2021/2020 اما الدراسة التطبيقية فكانت خلال بداية شهر ماي من سنة 2021

الدراسات السابقة :

بعد اطلاعا على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية ركزنا على الدراسات الاكثر قربا وحداثة والاشد رابطا بموضوعنا كما يلي :

الدراسة الاولى : دراسة **داشير مليكة** مذكرة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2015-2016 بعنوان التوافق المحاسبي بين النظام المالي والمعايير المحاسبية الدولية في معالجة التثبيات – دراسة حالة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - هدفت هذه الدراسة الى عرض معالجة التثبيات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وهذا من اجل ابراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي بالمعايير محاسبية الدولية

الدراسة الثانية : دراسة الباحث **الهادي قريرة** ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي - جامعة حمه لخضر – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الموسم الجامعي 2014-2015 بعنوان **المعالجة المحاسبية للتثبيات الملموسة والغير ملموسة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي الجديد** – دراسة حالة سونلغاز – مديرية التوزيع فرع الوادي -

الاشكالية المطروحة كيف تتم المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة والغير ملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي ؟

الدراسة الثالثة : دراسة الباحث **عبد الكامل بن عمر** ، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي

-جامعة الوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – الموسم الجامعي 2013-2014 بعنوان **المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي** – دراسة حالة شركة سونلغاز فرع الوادي – الاشكالية المطروحة كيف تتم المعالجة للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي SCF ؟

صعوبات الدراسة :

-صعوبة ايجاد مؤسسة تحتضن الطالب لإجراء الدراسة الميدانية رغم وجود مؤسسات متعاقدة مع الجامعة مما يطرح تساؤلات ما الهدف من تلك العقود اذا كانت المؤسسات لا ترحب بالطالب .

- صعوبة الدراسة التطبيقية حيث ان مفهوم التحفظ السائد والمبالغ فيهم قبل العاملين في المؤسسات يصعب من مهمة الحصول على المعلومات اللازمة التي نوظفها في دراستنا التطبيقية .

هيكل الدراسة : قصد الالمام بجوانب الموضوع والاجابة عن الاشكالية والتساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة الى ثلاث فصول كما يلي

الفصل الاول الادبيات النظرية وقراءة في المعايير المحاسبية الدولية في هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي مع تقديم اهم التعاريف التي تطرقت على ماهية المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في هذا الفصل تناولنا دراسة حول التثبيات الغير جارية والمعالجة المحاسبية لها في نهاية السنة مع التركيز على الطرق والاساليب المحاسبية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي .

الفصل الثالث دراسة حالة " مؤسسة التاج الذهبي بالوادي " في هذا الفصل تم التطرق الى الأصول الغير جارية في المؤسسة اسقاط الجوانب التي تناولناها في الجانب النظري للمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية على بعض تثبيات المؤسسة محل الدراسة .

الفصل الاول :
الأدبيات النظرية وقراءة في
المعايير المحاسبية الدولية

الفصل الاول : الادبيات النظرية وقراءة في المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للتقارب الذي تشهده التجارة العالمية والتوجه الجديد الذي تتبناه جل الهيئات المحاسبية والمحلية حول ضرورة ايجاد طرق واساليب محاسبية تهدف الى توحيد المحاسبة الدولية ، وسعيا لمواكبة التطورات الدولية وخاصة بعد التغيرات التي حدثت للاقتصاد الوطني بعد التحول من النظام الاشتراكي الى النظام الرأسمالي وجب على الجزائر تغيير نظامها المحاسبي تماشيا مع متطلبات النظام الرأسمالي ومتطلبات السوق .

سنتطرق في هذا الفصل الى المعايير المحاسبية الدولية وهيئتها وبعدها ندخل الى عمق دراستنا الاساسية المتمثل في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية

المبحث الأول :عموميات حول المعايير المحاسبة الدولية

تعتمد المحاسبية الدولية في معاملة البيانات والمعلومات المالية في مختلف المؤسسات التي تنشط في الساحة الدولية على جملة من المعايير التي تلقى قبولا عاما وتسمى بالمعايير المحاسبية الدولية و التي سنتطرق لها في هذا المبحث حيث سنتطرق إلى نبذة تاريخية حول المعايير الدراسية الدولية و مفهومها و سنتذكر في المطلب الثالث لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفي المطلب الرابع قائمة لآخر إصدارات العام الدولية و الإبلاغ المالي .

المطلب الأول :نبذة تاريخية عن المعايير المحاسبية الدولية .

في هذا المطلب نحاول سرد تاريخ المعايير المحاسبية الدولية و نشأتها بهدف توضيح الرؤيا أكثر عن المعايير المحاسبية الدولية وتبيان أهميتها .

أولا :نشأة لجنة المعايير المحاسبة الدولية .

أنشأت لجنة معايير المحاسبية الدولية في عام 1973 نتيجة لاتفاق بين الهيئات المهنية في عشر دول و هي استراليا، فرنسا، كندا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة المعايير المحاسبة الدولية إلى 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة⁽¹⁾ .

وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضى أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل، كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية ، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية، وقد أصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس اعتبار من 1 يناير 1986 .

وفي عام 1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين ومن الجدير بالذكر انه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام 1977 بهدف تنمية

و تطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم⁽²⁾ .

(1) - أحمد محمد أبو شمالية، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، بمكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،الأردن،ط1، 2010،ص 09 .

(2) - أحمد محمد أبو شماته، مرجع سابق، ص 10 .

بناءً الاتفاقية المبرمة بين المنظمتين فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير أطر عامة تحكم الجوانب الفنية و الأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة، وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية كما يلتزم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبية الدولية، ومن القسم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة وبموجب هذه الاتفاقية فإن كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء بصورة تلقائية في لجنة المعايير المحاسبية الدولية⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى قرار التعاون بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالي كأخلاقيات المهنة وشوكا الفنية، وكذلك في العناصر التي تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة⁽²⁾.

ثانيا : نشأة مجلس معايير المحاسبة الدولية TASB .

في الخامس العشرين من يناير 2001 تم الإعلان عن تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي يتكون من ثلاثة عشر عضو بالإضافة إلى رئيس المجلس " 14 عضو بالرئيس " على أن يتم اختيار أعضاء المجلس من قبل هيئة الأمناء التابعة لهيئة معايير المحاسبة الدولية، ولقد تم اختيار هؤلاء الأعضاء من بين أكثر من 200 عضو :وفترة تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبية الدولية تبلغ خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة على أن يتم تعيين وحلال المجلس بطريق التعاقب أي يتم إحلال المجلس مرة واحدة⁽³⁾.

ويمكن القول أن مهمة يخلى معايير المحاسبية الدولية تكمن في الدخول في شراكة مع المجالس المحلية أو الوطنية لإعداد ووضع المعايير المحاسبية حيث إن هذه الشراكة من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق أقصى درجة من الشفافية و الوضوح للتقارير المالية نتيجة التطبيق أسلوب محاسبي موحد للمحاسبة عن وقائع والعمليات بصرف النظر عن المكان الجغرافي لوقوعها مما يؤدي إلى إزالة العوائق والعراقيل والتي تعيق من نمو الاقتصاد العالمي وذلك عن طريق تطبيق معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي شريطة أن تكون عالية الجودة ، وبدأ مجلس معايير المحاسبية الدولية أعماله في أبريل من عام 2001م⁽⁴⁾.

(1) - أحمد محمد أبو شماته، مرجع سابق، ص 10.

(2) - نفس المرجع، ص 10 .

(3) - محمد عبد الحميد محمد عطية موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول ، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص 25 .

(4) - نفس المرجع، ص 25 .

المطلب الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية .

هناك عدة تعاريف تشرح مفهوم المعايير المحاسبة الدولية لكن نكتفي بذكر تعريفين فقط وذلك حسب مقتضيات الدراسة وتحتها للإطالة .

التعريف 01 : "المعيار المحاسبي هو قياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي المنشأة ونتائج أعمالها" (1) .

التعريف 02: " عبارة عن بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبة معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وتموجية يتم تحديد الوسيلة المناسبة لقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر التحديد نتائج الأعمال وعرض المركز لتلك الوحدة، وعادة ما يلقي هذا المعيار قبولا على المستوى المحلي والإقليمي والدولي" (2) .

واستنتاجا من التعريفين السابقين يمكن القول أن المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من القواعد و المبادئ والأسس المحاسبية تهدف إلى تحديد أساليب وطرق القياس الإفصاح لمعالجة وعرض القوائم المالية والأحداث التي لها تأثير على المركز المالي للمنشأة يتم إصداره من هيئة مخولة لذلك ويلقى قبولا عاما .

المطلب الثالث: لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمثل لجنة المعايير الدولية جهة مستقلة، غير تابعة لأي حكومة معينة أو منظمة مهنية .الغاية الرئيسية لها تحقيق التوحيد المحاسبي في المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منظمات الأعمال والجهات الأخرى في أنحاء العالمي والمهتمة بالعمل المحاسبي والتقارير المالية(3)

أولا :أهداف لجنة المعايير المحاسبة الدولية .

يمكن تلخيص أهداف لجنة المعايير الدولية في عدة نقاط هي(4) :

- تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية وقابليتها للفهم والقبول الدولي، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية و تتمتع بقدر كبير من شفافية و القدرة على

المقارنة، وذلك بهدف مساعدة المشاركين في الأسواق العالمية و المستخدمين الآخرين في القدرة على اتخاذ القرارات الاستثمارية الفاعلة .

- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير .

- مراعاة الاحتياجات الخاصة للشركات متوسطة وصغيرة الحجم والاقتصاديات الناشئة .

- العمل على تحويل معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التقارير المالية، ومعايير

المحاسبة الوطنية إلى حلول ذات جودة عالية وذلك عن طريق وجود مجموعة واحدة من المعايير المقبولة على المستوى الدولي .

(1) - مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد - الإطار التصوري، مطبعة مزوار، على الوادي، ط1، 200، ص 09.

(2) - براقبي التجاني، دراسة اثر الضخم على النظرية التقليدية المحاسبة مع نموذج مقترح الاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2005، ص 04

(3) - وليد عبد القادر وحسام الدين خدّاش ، المعايير المحاسبية الدولية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، 2013 ، ص 49 .

(4) - محمد عبد الحميد، محمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 22 .

ثانيا :تنظيم لجنة المعايير المحاسبية الدولية

منذ عام 1983 ضمت لجنة المعايير الدولية جميع الجهات المحاسبية المهنية و الذين هم أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين .وبالتالي أصبح في لجنة المعايير الدولية أكثر من مئة دولة يمثلون أكثر من مئة محاسب⁽¹⁾ .

تعد لجنة المعايير الدولية اجتماعا يضم جميع الأعضاء كل سنتين ونصف، وعلى الرغم من أن لجنة المعايير الدولية قد تأسست عام 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين أسس عام 1977 ، فان تكوين الاتحاد الدولي للمحاسبين قد أضاف بعدا عالميا، تستفيد منه اللجنة في الحصول على تفويض واسع⁽²⁾ . وتحافظ اللجنة على استقلاليتها عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، عن طريق وجود دستورها الخاص بها والذي لا يمكن تغييره إلا باجتماع الأعضاء، إلا أن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين يكون مسؤولا عن انتخاب المؤسسات المهنية والتي تكون أعضاء في مجلس لجنة المعايير الدولية⁽³⁾ .

1- مجلس المعايير المحاسبية الدولية : يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من ثلاثة عشر بلدا " أو مجموعة من البلدان " معينين من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن أربع منظمات مهمة في وضع التقارير المالية، ويمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثلا أو اثنين ومستشارا فنيا لحضور اجتماعات المجلس وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وقده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير، وتكون عضوية المجلس لفترة زمنية أمدها سنتان ونصف . وطبقا لدستور اللجنة فان أعضاء اللجنة يفوضون المسؤوليات، وليس نشاطات اللجنة إلى المجلس⁽⁴⁾ . وتكون للمجلس المسؤولية المباشرة عن العمل الفني للجنة بما فيها المصادقة على مسودات العرض والمعايير الدولية؛ وفي عام 1995 أعيد تنظيم مجلس اللجنة لإعطاء تمثّل أوسع للدول النامية .

2- المجلس الاستشاري :

تكون المجلس الاستشاري بناء على توصية في فريق عمل قام بدراسة هيكل اللجنة، وأعضاء المجلس الاقتصادي أشخاص لهم إنجازات عالية، وفي مراكز عليا ، ومن خلفيات متنوعة مثل المحاسبة، ورجال أعمال بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية، ودور المجلس تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى للقيام بالاتي⁽⁵⁾ :

- المراجعة و التعليق على استراتيجية المجلس وخططه ليكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.

- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله .
- تشجيع مشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى .

- البحث عن الحصول على تمويل العمل للجنة، بطريقة لا تضعف من استقلاليتها .
- مراجعة موازنة اللجنة وقامتها المالية .

ويعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية موضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة في أو التأثير على هذه القرارات .

(1) - وليد عبد القادر حسام الدين خدّاش، مرجع سبق ذكره ،ص 49 .

(2) - نفس المرجع،ص،49 .

(3) - نفس المرجع، ص 50 .

(4) - نفس المرجع، ص 50 .

(5) - نفس المرجع ،ص 50 .

3- المجموعة الاستشارية : تأسست المجموعة الاستشارية عام 1981 وذلك من أجل تقديم النصح للمجلس في جميع الجوانب المتعلقة برنامج عملها وخططها وأولوياتها .وبالتالي فإن المجموعة الاستشارية تلعب دورا أساسيا في قول لجنة المعايير الدولية، وهي تضم في عضويتها ممثلين من المنظمات دولية تمثل مغذي ومستخدمي القوائم المالية، ومنظمات حكومية دولية ووكالات تطوير وأكاديميين وجهات وضع المعايير .وتعمل لجنة المعايير مع المجموعة الاستشارية في الحصول على قبول المعايير، ومقابلة احتياجات المستخدمين المهمة⁽¹⁾ .

ثالثا :الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة المعايير :

يمكن للقارئ من خلال ما يلي التعرف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي⁽²⁾ :

يقع على قمة هذا الهيكل مجلس الأوصياء أو الأمناء السابق الحديث عنه ، وعددهم 22 وصي، ويقومون بالإشراف على الرئيس التنفيذي للمؤسسة .

الرئيس التنفيذي للمؤسسة :يعد بجل معايير محاسبية هو الرئيس التنفيذي لمؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية وذلك عن طريق اختيار أحد أعضاء الذين يعملون كامل الوقت كرئيس تنفيذي للمؤسسة يرأس الهيكل التنظيمي لها بالإشراف من قبل مجلس الأوصياء .

نائب الرئيس التنفيذي :هو عضو من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الذين يعملون كامل الوقت والذي ينوب عن الرئيس التنفيذي عند تغيبه لأسباب خارجية كالمرض مثلا .

مجلس المعايير المحاسبة الدولية والذي يتكون من 14 عضو بما فيهم الرئيس .

لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية: والتي تتكون من 13 عضوا ويكون رئيسها من الخارج كأن يكون عضوا من مجلس معايير المحاسبة أو من المناصب الوظيفية العليا، ويختار أعضائها بمجلس الأوصياء .

المجلس الاستشاري : يتكون من 49 عقبا فأكثر .

مدير الأنشطة الفنية : يعد من أحد كبار الموظفين داخل المؤسسة ولكنه ليس عضوا من أعضاء مجلس معايير المحاسبة، ويعينه الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء، ويحق له حضور مناقشات محل معايير المحاسبة أو لجنة التفسيرات والتي قد يترأسها ولكن لا يحق له التصويت على القرارات المتخذة .

مدير العمليات :يتم تعيينه من قبل الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء .

المدير التجاري : يتم تعيينه من قبل الرئيس التنفيذي بالتشاور مع مجلس الأوصياء، ويكون مدير العمليات و مدير التجاري مسؤولا عن المنشورات وحقوق التأليف و الإتصالات والإدارة تحت إشراف المدير التنفيذي و عن جمع الأموال تحت إشراف مجلس الأوصياء .

الموظفون : وهم الأفراد العاملون في الشق الإداري لدى مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية .

المطلب الرابع :قائمة المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي .

سننظر في هذا المطلب إلى قائمة المعايير الدولية سارية المفعول وكذا معايير الإبلاغ المالي و التفسيرات الصادرة عن هيئة المعايير الدولية .

(1) - وليد عبد القادر وحسام الدين خاش ، مرجع سابق، ص 51 .
(2) - محمد عبد الحميد، محمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 33/31 .

أولاً : قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) :
الجدول رقم : (01) : قائمة المعايير المحاسبية الدولية

قائمة المعايير المحاسبية الدولية	
01	معيار المحاسبة الدول : 1 : عرض القوائم المالية
02	معيار المحاسبة الدولي : 2 : المخزون
03	معيار المحاسبة الدولي : 7 : قائمة التدفقات النقدية
04	معيار المحاسبة الدولي : 8 : السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء
05	معيار المحاسبة الدولي : 10 : الأحداث بعد فترة التقرير
06	معيار المحاسبة الدولي : 12 : ضرائب الدخل
07	معيار المحاسبة الدولي : 16 : العقارات ، الآلات و المعدات
08	المعيار المحامي الدولي : 17 : عقود الإيجار
09	المعيار المحاسبي الدولي : 19 : منافع الموظف
10	المعيار المحاسبي الدولي : 20 : المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدة الحكومية
11	المعيار المحاسبي الدولي : 21 : آثار التغيرات في أسعار الصرف في العملات الأجنبية
12	المعيار المحاسبي الدولي : 23 : تكاليف الاقتراض
13	المعيار المحاسبي الدولي : 24 : الإفصاحات عن الطرق في العلاقة
14	المعيار المحاسبي الدولي : 26 : المحاسبة و التقرير من قبل خطط منافع التقاعد
15	المعيار المحامي الدولي : 27 : القوائم المالية المنفصلة
16	المعيار المحامي الدولي : 28 : استثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
17	المعيار المحاسبي الدولي : 29 : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح
18	المعيار المحاسبي الدولي : 32 : الأدوات المالية : العرض
19	المعيار المحاسبي الدولي : 33 : ربحية السهم
20	المعيار المحاسبي الدولي : 34 : التقرير المالي الأولي
21	المعيار المحاسبي الدولي : 36 : الهبوط في قيمة الأصول
23	المعيار المحاسبي الدولي : 37 : المخصصات و الالتزامات المحتملة و الأصول المحتملة
24	المعيار المحاسبي الدولي : 38 : الأصول الغير ملموسة
25	المعيار المحاسبي الدولي : 40 : العقارات الاستثماري
26	المعيار المحاسبي الدولي : 41 : الزراعة

المصدر : مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2017 ، ص 15

ثانياً : قائمة معايير الإبلاغ المالي (IFRS)

الجدول رقم : (02) : قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي

قائمة المعايير الدولية للإبلاغ المالي	
01	المعيار الدولي للتقرير المالي : 1 : تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة
02	المعيار الدولي للتقرير المالي : 2 : الدفع على أساس السهم
03	المعيار الدولي للتقرير المالي : 3 : تجميع الأعمال
04	المعيار الدولي للتقرير المالي : 4 : عقود التأمين
05	المعيار الدولي للتقرير المالي : 5 : الأصول الغير متداولة بها للبيع و العمليات غير المستمرة
06	المعيار الدولي للتقرير المالي : 6 : استكشاف الموارد المعدنية وتقويتها
07	المعيار الدولي للتقرير المالي : 7 : الأدوات المالية : الإفصاحات
08	المعيار الدولي للتقرير المالي : 8 : القطاعات التشغيلية

09	المعيار الدولي للتقرير المالي :9 : الأدوات المالية
10	المعيار الدولي للتقرير المالي : 10 : القوائم المالية الموحدة
11	المعيار الدولي للتقرير المالي : 11 : الترتيبات المشتركة
12	المعيار الدولي للتقرير المالي : 12 الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى
13	المعيار الدولي للتقرير المالي : 13 قياس القيمة العادلة
14	المعيار الدولي للتقرير المالي : 14 الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
15	المعيار الدولي للتقرير المالي : 15 الإيراد من العقود مع العملاء
16	المعيار الدولي للتقرير المالي : 16 عقود الإيجار

المصدر: مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017
ص 16

ثالثا : قائمة التفسيرات المعايير الإبلاغ المالي

الجدول رقم : (03) قائمة التفسيرات المعايير الإبلاغ المالي

	قائمة التفسيرات المعايير الإبلاغ المالي
01	تفسير (IFRIC) 1: تغييرات في الالتزامات القائمة بالإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المتشابهة .
02	تفسير (IFRIC) 2: أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية و الأدوات المتشابهة .
03	تفسير (IFRIC) 4 : تحديد ما إذا كان ترتيب ما ينطوي على عقد الإيجار .
04	تفسير (IFRIC) 5 :الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة و الإعادة إلى الحالة الأصلية و الإصلاح البيئي .
05	تفسير (IFRIC) 6: الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة - نفايات الأجهزة الكهربائية و الإلكترونية .
06	تفسير (IFRIC) 7: تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبية الدولي 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح .
07	تفسير (IFRIC) 10: التقرير المالي الأولي و الهبوط .
08	تفسير (IFRIC) 12: ترتيبات امتياز الخدمة العامة .
09	تفسير (IFRIC) 14: الحد على أصل المنفعة محدد ومتطلبات الحد الأدنى من التمويل و التداخل بينهما .
10	تفسير (IFRIC) 16: التحوطات لصافي استثمار في عملية أجنبية .
11	تفسير (IFRIC) 17: توزيعات أصول غير نقدية على الملاك .
12	تفسير (IFRIC) 19: إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية .
13	تفسير (IFRIC) 20: تكاليف إزالة الطبقة السخرية أو الترايبية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي.
14	تفسير (IFRIC) 21: الرسوم .
15	تفسير (IFRIC) 22: المعاملات بعملة أجنبية و العرض المستلم أو المدفوع مقدما .
16	تفسير (SIC) 10: المساعدة الحكومية - عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية .
17	تفسير (SIC) 15: عقود الإيجار التشغيلي - الحوافز .
18	تفسير (SIC) 25: ضرائب الدخل - التغييرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها .
19	تفسير (SIC) 27 : تقويم جوهر المعاملات التي تأخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار .
20	تفسير (SIC) 29: ترتيبات امتياز الخدمة العامة : الإفصاحات .
21	تفسير (SIC) 32: الأصول غير الملموسة - تكاليف الموقع الإلكتروني .
22	المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم .

المصدر: مؤسسة المعايير الدولية و الإبلاغ المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017ص 17.

المبحث الثاني: قراءة في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بمعالجة المحاسبية للأصول غير جارية .

تعد المعايير المحاسبية الدولية هي المرجع بالنسبة للنظام المحاسبي المالي ما يحتم علينا كباحثين ضرورة فهم أكثر للمعايير المحاسبية الدولية إذا ما أردنا فهم و التعمق أكثر في النظام المحاسبي المالي لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية حيث سنتناول المعيار الدولي رقم 16 و المعيار الدولي رقم 36 و المعيار رقم 38 .

المطلب الأول :المعيار الدولي رقم"16 " IAS "الممتلكات التجهيزات والمعدات:
يتناول العيار الدولي رقم 16 الممتلكات و التجهيزات و المعدات .

أولا :طبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم16 : IAS16 الممتلكات التجهيزات والمعدات "
تمثل الممتلكات، التجهيزات و المعدات الأصول المادية التي تحتفظ بها المؤسسة لاستخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة ومن بين الأمثلة لهذه الاستثمارات الأراضي، المباني، الآلات، السفن، الطائرات والسيارات، الأثاث والتركيبات و المعدات المكتبية .وتمثل مجموعة الممتلكات، التجهيزات و المعدات تصنيفا للاستثمارات ذات الطبيعة والاستخدامات المتشابهة في عمليات المؤسسة⁽¹⁾

ثانيا :مجال تطبيق المعيار :

يطبق هذا المعيار في معالجة الممتلكات والتجهيزات والمعدات محاسبيا، باستثناء تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر معالجة محاسبية مختلفة، بحيث لا يطبق هذا المعيار على الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة، استكشاف واستخراج المعادن و النفط و الغاز الطبيعي وما شابهها من موارد غير متجددة⁽²⁾ .

ثالثا :الاعتراف بالممتلكات، التجهيزات و المعدات⁽³⁾ :

يمكن اعتبار الممتلكات والتجهيزات و المعدات أصلا في الحالات التالية :

- حينما يحتمل أن تتدفق إلى المؤسسة منافع اقتصادية متعلقة بالأصل .
- عندما يمكن قياس تكلفة الأصل على المؤسسة بشكل موثوق به .

رابعا :كيفية قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات :

1- سعر الكلفة في حالة الاقتناء : تشمل تكلفة الممتلكات، التجهيزات والمعدات ثمن شرائها، الذي يتضمن الرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع، وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود، و يطرح أي خصومات تجارية للوصول إلى ثمن الشراء، ومن أمثلة على التكاليف المباشرة تكلفة تهيئة المكان، تكاليف المناولة و التوصيل المبدئية، تكاليف التركيب، الرسوم المهنية مثل مصاريف المهندسين المعماريين، التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب المعيار المحاسبي الدولي 37⁽⁴⁾ .

2- حالة إنتاج الممتلكات ، التجهيزات والمعدات من طرف المؤسسة ذاتها:

تحدد تكلفة الأصل المنتج داخليا باستخدام نفس المبادئ الخاصة باحتساب تكلفة الأصل الذي يتم حيازته , وإذا قامت المؤسسة بتصنيع أصول مشابهة في ظروف العمل العادية فان تكلفة الأصل تكون عادة مشابهة لتكلفة الأصل المنتج للبيع كما هو الحال في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 والخاص بالمخزون وعليه تستبعد الأرباح الداخلية عند تحديد تلك التكلفة، وبالمثل تستبعد قيم الضياع غير العادي

(1) - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009، ص 92.

(2) - نفس المرجع السابق، ص 93 .

(3) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 94 .

(4) - نفس المرجع، ص 95 .

للمواد و الأجور و المصاريف الأخرى من تكلفة الأصل المصنع داخليا، ويحدد المعيار المحاسبي الدولي 23 الخاص بتكلفة الاقتراض معايير محددة يتعين استيفائها حتى يمكن الاعتراف بتكلفة الفوائد كجزء من تكلفة الممتلكات، التجهيزات والمعدات⁽¹⁾.

3- التكلفة في حالة مبادلة الاستثمارات: قد يتم امتلاك الاستثمارات عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع عناصر مختلفة من الممتلكات، التجهيزات والمعدات أو غيرها من الاستثمارات و تقاس تكلفة تلك العناصر بالقيمة العادلة للأصل المستلم و الذي يعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بعد تعديله بأي مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها⁽²⁾.

4- التكلفة اللاحقة: يجب إضافة المصاريف اللاحقة و المتعلقة يعتصر من الاستثمارات التي سبق أن تم الاعتراف ما إلى القيمة الدفترية للأصل عندما يحتمل أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تزيد عن تلك التي تم تحديدها أصلا حسب الأداء النمطي للأصل القائم حاليا سوف تتدفق إلى المؤسسة، أما كافة المصاريف اللاحقة الأخرى فيعترف بها كتكاليف تخص الفترة التي حدثت فيها⁽³⁾.

5- إعادة التقييم: ينبغي أن تتم إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة كما يلي⁽⁴⁾:

القيمة العادلة للأراضي و المباني هي عادة قيمتها السوقية و تحدد هذه القيمة بالتثمين و الذي يجريه خبراء مهنيون أكفاء .

القيمة العادلة لعناصر التجهيزات والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتثمين، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة الخاصة بتلك العناصر أو بسبب أننا نادرا ما تباع إلا كجزء من نشاط مستمر فيتم تقسيمها بالتكلفة الجارية الخاضعة للاهلاك .

يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغييرات في القيمة العادلة لعناصر الاستثمارات موضع إعادة التقييم، فحينما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل جوهري عن قيمة الدفترية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة التقييم أخرى، تواجه بعض عناصر الاستثمارات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة و هذا يتطلب إعادة تقييم سنوية، ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لعناصر الاستثمارات التي لا تواجه تغيرات كبيرة في قيمتها العادلة، وبدلا من ذلك فقد يكفي بإجراء إعادة تقييم كل ثلاث أو خمس سنوات .

خامسا: كيفية حساب الإهلاك :

توزع قيمة الممتلكات، التجهيزات و المعدات القابلة للاهلاك على العمر الإنتاجي له على أساس منظم ينبغي أن تعكس طريقة الامتلاك النمط الذي تستنفذ فيه المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل و يجب الاعتراف بالإهلاك الخاص بكل فترة على أنه من أعباء الدورة إلا إذا كان مدرجا ضمن القيمة المدرجة لأصل آخر⁽⁵⁾.

ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل العوامل التالية :

أ - الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المؤسسة يحدد الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو المخرجات .

ب - التقادم المتوقع الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل برامج الإصلاح والصيانة لدى المؤسسة و العناية و الصيانة للأصل حينما يكون عاطلا .

(1) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 96 .

(2) - نفس المرجع ، ص 97 .

(3) - نفس المرجع ، ص 97 .

(4) - نفس المرجع ، ص 98-99 .

(5) - نفس المرجع ، ص 100 .

ج - يحدث التقادم الفني من تغييرات أو تحسينات في الإنتاج أو عن تغير الطلب في السوق على منتجات أو خدمات الأصل .

د - المحددات القانونية و ما شابها على استخدام الأصل مثل انقضاء تاريخ عقود التأجير المتعلقة بها .
تعتبر الأراضي والمباني استثمارات قائمة بذاتها و يتم التعامل معها بشكل منفصل للأغراض الجانبية حتى لو تم حيازتها معاً، الأراضي عادة لها عمر غير محدود ولذلك لا تمتلك، أما المباني فلها عمر محدد ولذا تعتبر من الاستثمارات القابلة للاهلاك، إن ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها المبني لا يؤثر على تحديد العمر الإنتاجي للمبني .

هناك العديد من طرائق الاهلاك التي يمكن استخدامها لتوزيع القيمة القابلة للاهلاك بشكل منتظم خلال العمر الإنتاجي، وتشمل هذه الطرائق ما يلي:

- طريقة القسط الثابت : تؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء ثابتة على مدى العمر الإنتاجي للأصل .
- طريقة القسط المتناقص : وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء متناقصة على مدى العمر الإنتاجي للأصل

- طريقة مجموع الوحدات : وتؤدي هذه الطريقة إلى احتساب أعباء تعتمد على استخدام المتوقع أو مخرجات

الأصل ويعتمد اختيار الطريقة على نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من ذلك الأصل، وتطبق بطريقة متسقة من فترة لأخرى إلا إذا كان هناك تغييراً في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.

ك- إعادة تقدير العمر الإنتاجي : يجب مراجعة العمر الإنتاجي لعنصر الاستثمارات دورياً، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل أعباء الإهلاك للفترة الجارية و الفترات المستقبلية .

قد يتضح خلال العمر الإنتاجي للأصل أن تقدير العمر الإنتاجي قد أصبح غير مناسباً وكمثال على ذلك امتداد العمر الإنتاجي نتيجة مصاريف لاحقة على الأصل أدت على تحسين ظروف الأصل بشكل يفوق الأداء النمطي المحدد في البداية، وقد تؤدي التغييرات التكنولوجية أو تغييرات في سوق المنتجات على تخفيف العمر الإنتاجي للأصل في هذه الحالات يعدل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل اهتلاك للفترة الحالية و للفترات المستقبلية. يمكن أن تكون لسياسة المؤسسة بشأن الإصلاح والصيانة تأثير على العمر الإنتاجي للأصل، إذ قد تؤدي هذه السياسة إلى إطالة العمر الإنتاجي ولكن تطبيق هذه السياسة لا ينفي الحاجة إلى احتساب الاهلاك .

مراجعة طرائق الإهلاك : يجب مراجعة طريقة و الاهلاك المطبقة على الممتلكات، التجهيزات والمعدات بشكل دوري وإذا كان هناك تغيير جوهري في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من تلك الاستثمارات فيجب تغيير الطريقة بما يعكس الغير في النمط .

6- التنازل عن الاستثمارات :

في الحالات التي يتم فيها التخلي عن الاستثمار يجب أن⁽¹⁾ :

يحذف عنصر الاستثمارات من الميزانية عند التخلص من الأصل أو حينما يسحب من الخدمة بصفة نهائية ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من التخلي عنه .

يتم تحديد المكاسب، والخسائر الناتجة عن استبعاد عنصر من الممتلكات التجهيزات والمعدات بالفرق الصافي العائد من التنازل و القيمة الدفترية للأصل ويجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو أعباء في جدول حسابات النتائج .

(1) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 97 .

المطلب الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 تدني أو انخفاض في قيمة الأصول :

يتناول العيار الدولي رقم 36 تدني أو انخفاض في قيمة الأصول بعد عملية إعادة التقييم في نهاية السنة واختيارات تدني في القيمة السوقية مقارنة بالقيمة الدفترية للأصول وكيفية معالجتها محاسبيا .

أولا :مجال تطبيق المعيار .

ينبغي تطبيق هذا المعيار عند انخفاض قيمة عناصر الأصول باستثناء ما يلي⁽¹⁾ :

- عناصر المخزونات التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الثاني .
- عناصر الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر .
- عناصر الأصول المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون، الأدوات المالية الإفصاح والعرض .

- عناصر الأصول الضريبية المؤجلة التي يتناولها المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر .

- عناصر الأصول الناجمة عن منافع الموظفين التي يتناولها المعيار الدولي التاسع عشر .

يطبق هذا المعيار على الأصول المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه بالقيمة العادلة بموجب المعايير المحاسبية الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبي الدولي السادس عشر، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة بحيث⁽²⁾ .

- إذا كانت القيمة العادلة للأصل في قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل و صافي سعر البيع له في التكاليف المباشرة الإضافية للتنازل عن الأصل .

- إذا كانت تكاليف التنازل ضئيلة فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريبا من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه بالقيمة العادلة ، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للاسترداد .

- إذا لم تكن تكاليف التنازل ضئيلة يكون صافي سعر البيع للأصل المعاد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعاد تقييمه بالقيمة العادلة، وفي هذه الحالة فإنه يعد تطبيق متطلبات إعادة تقييم تطبيق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل.

- إذا تم تحديد القيمة العادلة للأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه بالقيمة العادلة أكبر أو أقل من مبلغه القابل للاسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبيق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن خفض قيمة الأصل .

ثانيا :تحديد الأصل الذي تدنت قيمته حسب المعيار 36 :

على المؤسسة أن تقوم في كل ميزانية بتقييم ما إذا كان هناك أي دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، و إذا وجدت هذه الدلالة يجب على المؤسسة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد ، لتقييم ما إذا كانت توجد أي دلالة على أن أصلا قد تنخفض قيمته يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار المصادر التالية⁽³⁾ :

(1) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 119 .

(2) - نفس المرجع ، ص 120 .

(3) - نفس المرجع، ص 120-121 .

1- مصادر داخلية للبيانات :

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان متوقعا نتيجة التقادم لمرور الوقت أو الاستعمال العادي .
- حدثت تغيرات مهمة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال فترة أو أنها ستحدث على المستقبل القريب لي البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل .
- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادة على السعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة و تخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي .
- المبلغ المسجل الصافي أصول المؤسسة المقدمة للتقارير أعلى من رأسمالية السوقية .

2- مصادر خارجية للبيانات :

- و إذا حدثت تغييرات هامة ذات أثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب ، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، وتشمل هذه التغييرات خططا لإيقاف أو إعادة هيكلة العلمية التي تنتمي إليها الأصل أو التنازل من الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا .
- و توفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي الأصل في أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع، تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه .

المطلب الثالث :المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الموجودات الغير ملموسة .

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة التي يتم التعامل معها بالتحديد في معيار آخر ويلزم هذا المعيار المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس في حال الوفاء بالمعيار المحددة، كما يحدد المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول الغير ملموسة ويتطلب إجراء فحوصات محددة حول الأصول الغير ملموسة⁽¹⁾ .

أولا :قراءة في المعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول الغير ملموسة و الأصول المعنوية .

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون الاعتراف بكل الإنفاق على البحث على أنه أعباء عندما يتم تحمله ، و فيما يلي أمثلة على الأعباء الأخرى التي لا تتسبب في نشوء أصل غير ملموس يمكن الاعتراف به في القوائم المالية⁽²⁾ :

- مصاريف الانطلاق أو مصاريف ما قبل التشغيل .
- مصاريف التدريب و التكوين.
- مصاريف الدعاية و الإشهار .
- مصاريف تغيير موقع أو إعادة تنظيم أو هيكلة جزء من المؤسسة أو كلها يتم الاعتراف بهذه المصاريف على هذه العناصر على أنها أعباء عندما يتم تحملها .

ثانيا : مجال تطبيق المعيار :

ينبغي أن تطبق جميع المؤسسات هذا المعيار الي محاسبة الأصول غير المادية (الموجودات غير ملموسة) باستثناء⁽³⁾

- الأصول الغير مادية التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر .

(1) - وليد ناجي الحياي ، و مجدي أحمد السيد الحمري، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية ، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص 111 .

(2) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 138 .

(3) - شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 138 .

- الأصول المالية التي يتضمنها المعيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون - الأدوات المالية ، الإفصاح و العرض
- حقوق المعادن و الاتفاق على الاستكشاف و التطوير و استخراج المعادن و النفط و الغير الطبيعي و المصادر الغير متجددة المماثلة.
- الأصول الغير المادية التي تتكون في مؤسسات التأمين .

ثالثا : قراءة في أهم الفقرات التي جاء بها المعيار الدولي رقم 38 .

- 1- **الفقرة رقم 3 :** انه قد توجد بعض الموجودات غير ملموسة ضمن شيء مادي مثل الفرد المشغول "في حالة برامج الحاسب الآلي " أو في مستندات قانونية " في حالة التراخيص أو البراءة أو فلم" ، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الموجود الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة و ملموسة موجب معيار الدولي رقم - 16 الممتلكات التجهيزات والمعدات – أو كموجود غير ملموس بموجب هذا المعيار ، فانه يتطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك : برنامج الحاسب الآلي لآلة بتحكم كما الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل دون ذلك البرنامج المحدد يعتبر جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو تجهيزات أو معدات ، وينطبق الشيء نفسه على نظام التشغيل الحاسب الآلي ، وحيث لا تكون البرامج جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج إعلام الآلي على أنها موجود غير ملموس⁽¹⁾ .
- عقارات المستحوز عليه لأغراض البيع .
- العقارات الجارية إنشاؤها أو تطويرها .
- العقارات المستحوز عليها بغرض التأجير في ظل إيجار تشغيلي .
- الأصول البيولوجية .
- حقوق البحث عن المعادن أو الموارد المعدنية .
- الحصة العقارية المستحوز عليها من خلال الإيجارات في ظل إيجارات تشغيلية ولا تستوفي تعريف الاستثمارات العقارية سوف يتم تصنيعها ومحاسبتها على أساس استثمار عقاري بشرط :
 - استقاء باقي معايير تعريف الاستثمار العقاري .
 - الإيجار التشغيلي يتم محاسبته على أساس أنه عقد إيجار تمويلي بموجب IAS 17 .
 - يستخدم المؤجر نموذج القيمة العادلة الموضحة في هذا المعيار للاعتراف بالأصل .
- 2- **الفقرة رقم 6 :** انه قد تحدث استثناءات عن نطاق المعيار المحاسبة الدولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عن مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى . و تنشأ هذه المسائل في الاتفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط و الغاز و الترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية و في حالة العقود بين المنشآت التامين وحملة يواصلها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة على إن هذا المعيار ينطبق على الموجودات الغير ملموسة الأخرى المستخدمة مثل : "برامج إعلام آلي" والإنفاق الأخر مثل " تكاليف بدء العمليات " أو في الصناعات الاستخراجية أو شركات التامين⁽²⁾ .
- 3- **الفقرة رقم 09 :** إنه كثيرا ما تتفق المنشآت المصادر أو تتحمل مطلوبات عند امتلاك أو تطوير أو صيانة أو تحسين المصادر الغير ملموسة مثل⁽³⁾ :

(1) - وليد ناجي الحياي، و مجدي أحمد السيد الحمري، مرجع سابق، ص 112 .

(2) - نفس المرجع، ص 112 .

(3) - نفس المرجع، ص 112 .

المعرفة العلمية والفنية، أو تصميم و تنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة وتراخيص وملكية فكرية ومعرفة بالسوق وعلامات تجارية ب (ما في ذلك الأسماء التجارية وعناوين النشر) و الأمثلة العامة على البنود التي تشملها هذه العناوين العريضة في برامج الإعلام الآلي و البراءات وحقوق التأليف والأفلام السينمائية وبيانات العملاء وحقوق خدمة الرهن وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد والامتيازات و العلاقات مع العملاء والموردين - عملاء و حصة السوق وحقوق التسويق .

4- الفقرة رقم 15: إنه يكون لدى المنشأة فريق من الموظفين الماهرين وقد تكون قادرة على تحديد مهارات موظفين إضافية تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية من التدريب، وقد تتوقع المنشأة أيضا أن يستمر الموظفون في توفير مهاراتهم للمنشأة ليس لها - عادة - سيطرة كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة من فريق من الموظفين المهرة ومن التدريب، لاعتبار أن هذه البنود تلي تعريف الموجود الغير ملموس، والسبب مماثل من غير المحتمل أن تلي إدارة محددة أو موهبة فنية تعريف الموجود الغير الملموس إلا إذا كانت محمية من خلال حقوق قانونية لاستخدامها والحصول على منافع اقتصادية المستقبلية المتوقعة منها، وهي كذلك تلي الأجزاء الأخرى من التعريف⁽¹⁾

المعالجة المحاسبية :

- يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري كأصل إذا :
 - كان من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالاستثمار العقاري إلى المنشأة .
 - كان بالإمكان قياس تكلفة الاستثمار العقاري بشكل موثوق .
- عن القياس المبدئي (التقييم الأول) يتم الاعتراف بالاستثمار العقاري بالتكلفة والذي يتضمن سعر الشراء وتكاليف العملية المرتبطة بها مباشرة ومع ذلك يتم استبعاد المصاريف العامة بالإضافة إلى تكاليف التشغيل الأولية، ويتم تحديد التكلفة بنفس الطريقة مثل الأنواع الأخرى للملكية .
- يحق لأي منشأة عند القياس اللاحق أن تختار لكل استثماراتها باستخدام أي من الآتي :
 - نموذج التكلفة : ويقاس الاستثمار العقاري بالتكلفة ناقصا متجمع الاهتلاك وأي خسائر انخفاض في القيمة .
 - نموذج القيمة العادلة : يقاس الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة وبالنسبة للمكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عند نشأتها، وتعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين طرفين راغبين في صفة وتتم وفقا لآليات السوق .

• يتم تطبيق المبادئ التالي لتحديد القيمة العادلة الخاصة باستثمار العقاري :

- حينما يوجد سوق نشطة على استثمارات عقارية مماثلة ، فإن هذا يكون دليل ملائم عل القيمة المتبقية مع دراسة وتعديل الفروق حسب طبيعة وحالة وموقع العقارات عند الضرورة .
- تم السماح بعمل أساليب تقييم أخرى أكثر واقعية عندما لا يتوافر سوق نشطة .
- في الظروف الاستثنائية، حينما يكون من الواضح أنه قد تم الاستحواذ على الاستثمار العقاري وأن النشأة لكي يكون بمقدورها تحديد القيمة العادلة فإن هذا الاستثمار يتم قياسه باستخدام المعالجة القياسية الأساسية الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ، حين تاريخ التصرف، وتقوم المنشأة بقياس كافة استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة .
- التحويلات من وإلى الاستثمارات العقارية يجب أن تتم عندما يوحد تغيير ما في الاستخدام، ويتم عمل مخصصات خاصة لتحديد القيمة الدفترية المعدلة في تاريخ هذا التحويل .

(1) - نفس المرجع، ص 113.

- تم الاعتراف بالنفقات اللاحقة بعد الاستحواذ على الاستثمار العقاري كمصروفات إذا استوفت معايير الأداء ويتم رسملة هذه النفقات إذا كان من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية وفقا للمعيار الأصلي بالتدفق إلى المنشأة.

- في القيمة الدفترية للأصول المتوقعة عن الاستخدام و المحتفظ بها لحين التصرف بها .
- القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية التي تختلف اختلافا جوهريا عن القيمة الدفترية لهذه الأصول و ذلك في حالة استخدام أسلوب إعادة التقييم .

المطلب الرابع : المعيار المحاسبي الدولي(40) ، العقارات الموظفة

الهدف من المعيار⁽¹⁾

..وصف العالية المحاسبية للاستثمارات العقارية و الإفصاحات العلوية المتعلقة بها، وبالتالي فإن الجوانب المختلفة للمحاسبة من الاستثمارات العقارية يتم مناقشتها من خلال :

* تبويب الاستثمارات العقارية .

* الاعتراف ما كأصل .

* تحديد القيمة الدفترية المعدلة عند :

- القياس البدئي .

- القياس اللاحق

* متطلبات الإفصاح

*نطاق المعيار :

يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 على الاستثمار العقاري ويسمح هذا المعيار للمنشآت بأن تختار إما :

- نموذج القيمة العادلة :أي قياس الاستثمار العقاري من خلال استخدام القيمة العادلة، ويتم الاعتراف في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة .

- نموذج التكلفة :في ظل هذا النموذج فإن الاستثمارات العقارية تقاس بعد القياس المبدئي بالتكلفة المستهلكة (ناقصا أي خسائر انخفاض قيمته متراكمة) وأي منشأة تختار نموذج التكلفة ينبغي أن تفصح عن القيمة العادلة لاستثماراتها العقارية .

المفاهيم الأساسية :

- الاستثمار العقاري :هي العقارات التي يتم الاستحواذ عليها بواسطة المالك أو المؤجر في ظل إيجار تمويلي لكسب إيجارات بغرض زيادة القيمة الرأسمالية أو كلاهما، وأي استثمار عقاري يولد تدفقات نقدية تكون مستقلة بشكل كبير من الأصول الأخرى المستحوذ عليها بواسطة المنشأة .

(1) - طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 341-342-433 .

خلاصة الفصل

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل يمكننا القول ان النظام المحاسبي المالي يشكل خطوة هامة في ترسيخ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي يتماشى مع متطلبات السياسة الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بانفتاحها على اقتصاد السوق والبحث عن استقطاب الاستثمار الاجنبي حيث يوفر النظام المحاسبي المالي حاجات المستثمرين المحليين منهم والاجانب المتمثلة في المعلومات المالية الصادقة التي تمتاز بالشفافية والموثوقية في القوائم المالية .

مما لا شك فيه ان الاصول الغير جارية تمثل الجزء الالهم في حسابات الميزانية والمؤسسة ككل لذا تبنت المعايير المحاسبية عدة معايير للمعالجة المحاسبية لها وايضا نظام المحاسبي المالي اخذ بعين الحسبان هذه الالهمية حيث تناول المعالجة المحاسبية لها بشيء من التفصيل وبها يتماشى ويتوافق مع المعايير المحاسبية .

الفصل الثاني :

**المعالجة المحاسبية للأصول
الغير جارية**

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية

تعرف الأصول على انها مورد يراقبه كيان معين بسبب احداث وقعت في السابق ويترقب من ورائها جني مزايا اقتصادية مستقبلية لصالح الكيان وتعتبر الأصول الغير جارية الجزء الاهم من الأصول اذ تقتنيه المنشأة بهدف التوظيف في النشاط لمدة تزيد عن سنة وسواء كان اصلا معنويا او عينيا او ماليا فانه نتيجة الاحداث الاقتصادية .

سنتطرق خلال هذا الفصل الى دراسة حول التثبيات الغير جارية والمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي .

المبحث الأول : دراسة حول التثبيات الغير جارية

المطلب الأول : التثبيات المعنوية

لا يمكن القول بأن موجودات المؤسسة تتمثل فقط في الموجودات الملموسة، و التي تتميز بوجود مادي سواء كان هذا الوجود حقيقى كالآلات و المباني، أو كان رمزي يتمثل فيما يمكن أن تعنيه وثيقة معينة من ممتلكات مثل الأصول المالية كالنقود و الأسهم 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 .

I- مفهوم التثبيات المعنوية .

1- **التعريف:** حسب النظام المحاسبي المالي و كمرجع للمعيار (IAS38) يعرف التثبيات المعنوي على أنه أصل محدد الهوية، غير نقدي ليس له وجود مادي، يراقبه الكيان و يستعمله في إطار أنشطته العادية⁽¹⁾ .

و من خلال التعريف نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى تكون أمام تثبيات غير ملموس⁽²⁾

- عنصر قابل للتشخيص (محدد): معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله و تحويله، تأجيريه و مبادلاته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من مجموعة . كما يمكن أن يكون محل عقود تنشأ عنها حقوق و التزامات .

و حسب هذا الشرط تستثني شهرة المؤسسة (الشهرة الداخلية "good will interne" لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، و تدخل ضمن التعريف شهرة المحل الخارجية للمؤسسات الأخرى المندمجة) .

- مورد تحت رقابة تحقق المؤسسة من خلاله مزايا اقتصادية و يمكن أن تمنع استفادة الغير منها .

- وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة .

و لإعطاء أمثلة عن الأصول المعنوية يمكن أن نقسمها إلى نوعين هما⁽³⁾ .

✓ تثبيات غير ملموسة التي يكون وجودها محددا، أو لمدة محددة بواسطة القانون، أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الاختراع و حقوق التأليف، وشهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد يمدده معينة .

(1) - ناصر رحال و مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص3 .

(2) - محمد بوتين، مرجع سابق ، ص113 .

(3) - د احمد نور ، مرجع سابق ، ص 570 .

✓ و التثبيات غير الملموسة التي لا يكون وجودها محددا بمدة معينة و التي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عند تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة و الإسم التجاري و تكاليف التنظيم .

2- الاعتراف بالتثبيات المنوية : لتسجيله يشترط توفر شرطين هما⁽¹⁾

الشرط الأول : احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية المرتبطة بالأصل المعني .

الشرط الثاني : إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية .

II المحاسبة عن مرحلة اقتناء التثبيات المعنوية .

أولا : قياس تكلفة التثبيات المعنوية يقيم الأصل الثابت غير المادي مبدئيا بتكلفته، و يمكن الحصول على القيم المعنوية خارجيا (من خلال الشراء، التبادل، اندماج الأعمال، المساهمة) أو داخليا (عملية الإنشاء) .

1- الحصول على التثبيات المعنوية خارجيا : و نميز بين أربع حالات و لكل حالة طريقته في تحديد التكلفة .

1.1- الحصول على الأصل متفردا : إذا تم امتلاك الأصل بشكل منفصل فان تكلفة الموجود غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق و يكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل تقدي أو أصول نقدية أخرى .

حيث : $\text{تكلفة الشراء} = \text{سعر الشراء} + \text{التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية}$ ⁽²⁾

✓ سعر الشراء : و الذي يكون صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع .

✓ التكاليف المباشرة : تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل التثبيت

المعني بالإضافة إلى الأتعاب غير مباشرة و كذا اختيارات سير التثبيت .

✓ تحدث التكلفة إذا كان الدفع لأجل.

و تستثنى ولا تدخل في التكلفة كل من :

• تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار .

• تكاليف تحويل نشاط ما .:

• المصاريف الإدارية و المصاريف العامة .

• خسائر العمليات عند البداية

(1) - شعيب شتوف، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 139 .

(2) - محمد بوتيتن، مرجع سابق، ص 136

2.1- الحصول على التثبيت نتيجة اندماج الأعمال: تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه في إطار اندماج الأعمال بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، و إذا كانت مدة منفعته معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد هذه القيمة بمصادقية (1).

3.1- تبادل التثبيت غير الملموس: إذا تم اقتناء أصل ما مقابل أصل آخر، يقيم الأصل المقتني عندئذ بقيمته العادلة ما لم ينعقد المضمون التجاري في التبادل أو كان من المتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، و في هذه الحالة ينبغي قياس الأصل المقتني بالمبلغ المرحل المتنازل عنه و الذي يساوي إلى التكلفة ناقص الاهتلاك و تدني القيمة (2).

4.1- الحصول على التثبيت من خلال منحة حكومية: في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل معنوي بدون تكلفة أو مقابل مبلغ رمزي من خلال منحة حكومية، و قد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصل معنوي لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى مصادر أخرى مقيدة، و بموجب المعيار المحاسبي الدولي " IAS20 " المحاسبة عن المنح الحكومية"، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من التثبيت غير المادي و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً، و إذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بهذه القيمة فإن المؤسسة تعترف به مبدئياً بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار، بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد التثبيت لاستعماله المقصودة (3).

2- الحصول على الأصل داخلياً:

يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان التثبيت غير الملموس داخلياً مؤهل الاعتراف به كأصل و ذلك لأنه من الصعب غالباً:

✓ تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية محتملة و توقيت ذلك .

✓ تحديد تكلفته بشكل موثوق .

ولكي يتم تحديد ما إذا كان الأصل المعنوي المتولد داخلياً يتفق مع متطلبات الاعتراف تصنف المنشأة مراحل تكوين الأصل إلى:

1. مرحلة البحث .

2. مرحلة التطوير .

(1) - نفس المرجع أعلاه، ص 137 .
(2) - طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 244.
(3) - ص الشيب تناول له الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 14 .

• **مرحلة البحث:** يعرف البحث على أنه استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة و إدراك علمي أو فني، غير أن مصطلح مرحلة البحث لها معنى أوسع من ذلك⁽¹⁾

يجب عدم الاعتراف بأي تثبيت غير مادي ناتج عن البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي و إنما يجب الاعتراف بالاتفاق الذي يتم في هذه الحالة على أنه مصروف من مصاريف الفترة .

و يتبنى هذا المعيار وجهة نظر بأنه في مرحلة البحث لمشروع لا تستطيع المؤسسة إظهار وجود الأصل غير المادي الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، و لذلك يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائما على أنه مصاريف عندما يتم تحملها⁽²⁾.

و فيما يلي أسئلة على أنشطة البحث :

❖ الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة

❖ البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات

❖ وضع و تصميم و تقييم و إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد و الأدوات أو

المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة .

• **مرحلة التطوير:**

يعرف التطوير على أنه تطبيق النتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج لإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء بالإنتاج أو الاستخدام التجاري⁽³⁾

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديد، و بشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كتثبيت معنوي فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود التالية⁽⁴⁾ .

✓ الجدوى الفنية لاستكمال التثبيت غير الملموس بحيث يصبح متوفرا الاستخدام أو البيع .

✓ نية لاستكمال التثبيت و استخدامه أو بيعه .

✓ قدرة المشاة على استخدام أو بيع التثبيت .

✓ كيف سيولد التثبيت المعنوي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة .

✓ ببيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس .

✓ توفر الموارد الفنية و المالية المناسبة و غيرها من الموارد لإكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

✓ القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق .

✓ ملاحظة :خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه يتوجب الاعتراف بالتكاليف

المتفقة لغايات التطوير كمصروف و علم رسملتها في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير

اعتبارا من تاريخ تحقق المنشأة من توفر هذه البنود .

(1) - أحسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق ، ص171.

(2) - شعيب شنوف، الجزء الثاني، مرجع سابق ص 143.

(3) - حسين قاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق ص171 .

(4) - محمد أبو تحار، مرجع سابق 631 .

مثال تطبيقي :

قامت مؤسسة ما بتطوير طريقة إنتاج جديدة خلال السنة ن، مصاريف هذا التطوير تعطى كالتالي - : من بداية السنة ن إلى غاية نهاية نوفمبر، بلغت 50000 دج .
- من بداية ديسمبر ن إلى نهايته، بلغت 20000 دج .
- من بداية السنة ن +1 إلى نهايته، بلغت 80000 دج.

المطلوب :

إذا علمت أن المؤسسة تمكنت من جمع و تأكيد شروط الاعتراف بالتثبيات المعنوية في 02/01 أن ما هي قيمة التثبيات التي تسجل؟ وكيف؟
- المصاريف المتعلقة بالتطوير خلال سنة ن و قبل 12/01/ن لا تثبت لعدم توفر شروط تسجيلها، و بالتالي تبقى كمصاريف على مستوى المؤسسة.
- المصاريف التي تحملتها المؤسسة ابتداء من 12/01/ن أن هي التي تثبت لتوفر الشروط فيمر تسجيلها
بمرحلتين :



تحويل المصاريف إلى تثبيات غير ملموسة

تسجيل المصاريف حسب طبيعتها

المبالغ		خلال السنة ن	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
70000	70000	من ح /المصاريف إلى ح/بنوك حسابات جارية . دفع مصاريف التطوير خلال السنة ن 12/31/ن	512	6X
20000	20000	من ح/مصاريف التطوير القابلة للتثبيت إلى ح/ منتجات مثبتة لأصول المعنوية تحويل المصاريف إلى تثبيات خلال ن +1	713	203
80000	80000	من ح / المصاريف إلى ح بنوك حسابات جارية	512	6X

		دفع مصاريف التطوير خلال السنة ن+1 . 12/31/ن+1.		
80000	80000	من ح/مصاريف التطوير القابلة للتثبيت إلى ح/ منتجات مثبتة للأصول المعنوية تحويل المصاريف إلى مثبتات	713	203

3- شهرة المحل :

لقد تناول المعيار المحاسبي (IAS38) بند شهرة المحل من حيث تعريفه للأصول المعنوية و حالات ظهوره و امتلاكه، كما اهتم المعيار (IFRS3) من معايير التقارير المالية بالشهرة الناشئة عن التملك و ستقوم في الخطوات التالية بعرض وجهة النظر التي تبنتها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق ببند شهرة المحل :

3 . 1 الشهرة المنتجة داخليا : لا يعترف بالشهرة المنتجة داخليا ضمن الأصول، حيث في بعض الحالات يتم تأكيد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية، غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصل معنوي يتفق مع متطلبات الاعتراف التي تم إقرارها و توصف غالبا هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المنتجة داخليا، ولا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخليا ضمن .

الأصول و ذلك لأنها لا تعتبر موردا محددًا تتحكم فيه المنشأة ولا يمكن قياسه بطريقة موثوق بها⁽¹⁾ .

3 . 2 الشهرة الناشئة عن التملك : تتمثل الشهرة الناشئة عن التملك دفعة من قبل الشركة المملوكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة، كما نص المعيار الثالث (IFRS3) على عدم إخفاء الشهرة بل دعي إلى وجوب مراجعتها و التأكد من انخفاض قيمتها على الأقل مرة واحدة في السنة بما يتلاءم و المعيار (IAS36) حتى تكون أقرب للواقع، كما ينص المعيار (IFRS3) على تطبيق طريقة الشراء في اندماج الأعمال على أن تتم معاملة أية زيادة في تكلفة التملك كشهرة و يتم الاعتراف بها كأصل .

و لقد نص المعيار المذكور (IFRS3) على انه على المؤسسة المشتري أن تقوم بما يلي في تاريخ الاندماج بالشراء⁽²⁾ .

- الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج الشركات كأصل.
- القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها، مطروحا منه خسائر انخفاض قيمة متراكمة .

(1) - أحمد لطفي أمين السيد، مرجع سابق، 518 .

(2) - حسين قاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، 169.168 .

ثانيا : المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية⁽¹⁾

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية وهي أن الأصول المعنوية المولدة شكل داخلي: ويتم معالجتها وفق مرحلتين :

المرحلة الأولى : تسجل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة) حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشفها المالية السنوية السابقة، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق .

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية يجعل ح / 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدينا إلى ح / 73 الإنتاج المثبت دائنا و يكون كما يلي :

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	دائن	مدين
	XX	203	من ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
X		73	إلى ح / الإنتاج المثبت للأصول المعنوية

- **الأصول المعنوية الأخرى :** إن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشفها المالية السنوية السابقة، و هذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في التاريخ لاحق

مثال 1 :

كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات تعالج محاسبيا كما يلي :

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	دائن	مدين
	XX	204	من ح /برمجيات المعلوماتية وما شبهها
XX		5/4	إلى ح / الحسابات أطراف أقتنين أو الحسابات المالية (ح/404، ح/512، ح/515، ح/53)

مثال 2 :

إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمرحل التالية **المرحلة الأولى:** تسجيل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة) كما ذكرنا سابقا

المرحلة الثانية : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى، و يكون القيد كما يلي :

(1) ناصر رجال و مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص5 ، 6 .

الحساب		المبالغ	
مدين	دائن	مدين	دائن
204		XX	
	731		XX

ج، باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية المعنوية:

تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية .
 - ج/205 الامتيازات و الحقوق المماثلة و البراءات و الرخص و العلامات :
 يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة يهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامات تجارية، رخصة استغلال أساليب عمل مثلاً، أما برمجيات المعلوماتية و ما شابهها فقد خصص لها حساب 204 الذي ذكرناه سابقاً و ذلك تماشياً مع التطورات التكنولوجية .
 ح/208 الأصول المعنوية الأخرى:

ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد خلافاً خاصاً لها . و يكون القيد كما يلي :

الحساب		المبالغ	
مدين	دائن	مدين	دائن
204		XX	
208		XX	
	731		XX

المطلب الثاني: التثبيات العينية

تساهم التثبيات المادية بشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية و تسير أعمالها و تكاد لا تخلو ميزانية أي منشأة مهما كانت طبيعة عملها من وجود أحد بنود هذه الأصول .
 وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للاستثمارات سواء في طرق التقييم في كيفية التسجيل، طرق اهتلاكها و حتى في تعريفها، و هذا موافقة لما جاءت به عدة معايير ذات علاقة و هي "IAS16" الممتلكات و المعدات و التجهيزات
 "IAS17" عقود الإيجار "AS36" الانخفاض في قيمة الأصول "AS40" "الاستثمارات العقارية"، إلا أننا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة التثبيات المادية حسب المعيار IAS16 .

I- مفهوم التثبيات العينية:

1- التعريف: تعرف التثبيات العينية على أنها الأصول أو الموجودات المادية الملموسة التي يحوزها الكيان من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات و الاستعمال لأغراض إدارية، و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية⁽¹⁾.

و عموما تتميز التثبيات المادية بالخصائص التالية⁽²⁾.

- ❖ تقتني بغرض استخدامهما في العملية الإنتاجية و ليس بغرض بيعهما.
- ❖ و تتصف بالوجود المادي الملموس مثل الأراضي، المباني، المعدات والسيارات..... إلخ
- ❖ تنسم بطول عمرها الإنتاجي بمعنى أن الأصل سيقدم خدمات للمشروع تزيد عن السنة و بالتالي فإن تكلفة الحصول عليها تقسم على عمر الأصل ويستثنى من ذلك الأراضي .

2- الاعتراف بالتثبيات العينية: القاعدة أن يتم الاعتراف بهذه التثبيات أي تسجيلها في

دفاتر المؤسسة إذا توافر الشرطان التاليين⁽³⁾.

الشرط الأول : أن يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة أو الكيان .

الشرط الثاني: يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء هذه الأصول بدرجة عالية من الدقة .

3- الحسابات المستعملة: حسب النظام المحاسبي المالي فإن اعتبار العنصر كتثبيات مادي يؤدي لاستعمال الحسابات التالية و التي تقدمها بمقارنة مع ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني .

جدول رقم (4-1): حسابات التثبيات المادية.

النظام المحاسبي المالي SCF	المخطط المحاسبي الوطني PCN
حساب 21: التثبيات العينية	حسابات 22 (الأراضي) 24 ، (معدات الإنتاج) ، 25 (تجهيزات اجتماعية) .
حساب 211: الأراضي . حساب 212: عمليات ترتيب و تهيئة الأراضي	حساب 22: الأراضي
حساب 213: المباني .	حسابات 240 : (المباني) 25 (مباني اجتماعية)
حساب 215 المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية	حسابات 242 : (معدات النقل)، 243 (معدات و أدوات) 241 المنشآت (الأساسية الهيكلية) .
حساب 218: التثبيات العينية الأخرى معدات (النقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة و غيرها	حسابات 240 : (معدات النقل) ، 245 (تجهيزات مكتب) ، كل فروع حساب 25 ما عدا 250 ، 246 (علاقات متداولة) .

(1) - ناصر رحال و مصطفى عواوي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالية محاضرة أقيمت بالمركز الجامعي الوادي، السنة الجامعية 2009 ، ص 8 .

(2) - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص 29 ، 430 .

(3) - عبد الوهاب ناصر على مبادئ المحاسبية العالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثانية الدار الجامعية، مصر 2004 ، ص 21

من التثبيتات غير الواردة أعلاه)	
حساب 22 تثبيتات في شكل امتياز	غير موجود
حساب: 232 التثبيتات العينية الجاري إنجازها	حساب: 28 استثمارات قيد الإنجاز .
حساب: 238 التسبيقات و الحسابات المدفوعة على طلبات التثبيتات	تسجل سابقا في صنف الحقوق (الصنف الرابع) .
حساب: 281 اهتلاك التثبيتات العينية	حساب: 29 اهتلاك الاستثمارات
حساب: 291 خسائر القيمة عن التثبيتات	حساب: 29 اهتلاك الاستثمارات

المصدر :حنيفة بن ربيع ، مرجع سبق ذكره، ص 246 .

II- المحاسبة عن مرحلة اقتناء التثبيتات العينية:

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

1- العناصر التي تندرج ضمن تكلفة اقتناء التثبيت :

محاسبيا يقصد بتكلفة اقتناء الأصل الثابت كافة ما تتحمله المنشأة من نفقات للحصول عليه، وتهيئة للعمل، وجعله صالحا بصورة جيدة للاستخدام، و يتم تسجيل التثبيت بقيمة هذه التكلفة التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي وفقا للمعيار IAS16 على ما يلي⁽¹⁾ .

- ❖ تكلفة الشراء (سعر الشراء الصافي من كل التخفيضات التجارية و المالية بما في ذلك خصم تعجيل الدفع + حقوق الجمارك إن وجدت و كل الرسوم غير القابلة للإرجاع)
 - ❖ التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها ليصبح جاهز للاستعمال خاصة :
 - ✓ مصاريف إيصالها، الشحن و التفريغ (التسليم) .
 - ✓ مصاريف إقامتها و تركيبها .
 - ✓ المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل، أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال .
 - ✓ مصاريف المستخدمين المرتبطة بشكل مباشر للحصول على الأصل .
 - ✓ بعض الأتعاب المتعلقة بالحيازة كمصاريف الموثق، الخبراء و المختصين أن وحدث.
 - ✓ مصاريف اختبارات التشغيل .
- و تستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة :
- ✓ مصاريف الانطلاق و المصاريف السابقة للاستغلال(كتكوين العمال) .
 - ✓ خسائر التشغيل الأولى(كعدم بلوغ الطاقة المطلوبة للإنتاج مثلا) .
 - ✓ تكاليف ترحيل و إعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات .
 - ✓ مصاريف إدارية و الأعباء العامة (كالتكاليف الثابتة لمصلحة الشراء) .

(1) - محمد پوتين، مرجع سابق ، ص 96 ، 99 .

✓ تكاليف القرض الممول لاقتناء التثبيتات الملموسة (باستثناء إذ تبنى الخيار المرخص به في م م م ، حسب ما نص عليه المعيار IAS23 "تكلفة القرض " كما سيدرس لاحقا) .
إلا انه هناك بعض المشاكل يمكن أن يتعرض لها عند تحديد تكلفة الاقتناء لذلك سوف يعرض الآن و بتبسيط معقول لبعض مشاكل الاعتراف باقتناء كل من الأراضي، المباني، الآلات و المعدات .
❖ **عناصر تكلفة الأراضي:** و يقصد بها الأراضي المقتناة بغرض الاستخدام في عمليات المنشأة و ليس بغرض الاستثمار أو المتاجرة، و عموما يمكن أن تشمل تكلفة اقتناء الأراضي و إعدادها للاستخدام كل أو بعض عناصر التكاليف الآتية⁽¹⁾ .

- 1- ثمن الشراء الأصلي.
- 2- كل تكاليف التعاقد و التسجيل و نقل الملكية (عمولة الشراء، مصاريف القضائية، أتعاب المحاماة، الرسوم العقارية و غيرها) .
- 3- جميع تكاليف التمهيد و الإصلاح و التحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحا للاستخدام المرغوب
- 4- تكاليف التحسينات ذات العمر الافتراضي غير المحدد مثل تركيب شبكات الصرف أو توصيل الكهرباء.

- و إذا كان هنالك تحسينات للأراضي ذات عمر افتراضي محدد فإنها لا تضاف إلى تكلفة الأراضي، و إنما يتم تسجيلها في حساب مستقل و تهتك على مدار عمرها الافتراضي و مثال ذلك إقامة سور حول الأرض أو إنشاء ساحة انتظار السيارات وغيرها⁽²⁾.
- أما إذا قامت المنشأة بشراء أرض لغرض إنشاء مبنى جديد، و كان هناك مبنى قديم يجب إزالته، فإن تكلفة إزالة المبنى و التخلص من الأنقاض و تسوية الأرض حتى بدء حفر أساسيات المبنى الجديد تعتبر لازمة لإعداد الأرض للاستخدام و بالتالي يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الأراضي، و إذا تم بيع هذه الأنقاض فإنه يجب خصم ثمن بيعها من تلك التكلفة .

❖ **عناصر تكلفة المباني:** تعتبر من المشاكل الأساسية في تحديد تكاليف المباني كيفية التفرقة بين هذه الأخيرة و التكاليف التي تدخل ضمن عناصر تكلفة الأراضي، فعلى سبيل المثال عندما نقوم بشراء أرض مقام عليها مبنى قديم و تريد إزالة هذا الأخير من أجل بناء آخر جديد، فهنا يتم طرح عدة تساؤلات حول ما إذا كانت تكاليف إزالة هذا المبنى جزء من تكلفة المبنى الجديد أو جزء من تكلفة الأراضي أم تعتبر كمصاريف جارية يتم تحميلها كلية خلال هذه الدورة .

و يعتبر المعيار الأساسي للفصل في هذه التساؤلات هو العلاقة السببية بين النفقة و أجد عناصر الأصول، ونعني به البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تملكه المنشأة حيث يسمح لنا هذا المعيار في الفصل بين عدة حالات⁽³⁾ .

(1) - أحمد نور، المحاسبة المالية، شركة الجلال، مصر، 2004، ص 467 .
(2) - إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس الدخل الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1996، ص 8
(3) - أحمد نور، مرجع سابق، ص 479 .

و الجدول الموالي يشمل بعض الأمثلة عن ذلك :

جدول رقم : (5-1) تحديد عناصر تكلفة المباني .التكلفة

التكلفة	كيفية معالجتها و أسباب ذلك
1- تكلفة المباني المؤقتة المقامة للإشراف على بناء الموقع الجديد التخزين العتاد و المواد أثناء عملية البناء.	1- تعتبر جزء من تكلفة المبنى الجديد و ذلك لأنها تعتبر جزء من التكاليف الضرورية للبناء و إقامة المبنى الجديد .
2- تكاليف إزالة مبنى قديم غير صالح للاستخدام على ارض ملك للمنشأة و ذلك لبناء آخر جديد .	2- تعتبر هذه التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصل القديم فهذه التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل القديم و ليس بالخدمات التي ستحصل عليها المنشأة من المبنى الجديد.
3- التأمين على الأخطار التي قد يتعرض لها الغير أثناء عملية البناء .	3- تعالج كجزء من تكلفة المبنى الجديد باعتبارها تكاليف محادية وضرورية الوضع الأصل الجديد موضع التنفيذ.

المصدر :احمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 480 .

❖ عناصر تكلفة الآلات و المعدات :

يتم تحديد تكلفة هذه التثبيتات عموما على أساس سعر شراء الأصل، رسوم الاستيراد، قران الشراء غير قابلة للاسترجاع، التكاليف المباشرة الأخرى التي تستلزمها عملية تركيب و تجهيز هذه التثبيتات و هذا بعد طرح أي خصم أو تخفيض تم الاستفادة منه، غير أن الجدير عدم تضمين تكلفة هذه الأصول لأية عناصر تكون

ناتجة عن الإهمال و عدم الكفاءة مثل غرامات إصلاح الآلات نتيجة سقوطها على الأرض أثناء عملية التركيب،و ما شابه ذلك من أعباء (1) .

2- تكلفة التثبيتات العينية المنشأة ذاتيا:(2)

قد تقوم المؤسسة بإنتاج أو تشيد أحد الأصول داخليا باستخدام الموارد المتاحة لها كما هو الحال عند إنتاج آلات أو إنشاء مباني لاستخدامها وليس لغرض بيعها، في هذه الحالة تتضمن تكلفة التثبيت كل من تكلفة المواد و العمالة و أي تكلفة صناعية أخرى، ولا يمثل قياس تكلفة المواد و العمالة مشكلة كبيرة للمحاسب

(1) - كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة العالية، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2006 ، ص 272 .
(2) - على احمد أبو الحسن، محمد تسعير الصبان، المحاسبة المتوسطة أسس القياس و الإفصاح المحاسبي و مشاكل التقييم و التحليل، الجزء الثاني، الدار الجامعية مصر، 1998 ، ص 10، 11 .

إذ يمكن حصر هذين العنصرين و تحميلها مباشرة على تكلفة الأصل .أما مشكلة القياس الرئيسية فتتمثل في كيفية تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة على الأصول المنتجة داخليا و تتضمن هذه التكلفة غير مباشرة عناصر مثل تكلفة الكهرباء و الوقود و المهمات المستخدمة في عملية الإنتاج بجانب تكلفة الإشراف و اهتلاك التثبيات المادية، و يمكن أن تعالج هذه التكلفة غير المباشرة بأي من مداخل ثلاثة و هي :

- 1- عدم تحميل أي تكلفة غير مباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه (مدخل التكلفة المباشرة)
 - 2- تحميل التكلفة المباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه (مدخل التكلفة الكلية).
 - 3- إذا كانت المؤسسة تعمل عند طاقتها الكامنة فإن تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه داخليا يجب أن يتضمن الأرباح التي كان يمكن تحقيقها من خلال العمليات العادية و فقدت نتيجة لاستغلال جزء من الطاقة في إنتاج أو تشيد الأصل (مدخل تكلفة الفرصة البديلة) .
- ومن بين المداخل الثلاثة يعتبر مدخل التكلفة الكلية هو أكثر شيوعا في الواقع العملي و يتفق مع الطريقة التي تتبع في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية على المخزون.

3. طرق الحصول على التثبيات العينية و تسجيلاتها المحاسبية :

تسجل حسابات التثبيات العينية في الجانب المدين حين دخولها تحت رقابة الكيان سواء كانت بقيمة الإسهام، بتكلفة الشراء أو بتكلفة الإنتاج .

أما الجانب الثاني للمعالجة و الذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة :

الحالة الأولى : إذا كانت التثبيات تخلت عن طريق قيمة الإسهام فان الحساب الدائن يكون إما ح/ 101 رأس المال الصادر (رأس مال الشركة أو الأموال المخصصة أو الأصول المخصصة) أو ح/ 456 حساب الشركاء، عمليات حول رأس المال و تكون القيود في هذه الحالة كالتالي :

المبالغ		التاريخ	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XX	من ح / التثبيات العينية		21 X
XX		إلى ح/ رأس المال الصادر	101	
		حياسة بواسطة إسهام خاصة .		

أو :

المبالغ		التاريخ	الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	XX	من ح / التثبيات العينية		21 X
XX		إلى ح/ الشركاء، العمليات على رأس المال	456	
		حياسة بواسطة إسهام الشركاء .		

الحالة الثانية: إذا كانت التثبيات العينية دخلت عن طريق الشراء فإن الحساب الدائن يكون ح/40 الموردون أو حسابات أخرى معينة، و يكون القيد كما يلي :

الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
21 X			XX	
	404	من ح / التثبيات العينية إلى ح/ موردو التثبيات حيازة عن طريق الشراء		XX

الحالة الثالثة : و إذا كانت التثبيات أو الأصول العينية دخلت تكلفة الإنتاج فإننا الحساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت، و يكون القيد كما يلي:

الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
21 X			XX	
	732	من ح / التثبيات العينية إلى ح/ الإنتاج المثبت الأصول العينية		XX

4- طرق التمويل للحصول على التثبيات العينية :

- **حالة الشراء نقدا (التسديد المباشر):** يمكن للمؤسسة أن تشتري أحد عناصر التثبيات مع التسديد المباشر دون انتظار مرور مهلة لذلك، وفي هذه الحالة يمكن أن تستفيد المؤسسة من خصم تعجيل الدفع⁽¹⁾.

الحساب		التاريخ	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
21 X			XX	
	732	من ح / التثبيات العينية إلى ح/ موردو التثبيات استلام الفاتورة		XX
	404	من ح / موردو التثبيات من ح / الصندوق أو إلى ح/ بنوك حسابات جارية التسديد نقدا أو عن طريق شيك	XX	XX XX

(1) - حنيفة بن ربيع ، مرجع سابق ، ص 267 .

مثال تطبيقي 01 :

بتاريخ 10 / 02 ن اشترت مؤسسة حافلة بسعر 370000 دج، منحت تخفيض تجاري بنسبة 1% ، رسوم جمركية 45000 دج، أتعاب المهندس لفحص مدى مطابقة الحافلة لمواصفات قدرت ب 20000 دج، إذا علمت أن تسديد المورد تم عن طريق البنك في 11 / 02 ن و أن المصاريف الباقية دفعت نقدا في 10/02 ن.

المطلوب : تسجيل هذا الاقتناء في دفتر اليومية .

الحل:

المبالغ		الحساب	مدين	دائن
مدين	دائن			
366300 65000	431300	10.02 ن من ح / التثبيات العينية الأخرى إلى ح/ موردو التثبيات إلى ح/ الصندوق	218	404 53
366300	366300	11.02 ن من ح / موردو التثبيات إلى ح/ بنوك حسابات جارية	404	512

الفاتورة : السعر إجمالي : 370000

تخفيض تجاري : 1 % 3700

الصافي التجاري : = 366300

صافي الدفع: 366300

تكلفة الاقتناء = 20000 + 45000 + 633600 = 431300 دج .

- حالة الشراء على الحساب : هناك الكثير من الحالات التي تقوم فيها المؤسسات بشراء التثبيات مقابل التعهد بسداد الثمن في المستقبل، وقد يكون هذا دفعة واحدة او على أقساط ، كما قد يكون هذا التعهد بإصدار سندات أو أوراق دفع و في هذه الحالة فإن ما يتم تحمله من مدفوعات نقدية يزيد عادة عن السعر النقدي لهذا الأصل وذلك لما يتضمنه السعر المؤجل من فوائد يتحملها المشتري، وتحدد القيمة التي يسجل بها الأصل في الدفاتر بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتضمنها التعهد بالسداد وذلك في تاريخ اقتناء الأصل (تبعد أثر الزمن عن القيمة) و الفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل الفترات القرض.

مثال تطبيقي :

اشترت مؤسسة آلة إنتاجية في 01 / 01 / 2010 سعر الشراء خارج الرسم طبقا للعقد المبرم مع المورد كان 200000 دج يدفع بعد سنة .

■ ما هي تكلفة هذه الآلة في 01 / 01 / 2010 إذا علمت أن معدل التحيين 10% و أن معدل TVA هو 17 % .

الحل :

$$\text{قيمة الآلة} = 200000 \times (1.1)^x = 181818$$

و يكون التسجيل كما يلي :

المبالغ		الحساب	2010/01/01	مدین	دائن
مدین	دائن				
181818		من ح / المنشآت التقنية ، المعدات و الأدوات. من ح/ الدولة ، الرسوم على رقم الأعمال إلى ح/ موردو التثبيات	404	215	
30909				445	
212727					
18181		من ح / أعباء الفوائد. من ح/ الدولة ، الرسم على رقم الأعمال إلى ح/ موردو التثبيات	404	661	
3090				445	
21272					
234000		من ح / موردو التثبيات إلى ح/ بنوك حسابات جارية	512	404	
234000					

■ الحصول على التثبيطات عن طريق القروض :

عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثنينا تكاليف القروض و اعتبرناها تكاليف مالية، إلا أن م م يرخص في البند 326 3 باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض و هذا تطبيقاً للمعيار المحاسبي (IAS23) "تكاليف القروض".

حيث يرخص إدراج تكاليف القروض في قيمة اقتناء إنتاج أو ادخار الأصل و ذلك باحترام الشروط التالية: (1)

- إذا تطلب الأصل بالضرورة فترة زمنية طويلة (حسب ن م م أكثر من 12 شهر و لم تحدد المدة في المعيار) لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه .
 - وفي حالة اقتراض المؤسسة أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإننا يجب أن نضيف لتكلفة الأصل تكلفة الاقتراض الفعلية التي تحددها المؤسسة خلال الفترة مطروحة منها أي إيراد تحقق من التوظيف للأموال المقترضة .
 - المؤقت وفي 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 تحديداً 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 الإنجاز .
- يوقف إدراج تكاليف القرض ضمن تكلفة الأصل بمجرد انتهاء هذه التحضيرات .

مثال تطبيقي :

تعترم مؤسسة ما بناء ورشة حيث تنطلق الأشغال في 01/03 ن و تنتهي في 01/04 ن+ 1 عندما تصبح الورشة جاهزة للاستعمال، تصل تكاليف الانجاز إلى 500000 دج، لتمويل هذا المشروع تحصلت المؤسسة على قرضين :

- الأول في تاريخ: 15 / 02 ن من البنك الوطني يقدر ب 350000 دج بمعدل فائدة 5 % .
 - الثاني في تاريخ: 01 / 02 ن من بنك التنمية يقدر ب 150000 دج بمعدل فائدة 6% .
- بما أن تسديد تكاليف الانجاز لا يتم دفعة واحدة، قامت المؤسسة بتوظيف مبلغ 300000 دج بمعدل فائدة 5 % من تاريخ 01 / 03 ن إلى غاية 30 / 09 ن .
- المطلوب :** كيف تسجل تكاليف القروض في تكلفة الإنجاز .

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

البنك الوطني :مدة القرض من الدورة تمتد من 15 . 2 إلى 12.31 .

أي 5 , 10 شهر $15312 = 12/10.5 \times 5\% \times 350000$ دج .

- بنك التنمية: مدة قرضه من الدورة تمتد من 21 إلى غاية 12/31 .

إي 11 شهر $8250 = 12/11 \times 6\% \times 150000$ دج .

و منه مجموع الفوائد المستحقة في نهاية ن هي: 23562 دج .

وبهذا يمكن حساب تكلفة القرض الواجب إدراجها في تكلفة الأصل كالتالي:

تكاليف القرض - فوائد التوظيف = 14812 .

و يكون تسجيل هذه التكاليف في اليومية كالتالي :

المبالغ			الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	23562	من ح / مصاريف مالية إلى ح/ البنك عقد دفع الفوائد	512	661
23562				
	14812	من ح / مباني قيد الإنجاز إلى ح/ مصاريف مالية تحميل تكاليف القرض لتكلفة المباني		2323
14812			661	

■ الحصول على التثبيات عن طريق الإعانات (المنح الحكومية) :

حسب المعيار IAS20 تعالج الإعانات العمومية بطريقتين هما⁽¹⁾ :

أ- أن يتم إدراج المنحة من قيمة كإيراد مؤجل و يعترف به بطريقة منتظمة على أساس معقول خلال العصر الإنتاجي للتثبيت، وفي الطريقة التي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي.

ب- بل أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل الأصل في الميزانية، و هذا ما يخفض تكاليف الاهتلاك لاحق

و بالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة و ذلك بالرفع من الإيرادات في الأولى و تخفيف الأعباء في الثانية .

(1) - حنيفة بن الربيع ، مرجع سابق ، ص 281،282 .

الفرع 4 من مشروع ن م م تعرف الإعانة العمومية تحويل لموارد عمومية لتعويض (تغطية) تكاليف تحملها، أو سوف يتحملها المستفيد من الإعانة، و هذا يعد خضوعه أو الخضوع لاحقا لبعض الشروط المتعلقة بأنشطته. وتخضع المعالجة المحاسبية للإجراءات التالية :

- ❖ تسجل الإعانات (سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار) كإيراد الدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها و لهذا :
- ✓ تظهر الإعانات المرتبطة بالأصول (التثبيات المادية) في الميزانية كإيرادات مؤجلة .
- ✓ و إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيات قابلة للاهلاك فإنها تسجل في الإيرادات تناسبيا مع الاهلاك .
- ✓ و أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيات غير قابلة للاهلاك، أي ليس لها عمر إنتاجي محدد، فإن مدة التحويل توافق مدة عدم قابلية التصرف في التثبيات موضوع الإعانة durée d'inaliénabilité أما إذا غاب النقد المحدد لهذه المدة، فإن الإعانة تحول للإيراد لمدة 10 سنوات بطريقة خطية .
- ❖ العامل المولد التسجيل الإعانة في الأصول، أو في الإيرادات سواء كانت إعانة عينية أو نقدية و هنا تقيم بالقيمة العادلة هو توفر ضمان معقول :
- ✓ بأن يخضع الكيان لشروط الإعانة .
- ✓ و أن تحصل أو تقبض الإعانة .
- ❖ في حالات استثنائية، يمكن أن يجبر الكيان على إرجاع الإعانة، يسجل هذا التعويض كتغيير التقديرات المحاسبية للتثبيات.
- ✓ التعويض يقطع أولا من الإيرادات المؤجلة (المسجلة مسبقا) و غير المهلكة .
- ✓ الفائض يسجل كأعباء .
- و تكون المعالجة حسب قراءة مشروع ن م م كالتالي :
- عند الحصول على الإعانة عينية :

الحساب		المبالغ	
مدين	دائن	مدين	دائن
21 X		XX	
	487		XX
		من ح / التثبيات العينية إلى ح/ إيرادات مسجلة سلفا	

- عند الحصول على الإعانة نقدية :

الحساب		المبالغ	
مدين	دائن	مدين	دائن
512		XX	
		XX	
		من ح / بنوك الحسابات الجارية من ح/ الدولة و الحسابات المحلية	

XX		الإعانات المطلوبة إلى الإيرادات المسجلة سلفا	487	
XX	XX	من ح / التثبيات العينية إلى ح/ بنوك حسابات جارية	512	681

• تحويل الإعانة لإيراد :

المبالغ			الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XX	XX	من ح / إيرادات مسجلة سلفا إلى ح/ أقساط إعانات الاستثمار المحمولة للنتيجة	754	21 X

مثال تطبيقي :

في تاريخ 10 / 05 / ن/ تحصلت المؤسسة على معدات نقل في شكل إعانة من الولاية قيمتها 500000 دج، يقدر عمرها الإنتاجي 5 سنوات .
هذان القيدان تكرر ان طيلة السنوات ن + 2/ن+3/ن+4 أما في السنة ن+ 5 فإن القسط يكون ب
500000 / 4X5 / 12 = 100000 - 66667 = 33333 و عندها يصبح ح/ 487 مقالا .
أما إذا كانت الإعانة غير متساوية التثبيات الملموسة القابلة للاهلاك، فإن قيمة الإعانة التي تحول الإيراد تحسب بالطريقة التالية :

حصة الإعانة المحولة لإيراد = قيمة الإعانة / قيمة التثبيت X قسط اهتلاك السنة .

الحصول على التثبيات عن طريق المبادلة :

في الحياة العملية يمكن أن تقتني المؤسسة التثبيات من خلال الاستبدال الكلى أو الجزئي بأصل أو أصول أخرى مماثلة أو غير مماثلة له، و الذي ستعرضه فيما يلي⁽¹⁾ .
✓ و استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول مماثلة:

يمكن اقتناء أصل ثابت من خلال استبداله بأصل آخر مماثل له، أي لهما نفس الاستخدام في طبيعة النشاط و قيمة عادلة مماثلة بالإضافة إلى توفر الشروط التالية:

- يفترض عدم توافر نية البيع لدى المؤسسة المقتنية .
- لا تتوفر عندئذ أركان تحقق الربحية عند المؤسسة المقتنية .
- عدم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر عن عملية الاستبدال .

(1) - عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سابق ، ص241/238.

- تعد تكلفة الأصل الذي تكتنيه المؤسسة هي القيمة الدفترية للأصل المستبدل به .
 - ✓ استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول غير مماثلة :
 - إذا كان الأصل المقتني غير مماثل الأصل الثابت المستبدل، فإن ذلك يتطلب مراعاة ما يلي :
 - قياس تكلفة الأصل المقتني بقيمة العادلة .
 - القيمة العادلة للأصل المقتني تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تسويتها بمبالغ نقدية متبادلة.
 - إن التبادل يمكن أن يحقق أرباح أو خسائر رأسمالية، يجب أن تظهر في جدول حساب النتائج .
- مثال تطبيقي :**

في 2010/01/01 اشترت تعاونية فلاحية جرار بمبلغ 120000 دج، قدر عمره الإنتاجي ب 5 سنوات، و قدرة الخردة ب 20000 دج . و بعد اهتلاكه خطيا لمدة 3 سنوات، تم الاستغناء عنه بمبادلتة بقطعة ارض قدرت قيمتها السوقية ب 90000 دج، و دفعت التعاونية نقدا مبلغ 35000 دج .

مطلوب : تسجيل عملية المبادلة في يومية التعاونية ؟

القيمة المحاسبية الباقية للجرار في تاريخ المبادلة =

$$120000 - (120000 - 20000 \times 3) = 60000 \text{ دج .}$$

نتيجة المبادلة = $90000 - (60000 + 35000) = -5000$ خسارة .

ويتم التسجيل المحاسبي العملية كالتالي

المبالغ		الحساب	2013/01/01	مدین	دائن
دائن	مدین				
	90000	من ح / الأراضي .		211	
	60000	من ح / اهتلاك معدات النقل		2818	
	5000	من ح/ ناقص قيمة التنازل عن التثبيات		652	
120000		إلى ح/ تثبيات عينة أخرى	218		
35000		إلى ح/ الصندوق.	53		
		مبادلة جرار أرض			

حالة 02: لو فرضنا أن صاحب الأرض هو من يدفع نقدية بقيمة 1000 دج .

نتيجة المبادلة = (القيمة السوقية + النقدية المقبوضة) - القيمة المحاسبية الباقية للأصل المستغنى عنه

$$= (90000 + 1000) - 60000 = 31000 \text{ دج و هو ربح .}$$

المبالغ		الحساب	مدين	دائن	2013/01/01
مدين	دائن				
90000		من ح / الأراضي .	211		
60000		من ح / اهتلاك معدات النقل	2818		
1000		من ح/ الصندوق	53		
31000		غير المالية إلى ح/ فوائض القيمة عن التنازل	752		
120000		التثبيات	218		
		إلى ح/ تثبيات ملموسة أخرى			

حالة 03: لو فرضنا عدم دفع أي نقدية عند المبادلة .

نتيجة المبادلة = 90000 - 60000 = 30000 دج .

المبالغ		الحساب	مدين	دائن	2013/01/01
مدين	دائن				
90000		من ح / الأراضي .	211		
60000		من ح / اهتلاك معدات النقل	2818		
1000		إلى ح/ فوائض القيمة عن التنازل التثبيات غير	752		
30000		المالية	218		
120000		إلى ح/ تثبيات ملموسة أخرى			

المطلب الثالث: التثبيات بشكل امتياز و التثبيات قيد الإنجاز و حالات خاصة في الحصول

على التثبيات العينية والمعنوية .

سنتطرق في هذا المطلب إلى أنواع خاصة من التثبيات العينية و المعنوية التي هي قيد الإنجاز و الممنوحة على شكل امتياز , كما سنتناول حالات خاصة تتحصل بموجبها المؤسسة على التثبيات مثل التثبيات المتحصل عليها بعقد إيجار .

أولا : التثبيات بشكل امتياز .

سنتعرف في هذا المقطع التثبيات على شكل امتياز ومبادئ إدراجها في الحسابات ومعالجتها المحاسبية.

1- تعريف التثبيطات في شكل امتياز:

"يعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد پسند بموجبه طرف عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص الطبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة و طويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستخدمي الخدمة العمومية"⁽¹⁾

إن قواعد المحاسبية في مجال الامتيازات الخدمة العمومية تطبق على عقود التي تمت بصلة إلى الامتياز مثل عقود الإيجار الزراعية .

2- مبادئ إدراج التثبيطات في شكل امتياز في الحسابات .

العمليات المتعلقة بالامتياز تحل في حسابات صاحب الامتياز "المستفيد" غير أنها تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعاً لبنود الاتفاقية و الاحتياجات التسيير و هذا عن طريق استعمال حسابات فرعية خصوصية سواء على مستوى حسابات الميزانية أو حسابات النتائج .

التثبيطات المعنوية أو العينية الموضوعة موضع امتياز من جانب مانح الامتياز أو من جانب صاحب الامتياز تدرج في الحساب 22 و تقسم عند الاقتضاء حسب نفس شروط التثبيطات المسجلة في الحسابين 20 و 21 :⁽²⁾

ويمكن أن يكون حساب 22 موقع تفرعات حسب مدونة الحسابات كما يلي :

رقم الحساب	إسم الحساب
ح/ 221	الأراضي الممنوح امتيازها
ح/ 222	عمليات ترتيب و هيئة الأواني المستوح امتيازها
ح/ 223	البناءات الممنوح امتيازها
ح/ 225	المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
ح/ 228	التثبيطات العينية الأخرى
ح/ 229	حقوق مانح الامتياز

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات .

3- التسجيل المجاني للتثبيطات الممنوحة على شكل امتياز⁽³⁾ :

سنتعرف في هذه النقطة إلى عمليات التسجيل المجاني الخاصة بالتثبيطات على شكل امتياز .

أ- التثبيطات الممنوح امتيازها عن طريق الشراء :

في حالة الحصول على حق الامتياز عن طريق الشراء يسجل في الجانب المدين للأصل موضوع الامتياز القيمة المدرجة في العقد مقابل أحد الحسابات المالية (ح - 51 / ج / 53) .

ويكون القيد كما يلي :

22	ح / التثبيطات الممنوح امتيازها	+++++	
53/52	ح/ الحسابات المالية	+++++	
	التثبيطات امتياز عن طريق الشراء		

(1) - مصطفى طويل، مرجع سابق، ص 124 .

(2) - خلاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 52 .

(3) - نفس المرجع السابق، ص 53 .

ب - التثبيطات الممنوح امتيازها مجانا :

في حالة الحصول على التثبيت عن طريق الامتياز مجانا فإنه يسجل في جانب الدائن ضمن ج/ 229 "حقوق مانح الامتياز" ويظهر في صوم الميزانية (الخصوم الغير جارية) وفي نهاية كل دورة مالية وعلى أساس العقدة يقوم المستفيد من الامتياز بدفع إتاوة الامتياز المحددة في العقد ح/ 651 "إتاوات مترتبة على الامتيازات" ويسجل محاميا كما يلي :

22	ح / التثبيطات على شكل امتياز	+++++	+++++
229	ح/ حقوق مانع الامتياز الحصول على امتياز مجانا	+++++	+++++
651	ح / إتاوات مترتبة على الامتيازات	+++++	+++++
55/53	ح/ الحسابات المالية تسجيل دفع الإتاوات	+++++	+++++

ثانيا: التثبيطات قيد الإنجاز :

سنتناول تعريف التثبيطات قيد الانجاز وكيفية معالجتها المحاسبية ومبادئ إدراجها في الحسابات .

1- تعريف التثبيطات قيد الإنجاز :

"الهدف من هذه الحسابات هو إبراز قيمة التثبيطات التي ما تزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات و المدفوعات على الحساب التي يقدمها الكيان الغير من أجل اقتناء تثبيت ما⁽¹⁾ .

2- مبادئ إدراج التثبيطات قيد الإنجاز :

بهدف النظام المحاسبي المالي من خلال وضع التثبيت قيد الإنجاز في حساب محايد "ح/23" إلى إبراز قيمة هاته التثبيطات التي لا تزال غير كاملة أو في طور الانجاز خلال إقفال السنة المالية ويتفرع حساب 23 إلى:

رقم الحساب	إسم الحساب
ح/ 232	التثبيطات العينية الجاري إنجازها
ح/ 237	التثبيطات المعنوية الجاري إنجازها
ح/ 238	التثبيطات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيطات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ويرصد هذا الحساب عندما يكون التثبيت جاهزا لوضعه في الخدمة وذلك باستعمال الحسابات المعنية بالتثبيت.

(1) - مصطفى طويل، مرجع سابق، ص 125 .

قاعدة : التثبيتات الجارية إنجازها لا تمتلك و إنما يمكن أن تسجل نقص في قيمتها يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية، نظرا لتغيرات التقديرات الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال⁽¹⁾.

3- التسجيل المحاسبي للتثبيتات الجارية إنجازها .

تتوزع التثبيتات الجارية إنجازها إلى :
 - التثبيتات التي تنجزها المؤسسة بوسائلها الخاصة :
 في هذه الحالة يسجل التثبيت الجارية إنجازها في مقابل الجانب الدائن الحساب 73 "الإنتاج المثبت" على أساس كلفة الإنتاج، بعد أن يتم تسجيل الأعباء حسب طبيعتها في صنف 6 ويسجل محاسبيا كما يلي⁽²⁾ :

6++	ح / الأعباء حسب طبيعتها	+++++	+++++
51/52	ح/ الحسابات المالية	+++++	+++++
	تسجيل نفقات إنشاء "مصاريف الإنشاء"		

232	ح / التثبيتات الجارية إنجازها	+++++	+++++
732	ح/ إنتاج مثبت لأصول الملموسة	+++++	+++++
	تثبيتات جارية إنجازها		

213	ح / التثبيتات "أراضي مثلاً"	+++++	+++++
232	ح/ التثبيتات العينية الجارية إنجازها	+++++	+++++
	نهاية إنجاز التثبيت قيد الإنجاز		

ملاحظة : نفس المعالجة بالنسبة لإنجاز الأصول المعنوية مع مراعاة الحسابات الخاصة، "ح 731" الإنتاج المثبت للأصول الغير ملموسة .

- التثبيتات الناتجة عن أشغال طويلة أو قصيرة المدة المسندة إلى الغير :
 تسجل التثبيتات المسند إنجازها إلى الغير و التي لم يتم الانتهاء منها في نهاية السنة المالية، في شكل تثبيتات جارية إنجازها في مقابل الجانب الدائن لحسابات الغير(الصنف 4) بقيمة أو نسبة الإنجاز (على أساس الفواتير او كشوف حسابات الأشغال) و يسجل محاسبيا كما يلي⁽³⁾ .

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 56 .

(2) - المرجع سابق، ص 56 .

(3) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 58.

232	ح / التثبيات العينية الجاري إنجازها	+++++	+++++
404	ح/ موردو التثبيات تسجيل فاتورة الإنجاز		

404	ح / موردو التثبيات	+++++	+++++
512	ح/ الحسابات المالية تسجيل دفع فاتورة الإنجاز		

213	ح / التثبيات "الأراضي مثلا"	+++++	+++++
232	ح/ التثبيات العينية الجاري إنجازها استلام المبنى		

التطبيقات و المدفوعات على الحساب عن طلبات التثبيات:

يحل من الجانب المدين للحساب 238 " التنسيقات و الحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيات " مبالغ التنسيقات التي تدفعها المؤسسة لغرض الحصول على تثبيات مقابل الجانب السائل من الحسابات المالية (ح/51-ح/53) ويكون التسجيل الحاسبي كما يلي⁽¹⁾:

238	ح / التنسيقات و.ح.م عن طلبات التثبيات	+++++	+++++
53/51	ح/ الحسابات المالية دفع تنسيق من خلال العقد لطلبات على التثبيات		+++++

وعند استلام التثبيات " الأراضي مثلا "

213	ح / التثبيات "الأراضي مثلا"	+++++	+++++
238	ح/ التطبيقات وحم عن طلبات التثبيات		+++++
53/51	ح/ الحسابات المالية دفع تنسيق من خلال العقد لطلبات على التثبيات		+++++

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 59.

ثالثا : حالات خاصة في الحصول على الأصول الثابتة العينية و المعنوية

هناك حالات خاصة تتحصل بموجبها المؤسسة على التثبيات العينية والمعنوية منها حالة الحصول على التثبيات كإعانات تجهيز أو عن طريق عقد إيجار - تمويل أو الشراء المجمع للتثبيات وسنتطرق لكل حالة من الحالات، في دراما كما يلي :

1- الحصول على التثبيات كإعانات تجهيزات واستثمارات :

أ- تعريف :

لقد عرف النظام المحاسبي المالي إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها، إلى حسابات إعانات التجهيز تكون دائرة مبلغ الإعانة المحتلة وهذا يجعل أحد الحسابات التالية مدينة⁽¹⁾ .

- أحد حسابات المجموعة الثانية وهذا إذا كانت الإعانة تحويلا مجانيًا لتثبيات إلى الكيان .
 - أحد الحسابات المجموعة الرابعة وهذا إذا كانت الإعانة تمثل تحويلات مالية منتظرة .
- أما إعانات الاستثمار الأخرى فقد عرفها النظام المحاسبي المالي كالتالي " إعانات الاستثمار الأخرى هي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطته الطويلة الأجل (الإقامة كيانات في الخارج، البحث عن أسواق جديدة...) ⁽²⁾ .

ب - مبادئ إدراج الإعانات في حسابات المؤسسة

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول⁽³⁾ :

- كيان سيمثل للشروط الملحقه بالإعانات .
 - و أن الإعانات سيتم استلامها .
- كما يستثنى الحالات التالية من محاسبة الإعانات:
- مساهمة الدولة و الجماعات المحلية في رأس مال المؤسسة.
 - الإعانات العمومية المتمثلة في المزايا الجبائية الممنوحة للمؤسسة مثل بعض الإعفاءات الضريبية التي تحصل عليها المؤسسة عند احتساب نتيجتها .

ت- التسجيل المحاسبي لإعانات التجهيز⁽⁴⁾ :

1- لدى استلام إشعار استفادة بإعانة تجهيز ن سجل القيد التالي :

441	ح / الدولة و الجماعات المحلية	+++++	
131	ح/ إعانات التجهيز	+++++	
132	ح/ إعانات أخرى للاستثمار	+++++	
	إعانات تجهيز أو استثمار قيد الإنجاز		

(1) - عبد الرحمن عطية ، المحاسبية المعسفة وفق النظام المحاسبي المالي ، برج بوعريش ، ط2، 2014 ، ص211 .

(2) - عبد الرحمن عطية :مرجع سابق ، ص 212 .

(3) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 284 .

(4) - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق، ص 212، 213 .

2- بتاريخ استلام إعانة التجهيز: وتبعا لطبيعة الإعانة المستلمة سجل القيد التالي :

512	ح / الحسابات المالية "البنك مثلا"	+++++	
441	ح/ الدولة و الجماعات العمومية	+++++	
	تحصيل مبلغ الإعانة	+++++	

2++	ح / تثبيات "البنك مثلا"	+++++	
441	ح/ الدولة و الجماعات العمومية	+++++	
	تحصيل مبلغ الإعانة	+++++	

3- في نهاية السنة: بالنسبة لإعانة التجهيز المستخدمة في تمويل التثبيات القابلة للاهلاك يتم إدراجها ضمن النواتج بالحساب (ح/ 754 :قسط إعانة التجهيز المحول لنتيجة الدورة) وبنفس قيمة قسط الإهلاك الممول بالإعانة، ويكون القيد كما يلي :

131	ح / إعانات التجهيز	+++++	
754	ح/ قسط إعانة تجهيز محول إلى النتيجة	+++++	
	تحويل قسط إعانة تجهيز إلى نتيجة الدورة	+++++	

وأما إذا كان التثبيات الممول بإعانة تجهيز غير قابل للاهلاك، فإن قيمة الإعانة توزع على مدى المدة التي يكون فيها التثبيات غير قابل للتصرف، ويتم إدراج القسط السنوي بحساب النتيجة ، وإذا لم يكن هناك شرط عده التصرف في الأصل الممول كليا أو جزئيا بإعانة تجهيز فإن الإعانة تسجل بحساب النتيجة على مدى 10 سنوات بأقساط متساوية .

2- التثبيات في شكل إيجار - تمويل :

أ- تعريف: من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد ظهر التطبيقات في مجال إيجار -تمويل و التي لا تعود ملكيتها قانونا للمؤسسة ،ولكنها تستجيب لشروط تحديد أصل في شكل تثبيات عينية، وفي حسابات الأصول عند المستأجر، وفي شكل حسابات دائنة في الأصل عند المؤجر (1) .
ويعرف عقد الإيجار " عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (المالك القانون الأصل المؤجر) للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة" نقدية "أو عدة دفعات(2)
وهناك نوعان من عقود الإيجار وهما :

(1) - علاوي لخضر ،مرجع سابق ،ص 50.
(2) - عطية عيد الرحمان، مرجع سابق ،ص 174 .

• **تعريف عقد إيجار التمويل :** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، ويمكن أن يتم تحويل الملكية (للأصل محل عقد الإيجار التمويل) عند نهاية العقد أو لا يتم إلى (المستأجر) " النظام المحاسبي المالي الملحق 3 "، ومن المخاطر التي تحول من المؤجر إلى المستأجر بموجب عقد الإيجار التمويلي تذكر: التقادم التقني للأصل، والتقلبات أسعاره في السوق و انخفاض طاقته الإنتاجية ... أما بالنسبة للمنافع فنذكر، نواتج استخدام الأصل، فائض القيمة عن عملية التنازل⁽¹⁾.

• **عقد الإيجار البسيط :** هو كل عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي " النظام المحاسبي المالي ملحق 3 " إن تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويل أو إيجار بسيط لا يرتبط بشكل أو بصيغة العقد بل يعود إلى نتائج المترتبة عنه فيما يخص المخاطر و المنافع المحولة إلى المستأجر⁽²⁾

ب - المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار :

تختلف المعالجة المحاسبية لدفعات الإيجار تبعا لطبيعة عقد الإيجار، حيث نلاحظ أنه إذا كان:

1- **عقد الإيجار البسيط** "عقد الإيجار التشغيلي" في هذه الحالة نسجل مصاريف الإيجار كما يلي⁽³⁾ :

613	ح / أعباء الإيجار	+++++
5**/401	ح/ نقديات أو موردو التثبيات	+++++
	مصاريف الإيجار	

2- **عقد الإيجار التمويل :** في هذه الحالة نلاحظ أن في المادة 135 . 2 نص النظام المحاسبي المالي على كل أصل يكون محل إيجار تمويل يدرج في الحسابات في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني " أي أن الأصل المستأجر يدرج ضمن أصول المؤسسة المستأجرة " وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي⁽⁴⁾ :

• **التسجيل عند المستأجر :** يدرج الأصل المستأجر في الميزانية ضمن حسابات الأول على أساس قيمته العادلة أو القيمة الحالية للمدفوعات الدنيا للإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة العادلة للأصل، إن هذه الدفعات تشمل كذلك على القيمة الحالية للمبلغ المسدد لشراء الأصل في نهاية عقد الإيجار، وهذا إذا كان هناك يقين معقول عند إبرام العقد أن خيار الشراء سيرفع. وتحدد القيمة الحالية للتسديدات " الدفعات " على أساس المعدل الضمني للعقد، وإذا لم يوجد فبمعدل فائدة الاستدانة الهامشية للمستأجر، ويكون التسجيل المحامي كما يلي⁽⁵⁾ :

(1) - عطية عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 174.

(2) - نفس المرجع، ص 174.

(3) - نفس المرجع، ص 175.

(4) - نفس المرجع، ص 156.

(5) - نفس المرجع، ص 17 - 176.

2***	ح / تثبيطات- إيجار التمويل	+++++	+++++
167	ح/ ديون على عقود الإيجار عقد الإيجار التمويلي		

167	ح / ديون على عقود الإيجار	+++++	
661	ح/ أعباء الفوائد	+++++	
53/512	ح/ النقدييات		+++++
	تسديد دفعة إيجار التمويل		

• التسجيل عقد المؤجر :هناك حالتان للتسجيل عند المؤجر .

- الحالة الأولى :المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر حيث⁽¹⁾ :
تسجل القيمة الحقيقية للمعدات المؤجرة كدين وضمن التثبيطات المالية بالحساب " ح/274، ديون على عقود إيجار التمويل فتجعله مدينا وهذا يجعل حساب موردو التثبيطات أو أحد حسابات الخزينة دائنا .
أما دفعة تحميل فتكون بجعل حساب النقدييات منادينا مع جعل حساب " ح/ 274 ديون على عقود الإيجار "دائنا رفقة حساب" ح/ 763 عائدات ديون وحسابات دائنة "وتقيد كما يلي :

274	ح / ديون على عقود الإيجار	+++++	
512/53	ح/ النقدييات		+++++
	شراء معدات و تأجيرها لمؤسسة ما		

في نهاية السنة يسجل القيد التالي:

53/512	ح / النقدييات	+++++	
274	ح/ ديون على عقود الإيجار		+++++
763	ح/ عائدات ديون و حسابات دائنة		+++++

- الحالة الثانية :المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر⁽²⁾ :

تسجل العملية مثل أية عملية بيع منتجات فتجعل الحساب " ح/274، ديون على عقود الإيجار التمويلي " مدينا والحساب 70 أي " ح/700-ح/701" دائنا بسعر البيع العادي للمعدات المؤجرة، وهكذا فإن الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع ستظهر في حساب النتيجة للدورة الحالية، مع مراعاة عدم التأثير نسبة الفائدة لعقد الإيجار على الربح المحقق من عملية البيع .

(1) - نفس المرجع، ص 180-181 .

(2) - عبد الرحمان عطية , مرجع سابق، ص 182-183 .

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

267	ح / ديون على عقود الإيجار	+++++	
701	ح/ مبيعات منتجات مصنعة	+++++	
	تأجير معدات إلى مؤسسة ما		

724	ح / التغيير في المخزون	+++++	
355	ح/ منتجات مصنعة	+++++	
	تسليم معدات إلى المستأجرة		

وفي غاية السنة تحصل المؤسسة على الدفعة الأولى من عقد الإيجار كما يلي :

53/512	ح / النقديات	+++++	
274	ح/ ديون على عقود الإيجار	+++++	
	ح/ عائدات ديون و حسابات دائنة	+++++	
	تحصيل دفعة الإيجار التمويلي		

المطلب الرابع : التثبيات المالية الغير جارية

قد تمتلك المؤسسة مجموعة من الأصول المالية مثل الأسهم والسندات الأعراض مختلفة أهمها تحسين مردوديتها أو حتى لامتلاك حصص في رأس مال المؤسسات الأخرى، لكن هذه الأصول المالية تنقسم إلى أصول مالية جارية و التي كان الهدف من اقتنائها هو إعادة بيعها خلال مدة أقل من سنة و أصول مالية غير جارية والتي كان الهدف من اقتنائها هو امتلاكها و الاستثمار فيها لمدة تفوق السنة وهذه الأخيرة هي التي تتناولها في هذا المطلب .

أولا : تعريف الأصول المالية الغير جارية .

هناك عدة تعاريف الأصول المالية الغير جارية نذكر منها

التعريف الأول : هي الأسهم والسندات و الديون التي يكون للكيان القدرة و الرعاية على الاحتفاظ بها لفترة

طويلة أو تاريخ استحقاقها (كما في حالة المستندات والقروض)، مثل هذه الأصول الغير جارية يسجل ضمن أحد الحسابين (ح/26: مساهمات وحسابات دائنة ملحقة) أو (ح : 27 تثبيات مالية أخرى) (1) .

(1) - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق، ص 151 .

التعريف الثاني : تكون الأصول المالية المملوكة لأي مؤسسة من المؤسسات، من غير القيم العقارية الموظفة و الأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها و للدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو تغيير وجهتها، في إحدى الفئات الأربع التالية⁽¹⁾: سندات و المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة و التي بعد امتلاكها الدائم مقيدا لنشاط المنشقة، خاصة و أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارين مراقبتها :المشاركة في الفروع الكيانات المشاركة لها، أو المؤسسات المشتركة.

- السندات المثبتة : لنشاط المحفظة الوجهة كي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها .
 - السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأسمال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك .
 - القروض و الحسابات الدائنة التي أصدرها المؤسسة و التي لا تنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير : الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من سنة أو القروض التي تزيد على سنة و المقدمة لأطراف أخرى .
- تشكل هذه الفئات الأربع من الأصول المالية تظهر على أنها أصول مالية غير جارية ، (لكن في ابطار إعداد الكشوف المالية المدمجة، تكون سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج⁽²⁾، وحسب مدونة الحسابات تتكون حسابات ح/ 26 و ح/27 من :

- حساب 26/ : مساهمات وحسابا دائنة ملحقة

رقم الحساب	إسم الحساب
ح/ 261	سندات الفروع المنتسبة
ح/ 262	سندات المساهمة الأخرى
ح/ 265	سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة " المؤسسات المشاركة"
ح/ 266	الجنايات الدائنة الملحقة مساهمات المجمع
ح/ 267	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج الجميع
ح/ 268	الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة المساهمة
ح/ 269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام كا عن سندات مساهمة غير مسددة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

(1) - عبد الحليم الله أحمد ، معالجة المحاسبة للتبتيات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية . مذكرة ماستر بجامعة محمد خضير بسكرة ، 2012، 2011، ص 30 .

(2) - علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 231

- حساب 27 : تثبيطات مالية أخرى

رقم الحساب	إسم الحساب
ح/ 271	سندات مثبتة أخرى غير سندات المثبتة لنشاط المحفظة
ح/ 272	سندات ممثلة لحقوق دين "سندات استحقاق- سندات خزينة"
ح/ 273	سندات مثبتة لنشاط المحفظة
ح/ 274	القروض و الحسابات الدائنة
ح/ 275	الودائع و الكفالات المدفوعة
ح/ 276	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
ح/ 279	عمليات الدفع الباقية و الواجب القيام بها عن السندات المثبتة غير محررة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

ثانيا : تكلفة الحيابة على الأصول المالية الغير جارية

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة و الرسوم غير المستردة و مصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص و الفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة و المستحقة قبل الاكتساب⁽¹⁾.

كما يتم تقييم التثبيطات المالية خلال مرحلتين هما مرحلة الاقتناء و مرحلة نهاية الدورة المالية حيث :

- التقييم بتاريخ الحيابة : نقيم سندات المساهمة بسعر شرائها مضاف إليها مصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء و الرسوم الغير مسترجعة و غيرها⁽²⁾.
- التقييم إلى نهاية الدورة : في نهاية السنة المالية هناك حالتين نقف عندها بالنسبة للتثبيطات المالية و هي إما حالة انخفاض في القيمة الحالية مقارنة بقيمة الحصول عليها وإما حالة وجود زيادة في القيمة الحالية عن القيمة التي تم اقتناء التثبيط المالي بها إذ يتم التقييم في الحالتين كما يلي⁽³⁾
 - أ - إن كل زيادة في قيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها لا تسجل .
 - ب - إن كل انخفاض في القيمة سندات المساهمة عن تكلفة تحصيلها يجب أن يظهر في صورة خسائر عن انخفاض في القيمة ويسجل في غاية الدورة كخسارة قيمة .

ثالثا: التسجيل المحاسبي للتثبيطات المالية :

تنقسم حسابات التثبيطات المالية إلى مجموعتين و هما (ح/ 26 : مساهمات و حسابات دائنة ملحقه) و (ح/ 27: تثبيطات مالية أخرى) .

أ- التسجيل المحاسبي المجموعة حسابات (ح/26)

- لدى شراء مساهمات في شركات تابعة تجعل حساب 261 مدينا مع إضافة عمولات الوسطاء و الرسوم الغير مسترجعة و الحساب ح/ 512 أو ح/ 404 موردو التثبيطات مدينا كما يلي :

261	ح / سندات المساهمة الشركات التابعة	+++++	
404/152	ح/ نقديات/ موردو التثبيطات	+++++	
	شراء مساهمات في شركات تابعة		

(1) - علاوي لخضر، نفس المرجع، ص 234 .
(2) - عبد الرحمن عطية ، مرجع سابق، ص 153 .
(3) - نفس المرجع، ص 153 .

• تسجيل سندات المساهمة الأخرى ح/262:

262	ح / سندات المساهمة الأخرى	+++++	+++++
404/152	ح/ النقديات/ موردو التثبيات شراء سندات مساهمة		

• تسجيل في انخفاض القيمة المشاهدات المساهمة

686	ح / مخصصات امتلاك و خسائر عن خسائر القيمة	+++++	+++++
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات و ع د م م تسجيل انخفاض في قيمة سندات المساهمة		

تسجيل التنازل عن المساهمات :إن عملية التنازل قد تتم بريح و يسجل بج/ 767، وعندها يكون التقيد التالي:

512	ح / البنك	+++++	+++++
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات" في حالة وجودها"	+++++	
26*	ح/ حسابات سندات المساهمة	+++++	
767	ح/ أرباح صافية عن عمليات تنازل عن أصول مالية	+++++	
	التنازل عن التثبيات و تحقيق أرباح		

512	ح / البنك	+++++	+++++
296	ح/ خسائر القيمة عن المساهمات	+++++	
667	ح/سائر صافية من عمليات التنازل من أصول مالية	++++	
261/262	ح/ سندات مساهمة حسب نوعها تتنازل عن التثبيات و تحقيق خسائر	+++++	

ب - التسجيل المحاسبي الحسابات ح/27 :

- في تاريخ الاقتناء تسجل ما يلي :

27*	ح / التثبيات المالية الأخرى	+++++	+++++
512	ح/ الحسابات المالية "البنك مثلا " اقتناء أصول مالية "ثابتة"		

- في نهاية السنة يتم تقييمها وإن سجلت ارتفاعا في القيمة لا تسجل محاسبيا وإن سجلت انخفاضا فلا بد من تسجيلها حاسبيا كما يلي⁽¹⁾:

686	ح / تخصصات خسائر القيمة عن العناصر المالية	+++++	+++++
297	ح/ خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة إثبات انخفاض في قيمة التثبيات		

- حالة الحساب ح/273 "سندات المثبتة النشاط المحفظة" :إن نشاط المحفظة يتمثل في القيام المؤسسة باستثمار أو توظيف جزء من أصولها في شكل أسهم وسندات بهدف تحقيق مردودية مرجية، وهذا دون التدخل في تسيير المؤسسات المصدرة لهذه الأسهم والسندات .فهدف نشاط المحفظة هو توظيف المالي المريح على المدى الطويل الأجل وليس اكتساب نفوذ في المؤسسات المستفيدة من هذه التوظيفات المالية، إن المستندات الخاصة بنشاط المحفظة تعتبر أدوات مالية جاهزة للبيع وعليه فهي تقيم على أساس قيمتها الحقيقية في نهاية السنة، حيث نلاحظ أن⁽²⁾ .
- إذا كانت القيمة الحقيقية لسندات نشاط المحفظة في أكبر من قيمتها الدفترية ، نسجل الزيادة في قيمة السندات كالتالي :

273	ح / سندات مثبته لنشاط المحفظة	+++++	+++++
104	ح/ فارق التقييم		

إما إذا كانت القيمة الحقيقية للسندات أقل من قيمتها الدفترية، فنسجل القيد التالي:

104	ح / فارق التقييم	+++++	+++++
273	ح/ سندات مثبته لنشاط المحفظة		

(1) - عبد الرحمن عطية مرجع سابق ،ص 155 .

(2) - المرجع السابق، ص 156 .

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الجارية في نهاية السنة

عادة ما تقوم المؤسسة بأعمال نهاية السنة المحاسبية من جرد للأصول و إعادة التقييم و المعالجة المحاسبية لأعمال نهاية الدورة و التسجيل المحاسبي للإهلاك و خسائر القيمة و مؤونات الخسائر و الأعباء... سنتطرق في هذا المبحث إلى المعالجة المحاسبية للإهلاك و مؤونات الخسائر و الأعباء للأصول الغير جارية .

المطلب الأول: عموميات حول الإهلاك:

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى ماهية الإهلاك و كيفية حسابه و تسجيله المحاسبي.

أولاً: مفهوم العام للإهلاك : حسب النظام المحاسبي المالي ، الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بملك ما، و بمفهوم آخر الإهلاك هو تسجيل التقادم العادي لملك ما يسبب إستخدامه ، حيث يتم احتسابه كعبء من أعباء الدورة المالية ، إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية لأصل أنتجة المؤسسة لنفسها⁽¹⁾ .

1- تعريف الإهلاك: إن الإهلاك هو انخفاض الاستثمارات نتيجة إستخدام أو التآكل أو القدم، فالإهلاك يمثل التكلفة السنوية لحيازة و استخدام أصل ثابت و لا تطبق الإهلاكات على التثبيات التي استأجرتها المؤسسة من الغير " و تعني الاستئجار البسيط و ليس الإنجاز التمويلي" و لا على الاستثمارات أي التثبيات التي لا تزال قيد الانجاز و التي يمكن أن تكون لها خسارة عن القيمة، و نلاحظ أن المديرية العامة للضرائب تقترح بدء حساب الإهلاك بداية من تاريخ استخدام التجهيزات أي أن المؤسسة لا تقوم بإهلاك معدات جديدة لم تبدأ باستخدامها بعد⁽²⁾ .

و يمكن أن نميز عدة مفاهيم للإهلاك من عدة زوايا المالية و المحاسبية و الاقتصادية حيث:

- **مفهوم الاقتصادي للإهلاك:** يعتبر الإهلاك عن توزيع تكلفة شراء التثبيات أو الفرق بينها و بين إيرادات المبيعات مقسمة على تكاليف الإنتاج خلال الدورة المحاسبية من أجل قياس تكلفة رأسمال الثابت أو حساب النتيجة⁽³⁾ .
- **المفهوم المالي للإهلاك:** يسجد المفهوم المالي للإهلاك نظرية تجديد التثبيات و التي تعني اعتبار المؤسسة عملية الإهلاك كمصدر من مصادر التمويل الذاتي لاستبدال تثبياتها⁽⁴⁾ .
- **المفهوم المحاسبي للإهلاك:** يعتبر الإهلاك محاسبياً كأداة لقياس قيمة التثبيات خلال مراحل حياته من أجل⁽⁵⁾ :

- قياس الربح الناتج من التثبيات خلال فترة معينة و تقييمه كجزء من تكلفة ذلك التثبيات .
- الإهلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض التثبيات و إنما هو ضمان لعباته رأس مال .
- مع الإشارة على أنه يجب تمييز الإهلاك عن خسارة القيمة تدني القيمة التي تعكس كل الخفاض في المنافع الاقتصادية للتثبيات نتيجة ظروف استثنائية⁽⁶⁾
- يمكن أن تمتلك تجهيزات الإنتاج بفعل الاستغلال " استخدامها" فمثلاً تمتلك تجهيزات الإنتاج بفعل استخدامها خلال عدة دورات في الإنتاج .

(1) علاوي لخضر ، مرجع سابق، ص 13 .

(2) - عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 13 .

(2) - علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 64.

(3) - نفس المرجع ، ص 64.

(5) - علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 64.

(6) - المرجع السابق، ص 63.

كما يمكن أن يكون الإهلاك استثنائيا في بعض الحالات .

2- دور الإهلاك وأهميته حسابه:

أ- دور الإهلاك : هناك ثلاث أدوار رئيسية الإهلاك و هي:

- الدور الاقتصادي للإهلاك⁽¹⁾: الإهلاك الطبيعي هو الاستهلاك التدريجي للتثبيات، فكل دور استغلال لا بد من توزيع تكلفة التثبيت عبر الزمن .
فالإهلاك يحول الاستخدام المؤقت للتثبيات إلى استخدام نهائي و ذلك من خلال تحميل عبء الإهلاك للدورة الحاسبية (يمثل تدفق داخلي للمؤسسة) .

- الدور القانوني للإهلاك: يتمثل دور الإهلاك من الناحية القانونية في إعادة التوازن إلى ميزانية المؤسسة حيث تصبح ميزانية سليمة و تعبر عن مركز مالي سليم للمؤسسة⁽²⁾ .

- الدور المالي للإهلاك: يتم تخصيص الإهلاكات من أجل إسترجاع المبلغ الذي تم إتفاقه من أجل شراء التثبيات و ذلك من خلال مدة إستخدامه⁽³⁾ .

ب- أهمية حساب الإهلاك:

يعتبر الإهلاك من أهم مصادر التمويل الاستثمارات، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم إهلاكها بصورة كلية و لم تعد صالحة للاستخدام⁽⁴⁾ .

3- شرح مصطلحات ذات علاقة بالإهلاك: إن فهم المصطلحات من شأنه أن يسهل مهمة انتيعاب الموضوع و فهمه بشكل أفضل .

- **قيمة المنفعة:** و هي القيمة المحينة "أي الحالية" للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال "استخدام الأصول و كذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها أي هي القيمة الحالية لموضوع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل العني⁽⁵⁾ .

- **القيمة المحاسبية الصافية:** هي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل "أو التثبيت" و مجموع الإهلاكات و خسائر القيمة⁽⁶⁾ .

- **القيمة القابلة للتحصيل:** و هي القيمة الأكبر ما بين سعر البيع الصافي لأصل ما و قيمته النفعية⁽⁷⁾ .

- **القيمة الحقيقية "العادلة":** المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله "أي على أساسه" تبادل أصول أو إلهاء خصوم (أي تسديدها)⁽⁸⁾ .

- **القيمة المتبقية:** هي المبلغ الذي تترقب المؤسسة الحصول عليه عند انقضاء مدة نفعية الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف الخروج منظره و التي نرسم لها ب "Vr" و غالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض العمليات الخاصة مثل: الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد⁽⁹⁾ .

- **المبلغ القابل للإهلاك:** الأصلية (تكلفة الشراء) مطروحا منها القيمة المتبقية و الذي نرسم له ب "VO"⁽¹⁰⁾ .

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 65 .

(2) - نفس المرجع، ص 65.

(3) - نفس المرجع، ص 64 .

(4) - نفس السابق، ص 13 .

(5) - عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 14 .

(6) - نفس المرجع، ص 14 .

(7) - نفس المرجع، ص 14 .

(8) - نفس المرجع، ص 15 .

(9) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 65 .

(10) - نفس المرجع، ص 65 .

- **مدة المنفعة:** هي مدة استعمال الأصل المحددة من طرف المؤسسة أو من أطراف أخرى مؤهلة، و التي نرمز لها ب : N حيث يتوقف تقديرها على⁽¹⁾ :
- مؤشرات مالية متعلقة بالتطور النتائج من استخدام الأصل .
- عوامل تقنية و اقتصادية كالتطور التكنولوجي حيث تصبح إنتاجية الأصل لا تتماشى مع هذا التطور فتضطر المؤسسة لاستبداله .
- **القسط السنوي للاهلاك:** و يمثل مبلغ الاهلاك المطبق خلال الفترة و هو حاصل قسمة المبلغ المقابل للاهلاك على مدة المنفعة و الذي نرمز له بالرمز : A⁽²⁾ .
- و منه : "A= V0/N" .

- **معدل الاهلاك:** و هو حاصل القسمة قسط الاهلاك على المبلغ المقابل للاهلاك مضروب في 100 أو يساوي إلى النسبة المئوية أي 100 مقسومة على مدة الاستخدام فإذا رمزنا له بالرمز T⁽³⁾ .

حيث: "T= 100/N" أو "T (A /V0)100"

و كذلك قسط الإهلاك السنوي : " A = V0 . T "

تختلف التثبيات في مدة استخدامها و بالرغم من صعوبة تحديد هذه الأخيرة لاعتبارات قد نقول عنها تقنية كالتطور التكنولوجي السريع خصوصا في الوقت الراهن إلى نوعية و الجودة المختلفة باختلاف الماركات و غيرها، و لكن على العموم يتم تحديد مدة المنفعة على أساس معايير تقريبية حيث أن معدلات الإهلاك المتعارف عليها عمليا هي⁽⁴⁾ :

- المباني 100-50 سنة أي بمعدل 1-2 بالمئة .
- المباني الصناعية من 50-20 سنة أي بمعدل 2-5 بالمئة .
- المعدات و الأدوات 10 سنوات أي بمعدل 10 بالمئة .
- معدات نقل 4-5 سنوات أي بمعدل 20-25 بالمئة .
- تثبيات المعنوية افترض النظام المحاسبي المالي أن لا تتجاوز المدة النفعية 20 سنة أي بمعدل 5 بالمئة .

4- الصورة القانونية للاهلاك "المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "

نصت المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي⁽⁵⁾ .

- يطبق بقوة القانون نظام الإهلاك المالي الخطي على كل التثبيات.
- غير أنه :
- يمكن حساب الإهلاك المالي للتجهيزات التي تساهم مباشرة في الإنتاج داخل المؤسسات، من غير المباني السكنية و الورشات و المحلات المستعملة في ممارسة المهنة حسب نظام الإهلاك المالي التنازلي.
- كما يطبق الإهلاك المالي التنازلي على المباني و المحلات التي تستعملها مؤسسات القطاع السياحي في ممارسة نشاطها السياحي .
- يطبق الإهلاك المالي التنازلي سنويا على القيمة المتبقية للملك الواجب إمتلاكه ماليا .
- و للاستفادة من الإهلاك المالي التنازلي، و يجب على المؤسسات المذكورة أعلاه الخاضعة للنظام الضريبي المقروض حسب الربح الحقيقي، أن تختار وجوبا هذا النوع من الإهلاك المالي، و

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق ، ص 65 .

(2) - نفس المرجع، ص 66 .

(3) - نفس المرجع، ص 66 .

(4) - نفس المرجع ، مرجع سابق، ص 76 .

(5) - نفس المرجع ، ص 67 .

يجب الإدلاء كتابيا بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات أثناء تقديم التصريح بنتائج السنة المالية المقفلة .

• بالنسبة للممتلكات الواردة في القائمة المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر بحسب الإهلاك المالي على أساس سعر الشراء و التكلفة .

– كما يمكن للمؤسسات أن تقوم بإهلاك استثمارها ماليا حسب نظام الإهلاك المالي التصاعدي . و للاستفادة من نظام الإهلاك المالي، يجب على المؤسسات إرفاق رسالة اختيار هذا النظام بتصريحها السنوي .

و يقتضي اختيار الإهلاك المالي التصاعدي فيما يخص الاستثمارات الخاضعة له، استبعاد تطبيق أي نوع من أنواع الإهلاك المالي الآخر.

ثانياً: طرق وأساليب الإهلاك و التسجيل الحاسبي لها.

إن أنماط الإهلاك أي أصل ما هي إلا إنعكاس لتطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي بدورها ذلك الأصل، وجد النظام المحاسبي المالي طرق عموماً في:

1- طريق الإهلاك الخطي "الثابت": و يعرف بأسلوب الأقساط المتساوية و أيضاً بأسلوب

الإهلاك الخطي، و ميزة هذا الأسلوب هو أن الأقساط السنوية هي متساوية⁽¹⁾ .

و تؤدي هذه الطريقة إلى أعباء ثابتة على المدة النفعية للأصل.

و يكون حساب قسط الإهلاك حسب هذه الطريقة كما يلي:

قسط الإهلاك = تكلفة شراء أو إنجاز الأصل / العمر الإنتاجي

أو يحسب أيضاً وفق الطريقة التالية :

قسط الإهلاك = تكلفة الشراء . معدل الإهلاك .

حيث : معدل الإهلاك – 100 / العمر الإنتاجي .

ملاحظة: إذا تم الحصول على الاستثمار (تثبيت) خلال السنة و ليس في بدايتها، فإننا و لحساب فترة

الإهلاك الخاصة بالسنة الأولى (أي فترة ما بين تاريخ الشراء و نهاية السنة الأولى) تطبق إحدى

القاعدتين:

– نحسب الفترة بالأيام و نرمز لها "n" حيث نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأيام، و يكون قسط

الإهلاك للسنة الأولى يساوي: $A - V_0 \cdot T \cdot n / 360$.

– نحسب الفترة بالأشهر : أي نطبق قاعدة التناسب الزمني بالأشهر حيث "إذا حصلت المؤسسة

على التثبيت من 1 إلى 15 يوم من الشهر فإنه يحسب ضمن فترة الإهلاك و إن كان من 16 إلى

آخر الشهر فإنه لا يحسب فترة الإهلاك " .

2- طريقة الإهلاك المتناقص: هي طريقة على مدة الأصل النفعية " الإهلاك التنازلي"⁽²⁾، و

هو أسلوب ورد في قانون الضرائب المباشرة .

كما يشار إليها أحيانا "طريقة القسط المتناقص الضريبي"، حسب هذه الطريقة فإن التثبيت يهتك بأقساط

سنوية متناقصة و يمكن الحصول على الأقساط المتناقصة كالتالي:

إيجاد معدل الإهلاك التنازلي بالاعتماد على معدل الثابت و مدة المنفعة و ليكن رمز هذا المعدل [معدل]، حسب

نص المادة 174 من قانون "الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة" تحدد معاملات المستعملة في هذا

الحساب الإهلاك المالي التنازلي، على التوالي⁽³⁾ :

– N تتراوح بين 3-4 سنوات نضرب T في 1.5 .

(1) – عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 15-16.

(2) – علاوي لخضر، ص 66 .

(3) – نفس المرجع، ص 70 .

- N تتراوح بين 5-6 سنوات تضرب T في 2 .
- N أكبر من 6 سنوات تضرب T في 2.5 .
- و منه $T = t$ مضروب في إحدى المعاملات السابقة حسب مدة المنفعة N المطبقة .
- حساب قسط الاهتلاك المتناقص:

حسب هذه الطريقة يكون حساب الأقساط السنوية كما يلي:

$$A1=t.V0.$$

$$V0-A1=Vn1.$$

و بالنسبة للأقساط السنوات التالية فإنها تحسب من القيمة الباقية "القيمة المحاسبية الصافية" Vn .

$$A2=t.Vn1$$

$$Vn2=Vn1-A2$$

.....

$$An=t.Vnn$$

$$Vnn=Vnn-1-An$$

و بتطبيق هذه الطريقة فإن Vnn تؤول إلى الصفر لذلك و عند اقتراب إنتهاء مدة المنفعة N نقوم بتطبيق العلاقة التالية :

إذا كانت: (القيمة المحاسبية / المدة الباقية) أكبر من (القيمة المحاسبية الباقية t).
عندما تمتلك التثبيت بأقساط متساوية أو نطبق العلاقة التالية:
(1/ المدة الباقية)، 100 أكبر من t .

3- طريقة الإهلاك المتزايد: تؤدي هذه الطريقة إلى أعباء متزايدة طول العمر الإنتاجي للأصل
و يكون حساب الأقساط السنوية حسب هذا الأسلوب كما يلي (1) :

- معدل الإهلاك متصاعد لكل سنة حيث:

معدل الإهلاك = رقم السنة / مجموع أرقام السنوات

$$T=n/[n+n1+n2+n3....+nn]$$

و منه أقساط الإهلاك السنوية المتصاعدة تكون:

$$A1=V0.1/[n+n1+....+nn]$$

$$Vn1=V0-A1$$

إلى غاية السنة الأخيرة

$$An=V0.n/[n+n1+....+nn]$$

$$Vnn=V0-An$$

4- طريقة الإهلاك تبعا لحجم الإنتاج: و هو أحد الأساليب التي نص عليها (ن م م) و يتطلب
هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها (2) .

و من الطرق المتفق عليها في استخدام هذا النمط من الإهلاك هي:

- طريقة معدل الاستخدام الفعلي: تعتمد هذه الطريقة على الوحدات الإنتاجية للأصل التي استفادت منها
الفترة المحاسبية، فمثلا لو فرضنا أن الطاقة الإنتاجية لمعدات صناعية تقدر بـ 250000 ساعة عمل
خلال 8 سنوات ، أي خلال عمرها الإنتاجي N و أن تكلفة شرائها 60000 دج فإن تحديد الإهلاك

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 73 .
(2) - عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 22.

السنوي يعتمد على تحديد تكلفة الساعة الواحدة، ثم معرفة عدد الساعات الفعلية التي استغلتها المعدات خلال السنة الواحدة⁽¹⁾.

و لتحديد معدل اهتلاك الساعة نقوم باحتساب:

معادل اهتلاك الساعة - تكلفة شراء الأصل / عدد ساعات العمل

وبحسب المثال الافتراضي في التعريف أعلاه يكون:

$$0.24 = 250000 / 60000 \text{ ومنه معدل اهتلاك الساعة } = 0.24 \text{ دج/سا } 100 .$$

وحسب هذه الطريقة قد يختلف القسط السنوي للامتلاك من سنة إلى أخرى حسب الساعات التي كانت فيها الآلة محل توظيف فعلي في النشاط وهذه الطريقة تستوجب الاحتفاظ بسجلات المحاسبية بصفة دقيقة جدا

• **طريقة معدل النفاد الفعلي :** تستخدم هذه الطريقة للاهتلاك أو نضوب المصادر الطبيعية نتيجة

للاستخدام أي نتيجة لاستخراج المواد الأولية مثل : الغاز الطبيعي، البترول، الفحم... الخ.

ولتحديد قيمة الإهلاك (النضوب) السنوي يتم إتباع الخطوات التالية⁽²⁾:

- تحديد تكلفة المصدر الطبيعي " المنجم ، بئر بترول، مساحة معينة من الغاية" وتتكون من :

- ثمن شراء الأرض التي يكون بها المصدر الطبيعي .
- ثمن تكاليف المجتمع لغاية اكتشاف المصدر الطبيعي .
- ثمن التكاليف المجتمع لإثبات الجدوى الاقتصادية للمصدر الطبيعي .
- تقدير عدد الوحدات الموجودة من المصدر الطبيعي " طن فحم، برميل نفط ... " وعادة ما يستعان بالخبراء المختصين لتقدير ذلك.
- تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المصدر الطبيعي وذلك بقسمة إجمالي التكلفة على الوحدات المقدر استخدامها و يسمى بمعدل النقاد .
- معادل النفاد = التكلفة الإجمالية للمصدر / عدد الوحدات المقدرة .
- يتم تحديد قيمة النفاد الإهلاك للفترة المحاسبية الواحدة بضرب معدل النقاد في عدد الوحدات المستخرجة خلال كل فترة محاسبية .

5- التسجيل المحاسبي لأقساط الإهلاك

حسب مدونة الحسابات فإن حسابات الخاصة بالامتلاك كما يلي:

رقم الحساب	إسم الحساب
280	اهتلاك التثبيات المعنوية
281	اهتلاك التثبيات العينية
282	اهتلاك التثبيات محل امتياز
68	مخصصات إهلاكات - مؤونات وخسائر القيمة .

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مدونة الحسابات

(1) - علاوي لخضر ،مرجع سابق ،ص 74 .

(2) - نفس المرجع ،ص 74 .

يسجل محاسبيا قسط الاهتلاك كما يلي في :

68*	ح / مخصصات اهتلاكات و مؤونات أصول غ ج	280	+++++
281	ح / اهتلاك الأصول الغير جارية - معنوية	282	+++++
	ح / اهتلاك الأصول غ جارية - عينية		+++++
	ح / اهتلاك تثبيات شكل امتياز		+++++
	البيان : تسجيل قسط الامتلاك		+++++

المطلب الثاني : خسائر القيمة على الأصول الغير جارية:

تتعرض أصول المؤسسة في بعض الحالات الاستثنائية إلى نقص في قيمتها نتيجة أحداث مختلفة مثل الحوادث الطبيعية ... ولهذا خ ص النظام المحاسبي معالجة محاسبية تقي بمتطلبات هذه الحالات وسنتطرق في هذا المطلب لها بشيء من التفصيل .

أولا : تعريف خسائر القيمة على الأصول الغير جارية " التثبيات " : في الملحق الثالث الخاص بشرح المصطلحات المحاسبية عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة " بأنها فائض القيمة المحاسبية لأصول عن قيمتها الواحدة (أي الممكنة) للتحصيل "وهو نفس التعريف الوارد في المادة 7-112 من النظام المحاسبي المالي أما المادة 9 - 112 من النظام المحاسبي المالي فتتص على مراجعة خسارة القيمة المدرجة (أي المسجلة) بالنسبة لكل أصل و هذا بهدف زيادة قيمة خسارة القيمة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني⁽¹⁾ .

ثانيا : مؤشرات تدني القيمة ومراحل إثبات خسارة القيمة للتثبيات .

عند نهاية السنة المالية و حلول تاريخ إقفال الحسابات تعدد المؤسسة على إعادة تقييم و تقدير و فحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصل ما فقد جزء من قيمته أو كلها و إذا تأكد من وجود مقاس بوحى بذلك فإن المؤسسة هنا تقوم بتقديم القيمة الممكن تحميلها من الأصل .

سنتطرق إلى مؤشرات تدني القيمة و مراحل إثباتها في هذا الجزء من دراستنا :

1- مؤشرات تدني القيمة :

هنالك نوعين من المؤشرات التي تدل على تدني القيمة وهما مؤشرات داخلية و منشورات خارجية⁽²⁾ .

أ- مؤشرات داخلية :

- التقادم أو التلف الفيزيائي الأصل، التدهور الطبيعي .
- تغيير عند استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة المنفعة للأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل) .
- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغيير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل) .

(1) - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق، ص 25 .

(2) - علاوي لخضر ، مرجع سابق، ص 74 .

ب - مؤشرات خارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي)، و المحيط القانوني والاقتصادي .
- تطور " ارتفاع" نسب الفائدة في السوق، وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر القيمة القابلة للاسترجاع .

2- مراحل إثبات و معالجة خسارة قيمة التثبيات :

تقوم المؤسسة كما سبق و أشرنا عند إقفال الحسابات السنوية باختيار تدني القيمة لأصولها، باعتماد المؤشرات السابقة، فإذا تثبت وجودها أو بعضها فإن المؤسسة تقوم بتقييم القيمة القابلة للتحصيل حيث: تقيم القيمة القابلة للتحصيل " القيمة المسترجعة" للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل وقيمه النفعية⁽¹⁾ .

- ثمن البيع الصافي : هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف منافسة العادية بين أطراف على علم تام و تراضي مع طرح تكاليف الخروج .
- ثمن البيع الصافي = القيمة العادلة للأصل – مصاريف البيع .
- حيث مصاريف البيع هي كل المصاريف المتعلقة بعملية البيع .

- القيمة النفعية : هي القيمة المحينة لتقدير تدفقات الأموال الداخلية المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية الانتفاع به.

القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلية المستقبلية للأصل - التدفقات الخارجة .

قاعدة : إذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيات أقل من قيمتها المحاسبية الصافية بعد الإهلاكات فإن هذه القيمة تخفض إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة .

خلاصة : إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل للأصل ما أقل من قيمته المحاسبية الصافية ، فإنه يجب تخفيض هذه الأخيرة لتصل إلى قيمته القابلة للتحصيل، حيث يمثل هذا التخفيض خسارة في القيمة⁽²⁾ .

تثبت المؤسسة خسارة القيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور و بإدراج عبئ في الحسابات، على أنه يجب تسوية مخصص الإهلاكات الخاص بالسنوات المالية المستقبلية حتى تتمكن من توزيع القيمة المحاسبية المعاد فحصها للأصل منقوصا منها القيمة المتبقية بطريقة منتظمة على مدة منفعة المتبقية .

ثالثا : التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة للتثبيات .

و هناك حالتين للتسجيل المحاسبي هما التسجيل المحاسبي للخسارة القيمة للتثبيات و استرجاع خسارة القيمة للتثبيات .

1- تسجيل خسارة القيمة للتثبيات : حصص النظام المحاسبي المالي حساب ح/29: "خسائر القيمة عن التثبيات" كحساب خاص للخسارة في القيمة للتثبيات .

تسجل خسارة القيمة في نهاية السنة يجعل حساب 68 و حساب 29 دائنا ويمكن تقسيم الحسابات ح/68- ح/29" إلى حسابات فرعية حيث يكون التسجيل المحاسبي كما يلي⁽³⁾ :

(1) - علاوي لخضر ،مرجع سابق ، ص 80 .

(2) - نفس المرجع ص 74 .

(3) - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق، ص 25 .

68*	29*	ح / مخصصات إهلاكات - مؤونات و خسائر قيمة التثبيتات ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات تسجيل مؤونة خسائر القيمة التثبيتات	+++++	+++++
-----	-----	---	-------	-------

2- استرجاع خسارة القيمة⁽¹⁾: تقدير المؤسسة عند كل إقفال الحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل ما حلا السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، إذا كان مثل هذا المؤشر موجودا ، فإن المؤسسة تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل . يؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن المنتجات في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية . و حينها يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما في يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة . وإذا حدث و ارتفعت القيمة القابلة للتحصيل لتجهيزات ما، فإننا نسترجع خسارة القيمة من خلال ترصيد ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات مع حساب ح/78 : "استرجاع خسائر القيمة التثبيتات" و يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

29*	78*	ح / خسائر القيمة عن التثبيتات ح / -استرجاع خسائر القيمة عن التثبيتات استرجاع خسارة القيمة	+++++	+++++
-----	-----	---	-------	-------

(1) - علاوي لخضر ،مرجع سابق ،ص 74 .

المطلب الثالث : التنازل عن التثبيات :

أحيانا تستغني المؤسسة على أصولها الغير جارية عن طريق البيع "التنازل" ولهذه الحالة معالجة محاسبة خاصة سنتناولها في هذا المطلب .

أولا : تعريف التنازل عن التثبيات .

من خلال تعريفنا للتثبيات، حيث أن المؤسسة تقوم باقتنائها أو بإنتاجها بوسائلها الخاصة لغرض استخدامها بشكل دائم في مختلف وظائفها لكن هذا لا يمنع من أن تتنازل عن بعضها سواء المهلك منها أو الذي مازال صالحا للاستخدام أو بعبارة أخرى التثبيات الذي لم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا⁽¹⁾ .

إن عملية التنازل عن التثبيات العينية قد تكون بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية ، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح وتسجله في ح/ 752 "فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية " أما إذا تمت عملية التنازل بسعر أقل من القيمة المحاسبية الصافية الأصل، عندها نقول أن عملية التنازل تمت بخسارة ونسجلها بالحساب ح/ 652 "نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية"⁽²⁾ .

ثانيا : طرق التنازل عن التثبيات :

هناك عدة طرق للتنازل عن التثبيات مثل البيع و الاستبدال أو بدون مقابل حيث .

1- التنازل عن طريق البيع : يتم التنازل عن التثبيات عن طريق البيع إما نقدا أو بشيك بنكي أو

على الحساب كما أنه لدينا حالتين للتنازل عن الأصول الثابتة وفي الأصول الثابتة المهلكة تماما و الأصول الثابتة التي هي قيد النشاط .

- و حالة التنازل على الأصل الثابت المهلك تماما :

تسجل المؤسسة في هذه الحال القيد التالي مع تسجيلها لقسط الإهلاك الأخير للأصل المتنازل عنه وسنوضحها بمثال : تنازلت المؤسسة " ط" عن سيارة بقيمة 60000 دج في 2017/12/13 كانت قد اشترتها قبل 5 سنوات ب 100000 دج وتمتلك حطيا بمعدل 20 % "التنازل بشيك بنكي " .
- قسط الإهلاك السنوي = $5/100000 = 20000$.

681	ح / مخصصات إهلاكات التثبيات	20000	
281	ح / اهلاك التثبيات	20000	
	تسجل قسط الإهلاك الأخير		

512	ح / شيك بنكي	60000	
281	ح / اهلاك التثبيات العينية	100000	
218	ح/ معدات النقل	100000	
752	ح/ نواتج التنازل عن التثبيات	60000	
	التنازل عن التثبيات بتحقيق الربح		

(1) - علاوي لخضر ،مرجع سابق ،ص 74 .

(2) - عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق، ص 29 .

• الحالة الثانية التنازل على أصل مزال قيد الخدمة :

دوما لابد من مثال لتوضيح المعالجة المحاسبية
قررت المؤسسة "ك" التنازل على الحساب على معدات صناعية بقيمة 170000 دج في تاريخ :
2017/12/13 كانت قد حصلت عليها بسعر 200000 دج قبل سنة و تمتلك خطبا خلال 10 سنوات .
حساب قسط الإهلاك السنوي: 20000 - 10/200000 .

681	ح / مخصصات إهلاكات التثبيات	20000	
2815	ح / اهلاك معدات صناعية	20000	
	تسجيل قسط الإهلاك		

461	ح / الحسابات الدائنة عمليات تنازل عن تثبيات	170000	
2815	ح / اهلاك معدات صناعية	20000	
652	ح / نواقص قيمة في الخروج عن معدات صناعية	10000	
215	ح / معدات صناعية	200000	
	التنازل عن معدات صناعية		

2- التنازل عن طريق التبادل : قد تقوم المؤسسة باستبدال تثبياتها القديمة بأخرى جديدة خاصة بالنسبة لتلك التي تتأثر بالتقادم الزمني كمعدات النقل أو بالتطور التكنولوجي كتجهيزات ومعدات الإنتاج، حيث تمثل عملية الاستبدال من وجهة نظر المؤسسة كعملية بيع وعليه يجب تحديد نتيجتها، و التي تظهر من خلال قياس الفرق بين سعر المحدد من قبل البائع الأصل الجديد مطروحا منه القيمة المدفوعة من قبل المؤسسة و بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل المراد استبداله ومنه تكون النتيجة ⁽¹⁾ .

- **ربح:** إذا كان صافي السعر المحدد من قبل البائع أكبر من القيمة الباقية .

- **خسارة :** إذا كان مالي السعر المحدد من قبل الطالع أقل من القيمة الباقية .

صافي السعر = السعر المحدد من قبل البائع - المبلغ المدفوع من قبل المؤسسة .

ويكون القيد المحاسبي كما يلي " بعد تسجيل قسط الإهلاك طبعاً " :

(1) - علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 98 .

	++++++	ح / نواقص قيمة في التنازل على التثبيتات		652
	++++++	ح / اهتلاك التثبيتات العينية		281
++++++		ح/ التثبيتات العينية "معدات نقل"	218	
		التنازل عن التثبيتات عن طريق التبادل		

	++++++	ح / التثبيتات العينية "معدات نقل"		218
	++++++	ح / البنك	512	
++++++		ح/ نواتج قيمة في التنازل على التثبيتات	752	
		إقتناء التثبيتات عن طريق التبادل		

3- التنازل على التثبيتات دون مقابل : في حال تنازل المؤسسة عن أصل ثابت بدون مقابل تقوم بترصيد حسابه مقابل إهلاكاته المتراكمة و الباقي من قيمته المحاسبية إذا ما لم يهلك تماما :

	++++++	ح / نواقص القيمة عن خروج التثبيتات		652
	++++++	ح / اهتلاك التثبيتات		28
++++++		ح/ التثبيتات	2*	
		التنازل عن التثبيتات دون مقابل		

في حال التنازل على الأصل الثابت دون مقابل كونه تعرض لحادث مثلا فإنها تقوم بترصيد حسابه مقابل اهلاكاته المتراكمة ويعالج الفرق بين قيمته المحاسبية الأصلية "تكلفة الشراء" المسجل بها الأصل " و الإهلاك المتراكم كأعباء استثنائية لكونه غير صالح للاستخدام⁽¹⁾. ويسجل محاسبيا كما يلي :

	++++++	ح / الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري		657
	++++++	ح / إهلاكات التثبيتات		28*
++++++		ح/ حساب التثبيتات	2*	
		تسجيل ترصيد حساب التثبيت المتلف جراء حادث مثلا		

وفي حالة الحصول على تعويض من مصالح التأمين نسجل ما يلي:

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 98 .

512/53	ح / الحسابات المالية	++++++	
757	ح / النواتج الاستثنائية عن عمليات التسيير تسجيل الحصول على تعريض	++++++	

المطلب الرابع : التقييم البعدي للتبثبات العينية والمعنوية بعد الإدراج الأولي في الحسابات

انطلاقاً من المعالجة المرجعية للتبثبات التي تطرقنا لها سابقاً، حيث يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلاً بتكلفته منقوصاً منها مجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيمة السابقة "طريقة التكلفة التاريخية"⁽¹⁾.

ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي، فإنه يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التبثبات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التبثبات التي حددها مسبقاً "الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة" على أساس مبلغها المعاد تقييمه " طريقة إعادة تقييم ويعتمد في هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، بإدراج كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً ، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية" العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها بمجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيمة اللاحقة⁽²⁾.

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتبثبات المعينة اختلافاً كبيراً عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال .
القيمة الحقيقية الأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، و تحدد هذه القيمة استناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون .كما تمثل القيمة الحقيقية سعر السوق الحالي للسلع المتماثلة إذا توفر شرط تواجد السوق و عند غياب مؤشرات تدل على القيمة السوقية" حسب الطبيعة الخاصة لبعض أنواع الأصول (منشأة متخصصة مثلاً) "فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الإهلاك"⁽³⁾.
و بعد إعادة التقييم، و تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها .

أولاً: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم على أساس القيمة العادلة :

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية الأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس من أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة تقييم "سنرى مختلف حالات المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في:
- إذا تمت إعادة تقييم التثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الإهلاك أو بالرجوع إلى قيمته في السوق، فإن مجموع الإهلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية الأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه .ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

2**	ح / التثبثبات	++++++	
105	ح / فارق إعادة التقييم	++++++	
28*	ح/ إهلاك التثبثبات	++++++	
	تسجيل قيد إعادة التقييم		

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 109.

(2) - نفس المرجع السابق، ص 109 .

(3) - نفس المرجع السابق، ص 110

هام جدا : أثر إعادة التقييم على محاسبة أقساط الإهلاك⁽¹⁾ :

يتم طرح أقساط الإهلاك المحسوبة على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة من نتيجة المؤسسة بالشكل العادي و المألوف باعتبار تسجيلها من أتباع الدورة .

لكن الإشكال المطروح هو : كيف يتم معاملة التغير في التقدير لارتباطه بتغيير مدة المنفعة ؟

حدد النظام المحاسبي المالي ما يلي "حسب المادة 8 من الفصل الأول:

- في حال أن المدة المحاسبية الباقية أكبر من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه : فإن القيمة المحاسبية

الصافية للأصل و المعاد تقييمها يجب أن تستهلك على مدة توافق مدة المنفعة الباقية للتجهيزات المادية المهتلكة المعينة .

- في حال أن المدة المحاسبية الباقية أقل من مدة المنفعة المعاد تقييمه : فإن القيمة المحاسبية الصافية

الأصل و المعاد تقييمها يجب أن تستهلك استثنائيا على مدة توافق مدة المنفعة المرتبطة بالقيمة المحاسبية الجديدة للأصل المعاد تقييمه .

ثانيا : الحالات الخاصة لإعادة التقييم

- تدرج إعادة التقييم الايجابية في الحسابات كمنتجات (في حدود خسارة القيمة المسجلة في حسابات

المؤسسة لفس الأصل) إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل، سبق أن تم إدراجه كعب، في الحسابات⁽²⁾ .

القيد المحاسبي:

681	ح / مخصصات إهـ و خ ق عن التثبيات	++++++	+++++
29*	ح / خسائر القيمة عن التثبيات		

الاسترجاع في حدود الخسارة المدرجة في نتيجة المؤسسة

29*	ح / خسائر القيمة عن التثبيات	++++++	
781	ح / استرجعات الاستغلال		+++++
	استرجاع خسائر القيمة		

تسجيل الفارق في الحساب رؤوس الأموال

2**	ح / التثبيات	++++++	
105	ح / فارق إعادة التقييم		+++++
	تسجيل فارق إعادة التقييم		

كل استرجاع لخسارة في القيمة الأصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات

الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية .

- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة

تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 109 .

(2) - نفس مرجع، ص 115 .

نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل" فارق إعادة التقييم السلبية الصافية "كعبء من الأعباء ويقيد محاسبيا كما يلي⁽¹⁾ فارق تقييم إيجابي سبق و أن أدرج في الحسابات

2**	ح / التثبيات	++++++	
105	ح / فارق إعادة التقييم		++++++
	تسجيل فارق إعادة التقييم		

فارق تقييم السلبي :

115	ح / فارق إعادة التقييم	++++++	++++++
2**	ح / التثبيات		
	تسجيل فارق السلبي		
681	ح / مخصصات اهتلاك و خ ق للتثبيات	++++++	
29*	ح / خسائر القيمة عن التثبيات		++++++
	تسجيل الفارق في حساب الأعباء		

تعالج كل خسارة في قيمة الأصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية , وتنتج إذن عن انخفاض الاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة .

ثالثا : حالات خاصة بالتثبيات المعنوية ومعلومات إضافية عن التقييم البعدي للتثبيات .
1- حالات خاصة بالتثبيات المعنوية :

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أنه يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس الشروط التثبيات العينية ، غير أن هذه المعالجة لا يرخص ما إلا إذا كانت قيمة الحقيقية التثبيات المعنوي يمكن تحديثها بالاستناد إلى سوق نشطة⁽²⁾

2- معلومات إضافية عن التقييم البعدي للتثبيات :

أ - حالة التثبيات المادية تشكل من عناصر مكونات مختلفة⁽³⁾

تم عملية إعادة تقييم التثبيات في هذه الحالة باعتبارها كمجموعة، وبذلك يتم توزيع فارق إعادة التقييم على مختلف العناصر المكونة للمجموعة بالتناسب مع القيمة المحاسبية الصافية بتاريخ إعادة التقييم أو بالتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية لها .

في حين أن تكاليف الهدم ، تخريب الأصول و الترميم المواقع و المحددة القيمة مسبقا على أساس قواعد محاسبية " المؤونات ، خصوم و أصول محتملة " لا يتم إعادة تقييمها على أساس الدراسة السابقة في المحاسبية التثبيات .

(1) - علاوي لخضر ، مرجع سابق ، ص 116 .

(2) - نفس المرجع ، ص 120 .

(3) - نفس المرجع ، ص 120 .

لكن احتراماً للمبادئ المحددة في القواعد محاسبة " المؤونات، حصوم و أصول محتملة" و بمقتضى المؤونات المشكلة، سوف يقابل هذا التغير بموارد مالية ضرورية من أجل تسوية الالتزامات أو تحويلها للغير .

ب- مكونات عناصر بدون قيمة وعناصر أخرى إضافية (ثانوية)⁽¹⁾:

العناصر "المكونات" بدون قيمة أو بقيمة لا يمكن تحديدها بصورة منفردة عن غيرها من العناصر لا تدخل في التوزيع التناسبي لفائض القيمة .

ث- تأثير إعادة التقدير على التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة الإهلاكات⁽²⁾ :

علاوة "القيمة الإضافية" لاهتلاك تساوي حصة (Quote- part) من فارق إعادة التقييم المحول إلى الرؤوس الأموال واليمن إلى حساب النتيجة .

ج- التنازل أو الوضع خارج الخدمة للتبتيات المادية المعاد تقيمها⁽³⁾

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرجة ضمن الأموال الخاصة مباشرة إلى الأرباح المحجوزة إذا تحقق الفائض، حيث يتحقق فائض إعادة التقييم بصفة كاملة إذا تم التنازل عن الأصل أو وضعه خارج الخدمة .

(1) - علاوي لخضر، مرجع سابق، ص 121.

(2) - نفس المرجع، ص 121 .

(3) - نفس المرجع، ص 120 .

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا في هذا الفصل الذي تناولنا فيه في المبحث الاول دراسة حول تثبيطات الغير جارية وفي المبحث الثاني الذي تطرقنا فيه الى المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في نهاية السنة لاحظنا ان النظام المحاسبي المالي له اهمية كبيرة في المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية اذ تناولنا وفق ما تطلبه مبادئ وأسس التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من حيث التقييد المحاسبي في تاريخ الحيابة وكذلك المعالجة المحاسبية نهاية الدورة المالية ومختلف العمليات المحاسبية مثل تسجيل اقساط الأهلاك .

الفصل الثالث:
دراسة حالة شركة التاج
الذهبي بالوادي

الفصل الثالث : دراسة حالة شركة التاج الذهبي بالوادي

المبحث الاول : نبذة عامة عن الشركة

المطلب الاول : تعريف الشركة ونشأتها وتطورها

1. تعريف الشركة وبطاقتها الفنية:

شركة مصباحي وشركائه مطحنة التاج الذهبي هي مؤسسة صناعية موضوعها صنع الدقيق والبرغل وطحين الحبوب، صنع طحين القرنيا، بقايا طحن الحبوب والقرويات، الحبوب المغرلة، الحبوب المقشرة، الحبوب المسحوقة أو المسطحة، وبصفة عامة كافة العمليات التجارية والمالية والمنقولة والعقارية عبر التراب الوطني أوفي البلدان الأجنبية.

تعد شركة مطحنة التاج الذهبي شركة أموال ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية (EURL) أسست سنة 2002، حيث تقرر تعديل الشكل القانوني للشركة لتتحول من شركة أموال ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة إلى شركة أشخاص شركة تضامن (SNC) وذلك سنة 2006 وتغيير تسمية الشركة بتسمية جديدة هي شركة تضامن مصباحي وشركائه مطحنة التاج الذهبي برأسمال اجتماعي قبل التعديل قدره 100.000 دج، ورأسمال اجتماعي بعد التعديل قدره 500.000 دج رقم سجلها التجاري: 02 ب 0542513 يقدر عدد عمالها حاليا حوالي 23 عامل، تقع بالمنطقة الصناعية كوينين مدينة الوادي.

- اسم م

- سيرها: مصباحي محمد الصغير
- قطاع النشاط: الإنتاج الصناعي رمز النشاط 107101 نصه الطحانة
- عنوان موقعها على الانترنت: ----- / -----
- بريدھا الإلكتروني: ----- / -----
- علامتها التجارية:



2. نشأة وتطور الشركة:

قبل التعديل في القانون الأساسي لشركة مطحنة التاج الذهبي تأسست الشركة في التاسع والعشرين من ماي سنة ألفين واثنين 2002/05/29، حيث تتربع على مساحة تقدر بـ 1.500 متر مربع ومبنى ذا استعمال تجاري أطواله (20م * 20م) شكل مربع يوجد بالطابق الأرضي، تقع الشركة بجانب الطريق الوطني رقم 48 بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي فمنذ إنشائها عملت الشركة على تحقيق أهدافها المبرمجة وذلك بالاستثمار في المجال الذي أعطت له الأولوية ألا وهو إنتاج الدقيق، وفي بداية سنة 2005 قامت الشركة بتوسيع نشاطها وذلك بإضافة وحدة أخرى لإنتاج الفريضة.

وفي نهاية الموسم الأول من سنة 2006 قامت الشركة بإضافة بعض الاستثمارات الجديدة والمتمثلة في معدات نقل من شاحنات وذلك لنقل منتجاتها عبر التراب الوطني وكذا حافلة لنقل العمال وورشة ميكانيكية لمراقبة وصيانة الآلات والمعدات.

المطلب الثاني : مهام الشركة وأهدافها:

1. المهام:

تتلخص المهمة الرئيسية للشركة في شراء المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين من السوق الوطنية وتصنيعها إلى توزيعها على مستوى الولاية وخارجها للمنتجات المتخصصة فيها من فريضة ونخالة وينحصر مجال نشاط المؤسسة في الأشغال التالية:

- القيام بالدراسات والإحصائيات الخاصة باحتياجات الولاية وخارجها في السلع المحتكرة لتسويقها ومحاولة فتح أوجه جديدة تتناسب مع الاحتياجات الحقيقية للولاية والمقدرة الشرائية للمواطنين.
- إعداد برامج التمويل على حسب الاحتياجات المقدمة من العملاء.
- ضمان الوجود الدائم للمنتجات عبر المنافذ التسويقية.
- تكوين الاحتياجات الأمنية في السلع وذلك على المدى البعيد.
- التكفل بإجراءات الضمان للسلع المسوقة.

2. الأهداف:

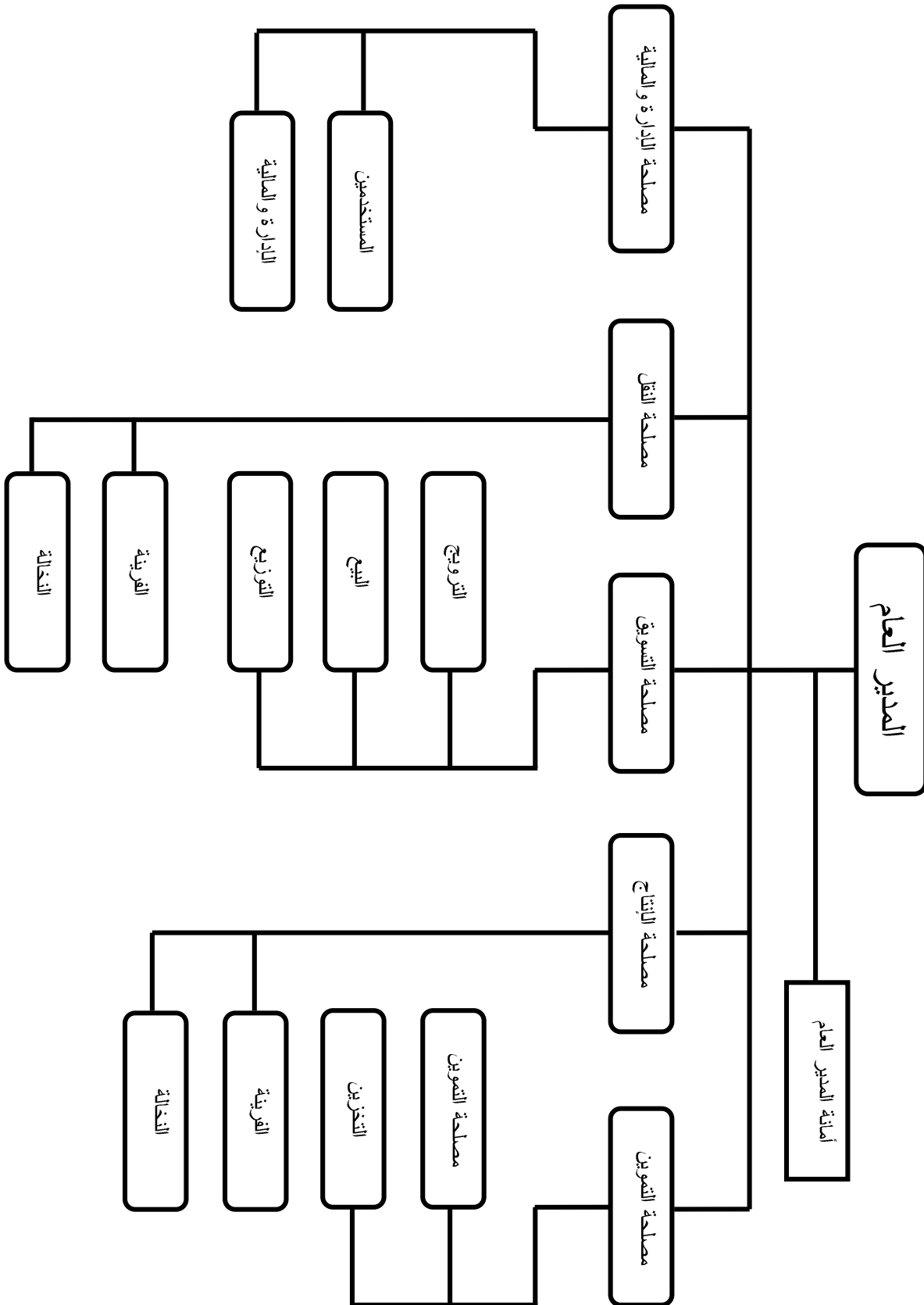
- تحقيق ربح لضمان ديمومة الشركة والحفاظ على بقائها.
- السعي لرفع قيمة المبيعات وبالتالي رفع قيمة الأعمال.
- المحافظة على حصتها في السوق المحلية بالولاية وأيضاً حصتها في السوق الوطنية مع محاولة التوسع إلى نقاط أبعد.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة

أ- شرح الهيكل التنظيمي:

يتكون الهيكل التنظيمي لشركة مصباحي وشركائه مطحنة التاج الذهبي من خمس مصالح، كما أن للإدارة أمانة عامة كما هو موضح في الهيكل الموالي:

الشكل: يوضح الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: المصدر: إدارة المؤسسة

ب- وظائف مصالح الشركة:

1/ المدير العام: أن كل مؤسسة على اختلاف أنواعها القانونية لابد لها من مدير يكون على هرمها التسلسل الإداري ويتمثل ذلك في شخص المدير مهما اختلفت التسميات، مدير، مدير عام مسير الخ، ويعتبر أعلى سلطة إدارية في المؤسسة لما له من دور فعال في المؤسسة وبعلاقاتها مع المحيط الخارجي، حيث يشرف على جميع التعاملات الداخلية والخارجية كما يشرف على السير الحسن في جميع نشاطات المؤسسة ولــــه الصــــلــــة لــــا حــــيات

في اتخاذ القرارات والتدخل في أعمال بقية الأفراد في المؤسسة.

2/ أمانة المدير: تعتبر همزة وصل بين المسؤول والمصالح داخل المؤسسة وخارجها وهي من أهم المصالح في المؤسسة وهذا لأنها تسهل عملية سير المعلومات ومعالجتها وتنظيمها وتتكفل بـ:

– استقبال البريد الوارد للمؤسسة.

– استقبال المكالمات الداخلية والخارجية.

– مساعدة المدير العام في مهامه.

– متابعة السير الحسن لنشاط المدير العام.

3/ مصلحة التموين: وتشتمل هذه المصلحة على فرعين هما:

– **الشراء:** تختص هذه المصلحة بشراء المواد الأولية المتمثلة في القمح الصلب والقمح اللين والأغلفة المستهلكة.

– **التخزين:** ويختص هذا الفرع بتخزين المواد الأولية المشتراة من أجل إدخالها في العملية الإنتاجية.

4/ مصلحة الإنتاج: تعتبر هذه المصلحة هي الركيزة الأساسية في نشاط المؤسسة بطبيعتها شركة إنتاجية وتختص هذه المصلحة إدخال المواد الأولية المشتراة لغرض التصنيع في الطاحونة من أجل الحصول على منتوج الفرينة كما أن لهذا المنتج مشتقات متمثلة في مادة النخالة.

5/ مصلحة التسويق: وتنقسم هذه المصلحة إلى ثلاثة أقسام:

– **الترويج:** ونقصد به وضع سياسة إشرارية للمنتج للاطلاع عليه من قبل عدد اكبر ممكن من المستهلكين.

– **البيع:** وتختص هذه المصلحة ببيع المنتجات وتحرير فواتير البيع للزبائن وتسجيل هذه الفواتير في كشوف مبيعات مقسمة حسب طبيعة البيع (بيع بالأجل، بيع نقداً أو بيع بصك) وطبيعة السلع (فرينة، نخالة).

– **التوزيع:** وهي المرحلة ما بعد البيع ونقصد بها إيصال المنتجات المبيعة إلى التجار في أحسن الظروف.

6/ النقل:

1- **المواد الأولية:** ونقصد به جلب المواد الأولية من الموردين إلى مقر الشركة.

2- **المنتج:** وهو إيصال المنتجات إلى كل من التجار والمستهلكين.

7/ مصلحة الإدارة والمالية:

1- **المستخدمين:** وهو مكتب متابعة شؤون العمال وتسيير جميع ملفاتهم، كما يعتبر مصدرا هاما

لكل القرارات الخاصة بهم، وتوضيح واجباتهم وحقوقهم، وكذا تسهر على استقبال ملفات

طلب العمل، ومن مهامه أيضا تحضير أجور العمال لتسديدها وكذا حضور العمال والتكفل

باشتركاكتهم في صناديق الضمان الاجتماعي وبالخدمات الاجتماعية لهم.

2- الإدارة والمحاسبة: وتختص هذه المصلحة بشتى الأعمال الإدارية والمحاسبية التي من شأنها العمل على تنظيم وتوجيه إداري سليم وتحديد الوضعية المحاسبية والمالية للمؤسسة بشكل دقيق، ويقوم بـ:

- يقوم بكل ما يتعلق بالتحصيل أي متابعة ديون وحقوق الشركة مع الموردون والعملاء.
- القيام بالعمليات البنكية وعمليات الصندوق.
- القيام بعمليات الجرد للوسائل والمعدات.

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية (دراسة حالة)

من خلال تواصلنا مع مؤسسة التاج الذهبي بالوادي وحسب ما تناولناه الجانب النظري عن كيفية المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية سنحاول في هذا دراسة حالة بعض التثبيات للمؤسسة التاج الذهبي واجراء معالجة المحاسبية لبعض الاصول

المطلب الاول : عرض الاصول الغير جارية في الشركة

تمتلك مؤسسة التاج الذهبي بالوادي مجموعة من الاصول الغير جارية مثل المباني والمعدات والادوات ومعدات نقل وتجهيزات مكتب

اولا : ممتلكات المؤسسة من التثبيات المعنوية حسب المعلومات التي عرضت علينا من المشرفين عن المالية والمحاسبة لاحظنا ان تمتلك التثبيات المعنوية التي تستخدمها لمساعدتها في نشاطها وتسهيل العمل الاداري .

ثانيا : ممتلكات المؤسسة من التثبيات العينية تمتلك المؤسسة مجموعة كبير من الاصول الغير جارية لكن تعذر علينا الحصول على عدد غير كافي لمتطلبات الدراسة ومع ذلك تمكنا من الحصول على بعض من التثبيات في المؤسسة .

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية

سنتطرق في هذا المطلب الى المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في مؤسسة التاج الذهبي وكيفية تسجيلها

اولا : المباني

1. اعداد جدول اهتلاك المباني

الاهتلاك خطي (ثابت) والمدة النفعية 10سنوات

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي للمباني} = \frac{349669.30}{10} = 34966.93$$

الجدول

السنة	الاصل	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	الصافي
2008	349669.30	34966.930	34966.930	314702.37
2009	349669.30	34966.930	69933.86	279735.44

244768.51	104900.79	34966.930	349669.30	2010
209801.58	139867.72	34966.930	349669.30	2011
174834.65	174834.65	34966.930	349669.30	2012
139867.72	209801.58	34966.930	349669.30	2013
104900.79	244768.51	34966.930	349669.30	2014
69933.86	279735.44	34966.930	349669.30	2015
34966.93	314702.37	34966.930	349669.30	2016
0	349669.30	34966.930	349669.30	2017

2. التسجيل المحاسبي :

34966.930	34966.930	2017/12/31 مخصصات اهتلاك أصول غير جارية اهتلاك اصول غير جارية (مباني) " تسجيل قسط الاهتلاك "	ح/2813	ح/681
	349669.30	2017/12/31 اهتلاك اصول غير جارية مباني مباني " تسوية المباني "	213	2813
349669.30				

ثانيا: تثبيات العينة الاخرى

من خلال معطيات المؤسسة لدينا العمر الانتاجي لمعدات نقل 8 سنوات وتجهيزات مكتب 10 سنوات و الاغلفة 3 سنوات

1. معدات نقل

حساب قسط الاهتلاك السنوي = مبلغ الحيازة / المدة النفعية

$$2528231.32 = 8 / 20225850.56 =$$

2. اعداد جدول اهتلاك

السنة	الاصل	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	الخسارة	الصافي
2014	20225850.56	2528231.32	2528231.32	0	17697619.24
2015	20225850.56	2528231.32	5056462.64	0	17444787.92
2016	20225850.56	2528231.32	7584693.96	0	14916556.6
2017	20225850.56	2528231.32	10112925.28	5401.72	10361273

بعد المعاينة الميدانية للشاحنة وفحص حالتها الميدانية وبما ان الشاحنة محل التقييم تؤول قيمتها المحلية الصافية في بتاريخ 2017/12/31 بعد اعادة تقييم تصبح القيمة الحقيقية المقدم من طرف الخبير 20220448.84 دج وبالتالي سنقوم بأجراء القيد المحاسبي الخاص بإعادة تقييم الشاحنة

$$5401.72 = 20220448.84 - 20225850.56$$

تسجيل قسط الاهتلاك السنوي

681	2017/12/31	ح/مخصصات الاهتلاكات اصول غير جارية	252831.32	2528231.32
28182	ح/اهتلاك معدات نقل	تسجيل قسط اهتلاك		

تسجيل فارق اعادة تقييم

5401.72	5401.72	2017/12/31 ح/ فارق اعادة تقييم ح/ معدات نقل تسجيل فارق اعادة تقييم	2182	105
---------	---------	---	------	-----

2- تجهيزات مكتب ح/ 2183

المدة النفعية 10 سنوات

حساب قسط الاهتلاك السنوي =

$$1516938.792 = 10/15169387.92$$

تسجيل قسط الاهتلاك السنوي :

1516938.792	1516938.792	2017/12/13 مخصصات الاهتلاك اصول غ ج اهتلاك تجهيزات مكتب تسجيل قسط الاهتلاك	28183	681
-------------	-------------	---	-------	-----

3- الاغلفة ح/ 2186 :

- المدة النفعية 3 سنوات

حساب قسط الاهتلاك :

$$1011292.528 = 3 / 3033877.528$$

- اعداد جدول الاهتلاك

السنوات	الاصل	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	الصافي
2015	3033877.528	1011292.528	1011292.528	2022585
2016	3033877.528	1011292.528	2022585.056	1011292.528
2017	3033877.528	1011292.528	3033877.528	0

-تسجيل قسط الاهتلاك :

1011292.528	1011292.528	2017/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاكات أصول غير جارية اهتلاك الاغلفة تسجيل قسط الاهتلاك 31/12/2017 اهتلاك اغلفة الاغلفة تسوية الاغلفة	28186	681
1011292.528	1011292.528		2186	28186

التعليق :

نلاحظ ان المؤسسة ملتزمة بتطبيقها للاهتلاك الثابت وبما يتوافق مع مبادئ واسس المحاسبة المالية وبهذا يمكن القول ان المؤسسة تطبق النظام المحاسبي المالي في حساب الاهتلاك والالتزام بطرق التي نص عليها وكذا تتوافق معه في تسجيلاتها المحاسبية .

خلاصة الفصل

بعد اسقاطنا مبادئ وأسس المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي على المؤسسة محل الدراسة " مؤسسة التاج الذهبي بالوادي " التي تناولناها في المبحث بالتفصيل من حيث الهيكل التنظيمي والاهداف وفي المبحث الثاني قمنا بتوظيف بعض القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي على المعلومات التي توفرت لدينا من المؤسسة تخص بعض العمليات التي قامت بها المؤسسة وتسجيلات المحاسبية لها يمكن استخلاص أن المؤسسة الاقتصادية في الجزائر تطبق النظام المحاسبي المالي في تسجيل العمليات وحساب الاهتلاكات .

الختمة

الخاتمة

بعد دراستنا لموضوع المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية خلال فصول دراستنا حيث تناولنا في فصلها الاول الادبيات النظرية وقراءة في المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي اما في الفصل الثاني لقد تطرقنا فيه الى المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك التسجيلات المحاسبية وبعدها قمنا بإسقاط الجوانب النظرية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية على حالت المؤسسة في الفصل الاخير كدراسة حالة لمؤسسة " التاج الذهبي بالوادي " وذلك لمحاولتنا الاجابة عن اشكالتنا الرئيسية المطروحة في المقدمة **كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي**

نستنتج ان المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في المؤسسة الاقتصادية تعالج وتسجل وفق للطرق والأساليب التي جاء بها النظام المحاسبي المالي .

- نتائج اختبار الفرضيات :

الفرضية الاول : من خلال العرض النظري للمعايير المحاسبية الدولية لقد تم الاجابة عن التساؤل الاول بماهي المعايير المحاسبية الدولية التي تهتم بالمعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية حيث تم التاكيد من أن الفرضية الاولى صحيحة .

الفرضية الثانية : بعد العرض النظري للمعايير المحاسبية الدولية وجدنا ان هناك معايير مختصة بالمعالجة المحاسبية بالوصول الغير جارية ومنه فان الفرضية الاولى محققة وانه قد تم الإجابة التساؤل المطروح .

الفرضية الثالثة : تم التأكد من صحة الفرضية الثانية والاجابة عن التساؤل المطروح الذي يبحث عن كيفية التسجيلات المحاسبية للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي .

الفرضية الرابعة: تم التأكد من صحة الفرضية الثالثة بعد عرض حال المؤسسة ومعالجتها لاهتلاك معداتها وتتبع طريقة الاهتلاك الخطل ويمكن القول ان الفرضية محققة والتساؤل قد أجيب عليه .

نتائج الدراسة : يمكن تلخيص نتائج الدراسة في النقاط التالية

-المعالجة المحاسبية للأصول الغير جارية في المؤسسة الاقتصادية تتوافق بما جاء به النظام المحاسبي المالي .

- النظام المحاسبي المالي يستجيب لمتطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية .

- المعايير المحاسبية تعتبر اطار الذي يوحد فلسفة المحاسبة الدولية .

-المؤسسة محل الدراسة تتبع طريقة الاهتلاك الخطي في معالجة اصولها الغير جارية .

توصيات :

- ضرورة قيام المؤسسة بإعادة تقييم اصولها عند نهاية كل دورة مالية لإعطاء صورة صادقة عن مركزها المالي .

- لا بدى على المؤسسات تدريب منهيها ورفع من مستوى فهمهم للنظام المحاسبي المالي وتطوير قدرتهم بما يرفع من الأداء المالي للمؤسسة .

- محاولة تطوير وتكييف النظام المحاسبي المالي بما يستجيب مع خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية ومتطلبات التوافق .

قائمة المراجع

- أحمد محمد أبو شمالية، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، بمكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،الأردن،ط1، 2010،ص 09 .
- محمد عبد الحميد محمد عطية موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول ،دار التعليم الجامعي،مصر،2014،ص 25 .
- وليد عبد القادر وحسام الدين خدّاش ، المعايير المحاسبية الدولية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ،2013 ، ص 49 .
- مفيد عبد اللاوي ، النظام المحاسبي المالي الجديد - الإطار التصوري، مطبعة مزوار، على الوادي،ط1، 200، ص 09.
- براقبي التجاني، دراسة اثر الضخم على النظرية التقليدية المحاسبة مع نموذج مقترح الاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف،2005، ص 04
- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء1، مكتبة الشركة الجزائرية،2009،ص 92.
- طارق عبد العال حماد، معايير التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 341-342-433 .
- وليد ناجي الحياي ، و مجدي أحمد السيد الحمري، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية ، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن،ط2015،1، ص 111 .
- ناصر رحال و مصطفى عوادي ، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالية محاضرة أقيمت بالمركز الجامعي الوادي، السنة الجامعية 2009، ص 8 .
- عبد الوهاب ناصر على مبادئ المحاسبة العالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الجزء الثانية الدار الجامعية، مصر 2004، ص 21
- إسماعيل إبراهيم جمعة و آخرون، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل، الالتزامات بعض مشاكل قياس الدخلة الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 1996، ص 8
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، مبادئ المحاسبة العالية، المكتب الجامعي الحديث مصر، 2006، ص 272 .
- على احمد أبو الحسن، محمد تسعير الصبان، المحاسبة المتوسطة أسس القياس و الإفصاح المحاسبي و مشاكل التقييم و التحليل، الجزء الثاني، الدار الجامعية مصر، 1998، ص 10، 11 .
- عبد الرحمان عطية ، المحاسبة المعسفة وفق النظام المحاسبي المالي ، برج بوعريّيج ، ط2، 2014 ،ص 211 .
- عبد الحليم الله أحمد ، معالجة المحاسبة للتبثبات وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية . مذكرة ماستر بجامعة محمد خضير بسكرة ،2012،2011،ص 30 .

الملاحق

شركة تضامن مصباحي وشركائه. مطاحن التاج الذهبي الطحانة المنطقة الصناعية كوينين ولاية
السنة المالية المقفلة في 31/12/2017

2016	2017			أصول
	الصافي	الإهلاكات	الإجمالي	
				الأصول الغير جارية
				فارق بين الإقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
				تثبيطات المعنوية
				تثبيطات عينية
				أراضي
	0.00	349,669.30	349,669.30	مباني
33,330,005.24	28,273,542.60	44,578,829.10	72,852,371.70	تثبيطات عينية أخرى
				تثبيطات ممنوح امتيازها
				تثبيطات يجرى امتيازها
				تثبيطات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
				سندات أخرى مثبتة
				قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب ووجلة على الأصل
33,330,005.24	28,273,542.60	44,928,498.40	73,202,041.00	مجموع الأصول الغير الجارية
				أصول جارية
103,709.50	76,301.00		76,301.00	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدمات مماثلة
1,745,274.69	4,856,526.27		4,856,526.27	الزبائن
				المدنيون الآخرون
				الضرائب وما شبهها
				حسابات دائنة أخرى واستخدمات مماثلة
				الموجودات وما شبهها
				الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الآخري
8,257,415.83	14,059,330.88		14,059,330.88	الخزينة
10,106,400.02	18,992,158.15	0.00	18,992,158.15	مجموع الأصول الجارية
43,436,405.26	47,265,700.75	44,928,498.40	92,194,199.15	المجموع العام للأصول

شركة تضامن مصباحي وشركائه. مطاحن التاج الذهبي الطحانة المنطقة الصناعية كوينين ولاية
السنة المالية المغلفة في
31/12/2017

2016	2017	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة
5,000,000.00	5,000,000.00		رأس مال تم إصداره
			رأس مال غير مستعان به
			علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
			فوارق إعادة التقييم
			فارق المعادلة
4,245,796.47	6,372,756.84		نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
			رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
9,245,796.47	11,372,756.84		المجموع 1
			الخصوم الغير جارية
3,000,000.00			قروض وديون مالية
			ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
3,000,000.00	0.00		مجموع الخصوم الغير جارية
			الخصوم الجارية
2,877,733.30	2,605,770.23		مورد وحسابات ملحقه
506,170.07	1,040,493.52		ضرائب
27,806,705.42	32,246,680.16		ديون أخرى
			خزينة سلبية
31,190,608.79	35,892,943.91		مجموع الخصوم الجارية
43,436,405.26	47,265,700.75		مجموع عام للخصوم

شركة تضامن مصباحي وشركائه. مطاحن التاج الذهبي الطحانة المنطقة الصناعية كوينين ولاية
السنة المالية المقفلة في 31/12/2017

2016	2017	ملاحظة	
102,602,853.37	115,860,760.94		رقم الأعمال
-84,600.00			تغير امخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الإنتاج المثبت
			إعانات الإستغلال
102,518,253.37	115,860,760.94		إنتاج السنة المالية
85,987,891.81	94,456,334.18		المشتريات المستهلكة
2,115,428.82	2,021,770.61		الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
88,103,320.63	96,478,104.79		استهلاك السنة المالية
14,414,932.74	19,382,656.15		القيمة المضافة للإستغلال
6,647,165.18	7,650,080.91		أعباء المستخدمين
1,001,955.17	1,456,276.27		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
6,765,812.39	10,276,298.97		الفائض الإجمالي عن الإستغلال
4,000,000.00	2,766,495.51		المنتجات العملياتية الأخرى
			الأعباء العملياتية الأخرى
6,534,823.90	6,556,462.64		مخصصات للإهلاك والمؤونات
			استثناس عن خسائر القيمة والمؤونات
-2,534,823.90	-3,789,967.13		النتيجة العملياتية
14,807.98			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
14,807.98	0.00		النتيجة المالية
-2,520,015.92	-3,789,967.13		النتيجة العادية قبل الضرائب
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
106,533,061.35	118,627,256.45		مجموع منتجات الأنشطة العادية
102,287,264.88	112,140,924.61		مجموع أعباء الأنشطة العادية
4,245,796.47	6,486,331.84		النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر الغير عادية المنتجات يطلب بيانها
	113,575.00		العناصر الغير عادية الأعباء يطلب بيانها
0.00	-113,575.00		النتيجة الغير عادية
4,245,796.47	6,372,756.84		النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج 1
			ومنها حصة ذوي الأقلية 1
			حصة الجمع