الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم مالية ومحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

# المعالجة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

من إعداد الطالب:

روابح محمد أمين

تحت إشراف الأستاذ:

بن شني يوسف

أعضاء اللجنة

| الصفة | الاسم واللقب | الرتبة | عن جامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | | أستاذ مساعد | جامعة مستغانم |
| مقررا | بن شني يوسف | أستاذ محاضر ب | جامعة مستغانم |
| مناقشا | | أستاذ مشارك | جامعة مستغانم |

السنة الجامعية : 2018/ 9201

# الشـكـر

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فله الشكر أولا وأخيرا.

إعترافا بالفضل وتقديرا الجميل لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري وامتناني.

إلى الأستاذ الفاضل "بن شني يوسف" لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه وتوجيهاته وعلى ما تكرم عليا ومن سعة صدر ونصح وإرشاد.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء اللجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة على مساعدتهم لي في هذا العمل.

كل عمال وإطارات مؤسسة على تعاونهم وحسن استقبالهم.

إلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه وكل معلمي في مسرتي الدراسية.

ونشكر كل من بث في تفسي حافزا للصبر والمثابرة من قريب أو بعيد بدعاء أو بكلمة طيبة راجين من المولى أن يجازيهم أفضل جزاء.

"عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا"

# الإهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى ...

من أحمل اسمه بكل فخر وإعتزاز

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله، أبي العزيز أسأل الله أن يحفظه لنا

إلى ...

ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل

إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها ريحانة حياتي وبهجتها أمي العزيزة أسأل الله أن يحفظها لنا

إلى ...

من كانوا ملاذي وملجئي

إلى من علموني علم الحياة إلى إخوتي وأخواتي إلى ...

كل الأقارب والأهل

إلى ...

إلى من كان لهم الفضل الكبير في إتمام هذه المذكرة، إلى من فرحتهم فرحتي وحزنهم

دمعتي، إلى من عرفت معهم معنى الأخوة.

إلى ...

كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي، من دون أن أنسى زملاء الدفعة سنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة

التسيير.

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي.

**تمهيد**

واقع المخطط المحاسبي الوطني أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه

ابتدأ من المبادئ العامة التي تقوم عليها إلى غاية القوائم المالية التي يقدمها مرورا بالإطار الشكلي والمصطلحات وقواعد التقييم كما أن الإصلاح الذي حضرته الحكومة كان منتظر مند مدة طويلة بالنظر إلى الأدوات المحاسبية والتسيير التي تحكمها نصوص تم إعدادها في سياق الاقتصادي الموجه إداريا كما اتضح من خلال التجربة أن هذه النصوص لا يمكنها ،ومن جهة النظر المحاسبية التكفل بالأدوات المالية والاقتصادية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعلمين لاسيما المستثمرين والمسيرين ،من الحصول على معلومة مالية شفافية تشتغل مباشرة

وبغرض القضاء على هذه النقائص وتطوير هذه النصوص المحاسبية ،شرعت وزارة المالية في إصلاح المخطط الوطني المحاسبي الذي انبثق عنه القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي

## الفصل الأول :تقديم النظام المحاسبي المالي

### المبحث الأول:ماهية النظام المحاسبي المالي

### المطلب الأول:نشأة النظام المحاسبي الجديد

#### أولا :أسباب تغيير نظام المحاسبي المالي[1]

يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد الدي تم تبنيه وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS لوضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الجزائرية و التي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص التزاماتها الأخيرة والمتمثلة في الشراكة الأوروبية والانضمام إلى المنظمة التجارة العالمية OMC التي تفضل على هده المعايير بالنسبة للدولة الأعضاء إضافة إلى ذلك في إطار عملية خصخصة المؤسسات وجدت هذه الأخيرة صعوبات كبيرة لتقييم أصولها حسب قيمتها الحقيقية في السوق لانعدام شفافية وضع الحسابات من جهة ومن جهة أخرى فقدان الصرامة و الانضباط المحاسبي وهذا ما أثبته الفضائح المالية لعدة مؤسسات كما يهدف هذا النظام لتلبية حاجات المستخدمين للمعلومات المالية والمحاسبية وخاصة المستثمرين الوطنيين والدوليين الذي يقف اختلاف الطرق المحاسبية كحجر عثرة أمامه كذلك فقد مارسا هذين الآخرين ضغطا اقتصاديا على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35_75 الذي في ظل اقتصاد مخطط وبقي 30 سنة دون تعديل بالرغم من النقائص التي كان يعانيها والتي تمس كل الجوانب ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مرور بالقواعد عدا التقييم والتصنيف الحسابات

كل هذه الأسباب وغيرها أجبرت الجزائر على التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يعد قادرا على مواكبة التطورات الاقتصادية وأثار العولمة وتعويضه بنظام محاسبي جديد ذو مرجعية دولية

1 _شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبق المعايير الدولية ، جزء الأول ، مكتبة االشركة الجزائرية بودواو الجزائر 2008،ص13

**ثانيا :مراحل انجاز النظام المحاسبي المالي الجديد** [1]

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية للإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي ، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء المحاسبيين الفرنسيين وبالتعاون مع مجلس الوطني للمحاسبة وتحث إشراف وزارة المالية ،بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني وتحويله إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين وقد مرت هذه العملية بأربعة مراحل

وهي:

**المرحلة الأولى** :تشخيص حالة تطبيق مخطط المحاسبي الوطني PCN

المرحلة الثانية :إعداد مشروع نظام المحاسبي جديد

المرحلة الثالثة :التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

المرحلة الرابعة :المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة

وفي النهاية المرحلة الأولي وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي :

الخيار الأول :الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي ،وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية المسايرة للتغييرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر

الخيار الثاني :الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني ببنيته وهيكله والعمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير المحاسبية الدولية

الخيار الثالث :يتمثل في انجاز نسخة جديدة بشكل حديث للتطبيقات المفاهيم ،القواعد والحلول التي أرسلتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية IASC[1]

1_مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة الدكتورة كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر 2004،ص ص172_173

**الاختيار الجزائر للإصلاح** :بعد تقديم الخيارات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائر باختيار الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة للنظام القديم

وكما سبق أن ذكرنا فإن البنك العالمي والصندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها ،حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي كان له أثر على الخيار الجزائر للتغيير الجدري لاتجاه الإصلاح

تمت دراسة المشروع الجديد وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12جويلية 2006

في مجلس الحكومة وهذا المشروع يأخذ مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS والذي يأخذ الأوجه التالية :

- الإطار المفاهمي (تعريف ومجال التطبيق ، مستعملو القوائم المالية ،طبيعة وأهداف القوائم المالية ، قواعد والمبادئ الأساسية للمحاسبة )
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي
- عرض القوائم المالية (الميزانية ، جدول حساب النتيجة ،جدول التدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رؤوس الأموال والملاحق )
- مدونة وسير الحسابات
- تنظيم المحاسبة (التنظيم والمراقبة ،عدم المساس بالسجلات المحاسبية ، الدفاتر المحاسبية ،إثبات وحفظ المستندات المحاسبية )

1-Samir merouani ,le projet du nouveau system comptable financier algerien ,mémoire de magistare,ESC ,anne2006 /2007, p70

**المطلب الثاني :بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد**

## 1 مفهوم النظام المحاسبي المالي

هو نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية يتم تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي ) نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ،حيث يتضمن النظام المحاسبي المالي معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية كما يتضمن :

- ❖ تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات
- ❖ تحديد الحسابات
- ❖ وضع القوائم المالية
- ❖ تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية

## 2 مجال التطبيق [1]

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ،مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ،

يستثني من مجال التطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويون الخاضعون إلى القواعد المحاسبية العمومية

ومنه يلتزم بمسك المحاسبة المالية كل من :

- ❖ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- ❖ التعاونيات
- ❖ الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية ،إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عملية متكررة
- ❖ كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي

❖ يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدي رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين ،أن تمسك محاسبة مالية مبسطة

## 3 طبيعة النظام المحاسبي المالي

تمحور عملية الإصلاحات للمخطط المحاسبي الوطني حول العناصر التالية :

❖ بناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد

❖ إعطاء مفاهيم جديد للأصول ،الخصوم ،رأس المال ، الأعباء ،النواتج

❖ تحديد طرائق التقييم المحاسبي

❖ تنظيم مهنة المحاسبة

❖ إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة للمفاهيم والجداول الملحقة

❖ تحديد الحسابات والمجموعات

❖ تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات

يمكن القول أنه حسب طبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات وبناء الإطار التصوري ،يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا

## 4 بنية النظام المحاسبي المالي الجديد [1]

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبعة مجموعات أساسية وهي :

الصنف الأول :حسابات رأس الأموال

الصنف الثاني : حسابات التثبيتات

[1] _شعيب شنوف ، مرجع سابق ،ص ص 26_28

الصنف الثالث :حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الصنف الرابع :حسابات للغير

الصنف الخامس : حسابات المالية

الصنف السادس :حسابات الأعباء

الصنف السابع :حسابات المنتجات

أما الأصناف 8،9 غير المستعملة في مستوى الإطار المحاسبي يمكن للكيانات استعمالها بحرية وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية و إلتزماتها المالية خارج الميزانية

## المطلب الثالث :مبادئ وخصائص و أهداف النظام المحاسبي المالي [1]

يحتوى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على المبادئ محاسبية أساسية وخصائص يمكن أن نستعرضها فبما يلي :

### أولا :المبادئ المحاسبية الأساسية

تتمثل المبادئ الأساسية فيما يلي :

- ❖ مبدأ السنوية
- ❖ مبدأ استقلال الدوارات
- ❖ مبدأ الاستمرارية
- ❖ مبدأ التكلفة التاريخية
- ❖ مبدأ عدم المقاصة
- ❖ مبدأ الحيطة والحذر

[1] _شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص ص 30_31

- ❖ مبدأ الوحدة المحاسبية
- ❖ مبدأ إثبات وحدة النقد
- ❖ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية
- ❖ مبدأ الصورة العادلة
- ❖ مبدأ المداولة يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على طرائق المحاسبية
- ❖ مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني :يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر يقر هذا المبدأ التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني ،فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية

**ثانيا :الخصائص النوعية للمعلومات المالية [1]**

الخصائص هي الصفات التي تجعل المعلومة المقدمة في الكشوف المالية مفيدة للمستعملين ويتمثل في ما يلي :

**الدلالة:** تكون أي معلومة ذات دلالة عندما تستجيب لاحتياجات المستعملين في اتخاذ القرارات وتعطي لمستعملي القوائم المالية نظرة حول الوضعية المالية للمؤسسة وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية الحالية والمستقبلية

**المصداقية** :تكون أي معلومة ذات مصداقية عندما تخلوا من الأخطاء والانحرافات ،ويستطيع المستعملين أن يضعوا تقثهم فيها وإذا تم إعدادها استنادا إلى المقاييس الآتية :

- ❖ البحث عن الصورة الصادقة
- ❖ أولوية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني
- ❖ الحيادية
- ❖ الحيطة

[1] _شعيب شنوف ، مرجع سابق ، 30_31

❖ الشمولية

**قابلية المقارنة** :تكون المعلومة قابلة للمقارنة إذا تم إعدادها وتقديمها بصفة متناسقة تسمح لمستعملها القيام بمقارنات مهمة في الزمن وبين المؤسسات

**قابلية للفهم** : المعلومات المعطاة في القوائم المالية يجب أن يكون مفهومة من طرف المستعملين باقتراض أن هؤلاء المستعملين يملكون معرفة قاعدية في الأعمال ،النشاطات الاقتصادية والمحاسبية ،أي أن هذه المعلومات يجب أن تكون غير معقدة

## أهداف النظام المحاسبي المالي [1]

من أهم أهداف نظام المحاسبي المالي نذكر ما يلي :

❖ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية

❖ الاستفادة من تجربة الدولة المتطورة في تطبيق هذا النظام

❖ الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية المحاسبية والمعالجة المختلفة

❖ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنبه المشاكل الاختلاف الطرق المحاسبية

❖ العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات

❖ محاولة جعل القوائم المحاسبية المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية ،وتعزيز مكانه وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية

❖ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغييرات الوضعية المالية عن المؤسسة

[1] _عاشور كنوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر ، (IAS/IFRS) مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 6، الجزائر ، ص 92.

- ❖ التمكن من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي
- ❖ المساعدة على نمو ومرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير
- ❖ تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين، الآخرين كالمستخدمين والدائنين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها
- ❖ نشر معلومات كافية وصحيحة موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم
- ❖ المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية المصداقية والسرعة المرضية
- ❖ توفير ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة
- ❖ يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية
- ❖ تستفيد الشركات المتعدد الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعدد من الدول
- ❖ يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط

## المبحث الثاني : مراحل العمل المحاسبي

يخضع العمل المحاسبي لعدة إجراءات ومراحل ،بداء بتحليل المدخلات أي البيانات تسجيلها إلى غاية الحصول على مخرجات المثمتلة في القوائم المالية لبيان المركز المالي للمؤسسة ،وبيان نتائج الأعمال لذا سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح مختلف الإجراءات والمراحل المحاسبية وكذا الدفاتر الضرورية لسير العمل مع إبراز أهمية القيد المزدوج في كل هذه المراحل

### المطلب الأول :تنظيم العمل المحاسبي [1]

من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد يجب على المؤسسات والخاضعين لهطا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية :

- ❖ المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها المبادئ الحيطة والحذر ، الدقة المصداقية الشفافية والإفصاح
- ❖ ينبغي أن يكون داخل كل كيان دليل عمل المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية
- ❖ تمسك المحاسب المالية بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري
- ❖ تحويل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية
- ❖ تكون الأصول والخصوم الكيان محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل ،على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية
- ❖ كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ "القيد المزدوج " وبدون مقاصة
- ❖ يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها ،هكذا مرجع الوثيقة التبوثية يستند إليها
- ❖ يستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوثية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية الحفظ وإمكانية أعادة محتواها على الأوراق

[1] _ القانون رقم 7 _ 11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتضمن SCF، المادة 10 _24

- ❖ يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات
- ❖ تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفاتر اليومية ودفترا كبيرا (الأستاذ )ودفتر الجرد ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفتر اليومية والدفتر الكبير بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان ،مع مراعاة الكيانات الصغيرة
- ❖ تسجيل في الدفتر الكبير مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة
- ❖ تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحسابات النتائج
- ❖ كل الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق التبوثية يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات على الأقل
- ❖ يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشرة عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش
- ❖ تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبية مالية مبسطة لضبط يومي الإيرادات والنفقات ،وتلتزم بحفظ الوثائق لمدة 10 سنوات الآلي

**المطلب الثاني :مراحل التسجيل المحاسبي**

**المرحلة الأولى :تسجيل في دفتر اليومية :**

تعريف : هو دفتر القيد الأصلي للبيانات المحاسبية وهو دفتر القانوني الذي يلزم المؤسسة بإمساكه حيث يقيد به مجمل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة بوضوح ،و مرتبة ترتيبا تاريخيا يوما بيوم طبقا للأصول والقواعد المحاسبي[1]

[1]_عاشور كنوش ، محاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2003 ص 56.

جدول رقم (1-1) دفتر اليومية

| رقم الحساب المدين | رقم الحساب الدائن | البيان | مبلغ المدين | مبلغ الدائن |
|---|---|---|---|---|
| Xx | Xx | التاريخ<br>من ح/اسم الحساب المدين<br>إلى اسم الحساب الدائن<br>شرح العمليات والمستندات المثبتة لها | xx | xx |

المصدر :عاشور كتوش،محاسبة عامة ،مرجع سابق ص

**البيانات التي تتضمنها دفتر اليومية :**

تتضمن اليومية بيانات التالية :[1]

- ❖ أرقام الحسابات
- ❖ رقم حساب المدين ورقم حساب الدائن
- ❖ اسم الحساب
- ❖ تاريخ تسجيل العملية
- ❖ المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة
- ❖ شرح مجز للعملية يسمى البيان
- ❖ في النهاية كل صفحة يومية نحسب المبالغ الدائنة والمدينة ونثبت في الأسفل وينقل للصفحة الموالية مع كتابة عبارة مرحل في البيان

[1]-بويعقوب عبد الكريم أصول المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1999، ص 145.

❖ كل تسجيل أو قيد لا بد أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج كما سبق و أن ذكرنا سوار كان

1. القيد بسيط : وجود حسابين فقط أحدهما مدين و الأخر دائن
2. القيد المزدوج :وجود أكثر من حسابين

**ثانيا : الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام والترصيد**

**1 تعريف** :هو مجموعة الحسابات المفتوحة في دفتر خاص لدي المؤسسة ويعتبر هذا الدفتر "الدفتر المرجع " في النظام المحاسبي ،ويستخدم كأداة لتبويب ويلخص العمليات المالية في إعداد القوائم المالية

حيث يتم فيه عملية نقل المبالغ المدينة والدائنة في كل عملية مالية عقب تسجيلها في دفتر اليومية الى حساباتها المتعلقة بها في دفتر الأستاذ تسمى بلغة المحاسبة الترحيل [1]

**2 كيفية الترحيل** :يتم الترحيل كما يلي :[2]

❖ يرحل المبلغ المدين في دفتر اليومية العامة إلى الحساب المرافق في دفتر الأستاذ و يسجل في جانب المدين له

❖ مع التأكد من تحقيق التوازن بين مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن لكل عملية ترحيل وبهذا تضمن تطبيق مبدأ القيد المزدوج

**3 الترصيد** :يتم آلية الترصيد على النحو التالي :[3]

❖ يتم جمع المبالغ الظاهرة في كل حساب في الجانب المدين وكذلك المبالغ الظاهرة في جانب الدائن

[1]-عاشور كنوش ،محاسبة العامة ،مرجع سابق ،ص61

[2]-حنيفة ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS جزء الأول ،الدار هومة ، الجزائر ،2000ص 98.

[3]-حسام الدين مصطفى الخدش و آخرون ، أصول المحاسبة المالية طبعة الثالثة ، جزء الأول ، دار الميسرة لنشر ، الأردن 2004 ص 103.

- ❖ يسجل المجموع الأكبر في كلا الحالتين
- ❖ يسجل الفارق في الجانب الأول ويعتبر الفارق محاسبيا هو الرصيد وسنجد أن هناك ثلاثة احتمالات

رصيد مدين عندما يكون مجموع المبالغ المدينة أكبر من مجموع المبالغ الدائنة

1. رصيد دائن عندما يكون مجموع المبالغ الدائنة أكبر من مجموع المبالغ المدينة
2. حسابا مرصدا عندما يكون مجموع المبلغين متساويا

**المرحل الثانية :إعداد ميزان المراجعة** [1]

**أولا: تعريف ميزان المراجعة**

هو كشف بأرصدة الحسابات أو المجاميعها الدائنة والمدينة ويهدف إلى اكتشاف الأخطاء ويسهل إعداد الحسابات الختامية والميزانية ،كما يعرفه البعض بأنه أداة لقياس التوازن الحسابي

**ثانيا : أنواع الموازين المراجعة** : يمكن تقسمها إلى نوعين :[2]

**1 حسب الشكل** : من حيث الشكل يمكن أن يتخذ ميزان المراجعة عدة أشكال

1) ميزان المراجعة بالمجاميع :هو جدول يحتوى على قائمة كل حسابات دفتر الأستاذ بجانبيها المدين و الدائن لفترة معينة الذي ينتقل فيهما مجاميع الحسابات قبل استخراج الأرصدة
2) ميزان المراجعة بالأرصدة :هو جدول مكون من عمودين يخصص أحدهما للأرصدة المدينة والأخرى الدائنة لكل الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ولفترة معينة

[1]-حسام الدين مصطفى ، مرجع سابق ص 285
[2] -حنفة بن ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، جزء الأول ، الدار الهومة ، الجزائر،2000 ص ص 104-106

3) ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة :زيادة في الحرص على المراجعة والتحقق يعد في الحياة العلمية جدول للميزانين السابقين معا ويكون شكله كالتالي :

| رقم الحساب | اسم الحساب | المجاميع | | الأرصدة | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | مدينة | دائنة | مدينة | دائنة |
| Xxx | | xx | xx | xx | xx |

لتحقيق مبدأ القيد المزدوج يشترط تحقيق المساواة التالية :

مجموع 1 = مجموع 2 ⟸ المجاميع المدينة = المجاميع الدائنة

مجموع 3=مجموع 4 ⟸ الأرصدة المدينة =الأرصدة الدائنة

مجموعى1=مجموع 2 =مجموع اليومية العامة

**2 حسب مرحلة الإعداد** : يمكن أن نميز ثلاثة أنواع

1) ميزان المراجعة قبل الجرد :يتم إعداده دوريا ،كما سبق شرحه فهو بمثابة وقفة دوريا لمراجعة المحاسبية للعمليات المالية التي حدثت خلال الدورة

2) ميزان المراجعة بعد الجرد :بعد التحقق من صحة المعالجة خلال الدورة ،تقوم المؤسسة بعملية الجرد التي تتبعها عدة قيود تسوية تخضع لنفس المراحل كأعمال الدورة تسجيل ،ترحيل و ترصيد لذا يعتبر هذا الميزان بمثابة مراقبة صحة تطبيق مبدأ القيد المزدوج أتناء القيام بأعمال نهاية الدورة

3) ميزان المراجعة الملخص : تتبع قيود التسوية بقيود الإقفال التي تكون كأخر التسجيلات في اليومية ويلها الترحيل والترصيد ،فيكون ميزان المراجعة هذا ملخص لكل الحسابات التي سيظهر فيها بعد في القوائم المالية

**ثالثا:أهداف إعداد ميزان المراجعة :** إن الهدف من إعداد ميزان المراجعة يتمثل فيما يلي [1]

- ❖ يعتبر ميزان المراجعة وسيلة تأكيد مبدئي من توازن الحسابات في دفتر الأستاذ
- ❖ خطوة تمهيدية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العامة يساعد على اكتشاف الأخطاء التي تؤثر على توازنه مما يؤدي إلى تصحيحها قبل ٬عداد الحسابات الختامية

ملاحظة هامة :ميزان المراجعة بعد الجرد قد لا يساعد في حالات خاصة على اكتشاف الأخطاء بالرغم من توازن في ميزان المراجعة

**المرحلة الرابعة :تصحيح الأخطاء**

**أولا :اكتشاف الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة** :قد يحدث عدم التوازن في ميزان المراجعة نتيجة خطأ واحد أو عدة أخطاء ولاكتشاف هذه الأخطاء فلا بد من إتباع الإجراءات كما يلي :

1) التحقق من صحة جمع خانتي ميزان المراجعة ،ويمكن ذلك بإعادة جمعها بطريقة مختلفة مثل الجمع من الأسفل إلى الأعلى
2) إذا لم يمكن الخطأ ناتجا من جمع خانتي الميزان المراجعة ،يجب الفرق في الميزان الذي غالبا ما يرشدنا إلى مصدر الخطأ فإذا كان الفرق يقبل القسمة على رقم (9) فعندئذ قد يكون سبب الخطأ كتابة المبلغ معين بطريقة عكسية
3) مقارنة المبالغ المثبتة في الميزان المراجعة مع تلك الموجودة في دفتر الأستاذ ثم إدراجه في الخانة الصحيحة بميزان المراجعة
4) تتبع كل عمليات الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات بدفتر الأستاذ

[1]-حسام الدين خدش وآخرون ، مرجع سابق ،ص 286

**ثانيا :أنواع الأخطاء وتصحيحها**

هناك عدة تصنيفات للأخطاء المحاسبية لأننا يمكن أن نعتمد على تطبيق التالي :[1]

**1 أخطاء السهو** :

هي أخطاء التي تتمثل في نسيان وعدم القيام بتسجيل عملية ما أو عدم ترحلها ،أو ترحيل لجانب واحد دون الجانب المقابل له :

1. **إذا كان السهو في مرحلة التسجيل** :هذا لن يؤثر على توازن ميزان المراجعة ،ولكن يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء عند الجرد المادي أو عند فحص المستندات المثبتة للعملية ،ويتم تصحيح هذا الخطأ بتسجيل العملية في دفتر اليومية، ثم ترحيلها لدفتر الأستاذ
2. **إذا كان السهو في مرحلة الترحيل** :-إذا أهملنا ترحيل كل العملية هذا لن يؤثر على التوازن المراجعة لكن اكتشاف هذا الخطأ فقط بترحيل المبلغ للحسابات المعنية في الدفتر

-إذا قمنا بترحيل طرف دون طرف آخر المدين و الدائن هذا لن يؤدى إلى عدم التوازن مجاميع الميزان ، وكذلك الأرصدة ومنه يمكن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء من طرف الميزان ،تصحيح هذا بنقل المبلغ إلى جانب الناقص في دفتر الأستاذ

**ملاحظة** : أن دفتر الأستاذ يمكن الشطب فيه والكتابة يكون مغاير للون الأول عند التصحيح على خلاف اليومية العامة

**2 –الأخطاء الفنية** : تعتبر أخطاء فنية على الأخطاء التي تحدث بسبب عدم الدقة في عمليات التسجيل ،الترحيل أو الترصيد أو بسبب عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية

[1]-حنيفة ربيع ، الواضح في المحاسبة المالية وفق للمعايير الدولية ، جزء الأول ، دار الميسر للنشر ، 2004، ص ص 110_115.

**الأخطاء في كتابة المبلغ :**

-إذا كان الخطأ يشمل مبلغ الجانبين المدين والدائن ، هذا لا يؤثر على التوازن ميزان المراجعة ،ويمكن اكتشاف الخطأ بالمراجعة لمستنداته،أما إذا كان الخطأ في جانب واحد يختل التوازن ويكون ذلك خاصة في القيود المركبة في الحالتين

-إذا كان الخطأ على مستوى التسجيل فلا يمكن الشطب في اليومية وعليه يجب تصحيح الخطأ محاسبيا كما يلي :

أولا:نقوم بإلغاء القيد الخطأ وذلك بتسجيل القيد العكسي أو بطريقة المتمم الصفري

ثانيا :نقوم بتسجيل القيد الصحيح

-أما إذا كان الخطأ على مستوى عملية الترحيل ، يمكن أن نجد التوازن في ميزان المراجعة دون أن يساوى مجموع مبالغه مجموع اليومية ، فيجب التصحيح بشطب المبلغ الخاطئ في الحساب وتسجيل المبلغ الصحيح بلون مغاير لسابق

-إذا كان المبلغ خاطئا في مرحلة الترصيد،أي الخطأ كان في استخراج قيمة الرصيد فيكمن تصحيح الخطأ بنفس الكيفية أعلاه

**3-الخطأ في جانب العملية**

يعني أن المحاسب يخلط بين الجانب المدين والدائن سواء في مرحلة التسجيل إذا جعل الحساب مدين عوض أن يكون دائنا والعكس صحيح ،هذا لا يؤثر على التوازن ولكن يمكن أن يخل بطبيعة أرصدة بعض الحسابات ،عند اكتشاف الخطأ يلغى القيد أولا ثم يصحح كما رأينا أعلاه

-في مرحلة الترحيل يمكن أن تنقل المبلغ إلى عكس جانب الحساب الذي يظهر في اليومية فيحدث عدم التوازن في الميزان المراجعة ،عندها يجب تصحيح بشطب المبلغ من الجانب الخاطئ وضعه في الجانب الصحيح

**4-الخطأ في رقم الحساب** : يتم الوقوع في هذا الخطأ عند جهل المحاسب للحساب الصحيح المعني بالعملية أو خلط في أرقام الحسابات عند التسجيل أو عند الترحيل وهذا يؤثر على التوازن الميزان أولا

**المطلب الثالث :القوائم المالية**

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المؤسسات حوا العالم ، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وأخر ،إلا أن هناك فرقا بينهم تتسبب فيهما ربما ظروف اجتماعية وقانونية مختلفة وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية

**أولا :تعريف القوائم المالية** : هي وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن بين الدورة الجارية والدورة السابقة لها إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الدخلين والخارجين وذلك لاتخاذ القرارات الملائمة [1]

وقد حدد المعيار IAS1 ومنه النظام المحاسبي المالي خمسة قوائم مالية وهي

- ❖ الميزانية
- ❖ جدول حسابات النتائج
- ❖ جدول تدفقات الخزينة
- ❖ جدول تغيرات الأموال الخاصة

[1]-حنيفة ربيع ،مرجع سابق ، ص 40

❖ الملاحق

**ثانيا :أهداف القوائم المالية** : إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها تنشأ أساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم، و انطلاق من تحديد قطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم الأهداف القوائم المالية المتمثلة في توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في حالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية وذلك لتحقيق الأهداف التالية :[1]

❖ توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقيق تدفقات الخزينة وكذلك أهمية هذا التدفق وفترات حدوته الممكنة

❖ التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصا الموارد الاقتصادية كذلك الالتزامات وآثار العمليات والأحداث القابلة لتغير الموارد التي تعكس أدائها

❖ تبين طرق المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال وتمويل الاستثمارات واتجاه عوامل التي تؤثر على السيولة والقدرة على الوفاء

❖ تقديم معلومات عن درجة وطرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين

ومنه فإن المعلومات حول وضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة ، وفيما يخص المعلومات حول تغيير الواضعة المالية فهي توفر من قبل قائمة التدفقات الخزينة ، إضافة إلى المعلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ،وهذا ما يمكن تلخيصه من خلال الجدول التالي :

- سفير محمد الأفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية مذكرة ماستر معهد العلوم الإقتصادية جامعة مدية ، 2008-2009 ص 55

الجدول رقم (1-3)أهداف القوائم المالية

تقديم المعلومات حول :

| | الوضعية المالية | الأداء | تغيرات الوضعية المالية |
|---|---|---|---|
| | -قياس قدرة المؤسسة على جني دخل للخزينة<br>-تقييم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية وتوزيع تدفقات الخزينة | -قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات للخزينة اعتماد على الموارد المتاحة<br>-إعداد أحكام حول مدى الفعالية اللازمة التي ينبغي توفرها حتى تستطيع المؤسسة توظيف موارد إضافية | -أخذ نظر حول النشاطات الاستثمار التمويل ونشاطات العمليات خلال الدورة<br>-أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مداخيل خزينة ومداخيل شبه الخزينة مع تحديد حاجة المؤسسة إلى استعمال هذه التدفقات |
| الوثائق المرجع | الميزانية أساسا | حساب النتيجة أساسا | جدول تدفقات الخزينة |

**مصدر :محمد بوتين ،المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية ،الصفحات الزرقاء ،الجزائر ،2010 ،ص 51**

**ثالثا :مستخدمو القوائم المالية وحاجاتهم إلى المعلومة**

ويشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم المالية عامة موجهة نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين من بينهم

**المستثمرين الحاليين والمحتملين** : ومن أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي :

- ❖ المعلومة التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة
- ❖ المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة
- ❖ المعلومات التي تساعد في تقييم السيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى [1]

**الموظفين** : يهتم الموظفون ،المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال ،كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمنكهم من التقييم قدرة المنشأة على دفع أجورهم ، مكافأتهم و تعويضاتهم ومزايا التقاعد وتوفير العمل

**المقرضون** : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد قيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند معاد الاستحقاق

**الموارد ون والدائنون التجاريون الآخرون** : يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة ستدفع لهم عند الاستحقاق ،وعلى الغالب يهتمون بالمنشأة على المدى القصير إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم

**العملاء** : يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها و الاعتماد عليها

**الدولة وهيئاتها** : تهتم الحكومة ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسة كما يطلبون بالمعلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصائيات الدخل القومي وإحصائيات مشابهة

1-محمد ابو ناصر ،جمعة حميدات،معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية (جوانب نظرية وعلمية )، دار وائل للنشر ، عمان الاردن ،2008،ص ص43،44

**الجمهور** : له اهتمام مختلفة منها ما يتعلق بتوفير مناصب الشغل المعروضة ،المساهمة في الاقتصاد المحلى ،جودة المخرجاتها من سلع وخدمات [1]

**رابعا:خصائص نوعية للقوائم المالية :**

هي مميزات التي يجب أن تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمين القوائم المالية وقد حددت بأربع خصائص وهي :

**القابلية للفهم** : ويقصد بذلك إمكانية فهم المعلومة بشكل مباشر من قبل قراء القوائم المالية مع افتراض أن لديهم مستوي معقول من المعرفة والثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومة بقدر معقول من العناية

**الملائمة** : تكون المعلومات ملائمة وذات فائدة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء كان منها الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية وتوفير إمكانية التنبؤ ،وهذا المصطلح له علاقة مباشرة بمبدأ الأهمية النسبية فحسب هذا المبدأ تكون المعلومة ذات أهمية إذا كان غيابها أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية

**الموثوقية** (**المصداقية** ): يقصد بذلك خلوها من الأخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها لمعلومات الصادقة ،وتقديمها طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز ،وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر ،وعرض المعلومات بشكل كامل من فرض حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها

[1]-أمين السيد ،أحمد لطفي ،إعداد وعرض الظواهر المالية فيضوء المعايير المحاسبية الدولية، دار الجامعية ،الإسكندرية ،2008 ص ص43-44

**القابلية للمقاربة :** ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة باعتماد على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية ،وكذا الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وإعداد القوائم المالية والإفصاح عن آثر التغيير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة

**خامسا :عناصر القوائم المالية [1]**

نص إطار العمل على أن القوائم المالية تعكس آثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في المجموعات عامة وقف لخصائصها الاقتصادية ،وهذا الخصائص هي عناصر القوائم المالية وقد أشار إلى أن العناصر التي ترتبط مباشر يقاس المركز المالي في الميزانية هي الأصول الالتزامات وحقوق الملكية أما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل ،هي الدخل والمصروفات وقد تم تعريف هذه العناصر بالتالي :

**الأصول** : هي موارد يتحكم فيها الكيان نتيجة لأحدث ماضية ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى الكيان

**الالتزامات** : هي التزامات حالية للكيان ناشئة من أحداث ماضية ويتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تدفق المنافع الاقتصادية خارج الكيان

**حقوق الملكية** : هي الأصول مخصوم منها الالتزامات (وتعرف عادة باسم أموال حملة للأسهم )

**الدخل** : هو زيادات في المنافع الاقتصادية وصورة تدفقات إلى الدخل أو تحسينات في الأصول أو تناقصات في الالتزامات ،ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية (بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات الملاك )ويتضمن الدخل الإيراد والمكاسب

1-هني قان جريوننج ، ترجمة طارق حماد ، معايير التقرير المالية الدولية دليل تطبيق ، دار الدولية للاستثمارات الثقافية س م م ، مصر 2006 ص ص7-8

**المصروفات** : ويعني التناقص في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الخارج أو نقص في الأصول أو تكبدت الالتزامات ينتج عنها تناقصات في الحقوق الملكية (بخلاف التناقصات بسبب التوزيعات للملاك )

وينبغي الاعتراف لعنصر القائمة المالية (الأصول ،الحقوق الملكية ،الدخل ،المصروفات ) في القوائم المالية

كان محتملا أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى الكيان أو منه

كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية ،و أخير فيما يتعلق بالاعتراف عرف إطار العمل القياسي بأنه عملية تحديد المبالغ النقدية التي يتم الاعتراف بها و إظهارها لبند في القوائم المالية وإشارة كذلك مجموعات ستخدم الأسس التالية بدرجات مختلفة وبتركيبات متباينة لقياس عناصر القوائم المالية :

التكلفة التاريخية

التكلفة الجارية

تكلفة القابلة للتحقق

التكلفة الحالية

**سادسا:عرض القوائم المالية**

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقوم من خلالها نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وسوف نحاول من خلال هذا المطلب عرض كل قائمة مالية على حدى ومعرفة أهم العناصر والمعلومات التي يجب أن تتوفر عليها

**1- الميزانية** : تتضمن العناصر المرتبطة بتقديم الوضعية المالية للمؤسسة ،وتقديم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو في شكلان منفصلان عن بعضها البعض ،تضم معطيات السنة المالية الجارية و الأرصدة الخاصة السنة المالية الماضية [1]

**1-1عناصر الميزانية** : ينبغي أن تحتوى الميزانية على العناصر التالية :[2]

**من جانب الأصول** :التثبيتات العينية ، التثبيتات المعنوية ،الإهتلاكات ،الأصول المالية ، المخزونات، أصول الضريبة (مع التميز للضرائب المؤجلة ) ،الزبائن ،المدينون الآخرون والأصول المماثلة الأخرى ،خزينة الأموال الإيجابية ، معدلات الخزينة الإيجابية

**من جانب الخصوم نجد:** رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع التمييز بين رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر أخرى ،خصوم غير جارية التي تتضمن الفائدة ،الموردين والدائنون الآخرون ،خصوم الضريبية (مع التمييز للضرائب الآجلة )، الأرصدة التابعة للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات المثبتة مسبقا ) الخزينة غير جارية التي تتضمن الفائدة ،الموردون والدائنون الآخرون ،خصوم الضريبية (مع التمييز لضرائب المؤجلة )،الأرصدة التابعة للأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا )،الخزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية

**2- جدول حساب النتائج** [3]: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة

[1]شعيب شنوف ،محاسبة مؤسسات طبق للمعايير الدولية ، ج1 ، مكتبة الشاركة الجزائرية بودواو الجزائر ،2008 ،ص 87
[2]-جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، الصادرة في تاريخ 25 نوفمبر 2009 ، ص 23
[3]- الجريدة الرسمية ، العدد 19، ص 24-25

**المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج :**

- ❖ تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي ،القيمة المضافة ،الفائض عن الاستغلال )
- ❖ المنتجات المالية والأعباء المالية
- ❖ أعباء العاملين
- ❖ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- ❖ المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات غير المادية
- ❖ نتيجة الأنشطة العادية
- ❖ الإيرادات وتكاليف الاستثنائية
- ❖ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- ❖ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة للشركات المساهمة
- ❖ بالنسبة لحساب النتائج للمجمعات فيبين حصة المؤسسات المشاركة المدمجة حسب الطريقة المعادلة في النتيجة الصافية حصة الفوائد دوي الأقلية في النتيجة الصافية

يجدر بالذكر أنه للكيانات إمكانية تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق ،فتستعمل زيادة على مدونة حساب الأعباء والإيرادات طبيعية ،مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها

**3- جدول تدفقات الخزينة** : يظهر تعريف جدول تدفقات الخزينة من خلال هدفه ،والهدف منه هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائر الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية [1]

[1]- الجريدة الرسمية ، العدد 19 ، ص29

**المعلومات التي يقدمها جدول تدفقات الخزينة** : يقدم جدول تدفقات الأموال مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها

- ❖ التدفقات التي تولدها الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمارات ولا بالتمويل
- ❖ التدفقات التي تولدها أنشطة الاستثمار ،عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأمد
- ❖ التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل الناتجة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض
- ❖ تدفقات أموال متأتية من أسهم ،فوائد وحصص تقدم كلا على حدي وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمارات أو التمويل

وهذه التدفقات تقدم إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

الطريقة المباشرة تقديم العناوين الرئيسية لدخول الأموال الإجمالية وخروجها (الزبائن ،الموردين ،الضرائب .....)قصد إبراز التدفق المالي الصافي

مقابل هذا التدفق المالي الصافي بالنتيجة قبل الضريبة الفترة المقصودة أما الطريقة غير مباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

- ❖ آثار المعاملات التجارية دون التأثير في الخزينة
- ❖ التغيرات أو التسويات
- ❖ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل قيمة البيع الزائدة أو الناقصة

**4-بيان تغييرات رؤوس الأموال الخاصة** [1]: يشكل بيان تغيير رؤوس الأموال الخاصة تحليلات للحركة التي أثرت في كل عنوان من العناوين التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية

**المعلومات الدنيا المطلوب تقدمها في هذا البيان** : هذه المعلومات تخص الحركات المتصلة بما يأتي :

- ❖ النتيجة الصافية للسنة المالية
- ❖ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشر لرؤوس الأموال
- ❖ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء هامة
- ❖ عمليات الرسملة (الارتفاع ،الانخفاض ،التسديد )
- ❖ توزيع النتيجة والتخصصات المقررة خلال السنة المالية

## 5-ملحق الكشوف المالية :

الملحق وثيقة تلخيص ،يعد جزاء من الكشوف المالية ،وهو يقدم المعلومات اللازمة لفهم الحصيلة وحساب النتيجة فهما أفضل ،ويتم كلما اقتضت الحاجة إلى ذلك المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات يشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية متى كانت المعلومات ذات طابع هام كانت مفيد لفهم المعلومات الواردة في الكشوف المالية :

- ❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشوف المالية
- ❖ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتيجة وجدول التدفقات الأموال وبيان تغيير رؤوس الأموال الخاصة

[1]- الجريدة الرسمية العدد 19 ،ًص ص 26-27

- ❖ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة ،والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك الكيانات ومسيرها (طبيعة العلاقات ،نمط المعاملة ،حجم ومبلغ المعاملات ، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات )
- ❖ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية

## خلاصة الفصل

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا لثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية،أن النظام المحاسبي الجديد أملته عدة متغيرات منها ما تعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات ،وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية والتكليف مع المعطيات الجديدة و تقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى ،وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية

**تمهيد :**

تعتبر الاستثمارات سابقا ، والتثبيتات في النظام المحاسبي المالي الجديد استعمال لموارد مالية للحصول على متاع يستعمل المدة طويلة أكثر من سنة في نشاط المؤسسة كأصل من أصولها ويدخل ضمن تكاليف المؤسسة شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه

تختلف طرق الحصول على التثبيتات في المؤسسة من شراء ، إنتاج ، انجاز كما تختلف طرق تمويلها من السداد نقدا إلى الاقتناء على الحساب ، القروض الإعانات وحتى التمويل الايجاري ليس هذا فقط فالعمل المحاسبي لا يتوقف عند تسجيل الدخول بل تتطلب التثبيتات متابعة عدة تقنيات خاصة في الحياة المحاسبية للتثبيتات التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل هامة ،الدخول في حوزة المؤسسات أعمال الجرد والتنازل

لذلك سوف نحاول من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة على كل مرحلة من هذه المراحل بشيء من التفصيل بالنسبة للتثبيتات العينية والمعنوية مع تبيان أهم المعالجات المحاسبية الخاصة بها وهذا وفق النظام المحاسبي المالي

**المبحث الأول : ماهية التثبيتات**

**مطلب الأول :مفهوم التثبيتات و أنواعها**

**أولا :مفهوم التثبيتات**

تساهم التثبيتات المادية يشكل جوهري في مساعدة المنشأة في القيام بأنشطتها الرئيسية وتسيير أعمالها ،وتكاد 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 طرف التقييم في كيفية التسجيل طرف الاهتلاكها وحيى في تعريفها ،وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير ذات علاقة وهي IAS 16 "الممتلكات والمعدات والتجهيزات "IAS17 "عقود الإيجار" IAS36 "الانخفاض في قيمة الأصول" IAS40 "الاستثمارات العقارية " ،إلا أننا سنحاول من خلال هذا المبحث دراسة التثبيتات المالية حسب المعيار IAS 16

لا يمكن القول أن موجودات المؤسسة تتمثل فقط في الموجودات الملموسة ،والتي تتميز بوجود مادي سواء كان هذا الوجود الحقيقي كالآلات والمباني ،أو كان رمزي يتمثل فيما يمكن أن تعينه وثيقة من ممتلكات المؤسسة أن تتمثل في أصول غير ملموسة التي لا يمكن إنكار وجودها بحكم أهميتها وما يمكن أن يدفع مقابلها من نقود

**ثانيا :أنواع التثبيتات**

**1-التثبيتات العينية**

**1-1التعريف** :تعرف التثبيتات العينية على أنها الأصول أو الخصوم أو الموجودات المادية الملموسة التي يجوزها الكيان من أجل الإنتاج ،تقديم الخدمات والاستعمال لأغراض إدارية ،و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى أكثر من سنة مالية [1]

وعموما تتميز التثبيتات المادية بالخصائص التالية :[2]

- تقتني بغرض استخدامها في عملية الإنتاجية وليس بغرض بيعها
- تتصف بالوجود المادي الملموس مثل الأراضي ،المباني ،المعدات والسيارات .....

[1] -ناصر رحال عوادي و مصطفى عوادي ، معالجة المحاسبة للأصول الثابتة حسن ن م م ، محاضرة ألقيت بمركز الجامعي الوادي ، السنة الجامعية 2009 ص 8

[2] - أمين السيد لطفي ، إعداد وعرض الظواهر المالية في ضوء المعايير المحاسبة الدولية ، الدار الجامعية ، الأسكندرية ، 2008 ،ص ص429-430

❖ تتسم بطول عمرها الإنتاجي بمعني أن الأصل سيقدم خدمات للمشروع تزيد عن السنة وبالتالي فإن الحصول عليها تقسم على عمر الأصل ويستثني من ذلك الأراضي

**2-1الاعتراف بالتثبيتات العينية** : القاعدة أن تتم الاعتراف بهذا التثبيتات أي تسجلها في دفاتر المؤسسة إذا توفر الشرطان التاليين [1]

**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

**3-1-الحسابات المستعملة :** حسب النظام المحاسبي المالي فإن اعتبار العناصر كتثبيت مادي يدي لاستعمال الحسابات التالية والتي نقدمها بمقارنة مع ما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني

جدول رقم (2-4 ) حسابات التثبيتات المادية

| النظام المحاسبي المالي SCF | المخطط المحاسبي الوطني PCN |
|---|---|
| حساب التثبيتات العينية ح21 | حسابات : ح 22 (الأراضي )، ح 24 (معدات الإنتاج )، ح25 ( تجهيزات اجتماعية ) |
| حساب 211الأرضي<br>حساب 212 عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي | حساب 22 الأراضي |
| حساب 213 المباني | حساب 240المباني ، 25 المباني الاجتماعية |
| حساب 218 التثبيتات العينية الاخري<br>معدات النقل ،تجهيزات اجتماعية ،معدات مكتب منها أجهزة الإعلام الالى ، الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيتات عير الواردة اعلاه | حسابات 240 معدات نقل ،245 تجهيزات مكتب ،كل الفروع حساب 25 ما عد 250 ،246 غلافات متداولة |
| حساب 22 تثبيتات في شكل امتياز | غير موجود |
| حساب 232 التثبيتات العينية الجاري انجازها | حساب 28 استثمارات قيد الانجاز |
| حساب 238 التسبقات والحسابات المدفوعة على طلبات التثبيتات | تسجل سابقا في صنف الحقوق (صنف الرابع) |
| حساب 281 اهتلاكات التثبيتات العينية | حساب 29 اهتلاك الاستثمارات |
| حساب 291 خسائر القيمة عن التثبيتات العينية | حساب 29 اهتلاك الاستثمارات |

**المصدر حنفية بن الربيع ،مرجع سابق ذكره ، ص 246**

[1]-عبد الوهاب ناصر على ، مبادئ المحاسبة المالية وفق المحاسبة الدولية ، ج2 ، دار الجامعية ، مصر، 2004، ص 221

**2- التثبيتات المعنوية**

**2-1 -التعريف :** حسب النظام المحاسبي المالي ولمرجع للمعيار IAS38 يعرف التثبيت المعنوي على أنه أصل محدد الهوية ، غير نقدي ليس له وجود مادي يراقبه الكيان و يستعمله في إطار أنشطته العادية [1]

ومن خلال هذه التعريف نستنتج الشروط التالية التي ينبغي توفرها حتى تكون أمام تثبيت غير ملموس [2]

**أ)عنصر قابل للتشخيص (محدد):**معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول ،بيعه انتقاله وتحويله ، تأجيره ومبادلته سواء كان بشكل منفصل أو كجزء من مجموعة كما يمكن أن يكون محل عقود تنسأ عنها حقوق والتزامات

وحسب هذا الشرط تستثني شهرة المحل (الشهرة داخليا لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة وتدخل ضمن التعريف شهر المحل الخارجية للمؤسسة الأخرى المندمجة)

ب)مورد تحت الرقابة : تحقق المؤسسة من خلال مزايا اقتصادية ويمكن أن تمنع استفادة الغير منها

ج)وجود مزايا اقتصادية مستقبلية منتظرة

ولإعطاء أمثلة عن الأصول المعنوية يمكن أن نقسمها إلى نوعين هما :[3]

- ❖ تثبيتات غير ملموسة التي يكون وجودها محددا أو لمدة محددة بواسطة القانون أو العقود أو الاتفاقيات أو لسبب طبيعتها التي تفرض ذلك مثل حقوق الاختراع وحقوق المؤلف ، شهرة المحل التي يكون هناك دلائل تشير إلى وجودها محدد بمدة معينة
- ❖ تثبيتات غير ملموسة التي يكون وجودها محددا أو بمدة معينة والتي لا يكون هناك أي إشارة أن حياتها ستكون محددة عند تملكها مثال ذلك شهرة المحل بصفة عامة والاسم التجاري وتكاليف التنظيم

**2-2 الاعتراف بالتثبيتات المعنوية :**لتسجيله يشترط توفر شرطين هما :[4]

الشرط الأول :احتمال حصول المؤسسة على المزايا الاقتصادية بالأصل المعني

الشرط الثاني :إمكانية تقييم تكلفة التثبيت بموثوقية

---

[1]-ناصر رحال و مصطفى عوادي ، معالجة للأصول الثابتة ، حسب ،ن م م محاضر ألقيت بالمركز الجامعي ، الوادي سنة الجامعية ، 2009ص 3

[2]- محمد بوتين ، محاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، الصفحات الزرقاء ، الجزائر ،2010ص 113

[3]-أحمد نور ، مرجع سابق ، ص 570

[4]-شعيب شنوف ، ج2 ، مرجع سابق ، ص 139

**المطلب الثاني : التسجيل المحاسبة التثبيتات**

**أولا : التثبيتات العينية**

سوف نحاول من خلال هذه المرحة تناول مكونات تكلفة اقتناء وإنشاء الأصل ثابت المادي وكذا دراسة مختلف طرق الاقتناء والتمويل ومعالجتها المحاسبية وذلك وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

**1-العناصر التي تدرج ضمن تكلفة اقتناء التثبيت**

محاسبيا يقصد بتكلفة الاقتناء 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 تحتوى حسب نظام المحاسبي المالي وفق للمعيار IAS 16 على ما يلي :[1]

أ)التكلفة الشراء (سعر الشراء الصافي من كل التخفيضات التجارية والمالية بما في ذلك خصم تعجيل الدفع +حقوق الجمارك أن وجدت وكل الرسوم غير قابلة للإرجاع )

ب)التكاليف المباشرة التي يتطلب دفعها لتصبح جاهزة للاستعمال خاصة :

- ❖ مصاريف إيصالها ،الشحن والتفريغ (التسليم )
- ❖ مصاريف إقامتها وتركيبها
- ❖ المصاريف المتوقعة لتفكيك الأصل ،أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند انتهاء فترة الاستعمال
- ❖ مصاريف المستخدمين المترتبة بشكل مباشر للحصول على الأصل
- ❖ بعض الإتعاب المتعلقة بالحيازة كمصاريف الموثق ، الخبراء والمختصين إن وجدت
- ❖ مصاريف اختبارات التشغيل

ويستثني العناصر التالية من التكلفة المسجلة

- ❖ مصاريف الانطلاق والمصاريف السابقة الاستغلال (كتكوين العمال )
- ❖ خسائر التشغيل الأولي (كعدم بلوغ الطاقة المطلوبة للإنتاج مثلا
- ❖ تكليف الترحيل وإعادة تنظيم النشاطات أو جزء من هذه النشاطات
- ❖ مصاريف إدارية والأعباء العامة (كالتكاليف الثابتة لمصلحة الشراء )
- ❖ تكاليف القرض الممول لاقتناء التثبيتات الملموسة (باستثناء إذا تبنى الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي ،حسب ما نص عليه المعيار IAS23 "تكلفة القرض "

[1]- محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص ص 98-99

إلا أن هناك بعض المشاكل يمكن أن يتعرض لها عند تحديد تكلفة الاقتناء كذلك سوف نعرض ألان وبتبسيط معقول لبعض المشاكل الاعتراف بالاقتناء كل من الأراضي والمباني و الآلات والمعدات

**1-1 عناصر تكلفة الأراضي** : ويقصد بها لأراضي المقتناة بغرض الاستخدام في عمليات المنشأة وليس بغرض الاستثمار أو المتاجرة ،وعموما يمكن أن تشمل تكلفة الاقتناء الأراضي وإعدادها للاستخدام كل أو بعض عناصر التكاليف الاتية:[1]

- ثمن الشراء الأصلي
- كل تكاليف التعاقدية والتسجيل ونقل الملكية (عمولة الشراء ،مصاريف القضائية ، أتعاب المحاماة ،الرسوم العقارية وغيرها )
- جميع تكاليف التمهيد و الإصلاح والتحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحا للاستخدام المرغوب
- تكاليف التحسينات ذات العمر الافتراضي غير المحدد مثل تركيب شبكات الصرف أو توصل الكهرباء

وإذا كان هناك تحسينات للأراضي ذات عمر افتراضي محدد فإنها لا تضاف إلى التكلفة الأراضي ،وإنما يتم تسجيلها في حساب مستقل وتهتلك على مدار عمرها الافتراضي ومثال ذلك إقامة سور حول الأرض أو إنشاء ساحة انتظار السيارات وغيرها [2]

أما إذا قامت المنشأة بشراء أرض لغرض إنشاء مبني جديد وكان هناك مبني قديم يجب إزالته ،فإن تكلفة إزالة المبني والتخلص من الأنقاض وتسوية الأرض حي بدء حفر أساسيات المبني الجديد تعتبر لازمة لإعداد الأرض للاستخدام وبالتالي يتم إضافة هذه التكلفة إلى تكلفة الأرض و إذا أتم بيع هذه الأنقاض فإنه خصم ثمن بيعها من تلك التكلفة

**2-1 عناصر تكلفة المباني** :تعتبر من المشاكل الأساسية في تحديد تكاليف المباني كيفية التفرقة بين هذه الأخيرة والتكاليف التي تدخل ضمن عناصر تكلفة الأرضي ، فعلى سبيل المثال عندما نقوم بشراء أرض مقام عليها مبني قديم ونريد إزالة هذا الأخير من أجل بناء أخر جديد فهنا يتم طرح عدة تساولات حول ما إذا كانت تكاليف إزالة هذا المبني جزء من تكلفة المبني الجديد أو جزء من تكلفة الأرض أم تعتبر كمصاريف جارية يتم تحميلها كلية خلال هذه الدورة

[1]- أحمد نور ، محاسبة المالية شركة الجلال ، مصر ،2004،ص467

[2]- اسماعيل ابر هيم جمعة و آخرون ، المحاسبة المتوسطة في الأصول طاويلة الأجل ، الالتزامات بعض المشاكل قياس الدخل ، دار الجامعية لطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ،1996، ص 8

ويعتبر المعيار الأساسي للفصل في هذه التساؤلات هو العلاقة السببية بين النفقة واحد عناصر الأصول ونعني به البحث عن مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تملكه المنشأة حيث يسمح لنا المعيار هذا الفص بين عدة حالات [1]

والجدول الموالي يشمل بعض الأمثلة عن ذلك

جدول رقم (2-5) تحديد عناصر تكلفة المباني

| التكلفة | كيفية معالجتها وأسباب ذلك |
|---|---|
| 1)تكلفة المباني المؤقتة المقامة للإشراف على بناء الموقع الجديد ولتخزين العتاد<br>2)تكاليف إزالة مبني قديم غير صالح للاستخدام على أرض ملك للمنشأة وذلك لبناء أخر جديد<br>3)التأمين على الأخطار التي قد يتعرض لها الغير أتناء عملية البناء | 1)تعتبر جزء من تكلفة المبني الجديد وذلك لأنها تعتبر جزء من التكاليف الضرورية للبناء وإقامة المبني الجديد<br>2)تعتبر هذه التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصل القديم فهذه التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل القديم وليس بالخدمات التي ستحصل عليها المنشأة من المبني الجديد<br>3)تعالج كجزء من تكلفة المبني الجديد بعتبارها تكاليف محايدة وضرورية لوضع الأصل الجديد موضع التنفيذ |

المصدر:أحمد أنور ،مرجع سابق ، ص 480

**1-3)عناصر تكلفة الآلات والمعدات**

يتم تحديد تكلفة هذه التثبيتات عموما على أساس سعر الأصل ،رسوم الاستيراد ضرائب الشراء غير قابلة للاسترجاع ، التكاليف المباشرة الأخرى التي تستلزمها عملية تركيب وتجهيز هذه التثبيتات وهذا بعد طرح أي خصم أو تخفيض تم الاستفادة منه ،غير أن الجدير عدم تضمين تكلفة هذه الأصول لأية عناصر تكون ناتجة عن الإهمال وعدم الكفاءة مثل غرامات إصلاح الآلات نتيجة سقوطها على الأرض أتناء عملية التركيب .....وما شبها ذلك من أعباء[2]

[1]-أحمد نور ، مرجع سابق ، ص 479

[2]-كامل الدين مصطفى الدهراوى ، مبادئ المحاسبة المالية ، مكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ،ص 279

**2)تكلفة التثبيتات العينية المنشأة ذاتيا :**[1]

قد تقوم المؤسسة بإنتاج أو تشيد أحد الأصول داخليا باستخدام الموارد المتاحة لها كما هو الحال عند إنتاج آلات أو إنشاء مباني لاستخدامها و ليس لغرض بيعها في هذه الحالة تتضمن التكلفة التثبيت كل من تكلفة المواد والعمالة وأي تكلفة صناعية أخرى ،ولا يمثل قياس تكلفة المواد والعمالة مشكلة كبيرة للمحاسب إذا يمكن حصر هذين العنصرين وتحميلها مباشرة على تكلفة الأصل ،أما مشكلة القياس الرئيسية فتتمثل في كيفية تحميل التكلفة الصناعية غير المباشرة على الأصول المنتجة داخليا وتتضمن هذه التكلفة غير مباشرة مثل تكلفة الكهرباء والوقود والمهمات المستخدمين في عملية إنتاج بجانب تكلفة الإشراف واهتلاك التثبيتات المادية ،ويمكن أن تعالج هذه التكلفة غير المباشرة بأي من مداخل ثلاثة وهي :

- ❖ عدم تحميل أي تكلفة غير مباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه (مدخل التكلفة المباشرة )
- ❖ تحميل التكلفة المباشرة على تكلفة الأصل الذي يتم إنتاجه أو إنشاؤه (مدخل التكلفة الكلية )
- ❖ إذا كانت المؤسسة تعمل عند طاقتها الكامنة فإن تكلفة الأصل الطي يتم إنتاجه أو إنشاؤه داخليا يجب أن يتضمن الأرباح التي كان يمكن تحقيقها من خلال العمليات العادية وفقدت 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 ويتفق مع الطريقة التي تتبع في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية على المخزون

**3)طرق الحصول على التثبيتات العينية وتسجيلاتها المحاسبية**

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

أما الجانب الثاني المعالجة والذي نقصد به الجانب الدائن فيستخدم حسب الحالة

**الحالة الأولى** :إذا كانت التثبيتات دخلت عن طريق قيمة الإسهام فإن الحساب الدائن يكون إما ح/101 رأس المال الصادر (رأس المال الشركة أو أموال المخصصة أو الأصول المخصصة )أو ح/456 حساب الشركاء عمليات حول رأس المال وتكون القيود في هذه الحالة كالتالي ح/ ح/

[1] -علي أحمد أبو الحسن ، محمد سمير الصبان ، محاسبة المتوسطة أسس القياس والإفصاح المحاسبي ومشاكل التقييم والتحليل ، جزء 2 ، دار الجامعية ، مصر 1996ص ص 10-11

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21x | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 101 | إلى ح/رأس المال الصادر | | xx |
| | | حيازة بواسطة إسهام خاص | | |

أو

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21 | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 456 | إلى ح/الشركاء العمليات على رأس المال | | Xx |
| | | حيازة بواسطة إسهام الشركاء | | |

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

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21 | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 404 | إلى ح/الموردون | | Xx |
| | | حيازة عن طريق الشراء | | |

**الحالة الثالثة** :و إذا كانت التثبيتات أو الأصول العينية دخلت بتكلفة الإنتاج فإن الحساب الدائن سيكون ح/73 الإنتاج المثبت ويكون القيد كما يلي :

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21 | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 732 | إلى ح/الإنتاج المثبت الأصول العينية | | Xx |

**4-طرق التمويل للحصول على التثبيتات العينية**

**1-4 حالة شراء نقدا (التسديد المباشر )** يمكن للمؤسسة أن تشترى أحد عناصر التثبيتات مع التسديد المباشر دون الانتظار مرور مهلة لذلك ،وفي هذه الحالة يكمن أن تستفيد المؤسسة من خصم تعجيل الدفع[1]

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21 | | من ح/ التثبيتات العينية | xx | |
| | 404 | إلى ح/مورد والتثبيتات | | Xx |
| | | استلام الفاتورة | | |
| | | التاريخ | | |
| 404 | | من ح/موردون التثبيتات | xx | |
| | 53 | إلى ح/الصندوق | | xx |
| | 512 | ح/ بنوك حسابات جارية | | xx |
| | | التسديد نقد أو عن طريق شيك | | |

**2-4 حالة شراء على الحساب** :هناك الكثير من الحالات التي تقوم فيها المؤسسات بشراء التثبيتات مقابل التعهد بسداد الثمن في المستقبل ،وقد يكون هذا دفعه واحد أو على أقساط ،كما قد يكون هذا يكون هذا التعهد بإصدار سندات أو أوراق دفع وفي هذه الحالة فإن ما يتم تحمله من المدفوعات نقدية يزيد عادة عن السعر النقد لهذا الأصل وذلك لما يتضمنه السعر المؤجل من فوائد يتحملها المشترى ،وتحدد القيمة التي يسجل بها الأصل في الدفاتر بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتضمنها التعهد بالسداد وذلك في تاريخ اقتناء الأصل (نبعد أثر الزمن عن القيمة )والفرق يعتبر كمصاريف مالية تحمل لفترات القرض

**3-4 الحصول على التثبيتات عن طريق القروض** :عند ذكر العناصر الواجب إدراجها في تكلفة الاقتناء في السابق استثنينا تكاليف القروض واعتبرنها تكاليف مالية ، إلا إن ن م م يرخص في البند 326-3 باستعمال طريقة ثانية للمعالجة المحاسبية للقروض وهذا تطبيقا للمعيار (IAS23) تكاليف القروض حيث يرخص بإدراج تكاليف القروض في القيمة اقتناء أو ادخار الأصل وذلك باحترام الشروط التالية :[2]

- ❖ إذا تطلب الأصل بالضرورة فترة زمنية طويلة (حسب ن م م أكثر من 12 شهر ولم تحدد المدة في المعيار) لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه

[1]-حنيفة ربيع ، مرجع سابق ، ص 267
[2]-أحمد نور ، مرجع سابق ، ص ص 475-476

- ❖ في حالة اقتراض المؤسسة أموال خصيصا بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ،فإننا يجب أن نضيف لتكلفة الأصل تكلفة الاقتراض الفعلية التي تحددها المؤسسة من خلال الفترة مطروحا منها أي إيراد تحقق من التوظيف المؤقت للأموال المقترضة
- ❖ في حالة الاقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المقترضة في الاقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الأصل بحساب معدل لرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل والذي يمثل الوسط الحسابي المرجح لمعدلات الفائدة المطبقة على القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد استبعاد القروض التي تم إبرامها تحديدا بغرض اقتناء أصول بذاته ويجب ألا تزيد تكلفة القرض المحمل لتكلفة الأصل خلال دورة ما عن مجموع التكاليف القروض التي تحملتها الدورة نفسها
- ❖ نبدأ في تسجيل (إدراج )تكاليف القرض في تكلفة الأصل عندما

1-يتم الإنفاق على الأصل

2- عند تكبد المنشأة تكلفة الاقتراض (استحقاق تكلفة القرض )

3-عندما تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام في الأغراض محددة له أو لبيعه محل تنفيذ في الوقت الحالي أي قيد الإنجاز بوقف الإدراج تكاليف القرض ضمن تكلفة الأصل بمجرد انتهاء هذه التحضيرات

**4-4الحصول على التثبيتات عن طريق الإعانات (منح حكومية )** :حسب معيار 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 العمر الإنتاجي للتثبيت وهي طريقة التي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي

ب)أن يتم طرح قيمة المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى المبلغ المسجل للأصل في الميزانية ،وهذا ما يخفض تكاليف لاحقا

وبالتالي الطريقتين لهما نفس الأثر على النتيجة وذلك بالرفع من الإيرادات في الأولى وتخفيض التكاليف في الثانية

في الفرع الرابع من مشروع ن م م تعرف الإعانات العمومية كتحويل الموارد عمومية لتعويض (تغطية ) التكاليف تحملها ،أو سوف يتحملها المستفيد من الإعانات وهذا بعد خضوعه أو الخضوع لاحقا لبعض الشروط المتعلقة بأنشطته

[1]-حنيفة ربيع ، مرجع سابق ، ص ص 281-282

1-تسجل الإعانات (سواء إعانات الاستغلال أو إعانات الاستثمار ) كإيراد لدورة أو عدة دورات مالية بنفس وتيرة التكاليف التي ينتظر تغطيتها ولهذا

- ❖ تظهر الإعانات المرتبطة بالأصول (التثبيتات المادية ) في الميزانية كإيراد مؤجلة
- ❖ إذا كانت الإعانة موجهة للحصول على تثبيتات قابلة للاهتلاك فإنها تسجل في إيرادات تناسبيا مه الاهتلاك
- ❖ أما إذا كانت الإعانة موجهة للحصول عل تثبيتات غير قابلة للاهتلاك ،أي ليس لها عمر إنتاجي محدد ،فإن مدة التحويل توافق مدة عدم قابلية التصرف في التثبيتات موضوع الإعانة ،أما إذا غاب البند المحدد لهذه المدة ،فإن الإعانة تحول للإيراد لمدة 10 سنوات بطريقة خطية

2-العامل المولد لتسجيل الإعانة في الأصول ،أو في الإيرادات سواء كانت إعانة عينية أو نقدية وهنا تقيم بالقيمة العادلة هو توفر ضمان معقول

- ❖ بأن يخضع الكيان لشروط الإعانة
- ❖ وأن تحصل أو تقبض الإعانة

3-في حالة استثنائية يكمن أن يجبر الكيان على إرجاع الإعانة ،يسجل هذا التعويض لتغيير التقديرات المحاسبية للتثبيتات

- ❖ التعويض يقتطع أولا من الإيرادات المؤجلة (المسجلة مسبقا ) وغير المهلكة
- ❖ الفائض يسجل كأعباء

وتكون المعالجة حسب قراءة مشروع ن م م كالتالي

**عند الحصول على إعانة عينية**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21X | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 487 | إلى ح/إيرادات مسجلة سلفا | | Xx |

عند الحصول على إعانة نقدية

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 512 | | من ح/بنوك الحسابات الجارية | xx | |
| 441 | | من ح/الدولة والجماعات المحلية | xx | |
| | 487 | إلى إيرادات المسجلة سلفا | | Xx |
| | | التاريخ | | |
| 21 | | من ح/التثبيتات العينية | xx | |
| | 512 | إلى ح/بنوك الحسابات الجارية | | Xx |

**5-4 للحصول على تثبيتات عن طريق المبادلة :** في الحياة العملية يمكن أن تقتني المؤسسة التثبيتات من خلال الاستبدال الكلي أو الجزء بأصل أو أصول أخرى مماثلة أو غير مماثلة ،و الذي سنعرضه فيما يلي :[1]

**أ)استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول مماثلة :** يمكن الاقتناء أصل ثابت من خلال استبداله بأصل أخر مماثل له أي لهما نفس الاستخدام في طبيعة النشاط وقيمة عادلة مماثلة بالإضافة إلى توفر الشروط التالية :

- ❖ يفترض عدم توافر نية البيع لدي المؤسسة المقتنية
- ❖ لا تتوفر عندئذ أركان تحقق الربحية عند المؤسسة المقتنية
- ❖ عدم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر عن عملية الاستبدال
- ❖ تعد تكلفة الأصل الذي تقتنيه المؤسسة هي القيمة الدفترية للأصل المستبدل به

**ب)استبدال أصل ثابت بأصل أو أصول غير مماثلة :** إذا كان الأصل المقتني غير مماثل للأصل الثابت المستبدل ،فإن ذلك يتطلب ما يلي :

- ❖ قياس تكلفة الأصل المقتني بقيمة العادلة

[1]-عبد الوهاب ناصر علي ، مرجع سابق ، ص ص 238-239

- ❖ القيمة العادلة للأصل المتبقي تكون متساوية للقيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تسويتها بمبالغ نقدية متبادلة
- ❖ أن التبادل يمكن أن يحقق أرباح أو خسائر رأسمالية ،يجب أن تظهر في جدول حساب النتائج

**ثانيا : قياس تكلفة التثبيتات المعنوية**

يقيم الأصل الثابت غير المادي مبدئيا بتكلفته ويمكن الحصول على القيم المعنوية خارجيا (من خلال الشراء ،التبادل ،اندماج الأعمال المساهمة ) أو داخليا (عملية الإنشاء )

**1-الحصول على التثبيتات المعنوية خارجيا :**

وتميز بين أربع حالات ولكل حالة طريقتها في تحديد التكلفة

**1-1-الحصول على الأصل منفردا** :إذا تم اهتلاك الأصل بشكل منفصل فإن تكلفة الموجود غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى حيث

تكلفة الشراء = سعر الشراء +تكاليف المباشرة الملحقة بالعملة [1]

أ)سعر الشراء :والذي يكون صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع

ب)تكاليف المباشرة :تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل التثبيت المعني بالإضافة إلى الأتعاب غير مباشرة وكذا اختبارات سير التثبيت

ج)تحدد التكلفة إذا كان الدفع لأجل

وتستثني ولا تدخل في التكلفة كل من

- ❖ تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار
- ❖ تكاليف تحويل نشاط ما
- ❖ المصاريف الإدارية والمصاريف العامة
- ❖ خسائر العمليات عند البداية

[1]-محمد بوتين ،مرجع سابق ،ص136

**1-2-الحصول على التثبيت نتيجة إدماج الأعمال** :تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه في إطار اندماج الأعمال بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه وإذا كانت المدة النفعية معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد هذه القيمة بمصداقية [1]

**1-3-تبادل التثبيت غير ملموس :** إذا تم الاقتناء أصل ما مقابل أصل أخر يقيم الأصل المقتني عندئذ بقيمته العادلة بشكل موثوق وفي هذه الحالة ينبغي قياس الأصل المقتني بالمبلغ المرحل التنازل عنه والذي يساوى إلى التكلفة ناقص الاهتلاك وتدني القيمة [2]

**1-4-الحصول على تثبيت من خلال منحة حكومية :** في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل معنوي بدون تكلفة أو مقابل مبلغ رمزي من خلال منحة حكومية ، وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصل معنوي لمؤسسة مثل حقوق النزول في مطار أو الترخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استراد أو حقوق الوصول إلى مصادر أخرى مفيدة ،وبموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS20 المحاسبية عن المنح الحكومية ، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من التثبيت غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا ،و إذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بهذه القيمة فإن المؤسسة تعترف بها مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار ، بالإضافة إلى أي اتفاق يؤدي مباشرة لإعداد التثبيت لاستعماله المقصود [3]

**2-الحصول على أصل داخليا :**

يصعب في بعض الأحيان تحديد ما إذا كان التثبيت غير ملموس داخليا مؤهل الاعتراف به كأصل وذلك لأنه من الصعب غالبا

أ)تحديد ما إذا كان يوجد أصل محدد سوف ينتج منافع اقتصادية محتملة و توقيت ذلك

ب) تحديد تكلفته بشكل موثوق

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

- ❖ مرحلو البحث
- ❖ مرحلة التطوير

[1]-مرجع سابق ،ص 137
[2]-طارق عبد العال حماد ، ج 2، مرجع سابق ،ص 244
[3]-شعيب شنوف ، ج2 ، مرجع سابق ، ص 140

**1-2مرحلة البحث :** يعرف البحث على أنه استقصاء أصلي أو مرسوم يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني غير أن مصطلح مرحلة البحث لها معني أوسع من ذلك [1]

يجب عدم الاعتراف بأي تثبيت غير مادي ناتج عن البحث أو عن مرحلة البحث لمشروع داخلي وإنما يجب الاعتراف بالإنفاق الذي يتم في هذه الحالة على أنه مصروف من المصاريف الفترة

ويتبني هذا المعيار وجهة نظر بأنه في مرحلة البحث لمشروع لا تستطيع المؤسسة إظهار وجود الأصل غير المادي الذي سيولد منافع اقتصادية محتملة ولذلك يتم الاعتراف بهذا الاتفاق دائما على أنه مصاريف عندها تيم تحملها [2]

وفيما يلي أمثلة على أنشطة البحث

- ❖ الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة
- ❖ البحث عن بدائل للمواد والأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات
- ❖ وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للموارد والأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة

**2-2-مرحلة التطوير :** تعريف التطوير على أنه تطبيق لنتائج البحث التي يتم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لحظة 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 لمواد داخليا عد الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التجديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديد وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كتثبيت معنوي فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات توفر جميع البنود التالية [4]

- ❖ الجد والفنية لاستكمال التثبيت غير الملموس بحيث يصبح متوفر الاستخدام أو البيع
- ❖ نية استكمال التثبيت واستخدامه أو بيعه
- ❖ قدرة المنشأة على استخدام أو بيع التثبيت
- ❖ كيف سيولد التثبيت المعنوي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة
- ❖ بيان وجود سوق الإنتاج لأصل غير الملموس

[1]-حسن القاضي و المؤون حمدان ، مرجع سابق ، ص 171
[2]-شعيب شنوف ، مرجع سابق ، ص 143
[3]- حسن القاضي ومؤمن حمدان ، مرجع سابق ،ص 171
[4]-محمد أبو النصار ، مرجع سابق ، ص 631

- ❖ توفر الموارد الفنية والمالية والمناسبة وغيرها من الموارد لإكمال التطوير واستخدام أو بيع الأصل غير ملموس
- ❖ القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير ملموس خلال تطويره بشكل موثوق

**ملاحظة :** خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه يتوجب الاعتراف بتكاليف المتفقة لغايات التطوير لمصروف وعدم رسملتها في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتبار من تاريخ تحقق المنشأة من توفر هذه البنود

**3-شهرة المحل :**

لقد تناول المعيار المحاسبي IAS38 بند شهرة المحل من حيث تعريفه للأصول المعنوية وحالات ظهوره واهتلاكه ، كما أهتم المعيارIFRS3 من معايير التقارير المالية بالشهرة الناشئة عن التملك وسنقوم في الخطوات التالية بعرض وجهة النظر التي تبنتها معايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق ببند شهرة المحل

3-**1 الشهرة المنتجة داخليا :**لا يعترف بالشهرة المنتجة داخليا ضمن الأصول ، حيث في بعض الحالات يتم تكبد النفقات لإنتاج منافع اقتصادية مستقبلية ،غير أنها لا تؤدي إلى خلق أصل معنوي يتفق مع متطلبات الاعتراف التي تم إقرارها، وتوصف غالبا هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المنتجة داخليا ، ولا يتم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخليا ضمن الأصول وذلك لأنها لا تعتبر موردا محددا تتحكم فيه المنشأة ولا يمكن قياسه بطريقة موثوق بها [1]

**3-2 الشهرة الناشئة عن التملك :** تتمثل شهرة الناشئة عن التملك دفعة من قبل الشركة الممتلكة لقاء منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة ،كما نص المعيار الثالث IFRS3 عدم إخفاء الشهرة بل دعي إلى وجوب مراجعتها والتأكد من انخفاض قيمتها على الأقل مرة واحدة في السنة بما يتلاءم والمعيار IAS36 حتى تكون أقرب للواقع ،كما نص المعيارIFRS3 على تطبيق طريقة شراء في اندماج الأعمال على أن يتم معاملة أية زيادة في التكلفة التملك كشهرة ويتم الاعتراف بها كأصل

ولقد نص المعيار IFRS3 على أنه على المؤسسة المشترية 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

**4-المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية[1]**

[1]-أحمد لطفي أمين السيد ، مرجع سابق ، ص 518
[2]- حسن القاضي و مأمون حمدان ، مرجع سابق ، ص ص168-169

لقد ميز المخطط المحاسبي الجديد بين نوعين من الأصول المعنوية وهي :

**أ)الأصول المعنوية المولدة شكل الداخلي** :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 كشوفها المالية السنوية ،وهذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة إي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق

**المرحلة الثانية** : تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية بجعل ح/203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدينا إلى ح/73 الإنتاج المثبت دائنا ويكون القيد كما يلي

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 203 | | من ح/مصاريف التنمية القابلة للتثبيت | xx | |
| | 73 | إلى ح/الإنتاج المثبت للأصول المعنوية | | Xx |

**ب)الأصول المعنوية الأخرى** : أن تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من العناصر المعنوية التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوات السابقة ،وهذه المصاريف لا يمكن دمجها في تكلفة أي عنصر من الأصول المعنوية في تاريخ لاحق

كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات تعالج محاسبيا كما يلي

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 204 | | من ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها | xx | |
| | 5/4 | إلى ح/ حسابات أطراف أخرى أو حسابات المالية | | Xx |

إن تكلفة إنتاج البرمجيات المنشأة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية تعالج بالمراحل التالية

**المرحلة الأولى** : تسجل التكاليف حسب طبيعتها ( في المجموعة السادسة ) كما ذكرنا سابقا

[1]- ناصر رحال ومصطفى عوادي ،مرجع سابق ، ص ص 5-6

**المرحلة الثانية** :تحويل المصروف العادي إلى الأصول المعنوية الأخرى ، ويكون القيد كما يلي

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 281 | | من ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها | Xx | |
| | 21 | إلى ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية | | Xx |

**ج)باقي عناصر الأصول الأخرى غير الجارية المعنوية :** تسجل مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 من مقابل حسابات أطراف أخرى أو حسابات مالية ح/205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءة والرخص والعلامات يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف اهتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامات تجارية ،رخصة استغلال أساليب عمل مثلا أما برمجيات المعلوماتية وما شابهها فقد خصص لها حساب 20 الذي ذكرناه سابقا وذلك تماشيا مع التطورات التكنولوجيا

ح/208الأصول المعنوية الأخرى ويتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي والمالي الجديد حسابا خاصا لها ويكون القيد كما يلي

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 205 | | من ح/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات | xx | |
| 20 | | من ح/التثبيتات المعنوية الأخرى | xx | |
| | 208 | إلى ح/ حسابات الأطراف الأخرى أو الحسابات المالية | | Xx |

**4-1-العمر الإنتاجي للأصل غير ملموس المحدد وغير المحدد:**

تحدد المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير ملموس محدد أو غير محددا فإن كان محددا تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحدات الإنتاجية أو الوحدات المشابهة وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حدا منظورا للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات لداخل المنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة .

تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي ويتم اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد ،أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل فلا يهتلك ،وهناك العديد من العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس منها

- ❖ الاستخدام المتوقع للأصل وهل سيتم إدارة الأصل بكفاءة
- ❖ دور العمر الإنتاجي للمنتج والمعلومات العامة بشأن تقديرات العمر الإنتاجي للأصول المشابهة التي تستخدم بنفس الطريقة
- ❖ التقادم الفني والتكنولوجي وأي تقادم أخر
- ❖ استقرار الصناعة التي تستخدم فيها الأصل والتغير في الطلب على المنتجات أو الخدمات التي ينتجها الأصل
- ❖ مستوى نفقات الصيانة المطلوبة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل ،وكذلك قدرة المنشأة واستعدادها للوصول إلى ذلك المستوى
- ❖ فترة التحكم في الأصل وكذلك المحددات القانونية أو ما في حكمها المتعلقة باستخدام الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المختصة بالأصل
- ❖ ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي لأصول أخرى في المنشأة

**ملاحظة :** تراجع مدة المنفعة بين فترة وأخرى فقد تصبح يوما محددة

يفترض في مدة المنفعة أي التثبيت غير مادي عدم تجاوز 20 عاما ، وفي حالة حصول اهتلاك على مدة أطول أو عدم الحصول بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في الملحق الكشوف المالية

**المطلب الثالث :الاهتلاك وخسائر القيمة للتثبيتات**

**أولا: الإهتلاك**

**1-مفهوم الاهتلاك :** إدا اعتبرنا أن الأصل الثابت ما هو إلا مجموعة من الخدمات الكامنة فإن الاهتلاك عبارة عن مقدار النقص التدريجي في هذه الخدمات نتيجة استخدام الأصل مرور الزمن والتقدم التقني ،ومحاسبيا يمكن تعريف الاهتلاك على أنه نصيب الفترة في تكلفة الأصل وفقا لمدى استفادة هذه الفترة من

خدمات الأصل ،وبمعني أخر الاهتلاك عملية توزيع لتكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية التي استفادت من خدماته [1]

**2-أنوع الاهتلاك :**

نميز نوعين من الاهتلاك:[2]

**2-1الاهتلاك المادي :** ويعني اهتلاك التثبيتات بسبب الاستخدام في النشاط أو يسبب تأثير عوامل المناخ ، وعادة ما تؤدي هذه العوامل المادية إلى نقص مخزون المنافع الاقتصادي في التثبيت مما يوجب اهتلاك ، وتخصيص تكلفة على الفترات المحاسبية

**2-2الاهتلاك التقني :** يعني اهتلاك الأصل بسبب تقادمه فنيا وتكنولوجيا رغم عدم استفادة مخزون المنافع الاقتصادية الكامنة فيه ،وفي مثل هذه الحالات يمكن اهتلاك التثبيت تحت تبرير أن المنافع الكامنة فيه لم تعد ملائمة لإشباع حاجات المؤسسة من الأصل

**3-دور الاهتلاك**

عند تسجيل الاهتلاك يحقق لنا ثلاثة أدوار

**3-1 الاهتلاك كتدني :** يثبت لنا النقص في قيمة الأصل ، فبتسجيل أقساط الاهتلاك تعدل التكلفة الأصلية للتثبيتات ، فتظهر في الميزانية بالقيمة المحاسبية الصافية

**3-2الاهتلاك كتوزيع:** حسب المدخل الاقتصادي عند الاقتناء التثبيت فقد تحملت المؤسسة تكلفة ورغم ذلك لم تسجل كأعباء بل سجلت في الأصول الميزانية ،هذه التكلفة يجب اعتبارها جزء من تكاليف الإنتاج أو الاستغلال ،وهذا بإدراجها ضمن الأعباء حسب طريقة ومدة استعمالها وهذا التوزيع على عدت دورات مالية مستفيدة منه تكون عن طريق المخصصات الاهتلاك طبقا لمبدأ مقابلة المصاريف للإيرادات

[1]-كمال الدين مصطفى الدهراوى ،مرجع سابق ، ص 282
[2]-عبد الوهاب ناصر على ،ملرجع سابق ، ص 244

**3-3 الاهتلاك كتجديد :** حسب المدخل المالي بما أن عبء الاهتلاك يعتبر من الأعباء غير المتنوعة بأي تدقق نقدي فهو عبء محسوب ولكن غير مدفوع يؤدي إلى تخفيض النتيجة وهذا ما يقلل من قيمة الضرائب على الأرباح ،وكذا التوزيعات الأخرى للنتيجة (سواء على المساهمين أو غيرهم ) والتي كان يمكن أن يؤدي إلى تدفقات خارجة من المؤسسة ،وهذا الوفرة في الموارد يشكل جزء من قدرة التمويل الذاتي المؤسسة الذي يسمح لاحقا بتجديد التثبيتات أو النمو عامة

**4-عناصر الاهتلاك :**

لحساب وتسجيل الاهتلاك لابد من توافر العناصر التالية :

**4-1 تكلفة الأصل :** ويقصد بها تكلفة التاريخية للأصل أو تكلفته في تاريخ الحصول عليه ولقد سبق الإشارة على كيفية حسابها ،وهنا تجدر الإشارة إلى إهمال أية تغييرات في قيمة الأصل سواء التي ترجع إلى التغيير في المستوى العام أو النسبي للأسعار أو في القيمة السوقية للأصل [1]

**4-2 القيمة المتبقية (الخردة )** يمثل القيمة المتبقية للتثبيتات القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية عمرها الإنتاجي بعد خصم تكاليف التخلص منها أو استبعادها ،ويتم تقديرها مبدئيا عند الاقتناء ويتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية، حيث تؤخذ التعديلات على القيمة المتبقية بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة ، ويعامل أي تغيير بأثر مستقبلي بموجب معيار IAS 16 ،والخردة غير قابلة للاهتلاك لأن المؤسسة تحصل على الإيرادات وبالتالي يجب دائما طرحها في قيمة الأصل التجديد القيمة المهتلكة [2]

**3-4 العمر الإنتاجي للتثبيتات (مدة النفعية )** ويقصد به الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو عدة وحدات الإنتاج أو عدد أي وحدات مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من ذلك الأصل ،وهذا العمر يخضع في تحديد للعديد من العوامل مثل الخبرات السابقة للمؤسسة في التعامل مع مثل هذا النوع

[1]-كمال الدين مصطفى الدهراوى ، مرجع سابق ، ص ص 284-283
[2]-خالد جعارات ، مرجع سابق ، ص 364

من الأصول ،طبيعة النشاط في المؤسسة ،مدى التقدم التقني في هذا النوع من الأصول وأحيانا يتم الاسنعانة ببعض الخبرات المختصين لتقدير هذا العمر[1]

**4-4 القيمة القابلة للاهتلاك :** وهي القيمة التي تطبق عليها معدلات الاهتلاك وذلك لحساب أقساط الاهتلاك ،يتم قياسها بتكلفة الأصل ناقص الاهتلاك المتراكم وكذا التدني و القيمة المتبقية

**5- قواعد الاهتلاك**

يجب مراعاة القواعد التالية المتعلقة بالاهتلاك على النحو التالي :[2]

- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لأجزاء الأصل وإمكانية تحديد قيمة هذه الأجزاء بموثوقية يتم تحديد مبلغ الاهتلاك لكل جزء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى مثل اهتلاك الطائرات والسفن والقطارات ،وهنا يطرح إشكال في نظام المحاسبي المالي في عدم تحديد الحد الأدنى للقيمة المعتبرة لهذه الأجزاء وعددها
- يتوجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستغل أو تستخدم المؤسسة قبة المنافع الاقتصادية للأصل
- يتوجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية وطريقة الاهتلاك بشكل دوري وفي حالة اكتشاف وجود تغيير يجب معالجة ذلك بتعديل مصروف الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة دون المساس بالاهتلاك الفترات السابقة
- يبدأ احتساب قسط الاهتلاك عندما يكون التثبيت جاهز للاستخدام ويستمر ذلك لحين التوقف عن الاعتراف بالتثبيت حتى ولو كان هذا الأخير صالح للاستخدام
- تحدد الحياة الإنتاجية للتثبيت بموجب المنفعة المتوقعة منه للمؤسسة ،وفي حالة كون إدارة المشروع تقوم على التخلص منه وقت محدد أو بعد الاستهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية

[1]-كامل الدين مصطفى الدهراوى ،مرجع سابق ، ص 364
[2]- أبو ناصر جمعة حمدات ، مرجع سابق ، ص ص 260-262

المتجسدة فيه ،وكانت الفترة المقدرة لاستخدام التثبيت تقل عن العمر الإنتاجي فيتوجب استهلاك التثبيت على عمر أقل

- ❖ لا يتم تحميل الاهتلاك لحساب النتيجة (لا يسجل كمصاريف )إذا تم اعتباره لجزء من التكلفة أصل أخر'إذا اعتبر جزء من سعر تكلفة مخزون ما أو بناء تثبيتات داخلية )
- ❖ يكون التثبيت قابل للاهتلاك إذا كانت مدة نفعيته قابلة للتجديد أي أن استعماله يكون محدد زمنيا خاصة لأسباب مادية ، تقنية أو قانونية وعلى هذا فالأراضي تعتبر غير قابلة للاهتلاك لأن عمرها الإنتاجي غير محدد
- ❖ إذا تم إعادة تقدير قيمة الخردة في وقت لاحق للاقتناء الأولى وكانت القيمة المجددة للخردة أكبر من القيمة الدفترية بذلك التاريخ يتم عندها التوقف عن احتساب الاهتلاك للفترات المتبقية حتى تقل قيمة الخردة عن القيمة الدفترية

**ثانيا:طرق الاهتلاك**

هناك عدة طرق يمكن اعتمادها حسب المعيار IAS16 وأيضا حسب أقساط اهتلاك التثبيتات وذلك حسب اختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ،طبيعة التثبيتات ونوعها فيمكن أن تحسب مصاريف الاهتلاك للمعدات بطريقة غير التي يحسب بها الاهتلاك المباني مثلا وكذا درجة الدقة التي يتوخاها مستعملو المعلومات حيث تختلف الطرق بينها من حيث الدقة

**1-طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت)**

**1-1مبدأ الطريقة** :تقوم هذه الطريقة على افتراض أن الاهتلاك دالة لعامل الوقت بمعني تخصيص التكلفة الاهتلاكية (أقساط الاهتلاك )بطريقة ثابتة على السنوات المقدرة لحياة إنتاجية للتثبيت بصرف النظر عن استخدام الأصل خلالها من عدمه [1]

[1]- أمد رجب عبد العال ، مبادئ المحاسبة المالية ، مطبعة الأنتصار ، مصر ، 1995ص216

ولهذا يرى المدافعون عن هذه الطريقة أنها الأفضل لأنها تحمل جميع السنوات بحصص متساوية من تكلفة التثبيت مما يمكن من مقارنة النتائج مع بعضها وتقييم الأداء بشكل صحيح ، وتعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق عندما تكون درجة استخدام الأصل وتكاليف الإصلاح والصيانة مستقرة ولا تتغير من فترة إلى أخرى إضافة للاستقرار في الأسعار (غياب التضخم )

**2-1طريقة احتساب مخصصات الاهتلاك** :قسط الاهتلاك السنوي = القيمة القابلة للاهتلاك / العمر الإنتاجي للتثبيت

بحيث :القيمة القابلة للاهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية (قيمة الخردة )

ويمكن تحديد معدل الاهتلاك كما يلي معدل الاهتلاك = العمر الإنتاجي /100

ومنه قسط الاهتلاك = القيمة المتبقية للاهتلاك x معدل الاهتلاك

**3-1-التسجيل المحاسبي** :حسب النظام المحاسبي المالي يستعمل الحساب 681لتسجيل كل تدني أو فقدان في القيمة في قيمة التثبيتات بجعله مدينا سنويا بقسط الاهتلاك مقابل جعل 281 دائنا

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 681 | | من ح/مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم الأصول غير جارية | ××××× | |
| | 281x | إلى ح/اهتلاك التثبيتات العينية | | ××××× |

جدول الاهتلاك

| سنوات الاهتلاك | القيمة الأصلية | معدل الاهتلاك | مخصصة الاهتلاك | الاهتلاك المجمع | القيمة الباقية |
|---|---|---|---|---|---|
| Xx | Xxx | xxx | Xxx | Xxx | Xxx |

عند نهاية العمر الإنتاجي للقيمة المتبقية = الخردة

أما إذا كان للأصل قيمة خردة معدومة فإن القيمة الباقية في هذه الحالة بعد المخصصة الاخيرة يجب أن تكون معدومة

**2-طريقة الاهتلاك المتناقص**

وفقا لهذه الطريقة يتم إيجاد مجموع سنوات الاستخدام المقدرة للأصل والتي تخدم كمقام لكسر بسطه سنة الاستخدام ،ويلاحظ أن هذا البسط يمثل السنة الأخيرة وذلك بصدد احتساب اهتلاك السنة الأولى وهكذا يتم إيجاد الاهتلاك السنوى بضرب الكسر الناتج في التكلفة الاهتلاكية للأصل الثابت

**1-2 مبدأ الطريقة :** يتم تحميل سنوات عمر التثبيت بالاهتلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر الأصل بحيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الاهتلاك فهده الطريقة تفترض أن كفاءة التثبيتات تتناقص بمرور الزمن إذا تكثر الإصلاحات و التوقفات وعليه يتناقص مقدار مصاريف الاهتلاك السنوي فترة بعد فترة لتعويض الزيادة في المصاريف الصيانة ويصبح القسط متناقص وأما :

- ❖ أن نثبت القيمة المهتلكة و أن نخفض في المعدل
- ❖ أو أن نثبت المعدل الاهتلاك ونجعل القيمة المهتلكة متناقصة

ولهذا يمكن اتباع إحدى الطريقتين التاليتين لحساب أقساط الاهتلاك

**2-2 الاهتلاك المتناقص بمعدل متناقص (طريقة softy):**وفي هذا الصدد يمكن استخدام المعادلة الآتية في إيجاد مجموع سنوات الاستخدام بحيث تفيد هذه المعادلة في حالة كبر حجم عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل :[1]

ك=ن(ن+1)/ 2

بحيث ك: يمثل مجموع السنوات الاستخدام

ن: تمثل عدد السنوات الحياة الإنتاجية للأصل

**3-2 طريقة القسط المتناقص بمعدل مضاعف** :تتميز هذه الطريقة مجموع سنوات الاستخدام بأن عبء الاهتلاك يتزايد في السنوات الأولى تم يأخذ في التناقص ،ونتبع المراحل التالية لتحديد الأقساط

- ❖ تهمل قيمة الخردة (لا تطرح ) من قيمة المهتلكة
- ❖ يكون معدل الاهتلاك ضعف معدل الاهتلاك الخطي
- ❖ يضرب المعدل المضاعف في القيمة المتناقصة بمرور السنوات
- ❖ في السنة الأخيرة لاستخدام معدل الاهتلاك المتناقص ويحسب القسط الأخير باستخدام المعادلة

قسط السنة الأخيرة =القيمة الباقية – الخردة

- ❖ نتوقف عن حساب الأقساط في السنة الأخيرة عندما عندما تصبح القيمة الباقية متساوية للخردة

**3- طريقة عدد الوحدات المنتجة (طريقة مستوى النشاط )**[2]

**1-3 مبدأ الطريقة :** تعتبر هذه الطريقة من الطرق المعتمدة في ن م م ذلك حسب معيار IAS16 دائما ،وتقوم هذه الطريقة على افتراض رئيسي مفاده أن عامل الاستخدام مقاسا بالطاقة المستخدمة أو المنتجة فعلا هو المحدد الوحيد لمدى استفادة الفترة المحاسبية من الخدمات الكامنة في الأصل وبذلك فإن هذه الطريقة تهمل تماما أهمية عاملي التقادم الزمني والتقني في تحديد نصيب الفترة المحاسبية من التكلفة الأصل

[1]-أحمد رجب عبد العال ، مرجع سابق ،ص ص 222-223
[2]- حنيفة ربيع ، مرجع سابق ،ص 353

ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه التثبيتات بوحدات النشاط التي يمكن أن تكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة بالنسبة لمعدات النقل أو عدد دورات أو ساعات العمل بالنسبة للآلات

**2-3 حساب مخصصات الاهتلاك:** يتم احتساب مصروف اهتلاك الفترة المحاسبية وفقا لهذه الطريقة على الخطوتين كما يلي :

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

معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك / عدد وحدات النشاط الإجمالية

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

مخصصات الاهتلاك = عدد وحدات الطاقة أو النشاط التي تم الاستفادة منها فعلا x معدل الاهتلاك

**4-فترة وطريقة الاهتلاك للأصول غير ملموسة :**

المبلغ القابل للاهتلاك هو تكلفة الأصل أي مبلغ معوض مطروحا منه القيمة المتبقية حبث يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس الطريقة المنتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقا لأفضل تقدير له ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحا للاستخدام أي عندما يكون في مكان وحالة تسمح لع بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة ويتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل متحفظ به بغرض البيع أو تاريخ عدم الاعتراف بهذا الأصل أيهما أقرب ويجب أن تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة للمنافع الاقتصادية للأصل فإذا لم يتم تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها تستخدم طريقة القسط الثابت

**ملاحظات :**

**أ)القيمة المتبقية :** يفترض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي تساوي الصفر إلا في حالة

- ❖ تعهد طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمر الإنتاجي
- ❖ تواجد سوق نشط للأصل يسمح بتحديد هذه القيمة

ب) تراجع القيمة المتبقية مرة على الأقل في السوق وفي حالة تغيرها فهذا تغيير في التقدير

**خسائر قيمة التثبيتات**

قبل الشروع في شرح عملية التنازل وكيفية المحاسبية عنها نتطرق أولا ألى كيفية تحديد قيمة التثبيتات المادية بعد القياس الأولى أو يعرف بالتقييم البعدي للتثبيتات

**أولا:خسائر قيمة التثبيتات العينية**

**1 : تحديد قيمة التثبيتات العينية بعد القياس الأولى**

تقييم التثبيتات المادية البداية بحسب التكلفة وقد تم التعرض لذلك إلا أنه يجب إعادة تقييم الأصل بعد الاقتناء وللمؤسسة أن تختار مابين أسلوبين أو طريقتين :[1]

**أ)-أسلوب التكلفة cost:**

تسمي أيضا بالمعالجة القياسية وفق هذه الطريقة يتم تحديد القيمة الدفترية أو المحاسبية للأصل بعد التقييم المبدئي على أساس التكلفة التاريخية (تكلفة الحيازة أو الإنشاء ) مطروحا منها مجموع الاهتلاكات بالإضافة إلى الخسارة المجمعة الناتجة عن الانخفاض في القيمة ( سوف يتم التطرق إلى هذا الانخفاض من خلال المبحث الرابع )

**ب)-أسلوب إعادة التقييم :**

تسمي أيضا بالمعالجة البديلة المسموح بها ووفق هذه الطريقة تحدد القيمة المحاسبية لأصل بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل القيمة العادلة بتاريخ أعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم وكذا الخسارة في انخفاض القيمة اللاحقة أيضا

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية –خسائر القيم المستقبلية

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوى ،مرجع سابق، 270

- ويشترط لاستخدام هذه الطريقة أن تكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق ،وتعرف هذه الأخيرة حسب المعايير الدولية على أنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة وذوى معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية ،وتحدد بالقيمة البيعية للأصل ناقص تكاليف التخلص منه أو بيعه
- عند اختيار المؤسسة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على جميع الأصول الثابتة المادية التي تنتمي إلى نفس المجموعة [1]
- يجب أن يتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان عدم اختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية )بصورة مادية عن القيمة العادلة
- يتم إعادة التقييم سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل ،أما إذا لم يكن هذا الاختلاف بين القيمتين جوهريا ،فيتم إعادة التقييم كل ثلاثة سنوات إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافيا
- يتم اهتلاك الأصول المعادة تقييمها بنفس أسلوب اهتلاك المستخدم في حالة نموذج التكلفة
- في حالة ما إذا كان فرق إعادة التقييم موجب إي القيمة المحاسبية أقل من قيمة إعادة التقييم يقيم بتسجيل القيد التالي :

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 21 | | من ح/تثبيتات العينية | xx | |
| | 105 | إلى ح/فرق إعادة التقييم | | Xx |

في حالة ما إذا كان فرق إعادة التقييم سالب إي القيمة المحاسبية أكبر من القيمة إعادة التقييم يتم التسجيل القيد التالي:

[1]-محمد أبو نصار و جمعة حمدات ، مرجع سابق ص ص 255-256

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 105 | | من ح/فرق إعادة التقييم | xx | |
| | 21 | إلى ح/التثبيتات العينية | | xx |
| 681 | | التاريخ<br>من ح/مخصصات الاهتلاك | xx | |
| | 291 | إلى ح/خسائر القيمة عن التثبيتات العينية | | Xx |

**2- التنازل عن التثبيتات العينية**

يمثل التنازل الإداري عن التثبيتات المادية قرار إداريا من جانب إدارة المؤسسة ويمكن أن تكون هنا التنازل في صورة شطب الأصل من الخدمة التجريد أو بيعه أو استبداله

**2-1متطلبات المحاسبية عند التنازل عن التثبيتات العينية [1]**

للمحاسبة بصورة سليمة للتنازل عن التثبيتات المادية يجب مراعاة ما يلي

- ❖ يتم استبعاد التثبيت المادي من الدفاتر بجعله دائنا بالتكلفة
- ❖ يتم استبعاد مجمع اهتلاك التثبيت المتصرف فيه عن الفترة من تاريخ استخدام التثبيت وحتى تاريخ التصرف أو التنازل عنه ،بجعل حساب مجمع الاهتلاك مدينا
- ❖ يتم حساب وتسوية الاهتلاك التثبيت عن المدة من بداية سنة التنازل حتى تاريخ التنازل ،وذلك بجعل حساب مخصصات الاهتلاك مدينا وحساب مجمع الاهتلاك دائنا
- ❖ يتم قياس ناتج التنازل ،ويسجل الإرباح أو الخسائر في جدول النتائج وذلك ضمن الإيرادات والمصروفات غير العادية ،لكي لا يؤثر في الدخل أو خسارة العمليات

**2-2شطب الأصل من الخدمة (تجريد الأصل )**

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب التثبيت من الخدمة ،أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل ،لإنهاء لا تنتظر من استعماله أو بيعه إي منافع اقتصادية مستقبلية يجب إقفال حساب التثبيت وحساب مجمع اهتلاكاته كذلك وهنا نميز حالتين

[1]-عبد الوهاب ناصر على ، مرجع سابق ، ص 288

**أ)التثبيت المهتلك كليا :** إذا كان الأصل مهتلك بالكامل ولا توجد له قيمة متبقية ،فلن يوجد لهذا التنازل أي مكاسب أو خسائر لأي قيمة الدفترية متساوية للصفر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 281 | | من ح/اهتلاك التثبيتات العينية | xx | |
| | 21 | إلى ح/التثبيتات العينية | | Xx |

**ب) التثبيت المهتلك جزئيا (قيد الاهتلاك ):** في حالة التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا أي له قيمة محاسبية باقية موجبة بدون مقابل عيني أو نقدي ،ستعتبر القيمة الدفترية المتبقية للأصل بمثابة خسائر

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 281 | | من ح/ خسائر القيم عن خروج التثبيتات | xx | |
| 681 | | من ح/اهتلاك التثبيتات العينية | xx | |
| | 21 | إلى ح/ التثبيتات العينية | | xx |
| | | شطب التثبيت من الخدمة | | |

(خسائر التنازل =تكلفة الأصل –مجموع الاهتلاكات – تدني القيمة )

3-التنازل بالبيع :

إذا تم بيع التثبيتات في نهاية العمر الإنتاجي أو قبل نهايته قد يترتب على عملية البيع هذه أرباح أو الخسائر ،وهذا ما سنتعرض له فيما يلي [1]

**3-1 بيع تثبيت بعد نهاية عمر الإنتاجي**

**أ)إذا كانت الخردة معدومة :** أي تكون مجموع الاهتلاكات لغاية تاريخ البيع متساوية لتكلفة التثبيت وفي هذه الحالة نتيجة الاستغناء أو التنازل هي دائما ربح متساوي لسعر البيع الصافي

ب)إذا كانت للتثبيت قيمة خردة :

القيمة المحاسبية =قيمة الخردة

نتيجة التنازل = سعر البيع الصافي

[1]-حنفية ربيع ، مرجع سابق ، 299

في هذه الحالة يترتب على عملية البيع هذا الأصل أحد المواقف التالية :

1 إذا كان سعر البيع الصافي> قيمة البيع المتوقعة (الخردة ) ⟸ النتيجة ربح

2 إذا كان سعر البيع الصافي <قيمة البيع المتوقعة (الخردة) ⟸ النتيجة خسارة

3 إذا كان سعر البيع الصافي = قيمة البيع المتوقعة (الخردة ) ⟸ النتيجة معدومة

**2-3 بيع التثبيت خلال عمرها الإنتاجي :** في هذه الحالة لا اعتبار لقيمة الخردة ولكن المعتبر هي القيمة المحاسبية الباقية ،وفي هذه الحالة يجب استيفاء كافة متطلبات المحاسبية عن التنازل التي سبق واشرنا له وهنا نميز 3حالات أيضا

سعر البيع الصافي >قيمة المحاسبية الباقية ⟸ ربح

سعر البيع الصافي < قيمة المحاسبية الباقية ⟸ خسارة

سعر البيع الصافي =قيمة المحاسبية الباقية ⟸ نتيجة معدومة

**4- التنازل بالمبادلة**

سبق وأن عرضنا لإمكانية اقتناء أصل ثابت عن طريق استبدال أصل قديم بهذا الأصل الجديد ،أما الآن فإننا نعرض للتخلص من أصل قديم ولكن عن طريق مبادلته بأصل أخر وفي هذا الصدد تفرق معايير المحاسبية الدولية scf بين حالتين وبالتالي

**1-4 مبادلة التثبيت القديم بأخر مماثل له :** إذا تم الاستغناء عن أصل قديم عن طريق مبادلته مع أخر مماثل له ،له نفس الاستخدام وفي نفس النشاط (سيارة بسيارة أخر مثلا )يحب عدم الاعتراف بأية أرباح أو خسائر طالما لا يوجد يبادل للنقدية ،أما كان هناك تبادل للنقدية في عملية المبادلة فمعني ذلك أن الأصول المتبادلة ليس لها نفس القيمة ويمكن عندئذ الاعتراف بخسائر الاستبدال أو أرباح الاستبدال

**2-4 مبادلة التثبيت بأخر غير مماثل :** في حالة الاستغناء عن التثبيت المادي القابل للاهتلاك بمبادلة بأصل ثابت أخر غير مماثل فإنه يجب الاعتراف بأية أرباح أو خسائر ناتجة عن عملية المبادلة

ولأغراض تطبيق أساس الاستحقاق ومبدأ المقابلة فيجب حساب عبء الاهتلاك الفترة و تسويته ،ثم يتم إقفال في الحساب الختامي ،كما سيتم إقفال الإرباح أو الخسائر الناتجة عن مبادلة التثبيت المادي القائم بالأصل الأخر في حساب الأرباح أو الخسائر أيضا

**ثانيا :تحديد قيمة التثبيتات المعنوية بعد القياس الأولى :**

تقييم الأصول المعنوية عند تقييمها الأول بطريقتين [1]

**1-أسلوب التكلفة :**

**القيمة الدفترية = القيمة التاريخية – الاهتلاك المتراكم – خسارة القيمة المجمعة**

**2-أسلوب إعادة التقييم :**

**القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم –الاهتلاكات المستقبلية –خسائر القيم المستقبلية**

ويتم تطبيق هذه الطريقة وفق المتطلبات التالية :

- ❖ إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من الفئات الأصول غير الملموسة فيجب إعادة التقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير ملموس المعاد تقيمه
- ❖ إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول الغير بمبلغ التكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة
- ❖ في حالة ما إذا كان فرق إعادة التقييم موجب إي القيمة المحاسبية أقل من القيمة إعادة التقييم بقيم تسجيل القيد كما يلي :

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 20 | | من ح/ التثبيتات المعنوية | xx | |
| | 105 | إلى ح/ فرق إعادة التقييم | | Xx |

في حالة ما إذا كان الفرق إعادة التقييم سالب أي القيمة المحاسبية أكبر من قيمة إعادة التقييم يتم تسجيل ليقيد كما يلي :

[1]- محمد أبو نصار ، مرجع سابق ،ص637

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 105 | | من ح/ فرق إعادة التقييم | xx | |
| | 20 | إلى ح/ التثبيتات معنوية | | xx |
| | | التاريخ | | |
| 681 | | من ح/مخصصات الاهتلاك | xx | |
| | 290 | إلى ح/خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية | | xx |

**توقف استغلال أصول غير الملموسة والتصرف بها :**

يتوقف الاعتراف بالأصول المعنوية ويستبعد من الميزانية عند[1]

1-التصرف فيه

2-عدم توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدمه أو من التصرف فيه مستقبلا تتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل المعنوي أو التصرف فيه على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل وتدرج تلك الأرباح أو الخسائر في قائمة الدخل وذلك عندما يتم التوقف عن الاعتراف بالأصل ولا يتم تبويب الأرباح كإيراد

يجوز التصرف في الأصل غير الملموس بعدة طرق (منها البيع والهبة.....)

وعند تحديد تاريخ التصرف في هذا الأصل تطبق المنشأة الشرط الخاص بالإيراد وذلك للاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع

طبقا لمبدأ الاعتراف إذا قامت المنشأة بالاعتراف ضمن القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبدال جزء من الأصل عندئذ تتوقف عن الاعتراف بالقيمة الدفترية للجزء المستبدل وإذا تعذر على المنشأة تحديد القيمة الدفترية للجزء المستبدل يمكن أن تستخدم تكلفة الاستبدال لمؤشر لمعرفة قيمة الجزء المستبدل وقت الاقتناء أو عندما تولد داخليا يتم الاعتراف بالمقابل الذي يتم الحصول عليه عند التصرف في الأصل غير الملموس مبدئيا بقيمته العادلة ،وفي حالة تأجيل سداد القيمة الأصل غير الملموس يتم الاعتراف بالمقابل الذي يتم الحصول عليه مبدئيا بالمعدل السعر النقدي ،ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة الاسمية للمقابل والمعادل للسعر النقدي كإيراد فوائد الذي يعكس الناتج الفعلي على ما يتم الحصول عليه ولا يتوقف استهلاك الأصل غير ملموس الذي له مدة محددة عندما يتوقف استهلاك الأصل غير ملموس عن استخدام ما لم يكن قد تم استهلاك هذا الأصل بالكامل أو مبوب كأصل محتفظ بغرض البيع

[1]- محمد لطفي أمين السيد ، مرجع سابق ، ص ص 537-538

**المبحث الثاني: مثال تطبيقي لإهتلاك آلة صناعية**

قامة مؤسسة فرحاتي بالحيازة على آلة صناعية بتاريخ 2008/01/01 بمبلغ 1900000 دج وقدرت مصاريف النقل ب 100000 دج، علما ان المؤسسة تطبق طريقة الإهتلاك الخطي على التتبيثات العينية بمعدل 20%.

التسديد عن طريق البنك.

وبتاريخ 2011/01/01 بلغت قيمة الآلة في السوق بمبلغ 700000 دج.

وبتاريخ 2011/07/01قامت المؤسسة بتنازل عن هذه الآلة الصناعية .

الحالة الأولى :مبلغ التنازل 720000دج،العملية تمت على الحساب .

الحالة الثانية :مبلغ التنازل 500000دج، العملية تمت بشيك بنكي.

**المطلب الأول :تكلفة الشراء**

حساب تكلفة **الشراء**

- **حساب تكلفة شراء للآلة** V0:

V0 = ثمن التثبيت + مصاريف النقل

$$V0 = 1900000 + 100000$$

$$V0 = 2.000.000 \text{ DA}$$

- **تسجل كلفة الشراء**

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ | مدين | دائن |
| 215 | | من ح/ ا المنشآت التقنية | 2000000 | |
| | 512 | إلى ح/ بنوك حسابات جارية | | 2000000 |
| | | اقتناء منشآت تقنية | | |

**المطلب الثاني: جدول الإهتلاك و خسارة القيمة**

- **حساب سنوات الإهتلاك:**

$$N = \frac{100}{20} = 5$$

- **حساب قسط الإهتلاك السنوي:**

$$A = V0 \times t \times n$$

$$A = 2.000.000 \times 0{,}2 \times 1$$

$$A = 400.000\ DA$$

- **حساب خسارة القيمة:**

= القيمة الصافية المحاسبية vnc – القيمة السوقية للآلة

700000-800000=100000

| رقم الحساب | | البيان | المبلغ | |
|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | التاريخ 01/01/2011 | مدين | دائن |
| 681 | | من ح / مخصصات الاهتلاك | 100000 | |
| | 291 | إلى ح / خسارة القيمة عن التتبيثات | | 100000 |

- **جدول الإهتلاك: رقم(2-6)**

| N | V0 | A | ∑A | خسارة القيمة | VNC |
|---|---|---|---|---|---|
| 2008/01/01 | 2000000 | 400000 | 400000 | | 1600000 |
| 2009/01/01 | 2000000 | 400000 | 800000 | | 1200000 |
| 2010/01/01 | 2000000 | 400000 | 1200000 | | 800000 |
| 2011/01/01 | 2000000 | 400000 | 1600000 | 100000 | 300000 |
| 2012/01/01 | 300000 | 300000 | 300000 | | 0 |

**تسجيل القسط الإهتلاك السنوي للتثبيت:**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 681 | 2815 | 2008/01/01<br>مخصصات اهتلاك لأصول غ. ج.<br>اهتلاك المنشآت التقنية<br>قسط إهتلاك لسنة 2008 | 400.000 | 400.000 |
| 681 | 2815 | 2009/01/01<br>مخصصات اهتلاك لأصول غ. ج.<br>اهتلاك المنشآت التقنية<br>قسط إهتلاك لسنة 2009 | 400.000 | 400.000 |
| 681 | 2815 | 2010/01/01<br>من ح/ مخصصات الاهتلاك لأصول غ ج<br>إلى ح/اهتلاك المنشآة التقنية<br>قسط إهتلاك لسنة 2010 | 400000 | 400000 |
| 681 | 2815<br>2915 | 2011/01/01<br>من ح /مخصصات الاهتلاك لأصول غ ج<br>إلى ح / اهتلاك المنشآة التقنية<br>إلى ح / خسارة القيمة عن التثبيت<br>قسط إهتلاك لسنة 2011 | 500000 | 400000<br>100000 |
| 681 | 2815 | 2012/01/01<br>من ح /مخصصات الاهتلاك لأصول غ ج<br>إلى ح /إهتلاك المنشآة التقنية<br>قسط اهتلاك لسنة 2012 | 300000 | 300000 |

**المطلب الثالث: التنازل عن التتبيثات:**

- **إذا كان الفارق إيجابيا:**

بتاريخ 2011/07/01 قامة المؤسسة بالتنازل عن الآلة بمبلغ 720000دج

أي أن ( الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل ) أكبر من تكلفة حيازة التثبيتات.
ح/752 = تكلفة حيازة التثبيتات - ( الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل ) < 0

120000=2000000-720000+1400000

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ----------/ 2011/01/01 /---------- | | |
| | | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة | | |
| 462 | | اهتلاك منشئات تقنية | 7200000 | |
| 2815 | | ح/ المنشأت التقنية | 1400000 | |
| | 215 | فائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير | | 2000000 |
| | 752 | مالية | | 1200000 |
| | | **البيان**: التنازل عن منشأت تقنية بواسطة ح/ 462، و ترصيد ح/28 | | |

- **تحصيل حقوق التنازل.**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ----------/ 2011/01/01 /---------- | | |
| 512 | | ح/ بنوك الحسابات الجارية | 7200000 | |
| | 462 | الحسابات الدائنة عن عمليات التنتزال. | | 7200000 |
| | | **البيان**: تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/512 | | |

- **إذا كان الفارق سليبا:**

بتاريخ 2011/07/01 قامة المؤسسة بالتنازل عن الآلة بمبل500000دج

أي أن ( الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل ) أقل من تكلفة حيازة التثبيتات.

ح/652 = تكلفة حيازة التثبيتات - ( الاهتلاك المتراكم + قيمة التنازل ) > 0

-100000=2000000-500000+1400000

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ----------/ 2011/01/01 /---------- | | |
| 462 | | الحسابات الدائنة عن عمليات التنتزال | 500000 | |
| 2815 | | اهتلاك منشئات تقنية | 1400000 | |
| | 215 | ح/ المنشأت التقنية | | 2000000 |
| 652 | | نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية | | 100000 |
| | | **البيان**: التنازل عن منشأت تقنية بواسطة ح/ 462، و ترصيد ح/28 | | |

**تحصيل حقوق التنازل.**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ----------/ 2016/12/31 /-- | | |
| 512 | | ح/ بنوك الحسابات الجارية | | |
| | 462 | حقوق التنازل عن الأصول الثابتة. | 500000 | |
| | | **البيان**: تحصيل حقوق التنازل عن طريق ح/512 | | 500000 |

**خلاصة الفصل :**

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مختلف المعالجات المحاسبية للتثبيتات يجب أن تأخذ بعين الاعتبار تتمثل في توقيت الاعتراف بالتثبت الذي لا يتم إلا إذا توفرت مقاييس معينة تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة و كذا التدني ومختلف الافصاحات المتعلقة بها .

# الخاتمة العامة

لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدتث في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا ،عدة ضغوط جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات ،من بينها تطبيق النظام المحاسبة المالية الموحد IAS /IFRS هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية و المحاسبية على مستوى العالم مما يفتح المجال لاستقطاب الاستثمار الأجنبي من خلال دراستنا تمكنا من معرفة أن هذا النظام يعطي امتيازات جديدة لتسجيل والتقييم حسابات الصنف الثاني وذلك بهدف إعطاء الصورة صادقة و الحقيقية لها

انطلاق مما دارسناه يمكن أن نعرض النتائج التالية :

- ❖ النظام المحاسبي المالي الجديد يستجيب للتطورات الاقتصادية ويتماشى مع المعايير الدولية إلا بعض الاختلافات على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث أن المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،أما النظام المحاسبي المالي فقد وضع نظام محاسبة مالية مبسط لها
- ❖ تهدف القوائم المالية التي يتم إعدادها في ظل النظام المحاسبي الجديد إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين بكل صدق و شفافية من أجل اتخاذ القرارات الملائمة
- ❖ يسمح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد بتقييم الوضعية الحقيقية للمؤسسة وخاصة فيما يتعلق بالتثبيتات ، فهذا النظام يعتبر أكثر إفصاحا وشفافية من ذي قبل بعدما بعث مجموعة من المفاهيم و المصطلحات الجديدة و التي تساعد على تحقيق ذلك

قائمة المراجع

1)أحمد رجب عبد العال ، مبادئ المحاسبة المالية ،المطبعة الانتصار، مصر ،1999

2) أحمد نور ، المحاسبة المالية ، شركة الجلال ، مصر ،2004

3)إسماعيل ابرهيم جمعة وآخرون ، المحاسبة المتوسطة في الأصول طويلة الأجل الالتزامات بعض مشاكل قياس الدخل ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، مصر ، 1996

3)أمين السيد و أحمد لطفي ، إعداد و عرض الظواهر المالية في ضوء المعايير المحاسبة الدولية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2008

4)بويعقوب عبد الكريم ، أصول المحاسبة العامة ، الديون المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،1999

5)حسام الدين مصطفى الخدش وآخرون ،أصول المحاسبة المالية ،طبعة الثالثة ، الجزء الأول ، دار الميسرة للنشر ، الأردن ، 2004

6)حنيفة ربيع ،الواضح في المحاسبة المالية وفق للمعايير الدولية (IAS /IFRS) دار الهومة ، الجزائر ، 2000

7)خالد جمال الجعارات ، معايير التقرير المالية الدولية ، الطبعة الأولى ، مطبعة الأثراء للنشر والتوزيع 2008

8)سفير محمد ، الافصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبة الدولية مذكرة ماستر معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة المدية ،2008-2009)

9)شعيب شنوف ،محاسبة للمؤسسات طبقا للمعايير الدولية ، الجزء الأول ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو :الجزائر 2008

10)طارق عبد العالي حمادة ، دليل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية ، الجزء الأول ،دار الجامعية الاسكندرية ،

11) عبد الوهاب ناصر على ،مبادئ المحاسبة المالية ،وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ،الجزءالثاني،الدار الجامعية ،مصر2004

12)عاشور كنوش ، محاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003

13)عاشور كنوش ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر (IAS/IFRS) مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد6، الجزائر

14)كمال مصطفي الدهراوي ، مبادئ المحاسبة المالية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ،2000

15)محمد أبو نصار و جمعة حمدات ، معايير المحاسبة والابداع المالي الدولية جوانب نظرية وعلمية ،دار وائل للمنشر عمان الاردن ،2008

16)مداني بن بلغيت أهمية النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ،أطروحة دكتورة كلية العلوم الاقتصادية ،الجزائر ،2004

17)ناصر رحال مصطفى عوادي،المعالجة المحاسبة للأصول الثابتة حسب س م م محاضرة القيت بالمركز الجامعي الوادي،السنة الجامعية 2009

18)هني قان جريوننج،ترجمة طارق حماد ، التقارير المالية الدولية ،دليل تطبيق الدار الدولية للأستثمارات التقافية س م م ،مصر 2006

19)القانون رقم 07\11المؤرخ في 26 نوفمبر 2007المتضمن المادة 7 رقم 7

20)القانون رقم07\11 المؤرخ في 26 نوفمبر 2007 المتضمن المادة 10-24

21) الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية ،العدد19، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر2009

22) Samir merouani,le projet du nouveau system comptable financien Algerien ,mémoire demegstere ,ESC ,anne2006-2007 .

3)أسس القياس والإفصاح

## محتويات الفهرس

**الشكر.**

**الإهداء.**

**فهرس المحتويات.**

**مقدمة.**

**الفصل الأول :تقديم النظام المحاسبي المالي.**

تمهيد الفصل.....**1**

المبحث الأول :ماهية النظام المحاسبي المالي .....**2**

المطلب الأول :نشأة النظام المحاسبي المالي .....**2**

المطلب الثاني : بنية وطبيعة النظام المحاسبي المالي الجديد.....**5**

المطلب الثالث:مبادئ وخصائص وأهداف النظام المحاسبي المالي.....**7**

المبحث الثاني :مراحل العمل المحاسبي .....**11**

المطلب الأول : تنظيم العمل المحاسبي .....11

المطلب الثاني :مراحل تسجيل المحاسبي .....**12**

المطلب الثالث :القوائم المالية.....**20**

**خلاصة الفصل الأول .....33**

**الفصل الثاني** : محاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي .....34

تمهيد الفصل.....34

المبحث الأول :ماهية التثبيتات .....**35**

المطلب الأول :مفهوم التثبيتات و أنواعها .....**35**

المطلب الثاني :التسجيل المحاسبي للتثبيتات .....**38**
المطلب الثالث :الاهتلاك و خسائر القيمة .....53
المبحث الثاني :مثال تطبيقي .....69
المطلب الأول : كلفة الشراء .....69
المطلب الثاني :الاهتلاك وخسارة القيمة .....70
المطلب الثالث :التنازل عن التثبيتات .....73
خلاصة الفصل الثاني.....75
**الخاتمة العامة**
**قائمة المراجع**